

建筑施工企业

会计核算实务 **第二版**

JIANZHU SHIGONG QIYE KUAIJI HESUAN SHIWU

方晶晶 张思纯 主 编
张 旗 张 畅 副主编



化学工业出版社

本书详细介绍了货币资金、应收款项、存货、投资交易、固定资产、无形资产等一般性经济业务的核算,建筑施工企业经济业务的会计核算理论和方法、施工成本、建造合同、工程结算等业务的会计核算,并以建筑施工企业会计核算业务为实例,精讲会计电算的操作过程,运用用友会计软件和金蝶会计软件实现了从初始建账到完成会计报表的整个业务流程。

本书通俗易懂,可操作性强,既可作为施工企业会计人员以及相关的审计、财政和税收人员的自学或培训的教材,也可作为高等院校工程管理专业、工商管理专业、会计学专业、财务管理专业等的教学用书。

会计实务丛书

第二册

主 编 张思纯 方晶晶
副主编 王 强 李 强

图书在版编目(CIP)数据

建筑施工企业会计核算实务/方晶晶,张思纯主编.2
版.一北京:化学工业出版社,2014.11
ISBN 978-7-122-21645-8

I. ①建… II. ①方…②张… III. ①建筑企业-工业
会计 IV. ①F407.967.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 193325 号

责任编辑:董 琳
责任校对:宋 玮

装帧设计:刘剑宁

出版发行:化学工业出版社(北京市东城区青年湖南街13号 邮政编码100011)

印 刷:北京永鑫印刷有限责任公司

装 订:三河市宇新装订厂

787mm×1092mm 1/16 印张28½ 字数754千字 2015年2月北京第2版第1次印刷

购书咨询:010-64518888(传真:010-64519686) 售后服务:010-64518899

网 址: <http://www.cip.com.cn>

凡购买本书,如有缺损质量问题,本社销售中心负责调换。

定 价:85.00元

版权所有 违者必究

第二版前言

在我国,建筑业属于国民经济的支柱产业,建筑施工企业(以下简称施工企业或建安企业)主要从事建筑安装工程和其他工程施工,是国民经济的一个重要物质生产部门。我国基础设施建设市场较大,为施工企业创造了很多的业务机会,施工企业应实行集约化经营和精细化管理,提高经济效益,增强发展后劲。企业集约化经营和精细化管理对企业“信息流”的要求越来越高,因而对作为决策信息重要组成部分的会计信息质量提出了更高要求。这迫切需要施工企业根据企业会计准则统一会计处理流程,实现会计工作的程序化与规范化,提高会计工作效率,保证会计信息及时、准确、完整,从而保障企业经营目标的实现。

本书第一版自2010年出版以来,深受广大读者的欢迎。为了满足大中型建筑施工企业会计从业人员工作的需要,编者依据财政部最新颁布的《企业会计准则》以及有关的财会、税务法规等编写了《建筑施工企业会计核算实务》(第二版)。本书详细介绍了货币资金、应收款项、存货、金融资产和长期股权投资、固定资产、无形资产等一般性经济业务的核算,更结合建筑施工企业的实际情况,全面、系统地介绍了施工企业经济业务的会计核算理论和方法,将《企业会计准则》对企业会计核算的一般要求和原则规定,与施工企业施工生产经营活动的特殊性相结合,力图做到既符合企业会计准则的要求,又体现施工企业会计的特点。本书重点介绍了建筑施工企业的施工成本、建造合同、工程结算等业务的会计核算,并以建筑施工企业会计核算业务为实例,精讲了会计电算的操作过程,运用用友会计软件和金蝶会计软件实现了从初始建账到完成会计报表的整个业务流程。

本书通俗易懂,可操作性强,既可作为施工企业会计人员以及相关的审计、财政和税收人员的自学或培训的教材,也可作为高等学校工程管理专业、工商管理专业、会计学专业、财务管理专业等的教学用书。

本书由方晶晶、张思纯主编,张旗、张畅副主编。各章编写分工如下:天津城建大学张思纯编写第一章至第四章;中国奥迪斯公司张畅编写第五章至第七章;哈尔滨工业大学张旗编写第八章至第十一章;燕京理工学院方晶晶编写第十二章至第十四章。刘红宇、李海萍、吕晨、何璋、张琪、孙雪静、陈雪、宁建辉、冯霞、蔡璐也参加了本书的编写工作。邢振祥教授出任本书的计算机技术咨询顾问,邢方媛承担了资料整理、电子排版等工作。

由于编者水平所限,书中疏漏和不当之处在所难免,欢迎全国的专家、学者和广大读者对本书提出意见和建议。只要能为我国会计理论与实践的百花园里添一片绿叶,编者花费心血编写此书的些微心意,也就得到了回报。

编者

2014年10月

第六章 固定资产	103
第一节 固定资产概述	103
第二节 固定资产的初始确认与计量	103
第三节 固定资产折旧	110
第四节 固定资产后续支出	111
第五节 固定资产的处置与报废	115
第七章 无形资产与其他资产	120
第一节 无形资产与其他资产概述	120
第二节 无形资产	123

本书还介绍了货币资金、应收款项、存货、投资交易、固定资产、无形资产等一般性经济业务的核算。建筑施工企业会计核算的会计核算理论和方法,施工成本、建造合同、工程结算等业务的会计核算,并以建筑施工企业会计核算业务为实例,讲解了会计电算化的操作过程,运用用友会计软件和管理会计软件实现了从初始建账到完成会计报表的整个业务流程。

