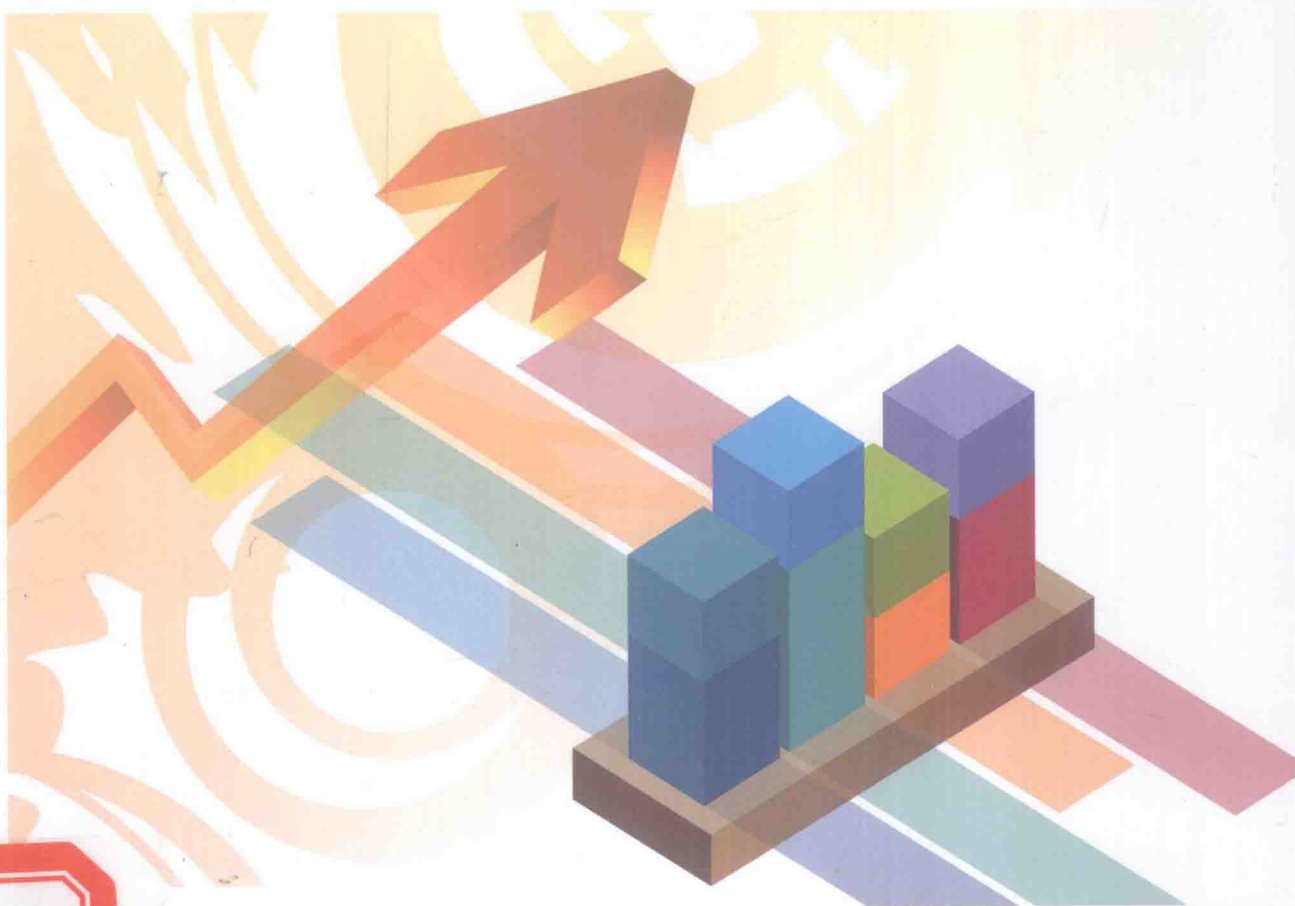




“十二五” 高职高专规划教材 · 精品系列

财务会计项目化教程

主编 李云慧 赵 娜



中国铁道出版社
CHINA RAILWAY PUBLISHING HOUSE

“十二五”高职高专规划教材·精品系列

财务会计项目化教程

Financial Accounting Project Tutorial

主 编	李云慧	赵 娜		
副主编	吕岩荣	张秀华	王 静	
	范晨光	王雪艳		

中 国 铁 道 出 版 社

2015年·北 京

内 容 简 介

本教材以国家最新颁布的相关法规制度为依据,根据高职高专会计类专业学生的学习特点,本着“以岗位为基础、以能力为本位”的原则和培养职业型、技能型、实践型人才的目标进行编写。本教材根据实际工作中会计各岗位职责的要求,将理论知识和实际操作技能结合起来组织教学,并有针对性地对各工作岗位的职责权限、工作要求进行了详细介绍,使学生的专业理论知识得以升华,应用技能得以提高。

本教材中的十个教学项目,均由财会工作实践中的一些案例导入,教学项目设置由会计工作岗位认知(包括工作职责与内容)、账务处理学习和岗位实战演练等任务组成,以学生为中心,通过对各岗位工作的感性认识,逐步深入到对典型经济业务账务处理的理性认识,最后再回到实战层面进行业务操作,符合学生的认识规律。

本教材可作为高职高专院校会计专业用书,亦可作为其他类院校会计及相关专业学生、专职会计人员的参考用书,以及对会计感兴趣者的自学用书。

图书在版编目(CIP)数据

财务会计项目化教程/李云慧,赵娜主编. —北京:
中国铁道出版社,2015.1
“十二五”高职高专规划教材·精品系列
ISBN 978-7-113-11503-6
I. ①财… II. ①李…②赵… III. ①财务会计—高等职业教育—教材 IV. ①F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2014)第 017993 号

