



应用型本科院校“十二五”规划教材/经济管理类

Intermediate Financial Accounting

中级财务会计



- 适用面广
- 应用性强
- 促进教学
- 面向就业



主编 王春燕 蔡渊渊



哈尔滨工业大学出版社
HARBIN INSTITUTE OF TECHNOLOGY PRESS



应用型本科院校“十二五”规划教材/经济管理类

Intermediate Financial Accounting

中级财务会计



主 编 王春燕 蔡渊渊
副主编 苏善江 金美英 王 岩



哈尔滨工业大学出版社
HARBIN INSTITUTE OF TECHNOLOGY PRESS

内 容 简 介

本书以新会计准则为基础进行编写,共分为14章,从理论和实践的角度,比较系统、深入地阐述了企业财务会计相关理论和方法,具有系统性和可操作性的显著特点。

本书适合作为应用型本科院校会计学及财务管理专业学生的教材,也可作为财务会计相关专业人员的自学用书。

图书在版编目(CIP)数据

中级财务会计/王春燕,蔡渊渊主编. —哈尔滨:哈尔滨工业大学出版社,2013.1

应用型本科院校“十二五”规划教材

ISBN 978-7-5603-3979-5

I. ①中… II. ①王…②蔡… 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(2013)第 018384 号

策划编辑 杜 燕 赵文斌

责任编辑 李广鑫

出版发行 哈尔滨工业大学出版社

社 址 哈尔滨市南岗区复华四道街10号 邮编150006

传 真 0451-86414749

网 址 <http://hitpress.hit.edu.cn>

印 刷 黑龙江省党校印刷厂

开 本 787mm×960mm 1/16 印张 17.5 字数 378 千字

版 次 2013年1月第1版 2013年1月第1次印刷

书 号 ISBN 978-7-5603-3979-5

定 价 32.80 元

(如因印装质量问题影响阅读,我社负责调换)

《应用型本科院校“十二五”规划教材》编委会

主 任 修朋月 竺培国

副主任 王玉文 吕其诚 线恒录 李敬来

委 员 (按姓氏笔画排序)

丁福庆 于长福 马志民 王庄严 王建华

王德章 刘金祺 刘宝华 刘通学 刘福荣

关晓冬 李云波 杨玉顺 吴知丰 张幸刚

陈江波 林 艳 林文华 周方圆 姜思政

庾 莉 韩毓洁 臧玉英

序

哈尔滨工业大学出版社策划的《应用型本科院校“十二五”规划教材》即将付梓,诚可贺也。

该系列教材卷帙浩繁,凡百余种,涉及众多学科门类,定位准确,内容新颖,体系完整,实用性强,突出实践能力培养。不仅便于教师教学和学生学学习,而且满足就业市场对应用型人才的迫切需求。

应用型本科院校的人才培养目标是面对现代社会生产、建设、管理、服务等一线岗位,培养能直接从事实际工作、解决具体问题、维持工作有效运行的高等应用型人才。应用型本科与研究型本科和高职高专院校在人才培养上有着明显的区别,其培养的人才特征是:①就业导向与社会需求高度吻合;②扎实的理论基础和过硬的实践能力紧密结合;③具备良好的人文素质和科学技术素质;④富于面对职业应用的创新精神。因此,应用型本科院校只有着力培养“进入角色快、业务水平高、动手能力强、综合素质好”的人才,才能在激烈的就业市场竞争中站稳脚跟。

目前国内应用型本科院校所采用的教材往往只是对理论性较强的本科院校教材的简单删减,针对性、应用性不够突出,因材施教的目的难以达到。因此亟须既有一定的理论深度又注重实践能力培养的系列教材,以满足应用型本科院校教学目标、培养方向和办学特色的需要。

哈尔滨工业大学出版社出版的《应用型本科院校“十二五”规划教材》,在选题设计思路认真贯彻教育部关于培养适应地方、区域经济社会发展需要的“本科应用型高级专门人才”精神,根据黑龙江省委书记吉炳轩同志提出的关于加强应用型本科院校建设的意见,在应用型本科试点院校成功经验总结的基础上,特邀请黑龙江省9所知名的应用型本科院校的专家、学者联合编写。

