



普通高等教育“十三五”规划教材
应用型本科适用教材

中级财务会计

ZHONGJI CAIWU KUAIJI (第二版)

主编 王彦卓 张秀珍



中国轻工业出版社 | 全国百佳图书出版单位

普通高等教育“十三五”规划教材
应用型本科适用教材

中级财务会计（第二版）

主 编	王彦卓 张秀珍
副主编	李国茹 刘 莉 庞丽群



中国轻工业出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中级财务会计/王彦卓, 张秀珍主编. —2 版.

—北京: 中国轻工业出版社, 2016. 8

普通高等教育“十三五”规划教材

ISBN 978-7-5184-0896-2

I. ①中… II. ①王… 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 (2016) 第 164319 号

责任编辑: 张文佳 责任终审: 劳国强 封面设计: 锋尚设计
版式设计: 王超男 责任校对: 晋 洁 责任监印: 马金路

出版发行: 中国轻工业出版社 (北京东长安街 6 号, 邮编: 100740)

印 刷: 三河市万龙印装有限公司

经 销: 各地新华书店

版 次: 2016 年 8 月第 2 版第 1 次印刷

开 本: 787 × 1092 1/16 印张: 22.25

字 数: 580 千字

书 号: ISBN 978-7-5184-0896-2 定价: 48.00 元

邮购电话: 010-65241695 传真: 65128352

发行电话: 010-85119835 85119793 传真: 85113293

网 址: <http://www.chlip.com.cn>

Email: club@chlip.com.cn

如发现图书残缺请直接与我社邮购联系调换

151129J1X201ZBW

《中级财务会计》自从2011年第一版出版之后,作为应用型本科院校会计学专业适用教材,得到了一些院校及读者的认可。由于2014年我国会计准则发生了较大变化,即财政部修订了《会计准则第2号——长期股权投资》《企业会计准则第9号——职工薪酬》《企业会计准则第30号——财务报表列报》等,发布了《企业会计准则第40号——合营安排》《企业会计准则39号——公允价值计量》;紧接着2015年12月财政部又发布了《企业会计准则第14号——收入(修订)(征求意见稿)》,修订后的《企业会计准则第14号——收入》预计2018年起生效并实施。为了更好地满足读者的需要,本教材进行了相应的修订,在第一版的基础上,吸收了国内外近几年优秀财务会计教材的优点,结合我国国情及应用型本科会计教学实际,在编写过程中,我们始终把握系统性、务实性和前沿性。

本次修订主要把握以下几个方面:

(1) 更新了教材内容中涉及的最新法规内容。以我国最新会计准则为依据,如涉及上述2014会计准则的应用内容,均做了相应修改。尤其是第十一章“收入”的部分,关于收入的确认和计量是按照2015年《企业会计准则第14号——收入(修订)(征求意见稿)》编写的。此外,对于教材中涉及的最新的企业所得税法、增值税法和公司法等相关财经法规的应用内容均做了相应修改,引入并阐释了许多新形势下出现的新业务及处理方法。

(2) 更新了部分章节的典型例题,以会计基本理论为基础,注重理论联系实际。本教材在充分吸收财务会计理论的最新研究成果的基础上,对部分章节相关会计理论的阐述及会计准则的应用等内容做了相应修改,使其更具可理解性,并列举大量会计实例和我国上市公司典型案例,体现理论联系实际,使其具有实务上的可操作性,改变了以往财务会计教材只注重具体解释会计准则的做法,充分考虑财务会计理论与实务的现状与发展趋势,使其具有时代感和前瞻性。

(3) 继续突出应用性,注重培养读者的职业判断能力。会计的确认、计量和对外报告不仅是规则性很强的工作,也是一项需要很高职业判断能力的工作。以往的教材注重会计工作的规则性,但对职业判断能力的培养注重不够。本教材注重专业技能培养与职业道德的灌输融为一体,各章开篇增加了“案例导入”,主要章节后加入了“案例启示”“知识运用”或“知识拓展”等内容,通过真实的案例分析与讨论来提高读者的知识运用能力。另外,本书关键词还采用了中英文对照的方式,以便于读者阅读参考。

本教材可作为高等院校经济类或管理类专业会计教材,还可作为广大会计工作者业务自学和后续教育的参考书。希望本教材能够有助于读者系统理解和掌握中级财务会计的知识体系。对本教材的不妥之处,恳请专家和读者提出宝贵意见。