书 名: “十二五”高职高专规划教材·精品系列
财务会计项目化教程
作 者: 李云慧 赵 娜 主编

策 划: 左婷婷 读者热线: 400-668-0820
责任编辑: 张丽娜
编辑助理: 王佳欣 李 丹
责任校对: 龚长江
封面设计: 刘 颖
封面制作: 白 雪
责任印制: 李 佳

出版发行: 中国铁道出版社(100054,北京市西城区右安门西街8号)

网 址: <http://www.51eds.com>

印 刷: 北京市昌平开拓印刷厂

版 次: 2015年1月第1版 2015年1月第1次印刷

开 本: 787 mm×1 092 mm 1/16 印张: 16.25 字数: 396 千

印 数: 1~2 000 册

书 号: ISBN 978-7-113-11503-6

定 价: 35.00 元

版权所有 侵权必究

凡购买铁道版图书,如有印制质量问题,请与本社教材图书营销部联系调换。电话:(010) 63550836
打击盗版举报电话:(010) 51873659

前言 *Preface*

财务会计项目化教程

Financial Accounting Project Tutorial

高等职业教育的人才培养目标是培养符合社会发展需要的职业型、技能型、实践型人才,对于财会专业来说更不例外。财政部印发的《会计行业中长期人才发展规划(2010—2020年)》中提出了培养应用型会计人才的教育目标。高职的会计专业应当紧紧围绕应用型会计人才培养目标,坚持以教学改革为中心,以实践教学为重点,以培养学生的职业技能为主线,不断提高教学质量。在这种形势下,近年来项目化教材不断涌现,为教材改革和课程建设注入了新的活力。但是会计类教材中的项目化教材大多是由传统章节体教材换了章节名称而来,其大部分内容仍是以理论为主,没有实质性的改动,更未深入地进行岗位分析,未能从会计工作实际出发来介绍各岗位的职能和要求。

