

1
经科版2005年注册会计师全国统一考试系列辅导丛书

经科版2005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 2005 年注册会计师全国统一考试系列辅导丛书

丛书主编：夏大慰 马贤明

经科版 2005 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

编著：杨 勇

会计

经济科学出版社

责任编辑：王东岗
责任校对：杨晓莹 董蔚挺 杨 海
技术编辑：战淑娟

图书在版编目 (CIP) 数据

经科版 2005 年 CPA 考试精读精讲. 会计/上海国家
会计学院 CPA 考试辅导委员会组编; 杨勇编著. —北
京: 经济科学出版社, 2005. 3

(经科版 2005 年注册会计师全国统一考试系列辅导
丛书)

ISBN 7-5058-4805-4

I. 经… II. ①上… ②杨… III. 会计学—会计师
—资格考核—自学参考资料 IV. F23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 019170 号

经科版 2005 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

编著：杨 勇

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

北京忠信诚胶印厂印装

787 × 1092 16 开 22.75 印张 580000 字

2005 年 3 月第一版 2005 年 3 月第一次印刷

印数：00001—15000 册

ISBN 7 - 5058 - 4805 - 4 / F · 4077 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:

丁连弟 王兆庆 杨 勇 郑庆华 唐 宁 高 伟
高志谦 袁建娣 薛许红

审 计:

马贤明 王生根 庄广堂 刘明泉 张各兴 范永亮
武铁钢

税 法:

王双彦 王庆雯 李 文 牟建国 杜旭冬 庞金伟
宗 钢 袁建娣

经 济 法:

叶 朱 郑朝晖 郭永清 赵 健 游文丽

财务成本管理:

丁 度 孙进山 田 明 付念桃 刘正兵 郑朝晖

前言

注册会计师全国统一考试已经成为中国最热门的执业资格考试之一，每年报考的人数都有数十万之多，而且逐年增加，屡创新高。2004 年共有 31.51 万人参加了考试，总有效试卷份数为 56.8 万份。但遗憾的是 CPA 考试的通过率却很低，2004 年各科合格人数及合格率分别为：会计 16642 人，10.32%；审计 6967 人，10.04%；财务成本管理 11024 人，12.61%；经济法 14780 人，12.68%；税法 14983 人，11.66%。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，如会计、审计准则的不断完善，增加了许多新内容，税收政策持续调整，财务管理相关理论和实务不断丰富；此外，为提高中国整个注册会计师队伍的职业素质，考试的难度也相应地增加，所以，注册会计师考试越来越难！

为了帮助参加 2005 年注册会计师全国统一考试的广大考生在短期内有的放矢地进行复习，全面、系统地领会和吃透辅导教材的重点难点，掌握出题规律及答题技巧，提高解题能力，以取得较好的复习效果，顺利通过 CPA 考试，上海国家会计学院远程教育网（www.esnai.net）在举办 CPA 考前远程辅导的同时，应广大考生的要求，专门成立了上海国家会计学院注册会计师考试辅导委员会，配合网站的辅导，与经济科学出版社通力合作，同步推出了《经科版 2005 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 2005 年 CPA 考试学习指南》

本套丛书根据财政部 2005 年考试大纲及辅导教材组织编写，旨在全面、系统地帮助考生理解辅导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 2005 年 CPA 考试精读精讲》

本套丛书根据财政部 2005 年考试大纲及辅导教材进行编写，是长期在第一线从事注册会计师考前辅导的专家、教授经验的总结。本书既能使考生全面、系统、彻底地解决在学习中的问题，又能让考生准确地把握 CPA 考试的方向。本书的作者旨在将多年积