本系列教材突出与办学定位、教学目标的一致性和适应性,既严格遵照学科

体系的知识构成和教材编写的一般规律,又针对应用型本科人才培养目标及与之相适应的教学特点,精心设计写作体例,科学安排知识内容,围绕应用讲授理论,做到“基础知识够用、实践技能实用、专业理论管用”。同时注意适当融入新理论、新技术、新工艺、新成果,并且制作了与本书配套的 PPT 多媒体教学课件,形成立体化教材,供教师参考使用。

《应用型本科院校“十二五”规划教材》的编辑出版,是适应“科教兴国”战略对复合型、应用型人才的需求,是推动相对滞后的应用型本科院校教材建设的一种有益尝试,在应用型创新人才培养方面是一件具有开创意义的工作,为应用型人才的培养提供了及时、可靠、坚实的保证。

希望本系列教材在使用过程中,通过编者、作者和读者的共同努力,厚积薄发、推陈出新、细上加细、精益求精,不断丰富、不断完善、不断创新,力争成为同类教材中的精品。

黑龙江省教育厅厅长



前 言

继新《企业会计准则》实施以后,财政部会计司又陆续组织编写了《企业会计准则讲解 2008》、《企业会计准则讲解 2010》。新的会计准则体系的建立,在提高会计工作水平的同时,也给会计教学工作带来了挑战。基于这种认识,我们组织具有丰富教学经验与实践经验的一线教师,编写了本教材。本教材改变了以往财务会计教材只是具体解释准则的做法,而是以会计基本理论为基础,立足会计实务领域,着重论述了会计要素确认、计量的基本原则,从理论上讲解各种业务的处理方法,同时注重吸收新成果,理论联系实际,各章例题均以企业实际业务为基础进行设计,使学生能够知其然,并知其所以然。

“中级财务会计”是在学生学习完“基础会计”后,掌握了会计的基本理论、基本方法的基础上,对财务会计理论和方法的进一步深化。本教材适用于会计学、财务管理专业本科学生的教学,同时也可供企业会计人员后续培训之用。

本书由王春燕和蔡渊渊主编,负责全书写作大纲的拟定和编写的组织工作,由王春燕对全书最后定稿。其具体分工如下:第一、二、四章,由蔡渊渊编写;第三章由陈夺编写;第五、十二、十三章,由王春燕编写;第六、七、九章,由苏善江编写;第八章由卢晶编写;第十、十一章由金美英编写;第十四章由王岩编写。

哈尔滨剑桥学院高景海教授、田凤萍副教授,哈尔滨剑桥学院财务处柴毅老师,对本书的编写与出版给予了大量的支持与帮助,在此表示衷心的感谢。

由于编者水平有限,书中难免有疏漏之处,恳请读者批评指正。

编 者

2012 年 12 月

目 录

第一章 总论	1
第一节 财务会计概述	1
第二节 会计基本假设与会计基础	6
第三节 会计信息质量要求	9
第四节 会计要素	12
第二章 货币资金	21
第一节 货币资金概述	22
第二节 库存现金	23
第三节 银行存款	26
第四节 其他货币资金	32
第三章 应收款项	36
第一节 应收票据	37
第二节 应收账款	39
第三节 预付账款	40
第四节 其他应收款	41
第五节 应收款项减值	43
第四章 存货	46
第一节 存货概述	47
第二节 原材料	54
第三节 周转材料	60
第四节 库存商品	63
第五节 委托加工物资	65
第六节 存货清查	66
第七节 存货减值	68
第五章 金融资产及长期股权投资	72
第一节 金融资产概述	73