第一版前言

本书通俗易懂,可操作性强,既可作为施工企业会计人员以及相关的审计、财政和税收人员的自学或培训的教材,也可作为高等院校工程管理专业、工商管理专业、会计学专业、财务管理专业等的教学用书。

在我国,建筑业属于国民经济的支柱产业,建筑施工企业(以下简称施工企业或建安企业)主要从事建筑安装工程和其他工程施工,是国民经济的一个重要物质生产部门。我国基础设施建设市场较大,为施工企业创造了很多的业务机会,施工企业应实行集约化经营和精细化管理,提高经济效益,增强发展后劲。企业集约化经营和精细化管理对企业“信息流”的要求越来越高,因而对作为决策信息重要组成部分的会计信息质量提出了更高要求。这迫切需要施工企业根据企业会计准则统一会计处理流程,实现会计工作的程序化与规范化,提高会计工作效率,保证会计信息及时、准确、完整,从而保障企业经营目标的实现。

为了满足大中型建筑施工企业会计从业人员工作的需要,作者依据财政部最新颁布的《企业会计准则》以及有关的财会、税务法规等编写了《建筑施工企业会计核算实务》一书。本书详细介绍了货币资金、应收款项、存货、金融资产和长期股权投资、固定资产、无形资产等一般性经济业务的核算,更结合建筑施工企业的实际情况,全面、系统地介绍了建工企业经济业务的会计核算理论和方法,将《企业会计准则》对企业会计核算的一般要求和原则规定,与施工企业施工生产经营活动的特殊性相结合,力图做到既符合企业会计准则的要求,又体现施工企业会计的特点。本书重点介绍了建筑施工企业的施工成本、建造合同、工程结算等业务的会计核算,并以建筑施工企业会计核算业务为实例,精讲了会计电算的操作过程,运用金蝶会计软件实现了从初始建账到完成会计报表的整个业务流程。

本书通俗易懂,可操作性强,既可作为施工企业会计人员以及相关的审计、财政和税收人员的自学或培训的教材,也可作为高等院校工程管理专业、工商管理专业、会计学专业、财务管理专业等的教学用书。

本书由方晶晶、张思纯编著,各章撰写的分工如下:张思纯执笔第一章至第七章;方晶晶执笔第八章至第十四章。邢振祥老师出任本书的计算机技术咨询顾问;张畅承担了资料整理、电子排版等工作。

由于我们水平所限,书中疏漏和不当之处在所难免,欢迎全国的专家、学者和广大读者对本书提出意见和建议。只要能为我国会计理论与实践的百花园里添一片绿叶,作者花费心血编写此书的些微心意,也就得到了回报。

编著者 方晶晶 张思纯
2010年5月

本书由北京理工大学出版社出版,北京理工大学出版社地址:北京市海淀区中关村大街40号(邮编:100071)。

本书由北京理工大学出版社出版,北京理工大学出版社地址:北京市海淀区中关村大街40号(邮编:100071)。

购书咨询:010-84517884 传真:010-84517889 售后服务:010-84517890
网 址: <http://www.cip.com.cn>
凡购买本书,如有缺损等问题,本社售后中心负责调换。

定 价: 45.00 元

目 录

第一章 绪论	1
第一节 施工企业会计概述	1
第二节 企业会计基本理论	5
第三节 施工企业会计核算流程	15
第二章 货币资金	17
第一节 货币资金概述	17
第二节 库存现金	25
第三节 银行存款	26
第四节 其他货币资金	28
第五节 外币业务	29
第三章 应收款项	36
第一节 应收款项概述	36
第二节 应收票据	36
第三节 应收账款	40
第四节 预付账款	45
第五节 其他应收款项	46
第六节 应收款项减值和债权重组	47
第七节 内部往来款项和拨付所属资金	52
第四章 存货	56
第一节 存货概述	56
第二节 库存材料	62
第三节 周转材料和加工物资	68
第四节 未完工程和已完工程	74
第五节 建设单位供料和材料物资内部调拨	76
第六节 存货清查和计提跌价准备	77
第五章 投资交易	80
第一节 投资交易概述	80
第二节 交易性金融资产	81
第三节 持有至到期投资	84
第四节 可供出售金融资产	89
第五节 长期股权投资	91
第六章 固定资产	102
第一节 固定资产概述	102
第二节 固定资产的初始确认与计量	103
第三节 固定资产计提折旧	110
第四节 固定资产后续支出	114
第五节 固定资产的处置与期末计量	116
第七章 无形资产与其他资产	120
第一节 无形资产与其他资产概述	120
第二节 无形资产	122