本次修订继续由吉林工商学院王彦卓教授、张秀珍教授担任主编,负责全书修订编写组织工作和全书最后的总纂。各章执笔修订具体分工:第一、七、八、十、十一、十二、十三

章王彦卓教授；第二、十四、十五章庞丽群副教授，第三、十六章张秀珍教授；第四章范业燕副教授；第五章杜霁副教授；第六、十八章李国茹教授；第九、十七章由肖永军副教授，参与第十二章的还有刘莉副教授。

编者
2016年6月

CONTENTS

目 录

第一章 总论	1
第一节 财务会计概念框架	1
第二节 会计目标、会计假设、会计基础	7
第三节 会计信息质量要求	11
第四节 会计要素及其确认和计量	15
第二章 货币资金及应收项目	23
第一节 货币资金	23
第二节 应收票据	34
第三节 应收账款	37
第四节 预付账款及其他应收款项	38
第五节 应收款项减值	39
第六节 应收债权的出售和融资	43
第三章 存货	46
第一节 存货概述	46
第二节 按实际成本计价的材料核算	50
第三节 按计划成本计价的材料核算	59
第四节 周转材料的核算	65
第五节 委托加工物资的核算	70
第六节 库存商品的核算	71
第七节 存货清查的核算	72
第八节 存货的期末计价	73
第四章 固定资产	79
第一节 固定资产概述	79
第二节 固定资产取得的核算	81
第三节 固定资产折旧	86
第四节 固定资产的后续支出	91
第五节 固定资产处置	94
第六节 固定资产清查的核算	96
第七节 固定资产减值	97

第五章 无形资产	99
第一节 无形资产概述	99
第二节 无形资产的初始计量	102
第三节 无形资产的后续计量	109
第四节 无形资产的处置和减值	112
第六章 证券投资	115
第一节 证券投资概述	115
第二节 交易性金融资产	117
第三节 持有至到期投资	121
第四节 可供出售金融资产	125
第七章 长期股权投资	131
第一节 长期股权投资概述	131
第二节 长期股权投资的初始计量	134
第三节 长期股权投资的后续计量	138
第八章 流动负债	145
第一节 流动负债概述	145
第二节 应付职工薪酬	146
第三节 应交税费	160
第四节 其他流动负债	172
第九章 长期负债	175
第一节 长期借款	175
第二节 应付债券	176
第三节 长期应付款	180
第十章 所有者权益	181
第一节 企业类型及其所有者权益	181
第二节 实收资本(或股本)	183
第三节 资本公积和其他综合收益	187
第四节 留存收益	190
第十一章 收入、费用和利润	195
第一节 收入	195
第二节 费用	216
第三节 利润	219

