

本书曾获上海普通高校优秀教材奖一等奖

公司财务会计

林 华 林世怡 编著

CORPORATION
FINANCIAL
ACCOUNTING

本书曾获上海普通高校优秀教材奖一等奖

公司财务会计

林 华 林世怡 编著

**CORPORATION
FINANCIAL ACCOUNTING**

 上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

公司财务会计/林华,林世怡编著. —上海:上海财经大学出版社,
2010. 8

ISBN 978-7-5642-0801-1/F·0801

I. ①公… II. ①林… ②林… III. ①公司-财务会计
IV. ①F276. 6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 119586 号

□ 责任编辑 王 昊

□ 封面设计 张克瑶

GONGSI CAIWU KUAIJI

公 司 财 务 会 计

林 华 林世怡 编著

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海译文印刷厂印刷

宝山蔚村书刊装订厂装订

2010 年 8 月第 1 版 2010 年 8 月第 1 次印刷

787mm×960mm 1/16 33.25 印张 893 千字

印数: 0 001—5 000 定价: 46.00 元

前 言

本书自1995年第一版以来至今已为第五版,期间曾获上海市教委颁发的上海普通高校优秀教材奖一等奖和上海市教学成果奖三等奖以及上海财经大学优秀教育成果一等奖等多项奖项。随着近年来国内外会计环境发生巨大变化,作者对本书第四版内容和结构体系进行重大修改和补充,形成第五版,并将书名由《股份公司会计》改为《公司财务会计》。

企业实行股份制并在资本市场上市,这是我国社会主义市场经济发展与成熟的重要标志之一。我国《公司法》所称公司是指有限责任公司和股份有限公司。本书阐述的公司财务会计,包括有限责任公司和股份有限公司的财务会计,主要阐释在资本市场上市的股份有限公司会计,包括基本业务会计、特殊业务会计和财务会计报告,内容涵盖基础、中级和高级会计知识。上市公司有效运作资金,规范会计处理,正确披露信息,是保障公司财务会计信息质量的可靠性与可决策性,促进股份公司、资本市场乃至整个国民经济健康、持续发展的客观要求。当前,我国上市公司已必须按新会计准则要求对外披露财务报告,其他有限责任公司、股份有限公司和国有企业也被要求必须尽快执行新准则。

从会计上看,当前金融衍生工具“过度创新”和“滞后监管”是引发公司财务失败乃至金融危机的重要原因之一。在激励机制的诱惑下,一些结构复杂的创新衍生品被西方金融机构不断研发出来,经过贪婪的理财“顾问”天花乱坠的推销以及客户在场外市场(OTC)进行频繁交易。“有毒”的创新衍生品有其特点,不符合原法定场内交易规则,而交易所愿意招揽客户,通过闭市后延伸场外市场交易服务来“创收”。“创新”衍生品的OTC交易缺乏法律和会计监管,相关法规不是处于“空白”状态,就是处于“滞后”状态。尚未到期的“有毒”合约交易如何“私了”,在保证金每日结算下的合约交易其“表外”浮动损益隐含巨大风险。有人估算,国内可能大部分有钱人、不少企业家都在做这种诸如被戏称为“买后杀掉你”(I'll kill you later)的Accumulator累积认购期权等“对赌”交易。“富翁”交易者是否都会被“雷倒”,还是能“顶雷”到绝处逢生?

在需要对国企“有毒”衍生品的所谓“套期保值”交易进行监管时,有关监管者是否在相互推委?结果一度造成事实上的监管“真空”。因此,在金融衍生品交易上,需要认识投机牟利与套期保值、场内交易与场外交易的区别;了解复杂衍生品与简单衍生品的差异;明白在复杂衍生品的场外交易上自己是否有实力与老谋深算的投机者进行豪赌,以提高对公司特殊业务进行会计要素确认、计量、报告和监管的水平。

鉴于此,本书突出企业会计的新准则和新要求,注重公司基本业务和特殊业务会计知识的整体把握和全面了解,深入浅出,强调理论联系实际,阐释现代公司财务会计的理论和方法,并努力关注金融衍生工具会计等前沿性知识。本书主要有以下特点:

一、突出新准则要求

2006年2月,财政部颁布38项新企业会计准则,要求自2007年起在上市公司施行并鼓励其他企业执行;2008年起,所有中央企业、非上市银行、有关金融机构以及非上市商业保险公司实施新准则;2009年起,农村信用社和相当部分省市的国有企业也需要实施新准则;2010年左右,除小企业执行其小企业会计制度外,所有大中型企业均将实施新准则,以解决国内企业会计标准的统一问题。同时,银监会也要求上市银行业金融机构全面执行新准则;政策性银行、农业银行、非上市股份制银行、邮政储蓄银行、城市商业银行、信托公司、金融租赁公司、汽车金融公司、货币经纪公司、外资银行等从2008年起按新准则编报财务报告;城市和农村信用社等从2009年起按新准则编报财务报告;金融资产管理公司不得晚于2009年按新准则编报财务报告。本书根据财政部发布的新准则进行编写,有助于读者学习和运用新准则,解决会计学习和工作中面临的新问题。

二、注重会计信息整体把握和全面处理

理论上,可将财务会计计划分为基础会计、中级会计和高级会计;实务上,公司会计可分为基本业务会计、特殊业务会计和财务报告。作为公司管理层、财务总监,他们需要从跨国界、跨行业的控股集团公司视角来整体把握和全面处理合并会计信息。毫无疑问,这势必要求将基本业务会计、特殊业务会计和财务报告,对基础、中级和高级会计的分类知识进行“综合”,并在实际工作中融为一体地加以运用。出于上述考虑,本书内容包括基本业务会计和报告以及特殊业务会计和报告,这样的理论框架有利于读者全面、系统和深入掌握公司财务会计的理论和方法。

三、关注会计实务处理和前瞻性知识

本书吸收了国内外公司财务会计知识的精华,既注重对公司财务会计一般理论和基本方法的阐述,也强调如何正确理解和运用我国颁布的新企业会计准则和新会计处理的要求,并相应介绍公司会计实务处理方法,为读者学习掌握和执行运用新会计准则提供实务操作指南。同时,还对股权激励下的股份支付、企业年金基金以及金融衍生工具合约交易等特殊业务会计进行深入阐释。本书既反映我国公司财务会计的实务现状,也在一定程度上对未来公司财务会计面临的前瞻性问题作出一定的阐述。

本书分两篇,共二十章,主要内容如下:

第一篇为中级会计,阐述基本业务会计和基本报表,包括第一章~第十二章。第一章“绪论”,阐述股份公司会计假设、会计规范、会计要素的确认计量和报告原则、会计的核算基础、科目和财务报表。第二章“金融资产(一)”,阐述以公允价值计量的金融资产,包括以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产和可供出售金融资产。第三章“金融资产(二)”,阐述以摊余成本计量的金融资产,包括贷款和应收款项、持有至到期投资以及金融资产转移。第四章“存货”,阐述存货确认计量原则、存货核算和清查。第五章“长期股权投资和投资性房地产”,主要阐述长期股权投资的确认计量原则、成本法与权益法、方法转换、减值和处置,以及投资性房地产的确认计量、转换和处置。第六章“固定资产、无形资产、其他长期资产和资产减值”,阐述长期资产的确认和计量。第七章“负债”,阐述流动负债和非流动负债的确认计量和借款费用的资本化处理。第八章“或有事项、非货币性资产交换和债务重组”,阐述或有事项、非货币性资产交换和债务重组的会计处理。第九章“股东权益”,阐述股东权益的分类和核算,权益工具、股票股利对股东权益的影响,以及权益工具确认中涉及的股本和资本公积的核算。第十章“收入、费用和利润”,主要阐述收入、费用和利润的会计处理。第十一章“基本报表(一)”,阐述

基本财务报表的意义、内容和列报要求,资产负债表、利润表和股东权益变动表的意义和编制方法。第十二章“基本报表(二)”,阐述现金流量表的意义、工作底稿、T形账户和分析填列等编制程序和编表方法。

