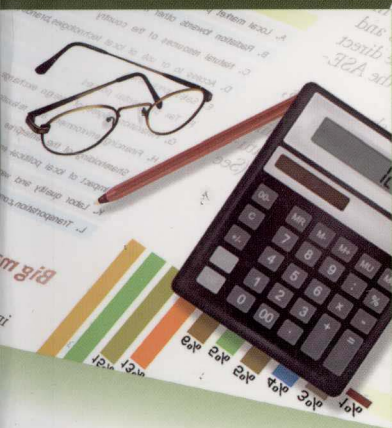




普通高等教育“十二五”规划教材



中级财务会计

Intermediate
Financial Accounting

主编 王彦卓 张秀珍



中国轻工业出版社

普通高等教育“十二五”规划教材

中级财务会计

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. —北京: 中国轻工业出版社, 2011. 9

普通高等教育“十二五”规划教材

ISBN 978-7-5019-8356-8

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 (2011) 第 149007 号

责任编辑: 张文佳

策划编辑: 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: 吴京一

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: 河北高碑店市德裕顺印刷有限责任公司

经销: 各地新华书店

版次: 2011 年 9 月第 1 版第 1 次印刷

开本: 787 × 1092 1/16 印张: 22

字数: 580 千字

书号: ISBN 978-7-5019-8356-8 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

120001J1X101ZBW

本书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而编写。在编写过程中，我们始终把握系统性、务实性和前沿性。

本教材具有如下特点：

(1) 内容新颖、选材合理。以最新国际会计准则和我国最新会计准则为依据，紧密结合最新的企业所得税法、增值税法、票据法和公司法等相关财经法规，引入并阐释了许多新形势下出现的新业务及处理方法。在本教材编写中，还针对我国准则与国际会计准则理事会和美国财务会计准则委员会准则的差异之处进行对比，拓宽读者的会计视野。

(2) 以会计基本理论为基础，注重理论联系实际。本教材充分吸收财务会计理论的最新研究成果，列举大量会计实例和我国上市典型案例，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及发展趋势，使其具有时代感和前瞻性。

(3) 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“案例序言”，主要章节后加入了章后“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。

本教材由王彦卓教授、张秀珍教授担任主编，李国茹教授、刘莉副教授、庞丽群副教授担任副主编。各章具体分工如下：第一章、第八章、第十二章、第十三章由王彦卓教授编写；第三章、第十章、第十六章由张秀珍教授编写；第六章、第十八章由李国茹教授编写；第七章、第十一章由刘莉副教授编写；第二章、第十四章、第十五章由庞丽群副教授编写；第四章由范业燕副教授编写；第五章由杜霁副教授编写；第九章、第十七章由肖永军副教授编写。王彦卓教授负责全书的总纂、案例序言、案例运用、知识拓展、章后案例等的编写。

编者
2011年7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	5
第三节 会计信息质量要求	9
第四节 会计要素及其确认和计量	13
第二章 货币资金及应收项目	21
第一节 货币资金	21
第二节 应收票据	32
第三节 应收账款	35
第四节 预付账款及其他应收款项	36
第五节 应收款项减值	37
第六节 应收债权的出售和融资	41
第三章 存 货	44
第一节 存货概述	44
第二节 按实际成本计价的材料核算	49
第三节 按计划成本计价的材料核算	57
第四节 周转材料的核算	64
第五节 委托加工物资的核算	68
第六节 库存商品的核算	70
第七节 存货清查的核算	70
第八节 存货的期末计价	72
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	93
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	98
第一节 无形资产概述	98
第二节 无形资产的初始计量	102
第三节 无形资产的后继计量	107
第四节 无形资产的处置和减值	109
第五节 其他资产的核算	111
第六章 证券投资	113
第一节 证券投资概述	113
第二节 交易性金融资产	115
第三节 持有至到期投资	119
第四节 可供出售金融资产	123
第七章 长期股权投资	129
第一节 投资企业与被投资企业的关系	129
第二节 长期股权投资的初始计量	132
第三节 长期股权投资的后继计量	136
第八章 流动负债	142
第一节 流动负债概述	142
第二节 应付职工薪酬	143
第三节 应交税费	150
第四节 其他流动负债	162
第九章 长期负债	166
第一节 长期借款	166
第二节 应付债券	167
第三节 长期应付款	171
第十章 所有者权益	172
第一节 实收资本	172
第二节 资本公积	178
第三节 留存收益	180
第十一章 收入、费用和利润	184
第一节 收入	184
第二节 费用	206
第三节 利润	208

