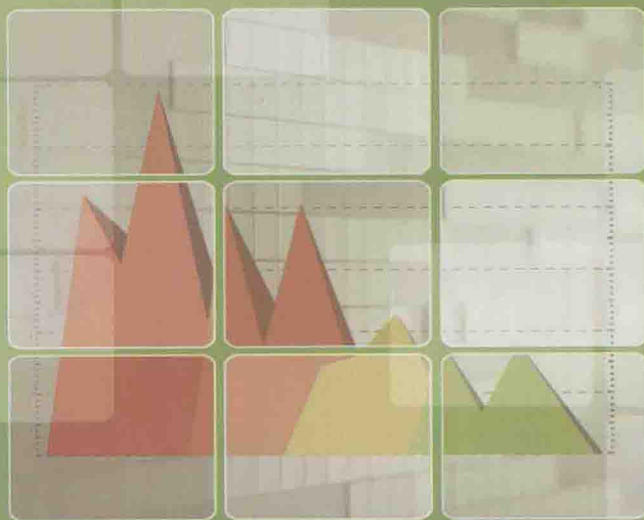


高职经管类精品教材

会计岗位实务

KUAIJI GANGWEI SHIWU

高克智 王 辉 编著



中国科学技术大学出版社

高职经管类精品教材

会计岗位实务

高克智 王 辉 编著

中国科学技术大学出版社

内 容 简 介

本书是以企业常规经济业务事项为基础,以《企业会计准则》及相关会计制度为依据,按照《全国会计专业技术资格考试大纲》和《高等职业学校会计专业教学标准》的基本要求编写的,内容包括资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润等常规经济业务事项的确认与计量以及资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表及财务报表附注的编制。通过学习,能够全面、系统地了解企业常规经济业务事项的会计处理,能够胜任会计岗位工作,同时满足相关专业技术资格考试的需要。

本书不仅适用于财会专业教学,也适用于财会人员的自学与培训。

图书在版编目(CIP)数据

会计岗位实务/高克智,王辉编著. —合肥:中国科学技术大学出版社,2014. 1
ISBN 978-7-312-03353-7

I. 会… II. ①高…②王… III. 会计实务—教材 IV. F233

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 303064 号

出版 中国科学技术大学出版社
安徽省合肥市金寨路 96 号,230026
<http://press.ustc.edu.cn>
印刷 合肥学苑印务有限公司
发行 中国科学技术大学出版社
经销 全国新华书店
开本 787 mm×1092 mm 1/16
印张 18
字数 457 千
版次 2014 年 1 月第 1 版
印次 2014 年 1 月第 1 次印刷
定价 34.00 元

前 言

会计岗位是企事业单位会计核算工作的核心岗位。这一岗位的特殊性决定了其工作人员必须具备系统的专业理论知识、较强的专业分析与判断能力,能够结合经济业务实际和经营管理的需要,正确运用会计准则,恰当处理各项交易与事项,为投资者、债权人及企业管理层提供经济决策方面的有用信息。为满足会计岗位人才的需要,培养能够胜任会计岗位工作的技术技能型人才,我们根据我国现行企业会计准则体系、《全国会计专业技术资格考试大纲》及教育部发布的《高等职业学校会计专业教学标准》,针对企业会计岗位的基本工作内容设计编写了本书。

本书以企业常规经济业务事项为基础,以《企业会计准则》及相关会计制度为依据,全面、系统地介绍了资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润等常规经济业务事项的确认和计量以及资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表及财务报表附注的编制。但本书不涉及非货币性资产交换、债务重组、外币折算及会计政策、会计估计变更和差错更正等特殊业务事项的会计处理。这样,本书很好地克服了传统教科书的教学内容面面俱到,重点、难点讲解不透,有违专业学习规律的弊端,有助于优化会计专业核心课程体系。

本书采用了项目化编写模式,遵循经济业务事项的会计处理过程,精心安排教学内容,并在编写过程中适当插入案例解析、提示、知识链接、知识拓展等专栏,不仅活泼了教材形式,激发了读者的兴趣,而且有利于帮助读者理解相关内容,拓展读者的专业视野。全书结构新颖、内容适度、业务典型、形式活泼、语言明快、通俗易懂,不仅是一本便于高等职业院校会计专业教学,具有较强可读性的教材,而且还可作为广大财会工作者自学、进修、参加职称考试的参考用书。

