

2012年度注册会计师全国统一考试辅导教材

会 计

Accounting

中国注册会计师协会 编

CPA



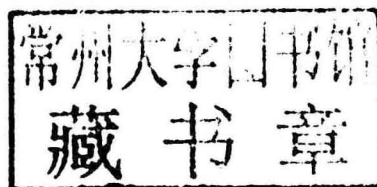
中国财政经济出版社

2012 年度注册会计师全国统一考试辅导教材

会

计

中国注册会计师协会 编



中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计/中国注册会计师协会编. —北京: 中国财政经济出版社, 2012. 4
2012 年度注册会计师全国统一考试辅导教材
ISBN 978 - 7 - 5095 - 3455 - 7

I. ①会… II. ①中… III. ①会计学 - 会计师 - 资格考试 - 自学参考资料 IV. ①F230
中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 039786 号

责任编辑: 李 磊 责任校对: 张 凡
封面设计: 郁 佳

中国财政经济出版社出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

编辑部电话: 88190636 发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京人卫印刷厂印刷

787 × 1092 毫米 16 开 32.25 印张 791 000 字

2012 年 4 月第 1 版 2012 年 6 月北京第 3 次印刷

印数: 150 001—170 000 定价: 49.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 3455 - 7/F · 2923

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

前 言

我国注册会计师全国统一考试制度创建于1991年，2009年经过全面改革，实现了考试制度的国际趋同。21年来，累计已有16.1万人取得了全科合格证书，为注册会计师行业人才建设提供了有效支持。注册会计师考试已成为国内声誉最高的执业资格考试之一，并得到了广泛的国际认可。

注册会计师全国统一考试分为专业阶段和综合阶段。专业阶段主要测试考生是否具备注册会计师执业所需要的专业知识，是否掌握基本技能和职业道德规范；综合阶段主要测试考生是否具备在职业环境中运用专业知识，保持职业价值观、职业道德与态度，有效解决实务问题的能力。为更好地指导考生专业阶段的复习和学习，我们组织专家编写了专业阶段《会计》、《审计》、《财务成本管理》、《公司战略与风险管理》、《经济法》和《税法》考试辅导教材，以及与之配套的《经济法规汇编》。另外，分科编印了近2年专业阶段考试的试题和参考答案，供考生复习和学习使用。

本套教材以体现注册会计师考试改革总体目标为宗旨，以读者基本掌握大学会计等相关专业本科以上专业知识为基础，以全面性与系统性、实用性与时效性并重为原则编写而成。本套教材作为指导考生复习和学习之用，不作为注册会计师全国统一考试的指定用书。

对于教材及参考用书中的疏漏、错误之处，恳请读者指正。

中国注册会计师协会

2012年4月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 会计概述	(1)
第二节 会计基本假设与会计基础	(2)
第三节 会计信息质量要求	(4)
第四节 会计要素及其确认与计量原则	(7)
第五节 财务报告	(14)
第二章 金融资产	(16)
第一节 金融资产的定义和分类	(16)
第二节 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产	(16)
第三节 持有至到期投资	(18)
第四节 贷款和应收款项	(25)
第五节 可供出售金融资产	(27)
第六节 金融资产减值	(29)
第七节 金融资产转移	(35)
第三章 存货	(43)
第一节 存货的确认和初始计量	(43)
第二节 发出存货的计量	(45)
第三节 期末存货的计量	(47)
第四章 长期股权投资	(52)
第一节 长期股权投资的初始计量	(52)
第二节 长期股权投资的后续计量	(56)
第三节 长期股权投资核算方法的转换及处置	(66)
第五章 固定资产	(70)
第一节 固定资产的确认和初始计量	(70)
第二节 固定资产的后续计量	(76)
第三节 固定资产的处置	(83)