累的应试辅导经验传授给考生，对辅导教材中的每一部分都做了详尽的讲解，辅导教材中的问题都能在书中解决，完全适用于自学。

系列丛书之三:《经科版 2005 年 CPA 考试经典问题答疑精华》

本套丛书根据上海国家会计学院远程教育网 CPA 考前辅导网上答疑提问频率的情况，对众多考生提出的有关领会辅导教材实质精神、把握考试命题规律的一些共性问题，有针对性、有重点地进行解答，并将问题按照知识点和考点加以归类，是从考生的角度进行学以致考的经典问题汇编，对广大考生具有很强的借鉴作用。

系列丛书之四:《经科版 2005 年 CPA 考试考点必备》

本套丛书是供考生在系统学习辅导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。书中提炼了辅导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 2005 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 2005 年各学科最新发展变化，对 2005 年考试趋势进行了全面、系统的预测，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，还可随书获赠上海国家会计学院远程教育网 (www.esnai.net) 2005 年 CPA 网上考前辅导的学习优惠卡 (价值 20 元) 一张。如参加该网上考前辅导，此学习卡可以冲抵 20 元学费。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前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 2005 年 CPA 考试!

上海国家会计学院注册会计师考试辅导委员会

2005 年 3 月

目录

第一章 总论	(1)
本章概述	(1)
知识点精讲	(1)
知识点测试	(6)
知识点测试答案及解析	(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)
知识点测试	(19)
知识点测试答案及解析	(20)
第三章 存货	(21)
本章概述	(21)
知识点精讲	(22)
知识点测试	(34)
知识点测试答案及解析	(37)
第四章 投资	(39)
本章概述	(39)
知识点精讲	(40)
知识点测试	(63)
知识点测试答案及解析	(69)
第五章 固定资产	(75)
本章概述	(75)
知识点精讲	(76)
知识点测试	(86)
知识点测试答案及解析	(89)
第六章 无形资产及其他资产	(92)
本章概述	(92)
知识点精讲	(92)
知识点测试	(98)
知识点测试答案及解析	(100)

第七章 负债	(102)
本章概述	(102)
知识点精讲	(102)
知识点测试	(112)
知识点测试答案及解析	(115)
第八章 所有者权益	(119)
本章概述	(119)
知识点精讲	(119)
知识点测试	(126)
知识点测试答案及解析	(127)
第九章 收入、费用和利润	(129)
本章概述	(129)
知识点精讲	(130)
知识点测试	(138)
知识点测试答案及解析	(143)
第十章 财务会计报告	(147)
本章概述	(147)
知识点精讲	(148)
知识点测试	(164)
知识点测试答案及解析	(169)
第十一章 所得税会计	(172)
本章概述	(172)
知识点精讲	(172)
知识点测试	(184)
知识点测试答案及解析	(186)
第十二章 外币会计	(189)
本章概述	(189)
知识点精讲	(189)
知识点测试	(193)
知识点测试答案及解析	(195)
第十三章 借款费用	(197)
本章概述	(197)
知识点精讲	(197)
知识点测试	(206)
知识点测试答案及解析	(208)
第十四章 或有事项	(210)
本章概述	(210)
知识点精讲	(210)
知识点测试	(216)
知识点测试答案及解析	(219)

第十五章 租赁	(222)
本章概述	(222)
知识点精讲	(222)
知识点测试	(230)
知识点测试答案及解析	(232)
第十六章 债务重组	(235)
本章概述	(235)
知识点精讲	(235)
知识点测试	(242)
知识点测试答案及解析	(245)
第十七章 非货币性交易	(247)
本章概述	(247)
知识点精讲	(247)
知识点测试	(255)
知识点测试答案及解析	(257)
第十八章 会计政策、会计估计变更和会计差错更正	(261)
本章概述	(261)
知识点精讲	(262)
知识点测试	(268)
知识点测试答案及解析	(275)
第十九章 资产负债表日后事项	(284)
本章概述	(284)
知识点精讲	(284)
知识点测试	(287)
知识点测试答案及解析	(291)
第二十章 关联方关系及其交易	(293)
本章概述	(293)
知识点精讲	(293)
知识点测试	(299)
知识点测试答案及解析	(302)
第二十一章 商品期货业务	(305)
本章概述	(305)
知识点精讲	(305)
知识点测试	(308)
知识点测试答案及解析	(309)
第二十二章 合并会计报表	(310)
本章概述	(310)
知识点精讲	(310)
知识点测试	(325)
知识点测试答案及解析	(332)

