

高等院校财经类规划教材

KUAIJIXUE

会计学

于成华 主编

东北林业大学出版社

高等院校财经类规划教材

会计学

于成华 主编

东北林业大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计学/于成华主编. —哈尔滨: 东北林业大学出版社, 2007.7

ISBN 978-7-81131-047-4

I. 会… II. 于… III. 会计学 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 112862 号

责任编辑: 杨秋华

封面设计: 彭 宇



NEFUP

会 计 学

Kuaijixue

于成华 主编

东北林业大学出版社出版发行

(哈尔滨市和兴路 26 号)

哈尔滨市工大节能印刷厂印装

开本 787 × 1092 1/16 印张 16.5 字数 400 千字

2007 年 7 月第 1 版 2007 年 7 月第 1 次印刷

印数 1—1 000 册

ISBN 978-7-81131-047-4

F·211 定价: 35.00 元

《会计学》编委会

主 编 于成华

副主编 田宝华 王立荣 张焕成 武敬伟

前言

在“十一五”规划的开局之年，中国企业会计准则体系正式发布，并从2007年1月1日起在上市公司范围内实施，鼓励其他企业执行。

新企业会计准则体系由1个基本准则、38项具体准则和应用指南三部分构成。其中，基本准则是纲，在整个准则体系中起统驭作用；具体准则是目，是依据基本准则原则要求对有关业务或报告做出的具体规定；应用指南是补充，是对具体准则的操作指引。新的企业会计准则体系数量倍增，体系庞大，而且所要求的会计处理方法越来越复杂，给企业财务会计工作和会计教学工作带来了巨大影响。

为了满足会计教学改革的需要，同时也为了便于广大财务工作者对新会计准则的正确理解和运用，帮助企业广大会计和相关人员学习和掌握新企业会计准则，指导其所从事的相关具体事务工作，我们组织编写了《会计学》一书。本书从会计及其相关专业教学的特点出发，以财政部新颁布的《企业会计准则》为依据，力求反映会计改革的新动向，较全面、系统地介绍了会计学的相关内容。

本书共10章：第1章为总论，阐述了会计学的概念、会计要素、会计法规体系等内容；第2章为会计核算基础，阐述了会计科目和账户、借贷记账法、会计凭证和会计账簿、账务处理程序等内容；第3章为流动资产的会计核算，阐述了货币资金、交易性金融资产、应收及预付账款、存货等内容；第4章为非流动资产的会计核算，阐述了长期股权投资、持有至到期投资、固定资产、生产性生物资产、投资性房地产、无形资产及其他资产、资产减值的内容；第5章为流动负债的会计核算，阐述了短期借款、应付账款、应付票据、应付职工薪酬、应交税费、其他应付款等内容；第6章为非流动负债的会计核算，阐述了长期借款、应付债券、长期应付款等内容；第7章为所有者权益的会计核算，阐述了实收资本、资本公积、留存收益等内容；第8章为生产成本的会计核算，阐述了生产成本的概念、生产成本要素费用核算、生产成本辅助生产或成本核算、产品成本计算方法等内容；第9章为收入、费用和利润核算，阐述了收入、费用、所得税、利润等内容；第10章为财务会计报告，阐述了财务会计报告概述、资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表、会计报表附注等内容。

本书由于成华主编并总撰，田宝华、王立荣、张焕成提出编写大纲。各章分工如下：第1、4、8、9、10章，于成华；第2、5章，田宝华、王立荣；第6章，王立荣、张焕成；第7章，张焕成、武敬伟、田宝华；第3章，王立荣、张焕成、武敬伟。

