

新企业 会计准则 实务指南与讲解

顾问：王庆成教授 刘姝威教授
主编：于晓镭博士 徐兴恩教授



机械工业出版社
China Machine Press

CAS

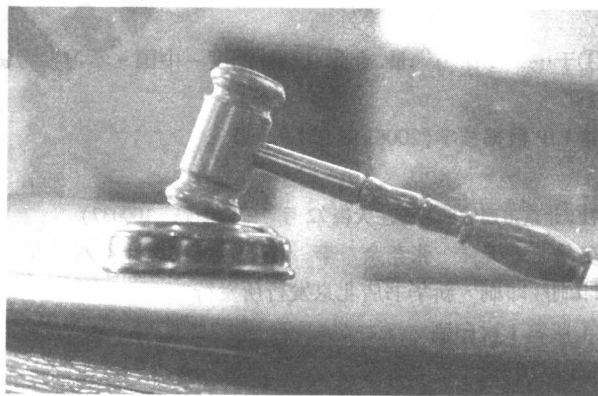
新企业会计准则丛书

新企业 会计准则 实务指南与讲解

顾问：王庆成教授 · 刘姝威教授

主编：于晓镭博士 · 徐兴恩教授

主审：杨世忠教授



机械工业出版社
China Machine Press

本书由财政部、中国人民大学、中央财经大学、首都经贸大学、厦门大学、国家会计学院及河南财经大学的专家、教授、博士共同组成的企业会计准则研究组编写，对财政部2006年颁布的新《企业会计准则》进行了专业和深入的讲解。书中大量的举例，有利于读者更好地理解和运用我国的新的会计准则。

版权所有，侵权必究。

本书法律顾问 北京市展达律师事务所

图书在版编目(CIP)数据

新企业会计准则实务指南与讲解/于晓镭,徐兴恩主编. -北京:机械工业出版社,2006.5

(新企业会计准则丛书)

ISBN 7-111-14469-4

I. 新… II. ①于… ②徐… III. 企业-会计制度-中国-学习参考资料 IV. F279.23

中国版本图书馆CIP数据核字(2006)第031468号

机械工业出版社(北京市西城区百万庄大街22号 邮政编码 100037)

责任编辑:石美华 程天祥 张竞余 李玲 版式设计:刘永青

北京牛山世兴印刷厂印刷·新华书店北京发行所发行

2006年5月第1版第1次印刷

787mm×1092mm 1/16·25.25 印张

定价:38.00元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页,由本社发行部调换

本社购书热线:(010) 68326294

投稿热线:(010) 88379007

新企业会计准则丛书

从书顾问：王庆成教授 刘姝威教授

丛书主编：于晓镭博士 徐兴恩教授

丛书编委会(按姓氏笔划排序)：

丁 度 于晓镭 王彭生 江连国 李书锋
李柏生 曲 霞 吴少平 徐兴恩 施先旺
诸旭敏 薛祖云 薛玉莲

本丛书系列之一

《新企业会计准则实务指南与讲解》

本书主编：于晓镭博士 徐兴恩教授

本书副主编：李书锋博士

本书主审：杨世忠教授

前 言

财政部于2006年2月15日发布了新的会计准则和审计准则体系，其中新会计准则将于2007年1月1日起在上市公司中执行，其他企业鼓励执行。本次新会计准则的发布是中国会计准则建设的重要跨越和重大突破。

财政部部长金人庆指出：在“十一五”规划的开局之年，中国企业会计准则体系和注册会计师审计准则体系的发布，是我国会计审计发展史上新的里程碑。

国际会计准则委员会主席戴维·泰迪指出：“中国企业会计准则体系的发布实施，使中国企业会计准则与国际财务报告准则之间实现了实质性趋同，是促进中国经济发展和提升中国在国际资本市场中地位的非常重要的一步。”

可以说新会计准则体系是与我国国情相适应同时又充分与国际会计准则趋同的、涵盖各类企业各项经济业务、能够独立实施的会计准则体系。新企业会计准则建立起了一套较为科学完善的会计要素确认、计量和报告标准体系。

