

普通高校“十二五”规划教材
会计学系列

中级财务会计

方晶晶 张琪 主编
杨良 孙雪静 陈雪 副主编
何璋 主审

清华大学出版社

内 容 简 介

本书共 12 章,详细地介绍了“货币资金与应收款项”、“存货”、“金融资产”、“长期股权投资”、“固定资产”、“无形资产与其他长期资产”、“流动负债”、“非流动负债”、“所有者权益”、“收入与费用及利润”、“财务报告”等财务会计知识。

本书可作为高等学校经济管理类专业教材,也可作为相关实际工作的人员进行培训和自学的工具书。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

中级财务会计/方晶晶,张琪主编. —北京:清华大学出版社,2013

(普通高校“十二五”规划教材·会计学系列)

ISBN 978-7-302-31465-3

I. ①中… II. ①方… ②张… III. ①财务会计—高等学校—教材 IV. ①F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第 022930 号

责任编辑:刘志彬

封面设计:汉风唐韵

责任校对:宋玉莲

责任印制:沈 露

出版发行:清华大学出版社

网 址: <http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址:北京清华大学学研大厦 A 座 邮 编:100084

社 总 机:010-62770175 邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质量反馈:010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

课件下载: <http://www.tup.com.cn>, 010-62770175 转 4506

印 装 者:清华大学印刷厂

经 销:全国新华书店

开 本:185mm×230mm 印 张:31

字 数:658 千字

版 次:2013 年 3 月第 1 版

印 次:2013 年 3 月第 1 次印刷

印 数:1~5000

定 价:39.80 元

产品编号:051963-01

前言

中级财务会计学是会计学和财务管理专业的核心课程之一,它系统讲授财务会计的基本理论、主要经济业务和事项的会计核算方法,以及财务会计报告的编制和分析。

财务会计学按照循序渐进的知识结构,组成会计学原理、中级财务会计学和高级财务会计学三门课程。在财务会计学课程体系中,中级财务会计学发挥着承上启下的重要作用,承担了对财务会计学知识中的主体部分进行全面、系统讲述的任务。理论上讲,中级财务会计学是运用会计学原理中揭示的概念、原则与方法,全面阐述持续经营的企业或主体所涉及的重要交易或事项的会计处理,并通过会计确认、会计计量、会计记录和财务报告等主要程序,提供一套具有通用目的的财务报告,来满足不同利益相关者的共同需要。同时,中级财务会计学还会少量涉及财务会计学领域中的一些特殊问题,为学习者进一步学习高级财务会计学奠定基础。

本书从实现会计目标出发,具有如下特点:

首先,反映了国际会计惯例和财务会计理论与实务发展的最新动态,并紧密结合我国财务会计的实际,理论分析与实际应用并重;

其次,充分体现了财政部会计司最新编写的《企业会计准则讲解 2012》,以及截至 2012 年 12 月财政部已颁布的各项企业会计准则和企业会计制度的规定;

再次,对各项经济业务的确认、计量和记录,乃至最后财务会计报告的编制,都作出了十分明确且富有条理性的解释,举例丰富、贴切而易懂;

最后,每章都附有大量练习题(每个练习题都有参考答案),便于考核学生对所学知识的掌握程度及应用能力。

本书共分十二章,详细地介绍了货币资金与应收款项、存货、金融资产、长期股权投资、固定资产、无形资产与其他长期资产、流动负债、非流动负债、所有者权益、收入与费用及利润、财务报告等内容。

本书可作为普通高等院校会计学、财务管理、工商管理、财政(含税收)学、金融学等专业的教材,也可作为从事会计、审计、财务管理、证券监管和银行监管、税务稽核等相关工作的人员的工具书。

本书由方晶晶教授、张琪讲师主编,杨良博士、孙雪静讲师、陈雪讲师副主编,何璋教授主审。各章撰写的分工如下:杨良执笔第一章;张琪执笔第二章、第四章、第九章;

张思纯执笔第三章;陈雪执笔第五章;孙雪静执笔第六章;冯霞执笔第七章;方晶晶执笔第八章、第十章、第十一章、第十二章。全书由方晶晶负责组织编写以及修改和总纂。

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、学者和广大读者提出意见和建议。只要能为我国会计理论与教学的百花园添上一片绿叶,作者花费心血编写此书的些微心意,也就得到了回报。

