



21世纪高等学校会计学系列规划教材



本研究得到中央财经大学“会计类专业群（改革试点）”项目资助

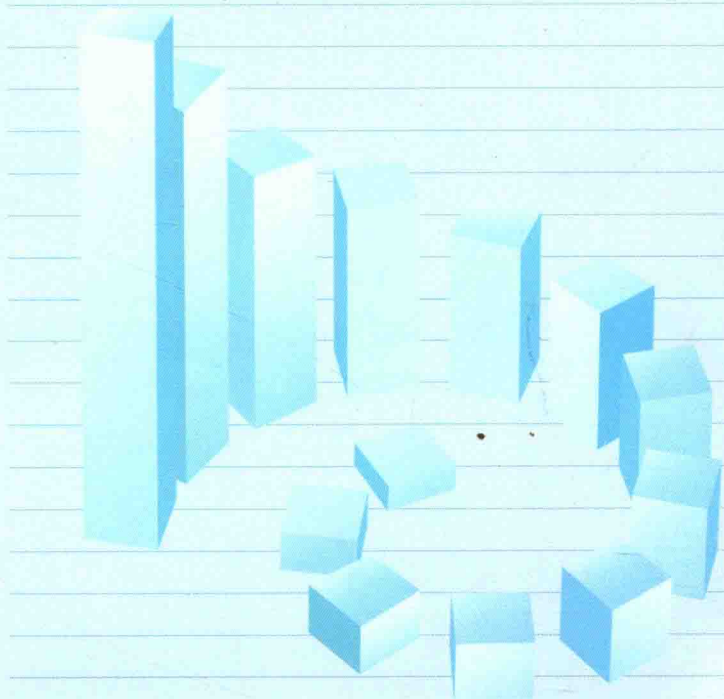
中级财务会计

Intermediate Financial Accounting

王淑芳 主编



上海交通大学出版社
SHANGHAI JIAO TONG UNIVERSITY PRESS



21 世纪高等学校会计学系列规划教材

中级财务会计

王淑芳 主编



上海交通大学出版社
SHANGHAI JIAO TONG UNIVERSITY PRESS

内 容 提 要

本书将目标定位于中级财务会计层次,全面系统地阐述了中级会计的基本理论以及财务会计要素确认、计量、记录和报告的规则、程序、方法等实务。全书共 19 章,内容为总论,货币资金,应收款项,存货,固定资产,无形资产,投资性房地产及其他资产,金融资产,长期股权投资,非货币性资产交换,流动负债,非流动负债,所有者权益,收入,费用,利润,财务报表,资产负债表日后事项,会计政策、会计估计变更和前期差错更正。

本书既适合高等院校会计学专业学生使用,也可供企业经济管理人员,尤其是会计人员培训和自学之用。

图书在版编目(CIP)数据

中级财务会计/王淑芳主编. —上海:上海交通大学出版社,2013

ISBN 978-7-313-09485-8

I. ①中… II. ①王… III. ①财务会计 IV. ①F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第 030281 号

中级财务会计

王淑芳 主编

上海交通大学出版社出版发行

(上海市番禺路 951 号 邮政编码:200030)

电话:64071208 出版人:韩建民

北京振兴源印务有限公司印刷 全国新华书店经销

开本:787 mm×1 092 mm 1/16 印张:24.5 插页 1 字数:596 千字

2013 年 2 月第 1 版 2013 年 2 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-313-09485-8/F

定价:45.00 元

版权所有 侵权必究

告读者:如您发现本书有印装质量问题请与印刷厂质量科联系

联系电话:010-88433760

目 录 Contents

第一章 总论	1
第一节 企业会计准则概述	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	4
第四节 会计要素的确认与计量	6
第二章 货币资金	14
第一节 库存现金	14
第二节 银行存款	18
第三节 其他货币资金	24
第三章 应收款项	28
第一节 应收款项概述	28
第二节 应收票据	29
第三节 应收账款	34
第四节 其他应收款与预付账款	39
第五节 应收款项减值	41
第四章 存货	48
第一节 存货概述	48
第二节 存货的初始计量	50
第三节 存货发出的计量	52
第四节 原材料	55
第五节 其他存货	62
第六节 存货清查	70
第七节 存货的期末计量及列报	71