第十二章 财务会计报告..... 224

第一节 财务会计报告概述..... 224

第二节 资产负债表..... 226

第三节 利润表..... 233

第四节 现金流量表..... 236

第五节 所有者权益变动表..... 257

第六节 财务报表附注..... 259

第十三章 或有事项..... 261

第一节 或有事项概述..... 261

第二节 或有事项的确认和计量..... 264

第三节 或有事项会计的具体会计处理..... 267

第四节 或有事项的列报..... 273

第十四章 债务重组..... 274

第一节 债务重组的定义和重组方式..... 274

第二节 债务重组的会计处理..... 276

第十五章 非货币性资产交换..... 285

第一节 非货币性资产交换的认定..... 285

第二节 非货币性资产交换的确认和计量..... 286

第三节 非货币性资产交换的会计处理..... 288

第十六章 所得税会计..... 298

第一节 所得税会计概述..... 298

第二节 计税基础和暂时性差异..... 303

第三节 递延所得税负债和递延所得税资产的确认和计量..... 311

第四节 所得税费用的确认和计量..... 317

第十七章 会计政策、会计估计变更和差错更正 322

第一节 会计政策及其变更..... 322

第二节 会计估计及其变更..... 329

第三节 前期差错更正..... 331

第十八章 资产负债表日后事项..... 335

第一节 资产负债表日后事项概述..... 335

第二节 资产负债表日后调整事项的会计处理..... 338

第三节 资产负债表日后非调整事项的会计处理..... 343

参考文献..... 345

案例导入

据新华网广州 2009 年 4 月 10 日报道, 2009 年 4 月 9 日, 广东省高级人民法院对顾雏军案做出终审裁定, 以虚报注册资本罪, 违规披露、不披露重要信息罪以及挪用资金罪三罪并罚决定对广东科龙电器股份有限公司原董事长顾雏军执行有期徒刑十年, 并处罚金人民币 680 万元。八名同案犯也相应受到不同程度的惩罚。顾雏军欲设立注册资本总额为 12 亿元的顺德格林柯尔企业发展有限公司, 违规虚报注册资金 6.6 亿元; 科龙电器 2000 年与 2001 年连续两年亏损, 被证券交易所戴上“ST”的帽子。为防止科龙电器在 2002 年继续亏损而退市, 2002—2004 年间, 顾雏军指使同伙以加大 2001 年的亏损额、压货销售、本年费用延后入账、作假废料销售等方式虚增利润。在 2002 年、2003 年公布了虚假的财务报告, 报告数据中显示其利润分别达 1 亿余元、2 亿余元。此案例说明, 提供虚假会计信息会给信息使用者以误导, 同时也会使自身受到法律的处罚。

财务会计的主要功能就是提供对决策有用的信息, 其主要工作环节就是确认、计量、报告和分析, 财务会计是一个信息系统。会计除了提供信息之外, 还直接参与管理和控制, 尤其是管理资金和成本。因此财务会计也是一种管理活动。由于各企业相关利益者具有不同的利益要求, 为了使财务会计这种管理活动能在各企业间有效进行, 对有关财务会计数据的计算程序和方法需要做出统一的约定, 这种约定就是我们所说的企业会计准则。会计理论与企业会计准则是什么关系? 我国企业会计准则体系的构成以及基本准则的内容是怎样的? 会计信息有着怎样的质量要求? 什么是会计计量属性? 这是本章将要回答的问题。

第一节 财务会计概念框架

一、财务会计的性质

财务会计 (Financial accounting) 是企业会计的一个分支, 与管理会计同为企业会计的两大分支。因其沿用传统的会计模式, 故称“传统会计”; 因其侧重于满足企业外部有关方面的决策需要, 对外提供财务报告, 故也称“对外报告会计”。

财务会计发展的历史源远流长。会计是一项重要的管理活动, 它随着社会生产的发展而产生, 随着社会生产的发展而发展。会计在其发展的进程中大致经历了三个阶段: 古代会计、近代会计和现代会计。

根据历史的记载, 在旧石器时代的中晚期就有了会计的萌芽。近代会计是从 1494 年, 意大利数学家卢卡巴其阿勒的《算术、几何、比与比例概要》的问世揭开了簿记史上新的一页, 从而将古代簿记推进到近代簿记甚至是近代会计。1494 年《算术、几何、比与比例概要》的出版被视为是会计发展史上的第一个里程碑, 卢卡巴其阿勒也被视为是“现代会

计之父”。

随着历史步入 20 世纪，经济的发展会计也逐步发展成为现代会计。在这一阶段，会计规范体系开始建立；美国发生于 20 年代末 30 年代初的经济危机则促成了《证券法》和《证券交易法》的颁布及对会计准则的系统研究和制定。财务会计准则体系的形成不仅奠定了现代会计法制体系和现代会计理论体系的基础，而且促进了传统会计向现代会计的转变。进入 20 世纪 50 年代以后，在会计规范进一步深刻发展的同时，适应现代管理科学的发展，以决策会计为主体，为全面提高企业经济效益服务的现代管理会计建立了。1952 年，国际会计师联合会正式通过“管理会计”这一专业术语，标志着会计正式划分为财务会计和管理会计两大领域。

从产生历史分析，财务会计的产生历史比较悠久，自从帕乔利复式记账法产生以来，具有 500 多年历史发展过程。管理会计和成本会计从财务会计分离并成为一门独立的学科还是 20 世纪 20 年代以后的事情。在 1952 年国际会计师联合会（IFAC）年会上正式采用了“管理会计”这一专门词汇，由此现代会计分为财务会计和管理会计两大分支。

财务会计（Financial accounting）旨在反映与控制企业财务状况及其变动和经营成果的财务信息系统。对企业已发生和已完成的经济业务事项中能用货币计量的数据，按照一定的会计原则、方法及模式，加工转换成借助于财务报表所表达的财务信息，以供企业内外有关方面在谋求增收节支、提高效益和进行理财决策时参考。管理会计是管理与会计相结合的企业内部会计，它与财务会计、税务会计等外部会计有所区别，主要为企业管理者们提供战略、战术、日常业务运营决策支持服务与绩效管理等。管理会计中的预测分析、决策分析、预算管理、成本控制、责任会计等这些方法和工具的应用，在企业的发展工作中体现得非常明显。

