

巍巍交大 百年书香
www.jiaodapress.com.cn
bookinfo@sjtu.edu.cn



策划编辑 马莹莹
责任编辑 胡思佳
封面设计 刘文东

(第2版)

财务会计学

CAIWU KUAIJIXUE



河北省“十四五”普通高等教育本科规划教材

财务会计学 (第2版)

主编 刘国峰 鹿亚芹 张冬燕



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



扫描二维码
关注上海交通大学出版社
官方微信

ISBN 978-7-313-29114-1



9 787313 291141

定价: 59.80元

河北省“十四五”普通高等教育本科规划教材



财务会计学

(第2版)

CAIWU KUAIJIXUE

主编 刘国峰 鹿亚芹 张冬燕



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

免费提供
精品教学资料包
服务热线: 400-615-1233
www.huatengedu.com.cn

河北省“十四五”普通高等教育本科规划教材



财务会计学

(第2版)

主 编 刘国峰 鹿亚芹 张冬燕
副主编 张 烨 孔 盈 刘 宇



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

内容提要

本书共包括十三章内容,分别是总论、货币资金、存货、固定资产、无形资产和商誉、投资性房地产、金融资产、长期股权投资、负债、所有者权益、利润和综合收益、财务会计报告、会计变更和差错更正。

本书既可作为高等院校经济类、管理类等专业教学用书,也可作为广大财会从业者的参考用书。

图书在版编目(CIP)数据

财务会计学 / 刘国峰,鹿亚芹,张冬燕主编. — 2
版. — 上海 : 上海交通大学出版社,2023. 8(2025. 1 重印)
ISBN 978-7-313-29114-1

I. ①财… II. ①刘… ②鹿… ③张… III. ①财务会
计 IV. ①F234. 4

中国国家版本馆 CIP 数据核字(2023)第 145276 号

财务会计学(第 2 版)
CAIWU KUAIJIXUE(DI 2 BAN)

主 编:刘国峰 鹿亚芹 张冬燕

出版发行:上海交通大学出版社

邮政编码:200030

印 制:三河市龙大印装有限公司

开 本:787 mm×1 092 mm 1 / 16

字 数:575 千字

版 次:2023 年 8 月第 2 版

书 号:ISBN 978-7-313-29114-1

定 价:59.80 元

地 址:上海市番禺路 951 号

电 话:021-64071208

经 销:全国新华书店

印 张:22.5 插页 1

印 次:2025 年 1 月第 8 次印刷

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:0316-3655788

会计人员职业道德规范

坚持诚信,守法奉公。

坚持准则,守责敬业。

坚持学习,守正创新。

第2版前言

自《财务会计学》(第1版)出版以来,我国财政部对企业会计准则体系进行过多次修订,并针对每个具体会计准则印发了与其配套的应用指南和一系列企业会计准则的解释、应用案例、实施问答和实务问答等。与此同时,我国高校会计专业的教学随着新经济、新业态、新模式不断涌现也遇到了一些亟待解决的新问题。《财务会计学》(第1版)也需与时俱进,不断完善和提升。鉴于此,我们编写了本书。

“教书必先育人,育人贵在育心”。本书为落实立德树人根本任务,设置了“微案导入”模块,旨在激发学生的学习兴趣;同时又借助“深度思考”模块实现课程“高阶性”,运用“法规链接”模块警示学生从事会计工作要诚信守法,恪守会计职业道德规范。这些模块使立德树人元素如同一条红线贯穿于本课程教学的全过程。

本书充分反映我国企业会计准则改革的最新成果和前沿动态,注重培养学生的创新思维,强化业财融合,有助于提高学生运用所学理论知识分析和解决实际问题的能力。在修订过程中,编者根据2017年修订的《企业会计准则第14号——收入》对收入章节的内容进行了优化,根据2017年修订的《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》对金融资产和长期股权投资等有关内容进行了修订,根据2019年修订的《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》对存货、固定资产和无形资产等资产要素内容进行了调整,根据2019年修订的《企业会计准则第12号——债务重组》对负债要素内容进行了补充。另外,编者还将财政部于2021年印发的《企业会计准则解释第15号》和2022年印发的《企业会计准则解释第16号》的有关规定融入相关的知识点中。

在本书修订过程中,编者充分利用常年从事全国会计专业技术资格考试和注册会计师全国统一考试考前辅导工作积累的经验,提炼历年真题考点,既可帮助学生强化对重点专业知识的掌握,又可有的放矢地帮助学生提高未来的职业胜任能力。

本书获批河北农业大学重点规划教材立项资助,是河北农业大学国家级一流本科会计学专业建设的重要成果之一。由本书编者之一刘国峰主讲的中级财务会计课程获评首届全国高校教师教学创新大赛国赛二等奖和第二批国家级一流本科课程。

本书由河北农业大学刘国峰、鹿亚芹和张冬燕任主编,衡水学院张烨、廊坊师范学院孔盈和河北农业大学刘宇任副主编。具体编写分工如下:第一章、第十一章和第十三章由刘国峰编写,第二章和第八章由鹿亚芹编写,第三章和第十章由张冬燕编写,第四章和第五章由张烨编写,第六章和第七章由孔盈编写,第九章和第十二章由刘宇编写。全书由刘国峰总纂定稿。

在本书案例搜集和整理,以及书稿修订的过程中,河北农业大学研究生李静、赵月茹、李二培做了大量工作,在此一并表示衷心的感谢!

