



经济学类管理学类专业主干课程系列教材

中级财务 会计学

Accounting

戴新民 主编



清华大学出版社

北京交通大学出版社

21 世纪经济学类管理学类专业主干课程系列教材

中级财务会计学

戴新民 主编

清华大学出版社
北京交通大学出版社

· 北京 ·

内 容 简 介

本书是根据我国会计师职称考试“会计学”大纲和注册会计师“会计实务”大纲,结合我国《企业会计准则》,吸纳其会计革新的内容编写而成。对于《国际会计准则》和国外发达国家会计准则中在未来可能引入我国的理论及技术方法,本书也作了介绍。

本书适合作为会计、财务本科专业的教材,也可以作为经济管理其他相关专业、会计师职称考试和注册会计师考试的教学、培训用书。

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,翻印必究。侵权举报电话:010-62782989 13501256678 13801310933

图书在版编目(CIP)数据

中级财务会计学 / 戴新民主编. —北京:清华大学出版社;北京交通大学出版社, 2008. 8
(21 世纪经济学类管理学类专业主干课程系列教材)

ISBN 978-7-81123-350-6

I. 中… II. 戴… III. 财务会计-高等学校-教材 IV. F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 106655 号

责任编辑:刘 洵

出版发行:清华大学出版社 邮编:100084 电话:010-62776969 <http://www.tup.com.cn>

北京交通大学出版社 邮编:100044 电话:010-51686414 <http://press.bjtu.edu.cn>

印刷者:北京瑞达方舟印务有限公司

经 销:全国新华书店

开 本:185×230 印张:22.75 字数:506 千字

版 次:2008 年 8 月第 1 版 2008 年 8 月第 1 次印刷

书 号:ISBN 978-7-81123-350-6/F·359

印 数:1~4 000 册 定价:35.00 元

本书如有质量问题,请向北京交通大学出版社质监组反映。对您的意见和批评,我们表示欢迎和感谢。

投诉电话:010-51686043, 51686008; 传真:010-62225406; E-mail: press@bjtu.edu.cn。

前言

PREFACE

“中级财务会计学”课程在会计学及财务学专业本科教学中占有主导地位,各大院校都将其列入专业的主干课程或核心课程,同时该课程也是经济管理类专业人才培养及培训中的主要课程之一。2006年我国颁布了新一轮修订的《企业会计准则》,正式开启与国际趋同的潮流,拓展和创新了会计事项及其会计处理,这使得“中级财务会计学”课程的内容体系和结构必须作出相应的调整。南京理工大学会计系拥有一支经验丰富的教学队伍,在总结多部《中级财务会计学》教材的基础上,经过多次讨论,确定了科学合理的大纲,采用新颖务实的叙述方法,历时两年编写了这本教材。

本书的主要特点是新颖性和务实性。本书在每章以实际案例及问题开始,以提示学生在学习中注意与会计实务的联系;对重点内容和难点内容,在细致阐述的基础上,通过举例演示以便学生掌握。同时,紧密结合我国《企业会计准则》,参考我国会计师职称考试《会计学》大纲和注册会计师《会计实务》大纲,吸纳其会计革新的内容,将其融入本书知识体系。对于《国际会计准则》和国外发达国家会计准则中,在未来可能引入我国的理论及技术方法,本书也将其引进,以期学生对会计未来发展趋势有新的掌握和了解,更适应我国会计发展的人才需求和知识需求。因此,本书作为会计、财务本科专业适用教材的同时,也可以作为经济管理其他相关专业、会计师职称考试和注册会计师考试的培训用书和参考书籍。

本书由南京理工大学经济管理学院会计系编写,戴新民教授担任主编。第1章由温素彬副教授编写;第2、3章由徐光华副教授编写;第4章由唐婉虹副教授编写;第5、10章由韩晓梅副教授编写;第6章由刘义鹃副教授编写;第7、8、9章由戴新民教授编写;第11章由张洪珍副教授编写;第12章由廉春慧副教授编写;第13章由王光明副教授编写;第14章由柳世平副教授编写。