本书可供各类学校会计相关专业教学使用，也可供在取人员的岗位培训使用，还可作为广大财会工作者的自学参考书。

本书在编写过程中，承蒙有关单位财会人员的热情支持和帮助，在此表示感谢。由于编者水平有限，疏漏之处在所难免，恳请读者批评指正。

编者

目 录

1 总论	(1)
1.1 会计概述	(1)
1.2 会计要素	(4)
1.3 会计法规体系	(10)
2 会计核算基础	(21)
2.1 会计科目和账户	(21)
2.2 借贷记账法	(28)
2.3 会计凭证	(33)
2.4 会计账簿	(39)
2.5 账务处理程序	(44)
3 流动资产的会计核算	(48)
3.1 货币资金	(48)
3.2 以公允价值计量且变动计入当期损益的金融资产	(54)
3.3 应收及预付款项	(56)
3.4 存 货	(62)
4 非流动资产的会计核算	(70)
4.1 长期股权投资	(70)
4.2 持有至到期投资	(80)
4.3 可供出售金融资产	(87)
4.4 固定资产	(90)
4.5 无形资产及其他资产	(101)
5 流动负债	(108)
5.1 负债概述	(108)
5.2 应付账款与应付票据	(110)
5.3 应付职工薪酬	(113)
5.4 应交税费	(117)
5.5 其他流动负债	(135)
6 非流动负债	(140)
6.1 非流动负债概述	(140)
6.2 长期借款	(141)
6.3 应付债券	(144)
6.4 长期应付款	(154)
7 所有者权益	(155)
7.1 实收资本	(155)

7.2	资本公积	(160)
7.3	盈余公积	(162)
7.4	利润分配	(164)
8	成本核算	(165)
8.1	成本核算的要求和一般程序	(165)
8.2	生产成本的核算	(168)
8.3	生产成本在完工产品和在产品之间的分配	(176)
8.4	产品成本计算方法	(183)
9	收入、费用和利润	(192)
9.1	收入	(192)
9.2	费用	(210)
9.3	利润	(214)
10	财务会计报告	(220)
10.1	财务会计报告概述	(220)
10.2	资产负债表	(223)
10.3	利润表	(234)
10.4	现金流量表	(240)
10.5	所有者权益变动表	(250)
10.6	附注	(253)
	参考文献	(255)

1 总 论

学习目标：本章是关于会计学体系的介绍。通过本章的学习，要明确会计要素的概念、财务会计报告目标、会计基本假设；掌握会计计量属性及会计信息质量要求。

本章重点：明确会计要素的概念。

本章难点：掌握会计计量属性及会计信息质量要求。

1.1 会计概述

会计是随着社会生产的发展和经济管理的要求而产生、发展并不断完善起来的。在人类社会的发展历史上，人们为了不断满足具体掌握生产成果和安排生活的需要，逐步产生了计数和计算的要求，如我国的结绳记事、刻木记数的出现就是会计产生的萌芽。随着社会经济的不断发展，生产力的不断提高，剩余产品的大量出现，会计逐渐成为生产经营过程的附带职能。随着商品经济的发展，人们对经济管理的要求也越来越高，作为一种管理方法的会计，在核算内容和方法上也发生了很大的变化，会计技术获得了较大的发展，逐步独立成为一种管理活动。进入资本主义社会，随着商品经济规模的进一步扩大，会计也逐步从简单记录、计量、比较盈亏损益发展成为一门具有完整的方法体系的会计学科。第二次世界大战以后，随着市场竞争的加剧，会计又从对经济活动的结果进行记录、计算和报告发展到对企业活动的全过程进行控制和监督，参与企业的经营决策和长期决策，为企业内部强化经营管理服务，会计信息也越来越被使用者所重视。特别是企业组织制度的发展变化，为适应股份公司这一企业主要组织形式的需要，逐渐突破了为单个企业服务的界限，会计信息的服务对象日趋扩大。随着国际经济市场的形成和发展，国际间交流越来越大，会计信息突破了国界，它要为全球范围内的投资者服务。

1.1.1 会计的概念

在生产活动中，为了获得一定的劳动成果，必然要耗费一定的人力、财力、物力。人们一方面而关心劳动成果的多少，另一方面而也注重劳动耗费的高低。因此，人们在不断革新生产技术的同时，对劳动耗费和劳动成果进行记录、计算，并加以比较和分析，从而有效地组织和管理生产。会计就是这样产生于人们对经济活动进行管理的客观需要，并随着加强经济管理、提高经济效益的要求而发展，与经济发展密切相关。因此可总结出如下定义：会计是以货币为主要计量单位，采用一定的程序和方法，核算和监督一个单位经济活动的一种经济管理工作。

