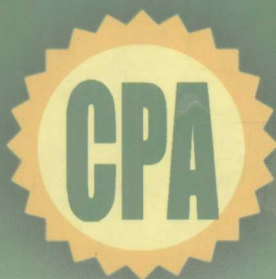


经科版

2004年注册会计师全国统一考试系列辅导丛书



经科版2004年CPA考试

精读精讲

会 计

Accounting

组编 上海国家会计学院CPA考试辅导委员会



经济科学出版社

经科版 2004 年注册会计师全国统一考试精读精讲

丛书主编：夏大慰 马贤明

经科版 2004 年 CPA 考试精读精讲

会 计

5.24

组编：上海国家会计学院 CPA 考试辅导委员会

编著：杨 勇

经济科学出版社

责任编辑：王东岗
责任校对：董蔚挺
版式设计：周国强
技术编辑：潘泽新

经科版 2004 年 CPA 考试精读精讲
会 计

组编：上海国家会计学院 CPA 考试辅导委员会
经济科学出版社出版、发行 新华书店经销
社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036
总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www.esp.com.cn

电子邮件：esp@esp.com.cn

毕诚彩印厂印刷

华丰装订厂装订

787×1092 16 开 20.75 印张 450000 字

2004 年 4 月第一版 2004 年 4 月第一次印刷

印数：00001—15000 册

ISBN 7-5058-4105-X/F·3396 定价：30.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

上海国家会计学院 CPA 考试辅导委员会 成 员 名 单

(以姓氏笔画为序)

会 计:

王兆庆 杨 勇 郑庆华 唐 宁 薛许红

审 计:

王生根 庄广堂 张各兴 范永亮 袁建娣

税 法:

王庆雯 刘小兵 李 文 杜旭冬 庞金伟

经 济 法:

叶 朱 郑朝晖 游文丽

财务成本管理:

丁 度 田 明 付念桃 刘正兵

前 言

注册会计师（CPA）资格证书无疑是当前我国最炙手可热的资格证书之一，每年参加 CPA 考试的考生逐年递增，从 1993 年的 4.5 万多人、17 万人科次，经过短短 10 年的时间，2003 年报名人数达到 68.2 万人、155 万余人科次，创历史新高。但遗憾的是每年 CPA 考试的通过率却很低，2003 年各科合格人数及合格率分别为：会计 17816 人，9.17%；审计 5812 人，7.48%；财务成本管理 11324 人，10.36%；经济法 16739 人，12.82%；税法 18653 人，12.01%。究其原因，我国转型期的特点决定了注册会计师考试内容的不断变化和调整，如新的会计、审计准则不断推出，税收政策不断调整；此外，为提高中国整个注册会计师队伍的职业素质，也相应地增加了考试的难度，每年的考题似乎越来越难！

上海国家会计学院远程教育网（www.esnai.net）是财政部重点建设的会计和财务管理人员远程教育网站，是世界银行全球学习发展网络（GDLN）上海中心，是中国注册会计师协会考试委员会指定注册会计师考试辅导网站。上海国家会计学院远程教育网依托中国注册会计师协会远程教育网络覆盖到全国 30 个省、市、自治区的注册会计师协会，所推出的注册会计师考前辅导由香港会计师公会和台湾会计师公会向其会员指定提供。在过去的几年里，上海国家会计学院的远程教育网为广大注册会计师考生提供了一系列的考试配套服务，受到了各方的一致好评。

为了更好地利用我们的优势，为考生提供更好的、全方位的服务，帮助考生取得较好的学习效果，顺利通过 CPA 考试，从 2003 年开始，上海国家会计

学院与财政部所属的经济科学出版社通力合作，推出了“经科版注册会计师全国统一考试系列辅导丛书”，取得了很好的效果，受到了广大考生的好评。今年，在总结去年经验教训的基础上，我们进一步整合师资，完善体系，提高质量，并在此基础上隆重推出了《经科版 2004 年注册会计师全国统一考试系列辅导丛书》。

系列丛书之一：《经科版 2004 年 CPA 考试学习指南》

本套丛书根据财政部 2004 年考试大纲及教材组织编写，旨在全面系统地帮助考生理解指定教材各知识点及重点、难点；同时为体现知识更新的要求和 CPA 考试侧重实务、具有一定的灵活性和综合性的特点，对新知识和涉及多个知识点的综合问题进行了重点讲解，以提高考生的应试能力。本套书的特点是系统、全面、重点突出、针对性强。

