

应用型会计类专业“十一五”规划系列教材

财务会计 (第二版)

CAIWU KUAIJI

◎ 主编 李家和 颜莉 方秉钦



华中科技大学出版社

<http://www.hustp.com>

F234.4
100-2

应用型会计类专业“十一五”规划系列教材

781/784

内容简介

再版前言

财务会计

(第二版)

主 编 李家和 方秉钦

常州大学图书馆
藏书章

华中科技大学出版社
中国·武汉

图书在版编目(CIP)数据

财务会计(第二版)/李家和 颜 莉 方秉钦 主编. —武汉:华中科技大学出版社,2010年2月

ISBN 978-7-5609-4098-4

I. 财… II. ①李… ②颜… ③方… III. 财务会计 IV. F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 115009 号

财务会计(第二版)

李家和 颜 莉 方秉钦 主编

策划编辑:谢燕群

责任编辑:熊 慧

责任校对:李 琴

封面设计:陈 静

责任监印:周治超

出版发行:华中科技大学出版社(中国·武汉)

武昌喻家山 邮编:430074 电话:(027)87557437

印 刷:华中科技大学印刷厂

开本:710mm×1000mm 1/16

印张:20.25

字数:395 000

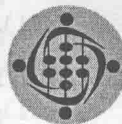
版次:2010年2月第2版

印次:2010年2月第2次印刷

定价:32.80元

ISBN 978-7-5609-4098-4/F·353

(本书若有印装质量问题,请向出版社发行部调换)



目录

第一章 总论	(1)
第一节 财务会计概述	(1)
第二节 会计基本假设与会计基础	(2)
第三节 会计信息质量要求	(5)
第四节 会计要素及其确认	(8)
第五节 会计计量	(14)
复习思考题	(15)
第二章 货币资金	(16)
第一节 库存现金	(16)
第二节 银行存款	(20)
第三节 其他货币资金	(27)
第四节 货币资金的内部控制	(31)
复习思考题	(31)
第三章 金融资产	(32)
第一节 金融资产概述	(32)
第二节 应收及预付款项	(34)
第三节 应收款项减值	(41)
第四节 以公允价值计量且变动计入当期损益的金融资产	(45)
第五节 持有至到期投资	(48)
第六节 可供出售金融资产	(55)
复习思考题	(61)
会计业务题	(61)
第四章 存货	(63)
第一节 存货概述	(63)
第二节 原材料	(72)
第三节 周转材料	(80)
第四节 委托加工物资	(85)

第五节 存货的期末计量	(87)
复习思考题	(90)
会计业务题	(90)
第五章 长期股权投资	(92)
第一节 长期股权投资概述	(92)
第二节 长期股权投资的初始计量	(93)
第三节 采用成本法核算的长期股权投资	(97)
第四节 采用权益法核算的长期股权投资	(100)
第五节 长期股权投资的减值与股份变化	(104)
复习思考题	(105)
会计业务题	(105)
第六章 投资性房地产	(107)
第一节 投资性房地产的特征与范围	(107)
第二节 投资性房地产的确认与初始计量	(110)
第三节 投资性房地产的后续计量	(113)
第四节 投资性房地产的转换与处置	(115)
复习思考题	(120)
会计业务题	(120)
第七章 固定资产	(122)
第一节 固定资产概述	(122)
第二节 固定资产的取得	(125)
第三节 固定资产折旧	(129)
第四节 固定资产的后续支出	(135)
第五节 固定资产的期末计价和处置	(137)
复习思考题	(141)
会计业务题	(141)
第八章 无形资产和其他资产	(144)
第一节 无形资产	(144)
第二节 其他资产	(152)
复习思考题	(152)
会计业务题	(153)
第九章 非货币性资产交换	(154)
第一节 非货币资产交换概述	(154)
第二节 非货币性资产交换的确认与计量	(155)
第三节 非货币性资产交换的会计处理	(158)

复习思考题	(166)
会计业务题	(167)
第十章 流动负债	(168)
第一节 流动负债概述	(168)
第二节 短期借款	(169)
第三节 应付和预收款项	(170)
第四节 应交税费	(174)
第五节 应付职工薪酬	(183)
复习思考题	(189)
会计业务题	(190)
第十一章 非流动负债	(192)
第一节 非流动负债概述	(192)
第二节 长期借款	(192)
第三节 应付债券	(194)
第四节 其他长期负债	(198)
第五节 债务重组	(199)
复习思考题	(206)
会计业务题	(207)
第十二章 所有者权益	(208)
第一节 所有者权益概述	(208)
第二节 实收资本	(210)
第三节 资本公积	(216)
第四节 留存收益	(218)
复习思考题	(220)
会计业务题	(220)
第十三章 收入、费用和利润	(221)
第一节 收入	(221)
第二节 费用	(238)
第三节 本年利润	(239)
第四节 所得税	(243)
第五节 利润分配	(252)
复习思考题	(254)
会计业务题	(254)
第十四章 财务报告	(257)
第一节 财务报告概述	(257)