本教材以国家最新颁布的相关法规制度为依据,根据高职高专会计类专业学生的学习特点,本着“以岗位为基础、以能力为本位”的原则,以培养职业型、技能型、实践型为目标进行编写。本教材的编者为“双师型”教师,企业界专家也在实务方面进行了指导。本教材根据实际工作中会计各岗位职责的要求,将理论知识和实际操作技能结合起来组织教学,并有针对性地对各工作岗位的职责权限、工作要求进行了详细介绍,使学生的专业理论知识得以升华,应用技能得以提高。教材由专业教师深入企业,采集原始单据,与企业财务人员沟通、座谈,根据高职高专学生的特点编写,旨在提高学生的会计实务综合操作能力和职业水平。本教材中实训练习部分的相关会计资料由编者根据实际教学需要设计后,交企业专家审定,排除实际工作中应用不多的业务;并且实战演练内容设计得实用易懂,使学生比较容易进入“角色”,以达到事半功倍的效果。

本教材中的十个教学项目,均由财会工作实践中的一些案例导入,教学项目设置由财会工作岗位认知(包括岗位职责和工作内容)、账务处理学习和岗位实战演练等任务组成,以学生为中心,通过对各岗位工作的感性认识,逐步深入到对典型经济业务账务处理的理性认识,最后再回到实战层面进行业务操作,以符合学生的认识规律。从实践中来,到实践中去,在“财会岗位”中学习、掌握财会工作技能,能够更好地培养学生的职业素质,使之具备基本的财会职业判断能力,而不是仅仅学会解答题目,这样更有利于加深学生的理解和记忆,增强学习效果。

项目一为认识企业财务会计工作,在学习财务会计主体理论之前,先认识企业财务会计工作岗位设置情况和工作的基本要求。项目二至项目九分别为各会计基层岗位工作技能的学习,不仅囊括了出纳岗位、往来结算岗位、资产管理岗位、存货核算岗位、成本费用核算岗

位、销售核算岗位、筹资投资核算岗位、财务成果核算岗位等企业的主要财务工作岗位，而且有机地结合了初级会计职业资格考试中《初级会计实务》和部分中级会计职业资格考试的内容。项目十为会计主管岗位相关知识的学习，从主管角度把握企业财务会计资料所反映出来的会计信息。教材中还适当地添加了一些补充资料，介绍相关的财经常识、财会工作技巧等，以拉近与财会实践的距离，拓展学生的视野和思路。

本教材可作为高职高专院校会计专业的教材，亦可作为其他类院校会计及相关专业学生、专职会计人员的参考用书，以及对会计感兴趣者的自学用书。

本教材编写队伍中的参编教师均具有三年以上企业财务工作经验和多年会计一线教学经验。本教材由石家庄财经职业学院李云慧、赵娜担任主编，由吉林电子信息职业技术学院吕岩荣、大连商业学校张秀华、山东海事职业学院王静、石家庄财经职业学院王雪艳和范晨光担任副主编。编写分工如下：项目一、项目九由李云慧编写；项目四、项目五由赵娜编写；项目六由吕岩荣编写；项目八由张秀华编写；项目三由王静编写；项目二由范晨光编写；项目七由王学艳编写，实战演练由范晨光、王雪艳共同编写。本教材特邀省内知名企业石家庄以岭药业资深经济师苏爱军、金蝶软件有限公司会计师马强和具有十年经验的一线财务工作者刘鼎进行实务指导。在此，对所有参编老师和会计专家为本教材编写付出的辛勤劳动表示深深的谢意。

本教材由于时间仓促和编者水平有限，难免存在不足之处，敬请各位专家、老师和广大读者不吝指正，希望本教材的出版能为我国高职高专会计教育事业的发展和应用型会计人才的培养做出积极的贡献。

