



创新系列·会计学

中级财务会计学

◆ 李玉萍 主编 ◆ 张莉 孙淑萍 副主编



电子工业出版社

PUBLISHING HOUSE OF ELECTRONICS INDUSTRY

<http://www.phei.com.cn>

014055938



创新系列·会计学

F234.4
273

中级财务会计学

◆ 李玉萍 主编 ◆ 张 莉 孙淑萍 副主编



北航

C1743964

电子工业出版社

Publishing House of Electronics Industry

北京·BEIJING

F2344
273

内 容 简 介

《中级财务会计学》根据高校教育改革和会计改革的要求,以财务会计信息提供为主线,以会计信息质量要求为基准,以六大会计要素为基本框架结构,详细阐述了报表要素的核算原理和方法。全书共18章,内容新颖,论述富有启发性,每章均设置了学习目标、案例导入、本章小结、本章思考和本章测试,内容贴近现实,使读者对章节内容能总体把握,前后照应,掌握重点和难点。

本书不仅适合高等院校会计学专业教学,也可以作为广大实务工作者自学、研究的重要参考书。

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有,侵权必究。

图书在版编目(CIP)数据

中级财务会计学 / 李玉萍主编. — 北京: 电子工业出版社, 2014.9

(华信经管创新系列·会计学)

ISBN 978-7-121-24007-2

I. ①中… II. ①李… 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(2014)第 180768 号

策划编辑: 王赫男

责任编辑: 侯丽平

印 刷: 北京市李史山胶印厂

装 订: 北京市李史山胶印厂

出版发行: 电子工业出版社

北京市海淀区万寿路 173 信箱 邮编: 100036

开 本: 787×1092 1/16 印张: 22 字数: 563.2 千字

版 次: 2014 年 9 月第 1 版

印 次: 2014 年 9 月第 1 次印刷

定 价: 39.00 元

凡所购买电子工业出版社图书有缺损问题, 请向购买书店调换。若书店售缺, 请与本社发行部联系, 联系及邮购电话: (010) 88254888。

质量投诉请发邮件至 zltz@phei.com.cn, 盗版侵权举报请发邮件至 dbqq@phei.com.cn。

服务热线: (010) 88258888。

前 言

高等教育要求以知识、能力和素质协调发展为目标,重视学生在教学活动中的主体地位,充分调动学生学习的积极性、主动性和创造性,增加学生自主学习的动力,促进学生个性发展。教材与高等教育发展相配合,势在必行。

当代中国,经济高速发展,监督和规范市场的公司法规、会计法规、证券法规、审计法规、税法法规不断完善。社会经济环境的发展变化使财务会计的基本理论与方法不断面临新的挑战。自2006年至2014年,财政部发布了1项基本准则和41项具体准则(以下简称新准则),而且陆续发布了企业会计准则应用指南、讲解、解释等内容,共同组成了一个新的企业会计准则体系。为了将高校教育改革和会计改革的新思想和研究成果融入教学内容,本书积极探索启发、讨论、研究式教学内容的编排和设计,力图拓展学生自主学习的时间和空间。

《中级财务会计学》以财务会计信息提供为主线,以会计信息质量要求为基准,以六大会计要素为基本框架结构,详细阐述了会计要素的核算原理和方法。全书共计18章,内容新颖,论述富有启发性,为了便于教学、研讨与学习,每章均设置了学习目标、案例导入、本章小结、本章思考和本章测试,内容贴近现实,使读者对章节内容能总体把握,前后照应,掌握重点和难点。

本书由李玉萍担任主编,张莉和孙淑萍担任副主编。李玉萍负责编写第一、三、六、七、八、九、十、十一章,张莉负责编写第二、四、五、十二、十三、十四章,孙淑萍负责编写第十五、十六、十七、十八章。李玉萍、张莉总纂全书。感谢电子工业出版社王赫男编辑和侯丽平编辑为本书的出版所做的工作。

