

高职高专“十二五”规划重点教材



# 中级会计实务



张泓湄 / 主编



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

高职高专“十二五”规划重点教材



# 中级会计实务



张泓湄 / 主编

宋俊霞 杨颖 / 副主编



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

中级会计实务 / 张泓湄主编. —上海: 立信会计出版社, 2011. 8  
高职高专“十二五”规划重点教材  
ISBN 978-7-5429-2876-4

I. ①中… II. ①张… III. ①会计—高等职业教育—教材 IV. ①F23

中国版本图书馆CIP数据核字(2011)第159933号

策划编辑 赵新民  
责任编辑 张巧玲  
封面设计 周崇文

## 中级会计实务

---

|         |                  |
|---------|------------------|
| 出版发行    | 立信会计出版社          |
| 地 址     | 上海市中山西路2230号     |
| 电 话     | (021)64411389    |
| 网 址     | www.lixinaph.com |
| 网上书店    | www.shlx.net     |
| 经 销     | 各地新华书店           |
| 邮 政 编 码 | 200235           |
| 传 真     | (021)64411325    |
| 电子邮箱    | lxaph@sh163.net  |
| 电 话     | (021) 64411071   |

---

|     |                          |
|-----|--------------------------|
| 印 刷 | 浙江省临安市曙光印务有限公司           |
| 开 本 | 787毫米×1092毫米 1/16        |
| 印 张 | 23.5                     |
| 字 数 | 577千字                    |
| 版 次 | 2011年8月第1版               |
| 印 次 | 2011年8月第1次               |
| 印 数 | 1—3100                   |
| 书 号 | ISBN 978-7-5429-2876-4/F |
| 定 价 | 36.00元                   |

---

# 前 言

《中级会计实务》是一门实践性很强的课程,应特别重视实践教学在高技能人才培养过程中的作用,突出岗位需要,重视能力的培养。我们在充分学习先进教育理念,积极进行会计教学改革的基础上,编写本教材。

本教材全部内容根据实际会计工作岗位划分为六大情境,分别是出纳,财产物资,债权、债务,资本与基金,财务成果及总账与报表岗位核算。根据岗位任职要求,结合专业人才培养定位和会计职业资格考试要求,安排选取知识内容,充分适当。

本教材的特点如下:一是按核算岗位构建学习情境,通过不同情境业务处理,先掌握单一岗位核算技能,进一步具备综合核算能力,最终练就解决实际问题的真实本领,形成职业素养。二是任务导向,在充分调研的基础上筛选典型业务资料构建情境工作任务,专业知识理论寓于工作任务之中,以任务为导向,在完成任务的同时掌握专业知识,实现理论与实践一体化教学。三是培养学习能力,通过每一情境中的任务引导、各情境后附的参考资料、任务测试,学会资料的搜集、归类、概括等方法,树立终身学习的理念,教书育人并重。四是新内容、新形式,本教材吸收了最新税收法规及财政部《企业会计准则》解释的相关变化,是对原有教材的全面更新;同时,教材结构新颖,每一学习情境均布置工作任务、指明任务引导、提供任务资讯、完成任务实施,最后是相关知识点的任务考核,便于学习。

