



# CPA

2018年注册会计师职业能力综合测试辅导教材

## 综合阶段教程 (上册)

▶ 财政部中财传媒 注册会计师考试研究组 组织编写



中国财经出版传媒集团  
中国财政经济出版社

2018 年注册会计师职业能力综合测试辅导教材

# 综合阶段教程

(上册)

财政部中财传媒 注册会计师考试研究组 组织编写

中国财经出版传媒集团  
中国财政经济出版社

## 图书在版编目 (CIP) 数据

综合阶段教程 / 财政部中财传媒, 注册会计师考试研究组组织编写.

—北京: 中国财政经济出版社, 2018. 3

2018 年注册会计师职业能力综合测试辅导教材

ISBN 978 - 7 - 5095 - 8095 - 0

I. ①综… II. ①财… ②注… III. ①注册会计师 - 资格考试 - 教材  
IV. ①F233

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2018) 第 042170 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeac.com>

(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

营销中心电话: 010 - 88191522

天猫网店: 中国财政经济出版社旗舰店

网址: <https://zgczzjcs.tmall.com>

三河市宏图印务有限公司印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 75.5 印张 1 711 000 字

2018 年 3 月第 1 版 2018 年 3 月河北第 1 次印刷

印数: 1—3 000 定价: 138.00 元 (上、下册)

ISBN 978 - 7 - 5095 - 8095 - 0

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报热线: 010 - 88191661、QQ: 2242791300

# 前 言

注册会计师全国统一考试综合阶段考试（以下简称综合阶段考试）主要是考察考生在掌握专业阶段各学科知识、基本职业技能和职业道德规范的基础上，在复杂的职业环境中，综合运用相关专业学科知识和职业技能，坚守职业价值观、遵循职业道德、坚持职业态度，对实务问题进行分析、判断、综合、评价，以书面形式清晰、有效地表达看法或提出方案的能力。

综合阶段考试设职业能力综合测试科目，分成试卷一和试卷二，考试题型为综合案例分析。试卷一以鉴证业务为重点，内容主要涉及会计、审计和税法等专业领域；试卷二以管理咨询和业务分析为重点，内容主要涉及财务成本管理、公司战略与风险管理和经济法等专业领域。

为帮助参加综合阶段考试考生进行复习备考，我们组织常年从事注册会计师考试的辅导专家，按照《2018年注册会计师全国统一考试大纲——综合阶段考试》编写了《综合阶段教程》，全面梳理专业阶段六科教材中的核心内容，用精练、清晰、准确的语言涵盖相关学科知识内容，帮助考生综合全面掌握基本原理、学科知识，有效复习备考，顺利通过综合阶段考试。

本套教材即可作为指导考生复习备考之用，也可以作为工作、学习的参考用书。对于教材中的疏漏、错误之处，恳请读者指正。

财政部中财传媒 注册会计师考试研究组

2018年3月

# 目 录

## 会 计 篇

第一章 会计政策、会计估计及其变更和差错更正 .....	3
第一节 会计政策与会计估计及其变更的划分 .....	3
第二节 会计政策和会计估计变更的会计处理 .....	4
第三节 前期差错及其更正 .....	7
第二章 固定资产 .....	9
第一节 固定资产的确认和初始计量 .....	9
第二节 固定资产的折旧 .....	12
第三节 固定资产的后续支出 .....	14
第四节 固定资产的处置 .....	14
第三章 无形资产 .....	16
第一节 无形资产的确认和初始计量 .....	16
第二节 内部研究开发支出的确认和计量 .....	18
第三节 无形资产的后续计量 .....	20
第四节 无形资产的处置 .....	21
第四章 投资性房地产 .....	23
第一节 投资性房地产的确认和初始计量 .....	23
第二节 投资性房地产的后续计量 .....	24
第三节 投资性房地产的转换和处置 .....	25
第五章 金融工具 .....	29
第一节 金融资产和金融负债的分类和重分类 .....	29
第二节 金融负债和权益工具的区分 .....	34
第三节 金融工具的计量 .....	39
第四节 金融资产转移 .....	45
第五节 套期会计 .....	49
第六节 金融工具的披露 .....	56