第三节 其他资产	129
第八章 流动负债	136
第一节 短期借款	136
第二节 应付票据	138
第三节 应付账款	140
第四节 预收账款	142
第五节 应付职工薪酬	143
第六节 应交税费	148
第七节 应付股利	162
第九章 非流动负债	163
第一节 长期借款	163
第二节 应付债券	168
第三节 长期应付款	176
第四节 预计负债	178
第十章 所有者权益	183
第一节 实收资本	183
第二节 资本公积	188
第三节 留存收益	198
第十一章 收入与费用及利润	202
第一节 收入的概述	202
第二节 建造合同收入和合同费用的确认和计量	204
第三节 销售商品收入	212
第四节 费用	220
第五节 利润的形成与分配	227
第十二章 工程成本	239
第一节 成本的概述	239
第二节 工程成本核算的项目	242
第三节 工程成本核算的实务	247
第十三章 财务报告	262
第一节 财务报告概述	262
第二节 资产负债表	264
第三节 利润表	276
第四节 现金流量表	279
第五节 所有者权益变动表	284
第六节 会计报表分析	286
第十四章 施工企业会计电算实务	292
第一节 会计电算化的概述	292
第二节 会计软件	295
第三节 用友会计软件操作实例	300
第四节 金蝶会计软件操作实例	395
参考文献	449

第一章 绪 论

第一节 施工企业会计概述

一、施工企业的类型与特点

施工企业隶属于建筑业。建筑业是我国国民经济的支柱产业，主要从事社会基础设施和其他设施建造等生产经营活动，包括与之相关的勘察、规划、设计、采购、施工、安装、维护和运行等若干环节。施工企业是建筑业的中坚力量。在建筑业的构成中，施工企业属于劳动密集型企业，是重要的物质生产部门，也是从事土木建筑工程、建筑安装工程和其他专业工程的劳务型经济组织。

施工企业依法自主经营、自负盈亏、独立核算，从事建筑商品的生产和经营活动，一般具有法人地位。施工企业以承建工程施工为主要经营活动，通过招投标竞争，取得承包合同，将建设项目的建设意图和目标，转化为具体工程施工项目产品。施工企业以其技术和管理的综合实力，通过制定经济合理的施工方案，组织人力、物力和财力进行工程施工和安装作业，按照规定的工期，全面完成质量符合建设方（发包方）明确标准的施工任务。通过工程点交，取得预期的经济效益，实现其生产经营目标。

（一）施工企业的类型

施工企业的生产经营活动，具体包括铁路、公路、隧道、桥梁、堤坝、电站、码头、机场、房屋等的基础建设；电力、通信线路、石油、燃气、给水、排水、供热等管道铺设系统和各类机械设备、装置的安装工程；建筑物内、外的装修和装饰工程。

施工企业可以按照以下不同的标准进行分类。

（1）按企业组织形式和产权关系划分 可分为：独资业主制施工企业、合伙制施工企业、公司制施工企业（其中包括有限责任公司和股份有限公司两种形式）。

（2）按企业规模划分 可分为：大型施工企业（或建工集团）、中型施工企业和小型施工企业。

（3）按经营范围划分 可分为：综合性施工企业、专业性施工企业。综合性施工企业既能够承担各类土木建筑工程，也能够承担各种设备安装工程；专业性施工企业，一般只能承担某些专业工程，如基础工程公司、给排水工程公司、机械化施工公司、公路桥梁施工公司、电气设备安装公司、化工设备安装公司等。

（4）按承包工程的能力划分 可分为：建设总承包公司、建筑安装工程承包公司、专项分包公司。建设总承包公司，是指对建设项目从设计到施工全过程提供服务的施工企业，它一般拥有较强的工程技术团队和专家型的高层人员，但不一定管辖施工设备或编制施工人员；建筑安装工程承包公司，是指承包建设项目的建筑安装施工企业，它拥有施工设备、施工人员，可以独立组织承包项目的施工生产活动；专项分包公司，是指为建设总承包公司或建筑安装工程承包公司提供某种专项施工劳务的企业，它一般规模较小，不能单独承包工程，而是通过与建设总承包公司或建筑安装工程承包公司签订分包合同或协议承包某项特定的分部分项工程的施工公司。

(5) 按建筑施工资质等级划分 可分为：特级施工企业、一级施工企业、二级施工企业、三级施工企业等。依照施工企业资质标准的规定，不同资质等级的建筑施工企业，应达到注册资本等级标准、净资产额度标准、工程业绩质量获奖标准、银行授信额度标准、年度总产值标准；应具备不同的施工年限经历、技术的装备与开发能力、企业经理资历、企业管理层技术人员组成、专业职称结构等资质条件审核合格标准。依照施工企业资质标准的规定，不同资质等级的建筑施工企业准予营业的范围也有所不同。

(6) 按专业工种划分 可分为：建筑企业、设备安装企业、机械施工企业、建筑构件生产企业、服务生产企业、特种施工工艺企业和市政工程建设施工企业、建筑装饰施工企业等。建筑企业，是指从事项目建筑施工的企业；设备安装企业，是指从事各种通用或专用设备安装工程的企业；机械施工企业，是指专门从事机械化施工的企业；建筑构件生产企业，是指在固定场所生产钢筋混凝土构件、钢结构件、木结构件、其他金属结构件的企业；服务生产企业，是指为现场施工提供服务的企业，如水泥搅拌站等；特种施工工艺企业，是指为现场施工提供特种施工工艺服务的企业，如古代建筑工艺企业；市政工程建设施工企业，是指从事城市公用设施建设的企业，如从事政府投资的公共交通设施、给水、排水、燃气、城市防洪、环境卫生及照明等基础设施建设的企业；建筑装饰施工企业，是为保护建筑物的主体结构、完善建筑物的物理性能、使用功能和美化建筑物，采用装饰装修材料或饰物对建筑物的内外表面及空间进行专业处理的企业。

