

高等学校非会计学专业课程教材

会计学概论

任秀梅	生艳梅	主 编
施继坤	张广宝	主 审
	董淑兰	



高等教育出版社
HIGHER EDUCATION PRESS

高等学校非会计学专业课程教材

会计学概论

任秀梅 生艳梅 主 编
施继坤 张广宝 主 审
董淑兰

Kuaijixue Gailun

内容简介

本书根据最新的《企业会计准则》、《企业会计准则讲解》、《企业会计准则解释》并结合编者多年来教学研究的成果精心编著而成。本书改变了传统会计学教材单纯讲解会计准则的做法,而是在系统介绍会计核算原理的基础上,着重论述企业日常活动的会计核算以及会计报表等有关知识。每章均配有复习思考题,以提高和检验学生解决实际问题的能力。

本书可作为高等院校经济学类、工商管理类非会计专业的会计课程教材,也可作为从事经济管理工作的非会计人员的培训教材。同时,还可作为广大财会从业者、财会爱好者的参考用书。

图书在版编目(CIP)数据

会计学概论/任秀梅等主编. --北京:高等教育出版社, 2013.1

ISBN 978-7-04-036833-8

I. ①会… II. ①任… III. ①会计学-高等学校-教材 IV. ①F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第 008977 号

策划编辑 谢睿芳
责任校对 张小镝

责任编辑 谢睿芳
责任印制 田 甜

封面设计 张 志

版式设计 王 莹

出版发行 高等教育出版社
社 址 北京市西城区德外大街 4 号
邮政编码 100120
印 刷 北京铭成印刷有限公司
开 本 787mm×1092mm 1/16
印 张 14
字 数 330 千字
购书热线 010-58581118

咨询电话 400-810-0598
网 址 <http://www.hep.edu.cn>
<http://www.hep.com.cn>
网上订购 <http://www.landaco.com>
<http://www.landaco.com.cn>
版 次 2013 年 1 月第 1 版
印 次 2013 年 1 月第 1 次印刷
定 价 25.00 元

本书如有缺页、倒页、脱页等质量问题,请到所购图书销售部门联系调换
版权所有 侵权必究
物 料 号 36833-00

前 言

本书以财政部发布的最新企业会计准则为依据，结合企业常见的经济业务，解释会计学的基本概念、方法和原则。在撰写过程中，编者力求在基本理论的指导下，以培养和提高读者的理论水平和实际动手能力、分析和解决问题的能力为宗旨，注重正确性、及时性、实用性和可操作性，做到科学规范、通俗易懂、条理清楚、重点突出。

本书是会计的入门教材，它涵盖了基础会计和初级财务会计的相关内容，可以分为三个部分，即会计核算方法、会计要素和财务报告。会计核算方法部分介绍会计核算的主要方法，会计要素部分重点讲解其确认和计量的原则和方法，财务报告部分重点介绍资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表的定义、编制原理以及编制方法。同时，除第一章外，每章末均配有简答题和计算及账务处理题，可以加深读者对本书内容的理解。

本书共分为十四章，由东北石油大学任秀梅、生艳梅、施继坤和张广宝担任主编，同时东北石油大学朱志红、吉林师范大学范群鹏以及大庆师范学院杨晓玉也参与了本书的撰写。其中，任秀梅撰写第一章和第四章，生艳梅撰写第二章、第十三章和第十四章，施继坤撰写第六章、第七章和第十二章，张广宝撰写第八章、第九章和第十章，朱志红撰写第三章，范群鹏撰写第五章，杨晓玉撰写第十一章。全书由黑龙江八一农垦大学董淑兰教授担任主审，她提出了许多宝贵的修改建议，在此对董教授致以衷心的感谢！同时对书中引用的相关文献的原作者表示诚挚的谢意！

我国正处于会计改革的重要时期，会计领域的诸多问题仍需进一步探索，加之编者水平有限，本书在体系、结构和内容等方面都会存在一些不足之处，恳请读者给予批评和指正。

编 者

2012 年 8 月

目 录

第一章 总论 1

- 第一节 会计概述 1
- 第二节 会计基本假设 3
- 第三节 会计信息质量要求 5
- 第四节 会计要素 7
- 第五节 会计计量属性 10
- 复习思考题 11