<b>第六章 长期股权投资与合营安排</b> .....	66
第一节 对联营企业、合营企业投资的初始计量 .....	66
第二节 对子公司投资的初始计量 .....	66
第三节 长期股权投资的后续计量 .....	70
第四节 长期股权投资核算方法的转换 .....	76
第五节 合营安排 .....	78
<b>第七章 资产减值</b> .....	84
第一节 存货跌价准备的确认和计量 .....	84
第二节 金融资产以外的其他资产减值的确认和计量 .....	86
<b>第八章 负债和所有者权益</b> .....	95
第一节 借款费用概述 .....	95
第二节 职工薪酬的确认与计量 .....	98
第三节 或有事项的确认和预计负债的计量 .....	103
第四节 实收资本和其他权益工具的确认和计量 .....	104
第五节 资本公积的确认和计量 .....	108
第六节 其他综合收益的确认与计量 .....	110
<b>第九章 收入、费用和利润</b> .....	112
第一节 收入的定义及其分类 .....	112
第二节 收入的确认和计量 .....	112
第三节 关于合同成本 .....	123
第四节 特定交易的会计处理 .....	125
第五节 政府补助 .....	129
第六节 期间费用的构成确认和计量 .....	132
第七节 利润 .....	133
<b>第十章 非货币性资产交换</b> .....	135
第一节 非货币性资产交换的范围 .....	135
第二节 非货币性资产交换的确认和计量 .....	136
第三节 非货币性资产交换的会计处理 .....	139
<b>第十一章 债务重组</b> .....	141
第一节 债务重组的方式 .....	141
第二节 债务重组的会计处理 .....	142
<b>第十二章 所得税</b> .....	146
第一节 资产、负债的计税基础及暂时性差异的认定 .....	146
第二节 递延所得税资产及负债的确认和计量 .....	151
第三节 所得税费用的确认和计量 .....	155
第四节 利润总额与所得税费用的调整 .....	156
<b>第十三章 外币折算</b> .....	157
第一节 记账本位币的确定 .....	157

第二节	记账本位币变更的会计处理	158
第三节	外币交易的会计处理	158
第四节	外币财务报表折算	161
<b>第十四章</b>	<b>租赁</b>	<b>163</b>
第一节	租赁的分类	163
第二节	承租人的会计处理	165
第三节	出租人的会计处理	168
第四节	售后租回交易的会计处理	171
<b>第十五章</b>	<b>财务报告</b>	<b>174</b>
第一节	财务报表列报原则	174
第二节	个别财务报表	177
第三节	合并财务报表	185
第四节	每股收益	194
第五节	财务报表附注披露原则和主要内容	199
第六节	资产负债表日后事项	201
第七节	持有待售的非流动资产、处置组和终止经营	205
<b>第十六章</b>	<b>公允价值计量</b>	<b>211</b>
第一节	公允价值初始计量	211
第二节	估值技术	212
第三节	非金融资产的公允价值计量	215
第四节	负债和企业自身权益工具的公允价值计量	217
第五节	市场风险或信用风险可抵销的金融资产和金融负债的公允价值计量	219
<b>第十七章</b>	<b>政府及民间非营利组织会计</b>	<b>221</b>
第一节	政府会计概述	221
第二节	政府单位特定业务的会计核算	223
第三节	民间非营利组织会计	244

## 审 计 篇

<b>第一章</b>	<b>审计计划</b>	<b>255</b>
第一节	初步业务活动	255
第二节	总体审计策略和具体审计计划	257
第三节	重要性	260
<b>第二章</b>	<b>风险识别和评估</b>	<b>264</b>
第一节	风险评估程序、信息来源以及项目组内部的讨论	264
第二节	了解被审计单位及其环境	266