由于编者水平有限,书中难免存在不妥之处,恳请广大读者批评指正。

编 者

第1版前言

会计是随着人类社会生产发展和经营管理的需要而产生、发展并不断完善起来的。作为企业会计学的一个分支,财务会计学旨在向企业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,以利于财务会计报告使用者作出经济决策。

2006年2月15日,中华人民共和国财政部(以下简称财政部)正式发布包括1项基本准则和38项具体准则在内的新企业会计准则体系;2006年10月30日,财政部又发布了企业会计准则应用指南,从而实现了我国会计准则与国际财务报告准则的实质性趋同。另外,随着企业会计准则的贯彻实施,针对企业会计实务中遇到的实施问题,财政部先后于2007年11月16日、2008年8月7日、2009年6月11日和2010年7月14日分别印发了第1、第2、第3和第4号企业会计准则解释。2012年1月教材出版后,财政部陆续制定了《企业会计准则第39号——公允价值计量》《企业会计准则第40号——合营安排》《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的安排》;修订了《企业会计准则第37号——金融工具列报》《企业会计准则第30号——财务报表列报》《企业会计准则第9号——职工薪酬》《企业会计准则第2号——长期股权投资》等。

实施新企业会计准则体系是贯彻落实科学发展观、确保经济又好又快发展和构建社会主义和谐社会的具体体现;新企业会计准则体系使我国会计理论和实务界迎来了前所未有的发展机遇,同时也面临着巨大的挑战;实施新企业会计准则体系要求高等院校会计教育必须从实际出发,紧跟时代潮流,不断进行教学改革和教材建设。鉴于此,我们组织有关专家和学者编写了本书。本书力求选材合理、内容丰富、结构新颖严谨、叙述深入浅出,不仅注重全面、系统地介绍现代财务会计理论的最新成果和技术技能,而且更加注重培养和提高学生运用所学理论分析和解决实际问题的能力,突出针对性、实用性和可操作性。

本书由河北农业大学刘国峰任主编,李名威和张冬燕任副主编。本书具体编写分工如下:刘国峰编写第一章、第十一章和第十三章,李名威编写第二章和第九章,张冬燕编写第三章和第十章,张烨编写第四章和第五章,刘国军编写第六章,于湔编写第七章,刘普编写第八章,郝春雨编写第十二章,全书最后由刘国峰总纂定稿。

本书在编写过程中参考了大量与财务会计相关的教材、专著和论文,在此对原作者深表谢意!在本书大纲的确定和编写过程中,河北农业大学博士生导师王淑珍教授提出了许多宝贵建议;在本书案例搜集和整理以及书稿的校对过程中,章新、靳继刚、刘亚男、林立伟、孔盈和康红冬做了大量的工作。对他们给予的支持和帮助表示衷心的感谢!

限于编者的学识和水平,书中存在的不当之处,恳请读者提出宝贵的意见和建议。

编 者

目 录

第一章	总论	1
第一节	会计的发展历程	1
第二节	我国的企业会计准则体系	3
第三节	财务会计基本理论	6
第二章	货币资金	22
第一节	货币资金概述	22
第二节	库存现金概述	24
第三节	银行存款概述	28
第四节	其他货币资金概述	34
第三章	存货	42
第一节	存货概述	43
第二节	存货的初始计量	45
第三节	存货的发出计量	51
第四节	存货的期末计量	55
第四章	固定资产	64
第一节	固定资产概述	65
第二节	固定资产的初始计量	67
第三节	固定资产的后续计量	75
第五章	无形资产和商誉	89
第一节	无形资产和商誉概述	90
第二节	无形资产和商誉的初始计量	93
第三节	无形资产和商誉的后续计量	101
第四节	无形资产的处置和报废	106
第六章	投资性房地产	110
第一节	投资性房地产概述	111
第二节	投资性房地产的确认和计量	115
第三节	投资性房地产的后续支出和减值	120
第四节	投资性房地产的用途转换和处置	123
第七章	金融资产	132
第一节	金融资产概述	132

第二节	金融资产的确认和计量	137
第三节	金融资产减值和金融资产转移	150
第八章	长期股权投资	159
第一节	长期股权投资概述	159
第二节	长期股权投资的初始计量	161
第三节	长期股权投资的后续计量	167
第四节	长期股权投资核算方法的转换及长期股权投资的处置	175
第九章	负债	187
第一节	负债概述	187
第二节	流动负债	190
第三节	非流动负债	202
第四节	债务重组	209
第五节	借款费用	214
第十章	所有者权益	223
第一节	所有者权益概述	224
第二节	实收资本	225
第三节	其他权益工具	228
第四节	资本公积和其他综合收益	231
第五节	留存收益	234
第十一章	利润和综合收益	240
第一节	综合收益概述	240
第二节	收入、费用和利润	243
第三节	利得和损失	271
第四节	所得税费用和资产负债表债务法	273
第十二章	财务会计报告	279
第一节	财务会计报告概述	279
第二节	资产负债表	283
第三节	利润表	300
第四节	现金流量表	310
第五节	所有者权益变动表	321
第六节	财务报表附注	329
第十三章	会计变更和差错更正	334
第一节	会计政策及其变更	334
第二节	会计估计及其变更	342
第三节	前期差错及其更正	345
参考文献		351

第一章

总 论

学习目标

【知识目标】

掌握我国企业会计准则体系的构成；
掌握会计基本假设和会计基础；
掌握会计信息质量要求以及会计要素的确认、计量和披露原则。

【能力目标】

能够运用企业会计基本原理解决具体的企业会计实务问题；
能够对我国现行企业会计准则体系有整体认知；
加强依据企业会计准则自主学习、自我提升的能力。

【价值目标】

理解企业会计对外提供信息的基本职能，感悟诚实守信是会计从业者的基本素养；
理解企业会计准则属于国家统一的会计制度范畴，做新一代守法守则会计人。



微案导入

甲、乙、丙三位游客到一家酒店住宿，为节省开支，三人决定入住一间标准三人间，并约好分摊住宿费。该酒店标准三人间每天 300 元，他们三人每人拿出 100 元现金交给酒店服务员，并请该服务员把钱交给酒店总服务台。酒店总服台进行登记，酒店经理见状说：“旅游期间三人住宿有优惠，退他们 50 元吧。”于是，服务员拿着 5 张 10 元纸币返回。在折返途中，服务员觉得三人分 50 元太麻烦，便自作主张将两张 10 元纸币放入自己口袋，只退给甲、乙、丙每人 10 元。然而，服务员吃惊地发现：当初三位游客共拿出了 300 元，而现在实际每人支付 90 元，再加上自己私藏的 20 元，一共才 290 元。那么还差 10 元钱，究竟去了哪里呢？