新企业会计准则体系强化了为投资者和社会公众提供决策有用会计信息的新理念，实现了与国际惯例的趋同，首次构建了比较完整的有机统一体系，并为改进国际财务报告准则提供了有益借鉴，实现了我国企业会计准则建设新的跨越和突破。

新企业会计准则体系，由基本准则、具体准则和应用指南3个部分构成。其中，基本准则是纲，在整个准则体系中起统驭作用；具体准则是目，是依据基本准则原则要求对有关业务或报告做出的具体规定；应用指南是补充，是对具体准则的操作指引。这次发布的企业会计准则体系，包括1项基本准则和38项具体准则。和过去的会计准则相比，新准则从基本会计准则到具体会计准则都做了较大的改动。

为便于广大会计工作者对现有会计准则的正确理解和运用，我们组织编写了这套“新企业会计准则丛书”，旨在为从事会计工作的广大财务会计人员尽可能提供具体指导，以提高会计职业者的业务素质、业务水平和专业技能，提高会计准则的应用质量。它不仅可以作为各类企

业财会人员、管理人员学习了解新企业会计准则的必备指南和业务手册,而且还可以作为大专院校管理学类各专业(含会计学专业)相关人员学习新会计准则的参考用书。

新企业会计准则丛书系列之一——《新企业会计准则实务指南与讲解》一书主要对基本准则和38项具体准则进行了系统阐释与例解,并与原会计准则和国际会计准则进行了比较,是对新企业会计准则体系的总览总释,是各类企业财会人员、管理人员及财会院校师生学习了解新企业会计准则的必备指南。

在本书编写过程中,我们主要参考了《企业会计准则》及相关应用指南。

本书的出版,得到了机械工业出版社华章分社领导和编辑们的大力支持和协助,在此深表谢意。

在本套丛书的设计和编写过程中,得到了中国人民大学王庆成教授、中央财经大学刘姝威教授、首都经贸大学副校长杨世忠教授及吴少平教授的悉心指导和帮助。本书的出版凝聚了诸位老师的心血和汗水。

本丛书由中企港咨询集团总策划,财政部、中国人民大学、中央财经大学、首都经贸大学、厦门大学、国家会计学院及河南财经大学的专家、教授、博士组成的企业会计准则研究组共同编写。参加《新企业会计准则实务指南与讲解》一书编写的有:李书锋、徐兴恩、施先旺、何坪林、吴少平、薛祖云、李红亮、黄丽君、徐玉霞、江连国、诸旭敏、王彭生、王近元、李锐、张承慧、刘耘、查燕云、张汉宏、陈堂国、邱任平、肖义平、黄湘、赵彦锋、张宁、李惠、孙玉庆、薛玉莲、崔军、安庆钊、杨伯坚、张晨霞、于晓镭、李湘蓉等。本书由于晓镭博士、徐兴恩教授担任主编,李书锋博士任副主编,杨世忠教授担任主审。

在本套丛书编写过程中,尽管我们力争做到全面考虑、结构严谨、准确表达准则思想内容和操作方法,但限于我们的水平,难免存在这样或那样的不足,恳请各位同仁不吝指正,以便进一步充实和完善。

“新企业会计准则丛书”编委会

2006年4月

目 录

前 言

第一章 企业会计准则 ——基本准则

第一节 总则	1
第二节 会计信息质量要求	2
第三节 资产	3
第四节 负债	5
第五节 所有者权益	6
第六节 收入	7
第七节 费用	8
第八节 利润	9
第九节 会计计量	9
第十节 财务会计报告	10
第十一节 准则比较	11