方晶晶

2013年1月

目 录

第一章 总论	1
第一节 会计概述与会计准则	1
第二节 财务会计总体目标	3
第三节 财务会计基本假设	5
第四节 财务会计基本要素	8
第五节 会计信息质量要求	18
【本章小结】	21
【练习题】	21
【参考答案】	24
第二章 货币资金与应收款项	25
第一节 货币资金	25
第二节 应收账款	36
第三节 应收票据	38
第四节 预付账款	42
第五节 其他应收款	43
第六节 坏账准备	44
【本章小结】	49
【练习题】	49
【参考答案】	53
第三章 存货	55
第一节 存货概述	55
第二节 库存材料	62
第三节 其他存货	71
第四节 存货清查和计提跌价准备	75

【本章小结】	79
【练习题】	79
【参考答案】	83
第四章 金融资产	84
第一节 金融资产的概述	84
第二节 交易性金融资产	86
第三节 持有至到期投资	91
第四节 可供出售金融资产	101
【本章小结】	108
【练习题】	109
【参考答案】	113
第五章 长期股权投资	118
第一节 长期股权投资的初始计量	118
第二节 长期股权投资的后续计量	127
第三节 长期股权投资的处置和转换	138
【本章小结】	144
【练习题】	145
【参考答案】	150
第六章 固定资产	152
第一节 固定资产的概述	152
第二节 固定资产的入账价值	155
第三节 固定资产折旧方法	160
第四节 固定资产的后续支出	166
第五节 固定资产的清理处置	167
第六节 固定资产期末计价	169
【本章小结】	170
【练习题】	170
【参考答案】	174
第七章 无形资产及其他长期资产	177
第一节 无形资产	177

第二节 投资性房地产.....	187
第三节 长期待摊费用.....	196
【本章小结】.....	198
【练习题】.....	198
【参考答案】.....	203
第八章 流动负债	205
第一节 流动负债的概述.....	205
第二节 短期借款.....	206
第三节 应付票据.....	208
第四节 应付账款.....	211
第五节 应付职工薪酬.....	213
第六节 应交税费.....	221
第七节 预收账款、应付股利与其他应付款	239
【本章小结】.....	242
【练习题】.....	243
【参考答案】.....	248
第九章 非流动负债	254
第一节 非流动负债的概述.....	254
第二节 长期借款.....	255
第三节 应付债券.....	257
第四节 长期应付款.....	266
第五节 预计负债.....	268
第六节 借款费用的确认和计量.....	274
【本章小结】.....	281
【练习题】.....	282
【参考答案】.....	286
第十章 所有者权益	289
第一节 所有者权益的概述.....	289
第二节 实收资本.....	293
第三节 资本公积.....	300
第四节 留存收益.....	311

【本章小结】	316
【练习题】	317
【参考答案】	322
第十一章 收入与费用及利润	326
第一节 收入	326
第二节 费用	356
第三节 利润	365
【本章小结】	379
【练习题】	379
【参考答案】	385
第十二章 财务报告	390
第一节 财务报告概述	390
第二节 资产负债表	394
第三节 利润表	411
第四节 资产负债表与利润表编制举例	416
第五节 现金流量表	433
第六节 所有者权益变动表	464
第七节 会计报表分析	468
【本章小结】	475
【练习题】	475
【参考答案】	481
参考文献	486

第一章

总 论

【学习目标】

通过本章的学习,掌握财务会计的目标、财务会计的基本前提、财务会计的基本要素,理解会计信息的质量要求,了解企业会计产生与发展的基本背景。

第一节 会计概述与会计准则

一、会计的含义

生产活动的发生是会计产生的前提条件。如果没有生产活动的发生,便不会有会计思想、会计行为的产生。因此我们说会计是伴随着人类生产实践活动和经济管理的需要而产生和发展的一项管理活动。

中国会计的历史源远流长,早在原始社会,人们已用绘图记事和结绳记事等方法,反映渔猎收获数量及其他收支。但是最初的会计只是作为生产职能的附带部分,并没有成为一种独立的生产管理活动。当社会生产力发展到一定阶段,生产规模不断扩大,会计才逐渐地从生产职能中分离出来。据有文字的历史记载,在我国,会计一职最早出现在西周,当时称为司会,掌管王朝的财务收支,以后历代王朝都设有会计一职,并逐步发展到民间。明清两代,我国商业、手工业有了较大规模的发展,并且产生了资本主义萌芽。当时出现的“龙门账”和“四脚账”,已显现出复式簿记的雏形。在西方国家,1494年,意大利数学家卢卡·帕乔利在《算术、几何、比例概要》中全面、系统地总结了当时流行的威尼斯复式记账法,并从理论上给予了必要的阐述。这部著作的出版,宣告了近代会计的开始,是会计发展史上的第一座里程碑。之后会计逐渐发展,日益完善。