本书是为进行会计启发、研讨式教学、全面推动课堂教学改革模式而设计的教学内容。书中内容秉承一贯性的原则,既充分描述了我国新会计准则的基本规定,又不拘泥于简单地解释会计准则,而是围绕财务报表的列报和披露,比较全面、系统地阐释财务会计学的基本原理,培养学生分析问题、解决问题及适应环境的能力。所以,本书不仅适合高等院校会计学专业教学,也可作为广大实务工作者自学、研究的重要参考书。

纰漏之处,请专家学者和广大读者给予指正。

编 者

2014年3月

目 录

第一章 财务报告目标与信息质量要求····· 1

第一节 财务报告目标····· 1

一、财务报告目标的定位····· 1

二、财务报告的目标及其使用者····· 2

三、财务报告的构成····· 3

四、企业会计准则体系····· 4

第二节 会计基本假设与会计基础····· 5

一、会计基本假设····· 5

二、会计基础····· 7

第三节 会计信息质量要求····· 7

一、可靠性····· 7

二、相关性····· 8

三、可理解性····· 8

四、可比性····· 9

五、实质重于形式····· 9

六、重要性····· 9

七、谨慎性····· 10

八、及时性····· 10

本章小结····· 11

本章思考····· 11

本章测试····· 11

第二章 会计要素及其确认、计量····· 13

第一节 会计要素····· 13

一、会计要素的确认理论····· 14

二、会计要素的具体确认····· 14

第二节 会计确认····· 19

第三节 会计要素的计量····· 20

本章小结····· 22

本章思考····· 22

本章测试····· 22

第三章 货币资金····· 24

第一节 货币资金的内部控制····· 24

一、货币资金的性质····· 24

二、货币资金内部控制的内容····· 25

第二节 货币资金的会计处理····· 28

一、主要支付结算方式····· 28

二、库存现金的核算····· 32

三、银行存款的核算····· 34

四、其他货币资金的核算····· 36

本章小结····· 36

本章思考····· 36

本章测试····· 37

第四章 金融资产····· 38

第一节 金融资产概述····· 38

一、金融资产的定义····· 38

二、金融资产的分类····· 39

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····· 39

一、概述····· 39

二、会计处理····· 40

第三节 持有至到期投资····· 41

一、持有至到期投资概述····· 41

二、持有至到期投资的会计处理····· 42

第四节 可供出售金融资产····· 45

一、可供出售金融资产概述····· 45

二、可供出售金融资产的会计处理····· 45

第五节 金融资产减值····· 47

一、金融资产减值损失的确认····· 47

二、金融资产减值损失的计量····· 48

第六节 金融资产转移····· 50

一、金融资产转移概述····· 50

二、金融资产转移的确认····· 51

三、金融资产转移的计量····· 51

本章小结····· 53

本章思考	54	本章小结	90
本章测试	54	本章思考	90
本章测试	54	本章测试	91
第五章 应收及预付款项	58	第七章 固定资产	92
第一节 应收票据	58	第一节 固定资产概述	92
一、应收票据的概念及其计价	59	一、固定资产的概念与特征	92
二、应收票据的核算	59	二、固定资产的确认条件	93
三、应收票据备查簿	63	三、固定资产的分类	93
第二节 应收账款	63	第二节 固定资产的初始计量	95
一、应收账款的性质与范围	64	一、外购的固定资产	95
二、应收账款的计价	64	二、自行建造的固定资产	99
三、应收账款的核算	64	三、其他方式取得的固定资产	103
第三节 预付及其他应收款项	65	四、存在弃置义务的固定资产	103