会计按其报告的对象不同，又有财务会计与管理会计之分。财务会计主要侧重于向企

业外部关系人提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量情况等信息；管理会计主要侧重于向企业内部管理者提供进行经营规划、经营管理、预测决策所需的相关信息。财务会计侧重于过去信息，为外部有关各方提供所需数据；管理会计侧重于未来信息，为内部管理部门提供数据。

1.1.2 会计的目标

在我国，会计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的履行情况，有助于财务报告使用者做出经济决策。其主要包括以下两个方面的内容。

1.1.2.1 向财务报告使用者提供决策有用的信息

企业编制财务报告的主要目的是为了满足不同财务报告使用者的信息需要，有助于财务报告使用者做出经济决策。因此，向财务报告使用者提供决策有用的信息是财务报告的基本目标。如果企业在财务报告中提供的会计信息与使用者的决策无关，没有使用价值，那么财务报告就失去了其编制的意义。

根据向财务报告使用者提供决策有用的信息这一目标的要求，财务报告所提供的会计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以及经济资源要求权的变化情况，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，从而有助于现在的或者潜在的投资者、债权人以及其他使用者正确、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，有助于使用者根据相关会计信息做出理性的投资和信贷决策，有助于使用者评估与投资 and 信贷有关的未来现金流量的金额、时间和风险等。

1.1.2.2 反映企业管理层受托责任的履行情况

在现代公司制下，企业所有权和经营权相分离，企业管理层是受委托人之托经营管理企业及其各项资产，负有受托责任，即企业管理层所经营管理的企业各项资产基本上均为投资者投入的资本（或者留存收益作为再投资）或者向债权人借入的资金所形成的，企业管理层有责任妥善保管并合理、有效地运用这些资产。尤其是企业投资者和债权人等，需要及时或者经常性地了解企业管理层保管、使用资产的情况，以便于评价企业管理层受托责任的履行情况和业绩情况，并决定是否需要调整投资或者信贷政策，是否需要加强企业内部控制和其他制度建设，是否需要更换管理层等。因此，财务报告应当反映企业管理层受托责任的履行情况，以有助于评价企业的经营管理责任和资源使用的有效性。

1.1.3 会计的职能

会计的职能是会计在经济管理过程中所具有的功能。今天，人们一般认为会计的基本职能包括进行会计核算和实施会计监督两个方面。会计的这两项基本职能已被写入《中华人民共和国会计法》，对会计工作的开展具有重要的指导意义。

生产力发展水平和经营管理水平的高低，对会计的职能具有决定性的影响。例如，在生产水平较低的时代，会计的主要功能在于简单的计量、记录，以反映为主；而在生产力水平较发达、管理水平较高的今天，记账、算账、报账已不能满足经济管理的需要，发

挥会计的经济监督作用便成为会计的一项重要功能。因此,我们可从如下两方面对会计的基本职能展开分析。

1.1.3.1 进行会计核算

会计核算贯穿于经济活动的全过程,是会计最基本的职能,也称反映职能。它是指会计以货币为主要计量单位,对特定主体的经济活动进行确认、计量、记录和报告,为有关各方提供会计信息。会计核算的内容具体表现为生产经营过程中的各种经济业务,包括:款项和有价证券的收付;财物的收发、增减和使用;债权、债务的发生和结算;资本、基金的增减和经费的收支;收入、费用、成本的计算;财务成果的计算和处理;其他需要办理会计手续、进行会计核算的事项。会计核算的要求是真实、准确、完整、及时。

