



高等学校经管类核心教材

Zhongji Kuaijixue

中级会计学

主 编 © 李长青 刘 梅



东南大学出版社
SOUTHEAST UNIVERSITY PRESS

中级会计学

主 编 李长青 刘 梅

东南大学出版社

·南京·

图书在版编目(CIP)数据

中级会计学 / 李长青, 刘梅主编. — 南京: 东南大学出版社, 2013. 1

ISBN 978-7-5641-4087-8

I. ①中… II. ①李… ②刘… III. ①会计学
IV. ①F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第 015109 号

中级会计学

出版发行: 东南大学出版社

社 址: 南京市四牌楼 2 号 邮编: 210096

出 版 人: 江建中

责任编辑: 史建农

网 址: <http://www.seupress.com>

电子邮箱: press@seupress.com

经 销: 全国各地新华书店

印 刷: 南京京新印刷厂

开 本: 787mm×1092mm 1/16

印 张: 21.5

字 数: 523 千字

版 次: 2013 年 1 月第 1 版

印 次: 2013 年 1 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-5641-4087-8

印 数: 1~3000 册

定 价: 43.00 元

本社图书若有印装质量问题, 请直接与营销部联系。电话: 025-83791830

前 言

中级会计学课程的教学目的主要是为企事业单位培养具有扎实的专业知识与一定职业判断能力的应用型会计人才,课程的核心任务就是向学生清楚地阐述企业会计准则关于会计要素及经济业务的确认、计量与披露方面的相关规定。同时,该课程也是经济管理类专业人才培养及培训中的主要课程之一。教材是基于新颖性和务实性而编写的。本书对重点内容和难点内容,在细致阐述的基础上,通过举例演示以便学生掌握。中级会计学是与企业对外报送的会计信息质量关系最密切的学科,也是受会计准则实施与改革影响最大、最直接的学科。《中级会计学》是在学生学完《初级会计学》的基础上,在掌握了会计的基本理论、基本方法之后,对财务会计理论和方法的进一步深化。本书以企业会计准则为依据,理论联系实际,适当吸收西方成熟市场经济条件下的会计理论与方法,为学生将来从事会计管理的实际工作或科学研究奠定良好的理论基础。同时,本教材力图体现财务会计的教学规律,体现学生的认知规律,使本课程易教、易学。

本书在编写过程中突出以下特点:

第一,以会计的基本理论为基础,着重论述各会计要素确认、计量与披露的基本原则,从理论上讲清楚各类经济业务的处理方法,使学生不但“知其然”,更应该“知其所以然”。

第二,注重理论联系实际。本书注重理论与企业的实际的生产经营活动相结合,各章的例题均以制造企业的会计实务为基础,结合具体会计准则加以说明。

本书由李长青、刘梅担任主编。第1、2、3、4、5、10、12、13、14、15、16章由李长青老师编写;第6、7、8、9、11章由刘梅老师编写。

由于存在对会计事项及会计处理理解程度和角度上的差异,教材中可能有不妥之处,敬请读者批评指正。

本书适合作为会计学、财务管理专业“中级会计学”课程的教材,也可作为财会、财经从业人员学习企业财务会计的参考书。

编者

2012. 12

目 录

第一章 导论	1
第一节 财务报告目标	1
第二节 会计信息质量要求	4
第三节 会计要素与计量原则	7
第二章 货币资金	14
第一节 库存现金的会计处理	14
第二节 银行存款的会计处理	17
第三节 其他货币资金的会计处理	24
第三章 应收及预付款项	30
第一节 应收票据的会计处理	30
第二节 应收账款的会计处理	34
第三节 预付及其他应收款的会计处理	37
第四节 应收款项减值的会计处理	39
第四章 金融资产	45
第一节 交易性金融资产的会计处理	45
第二节 持有至到期投资的会计核算	48
第三节 可供出售金融资产的会计处理	57
第五章 存货	63
第一节 存货概述	63
第二节 原材料的会计处理	70
第三节 周转材料的会计处理	76
第四节 委托加工物资的会计处理	80
第五节 库存商品的会计处理	83
第六节 存货清查的会计处理	84
第七节 存货的期末计量的会计处理	86
第六章 长期股权投资	92
第一节 长期股权投资的初始计量	92
第二节 长期股权投资持有期间的会计处理	97