系列丛书之二：《经科版 2004 年 CPA 考试精读精讲》

本套丛书根据财政部 2004 年考试大纲及教材进行编写，是长期在第一线从事注册会计师考前辅导的专家、教授根据网上辅导的讲义，加工整理而成，旨在将多年积累的应试辅导经验传授给考生。本书对教材的每个知识点都做了详尽的讲解，可帮助考生全面、系统、彻底地解决在复习过程中遇到的问题；书中对经典习题深入细致的讲解，可帮助考生把握正确的解题思路和 CPA 考试应试的方向。

系列丛书之三：《经科版 2004 年 CPA 考试经典问题答疑精华》

本套丛书根据每年上海国家会计学院远程教育网 CPA 考前辅导网上答疑提问的情况，对众多考生提出的有关领会教材精神实质、把握考试命题规律的一些共性问题，有针对性、有重点地进行了解答，是从考生的角度进行的学以致用考的辅导，对广大考生具有很强的借鉴作用。

系列丛书之四：《经科版 2004 年 CPA 考试考点必备》

本套丛书是供考生在系统学习教材之后复习时使用的学习资料，旨在帮助考生提炼考试考点，以节省考生时间，达到事半功倍的复习效果。书中提炼了教材中应知应会的重点内容，指出了经常涉及的考点以及应掌握的程度，同时，对应重点内容讲解了近年的考题，使考生加深对出题点、出题方式和出题思路的了解，进一步领悟考试的命题趋势和命题重点。

系列丛书之五：《经科版 2004 年 CPA 考试考前冲刺模拟试卷》

本套丛书旨在检测考生对所学知识的掌握程度以及灵活运用所学知识进行应试的能力，同时根据历年考试重点及 2004 年各学科最新发展变化，对 2004 年考试趋势进行了系统、全面的预测。全套书重点突出、针对性强，具有较高的权威性。

凡购买本系列丛书之一、之二、之三的读者，将随书获赠上海国家会计学院远程教育网 2004 年 CPA 网上考前辅导的学习优惠卡（价值 30 元）一张，使用该学习卡登陆“SNAI 在线”（www.esnai.net），可以在网上辅导的答疑版面上向丛书编写老师提出学习丛书过程中的疑惑，24 小时之内予以解答；上网查看汇总整理的每本书的勘误表；考试前免费下载两套模拟冲刺题。考生也可以通过该优惠卡来确认所购图书是否为正版。

上海国家会计学院注册会计师考试辅导委员会成员既有实务界精英，也有理论界专家，均为上海、北京等地知名的经验丰富的辅导老师，相信上海国家会计学院的 CPA 在线辅导及系列辅导丛书将使广大考生在复习应考过程中如虎添翼。

最后，衷心祝愿大家顺利通过 CPA 考试！

上海国家会计学院 CPA 考试辅导委员会

2004 年 4 月

阅 读 说 明

为方便考生更加有效地阅读、使用《经科版 2004 年 CPA 考试精读精讲》丛书，我们特对本丛书的编写体例进行如下说明。

本书每章“知识点精讲”中，各知识点的编号（X.X.X）对应于财政部注册会计师考试委员会办公室编写的《注册会计师全国统一考试辅导教材》（以下简称“统编辅导教材”）相应科目的对应章节。如“2.3.2”表示统编辅导教材相应科目的第二章第三节中的第二个知识点。这样就能更加方便考生在复习时快速有效地与统编辅导教材的相应内容对照学习，以深入理解教材内容。

另外，对于跳过的知识点表示该知识点相对来说比较简单或不是考试重点，因此考生在复习时间紧迫的情况下，可以适当较少投入时间。

目录

第一章 总论	(1)
本章概述	(1)
知识点精讲	(1)
历年试题分析	(7)
第二章 货币资金及应收项目	(9)
本章概述	(9)
知识点精讲	(9)
历年试题分析	(20)
第三章 存货	(22)
本章概述	(22)
知识点精讲	(22)
历年试题分析	(36)
第四章 投资	(39)
本章概述	(39)
知识点精讲	(39)
历年试题分析	(59)
第五章 固定资产	(66)
本章概述	(66)
知识点精讲	(66)
历年试题分析	(78)
第六章 无形资产及其他资产	(80)
本章概述	(80)
知识点精讲	(80)
历年试题分析	(86)
第七章 负债	(88)
本章概述	(88)
知识点精讲	(88)
历年试题分析	(98)
第八章 所有者权益	(102)
本章概述	(102)
知识点精讲	(102)
历年试题分析	(109)