第二章 企业会计准则第 1 号 ——存货

第一节 准则讲解与实例	15
第二节 准则比较	22

第三章 企业会计准则第 2 号 ——长期股权投资

第一节 准则讲解与实例	24
第二节 准则比较	34

第四章 企业会计准则第 3 号 ——投资性房地产

第一节 准则讲解与实例	36
-------------	----

第二节 准则比较	39
----------	----

第五章 企业会计准则第 4 号 ——固定资产

第一节 准则讲解与实例	41
第二节 准则比较	46

第六章 企业会计准则第 5 号 ——生物资产

第一节 准则讲解与实例	48
第二节 准则比较	52

第七章 企业会计准则第 6 号 ——无形资产

第一节 准则讲解与实例	54
第二节 准则比较	56

第八章 企业会计准则第 7 号 ——非货币性资产交换

第一节 准则讲解与实例	58
第二节 准则比较	64

第九章 企业会计准则第 8 号 ——资产减值

第一节 准则讲解与实例	68
第二节 准则比较	78

第十章 企业会计准则第 9 号		第十八章 企业会计准则第 17 号	
——职工薪酬		——借款费用	
第一节 准则讲解与实例	80	第一节 准则讲解与实例	139
第二节 准则比较	83	第二节 准则比较	146
第十一章 企业会计准则第 10 号		第十九章 企业会计准则第 18 号	
——企业年金基金		——所得税	
第一节 准则讲解与实例	85	第一节 准则讲解与实例	148
第二节 准则比较	92	第二节 准则比较	154
第十二章 企业会计准则第 11 号		第二十章 企业会计准则第 19 号	
——股份支付		——外币折算	
第一节 准则讲解与实例	93	第一节 准则讲解与实例	155
第二节 准则比较	97	第二节 准则比较	164
第十三章 企业会计准则第 12 号		第二十一章 企业会计准则第 20 号	
——债务重组		——企业合并	
第一节 准则讲解与实例	100	第一节 准则讲解与实例	166
第二节 准则比较	104	第二节 准则比较	172
第十四章 企业会计准则第 13 号		第二十二章 企业会计准则第 21 号	
——或有事项		——租赁	
第一节 准则讲解与实例	107	第一节 准则讲解与实例	174
第二节 准则比较	116	第二节 准则比较	181
第十五章 企业会计准则第 14 号		第二十三章 企业会计准则第 22 号	
——收入		——金融工具确认和计量	
第一节 准则讲解与实例	117	第一节 准则讲解与实例	183
第二节 准则比较	124	第二节 准则比较	197
第十六章 企业会计准则第 15 号		第二十四章 企业会计准则第 23 号	
——建造合同		——金融资产转移	
第一节 准则讲解与实例	126	第一节 准则讲解与实例	199
第二节 准则比较	131	第二节 准则比较	206
第十七章 企业会计准则第 16 号		第二十五章 企业会计准则第 24 号	
——政府补助		——套期保值	
第一节 准则讲解与实例	134	第一节 准则讲解与实例	207
第二节 准则比较	137	第二节 准则比较	218

