

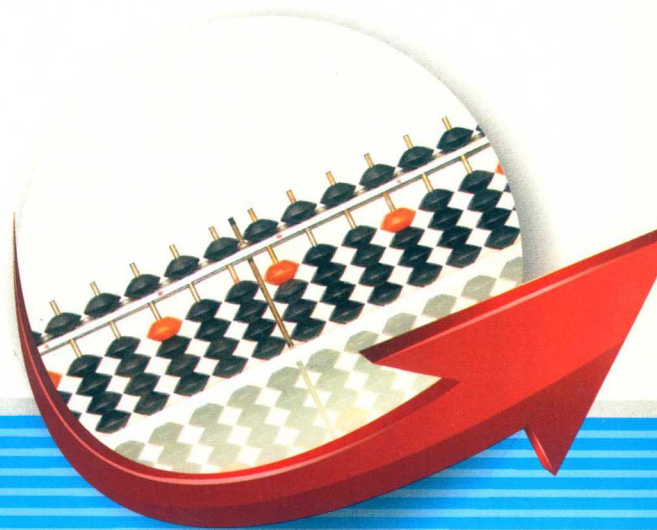
面向“十二五”高等院校人才培养规划教材

C 会计学

FINANCIAL ACCOUNTING

主 编 辛 林

副主编 林晓薇 林 玲



ZHEJIANG UNIVERSITY PRESS

浙江大学出版社

面向“十二五”高等院校人才培养规划教材

财务会计学

主 编 辛 林

副主编 林晓薇 林 玲



ZHEJIANG UNIVERSITY PRESS

浙江大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

财务会计学/辛林主编. —杭州:浙江大学出版社,
2014.2

ISBN 978-7-308-12916-9

I. ①财… II. ①辛… III. ①财务会计—高等学
校—教材 IV. ①F234.4

中国版本图书馆CIP数据核字(2014)第030116号

财务会计学

主 编 辛 林

责任编辑 邹小宁

文字编辑 李春宝

封面设计 王聪聪

出 版 浙江大学出版社

(杭州市天目山路148号 邮政编码 310007)

(网址:<http://www.zjupress.com>)

排 版 杭州教联文化发展有限公司

印 刷 浙江万盛达实业有限公司

开 本 787mm×1092mm 1/16

印 张 19.5

字 数 450千

版 次 2014年2月第1版 2014年2月第1次印刷

书 号 ISBN 978-7-308-12916-9

定 价 42.60元

版权所有 翻印必究 印装差错 负责调换

P 前言

Preface

“财务会计学”是继基础会计学之后的一门专业基础课程,是会计专业和财务管理专业主干课程之一。“财务会计学”内容涉及企业资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润各会计要素的确认、计量、记录和报告的理论研究和实务操作,是经济、管理及其相关专业理论研究和实务操作工作者需要了解或掌握的会计知识和技能之一。

“财务会计学”是与企业对外报送的会计信息质量最为密切的学科,受会计准则及国家经济改革影响最大,也是最直接的,本书在编写过程中特别注意国家颁布的《企业会计准则——基本准则》及其系列具体准则,财政部颁布的企业会计准则解释系列以及财政部等国家部委印发的《企业内部控制基本规范》等,也注意到国家正在推进的营改增改革工作。全书力求体现会计准则最新动态,力求理论与实务紧密结合、理论性与操作性相统一,在一般普通高等院校学生可理解的基础上,尽可能系统完整地展现财务会计原理、会计处理方法和程序,为后续相关课程学习打下基础。

本书由辛林教授担任主编,林晓薇、林玲担任副主编。各章编写分工如下:第一章、第八章由叶晓英执笔,第二章、第七章由林晓薇执笔,第三章、第十章由汪秀清执笔,第四章、第十二章由林玲执笔,第五章、第九章由辛林执笔,第六章、第十一章由雷光美执笔。本书最后两个附录分别由林晓薇和林玲提供。初稿完成后,由辛林教授对全书修改和统稿,并经参与编写的老师多次讨论和审阅,最终完成定稿。

本书适合于经济、管理类专业本科教学,作为两个学期的课程,总课时需要 136 课时左右。本书也适合于会计实务界工作者参考。本书编写过程中得到福州外语外贸学院的大力支持,在此表示感谢。