第五章 固定资产	80
第一节 固定资产概述	80
第二节 固定资产取得的核算	83
第三节 固定资产折旧	92
第四节 固定资产的后续支出	98
第五节 固定资产的处置	100
第六节 固定资产清查	102
第七节 固定资产的期末计量及列报	103
 第六章 无形资产	107
第一节 无形资产概述	107
第二节 外来无形资产取得的核算	110
第三节 自行研究开发无形资产的核算	114
第四节 无形资产的摊销	116
第五节 无形资产的处置	118
第六节 无形资产的期末计价及列报	120
 第七章 投资性房地产及其他资产	123
第一节 投资性房地产概述	123
第二节 投资性房地产取得的核算	126
第三节 投资性房地产的后续计量	128
第四节 投资性房地产的后续支出	130
第五节 投资性房地产的转换和处置	131
第六节 投资性房地产的期末计量及列报	136
第七节 其他资产	137
 第八章 金融资产	141
第一节 金融资产概述	141
第二节 交易性金融资产	142
第三节 持有至到期投资	147
第四节 可供出售金融资产	154
 第九章 长期股权投资	163
第一节 长期股权投资概述	163
第二节 长期股权投资的初始计量	165
第三节 长期股权投资的后续计量	170



第四节 长期股权投资的处置、减值及列报	181
第十章 非货币性资产交换	186
第一节 非货币性资产交换的认定	186
第二节 非货币性资产交换的会计处理	189
第十一章 流动负债	198
第一节 流动负债概述	198
第二节 短期借款	199
第三节 应付票据和应付账款	201
第四节 应付职工薪酬	204
第五节 应交税费	211
第六节 预收账款与其他应付款	221
第十二章 非流动负债	224
第一节 非流动负债概述	224
第二节 长期借款	225
第三节 应付债券	227
第四节 长期应付款	232
第五节 预计负债	236
第六节 借款费用	241
第十三章 所有者权益	249
第一节 所有者权益概述	249
第二节 实收资本	250
第三节 资本公积	254
第四节 留存收益	255
第十四章 收入	260
第一节 收入概述	260
第二节 销售商品收入	261
第三节 提供劳务收入	276
第四节 让渡资产使用权收入	280
第十五章 费用	284
第一节 费用概述	284
第二节 生产成本的核算	287



第三节	期间费用的核算	293
第十六章	利润	298
第一节	利润形成的核算	298
第二节	所得税费用的核算	304
第三节	利润分配的核算	315
第十七章	财务报表	319
第一节	财务报表概述	319
第二节	资产负债表	322
第三节	利润表	329
第四节	现金流量表	332
第五节	所有者权益变动表	344
第六节	财务报表附注	348
第十八章	资产负债表日后事项	358
第一节	资产负债表日后事项概述	358
第二节	资产负债表日后调整事项的会计处理	361
第三节	资产负债表日后非调整事项的会计处理	366
第十九章	会计政策、会计估计变更和前期差错更正	370
第一节	会计政策变更	370
第二节	会计估计变更	376
第三节	前期差错更正	378
参考文献		383

第一章 总 论

学习目标

掌握会计基本假设和会计基础；

掌握会计要素的含义、构成和各个要素的确认条件；

理解会计信息的质量要求、会计计量属性；

了解企业会计准则体系的构成和基本准则的作用。

企业内部管理和企业外部有关方面都需要利用企业的会计信息进行经济决策，所以企业就应当按一定的标准提供满足会计报表使用者所需求的信息。本章将重点介绍企业会计准则的构成与作用，会计的基本前提、会计基础，会计信息的质量要求，会计要素的含义、特征、确认条件及会计计量属性。

第一节 企业会计准则概述

一、企业会计准则体系的构成

2006年2月15日，财政部发布了包括《企业会计准则——基本准则》（以下简称基本准则）和38项具体准则在内的企业会计准则体系；2006年10月30日，财政部又发布了《企业会计准则应用指南》。2007年至2012年，财政部分别印发了第1号、第2号、第3号、第4号和第5号企业会计准则解释公告。2011年10月，财政部又颁布了《小企业会计准则》，这标志着我国与国际财务报告准则的实质性趋同的企业会计准则体系的正式建立和日趋完善。

