

ACCOUNTING
普通高等学校会计系列教材

第四版

中级财务会计

Intermediate Financial Accounting

罗绍德 主编

Intermediate
Financial
Accounting



暨南大学出版社
JINAN UNIVERSITY PRESS

ACCOUNTING

普通高等学校会计系列教材

第四版

中级财务会计

Intermediate Financial Accounting

罗绍德 主编

IFA

Intermediate
Financial
Accounting



暨南大学出版社
JINAN UNIVERSITY PRESS

中国·广州

图书在版编目 (CIP) 数据

中级财务会计/罗绍德主编. —4 版. —广州: 暨南大学出版社, 2017. 8
(普通高等学校会计系列教材)
ISBN 978 - 7 - 5668 - 2143 - 0

I. ①中… II. ①罗… III. ①财务会计—教材 IV. ①F234. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 163457 号

中级财务会计 (第四版)

ZHONGJI CAIWU KUAIJI (DISIBAN)

主 编: 罗绍德

出 版 人: 徐义雄

责任编辑: 苏彩桃 黄 斯

责任校对: 邓丽藤 李林达

责任印制: 汤慧君 周一丹

出版发行: 暨南大学出版社 (510630)

电 话: 总编室 (8620) 85221601

营销部 (8620) 85225284 85228291 85228292 (邮购)

传 真: (8620) 85221583 (办公室) 85223774 (营销部)

网 址: <http://www.jnupress.com> <http://press.jnu.edu.cn>

排 版: 广州市天河星辰文化发展部照排中心

印 刷: 湛江日报社印刷厂

开 本: 787mm × 1092mm 1/16

印 张: 25.75

字 数: 630 千

版 次: 2008 年 6 月第 1 版 2017 年 8 月第 4 版

印 次: 2017 年 8 月第 7 次

印 数: 17001—20000 册

定 价: 68.00 元

(暨大版图书如有印装质量问题, 请与出版社总编室联系调换)

前 言

为了规范企业会计确认、计量和报告行为,保证会计信息质量,根据《中华人民共和国会计法》等国家有关法律、行政法规,我国财政部于2006年2月15日修订并颁布了《企业会计准则——基本准则》和38项具体会计准则,并于2014年修订了《长期股权投资》《职工薪酬》《财务报表列报》《合并财务报表》4个准则,新发布了《公允价值计量》《合营安排》《在其他主体中权益的披露》3个准则。2005年10月27日我国修订了《中华人民共和国公司法》,2007年3月16日颁布了《中华人民共和国企业所得税法》。这些法规的变动都与会计教学和会计实务有着密切的关系。为了给会计教学和会计实务工作者提供全新的会计知识,掌握会计行业的新动向,我们在这本教材第三版的基础上进行修订,希望能为读者提供帮助。

本教材突出一个“新”字,以最新的《中华人民共和国公司法》《中华人民共和国企业所得税法》和《企业会计准则——基本准则》为依据而编写。第四版最大的特点是根据财政部、国家税务总局下发的《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》[正式宣布自2016年5月1日起在全国范围内全面推开营业税改征增值税(简称营改增)试点]以及2014年修订和颁布的准则,在第三版的基础上,对“投资”“固定资产”“非货币性资产交换”等相关章节的相关内容、例题和课后习题进行了重新阐释与修改,使得本书更加准确完善。总体来说,本教材结构合理,从财务报表要素的主要项目依次展开,层层递进,最后论述财务会计报告,层次清楚。本教材内容全面,除“中级财务会计”一般介绍的内容以外,还补充介绍了股份支付、政府补助、借款费用、债务重组、非货币性交易、建造合同等相关会计处理方法。

本书由暨南大学管理学院会计系罗绍德教授主编,蒋训练副教授编写第1、18章,任世驰副教授编写第2、3章,宋艳娟编写第7章,其他章节由罗绍德教授编写。同时,李鹏、刘利华、张文婷、叶倩为本书初稿编写给予了很大帮助,在此表示衷心的感谢。在编写本书过程中,我们参阅了国内、国外相关的大量资料,并吸取了其中的精华,使得本书更有价值。由于时间和水平有限,书中难免有疏漏和不当之处,敬请读者指正。