第六章 无形资产	(85)
第一节 无形资产的确认和初始计量	(85)
第二节 内部研究开发费用的确认和计量	(93)
第三节 无形资产的后继计量	(96)
第四节 无形资产的处置	(100)
第七章 投资性房地产	(103)
第一节 投资性房地产的特征与范围	(103)
第二节 投资性房地产的确认和初始计量	(105)
第三节 投资性房地产的后继计量	(108)
第四节 投资性房地产的转换和处置	(109)
第八章 资产减值	(115)
第一节 资产减值概述	(115)
第二节 资产可收回金额的计量	(117)
第三节 资产减值损失的确认与计量	(123)
第四节 资产组的认定及减值处理	(124)
第五节 商誉减值测试与处理	(131)
第九章 负债	(133)
第一节 流动负债	(133)
第二节 非流动负债	(152)
第十章 所有者权益	(156)
第一节 所有者权益核算的基本要求	(156)
第二节 实收资本	(163)
第三节 资本公积	(166)
第四节 留存收益	(169)
第十一章 收入、费用和利润	(173)
第一节 收入	(173)
第二节 费用	(199)
第三节 利润	(200)
第十二章 财务报告	(203)
第一节 财务报告概述	(203)
第二节 资产负债表	(205)
第三节 利润表	(212)
第四节 现金流量表	(214)
第五节 所有者权益变动表	(223)

第六节 附注	(225)
第七节 中期财务报告	(238)
第十三章 或有事项	(244)
第一节 或有事项概述	(244)
第二节 或有事项的确认和计量	(246)
第三节 或有事项会计的具体应用	(250)
第四节 或有事项的列报	(254)
第十四章 非货币性资产交换	(256)
第一节 非货币性资产交换的认定	(256)
第二节 非货币性资产交换的确认和计量	(257)
第三节 非货币性资产交换的会计处理	(260)
第十五章 债务重组	(269)
第一节 债务重组的定义和重组方式	(269)
第二节 债务重组的会计处理	(270)
第十六章 政府补助	(276)
第一节 政府补助概述	(276)
第二节 政府补助的会计处理	(278)
第十七章 借款费用	(282)
第一节 借款费用概述	(282)
第二节 借款费用的确认	(283)
第三节 借款费用的计量	(285)
第十八章 股份支付	(291)
第一节 股份支付概述	(291)
第二节 股份支付的确认和计量	(293)
第三节 股份支付的应用举例	(300)
第十九章 所得税	(304)
第一节 所得税会计概述	(304)
第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异	(305)
第三节 递延所得税负债及递延所得税资产的确认	(314)
第四节 所得税费用的确认和计量	(320)
第二十章 外币折算	(325)
第一节 记账本位币的确定	(325)

第二节	外币交易的会计处理	(327)
第三节	外币财务报表折算	(330)
第二十一章	租赁	(335)
第一节	租赁概述	(335)
第二节	承租人的会计处理	(337)
第三节	出租人的会计处理	(343)
第四节	售后租回交易的会计处理	(348)
第二十二章	会计政策、会计估计变更和差错更正	(356)
第一节	会计政策及其变更	(356)
第二节	会计估计及其变更	(364)
第三节	前期差错及其更正	(367)
第二十三章	资产负债表日后事项	(371)
第一节	资产负债表日后事项概述	(371)
第二节	调整事项的会计处理	(374)
第三节	非调整事项的会计处理	(379)
第二十四章	企业合并	(381)
第一节	企业合并概述	(381)
第二节	同一控制下企业合并的处理	(383)
第三节	非同一控制下企业合并的处理	(388)
第二十五章	合并财务报表	(403)
第一节	合并财务报表概述	(403)
第二节	合并范围的确定	(404)
第三节	合并财务报表编制的前期准备事项及其程序	(408)
第四节	长期股权投资与所有者权益的合并处理（同一控制下）	(411)
第五节	长期股权投资与所有者权益的合并处理（非同一控制下）	(425)
第六节	内部商品交易的合并处理	(446)
第七节	内部债权债务的合并处理	(457)
第八节	内部固定资产交易的合并处理	(464)
第九节	内部无形资产交易的合并处理	(476)
第十节	所得税会计相关的合并处理	(484)
第十一节	合并现金流量表的编制	(490)
第十二节	本期增加子公司和减少子公司的合并处理	(492)
第二十六章	每股收益	(494)
第一节	每股收益概述	(494)