随着会计的不断发展,人们对会计的认识程度也在不断加深,对会计定义的讨论也愈来愈激烈。关于现代会计的含义,会计理论界主要存在三种观点:工具论、信息系统论和管理活动论。工具论认为会计是服务于不同社会经济环境的一种工具。信息系统论认为

会计是一个信息系统,即企业会计工作从取得经济业务发生的原始数据到将信息传输给使用者,需要经过确认、计量、加工、存储、报告、输送等一系列环节,信息是会计工作所产生的结果。管理活动论认为会计的本质是管理,会计是一种经济管理活动,是经济管理的重要组成部分。

鉴于以上分析和认识,我们试图对会计定义为:会计是以货币为主要计量单位,运用一系列专门方法,通过对主体的生产经营活动过程进行连续、系统、全面地确认、计量、记录和报告,形成各种富有经济意义的会计信息,为各种经济管理活动提供决策服务的一门科学。

二、会计准则

(一) 西方国家会计准则产生的社会经济背景

会计准则不是人们主观意志的产物,而是社会生产发展到一定阶段的必然结果,体现了社会生产对会计的客观要求。为了深刻认识会计准则的本质特征,我们需要探讨一下会计准则产生的社会经济背景。会计准则最早出现于西方资本主义国家,由于美国的“公认会计原则”在西方国家具有代表性,所以我们将以美国为例,说明西方会计准则的产生与发展历程。

20 世纪初,股份公司成为企业的典型形式。在这种企业组织形式下,企业的所有权和经营权分离,形成了股东、债权人、政府税务机关和企业管理当局等各种与企业有利害关系的利益集团。它们为了维护各自的利益,都要求企业提供真实可靠的会计信息,以便作出正确的经济决策。同时,企业为了获取有保障的资金来源,必须不断提高会计报表的质量,以满足投资者与债权人等的决策需要。

1909 年美国会计师协会任命了一个会计名词特别委员会,准备进行会计实务的规范化。1917 年美国联邦储备银行和美国联邦贸易委员会一致决定,对企业向银行申请贷款而编制的资产负债表进行标准化。20 世纪 20 年代末、30 年代初的经济危机,客观上起到了推动会计准则制定进程的作用。1933 年和 1934 年美国国会先后通过了《证券法》和《证券交易法》,规定所有证券上市企业都必须执行统一的会计程序与方法,并授权证券交易委员会(SEC)负责制定统一的会计准则。1934 年美国会计师协会批准了六条会计原则为“认可的会计原则”,并以“公司会计资料的审计”为名,以小册子形式发表。1937 年制定会计准则的权限由证券交易委员会转到美国会计师协会这一职业团体。1938 年美国会计师协会成立了会计程序委员会(CAP),负责制定会计准则。一般认为,这是美国公认会计原则正式形成的起点,直到 1939 年,美国会计师协会下属的审计程序委员会才在其年度报告中正式、明确使用“公认会计原则”这一术语。

（二）我国的会计准则

中华人民共和国成立后不久,从20世纪50年代初开始,即由财政部统一审查中央企业各主管部门分行业制定的会计制度。1953年以后,国营工业企业会计制度、基本建设会计制度由财政部统一制定。此后历经40年,我国企业的会计核算都是分部门、分行业、分所有制的。1987年,我国会计界有组织、有计划地酝酿建立中国的会计准则,成立了中国会计学会的会计理论与会计研究组。财政部会计事务管理司在1988年也成立了会计准则课题组。这个组织是按照《会计法》的规定,专职负责会计准则制定工作的官方机构。此后,我国的企业会计准则制定工作就从民间研究、推动转为官方,纳入国家的会计改革计划并落实到行动。1990年财政部印发了《会计准则(草案)提纲(征求意见稿)》,1991年又发布了基本准则草案,1992年11月30日正式颁布了《企业会计准则》,并于1993年7月1日起实施。这样,我国的基本会计准则正式出台,以会计准则取代统一会计制度的改革初步取得成功。

基本会计准则实施后,具体会计准则的制定被提上议事日程。1997年5月22日,为了适应社会主义市场经济的需要,我国发布了第一个具体准则《关联方关系及其交易的披露》。截至2001年年底,共发布具体会计准则16项。2006年2月15日,财政部颁布了39项企业会计准则,标志着我国与国际惯例趋同的企业会计准则体系正式建立。新《企业会计准则》已于2007年1月1日首先在上市公司中推行。新《企业会计准则》必将成为促进当代中国企业真正发展的又一推动性制度。