编 者

2017年6月

目

录

前 言 / 1

第一章 导 论 / 1

- 第一节 会计与会计环境 / 1
- 第二节 会计职业与会计规范 / 3
- 第三节 财务会计基本理论框架 / 9

第二章 货币资金 / 20

- 第一节 货币资金概述 / 20
- 第二节 库存现金 / 21
- 第三节 银行存款 / 24
- 第四节 其他货币资金 / 29

第三章 应收账款 / 33

- 第一节 应收票据 / 33
- 第二节 应收账款 / 39
- 第三节 其他应收项目 / 45

第四章 存 货 / 50

- 第一节 存货概述 / 50
- 第二节 按实际成本计价的存货核算 / 52
- 第三节 按计划成本计价的材料核算 / 65
- 第四节 存货期末估价 / 71
- 第五节 周转材料的核算 / 73

第五章 投 资 / 81

- 第一节 投资的性质与分类 / 81
- 第二节 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产 / 84
- 第三节 持有至到期投资 / 87

第四节 可供出售金融资产 / 92

第五节 长期股权投资 / 94

第六章 固定资产 / 120

第一节 固定资产的确认与计量 / 120

第二节 固定资产增加 / 125

第三节 固定资产折旧 / 131

第四节 固定资产的后续支出 / 137

第五节 固定资产减值 / 140

第六节 固定资产的处置 / 141

第七章 投资性房地产 / 147

第一节 投资性房地产的范围与特征 / 147

第二节 投资性房地产的确认和初始计量 / 148

第三节 投资性房地产的后续计量 / 149

第四节 投资性房地产的转换与处置 / 151

第八章 无形资产与其他资产 / 156

第一节 无形资产 / 156

第二节 其他资产 / 166

第九章 非货币性资产交换 / 172

第一节 非货币性资产交换的基本概念 / 172

第二节 非货币性资产交换的会计处理 / 175

第十章 流动负债 / 192

第一节 流动负债的性质与分类 / 192

第二节 应付账款与应付票据 / 193

第三节 应付职工薪酬 / 196

第四节 应交税费 / 201

第五节 其他流动负债 / 212

第六节 或有负债与预计负债 / 214

第十一章 长期负债 / 219

第一节 长期负债概述 / 219

第二节 长期借款 / 222

- 第三节 应付债券 / 223
- 第四节 其他长期负债 / 231
- 第五节 借款费用 / 233
- 第六节 债务重组 / 237

第十二章 所有者权益 / 245

- 第一节 所有者权益概述 / 245
- 第二节 实收资本或股本 / 246
- 第三节 资本公积 / 252
- 第四节 留存收益 / 255

第十三章 收入 / 259

- 第一节 收入的概念和内容 / 259
- 第二节 收入的确认 / 261
- 第三节 收入的计量 / 267
- 第四节 收入的会计处理 / 270
- 第五节 建造合同的会计处理 / 280
- 第六节 政府补助 / 287

第十四章 费用、利润及所得税 / 291

- 第一节 费用的会计处理 / 291
- 第二节 利润的会计处理 / 297
- 第三节 所得税会计 / 302
- 第四节 利润分配的会计处理 / 310

第十五章 资产负债表 / 317

- 第一节 资产负债表的概念和作用 / 317
- 第二节 资产负债表的格式及编制 / 319

第十六章 利润表 / 341

- 第一节 利润表的概念和作用 / 341
- 第二节 利润表的格式及编制 / 342
- 第三节 所有者权益变动表 / 348
- 第四节 分部报表 / 350

第十七章 现金流量表 / 357

- 第一节 现金流量表的产生和作用 / 357
- 第二节 现金流量表的基本概念 / 359
- 第三节 现金流量表的格式和编制 / 361

第十八章 会计报表附注与会计调整 / 377

- 第一节 会计报表附注 / 377
- 第二节 会计政策、会计估计变更和会计差错更正 / 379
- 第三节 资产负债表日后事项 / 388
- 第四节 关联方披露 / 391

附录一 《国际财务报告准则》《国际会计准则》 / 395

附录二 营改增试点应税项目明细及税率对照表 / 397

第一章 导 论

初级财务会计主要介绍财务会计的基本记账原理、记账技术和记账方法。中级财务会计主要阐述各会计要素的确认、计量、记录、报告理论和方法。本章介绍财务会计与管理会计、财务会计的概念和环境、财务会计的信息使用、财务会计法规和会计信息的质量要求。

第一节 会计与会计环境

一、会计及会计环境

会计是通过一定的程序,采用特定的方法,将会计主体发生的日常经济业务数据进行一系列的确认 (Recognition)、计量 (Measurement)、记录 (Record)、报告 (Reporting) 等过程后转化为有用的会计信息 (Useful Accounting Information)。