第二篇为高级会计,阐述特殊业务会计和合并报表,包括第十三章~第二十章。第十三章“股份支付、企业年金基金和政府补助”,阐述股份支付、企业年金基金和政府补助的会计处理。第十四章“所得税”,阐述资产负债表债务法的理论基础和核算程序、计税基础和暂时性差异、递延所得税负债和递延所得税资产的确认计量,以及所得税费用的确认计量。第十五章“租赁和外币折算”,阐述租赁和外币折算的会计处理。第十六章“金融衍生工具(一)”,阐述衍生工具的种类、场内与场外交易、衍生工具会计准则和远期外汇交易。第十七章“金融衍生工具(二)”,阐述期货、期权和互换交易的会计处理。第十八章“合并报表(一)”,阐述合并财务报表的会计处理原则、编制方法和合并程序。第十九章“合并报表(二)”,阐述合并资产负债表、合并利润表、合并现金流量表和合并股东权益变动表的编制程序和方法。第二十章“每股收益和附注披露”,阐述每股收益、会计政策、估计变更和差错更正,资产负债表日后事项和关联方披露等。

本书不仅能满足高等院校会计、审计、财务、税收、财政、金融、企业和公共管理等学科本科生的中级财务会计和高级财务会计的教学需要,还能满足工商管理硕士、公共管理硕士等在职研究生学习会计相关知识的需要,而且能为广大财会、税收、金融、审计和监察等工作以及首席执行官、首席信息官、财务总监和注册会计师等,在学习与工作中提供可资借鉴的参考。作者希望本书能与我们编著并由复旦大学出版社出版的《财务报告和分析》一起,为读者在解决公司会计要素确认、计量、报告和分析方面的问题带来有益的启发和帮助。

本书由林华博士和林世怡先生合著,同时得到初丹女士的协助。由于作者水平有限,书中错误在所难免,恳请批评指正。

作 者

林 华 上海理工大学
林世怡 上海财经大学

2010年初春于上海

目 录

第一篇 中级会计:基本业务会计和基本报表

第一章 绪论/3

第一节 股份公司、会计假设和会计规范/3

第二节 会计信息的质量要求、会计要素的确认计量和报告原则/8

第三节 公司财务会的核算基础、科目和报表/14

第二章 金融资产(一):以公允价值计量的金融资产/22

第一节 金融资产的分类、确认计量和减值处理原则/22

第二节 货币资金/25

第三节 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产/31

第四节 可供出售金融资产/35

第三章 金融资产(二):以摊余成本计量的金融资产/42

第一节 贷款和应收款项/42

第二节 持有至到期投资/56

第三节 金融资产转移/61

第四章 存货/69

第一节 存货的分类、确认和计量原则/69

第二节 存货的数量、发出价值和期末价值的计量/71

第三节 原材料、商品产品、低值易耗品和存货清查/77

第五章 长期股权投资和投资性房地产/86

第一节 长期股权投资的计量原则和初始计量/86

第二节 长期股权投资的成本法和权益法/91

第三节 长期股权投资的股票股利、方法转换、减值和处置/103

第四节 投资性房地产的含义、确认和计量/108

第五节 投资性房地产的转换和处置/113

2 公司财务会计

第六章 固定资产、无形资产、其他长期资产和资产减值/118

- 第一节 固定资产/118
- 第二节 无形资产/128
- 第三节 油气资产和生物资产/135
- 第四节 资产减值/141

第七章 负债/145

- 第一节 负债的分类和以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融负债/145
- 第二节 短期借款、应付账款和应付职工薪酬/146
- 第三节 应交税费和其他流动负债/153
- 第四节 非流动负债的分类、借款费用资本化和长期借款/164
- 第五节 应付债券、可转换公司债券和长期应付款/166