第二章 会计核算方法 13

- 第一节 会计科目和账户的设置 13
- 第二节 复式记账 17
- 第三节 会计凭证的填制和审核 25
- 第四节 会计账簿 34
- 第五节 财产清查 44
- 第六节 账务处理程序 47
- 复习思考题 49

第三章 货币资金 52

- 第一节 库存现金 52
- 第二节 银行存款 54
- 第三节 其他货币资金 58
- 复习思考题 60

第四章 金融资产 61

- 第一节 金融资产概述 61
- 第二节 交易性金融资产的核算 64
- 复习思考题 69

第五章 应收和预付款项 70

- 第一节 应收账款 70
- 第二节 应收票据 71
- 第三节 其他应收款 73

第四节 预付账款 74

第五节 应收款项的减值测试 75

复习思考题 77

第六章 存货 78

- 第一节 存货概述 78
- 第二节 取得存货的核算 81
- 第三节 发出存货的核算 87
- 第四节 存货的期末计量 91
- 复习思考题 94

第七章 长期股权投资 96

- 第一节 长期股权投资的初始计量 96
- 第二节 长期股权投资的后续计量 99
- 复习思考题 104

第八章 固定资产 106

- 第一节 固定资产概述 106
- 第二节 固定资产的初始计量 109
- 第三节 固定资产的后续计量 112
- 第四节 固定资产的处置 116
- 复习思考题 117

第九章 无形资产 120

- 第一节 无形资产概述 120
- 第二节 无形资产的初始计量 123
- 第三节 无形资产的后续计量 126
- 第四节 无形资产的处置和报废 129
- 复习思考题 131

第十章 流动负债 132

- 第一节 短期借款 132
- 第二节 应付及预收款项 133

第三节 应付职工薪酬	135	第十三章 收入、费用和利润	164
第四节 应交税费	137	第一节 收入	164
第五节 其他流动负债	143	第二节 费用	176
复习思考题	144	第三节 利润	179
第十一章 非流动负债	146	复习思考题	183
第一节 长期借款	146	第十四章 财务报表	185
第二节 应付债券	148	第一节 财务报表概述	185
第三节 长期应付款	150	第二节 资产负债表	187
复习思考题	151	第三节 利润表	195
第十二章 所有者权益	153	第四节 现金流量表	199
第一节 所有者权益概述	153	第五节 所有者权益变动表	203
第二节 实收资本	154	第六节 报表附注	206
第三节 资本公积	158	复习思考题	209
第四节 留存收益	159	主要参考文献	213
复习思考题	162		

第一章 总 论

本章是会计学的导言，概述了会计的一些基本问题，是以后各章学习的基础，主要讲解会计的概念、职能、对象，会计基本假设，会计信息质量要求，会计要素及会计计量属性。

第一节 会 计 概 述

一、会计的概念

会计概念是会计本质特征的概括与表述。会计无论是最初作为生产职能的附带部分，还是后来独立于生产职能之外，都是行使管理的职能，只是会计的管理职能在未从生产职能中独立出来之前，是由生产组织者直接行使的。会计从生产职能中独立出来之后，则由专门的会计人员来行使，这当然不会从根本上改变会计所具有的管理职能的性质。在我国古代，对会计的解释是“零星算之为计，总合算之为会”（清代焦循《孟子正义》），会计兼有计量、计算、记录、汇总、检查和考核之义，可见会计是通过对社会再生产过程的核算和监督来执行其管理职能的。随着货币作为社会劳动及其产品的计量尺度的广泛运用，会计也把货币作为计量尺度，并采用了一系列专门的技术方法。

总之，会计是以货币为主要计量单位，以凭证为依据，借助于专门的技术方法，对一定主体的经济活动进行全面、综合、连续、系统的核算与监督，并向有关方面提供会计信息的一种经济管理活动。

会计按其报告的对象不同，有财务会计与管理会计之分。财务会计主要向企业外部关系人提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量等有关信息；管理会计主要侧重于向企业经营者和内部管理者提供进行经营规划、经营管理、预测决策所需的相关信息。财务会计侧重于过去信息，为有关各方提供所需数据；管理会计侧重于未来信息，为内部管理部门提供数据。

二、会计的职能

会计职能是指会计本身所具有的经济管理功能和作用。会计基本职能体现着会计的本质，会计职能是明确会计工作内容、确定会计任务的理论基础。马克思曾经指出，会计是对生产“过程的控制和观念总结”，这是马克思对会计职能的精辟论述和科学概括。这里的“观念总结”就是人们通常讲的“核算”，“过程的控制”就是人们通常讲的“监督”。核算和监督是会计的两项基本职能。