一、预付账款	66	第三节 固定资产的后续计量	105
二、其他应收款	67	一、固定资产折旧	105
第四节 坏账及其核算	68	二、固定资产的后续支出	111
一、坏账损失的确认和计量	68	第四节 固定资产的处置及清查	115
二、坏账损失的会计处理	68	一、固定资产终止确认的条件	115
本章小结	69	二、固定资产处置的账务处理	116
本章思考	69	三、持有待售的固定资产	117
本章测试	69	四、固定资产盘亏的会计处理	117
第六章 存货	70	本章小结	118
第一节 存货概述	70	本章思考	118
一、存货的概念与特点	70	本章测试	119
二、存货的内容	71	第八章 投资性房地产	120
三、存货的分类	72	第一节 投资性房地产概述	120
四、存货的确认	72	一、投资性房地产的概念	120
第二节 存货的初始计量	73	二、投资性房地产的范围	121
一、存货成本的构成	73	第二节 投资性房地产的确认与 初始计量	123
二、外购存货的核算	73	一、投资性房地产的确认	123
三、加工取得存货的成本	75	二、投资性房地产的初始计量	124
四、其他方式取得的存货	78	第三节 投资性房地产的后续计量	125
第三节 发出存货的计量	79	一、采用成本模式的投资性房地产后续 计量	125
一、存货成本流转的假设	79	二、采用公允价值模式的投资性房地产 后续计量	126
二、确定发出存货成本的方法	79	三、投资性房地产后续计量模式的变更	128
三、发出存货的账务处理	81		
第四节 存货清查和期末计价	83		
一、存货清查	83		
二、期末存货的计量	85		

四、投资性房地产的后续支出	129	第十一章 非货币性资产交换	178
第四节 投资性房地产的转换和 处置	130	第一节 非货币性资产交换的认定	178
一、投资性房地产的转换	130	一、非货币性资产交换的界定	179
二、投资性房地产的处置	135	二、非货币性资产交换不涉及的交易 和事项	179
本章小结	138	第二节 非货币性资产交换的确认 与计量	180
本章思考	138	一、确认与计量原则	180
本章测试	138	二、商业实质的判断	181
第九章 长期股权投资	140	第三节 非货币性资产交换的会计 处理	183
第一节 长期股权投资概述	140	一、以公允价值计量的会计处理	183
第二节 长期股权投资的初始计量	141	二、以换出资产账面价值计量的会计 处理	185
一、长期股权投资初始计量原则	141	三、涉及多项非货币性资产交换的会计 处理	186
二、企业合并的长期股权投资	141	本章小结	191
三、不形成企业合并的长期股权投资	145	本章思考	191
第三节 长期股权投资的后续计量	146	本章测试	192
一、长期股权投资的成本法	146	第十二章 资产减值	193
二、长期股权投资的权益法	148	第一节 资产减值概述	193
第四节 长期股权投资追加与处置	154	一、资产减值的范围	194
一、追加投资	154	二、资产减值的迹象	194
二、处置投资	156	第二节 资产可收回金额的计量	195
第五节 长期股权投资的减值	157	一、估计资产可收回金额的基本方法	195
本章小结	157	二、资产的公允价值减去处置费用后 的净额的估计	196
本章思考	158	三、资产预计未来现金流量的现值 的估计	196
本章测试	158	第三节 资产减值损失的确认与 计量	200
第十章 无形资产及其他长期资产	160	一、资产减值损失确认与计量的一般 原则	200
第一节 无形资产	160	二、资产减值损失的账务处理	201
一、无形资产的性质及内容	160	第四节 资产组的认定及减值处理	201
二、无形资产的确认	163	一、资产组的认定	201
三、无形资产的初始计量	164	二、资产组减值测试	203
四、无形资产的后继计量	169	三、总部资产的减值测试	205
五、无形资产的处置和报废	172		
第二节 其他长期资产	173		
一、商誉	173		
二、长期待摊费用	175		
本章小结	176		
本章思考	176		
本章测试	177		