第八章 或有事项、非货币性资产交换和债务重组/174

- 第一节 或有事项/174
- 第二节 非货币性资产交换/178
- 第三节 债务重组/187

第九章 股东权益/193

- 第一节 股东权益的分类和权益工具、股票股利对股东权益的影响/193
- 第二节 股本/196
- 第三节 资本公积/199
- 第四节 权益工具确认中涉及股本和资本公积的核算/201
- 第五节 留存收益/203
- 第六节 库存股/206

第十章 收入、费用和利润/209

- 第一节 收入/209
- 第二节 费用/232
- 第三节 利润/237

第十一章 基本报表(一):资产负债表、利润表和股东权益变动表/240

- 第一节 财务报表的意义、内容和列报要求/240
- 第二节 资产负债表/242
- 第三节 利润表/251
- 第四节 股东权益变动表/255

第十二章 基本报表(二):现金流量表/260

- 第一节 现金流量表的作用、列报要求和编表方法/260
- 第二节 现金流量表的编制程序和填列方法/264

- 第三节 现金流量表编制(一):工作底稿编制程序/269
- 第四节 现金流量表编制(二):T 形账户和分析填列编制程序/289

第二篇 高级会计:特殊业务会计和合并报表

第十三章 股份支付、企业年金基金和政府补助/297

- 第一节 股份支付/297
- 第二节 企业年金基金/304
- 第三节 政府补助/310

第十四章 所得税/313

- 第一节 资产负债表债务法的意义、理论基础和核算程序/313
- 第二节 资产、负债的计税基础和暂时性差异/316
- 第三节 递延所得税负债和递延所得税资产的确认计量/326
- 第四节 所得税费用的确认和计量/330

第十五章 租赁和外币折算/334

- 第一节 租赁/334
- 第二节 外币折算/350

第十六章 金融衍生工具(一):衍生工具的概述、会计规范和远期外汇交易/364

- 第一节 衍生工具的种类、场内与场外交易、风险和监管/364
- 第二节 衍生工具会计准则和制度规范/367
- 第三节 远期外汇交易/377

第十七章 金融衍生工具(二):期货、期权和互换交易/392

- 第一节 期货交易/392
- 第二节 期权交易/408
- 第三节 互换交易/419

第十八章 合并报表(一):合并财务报表的意义、会计处理原则、编制方法和合并程序/425

- 第一节 企业合并形式、合并财务报表意义、作用和局限性/425
- 第二节 合并财务报表的会计处理原则/428
- 第三节 合并报表的合并范围、编制方法、合并程序和抵销项目/436
- 第四节 少数股权的理论、会计处理和列报/440

第十九章 合并报表(二):合并财务报表/443

- 第一节 合并资产负债表/443
- 第二节 合并利润表/457
- 第三节 合并现金流量表/468

4 公司财务会计

第四节 合并股东权益变动表/474

第二十章 每股收益和附注披露/476

第一节 每股收益/476

第二节 财务报表附注(包括会计政策、估计变更和差错更正,资产负债表日后事项和关联方披露)/485

附录一 复习思考题/489

附录二 练习题/494

附录三 本书使用指南/522

第一篇

中级会计： 基本业务会计和基本报表

第一章

绪论

第一节 股份公司、会计假设和会计规范

一、股份经济和股份公司

(一) 股份经济和上市公司

股份经济又称股份制经济,是指由若干不同所有者,以现金或非现金资产投资入股或认购股票方式联合组织起来,统一经营、自负盈亏,按股分利的一种经济形式。它是商品经济发展到一定阶段的产物,主要包括股份公司、股票和股票市场三个部分。其中,股份公司是指全部注册资本由全体股东共同出资,按法定程序组成,以股份形式构成的营利性企业。在日本,股份称为株式,公司称为会社,股份公司称作株式会社。

公司法是规定公司的设立、变更、解散及公司的组织管理活动的法律规范的总称,它既是组织法,也是一种行为法。从公司法上讲,公司最本质的属性:一是公司是法人,二是公司负有限责任。公司是法人,这是公司的法律地位特征。一般来说,企业以法律地位为标准可分为自然人企业和法人企业两种,前者主要包括独资企业和合伙企业,后者则是法人公司。独资是指一人出资经营,出资者对企业债务承担无限责任的一种企业组织形式。合伙是指一种由2人或2人以上通过签订合伙协议,共同出资、共负盈亏、共担风险的一种组织形式。独资和合伙,其经营责任无限,对企业债务承担无限责任。英美公司法认为,凡全体股东或部分股东负无限责任的都属合伙,法律不承认其为公司。