第三节	共同控制经营和共同控制资产	108
第四节	长期股权投资减值的会计处理	110
第七章	固定资产	112
第一节	固定资产概述	112
第二节	取得固定资产的会计处理	114
第三节	固定资产后续计量的会计处理	118
第四节	固定资产清查的会计处理	125
第五节	固定资产减值及处置的会计处理	127
第八章	投资性房地产	136
第一节	投资性房地产概述	136
第二节	投资性房地产取得的会计处理	138
第三节	投资性房地产后续计量的会计处理	139
第四节	投资性房地产的转换	144
第五节	投资性房地产处置的会计处理	147
第九章	无形资产及其他资产	149
第一节	无形资产的确认和初始计量	149
第二节	内部研究与开发支出的会计处理	154
第三节	无形资产的后续计量的会计处理	158
第四节	无形资产的处置与报废的会计处理	162
第五节	其他资产的会计处理	163
第十章	流动负债	166
第一节	短期借款的会计处理	166
第二节	应付及预收款项的会计处理	167
第三节	应付职工薪酬的会计处理	173
第四节	应交税费的会计处理	178
第五节	应付股利及其他应付款的会计处理	189
第十一章	非流动负债	191
第一节	长期借款的会计处理	191
第二节	应付债券的会计处理	192
第三节	长期应付款的会计处理	206
第四节	借款费用的会计处理	212
第十二章	所有者权益	219
第一节	实收资本的会计处理	219
第二节	资本公积的会计处理	224

第三节	留存收益的会计处理	227
第十三章	收入	231
第一节	销售商品收入的会计处理	231
第二节	提供劳务收入的会计处理	248
第三节	让渡资产使用权收入的会计处理	253
第四节	政府补助收入的会计处理	254
第十四章	费用	261
第一节	营业成本的会计处理	261
第二节	营业税金及附加的会计处理	265
第三节	期间费用的会计处理	266
第十五章	利润	271
第一节	营业外收支的会计处理	271
第二节	所得税费用的会计处理	275
第三节	本年利润的会计处理	277
第十六章	财务报告	281
第一节	财务报告概述	281
第二节	资产负债表	284
第三节	利润表	290
第四节	现金流量表	292
第五节	所有者权益变动表	296
第六节	财务报表附注	300
第七节	主要财务指标分析	302
第八节	综合举例	310
参考文献	336

第一节 财务报告目标

会计是以货币为主要计量单位,核算与监督特定单位经济活动的信息系统。企业的会计工作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。

一、财务报告目标

企业财务会计的目的是向企业外部会计信息使用者提供信息,帮助使用者作出相关决策。承担这一功能的载体是企业的财务报告,它是企业会计行为的最终成果,是企业管理层与外部信息使用者之间沟通的桥梁和纽带。因此,财务报告目标的定位是具有决定性意义的。财务报告目标定位决定着财务报告应当向谁、提供什么会计信息,这是编制企业财务报告的出发点;财务报告目标定位决定着财务报告所提供会计信息的质量标准,决定着会计要素的确认和计量原则,是财务会计系统的核心与灵魂。

一般认为财务报告目标由受托责任和决策有用两种观念构成。在受托责任观下,会计信息更多地强调可靠性,反映企业经营者的受托责任。在会计行为中的会计计量主要采用历史成本模式;在决策有用观下,会计信息更多地强调相关性,反映信息的有用程度。如果在会计行为中的会计计量采用其他计量属性能够提供更多相关信息,会计行为将会更多地采用除历史成本之外的其他计量属性,但是可能损失会计的可靠性。