第二十六章 企业会计准则第 25 号 ——原保险合同

- 第一节 准则讲解与实例…………… 219
第二节 准则比较…………… 226

第二十七章 企业会计准则第 26 号 ——再保险合同

- 第一节 准则讲解与实例…………… 227
第二节 准则比较…………… 232

第二十八章 企业会计准则第 27 号 ——石油天然气开采

- 第一节 准则讲解与实例…………… 233
第二节 准则比较…………… 240

第二十九章 企业会计准则第 28 号 ——会计政策、会计估计 变更和差错更正

- 第一节 准则讲解与实例…………… 243
第二节 准则比较…………… 251

第三十章 企业会计准则第 29 号 ——资产负债表日后事项

- 第一节 准则讲解与实例…………… 252
第二节 准则比较…………… 254

第三十一章 企业会计准则第 30 号 ——财务报表列报

- 第一节 准则讲解与实例…………… 255
第二节 准则比较…………… 258

第三十二章 企业会计准则第 31 号 ——现金流量表

- 第一节 准则讲解与实例…………… 259
第二节 准则比较…………… 266

第三十三章 企业会计准则第 32 号 ——中期财务报告

- 第一节 准则讲解与实例…………… 268
第二节 准则比较…………… 274

第三十四章 企业会计准则第 33 号 ——合并财务报表

- 第一节 准则讲解与实例…………… 277
第二节 准则比较…………… 284

第三十五章 企业会计准则第 34 号 ——每股收益

- 第一节 准则讲解与实例…………… 286
第二节 准则比较…………… 288

第三十六章 企业会计准则第 35 号 ——分部报告

- 第一节 准则讲解与实例…………… 290
第二节 准则比较…………… 296

第三十七章 企业会计准则第 36 号 ——关联方披露

- 第一节 准则讲解与实例…………… 298
第二节 准则比较…………… 301

第三十八章 企业会计准则第 37 号 ——金融工具列报

- 第一节 准则讲解与实例…………… 303
第二节 准则比较…………… 307

第三十九章 企业会计准则第 38 号 ——首次执行企业会计准则

- 第一节 首次执行企业会计准则概述…………… 309
第二节 首次执行企业会计准则时有关
会计要素的确认和计量…………… 310
第三节 首次执行企业会计准则时有关
财务报表列报…………… 312

附录 企业会计准则 (2006)

- 企业会计准则——基本准则…………… 313
企业会计准则第 1 号——存货…………… 316
企业会计准则第 2 号——长期股权投资…………… 317
企业会计准则第 3 号——投资性房地产…………… 319
企业会计准则第 4 号——固定资产…………… 320
企业会计准则第 5 号——生物资产…………… 322

企业会计准则第6号——无形资产·····	324	企业会计准则第24号——套期保值·····	361
企业会计准则第7号——非货币性资产 交换·····	326	企业会计准则第25号——原保险合同·····	365
企业会计准则第8号——资产减值·····	327	企业会计准则第26号——再保险合同·····	367
企业会计准则第9号——职工薪酬·····	331	企业会计准则第27号——石油天然气 开采·····	369
企业会计准则第10号——企业年金基金·····	332	企业会计准则第28号——会计政策、 会计估计变更和差错更正·····	371
企业会计准则第11号——股份支付·····	335	企业会计准则第29号——资产负债表 日后事项·····	372
企业会计准则第12号——债务重组·····	336	企业会计准则第30号——财务报表列报·····	373
企业会计准则第13号——或有事项·····	337	企业会计准则第31号——现金流量表·····	376
企业会计准则第14号——收入·····	338	企业会计准则第32号——中期财务报告·····	378
企业会计准则第15号——建造合同·····	340	企业会计准则第33号——合并财务报表·····	379
企业会计准则第16号——政府补助·····	342	企业会计准则第34号——每股收益·····	382
企业会计准则第17号——借款费用·····	342	企业会计准则第35号——分部报告·····	384
企业会计准则第18号——所得税·····	344	企业会计准则第36号——关联方披露·····	386
企业会计准则第19号——外币折算·····	345	企业会计准则第37号——金融工具列报·····	387
企业会计准则第20号——企业合并·····	347	企业会计准则第38号——首次执行企业 会计准则·····	391
企业会计准则第21号——租赁·····	349		
企业会计准则第22号——金融工具确认 和计量·····	352		
企业会计准则第23号——金融资产转移·····	359		

第一章

企业会计准则 ——基本准则

第一节 总 则

一、《企业会计准则——基本准则》 的目标和适用范围

《企业会计准则——基本准则》的目标是规范企业会计确认、计量和报告行为,保证会计信息质量。

《企业会计准则——基本准则》适用于在中华人民共和国境内设立的企业(包括公司,下同)。

二、企业会计准则体系的构成

新企业会计准则体系,由基本准则、具体准则和应用指南3个部分构成。其中,基本准则是纲,在整个准则体系中起统驭作用;具体准则是目,是依据基本准则原则要求对有关业务或报告做出的具体规定;应用指南是补充,是对具体准则的操作指引。这次发布的企业会计准则体系,包括1项基本准则和38项具体准则。和过去的会计准则

相比,新准则从基本会计准则到具体会计准则都做了较大的改动。

三、企业编制财务会计报告的目标

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使用者做出经济决策。

财务会计报告使用者应包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等。

四、企业进行会计确认、计量和报告 的基本假设和前提

(一) 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

此即会计主体假设,又称会计个体假设,其基本含义是:会计确认、计量和报告是用来说明特定企业

个体所发生的交易或事项的,对该特定个体的各项生产经营活动的记录和反映应当与其所有者的活动、债权人的活动以及交易对方的活动相分离。

(二) 企业会计确认、计量和报告应当以持续经营为前提

此即持续经营假设,其基本含义是指会计主体的经营活动将按照现在的形式和既定的目标无限期地继续下去,在可以预见的将来,会计主体不会进行清算,它所持有的资产将按照预定的目的在正常的经营过程中被耗用、出售或转让,它所承担的债务也将如期偿还。