二、财务会计概念框架及其作用

学习和研究财务会计，不可避免地涉及一系列会计的基本概念，这些基本概念既相互关联又协调一致，构成财务会计的基本理论结构即财务会计的概念框架。它可以成为连接理论和实践的桥梁，财务会计概念框架类似于一部会计的宪法，是会计理论的目标指引方向，也是指导和评价会计准则的理论依据。

所谓财务会计概念框架，是“财务会计与报告的概念框架”（Conceptual framework for Financial Accounting and Reporting）的简称，为了方便通常简称为 CF，是由一系列说明财务会计并为财务会计所应用的基本概念所组成的理论体系，它可用来评价现有的会计准则、指导并发展未来的会计准则和解决现有的会计准则未曾涉及的新会计问题。

财务会计概念框架作为一个专门术语，最初出现于美国财务会计准则委员会，1976 年 12 月 2 日公布的《关于企业财务报表目标的暂行结论》《财务会计和报告概念结构：财务报表的要素及其计量》和《概念框架研究项目的范围与含义》等文件中。

财务会计概念框架的出现在会计界产生了巨大的影响。在美国财务会计准则委员会发布财务会计概念框架后，英国、澳大利亚和加拿大等国的会计职业团体和国际会计准则委员会（International Accounting Standards Committee，简称 IASC）也对财务会计概念框架进行研究，并发布自己的财务会计概念框架，特别是 1989 年 7 月国际会计准则委员会公布的《编制和呈报财务报表的框架》的报告，对国际会计界产生了深远影响。先后有英国、加拿大和澳大利亚等国家和地区制定发布了自己的财务会计概念框架，这些国家财务会计概念框架的名

称、具体形式和内容不尽相同。

财务会计概念框架的主要内容：以美国为例，美国的财务会计概念框架由一系列的概念公告组成，内容一般包括：①财务报告或财务会计的目标；②会计信息的质量特征；③财务报表的要素；④会计要素的确认与计量；⑤财务报告列报等多个方面。

一般认为财务会计概念框架可分为三个层次：会计目标、会计基本假设、会计对象为第一个层次；财务会计要素及会计信息质量特征为第二个层次；会计要素的确认、计量、记录与报告为第三个层次。

如何定义财务会计概念框架目前还是一个学术难题，但一些国家和国际组织对构建界定严密、内在一致的概念框架作为会计准则制定的理论基础，已成为共识。

财务会计概念框架的作用可以概括为以下几方面：

(1) 它能够作为会计准则制定机构在制定和评估会计准则时提供指南，以保证会计准则的一贯性和系统性；可促使形成内在逻辑严谨的会计准则体系，节约准则的制定成本，指导会计准则制定机构发展新的会计准则。传统的财务会计理论侧重于描述性，缺乏一套首尾一贯的理论框架。因为一些重要的会计文献先后观点不一，以其为依据制定的会计准则难免出现混乱的情况。为了制定高质量的前后一致的会计准则，需要有一套相对比较完整的会计理论体系提供指导；对现存的会计准则进行评估，同样需要一套完整的会计理论体系提供指导。

(2) 财务会计概念框架是会计实务发展的需要。财务会计概念框架作为财务会计所应用的基本概念所组成的理论体系，是指导和评价会计实务的理论依据。在财务会计概念框架产生之前，无论是美国还是西方其他发达国家制定会计准则的理论依据，主要来源于会计职业团体及一些著名会计学家的有关专题研究报告。这些专题研究报告不可避免带有个别组织或个人的色彩，特别在不同组织和个人对某一问题有着不同观点和理论的情况下，以其作为指导会计实务的依据，不可避免导致会计实务的混乱。

(3) 财务会计概念框架的产生与发展，还是会计理论自身发展的需要，是会计理论发展到一定阶段的必然结果。任何理论都有一个不断发展、不断完善的过程，在理论发展的某一阶段，需要对此前的会计理论研究成果进行归纳整理，将传统的会计理论中合理部分予以归纳。通过财务会计概念框架的研究，既可充分肯定传统会计理论中仍然适用的合理部分，又能及时展示社会经济环境变动情况下会计理论研究的最新成果，从而不断地推动会计理论研究向纵深发展。