本书配套习题可在北京交通大学网站 <http://press.bjtu.edu.cn> 上下载。

由于存在对会计事项及会计处理理解程度和角度上的差异,教材中可能有不妥之处,敬请读者批评指正。

编 者

2008年8月

目 录

CONTENTS

第1章 总论	(1)
1.1 财务会计的目标	(2)
1.1.1 会计信息的载体和使用者	(2)
1.1.2 关于财务会计目标的主要理论	(4)
1.1.3 我国财务会计的目标	(5)
1.2 财务会计的基本前提	(6)
1.3 会计信息的质量要求	(9)
1.4 会计要素的确认与计量	(13)
1.4.1 反映企业财务状况的会计要素	(14)
1.4.2 反映企业经营成果的会计要素	(16)
1.4.3 会计要素的计量属性及其应用原则	(18)
第2章 货币资金	(20)
2.1 现金	(21)
2.1.1 现金的管理	(21)
2.1.2 现金的序时核算	(24)
2.1.3 现金的总分类核算	(24)
2.1.4 现金的清查	(25)
2.2 银行存款	(27)
2.2.1 开立和使用银行存款账户的规定	(27)
2.2.2 银行存款的序时核算	(28)
2.2.3 银行存款的总分类核算	(29)
2.2.4 银行存款余额调节表	(40)
2.3 其他货币资金	(41)
2.3.1 其他货币资金的内容	(41)
2.3.2 其他货币资金的核算	(41)
2.4 外币业务	(46)
2.4.1 外币业务的内容	(46)
2.4.2 外币业务的核算	(49)

第3章 应收和预付款项	(52)
3.1 应收票据	(53)
3.1.1 应收票据概述	(53)
3.1.2 应收票据的确认和计价	(54)
3.1.3 应收票据的转让	(57)
3.1.4 应收票据的贴现	(58)
3.2 应收账款	(60)
3.2.1 应收账款概述	(60)
3.2.2 应收账款的核算	(61)
3.2.3 坏账及其确认	(64)
3.3 预付账款及其他应收款	(68)
3.3.1 预付账款	(68)
3.3.2 其他应收款	(70)
第4章 存货	(72)
4.1 存货概述	(73)
4.1.1 存货的概念	(73)
4.1.2 存货的确认条件	(73)
4.1.3 存货的分类	(75)
4.2 存货的初始计量	(78)
4.2.1 外购存货	(78)
4.2.2 自制存货	(84)
4.2.3 委托加工存货	(85)
4.2.4 投资者投入的存货	(86)
4.2.5 接受捐赠取得的存货	(86)
4.2.6 盘盈存货	(87)
4.2.7 其他方式取得的存货	(87)
4.3 存货发出的计价	(88)
4.3.1 发出存货的计价方法	(88)
4.3.2 发出存货的核算	(96)
4.4 存货的期末计量	(98)
4.4.1 成本与可变现净值孰低法的定义	(98)
4.4.2 可变现净值的确定	(99)
4.4.3 存货跌价准备的计提	(102)
4.5 计划成本法	(106)
4.5.1 账户的设置	(106)

4.5.2 存货按计划成本的核算	(106)
4.5.3 计划成本法的特点	(112)
4.6 周转材料	(112)
4.6.1 包装物的核算	(112)
4.6.2 低值易耗品的核算	(116)
4.7 存货的清查	(118)
4.7.1 存货数量的盘存制度	(118)
4.7.2 存货清查	(119)
4.7.3 存货的披露	(120)
第5章 固定资产	(121)
5.1 固定资产的确认和初始计量	(122)
5.1.1 固定资产的定义和确认条件	(122)
5.1.2 固定资产的初始计量	(123)
5.2 固定资产的后续计量	(130)
5.2.1 固定资产折旧	(130)
5.2.2 固定资产的后续支出	(133)
5.3 固定资产的处置	(137)
5.3.1 固定资产的终止确认	(137)
5.3.2 固定资产处置的会计处理	(137)
5.3.3 持有待售的固定资产	(139)
5.3.4 固定资产盘亏的会计处理	(139)
5.3.5 以其他方式减少固定资产	(140)
5.3.6 固定资产的期末计价	(140)
第6章 无形资产及其他资产	(142)
6.1 无形资产的确认	(143)
6.1.1 无形资产的特征和种类	(143)
6.1.2 无形资产的确认	(146)
6.2 无形资产的初始计量	(148)
6.3 无形资产的摊销	(152)
6.3.1 无形资产摊销的原则	(152)
6.3.2 无形资产摊销的方法	(153)
6.4 无形资产的处置	(155)
6.5 无形资产的减值	(157)
6.6 其他长期资产	(157)