第三节	了解被审计单位的内部控制 .....	271
第四节	评估重大错报风险 .....	284
<b>第三章</b>	<b>风险应对 .....</b>	<b>288</b>
第一节	针对财务报表层次重大错报风险的总体应对措施 .....	288
第二节	针对认定层次重大错报风险的进一步审计程序 .....	289
第三节	控制测试 .....	290
第四节	实质性程序 .....	293
<b>第四章</b>	<b>销售与收款循环的审计 .....</b>	<b>296</b>
第一节	销售与收款循环的特点 .....	296
第二节	销售与收款循环的业务活动和相关内部控制 .....	297
第三节	销售与收款循环的重大错报风险 .....	299
第四节	测试销售与收款循环的内部控制 .....	302
第五节	销售与收款循环的实质性程序 .....	302
<b>第五章</b>	<b>采购与付款循环的审计 .....</b>	<b>308</b>
第一节	采购与付款循环的特点 .....	308
第二节	采购与付款循环的主要业务活动和相关内部控制 .....	309
第三节	采购与付款循环的重大错报风险 .....	312
第四节	测试采购与付款循环的内部控制 .....	313
第五节	采购与付款循环的实质性程序 .....	314
<b>第六章</b>	<b>生产与存货循环的审计 .....</b>	<b>317</b>
第一节	生产与存货循环的特点 .....	317
第二节	生产与存货循环的业务活动和相关内部控制 .....	318
第三节	生产与存货循环的重大错报风险 .....	318
第四节	生产与存货循环的控制测试 .....	320
第五节	生产与存货循环的实质性程序 .....	320
<b>第七章</b>	<b>货币资金的审计 .....</b>	<b>325</b>
第一节	货币资金与业务循环 .....	325
第二节	货币资金涉及的主要业务活动和相关内部控制 .....	325
第三节	货币资金的重大错报风险 .....	328
第四节	测试货币资金的内部控制 .....	330
第五节	货币资金的实质性程序 .....	332
<b>第八章</b>	<b>对特殊事项的考虑 .....</b>	<b>335</b>
第一节	财务报表审计中与舞弊相关的责任 .....	335
第二节	财务报表审计中对法律法规的考虑 .....	343
第三节	注册会计师与治理层的沟通 .....	347
第四节	前任注册会计师和后任注册会计师的沟通 .....	355
第五节	利用内部审计工作 .....	357
第六节	利用专家的工作 .....	359

<b>第九章 对集团财务报表审计的特殊考虑</b> .....	363
第一节 与集团财务报表审计有关的概念 .....	363
第二节 集团财务报表审计中的责任设定和注册会计师的目标 .....	364
第三节 集团审计业务的承接与保持 .....	365
第四节 了解集团及其环境、集团组成部分及其环境 .....	367
第五节 了解组成部分注册会计师 .....	369
第六节 重要性 .....	370
第七节 针对评估的风险采取的应对措施 .....	371
第八节 合并过程 .....	374
第九节 与组成部分注册会计师的沟通 .....	375
第十节 评价审计证据的充分性和适当性 .....	376
第十一节 与集团管理层和集团治理层的沟通 .....	377
<b>第十章 其他特殊项目的审计</b> .....	379
第一节 审计会计估计 .....	379
第二节 关联方的审计 .....	389
第三节 考虑持续经营假设 .....	394
第四节 首次接受委托时对期初余额的审计 .....	400
<b>第十一章 信息技术对审计的影响</b> .....	404
第一节 信息技术对企业财务报告和内部控制的影响 .....	404
第二节 信息技术中的一般控制和应用控制测试及测试结果和应对 .....	405
第三节 计算机辅助审计技术和电子表格的运用 .....	407
第四节 数据分析在审计中的运用 .....	409
<b>第十二章 完成审计工作</b> .....	412
第一节 审计完成阶段的工作 .....	412
第二节 期后事项 .....	413
第三节 书面声明 .....	415
<b>第十三章 审计报告</b> .....	418
第一节 审计意见的形成 .....	418
第二节 审计报告的基本内容 .....	418
第三节 在审计报告中沟通关键审计事项 .....	421
第四节 非无保留意见审计报告 .....	423
第五节 在审计报告中增加强调事项段和其他事项段 .....	427
第六节 比较信息 .....	430
第七节 注册会计师对其他信息的信息的责任 .....	433
<b>第十四章 企业内部控制审计</b> .....	435
第一节 计划审计工作 .....	435
第二节 自上而下的方法 .....	435
第三节 测试控制的有效性 .....	437