我国财务会计概念框架的研究起步较晚。新中国成立后，我国会计发展经历了与其他国家不同的历程。主要分为两个阶段：一是自1951年下半年起，我国就实行了分部门、分行业、分所有制一统到底的会计制度。这与当时的计划经济是相适应的，但是对财务会计概念框架的研究几乎停滞。二是1978年实行改革开放后，我国经济开始向市场经济转轨。会计也由实务（会计制度）到准则（基本准则）逐步与国际惯例接轨，其研究方向逐渐转向财务会计概念框架的研究。1992年我国会计改革推行的基本会计准则即我国最早发布的财务会计概念框架。基本准则对企业会计核算的基本前提，普遍适用的一般原则，财务报表的要素、要素定义、内容、分类、确认、计量、记录、报告等方面做出原则性的规定，相当于西方所提的财务会计概念框架。

综上所述，会计准则是财务会计基本理论的一个主要研究内容，会计准则的适用性是建立在财务会计概念框架基础之上的。根据我国实际，财务会计概念框架的权威发布即为会计的《基本准则》，并以此指导具体会计准则，保持与国际惯例（会计准则）持续趋同。本书

将以会计准则为主线，期间穿插会计理论的其他有关内容。

三、企业会计准则

会计准则（Accounting standards）是财务会计工作的技术规范。会计准则是由政府部门或政府授权机构或民间机构所提供，为企业所选择，为独立的或非独立的会计机构所遵循，对财务会计程序和方法进行约定的规范。会计准则是会计信息规范化的前提。

理论界对会计准则的性质有多种不同的理解，从会计准则形成和实际运用看，会计准则是一种行为规范；从会计准则的经济后果看，会计准则是一种分配标准；从公司治理角度看，会计准则是保证决策科学与权力制衡的治理机制；从产权经济学角度看，会计准则是产权制度的重要组成部分。

（一）会计准则的制定

1. 政府机构制定的会计准则

会计准则是纯公共产品，由于公共产品具有消费上的免费搭车问题，企业不会（或没动力和没能力）对会计准则进行研究。会计准则制定涉及相关各方利益协调，如果由非政府组织承担，协调各方利益工作量将会很大。我国会计准则由政府制定，不仅使会计准则制定成本低，而且权威性强，我国会计准则是会计法的组成部分，有利于贯彻实施。

从世界各国看，许多国家政府都掌握着规范会计信息的会计准则的最终控制权。即使如美国，其会计准则虽然由民间机构制定和推行，但却由政府机构证券交易委员会行使最终否决权。

2. 民间机构制定的会计准则

世界上许多会计准则并非全由国家或政府来完成，由民间机构制定的国家也不少，如美国、英国、荷兰、日本等。由非营利的民间机构来制定会计准则，是希望会计准则的制定过程免受政治或商业利益的影响。在美国由民间机构来制定会计准则还有以下两个原因：一是，美国竞争性市场经济的本质（不强调政府的干预）决定了美国自我管理行为的会计管理体制，政府不直接领导和管理企业的会计人员，不直接指定会计规范，会计职业团体实行自律，由民间机构来制定会计规范。二是，由于美国股份公司的主导地位，证券市场十分发达，证券市场的稳定和发展极大地影响了美国经济的发展。市场竞争首先是资源（或资本）竞争，这就需要会计准则为资本市场服务，为投资者提供可靠的会计资料，以便他们做出有效的投资决策。而民间机构来制定会计准则，会较少考虑国家宏观调控、税收因素，会计信息全面、可靠和透明，使会计信息主要为投资者和债权人服务。

3. 国际会计准则的制定

国际会计准则（现称为国际财务报告准则）由于其特殊性，不可能由某一国制定，也不可能由官方制定，否则会太多涉及主权等问题，因而，国际会计准则必然为民间机构如国际会计准则委员会（IASC）之国际会计准则理事会（IASB）制定。

IASC 是由澳大利亚、加拿大，及法、德、日、英、美等国的会计职业团体于 1973 年发起成立的，中国于 1998 年 5 月正式加入 IASC。到 2000 年，IASC 已拥有 104 个国家和地区的 143 个成员，已颁布 41 项国际会计准则。