第二节 财务会计总体目标

会计工作的目的是指在一定历史条件下,人们通过会计实践活动所期望达到的结果。在会计实践中,会计目的决定了会计工作的具体程序与方法;在会计理论研究中,会计目的常常被当做会计理论的逻辑起点。因此,研究会计,首先要研究会计目的。

由于企业会计发挥作用的主要形式是提供对决策有用的会计信息,因此,分析企业会计的具体目的或直接目的,主要是明确企业会计为谁提供和怎样提供信息的问题;也可以说,这里讲的会计目的主要是指提供会计信息的目的。

一、对企业会计信息的需求

（一）企业内部管理对会计信息的需要

企业决策的正确与否,关系到企业的兴衰成败。而正确的企业决策必须以客观的、有用的,包括会计信息在内的数据和资料为依据,因此会计信息在企业决策中起着极其重要

的作用。

（二）企业外部对会计信息的需要

企业的会计信息不仅为企业内部管理所需要，还为企业外部有关决策者所需要。因为企业不是孤立存在的，它必然要与外界发生各种各样的联系，进行信息交流。具体来说，在市场经济条件下，企业外界需要利用会计信息进行决策的，至少有五个方面的关系人。

1. 企业的所有者

在经营权和所有权相分离的情况下，企业所有者需要的会计信息主要是：是否应该对企业投入更多的资金；是否应该转让在企业中的投资（如出售股份）；企业管理当局是否实现了企业的目标；企业的经营成果怎样；企业的盈利分配政策（如股利政策）如何。

对于潜在的投资者来说，主要依赖会计信息作出是否参加企业投资的决策（如决定是否购买某家公司的股票）。

2. 企业的债权人

债权人需要的信息是：企业的财力是否充裕，是否足以偿还债务；企业的获利情况怎样；是否应该贷给企业更多的资金等。

对于潜在的债权人来说，需要依靠会计信息作出是否贷给企业资金的决策。

3. 政府部门

有关政府部门（如税务机关），要通过会计信息了解企业承担的义务情况。例如：企业缴纳所得税和企业税金的情况；企业是否遵守有关法律规定等。

对我国的国有企业来说，企业还有义务向有关政府管理部门提供进行宏观调控所需要的会计信息。

4. 职工与工会

企业的职工与工会主要关心下列问题：企业是否按正确的方向从事经营，并能为职工提供稳定而持久的工作职位；企业福利待遇有何变动；企业的获利情况怎样；利润增加时，企业能否支付较高的工资与奖金。

5. 企业的顾客

企业的顾客虽然不参与企业资源的配置，但在许多方面与企业存在着利益关系。顾客主要关心下列问题：企业的财力是否充裕，是否足以保证长期供应顾客所需要的产品；是否应该从该企业增加产品购买量；企业的经营行为是否和顾客的目的相矛盾。

二、财务会计特点

现代企业会计可以分为财务会计与管理会计两大分支。本书重点说明财务会计的基本理论与方法。与管理会计相比，企业财务会计的主要特征如下。

(1) 财务会计必须遵循企业会计准则和有关法规、制度的规定。这是财务会计区别于传统会计的特点,即它不同于管理会计的一个重要方面。财务会计的数据处理和会计报表编制都要遵循这一要求。

(2) 财务会计以反映已经发生的经济业务的财务信息为重点。财务会计只对已发生或已完成的、能用货币表现的交易或事项予以确认、计量、记录和报告。因此,财务会计提供的主要信息是历史的财务信息。

(3) 财务会计的主体是整个企业。财务会计反映整个企业集中、概括的财务信息,可以对企业的财务状况、经营成果和现金流量作出综合的评价与考核。

(4) 财务会计主要为企业外部关系人提供信息。财务会计提供的信息虽可供企业外部和内部共同使用,但主要是提供给企业外部的会计信息使用者。

(5) 财务会计主要通过编制基本财务报表来提供系统的、连续的、综合的财务信息。上市公司的基本财务报表需要对外公开发表,负有法律责任。

根据前面的分析,企业财务会计对外提供信息的数量与质量,取决于外界的需要、企业会计提供信息的能力以及企业是否愿意或必须提供。外界对会计信息的需要,是重要的决定因素,因此会计的目标将随着这些因素的变化而变化。会计目标受社会、政治、经济、法律和文化等环境因素的影响,其中经济因素的影响最为明显,它影响会计信息的需求、会计程序与方法、企业提供会计信息的意愿。因此,我们在考虑财务会计目标时,要关注经济环境的变化对目标的影响。