本教材适用于高等职业技术学院、高等专科学校及成人专科层次的院校,还可作为自学考试参考及短期成人培训的辅导教材。

本教材由邯郸职业技术学院张泓涓(课程导论、情境一、情境四)、宋俊霞(情境二、情境六)、杨颖(情境三、情境五)编写,张泓涓完成统筹定稿。

《国家中长期人才发展纲要》给我们指明了努力的方向,真诚地希望各位同行提出宝贵意见,不断改革、完善会计课程教学模式,为国家经济建设培养更多应用人才。

编 者

2011.8

# 目 录

|                            |     |
|----------------------------|-----|
| 第一篇 《中级会计实务》课程导论 .....     | 1   |
| 第二篇 会计岗位核算实务 .....         | 16  |
| 情境一 出纳岗位核算实务 .....         | 16  |
| 子情境 1.1 库存现金的核算 .....      | 16  |
| 工作任务：库存现金的核算 .....         | 16  |
| 子情境 1.2 银行存款的核算 .....      | 22  |
| 工作任务(一)：银行结算账户的开立与变更 ..... | 22  |
| 工作任务(二)：银行存款的核算 .....      | 30  |
| 子情境 1.3 有价证券的核算 .....      | 49  |
| 工作任务(一)：交易性金融资产的核算 .....   | 49  |
| 工作任务(二)：持有至到期投资的核算 .....   | 58  |
| 工作任务(三)：可供出售金融资产的核算 .....  | 68  |
| 情境二 财产物资岗位核算实务 .....       | 78  |
| 子情境 2.1 存货的核算 .....        | 78  |
| 工作任务(一)：原材料的核算 .....       | 78  |
| 工作任务(二)：周转材料的核算 .....      | 95  |
| 工作任务(三)：库存商品的核算 .....      | 102 |
| 工作任务(四)：存货清查及期末计量的核算 ..... | 107 |
| 子情境 2.2 固定资产的核算 .....      | 119 |
| 工作任务：固定资产的核算 .....         | 119 |
| 子情境 2.3 无形资产的核算 .....      | 139 |
| 工作任务：无形资产的核算 .....         | 139 |
| 子情境 2.4 投资性房地产的核算 .....    | 152 |
| 工作任务：投资性房地产的核算 .....       | 152 |
| 情境三 债权、债务岗位核算实务 .....      | 167 |
| 子情境 3.1 借款、发行债券的核算 .....   | 167 |
| 工作任务(一)：借款的核算 .....        | 167 |
| 工作任务(二)：应付债券的核算 .....      | 171 |
| 子情境 3.2 应收款项的核算 .....      | 174 |
| 工作任务(一)：应收票据的核算 .....      | 174 |
| 工作任务(二)：应收账款的核算 .....      | 178 |
| 工作任务(三)：预付账款的核算 .....      | 181 |
| 工作任务(四)：其他应收款项的核算 .....    | 182 |

|                           |     |
|---------------------------|-----|
| 工作任务(五): 应收款项减值 .....     | 184 |
| 子情境 3.3 应付款项的核算 .....     | 190 |
| 工作任务(一): 应付票据的核算 .....    | 190 |
| 工作任务(二): 应付及预收账款的核算 ..... | 192 |
| 工作任务(三): 其他应付款项的核算 .....  | 196 |
| 子情境 3.4 应付职工薪酬的核算 .....   | 199 |
| 工作任务: 应付职工薪酬核算 .....      | 199 |
| 子情境 3.5 应交税费的核算 .....     | 208 |
| 工作任务: 应交税费核算 .....        | 208 |
| 情境四 资本与基金岗位核算实务 .....     | 224 |
| 子情境 4.1 所有者权益的核算 .....    | 224 |
| 工作任务(一): 投入资本的核算 .....    | 224 |
| 工作任务(二): 留存收益的核算 .....    | 234 |
| 子情境 4.2 长期股权投资 .....      | 241 |
| 工作任务: 长期股权投资的核算 .....     | 241 |
| 情境五 财务成果岗位核算实务 .....      | 260 |
| 子情境 5.1 收入、费用的核算 .....    | 260 |
| 工作任务(一): 收入的核算 .....      | 260 |
| 工作任务(二): 产品成本计算 .....     | 273 |
| 工作任务(三): 费用的核算 .....      | 281 |
| 子情境 5.2 所得税 .....         | 293 |
| 工作任务: 所得税费用核算 .....       | 293 |
| 子情境 5.3 利润的核算 .....       | 317 |
| 工作任务: 利润的核算 .....         | 317 |
| 情境六 总账与报表岗位核算实务 .....     | 326 |
| 子情境 6.1 总分类账的设置与登记 .....  | 326 |
| 工作任务: 总账的设置与登记 .....      | 326 |
| 子情境 6.2 财务报表的编制 .....     | 328 |
| 工作任务: 财务报表的编制 .....       | 328 |
| 参考文献 .....                | 368 |

# 第一篇 《中级会计实务》课程导论



## 小测试

请回答下列问题,回答“是”得10分,回答“不确定”得5分,回答“否”得0分。

1. 你知道会计的计量单位是什么吗?
2. 你知道有几大会计要素吗?
3. 你知道会计要素之间的关系吗?
4. 你学会借贷记账法了吗?
5. 你知道会计工作的程序和步骤吗?
6. 你知道会计工作的目标是什么吗?
7. 你知道会计工作的具体要求吗?
8. 你知道会计核算的前提条件吗?
9. 你知道会计基础是什么吗?
10. 你知道会计的计量属性吗?