持续经营假设是整个权责发生制会计大厦所赖以建立的基础。例如,资产的计量尺度有历史成本(购买成本)、重置成本、现行市价、变现价值等多种形式。在一份财务报表中究竟采用哪一种计量尺度,与企业是否能够持续经营下去这个前提有密切的关系。

(三) 企业应当划分会计期间、分期结算账目和编制财务会计报告

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。会计期间假设的基本含义是:连续不断的经营过程可以被划分为相等的时间单位,以便对企业的经营状况进行及时、连续的反映。这种为了会计核算的需要而人为划分的相等时间单位,就称为会计期间。

(四) 企业会计应当以货币计量

货币之所以成为会计信息的计量工具,是因为其具有下列功能:

①货币是价值尺度,无论实物、劳动还是其他

财富形式,大多可以用货币来表示。

②货币是交易媒介,是对经济交易从价值方面进行记录的最好的单位。

③货币可以作为信用的衡量尺度和延期支付的标准,因此,它是借贷合同或者其他契约赖以产生和顺利履行的基础。

④货币作为财富的一种标志,是企业组织投入与产出的最终表现形式。

由此可见,货币天然就是计量、描述企业经营活动和财务成果的工具。

(五) 企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告

权责发生制又称“应计原则”,即会计上对收入和费用应将其在实际发生影响的期间,而不是其发生现金收付的期间来确认。虽然企业的资源及其变动都会引起现金流动,但由于存在会计分期,现金实际收付的期间和资源实际变动的期间可能不一致。这样,在确认资产、负债、收入、费用时,就出现两种制度的选择:第一种是现金收付制,按照期间内实际收付的现金对相关项目进行确认、计量和报告;第二种是应计制,按照资源及其变动的发生期间来确认、计量和报告。

(六) 企业应当按照交易或者事项的经济特征确定会计要素

会计要素包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。

(七) 企业应当采用借贷记账法记账

第二节 会计信息质量要求

由于会计信息代表的是一定的经济利益关系,并且,会计信息因公开披露,还会直接或间接地造成一些影响,因此,涉及会计信息利益的各方为了自身的经济利益,必然会对会计信息提出一系列的要求。

下面介绍会计信息质量要求主要包括的几个方面。

一、真实可靠性与内容完整性

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。真实可靠性是指

会计信息值得使用者信赖的程度,它又分为如实反映、可验证性和中立性。

二、相关性

企业提供的会计信息应当与财务会计报告使用者的经济决策需要相关,有助于财务会计报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况做出评价或者预测。这里所说的相关性是指会计信息的预测价值、反馈价值和及时性。

三、清晰明了性

企业提供的会计信息应当清晰明了,便于财务会计报告使用者理解和使用。

四、可比性

企业提供的会计信息应当具有可比性。

同一企业不同时期发生的相同或者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。确需变更的,应当在附注中说明。

不同企业发生的相同或者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。

五、实质重于形式

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,不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。

这条会计信息质量要求可以理解为当法律形式不能准确表达交易或事项的经济实质的时候,

应穿越法律形式,按照交易或事项的经济实质进行核算。

从另一个角度,这条质量要求也可以理解为:税法等法律、法规对相应的会计确认、计量和报告做出了规定,如坏账准备的计提比率等,但这并不表示以真实再现企业财务图像为目标的会计报表也要为遵从此类法规而违背交易或事项的经济实质。这种认识是对会计功能定位的理念性改变。实质重于形式是从制度层面确保会计信息真实性的核心原则,它在我国企业会计准则中地位的确立,为推动我国会计准则变革以及与国际会计准则趋同奠定了思想基础。

六、重要性

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。

七、谨慎性

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。谨慎性原则反映了会计人员对其所承担的责任的一种态度,它可以在一定程度上降低管理当局对企业通常过于乐观的态度所可能导致的危险。