第二节 资产负债表	(259)
第三节 利润表	(268)
第四节 现金流量表	(272)
第五节 所有者权益变动表	(286)
第六节 会计报表附注	(289)
复习思考题	(290)
会计业务题	(290)
第十五章 会计调整	(292)
第一节 会计政策及其变更	(292)
第二节 会计估计及其变更	(296)
第三节 前期差错及其更正	(299)
第四节 资产负债表日后事项	(302)
复习思考题	(310)
会计业务题	(310)
参考文献	(315)

第一章 总 论

【学习要点】

- (1) 了解财务会计的含义、特征及目标。
- (2) 了解会计的基本假设。
- (3) 了解会计信息的质量要求。
- (4) 掌握会计要素的确认、计量方法。

第一节 财务会计概述

一、财务会计的含义及特征

财务会计是当代企业会计的一个重要分支。它在企业会计准则和会计制度的指导与规范下,通过会计核算的专门方法,对企业资金运动进行反映和控制,旨在为所有者、债权人提供会计信息的对外报告会计。财务会计同管理会计相配合,共同为市场经济下的现代企业服务。管理会计依据过去和现在已发生的经济业务,采用灵活多样的程序和方法对企业未来的经济活动进行预测、规划、控制与评价,并定期通过编制内部责任报告,向企业管理者提供内部各部门管理的会计信息。财务会计与管理会计相比有以下特征。

(1) 财务会计所提供的信息主要服务于企业外部,包括企业的投资人及潜在的投资人、债权人、国家财政税务等部门。

(2) 财务会计主要面向过去,提供企业过去已经发生的经济活动全过程的会计信息。

(3) 财务会计以会计报告为工作核心,定期向外提供反映企业财务状况、经营成果和现金流量等的会计信息。

(4) 财务会计的工作程序遵循公认的会计准则和统一的会计制度的要求,力求向外提供客观、公正、可靠的会计信息。

二、财务会计的目标

财务会计的目标也即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的履行情

况,有助于财务报告使用者作出经济决策。财务会计的目标主要包括以下两个方面的内容。

(一) 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满足财务报告使用者的信息需要,有助于财务报告使用者作出经济决策。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,没有任何使用价值,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控制的经济资源、对经济资源的要求权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;有助于现在的或潜在的投资者、债权人及其他使用者正确、合理地评价企业的资产质量、偿债能力、赢利能力和营运效率等;有助于使用者根据相关会计信息作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。

(二) 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各项资产的,其负有受托责任,即企业管理层所经营管理的企业各项资产是由投资者投入的资本(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。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、使用资产的情况,以便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。

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、空间环境等所做的合理设定。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等。

(一) 会计主体

会计主体是指企业会计确认、计量和报告的空间范围。

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的前提。

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,只有那些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。会计核算涉及的资产、负债的确认,以及收入的实现、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,才能把握会计处理的立场。企业作为一个会计主体,对外销售商品时会形成一笔收入(不涉及税金),同时增加一笔资产或者减少一笔负债,而不是相反;采购材料时,会导致现金减少,存货增加,或者债务增加,存货增加,而不是相反。

最后,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属于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。

会计主体不同于法律主体。一般来说,法律主体必然是会计主体。例如,一个企业作为一个法律主体,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,例如,企业编制合并报表所依据的便是合并主体而非法律主体。

(二) 持续经营

持续经营是指在可以预见的将来,企业将会按当前的规模和状态继续经营下去,不会停业,也不会大规模削减业务。在持续经营假设下,企业进行会计确认、计量和报告应当以持续经营为前提。明确这一基本假设,就意味着会计主体将按照既定的用途使用资产,按照既定的合约条件清偿债务,会计人员就可以在此基础上选择会计政策和估计方法。

当然,在市场经济环境下,任何企业都存在破产、清算的风险,也就是说,企业不能持续经营的可能性总是存在的。因此,需要企业定期对其持续经营基本前提作出分析和判断。如果可以判断企业不能持续经营,就应当改变会计核算的原则和方法,并在企业财务报告中作相应的披露。如果一个企业在不能持续经营时还假定企业能够持续经营,并仍按持续经营的基本假设选择会计核算的原则和方法,就不能客观地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量,就会误导财务报告使用者进行经济决策。