编 者

目录 Contents

财务会计项目化教程
Financial accounting project tutorial

项目一 认识企业财务会计工作	1
学习任务一 认识财务会计工作岗位	3
学习任务二 了解财务会计工作的基本要求	6
项目二 出纳岗位认知与实训	14
学习任务一 认识出纳岗位的工作职责与内容	16
学习任务二 掌握货币资金收付业务的账务处理方法	19
项目三 往来结算岗位认知与实训	41
学习任务一 认识往来结算岗位的工作职责与内容	43
学习任务二 掌握往来结算业务的账务处理方法	44
项目四 资产管理岗位认知与实训	66
学习任务一 认识资产管理岗位的工作职责与内容	68
学习任务二 掌握固定资产日常业务的账务处理方法	70
学习任务三 掌握无形资产及其他长期资产日常业务的账务处理方法	82
项目五 存货核算岗位认知与实训	91
学习任务一 认识存货核算岗位的工作职责与内容	93
学习任务二 掌握存货日常业务的账务处理方法	94
项目六 成本费用核算岗位认知与实训	117
学习任务一 认识成本费用核算岗位的工作职责与内容	119
学习任务二 掌握成本核算业务的账务处理方法	120
学习任务三 掌握费用核算业务的账务处理方法	127
项目七 销售核算岗位认知与实训	133
学习任务一 认识销售核算岗位的工作职责与内容	135
学习任务二 掌握收入业务的账务处理方法	136
学习任务三 掌握税金业务的账务处理方法	153
项目八 筹资投资核算岗位认知与实训	163
学习任务一 认识筹资投资核算岗位的工作职责与内容	165
学习任务二 掌握筹资业务的账务处理方法	166
学习任务三 掌握投资业务的账务处理方法	174

项目九 财务成果核算岗位认知与实训·····	192
学习任务一 认识财务成果核算岗位的工作职责与内容·····	194
学习任务二 掌握财务成果核算业务的账务处理方法·····	195
项目十 会计主管岗位认知与实训·····	228
学习任务一 认识会计主管工作岗位的工作职责和内容·····	230
学习任务二 掌握财务会计报告的编制和报送·····	235
参考文献·····	254

项目一 认识企业财务会计工作



知识学习目标

通过对财务会计工作环境、工作要求的学习,掌握财务会计的含义;熟悉财务会计法规环境;初步认识财务会计工作的原则和方法,为今后各财务会计岗位实务的学习打下基础。



能力培养目标

了解财务会计主要解决企业会计工作中的什么问题,能自主查阅规范财务会计工作的法律法规,对财务会计工作的基本要求有一定的认识,能对企业财务会计现象进行理性思考。

案例导入

要不是职工竞聘上岗,中国Y股份有限公司可能至今尚不知道,6年间,一个普通会计已通过“蚂蚁搬家”的方式挪用了公司逾5 000万元资金。

2×12年4月以来,Y公司内部人员挪用巨额资金携款潜逃的传闻在坊间流传,传闻的主角营销部财务科会计李某成为Y城这座因Y公司在此崛起而立市的小城居民人尽皆知的人物。在集团生活区,人们茶余饭后不时蹦出“李某”这个名字。5月12日,Y公司发布公告回应传言。公告称,在4月末的员工业务交接中,公司发现营销部财务科一名员工存在资金挪用的重大嫌疑,目前司法机关正在调查,损失尚无法估计。当日,Y公司以跌停报收,股价直逼每股2.293元的净资产价。知情人士透露,初步估计,从2×06年至案发,李某利用回收销售款挪约5 000万元资金用于个人炒股、期货,多数资金已无法追回。

对此,Y公司控股股东——中国S公司财务部坦承:“出现巨额资金挪用,表明公司财务状况存在问题,尤其是关键财务岗位,长达6年由同一人担任,本身就有违财务制度的轮岗原则。”

请分析:

- (1)企业的财务岗位应怎样设置?
- (2)这些岗位平时都负责什么样的工作?
- (3)各岗位究竟应该如何分工和相互牵制?
- (4)怎样才能避免出现财务人员挪用巨款这样的事件发生?
- (5)财务人员的行为应依靠什么法律法规来进行约束和限制呢?