第二节 基本每股收益	(494)
第三节 稀释每股收益	(495)
第四节 每股收益的列报	(502)
 本书涉及的法规	 (505)

第一章 总 论

第一节 会 计 概 述

一、会计的定义

会计是以货币为主要计量单位,反映和监督一个单位经济活动的一种经济管理工作。在企业,会计主要反映企业的财务状况、经营成果和现金流量,并对企业经营活动和财务收支进行监督。会计是随着人类社会生产的发展和经济管理的需要而产生、发展并不断完善起来的。人类文明不断进步,社会经济活动不断革新,生产力不断提高,会计的核算内容、核算方法等也得到了较大发展,逐步由简单的计量与记录行为,发展成为以货币单位综合地反映和监督经济活动过程的一种经济管理工作,并在参与单位经营管理决策、提高资源配置效率、促进经济健康持续发展方面发挥积极作用。

二、会计的作用

会计是现代企业的一项重要的基础性工作,通过一系列会计程序,提供决策有用的信息,并积极参与经营管理决策,提高企业经济效益,服务于市场经济的健康有序发展。具体来说,会计在社会主义市场经济中的作用,主要包括以下几个方面。

第一,会计有助于提供决策有用的信息,提高企业透明度,规范企业行为。

企业会计通过其反映职能,提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量方面的信息,是包括投资者和债权人在内的各方面进行决策的依据。比如,对于作为企业所有者的投资者来说,他们为了选择投资对象、衡量投资风险、作出投资决策,不仅需要了解企业包括毛利率、总资产收益率、净资产收益率等指标在内的盈利能力和发展趋势方面的信息,也需要了解有关企业经营情况方面的信息及其所处行业的信息;对于作为债权人的银行来说,他们为了选择贷款对象、衡量贷款风险、作出贷款决策,不仅需要了解企业包括流动比率、速动比率、资产负债率等指标在内的短期偿债能力和长期偿债能力,也需要了解企业所处行业的基本情况及其在同行业所处的地位;对于作为社会经济管理者的政府部门来说,他们为了制定经济政策、进行宏观调控、配置社会资源,需要从总体上掌握企业的资产负债结构、损益状况和现金流转情况,从宏观上把握经济运行的状况和发展变化趋势。所有这一切,都需要会计提供有助于他们进行决策的信息,通过提高会计信息透明度来规范企业会计行为。

第二, 会计有助于企业加强经营管理, 提高经济效益, 促进企业可持续发展。

企业经营管理水平的高低直接影响着企业的经济效益、经营成果、竞争能力和发展前景, 在一定程度上决定着企业的前途和命运。为了满足企业内部经营管理对会计信息的需求, 现代会计已经渗透到了企业内部经营管理的各个方面。比如, 企业会计通过分析和利用有关企业财务状况、经营成果和现金流量方面的信息, 可以全面、系统、总括地了解企业生产经营活动情况、财务状况和经营成果, 并在此基础上预测和分析未来发展前景; 可以通过发现过去经营活动中存在的问题, 找出存在的差距及原因, 并提出改进措施; 可以通过预算的分解和落实, 建立起内部经济责任制, 从而做到目标明确、责任清晰、考核严格、赏罚分明。总之, 会计通过真实地反映企业的财务信息, 参与经营决策, 为处理企业与各方面的关系、考核企业管理人员的经营业绩、落实企业内部管理责任奠定基础, 有助于发挥会计工作在加强企业经营管理、提高经济效益方面的积极作用。