如果你的得分在50分以上,恭喜你,你已经奠定了初步专业基础;如果在50分以下,完全不必气馁,只有前5个题目是在《初级会计实务》中学过的,后5个题目,是企业会计的几个重要问题,在学习岗位会计核算实务之前必须明确。因此,我们就以这几个重要问题作为开篇,大家通过学习,领会内涵,晓明规矩,最后都获得100分!



## 专业认识

《中华人民共和国会计法》(以下简称会计法)规定,我国实行统一会计制度,国家统一会计制度是国务院财政部门制定的关于会计核算、会计监督、会计机构和会计人员以及会计工作管理的制度。2006年2月15日财政部发布的《企业会计准则——基本准则》(以下简称基本准则)、《企业会计准则——具体准则》(以下简称具体准则)及《企业会计准则——应用指南》(以下简称应用指南)等,标志着我国准则体系的建立。基本准则统驭具体准则,是制定具体准则的依据。基本准则从不同角度明确了整个会计准则需要解决的基本问题,内容包括以下几个方面。

### 一、会计工作目标

会计是一个信息系统,会计工作的最终目的是提供会计信息,财务会计的信息载体是财务报告。基本准则规定,财务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履行情况,有助于财务报告使用者作出经济决策。

财务报告使用者包括投资人、债权人、政府管理部门、社会公众等。满足信息者的信息需要是企业财务报告编制的首要出发点。现代企业制度强调企业所有权和经营权相分享,企业管理层是受投资者之托经营企业及其各项资产,负有受托责任。财务报告目标要求满足投资者等财务报告使用者决策需要,体现为财务报告的决策有用观,要求反映企业管理层受托责任的履行情况,体现为财务报告的受托责任观。由此可见,财务报告目标体现为双目标,且是有机统一的。

归纳起来就是,会计工作的目标是提供会计信息,会计信息以财务报告的形式对外披露。对外披露的这些信息要能够满足财务报告使用者决策的需要,还要反映管理层受托责任的履行情况。

## 二、会计信息质量要求

正是因为财务报告所披露的信息是财务报告使用者作出经济决策的依据,所以信息质量至关重要,既关系到投资者决策,还关系到完善资本市场、市场经济秩序等重大问题。基本准则对于会计信息质量进行了明确规定,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、及时性等。

### (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。

可靠性是高质量会计信息的重要基础和关键所在,如果企业以虚假的经济业务进行确认、计量和报告,属于违法行为,不仅会严重损害会计信息质量,而且会误导投资者,干扰资本市场,导致会计秩序混乱。因此,企业在进行会计核算时,应当以实际发生的交易或者事项为依据进行确认、计量,不得根据虚假的、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;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,并使在财务报告中的会计信息是客观中立的、无偏的。

### (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。

会计信息的价值就在于其与决策相关,有助于决策或者提高决策水平。相关的会计信息能够有助于使用者评价过去的决策、证实或修正过去的某些预测,从而具有反馈价值。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。

会计信息的相关性要求,是以可靠性为基础的,两者之间是统一的,并不矛盾,不应将两者对立起来。也就是说,会计信息在可靠性前提下,尽可能地做到相关性,以满足投资者等财务报告使用者的决策需要。

### (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,要使用会计信息首先必须了解会计信息的内涵,看懂会计信息的内容,这就要求财务报告所提供的信息应当清晰明了,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,满足向投资者等财务报告使用者提供决策有用信息的要求。

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经营活动和会计方面的知识,并且愿意付出努力去研究这些信息。对于某些复杂的信息,如交易本身较为复杂或者会计处理较为复杂,但其与使用者的经济决策相关的,企业就应当在财务报告中予以充分披露。

#### (四) 可比性

可比性要求企业提供的会计信息应当相互可比。这主要包括两层含义。

##### 1. 同一企业不同时期可比

同一企业不同时期发生的相同或者类似的交易或者事项,应当采用一致的会计政策,不得随意变更。这样才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,作出决策。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,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

不同企业同一会计期间发生的相同或者相似的交易或者事项,应当按照统一规定的会计政策,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。这样才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。

#### (五) 实质重于形式

实质重于形式要求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,不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。

企业发生的交易或者事项在多数情况下其经济实质和法律形式是一致的,但在有些情况下也会出现不一致。例如,以融资租赁方式租入的固定资产,虽然从法律形式来讲企业并不拥有其所有权,但是由于租赁合同中规定的租赁期相当长,一般接近于该资产的使用期限,租赁期结束时承租企业有优先购买该资产的选择权,在租赁期承租企业有权支配资产并从中受益。从其经济实质来看,企业能够拥有或控制其经济利益,所以,会计核算上将以融资租赁方式租入的固定资产视为企业的固定资产。