确认是运用特定会计方法、以文字和金额同时描述某一交易或事项,使其金额反映在特定主体财务报表的合计数中的会计程序。确认分为初始确认和后续确认。

计量是确定会计确认中用以描述某一交易或事项的金额的会计程序。

记录是指对特定主体的经济活动采用一定的记账方法、在账簿中进行登记的会计程序。

报告是指在确认、计量和记录的基础上,对特定主体的财务状况、经营成果和现金流量情况(行政、事业单位是对其经费收入、经费支出、经费结余及其财务状况),以财务报表的形式向有关方面报告。

1.1.3.2 实施会计监督

会计监督职能也称控制职能,是指对特定主体经济活动和相关会计核算的合法性、合理性进行审查,即以一定的标准和要求利用会计所提供的信息对各单位的经济活动进行有效的指导、控制和调节,以达到预期的目的。会计监督的内容包括:监督经济业务的真实性;监督财务收支的合法性;监督公共财产的完整性。会计监督是一个过程,它分为事前监督、事中监督和事后监督。

会计监督职能要求会计人员在进行会计核算的同时,也要对特定主体经济业务的合法性、合理性进行审查。合法性审查是指保证各项经济业务符合国家有关法律法规,遵守财经纪律,执行国家有关方针政策,杜绝违法乱纪行为;合理性审查是指检查各项财务收支是否符合特定主体的财务收支计划,是否有利于预算目标的实现,是否有奢侈浪费行为,是否有违背内部控制制度要求等现象,为增收节支、提高经济效益严格把关。

上述两项基本会计职能是相辅相成、辩证统一的关系。会计核算会计是会计监督的基础,没有核算所提供的各种信息,监督就失去了依据;而会计监督又是会计核算质量的保障,只有核算、没有监督,就难以保证核算所提供信息的真实性、可靠性。

除具有核算和监督两项基本职能外,会计还具有预测经济前景、参与经济决策、规划经营目标以及考核评价经营业绩等职能。随着生产力水平的日益提高、社会经济关系的日益复杂和管理理论的不断深化,会计所发挥的作用日益重要,其职能也在不断丰富和发展,会计的职能将随着经济的发展而不断发展变化。

1.1.4 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。权责发生制基础要求,凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用,无论款项是否收付,都应当作为当期

的收入和费用,计入利润表;凡是不属于当期的收入和费用,即使款项已在当期收付,也不应当作为当期的收入和费用。

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。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。

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作为确认收入和费用等的依据。目前,我国的行政单位会计采用收付实现制,事业单位会计除经营业务可以采用权责发生制外,其他大部分业务采用收付实现制。



在1992年发布的《企业会计准则》中,权责发生制是作为会计核算的一般原则加以规范的。经过修订后,基本准则将权责发生制作为会计基础,列入总则中而不是在会计信息质量要求中规定。其原因是权责发生制是相对于收付实现制的会计基础,贯穿于整个企业会计准则体系的总过程,属于财务会计的基本问题,层次较高,统驭作用强。

1.2 会计要素

会计要素是指按照交易或者事项的经济特征所做的基本分类,分为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。它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。

我国企业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。会计要素的界定和分类可以使会计学系统更加科学严密,并可为使用者提供更加有用的信息。

1.2.1 反映企业财务状况的会计要素

1.2.1.1 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。

第一,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,或者是可以转化为现金或者现金等价物的其他资产,或者表现为减少现金或者现金等价物流出。

资产预期能为企业带来经济利益是资产的重要特征。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,也不能再确认为企业的资产。

第二,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,但该资源能够被企业所控制。

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。但是有些情况下,资产虽然不为企业所拥有,即企业并不享有其所有权,但是企业控制了这些资产,这同样表明企业能够从该资产中获取经济利益,符合会计上对资产的定义。反之,如果企业既不拥有也不控制资产所能带来的经济利益,那么就不能将其作为企业的资产予以确认。

【例 1-1】某企业以融资租赁方式租入一项固定资产,尽管企业并不拥有其所有权,但是如果租赁合同规定的租赁期相当长,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。