【问题思考】 服务员的做法有何不妥？服务员的计算方法违背会计的哪一基本假设？

第一节 会计的发展历程

会计是以货币为主要计量单位，反映和监督企业和行政、事业单位经济活动的一种经济管理活动，是人类社会生产经营活动发展到一定阶段的产物。对于企业而言，会计主要反映

其财务状况、经营成果和现金流量等信息,并对企业的经营活动和财务收支进行监督。会计源于社会生产实践,随着社会经济发展和科技进步,会计的内容和形式也在不断地变化和完善。纵观世界会计发展史,会计经历了古代会计、近代会计和现代会计三个阶段。

一、古代会计阶段

人类社会的生产活动是会计产生和发展的根本前提。在生产活动中,人类为了获取劳动成果,必然要耗费一定的人力、物力和财力。人们一方面关心劳动成果的多寡,另一方面也关注劳动耗费的高低。

在旧石器时代,人们会利用在骨片或鹿角上雕刻条纹等方式来记载劳动成果和反映劳动耗费。新石器时代,人们有了“数”的概念,于是就产生了“结绳记事”。人类创造文字之后,“书契”这种更为先进的记录经济事项的方法便应运而生。但是,此时的会计记录方法仍然集原始的会计、计算、统计以及其他行为于一身,还不是真正意义上的会计。后来,人类社会进入农业社会时代,在会计记账方法中相应出现了为自然经济服务的单式簿记。单式簿记不断向前发展,形成了一个固定的、完善的会计方法体系。然而,单式簿记的整个方法体系仅适用于自然经济社会活动,其自身缺乏科学的内在联系,还不能够完整地记录经济业务的来龙去脉。

二、近代会计阶段

复式(借贷)记账法的出现是会计发展史上的一个重要里程碑。公元14世纪,意大利的佛罗伦萨、热那亚和威尼斯等地的海上贸易不断繁荣发展,人们所使用的货币种类、重量和成色等日益复杂,通过银行进行转账结算受到人们的普遍欢迎。于是,银行为了办理转账结算业务,设计了“借”“贷”两个记账方向,将债权记入“借方”、将债务记入“贷方”。到了15世纪初期,人们除增设了“资本”“损益”账户外,还增设了“余额”账户,用来进行全部账户的试算平衡。随后借贷记账法便传遍欧洲、美洲等地,成为世界通用的记账方法。19世纪末复式记账法开始进入中国经济社会。

复式记账法从数学的等量关系出发揭示记账内容的内在联系,全面地记录和描述了经济活动所产生的各种数量关系与经济关系,从而得到了全世界的认可。1494年,意大利数学家卢卡·帕乔利(Luca Pacioli)在他的著作《算术、几何、比及比例概要》中对复式记账法的记账原理进行了总结。他指出,复式记账法中含有深刻的数学原理,资本和所有权之间存在的经济关系与数学等量关系是复式记账法的理论依据和记账基础。

三、现代会计阶段

第二次世界大战后,随着科学技术的迅速发展和科技成果的大量应用,企业之间的竞争日趋激烈,企业的组织规模也日益扩大。1952年,“管理会计”这一名词应运而生,由此将会计分为了财务会计和管理会计两个体系。

1953—1957年,我国引进苏联的会计制度和会计理论;1978—1991年,我国的会计进入了振兴与发展的新时期,逐步建立了具有中国特色的会计理论与方法体系。1992年以来,我国会计业务处理规范开始向国际通行的会计惯例靠拢,会计准则的规范程度越来越高,一

些基本的会计概念和准则、条款甚至直接借鉴国际会计标准。会计在经济管理、公司治理、经济主体行为规范乃至宏观经济运行调节等方面的作用日渐显现。

法规链接

根据《企业会计准则——基本准则》第十一条规定：“企业应当采用借贷记账法记账。”

第二节 我国的企业会计准则体系

我国财政部于2006年2月15日发布了包括《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,又发布了《企业会计准则——应用指南》,从而实现了我国会计准则与国际财务报告准则的实质性趋同。应用指南是对具体准则相关条款的细化和对重点难点内容提供操作性的规定。目前,我国现行企业会计准则体系中的每一个具体准则都有与其对应的应用指南。后续多次对原有企业会计准则的修订和增发新的具体会计准则,其中《企业会计准则第15号——建造合同》于2017年与《企业会计准则第14号——收入》合并形成新的收入准则,截至2022年,我现行企业会计准则的具体准则有41个,排序到第42号,具体如表1-1所示。

表 1-1 我国现行企业会计准则体系一览表

序 号	准 则 名 称	备 注
企业会计准则——基本准则(2006年发布,2014年修订)		
企业会计准则(具体准则)		
第1号	存货	2006年发布
第2号	长期股权投资	2006年发布,2014年修订
第3号	投资性房地产	2006年发布
第4号	固定资产	2006年发布
第5号	生物资产	2006年发布
第6号	无形资产	2006年发布
第7号	非货币性资产交换	2006年发布,2019年修订
第8号	资产减值	2006年发布
第9号	职工薪酬	2006年发布,2014年修订
第10号	企业年金基金	2006年发布
第11号	股份支付	2006年发布
第12号	债务重组	2006年发布,2019年修订
第13号	或有事项	2006年发布
第14号	收入	2006年发布,2017年修订

(续表)

序 号	准 则 名 称	备 注
第 15 号	建造合同	2006 年发布,2017 年与“收入准则”合并
第 16 号	政府补助	2006 年发布,2017 年修订
第 17 号	借款费用	2006 年发布
第 18 号	所得税	2006 年发布
第 19 号	外币折算	2006 年发布
第 20 号	企业合并	2006 年发布
第 21 号	租赁	2006 年发布,2018 年修订
第 22 号	金融工具确认和计量	2006 年发布,2017 年修订
第 23 号	金融资产转移	2006 年发布,2017 年修订
第 24 号	套期会计	2006 年发布,称为“套期保值”;2017 年修订,改称为“套期会计”
第 25 号	原保险合同	2006 年发布,2020 年修订,改称为“保险合同”
第 26 号	再保险合同	2006 年发布
第 27 号	石油天然气开采	2006 年发布
第 28 号	会计政策、会计估计变更和差错更正	2006 年发布
第 29 号	资产负债表日后事项	2006 年发布
第 30 号	财务报表列报	2006 年发布,2014 年修订
第 31 号	现金流量表	2006 年发布
第 32 号	中期财务报告	2006 年发布
第 33 号	合并财务报表	2006 年发布,2014 年修订
第 34 号	每股收益	2006 年发布
第 35 号	分部报告	2006 年发布
第 36 号	关联方披露	2006 年发布
第 37 号	金融工具列报	2006 年发布,2014 年修订,2017 年再修订
第 38 号	首次执行企业会计准则	2006 年发布
第 39 号	公允价值计量	2014 年发布
第 40 号	合营安排	2014 年发布
第 41 号	在其他主体中权益的披露	2014 年发布
第 42 号	持有待售的非流动资产、处置组和终止经营	2017 年发布