(三) 会计分期

会计分期是指将一个企业持续经营的生产经营活动期间划分为若干连续的、长

短相同的期间。会计分期的目的,在于将持续经营的生产经营活动期间划分成连续、相同的期间,据以结算盈亏,按期编报财务报告,从而及时向财务报告使用者提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量的信息。在会计分期假设下,企业应当划分会计期间,分期结算账目和编制财务报告。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)。年度和中期均按公历起讫日期确定。

根据持续经营假设,一个企业将按当前的规模和状态持续经营下去。要想最终确定企业的生产经营成果,只能等到企业在若干年后歇业时核算一次盈亏。但是,无论是企业的生产经营决策还是投资者、债权人等的决策都需要及时的信息。因此,必须将企业持续经营的生产经营活动期间划分为若干连续的、长短相同的期间,分期确认、计量和报告企业的财务状况、经营成果和现金流量。而且正是存在会计分期,才产生了当期与以前期间、以后期间的差别,出现了权责发生制和收付实现制的区别,才使不同类型的会计主体有了记账的基准,进而出现了应收、应付、折旧、摊销等会计处理方法。

(四) 货币计量

货币计量是指会计主体在进行会计确认、计量和报告时以货币计量,反映会计主体的财务状况、经营成果和现金流量。

在货币计量前提下,企业的会计核算以人民币为记账本位币。业务收支以人民币以外的货币为主的企业,可以选定一种货币作为记账本位币,但是在编制财务会计报告时应当将记账本位币折算为人民币。在境外设立的中国企业向国内报送的财务会计报告,应当将记账本位币折算为人民币。

在会计的确认、计量和报告过程中选择货币作为基础进行计量,是由货币本身的属性决定的。货币是一般等价物,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、容积、台、件等,都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。因此,为全面反映企业的生产经营活动和有关交易、事项,会计确认、计量和报告选择货币作为计量单位。但是,统一采用货币计量也存在缺陷,例如,某些影响企业财务状况和经营成果的因素,如企业经营战略、研发能力、市场竞争力度,往往难以用货币来计量,但这些信息对于使用者决策也很重要。因此,企业可以在财务报告中补充披露有关非财务信息来弥补上述缺陷。

二、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。权责发生制的基本要求是,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制度,它是以收到或支付的现金作为确认收入和费用等的依据的。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可以采用权责发生制外,其他大部分业务采用收付实现制。

第三节 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的会计信息质量的基本要求,是使财务报告中所提供会计信息对使用者决策有用所应具备的基本特征,它包括可靠性、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

可靠性是指要求企业以实际发生的交易或者事项为依据进行会计确认、计量和报告,如实反映符合确认和计量要求的各项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,具体包括以下要求。

(1)企业应当以实际发生的交易或事项为依据进行会计确认、计量和报告,不能以虚构的交易或事项为依据进行会计确认、计量和报告。

(2)企业应当如实反映其所应反映的交易或事项,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,刻画企业生产经营及财务活动的真实面貌。

(3)企业应当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,其中包括编报的报表及其附注内容等应当保持完整,不能随便遗漏或减少应予披露的信息,与使用者决策相关的信息都应当充分披露。

二、相关性

相关性是指要求企业提供的会计信息与财务报告使用者的经济决策需要相关,有助于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预测。

会计信息的价值,关键是看其与使用者的决策需要是否相关,是否有助于决策或提高决策水平。相关的会计信息应当有助于使用者评价企业过去的决策,证实或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。

为了满足会计信息质量的相关性要求,企业应当在确认、计量和报告会计信息过程中,充分考虑使用者的决策模式和信息需要。当然,财务报告可能无法完全提供某些特定目的或者用途的信息,但企业可以通过其他形式予以提供。

三、可理解性

可理解性是指企业提供的会计信息应当清晰明了,便于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,而要使使用者有效地使用会计信息,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,满足向使用者提供决策有用信息的要求。

鉴于会计信息是一种专业性较强的信息产品,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生产、经营活动和会计核算方面的知识,并且愿意付出努力去研究这些信息。对于某些复杂的信息,例如,交易本身较为复杂或会计处理较为复杂,但其对使用者的经济决策是相关的,就应当在财务报告中予以披露,企业不能仅仅以该信息会使某些使用者难以理解而将其排除在财务报告所应披露的信息之外。

四、可比性

企业提供的会计信息应当具有可比性。具体包括以下要求。

(1)为了便于使用者了解企业财务状况和经营成果的变化趋势,比较企业在不同时期的财务报告信息,从而全面、客观地评价过去、预测未来,会计信息的可比性要求同一企业对于不同时期发生的相同或相似的交易或事项应当采用一致的会计政策,不得随意变更。当然,满足会计信息可比性要求,并不表明不允许企业变更会计政策,企业按照规定或会计政策变更后可以提供可靠、更相关的会计信息时,就有必要变更会计政策,以向使用者提供更为有用的信息,但是有关会计政策变更的情况,应当在附注中予以说明。