第十二章 财务会计报告	215
第一节 财务会计报告概述	215
第二节 资产负债表	216
第三节 利润表	223
第四节 现金流量表	228
第五节 所有者权益变动表	248
第六节 财务报表附注	251
第十三章 或有事项	253
第一节 或有事项概述	253
第二节 或有事项的确认和计量	256
第三节 或有事项会计的具体会计处理	260
第四节 或有事项的列报	265
第十四章 债务重组	267
第一节 债务重组的定义和重组方式	267
第二节 债务重组的会计处理	269
第十五章 非货币性资产交换	278
第一节 非货币性资产交换的认定	278
第二节 非货币性资产交换的确认和计量	279
第三节 非货币性资产交换的会计处理	282
第十六章 所得税会计	292
第一节 所得税会计概述	292
第二节 计税基础和暂时性差异	298
第三节 递延所得税负债和递延所得税资产的确认和计量	305
第四节 所得税费用的确认和计量	312
第十七章 会计政策、会计估计变更和差错更正	317
第一节 会计政策及其变更	318
第二节 会计估计及其变更	324
第三节 前期差错更正	327
第十八章 资产负债表日后事项	330
第一节 资产负债表日后事项概述	330
第二节 资产负债表日后调整事项的会计处理	333
第三节 资产负债表日后非调整事项的会计处理	339
参考文献	341

案例导入

据新华网广州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作出终审裁定,以虚报注册资本罪、违规披露、不披露重要信息罪、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作出统一的约定,这种约定就是通常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

财务会计(financial accounting)与管理会计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”。

一、财务会计基本理论结构与财务会计概念框架

会计的基本理论是指构成会计最基本、最核心的概念和原理的理论,是研究人们如何认识和反映客观经济活动中会计活动的理论。会计理论一般包括财务会计理论、管理会计理论和审计理论等内容。财务会计理论是会计理论的重要组成部分。

对于财务会计理论结构目前还没有形成统一的认识,比较有代表性的观点认为财务会计的理论结构即财务会计的概念框架,就是按照会计目标、会计假设、会计原则(会计准则)

与会计要素的顺序进行的研究。但财务会计理论结构更侧重于理论，而财务会计概念框架是有具体目的的理论，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，是一切会计理论的目标指引方向。概念框架被用来充当准则制定过程中的制度作用，就准则制定过程中出现的争论问题能找到一种解决方法。其作用表现为：（1）指导财务会计准则委员会建立会计准则。（2）在没有专门的已颁布准则的情况下，可为解决会计问题提供一个参考框架。（3）为编制财务报表确立了一个判断的范围。当然，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。

财务会计概念框架一般可分为三个层次：会计目标、会计基本假设与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。

综上所述，会计准则只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。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。

二、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、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，以便他们作出有效的投资决策，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）的国际会计准则理事会（IASB）制定。

IASC 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，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（其中仍然有效的 36 项）和 24 项解释公告。

(二) 我国企业会计准则体系

作为标准的企业会计准则，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。

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 15 日，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 30 日，又发布了企业会计准则应用指南，从而实现了我国会计准则与国际财务报告准则的实质性趋同。

我国企业会计准则体系由基本准则、具体准则、会计准则应用指南和解释等组成。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；应用指南是对具体准则的一些重点难点问题做出的操作性规定；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作出的具体解释，2007 年 11 月 16 日和 2008 年 8 月 7 日财政部已分别印发了第 1 号和第 2 号企业会计准则解释。