我国企业会计准则体系属于国家统一的会计制度范畴,由基本准则、具体准则、会计准则应用指南和解释等组成。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进行会计处理的规范;应用指南是对具体准则的一些重点、难点问题做出的操作性规定;解释是随着企业会计准则的贯彻实施,就实务中遇到的问题对具体准则做出的解释。

一、基本准则

在我国现行的企业会计准则体系中,基本准则对会计处理的一般要求做出了原则性规定,体现了会计核算的基本规律,要求所有会计主体共同遵守。它规范了包括财务报告的目标、会计基本假设、会计信息质量要求、会计要素的定义及其确认、计量原则、财务报告等在内的基本问题,是制定会计准则的出发点,是制定具体准则的基础。

基本准则的第一章为总则,其内容包括:准则的适用范围,会计的基本目标——反映管理当局的受托责任和提供决策有用的信息,四个基本假设——会计主体、持续经营、会计分期和货币计量,会计基础——权责发生制。第二章为会计信息质量要求,其内容包括:基本的会计信息质量要求为可靠性和相关性,同时还包括可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性、及时性。第三章至第八章为会计要素的定义,其内容包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。第九章至第十一章为会计计量与报告,计量部分的内容主要包括五种计量属性,分别为历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等;财务会计报告部分的内容则包括财务会计报表的种类和附注等内容。

二、具体准则和应用指南

具体准则是依据基本准则制定的,对具体会计事项进行确认、计量、报告(或披露)的规范。相对于基本准则而言,具体准则是一种具有可操作性和指导性的实用会计处理规范,是指导企业进行日常会计处理的应用指南。具体准则一般包括基本业务会计准则、财务报告准则、特殊业务会计准则和特殊行业会计准则等内容。其中,基本业务会计准则是对不同行业中共同的经济业务进行确认、计量、报告(或披露)的规范,其主要内容包括存货、固定资产、无形资产、投资性房地产、职工薪酬、长期股权投资、收入、所得税、借款费用、金融工具确认和计量等;财务报告准则是对企业对外提供的各种会计报表、报表附注的内容和列示方法等做出的规范,包括财务报表列报、现金流量表、中期财务报告、合并财务报表、每股收益、分部报告、关联方披露、金融工具列报、首次执行企业会计准则等;特殊业务会计准则是对企业中一些非共性、不普遍发生的经济业务进行确认、计量、报告(或披露)的规范,主要包括租赁、资产减值、企业合并、外币折算、股份支付、债务重组、政府补助、非货币性资产交换、持有待售的非流动资产、处置组和终止经营等;特殊行业会计准则是针对一些生产、经营规律比较特殊或受自然因素制约较大的行业的特定经济业务进行确认、计量、报告(或披露)的规范,如生物资产、企业年金基金、原保险合同、再保险合同、石油天然气开采等。

三、解释

随着企业会计准则的深入贯彻实施,新情况、新问题不断涌现,因此,客观上要求对企业会计准则及时做出解释。解释是对具体准则在实施过程中出现的问题、具体准则条款规定不清楚或者尚未规定的问题做的补充说明。截至2022年12月13日,我国财政部已经发布了16个企业会计准则解释。

法规链接

根据《中华人民共和国会计法》第二十五条规定:“公司、企业必须根据实际发生的经济业务事项,按照国家统一的会计制度的规定确认、计量和记录资产、负债、所有者权益、收入、费用、成本和利润。”

第三节 财务会计基本理论

一、财务报告的目标、会计基本假设和会计基础

(一) 财务报告的目标

我国企业财务报告有两大目标:一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;二是反映企业管理层受托责任的履行情况,以利于财务报告使用者做出经济决策。

财务报告外部使用者主要包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等。满足投资者的信息需要是企业财务报告编制的首要出发点,将投资者作为企业财务报告的首要使用者,凸显了投资者的地位,体现了保护投资者利益的要求,是市场经济发展的必然。除了投资者,企业财务报告的外部使用者还有债权人、政府及有关部门、社会公众等。由于投资者是企业资本的主要提供者,通常情况下,如果财务报告能够满足这一群体的会计信息需求,那么就可以满足其他使用者的大部分信息需求。

通常认为财务报告的目标有受托责任观和决策有用观两种。

现代企业制度强调企业所有权和经营权分离,企业管理层受委托人委托经营管理企业及其各项资产,负有受托责任。即企业管理层所经营管理的企业各项资产基本上均为投资者投入的资本(或者留存收益作为再投资)或者向债权人借入的资金所形成,企业管理层有妥善保管并合理、有效运用资产的责任。企业投资者和债权人等需要及时或者经常了解企业管理层保管、使用资产的情况,以便评价企业管理层的责任情况和业绩情况,并决定是否调整投资或者信贷政策,是否需要加强企业内部控制和其他制度建设,是否需要更换管理层等。因此,财务报告应当反映企业管理层受托责任的履行情况,支持外部投资者和债权人等评价企业的经营管理责任和资源使用的有效性。另外,由于企业的经营活动日益对自然环境和社会环境带来积极或消极的影响,很多相关利益组织,如政府机构、环保组织等密切关注企业的财务信息,为满足这些利益方的决策需求,财务报告目标的决策有用观应运而生。决策有用观认为会计目标是提供经济决策有用的信息,而对决策者有用的信息主要是关于企业现金流动的信息和经营业绩及资源变动的信息。

受托责任观和决策有用观立足于资产委托者和决策者两类不同的服务对象,而这两类服务对象在经济生活中的现实地位和未来地位是同等重要的。因此,受托责任观和决策有用观无论是从其产生的根源分析,还是从其现实经济发展方面分析,都有其存在的合理性,都有继续发展的空间,只是两者的侧重点各有不同。