（二）我国企业会计准则的制定及企业会计准则体系的构成

1. 我国企业会计准则的制定及其演变

我国会计准则由政府主导制定，根据《中华人民共和国会计法》的规定，中国会计准

则由财政部制定，目前我国财政部已发布的会计准则有《企业会计准则》（2006）（2014 修订）、《小企业会计准则》（2011）、《事业单位会计准则》（2012）。

我国多年来一直重视会计准则的建设，尤其是改革开放以来，会计制度（Enterprise accounting system）不断改革创新，从改革开放初期为了吸引外资而建立的外商投资企业会计制度，到后来为了适应股份制改革而建立的股份制企业会计制度，再到后来建立的不分行业、不分所有制的统一的会计制度，即《企业会计制度》《金融企业会计制度》和《小企业会计制度》，适应了我国改革开放和市场经济发展的需要。

1992 年我国发布了第一项会计准则，即《企业会计准则》，之后又先后发布了包括关联方关系及其交易的披露、现金流量表、非货币性交易、投资、收入、或有事项、资产负债表日后事项、会计政策、会计估计变更和会计差错更正、借款费用、债务重组、固定资产、无形资产、存货、中期财务报告等在内的 16 项具体准则。

为适应我国市场经济发展和经济全球化的需要，按照立足国情、国际趋同、涵盖广泛、独立实施的原则，财政部对上述准则作了系统性的修改，并制定了一系列新的准则，于 2006 年 2 月发布了包括《企业会计准则——基本准则》（以下简称基本准则）和 38 项具体准则在内的企业会计准则体系，2006 年 10 月又发布了企业会计准则应用指南，2014 年新增 3 项会计准则，目前具体会计准则总数已达 41 个，实现了我国会计准则与国际财务报告准则的实质性趋同。

2010 年 4 月，财政部发布了《关于印发中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图的通知》，中国企业会计准则要与国际财务报告准则实现持续全面趋同。自 2011 年来，国际会计准则理事会先后发布、修订了公允价值计量、合并财务报表等一系列准则，发起了国际财务报告准则的新一轮变革。为保持我国会计准则与国际财务报告准则的持续趋同，财政部在 2012 年发布了一系列准则征求意见稿后，于 2014 年正式修订了五项（包括会计准则第 2 号、第 9 号、第 30 号、第 33 号和第 37 号）；新增了三项企业会计准则，即：《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》《企业会计准则第 40 号——合营安排》《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》；发布了一项准则解释，即《企业会计准则解释第 6 号》，并修改了《企业会计准则——基本准则》中关于公允价值计量的表述。2014 年 5 月，国际会计准则理事会和美国财务会计准则委员会联合发布了《国际财务报告准则第 15 号——与客户之间的合同产生的收入》，自 2018 年 1 月 1 日起生效。为进一步规范我国收入确认、计量和相关信息的披露，保持我国企业会计准则与国际财务报告准则的持续趋同，我国借鉴《国际财务报告准则第 15 号——与客户之间的合同产生的收入》，并结合我国实际情况，2015 年 12 月发布了《企业会计准则第 14 号——收入（修订）（征求意见稿）》，修订后的《企业会计准则第 14 号——收入》预计 2018 年起生效并实施。

2. 我国企业会计准则体系的构成

我国企业会计准则体系由基本准则、具体准则、应用指南和解释等组成。

（1）基本准则。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。在我国现行企业会计准则体系中，基本准则类似于国际会计准则理事会的《编报财务报表的框架》和美国财务会计准则委员会的《财务会计概念公告》，它规范了包括财务报告目标、会计基本假设、会计信息质量要求、会计要素的定义及其确认、计量原则、财务报告等在内的基本问题，是会计准则制定的出发点，是制定具体准则的基础。基本准则在企业会计体系中的重要作用表现为两个方面。

一是统驭具体准则的制定。随着我国经济迅速发展，会计实务问题层出不穷，会计准则需要规范的内容日益增多，体系日趋庞杂，在这样的背景下，为了确保各项准则的制定建立在统一的理念基础之上，基本准则就需要在其中发挥核心作用。我国基本准则规范了会计确认、计量和报告等一般要求，是准则的准则，可以确保各具体准则的内在一致性。为此，我国基本准则第三条明确规定，“企业会计准则包括基本准则和具体准则，具体准则的制定应当遵循本准则（即基本准则）。”在企业会计准则体系的建设中，各项具体准则也都严格按照基本准则的要求加以制定和完善，并且在各具体准则的第一条中作了明确规定。