第九章 收入、费用和利润	(111)
本章概述	(111)
知识点精讲	(111)
历年试题分析	(120)
第十章 财务会计报告	(125)
本章概述	(125)
知识点精讲	(125)
历年试题分析	(143)
第十一章 所得税会计	(147)
本章概述	(147)
知识点精讲	(147)
历年试题分析	(160)
第十二章 外币会计	(163)
本章概述	(163)
知识点精讲	(163)
历年试题分析	(167)
第十三章 借款费用	(171)
本章概述	(171)
知识点精讲	(171)
历年试题分析	(180)
第十四章 或有事项	(182)
本章概述	(182)
知识点精讲	(182)
历年试题分析	(188)
第十五章 租赁	(193)
本章概述	(193)
知识点精讲	(193)
历年试题分析	(203)
第十六章 债务重组	(204)
本章概述	(204)
知识点精讲	(204)
历年试题分析	(212)
第十七章 非货币性交易	(214)
本章概述	(214)
知识点精讲	(214)
历年试题分析	(223)
第十八章 会计政策、会计估计变更和会计差错更正	(227)
本章概述	(227)
知识点精讲	(227)
历年试题分析	(235)

第十九章 资产负债表日后事项	(251)
本章概述	(251)
知识点精讲	(251)
历年试题分析	(254)
第二十章 关联方关系及其交易	(259)
本章概述	(259)
知识点精讲	(259)
历年试题分析	(265)
第二十一章 商品期货业务	(268)
本章概述	(268)
知识点精讲	(268)
历年试题分析	(271)
第二十二章 合并会计报表	(273)
本章概述	(273)
知识点精讲	(273)
历年试题分析	(288)
第二十三章 分部报告	(303)
本章概述	(303)
知识点精讲	(303)
历年试题分析	(305)
第二十四章 中期财务报告	(306)
本章概述	(306)
知识点精讲	(306)
历年试题分析	(311)

第一章

总 论

会计从业资格考试大纲

本章概述

一、内容提要

本章阐述了会计的基本理论,包括会计概念、会计作用、会计核算基本前提、会计核算一般原则和会计要素等内容。通过本章学习,将为考生掌握以后章节的会计实务打下理论基础。本章的重点是会计核算的基本前提、会计核算的一般原则和会计报表要素。

会计核算的基本前提包括会计主体、持续经营、货币计量和会计分期。应注重把握:①会计核算基本前提的概念。②法律主体与会计主体的关系。③会计分期中的“中期”的新定义。

会计核算的一般原则可以分为三类:①衡量会计信息质量的一般原则,包括客观性原则、可比性原则、一贯性原则、相关性原则、及时性原则、明晰性原则。②确认和计量的一般原则,包括权责发生制原则、配比原则、历史成本原则、划分资本性支出和收益性支出原则。③起修正作用的一般原则,包括谨慎性原则、重要性原则、实质重于形式原则。对于会计核算的一般原则,考生应在了解其含义的基础上,着重把握它们在会计实务处理中的具体例证,即在考核某项经济业务遵循了何种原则时,应能作出正确的选择和判断。对于会计初学者来说,会计理论中使用的原则往往难以全部辨认清楚,随着学习的深入,就会逐渐理解各个原则的适用范围。需要注意的是,对于某一经济事项,有时会计核算原则之间会发生矛盾,此时会计准则和会计制度则会权衡利弊,选择最重要的原则作为解决的基本点,提供一个普遍接受且社会成本最低的解决方法。

会计要素可以分成两类:①资产负债表要素,包括资产、负债和所有者权益,其会计等式是“ $\text{资产} = \text{负债} + \text{所有者权益}$ ”。②利润表要素,包括收入、费用和利润,其会计等式是“ $\text{收入} - \text{费用} = \text{利润}$ ”。教材根据2000年颁布的《企业财务报告条例》赋予了六个会计要素新的内涵,考生应对其概念和特征加以识记和理解。

二、教材变化

与2003年教材相比,本章内容无变化。

知识点精讲

1.1 会计概述

一、会计的概念

(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经济管理工作。

(二) 会计的职能

在理论上,会计有“两职能”论,即反映和监督;也有“三职能”论,即反映、监督和参与经营决策。教材采用了“两职能”论,即在会计定义里包含了会计的两个职能:一是“反映”,反映的内容是财务状况、经营成果和现金流量;二是“监督”,监督的内容是经营活动和财务收支。

二、会计的作用

在日常工作中,会计核算实质上是“会计凭证——会计账簿——会计报表”的循环。虽然会计人员大部分的工作时间是扑在编制会计凭证和登记会计账簿上,但对外部使用者而言,对他们有用的只是会计报表,因为会计报表上集中了其想获得的会计信息,至于会计报表的编制过程,大概只有审计人员比较关心。由此看来,会计的目标可以简单地概括成“提供会计信息”,会计的作用正是阐述了“向谁提供会计信息”的问题。