第三节 财务会计基本假设

一、基本假设

财务会计基本假设又称会计核算的基本前提,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。关于会计核算前提的具体内容,人们迄今尚未取得共识,国内外会计界多数人公认的会计核算基本前提包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

(一) 会计主体

会计主体又称会计实体、会计个体,是指企业会计确认、计量、记录、报告的空间范围。这里所谓的“空间范围”也是一个会计概念,是指特定产权范围内的空间。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确认、计量、记录、报告,反映企业本身所从事的各项生产经营活动。明确会计主体是开展会计确认、计量、记录、报告等工作的重要前提。因为会计的各种要素,如资产、负债、收入、费用等,都是同特定的经济实体,即

会计主体相联系的,一切核算工作都是站在特定会计主体立场上进行的。如果主体不明确,资产和负债就难以界定,收入和费用便无法衡量,以划清经济责任为准绳而建立的各种会计核算方法的应用便无从谈起。

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、记录、报告,那些不影响企业本身经济利益的各项交易或事项不能加以确认、计量、记录、报告。

明确会计主体,才能将会计主体的交易或事项与会计主体所有者的交易或事项及其他会计主体的交易或事项区别开来。

会计主体与经济上的法人不是一个概念。作为一个法人,其经济上必然是独立的,因而法人一般应该是会计主体,但是构成会计主体的并不一定都是法人。比如,从法律上看,独资及合伙企业所有的财产和债务,在法律上应视为所有者个人财产延伸的一部分,独资及合伙企业在业务上的种种行为仍视其为个人行为,企业的利益与行为 and 个人的利益与行为是一致的,独资与合伙企业因此而不具备法人资格。但是,独资、合伙企业都是经济实体、会计主体,在会计处理上应把企业的财务活动与所有者个人的财务活动截然分开。例如,企业在经营中得到的收入不应记为其所有者的收入,发生的支出和损失也不应记为其所有者的支出和损失,只有按照规定的账务处理程序转到所有者名下,才能算其收益或损失。

将会计主体作为会计的基本前提条件,对会计核算范围从空间上进行了有效的界定,有利于正确地反映一个经济实体所拥有的财产及承担的债务,计算其经营收益或可能遭受的损失,提供准确的财务信息。

(二) 持续经营

如果说会计主体作为基本前提是空间上的界定,那么持续经营则是时间上的假定。将持续经营作为基本前提条件,是指企业在可以预见的将来,如果没有明显的证据证明企业不能经营下去,我们就可以认为企业将会按照当前的规模和状态继续经营下去,不会停业,也不会大规模削减业务。既然继续经营,企业拥有的各项资产就在正常的经营过程中耗用、出售或转换,承担的债务也在正常的经营过程中清偿,经营成果就会不断形成,这样,核算的必要性是不言而喻的,这是从第一个基本前提引申出来的。也就是说,组织会计核算工作,首先必须明确核算的主体,即解决为谁核算的问题;其次还必须明确核算主体是持续不断经营的。否则,组织核算工作的必要性就不存在了。

持续经营对于会计十分重要,它为正确地确定财产计价、收益提供了理论依据。只有具备了这一前提条件,才能够以历史成本作为企业资产的计价基础,才能够认为资产在未来的经营活动中可以给企业带来经济效益,固定资产的价值才能够按照使用年限的长短以折旧的方式分期转为费用。对一个企业来说,如果持续经营这一前提条件不存在了,那

么一系列的会计准则和会计方法也会相应地丧失其存在的基础。所以,作为一个会计主体必须以持续经营作为前提条件。

在市场经济条件下,任何企业都存在着清算的可能,因此,企业应定期对其持续经营基本前提作出分析和判断。如果人们判断企业已经不能持续经营,就应当改变一般会计核算的原则和方法。如果一个企业在不能持续经营时还坚持采用持续经营的会计核算方法,就不能客观地反映企业的财务状况、经营成果,就会误导会计信息使用者。

(三) 会计分期

会计分期这一前提是从持续经营基本前提引申出来的,也可以说是持续经营的客观要求。会计分期是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。