如果企业的会计核算仅仅按照交易或者事项的法律形式进行,而其法律形式又没有恰当地反映其经济实质和经济现实,那么,其最终结果不仅不利于会计信息使用者的决策,反而会误导会计信息使用者。

#### (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等有关的所有重要交易或者事项。



财务报告中提供的会计信息的省略或者错报会影响投资者等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。例如,企业发生的某些支出金额较小的,从支出受益期来看,可能需要在若干会计期间进行分摊,但根据重要性要求,可以一次计入当期损益。

### (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。

企业的经营活动充满着风险和不确定性,如应收款项的可收回性、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者返修等。会计信息质量的谨慎性要求,需要企业在面临不确定因素的情况下作出职业判断时,应当保持应有的谨慎,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,对于企业发生的或有事项,通常不能确认或有资产,只有当相关经济利益基本确定能够流入企业时,才能作为资产予以确认;相反,相关经济利益很可能流出企业而且构成企业现实义务时,应当及时地确认为预计负债,就体现了会计信息质量的谨慎性要求。

需要注意的是,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入,或者故意高估负债或者费用,都不符合会计信息的可靠性和相关性要求,会损害会计信息质量,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,应当及时进行会计确认、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其他方作出经济决策,具有时效性。即使是可靠的、相关的会计信息,如果不及时提供,就失去了时效性,对于使用者的效用就会大大降低,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,即在经济业务发生后,及时收集整理各种原始单据或者凭证;二是要求及时处理信息,即按照会计准则的规定,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,及时地将编制的财务报告传递给财务报告使用者,便于其及时使用政策。

## 三、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、空间环境等所作的合理设定。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。

### (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。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,会计处理和财务报告的编制应当反映特定对象的经济活动,才能实现财务报告的目标。

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者事项的范围。在会计实务中,只有那些影响企业本身经济利益的各项交易或者事项才能加以确认、计量和报告,资产、负债的确认,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。企业提供的财务报告,必须反映本企业的财务状况、经营成果与现金流量,不允许含混任何别的会计主体的会计要素,并且不能遗漏本会计主体的任何会计要素。

会计主体不同于法律主体。一般而言,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,应当建立会计核算体系,独立反映其财务状况、经营成果和现金流量。但是,会计主体并不一定是法律主体。例如,企业集团中的母公司拥有若干个子分公司,母、子分公司虽然是不同的法律主体,但是母公司对子分公司拥有控制权,为了全面反映企业集团的财务状况、经营成果和现金流量,需要将企业集团作为一个会计主体,编制合并财务报表。在这种情况下,尽管企业集团不属于法律主体,但它却是会计主体。

## (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 and 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。会计准则体系是以企业持续经营为前提加以制定和规范的,涵盖了从企业成立到清算(包括破产)整个期间的交易或者事项的会计处理。一个企业在不能持续经营时就应当停止使用这个假设,如仍按持续经营假设选择会计确认、计量和报告原则与方法,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。

## (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划分为一个个连续的、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,按期编制财务报告。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。

根据持续经营假设,一个企业将按当前的规模 and 状态持续经营下去。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,需要将企业持续的生产经营活动划分为一个个连续的、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。由于会计分期才产生当期与以前期间、以后期间的差别,才使不同类型的会计主体有了记账的基准,进而出现了折旧、摊销等会计处理方法。

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。会计期间通常分为会计年度和中期。中期是指短于一个完整会计年度的报告期间,如半年、季度、月份等。

## (四) 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尺度,反映会计主体的生产经营活动。

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,是由货币本身的属



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特点。其他的计量单位,如重量、长度、容积、台、件等,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,不便于管理和会计计量。只有选择货币这一共同尺度进行计量,才能全面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,影响财务状况和经营成果的因素,并不是都能用货币来计量的,比如,企业经营战略、研发能力、市场竞争力等,往往难以用货币来计量,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。

会计法律制度规定,企业的会计核算应当以人民币作为记账本位币。业务收支以人民币以外的货币为主的企业,可以选定其中一种货币作为记账本位币,但是编报的财务报告应当折算为人民币。在境外设立的中国企业向国内报送的财务报告,应当折算为人民币。