我国《企业会计准则——基本准则》规定“财务报告的目标是向财务报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息,反映企业管理层受托责任履行情况,有助于财务报告使用者作出经济决策。”准则是将两种观念结合在一起的,这主要反映我国现实企业的存在、发展状态和调整管理宏观经济、配置全社会有限经济资源的要求。

财务报告的使用者包括内部和外部两个方面。

财务报告外部使用者主要包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等。

投资者是企业的主人,将投资者作为企业财务报告的首要使用者,凸显投资者的地位,满足投资者的信息需要是企业财务报告编制的首要出发点,体现了保护投资者利益的要求。如果企业在财务报告中提供的会计信息与投资者的决策无关,那么财务报告就失去了其编制的意义。根据投资者决策有用目标,财务报告所提供的信息应当如实反映企业所拥有或者控制的经济资源、对经济资源的要求权及其变化情况,如实反映企业的各项收入、费用、利润和损失的金额及其变动情况,如实反映企业生产经营活动、投资活动和筹资活动等所形成的现金流入和现金流出情况等,从而有助于现在的或者潜在的投资者正确、恰当地

评价企业的资产结构与质量、偿债能力、盈利能力和营运能力等,有助于投资者根据会计信息作出相关的决策,有助于投资者评估与投资有关的未来现金流量的金额、时间和风险等。

企业的债权人主要包括向企业提供贷款的银行与非银行金融机构和向企业提供商品或劳务的供应商。从广义的产权角度看,债权人也是企业财产的产权所有者之一,因为它们提供了企业生产经营活动所需的部分财产。只是这种“债权人产权”与“投资者产权”在法律等方面具有一定差别。向企业提供贷款的银行以及类似银行的金融机构,主要关心其提供给企业的贷款本金与贷款利息能否按期得到偿还和支付;向企业提供商品或劳务的供应商等商业债权人,主要关心企业所欠款项能否如期偿还。作为企业的债权人,主要通过会计信息了解企业的偿债能力、债务支付能力等情况来判断其债权受偿程度。

政府可能具有两种职能,一是“社会管理者”,为确保整个国家的社会与经济活动的正常秩序,其必须履行社会管理的职能;二是如果政府为企业出资,则成为企业的投资者,此时,政府便以企业的投资者身份而享有投资者的一切权益并承担相应的义务。对于政府没有出资的企业,政府仅仅具有“社会管理者”身份,不享有投资者的权益。就企业而言,政府的社会管理职能主要体现在社会经济资源的优化配置。通过企业提供的有关经济活动的全部会计信息,政府及其经济监管部门可以判别企业的经济行为是否合法、是否有效。除监管企业的经济活动以外,企业提供的会计信息还可以作为政府决定经济政策、统计国民收入等的信息基础。

财务报告内部使用者主要是指企业经营管理者。

企业经营管理者包括企业的高级管理人员和一般管理人员。企业的高级管理人员群体被称为企业的“高管层”,包括企业的总经理和副总经理等。以总经理为首的企业管理层的主要职责是实施董事会作出的有关经营、投资与筹资活动的重大决策,并负责管理企业日常的生产经营活动。企业管理人员的素质、能力与行为直接影响企业的经济活动,影响经济资源的配置效率,从而影响企业的经济效益和企业价值的提升。

除投资者、债权人、政府及其经济监管部门、企业管理层外,社会公众、顾客、证券分析师、企业一般员工等同样与企业有现实或潜在的利益关系,他们也是企业会计信息的使用者。

二、会计假设

会计假设又称会计基本前提,是会计确认、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。只有满足会计基本假设条件,会计核算才能正常地进行下去。为保证会计信息的可比性和符合财务报告的目标,财务会计要在一定的假设条件下才能确认、计量、记录和报告会计信息,所以会计假设也称为会计核算的基本前提。