《小企业会计准则》适用于在中华人民共和国境内依法设立的、符合《中小企业划型标准规定》的小型企业。本书讲述大中型企业的财务会计，遵循的是《企业会计准则》，如不特别说明，本书将不涉及小企业的相关内容。

我国企业会计准则体系由基本准则、具体准则、企业会计准则应用指南和解释公告等组



成。其中,基本准则在整个企业会计准则体系中扮演着概念框架的角色,起着统驭作用;具体准则是在基本准则的基础上,对具体交易或者事项会计处理的规范;应用指南是对具体准则的一些重点难点问题作出的操作性规定;解释公告是随着《企业会计准则》的贯彻实施,就实务中遇到的实施问题而对准则作出的具体解释。

二、基本准则的作用

基本准则在企业会计准则体系中具有重要地位,其主要作用如下:

1. 统驭具体准则的制定

基本准则规范了会计确认、计量和报告等一般要求,是准则的准则,可以确保各具体准则的内在一致性。为此,《企业会计准则——基本准则》第三条明确规定,企业会计准则包括基本准则和具体准则,具体准则的制定应当遵循本准则(即基本准则)。在企业会计准则体系的建设中,各项具体准则也都严格按照基本准则的要求加以制定和完善,并且在各具体准则的第一条中作了明确规定。

2. 为会计实务中出现的、具体准则尚未规范的新问题提供会计处理依据

在会计实务中,由于经济交易事项的不断发展和创新,具体准则的制定有时会出现滞后的情况,一些新的交易或者事项在具体准则中尚未规范但又急需处理,这时,企业不仅应当对这些新的交易或者事项及时进行会计处理,而且在处理时应当严格遵循基本准则的要求,尤其是基本准则关于会计要素的定义及其确认与计量等方面的规定。因此,基本准则不仅扮演着具体准则制定依据的角色,也为会计实务中出现的、具体准则尚未作出规范的新问题提供了会计处理依据,从而确保了企业会计准则体系对所有会计实务问题的规范作用。

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、空间环境等作出的合理设定。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。

1. 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。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,才能实现财务报告的目标。

在会计主体假设下,企业应当对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。

小贴士

会计主体与法律主体的区别

法律主体是能够承担法律义务和行使法律权利的组织。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,独立核算的生产车间是会计主体,但不是法律主体。

2. 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。在持续经营前提下,会计确认、计量和报告应当以企业持续、正常的生产经营活动为前提。

有了这个基本假设,会计信息的可比性等会计信息质量要求才能得到满足,会计计量的历史成本计量属性才能发挥作用,会计主体将按照既定用途使用资产,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原则和会计方法。

如果一个企业已明显不满足持续经营的假设,但仍按持续经营基本假设选择会计确认、计量和报告的原则与方法,就不能客观地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量,会误导会计信息使用者的经济决策。

3. 会计分期

会计分期是指将企业持续经营的生产经营活动划分为一个个连续、长短相同的期间。会计分期的目的在于通过会计期间的划分,将持续经营的生产经营活动划分成连续、相等的期间,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。会计期间通常分为年度和中期。会计年度的起讫时间,各个国家的划分方式不尽相同,在我国,以公历年度作为企业的会计年度。中期是指短于一个完整的会计年度的报告期间。

4. 货币计量

货币计量是指会计主体在财务会计确认、计量和报告时以货币作为计量单位,反映会计主体的生产经营活动。

对企业经济活动的计量,存在多种量度,如实物量度、劳动量度和货币量度。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功能。而实物量度、劳动量度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,所以基本准则规定,会计确认、计量和报告应当选择货币作为计量单位。

在有些情况下,统一采用货币计量也有缺陷。某些影响企业财务状况和经营成果的因素,

如企业的经营战略、研发能力、市场竞争力等,往往难以用货币计量,但这些信息对于使用者决策来讲也很重要,为此,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。

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。

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会计信息质量的基本规范,是使财务报告中所提供会计信息对投资者等使用者决策有用应具备的质量特征。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。其中,可靠性、相关性、可理解性和可比性是会计信息的首要质量要求,是企业财务报告中所提供会计信息应具备的基本质量特征;实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性是会计信息次级质量要求,是对可靠性、相关性、可理解性和可比性等首要质量要求的补充和完善,尤其是在对某些特殊的交易或者事项进行处理时,需要根据这些质量要求来把握其会计处理原则,另外,及时性还是会计信息相关性和可靠性的制约因素,企业需要在相关性和可靠性之间寻求一种平衡,以确定信息及时披露的时间。