第7章 投资（一）：金融资产	(160)
7.1 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产	(161)
7.2 持有至到期投资	(163)
7.3 贷款和应收款项	(167)
7.4 可供出售金融资产	(169)
7.5 金融资产减值	(171)
7.6 金融资产转移	(174)
第8章 投资（二）：长期股权投资	(177)
8.1 长期股权投资的初始计量	(178)
8.2 长期股权投资的后续计量	(181)
8.3 长期股权投资核算方法的转换及处置	(187)
8.3.1 长期股权投资核算方法的转换	(187)
8.3.2 长期股权投资的处置	(191)
第9章 投资（三）：投资性房地产	(194)
9.1 投资性房地产的特征与范围	(195)
9.2 投资性房地产的确认、初始计量和后续支出	(196)
9.3 投资性房地产的后续计量	(199)
9.4 投资性房地产的转换和处置	(201)
第10章 负债	(207)
10.1 流动负债	(208)
10.1.1 短期借款	(208)
10.1.2 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债	(208)
10.1.3 应付票据	(209)
10.1.4 应付及预收款项	(210)
10.1.5 职工薪酬	(211)
10.1.6 应交税费	(219)
10.1.7 应付利息	(230)
10.1.8 应付股利	(230)
10.1.9 其他应付款	(230)
10.2 非流动负债	(231)
10.2.1 长期借款	(231)
10.2.2 应付债券	(232)
10.2.3 长期应付款	(236)
第11章 所有者权益	(237)
11.1 所有者权益及其构成	(238)

11.2 投入资本	(242)
11.2.1 实收资本(股本)	(242)
11.2.2 资本公积	(246)
11.3 留存收益	(251)
11.3.1 盈余公积	(251)
11.3.2 未分配利润	(253)
第12章 成本与费用	(257)
12.1 费用概述	(258)
12.2 费用的确认和计量	(262)
12.3 产品成本的核算	(265)
12.4 期间费用	(274)
第13章 收入和利润	(278)
13.1 收入的确认	(279)
13.1.1 收入的定义和分类	(279)
13.1.2 收入的确认	(280)
13.2 利润的形成	(304)
13.3 利润分配	(310)
第14章 财务报告	(313)
14.1 财务报告概述	(313)
14.2 资产负债表	(316)
14.3 利润表	(321)
14.4 现金流量表	(326)
14.5 所有者权益变动表	(335)
14.6 附注	(338)
14.7 中期财务报告	(347)
参考文献	(353)

第1章

总论

要想达到目标，首先确定好正确的方向。

——卡尔·弗雷德里克



学习目标

1. 理解会计信息的载体；
2. 理解财务报告目标；
3. 掌握会计基础；
4. 掌握会计信息质量要求；
5. 掌握会计要素及其确认与计量的原则；
6. 掌握会计计量属性及其应用原则。



引言

现代社会是信息社会，信息是重要的经济资源、无形的社会财富。没有信息资源的开发、利用，管理的现代化、科学化就无从谈起。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，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。

会计是现代企业的一项重要基础性工作，通过一系列会计程序，提供对决策有用的信息，并积极参与经营管理决策，提高企业经济效益，服务于市场经济的健康有序发展。

财务会计主要以财务会计报告的形式向信息使用者提供财务信息，以帮助使用者进行投资决策和经营管理决策。财务会计提供的信息通常以一个会计主体为空间范围，所提供的信息必须满足会计信息质量的要求。

1.1 财务会计的目标

财务会计作为对外报告会计，其目的是通过向外部会计信息使用者提供有用的信息，以帮助使用者作出相关决策。承担这一信息载体和功能的便是企业编制的财务报告，它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之间的桥梁和纽带。

1.1.1 会计信息的载体和使用者

1. 会计信息的载体

会计信息的载体是指记录和反映单位实际发生的经济业务事项的会计凭证、会计账簿、财务会计报告和其他书面会计资料。其中，财务会计报告是在企业自身会计核算的基础上对会计凭证、会计账簿进行加工汇总编制而成的，是企业会计信息最重要的载体，是对企业财务状况、经营成果和现金流量的结构性表述。财务报告至少包括下列组成部分：① 资产负债表；② 利润表；③ 现金流量表；④ 所有者权益变动表；⑤ 财务报表附注。