会计总是处于一定的社会经济环境 (Economic Environment) 之中,不可避免地受到所处的社会政治、经济、法律、文化等环境的影响和制约。这些影响和制约会计学科的形成、发展和完善的因素就称为会计环境 (Accounting Environment)。会计从无到有、从简单到复杂、从低级到高级的发展过程,都与一定时期的社会环境有着密切的联系。

(1) 会计本身是随着社会环境的不断变化而产生、发展并不断完善的。社会环境的发展变化,对会计也提出了更新更高的要求,促使会计方法逐步更新,会计理论 (Accounting Theory) 不断丰富,会计服务领域不断拓宽。会计最初表现为人类对经济活动的计量与记录行为,如结绳记事、简单刻记的出现就是会计产生的萌芽阶段。随着社会发展到商品经济时代,为适应商品经济发展的需要,会计核算内容、方法等发生了很大的变化,会计技术也获得了较大的发展。在进入资本主义社会之后,商品经济规模进一步扩大,会计也逐步从简单的记录、计量和比较所得与所费的行为,发展成为一门有完整的方法体系的会计学科,会计目的也从仅仅是对财产进行记录、为财产的分配服务,发展到对经济活动的所得与所费进行比较,计算和反映经营活动的盈亏损益情况。进入 20 世纪以来,特别是第二次世界大战之后,随着市场竞争的加剧,会计又从对经济活动的结果进行记录、计量和报告,发展到对企业经济活动的全过程进行控制和监督,参与企业的经营决策和长期决策,为企业内部强化经营管理服务。

随着科学技术的进步,特别是电子技术的发展,会计核算手段也从手工操作发展到机械化和电子化操作。会计电算化和会计网络的出现大大提高了会计核算的效率,加快了提供会计信息的速度。

(2) 社会环境影响并制约着会计,但会计并不是被动的,会计对社会环境也起反作用。会计通过自身的反映和监督活动,对其所处的社会环境产生一定的影响,在一定程度

上促进和推动社会环境的变化。会计为国民经济管理部门提供会计信息,可以促进社会经济资源的合理配置,提高社会经济资源的利用效率,保证国民经济的稳定发展。会计为企业内部管理者提供会计信息,可促使管理当局改进工作,提高管理水平,增强企业竞争能力。会计为企业投资者、债权人和其他相关人员提供会计信息,便于他们作出正确的决策。会计通过提供会计信息,促使国家法律法规的完善和会计教育水平、会计人员素质的提高。

二、财务会计与管理会计

传统的会计主要是以货币形式,运用复式记账原理,按规定程序对某一会计主体(企业)的经济活动进行记录、计量、分类整理,定期编制反映其一定期间的经营成果、某一期间的财务状况及一定期间财务状况变动的会计报告。随着所有权与经营权的分离,企业日常经营活动的成败主要取决于管理当局的经营决策。管理当局为了加强对经营活动的控制和预测,需要会计提供越来越多与企业经营决策密切相关的会计信息。这些信息侧重于管理当局的计划、决策、预测和分析的信息需要,因此,在20世纪初,传统的会计逐步发展为财务会计与管理会计两大分支。

1. 财务会计

财务会计(Financial Accounting)又称对外会计(External Accounting)。财务会计的首要目的是为企业外部相关利益者(投资者、债权人等)提供与决策有用的信息。企业外部决策人通过财务会计提供的会计信息了解企业的盈利能力、财务状况,判断企业的发展前景,从而作出自己的决策。财务会计要求企业定期对外公布企业的财务报告,通过财务报告向外部会计信息使用者报告企业的财务状况和经营成果。因此,财务会计信息披露的内容、形式,都必须符合一定的标准——公认会计原则(Generally Accepted Accounting Principles,简称GAAP),以便保证会计信息的客观公允,保证会计信息在不同行业、不同企业之间具有可比性。财务会计不得违背规定的会计程序和一般公认会计原则的要求,否则将达不到财务会计的目标。因此,财务会计是以会计准则为依据,确认、计量、记录、报告企业资产、负债、所有者权益的增减变动,反映企业收入的取得、费用的发生、利润的形成及分配,并定期报告企业的财务状况、经营成果。财务报告既可以满足企业外部投资者、债权人等的需要,也可以满足企业内部管理者的需要。