二是为会计实务中出现的、具体准则尚未规范的新问题提供会计处理依据。在会计实务中，由于经济交易事项的不断发展和创新，具体准则的制定有时会出现滞后的情况，会出现一些新的交易或者事项在具体准则中尚未规范但又急需处理，这时，企业不仅应当对这些新的交易或者事项及时进行会计处理，而且在处理时应当严格遵循基本准则的要求，尤其是基本准则关于会计要素的定义及其确认与计量等方面的规定。因此，基本准则不仅扮演着具体准则制定依据的角色，也为会计实务中出现的、具体准则尚未做出规范的新问题提供了会计处理依据，从而确保了企业会计准则体系对所有会计实务问题的规范作用。

（2）具体准则。具体准则是在基本准则的指导下，对企业的各项资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润及相关交易或者事项的确认、计量和报告进行规范的会计准则。我国企业会计准则具体可划分为九个大类，见表 1-1。

表 1-1 企业会计准则分类表

共同类	基本 准 则
衔接类	38 号首次执行企业会计准则
资产类	1 号存货 2 号长期股权投资 3 号投资性房地产 4 号固定资产 5 号生物资产 6 号无形资产 7 号非货币性资产交换 8 号资产减值
负债类	9 号职工薪酬 10 号企业年金基金 11 号股份支付 12 号债务重组 13 号或有事项
损益类	14 号收入 15 号建造合同 16 号政府补助 17 号借款费用 18 号所得税 19 号外币折算
计量类	39 号公允价值计量
特殊类	20 号企业合并 21 号租赁 27 号石油天然气开采 40 号合营安排
金融类	22 号金融工具确认和计量 23 号金融资产转移 24 号套期保值 25 号原保险合同 26 号再保险合同
报告类	28 号会计政策变更、会计估计变更和差错更正 29 号资产负债表日后事项 30 号财务报表列报 31 号现金流量表 32 号中期财务报告 33 号合并财务报表 34 号每股收益 35 号分部报告 36 号关联方披露 37 号金融工具列报 41 号在其他主体中权益的披露

（3）应用指南。应用指南是对具体准则相关条款细化，对具体准则中的一些重点难点问题做出操作性指南，以利于会计准则的贯彻落实和指导实务操作。

（4）解释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做出的具体解释，自 2007 年 11 月至 2016 年 1 月财政部已陆续发布企业会计准则解释解释第 1 号、第 2 号直至第 8 号。

2011 年 10 月，财政部又发布了《小企业会计准则》。《小企业会计准则》规范了适用于小企业的资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润及利润分配、外币业务、财务报表等

会计处理及其报表等问题。《小企业会计准则》适用于在中华人民共和国境内依法设立的、符合《中小企业划型标准规定》所规定的小型企业的企业，但股票或债券在市场上公开交易的小企业、金融机构或其他具有金融性质的小企业、属于企业集团内部的母公司和子公司的小企业除外，自 2013 年 1 月 1 日起在所有适用的小企业范围内施行。《小企业会计准则》的发布与实施，标志着我国涵盖所有企业的会计准则体系的建成。

第二节 会计目标、会计假设、会计基础

会计目标与会计假设是财务会计理论研究的基本范畴，也是财务会计准则必须解决的一个基本问题。会计目标是财务会计工作总的目的性要求，它是会计职能的具体化，往往作为会计理论研究的逻辑起点。

一、会计目标

会计目标 (The purpose of accounting) 又称“会计报告目标”。它是指会计是为哪些人提供哪些会计信息，以及满足会计报表使用者的哪些需要，因此，会计目标是建立会计实务和会计理论的基础，是会计理论基本结构的最高层次。

我国基本准则第一次明确了财务报告的目标，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，反映企业管理层受托责任履行情况，有助于财务报告使用者做出经济决策。它包括两个方面。

1. 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

财务报告使用者主要包括：①投资者；②债权人；③政府及其有关部门；④社会公众。

(1) 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的决策无关，那么财务报告就失去了其编制的意义。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、对经济资源的要求权以及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，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做出理性的投资决策。

(2) 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，它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。

总之，以上这些使用者的许多信息需求是共同的。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信息需求。

2. 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

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企业各项资产基本上均为投资者投入的资本(或者留存收益作为再投资)或者向债权人借入的资金所形成的,企业管理层有责任妥善保管并合理、有效运用这些资产。企业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。