1. 会计主体

意大利人唐·安杰洛·彼得拉(Don Angelo Pietas)在1586年撰写的《最有秩序的教育》一书中最先提出会计主体。他“明确地将所有者和经济活动主体分别看待”。会计主体是指会计工作为其服务的特定单位或组织,是会计人员进行会计核算时采取的立场以及在空间范围上的界定。我国著名的会计学家葛家澍认为,会计信息系统所处理的数据、所提供的信息,不是漫无边际的,而是要严格限定在每一个经营上或经济上具有独立性或相对独立地位的单位或主体之内,会计信息系统所接收和所处理的数据以及所输出的信息,都

不应该超出这些单位的界限。每一个具有独立性的单位,就是“会计主体”,会计信息系统在设计、运行时,要以每一个主体为空间界限,即“会计主体假设”。

2. 持续经营

企业会计确认、计量和报告应当以持续经营为前提。持续经营是指会计主体的生产经营活动将无限期地继续下去,在可预见的将来,不会倒闭、不会缩减生产规模及进行清算。在持续经营前提下,要求企业在进行财务会计核算时,要以企业持续正常的业务经营活动为前提,企业拥有的资产应按预定的目标耗用、出售、转让、折旧等,企业所承担的各种债务也要按原计划如期偿还。例如,以持续经营为前提,企业取得固定资产时,按取得成本而非清算价格予以计价,并且在持续经营期间视其可用年限将其价值分配转移,将购置固定资产的成本分摊到各个会计期间。

持续经营前提认定企业在生产经营活动中的资产以原定的用途被使用、消耗。倘若持续经营前提不存在,历史成本计价基本原则,以及一系列的会计准则和会计方法也将失去存在的基础。

3. 会计分期

会计分期是指将会计主体持续不断的经营活动人为地划分为相等的、较短的会计期间,以便分期考核其经营活动的成果。企业以持续经营为理念,但是债权人和投资人乃至经营者却不能等到经营活动完全结束才知道经营成果,这种需要促使企业将经营活动人为地划分成等距离的会计期间,分期记录经济业务、结算账目、编制财务报告,即反映一定期间的财务状况和一定期间的经营成果。

会计分期的意义在于界定了会计信息的时间段落,产生了本期与非本期的区别,为历史成本计价、权责发生制、可比性等原则奠定了基础。会计期间分为年度和中期。中期是指短于一个完整的会计年度的报告期间,如半年、季度、月度报告。我国的会计年度自公历1月1日起至12月31日止。

4. 货币计量

货币计量,是指会计主体在会计确认、计量和报告时以货币计量,并以此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,《企业会计准则——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。

三、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。权责发生制是以权利和责任的发生来决定收入和费用归属的一种计算基础。权责发生制也称应计制,是指凡是当期已经实现收入和已经发生或应当负担的费用,不论款项是否收付,都应当作为当期的收入和费用。例如,本期使用借款应该负担的利息,不在本期交纳,但本期应确认为费用;再如,收到下半年度的租金,不能计为本期收入。权责发生制可以合理地确定企业在一定会计期间

的财务成果,可将经济业务所引起的权利和责任在会计资料中反映出来,是最重要的会计核算基础,故企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告。

权责发生制记账基础,具体可以分解为如下四种类型:

- (1) 凡应当记入当期的收入,即使该款项还没有收到,也应当作为当期的收入处理。
- (2) 凡不应当记入当期的收入,即使该款项已经收到,也不应当作为当期的收入处理。
- (3) 凡应当记入当期的费用,即使该款项还没有支付,也应当作为当期的费用处理。
- (4) 凡不应当记入当期的费用,即使该款项已经支付,也不应当作为当期的费用处理。

目前,企业会计采用权责发生制作为记账基础。

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。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及其时点作为确认收入和费用等的依据。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。