学习任务一 认识财务会计工作岗位

一、什么是财务会计

(一) 财务会计的概念与特点

1. 财务会计的概念

财务会计又称对外报告会计,是以公认的会计准则为依据,对企业发生的交易与事项进行确认、计量、记录和报告,旨在为外部利益相关者提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量情况等信息的对外报告会计。

2. 财务会计的特点

(1)服务对象方面。财务会计服务主要侧重于企业外部。财务会计提供的信息虽然可供企业外部和内部同时使用,但主要是作为企业外部的会计信息使用,如投资人、债权人、政府机构、职工、税务部门、证券管理部门和其他外部信息使用者进行投资决策、信贷决策、征税决策、证券上市许可和证券交易管理决策以及其他经济决策的依据。

(2)信息时效方面。财务会计侧重于提供过去的信息。由于财务会计只对已发生的或已完成的、能用货币表现的交易或事项予以确认、计量、记录和报告,因此,财务会计提供的主要信息必然是历史的财务信息。例如,在 2×11 年年初编制 2×10 年的财务报表。

(3)信息载体方面。财务会计最终主要是以财务报告形式为载体提供信息。财务会计提供财务信息的主要形式和对外传递的主要手段是财务报告,包括财务报表、附表、附注和财务状况说明书。虽然,企业外部会计信息使用者众多,其决策各不相同,对企业会计信息的要求也各不相同,但是财务会计不可能针对某个具体外部使用者的决策需求来提供财务报表,而是根据各个利益集团和相关人士的共同需要综合提供一套财务报告,即定期编制通用的财务报告,以满足所有外部会计信息使用者的共同决策需要。

(4)法律责任方面。财务会计报告具有法律责任。与管理会计相比较,管理会计提供非正式报告,不需要定期编制,而只在需要时编制,一般也没有统一格式,不承担法律责任。而财务会计必须定期编制正式报告,具有固定格式,承担法律责任。并且,为使财务会计成为市场经济条件下的通用“商业语言”,提供的财务会计信息能够取信于企业外部的投资人、债权人和政府有关部门,防止企业管理者在会计报表中弄虚作假和主观臆断,则必须以会计界权威机构或政府会计管理部门确定、会计界一致同意的会计原则来指导、规范和统一社会各单位的会计核算,使之达到提供公允、客观和有用信息的重要作用。

(二) 财务会计的目标

财务会计的目标,也就是财务会计报告的目标,是向财务会计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,有助于财务会计报告的使用者做出经济决策。

财务会计目标的主要内容包括以下两个方面:

1. 向财务报告使用者提供与决策有用的信息

“决策有用观”认为,财务会计的目标是为了向财务会计使用者提供有助于他们做出合理

的投资、信贷及类似决策的信息,因此,财务会计应以提供反映企业现金流的信息为重点,且在反映财务信息时主要强调其相关性和有用性。财务报告使用者主要包括投资者、债权人、政府及其有关部门、职工和社会公众等,其中最主要的使用者是投资者,如果其他使用者的需要与投资者的需要不一致,一般要服从于投资者的需要。

2. 反映企业管理层受托责任履行的情况

“受托责任观”认为,财务会计的目标是反映受托责任的履行情况,因此,财务会计应以提供反映企业经营业绩的信息为重点,且在反映财务信息时主要强调其客观性和可靠性。所有者一般在企业之外,经营者受所有者的委托来经营企业,所以在现代公司制下,可以满足所有者对企业财务状况、经营成果的了解和关注的就只有会计信息了,这就是会计信息重要的原因所在。所以,提供会计信息的一个重要目标,就是反映企业管理层(经营者)对受托责任的履行情况,以有助于评价企业的经营管理责任以及资源使用的有效性。

“受托责任观”与“决策有用观”是关于财务会计目标的两大主流观点。显然,考察财务会计的目标必须与具体的社会环境以及经济环境相适应。在资本市场不太发达的情况下,受托责任观比较切合实际,它能使企业的会计行为与其经济行为一致;而在资本市场比较成熟的情况下,决策有用观显得更为科学,它促使财务会计的理论与方法产生质的飞跃。

二、财务会计的法规体系

会计法规是指国家管理会计工作的各种法律、法规、条例、准则、章程、制度等规范性文件的总称。会计法规按制定机关和法律效力的不同,可以分为四个层次:第一层是会计法;第二层是会计行政法规;第三层是会计部门规章;第四层是地方性会计法规。