由于我们的水平有限,书中内容安排及语言表述可能不尽如人意,还存在缺点与不足,恳请读者及同行批评指正。

编者

2013年12月

C 目 录

Contents

第一章 财务会计概述	1
第一节 财务会计目标	1
第二节 会计基本假设与会计基础	3
第三节 会计要素与会计计量属性	6
第四节 会计信息质量要求	11
第二章 货币资金与应收款项	16
第一节 货币资金	16
第二节 应收票据	32
第三节 应收账款	36
第四节 预付账款与其他应收款	42
第五节 坏账	44
第三章 存货	50
第一节 存货概述	50
第二节 按实际成本记录的原材料核算	55
第三节 按计划成本记录的原材料核算	59
第四节 商品核算	62
第五节 周转材料	67
第六节 存货清查与期末计价	71
第四章 固定资产	79
第一节 固定资产概述	79
第二节 固定资产取得	82
第三节 固定资产折旧	89
第四节 固定资产后续支出	96

第五节	固定资产处置	98
第六节	固定资产清查	101
第七节	固定资产期末计价	102
第五章	金融资产	105
第一节	金融资产概述	105
第二节	交易性金融资产	107
第三节	持有至到期投资	111
第四节	可供出售金融资产	122
第五节	金融资产减值	127
第六章	长期股权投资	133
第一节	长期股权投资概述	133
第二节	企业合并取得的长期股权投资	134
第三节	非企业合并取得的长期股权投资	138
第四节	成本法与权益法	140
第五节	长期股权投资期末计价	145
第六节	长期股权投资处置核算	146
第七章	无形资产及其他长期资产	149
第一节	无形资产	149
第二节	投资性房地产	156
第三节	长期待摊费用	162
第八章	流动负债	165
第一节	流动负债概述	165
第二节	短期借款与应付票据	166
第三节	应付账款	169
第四节	应付职工薪酬	172
第五节	应交税费	180
第九章	非流动负债	197
第一节	长期借款	197
第二节	应付债券	200
第三节	长期应付款	205
第四节	预计负债	207
第十章	所有者权益	212
第一节	所有者权益概述	212
第二节	投入资本和资本公积	213

第三节	其他资本公积	218
第四节	留存收益	221
第十一章	收入、费用和利润	228
第一节	收入	228
第二节	费用	235
第三节	营业外收支	240
第四节	所得税费用	243
第五节	净利润	249
第十二章	财务会计报告	255
第一节	财务会计报告概述	255
第二节	资产负债表	258
第三节	利润表	270
第四节	所有者权益变动表	277
第五节	现金流量表	281
第六节	附注	292
附录		297
参考文献		304

第一章 财务会计概述

第一节 财务会计目标

一、会计目标

会计目标是会计管理层意欲达到的境地或要实现的目的,它决定于会计的本质,服务于企业经营管理目标,也与社会经济发展水平息息相关。

当社会生产力发展到一定阶段,会计逐渐从生产职能中分离出来,形成由专职人员从事的、具有特殊功能的经济管理部门。进入20世纪以后,会计工作也由最初的计量、记录、核算,逐步拓展到经济预测、决策、规划、控制和评价经济活动等,会计服务的主体也由一般传统型企业扩展到包括股份制企业在内的各种公司制现代企业,会计提供的信息也由企业内部管理需要为主,拓展成越来越多的企业外部有关经济决策者所需要。由此,传统企业会计也发展成为现代企业会计,形成特色明显的两大类会计:一是以为外部提供决策有用的会计信息服务为会计目标的“财务会计”,二是以为企业内部经济管理服务为会计目标的“管理会计”。

二、财务会计目标

财务会计目标是财务会计服务的方向,是财务会计基本理论的一项重要基础和重要组成部分。财务会计通过会计核算和监督来提供准确、完整及系统的会计信息,并以此来帮助信息使用者的经济决策。这样的会计信息通过财务会计报告来完成。因此,财务会计目标也就是财务会计报告的目标。按我国《企业会计准则——基本准则》规定,我国财务会计报告的目标,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。这样的财务会计报告有助于报告使用者作出正确的经济决策。

三、财务会计信息的需求者

财务会计为外部提供决策有用的会计信息,是为会计信息的使用者服务的。《企业会计准则——基本准则》明确规定,财务会计信息的使用者包括投资者、债权人、政府及

其有关部门和社会公众等。

1. 投资者

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。将投资者作为企业财务报告的首要使用者,凸显了投资者的地位,体现了保护投资者权益的要求,是市场经济的一项重要特征。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其编制的意义。根据投资者决策有用目标,财务会计报告所提供的信息应当如实反映企业拥有或者控制的经济资源、如实反映投资者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、利得和损失的金额及其变动情况;如实反映企业各项经营活动、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,从而通过这些会计信息有助于现在的或者潜在的投资者正确、合理地评价企业的资产质量、偿债能力、盈利能力和营运效率等;有助于投资者根据相关会计信息作出理性的投资决策;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。对潜在的投资者而言,主要依赖会计信息,作出是否参与企业投资的决策。