微课

财务报告目标

（二）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、空间环境等所做的合理设定。会计所处的环境十分复杂,其面对的是不断变化的社会经济环境。会计人员在会计核算的过程中,面对这些变化不定的环境,不得不做出合理假设,对会计核算的对象及其经济环境做出基本规定,以使会计核算能够正常进行。会计假设既是会计核算的基本依据,也是制定会计准则和会计核算制度的重要指导思想。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。



微课
会计基本假设

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于反映特定对象的活动,并将其与其他经济实体区别开来,这样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、计量和报告工作的重要前提。

只有明确会计主体,才能划定会计所要处理的各项交易或事项的范围。在会计工作中,只有那些影响企业本身经济利益的各项交易或事项才能加以确认、计量和报告,那些不影响企业本身经济利益的各项交易或事项则不能加以确认、计量和报告。会计工作中通常所讲的资产、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。

只有明确会计主体,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。例如,企业所有者的经济交易或者事项是属于企业所有者主体发生的,不应纳入企业会计核算的范围,但是企业所有者投入企业的资本或者企业向所有者分配的利润,则属于企业主体发生的交易或者事项,应当纳入企业会计核算的范围。

另外,会计主体不同于法律主体。一般来说,法律主体必然是一个会计主体。例如,一个企业作为一个法律主体,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,在企业集团中,一个母公司拥有若干子公司,母公司和子公司虽然是不同的法律主体,但是母公司对子公司拥有控制权,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,由企业负责管理的证券投资基金、企业年金基金等,尽管它们不属于法律主体,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。

【例 1-1】2022 年 6 月,甲、乙、丙三人出资 1 000 万元组建阳光有限责任公司。2022 年 10 月 15 日,甲用自有银行存款 60 万元购买五粮液公司的股票。请问,阳光有限责任公司是否应对这项投资活动进行核算?

不应该进行核算。根据规定,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。在本例中,甲购买股票的投资活动不属于阳光有限责任公司的投资活动。

【例 1-2】某基金管理公司管理了 8 只证券投资基金。该公司本身既是法律主体,又是会计主体,需要以公司为主体核算公司的各项经济活动,以反映整个公司的财务状况、经营

成果和现金流量。请问,每只基金是否属于会计主体?

属于。尽管每只基金都不属于法律主体,但需要单独核算,并向基金持有人定期披露基金的财务状况和经营成果等,因此,每只基金也属于会计主体。

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 and 状态继续经营下去,不会停业,也不会大规模削减业务。在持续经营的前提下,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。

企业是否持续经营,在会计原则、会计方法的选择上有很大差别。一般情况下,应当假定企业将会按照当前的规模 and 状态继续经营下去。明确这个基本假设,就意味着会计主体将按照既定用途使用资产,也会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。如果判断企业会持续经营,就可以假定企业的固定资产会在持续经营的生产经营过程中长期发挥作用,并服务于生产经营过程,固定资产就可以根据历史成本进行记录,并采用折旧的方法,将历史成本分摊到各个会计期间或相关产品的成本中。如果判断企业不会持续经营,固定资产就不应采用历史成本进行记录并按期计提折旧。

【例 1-3】某企业购入一条生产线,预计使用寿命为 5 年,考虑到企业将会持续经营下去,因此可以假定企业的固定资产会在持续经营的生产经营过程中长期发挥作用,并服务于生产经营过程,即不断地为企业生产产品,直至生产线使用寿命结束。为此固定资产就应当根据历史成本进行记录,并采用折旧的方法,将历史成本分摊到预计使用寿命期间所生产的相关产品成本中。请问,该企业上述做法是基于哪个会计基本假设的考虑?

持续经营。

如果一个企业在不能持续经营时还假定企业能够持续经营,并仍按持续经营基本假设选择会计确认、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,最后会诱导会计信息使用者做出错误决策。

3. 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,在于通过对会计期间的划分,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。中期是指短于一个完整的会计年度的报告期间,包括半年度、季度和月度;也可以是其他短于一个会计年度的期间,如 1 月 1 日至 9 月 30 日的期间等。

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,都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。明确会计分期假设意义重大,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。

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计量来反映会计主体的

生产经营活动。在会计确认、计量和报告过程中之所以选择以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职能。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,所以我国《企业会计准则——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,但是这些信息对于财务报告使用者进行决策也很重要。因此,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。

深度思考

诚信公司 202×年 12 月 20 日与远大公司签订合同约定:诚信公司应于 202×年 5 月 20 日前将合同标的的商品运抵远大公司并经验收。诚信公司该项合同中所售商品为库存 W 商品,202×年 12 月 30 日,诚信公司根据合同向远大公司开具增值税专用发票并于当日确认了商品销售收入。W 商品于 202×年 5 月 10 日发出,于 5 月 15 日运抵远大公司并验收合格。试分析,诚信公司 202×年 W 商品销售收入的确认可能违背哪一会计基本假设?

【解析】诚信公司 W 商品于 202×年 5 月 10 日发出并于 5 月 15 日运抵远大公司验收合格,表明诚信公司履行合同义务并且远大公司取得 W 商品控制权是在 202×年,即诚信公司应当在 202×年确认相关收入,因此,诚信公司违背了会计分期基本假设。

(三) 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,它是以实际收到或支付的现金作为确认收入和费用的依据。

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,但销售并未实现;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。为了更加真实、公允地反映特定会计期间的财务状况和经营成果,《企业会计准则——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。

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。企业会计的现金流量表正表编制应当采用收付实现制。



微课
会计基础

二、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并且应具备的基本特征,主要包括可

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。

(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,就会给投资者等财务报告使用者的决策产生误导甚至带来损失。为了贯彻可靠性要求,企业应当做到以下几点:

(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,其中包括应当编报的报表及其附注内容等应当保持完整,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) 财务报告中包含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,这样的财务报告信息就不是中立的。

【例 1-4】某公司于 2021 年下半年发现公司销售量萎缩,无法实现年初确定的销售收入目标,但是当时考虑到 2022 年春节前后,公司销售量可能会出现较大幅度的增长,于是该公司在 2021 年 10 月末制作了若干存货出库凭证,并确认销售收入实现。请问,该公司的做法是否恰当?