我国《公司法》所称公司,同样是指有限责任公司和股份有限公司。其中,上市公司是指所发行的股票经批准在证交所上市交易的股份有限公司。上市公司必须根据公司法和证监会有关规定,定期公开其财务状况和经营情况。本书的公司财务会计主要是研究上市公司财务会计问题。

(二) 股份公司组成要素

1. 股票

股票是股份公司签发的,证明股东按其所持股份应享有权利和承担义务的书面凭证。它是一种非返还证券,即持有者不能随便要求公司退股归还本金,是一种收益与风险共存的有价证券。

股票是股份公司资本构成的基本单位,可分为普通股股票和优先股股票。在以股份方式筹资的股份公司中,必须拥有一定数量的普通股。普通股的最基本特点是持有者享有普通股股东的一切权利和义务。优先股又称特别股,是一种比普通股在对公司资产、利润分配的享有上具有优先权

4 公司财务会计

的股票。优先股股东无表决权,公司对其仅仅支付股利,股利按公司章程规定的、往往较高的股利率进行支付。优先股按股利是否可以累积,可分为累积优先股和非累积优先股;按是否可转换为普通股,可分为可转换普通股的优先股以及不能转换普通股的优先股等。

2. 股份

股份是指构成公司全部注册资本的组成份额,或是指公司资本的构成单位,它也是表示股东法律地位的计算单位。按公司法规定,股份有限公司的资本总额须平均分为金额相等的股份。公司的股份按投资主体可分为国家股、法人股、个人股和外资股。

3. 股东

股东是公司股份的持有人,是公司资本的投资者。股东可以是企业法人,也可以是自然人。股东按其持有股份的类别和份额享有权利和承担义务。

4. 公司的组织机构

一般包括以下内容:(1)股东大会。股东大会由全体股东组成,是公司最高权力机构。它是决策机构,不是代表机构或执行机构,公司一切重大事项均须由它作出决议。它是非常设机构,是定期或临时举行的、由全体股东出席的一种会议制度。(2)董事会和董事。董事会是公司常设机构,向股东大会负责,它由股东大会选出的一定数量的董事组成。董事是负责业务决策和行使经营管理的机关或个人,它可以是自然人,也可以是法人。董事一般是出资方代表,出资比例高,在董事会中就拥有较多的董事席位。董事会是公司的执行机构,董事长为公司法定代表人。董事会的首要任务为管理公司,并保护股东的权益。股东人数较少和规模较小的有限责任公司,可设1名执行董事,不设立董事会。不设立董事会的有限责任公司,其执行董事为公司的法定代表人。(3)监事会。它是公司经营活动的监督机构,代表股东大会对董事会及其成员和经理人员行使监督职能。监事会成员不得参与公司实际管理活动,一般也无权对外代表公司,但可与董事会成员一起共同处理有关事务。股份公司应有一个从股东产生的、由专家组成的、高效率的监事会,其成员不得少于3人。董事、经理及财务负责人不得兼任监事。(4)独立董事。1977年,美国证券交易委员会(SEC)批准纽约证交所关于上市公司应设立由5名独立董事组成审计委员会的建议,于是独立董事及其组成的审计委员会在美国得到了发展。2001年5月,我国证监会要求上市公司聘任一定人员的独立董事。我国上市公司建立独立董事制度,为董事会设立审计委员会提供了可能,并将有效促进上市公司法人治理结构的完善和公司内部和外部审计的健康发展。