第五节 商誉减值测试与处理	207	一、提供劳务交易的结果能够可靠地估计	251
一、商誉减值测试的基本要求	207	二、提供劳务交易的结果不能可靠地估计	253
二、商誉减值测试的方法与会计处理	208	三、同时销售商品和提供劳务交易	254
本章小结	209	四、建设经营移交方式参与公共基础设施建设业务	255
本章思考	209	五、特殊劳务交易	257
本章测试	209	第四节 让渡资产使用权收入的确认和计量	257
第十三章 负债	210	一、让渡资产使用权收入的确认原则	257
第一节 负债概述	210	二、利息收入	258
一、负债的定义及分类	210	三、使用费收入	258
二、流动负债的性质及计价	212	四、其他让渡资产使用权收入	258
三、非流动负债的性质	212	第五节 建造合同收入的确认和计量	259
第二节 流动负债	213	一、建造合同概述	259
一、短期借款	213	二、合同分立与合并	260
二、以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债	214	三、合同收入与合同成本	261
三、应付票据	217	四、合同收入与合同费用的确认与计量	263
四、应付账款	218	本章小结	268
五、应付职工薪酬	219	本章思考	268
六、应交税费	224	本章测试	268
七、其他流动负债	226	第十五章 费用	270
第三节 非流动负债	227	第一节 费用概述	270
一、长期借款	228	一、费用的概念和特征	270
二、应付债券	228	二、费用的分类	271
三、长期应付款	235	第二节 费用的核算	273
本章小结	235	一、费用的确认	273
本章思考	235	二、费用的主要内容及其账务处理	273
本章测试	236	案例分析	277
第十四章 收入	237	本章小结	278
第一节 收入概述	237	本章思考	278
一、收入的定义和特点	237	本章测试	278
二、收入的分类	238	第十六章 利润	279
第二节 销售商品收入的确认和计量	239	第一节 利润概述	279
一、销售商品收入的确认与计量	239	一、企业利润的构成	279
二、销售商品收入的账务处理	241	二、营业外收支	280
三、其他销售业务的处理	246		
第三节 提供劳务收入的确认和计量	251		

三、所得税费用	282	一、现金流量表的概念及结构	309
第二节 利润形成	282	二、现金流量表的编制方法及程序	311
一、账结法	283	三、现金流量表各项目的填列方法	312
二、表结法	283	四、现金流量表编制示例	321
第三节 利润分配	285	第五节 所有者权益变动表	325
一、利润分配的一般顺序	285	一、所有者权益变动表的内容及结构	325
二、利润分配的会计处理	285	二、所有者权益变动表的填列方法	326
三、亏损的弥补	286	三、所有者权益变动表编制示例	327
四、以前年度损益调整	286	案例分析	328
第四节 每股收益	287	本章小结	329
一、基本每股收益	287	本章思考	329
二、稀释每股收益	288	本章测试	330
案例分析	289	第十八章 财务报表附注	331
本章小结	289	第一节 财务报表附注概述	331
本章思考	290	一、附注的性质	331
本章测试	290	二、附注的内容	332
第十七章 财务报表	291	第二节 分部报告	332
第一节 财务报表概述	291	一、经营分部的认定	332
一、财务报告与财务报表的构成	292	二、报告分部的确定	333
二、财务报表列报的基本要求	292	三、分部信息的披露	334
第二节 资产负债表	295	第三节 关联方披露	335
一、资产负债表的内容及结构	295	一、关联方关系的认定	335
二、资产负债表的填列方法	296	二、不构成关联方关系的情况	337
三、资产负债表编制示例	302	三、关联方交易的类型	337
第三节 利润表	305	四、关联方的披露	338
一、利润表的内容及结构	305	本章小结	339
二、利润表的填列方法	306	本章思考	339
三、利润表编制示例	307	本章测试	339
第四节 现金流量表	308		

第一章 财务报告目标与信息质量要求

学习目标

通过本章的学习，能够：

1. 掌握企业财务报告体系及财务报表的构成；
2. 掌握财务会计基本假设和会计基础；
3. 掌握会计信息质量要求。

案例导入

东方股份有限公司系合资公司，其生产部门和营销部门通过内部转移定价独立考核业绩。生产的产品既在国内销售，又往国外销售，随着业务量的不断拓展，外销业务不断扩大，经过几年的努力，到2010年1月，外销业务占整个业务的80%以上，而且主要集中在德国等西欧国家。