会计的作用主要包括三个方面:①向企业外部提供会计信息。会计信息有助于有关各方(投资者、债权人、政府部门)了解企业财务状况、经营成果和现金流量,并据以作出经济决策,进行宏观经济管理。②向经济责任考核部门提供会计信息。会计信息有助于考核企业领导人经济责任的履行情况。③向企业内部提供会计信息。会计信息有助于企业内部管理当局加强经济管理,提高经济效益。

会计的作用体现了会计核算的相关性原则。比如,作为一个上市公司,其会计报表需要提供给银行(企业外部的债权人)、董事会(经济责任考核

部门)和总经理(企业内部经营管理者)。

1.2 会计核算的基本前提

会计核算的基本前提也叫会计假设,是对会计核算所处时间、空间环境所作的合理设定。脱离了会计核算的基本前提,我们的会计工作就无法开展,所有经济事项也就丧失了会计处理依据。会计核算的基本前提包括会计主体、持续经营、货币计量和会计分期。

一、会计主体

(一) 会计主体的概念

会计主体是指会计信息所反映的特定单位或者组织,又称会计实体、会计个体。会计主体是会计工作的载体,其主要作用是界定会计核算的空间范围。缺少了会计主体,会计工作也就没有了服务对象。明确会计主体的目的有:

1. 划定经济业务空间范围。明确会计主体,才能准确反映企业的财务状况和经营成果。企业不能将其他企业的收入作为自己的收入,不能将其他企业的费用拿来报销。

2. 把握会计处理立场。明确会计主体,使企业面对经济事项,知晓自己是旁观者还是参与者,如果是参与者,企业应如何选择处理立场。比如一个投资事项,企业只有明确自己是投资企业还是被投资企业,才能进行相应的会计处理。

3. 区分会计主体和所有者的经济活动。虽然企业归投资者所有,净利润最终也要分给投资者,但是绝不能因此可以在企业中报销投资者的个人花销。

(二) 会计主体和法律主体的关系

会计主体是会计信息反映的特定单位或者组织。法律主体是法律上承认的可以独立承担义务和享受权利的个体,也可以称为法人。从概念上讲,会计主体的内涵要广,即会计主体包容法律主体。

法律主体往往是会计主体,任何一个法人都要按规定开展会计核算。在过去的教材中,曾经提及“法律主体必然是会计主体”,但由于法律主体在概念上包含了无需建账核算的自然入,其后教材也就作出了相应的修订。会计主体不一定是法律主体,比如,企业集团、内部销售部门和生产车间均可以作为一个会计主体核算,但它们不是法人。

二、持续经营

(一) 持续经营的概念

持续经营是指在可以预见的将来,企业会按当前的规模和状态继续经营下去,不会停业,也不会

大规模削减业务。持续经营是企业选择会计原则和核算方法的前提条件。正因为假设持续经营,企业才可以采用历史成本进行计量,否则就应采用可变现净值计量;正因为假设持续经营,企业才可以按照预计使用年限来计提折旧,否则就应准备将资产变现清算。

(二) 特殊问题

会计核算的持续经营基本前提,不适用于破产清算会计。如果判断企业不会持续经营,就应当改变会计核算的原则和方法,并在财务会计报告中披露。

三、会计分期

(一) 会计分期的概念

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,又称会计期间。会计分期的目的是据以结算盈亏,按期编制财务会计报告。正是由于有了会计分期,才产生了本期和其他期间的区别,产生了权责发生制和收付实现制的记账基准,产生了预收、预付、应收、应付、预提、待摊等会计处理方法。

(二) 会计分期的方法

会计分期可以以一年为标准,也可以采用其他标准。会计期间是人为划分的结果,为了核算方便,通常以“1年或长于1年的一个营业周期”为一个会计期间。“1年或长于1年的一个营业周期”的实质含义是,如果企业营业周期短于或等于1年,划分标准为1年;如果企业营业周期长于1年,划分标准可以是一个营业周期。相应地,对于收益性支出和资本性支出、流动负债和长期负债,其划分依据和会计期间的划分依据相一致,即视具体情况,可以以“1年”作为划分标准,也可以以“1个营业周期”作为划分标准。