本书是安徽省省级教学团队(会计教学团队)、省级特色专业(会计、会计电算化专业)及中央财政支持提升专业服务能力(会计专业)等建设项目的阶段性成果,由安徽工商职业学院会计学教授高克智和会计学教授、注册会计师、注册资产评估师王辉编著完成。具体编写分工是:项目二、三、四、五、六、九、十由高克智执笔,项目一、七、八、十一、十二、十三、十四由王辉执笔。

因水平有限,时间仓促,书中难免有欠妥和谬误之处,恳请广大读者批评指正。

作 者

2013年8月

目 录

前言	(i)
项目一 总论	(1)
任务一 财务报告目标	(1)
任务二 会计信息质量要求	(5)
任务三 会计要素及其确认与计量原则	(9)
任务四 会计要素计量属性及其应用原则	(15)
项目二 货币资金	(19)
任务一 库存现金的核算	(19)
任务二 银行存款的核算	(23)
任务三 其他货币资金的核算	(30)
项目三 应收及预付款项	(35)
任务一 应收票据的核算	(35)
任务二 应收账款的核算	(40)
任务三 预付账款和其他应收款的核算	(42)
任务四 应收款项减值的核算	(45)
项目四 存货	(50)
任务一 存货的确认与计量	(50)
任务二 原材料的核算	(57)
任务三 周转材料的核算	(70)
任务四 委托加工物资的核算	(76)
任务五 库存商品的核算	(78)
任务六 存货的期末计量	(85)
项目五 固定资产	(92)
任务一 固定资产的确认	(92)
任务二 固定资产的初始计量	(95)
任务三 固定资产的后续计量	(101)

任务四 固定资产的处置	(107)
任务五 固定资产的期末计量与清查	(109)
项目六 无形资产	(112)
任务一 无形资产的确认	(112)
任务二 无形资产的初始计量	(116)
任务三 无形资产的后续计量	(120)
任务四 无形资产的处置	(124)
项目七 投资性房地产	(127)
任务一 投资性房地产的确认	(127)
任务二 投资性房地产的初始计量	(130)
任务三 投资性房地产的后续计量	(133)
任务四 投资性房地产的转换和处置	(135)
项目八 投资	(141)
任务一 投资的分类	(141)
任务二 交易性金融资产的计量	(144)
任务三 持有至到期投资的计量	(147)
任务五 长期股权投资的计量	(152)
项目九 负债	(159)
任务一 金融负债的核算	(159)
任务二 应付职工薪酬的核算	(171)
任务三 应交税费的核算	(177)
任务四 其他负债项目的核算	(188)
项目十 所有者权益	(193)
任务一 实收资本的核算	(193)
任务三 资本公积的核算	(198)
任务三 留存收益的核算	(201)
项目十一 收入	(205)
任务一 销售商品收入的确认和计量	(205)
任务二 提供劳务收入的确认与计量	(218)
任务三 让渡资产使用权收入的确认与计量	(222)

项目十二 费用	(225)
任务一 营业成本、营业税金及附加的核算	(225)
任务二 期间费用的核算	(229)
项目十三 利润	(233)
任务一 政府补助的核算	(233)
任务二 营业外收支的核算	(240)
任务三 利润形成与分配的核算	(243)
项目十四 财务报表	(252)
任务一 财务报表的组成与分类	(252)
任务二 资产负债表的编制	(254)
任务三 利润表的编制	(260)
任务四 现金流量表的编制	(263)
任务五 所有者权益变动表的编制	(268)
任务六 财务报表附注的编制	(269)
参考文献	(277)

项目一 总 论



项目目标

理解财务报告的目标、会计基本假设和会计基础,明确会计信息质量要求,掌握会计要素确认与计量原则,了解我国企业会计准则体系,为后续的专业学习奠定理论基础。



项目任务

1. 理解财务报告目标、会计基本假设和会计基础;
2. 明确会计信息质量要求;
3. 掌握会计要素确认与计量原则;
4. 掌握会计要素计量属性及其应用原则。

任务一 财务报告目标

一、企业会计的分类与企业会计准则

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一种经济管理工作。在企业,会计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。会计是随着人类社会生产的发展和经济管理的需要而产生、发展并不断完善起来的。在生产活动中,为了获得一定的劳动成果,必然要耗费一定的人力、物力和财力。其中,人们一方面关心劳动成果的多少,另一方面也注重劳动耗费的高低。通常人们将结绳记事、刻石计数作为会计的萌芽。随着生产活动的发展,产生了对生产活动进行专门计量与记录的会计。之后,人类文明不断进步,社会经济活动不断革新,会计逐步由简单的计量与记录行为,发展成为以货币单位综合地反映和监督经济活动过程的一种经济管理工作,并在参与单位经营管理决策、提高资源配置效率、促进经济健康持续发展方面发挥积极作用。