八、及时性

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。

第三节 资 产

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。

下面介绍这一定义包含的几种含义。

(一) 资产是一项由过去交易或事项形成的资源,而不是由未来交易或事项形成的资源

也就是说,资产必须是现实的资产,而不能是预期的资产,是企业在过去一个时期里,通过交易或事项所形成的,是过去已经发生的交易或事项所产生的结果。至于未来交易或事项以及未发生

的交易或事项可能产生的结果,则不属于现在的资产,不得作为资产确认。这里所指的企业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。预期在未来发生的交易或者事项不形成资产。例如,企业通过购买、自行建造等方式形成某项设备,或因销售产品而形成一项应收账款等等,都是企业的资产;但企业预计在未来某个时点将要购买的设备,因其相关的交易或事项尚未发生,就不能作为企业的资产。

资产是一项经济资源,这项资源单独或与其他资产结合在一起时,可以直接或间接地为企业带来经济利益。

资产通过与对企业有价值的其他事物相交换,通过生产有价值的产品,可以为企业带来经济上的好处。资产必须具有为企业服务的潜能或某些特定的权利。只有满足了上述这些条件的经济资源才能列为资产。反过来说,如果这种经济资源或能力已经耗尽,它就不应列作资产。

(二) 资产应当为企业所拥有或控制

由企业拥有或者控制,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。一般来说,一项资源要作为企业的资产予以确认,应该拥有此项资源的所有权,可以按照自己的意愿使用或处置资产,其他企业或个人未经同意,不能擅自使用本企业的资产。但在某些情况下,对于一些特殊方式形成的资产,企业虽然对其不拥有所有权,但能够实际控制的,按照实质重于形式的原则,也应当确认为企业的资产,如融资租入固定资产。

企业所拥有的一项资产产生的利益只能归于该企业,从而限制其他主体对这一利益的取得。就是说,资产对企业具有提供经济效益的能力,而这种能力是排他性的。如果各个主体都能分享这种利益,利用这种服务,它就不是企业的资产。这里,“拥有”指企业拥有所有权,资产是所有者或债权人投入的,或是企业购入的,“控制”指企业虽没有取得所有权,但在一定时期或一定条件下可以自主支配,如融资租入固定资产。

(三) 预期会给企业带来经济利益

它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。预期不能带来经济利益的,就不能确认为企业的资产。某项支出如果具有未来的经济利益的全部或一部分,它就可以作为企业的资产,否则,就只能作为费用或损失。例如,待处理财产损失或已失效、已毁损的存货,它们已经不能给企业带来未来经济利益,就不应该再作为资产出现在资产负债表中。在实际工作中,有的企业将本应列作费用的巨额支出长期作为资产挂账,还有的企业将已失去效益的冷背、陈旧商品或产品仍按其历史成本挂在账上,这些做法一方面夸大了资产,另一方面也虚增了利润,造成会计信息失真。

二、资产的确认

符合本准则第二十条规定的资产定义的资产,在同时满足以下条件时,可确认为资产:

①与该资源有关的经济利益很可能流入企业,即该资源有较大的可能直接或者间接导致现金和现金等价物流入企业;

②该资源的成本或者价值能够可靠地计量,即应当能以货币来计量。如果一项资源的成本或价值不能用货币加以计量,则企业就难以确认和计量它的价值,它在未来转化为费用时也难以进行计量。

对资产的确认,关键是要判断是否存在未来经济利益。任何一项资源,如果不具备未来经济利益,那么,即便企业过去为取得该项资源曾发生过巨额耗费,也不能确认为资产。已确认为资产的,也应从账面上予以剔除。按照这一要求,原来制度中规定作为递延资产,特别是一些待处理财产损失,以及实际上已没有任何价值的存货和老化的设备,就不应该作为资产。能否带来未来经济利益是资产确认的必要条件。确认资产还应该符合可靠计量的要求。可靠计量,要求有确凿、可靠的证据,是指交易发生或完成时所形成的各种交易价格。

三、资产的分类

资产按流动性一般分为流动资产、长期投资、固定资产、无形资产和其他资产。其中,流动资产是指可以在1年内或者超过1年的1个营业周期内变现或者耗用的资产,包括各种现金、银行存