## 四、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;凡是不属于当期的收入和费用,即使款项已经收付,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,但销售尚未实现;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。

## 五、会计要素

会计要素是根据交易或者事项的经济特征确定的会计对象所进行的基本分类。基本准则规定,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) 反映企业财务状况的会计要素及其确认

财务状况是指企业一定日期的资产及权益情况,是资金运动相对静止状态时的表现。反映财务状况的会计要素包括资产、负债和所有者权益。

#### 1. 资产的定义及其确认条件

##### 1) 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。根据资产的定义,资产具有以下特征:

(1) 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,但该资源能被企业所控制。

企业享有资源的所有权,通常表明企业能够排他性地从资产中获取经济利益。有些资产虽然不为企业拥有,但是企业能够支配这些资产,同样表明企业能够从资产中获取经济利益。符合会计上对资产的定义。例如,某企业以融资租赁方式租入一项固定资产,尽管企业不拥有其所有权,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,表明企业控制了该资产的使用权及其所能带来的经济利益,应当将其作为企业资产予以确认、计量和报告。

(2) 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,也可以是非日常活动;带来的经济利益可以是现金或者现金等价物形式,也可以是能转化为现金或者现金等价物的形式,或者可以是减少现金或者现金等价物流出的形式。

资产能否为企业带来经济利益是资产的重要特征。例如,企业采购的原材料、购置的固定资产等可以用于生产经营过程,制造商品或者提供劳务,对外出售后收回货款,货款即为企业所获得的经济利益。如果某一项目预期不能给企业带来经济利益,就不能将其确认为企业的资产。前期已经确认为资产项目,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。例如,待处理财产损失以及某些财务挂账等,由于不符合资产定义,均不应当确认为资产。

(3) 资产是由于过去的交易或者事项形成的。资产应当由过去的交易或者事项形成,过去的交易或者事项包括购买、生产、建造行为或其他交易或者事项。资产必须是现实的资产,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,不能因此而确认存货资产。

## 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。从资产的定义看,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,与资源相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,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。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。在某些特定的情况下,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,也被认为符合了资产可计量的确认条件。

## 2. 负债的定义及其确认条件

### 1) 负债的定义

负债是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实义务。



根据负债的定义,负债具有以下特征:

(1) 负债是企业承担的现实义务。现实义务是指企业在现行条件下已经承担的义务。未来发生的交易或者事项形成的义务,不属于现实义务,不应当确认为负债。

(2) 负债预期会导致经济利益流出企业。只有企业在履行义务时会导致经济利益流出企业的,才符合负债的定义,如果不会导致经济利益流出,就不符合负债的定义。清偿负债导致的经济利益流出企业的形式多种多样。例如,以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等。

(3) 负债是由企业过去的交易或者事项形成的。只有过去发生的交易或者事项才形成负债,企业将在未来发生的承诺、签订的合同等交易或者事项,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,需要符合负债的定义,还应当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。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,如果企业承担了现实义务,但是导致经济利益流出企业的可能性若已不复存在,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。

符合负债的定义和负债确认条件的项目,应当列入资产负债表;符合负债的定义、但不符合负债确认条件的项目,不应当列入资产负债表。

#### 3. 所有者权益的定义及其确认条件

##### 1) 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,既可反映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。

##### 2) 所有者权益的来源构成

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。通常由实收资本(或股本)、资本公积(含资本溢价或股本溢价、其他资本公积)、盈余公积和未分配利润构成。

##### 3) 所有者权益的确认条件

所有者权益的确认和计量,主要取决于资产、负债、收入、费用等其他会计要素的确认和计量。所有者权益即为企业的净资产,是企业的资产总额中扣除债权人权益后的净额,反映所有者(股东)财富的净增加额。通常,企业收入增加时,会导致资产增加,相应地会增加所有者权益;企业发生费用时,会导致负债增加,相应地会减少所有者权益。因此,企业日常经营的好坏和资产负债的质量直接决定着企业所有者权益的增减变化和资本的保值增值。

#### (二) 反映企业经营成果的会计要素及其确认条件

经营成果是企业在一定时期内从事生产经营活动所取得的最终成果,是资金运动显著运动状态的主要体现。反映经营成果的要害包括收入、费用和利润。



## 1. 收入定义及其确认条件

### 1) 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。根据收入的定义,收入具有以下主要特征:

(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所有活动以及与之相关的其他活动。例如,工业企业制造并销售商品、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,日常活动是确认收入的重要判断标准,凡是日常活动所形成的经济利益的流入应当确认收入;反之,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。比如,处置固定资产属于非日常活动,所形成的净利益就不应当确认为收入,而应当确认为利得。再如,无形资产出租所取得的租金收入属于日常活动所形成的,应当确认为收入,但是处置无形资产属于非日常活动,所形成的净利益,不应当确认为收入,而应当确认为利得。