2. 管理会计

管理会计(Management Accounting)又称对内会计(Internal Accounting)。管理会计的主要目的是为内部管理当局的经营决策(Operating Decision)提供信息支持。管理会计主要是帮助企业管理者制定长短期投资和经营规划,指导和控制当前的生产经营活动,它所提供的会计信息,视企业管理者的需要而定,其内容灵活多变,报告形式也不拘一格,不受会计准则的限制和约束。因此,管理会计从传统的会计系统中分离出来,与财务会计并列,针对企业管理上编制计划、经营决策、控制经济活动的需要而记录和分析经济业务,呈报管理信息,并直接参与决策过程。管理会计包括成本会计(Costing Accounting)、决策会计(Accounting for Decision-Making)、控制会计(Accounting for Management Control)和责任会计(Responsibility Accounting),其提供的会计信息一般属于企业内部秘密,不对外公开,这也是它被称为对内会计的缘故。

第二节 会计职业与会计规范

一、会计职业

会计职业 (Accounting Professions) 可分为私人会计师和公共会计师两大类。

1. 私人会计师

私人会计师 (Private Accountant) 服务于某一具体会计主体。这一会计主体可能是营利组织,也可能是非营利组织;可能是各种企业,也可能是学校或政府部门。《中华人民共和国会计法》规定,从事会计工作的人员,必须取得会计从业资格证书。担任单位会计机构负责人(会计主管人员)的,除取得会计从业资格证书外,还应当具备会计师以上专业职务资格或者从事会计工作三年以上经历。会计人员从业资格管理办法由国务院财政部门规定。在我国,私人会计师分为会计员、助理会计师、会计师、高级会计师等级次。会计人员要取得各级会计资格需通过全国会计专业技术资格统一考试。在企业,参与企业高层经营决策与控制,以协调企业会计工作为主要职责的会计师称为总会计师,其全国性的团体为中国总会计师工作研究会。在美国,企业会计主管可参加全国性的财务经理协会 (Financial Executives Institutes, 简称 FEI), 也可参加以成本管理会计师为主体的全国会计工作者协会 (National Association of Accountants, 简称 NAA)。

私人会计师的工作内容主要有:当本单位的各项经济活动引起其资产、负债、权益、收入、费用、利润增减变动时,按照规定的程序和方法进行确认、计量、记录;定期清查财产,计算成本和费用,确定利润;根据要求,定期编制会计报告;做好各项会计预测、决策、规划、控制、核算和分析工作,加强资金和费用的预算管理。

2. 公共会计师

公共会计师 (Public Accountant), 也称为注册会计师 (Certified Public Accountant, 简称 CPA), 在英联邦国家惯称为特许会计师 (Chartered Accountant, 简称 CA)。他们是具有一定的会计专业水平,经国家或特定组织考试合格,由政府指定的机构颁发证书,可以接受当事人委托,从事会计、审计等方面业务的会计执业人员。注册会计师是一项超然独立的专门性职业,它和律师、医师一样,以向当事人提供专业性服务为业。各国对注册会计师的要求有所不同。在我国要获得注册会计师资格,必须通过全国注册会计师统一考试。几名注册会计师可以合伙成立会计师事务所。会计师事务所职员从最低的助理会计师做起,到注册会计师、主任会计师直到合伙人。有些大的会计师事务所在全球范围内拥有合伙人,执业范围和业务量都很大。美国最大的4家会计师事务所分别是毕马威国际会计师事务所 (KPMG International)、德勤国际会计公司 (Deloitte & Touche)、普华永道会计财务咨询公司 (Price Waterhouse Coopers)、安永会计师事务所 (Ernst & Young International)。

公共会计师的工作内容主要有:

审计 (Auditing)。审计是注册会计师专业服务最重要的内容。注册会计师审计被认为是最具独立性的、最为客观公正的审计。企业会计师 (私人会计师) 对外报告和披露的会计信息,需经独立的注册会计师审计,以保证其会计信息客观公正、真实可信。为此,注

册会计师审核企业会计报告后,需发表专业性审计意见,并在审计意见书上签名,表明企业会计业务的处理和会计报告的编制符合相关法律法规,会计处理前后一致,会计报告真实地反映了企业的财务状况、经营成果和资金变动情况,即会计信息的处理和披露符合公认会计准则的要求。

税务咨询 (Tax Consulting)。税务咨询或称企业税务筹划 (Tax Planning),是为客户提供专业性服务,保证客户在遵守国家税法的前提下尽可能减少税收费用支出。

管理咨询 (Management Consulting)。注册会计师经常从事企业审计业务,对企业的经营管理情况比较了解。为此,可就客户内部经营管理中存在的问题,特别是企业内部控制、成本费用、资金使用、投资效益等方面存在的问题提出建设性意见,以帮助客户完善内部控制制度,提高经营管理水平。