（一）核算职能

会计核算是会计的首要基本职能。所谓会计核算是以货币为主要计量单位，对各单位的生产经营活动过程进行连续、系统、准确的计算、记录和报告，以反映各单位的经济活动情况。

记账、算账、报账是会计核算的主要形式。记账是指对特定对象的经济活动采用一定的记

账方法,在账簿中进行登记;算账是指在记账基础上,对企业一定时期的收入、费用(成本)、利润和一定日期的资产、负债、所有者权益进行计算(就行政、事业单位而言,则是对一定时期的收入、支出、结余和一定日期的资产、负债、净资产进行计算);报账是指在算账基础上,对企业的财务状况、经营成果和现金流量(就行政、事业单位而言,则是对其经费收入、经费支出、经费结余及其财务状况),以财务会计报告的形式向有关方面进行报告。

(二) 监督职能

会计监督是会计的另一项基本职能。所谓会计监督是指会计利用一系列方法,掌握各单位经济活动,使其不能任意行动或超出规定的范围和标准,并不断促进各单位经济效益的提高。它是使生产经营活动纳入社会所要求和人们所希望的轨道,并在最有利、最有效的条件下完成预期目标的一种管理职能。指挥、调节、分析、评价、检查、督促等是会计监督的主要形式。会计监督又称为“会计控制”。

会计监督的主要内容有:会计机构、会计人员对违反国家规定的收支,应当制止和纠正,制止和纠正无效的,应当向单位行政领导提出书面报告,请求处理。违反国家规定的收支,会计机构、会计人员有权向单位的监督机构或者上级主管单位报告,也可以直接向审计机关、财政机关或税务机关报告。

会计监督按照时间可分为事前监督、事中监督和事后监督,事前监督是指参与经济预测、计划或预算的编制等;事中监督又称日常监督,是审查业务收支及生产耗费,督促生产经营活动进行和计划的执行;事后监督主要是检查财产物资是否安全与完整,分析、考核计划的完成及经济效益情况等。

会计核算与会计监督是相辅相成、不可分割的。核算是监督的基础和前提,是最基本的职能,没有会计核算所提供的可靠、完整的会计信息,会计监督就没有客观依据;会计监督又是会计核算的继续和深入,没有严格的监督难以保证会计核算的真实性、准确性,会计也就不能更好地发挥其在企业生产经营管理中的作用,会计核算也就失去了意义。

会计随着社会经济的发展而不断发展,其职能也在不断地发展,其职能的具体内容也在不断丰富和扩展。这些新扩展(或称派生)的职能,会计界一直在讨论总结,普遍认为会计还具有评价经营业绩、预测经济前景、参与经营决策等职能。

三、会计的对象

会计核算和监督都有其特定的内容,这些特定的内容就是会计对象。会计工作总是在某一企业、事业、机关等单位里进行的,企业进行生产经营活动,事业、机关等单位进行业务活动,都需要有一定数额的财产物资,包括必须拥有的房屋、建筑物、车辆、机器设备、能源、材料和各种必要的家具用品等,还有用于日常使用的库存现金及银行存款等,这些财产物资的货币表现,就是各单位的资金。各单位借助其所拥有的资金,进行生产经营或业务活动,企业通过生产经营活动取得一定的营业收入,除抵补已售产品或劳务的各种成本或费用,并扣除应交各种税费外,还将取得一定金额的利润,这部分利润将按规定分配使用;事业、机关等单位除一部分单位有少量的业务收入外,其余所需资金均由国家财政预算拨款。在这些生产经营活动或业务活动过程中,资金始终处于运动状态,从而形成各单位的资金运动。在市场经济条件下,企业会计对象可概括为社会再生产过程中的资金运动,或者是能用货币表现的经济活动。

工业企业是从事产品生产和销售的营利性经济组织。为了从事产品的生产与销售活动,企业必须拥有一定数量的资金用于建造厂房、购买机器设备、购买原材料、支付职工工资、支付经营管理中必要的开支等,生产出的产品经过销售后,收回的货款还要补偿生产中的垫付资金、偿还有关债务、上交有关税金等。由此可见,工业企业的资金运动包括资金投入、资金的循环与周转(包括供应过程、生产过程、销售过程三个阶段)和资金退出三部分,既有一定时期内的显著运动状态(表现为收入、费用、利润等),又有一定日期的相对静止状态(表现为资产与负债及所有者权益的恒等关系)。