(二) 施工企业的特点

由于建筑产品的位置固定、类型多样、工程空间量大、施工作业周期长等独特情况，决定了施工企业的建筑产品与生产经营活动具有许多不同于其他行业，尤其是不同于制造业企业的特点。

(1) 施工生产的流动性和分散性 施工生产的流动性是由建筑产品的位置固定性决定的，主要表现在：不同工种的工人要在同一建筑物的不同部位进行流动分散施工；生产工人要在同一工地不同单位工程之间进行流动分散施工；施工队伍要在不同工地、不同地区承包工程，进行迁移流动分散施工等。

(2) 施工生产的单件性和配套性 施工生产的单件性和配套性是由建筑产品的类型多样性决定的，主要表现在：每一项建筑产品都有其特定的用途和建设要求，施工生产需要针对具体工程，因地制宜、因时制宜地单独编制施工组织设计，单独组织施工；施工条件千变万化，即使功能相同、采用标准设计、应用同一张图纸，但由于地质、气象、水文等特定区域的自然条件不同，市场竞争、人力资源、物资供应、配套协作等特定的社会条件不同，往往也需要对施工方法和施工组织等作出适当修改，其具体生产也会有很大的差别。同时，一个建设项目往往由若干个单项工程组成，而各个单项工程之间必须相互配合、配套施工，方能发挥效用。

(3) 施工生产的长期性 施工生产的长期性是由建筑产品的工程空间量大、作业周期长所决定的，主要表现在：建筑产品形体规模大、产品造价高、完工时间长；施工地点固定，约束条件多，施工生产周期经常跨越数个年度，占用和消耗的人力、物力、财力多。

(4) 施工生产的露天性 建筑产品的生产多是露天进行的，直接承受着气候温差条件的制约，并且伴有风霜雨雪、酷暑严寒下的艰苦施工，经常性的高空、地下、涵洞、水下条件的作业，因此，在应对难以预见的外界自然变化的前提下，需要认真履行施工合约，保质保量地如期竣工交付使用。

(5) 产品销售的特殊性 建筑产品一般在施工前已有确定的雇主用户，即通过招标投标形式确定发承包关系，而建筑产品则按发承包合同施工。建安产品的交易结算，不表现为产品

销售的实物形态转移,而是经由竣工验收办理工程价款结算进行劳务形态的价值补偿。此外,施工企业及其生产经营活动还具有施工对象分散且多变、生产的均衡性与可控性较差、社会协作关系复杂等特点。

二、施工企业会计的主要特征与核算法规

(一) 施工企业会计的主要特征

施工企业会计,是指以施工企业作为会计主体的一门专业会计。它以货币作为主要计量单位,对施工企业的交易事项和工程物资采购、施工生产、工程结算等主要经营过程进行反映和控制,为施工企业在建筑市场的竞争和发展提供会计信息。这里交易和事项(或者称为经济业务),通常是指企业的外部会计事务和内部会计事务。

施工企业会计具有以下几个主要特征。

1. 采取分级管理、分级核算

施工生产的流动性,决定了企业施工经营的人员管理、机具设备、材料物资等生产要素,以及施工生产、后勤服务等组织机构,都要随工程地点的转移而流动。因此,施工企业在组织会计核算时,要适应施工分散、迁转流动等特点,采取分级管理、分级核算,以便会计核算与施工生产的管理融合。同时,施工企业更为重视施工现场的机具器械、材料物资的管理和核算,及时反映设备与存货的保管和使用情况,以避免集中核算造成会计管理与施工生产脱节的现象。施工企业会计分级管理、分级核算有两种具体模式。

(1) 三级核算体制 即实行总公司——分公司(或工区、工程处、加工厂)——施工队(或项目经理部)三级核算管理。总公司作为独立法人,实行全面核算,并编制财务会计报告;分公司作为内部独立核算单位,由总公司核拨生产资金,单独进行建造项目或加工产品的成本和盈亏核算;施工队作为内部核算单位,仅就项目发生的各种材料、人工、机械等方面的耗费组织核算。

(2) 两级核算体制 即实行总公司——工区(或工程处、加工厂)两级管理与核算。

2. 重视内部结算往来的核算管理

大中型施工企业所属内部单位较多,这些内部单位,有些属于独立核算单位,有些属于不独立核算单位。而拨付资金、销售产品、提供劳务或分包工程等交易或事项,使得企业所属各层级管理单位经常发生内部款项的结算往来。因此,施工企业会计历来十分重视健全内部往来的款项结算与制度管理。

3. 根据建造合同条款,采用特定方法核算工程成本

施工企业与建设单位签订建造合同,根据建造要求和施工图纸完成生产。建筑安装(以下简称建安)产品不仅具有单件性特点,而且在施工过程中,各工种作业或者立体交叉或者平行交叉,因此不能墨守成规,采用多种成本核算方法,而只能以特定的建造合同为对象,采用分批法核算工程成本。

4. 遵照企业会计准则,核算工程价款和建造合同收入

施工企业应按照发承包合同办理工程预付款、工程进度款、工程竣工款的结算与核算;应执行建造合同会计准则,采用完成合同法、完工百分比法或成本补偿法确认建造合同收入,其中包括合同规定的初始收入和合同调整的变更款、索赔款和奖励款等。此外,施工企业竣工结算时建设单位还要预留缺陷责任期保证金等。