企业的经营活动从时间上来看是持续不断的,但会计为了确定损益和编制财务报表,定期为使用者提供信息,就必须将持续不断的经营过程划分成若干期间。会计期间分为年度和中期。年度按公历起讫日期确定,即每年的1月1日起至12月31日止。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。会计期间的划分是一种人为的划分,实际的经济活动周期可能与这个期间不一致,有的经济活动可以持续多个会计期间。但是,与企业有利益关系的单位或个人都需要在一个期间结束之后及时掌握企业的财务状况和经营成果,而不可能等待整个经营完结。所以,会计期间作为会计的基本前提是由持续经营和及时提供会计信息的要求决定的。

会计期间划分的长短会影响损益的确定,一般来说,会计期间划分得越短,反映经济活动的会计信息的质量就越不可靠。当然,会计期间的划分也不可能太长,太长会影响会计信息的及时性,因此必须恰当地划分会计期间。

(四) 货币计量

用货币来反映一切经济业务是会计核算的基本特征,因而也是会计核算的一个重要前提条件。选择货币作为共同尺度,以数量的形式反映会计实体的经营状况及经营成果,是商品经济发展的产物。会计计量是会计核算的关键环节,是会计记录和会计报告的前提,一定国家的货币则是会计计量的统一尺度。企业经济活动中凡是能够用这一尺度计量的,就可以进行会计反映,凡是不能用这一尺度计量的,则不必进行会计反映。

货币计量是指会计主体在进行会计确认、计量、记录、报告时以货币作为计量单位,反映会计主体的财务状况、经营成果和现金流量。货币计量的前提实际上还包括另一个重要前提,即币值稳定的前提。在币值稳定的条件下,对财产物资采用历史成本原则计价是目前通行的一种选择。我国的会计核算还规定以人民币为记账本位币,在有多种货币存

的条件下,要将外币折算为记账本位币,以此登记账簿,编制会计报表。

二、记账基础

我国《企业会计准则》规定,企业会计的确认、计量和报告应当以权责发生制为基础。权责发生制是对营利组织的各项经济业务,以权利和责任的发生来决定收入和费用的归属期。它的实务处理规则为:凡是当期实现的收入和已经发生或应当负担的费用,不论款项是否收付,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,即使款项已在当期收付,也不应当作为当期的收入和费用。

权责发生制又称应计基础。它主要是从时间选择上界定会计确认的基础,其核心是根据权责关系的实际发生和影响期间来确认企业收支和损益的归属,用以解决收入和费用何时予以确认及确认多少的问题。实行权责发生制要运用应收、应付、预收、预付、待摊或递延等会计处理手段。与权责发生制相对应的是收付实现制。收付实现制又称现收现付制,它在确认收入和费用时,一律以款项的实际收付为标志。按照权责发生制确认收入和费用,比较符合交易事项的经济实质,有利于准确地反映企业的经营成果和财务状况。

权责发生制的局限性表现在:一个利润表上反映经营很好、效益很高的企业,在资产负债表上却可能没有充足的现金而陷入财务困境。这是由于权责发生制容纳了应计的收入和费用,而在资产负债表上其相应部分则会反映为现金收支和债权债务的交叉。为弥补权责发生制的不足,现代企业会计提升了以收付实现制为基础编制的现金流量表或财务状况变动表的地位。

第四节 财务会计基本要素

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,它既是会计确认和计量的依据,也是建立财务报表的基础。我国企业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,并可为使用者提供更加有用的信息。

一、会计要素核算要解决的主要问题

(一) 会计确认

会计确认是按照规定的标准和方法,辨认和确定经济信息是否作为会计信息进行正式记录并列入财务报表的过程。大量经济业务只有按一定的标准或规定确认之后,才能进入会计核算系统;已进入会计核算系统的信息要对外输出,必须再次确认才能保证其有

效性。

（二）会计计量

会计计量是在会计确认的过程中,根据被计量对象的计量属性,选择运用一定的计量基础和计量单位,确定应记录项目金额的会计处理过程。会计确认与会计计量总是不可分割地联系在一起,未经确认,就不能也不需要进行计量;如果某种信息无法计量,确认也就不可能进行。

会计计量属性主要包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等。

1. 历史成本

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

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

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、销售费用以及相关税金后的金额计量。

4. 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。

5. 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。

（三）会计记录

会计记录是在确认、计量的基础上,对于企业经济活动进行描述的方法和手段。

（四）会计报告

会计报告是根据账簿记录,以一定的表格形式,定期总括地反映会计主体在一定时期的经济活动情况和期末财务状况的书面报告。编制会计报告是对日常会计核算资料的总