随着企业公司制的建立和所有权、经营权的分离以及资本市场的发展,企业会计逐步演化为两大分支:一是服务于企业内部管理者及其决策需要的管理会计,或者称之为对内报告会计;二是服务于企业外部使用者信息及其决策需要的财务会计,或者称其为对外报告会计。财务会计由于需要服务于外部信息使用者,在保护投资者及社会公众利益、维护市场经济秩序及其稳定方面也就扮演着越来越重要的角色,因此在社会经济生活中的地位日渐突出,迫切需要一套社会公认的、统一的会计原则来规范其行为。在这种情况下,企业会计准

则应运而生,其核心是通过规范企业财务会计确认、计量和报告内容,提高会计信息质量,降低资金成本,提高资源配置效率。

为适应我国市场经济发展和经济全球化的需要,财政部于2006年2月15日发布了《企业会计准则——基本准则》(以下简称基本准则)及其38项具体准则,2006年10月30日发布了《企业会计准则应用指南》,之后又陆续发布了一系列解释公告,形成了包括基本准则、具体准则、应用指南和解释公告在内的,与国际财务报告准则实质性趋同的企业会计准则体系。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会计处理的规范,如存货、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、无形资产等;应用指南是对具体准则的一些重点难点问题作出的操作性规定;解释公告是随着企业会计准则的贯彻实施,就实务中遇到的实施问题而对准则作出的具体解释。



知识链接

国际财务报告准则(International Financial Reporting Standards,缩写IFRS),是指由国际会计准则理事会(IASB)制定的《财务报表编制与列报框架》、具体准则和解释公告。国际会计准则理事会的前身是国际会计准则委员会(IASC)。国际会计准则委员会主要是由日本、法国、德国与美国等国际会计团体发起的,而中国亦在1998年加入。国际会计准则委员会于1973年至2001年间颁布的准则称为国际会计准则(International Accounting Standards,IAS)。2001年4月,新成立的IASB决定保留并继续修订此前颁布的IAS,以后新制定颁布的准则统称为IFRS。

二、财务报告的目标

企业财务会计的目标是通过向企业外部会计信息使用者提供有用的信息,帮助其作出相关决策。承担这一功能的信息载体是企业编制的财务报告,它是财务会计确认和计量的最终结果,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,它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,也决定着财务报告所要求会计信息的质量特征、会计要素的确认与计量原则,还决定着财务会计未来的发展方向,是财务会计系统的核心与灵魂。

我国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,反映企业管理层的受托责任履行情况,有助于财务报告使用者作出经济决策。

财务报告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。近年来,我国企业改革持续深入,产权日益多元化,资本市场快速发展,机构投资者及其他投资者队伍日益壮大,对会计信息的要求日益提高,在这种情况下,投资者更加关心其投资的风险和报酬,他们需要会计信息来帮助他们作出决策。因此,基本准则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。根据投资者决策的有用目标,财务报告所提供的信息应当如实反映企业的财务状况、经营成果和现金流量等,从而有

助于现在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作出理性的投资决策,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、社会公众等。例如,企业贷款人、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经济监督部门,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,宏观经济决策所依据的信息真实、可靠,因此,他们需要信息来监管企业的经济活动、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,包括对所在地经济作出的贡献,如增加就业、刺激消费、提供社区服务等,财务报告提供了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。总体而言,财务报告使用者的信息需求存在众多共同之处,又由于投资者是企业资本的主要提供者,其信息需求更加全面,通常情况下,如果财务报告能够满足投资者的会计信息需求,也就可以满足其他使用者的大部分信息需求。

现代企业制度强调企业所有权和经营权相分离,企业管理层是接受委托人的委托经营管理企业及其各项资产,负有受托责任,有责任妥善保管并合理、有效地运用这些资产。企业的投资者、债权人等也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履行情况和经营业绩,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,以便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、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、空间环境等所作的合理设定。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。