第四节	企业层面控制的测试	438
第五节	业务流程、应用系统或交易层面的控制的测试	440
第七节	信息系统控制的测试	441
第八节	内部控制缺陷评价	442
第九节	出具审计报告	442
<b>第十五章</b>	<b>会计师事务所业务质量控制</b>	<b>445</b>
第一节	质量控制制度的目标和对业务质量承担的领导责任	445
第二节	相关职业道德要求	446
第三节	客户关系和具体业务的接受与保持	447
第四节	人力资源	449
第五节	业务执行	451
第六节	监控	454
<b>第十六章</b>	<b>职业道德基本原则和概念框架</b>	<b>457</b>
第一节	职业道德基本原则	457
第二节	职业道德概念框架	458
第三节	注册会计师对职业道德概念框架的具体运用	459
第四节	非执业会员对职业道德概念框架的运用	465
<b>第十七章</b>	<b>审计业务对独立性的要求</b>	<b>469</b>
第一节	基本要求	469
第二节	经济利益	471
第三节	贷款和担保以及商业关系、家庭和私人关系	473
第四节	与审计客户发生人员交流	475
第五节	与审计客户长期存在业务关系	478
第六节	为审计客户提供非鉴证服务	479
第七节	收费	486
第八节	影响独立性的其他事项	488

## 税法篇

<b>第一章</b>	<b>增值税法</b>	<b>493</b>
第一节	征税范围及纳税义务人	493
第二节	税率与征收率	496
第三节	一般计税方法应纳税额的计算	499
第四节	简易征税方法应纳税额的计算	512
第五节	进口环节增值税的征收	514
第六节	出口货物、劳务和跨境应税行为	515

第七节 增值税征收管理 .....	529
第八节 税收优惠 .....	532
第九节 增值税发票的使用及管理 .....	538
<b>第二章 消费税法</b> .....	<b>541</b>
第一节 纳税义务人与征税范围 .....	541
第二节 税目与税率 .....	541
第三节 计税依据与应纳税额的计算 .....	543
<b>第三章 企业所得税法</b> .....	<b>547</b>
第一节 应纳税所得额的计算 .....	547
第二节 资产的税务处理 .....	553
第三节 资产损失税前扣除的所得税处理 .....	557
第四节 企业重组的所得税处理 .....	559
第五节 税收优惠 .....	562
第六节 应纳税额的计算 .....	568
第七节 源泉扣缴 .....	571
第八节 征收管理 .....	572
<b>第四章 个人所得税法</b> .....	<b>574</b>
第一节 纳税义务人与征税范围 .....	574
第二节 税率与应纳税所得额的确定 .....	575
第三节 应纳税额的计算 .....	577
第四节 税收优惠 .....	582
第五节 境外所得的税额扣除 .....	585
第六节 征收管理 .....	586
<b>第五章 关税法</b> .....	<b>591</b>
第一节 征税对象与纳税义务人 .....	591
第二节 关税完税价格与应纳税额的计算 .....	591
第三节 关税减免和征收管理 .....	593
<b>第六章 资源税法和环境保护税法</b> .....	<b>597</b>
第一节 资源税纳税义务人、税目与税率 .....	597
第二节 资源税计税依据与应纳税额的计算 .....	598
第三节 资源税减免税和征收管理 .....	601
第四节 环境保护税纳税义务人、税目与税率 .....	602
第五节 环境保护税计税依据与应纳税的计算 .....	603
第六节 环境保护税减免税和征收管理 .....	605
<b>第七章 房产税法、城镇土地使用税法和土地增值税法</b> .....	<b>607</b>
第一节 房产税税率、计税依据和应纳税额的计算 .....	607
第二节 房产税税收优惠和征收管理 .....	608
第三节 城镇土地使用税税率、计税依据和应纳税额的计算 .....	609