第三, 会计有助于考核企业管理层经济责任的履行情况。

企业接受了包括国家在内的所有投资者和债权人的投资, 就有责任按照其预定的发展目标和要求, 合理利用资源, 加强经营管理, 提高经济效益, 接受考核和评价。会计信息有助于评价企业的业绩, 有助于考核企业管理层经济责任的履行情况。比如, 对于作为企业所有者的投资者来说, 他们为了了解企业当年度经营活动成果和当年度的资产保值和增值情况, 需要将利润表中的净利润与上年度进行对比, 以反映企业的盈利发展趋势; 需要将其与同行业进行对比, 以反映企业在与同行业竞争时所处的位置, 从而考核企业管理层经济责任的履行情况; 对于作为社会经济管理者的政府部门来说, 他们需要了解企业执行计划的能力, 需要将资产负债表、利润表和现金流量表中所反映的实际情况与预算进行对比, 反映企业完成预算的情况, 表明企业执行预算的能力和水平。所有这一切, 都需要作为经济管理工作者的会计提供信息。

第二节 会计基本假设与会计基础

一、会计基本假设

会计基本假设是企业会计确认、计量和报告的前提, 是对会计核算所处时间、空间环境等所作的合理设定。会计基本假设包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

(一) 会计主体

会计主体, 是指企业会计确认、计量和报告的空间范围。为了向财务报告使用者反映企业财务状况、经营成果和现金流量, 提供与其决策有用的信息, 会计核算和财务报告的编制应当集中于反映特定对象的活动, 并将其与其他经济实体区别开来, 才能实现财务报告的目标。

在会计主体假设下, 企业应当对其本身发生的交易或者事项进行会计确认、计量和报告, 反映企业本身所从事的各项生产经营活动。明确界定会计主体是开展会计确认、计量和报告工作的重要前提。

明确会计主体, 才能划定会计所要处理的各项交易或事项的范围。在会计工作中, 只

有那些影响企业本身经济利益的各项交易或事项才能加以确认、计量和报告,那些不影响企业本身经济利益的各项交易或事项则不能加以确认、计量和报告。会计工作中通常所讲的资产、负债的确认,收入的实现,费用的发生等,都是针对特定会计主体而言的。

明确会计主体,才能将会计主体的交易或者事项与会计主体所有者的交易或者事项以及其他会计主体的交易或者事项区分开来。例如,企业所有者的经济交易或者事项是属于企业所有者主体所发生的,不应纳入企业会计核算的范围,但是企业所有者投入到企业的资本或者企业向所有者分配的利润,则属于企业主体所发生的交易或者事项,应当纳入企业会计核算的范围。

会计主体不同于法律主体。一般来说,法律主体必然是一个会计主体。例如,一个企业作为一个法律主体,应当建立财务会计系统,独立反映其财务状况、经营成果和现金流量。但是,会计主体不一定是法律主体。例如,在企业集团的情况下,一个母公司拥有若干子公司,母子公司虽然是不同的法律主体,但是母公司对于子公司拥有控制权,为了全面反映企业集团的财务状况、经营成果和现金流量,就有必要将企业集团作为一个会计主体,编制合并财务报表。再如,由企业管理的证券投资基金、企业年金基金等,尽管不属于法律主体,但属于会计主体,应当对每项基金进行会计确认、计量和报告。

(二) 持续经营

持续经营,是指在可以预见的将来,企业将会按当前的规模 and 状态继续经营下去,不会停业,也不会大规模削减业务。在持续经营前提下,会计确认、计量和报告应当以企业持续、正常的生产经营活动为前提。