为了和计划年度、财政年度一致,我国会计期间以公历日历年度(1月1日~12月31日)作为会计年度,具体再划分半年度、季度、月度。对于半年度、季度、月度,均称为“中期”。《企业会计准则——中期财务报告》规定:“中期,指短于一个完整的会计年度的报告期间”。在教材中,经常会出现“中期计息”的概念,这只是一种习惯说法,一般是指对外提供财务报告的期末,也就是说,计息时间一般与会计期间相联系,由企业自行掌握,根据具体情况按年度、半年度、季度、月份计息。相应地,教材中的“期末”的概念可能是指月末、季末或年末,比如,企业应对各项资产在期末进行检查并确定是否发生减值,在编制年度财务

报告时,通常为年末对各项资产进行检查;在编制月度、季度、半年度财务报告时也应按同一原则在各期末检查各项资产的质量。但是,在实际工作中,各中期期末是否需要各项资产进行检查,应当根据重要性原则具体确定。如果中期期末未进行检查的,企业至少应当在年末对上述各类资产进行检查,当某项资产的可收回金额低于其账面价值时,应当计提减值准备。

四、货币计量

(一) 货币计量的概念

货币计量是指采用货币作为计量单位,记录、计量和报告会计主体的生产经营活动。货币计量以币值稳定为条件,恶性通货膨胀对货币计量这一前提提出了挑战。

(二) 我国对货币计量的要求

我国规定,企业会计核算以人民币为记账本位币,外商投资企业可以选用外币作为记账本位币进行核算,但应提供以人民币反映的报表,境外企业向国内报送报表时应折算为人民币反映。

(三) 非货币指标

企业会计核算应采用统一的货币计量,但为了弥补货币计量的局限性,要求企业采用一些非货币性指标作为会计报表的补充。非货币性指标是不以货币计量的指标。这类指标可以弥补货币计量所无法涉及的一些与企业生产经营相关的重要信息,因为企业中并不是所有的内容都可以用货币来度量。比如净利润、资产总额、流动比率就是货币指标,但材料耗用率、职工学历结构、小时产出率等通常是难以用货币来衡量的,但是这类指标对投资者和债权人往往是非常有用的,所以需要作为会计报表的补充。

1.3 会计核算的一般原则

会计核算的一般原则可以分为三类:一是衡量会计信息质量的一般原则(6个),包括客观性原则、可比性原则、一贯性原则、相关性原则、及时性原则、明晰性原则;二是确认和计量的一般原则(4个),包括权责发生制原则、配比原则、历史成本原则、划分资本性支出和收益性支出原则;三是起修正作用的一般原则(3个),包括谨慎性原则、重要性原则、实质重于形式原则。

在会计核算中,这三方面原则发挥着不同的作用:衡量会计信息的一般原则主要评价会计处理的结果,即财务会计报告的质量;确认和计量的一般原则主要评价会计处理过程的质量;起修正作用的

一般原则是会计人员进行职业判断选择时的重要依据。其中“衡量会计信息的一般原则”是最终目标,其余两类原则是为了达到这些目标的保证。需要指出的是,会计核算的一般原则是会计核算工作应遵循的最基本的原则性规范,是对会计核算工作的基本要求,但在会计实务中往往无法同时充分满足所有会计核算原则的要求。因为某些要求之间存在着相互抵触,所以会计准则和会计制度就是在这些会计核算原则之中寻找一个微妙的平衡。

一、衡量会计信息质量的一般原则

(一) 客观性原则

客观性原则要求会计核算以实际发生的经济业务及证明经济业务发生的合法凭据为依据,如实反映企业的财务状况、经营成果,做到内容真实,数字准确,资料可靠。客观性原则包括三个方面的要求,即真实性、准确性和可验证性。客观性原则是会计核算原则的基本原则,其余十二项原则的运用,不能违背客观性原则。

(二) 可比性原则

可比性原则指企业之间的会计信息口径一致,相互可比。比如,选用国家统一规定的会计处理方法,按国家统一规定的会计指标编报财务报告,就是可比性原则的体现。可比性原则以客观性原则为基础,不能过分强调可比性而忽略客观性。

(三) 一贯性原则

一贯性原则指企业会计程序和会计处理方法前后一致,不得随意变更。但是,这并不意味着企业的会计政策一经选定,就不能变更。一贯性原则并不否认企业在必要时适当变更会计程序和会计处理方法,不能因坚持一贯性原则而违背客观性原则。由于环境的变化,使得变更会计政策能够更好地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量,变更会计政策就是合理的选择。根据《企业会计制度》的规定,在下述两种情形下,企业可以变更会计政策:①法律或会计准则等行政法规、规章要求变更。②变更会计政策以后,能够使所提供的企业财务状况、经营成果和现金流量信息更为可靠、更为相关。