款、短期投资、应收及预付款项、待摊费用、存货等。

长期投资是指除短期投资以外的投资,包括持有时间准备超过1年(不含1年)的各种股权性质的投资、不能变现或不准备随时变现的债券、其他债权投资和其他长期投资。

固定资产是指企业使用期限超过1年的房屋、建筑物、机器、机械、运输工具,以及其他与生产、经营有关的设备、器具、工具等。

无形资产是指企业为生产商品或者提供劳

务、出租给他人,或为管理目的而持有的、没有实物形态的非货币性长期资产。

其他资产是指除流动资产、长期投资、固定资产、无形资产以外的其他资产,如长期待摊费用。

四、资产的列示

符合资产定义和资产确认条件的项目,应当列入资产负债表;符合资产定义、但不符合资产确认条件的项目,不应当列入资产负债表。

第四节 负 债

一、负债的定义和特征

负债是指企业由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。

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。

从负债的定义可以看出,负债所代表的是企业由于其过去的交易或事项所形成的现时义务。

下面介绍负债的几个基本特征。

①**负债是基于过去的交易或事项而产生的。**也就是说,导致负债的交易或事项必须已经发生,例如,购置货物会产生应付账款(已经预付或是在交货时支付的款项除外),接受银行贷款则会产生偿还贷款的义务。只有源于已经发生的交易或事项,会计上才有可能确认为负债。正在筹划的未来交易或事项,如企业的业务计划,不会产生负债。

②**负债是企业承担的现时义务。**由于具有约束力的合同或法定要求,义务在法律上可能是强制执行的,如收到货物而发生的应付款项即属于此类。另外,义务还可能产生于正常的业务活动、习惯以及为了保持良好的业务关系或公平处事的愿望。如果企业定出一条方针,即使产品在保证期期满后才显现缺陷也要予以免费修理,则企业在已经售出的产品上预期将会发生的修理费用就是该企业的负债。

③**现时义务的履行通常关系到企业放弃含有经济利益的资产,以满足对方的要求。**现时义务的履行可采取若干种方式,例如,支付现金;转让其他资产;提供劳务;以其他义务替换该项义务;将该项义务转换为所有者权益等等。

④**负债通常是在未来某一时日通过交付资产(包括现金和其他资产)或提供劳务来清偿。**也即负债通常都有确切的收款人和偿付日期,或者说,债权人和负债到期日都可以合理地估计确定。例如,企业对已经出售的产品质量担保债务,对于哪些客户和在什么时期内有效,一般是可以进行合理估计的。有时,企业可以通过承诺新的负债或转化为所有者权益来了结一项现有负债,前一种情况只是负债的展期,后一种情况则相当于用增加所有者权益而了结债务。

从负债的上述基本特征可以看出,我们在会计上所用的负债概念所包含的内容要比法律上所述的负债概念范围广泛得多。

二、负债的确认

符合前述负债定义的义务,在同时满足以下条件时,确认为负债:

- ①与该义务有关的经济利益很可能流出企业;
- ②未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。

三、负债的分类

负债一般是按负债的偿还期长短进行分类的,可分为流动负债和长期负债。流动负债是在1年或者超过1年的1个营业周期内偿还的债务,包括短期借款、应付账款、其他应付款、应付工资、应付股利、应交税金、待摊费用等。

长期负债是指偿还期在1年或者超过1年的1个营业周期以上的负债,包括长期借款、应付债

券、长期应付款等。长期负债作为企业一项义务,结算期较长,因而成为企业筹集(融通)资金的一种重要方式。长期负债除具有负债的共同特征外,与流动负债相比,还具有债务金额大、偿还期限长、可以分期偿还等特点。

四、负债的列示

符合负债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。

第五节 所有者权益

一、所有者权益的概念

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。对于公司来说,其所有者权益又称为股东权益。

所有者权益同会计报表其他5大要素都有着密切的联系。首先,所有者拥有的对企业净资产的要求权,是建立在他们投入企业资本多少的基础之上,恰恰是所有者投入的资本形成了企业赖以生产经营的最基础的启动资产。其次,企业为了扩大经营规模,或是为了支付有关费用,或为了满足企业生产经营的其他需要而向社会举债,这种负债经营的性质、范围和数额大小,要根据所有者权益的状况及企业经营的需要由董事会讨论决定。另外,企业费用的支出、收入的取得、利润的赚取以及股利的分派,无不同所有者权益的情况相联系。