(1) 会计凭证

会计凭证是记录经济业务、明确经济责任、按一定格式编制的据以登记会计账簿的书面证明，有原始凭证和记账凭证两种。前者是在经济业务最初发生之时即行填制的原始书面证明，如销货发票、款项收据等。后者是以原始凭证为依据，记入账簿内各个分类账户的书面证明，如收款凭证、付款凭证、转账凭证等。

(2) 会计账簿

会计账簿是指由一定格式的账页组成的，以经过审核的会计凭证为依据，全面、系统、连续地记录各项经济业务的簿籍。会计账簿能够提供系统、完整的会计核算资料，有效发挥会计的监督职能，是编辑会计报表和进行会计分析的重要依据。

(3) 财务会计报告

财务会计报告是指企业对外提供的反映企业某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营成果、现金流量等会计信息的文件，包括财务报表和其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料。

① 资产负债表是反映企业在报告期末全部资产、负债和所有者权益情况的报表。它是一张揭示企业在一定时点上财务状况的静态报表。通过资产负债表，可以反映企业的经济资源及其分布情况，使用者可以一目了然地从资产负债表上了解企业在某一特定日期所拥有的资产总量及其结构，为财务报表的使用者提供企业财务分析的基本资料。

② 利润表又称收益表、损益表，是反映企业一定期间经营成果的会计报表。利润表主要包括企业的营业收入、营业利润、利润总额、净利润和每股收益等内容，充分反映企业经营业绩的主要来源和构成，为外部投资者的投资决策和内部管理者的经营决策提供依据。

③ 现金流量表是反映企业在一定会计期间现金和现金等价物流入和流出的报表，它表

明企业获得现金和现金等价物的能力。现金流量表弥补了资产负债表和利润表提供信息的不足。通过现金流量表,报表使用者能够了解现金流量的影响因素,评价企业的财务状况,预测企业未来的现金流量,为企业决策提供有力依据。

④ 所有者权益变动表反映了构成所有者权益的各组成部分当期的增减变动情况。所有者权益变动表应当全面反映一定时期所有者权益变动的情况,不仅包括所有者权益总量的增减变动,还包括所有者权益增减变动的重要结构性信息,特别是反映直接计入所有者权益的利得和损失,让报表使用者准确理解所有者权益增减变动的根源。

⑤ 财务报表附注是对资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等报表中列示项目的文字描述或明细资料,以及未能在这些报表中列示项目的说明等。通过财务报表附注,企业能对会计报表本身难以披露的财务信息予以披露,从而提高财务信息的利用价值。

2. 会计信息的使用者

企业财务报告所提供的会计信息反映了企业所拥有或者控制的资产、应承担的负债和所具有的所有者权益;反映了企业的各项收入、费用、利得和损失的变动情况;反映了企业各项经营活动、投资活动和筹资活动等形成的现金流入和流出的情况;反映了企业的主要大股东所持的股份及其变动情况等。通过这些会计信息的披露,企业的利益相关者可以获得企业的基本财务信息,从而有助于他们做出正确的经济决策。

一般来说,企业的利益相关者包括投资者、债权人、企业职工、政府有关部门、社会公众等。

① 投资者。随着我国市场经济的发展,企业产权改革的逐步深入和完善,企业投资者在企业的经营发展中发挥着越来越重要的作用。企业财务报告编制的首要出发点是满足投资者的信息需要,从而更好地保护投资者的利益。

在有限责任公司和股份有限公司中,投资人从对企业重要决策有无投票权的角度说,股东分为无投票权或投票权受到限制的股东和有投票权股东,一般地,前者是优先股股东,后者是普通股股东。投资者关心的是投资的内在风险与回报。

普通股股东主要关注企业的盈利能力和成长性。他们需要有关的财务会计资料,以评价企业的风险、收益和成长情况,从而帮助他们进行有关股票的“买进—持有一卖出”决策和评价企业支付投资报酬的能力。

优先股股东一般没有投票权,但有优先获得股利、分享剩余财产等权利,他们主要关心企业的盈利能力和现金支付能力。

② 债权人。包括银行、非银行金融机构、企业债券购买者,以及提供贷款的其他单位与个人。企业债权人能从企业中得到的是贷款本金和约定的利息,因此,他们关心的是能否足够、及时地获取利息和收回本金。他们主要关注企业的财务风险和经营风险。当然,他们也会关注企业的盈利能力,但与股东对盈利能力的关心不同,他们是出于对偿债能力的考虑才来关心企业目前和未来的获利能力的。