第二节 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的会计信息对投资者等信息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,就会对投资者等使用者的决策产生误导甚至带来损失。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。

(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。

(3) 包括在财务报告中的会计信息应当是中立的、公正的。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,尽可能地做到相关,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,而要想让使用者有效使用会计信息,就应当让其了解会计信息的内涵,弄懂会计信息的内容,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。

会计信息是一种专业性较强的信息,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,但如其与使用者的经济决策相关,企业就应当在财务报告中充分披露。

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。

企业发生的交易或者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,往往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,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,如果某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和低估负债或者费用。

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的职业判断,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。

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,从而满足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进行会计处理,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。

第三节 会计要素与计量原则

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和基本分类。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。

一、资产

(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或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。

预期能为企业带来经济利益是资产的重要特征。例如,企业采购原材料、购置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者事项。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。例如企业有购买某项存货的意愿或计划,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为资产。

(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,判断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。

2. 该资源的成本或者价值能够可靠地计量

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需要付出成本。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,只有实际发生的成本或者生产成本能够可靠计量,才能视为符合了资产确认的可计量条件。在某些情况下,企业取得的资产没有发生实际成本或者发生的实际成本很小。例如,企业持有的某些衍生金融工具形成的资产,对于这些资产,尽管它们没有实际成本或者发生的实际成本很小,但是如果其公允价值能够可靠计量的话,也被认为符合了资产可计量性的确认条件。

二、负债

(一) 负债的定义

负债是指企业过去的交易或者事项形成的,预期会导致经济利益流出企业的现时义务。根据负债的定义,负债具有以下几个方面的特征:

1. 负债是企业承担的现时义务

负债必须是企业承担的现时义务,这里的现时义务是指企业在现行条件下已承担的义务。未来发生的交易或者事项形成的义务,不属于现时义务,不应当确认为负债。

这里所指的义务可以是法定义务,也可以是推定义务。其中,法定义务是指具有约束力的合同或者法律、法规规定的义务,通常在法律意义上需要强制执行。例如,企业购买原材料形成应付账款、企业向银行贷入款项形成借款、企业按照税法规定应当缴纳的税款等,均属于企业承担的法定义务,需要依法予以偿还。推定义务是指根据企业多年来的习惯做法、公开的承诺或者公开宣布的经营政策而导致企业将承担的责任,这些责任也使有关各方形成了企业将履行义务承担责任的合理预期。例如,华夏公司多年来制定有一项销售政策,对于售出商品提供一定期限内的售后保修服务,预期将为售出商品提供的保修服务就属于推定义务,应当将其确认为一项负债。

2. 负债预期会导致经济利益流出企业

预期会导致经济利益流出企业也是负债的一个本质特征,只有在履行义务时会导致经

济利益流出企业的,才符合负债的定义。在履行现时义务清偿负债时,导致经济利益流出企业的形式多种多样。例如,用现金偿还或以实物资产形式偿还;以提供劳务形式偿还;部分转移资产、部分提供劳务形式偿还;将负债转为资本等。

3. 负债是由企业过去的交易或者事项形成的

负债应当由企业过去的交易或者事项所形成。换句话说,只有过去的交易或者事项才形成负债,企业将在未来发生的承诺、签订的合同等交易或者事项,不形成负债。

(二) 负债的确认条件

将一项现时义务确认为负债,需要符合负债的定义,还需要同时满足以下两个条件:

1. 与该义务有关的经济利益很可能流出企业

从负债的定义可以看到,预期会导致经济利益流出企业是负债的一个本质特征。在实际中,履行义务所需流出的经济利益带有不确定性,尤其是与推定义务相关的经济利益通常需要依赖于大量的估计。因此,负债的确认应当与经济利益流出的不确定性程度的判断结合起来,如果有确凿证据表明,与现时义务有关的经济利益很可能流出企业,就应当将其作为负债予以确认;反之,如果企业承担了现时义务,但是导致企业经济利益流出的可能性很小,就不符合负债的确认条件,不应将其作为负债予以确认。