思考：从核算角度，该公司能够确立几个会计主体？该公司整体是否可作为一个会计主体？各主体的会计目标是什么？

第一节 财务报告目标

会计是以货币为主要计量单位，反映和监督一个单位经济活动的经济管理工作。企业的会计工作主要反映企业的财务状况、经营成果和现金流量，并对企业经营活动和财务收支进行监督。财务报告目标在整个财务会计系统和企业会计准则体系中具有十分重要的地位，是构建会计要素确认、计量和报告原则及制定各项准则的基本出发点。

一、财务报告目标的定位

我国财务报告目标的确立，不仅要吸收借鉴国际会计准则、美国会计准则，还应该深入分析我国经济环境，从实际情况出发定位财务报告的目标。在会计准则国际趋同的同时，立足本国国情制定适合我国实际的财务报告目标。

2006年2月15日，我国财政部颁布的《企业会计准则——基本准则》首次规定，企业财务报告的目标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，反映企业管理层受托责任履行情况，有助于财务报告使用者做出经济决策。我国将财务报告目标同时定位于受托责任观和决策有用观。目前，我国社会主义市场经济体制尚待完善，国有资本仍占市场主导地位，反映管理层受托责任的履行情况仍是财务报告的第一要务。同时，随着资本市场的深入发展，投资者行为日趋理性，财务会计信息对其经济决策的作用日益凸显，因此，决策有用观也是财务报告必不可少的目标。财务报告是财务会计确认

和计量的最终成果，是沟通企业管理层与外部信息使用者的桥梁和纽带。因此，财务报告的目标定位十分重要。

(1) 财务报告的目标定位决定着财务报告应当向谁提供有用的会计信息，应当保护谁的经济利益。财务报告应当向谁提供财务信息既是财务报告编制的出发点，也是企业会计准则建设与发展的立足点。因此，需要清楚地界定企业财务报告的使用者，这些使用者具有哪些特征，进行什么样的经济决策，在决策过程中需要什么样的会计信息等。

(2) 财务报告的目标定位决定着财务报告所要求会计信息的质量特征，决定着会计要素的确认与计量原则，是财务会计系统的核心与灵魂。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。在受托责任观下，会计信息更多地强调可靠性，会计计量采用历史成本；在决策有用观下，会计信息更多地强调相关性，会计计量在采用历史成本外，如果采用其他计量属性能够提供更加相关的信息，则会较多地采用除历史成本之外的其他计量属性。因此，财务报告的目标定位直接决定着整个财务会计系统的构造，包括会计要素的确认、计量和报告等诸方面。

(3) 财务报告的目标定位决定着财务会计未来发展的方向。财务会计作为反映经济交易或者事项的一门科学，从来都是随着经济环境的变化而不断发展演化的。尤其随着现代公司制的建立、资本市场的发展和技术革新的加快，财务会计理论和实务更是以惊人的速度向前发展。美国财务会计准则委员会于 20 世纪 70 年代末、80 年代初先后发布了四项财务会计概念公告，第一项概念公告即《财务报告的目标》。对财务报告目标的清晰定位使得多年来美国关于财务报告目标的争论和财务会计发展方向的问题尘埃落定，也催生了美国会计准则数十年的繁荣与发展，为美国资本市场的长足发展打下了坚实基础。我国在基本准则中将财务报告目标明确定位，为各项会计准则的制定奠定了良好基础，也为未来财务会计的发展和会计准则体系的完善确立了方向。



小贴士

20 世纪 50 年代在财务会计概念框架的研究中，财务报告目标起到逻辑起点的作用，形成两个具有代表性的学派，即决策有用学派和受托责任学派。FASB 与 IASB 于 2006 年 7 月 6 日发布联合趋同框架（关于目标和信息质量特征的初步意见），明确提出对外财务报告的通用目标是：提供有助于现在和潜在的投资者和债权人以及其他信息使用者进行投资、信贷和类似资源配置决策的信息。为了实现这个目标，财务报告应该提供信息，以帮助现在和潜在的投资者和债权人以及其他信息使用者评估主体未来现金流入和流出的金额、时间安排和不确定性。