资金投入包括企业所有者投入的资金和债权人投入的资金两部分,前者属于企业所有者权益,后者属于企业债权人权益——企业负债。投入企业的资金一部分构成流动资产,另一部分构成非流动资产。

资金的循环和周转分为供应、生产、销售三个阶段。在供应过程中,企业要购买原材料等劳动对象,发生材料买价、运输费、装卸费等材料采购成本,与供应单位发生货款的结算关系。在生产过程中,劳动者借助于劳动手段将劳动对象加工成特定的产品,发生原材料消耗的材料费、固定资产磨损的折旧费、生产工人劳动耗费的人工费等,构成产品使用价值与价值的统一体。同时,还将发生企业与工人之间的工资结算关系、与有关单位之间的劳务结算关系等。在销售过程中,将生产的产品销售出去,发生有关销售费用,进行收回货款、交纳税费等业务活动,并同购货单位发生货款结算关系,同税务机关发生税务结算关系等。企业获得的销售收入,扣除各项费用成本后的利润,还要提取盈余公积并向所有者分配利润。

资金退出包括偿还各项债务、上交各项税费、向所有者分配利润等,使得这部分资金离开本企业,退出本企业的资金循环与周转。

上述资金运动的三个阶段,构成了开放式的运动形式,是相互支撑、相互制约的统一体。没有资金的投入,就不会有资金的循环与周转;没有资金的循环与周转,就不会有债务的偿还、税费的上交和利润的分配等;没有这类资金的退出,就不会有新一轮的资金投入,就不会有企业进一步的发展。

第二节 会计基本假设

会计基本假设,又称会计基本前提,是对会计核算时间、范围及其计量尺度等规定的基本前提和制约条件。会计核算的对象是社会再生产过程中的资金运动,由于经济交往的复杂性、广泛性,资金运动从一般意义上讲是不受地区、国界以及时间上的限制的。比如,一个企业由于资不抵债而倒闭,从企业来看其资金运动中断了,但是从社会的角度来看,资金运动不但没有中断,在一定意义上讲资金运动的速度反而加快了;又比如在市场的运行中,价格会时刻发生变化,有高有低,那么会计运用货币计量时应采用何种标准、如何计价等,如果这些问题不预先限定,会计核算就无法进行。由此不难看出,会计基本假设是社会经济运行客观环境所形成的,是进行会计核算的先决条件,说明会计核算基本前提具有客观性。会计基本假设又是人们进一步对会计核算提出具体要求的基础,具有非常重要的意义和作用。关于会计基本前提的具体内容,人们的认识还不完全一致,按照我国《企业会计准则——基本准则》的规定,主要包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量四项内容。

一、会计主体

会计主体，又称特定主体，是指会计核算的一个特定单位。它规定会计核算要以一个独立核算的单位为主体，应以该单位发生的各项交易或事项为对象，记录和反映单位本身的各项生产经营活动。

它指明了会计人员进行会计核算所应采取的立场和会计核算的范围。例如资产、负债、所有者权益、收入及费用等都是与特定主体相联系的概念范畴，如果主体不明确，会计要素就无法界定。在我国，凡是到工商行政机关注册的企业以及经主管机关批准成立的机关、事业及社会团体等单位，能够独立处理其会计事项的，都应视为会计上的特定主体。明确会计主体首先应将特定主体的经济活动及财务收支，与该主体所有者自身或主管机关的经济活动及财务收支严格区分；其次，会计主体是一个独立核算的单位，该单位的交易、事项和财务收支与其他单位的交易、事项虽有联系，但应截然分开。总之，会计主体排斥任何其他单位和企业所有者，一切同企业生产经营业务无关的经济活动及财务收支，都不是会计主体的内容。会计主体与经济上的法人并不完全是一个概念，一般来说法人必然是会计主体，然而会计主体并不一定是法人，如个人独资及合伙企业是会计主体，但不是法人。例如，在企业集团的情况下，一个母公司拥有若干子公司，母子公司虽然是不同的法律主体，但是母公司对于子公司拥有控制权，为了全面反映企业集团的财务状况、经营成果和现金流量，就有必要将企业集团作为一个会计主体，编制合并财务报表。再如，由企业管理的证券投资基金、企业年金基金等，尽管不属于法律主体，但属于会计主体，应当对每项基金进行会计确认、计量和报告。