一贯性原则与可比性原则既有联系又有区别。两者从总的方面来说都属于可比性要求,但可比性原则强调横向比较,一贯性原则强调纵向比较。

(四) 相关性原则

相关性原则指会计信息的有用性,即企业提供会计信息要满足相关使用者的需要。比如,编制内部经营管理报表以满足内部经营管理需要,会计目标包

括满足企业外部、企业内部和经济责任考核三个方面的需要，都是相关性原则的体现。

（五）及时性原则

及时性原则指会计人员要及时收集会计信息，及时处理会计信息，及时传递会计信息。比如，企业要对资产负债表日后事项进行确认和披露，就是为了贯彻及时性原则；企业会计制度要求月度会计报表 6 天内报出、季度会计报表 15 天内报出、半年度会计报表 2 个月内报出、年度会计报表 4 个月内报出，也是及时性原则的体现。

（六）明晰性原则

明晰性原则指会计信息要简明易懂，便于理解和运用。比如，企业的会计记录应当准确、清晰，企业的制证和记账必须依据合法、对应清楚、摘要完整，企业的会计报表应该勾稽关系平衡、项目完整、数字准确，都是明晰性原则的体现。

二、确认和计量的一般原则

（一）权责发生制原则

权责发生制原则指收入和费用应在发生时进行确认，而不必等到实际收到现金或支付现金时才确认。比如，企业设置应收账款、应付账款、待摊费用、预提费用账户，就是体现了权责发生制原则。目前，我国行政单位会计核算采用收付实现制，事业单位会计核算除经营业务采用权责发生制外，其他业务也采用收付实现制。

（二）配比原则

配比原则指收入和对应的成本费用应相互配比，并在同一会计期间内确认。配比原则包含两层含义，即因果配比和时间配比。比如，会计制度要求收入和成本、费用应相互关联，收入准则规定的收入确认条件中要求相关成本能够可靠计量，都是配比性原则的体现。

（三）历史成本原则

历史成本原则指将取得资产时实际发生的成本作为资产的入账价值，在资产处置前保持其入账价值不变。比如，会计要素的计量应基于交易事项的实际交易价格或成本，除法律、法规和国家统一的会计制度另有规定外，企业一律不得自行调整其账面价值，都是历史成本原则的体现。

需要注意的是，企业会计制度要求对资产计提减值准备，是谨慎性原则对历史成本原则的辩证否定，是为了达到会计信息决策有用性而采取的一种较易进行的处理方法。根据资产要素的定义，资产必须是能给企业带来经济利益的资源，如果不对资产减值进行确认，将对投资者的决策行为带来不利

影响。所以企业会计制度规定，对于资产的增值在账面上一般不予确认，但对于已经发生的资产减值则必须予以记载，这是谨慎性原则的体现。

（四）划分收益性支出和资本性支出原则

划分收益性支出和资本性支出原则指将与当期收益相关的支出计入当期损益，将与当期和以后多个期间的收益相关的支出计入资产价值。比如，固定资产后续支出中，应合理区分资本化的后续支出和费用化的后续支出，就是划分收益性支出和资本性支出的体现。

收益性支出指与本期相关，计入当期损益，影响经营成果，列于利润表；资本性支出指与本期和以后各期相关，计入资产，影响财务状况，列于资产负债表。

三、起修正作用的一般原则

（一）谨慎性原则

谨慎性原则指在存在不确定因素情况下作出判断时，保持必要的谨慎，既不多计资产和收益，也不少计负债和费用。比如，在会计核算上对资产计提八项减值准备，债务重组中对或有收益和或有支出的处理原则，或有事项的确认和披露的相关规定，采用加速折旧法计提折旧等，都是谨慎性原则的体现。

谨慎性原则最早萌生于会计受托责任观盛行的19世纪，会计人员存在强烈的灾难意识，其后的几百年里，商业活动的不确定性进一步加剧了这一原则在会计核算中的地位。谨慎性原则的运用，以存在“不确定因素”为前提。如果没有这个前提而任意少计资产和收益，或者多计负债和费用，则属于设置秘密准备，滥用谨慎性原则，应视为重大会计差错进行更正和披露。

（二）重要性原则

重要性原则指在选择会计方法和程序时，要考虑经济业务本身的性质和规模，根据特定经济业务对经济决策影响的大小，来选择合适的会计方法和程序。比如，重要的经济业务或会计事项在财务会计报告中重点说明，次要的经济业务或会计事项在财务会计报告中合并反映；编制合并会计报表时，对固定资产转为商品的固定资产交易情形可以不作抵消；零星的关联方交易，对企业财务状况和经营成果影响较小或没有影响的可以不披露；类型相同的非重大交易可以合并披露等。