第三,资产是由企业过去的交易或者事项形成的。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事项,即只有过去发生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 1-2】甲企业和乙供应商签订了一份购买原材料的合同,合同尚未履行,即购买行为尚未发生,因此该批原材料不符合资产的定义,甲企业不能因此而确认存货资产。

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:

第一,与该资源有关的经济利益很可能流入企业。根据资产的定义,能够带来经济利益是资产的一个本质特征,但是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,资产的确认应当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,与该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,对于所形成的应收账款,如果甲企业判断很可能部分或者全部无法收回,则表明该部分或者全部应收账款已经不符合资产的确认条件,企业应当对该应收账款计提一项坏账准备,减少资产的价值。

第二,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,资产的确认同样需要符合这一要求。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:企业取得的许多资产一般都是发生了实际成本的,比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,只要是实际发生的购买或者生产成本能够可靠地计量的,就应视为符合了资产的可计量性确认条件。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地计量,也被认为符合了资产可计量性的确认条件。

因此,关于资产的确认,除了应当符合定义外,上述两个条件缺一不可,只有在同时满足的情况下,才能将其确认为一项资产。

【例 1-3】甲企业为一家高科技企业,于 2007 年度发生研究支出 5 000 万元。该研究支出尽管能够可靠地计量,但是很难判断其能否为企业带来经济利益或者有关经济利益能否流入企业有很大的不确定性,因此不能将其作为资产予以确认。

【例 1-4】ABC 企业是一家咨询服务企业，人力资源丰富，而且这些人力资源都很有可能为企业带来经济利益，但是人力资源的成本或者价值往往无法可靠地计量。因此，在现行会计系统中，人力资源通常不确认为企业的一项资产。

1.2.1.2 负债

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：

第一，负债是基于过去的交易或事项而产生的。负债是基于过去的交易或事项而产生的，也就是说，导致负债的交易或事项必须已经发生，例如，购置货物所产生应付账款（已经预付或是在交货时支付的款项除外），接受银行贷款则会产生偿还贷款的义务。只有源于已经发生的交易或事项，会计上才有可能确认为负债。正在筹划的未来交易或事项，如企业的业务计划，不会产生负债。

【例 1-5】某企业已经向银行借入款项 5 000 万元，属于过去的交易或者事项所形成的负债。同时企业还与银行达成了 2 个月后借入 3 000 万元的借款意向书，该交易就不属于过去的交易或者事项，不应形成企业的负债。

第二，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，它是负债的一个基本特征。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。

现时义务既可以是法定义务，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。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解脱责任的合理预期。

【例 1-6】乙企业多年来制定有一项销售政策，即对于售出商品提供一定期限内的售后保修服务。乙企业预期为售出商品提供的保修服务属于推定义务，应当将其确认为一项负债。

第三，现时义务的履行通常关系到企业放弃含有经济利益的资产，以满足对方的要求。现时义务的履行，可采取若干种方式，例如支付现金、转让其他资产、提供劳务、以其他义务替换该项义务、将该项义务转换为所有者权益等。

第四，负债通常是在未来某一时日通过交付资产（包括现金和其他资产）或提供劳务来清偿，也即负债通常都有确切的收款人和偿付日期，或者说，债权人和负债到期日都可以合理地估计确定。例如，企业对已经出售的产品质量担保债务，对于哪些客户和在什么时期内有效，一般是可以做出合理估计的。有时，企业可以通过承诺新的负债或转化为所有者权益来了结一项现有负债。前一种情况只是负债的展期，后一种情况则相当于用增加所有者权益而了结债务。

将一项现时义务确认为负债，首先应当符合负债的定义。除此之外，还需要同时满足以下两个条件：

第一，与该义务有关的经济利益很可能流出企业。根据负债的定义，预期会导致经济利益流出企业是负债的一个本质特征。鉴于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。如果根据编制财务报表时所取得的证据判断,与现时义务有关的经济利益很可能流出企业,那么就应当将其作为负债予以确认。