(三)我国上市公司的股票种类

1. A股、B股、H股、N股和S股股票

我国目前除了以人民币认购和交易、在境内发行和流通的普通股A股以外,还有B股、H股、N股和S股等。B股是指以人民币标明面值,专供境外投资者(包括我国港澳台地区投资者)用外币认购和买卖,在境内上市交易的人民币特种股票。H股是指已获香港联合交易所批准上市的人民币特种股票,即以人民币标明股票面值,以港币认购和进行交易的外资股。N股是指获准在美国纽约证券交易所上市交易的外资股。S股是注册地在中国内地、上市地在新加坡的外资股。

2. N股、XR股、XD股和DR股股票

当前,在我国股市上公司宣布送股派现时,该股市价往往会发生变动,此时公司股票称为含权股。在“股权登记日”收市时持有该股票就享有分红、派息的权利。股权登记日后的第1天是除权、除息日,这一天股票要除权、除息,将股票中原含有的分红派现权利予以解除。在证交所公布的股市行情中,有时股票名称前冠有N、XR、XD、DR等英文字母。这些冠有英文字母的股票是证交所在股市交易开盘时发布的、带有参考价格的股票,用以提示投资者。

“N”是 new 的缩写,冠有“N”的股票是表示新股,其股价在上市当天不受涨跌幅限制,即涨幅可高于 10%,跌幅也可大于 10%。“XR”是英文 exclude right 的缩写,是指除权(除去权利)。在股票名称前加有“XR”,表示该股票当天价格已因除权或转股被摊低,对前一交易日收盘价作了修正。“XD”是英文 exclude dividend 的缩写,是指除息(除去利息)。在股票名称前加有 XD,表示该股票当天价格因扣除利息,而对前一交易日收盘价作了修正。“DR”是指除息、除权(派息、送股或配股),在股票名称前加有“DR”字母,表示该股票当天的价格已因除息、除权,而对前一交易日收盘价作了修正。在除权、除息日,往往需计算股票的除权、除息价,以便在除权除息日开盘交易时作参考。其一般计算公式如下:

除息报价 = 除权前日(股权登记日)收盘价 - 每股现金股利

除权(送股)报价 = $\frac{\text{除权前日(股权登记日)收盘价}}{1 + \text{每股送股率}}$

除权(配股)报价 = $\frac{\text{除权前日收盘价} + \text{配股价格} \times \text{配股比例}}{1 + \text{配股比例}}$

除净报价 = $\frac{\text{除权前日(股权登记日)收盘价} - \text{每股红利} + \text{配股价格} \times \text{配股比例}}{1 + \text{送股比例} + \text{配股比例}}$

3. ST 股和 PT 股

“ST”是英文 special treatment 的缩写,表示特别处理。当公司出现异常情况时,其股票交易须特别处理,这种股票称 ST 股。公司出现异常情况是指:一是经审计连续 2 年净利润均为负数,二是最近一个会计年度经审计的每股净资产低于股票面值。在特别处理期间,ST 股交易应遵循下列规则:(1)股票报价日涨跌幅限制为 5%;(2)股票原名前加“ST”; (3)中期报告须经过注册会计师(CPA)审计。

“PT”是英文 particular transfer 的缩写,表示特别转让。当公司连续 3 年亏损,其股票将暂停上市,交易所对其实施“特别转让服务”,这种股票称为 PT 股。如果公司近 3 年连续亏损,应自其公布年报日起 10 个工作日内暂停其上市交易,暂停上市后第 1 个半年度内仍未扭亏,将直接终止其上市。如果公司实现盈利,可按规定再申请恢复上市。终止上市的公司,可委托中国证券业协会批准的券商为其代办股份转让服务,以保障股东依法转让股份的权利。

二、会计基本假设

会计的基本假设(basic accounting postulates)又称会计核算的基本前提,它是从会计实践中抽象出来,对客观情况作合乎事理的设定,包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量四个方面。

(一)会计主体

会计主体(accounting entity),又称报告主体、会计个体或会计实体,是指会计为之服务的一个特定空间范围。通俗地说,会计主体就是会计为之服务的一个特定单位或组织实体。凡具有经济业务的任何特定独立经济实体,都需要也可以用会计为之服务,成为一个特定会计主体。会计主体具有实体、统一体和独立体三个特点。任何一个公司都是一个独立、统一的经济实体,都是会计主体。公司会计只是反映一个特定公司组织的财务状况、财务成果和现金流量。