企业是否持续经营,在会计原则、会计方法的选择上有很大差别。一般情况下,应当假定企业将会按照当前的规模 and 状态继续经营下去。明确这个基本假设,就意味着会计主体将按照既定用途使用资产,按照既定的合约条件清偿债务,会计人员就可以在此基础上选择会计原则和会计方法。如果判断企业会持续经营,就可以假定企业的固定资产会在持续经营的生产经营过程中长期发挥作用,并服务于生产经营过程,固定资产就可以根据历史成本进行记录,并采用折旧的方法,将历史成本分摊到各个会计期间或相关产品的成本中。如果判断企业不会持续经营,固定资产就不应采用历史成本进行记录并按期计提折旧。

如果一个企业在不能持续经营时还假定企业能够持续经营,并仍按持续经营基本假设选择会计确认、计量和报告原则与方法,就不能客观地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量,会误导会计信息使用者的经济决策。

(三) 会计分期

会计分期,是指将一个企业持续经营的生产经营活动划分为一个个连续的、长短相同的期间。会计分期的目的,在于通过会计期间的划分,将持续经营的生产经营活动划分成连续、相等的期间,据以结算盈亏,按期编报财务报告,从而及时向财务报告使用者提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量的信息。

在会计分期假设下,企业应当划分会计期间,分期结算账目和编制财务报告。会计期间通常分为年度和中期。中期,是指短于一个完整的会计年度的报告期间。

根据持续经营假设,一个企业将按当前的规模 and 状态持续经营下去。但是,无论是企业的生产经营决策还是投资者、债权人等的决策都需要及时的信息,都需要将企业持续的生产经营活动划分为一个个连续的、长短相同的期间,分期确认、计量和报告企业的财务

状况、经营成果和现金流量。明确会计分期假设意义重大,由于会计分期,才产生了当期与以前期间、以后期间的差别,才使不同类型的会计主体有了记账的基准,进而出现了折旧、摊销等会计处理方法。

(四) 货币计量

货币计量,是指会计主体在财务会计确认、计量和报告时以货币计量,反映会计主体的生产经营活动。

在会计的确认、计量和报告过程中之所以选择货币为基础进行计量,是由货币的本身属性决定的。货币是商品的一般等价物,是衡量一般商品价值的共同尺度,具有价值尺度、流通手段、贮藏手段和支付手段等特点。其他计量单位,如重量、长度、容积、台、件等,只能从一个侧面反映企业的生产经营情况,无法在量上进行汇总和比较,不便于会计计量和经营管理,只有选择货币尺度进行计量,才能充分反映企业的生产经营情况,所以,基本准则规定,会计确认、计量和报告选择货币作为计量单位。

在有些情况下,统一采用货币计量也有缺陷,某些影响企业财务状况和经营成果的因素,如企业经营战略、研发能力、市场竞争力等,往往难以用货币来计量,但这些信息对于使用者决策来讲也很重要,为此,企业可以在财务报告中补充披露有关非财务信息来弥补上述缺陷。

二、会计基础

企业会计的确认、计量和报告应当以权责发生制为基础。权责发生制基础要求,凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用,无论款项是否收付,都应当作为当期的收入和费用,计入利润表;凡是不属于当期的收入和费用,即使款项已在当期收付,也不应当作为当期的收入和费用。

在实务中,企业交易或者事项的发生时间与相关货币收支时间有时并不完全一致。例如,款项已经收到,但销售并未实现;或者款项已经支付,但并不是为本期生产经营活动而发生的。为了更加真实、公允地反映特定会计期间的财务状况和经营成果,基本准则明确规定,企业在会计确认、计量和报告中应当以权责发生制为基础。

收付实现制是与权责发生制相对应的一种会计基础,它是以收到或支付的现金作为确认收入和费用等的依据。目前,我国的行政单位会计采用收付实现制,事业单位会计除经营业务可以采用权责发生制外,其他大部分业务采用收付实现制。

第三节 会计信息质量要求

会计信息质量要求是对企业财务报告中所提供会计信息质量的基本要求,是使财务报告中所提供会计信息对投资者等使用者决策有用应具备的基本特征,它主要包括可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性等。