(二) 施工企业会计的核算法规

我国的会计法规体系主要由会计法律、会计行政法规、会计规章三个层次组成。施工企业会计应严格遵照这一法规体系的要求,认真组织各类建安业务的会计核算。

① 会计法律。《会计法》是由全国人大制定发布的,它是调整我国经济生活中会计关系的基本法律规范。《会计法》是我国会计法规体系中的母法。它的地位居于会计法规体系中的最高层次,是制定其他会计法规的依据。它的制定综合考虑了《民法》、《税法》、《审计法》、《公司法》和《证券法》等上位法或相关法的要求,并与之协调一致。

② 会计行政法规。会计行政法规是由国务院制定发布或者国务院有关部门拟订经国务院批准发布的,是用于调整经济生活中某些方面会计关系的法律规范。会计行政法规包括《总会计师条例》、《企业财务会计报告条例》、《企业会计准则》等。

③ 会计规章。会计规章是由国务院财政部门在其职权范围内依法制定并统一发布的关于会计核算、会计监督、会计机构和会计人员以及会计工作管理的制度规范。如《财政部门实施会计监督办法》、《代理记账管理办法》、《会计从业资格管理办法》、《会计人员继续教育暂行规定》、《会计基础工作规范》、《内部会计控制规范》、《会计电算化管理办法》、《企业会计制度》以及财政部门与国家档案局联合发布的《会计档案管理办法》等。

我国实行改革开放以来,施工企业会计所直接依据的核算规范,大致经历了三个演变阶段。

① 1993~2001年,行业会计制度主导阶段。执行按行业分割的《施工企业会计制度》规范。

② 2001~2006年,企业统一会计制度主导阶段。执行不分行业的、统一的《企业会计制度》规范。

③ 2007年至今,会计准则主导阶段。实施《企业会计准则》规范,大中型施工企业逐步推行通用的《企业会计准则》,小型施工企业会计则参照执行《小企业会计制度》及《小企业会计准则》。

本书立足于大中型施工企业,并以2007年起施行的《企业会计准则——基本准则》、《企业会计准则——具体准则》及其《企业会计准则——应用指南》为依据撰写。

(三) 构建适应施工企业会计核算的运行机制

为构建适应现代会计核算的运行机制,施工企业会计核算必须转变旧思维,树立新观念,其中包括以下几点。

1. 树立现代会计核算的新观念

施工企业会计核算必须树立成本效益观念、风险与收益均衡观念、资源合理配置观念、环境责任观念,以保证人尽其才,物尽其用,资源节约,环境和谐,为企业赢得良好的经济效益和社会效益。

2. 开创职业判断的新思维

《企业会计准则》关注会计领域的重点难点问题,倡导专业思维和职业判断,这无疑对会计人员提出了新的挑战。施工企业会计人员要摒弃传统的思维方式,学会用新思维、新观念和新方法来不断加强职业判断能力;要立足于维护会计信息发布者和使用者的良好互动,坚守职业道德,提高技术能力,坚持独立权衡、合法谨慎的原则,学习新理论、解决新问题;要学会掌握职业自主判断与法规不可逾越的界限,真正适应和体现企业会计准则的要求。同时,还应学会结合我国现实的会计环境做出具体的分析和判断,切实完善会计信息的传输与供给,自觉融入与国际会计准则趋同的时代潮流。

3. 建立健全施工企业内部控制制度

基于企业风险管理框架的施工企业内部控制,其主要内容包括:内部环境、目标设定、事项识别、风险评估、风险应对、控制活动、信息与沟通、控制与评估等。其中内部环境是影响、制约组织内部控制建立与执行的各种因素的总称,是实施内部控制的基础;目标设定

是后续事项的前提;事项识别是在充分调研和分析的基础上准确地识别影响事项,区分风险与机会;风险评估是针对已识别的风险,从其发生的可能性及影响程度方面进行定性与定量分析;风险应对主要是确定风险应对策略;控制活动主要是职责分工控制、授权控制、审核批准控制等多项活动控制;信息与沟通主要是信息的收集机制和组织内外部沟通机制等。控制与评估主要是内部运行的自我监控等。

4. 完善施工企业财务与会计信息化建设

财务与会计信息化是施工企业利用互联网对所有分支机构实行数据的实时核算、远程传输和财务监控。以本金活动为核心,采用集中与分散相结合的管理模式,保证财务信息的质量,实现信息充分共享,实现核算资料由静态管理向动态管理的跨越,从企业总部走向企业全部,从企业内部走向外部,使得财会资源配置与业务管理同步发展,有效地提升财会核算的效能。

5. 全面提升财会人员素质

全面提升财会人员的素质包括:坚持深入开展会计职业道德教育,定期对财会人员进行业务培训,不断提升财会人员业务工作水平。由于市场经济环境下,多元化权益主体的利益存在不一致,要求财会人员必须以公共利益最大化为准则。同时,为了保障财会人员秉公办事,需要探索会计职业保障的新途径。

第二节 企业会计基本理论

一、会计要素

会计要素是根据交易或事项的经济特征所确定的财务会计对象的基本分类。它是企业会计报表框架项目的归类依据。我国《企业会计准则——基本准则》中列示了六大会计要素,即资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润。这六大会计要素又可以划分为两大类:一类由上述前三个会计要素组成,被称为反映财务状况的要素(或资产负债表要素、静态会计要素);另一类由上述后三个会计要素组成,被称为反映经营成果的要素(或利润表要素、动态会计要素)。