2. 债权人

企业贷款人、供应商等债权人十分关心企业的偿债能力和财务风险。他们需要会计信息来评估企业能否如期支付贷款本金及其利息,能否如期支付所欠购货款等。债权人需要了解企业的偿债能力,以便于作出有关的决策。如:是否继续多贷资金给企业、是否考虑转让债权,是否给予信用赊销等。对潜在的债权人而言,他们要依靠会计信息作出是否贷给企业资金的决策。

3. 政府部门

政府及其有关部门作为经济管理或经济监管部门,通常关心经济资源分配的公平、合理,市场经济秩序的公正、有序,宏观决策所依据信息的真实、可靠等。因此,他们需要会计信息来监管企业的有关活动(尤其是经济活动)、制定国家货币政策、税收政策、进行税收征管和国民经济统计、进行国家经济宏观调控等。

4. 社会公众

社会公众也关心企业的生产经营活动,包括为企业所在地经济作出的贡献,如增加就业、刺激消费、提供社区服务、环境保护等。

四、财务会计报告

财务会计报告,是指企业对外提供的反映企业某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营成果、现金流量等会计信息的文件。包括:会计报表、会计报表附注和财务情况说明书。企业的会计报表按照其服务对象、报表的编制时间、编制单位等可分为不同的种类。

会计报表按其服务对象不同,分为外部报表和内部报表两大类。外部报表是指企业向外部的会计信息使用者报告经济活动和财务收支情况的会计报表,如资产负债表、

利润表、现金流量表和所有者权益变动表等。这类报表一般有统一的格式和编制要求。内部报表是用来反映经济活动和财务收支的具体情况,为管理者决策提供信息的会计报表。这类报表无规定的格式和种类。

会计报表按照编制的时间可分为中期报表和年报。年报是年度终了以后编制的,全面反映企业财务状况、经营成果及其分配、现金流量等方面的报表。中期报表是指短于一年的会计期间编制的会计报表,如半年报、季报、月报。半年报是指每个会计年度的前六个月结束后对外提供的财务会计报告,季报是季度终了以后编制的报表,月报是月终编制的会计报表,只包括一些主要的报表,如资产负债表、利润表等。

会计报表按其编制单位可分为单位会计报表、汇总会计报表和合并会计报表。单位会计报表是由独立核算的会计主体编制的,用以反映某一会计主体的财务状况、经营成果的会计报表。汇总报表是由上级主管部门、专业公司根据基层所属企业所编制的报表加以汇总编制的报表,汇总编制时还包括主管部门、专业公司本身的业务。合并会计报表是控股公司把其本身与其附属公司看作是一个统一的经济实体,用一套会计报表来反映其拥有或控制的所有资产和负债,以及其控制范围内的经营成果的会计报表。合并报表反映的是控股公司与其附属公司共同的财务状况和经营成果,因此合并报表与汇总报表是两个完全不同的概念。

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,是财务会计理论体系中的一个“公理”部分。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。

1. 会计主体

会计主体是指会计工作服务的特定单位,是企业会计确认、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,才能实现财务会计报告的目标。

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。

首先,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,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。

其次,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为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。

会计主体与法律主体是两个不同的概念。会计主体不同于法律主体。一般而言,法律主体往往是一个会计主体。只要一个法律主体有系列地经济活动,就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。因为会计主体可以是独立法人,也可以是非法人单位(如个人独资企业,合伙人企业);可以是一个企业,也可以是企业内部的一个单位或一个特定部分,例如,企业的分公司,企业设立的门市部、企业设立的事业部,或者由若干个企业组成的企业集团等。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。

2. 持续经营

持续经营假设,是指假定会计主体的经营活动能够正常而持续地经营下去的,在可预见的将来里,不会面临破产或停业清算。与此假设相反的是企业的经营活动即将中止,如合同规定的经营期限即将到期、企业资不抵债已被宣告破产、国家法律明文规定要求停业清算等。作为会计主体假设只是为会计的核算规定了空间范围,而持续经营则为会计的核算作出时间上的规定。从每一个企业的历史看,确实没有一个企业能够无限期地存在下去,然而,企业究竟在何时关停并转,又难以预料,因为竞争和其他经营风险,是市场经济中不可避免的现象。企业可以在会计核算时考虑可能的风险与损失。