采用重要性原则的目的，是考虑会计信息成本效益原则。重要性原则应从“质”和“量”两个方面进行判断，其中“质”是指会计事项发生对决策

有重大影响，“量”是指会计事项达到一定数量可能对决策产生影响。

（三）实质重于形式原则

实质重于形式原则指经济事项的经济实质重于其法律形式。企业应当按照交易或事项的经济实质进行会计核算，而不应当仅仅按照它们的法律形式作为会计核算依据。实质重于形式原则在会计核算中应用也较为广泛，比如，售后回购不确认收益；销售商品的收入确认应满足四个确认条件；关联方关系的判断中，将承包人和被承包企业之间视同控制关系作为关联方，将拥有共同关键管理人员的两个企业作为关联方；融资租赁的会计处理中，承租方对于租入资产作为固定资产确认；当资产达到预定可使用状态时，在建工程应结转固定资产。

1.4 会计要素

会计要素也称会计报表要素，是会计核算的基本分类，是设定会计报表结构和内容的基本依据，也是进行确认和计量的依据。会计要素的具体名称就是我们核算中经常要提及到的“会计科目”。

会计要素可以分为两类：一是反映财务状况的要素，包括资产、负债和所有者权益，其会计等式是“资产=负债+所有者权益”；二是反映经营成果的要素，包括收入、费用和利润，其会计等式是“收入-费用=利润”。

一、资产

（一）资产的概念

资产是指过去的交易或事项形成并由企业拥有或者控制的资源，该资源预期会给企业带来经济利益。

（二）资产的特征

资产的定义中包含了资产的三个特征：①过去的交易或事项形成。比如，经济合同订立的是未来的交易或事项，所以不确认为资产；计划中的经济业务交易也不会形成企业的资产。②为企业拥有或控制。拥有一般指取得所有权，控制一般指未取得所有权。判别是否属于企业资产，不仅仅是看所有权的归属，而是要看所有权上的主要风险和报酬是否转移。比如，融资租入固定资产，企业虽然没有获得所有权，但具有控制权，也应确认为资产。③能直接或间接地给企业带来未来经济利益。比如，无形资产不能为企业带来未来经济利益时，应予转销，不再确认为资产。再如，“待处理财产损溢”在过去是列示于资产负债表的，新会计制度改变了这一做法，虽然将其作为一个会计科目核算，

但在期末前应处理完毕，不能将其列入资产负债表，因为已发生损失的资产不会再给企业带来经济利益，这样的项目不符合资产要素的定义。

（三）资产的确认标准

任何资产的确认，必须同时符合两个标准：一是符合资产定义；二是金额能够可靠地计量。如果金额不能可靠地计量，即使符合资产的定义，满足资产的三个特征，也不能将其确认为企业的一项资产。

（四）资产的计量基础

资产的计量可供选择方法很多，有历史成本、公允价值、可变现净值、未来现金流量现值等，但是资产计量基础是历史成本。

（五）资产的分类

资产可按不同的标准进行分类，按流动性，可分为流动资产和非流动资产；按有无实物形态，可分为有形资产和无形资产。

二、负债

（一）负债的概念

负债是指过去的交易或事项形成的现时义务，履行该义务预期会导致经济利益流出企业。

（二）负债的特征

负债的概念中包含了负债的两个特征：①过去交易或事项形成的。对于未来交易事项，企业不确认为负债。注意或有事项中“预计负债”的特殊性，虽然它需要未来事项发生或不发生来证实，但它是对过去的交易或事项结果的预计。②负债的清偿要导致经济利益流出企业。这里有两层含义：负债将来是要清偿的，比如对于无法支付的应付账款，企业不能再确认为负债，应转入资本公积；负债是需要通过转移资产或提供劳务加以清偿，当然在特殊情况下，企业也可能将债务转为所有者权益，比如债转股。

（三）负债的分类

负债一般按流动性分类，可分为短期负债和长期负债。

三、所有者权益

（一）所有者权益的概念

所有者权益也称净资产，是指所有者在企业资产中享有的经济利益，其金额为资产减去负债的余额。所有者权益包括实收资本（股本）、资本公积、留存收益，其中留存收益包括盈余公积和未分配利润。