③ 企业职工。包括职工个人和工会。作为企业劳动者及其组织,企业是他们获取工作机会、养老保险、失业保险及医疗保险等的重要来源。因此,他们主要关心企业的稳定性、增长性及获利能力、支付能力和开拓新市场的能力等。

④ 政府有关部门。作为经济管理部门和监察部门,政府有关部门通常关心资源分配的公平、合理,市场经济秩序的公正、有序,宏观政策所依据信息的真实可靠等。因此,他们需要通过企业经营活动所产生的财务信息来制定税收政策,进行税收征管和国民经济统计。

⑤ 社会公众。包括受到企业影响的其他企业和个人。企业的存在与发展,对所在地经济、社会和环境都会产生一定影响,如增加就业、刺激消费、提供社区服务等。因此社会公众会关注企业的盈利能力、提供工作岗位的能力和对环境保护作出的投资等。

企业财务报告向企业的利益相关者提供了有关企业发展前景、持续经营能力和经营效益等方面的信息。显然,一套财务会计报告是无法让所有的利益相关者对会计信息的要求都得到满足的,但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,也可以满足其他使用者的大部分需求。

1.1.2 关于财务会计目标的主要理论

按照现代企业理论,企业的本质是一个关于企业所有权安排的契约集合,是企业各利益相关者就其各自的权、责、利的安排所达成的一组长期契约。一方面,企业所有权和经营权的分离导致所有者与经营者的委托代理关系;另一方面,社会经济资源所有者和社会经济资源管理者之间也是一种社会经济资源的委托代理关系,受托经济责任关系由此产生。20世纪七八十年代,西方会计学界关于会计目标的研究,逐渐形成了两种有代表性的观点,即受托责任观和决策有用观。

1. 受托责任观

受托责任观可以追溯到会计产生之初,作为一种比较流行的会计学派得益于公司制的产生和发展。从会计发展的历史看,随着工业革命的完成,以公司制为代表的企业开始出现并广泛流行,随之而来的便是企业所有权和经营权的分离,委托代理关系得到了进一步的发展,从而出现了以受托责任为目标取向的受托责任观。

受托责任观认为:财务会计的目标在于以适当的方式有效反映受托责任及其履行情况,因此,财务会计应以提供反映经营业绩的信息为重心,且在反映财务信息时主要强调客观性和可靠性。

受托责任观的主要观点是:① 会计目标在于反映受托责任履行情况,强调对委托方的忠实性;② 受托责任实际上是一种产权责任,产权必须如实反映、不偏不倚并可以验证,以维护产权主体的权益,因此更加强调可靠性;③ 在计量属性和计量模式的选择上,主张采用历史成本;④ 为了客观、有效地反映受托责任,会计信息应尽可能精确。

2. 决策有用观

决策有用观是在资本市场日渐发达的历史背景下形成的。在此条件下,投资者进行投资

需要大量可靠而且相关的会计信息,投资者从传统的关注历史信息转向关注未来信息;要求披露的信息的量和范围不断扩大,不仅要求披露财务信息、定量信息和确定信息,还要求更多地披露非财务信息、定性信息和不确定信息。而这些信息的提供总是要借助于会计系统,因此,会计信息的提供必须以服务于决策为目标取向。

决策有用观认为:财务会计的目标就是向信息使用者提供有助于他们做出合理的投资、信贷及类似决策的信息,因此,财务会计应以提供反映企业现金流动的信息为重心,且在反映财务信息时主要强调相关性和有用性。

决策有用观的主要观点是:①会计的目标在于提供决策有用信息,会计的着眼点在于会计报表本身的有用性;②只要符合成本效益原则,无论信息的主观程度如何,信息量是多多益善;③在计量属性和计量模式的选择上主张多种计量属性(历史成本、现行成本、现行市价、可变现净值、未来现金流量现值等)并存择优,还倡导物价变动会计模式;④不过分强调会计信息的精确性。