只有在持续经营的假设下,企业在会计信息的收集和处理上所使用的会计处理方法才能保持稳定,企业的会计记录和会计报告才能真实可靠。财务会计从理论上规定了这样一种假设,为企业会计方法的选择提供了真实可靠、保持稳定的基础,为会计报表编制提供了时间上的保证。

例如,在持续经营的假设下,企业对它所使用的固定资产按照实际购建成本记账,并按固定资产经济上的可用年限,采用某一种折旧方法计提折旧才有意义。同样对于其所负担的债务,如银行借款、应付债券等,在持续经营假设的条件下,企业按照规定的期限和条件偿还也才有意义。但如果没有持续经营的假设,如在企业终止清算的情况下,企业所有资产的价值,则必须按照实际变现的价值计算,企业所有债务只能按照资产变现后的实际偿还能力清偿。这时的会计分期已经失去意义,公认的财务会计处理方法也都没有存在的基础。

3. 会计分期

会计分期假设,是将企业持续不断的生产经营活动人为地分割成若干连续的、长短相同的会计期间,分期核算经济活动,分期报告财务状况和经营成果。这有利于与企业有经济利害关系的部门和个人及时了解企业的财务状况和经营成果,并根据会计信息及时作出经济决策。会计期间通常是一年,称为会计年度。每一会计年度还可具体划分为季度、月度等。年度、季度和月份的起止日期均采用公历计算。会计分期假设是奠定权责发生制原则、配比原则、划分收益性支出与资本性支出原则等会计原则的理论基础。明确会计分期基本前提对会计核算有着重要影响:由于会计分期,才产生了当期与其他期间的差别,也才有期初和期末的概念,才有本期发生额概念。才使不同类型的会计主体有了记账的时间基准,进而出现了应收、应付、递延、预提、待摊等会计处理方法。

会计分期假设是持续经营假设的一个必要的补充,两者不可分离。只有设定了持续经营条件,才有必要和可能进行会计分期。会计分期依赖于持续经营,持续经营需要进行会计分期。

4. 货币计量

货币计量假设,是指当会计为持续经营的会计主体进行核算时,要采用币值稳定的货币来综合计量。

会计是一个以提供财务信息为主的经济信息系统,该系统采用复式簿记原理进行相关账务处理。复式簿记的一个必备条件就是采用统一的货币计量。因为货币具有一般等价物的特征,只有货币才具备可加性质,才能够将各种经济活动统一地和综合地反映出来。当然,作为经济活动的计量可能也需要其它的计量尺度,如材料的重量单位等,但这些计量只能是针对一类具有相同属性的物质或项目,这样的计量尺度只是作为货币计量的一种补充,不可代替货币计量。

货币计量假设包括两个层次,一个是货币计量单位,另一个是货币的币值稳定与否的问题。作为会计记录使用的统一计量货币称为记账本位币。而财务会计上的货币还要求币值相对稳定。对于币值剧烈变动情况下的会计,属于其他会计的范畴,如通货膨胀会计等。

二、会计基础

会计基础是指会计确认、计量和报告的基础。会计基础主要有两种,即权责发生制和收付实现制。

1. 权责发生制

权责发生制,又称应收应付制、应计制,是指以权责发生为基础来确定本期收入和费用,而不是以款项的实际收付作为记账基础。凡是应属本期的收入和费用,不管其款项是否收付,均作为本期的收入和费用入账;反之,凡不属于本期的收入和费用,即使已收到款项或付出款项,都不应作为本期的收入和费用入账。

《企业会计准则》规定,企业会计的确认、计量和报告应当以权责发生制为基础。权责发生制是源于持续经营假设和会计分期假设,它是假定以“权利”和“责任”作为会计确认的标准,而不是以收到款项或付出款项为标准。当企业发生货币收支业务的时间与交易或事项本身的发生时间并不完全一致时,为了明确会计核算的确认基础,更真实地反映特定会计期间的财务状况和经营成果,就要求企业在会计核算过程中应当以权责发生制为基础。它具体表现为收入实现原则和配比原则,其目的是更好地确定期间收益及源于此的财务状况,便于报表使用者了解企业财务状况,做出投资经营决策。