各国注册会计师往往组成地区或全国性的职业团体,负责制定审计工作规范和职业道德规范,组织专业技术培训和专业资格考试等。我国全国性的注册会计师团体为成立于1988年的中国注册会计师协会 (Chinese Institute of Certified Public Accountants, 简称CICPA)。在美国,全国性的注册会计师团体为成立于1887年的美国注册会计师协会 (American Institute of Certified Public Accountants, 简称AICPA)。在英国,特许会计师团体有多个,主要是英格兰和威尔士特许会计师公会 (Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 简称ICAEW)、英国特许公认会计师公会 (Association of Chartered Certified Accountants, 简称ACCA)、苏格兰特许会计师公会 (Institute of Chartered Accountants in Scotland, 简称ICAS)。全球性的注册会计师团体为国际会计师联合会 (International Federation of Accountants Committee, 简称IFAC)。

二、会计规范

俗话说,没有规矩不成方圆。会计工作也一样,应遵循一定的工作规范。会计规范是规范会计人员行为的指南。

(一) 我国会计规范

我国的会计法规体系基本上形成了以《中华人民共和国会计法》为中心、《企业财务会计报告条例》和《企业会计准则》为主要内容的较为完整的法规体系。我国的企业会计法规体系包括三个层次。第一个层次是会计法律——《中华人民共和国会计法》(Accounting Law);第二个层次是会计行政法规——《企业财务会计报告条例》;第三个层次是会计部门规章——《企业会计准则》(Accounting Standard)和《企业会计制度》(Accounting System)。

(1) 会计法律是指由国家最高权力机构——全国人民代表大会及其常务委员会制定的会计法律规范。在会计领域中,只有《中华人民共和国会计法》属于国家法律层次,它是会计法律体系中权威性最高、最具法律效力的法律规范,是制定其他各层次会计法规的依据,是会计工作的基本法。

现行的《中华人民共和国会计法》于1985年1月21日第六届全国人民代表大会常务委员会第九次会议通过,自同年5月1日起施行。1993年12月29日第八届全国人民代表大会常务委员会第五次会议作出《关于修改〈中华人民共和国会计法〉的决定》,对会计

法做了部分修改。1999年10月31日第九届全国人民代表大会常务委员会第十二次会议通过再次修订《中华人民共和国会计法》，并于2000年7月1日起施行。它共分为七章五十二条，主要对会计核算、会计监督、会计机构和会计人员、法律责任等做了规定。

修改后的会计法，在内容上的重大变化有：①突出了规范会计行为，保证了会计资料质量的立法宗旨。②强调了单位负责人（董事长及类似权力机构的人员）对本单位会计工作和会计资料真实性、完整性的责任。③进一步完善了会计核算规则。④对公司、企业会计核算作出了特别的规定。⑤进一步加强了会计监督制度。⑥规定国有大中型企业必须设置总会计师。⑦对会计从业资格管理作出了规定。⑧对法律责任做了较大修改。

（2）会计行政法规是指由国家最高行政机关——国务院制定的会计法规。会计行政法规根据会计法律制定，对会计法律的具体化或某个方面进行了补充。

在我国行政法规中，属于会计行政法规的有《企业财务会计报告条例》《总会计师条例》等。

《企业财务会计报告条例》是国务院于2000年6月21日发布的，自2001年1月1日起施行。它共分为六章四十六条，主要对企业财务会计报告的构成、编制、对外提供和法律责任等作出规定。

《总会计师条例》是国务院于1990年12月31日发布的。它共分为五章二十三条，主要对总会计师的职责、权限、任免与奖惩作出了规定。

（3）会计部门规章是指国家主管会计工作的行政部门——财政部以及其他相关部委制定的会计方面的法律规范。制定会计部门规章必须依据会计法律和会计行政法规的规定。我国财政部制定的会计部门规章主要有《企业会计准则》《企业会计制度》和其他会计人员管理制度。

我国企业会计准则是由基本准则和具体准则两部分构成的企业会计准则体系。《企业会计准则——基本准则》发布于1992年11月30日，于1993年7月1日起在全国所有企业施行。2006年2月15日进行了修订。基本准则分为十一章五十条。基本准则规定了会计目标、会计核算的假设前提和会计核算基础、会计信息质量要求、会计要素、会计计量属性、财务会计报告的基本要求。