【例 1-7】某企业涉及的未决诉讼和为销售商品提供质量保证,如果很可能会导致企业的经济利益流出企业的,就应当视为符合负债的确认条件;反之,如果企业虽然承担了现时义务,但是会导致企业经济利益流出的可能性很小的,则不符合负债的确认条件,不应当将其作为负债予以确认。

第二,未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。负债的确认也需要符合可计量性的要求,即对于未来流出的经济利益的金额应当能够可靠地计量。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。考虑到经济利益的流出一般发生在未来期间,有时未来期间的时间还很长,在这种情况下,有关金额的计量通常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,通常需要考虑较大程度的估计。为此,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。

1.2.1.3 所有者权益

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。所有者权益反映了所有者对企业资产的剩余索取权,是企业资产中扣除债权人权益后应由所有者享有的部分。

所有者权益按其来源主要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。

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,也包括投入资本超过注册资本或者股本部分的金额,即资本溢价或者股本溢价。这部分投入资本在我国企业会计准则体系中被计入了资本公积,并在资产负债表中的资本公积项目下反映,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利得或损失属于有效套期部分等。

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

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,在该资产符合企业资产确认条件时,也相应地符合了所有者权益的确认条件。

1.2.2 反映企业经营成果的会计要素及其确认

1.2.2.1 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。

根据收入的定义，收入具有以下几个方面的特征：

第一，收入应当是企业在日常活动中形成的。收入应当是企业在其日常活动中所形成的。其中，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、商业企业销售商品、保险公司签发保单、咨询公司提供咨询服务、软件企业为客户开发软件、安装公司提供安装服务、商业银行对外贷款、租赁公司出租资产等，均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。

第二，收入应当会导致经济利益的流入，该流入不包括所有者投入的资本。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，必须要收到现金或者有权利将收到现金，才表明该交易符合收入的定义。但是，企业经济利益的流入有时是由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。因此，与收入相关的经济利益的流入应当将所有者投入的资本排除在外。

第三，收入应当最终会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 1-8】某企业向银行借入款项 1 000 万元，尽管该借款导致了企业经济利益的流入，但是该流入并不会导致所有者权益的增加，反而使企业承担了一项现时义务。因此，企业对于因借入款项所导致的经济利益的增加不应确认为收入，而应当确认为一项负债。

收入的确认除了应当符合定义外，还应当满足严格的确认条件。收入只有在经济利益很可能流入，从而会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。因此，收入的确认至少应当同时符合下列条件：第一，与收入相关的经济利益很可能流入企业；第二，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；第三，经济利益的流入额能够可靠地计量。

1.2.2.2 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。

根据费用的定义，费用具有以下几个方面的特征：

第一，费用应当是企业在日常活动中发生的。费用应当是企业在其日常活动中所发生的，这些日常活动的界定与收入定义中涉及的日常活动相一致。日常活动中所产生的费用通常包括销售成本、职工薪酬、折旧费、无形资产摊销费等。将费用界定为日常活动中所形成的，目的是为了将其与损失相区分，因企业非日常活动所形成的经济利益的流出不能确认为费用，应当计入损失。

第二，费用应当会导致经济利益的流出，该流出不包括向所有者分配的利润。费用应当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（最终也会导致资产的减少），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的流出或者消耗等。鉴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，因而不应当确认为费用，应当将其排除在费用之外。

第三,费用应当最终会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应当会导致所有者权益的减少,不会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1-9】某企业用银行存款500万元购买工程用物资,该购买行为尽管使企业的经济利益流出了500万元,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。在这种情况下,就不应当将该经济利益的流出确认为费用。

【例1-10】某企业用银行存款偿还了一笔短期借款1000万元,该偿付行为尽管也使企业导致经济利益流出1000万元,但该流出并没有导致企业所有者权益的减少,而是使企业的负债减少了。在这种情况下,就不应当将该经济利益的流出确认为费用。

费用的确认除了应当符合费用定义外,还应当满足严格的确认条件,费用的确认至少应当同时符合以下条件:第一,与费用相关的经济利益应当很可能流出企业;第二,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;第三,经济利益的流出额能够可靠计量。