(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。基本准则规定,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。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,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进行会计确认、计量和报告的重要前提。

首先,明确会计主体,才能划定会计所要处理的各项交易或者事项的范围。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者事项才能加以确认、计量和报告,那些不影响企业本身经济利益的各项交易或者事项则不能加以确认、计量和报告。会计工作中通常所说的资产、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,甲公司拥有10家子公司,甲公司及其所属的子公司均属于不同法律主体,但甲公司对其子公司拥有控制权,为了全面反映由甲公司及其所属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,就需要将该企业集团作为一个会计主体,编制合并财务报表。但企业集团不是法律主体。

(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。企业会计确认、计量和报告应当以持续经营为前提。

企业能否持续经营,在会计原则、会计方法的选择上存在很大差别。一般情况下,应当假定企业能够持续、正常地经营下去。明确了这一基本假设,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原则和会计方法。例如,如果判定企业会持续经营,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者相关产品的成本中。如果判定企业不能持续经营,固定资产就不应采用历史成本进行记录并按期计提折旧。

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,并按持续经营基本假设选择会计确认、计量和报告的原则与方法,就不能客观地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量,会误导会计信息使用者的经济决策。

(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划分为一个个连续的、长短相同的期间。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。中期是指短于一个完整的会计年度的报告期间,如月、季、半年等。通过会计分期,可以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。

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。但是,无论是企业的生产经营决策,还是投资者、债权人等的经济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、经营成果的现金流量。明确会计分期假设意义重大,由于会计分期,才产生了当期与以前期间、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。

(四) 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,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,基本准则规定,会计确认、计量和报告选择货币作为计量单位。

但是,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,但这些信息对于会计信息使用者决策来说也很重要,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。

四、会计基础

企业应当以权责发生制为基础进行会计的确认、计量和报告。权责发生制基础要求,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。权责发生制贯穿于整个企业会计准则体系,是财务会计的基本问题。

与权责发生制相对应的会计基础是收付实现制,它是以收到或者支付的现金作为确认收入和费用等的依据。收付实现制的优势在于能够如实反映会计主体在特定会计期间的现金流量,为经济决策提供有关现金流动情况的会计信息。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。

例如,赊销商品一批,价款为1 000元。根据权责发生制基础,由于收入已经实现,虽然货款尚未收到,也要确认1 000元的收入。但根据收付实现制基础,由于货款尚未收到,因而不能确认1 000元的收入,必须在收到1 000元货款时才能确认收入。又如预收货款为1 000元,虽然货款已经收到,但因商品尚未发出,收入尚未实现,根据权责发生制基础不能确认1 000元收入,但根据收付实现制基础则要确认1 000元收入。可见,权责发生制基础能真实、公允地反映企业在特定会计期间的经营业绩,收付实现制则能如实反映会计主体在特定会计期间的现金流动情况及现金流量净额。

任务二 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会计信息质量的基本要求,是使财务报

告中所提供会计信息对投资者等使用者决策有用应具备的基本特征,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。为了贯彻可靠性要求,企业应当做到:

(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、费用和利润等如实地反映在财务报表中,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,与财务报告使用者决策相关的有用信息都应当充分披露。

(3) 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,这样的财务报告信息就不是中立的、无偏的。



案例解析

A公司于2013年末发现公司销售额萎缩,无法实现年初确定的销售收入目标,但考虑到2014年春节前后,公司销售额可能出现较大幅度的增长,公司因此提前预计库存商品销售,在2013年末制作了若干存货出库凭证,并确认销售收入实现。A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,违背了会计信息质量要求的可靠性原则,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投资者等财务报告使用者的经济决策需要相关,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作出评价或者预测。

会计信息是否有用,是否具有价值,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能够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。

会计信息质量的相关性要求,需要企业在确认、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。但是,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。也就是说,会计信息在可靠性前提下,尽可能地做到相关性,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应当清晰明了,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使用,也就是让使用者能够有效使用会计信息,应当能让其了解会计信息的内涵,理解会计信息的内容,这就要求财务报告所提供的会计信息应当清晰明了,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对决策有用的信息的要求。

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要求的同时,还应假定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,但其与使用者的经济决策相关的,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。可比性包括两层含义。