第二十三章 分部报告 (340)

 本章概述 (340)

 知识点精讲 (340)

 知识点测试 (342)

 知识点测试答案及解析 (343)

第二十四章 中期财务报告 (344)

 本章概述 (344)

 知识点精讲 (344)

 知识点测试 (348)

 知识点测试答案及解析 (349)

第一章

总 论

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。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。应注意把握：（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“资产 = 负债 + 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“收入 - 费用 = 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、历年试题分析

年 度	题 型	分 值	考 点
1998	多项选择题	2	会计法内容，已不适用现行教材
1999	单项选择题	2	①会计法内容，已不适用现行教材；②会计分期
2000	多项选择题	2	一贯性原则
	判断题	1	资产要素
2001	—	0	无
2002	单项选择题	1	收益性支出
2003	多项选择题	2	一贯性原则
2004	—	0	无

三、教材变化

与 2004 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

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。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

会计核算实质上是“会计凭证——会计账簿——会计报表”的循环，但对外部使用者而言，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。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

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须建账核算的自然人，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。如果企业营业周期短于或等于1年，划分标准可以是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，也应视具体情况，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（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”。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、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）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。

1.3 会计核算的一般原则

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销；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，是考虑会计信息的成本效益原则。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

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。

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。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。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。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。

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。

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。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：

费用要素 = 主营业务成本 + 主营业务税金及附加 + 其他业务成本 + (营业费用 + 管理费用 + 财务费用)

(二) 费用的特征

费用具有三个特征：(1) 日常活动中产生。偶发事件产生的属于损失，不属于费用，应计入营业外支出（或投资收益）。(2) 表现为资产的减少或负债的增加，或两者兼而有之。(3) 将引起所有者权益的减少。

六、利润

(一) 利润的概念

利润是指企业在一定期间的经营成果，包括营业利润、利润总额和净利润。利润的构成关系如下：

净利润 = 利润总额 - 所得税

利润总额 = 营业利润 + 投资收益 + 补贴收入 + 营业外收入 - 营业外支出

营业利润 = 主营业务利润 + 其他业务利润 - 营业费用 - 管理费用 - 财务费用

主营业务利润 = 主营业务收入 - 主营业务成本 - 主营业务税金及附加

(二) 利得和损失的会计要素归属

补贴收入、营业外收入、处置投资获得的投资收益不属于“收入”要素而属于“利得”，营业外支出、处置投资产生的投资损失不属于“费用”要素而属于“损失”。那么，“利得”和“损失”肯定会存在一个要素归属问题，否则无法使“收入 - 费用 = 利润”的等式平衡。对于“利得”和“损失”应归属于何类要素，企业会计制度未作说明，一般情况下可将其归入“利润”要素。

知识点测试

一、单项选择题

1. 导致权责发生制的产生，以及预提、摊销等会计处理方法的运用的基本前提或原则是（ ）。
A. 谨慎性原则 B. 历史成本原则
C. 会计分期 D. 货币计量
2. 强调企业会计信息纵向可比的会计核算一般原则是（ ）。
A. 相关性原则 B. 可比性原则
C. 一贯性原则 D. 历史成本原则
3. 上市公司的下列行为中，违背会计核算一贯性原则的有（ ）。
A. 鉴于当期现金状况不佳，将原来采用的现金股利分配政策改为分配股票股利
B. 根据国家统一的会计制度的要求，从本期开始对长期股权投资提取减值准备
C. 鉴于本期经营状况不佳，将固定资产折旧方法由年数总和法改为直线法
D. 上期提取甲股票投资跌价损失准备 5000 元，鉴于股市行情下跌，本期提取 10000 元
4. 在利润表中，对主营业务要求详细反映收入、成本和税金，而对其他业务只要求反映其他业务利润净额，这种做法体现了（ ）。
A. 客观性原则 B. 明晰性原则
C. 谨慎性原则 D. 重要性原则
5. 企业管理部门使用的固定资产发生的下列支出中，属于收益性支出的是（ ）。
A. 购入时发生的保险费
B. 购入时发生的运杂费
C. 发生的日常修理费用
D. 购入时发生的安装费用
6. 企业将融资租入的设备作为固定资产核算，所体现的会计核算一般原则是（ ）。
A. 一贯性 B. 谨慎性