会计主体不同于法律主体。法律主体是依法享有权利和承担义务的法律关系的参与者,如公民、企事业单位等。在多数情况下,一个公司既是法律主体,又是会计主体。但是,有时会计主体与法律主体有区别。例如,控股集团公司由母公司(parent company)和子公司(subsidiary company)等组成,它们各自都是法律主体(企业法人)和会计主体。但从报告集团公司财务信息上说,信息使用者是将集团公司视作一个统一管理经济整体,此时母公司除了报告其个别财务报告外,还需要编制合并财务报表、对外报告集团公司合并财务信息。这种情况下,母公司既是一个法律主体,

也是一个集团公司的会计(报告)主体。此时,母公司合并报表的会计主体信息披露范围包括母、子公司若干法律主体的财务信息。再如,公司管理的偿债基金、证券投资基金、企业年金基金等,它们需要单独确认、计量和报告,因此它们是会计报告主体。但是,它们不是法律主体。此时,会计主体与法律主体显然是有区别的。

(二)持续经营

持续经营(going-concern),又称连续性或非清算性,是指会计应以公司既定的经营方针、目标和持续、正常的生产经营为前提,在此前提下选择会计程序与处理方法,进行会计核算。在公司会计中,应假设公司在可预见将来不进行解散、破产清算,会计建立在持续经营基础上,即非清算基础上。公司各项资产和负债都是在持续经营假设基础上进行计价,如固定资产成本应以折旧形式分摊于各使用期间,固定资产价值应以原值减累计折旧、减值损失来表示;负债应按偿还期长短,分为长期负债和短期负债等。

公司会计须在持续经营前提下进行会计核算,这样才能使会计方法保持稳定,信息披露具有真实性、可靠性和可比性。

(三)会计分期

会计分期(accounting period),是指将公司持续不断的生产经营活动人为分割为一定期间,据以结算账目,编制会计报表。公司经营活动是连续不断的,会计人员不可能等到终止清算时才去计算财务成果。因此,为及时披露信息满足信息使用者需要,就需要将公司经营期人为划分为一段段首尾相接、等间距的较短期间,这样的期间便是会计期间。

我国公司以“公历”日历年作为会计年度。世界历史悠久,传统宗教历法划分年度的方法有许多。如我国农历亦称阴历、夏历,规定新年开始日为农历正月初一。印度传统历法、伊朗历法、伊斯兰教历法、犹太人希伯来历法等,它们对一年时间起讫的规定都不一样。基督教历亦称格列高利历,即“公历”,这种历法经历漫长岁月,逐渐被各国所接受。目前公历是国际通用的历法。我国公司会计的会计期间分为年度、季度和月份,会计年度自公历1月1日起至12月31日止。季度、月份均按公历起讫时间确定。

(四)货币计量

货币计量(measurement in terms of money),是指以同一种货币作为统一的尺度,作为计量单位来计量公司所有的经济活动和经营成果。该假设有两层含义:一是指在诸多计量单位中假设货币是计量经济活动及其成果的最佳计量单位,二是指货币币值稳定不变。公司往往存在涉外业务,会计面临涉及多种货币计价问题,此时会计应先确定记账本位币。按该假设,如有多种货币计量情况,一般应以人民币为记账本位币,即在记账和编制会计报表时如有以其他货币计量的,都要折算为人民币计量。同时,应按会计准则规定,披露公司非货币性交易的会计核算和相关信息。

近年来,该假设受到越来越多的质疑,这是因为物价变动使币值稳定假设难以永久保持。为解决币值实际不稳定问题,各国会计专家正在研究物价变动会计,采取补救措施来正确反映财务信息。此外,该假设会影响非货币计量信息的反映,因此,在披露货币计量的财务信息时,应增加非财务信息以及重要表外信息的披露。