(一) 反映财务状况的要素

反映企业财务状况的要素,包括资产、负债、所有者权益。按照我国《企业会计准则——基本准则》的规定,具体分述如下。

(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。资产具有以下特征。

① 资产从本质上讲是一种经济资源。资产可以作为生产要素投入到企业经营活动中去,非经济资源不是企业的资产。资产预期会给企业带来未来的经济利益。《企业会计准则——基本准则》指出,“预期会给企业带来未来的经济利益,是指直接或者间接导致现金和现金等价物流入企业的潜力”。强调资产未来期间经济利益的流入,既表明了资产的内涵必须具有服务的潜能,又再次凸现了资源有用性的本质。这就把资产同一些已经不能再投入作为生产要素的耗费项目区分开来。如果一些项目已经不能给企业带来未来的经济利益,如果已经丧失或耗尽了这种服务的潜能,也就不能称其为资产了。

② 资产是由企业拥有或者控制的。强调权属关系是会计主体假设的必然要求。在这里,所谓拥有,是指该项资产的法定所有权归本企业;所谓控制,是指尽管本企业并不拥有该项资产的所有权,但是该项资产上的收益和风险均已由本企业承担,例如,融资租入的固定资产等。一般来说,一项资源要作为企业的资产加以确认,就要拥有其所有权,可以按照自己

的意愿动用或处置。但是对于特殊方式形成的、公认的个别资产,即使企业不拥有其所有权,但能够实际控制、支配其使用权,也应将其作为企业的资产加以确认。把企业虽不拥有,但行使控制权的资产纳入会计核算的范畴,反映了客观的经济实质,是实质重于形式原则的具体体现。

③ 资产是由过去的交易或者事项形成的。资产的成因是资产存在和计价的基础。因此,资产必须是现实存在的,而不是尚未发生的。未来的、预期的交易或者事项没有可靠的计量依据不形成资产。

资产的确认必须满足两个条件:其一,与该资源有关的经济利益很可能流入企业;其二,该资源的成本或者价值能够可靠地计量。这就是说,一项资源作为资产必须具有交换和使用价值,必须能够可靠地用货币计量。

资产可以是有形的,也可以是无形的;可以是货币性的,也可以是非货币性的。资产按其流动性一般可分项归类,依序排列为:流动资产、长期投资、固定资产、无形资产和其他资产。所谓流动性,是指周转能力或转变为现金的能力。

(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。负债具有以下特征。

① 负债必须是企业承担的现时义务。这里所谓的现时义务,是指企业在现行条件下已承担的义务。预期未来交易或事项形成的义务,不属于现时义务,不应确认为负债。

负债的实质是负有牺牲未来资产的现时义务。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,通常在法定意义上需要强制执行,需要企业依法偿还;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的企业将承担的责任,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 负债仅限于那些已经发生了的过去的交易、事项所产生的后果。负债是一项经济责任,这种责任或义务通常是在企业取得其所需资财或劳务等交易、事项时形成的。至于目前尚未发生的、将导致企业未来可能向债权方支付的事宜,则不构成会计上的负债。这就是说,只有那些使企业承担经济责任或现时义务的交易、事项确已发生时才应确认为负债。对于那些尚未发生的潜在意向,不应作为企业的负债。例如,企业与供货方草签的约定在数月后正式交易的合同等,仅表明是一种意向,不能确认为负债。

③ 清偿负债会导致企业未来经济利益的流出。负债意味着将来要放弃的经济利益。可以给企业带来经济利益的资产或劳务等都可以作为偿还债务的手段。负债的了结还可以举新债还旧债、债转股、债务重组等方式处理。总之,负债的清偿预示着企业未来经济利益的牺牲或应付的代价。

企业负债的确认必须满足两个条件:其一,与该义务有关的经济利益很可能流出企业;其二,未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。

负债按其偿还期限的长短一般可以分项归类,依序排列为流动负债和长期负债。

(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。所有者权益具有以下特征。

① 所有者权益属于剩余权益。它的权益相当于企业资产总额扣除债权人权益后的净额。所有者权益反映了所有者对企业净资产所享有的权益,因此,所有者权益属于产权人对企业净资产的索偿权。

② 所有者权益一般表现为企业接收的产权人投资及其资本增值。从数额上讲,所有者权益既取决于产权人的投资,又取决于企业的盈利水平。所有者权益并不对应于企业的全部

资产, 它与企业特定的具体的资产项目也无直接关系。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。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的、会导致所有者权益增减变动的、与实收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。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、与实收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。

③ 所有者权益所代表的资产可供企业长期支配使用。在正常情况下, 企业不存在归还所有者权益的义务, 只有在特殊情况下, 企业进入清算时, 才有可能向所有者支付相应的资产。