联合趋同框架将财务报告的目标定位为决策有用观，但同时研究财务报告的使用者如何评估管理当局履行的经济管理责任并对资源配置决策的信息表示关切。评价管理当局履行经济管理责任要求的信息通常也是资源配置决策需要的信息。因此，联合趋同框架认为，决策有用观包括受托责任观，不必专门将受托责任作为财务报告的目标。

二、财务报告的目标及其使用者

根据《企业会计准则——基本准则》规定，企业财务报告的目标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，反映企业管理层受托责任履行情况，有助于财务报告使用者做出经济决策。财务报告使用者包括投资者、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。如果企业在财务报告中提供的会计信息与投资者决策无关，那么财务报告就失去了编制的意义。根据投资者决策有用这一目标，财务报告所提供的信息应当如实反映企业所拥有或者控制的经济资源及其要求权的变化情况；如实反映企业的各项收入、费用、利得和损失的金额及其变动情况；如实反映企业各项经营活动、投资活动和筹资活动等所形成的现金流入和现金流出情况等。这样有助于现实的或者潜在的投资者正确、合理地评价企业的资产质量、偿债能力、盈利能力和营运效率等；有助于投资者根据相关会计信息做出理性的投资决策；有助于投资者评估与投资有关的未来现金流量的金额、时间和风险等。

除了投资者之外，企业财务报告的使用者还有债权人、政府及有关部门、社会公众和企业管理层等。例如，企业贷款人和供应商等债权人通常十分关心企业的偿债能力和财务风险，他们需要信息来评估企业能否如期支付贷款本金及其利息，能否如期支付所欠购货款等；政府及其有关部门作为经济管理和监管部门，通常关心经济资源分配的公平、合理，市场经济秩序的公正、有序，宏观决策所依据信息的真实、可靠等，因此，他们需要信息来监管企业的有关活动（尤其是经济活动）、制定税收政策、进行税收征管和国民经济统计等；社会公众也关心企业的生产经营活动，包括对所在地经济做出的贡献，如增加就业、刺激消费、提供社区服务等，因此，在财务报告中提供有关企业发展前景及其能力、经营效益及其效率等方面的信息，可以满足社会公众的信息需要。

企业管理层受委托人之托经营管理企业及其各项资产，投资者和债权人等需要及时或者经常性地了解企业管理层保管、使用资产的情况，以便于评价企业管理层的责任情况和业绩情况，并决定是否需要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，以有助于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。

三、财务报告的构成

适用于《企业会计准则》的大、中、小型企业财务报告包括财务报表、中期财务报告和其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料。其中，财务报表由报表本身及其附注两部分构成，附注是财务报表的有机组成部分，而报表至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表四张报表。适用于《小企业会计准则》的小企业财务报表至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表及其附注。

(1) 资产负债表是反映企业在某一特定日期财务状况的财务报表。企业编制资产负债表的目的是通过如实反映企业的资产、负债和所有者权益金额及其结构情况，帮助使用者评价企业资产的质量以及短期偿债能力、长期偿债能力等。

(2) 利润表是反映企业在一定会计期间的经营成果的财务报表。企业编制利润表的目的是通过如实反映企业实现的收入、发生的费用以及应当计入当期利润的利得和损失等金额及其结构情况，帮助使用者分析评价企业的盈利能力及其构成与质量。

(3) 现金流量表是反映企业在一定会计期间的现金和现金等价物流入和流出的财务报表。企业编制现金流量表的目的是通过如实反映企业各项活动的现金流入、流出情况，帮助使用者评价企业的现金流动和资金周转情况。