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。

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,不得根据虚构的、没有发生的或者尚未发生的交易或者事项进行确认、计量和报告。

(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,不能随意遗漏或者减少应予披露的信息,与使用者决策相关的有用信息都应当充分披露。

(3) 财务报告中的会计信息应当是中立的、无偏的。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、现在或者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,关键是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。

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,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,才能使会计信息使用者了解会计信息的内涵,弄懂会计信息的内容,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。

四、可比性

可比性要求企业提供的会计信息应当相互可比。这一要求主要包括两层含义:

1. 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。

2. 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,不能仅以交易或者事项的法律形式为依据。

在多数情况下,企业发生的交易或事项的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,从法律形式来讲其所有权属于出租方,但从其经济实质来看,承租方能够控制融资租入资产所创造的未来经济利益,所以在

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承租方的资产,不应列为出租方的资产。

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、计量和报告时应当保持应有的谨慎,不应高估资产或者收益、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,谨慎性要求企业在面临不确定性因素的情况下作出判断时,保持应有的谨慎,充分估计各种风险和损失,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。

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

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,不得提前或者延后。

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。即使可靠、相关的会计信息,如果不及时提供,也会失去时效性,对于使用者的效用将大大降低,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《企业会计准则》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。

第四节 会计要素的确认与计量

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的基本分类。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。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,为投资者等财务报告使用者提供更加有用的信息。

一、资产的定义及其确认条件

(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。根据该定义,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,也可以来自企业的非日常生产经营活动。带来经济利益的形式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。

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,即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,但该项资源能被企业控制。如果企业既不拥有也不控制某项资源所能带来的经济利益,就不应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。换句话说,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,企业有购买某存货的意愿或者计划,但是购买行为尚未发生,就不符合资产的定义,不能因此而确认为存货资产。

(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,同时还应满足以下两个条件:

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,能够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,所以资产的确认应与对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。

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的计量时,资产才能予以确认。在实务中,企业取得的许多资产都发生了实际成本。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低。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低,但是如果其公允价值能够可靠计量的话,也被认为符合资产可计量性的确认条件。

二、负债的定义及其确认条件

(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。根据该定义,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的应付账款、企业向银行贷入款项形成的借款、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。例如,某企业多年来贯彻一项销售政策,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。只有企业在履行义务时会导致经济利益流出的,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,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形成。换句话说,只有过去的交易或者事项才形成负债,企业在未来发生的承诺、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,同时还需要满足以下两个条件:

1. 与该义务有关的经济利益很可能流出企业

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大量的估计。因此,负债的确认应当与对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,但是会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;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、所有者权益的定义、来源及其确认条件

(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权,它是企业资产中扣除债权人权益后应由所有者享有的部分,既反映了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

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(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构成。商业银行等金融企业在税后利润中提取的一般风险准备,也构成了所有者权益。

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,主要包括累计计提的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,在该资产符合企业资产确认条件时,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、收入的定义及其确认条件

(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。根据该定义,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,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。

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,应当收到现金或者在未来有权收到现金,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。因此,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,如销售商品、提供劳务、让渡资产使用权等。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。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。即收入的确认至少应当符合以下条件:一是与收入相关的经济利益应当很可能流入企业,二是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,三是经济利益的流入额能够可靠计量。

小贴士

收入和利得的区别

收入和利得最大的区别在于,收入是日常活动中形成的经济利益的流入,而利得是非日常活动中形成的经济利益的流入。工业企业制造并销售产品,商业企业销售商品,商业银行对外贷款,出租无形资产或固定资产取得的收益等,就属于日常活动产生的收入;而企业出售固定资产、转让无形资产所有权、接受捐赠、可供出售金融资产公允价值的上升等,就属于非日常活动产生的利得。

收入的实现增加当期的利润,而利得的实现并非全部影响当期利润,一部分利得直接增加所有者权益,如可供出售金融资产公允价值的上升。