不恰当。因为该公司这种处理不是以其实际发生的交易事项为依据的,而是虚构的交易事项。这违背了会计信息质量要求的可靠性原则,也违背了《中华人民共和国会计法》的有关规定。

(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决策需要相关。这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做出评价或者预测。

会计信息是否有用、是否具有价值,关键看其与投资者等财务报告使用者的决策需要是否相关、是否有助于投资者等财务报告使用者做出决策或者提高决策水平。相关的会计信息应当有助于投资者等财务报告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,具有反馈价值。相关的会计信息还应当具有预测价值,有助于投资者等财务报告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,要求企业在确认、计量和报告会计信息的过程中充分考虑投资者等财务报告使用者的决策模式和信息需要。相关性是以可靠性为基础的,两者之间并不矛盾,不应将两者对立起来。

【例 1-5】企业在会计核算中区分收入和利得、费用和损失,在编制资产负债表时区分流动资产和非流动资产、流动负债和非流动负债,以及在会计计量属性方面适度引入公允价值等。请问:这样做符合哪个会计信息质量要求?

符合会计信息质量要求的相关性。这样做都是为了提高会计信息的预测价值,进而提升会计信息的相关性。

(三) 可理解性

可理解性要求企业提供的会计信息清晰明了,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方便使用,而要使投资者等财务报告使用者有效使用会计信息,应当让其了解会计信息的内涵,熟知会计信息的内容,这就要求财务报告所提供的会计信息清晰明了,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的同时,还应假定投资者等财务报告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,但其与投资者等财务报告使用者的经济决策相关,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。可比性主要包括两层含义:一是同一企业不同时期要相互可比,二是不同企业在相同会计期间要相互可比。

为了便于投资者等财务报告使用者了解企业的财务状况、经营成果和现金流量的变化趋势,比较企业不同时期的财务报告信息,全面、客观地评价企业过去、预测企业未来,从而做出决策,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。如果按照规定或者在会计政策变更后可以提供更可靠、相关性更强的会计信息,则可以变更会计政策。有关会计政策变更的情况,应当在附注中予以说明。

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,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,而不应仅仅以交易或者事项的法律形式为依据。

企业发生的交易或事项在多数情况下,其经济实质和法律形式是一致的。但是,在有些情况下,两者并不一致。例如,甲投资者持有被投资方 49% 的表决权股份,剩余表决权由数千位股东持有,没有股东持有超过 1% 的表决权股份,没有任何股东与其他股东达成协议或能够做出共同决策。因此,从法律形式来看,虽然甲投资者持有被投资方的表决权股份没有超过 50%,但是,对其持有的表决权与相关事实和情况进行综合考虑,可以判断甲投资者实质上是拥有对被投资方的表决权的。

(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做出决策,则该信息就具有重要性。企业应当根据其所处的环境和实际情况,从项目的性质和金额大小两方面加以判断会计信息是否具有重要性。

例如,我国上市公司要求对外提供季度财务报告,考虑到季度财务报告披露的时间较短,从成本效益原则考虑,季度财务报告没有必要像年度财务报告那样披露详细的附注信息。因此,《企业会计准则第32号——中期财务报告》规定,中期财务报告中的附注应当以年初至本中期末为基础编制,披露自上年度资产负债表日之后发生的,有助于理解企业财务状况、经营成果和现金流量变化情况的重要交易或者事项。这种附注披露,就体现了会计信息质量的重要性要求。

(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,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,要求在面临不确定性因素的情况下企业做出职业判断时,应当保持应有的谨慎,充分估计到各种风险和损失,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。

谨慎性的应用也不允许企业设置秘密准备。如果企业故意低估资产或收益,或者故意高估负债或费用,将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,从而对投资者等财务报告使用者的决策产生误导,这是不符合《企业会计准则——基本准则》的要求的。

(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投资者等财务报告使用者做出经济决策,具有时效性。即使是可靠、相关的会计信息,如果不及时提供,就失去了时效性,对于投资者等财务报告使用者的效用就大大降低,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投资者等财务报告使用者,便于其及时使用和决策。

在实务中,为了及时提供会计信息,企业可能需要在有关交易或者事项的信息全部获得之前进行会计处理,这样就满足了会计信息的及时性要求,但可能会影响会计信息的可靠性要求;反之,如果企业等到与交易或者事项有关的全部信息获得之后再进行会计处理,这样的信息披露可能会由于存在时效性问题,对于投资者等财务报告使用者决策的有用性大大降低,这就需要企业在及时性和可靠性之间做相应选择,以更好地满足投资者等财务报告使用者的经济决策需要为判断标准。

法规链接

根据《中华人民共和国会计法》第十八条规定:“各单位采用的会计处理方法,前后各期应当一致,不得随意变更;确有必要变更的,应当按照国家统一的会计制度的规定变更,并将变更的原因、情况及影响在财务会计报告中说明。”

三、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反映企业的财务状况,收入、费用和利润要素侧重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

1. 资产的定义

资产是指由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或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现金等价物,或者是可以转化为现金或现金等价物的形式,或者是可以减少现金或现金等价物流出的形式。资产预期能否会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,那么就不能将其确认为企业的资产。前期已经确认为资产的项目,如果不能再为企业带来经济利益,则不能再确认为企业的资产。

【例 1-6】甲企业在 2022 年年末盘点存货时,发现存货毁损 83 万元,企业以该存货管理责任不清为由,将毁损的存货继续挂账,并在资产负债表中作为流动资产予以反映。请问,该企业的做法是否恰当?

不恰当。由于该存货已经毁损,预期不能为企业带来经济利益,所以不符合资产的定义,不应再在资产负债表中确认为一项资产。

(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,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。企业享有资产的所有权,通常表明企业能够排他性地从资产中获取经济利益,通常在判断资产是否存在时,所有权是考虑的首要因素。在有些情况下,资产虽然不为企业所拥有,即企业并不享有其所有权,但企业控制了这些资产,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。如果企业既不拥有也不控制资产所能带来的经济利益,就不能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形成资产,企业预期在未来发生的交易或者事项不能形成资产。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。

【例 1-7】甲企业和乙施工单位签订了一项厂房建造合同,建造合同义务尚未履行。请问,甲公司是否可以确认在建工程或者固定资产?