(4) 所有者权益变动表是反映构成所有者权益的各组成部分当期的增减变动情况的财务报表。

(5) 附注是对财务报表列示项目的进一步说明，以及对未能在这些报表中列示的项目的说明等。企业编制附注的目的是通过对财务报表本身做补充说明，以更加全面、系统地反映企业财务状况、经营成果和现金流量的全貌，从而向使用者提供更为有用的信息，使其做出更加科学合理的决策。

财务报表是财务报告的核心内容，但是除了财务报表之外，财务报告还应当包括其他相关信息，具体可以根据有关法律、法规的规定和外部使用者的信息需求而定。如企业可以在财务报告中披露其承担的社会责任、对社区的贡献、可持续发展能力等信息，这些信息与使用者的决策也是相关的，尽管属于非财务信息，无法包括在财务报表中，但是如果有规定或者使用者有需求，企业应当在财务报告中予以披露，有时企业也可以自愿在财务报告中披露相关信息。

中期财务报告，是指以中期为基础编制的财务报告。其他财务报告，主要向企业外界提供某些相关的但不符合全部确认标准的信息，其中有财务的和非财务的，有历史的，也有预测的。其他财务报告不受企业会计准则的限制，也不需要接受审计，但必须符合三个条件：第一，企业根据法规准则要求或自愿提供；第二，有助于理解财务报表信息，不应误导使用者的决策；第三，要求经注册会计师或企业以外的专家审阅。其他财务报告的种类很多，如国内外常见的管理层讨论和分析、财务预测报告、社会责任报告、审计报告等辅助报告。

四、企业会计准则体系

财务报告列报和披露的信息应遵循《企业财务会计报告条例》、《企业会计准则——基本准则》及其具体准则。截至 2014 年，财政部已发布了《企业会计准则——基本准则》和 41 项具体会计准则，这标志我国基本建立起既适合本国国情又与国际会计准则趋同的、能够独立实施的企业会计准则体系。38 项具体会计准则如表 1-1 所示。

表 1-1 38 项具体会计准则

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

我国企业会计准则体系分为三个层次，第一层次为基本会计准则，第二层次为具体会计准则，第三层次为具体会计准则的应用指南。基本会计准则在整个会计准则体系中起统驭作用，主要规范会计目标、会计基本假定、会计基本原则、会计要素的确认和计量等。具体会计准则分为一般业务准则、特殊行业的特定业务准则和报告准则三类。具体会计准则应用指南主要对会计科目的设置、会计分录的编制和报表的填报等操作内容进行示范性指导。

报告准则主要规范企业财务报告，如财务报表列报、现金流量表、合并财务报表、中期财务报告、资产负债表日后事项、分部报告、金融工具列报等准则。

第二节 会计基本假设与会计基础

会计基本假设，又称会计基本前提，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、空间环境等所做的合理设定。企业会计的确认、计量和报告应当以权责发生制为基础。

一、会计基本假设

根据我国《企业会计准则——基本准则》的规定，会计基本假设包括会计主体、持续经营、会计分期、货币计量。

(一) 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。

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。

首先，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不能加以确认、计量和报告。会计核算中涉及的资产、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。

其次，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所发生的，不应纳入企业会计核算的范围，但是企业所有者投入到企业的资本或者企业向所有者分配的利润，则属于企业主体所发生的交易或者事项，应当纳入企业会计核算的范围。

会计主体不同于法律主体。一般来说，法律主体必然是会计主体，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，例如企业集团编制合并报表所依据的便是合并主体而非法律主体。

【例 1-1】 某母公司拥有 10 家子公司，母、子公司均为不同的法律主体，但母公司对于

公司拥有控制权,为了全面反映由母、子公司组成的企业集团整体的财务状况、经营成果和现金流量,就需要将企业集团作为一个会计主体,编制合并财务报表。

【例 1-2】某基金管理公司管理了 10 只证券投资基金。对于该公司而言,一方面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;另一方面各只基金尽管不属于法律主体,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。