一、可靠性

可靠性要求企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行确认、计量和报告,如实

反映符合确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息，保证会计信息真实可靠、内容完整。

会计信息要有用，必须以可靠为基础，如果财务报告所提供的会计信息是不可靠的，就会给投资者等使用者的决策产生误导甚至损失。为了贯彻可靠性要求，企业应当做到：

(1) 以实际发生的交易或者事项为依据进行确认、计量，将符合会计要素定义及其确认条件的资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等如实反映在财务报表中，不得根据虚构的、没有发生的或者尚未发生的交易或者事项进行确认、计量和报告。

(2) 在符合重要性和成本效益原则的前提下，保证会计信息的完整性，其中包括应当编报的报表及其附注内容等应当保持完整，不能随意遗漏或者减少应予披露的信息，与使用者决策相关的有用信息都应当充分披露。

(3) 包括在财务报告中的会计信息应当是中立的，无偏的。如果企业在财务报告中为了达到事先设定的结果或效果，通过选择或列示有关会计信息以影响决策和判断的，这样的财务报告信息就不是中立的。

二、相关性

相关性要求企业提供的会计信息应当与投资者等财务报告使用者的经济决策需要相关，有助于投资者等财务报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测。

会计信息是否有用，是否具有价值，关键是看其与使用者的决策需要是否相关，是否有助于决策或者提高决策水平。相关的会计信息应当能够有助于使用者评价企业过去的决策，证实或者修正过去的有关预测，因而具有反馈价值。相关的会计信息还应当具有预测价值，有助于使用者根据财务报告所提供的会计信息预测企业未来的财务状况、经营成果和现金流量。例如区分收入和利得、费用和损失，区分流动资产和非流动资产、流动负债和非流动负债以及适度引入公允价值等，都可以提高会计信息的预测价值，进而提升会计信息的相关性。

会计信息质量的相关性要求，需要企业在确认、计量和报告会计信息的过程中，充分考虑使用者的决策模式和信息需要。但是，相关性是以可靠性为基础的，两者之间并不矛盾，不应将两者对立起来。也就是说，会计信息在可靠性前提下，尽可能的做到相关性，以满足投资者等财务报告使用者的决策需要。

三、可理解性

可理解性要求企业提供的会计信息应当清晰明了，便于投资者等财务报告使用者理解和使用。

企业编制财务报告、提供会计信息的目的在于使用，而要使使用者有效地使用会计信息，应当能让其了解会计信息的内涵，看懂会计信息的内容，这就要求财务报告所提供的会计信息应当清晰明了，易于理解。只有这样，才能提高会计信息的有用性，实现财务报告的目标，满足向投资者等财务报告使用者提供决策有用信息的要求。

会计信息毕竟是一种专业性较强的信息产品，在强调会计信息的可理解性要求的同时，还应假定使用者具有一定的有关企业经营活动和会计方面的知识，并且愿意付出努力去研究这些信息。对于某些复杂的信息，如交易本身较为复杂或者会计处理较为复杂，但

其对使用者的经济决策相关的，企业就应当在财务报告中予以充分披露。

四、可比性

可比性要求企业提供的会计信息应当相互可比。主要包括两层含义：

（一）同一企业不同时期可比

为了便于投资者等财务报告使用者了解企业财务状况、经营成果和现金流量的变化趋势，比较企业在不同时期的财务报告信息，全面、客观地评价过去、预测未来，从而作出决策。会计信息质量的可比性要求同一企业不同时期发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用一致的会计政策，不得随意变更。但是，满足会计信息可比性要求，并非表明企业不得变更会计政策，如果按照规定或者在会计政策变更后可以提供更可靠、更相关的会计信息的，可以变更会计政策。有关会计政策变更的情况，应当在附注中予以说明。

（二）不同企业相同会计期间可比

为了便于投资者等财务报告使用者评价不同企业的财务状况、经营成果和现金流量及其变动情况，会计信息质量的可比性要求不同企业同一会计期间发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用规定的会计政策，确保会计信息口径一致、相互可比，以使不同企业按照一致的确认、计量和报告要求提供有关会计信息。