二、会计假设

会计假设(Accounting assumptions)也称为“会计基本前提”,是对财务会计核算所处的时间和空间范围所做的合理假定,是从事会计工作、研究会计问题或会计确认、计量和报告的前提。由于会计所处的经济环境较为复杂,会计核算的基础条件处于不断变化之中,给会计确认和计量带来了很大的困难,如不加以假定,企业的会计工作将无法正常工作。会计假设对于进行科学的会计理论研究有着非常重要的意义,它规定了会计理论的外延,是建立科学的会计理论体系的重要基础。但在我国颁布的企业会计基本准则中没有使用会计假设的概念,而是采用了会计基本前提的概念。

会计假设包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

(一) 会计主体

会计主体(Accounting entity),又称会计实体,是会计确认、计量和报告的空间范围,是会计工作为之服务的特定单位或组织。我国基本准则第五条“企业应当对其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和经营活动”,从而明确了企业会计工作的空间范围。

划定会计主体的依据有两个:一是根据能控制资源、承担义务并进行经营运作的经济单位来确定;二是根据特定的个人、集团或机构的经济利益的范围来确定。

一般情况下,一个经济单位就是一个会计主体,但在特定情况下,也可将集团或内部机构作为会计主体;会计主体可以是营利性的组织,如企业、公司等,也可以是非营利性组织,如政府或事业单位;会计主体可以是具有法人资格的实体,如母公司、子公司,也可以是不具有法人资格的实体,如合伙企业、公司的分支机构,换句话说,会计主体不同于法律主体,法律主体必然是一个会计主体。

会计主体之所以成为会计核算的基本假设或前提之一,传统会计理论认为,会计信息系统所处理的数据和提供的信息不是漫无边际的,而是严格限制在每一个特定的、在经营上或经济上具有独立性的单位之内。

明确会计主体的意义有二:首先,从空间上界定会计所要处理的各项交易或事项的范围。只有那些影响本企业经济利益的各交易或事项才能加以确认计量和报告,资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等会计要素才有了空间归属,才能独立反映特定主体的财务状况、经营成果及现金流量。其次,将会计主体的交易或事项与会计主体所有者的交易或事

项以及其他会计主体的交易或事项区别开来，如企业的所有者对本企业投资与企业所有者本身接受投资，其会计主体就不相同。

（二）持续经营

持续经营（Going concern）是对会计主体经营时间长度的描述，是指在没有相反证据的情况下企业将依照原有的目标持续存在下去，而不会在可以预见的将来清算解散。我国基本准则第六条明确规定：“企业会计确认、计量和报告应当以持续经营为前提。”它明确了会计主体工作的时间范围。

持续经营假设为会计对象设定了一种常态的运行状况，会计主体确定后，只有假定这一主体能够持续正常地经营，会计原则和会计程序才有可能建立在非清算的基础之上，不采用破产清算那一套处理方法；会计主体所持有的资产将在正常的经营过程中被耗用、出售或转换，资产的折旧、摊销等才有意义；会计主体承担的债务也将在正常的经营过程中被清偿；才有必要和可能进行会计分期，并为采用权责发生制奠定基础。

例如，某企业购入一条生产线，预计使用寿命为10年，考虑到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，即不断地为企业生产产品，直至生产线使用寿命结束。为此固定资产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成本中。

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（Accounting periods）假设是持续经营假设的补充，是将持续不断的经营过程人为地截取一个“时间段”，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、等距的、较短的期间。我国基本准则第七条规定：“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。”我国会计法第十一条规定：“会计年度自公历1月1日起至12月31日止。”因此会计年度和中期均按公历起讫日期确定。

会计分期假设是核算和报告会计主体的财务状况和经营成果，描述其在特定时期的财务状况的一种会计假设，是结算账目和编制财务报告的基础。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，才产生了收付实现制和权责发生制。只有正确地划分会计期间，才能准确地提供经营成果和财务状况的资料，才能进行会计信息的对比。

（四）货币计量

货币计量（Monetary unit）是指会计主体在会计核算过程中以货币作为计量单位，确认、计量、记录和报告会计主体的生产经营活动。我国基本准则第八条规定：“企业会计应当以货币计量。”

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。货币是商品一般等价物，是衡量一般商品价值的共同尺度，具有流通手段和支付手段的特点。而其他计量单位，如台、米、件等实物计量单位，都只能从一个侧面反映企业的生