不可以。建造行为尚未发生,因此,不符合资产的定义,甲企业不能确认在建工程或者固定资产。

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。从资产的定义可以看出,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,与资源有关的经济利益能否流入企业或者能够流入企业多少,实际上带有一定的不确定性。所以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,那么就应当将其作为资产予以确认;反之,则不能确认为资产。例如,某企业赊销一批商品给某一客户,从而形成了对该客户的应收账款,由于企业最终收到款项与销售实现之间有时间差,而且收款又在未来期间,所以带有一定的不确定性。如果企业在销售时判断未来很可能收到款项或者能够确定收到款项,企业就应当将该应收账款确认为一项资产;如果企业判断在通常情况下很可能部分或者全部款项无法收回,则表明该部分或者全部应收账款已经不符合资产的确认条件,应当计提坏账准备,减少资产的价值。

(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地计量时,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地计量,就视为符合了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小,如企业持有的股票期权等衍生工具形成的资产。对于这些资产,尽管它们可能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地计量,也被认为符合资产可计量性的确认条件。

深度思考

蓝天公司是一家啤酒生产企业,为答谢代理商,经董事会批准,20××年为过去3年达到一定销量的代理商免费配备1台冰箱。按照蓝天公司与代理商的约定,冰箱的所有权归蓝天公司,在预计使用寿命内免费提供给代理商使用,蓝天公司不会收回,亦不会转作他用。蓝天公司向代理商提供冰箱600台,每台价值1万元,冰箱的预计使用寿命为5年,预计净残值为零,不考虑其他因素,试分析:蓝天公司是否应将其购买的600台冰箱确认为资产?

【解析】不应确认为资产。蓝天公司为代理商提供的冰箱是为了销售活动而产生的经济利益的流出,不符合与该资源有关的经济利益很可能流入企业的确认条件,所以,不能确认为资产,应该确认为销售费用。

(二) 负债的定义及其确认条件

1. 负债的定义

负债是指由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。根据负债的定义,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,它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应付账款、企业向银行贷入款项形成借款、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,某企业多年来制定有一项销售政策,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企业,才符合负债的定义;如果不会导致企业经济利益流出,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。例如,以现金偿还、以实物资产偿还、以提供劳务等形式偿还或者以部分转移资产、部分提供劳务的形式偿还等。

(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所形成。换句话说,只有过去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。

【例 1-8】恒信企业向银行借款 1 500 万元,即属于过去的交易或者事项所形成的负债。企业同时还与银行达成了两个月后借入 2 000 万元的借款意向书。请问,恒信企业能否根据借款意向书确认负债?

不能。该交易不属于过去的交易或者事项,不应形成企业的负债。

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,还需要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。从负债的定义可以看出,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于大量的估计。因此,负债的确认应当与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,考虑到经济利益流出的金额通常在未来期间,有时未来期间较长,有关金额的计量需要考虑货币时间价值等因素的影响。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) 所有者权益的定义及其确认条件

1. 所有者权益的定义

所有者权益又称为股东权益,是所有者对企业资产的剩余权益,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。

所有者权益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)、其他综合收益、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,也构成所有者权益。

(1) 所有者投入的资本。所有者投入的资本是指所有者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。

(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的、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。损失是指企业在非日常活动中发生的、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流出。直接计入所有者权益的利得和损失主要包括其他债权投资的公允价值变动额、现金流量套期中的套期工具公允价值变动额(有效套期部分)等。

(3) 留存收益。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。

2. 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地计量时,所有者权益的金额也就可以确定了。

(四) 收入的定义及确认条件

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,因为企业在非日常活动中形成的经济利益的流入不能确认为收入,而应当计入利得,如企业将处置固定资产形成的净流入计入资产处置损益。

(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,而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。企业对于因借入款项所导致的经济利益的增加,不应当将其确认为收入,而应当将其确认为一项负债。

2. 收入的确认条件

企业应当在履行了合同中的履约义务,即在客户取得相关商品或服务控制权时确认收入。取得相关商品控制权是指能够主导该商品的使用并从中获得几乎全部的经济利益。

深度思考

诚信公司向N国的B公司销售一批商品,合同标价为100万元。在此之前,诚信公司从未向N国的其他客户进行过销售,由于N国正在经历严重的经济困难,诚信公司预计不能从B公司收回全部的对价金额,仅能收回70万元。然而,诚信公司预计N国的经济情况将在未来2~3年内好转,并且诚信公司与B公司之间建立的良好关系将有助于其在该国家拓展其他潜在客户,于是诚信公司能够接受B公司支付低于合同对价的金额,且估计很可能收回该对价。假设不考虑其他因素,试分析:诚信公司能否认定该合同满足合同价款很可能收回的条件并确认收入70万元?

【解析】能。企业在评估其因向客户转让商品而有权取得的对价是否很可能收回时,仅应考虑客户到期时支付对价的能力和意图(客户的信用风险)。当对价是可变对价时,由于企业可能会向客户提供价格折让,企业有权收取对价的金额有可能会低于合同标价。

(五) 费用的定义及确认条件

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、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。根据费用的定义,费用具有以下几方面的特征:

(1) 费用是企业在日常活动中发生的。费用必须是企业在其日常活动中发生的,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一致。日常活动所产生的费用通常包括销售成本(营业成本)、职工薪酬、折旧费、无形资产摊销费等。将费用界定为在日常活动中形成的,目的是将其与损失相区分。企业在非日常活动中形成的经济利益的流出不能确认为费用,而应当计入损失,如企业将处置无形资产形成的净流出计入资产处置损益。

(2) 费用是与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。费用的发生应当会导致经济利益的流出,从而导致资产的减少或者负债的增加(最终也会导致净资产的减少)。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等的流出或者消耗等。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抵减项目,不应当确认为费用,因此,应当将其排除在费用的定义之外。

(3) 费用会导致所有者权益的减少。与费用相关的经济利益的流出应当会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。例如,企业偿还银行借款,会导致企业负债减少,所以不能确认为费用。

【例 1-9】某企业用银行存款 530 万元购买生产用原材料。请问,该企业能否将 530 万元确认为费用?