基本准则是制定具体准则的依据。当然，随着经济环境的变化和会计核算要求的提高，基本准则所规定的一些原则也需要逐步修订。

具体准则是根据基本准则制定的有关企业会计核算的具体要求。按规范对象的不同，大体上可以分为三类：一是有关共同业务的具体准则，如收入、存货、投资等；二是有关特别行业基本业务的具体准则，如金融、保险会计准则等；三是有关报表列报和披露的具体准则，如现金流量表、关联方披露、资产负债表、日后事项等。

具体准则与基本准则一样，都是针对所有企业的。但是，鉴于不同类型的企业在外部信息需求、企业管理水平、会计队伍建设等方面的差异，除一部分具体准则在所有企业施行外，大多数具体准则都暂时在上市公司施行。2006年2月15日财政部文件财会〔2006〕3号，修订并发布了一项基本准则和38项具体准则。2014年对第2号、第9号、第30号和第33号准则进行了修订，并新发布了第39号《公允价值计量》，第40号《合营安排》和第41号《在其他主体中权益的披露》三个准则。中国企业会计准则如下表1-1：

表 1-1

中国企业会计准则

CAS 1 存货	CAS 22 金融工具确认和计量
CAS 2 长期股权投资	CAS 23 金融资产转移
CAS 3 投资性房地产	CAS 24 套期保值
CAS 4 固定资产	CAS 25 原保险合同
CAS 5 生物资产	CAS 26 再保险合同
CAS 6 无形资产	CAS 27 石油天然气开采
CAS 7 非货币性资产交换	CAS 28 会计政策、会计估计变更和差错更正
CAS 8 资产减值	CAS 29 资产负债表日后事项
CAS 9 职工薪酬	CAS 30 财务报表列报
CAS 10 企业年金基金	CAS 31 现金流量表
CAS 11 股份支付	CAS 32 中期财务报告
CAS 12 债务重组	CAS 33 合并财务报表
CAS 13 或有事项	CAS 34 每股收益
CAS 14 收入	CAS 35 分部报告
CAS 15 建造合同	CAS 36 关联方披露
CAS 16 政府补助	CAS 37 金融工具列报
CAS 17 借款费用	CAS 38 首次执行企业会计准则
CAS 18 所得税	CAS 39 公允价值计量
CAS 19 外币折算	CAS 40 合营安排
CAS 20 企业合并	CAS 41 在其他主体中权益的披露
CAS 21 租赁	

自 2007 年 1 月 1 日起在上市公司范围内执行以上会计准则，鼓励其他企业执行。执行 41 项具体会计准则的企业不再执行原会计准则、《企业会计制度》和《金融企业会计制度》。

(二) 国际会计规范

1. IASC

1973 年 6 月，来自澳大利亚、加拿大、法国、联邦德国、日本、墨西哥、荷兰、英国、美国等国的 16 个职业会计师团体，在英国伦敦成立了国际会计准则委员会（International Accounting Standards Committee，简称 IASC）。目前，其成员已发展到包括 104 个国家的 143 个会计职业组织。迄今为止，IASC 已发布了 41 号国际会计准则和 13 个国际财务报告准则，并公布了一系列征求意见稿。经过 IASC 的努力，国际会计准则日益完善并得到各国会计界的支持与认可。根据 IASC 的章程，其基本战略目标是：第一，按照公众利益，制定和公布在编制财务报表时应遵循的同一会计准则，并促使其在世界范围内被接受和执行。第二，为改进和协调与财务报表的表述有关的会计准则和会计程序而努力。具体目标是：制定强有力的准则以满足国际资本市场与国际工商业界的需求；制定并帮助实施

会计准则，以满足发展中国家和新兴的工业化国家对财务报告的需求；进一步提高国家会计要求与国际会计准则之间的兼容性。

其发展过程大致可以分为三个阶段：

(1) 20 世纪 70 年代，国际贸易和跨国公司的发展已是经济全球化的集中体现，但资本市场的国际化尚不明显。许多人对国际会计准则是否能在世界范围内被广泛接受和遵守持怀疑态度。当时 IASC 的战略是：与银行、国际会计师联合会、国际经贸组织等联系和合作，协调各国现有的会计准则，但在国际会计准则的体系、国际会计准则与各国会计准则的关系、IASC 的发展方向等战略性问题上的思路仍不清晰。