在权责发生制下,每届会计期末,应对各项跨期收支账户作出调整,核算手续虽然较为麻烦,但能使各个期间的收入和费用实现合理的配比,所计量的财务成果也比较准确。

2. 收付实现制

收付实现制,又称现金收付制,是指企业单位对各项收入和费用的认定是以款项(包括现金和银行存款)的实际收付作为标准。凡属本期实际收到款项的收入和支付款项的费用,不管其是否应归属于本期,都应作为本期的收入和费用入账;反之,凡本期未实际收到的款项收入和未付出款项的支出,即使其权利和责任应归属于本期,也不应作为本期的收入和费用入账。采用这种会计处理制度,本期的收入和费用缺乏合理的配比,所计算的财务成果也不够准确,因此企业的会计核算不采用收付实现制。目前,我国的行政单位采用收付实现制,事业单位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。

第三节 会计要素与会计计量属性

一、会计要素的具体内容及其确认

会计要素是根据交易或者事项的经济特征确定的财务会计对象的基本分类,包括反映企业财务状况的会计要素和反映企业经营成果的会计要素。我国企业会计要素,按照性质分为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。其中,资产、负债、所有者权益要素侧重于反映企业的财务状况,也是编制资产负债表的会计要素;收入、费用和利润要素侧重于反映企业的经营成果,也是编制利润表的会计要素。所以说,会计要素既是会计确认和计量的依据,也是确定财务报表结构和内容的基础。

1. 资产

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,预期能给企业带来经济利益的资源。根据资产的定义,资产具有以下特征。

(1)资产是由企业过去的交易或者事项形成的。企业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。只有过去发生的交易或事项才能产生资产,企业预期在未来发生的交易或事项不形成资产。

(2)资产应为企业拥有或者控制的资源。由企业拥有或者控制的资源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,但该资源能够被企业所控制。例如,企业融资租赁方式租入一项资产,尽管企业并不拥有其所有权,但如果租赁合同规定的租赁期限相当长,接近于该资产的使用寿命,则表明企业控制了该资产的使用及其所能带来的经济利益,因此,应当将其作为企业的资产予以确认、计量和报告。

(3)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,是指资产具有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,也可以是非日常的生产经营活动;带来的经济利益可以是现金或者现金等价物,也可以是能转化为现金或者现金等价物的其他资产。

将一项资源确认为资产,首先应当符合资产的定义。除此之外,还需要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。从资产的定义来看,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企业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on应该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。财务会计系统是一个确认、计量和报告的系统,其中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的计量时,资产才能予以确认。在实务中对于企业取得资产时实际发生的购买或者生产成本能够可靠地计量的,均应视为符合资产确认的可计量性条件。

因此,对于资产,除了应当符合定义外,上述两个条件缺一不可。符合资产定义和资产确认条件的,应当列入资产负债表;符合资产定义但不符合资产确认条件的,不应列入资产负债表。

2. 负债

负债是指由过去的交易或者事项形成的、预期会导致企业经济利益流出的现时义务。这种义务需要企业在将来以转移资产或提供劳务加以清偿,从而引起经济利益流出企业。它具有以下特征:

(1)负债是由过去的交易或事项形成的。换言之,只有过去的交易或事项才形成负债,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。

(2)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,这是负债的一个基本特征。其中,现时义务是指企业在现行条件下已承担的义务。未来发生的交易或事项形成的义务,不属于现实义务,不应当确认为负债。

(3)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基本特征。企业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,如果不会导致经济利益流出,则不符合负债的定义。在履行现时义务时,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;以部分转移资产、部分提供劳务形式偿还;将负债转为资本等形式。

将一项现时义务确认为负债,除需要符合负债的定义外,还应当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。从负债的定义来看,负债预期会导致经济利益流出企业,但是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,如果企业承担现时义务,但是导致经济利益流出企业的可能性已不复存在,就不符合负债的确认条件,不应将其确认为负债。

(2)未来流出企业的经济利益的金额能够可靠计量。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法律规定的金额予以确认,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、风险价值等因素的影响。

3. 所有者权益

所有者权益是指所有者对企业净资产所享有的剩余权益。净资产是指全部资产减去全部负债后的余额。所有者权益按其来源可分为所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益等。

所有者投入的资本是指所有者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部分的金额,在“实收资本”项目中反映,也包括投入资本超过注册资本或者股本部分的金额,在“资本公积”项目中反映。

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,但会导致所有者权益发生增减变动,与所有者投入的资本或者向所有者分配的利润无关的利得和损失。其中,利得是指企业非日常活动形成的,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形成的,会导致所有者权益减少的,与所有者分配利润无关的经济利益的流出。