二、持续经营

所谓持续经营，是指一个会计主体的经营活动将会无限期地延续下去，在可以遇见的未来，会计主体不会遭遇清算、解散等变故而不复存在。持续经营假设要求企业在进行财务会计核算时，要以企业持续正常的业务经营活动为前提，企业拥有的资产应按预定的目标耗用、出售、转让、折旧等，企业所承担的各种债务也要按原计划如期偿还。

明确这个基本前提就意味着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处理方法。持续经营企业的会计核算应当采用非清算基础，例如资产按成本计价就是基于持续经营这一假设或前提的。然而，在市场经济条件下，优胜劣汰是一项竞争原则。每一个企业都存在经营失败的风险，都可能变得无力偿债而被迫宣告破产进行法律上的改组。一旦会计人员有证据证明企业将要破产清算，持续经营的基本前提或假设便不再成立，企业的会计核算必须采用清算基础。

三、会计分期

根据持续经营假设，企业的生产经营活动将持续不断地经营下去。为了及时获得会计信息，充分发挥会计的反映和监督职能，应当合理地划分会计期间，即进行会计分期。所谓会计分期，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。

在会计分期假设下，会计核算应划分会计期间，分期结算账目和编制财务报告。会计期间分为年度和中期。年度和中期一般按公历起讫日期确定。中期是指短于一个完整的会计年度的

报告期间。

四、货币计量

货币计量是指企业在会计核算中要以货币为统一的主要计量单位，记录和反映企业生产经营过程和经营成果。会计主体的经济活动是多种多样、错综复杂的。为了实现会计目的，必须综合反映会计主体的各项经济活动，这就要求有一个统一的计量尺度。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特点。其他计量单位，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，无法在总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。因此，《企业会计准则——基本准则》中规定，我国的会计核算以人民币为记账本位币，即企业的生产经营活动应通过人民币进行核算反映。但同时也规定，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，但是编报的财务会计报告应当折算为人民币。

另外，货币计量假设隐含币值稳定假设，因为只有币值稳定或相对稳定的情况下，不同时间上的资产的价值才有可比性，不同期间的收入和费用才能进行比较，并计算确定其经营成果，会计核算提供的会计信息才能真实反映会计主体的经济活动情况。

上述会计核算的四项基本假设，具有相互依存、相互补充的关系。会计主体确立了会计核算的空间范围，持续经营与会计分期确立了会计核算的时间长度，而货币计量则为会计核算提供了必要手段。没有会计主体，就不会有持续经营；没有持续经营就不会有会计分期；没有货币计量，就不会有现代会计。

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的会计信息对投资者等使用者决策有用应具备的基本特征，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。

一、可靠性

《企业会计准则——基本准则》第12条规定，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。

二、相关性

《企业会计准则——基本准则》第13条规定，企业提供的会计信息应当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、现在或者未来的情况作出评价或者预测。

三、可理解性

《企业会计准则——基本准则》第 14 条规定，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。

四、可比性

《企业会计准则——基本准则》第 15 条规定，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

《企业会计准则——基本准则》第 16 条规定，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。例如，以融资租赁方式租入的固定资产，从法律形式来讲，企业不拥有其所有权，但由于租赁合同规定的租赁期接近该资产的使用寿命，在租赁期结束时，承租企业有优先购买该项资产的选择权，且在承租期内企业有权支配资产，并从中受益。因此，从该项资产的经济实质来看，企业能控制并可创造未来经济利益的资产在会计核算上应视为企业的资产。

六、重要性

《企业会计准则——基本准则》第 17 条规定，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。

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

《企业会计准则——基本准则》第 18 条规定，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。例如，企业对可能发生的各项资产损失计提资产减值准备，就体现了谨慎性。但是，不允许企业设置秘密准备。

八、及时性

《企业会计准则——基本准则》第 19 条规定，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。要求及时收集、加工处理、传递会计信息，力求讲究实效，以便有效地利用会计信息。