(一)会计法

会计法是指调整我国经济生活中会计关系的法律规范,是制定其他会计法规的依据,是指导会计工作的最高准则,是会计法律制度中层次最高的法律规范。目前施行的《中华人民共和国会计法》(以下简称《会计法》)的内容包括:总则,会计核算,公司、企业会计核算的特别规定,会计监督,会计机构和会计人员,法律责任,附则,共七章。我国会计法的立法宗旨是为了规范会计行为,保证会计资料真实、完整,加强经济管理和财务管理,提高经济效益,维护社会主义市场经济秩序。国家机关、社会团体、公司、企业、事业单位和其他组织(以下统称为单位)必须按照会计法律办理会计事务。

(二)会计行政法规

会计行政法规是指调整经济生活中某些方面会计关系的法律规范。会计行政法规是由国务院制定发布或者由国务院有关部门拟订经国务院批准发布、根据《会计法》制定的,是对会计法律的具体化或某个方面的补充。在我国现行的属于会计行政法规的主要是国务院于1990年12月31日发布的《总会计师条例》。该条例共分为五章二十三条,主要对总会计师的职责、权限、任免与奖惩等做出规定。

(三)会计部门规章

会计部门规章是指由主管全国会计工作的行政部门——财政部就会计工作中某些方面的内容所制定的规范性文件。国务院有关部门根据其职责制定的会计方面的规范性文件,如实施国家统一的会计制度的具体办法等,也属于会计部门规章,但必须报经财政部审核批准。会计部门规章依据会计法律和会计行政法规制定,如财政部发布的《会计基础工作规范》《企业会计准则》《企业会计准则——应用指南》,以及财政部与国家档案局联合发布的《会计档案管理办法》等。



我国的企业会计准则体系分为三个层次:基本会计准则、具体会计准则和会计准则应用指南。

基本会计准则是进行会计核算工作必须遵循的基本规范。新修订的《企业会计准则——基本准则》主要包括五大方面:①总则;②会计信息质量要求;③会计要素;④会计计量;⑤财务会计报告。《企业会计准则——基本准则》在整个准则体系中处于最高层次,属于“准则的准则”。

具体会计准则是以基本会计准则为依据,规定会计各要素确认、计量的基本原则和对会计处理及其程序所做出的基本规定。例如,2006年2月财政部在发布《企业会计准则——基本准则》的同时,又发布了存货、长期股权投资、投资性房地产、固定资产等38项具体准则。

会计准则应用指南是对具体会计准则的基本规定所做出的具体解释,以及对会计如何确认与计量、记录和财务报表如何编制做了具体规定。

备注

关于2006年新会计准则出台后,企业会计准则的基本准则与38项具体准则的适用问题。

企业会计准则的基本准则、38项具体准则,自2007年1月1日起在上市公司范围内施行,鼓励其他企业执行。执行38项具体准则的企业不再执行《企业会计制度》和《金融企业会计制度》,但《小企业会计制度》继续沿用。

(四)地方性会计法规

地方性会计法规是指各省、自治区、直辖市人民代表大会及其常委会,在同宪法和会计法律、行政法规不相抵触的前提下制定发布的会计规范性文件,是我国会计法律制度的重要组成部分。

三、财务会计工作岗位分工

(一)岗位设置原则

会计岗位设置总体来说应把握三个原则:

(1)从实际出发,坚持精简的原则,切实做到事事有人管、人人有专责、办事有要求、工作有检查,保证会计工作有秩序地进行。

(2)同本单位的经济(经营)责任制相联系,以责定权,责权明确,严格考核,有奖有惩。

(3)从整体出发,发扬互助协作精神,紧密配合,共同做好工作。

(二)岗位设置的实际情况

在会计机构内部设置会计工作岗位,有利于明确分工和确定岗位职责、建立岗位责任制;有利于会计人员钻研业务,提高工作效率和质量;有利于会计工作的程序化和规范化,加强会计基础工作;有利于强化会计管理职能,提高会计工作的作用;同时,也是配备数量适当的会计人员的客观依据之一。