(一) 同一企业不同时期可比

为了便于投资者等财务报告使用者了解企业财务状况、经营成果和现金流量的变化趋势,比较企业在不同时期的财务报告信息,全面、客观地评价过去、预测未来,从而做出决策,就要求同一企业不同期间的会计信息相互可比。该层次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。但是,满足会计信息可比性要求,并非表明企业不得变更会计政策,如果按照规定或者在会计政策变更后可以提供更可靠、更相关的会计信息,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。

(二) 不同企业相同会计期间可比

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,不仅仅以交易或者事项的法律形式为依据。

企业发生的交易或者事项在多数情况下其经济实质和法律形式是一致的,但在有些情况下也会出现不一致。例如,企业按照销售合同销售商品但又签订了售后回购协议,虽然从

法律形式上看,实现了收入,但如果企业没有将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方,没有满足收入确认的各项条件,即使签订了商品销售合同或者已将商品交付给购货方,也不应当确认为销售收入。又如,以融资租赁方式租入的资产,虽然从法律形式来讲企业并不拥有其所有权,但是由于租赁合同中规定的租赁期相当长,往往接近该资产的使用寿命;租赁期结束时承租企业有优先购买该资产的选择权;在租赁期内承租企业有权支配资产并从中受益等,从其经济实质来看,企业能够控制融资租入资产所创造的未来经济利益,在会计确认、计量和报告上就应当将以融资租赁方式租入的资产视为企业的资产,列入企业的资产负债表。

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。

如果财务报告中省略或者错报的会计信息会影响投资者等使用者据此做出的决策,该信息就具有重要性。重要性的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个方面加以判断。

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,中期财务报告准则规定,公司季度财务报告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。



案例解析

中期财务报告,是指以中期为基础编制的财务报告。其中,“中期”是指适于一个完整的会计年度(自公历1月1日起至12月31日止)报告期间,它可以是一个月、一个季度或者半年,也可以是其他适于一个会计年度的期间,如1月1日至9月30日的期间等。中期财务报告包括月度财务报告、季度财务报告、半年度财务报告,也包括年初至本中期末的财务报告。

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。

在市场经济环境下,企业的生产经营活动面临着诸多风险和不确定性,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,需要企业在面临不确定性因素的情况下做出职业判断时,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,要求企业对售出商品所提供的产品质量保证确认一项预计负债,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资金积累,企业故意低估资产或者收益,或者故意高估负债或者费用,都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,从而对使用者的决策产生误导,这是会计准则所不允许的。

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或者其他使用者方面做出经济决策,具有时效性。即使是可靠的、相关的会计信息,如果不及时提供,就失去了时效性,对于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、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,可能需要在有关交易或者事项的信息全部获得之前即进行会计处理,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;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行进行会计处理,这样的信息披露可能会由于时效性问题,对于投资者等财务报告使用者决策的有用性大大降低。这就需要在及时性和可靠性之间作相应的权衡,以最好地满足投资者等财务报告使用者的经济决策需要作为判断标准。

任务三 会计要素及其确认与计量原则

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,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

(一) 资产的定义

资产是指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和现金等价物流入

企业的潜力。这种潜力来自企业日常的生产经营活动,也可以是非日常活动;带来经济利益可以是现金或者现金等价物,也可以是能转化为现金或者现金等价物的形式,或者是可以减少现金或者现金等价物流出的形式。

预期能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的,也不能确认为企业的资产。



案例解析

A公司在2013年末盘点存货时,发现存货毁损价值100万元,企业以该存货管理责任不清为由,将毁损的存货计入“待处理财产损溢”,并在资产负债表中作为流动资产予以反映。因“待处理财产损溢”预期不能为企业带来经济利益,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。例如,企业以融资租赁方式租入的固定资产,尽管企业并不拥有其所有权,但是,如果租赁合同规定的租赁期相当长,接近于该资产的使用寿命,企业控制了该资产的使用及其所能带来的经济利益的,应当将其作为企业资产予以确认、计量和报告。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。换言之,只有过去的交易或者事项才能产生资产,企业预期在未来发生的交易或者事项不形成资产。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。



案例解析

A公司与B施工单位签订了一项厂房建造合同,建造合同尚未履行,即建造行为尚未发生,因此不符合资产的定义,A公司不能因此确认在建工程或者固定资产。

(二) 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

能够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,