第四节 会计要素

一、会计要素的概念和分类

(一) 会计要素的概念

会计对象是资金运动,这是对会计核算和监督内容的高度概括和抽象,是非常笼统的,不便于也不能作为会计核算与监督的直接对象和依据。因而还必须对会计对象(即资金运动)具体内容的内涵和外延作进一步的归纳、划分和明确界定,使其成为具体的概念范畴。对会计对象具体内容按其经济特征进行归纳、划分和界定,从而形成会计核算与监督的必要构成因素就是会计要素。

前已述及,资金运动具有显著运动状态和相对静止状态,由资金投入、资金循环与周转、资金退出三部分构成。资金投入包括企业所有者投入和债权人投入两类,从而形成企业的资金总额。债权人对投入资产的求偿权称为债权人权益,表现为企业的负债;企业所有者对净资产(资产与负债的差额)的所有权称为所有者权益。一方面,从一定日期这一相对静止状态来看,资产总额与负债及所有者权益的合计必然相等,由此分离出资产、负债及所有者权益三项资金运动静止状态的会计要素。另一方面,企业的各项资产经过一定时期的营运,将发生一定的耗费,生产出特定种类和数量的产品,产品销售后获得货币收入,收支相抵后确认出当期损益,由此分离出收入、费用及利润三项资金运动显著变动状态的会计要素。

企业会计要素分为六大类,即资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。其中,资产、负债和所有者权益三项会计要素反映企业的财务状况,构成资产负债表的基本框架,被称为资产负债表要素;收入、费用和利润三项会计要素反映企业的经营成果,构成利润表的基本框架,被称为利润表要素。

事业单位会计要素分为五大类,即资产、负债、净资产、收入和支出。其中,前三项反映了单位资金收支活动的静态表现;后两项反映了单位资金收支活动的动态表现。

(二) 反映财务状况的会计要素

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、所有者权益三项。

1. 资产

资产是指企业过去的交易或事项形成的、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。

根据上述定义说明,作为一项资产,必须具备下列基本特征:

(1) 资产是由企业过去的交易或事项所形成的。这就是说,作为企业资产,必须是现实的而不是预期的资产,它是企业过去已经发生的交易或事项所产生的结果,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。

(2) 资产是企业拥有或者控制的资源,这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(如融资租入固定资产)。

(3) 预期会给企业带来经济利益。这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。如果预期不能带来经济利益,就不能确认为企业的资产。

资产按流动性分类,可分为流动资产和非流动资产。

流动资产是指预计在一个正常营业周期中变现、出售或耗用,或者主要为交易目的而持有,或者预计在资产负债表日起一年内(含一年)变现的资产以及自资产负债表日起一年内交换其他资产或清偿负债的能力不受限制的现金或现金等价物。流动资产主要包括货币资金、交易性金融资产、应收票据、应收账款、预付款项、应收利息、应收股利、其他应收款、存货等。

非流动资产是指流动资产以外的资产,主要包括长期股权投资、固定资产、在建工程、工程物资、无形资产、开发支出等。

凡符合上述资产定义的资源,还需同时满足下列两个条件才能确认为资产:一是与该资源有关的经济利益很可能流入企业;二是该资源的成本或者价值能够可靠地计量。

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。

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。根据上述定义说明,作为一项负债,必须具备下列基本特征:

(1) 负债是由于过去的交易或者事项而形成的现时义务。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。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。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的合理预期。

(2) 负债的清偿预期会导致经济利益流出企业。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。

负债按流动性分类,可分为流动负债和非流动负债。

流动负债是指预计在一个正常营业周期中清偿、或者主要为交易目的而持有、或者自资产负债表日起一年内(含一年)到期应予以清偿、或者企业无权自主地将清偿推迟至资产负债表日后一年以上的负债。流动负债主要包括短期借款、应付票据、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应交税费、应付利息、应付股利、其他应付款等。

非流动负债是指流动负债以外的负债,主要包括长期借款、应付债券等。

凡符合上述负债定义的义务,同时还需满足下列两个条件,即确认为负债:一是与该义务有关的经济利益很可能流出企业;二是未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。

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。

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。股份有限公司的所有者权益又称为股东权益。所有者权益金额取决于资产和负债的计量。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。

(1) 所有者投入资本是指所有者投入企业的资本部分，包括实收资本(或股本)和资本(或股本)溢价。

(2) 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。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) 留存收益是企业历年实现的净利润留存于企业的部分，主要包括盈余公积和未分配利润。

所有者权益项目应当列入资产负债表。

(三) 反映经营成果的会计要素

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，是资金运动显著变动状态的主要体现，反映经营成果的会计要素包括收入、费用和利润三项。