受托责任观和决策有用观存在着较大的差异,其争议的实质在于是否将影响或服务于信息使用者的决策纳入财务会计基本框架。受托责任观不考虑企业经营者如何理解并使用财务报告信息去制定什么样的决策;而决策有用观则侧重考虑财务会计提供信息时应当考虑信息使用者可能的决策需要。当然,这两种观点实际上也存在着一定的联系,两者相互的融合才能更能更全面科学地认识财务会计的目标。譬如,国际会计准则委员会在其发布的《关于编制和提供财务报表的框架》中对上述两种观点作了综合性的描述:①财务报表的目标是提供经济决策中有助于一系列使用者的关于企业财务状况、经营业绩和财务状况变动的资料;②财务报表还反映企业管理当局对交付给它的资源的受托管理责任或经营责任成果。

1.1.3 我国财务会计的目标

根据我国《企业会计准则——基本准则》第四条规定,财务会计报告的目标是向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履行情况,有助于财务会计报告使用者作出经济决策。由此可见,我国财务会计的基本目标是受托责任观和决策有用观的融合,主要包括以下几个方面。

1. 向财务报告使用者提供决策有用的信息

企业组织制度从独资、合伙发展到股份公司,使得财务会计也从仅仅为单个企业业主服务,逐步扩大到为企业外部投资者、债权人及社会公众服务。在股份公司中,会计核算提供的信息不仅要为股东服务,满足股份公司的投资者了解企业的经营状况和进行投资决策的需要,而且也要向企业利益相关者提供有用信息,以使其了解企业经营情况和财务状况。这些有用的会计信息主要包括反映企业管理层受托责任完成情况的信息和有助于企业外部使用者进行经济决策的非受托责任信息。

2. 反映企业管理层受托责任的履行情况

在现代公司制下,企业所有权和经营权相互分离。企业管理层是受委托人之托经营管理

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各项资产基本上均为投资者投入的资本或者向债权人借入的资金所形成,企业管理层有责任妥善管理并合理、有效地使用这些资产。因此,财务报告应当反映企业管理层受托责任的履行情况,以利于评价企业的经营管理责任及资源使用的有效性。

3. 为企业内部经营管理提供信息

企业内部经营管理的好坏,直接影响企业的经济效益和企业在市场上的竞争能力,关系到企业的前途和命运。财务会计为企业内部经营管理服务,主要是指:①企业账簿的详略程度、会计机构的设置、会计数据的生成流程等,都必须充分考虑内部经营管理的需要;②财务会计提供的会计信息是管理会计加工的“原料”,但不能替代管理会计;③根据内部经营管理的需要,财务会计不能等到月末才提供财务会计报告而可以随时提供零散的但有利于管理需要的多种形式、多种内容的管理报告。

1.2 财务会计的基本前提

会计核算的基本前提规定了会计核算工作赖以存在的一些前提条件,是对会计核算所处的时间、空间环境所作的合理假定。会计核算对象的确定、会计方法的选择、会计数据的收集都要以这一系列的基本前提为依据。在西方会计中,将会计核算的基本前提称为会计假设或会计假定。会计核算的基本前提包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。另外,我国《企业会计准则——基本准则》第九条规定“企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告。”将权责发生制也纳入了财务会计的基本前提,这与国际会计准则委员会(IASB)的《编报财务报表的框架》相同,IASB的《编报财务报表的框架》专门讨论了“权责发生制”和“持续经营”两个前提。

1. 会计主体

会计主体,又称会计实体、会计个体,是指会计信息所反映的特定单位或者组织,它规范了企业会计确认、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,提供对其决策有用的信息,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分开来,这样才能实现财务报告的目标。

会计所要反映的财务状况总是针对特定的对象,只有明确规定会计核算的主体,才能正确开展会计确认、计量和报告的工作。会计主体的确定,可以使会计工作集中于那些影响企业本身经济利益的各项交易或事项,而那些不影响企业本身经济利益的交易或事项则不用加以确认、计量和报告。会计主体的确定,也可以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及其他会计主体的交易或者事项区分开来。

《企业会计准则——基本准则》第五条规定:“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。”