第四节	土地增值税法纳税义务人与征税范围	610
第五节	土地增值税税率、应税收入与扣除项目	611
第六节	土地增值税应纳税额的计算	613
第七节	房地产开发企业土地增值税清算	614
第八节	土地增值税税收优惠和征税管理	616
<b>第八章</b>	<b>国际税收</b>	<b>618</b>
第一节	国际税收协定范本和典型条款	618
第二节	非居民企业税收管理	619
第三节	境外所得税收管理	624
第四节	国际避税与反避税	628
第五节	转让定价	632
第六节	国际税收征管合作	634

---

# 会 计 篇



# 第一章 会计政策、会计估计 及其变更和差错更正

## 第一节 会计政策与会计估计及其变更的划分

企业应当在符合我国现行会计准则、制度和其他相关法律法规要求的前提下，以一贯性、适用性和成本效益原则为基础，正确选择和确定本企业采用的会计政策与会计估计，并正确划分会计政策变更与会计估计变更，按照不同的方法进行相关会计处理。

企业应当以变更事项的会计确认、计量基础和列报项目是否发生变更作为判断该变更是会计政策变更还是会计估计变更的划分基础。

第一，以会计确认是否发生变更作为判断基础。《企业会计准则——基本准则》规定了资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润6项会计要素的确认标准，是会计处理的首要环节。一般地，对会计确认的指定或选择是会计政策，其相应的变更是会计政策变更。会计确认的变更一般会引引起列报项目的变更。例如，企业在前期将某项内部研究开发项目开发阶段的支出计入当期损益，而当期按照《企业会计准则第6号——无形资产》的规定，该项支出符合无形资产的确认条件，应当确认为无形资产。该事项的会计确认发生变更，即前期将研发费用确认为一项费用，而当期将其确认为一项资产。该事项中会计确认发生了变化，所以该变更是会计政策变更。

第二，以计量基础是否发生变更作为判断基础。《企业会计准则——基本准则》规定了历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值5项会计计量属性，是会计处理的计量基础。一般地，对计量基础的指定或选择是会计政策，其相应的变更是会计政策变更。例如，企业在前期对购入的价款超过正常信用条件延期支付的固定资产初始计量采用历史成本，而当期按照《企业会计准则第4号——固定资产》的规定，该类固定资产的初始成本应以购买价款的现值为基础确定。该事项的计量基础发生了变化，所以该变更是会计政策变更。

第三，以列报项目是否发生变更作为判断基础。《企业会计准则第30号——财务报表列报》规定了财务报表项目应采用的列报原则。一般地，对列报项目的指定或选择是会计政策，其相应的变更是会计政策变更。例如，某商业企业在前期按原会计准则规定将商品采



购费用列入营业费用，当期根据新发布的《企业会计准则第1号——存货》的规定，将采购费用列入存货成本。因为列报项目发生了变化，所以该变更是会计政策变更。

第四，根据会计确认、计量基础和列报项目所选择的、为取得与资产负债表项目有关的金额或数值（如预计使用寿命、净残值等）所采用的处理方法，不是会计政策，而是会计估计，其相应的变更是会计估计变更。例如，企业需要对某项资产采用公允价值进行计量，而公允价值的确定需要根据市场情况选择不同的处理方法。相应地，当企业面对的市场情况发生变化时，其采用的确定公允价值的方法变更是会计估计变更，不是会计政策变更。

企业可以采用以下具体方法划分会计政策变更与会计估计变更：分析并判断该事项是否涉及会计确认、计量基础选择或列报项目的变更，当至少涉及上述一项划分基础变更时，该事项是会计政策变更；不涉及上述划分基础变更时，该事项可以判断为会计估计变更。例如，企业在前期按原会计准则规定将购建固定资产相关的一般借款利息计入当期损益，当期根据新的会计准则的规定，将其予以资本化，企业因此将对该事项进行变更。该事项的计量基础未发生变更，即都是以历史成本作为计量基础；该事项的会计确认发生变更，即前期将借款费用确认为一项费用，而当期将其确认为一项资产；同时，会计确认的变更导致该事项在资产负债表和利润表相关项目的列报也发生变更。该事项涉及会计确认和列报的变更，所以属于会计政策变更。又如，企业原采用双倍余额递减法计提固定资产折旧，根据固定资产使用的实际情况，企业决定改用直线法计提固定资产折旧。该事项前后采用的两种计提折旧的方法都是以历史成本作为计量基础，对该事项的会计确认和列报项目也未发生变更，只是固定资产折旧、固定资产净值等相关金额发生了变化。因此，该事项属于会计估计变更。