因此,所有者权益同企业会计报表中的有关指标相联系,能产生许多有价值的指标,对分析判断企业的经营成绩和财务状况有着重要作用。

二、所有者权益的来源

所有者权益作为企业所有者对企业净资产的所有权,它的数量及来源随着企业经营的性质及生产规模的变化而变动。

为了提供更全面、更有价值的有关所有者权

益方面的信息,《企业会计准则——基本准则》将所有者权益的来源分成3类列示。

①**所有者投入的资本** 指所有者实际投入企业经营活动的各种财产物资。

②**直接计入所有者权益的利得和损失** 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。

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,如他人的赠予。

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**留存收益** 指企业实现的利润扣除交纳的所得税、分发利润(或股利)和提取公积金后的余额,留于以后年度分配的利润或者尚未分配的利润。

由于企业资本的来源及其运用受企业组织形式、相关法律的约束较多,因此,对于所有者权益的核算,不同类型的企业有所不同。比如,公司制企业与非公司制企业有所不同;公司制企业中,股份有限公司与有限责任公司又有所不同。按照公司法的规定,股份有限公司可以通过发行股票筹集资本,并对利润分配、财务会计报告的提供、减资等做了特别规定,而有限责任公司就不能通过

发行股票筹集资本,两者在所有者权益的核算内容和要求上就不一样。我国在会计核算上,将股

份有限公司的所有者权益称为股东权益,将实收资本称为股本。

第六节 收 入

一、收入的定义和确认

(一) 收入的定义和特点

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,包括销售商品收入、劳务收入、利息收入、使用费收入、租金收入、股利收入等,但不包括为第三方或客户代收的款项。

2. 收入的特点

①收入从企业的日常活动中产生,而不是从偶发的交易或事项中产生。比如,工业企业的收入是从其销售商品、提供劳务等日常活动中产生的,而不是从处置固定资产等非正常活动中产生的。

②收入可能表现为企业资产的增加,如增加银行存款、应收账款等;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,例如,商品销售的货款中部分抵偿债务,部分收取现金。

③收入能导致企业所有者权益的增加。收入能增加资产或减少负债或二者兼而有之。因此,根据“资产 - 负债 = 所有者权益”的公式,企业取得收入一定能增加所有者权益。

为了正确理解收入的定义,必须联系其他会计要素说明。即收入首先应和负债相区别,继而还要和投入资本相区别。并非所有的货币收入都是营业收入。例如,股东追加的投资只是资本的增加,而不是营业收入。再如,从银行取得的借款也不是营业收入,而是负债。只有企业向其他单位提供产品或劳务时,才能获得营业收入。

(二) 收入的确认

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。

二、收入的分类和揭示

(一) 收入的分类

收入可以有不同的分类。

按收入的性质,可以分为销售商品收入、提供劳务收入和让渡资产使用权等取得的收入。

按企业经营业务的主次分类,可以分为主营业务收入和其他业务收入。

主营业务收入一般占企业收入的比重较大,对企业的经济效益产生较大的影响。其他业务收入一般占企业收入的比重较小,主要包括包装物出租收入等。

(二) 收入的列示

符合收入定义和收入确认条件的项目,应当列入利润表。

营业收入应按主营业务收入和其他收入分项列示,目的是为了明了表达会计信息,其中的基本业务收入表达了企业在基本的经营活动中的营业成果,而其他收入则表达了非主营业务的经营活动的成果。一般而言,企业应当在主营业务中取得较多的收入,如果不是这样,即企业的非主营业务的收入甚至超过了主营收入,就说明企业的经营方向发生了变化。如果把主营收入和其他收入混淆起来,会计信息使用者就难以从报表上了解企业的基本经营活动的成果,从而导致错误的决策。因此,应当把基本收入与其他收入分项列示。