- C. 实质重于形式 D. 重要性
7. 下列项目中,符合资产定义的是()。
- A. 购入的某项专利权
B. 经营租入的设备
C. 待处理的财产损失
D. 计划购买的某项设备
8. 下列各项中,能够引起负债和所有者权益同时变动的是()。
- A. 宣告分派现金股利
B. 提出的股票股利分配方案
C. 计提长期债券投资利息
D. 接受现金捐赠

二、多项选择题

1. 下列会计核算的一般原则中,属于确认和计量的一般原则有()。
- A. 权责发生制原则 B. 重要性原则
C. 配比原则 D. 历史成本原则
E. 可比性原则
2. 企业确认收入和费用,适用的会计核算一般原则包括()。
- A. 权责发生制原则 B. 配比原则
C. 谨慎性原则 D. 一贯性原则
E. 客观性原则
3. 下列项目中,违背会计核算一贯性原则要求的有()。
- A. 鉴于《股份有限公司会计制度》的发布实施,对原材料计提跌价准备
B. 鉴于利润计划完成情况不佳,将固定资产折旧方法由原来的双倍余额递减法改为直线法
C. 鉴于某项专有技术已经陈旧,将其账面价值一次性核销
D. 鉴于某固定资产经改良性能提高,决定延长其折旧年限
E. 鉴于某被投资企业将发生重大亏损,将该投资由权益法核算改为成本法核算
4. 某股份有限公司的下列做法中,不违背会计核算一贯性原则的有()。
- A. 因专利申请成功,将已计入前期损益的研究与开发费用转为无形资产成本
B. 因预计发生年度亏损,将以前年度计提的在建工程减值准备全部予以转回
C. 因客户的财务状况好转,将坏账准备的计提比例由应收账款余额的30%降为15%
D. 因首次执行《企业会计制度》,按规定对固定资产预计使用年限变更采用追溯调整法进

行会计处理

- E. 因减持股份而对被投资单位不再具有重大影响,将长期股权投资由权益法改为成本法核算
5. 下列各项中,符合会计核算谨慎性原则的有()。
- A. 固定资产折旧采用加速折旧法
B. 长期股权投资核算采用权益法
C. 在物价持续下跌情况下,存货计价采用后进先出法
D. 坏账核算采用备抵法
E. 企业债券按折价发行
6. 下列项目中,属于资产要素特征的有()。
- A. 必须是为企业所控制或拥有的
B. 能够给企业带来经济利益
C. 是企业日常活动中产生的
D. 是过去的交易或事项形成的
E. 有形和无形均可
7. 在下列项目中,能同时引起资产和利润减少的项目有()。
- A. 计提发行债券的利息
B. 计提固定资产折旧
C. 财产检查中发现的存货盘亏
D. 无形资产摊销
E. 不带息商业承兑汇票贴现

知识点测试答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】C
【解析】此题为1999年考题。由于有了会计分期,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。
2. 【答案】C
【解析】一贯性原则指企业会计程序和会计处理方法前后期一致,不得随意变更。它和可比性原则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。
3. 【答案】C
【解析】A选项属于企业自主采用合理的利润分配政策(比如股东大会决议就可以改变董事会利润分配预案);B选项属于法律要求变更而调