④ 所有者权益是企业清偿债务的保证。所有者权益是企业盈利的分享者和企业亏损的承担者。

所有者权益的确认主要依赖于其他会计要素的计量, 尤其取决于资产和负债的确认, 它的额度等于资产减去负债后的余额。

所有者权益主要由实收资本(或股本)、资本公积、盈余公积和未分配利润等项目构成。

综上所述, 企业在某一特定日期的资产、负债、所有者权益集合起来, 即可以列表反映该企业静态的财务状况。

(二) 反映经营成果的要素

反映企业经营成果的要素, 包括收入、费用、利润。按照我国《企业会计准则——基本准则》的规定, 具体分述如下。

(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。收入具有以下特征。

① 收入产生于企业的日常经营活动, 属于经济利益的总流入。收入是经济利益的流入, 而非流出; 是经济利益的总流入, 而非净流入。收入与企业的行业分工密切相关。收入属于企业主要的、经常性的业务利益的流入, 以及附属经营的业务利益的流入。这些业务利益的流入是企业完成其经营目标而从事的经济活动的产物, 因此, 具有日常活动的性质, 它包括销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等业务利益的流入。收入的定义具有狭义含义。狭义的收入仅指企业的营业收入, 包括主营业务收入和其他业务收入。广义的收入通常简称收益, 除了企业在日常活动中形成的经济利益流入外, 广义的收入还包括投资收益、企业偶发性的利得收益等。

② 收入会导致所有者权益增加。收入可能表现为企业资产的增加, 如银行存款的增加, 应收账款的增加等; 也可能表现为企业负债的减少, 如以商品或劳务抵偿债务; 或者二者兼而有之。收入作为利润的增量最终会带来企业所有者权益的增加。尽管利得也会导致所有者权益增加, 但是直接计入当期利润或所有者权益的利得不属于严格意义上的收入, 应与收入的界定相区别。

③ 收入与所有者投入资本无关。收入与经济利益的流入相关, 会导致所有者权益的增加。尽管所有者投入资本也会导致经济利益的流入, 但是, 所有者投入资本的增加不属于收入, 所有者投入的资本构成了企业的实收资本和资本公积, 应直接确认为所有者权益, 它与收入无关。

《企业会计准则——基本准则》强调, 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, 且经济利益的流入能够可靠地计量时才能予以确认。

此外, 企业应注意根据收入的性质, 按照收入实现的原则, 合理地确认和计量各项收入。企业应于商品(产品)已经发出、工程已交付、服务已经提供, 同时收讫价款或取得索取价款的有关凭证时确认收入实现。

(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。费用具有以下特征。

① 费用具有日常活动的性质。费用不包括具有偶发性质的营业外支出及各种损失。因此,有助于产生营业收入的费用通常具有狭义的含义,而广义的费用则包括非正常生产经营活动引发的各项额外支出(含不直接计入所有者权益的损失)。企业为销售商品、提供劳务等日常活动所发生的经济利益的流出,包括生产费用和期间费用。生产费用包括直接生产费用、间接生产费用,其中,直接生产费用直接计入产品成本,间接生产费用分配计入产品成本;期间费用直接计入当期损益。

② 费用会导致所有者权益减少。费用通常是为了获取营业收入而付出的代价。这些代价可能表现为企业资产的减少,如银行存款的减少等;也可能表现为企业负债的增加,如应付职工薪酬的增加等;或者资产的减少与负债的增加二者兼而有之。费用作为利润的减项最终会带来企业所有者权益的减少。尽管损失也会导致所有者权益减少,但是直接确认为损失或直接计入所有者权益的损失不属于费用,应与费用相区别。

③ 费用是与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。费用的发生会导致经济利益的流出。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显然属于所有者权益的扣除,与费用无关,应将其在经济利益的总流出中与费用区别开来。

此外,值得注意的是,费用与成本密切相关。费用与成本的联系在于:二者都可以表现为企业资财的耗用;产品生产费用是构成产品成本的基础,费用的对象化即成本;一种产品成本可能包含若干时期的费用;一个时期的费用可能分配给几个时期完工的产品。费用与成本的区别在于:成本是针对一定的成本计算对象(如某产品、某类产品、某批产品、某生产步骤等)而言的,费用则是针对一定的期间而言的。

企业应当根据费用的性质,按照配比原则,合理地确认和计量各项费用。《企业会计准则——基本准则》强调,费用只有在经济利益很可能流出从而导致企业资产减少或者负债增加,且经济利益的流出能够可靠地计量时才能予以确认。

(3) 利润 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。利润具有以下特征。

① 利润代表了企业一定会计期间的能以货币表现的最终的和综合的经营成果。其中,营业利润是企业经营成果的主要部分。营业利润主要由企业日常经营活动中实现的营业收入扣减营业成本、营业税金及附加和期间费用构成。营业利润加上投资净收益^①、营业外收入,减去营业外支出,即为利润总额。利润总额减去企业所得税后的余额为净利润,净利润是利润计算的最终结果。

② 利润可以按因果配比关系加以确定。这里的因果配比关系,是指已实现的收入与其相应发生的费用之间的直接因果配比和其他系统合理的摊配因果关系。利润可以通过收支相抵,即通过广义的收入减去广义的费用之后的净额来确定。广义的收入不仅包括营业收入,而且包括投资收益等;广义的费用既包括营业成本、营业税金及附加、期间费用,又包括投资损失等。在确定净利润时,企业所得税费用也包括在费用范围之内。

③ 利润包括直接计入当期利润的利得和损失。直接计入当期利润的利得(即营业外收入)和损失(即营业外支出),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投资者分配利润无关的利得和损失。