在实际工作中,各企业财务会计岗位设置不完全一样,甚至差异很大,企业应根据自己的管理水平、经营业绩、业务规模等情况设置财务会计岗位。本教材基于财务会计课程的教学内容和教学要求,将各会计工作岗位进行适当合并或拆分,设置了出纳岗位、往来结算岗位、资产管理岗位、存货核算岗位、成本费用核算岗位、销售核算岗位、筹资投资核算岗位、账务成果核算岗位等岗位。

备注

对于会计工作岗位的设置,《会计基础工作规范》提出了如下要求:

(1)根据本单位会计业务的需要设置会计工作岗位。

(2)符合内部牵制制度的要求。根据规定,会计工作岗位可以一人一岗、一人多岗或者一岗多人;但出纳人员不得兼管稽核、会计档案保管和收入、费用、债权债务账目的登记工作。

(3)对会计人员的工作岗位要有计划地进行轮岗,以促进会计人员全面熟悉业务和不断提高业务素质。

(4)要建立岗位责任制。

学习任务二 了解财务会计工作的基本要求

一、会计要素确认和计量的要求

(一)资产的特征及其确认条件

1. 资产的特征

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。

(2)资产应为企业拥有或者控制的资源。

(3)资产是由企业过去的交易或者事项形成的。

2. 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,那么就应当将其作为资产予以确认;反之,不能确认为资产。例如,某企业赊销一批商品给某一客户,从而形成了对该客户的应收账款,由于企业最终收到款项与销售实现之间有时间差,而且收款又在未来期间,因此带有一定的不确定性,如果企业在销售时判断未来很可能收到款项或者能够确定收到款项,企业就应当将该应收账款确认为一项资产;如果企业判断在通常情况下很可能部分或者全部无法收回,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,应当计提坏账准备,减少资产的价值。

[例 1.1] 某企业在 2×12 年末盘点存货时,发现存货毁损 100 万元,企业以该存货管理责任不清为由,将毁损的存货继续挂账,并在资产负债表中作为流动资产予以反映。但由于该存货已经毁损,预期不能为企业带来经济利益,不符合资产的定义,不应再在资产负债表中确认为一项资产。

(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,其中计量起着枢纽作用,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是发生了实际成本的,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,只要实际发生的购买成本或者生产成本能够可靠计量,就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) 负债的特征及其确认条件

1. 负债的特征

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。
- (2) 负债的清偿预期会导致经济利益流出企业。
- (3) 负债是由企业过去的交易或者事项形成的。

2. 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。在实务中,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的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的时间价值、风险等因素的影响。

(三) 所有者权益的构成及其确认条件

1. 所有者权益的构成

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。

股份公司的所有者权益又称股东权益。所有者权益通常由股本(或实收资本)、资本公积(含股本溢价或资本溢价、其他资本公积)、盈余公积和未分配利润等构成。

(1) 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。

(2)资本公积中的其他资本公积是指直接计入所有者权益的利得和损失,即不应计入当期损益,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。

(3)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。

2. 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,其确认主要依赖于其他会计要素,尤其是资产和负债的确认;其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)收入的特征及其确认条件

1. 收入的特征

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:

(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,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。

2. 收入的确认条件

收入的确认至少应当符合以下条件:

(1)与收入相关的经济利益应当很可能流入企业。

(2)经济利益流入企业的结果会导致资产的增加或者负债的减少。

(3)经济利益的流入额能够可靠地计量。

由于收入确认的问题所涉及的情况比较复杂,该部分内容将在销售核算岗位的账务处理中进行详细介绍。

(五)费用的特征及其确认条件

1. 费用的特征

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:

(1)费用是企业在日常活动中发生的。费用必须是企业在日常活动中所形成的,这些日常活动的界定与收入定义中涉及的日常活动的界定相一致。日常活动所产生的费用通常包括销售成本(营业成本)、职工薪酬、折旧费、无形资产摊销等。将费用界定为日常活动所形成的,目的是为了将其与损失相区分,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,而应当计入损失。