(2)为了便于使用者评价不同企业的财务状况、经营成果的水平及其变动情况,从而有助于使用者作出科学合理的决策,会计信息的可比性还要求不同企业发生的相同或相似的交易或事项,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,即对于相同或相似的交易或事项,不同企业应当采用一致的会计政策,以使不同企业按照一致的确认、计量和报告基础提供有关会计信息。

五、实质重于形式

实质重于形式是指企业应当按照交易或事项的经济实质进行会计确认、计量和报告,不应仅以交易或事项的法律形式为依据。如果企业仅仅以交易或事项的法律形式为依据进行会计确认、计量和报告,那么就容易导致会计信息失真,无法如实反映经济现实。

在实务中,交易或事项的法律形式并不总能完全真实地反映其实质内容。所以,会计信息要想反映其所应反映的交易或事项,就必须根据交易或事项的实质和经济现实来进行判断,而不能仅仅根据它们的法律形式进行判断。

六、重要性

重要性是指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事项。

企业会计信息的省略或错报会影响使用者据此作出经济决策的,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的环境和实际情况,从项目的性质和金额大小两方面来判断其重要性。

七、谨慎性

谨慎性是指企业对交易或事项进行会计确认、计量和报告时应当保持应有的谨慎,不应高估资产或收益、低估负债或费用。

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,例如,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返修等,因此,即需要企业在面临不确定性因素的情况下作出职业判断时,要保持应有的谨慎,充分估计各种风险和损失。

但是,谨慎性的应用并不允许企业设置秘密准备,如果企业故意低估资产或收益,或者故意高估负债或费用,是不符合会计信息的可靠性和相关性要求的,这将损害会计信息质量,扭曲企业实际的财务状况和经营成果,从而对使用者决策产生误导,这是企业会计准则所不允许的。

八、及时性

及时性是指企业对于已发生的交易或事项,应当及时进行会计确认、计量和报告,不得提前或延后。

会计信息的价值在于帮助使用者作出经济决策,因此具有时效性。即使是可靠、相关的会计信息,如果不及时提供,也就失去了时效性,对于使用者的效用就大大降低,甚至不再具有任何意义。在会计确认、计量和报告过程中要能贯彻及时性:一是

要求及时收集会计信息,即在经济交易或事项发生后,及时收集、整理各种原始单据及凭证;二是要求及时处理会计信息,即按照企业会计准则的规定,及时对经济交易或事项进行确认或计量,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,便于及时使用和决策。

第四节 会计要素及其确认

一、会计要素的概念

会计要素是指按照交易或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财务会计系统更加科学严密,并可为使用者提供更加有用的信息。

二、反映企业财务状况的会计要素及其确认

(一) 资产

1. 资产的定义

资产是指由企业过去的交易或事项形成的、并由企业拥有或控制的、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事项所形成。过去的交易或事项包括购买、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控制的资源。

资产作为一项资源,应当由企业拥有或控制,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。

(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,也可以来自非日常生产经营活动;带来的经济利益可以是现金或现金等价物,或者是可以转化为现金或现金等价物的其他资产,或者表现为减少现金或现金等价物流出。

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. 资产的确认条件

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。

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及能够流入多少,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。

(2)该资源的成本或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,企业购买或生产的存货、企业购置的厂房或设备等,对于这些资产,只要实际发生的购买或生产成本能够可靠地计量的,就应视为符合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。

(二) 负债

1. 负债的定义

负债是指由企业过去的交易或事项形成的、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,这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。

(2) 负债的清偿预期会导致经济利益流出企业。

负债的清偿会导致经济利益流出企业是负债的又一重要特征。只有企业在履行义务时导致经济利益流出企业的,才符合负债的定义;如果不会导致企业经济利益流出的,就不符合负债的定义。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偿还,以提供劳务偿还,部分转移资产、部分提供劳务偿还,将负债转为资本等。在某些情况下,现时义务也可能以其他方式解除,例如,债权人放弃或丧失了其要求清偿的权利等。在这种情况下,尽管现时义务的履行最终没有导致经济利益的流出,但是在现时义务发生时,仍然应当根据预计要清偿的金额将其确认为负债。

(3) 负债是由企业过去的交易或事项形成的。

负债应当由企业过去的交易或事项所形成。过去的交易或事项包括购买货物、使用劳务、接受银行贷款等。即只有过去发生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事项不形成负债。

2. 负债的确认条件

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:

(1) 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。

(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。