(2) 20 世纪 80 至 90 年代中期，各国的资本市场逐步开放，各国会计准则之间的差异对不同国家财务报告编制者和使用者的影响也越来越大。各国会计准则制定机构开始关注国际会计准则的发展，产生了同 IASC 合作的意向，证券监管机构也开始重视国际会计准则的制定。此时，IASC 将战略调整为：引起更多的利益集团的注意，提高国际会计准则的地位，逐步形成规范现有会计实务的国际会计准则体系。

(3) 20 世纪 90 年代中期至今，资本市场国际化浪潮空前高涨，同时亚洲金融危机的警钟敲响了，风险的涉及范围和影响也达到全球化，只有增强资本市场的透明度，风险才可能得到控制。而资本市场的透明度在很大程度上取决于会计信息的质量。IASC 立足于全球化的资本市场，旨在协调各国会计准则，增加会计信息可比性，这就适应了国际资本市场上财务报告的使用者对会计信息质量的要求。在这一发展的黄金时期，IASC 提出了更为明确的战略：①与各国会计准则制定机构进行直接、密切的联系和合作；②建立从基础准则到核心准则的国际会计准则体系；③处理好国际会计准则和美国公认会计原则的关系；④在将来取得证券委员会国际组织（IOSCO）对核心准则的承认，促进准则与实务的衔接，研究 IT 技术对会计的影响，解决新问题，完善现有准则。

IASC 的组织机构设置如下：

(1) 理事会，成立于 1973 年，成员包括职业会计师团体，也包括其他利益集团。理事会作为最高执行机构，负责批准国际会计准则和征求意见稿的发布。

(2) 咨询组，成立于 1981 年，包括代表报告编制者和使用者的国际性组织、证券交易所、证券监管机构的代表，以及来自发展研究机构、准则制定机构、政府间组织的代表或观察员。咨询组主要是与理事会讨论国际会计准则的技术性问题、工作计划和 IASC 的战略，这直接影响国际会计准则的制定。

(3) 顾问委员会，成立于 1995 年，集中了来自会计职业界、企业界、其他财务报告使用者团体的高素质精英。主要负责：①复核评价理事会的战略和规划是否满足 IASC 成员的要求；②每年向理事会报告实现目标的运作过程的有效性；③促进会计职业团体、企业界、其他各集团参与 IASC 并接受国际会计准则；④审阅 IASC 的预算和财务报告。

(4) 战略工作组，成立于 1997 年，负责研究 IASC 在完成核心准则以后的战略和组织结构、IASC 的运作程序、与各国会计准则制定者的关系以及 IASC 的教育培训和资金筹集。

(5) 常设解释委员会，成立于 1998 年，包括不同国家财务报告使用者、编制者、审计者的代表，来自理事会的联络员，来自 IOSCO 和原欧洲共同体的观察员。常设解释委员

会相当于各国会计准则制定机构下设立的“紧急问题工作小组”，处理运用国际会计准则时出现的问题，通过公布相关系列解释公告，来指导国际会计准则与实务的结合。

2. IASB

IASB 的前身是国际会计准则委员会 (International Accounting Standards Committee, 简称 IASC)。2001 年 8 月 1 日, IASB 宣布从其前身 IASC 接手会计准则制定的权利。这是国际会计准则机构改革的实质性改变。IASB 的母体 IASC 基金会, 主要有两个部分: 受托人 (Trustees) 和 IASB。此外还有准则顾问理事会 (Standards Advisory Council) 和国际财务报告解释委员会 (International Financial Reporting Interpretations Committee)。受托人指定 IASB 成员监管运作和提供资金。但 IASB 在会计准则制定方面是独立的。重组前, 国际会计准则制定工作由国际会计准则委员会理事会 (IASC Board) 承担。理事会由 13 个国家的会计职业团体的代表以及不超过 4 个在财务报告方面利益相关的其他组织的代表组成。除理事会外, IASC 还成立了咨询组 (Consultative Group)、顾问委员会 (Advisory Council) 和常设解释委员会 (Standing Interpretation Committee) 三个机构。咨询组定期开会, 与理事会讨论国际会计准则项目中的技术问题、IASC 的工作计划及战略, 在 IASC 制定国际会计准则的应循程序 (Due Process) 以及推动承认国际会计准则方面发挥了重要作用。顾问委员会的作用是提高国际会计准则的可信度, 推动国际会计准则的广泛承认。常设解释委员会定期考虑因缺少权威指南而出现分歧或不可接受的处理方法的议题, 起草解释公告 (建议稿), 公开征求意见后报经理事会批准。