(二) 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和状态继续经营下去,不会停业,也不会大规模削减业务。在持续经营假设下,企业进行会计确认、计量和报告应当以持续经营为前提。明确这一基本假设,意味着会计主体将按照既定的用途使用资产,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政策和估计方法。

【例 1-3】某企业购入一条生产线,预计使用寿命为 10 年,考虑到该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,该生产线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的成本当中。

在市场经济环境下,任何企业都存在着破产、清算的风险,企业不能持续经营的可能性总是存在的。因此,需要企业定期对其持续经营基本假设做出分析和判断。如果可以判断企业不能持续经营,就应当改变会计核算的原则和方法,并在企业财务报告中做相应披露。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,并按持续经营的基本假设选择会计核算的原则和方法,就不能客观地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量,就会误导财务报告使用者的经济决策。

(三) 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期间划分为若干连续的、长短相同的期间。会计分期的目的,在于通过会计期间的划分,将持续经营的生产经营活动期间划分成连续、相同的期间,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。会计期间分为年度和中期。年度和中期均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。

根据持续经营假设,一个企业将按当前的规模和状态持续经营下去。要想最终确定企业的生产经营成果,只能等到企业在若干年后歇业时核算一次盈亏。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,不能等到歇业时。因此,就必须将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,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。而且正是由于有了会计分期,才产生了当期与以前期间、以后期间的差别,出现了权责发生制和收付实现制的区别,使不同类型的会计主体有了记账的基准,进而出现了应收、应付、折旧、摊销等会计处理方法。

(四) 货币计量

货币计量,是指会计主体在进行会计确认、计量和报告时以货币为计量单位,反映会计主体的生产经营活动。

在会计的确认、计量和报告过程中选择货币作为基础进行计量,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特点。其他计量单位,如质量、长度、容积、台、件等,都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。因此,为了全面反映企业的生产经营活动和有关交易、事项,会计确认、计量和报告选择货币作为计量单位。

二、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。

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;或者是款项已经支付,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,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。



小技巧

收付实现制是与权责发生制相对应的一种会计基础,它是以收到或支付现金作为确认收入和费用等的依据。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。

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信息使用者决策有用所应具备的基本特征,它包括可靠性、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,前四个是首要的信息质量要求,后四个是次要的信息质量要求。

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。具体包括以下要求:

(1) 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,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告中。

(2) 包括在财务报告中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的,这样的财务报告信息就不是中立的。

(3) 企业应当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以披露的信息,与使用者决策相关的有用信息都应当充分披露。

【例 1-4】某公司于 2012 年年末发现公司销售萎缩,无法实现年初确定的销售收入目标,但考虑到在 2013 年春节前后,公司销售可能会出现较大幅度的增长,因而提前预计库存商品销售,在 2012 年年末制作了若干虚假的存货出库凭证,并确认销售收入的实现。该公司的这一会计处理没有以其实际发生的交易事项为依据,因此,违背了会计信息质量要求中的可靠性原则,也违背了我国会计法的规定。

二、相关性

相关性要求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、现在和未来的情况做出评价或者预测。

会计信息的价值,关键是看其与使用者的决策需要是否相关,是否有助于决策或者提高决策水平。相关的会计信息应当有助于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,因而具有反馈价值。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。例如,区分收入和利得、费用和损失,区分流动资产和非流动资产、流动负债和非流动负债以及适度引入公允价值等,都可以提高会计信息的预测价值,进而提升会计信息的相关性。



小技巧

相关性与可靠性

为了满足会计信息质量的相关性要求,企业应当在确认、计量和报告会计信息的过程中,充分考虑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。即会计信息应在可靠性的前提下,尽可能做到相关性,以满足投资者等财务报告使用者的决策需要。

三、可理解性

可理解性要求企业提供的会计信息必须清晰、简明,便于投资者等财务报告使用者理解和使用。

企业提供会计信息的目的在于使用,而有效使用会计信息就必须了解会计信息的内涵,弄懂会计信息的内容,这就要求财务报告所提供的会计信息必须清晰明了,易于理解。