## 第二节 会计政策和会计估计变更的会计处理

### 一、会计政策变更的会计处理

发生会计政策变更时，有两种会计处理方法，即追溯调整法和未来适用法，两种方法适用于不同情形。

#### （一）追溯调整法

追溯调整法，是指对某项交易或事项变更会计政策，视同该项交易或事项初次发生时即采用变更后的会计政策，并以此对财务报表相关项目进行调整的方法。采用追溯调整法时，对于比较财务报表期间的会计政策变更，应调整各期间净损益各项目和财务报表其他相关项目，视同该政策在比较财务报表期间一直采用。对于比较财务报表可比期间以前的会计政策变更的累积影响数，应调整比较财务报表最早期间的期初留存收益，财务报表其他相关项目的数字也应一并调整。

追溯调整法通常由以下步骤构成：

第一步，计算会计政策变更的累积影响数；

第二步，编制相关项目的调整分录；

第三步，调整列报前期财务报表相关项目及其金额；

第四步，附注说明。

其中，会计政策变更累积影响数，是指按照变更后的会计政策对以前各期追溯计算的列报前期最早期初留存收益应有金额与现有金额之间的差额。根据上述定义的表述，会计政策变更的累积影响数可以分解为以下两个金额之间的差额：

(1) 在变更会计政策当期，按变更后的会计政策对以前各期追溯计算，所得到的列报前期最早期初留存收益金额。

(2) 在变更会计政策当期，列报前期最早期初留存收益金额。上述留存收益金额，包括盈余公积和未分配利润等项目，不考虑由于损益的变化而应当补分的利润或股利。例如，由于会计政策变化，增加了以前期间可供分配的利润，该企业通常按净利润的20%分派股利。但在计算调整会计政策变更当期期初的留存收益时，不应当考虑由于以前期间净利润的变化而需要分派的股利。

在财务报表只提供列报项目上一个可比会计期间比较数据的情况下，上述第(2)项，在变更会计政策当期，列报前期最早期初留存收益金额，即为上期资产负债表所反映的期初留存收益，可以从上年资产负债表项目中获得；需要计算确定的是第(1)项，即按变更后的会计政策对以前各期追溯计算，所得到的上期期初留存收益金额。

累积影响数通常可以通过以下各步计算获得：

第一步，根据新会计政策重新计算受影响的前期交易或事项；

第二步，计算两种会计政策下的差异；

第三步，计算差异的所得税影响金额；

第四步，确定前期中的每一期的税后差异；

第五步，计算会计政策变更的累积影响数。

需要注意的是，对以前年度损益进行追溯调整或财务报表追溯重述的，应当重新计算各列报期间的每股收益。

## (二) 未来适用法

未来适用法，是指将变更后的会计政策应用于变更日及以后发生的交易或者事项，或者在会计估计变更当期和未来期间确认会计估计变更影响数的方法。

在未来适用法下，不需要计算会计政策变更产生的累积影响数，也无须重编以前年度的财务报表。企业会计账簿记录及财务报表上反映的金额，变更之日仍保留原有的金额，不因会计政策变更而改变以前年度的既定结果，并在现有金额的基础上再按新的会计政策进行核算。

## (三) 会计政策变更会计处理方法的选择

对于会计政策变更，企业应当根据具体情况，分别采用不同的会计处理方法：

1. 法律、行政法规或者国家统一的会计制度等要求变更的情况下，企业应当分别以下情况进行处理：①国家发布相关的会计处理办法，则按照国家发布的相关会计处理规定进行处理。②国家没有发布相关的会计处理办法，则采用追溯调整法进行会计处理。

2. 会计政策变更能够提供更可靠、更相关的会计信息的情况下，企业应当采用追溯调整法进行会计处理，将会计政策变更累积影响数调整列报前期最早期初留存收益，其