五、实质重于形式

实质重于形式要求企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告，不仅仅以交易或者事项的法律形式为依据。

企业发生的交易或事项在多数情况下，其经济实质和法律形式是一致的。但在有些情况下，会出现不一致。例如，以融资租赁方式租入的资产，虽然从法律形式来讲企业并不拥有其所有权，但是由于租赁合同中规定的租赁期相当长，接近于该资产的使用寿命；租赁期结束时承租企业有优先购买该资产的选择权；在租赁期内承租企业有权支配资产并从中受益等，因此，从其经济实质来看，企业能够控制融资租入资产所创造的未来经济利益，在会计确认、计量和报告上就应当将以融资租赁方式租入的资产视为企业的资产，列入企业的资产负债表。

六、重要性

重要性要求企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经营成果和现金流量有关的所有重要交易或者事项。在实务中，如果会计信息的省略或者错报会影响投资者等财务报告使用者据此作出决策的，该信息就具有重要性。重要性的应用需要依赖职业判断，企业应当根据其所处环境和实际情况，从项目的性质和金额大小两方面加以判断。

七、谨慎性

谨慎性要求企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告应当保持应有的谨慎，不应高估资产或者收益、低估负债或者费用。

在市场经济环境下，企业的生产经营活动面临着许多风险和不确定性，如应收款项的可收回性、固定资产的使用寿命、无形资产的使用寿命、售出存货可能发生的退货或者返修等。会计信息质量的谨慎性要求，需要企业在面临不确定性因素的情况下作出职业判断

时,应当保持应有的谨慎,充分估计到各种风险和损失,既不高估资产或者收益,也不低估负债或者费用。例如,要求企业对可能发生的资产减值损失计提资产减值准备、对售出商品可能发生的保修义务等确认预计负债等,就体现了会计信息质量的谨慎性要求。

谨慎性的应用也不允许企业设置秘密准备,如果企业故意低估资产或者收益,或者故意高估负债或者费用,将不符合会计信息的可靠性和相关性要求,损害会计信息质量,扭曲企业实际的财务状况和经营成果,从而对使用者的决策产生误导,这是不符合会计准则要求的。

八、及时性

及时性要求企业对于已经发生的交易或者事项,应当及时进行确认、计量和报告,不得提前或者延后。

会计信息的价值在于帮助所有者或者其他方面作出经济决策,具有时效性。即使是可靠、相关的会计信息,如果不及时提供,就失去了时效性,对于使用者的效用就大大降低,甚至不再具有实际意义。在会计确认、计量和报告过程中贯彻及时性,一是要求及时收集会计信息,即在经济交易或者事项发生后,及时收集整理各种原始单据或者凭证;二是要求及时处理会计信息,即按照会计准则的规定,及时对经济交易或者事项进行确认或者计量,并编制财务报告;三是要求及时传递会计信息,即按照国家规定的有关时限,及时地将编制的财务报告传递给财务报告使用者,便于其及时使用和决策。

在实务中,为了及时提供会计信息,可能需要在有关交易或者事项的信息全部获得之前即进行会计处理,这样就满足了会计信息的及时性要求,但可能会影响会计信息的可靠性;反之,如果企业等到与交易或者事项有关的全部信息获得之后再行会计处理,这样的信息披露可能会由于时效性问题,对于投资者等财务报告使用者决策的有用性将大大降低。这就需要在及时性和可靠性之间作相应权衡,以最好地满足投资者等财务报告使用者的经济决策需要为判断标准。

第四节 会计要素及其确认与计量原则

会计要素是根据交易或者事项的经济特征所确定的财务会计对象的基本分类。会计要素按照其性质分为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润,其中,资产、负债和所有者权益要素侧重于反映企业的财务状况,收入、费用和利润要素侧重于反映企业的经营成果。会计要素的界定和分类可以使财务会计系统更加科学严密,为投资者等财务报告使用者提供更加有用的信息。