我国企业会计准则具体可划分为八大类，如表 1-1 所示。

表 1-1 我国企业会计准则

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

续表

共同类	基 本 准 则
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
特殊类	20号企业合并 21号租赁 27号石油天然气开采
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

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。其作用主要表现为两个方面：

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。

企业会计准则体系发布后，于2007年1月1日起首先在上市公司施行，并逐步扩大实施范围。在此基础上，经过多次磋商和谈判，2007年12月6日，内地与香港签署了两地会计准则等效的联合声明，实现了两地会计准则的等效。

2010年4月1日，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》，中国企业会计准则与国际财务报告准则实现持续全面趋同的完成时间也确定为2011年。2010—2011年将是中国企业会计准则与国际财务报告准则持续全面趋同的关键时期，财政部计划2010年启动准则体系的修订工作，力争2011年完成，2012年起在所有大中型企业实施。修订后的中国企业会计准则体系仍由基本准则、具体准则和指南三部分构成。基本准则保持不变。具体准则将会调整补充。现行的准则应用指南属于具体准则

的组成部分，将与相关具体准则融为一体。《企业会计准则讲解》将更名称为指南，并调整和补充相应的内容和释例，以便企业更好地理解 and 执行持续全面趋同后的企业会计准则体系。2011 年之后，中国企业会计准则和国际财务报告准则都将进入相对稳定时期，实务中如果出现新的交易或事项，将通过持续全面趋同机制加以解决。

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的履行情况，有助于财务报告使用者做出经济决策。它包括两个方面。

（一）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。

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。

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，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。

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，也就可以满足其他使用者的大部分信息需求。

(二) 反映企业管理层受托责任的履行情况，有助于财务报告使用者作出经济决策

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”，其不仅是对财务会计核算所处的时间和空间范围所作的合理假定，还是从事会计工作、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运行。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，其不仅是会计确认、计量和报告的空间范围，还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项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”。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）会计分期假设

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

产经营情况，无法在量上进行汇总和比较。因此，在会计核算中，只有货币计量是前后一致、贯穿始终的，也只有采用货币计量单位，才能系统、全面、连续地记录、汇总、分析和揭示企业的经营过程和财务成果。从这个意义上讲，货币是会计的基本计量单位，其他计量单位都是辅助性的。

采用货币计量也有缺陷，例如，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，但这些信息对于使用者决策也很重要，为此，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。

货币计量假设包含着币值稳定假设，如果通货膨胀率高并引起货币严重贬值，就会造成会计信息不能如实地反映企业的财务状况，不能正确地确定企业的盈利水平，从而难以作出正确的决策。因此，当发生严重的通货膨胀时，应改用物价变动会计或通货膨胀会计。

我国企业一般应以人民币作为记账本位币，如果以某种外币作为记账本位币，应提供以人民币反映的报表。境外设立的中国企业向国内报送报表时应折算为人民币反映。

会计假设是对会计所处的经济环境作出的合乎逻辑的推断和假定，会计假设本质上是一种理想化、标准化的会计环境。但是，假设毕竟与经济现实存在一定的差距，这种假设成立并有效发挥作用的前提是假设与现实的脱节应保持在合理的限度内。当现实发生变化而使假设远离会计的经济环境时，假设就必须作出相应的修正和补充，以适应变化了的环境，从而保证会计信息系统的“良性”运作。