(2) 收入会导致所有者权益增加。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值,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,不应当确认为收入。例如,企业向银行的借款,尽管也导致了经济利益的流入,但该流入并不导致所有者权益增加,而使企业承担了一项现实义务,不应当将其确认为收入,应当确认为一项负债。

(3) 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,从而导致所有者权益增加。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,经济利益的流入有时是所有者投入资本的增加所致,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。

### 2) 收入的确认的条件

企业收入的来源渠道多种多样,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一些差别,如销售商品、提供劳务、让渡资产使用权等。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负债减少、经济利益的流入金额能够可靠计量时才能予以确认。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增加或者负债减少;三是经济利益流入的金额能够可靠计量。

## 2. 费用的定义及其确认条件

### 1) 费用的定义

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、与向投资者分配利润无关的经济利益的总流出。根据费用的定义,费用具有以下特征:

(1) 费用是企业在日常活动中形成的。费用必须是企业在其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。因日常活动所产生的费用通常包括销售成本(营业成本)、管理费用等。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) 费用会导致所有者权益减少。与费用相关的经济利益流出应当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,不应当确认为费用。



(3) 费用导致的经济利益总流出与向所有者分配利润无关。费用的发生应当导致经济利益的流出,从而导致资产的减少或负债的增加。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投资者投资回报的分配,是所有者权益的直接抵减项目,不应当确认为费用,应当将其排除在费用的定义之外。

#### 2) 费用的确认条件

费用的确认除了应当符合定义外,还应当满足严格的条件,即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、经济利益的流出金额能够可靠计量时才能予以确认。费用的确认至少应当符合以下条件:一是与费用相关的经济利益应当很可能流出企业;二是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;三是经济利益的流出金额能够可靠计量。

#### 3. 利润的定义及其确认条件

##### 1) 利润的定义

利润是指企业在一定会计期间的经营成果。

##### 2) 利润的来源构成

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企业日常活动的经营业绩,直接计入所有者权益的利得和损失反映企业非日常活动取得的业绩。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和损失。企业应当严格区分收入和利得、费用和损失,以更加全面地反映企业的经营成果。

##### 3) 利润的确认条件

利润金额取决于收入和费用、直接计入当期利润的利得和损失金额的计量。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。

## 六、会计要素的计量属性及其应用原则

### (一) 会计要素的计量属性

会计以货币作为主要计量单位是会计的特点,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告而确定其金额的过程。从会计角度看,计量属性反映的是会计要素金额确定的基础,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

历史成本又称原始成本,是取得或制造某项财产物资时所支付的现金或现金等价物。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。

#### 2. 重置成本

重置成本又称现行成本,是按照当前市场条件,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,以资产预计售价减去进一步加工成本和预计销售费用以及相关税费后的净额。在可变现净值计量下,资产按照其正常对外出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。可变现净值通常应用于存货资产减值情况下的后续计量。

### 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获得的未来净现金流量的折现金额计量。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。

## (二) 各种计量属性之间的关系

在各种会计要素计量中,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。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者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,而当前环境下的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。一项交易在交易时点通常是按公允价值计量的,随后就变成了历史成本,资产或者负债的历史成本许多就是根据交易时有关资产或负债的公允价值确定的。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,需要采用估值技术来确定相关资产或者负债的公允价值,而在采用估值技术估计相关资产或者负债的公允价值时,现值计量往往是比较普遍的一种估值方法,在这种情况下,公允价值就是以现值为基础确定的。

## (三) 计量属性的应用原则

基本准则规定,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。如果这些金额无法取得或者可靠计量的,则不允许采用其他计量属性。



## 学习方法

会计核算的依据是会计法和国家统一会计制度,必须遵照执行,否则就要承担相应的法律责任。因此也决定了会计实务课程的学习区别于其他课程的特点,那就是会计核算依据的正确解读。具体而言,就是对企业会计准则的正确解读,进一步根据会计准则规定处理企业实际发生的经济业务。在学习会计课程时,从学习方法上给出几点建议。