三、会计规范

(一)会计法规

我国会计法规包括以下几种:(1)会计法。它是会计法规的母法,是制定其他会计规范的依据,也是指导会计工作的最高准则。(2)注册会计师法。它是为发挥注册会计师在社会经济活动中的鉴证和服务作用,维护社会公共利益和投资者合法权益,保证财务报告信息合规和正确的法规。

(3) 总会计师条例。它是为发挥总会计师在加强经济管理、提高经济效益中的作用,由国务院发布的法规。(4) 企业财务会计报告条例。它是国务院发布的法规,对企业财务报告的构成、编制、报告 and 法律责任等作出了明确规定等。

(二) 会计准则

我国公司会计规范体系包括会计法规体系、会计准则和其他会计规范。会计准则包括基本准则、具体准则和应用指南三个层次组成。第一层次是基本准则,它相当于国际会计准则理事会(International Accounting Standards Board, IASB)的《编报财务报表的框架》和美国财务会计准则委员会(Financial Accounting Standard Board, FASB)的《财务会计概念公告》;第二层次是具体准则,它可分为一般业务准则、特殊行业的特定业务准则和财务报告准则三类;第三层次是应用指南,包括会计准则解释、会计科目、报表体系和主要账务处理等。

1. 企业基本会计准则

2006年2月,财政部颁布《企业会计准则——基本准则》。《基本准则》包括总则、会计信息质量要求、资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润、会计计量和财务会计报告等10章。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。它要求企业在会计要素计量时,一般应采用历史成本,采用重置成本、可变现净值、现值和公允价值计量的,应保证所确定的会计要素金额能取得并可靠计量;还要求财务报告应包括会计报表及其附注和其他应在财务报告中披露的相关信息,企业会计报表至少应包括资产负债表、利润表、现金流量表等报表等。

2. 企业具体会计准则和应用指南

2006年2月,财政部颁布38项新具体准则,要求自2007年1月1日起在上市公司施行并鼓励其他企业执行。新具体会计准则包括以下内容:(1)《存货》;(2)《长期股权投资》;(3)《投资性房地产》;(4)《固定资产》;(5)《生物资产》;(6)《无形资产》;(7)《非货币性资产交换》;(8)《资产减值》;(9)《职工薪酬》;(10)《企业年金基金》;(11)《股份支付》;(12)《债务重组》;(13)《或有事项》;(14)《收入》;(15)《建造合同》;(16)《政府补助》;(17)《借款费用》;(18)《所得税》;(19)《外币折算》;(20)《企业合并》;(21)《租赁》;(22)《金融工具确认和计量》;(23)《金融资产转移》;(24)《套期保值》;(25)《原保险合同》;(26)《再保险合同》;(27)《石油天然气开采》;(28)《会计政策、会计估计变更和差错更正》;(29)《资产负债表日后事项》;(30)《财务报表列报》;(31)《现金流量表》;(32)《中期财务报告》;(33)《合并财务报表》;(34)《每股收益》;(35)《分部报告》;(36)《关联方披露》;(37)《金融工具列报》;(38)《首次执行企业会计准则》。

(三) 其他会计规范

会计的其他规范,是指与会计工作密切相关、必须遵守的法规,如税法、中外合资经营企业法、外资企业法、中外合作企业经营法、公司法、商业银行法、票据法、保险法和证券法等。此外,还应遵循会计基础工作规范和内部会计控制规范等有关规范性文件的规定。这些法规、规定与公司财务会计和报告有密切联系,如公司法对投入资本的保全、利润分配等都有相应法律规定。中外合资经营企业法、外资企业法和中外合作企业经营法也有同样规定,要求外商投资企业税后利润应按一定比例计提职工奖励及福利基金、储备基金和企业发展基金。在依法纳税上,税法是公司税务会计的最高准则等。

需要说明的是,在美国,FASB成立前,会计职业界控制着早期会计标准的制定。1886年,美国公共会计师协会(American Association of Public Accountants, AAPA)成立。1916年,AAPA更名为美国会计师协会(Institute of Public Accountants, IPA)。1917年,IPA又更名为美国会计师协会(American Institute of Accountants, AIA)。1936年,AIA与1921年成立的美国注册会计师公会