(2)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。费用的发生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,其表现形式包括现金或者现金等价物、存货、固定资产和无形资产等的流出或者消耗等。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,应当将其排除在费用的定义之外。

(3)费用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。

2. 费用的确认条件

费用的确认至少应当符合以下条件:

- (1)与费用相关的经济利益应当很可能流出企业。
- (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。
- (3)经济利益的流出额能够可靠计量。

[例 1.2] 某企业用银行存款 400 万元购买生产用原材料,该购买行为尽管使企业经济利益流出了 400 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(存货)。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 1.3] 某企业用银行存款偿还了一笔应付账款 1 000 万元,该偿付行为尽管导致企业经济利益流出 1 000 万元,但是该经济利益的流出没有导致企业所有者权益的减少,而是使企业负债(应付账款)减少了,因此不应将该经济利益的流出作为费用予以确认。

(六)利润的特征及其确认条件

1. 利润的构成

利润是指企业在一定会计期间的经营成果。

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。直接计入当期利润的利得和损失是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或者损失。

2. 利润的确认条件

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、利得和损失金额的计量。

(七)会计计量

会计计量是为了将符合确认条件的会计要素登记入账并列报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要素的计量属性进行计量,确定相关金额。会计计量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。

会计计量是指根据一定的计量标准和计量方法,记录并在资产负债表和利润表中确认和列示会计要素而确定其金额的过程。

1. 会计要素计量属性

(1)历史成本。在历史成本计量下,资产按照购置时支付的现金或者现金等价物的金额,或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量;负债按照因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额,或者承担现时义务的合同金额,或者按照日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或者现金等价物的金额计量。

(2)重置成本。在重置成本计量下,资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金或者现金等价物的金额计量;负债按照现在偿付该项债务所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。重置成本是现在时点的成本,它强调站在企业主体角度,以投入到某项资产上的价值作为重置成本。在实务中,重置成本多应用于盘盈固定资产的计量等。

【例 1.4】企业在年末财产清查中,发现全新的未入账的设备一台,其同类固定资产的市场价格为 40 000 元。则企业对这台设备按重置成本计价为 40 000 元。

(3)可变现净值。在可变现净值计量下,资产按照其正常对外销售所能收到的现金或者现金等价物的金额扣减该资产至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额计量。

对于持有以备出售的存货,如商品、产成品等,分为两种情况,即有合同约定(销售合同或劳务合同)的存货和没有合同约定的存货。为执行销售合同或劳务合同而持有的存货,通常应当以产成品或商品的合同价格作为其可变现净值的计量基础;但是,如果企业持有存货的数量多于销售合同的订购数量,超出部分的存货可变现净值以产成品或商品的一般销售价格作为计量基础。没有销售合同或劳务合同约定的存货,其可变现净值应当以产成品或商品一般销售价格或原材料的市场价格作为计量基础。

对于将在生产过程或提供劳务过程中耗用的存货,如原材料等,在会计期末运用成本与可变现净值孰低原则对材料存货进行计量时,需要考虑材料的用途。对于用于生产而持有的材料等,应将其与所生产的产成品的期末价值减损情况联系起来;对于用于出售的材料等,则只需要将材料的成本与根据材料本身的估计售价确定的可变现净值相比即可。具体来说,对于用于生产而持有的材料等按以下原则处理:如果用其生产的产成品的可变现净值预计高于成本,则该材料应按照成本计量;如果材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本,则该材料应当按可变现净值计量。

(4)现值。现值是指对未来现金流量以恰当的折现率进行折现后的价值,是考虑货币时间价值因素等的一种计量属性。在现值计量下,资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流入量的折现金额计量;负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量。

(5)公允价值。在公允价值计量下,资产和负债按照在公平交易中,熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额计量。

①存在活跃市场的资产或负债,活跃市场中的报价应当用于确定其公允价值。

②不存在活跃市场的资产或负债,参考熟悉情况并自愿交易的各方最近进行的市场交易中使用的价格,或参照实质上相同的其他资产或负债的当前公允价值。

③不存在活跃市场且不足上述两个条件的资产或负债,应当采用估值技术等确定资产