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

所有者权益的确认条件:由于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,当该资产符合企业资产确认条件时,也相应地符合所有者权益的确认条件。符合所有者权益定义的项目,应当列入资产负债表。

4. 收入

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。收入具有以下几个方面的特征：

(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,工业企业生产并销售产品、商业企业销售商品等。明确界定日常活动是为了将收入与利得相区分,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,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。

收入会导致经济利益的流入,从而导致资产的增加或负债的减少。例如,企业销售商品,收到现金或者有权利将收到现金,表明该交易符合收入的定义。但是,所有者投入资本也会使经济利益流入企业,将所有者投入资本排除在收入概念的外延之外,有利于区分企业的日常经营活动,有利于考核企业管理层受托责任履行情况。

(3)收入能导致所有者权益的增加。

与收入相关的经济利益的流入最终都能导致所有者权益的增加,不能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,A企业向银行借入一笔长期借款,这笔借款导致经济利益流入企业,但是该经济利益流入不会导致所有者权益的增加,而是使企业承担了一项现时义务。因此,A企业不应将该笔借入的款项确认为收入,而应该确认为负债。

收入的确认除了符合定义外,至少应当同时符合下列条件:

- (1)与收入相关的经济利益很可能流入企业;
- (2)经济利益流入企业的结果会导致企业资产的增加或者负债的减少,或者两者兼有;
- (3)经济利益的流入额能够可靠计量。

符合收入定义和收入确认条件的项目,应该列入利润表。

5. 费用

费用是指企业在日常活动中发生的、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总流出。费用具有以下几个方面的特征。

(1)费用是企业在日常活动中发生的。

日常活动中所产生的费用通常包括营业成本、营业费用等。将费用界定为在日常活动中所形成的目的是将其与损失相区分,企业非日常活动形成的经济利益的流出不能确认为费用,应当记入损失。

(2)费用是与所有者分配利润无关的经济利益的流出。

费用会导致经济利益的流出,从而导致资产的减少或者负债的增加,其表现形式包括现金或者现金等价物的流出,存货、固定资产和无形资产等消耗或损耗等。由于企业向所有者分配利润也会导致经济利益的流出,而该经济利益的流出属于所有者权益的抵减项目,不应确认为费用,而应当将其排除在费用之外。

(3)费用能导致所有者权益的减少。

与费用相关的经济利益的流出最终会导致所有者权益的减少,不能导致所有者权益减少的经济利益的流出不符合费用的定义,不应确认为费用。例如,A企业用银行存款购买材料,该项购买行为虽然导致企业经济利益(银行存款)的流出,但并不会导致企业所有者权益的减少,而是使企业增加了另外一项资产,企业不应当将该经济利益的流出确认为费用。

费用的确认除了符合定义外,至少应当符合以下条件:

- (1)与费用相关的经济利益很可能流出企业;
- (2)经济利益流出企业的结果会导致资产的减少或者负债的增加,或者两者兼有;
- (3)经济利益的流出金额能够可靠计量。

符合费用定义和费用确认条件的项目,应列入利润表。

6. 利润

利润是指企业在一定会计期间的经营成果,它包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。同时利润反映企业的经营业绩,既是评价企业管理层业绩的一项重要指标,也是投资者、债权人等作出投资决策和信贷决策等的重要参考指标。

(1)利润的来源构成。

$$\text{利润} = \text{收入} - \text{费用} + \text{利得} - \text{损失}$$

其中,利得和损失是指直接计入当期利润的利得和损失。即指应当计入当期损益、最终会引起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和损失。收入减去费用后的净额反映的是企业日常活动的业绩,直接计入当期利润的利得和损失反映的是企业非日常活动的业绩。

(2)利润的确认条件。

由于利润反映的是收入减去费用以及直接计入当期利润的利得减去损失后的净额。因此,利润的确认主要依赖于收入和费用以及利得和损失的确认,其金额的确定也主要取决于收入、费用、利得、损失金额的计量。

二、会计计量属性

会计计量,是将符合确认条件的会计要素登记入账并列示于财务报表而确定其金额的过程。企业应当按照规定的会计计量属性计量,确定相关金额。这里的计量属性是指所要计量的某一要素的特性方面,如桌子的长度、铁矿的重量、楼房的高度等。从会计角度,计量属性反映的是会计要素金额的确定基础,主要包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等。

1. 历史成本

历史成本,又称为实际成本,它是取得或制造某项财产物资时实际支付的现金或者其现金等价物。在历史成本计量下,资产按照其购置时支付的现金或者现金等价物的