会计主体与法律主体并不是同一概念。一般来说,法律主体必然是会计主体,但会计主

体并不一定是法律主体。任何企业,无论是独资、合资还是合伙,都是会计主体,但其形成的企业并不都是法律主体。在企业规模较大的情况下,为了便于掌握其分支机构的生产经营活动和收支情况,也可以将分支机构作为会计主体,要求其定期编制财务会计报表;在控股经营的情况下,母公司及其控制的子公司均为独立的法律主体,各为会计主体,但在编制合并财务会计报表时,也可将母公司和子公司这些独立的法律主体组成的企业集团视为一个会计主体,将其各自的财务会计报表进行合并,以反映企业集团整体的财务状况和经营成果。也就是说,会计主体,可以是独立法人,也可以是非法人(如合伙经营活动);可以是一个企业,也可以是一个企业内部的某一单位或企业中的一个特定的部分(如企业的分公司);既可以是单一企业,也可以是由几个具有股权控制关系的企业组成的集团。

2. 持续经营

持续经营,是指特定会计主体的生产经营活动将无限期地延续下去,在可以预见的未来,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和状态继续经营下去。明确这个基本前提,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。没有持续经营的前提条件,就失去了企业选择会计处理方法与程序的基础,也失去了会计处理方法与程序保持稳定的条件,就不能进行会计核算,不能提供会计信息。例如,采用历史成本计价,是设定企业在正常的情况下运用它所拥有的各种经济资源和依照原来的偿还条件偿付其所负担的各种债务,否则就不能继续采用历史成本折旧的方法。

由于持续经营是根据企业发展的一般情况所作的设定,而任何企业都存在破产、清算的风险,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、计量和报告的原则与方法,就不能客观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。如果可以判断企业不会持续经营,就应当改变会计核算的原则和方法,并在企业财务会计报告中进行相应披露。

3. 会计分期

会计分期,又称会计期间,是指为了及时提供会计信息,满足企业内、外部信息使用者决策和管理的需要,会计核算应将一个企业持续经营的生产经营活动划分为若干个连续的、长短相同的期间,分期结账和编制财务报表,以满足不同时期各方对会计报表的需要。

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、债权人等的决策都需要即时的信息,都需要将企业持续的生产经营活动划分为若干个连续的、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。

我国《企业会计准则——基本准则》规定:“企业应当划分会计期间,分期结算账目和编制财务会计报告。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。”

明确会计分期这个会计核算的基本前提对会计核算有着重要影响。由于存在会计期间的划分,才有流动性项目与非流动性项目之分,才产生了收入与费用的配比原则,出现了权责发生制和收付实现制及待摊和预提核算等方法。

4. 货币计量

货币计量,是指为反映企业单位的经营情况,为经济管理提供信息,会计主体在财务会计确认、计量和报告时以货币计量,对企业的资产、负债、权益、收入和费用等进行计价。

我国《企业会计准则——基本准则》规定:“企业会计应当以货币计量。”在我国,企业会计通常以人民币为记账本位币,当然,有的企业也可以使用其他国家或地区的货币作为记账本位币,但是这些企业对外提供财务会计报表时,应当在财务会计报表上提供以人民币计量的报告信息。在境外设立的中国企业向国内报送的财务会计报告,也应当折算为人民币。

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,是由货币本身的属性决定的。在商品经济条件下,货币作为商品的一般等价物,是衡量一般商品价值的共同尺度。而其他计量单位,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,会计确认、计量和报告选择货币作为计量单位。

当然,统一采用货币计量也有不利之处。如企业经营战略、研发能力、企业在消费者当中的信誉度等因素都会影响企业财务状况和经营成果,但往往难以用货币来计量,这些信息对于使用者做决策来讲也很重要。为了弥补货币计量的局限性,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。

5. 权责发生制

我国《企业会计准则——基本准则》第九条规定:“企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告。”

权责发生制也称应计制,是指按照收到现金或支付现金的权责的转移为标志来确认本期收入和费用及债权和债务。即凡属本期的收入,不论款项是否收到,均作为本期收入处理;不属本期的收入,即使本期收到款项也只作为预收款项处理,而不作为本期收入。凡属本期的费用,不论款项是否支出,均作为本期费用处理;不属本期的费用,即使在本期支出,也不能列入本期费用。

权责发生制是持续经营和会计分期两个基本前提的延伸。权责发生制依照持续经营和会计分期两个前提来正确划分不同会计期间资产、负债、收入、费用等会计要素的归属,并运用诸如应收、应付、预提、待摊等项目来记录由此形成的资产和负债等会计要素。企业经营不是一次而是多次,而其损益的记录又要分期进行,每期的损益计算理应反映所有属于本期的真实经营业绩。