费用的确认应当注意以下几点:

第一,企业为生产产品、提供劳务等发生的可归属于产品成本、劳务成本等的费用,应当在确认产品销售收入、劳务收入等时,将已销售产品、已提供劳务的成本等计入当期损益,即这些费用应当与企业实现的相关收入相配比,并在同一会计期间予以确认,计入利润表。

第二,企业发生的支出不产生经济利益的,或者即使能够产生经济利益但不符合或者不再符合资产确认条件的,应当在发生时确认为费用,计入当期损益。

【例1-11】某企业发生的办公经费和业务招待费,不会给企业带来未来经济利益,因此应当于发生时直接确认为费用,计入当期损益。

【例1-12】某企业发生的研究费用,尽管将来有可能会带来经济利益,但是能否带来或者能够带来多少经济利益有很大的不确定性,因此不符合资产的确认条件,应当在发生时将其确认为费用,计入当期损益。

【例1-13】某企业持有的资产发生了减值,减值的部分已不能为企业带来经济利益,因此不再符合资产的确认条件,应当将其确认为费用,计入当期损益。

第三,企业发生的交易或者事项导致其承担了一项负债而又不确认为一项资产的,应当在发生时确认为费用,计入当期损益。

【例1-14】某企业对外销售产品时提供了产品质量保证,该保证导致企业承担了一项负债,但企业又不能确认为一项资产,应当将其作为费用确认。

1.2.2.3 利润

利润是指企业在一定会计期间的经营成果。利润反映的是企业的经营业绩情况,是业绩考核的重要指标。

利润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。其中,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。

利润反映的是收入减去费用、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。



2006年2月15日发布的会计准则引进了利得和损失的概念。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。应该注意的是，利得和损失有两个去向，即作为资本公积直接反映在资产负债表中或作为非经常损益反映在利润表中。

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。

直接计入当期利润的利得和损失，是指应当计入当期损益、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。

1.3 会计法规体系

会计工作应遵循一定的规范。我国的企业会计核算规范主要由《中华人民共和国会计法》、《企业会计准则》等组成，并已形成了以《中华人民共和国会计法》为核心的一个比较完整的体系。

1.3.1 会计法

《中华人民共和国会计法》于1985年由全国人民代表大会常务委员会通过，并于同年5月1日起施行，为适应我国社会主义市场经济发展和深化会计改革的需要，1993年12月和1999年10月人大常委会对其进行了两次修订。《中华人民共和国会计法》是我国会计工作的根本大法，它在我国的会计规范体系中处于最高层次，是其他会计规范制定的基本依据。《中华人民共和国会计法》对我国会计工作的主要方面做出规定，涉及我国会计工作的各个领域，它用法律形式确定了会计工作的地位和作用，对我国会计管理的体制、会计核算和会计监督的对象及内容、会计机构、会计人员的职责和权限以及有关的法律责任做出了明确的规定。这些规定是我国进行会计工作的基本依据。

1.3.2 企业会计准则

会计准则亦称会计标准，是制定会计核算制度和组织会计核算的基本规范。会计准则最早出现在20世纪30年代的美国，其后，一些西方资本主义国家也相继制定了本国的会计准则。20世纪70年代，一些西方国家的职业会计团体发起成立了国际会计准则委员会，制定并发布国际会计准则。我国的会计准则由财政部制定并颁布。我国制定会计准则始于1988年，于1992年11月发布了我国第一个会计准则，即《企业会计准则》，并于1993年7月1日开始施行。2006年2月15日，财政部对《企业会计准则》进行了修订，修订后的《企业会计准则——基本准则》自2007年1月1日起施行。同时，为了规范企业会计确认、计量和报告行为，保证会计信息质量，根据《中华人民共和国会计法》、《企业会计准则——基本准则》等国家有关法律、行政法规，财政部又制定了《企业会计准则第1号——存货》等38项具体准则，自2007年1月1日起在上市公司范围内施行，鼓励