一、资产的定义及其确认条件

(一) 资产的定义

资产是指企业过去的交易或者事项形成的,由企业拥有或者控制的,预期会给企业带来经济利益的资源。根据资产的定义,资产具有以下几个方面的特征:

1. 资产预期会给企业带来经济利益

资产预期会给企业带来经济利益,是指资产直接或者间接导致现金和现金等价物流入企业的潜力。这种潜力可以来自企业日常的生产经营活动,也可以是非日常活动;带来的经济利益可以是现金或者现金等价物,或者是可以转化为现金或者现金等价物的形式,或者是可以减少现金或者现金等价物流出的形式。

资产预期能否会为企业带来经济利益是资产的重要特征。例如,企业采购的原材料、购置的固定资产等可以用于生产经营过程,制造商品或者提供劳务,对外出售后收回货款,货款即为企业所获得的经济利益。如果某一项目预期不能给企业带来经济利益,那么就不能将其确认为企业的资产。前期已经确认为资产的项目,如果不能再为企业带来经济利益的,也不能再确认为企业的资产。

2. 资产应为企业拥有或者控制的资源

资产作为一项资源,应当由企业拥有或者控制,具体是指企业享有某项资源的所有权,或者虽然不享有某项资源的所有权,但该资源能被企业所控制。

企业享有资产的所有权,通常表明企业能够排他性地从资产中获取经济利益。通常在判断资产是否存在时,所有权是考虑的首要因素。在有些情况下,资产虽然不为企业所拥有,即企业并不享有其所有权,但企业控制了这些资产,同样表明企业能够从资产中获取经济利益,符合会计上对资产的定义。如果企业既不拥有也不控制资产所能带来的经济利益,就不能将其作为企业的资产予以确认。

3. 资产是由企业过去的交易或者事项形成的

资产应当由企业过去的交易或者事项所形成,过去的交易或者事项包括购买、生产、建造行为或者其他交易或事项。换句话说,只有过去的交易或者事项才能产生资产,企业预期在未来发生的交易或者事项不形成资产。例如,企业有购买某存货的意愿或者计划,但是购买行为尚未发生,就不符合资产的定义,不能因此而确认存货资产。

(二) 资产的确认条件

将一项资源确认为资产,需要符合资产的定义,还应同时满足以下两个条件:

1. 与该资源有关的经济利益很可能流入企业

从资产的定义可以看到,能否带来经济利益是资产的一个本质特征,但在现实生活中,由于经济环境瞬息万变,与资源有关的经济利益能否流入企业或者能够流入多少实际上带有不确定性。因此,资产的确认还应与经济利益流入的不确定性程度的判断结合起来,如果根据编制财务报表时所取得的证据,与资源有关的经济利益很可能流入企业,那么就应当将其作为资产予以确认;反之,不能确认为资产。例如,某企业赊销一批商品给某一客户,从而形成了对该客户的应收账款,由于企业最终收到款项与销售实现之间有时间差,而且收款又在未来期间,因此带有一定的不确定性,如果企业在销售时判断未来很可能收到款项或者能够确定收到款项,企业就应当将该应收账款确认为一项资产;如果企业判断在通常情况下很可能部分或者全部无法收回,表明该部分或者全部应收账款已经不符合资产的确认条件,应当计提坏账准备,减少资产的价值。

2. 该资源的成本或者价值能够可靠地计量

财务会计系统是一个确认、计量和报告的系统,其中计量起着枢纽作用,可计量性是所有会计要素确认的重要前提,资产的确认也是如此。只有当有关资源的成本或者价值能够可靠地计量时,资产才能予以确认。在实务中,企业取得的许多资产都是发生了实际成本的,例如,企业购买或者生产的存货,企业购置的厂房或者设备等,对于这些资产,只