利润的确认具有一定的从属性,它的确认依赖于收入、费用、直接计入当期损益的利得和

^① 企业会计准则是将投资净损益纳入营业利润范畴。

损失的确认；它的金额的计量取决于收入和费用、直接计入当期利润的利得和损失的计量。

综上所述，企业将某一会计期间的收入、费用、利润集中予以归类列项，即可以制表反映企业动态的经营成果。

（三）会计要素的计量属性和应用原则

1. 会计要素的计量属性

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计量属性进行计量，确定相关金额。计量属性是指所予计量的某一要素的特性方面，如桌子的长度、铁矿石的重量、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，就是取得或购置某项财产物资时所实际支付的现金或者其他等价物。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。负债按照其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 重置成本又称现行成本，是指按照当前市场条件，重新取得同样一项资产所需支付的现金或现金等价物金额。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。

（3）可变现净值 可变现净值，是指在正常生产经营过程中以预计售价减去进一步加工成本和销售所必需的预计税金、费用后的净值。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金后的金额计量。

（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 公允价值是指在公平交易中，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。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。

2. 计量属性的应用原则

企业在对会计要素进行计量时，一般应当采用历史成本。采用重置成本、可变现净值、现值、公允价值计量的，应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量。

在各种会计要素计量属性中，历史成本通常反映的是资产或者负债过去的价值，而重置成本、可变现净值、现值以及公允价值通常反映的是资产或者负债的现时成本或者现时价值，是与历史成本相对应的计量属性。尤其在应用公允价值时，当相关资产或者负债不存在活跃市场的报价或者不存在同类或者类似资产的活跃市场报价时，公允价值应以现值为基础确定。另外，公允价值相对于历史成本而言，具有很强的时间概念，也就是说，当前环境下某项资产或负债的历史成本可能是过去环境下该项资产或负债的公允价值，而当前环境下某项资产或负债的公允价值也许就是未来环境下该项资产或负债的历史成本。

在企业会计准则体系建设中，我国适度、谨慎、有条件地引入公允价值这一计量属性，是因为随着我国资本市场的深入发展，越来越多的金融产品 in 交易所挂牌上市，使得金融产

品的交易已经形成较为活跃的市场,因此,我国已经具备了引入公允价值的条件。当然,我国尚属新兴的市场经济国家,特别值得警惕不加限制地引入公允价值和有可能出现的公允价值计量不可靠,甚至借此人为操纵利润的现象。

在引入公允价值过程中,我国充分考虑了国际财务报告准则中公允价值应用的三个级次,即,第一,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;第二,不存在活跃市场的,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;第三,不存在活跃市场,且满足上述两个条件的,应当采用估值技术等确定资产或负债的公允价值。

二、会计假设与记账基础

(一) 企业会计假设

会计假设又称会计假定,是指企业会计常规理论与实务处理中长期奉行的、无须证明即为人们所接受的认定前提和先决条件。会计假设不是凭空想象的产物,而是在具有诸多不确定性的社会经济环境下,根据一般正常的客观情势加以归纳和总结形成的对经济活动本身的运行所作的逻辑推理和合理判断。这种设定的约束条件一经形成,便成为人们从事企业会计核算所遵从的一种行为惯例。

根据我国颁布的《企业会计准则——基本准则》,会计假设包括四项内容:会计主体、持续经营、会计分期、货币计量。

(1) 会计主体 会计主体又称会计实体。它的基本含义是:会计为之服务的特定单位。这一特定单位在经营上或经济上具有独立性或相对独立性,如果是营利性组织,就是一个独立核算、享有独立资金、独立从事生产经营活动的企业;如果是非营利性组织,就是一个由预算经费开支的机关、团体等事业单位。

会计主体假设是对处理会计事务所持立场和空间范围所作的规定。这一基本前提要求:以本企业、本单位作为核算的立足点和出发点。会计核算所反映的是特定会计主体的经济业务,而不是其他会计主体的经济业务。会计所提供的数据信息,只反映某个特定会计主体的经济资料,而不应同任何其他主体相混淆。每一个企业会计主体都应与其投资人(所有者)及上下游企业相对独立。

企业会计核算应当以本企业发生的各项交易或事项为对象,记录和反映企业本身的各项生产经营活动。这里所谓的交易和事项,属于国际上的会计通用语,是指外部会计事务和内部会计事务。交易通常发生在一个会计主体与另一个会计主体之间,即企业与外部单位之间所发生的价值交换行为,例如购进和销售业务等;事项通常发生在一个会计主体之内,即企业内部所发生的价值转移行为和一些外界因素对企业本体产生的直接影响,例如车间领料、成品入库、灾害损失等。

会计主体与法律主体不是同一个概念。会计主体与法律主体之间的非对等关系表现在:所有的法律主体都应是会计主体,但是,会计主体却不一定是法律主体,比如,个体独资企业和合伙企业都属于会计主体,却又都不是法律主体。而合并会计报表则跨越了法律主体的界限,依照会计主体的概念综合反映了由多个法人组成的一个企业集团的财务状况、经营成果和现金流量。确定会计主体的基本形式,主要是根据经济单位在实质上对它的经济活动和行政控制管理所负的责任来界定的,而不是单纯看经济单位的法律形式。

会计主体前提的确立,对于区分委托责任与受托责任、经营权与所有权,以及划清不同核算单位的会计界限都具有指导意义。

(2) 持续经营 持续经营的基本含义是:企业或会计主体的生存与发展,在可预见的未