不能。因为该购买行为尽管使企业经济利益流出了 530 万元,但并不会导致企业所有者权益的减少,它使企业增加了另外一项资产(存货),因此,不应将该经济利益的流出确认为费用。

【例 1-10】某企业用银行存款偿还了一笔应付账款 2 080 万元。请问,该企业能否确认 2 080 万元费用?

不能。尽管该偿付行为导致企业经济利益流出了 2 080 万元,但是,该流出没有导致企业所有者权益的减少,而是使企业负债(应付账款)减少,因此,不应将该经济利益的流出作为费用予以确认。

2. 费用的确认条件

费用的确认除了应当符合其定义外,还需要满足其他条件,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,且经济利益的流出额能够可靠地计量时才能予以确认。因此,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额能够可靠地计量。

(六) 利润的定义、来源构成及确认条件

1. 利润的定义

利润是指企业在一定会计期间的经营成果。通常情况下,如果企业实现了利润,表明企业的所有者权益将增加,业绩将得到提升;反之,如果企业发生了亏损(利润为负数),表明企

业的所有者权益将减少,业绩将下滑。因此,利润往往是评价企业管理层业绩的一项重要指标,也是投资者等财务报告使用者进行决策时的重要参考。

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、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或者损失。企业应当严格界定收入和利得、费用和损失之间的边界,以更加全面地反映企业的经营业绩。

3. 利润的确认条件

利润反映的是收入减去费用、利得减去损失后的净额。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、利得和损失金额的计量。

法规链接

《中华人民共和国会计法》第二十六条规定:“公司、企业进行会计核算不得有下列行为:

“(一)随意改变资产、负债、所有者权益的确认标准或者计量方法,虚列、多列、不列或者少列资产、负债、所有者权益;

“(二)虚列或者隐瞒收入,推迟或者提前确认收入;

“(三)随意改变费用、成本的确认标准或者计量方法,虚列、多列、不列或者少列费用、成本;

“(四)随意调整利润的计算、分配方法,编造虚假利润或者隐瞒利润;

“(五)违反国家统一的会计制度规定的其他行为。”

四、会计要素计量属性及其应用原则

1. 会计要素计量属性

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。计量属性是指所计量的某一要素的特性或外在表现形式,如桌子的长度、铁矿的重量、楼房的高度等。从会计角度来讲,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,是取得或制造某项财产物资时所实际支付的现金或其他等价物。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的生产经营过程中,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计量,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地计量。

值得一提的是,我国引入公允价值计量是适度、谨慎和有条件的,因此,在《企业会计准则第3号——投资性房地产》《企业会计准则第5号——生物资产》和《企业会计准则第20号——企业合并》等具体准则中规定,只有在公允价值能够取得并可靠地计量的情况下,才能采用公允价值。

法规链接

《企业会计准则——基本准则》第四十一条规定:“企业在将符合确认条件的会计要素登记入账并列报于会计报表及其附注(又称财务报表,下同)时,应当按照规定的会计计量属性进行计量,确定其金额。”

思考题

- (1) 企业编制财务报告的目标是什么?
- (2) 企业会计确认、计量和报告的基本前提是什么? 会计基础是什么?
- (3) 企业财务报告提供的会计信息应当具备哪些信息质量要求?
- (4) 企业财务会计包括哪些要素? 各会计要素的确认应当符合哪些条件?
- (5) 会计计量属性有哪些? 应用这些计量属性时应当遵循什么原则?

练习题

1. 2022年2月,信和诚会计师事务所的注册会计师在对甲上市公司进行年度财务报告审计时发现,甲公司对其已经发生的经济业务事项有如下会计处理:

(1) 甲公司年度终了对固定资产使用寿命和预计净残值进行复核并调整。

(2) 甲公司鉴于年度利润计划完成情况不佳,将固定资产折旧的方法由原来的年数总和法改为年限平均法。

(3) 甲公司鉴于其被投资企业可能发生重大亏损,将长期股权投资核算由权益法改为成本法。

(4) 甲公司对其房屋、建筑物以外未投入使用的固定资产计提折旧,计提折旧的方法与我国现行税法的规定不相一致。

要求:上述处理中甲公司违反可比性会计信息质量要求的有哪些?

2. 2022年2月,诚和信会计师事务所的注册会计师在对乙上市公司进行年度财务报告审计时发现,乙公司对其已经发生的经济业务事项做如下处理:

(1) 将租入的固定资产作为使用权资产进行核算。

(2) 对固定资产采用加速折旧的方法计提折旧。

(3) 除特殊规定外,公司对所有应纳税暂时性差异均应确认相关的递延所得税负债。

(4) 对发生减值迹象的无形资产计提资产减值准备。

要求:上述处理中乙公司符合谨慎性会计信息质量要求的有哪些?

3. 2022年2月,金诚信会计师事务所的注册会计师在对丙上市公司进行年度财务报告审计时发现,丙公司当期发生的负债类业务有如下几项:

(1) 丙公司因产品质量保证而确认了预计负债。

(2) 丙公司从境外采购原材料形成了外币应付账款。

(3) 丙公司根据暂时性差异确认了递延所得税负债。

(4) 丙公司为筹集工程项目资金发行债券形成了应付债券。

要求:丙公司当期发生的负债类业务中,不应按公允价值进行后续计量的有哪些?



案例实战

光明有限责任公司投资大明有限责任公司,拥有大明有限责任公司76%的表决权资本。两公司形成母子公司关系,虽然母子公司均为不同的独立法律主体,但是,两公司构成一个企业集团。2022年10月28日,光明有限责任公司向大明有限责任公司销售产品一批,已经发货并向大明有限责任公司开出的增值税专用发票上注明价款为10万元,增值税税额为1.3万元,货款尚未收到。大明有限责任公司已经将产品验收入库,双方在合同中约定大明有限责任公司在2022年12月15日向光明有限责任公司支付款项。

要求 请分析上述材料,回答下列问题:

(1) 关于投资业务,从光明有限责任公司和大明有限责任公司两家企业的角度来看,各自应该如何理解?

(2) 如何理解企业集团不是法律主体,却是会计主体?

(3) 2022年10月28日光明有限责任公司是否应确认收入?