三、会计基础

企业的资源流动会引起相应的现金流动，但由于存在会计分期，现金实际的收付期间和资源流动的发生期间往往不一致。这样，在确认资产、负债、收入、费用时，就可能出现两种交易记录的选择基础：收付实现制和权责发生制。记录企业交易最简单的做法是在发生现金收付时进行记录，这便是现金收付制会计；而另一种交易记录方法则是权责发生制会计，即按照交易的权利享有或责任承担作为收入或费用的发生时间，而不管其现金是否收付。也就是说，当收入赚取时，即使没有收到现金仍要确认为收入；当费用发生时，即使尚未付出现金，也应确认为当期费用。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（accrual basis principle）的一个隐含假设是存在完备的社会信用基础，即所有的权利和义务都能得到与预期一致的实现或偿付。在这一前提下，应收款项才可能体现为收回等量现金的权利，而负债项目才代表着未来等量现金的流出。如果社会信用状况欠佳，那么应用权责发生制就存在较大的风险。例如，某些上市公司可能向客户发货（或者直接虚开支票）并相应确认收入和应收账款；或者可能虚列费用及应付账项、计提秘密准备，以隐瞒利润并回避对于投资者的分红义务。这些操纵往往导致企业的净资产、负债、收入和费用出现虚增或虚减，既不利于企业内部经营决策，也不利于企业外部财务信息使用者对企业的运作情况作出正确的判断。也就是说，权责发生制除了提供的会计信息具有较强的可验证性和相关价值、较强的实际可操作性、符合财务会计基于历史交易的本质特征，并且能够较好地满足财务会计目标的要求之外，还确实存在不少的欠缺，比如，不能提供企业现金流动的信息、容易造成财务信息失真、收入确认不实而影响企业的发展和国家的宏观调控，同时权责发生制无法解决会计实务中遇到的一些特殊问题。对于一些已经形成的权利与义务，由于没有相应的交易活动，权责发生制往往无法确认，致使许多重要的交易和事项都

无法在报表上反映，因此，需要在实践中对权责发生制必要的修正或补充。

第三节 会计信息质量要求

会计的基本假设是会计存在和运作的基础和前提，它制约了财务会计信息的空间、时间和量化的主要尺度，这些大部分属于客观环境赋予会计的特征。在这些前提下，财务会计应当提供什么信息和如何提供这些信息取决于它的目标。但是，目标只规定使用者需要哪些信息（内容和数量），而未说明可提供的信息应达到什么质量标准（信息的品质）。国际会计准则及美国会计准则均明确了会计信息质量特征，美国会计原则委员会第4号公告称会计信息质量特征为“质的目标”，我国基本准则称为“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，它主要包括可靠性、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（reliability）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。

会计信息要有用，必须以可靠为基础，如果财务报告所提供的会计信息是不可靠的，就会给投资者等使用者的决策产生误导甚至损失。一项信息是否具有可靠性一般包括三个方面，即忠实表达、可核性及完整性和中立性。

1. 忠实表达

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. 可核性及完整性

不同的会计人员对同一主体的经济事项进行会计处理，会得出高度一致的结果；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，其中包括报表及其附注内容等的完整性，不能随意遗漏或者减少应予披露的信息，与使用者决策相关的有用信息都应当充分披露。

3. 中立性

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。

二、相关性

相关性（relevance）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。美国财务会计准则关于相关性包括三个因素即预测价值、反馈价值和及时性，我国基本准则中规定的相关性已包含了预测价值和反馈价值，只是把及时性独立为一项信息质量要求。

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。相关性失去可靠性的支持，信息也会失去相关性；信息虽然具有可靠性，但与使用者需求相去甚远，可靠性也失去意义。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（intelligibility）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。

会计信息如不能为使用者所理解，即使质量再好，也是无用的。企业编制财务报告、提供会计信息的目的在于使用，而要使使用者有效使用会计信息，应当能让其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决策有用信息的要求。

信息的可理解受制于以下两个因素：一是信息使用者解读会计信息的能力，二是会计信息提供者所提供信息的质量。会计信息毕竟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是相关的，企业就应当在财务报告中予以充分披露。

四、可比性

可比性（comparability）要求企业提供的会计信息应当相互可比。主要包括以下两层含义。

（一）同一企业不同时期可比，即纵向可比

纵向可比是同一企业不同会计期间应尽可能地做到会计政策选择、会计程序和会计方法的一贯性，不得随意变更。为了便于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，从而作出决策。会计信息质量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、更相关的会计信息的，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，即横向可比

横向可比强调同行业企业间会计政策、会计程序和会计方法的相互可比。为了便于财务