2. 未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量

负债的确认在考虑经济利益流出企业的同时,对于未来流出的经济利益的金额应当能够可靠计量。对于与法定义务有关的经济利益流出金额,通常可以根据合同或者法律规定的金额予以确定。考虑到经济利益流出的金额通常在未来期间,有时未来期间较长,有关金额的计量需要考虑货币时间价值等因素的影响。对于与推定义务有关的经济利益流出金额,企业应当根据履行相关义务所需支出的最佳估计数进行估计,并综合考虑有关货币时间价值、风险等因素的影响。

三、所有者权益

(一) 所有者权益的定义

所有者权益是指企业资产扣除负债后,由所有者享有的剩余权益。公司的所有者权益又称为股东权益。所有者权益是所有者对企业资产的剩余索取,它是企业的资产扣除债权人权益后应由所有者享有的部分,既可反映所有者投入资本的保值增值情况,又体现了保护债权人权益的理念。

(二) 所有者权益的来源构成

所有者权益的来源包括所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益等,通常由股本、资本公积、盈余公积和未分配利润等构成。

所有者投入的资本是指所有者所有投入企业的资本部分,它既包括构成企业注册资本或者股本的金额,也包括投入资本超过注册资本或股本部分的金额,即资本溢价或股本溢价,这部分投入资本作为资本公积反映。

直接计入所有者权益的利得和损失,是指不应计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。其中,利得是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经

济利益的流入。损失是指由企业非日常活动所发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出,直接计入所有者权益的利得和损失主要包括可供出售金融资产的公允价值变动额、现金流量套期中套期工具公允价值变动额(有效套期部分)等。

留存收益是企业历年实现的净利润留存于企业的部分,主要包括盈余公积和未分配利润。

(三) 所有者权益的确认条件

所有者权益体现的是所有者在企业中的剩余权益,因此,所有者权益的确认主要依赖于其他会计要素,尤其是资产和负债的确认;所有者权益金额的确定也主要取决于资产和负债的计量。例如,企业接受投资者投入的资产,在该资产符合资产确认条件时,就相应地符合了所有者权益的确认条件;当该资产的价值能够可靠计量时,所有者权益的金额也就可以确定。

四、收入

(一) 收入的定义

收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。根据收入的定义,收入具有以下几方面的特征:

1. 收入是企业在日常活动中形成的

日常活动是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动。例如,工业企业制造并销售产品即属于企业的日常活动。明确界定日常活动是为了将收入与利得相区分,因为企业非日常活动所形成的经济利益的流入不能确认为收入,而应当计入利得。

2. 收入是与所有者投入资本无关的经济利益的总流入

收入应当会导致经济利益的流入,从而导致资产的增加。例如,企业销售商品,应当收到现金或者有权在未来收到现金,才表明该交易符合收入的定义。但是在实务中,经济利益的流入有时是所有者投入资本的增加所导致的,所有者投入资本的增加不应当确认为收入,应当将其直接确认为所有者权益。

3. 收入会导致所有者权益的增加

与收入相关的经济利益的流入应当会导致所有者权益的增加,不会导致所有者权益增加的经济利益的流入不符合收入的定义,不应确认为收入。例如,企业向银行借入款项,尽管也导致了企业经济利益的流入,但该流入并不导致所有者权益的增加,反而使企业承担了一项现时义务。企业对于因借入款项所导致的经济利益的增加,不应将其确认为收入,应当确认为一项负债。

(二) 收入的确认条件

企业收入的来源渠道多种多样,不同收入来源的特征有所不同,其收入确认条件也往往存在差别,如销售商品、提供劳务、让渡资产使用权等。一般而言,收入只有在经济利益很可能流入从而导致企业资产增加或者负债减少,且经济利益的流入额能够可靠计量时才能予以确认。