（二）所有者权益的特征

所有者权益具有三个特征：①除非发生减资，

清算，企业不需要偿还所有者权益。②企业清算时，只有在清偿所有负债后，所有者权益才返还给所有者。③所有者凭借所有者权益能够参与利润的分配。

由此可以看出，所有者权益的三个特征是针对负债而言的。所有者权益和负债都是资产的来源渠道，都同样具有对资产的要求权，两者的区别主要在于偿还上、破产清算顺序上、参与分配上和支付报酬上有所不同。

四、收入

(一) 收入的概念

收入是指企业在销售商品、提供劳务以及让渡资产使用权等日常活动中形成的经济利益的总流入。

1. 收入的来源。收入有三种来源，即销售商品、提供劳务和让渡资产使用权。三者的确认条件是不同的，具体可参见第九章“收入、费用和利润”的相关规定。

2. 投资收益的会计要素归属。企业在会计期间内增加的除所有者投资以外的经济利益通常称为收益，收益包括收入和利得。收入是指企业在销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等日常活动中所形成的经济利益的总流入，包括商品销售收入、劳务收入、利息收入、使用费收入、股利收入等。利得是指收入以外的其他收益，通常从偶发的经济业务中取得，属于那种不经过经营过程就能取得或不曾期望获得的收益，如企业接受捐赠或政府补助取得的资产、因其他企业违约收取的罚款、处理固定资产或无形资产形成的净收益、流动资产价值的变动等。由此来看，区分收益是否属于收入要素的关键是其在日常活动中形成还是偶发事件中产生。这里的日常活动，是指企业为完成其经营目标而从事的所有活动，以及与之相关的其他活动。

投资收益是否属于收入要素，应视具体情况而定。投资收益的形成主要包括四种类型：长期股权投资成本法核算下的股利收入和权益法核算下的占被投资公司净利润份额；长期股权投资的转让处置所得；长期债权投资获得的利息收入（含折溢价摊销）；长期债权投资的转让处置所得。对于“长期股权投资成本法核算下的股利收入和权益法核算下的占被投资公司净利润份额”和“长期债权投资获得的利息收入（含折溢价摊销）”，是让渡资产使用权取得的收入，因而归属于收入要素；对于“长期股权投资的转让处置所得”和“长期债权投资的转让处置所得”，并不属于收入要素，而属于“利得”

的范畴。

除了处置长期投资获得的投资收益外，利得还包括营业外收入和补贴收入。

(二) 收入的特征

收入具有四个特征：①日常活动中产生。偶发事件产生的收益属于利得，不属于收入，应计入营业外收入（或补贴收入、投资收益）。②表现为资产的增加或负债的减少，或两者兼而有之。③能引起所有者权益的增加。④收入只包括本企业经济利益的流入，而不包括为第三方或客户代收的款项。

(三) 会计核算科目分类

在会计核算上，对于销售型企业来说，销售商品通过“主营业务收入”科目核算，提供劳务通过“其他业务收入”核算；对于劳务型企业来说，提供劳务通过“主营业务收入”科目核算，销售商品通过“其他业务收入”科目核算；对于销售型企业和劳务型企业，让渡资产使用权（利息收入、使用费收入）通过“其他业务收入”科目来核算，让渡资产使用权（股利收入）通过“投资收益”科目核算。

五、费用

(一) 费用的概念

费用是指企业为销售商品、提供劳务等日常活动所发生的经济利益的流出。

1. 费用要素是个广义的概念。会计要素中的“费用”，是指企业发生的各种耗费，包括两个方面内容：一是营业成本，其特点是可以对象化到某种商品或劳务中，在核算上分为“主营业务成本”、“主营业务税金及附加”和“其他业务支出”；二是期间费用，其特点是不可以对象化到某种商品或劳务中，在核算上分为“营业费用”、“管理费用”和“财务费用”。具体的项目组成是：

$$\begin{aligned} \text{费用要素} = & \text{主营业} + \text{主营业} + \text{其他业} \\ & \text{务成本} + \text{税金及附加} + \text{务成本} \\ & + (\text{营业} + \text{管理} + \text{财务}) \\ & \text{费用} + \text{费用} + \text{费用} \end{aligned}$$

2. 成本和费用的区别。成本和费用都是耗费，根据《企业会计制度》的规定，费用是指企业为销售商品、提供劳务等日常活动所发生的经济利益的流出；成本是指企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费。企业应当合理划分期间费用和成本的界限。期间费用应当直接计入当期损益；成本应当计入所生产的产品、提供劳务的成本。企业应将当期已销产品或已提供劳务的成本转入当期的费用；商品流通企业应将当期已销商品的进价转入当期的费用。