IASC 重组是 1997 年提出来的, IASC 为此专门成立了“战略工作组” (Strategy Working Party)。1998 年底, 战略工作组提出了重组方案, 具体体现在《重塑 IASC 未来》这一研究报告中。该方案建议, 新 IASC 设基金会、理事会和制定委员会三个层次, 基金会任免理事会成员和制定委员会成员, 理事会负责审议和投票表决, 制定委员会负责研究起草准则。这个方案与原结构的差别在于, 会计准则制定工作由专职成员负责, 而不是像以前由指导委员会委员这样的兼职人员负责; 技术性讨论落在制定委员会这个层次上, 理事会更像一个表决机构。因为研究制定和表决通过由两个机构分别负责, 因此有人称之为“两院制”。上述方案受到美国等几个英语国家的反对。1999 年 11 月, 战略工作组向 IASC 理事会递交了题为“关于重塑 IASC 未来的建议”的最终报告。根据这一报告, 除了设立类似于基金会的管理委员会 (Trustees) 外, 不再分设理事会和制定委员会, 而是合二为一, 称为国际会计准则理事会, 即 IASB, 这个理事会由专职人士组成, 对会计准则有最后的决定权。因为研究制定和表决通过由一个机构负责, 因此被称为“一院制”。

IASB 由 14 人组成 (12 人为全职成员, 2 人为兼职成员), 对制定会计准则负完全责任。理事会成员的首要条件是技术专长, 并由受托人作出最佳判断, 以确保理事会不被任何特定的团体或地区利益左右。公布准则、征求意见稿或国际财务报告解释委员会解释公告要求理事会 14 位成员中的 8 位通过。

IASC 及 IASB 在制定、发布国际会计准则时, 采用了一套较完整的程序, 称为“充分程序”, 大致如下: 建议新项目→列入计划内→研究资料、撰写大纲→公布规划草案→提交最终草案→发布征求意见稿→通过国际会计准则草案→公布国际会计准则。

第三节 财务会计基本理论框架

理论是实践的总结，它来源于实践，又反过来指导实践，促进实践的发展。财务会计理论随着会计实践产生和发展，并逐步形成了一套比较完整的体系。财务会计理论（Financial Accounting Theory）是对会计实践的合乎逻辑的概括，由一系列概念、原则构成，用以解释、评估现存的会计实务，指导和预测会计的未来发展。财务会计理论的主要作用有：①作为制定会计准则的依据；②作为企业确定会计政策的依据；③作为审计师评判会计信息质量好坏的依据。财务会计理论及其结构如图 1-1 所示。

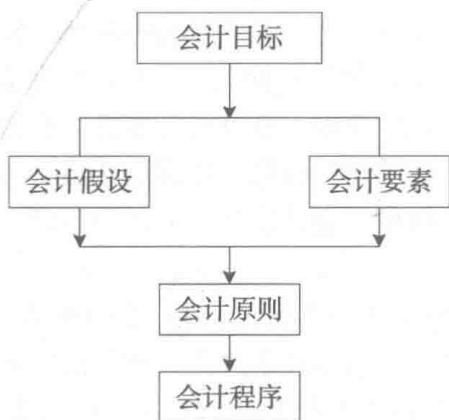


图 1-1 财务会计理论及其结构图

一、会计目标

会计理论体系以会计目标（Accounting Objective）为起点。任何学科的研究工作，都必须首先明确学科的研究范围和目标。财务会计目标是会计理论体系的基础，整个会计理论体系和会计实务都是建立在会计目标的基础之上。会计目标主要明确为什么要提供会计信息、向谁提供会计信息、提供哪些会计信息等问题。只有明确了会计目标，才能进一步明确会计应当收集哪些会计数据，以及如何加工、采用何种方法进行加工和处理会计数据，从而为会计信息的使用者提供有用的会计信息。

我国《企业会计准则——基本准则》第四条规定，企业应当编制财务会计报告（又称财务报告）。财务报告的目标是向财务报告使用者提供财务状况、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，有助于财务会计报告使用者作出经济决策。其主要包括以下两个内容：

1. 向财务报告使用者提供对决策有用的信息

向财务报告使用者提供对决策有用的信息是财务报告的基本目标。如果企业在财务报告中提供的会计信息与使用者的决策无关，没有使用价值，那么财务报告就失去了编制的意义。财务会计人员提供的会计信息应当如实反映企业所拥有或控制的资源，如实反映企业对资源的利用情况，从而有助于现在的或者潜在的投资者、债权人以及其他使用者正