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。收入包括销售商品收入、提供劳务收入和让渡资产使用权收入，不包括为第三方或客户代收的款项。

收入是企业收益的主要来源，扣除与此相配比的费用后的净额会导致所有者权益的增加。收入是企业经营成果的重要组成部分，是反映企业经济效益好坏的一项基本指标。在利润表上，收入应当按照其重要性分项列示。

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、且经济利益的流出额能够可靠计量时才能予以确认。

费用按照其与收入的关系，可以分为营业成本和期间费用两部分。其中，营业成本是指销售商品的成本，或提供劳务的成本。企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用，为筹集生产经营所需资金而发生的财务费用，为销售商品、提供劳务而发生的销售费用等，由于这些费用很难予以对象化，应当作为期间费用。期间费用与营业成本直接计入当期损益。

符合费用定义和费用确认条件的项目，应当列入利润表。

3. 利润

利润是指企业在一定会计期间的经营成果，反映的是企业的经营业绩情况，是业绩考核的重要指标，也是投资者、债权人作出决策的重要参考指标。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。

收入减去费用后的净额反映的是企业日常活动的业绩，直接计入当期利润的利得和损失反映的是企业非日常活动的业绩。

直接计入当期利润的利得和损失,是指应当计入当期损益、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。利润有营业利润、利润总额和净利润。营业利润是营业收入减去营业成本、营业税金及附加、管理费用、销售费用、财务费用、资产减值损失加上公允价值变动损益、投资收益后的余额。利润总额是指营业利润加上营业外收入减去营业外支出后的金额。净利润是指利润总额减去所得税费用后的金额。

利润项目应当列入利润表。

二、企业会计等式

会计等式所揭示的基本原理,是人们设置会计科目和账户、进行复式记账、编制会计报表以及会计分析与考核的理论基础和依据,是会计基本理论的重要内容。学习掌握会计等式具有重要的意义和作用。

(一) 资产 = 负债 + 所有者权益

这是最基本的会计等式。这一会计等式表明某一会计主体在某一特定时刻所拥有的各种资产,债权人和投资者对企业资产要求权的基本状况,表明资产和负债与所有者权益之间的基本关系。另外,该等式还是复式记账和编制会计报表的基础。正是在这一会计等式的基础上,才能运用复式记账法,记录某一会计主体资金运动的来龙去脉,反映会计主体的资产、负债和所有者权益情况,才能通过编制资产负债表提供企业财务状况的信息。

(二) 收入 - 费用 = 利润

这一等式表明经营成果与相应期间的收入、费用的关系。

上述等式反映了收入、费用和利润三个会计要素之间的联系和数量关系。这种数量关系表明了企业在一定会计期间的经营成果,因此这一等式又被称为动态会计等式,它是企业、单位计算确定经营成果,设计和编制利润表(或收入支出总表)的理论依据。

(三) 资产 = 负债 + 所有者权益 + 收入 - 费用

这一等式表明会计主体的财务状况与经营成果之间的相互联系。财务状况表现企业一定日期资产的来源与占用情况,反映一定日期资产的存量情况。经营成果则表现企业一定期间净资产增加(或减少)情况,反映一定期间资产的增量(或减量)。企业的经营成果最终要影响到企业的财务状况,企业实现利润,将使企业资产增加,或负债减少;企业亏损,将使企业资产减少,或负债增加。

第五节 会计计量属性

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。根据《企业会计准则——基本准则》第42条的规定,会计计量属性包括五种。

一、计量属性的种类

（一）历史成本

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。

（二）重置成本

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。

（三）可变现净值

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。

（四）现值

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。

（五）公允价值

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。

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、净值、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地计量。

二、各种计量属性之间的关系

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。当然这种关系也并不是绝对的。比如，资产或者负债的历史成本有时就是根据交易时有关资产或者负债的公允价值确定的。在非货币性资产交换中，如果交换具有商业实质，且换入、换出资产的公允价值能够可靠计量的，换入资产入账成本的确定应当以换出资产的公允价值为基础，除非有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠；在非同一控制下的企业合并交易中，合并成本也是以购买方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债等的公允价值确定的。

复习思考题

【简答题】

1. 企业的会计要素包括哪些？其主要特征是什么？
2. 请阐述资产的定义及其确认条件。
3. 所有者权益按照来源应如何分类？