第二节	交易性金融资产	73
第三节	持有至到期投资	76
第四节	可供出售金融资产	82
第五节	长期股权投资	85
第六章	固定资产	103
第一节	固定资产概述	104
第二节	固定资产的确认与初始计量	105
第三节	固定资产的后续计量	112
第四节	固定资产处置	116
第七章	无形资产	118
第一节	无形资产概述	119
第二节	无形资产的初始计量	119
第三节	内部研究与开发费用的确认和计量	121
第四节	无形资产的后续计量	122
第五节	无形资产的处置	122
第八章	投资性房地产	124
第一节	投资性房地产的特征与范围	125
第二节	投资性房地产的确认和初始计量	127
第三节	投资性房地产的后续计量	130
第四节	投资性房地产的转换和处置	132
第九章	资产减值	139
第一节	资产减值概述	140
第二节	资产可收回金额的计量	141
第三节	资产减值损失的确认与计量	143
第四节	资产组的认定及减值处理	144
第五节	商誉减值测试与处理	145
第十章	负债	147
第一节	负债概述	148
第二节	流动负债	148
第三节	非流动负债	158
第四节	借款费用	160
第五节	债务重组	161

第十一章 所有者权益	164
第一节 所有者权益概述.....	164
第二节 投入资本.....	166
第三节 留存收益.....	171
第十二章 费用	176
第一节 费用的概念及其确认.....	176
第二节 生产成本.....	181
第三节 期间费用.....	190
第十三章 收入和利润	194
第一节 收入的概念与分类.....	195
第二节 收入的确认与计量.....	196
第三节 利润.....	210
第四节 利润分配.....	215
第十四章 财务报告	218
第一节 财务报告概述.....	218
第二节 资产负债表.....	223
第三节 利润表.....	241
第四节 现金流量表.....	245
第五节 财务报表附注.....	261
第六节 中期财务报告.....	264
参考文献	268

第一章

Chapter 1

总 论

【学习目标】

1. 理解财务会计的含义和特征;
2. 掌握财务会计的目标;
3. 理解财务会计的基本前提和计价基础;
4. 资产负债表要素和利润表要素;
5. 会计信息质量要求。

【学习要点】

1. 财务会计的目标;
2. 会计信息质量要求。

【导入案例】

在日常的工作和生活中,我们经常可以听到许多对于会计的看法,有的人认为会计就是负责记账的,有的人则认为会计就是管钱的。作为一名会计专业的学生,你是怎样看待会计这个职业的?你了解会计吗?财务会计与财务管理又有着怎样的区别?随着社会经济的高速发展,财务会计的目标又是什么呢?

第一节 财务会计概述

一、财务会计的概念

(一) 财务会计的含义

财务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,财务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。财务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。人类文明不断进步,社会经济活动不断革新,生产力不断提高,财务会计的核算内容、核算方法等也得到了较大发展,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、促进经济持续发展方面发挥积极的作用。

(二) 财务会计的作用

财务会计是现代企业的一项重要的基础性工作,通过一系列会计程序,提供决策有用的信息,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。具体来说,财务会计在社会主义市场经济中的作用,主要包括以下几个方面:

(1) 财务会计有助于提供决策有用的信息,提高企业透明度,规范企业行为。

企业财务会计通过其反映职能,提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量方面的信息,是包括投资者和债权人在内的各方面进行决策的依据。比如,对于作为企业所有者的投资者来说,他们为了选择投资对象、衡量投资风险、作出投资决策,不仅需要了解企业包括毛利率、总资产收益率、净资产收益率等指标在内的盈利能力和发展趋势方面的信息,也需要了解有关企业经营情况方面的信息及其所处行业的信息;对于作为债权人的银行来说,他们为了选择贷款对象、衡量贷款风险、作出贷款决策,不仅需要了解企业包括流动比率、速动比率、资产负债率等指标在内的短期偿债能力和长期偿债能力,也需要了解企业所处行业的基本情况及其在同行业所处的地位;对于作为社会经济管理者的政府部门来说,他们为了制定经济政策、进行宏观调控、配置社会资源,需要从总体上掌握企业的资产负债结构、损益状况和现金流转情况,从宏观上把握经济运行的状况和发展变化趋势。所有这一切,都需要财务会计提供有助于他们进行决策的信息,通过提高会计信息透明度来规范企业会计行为。

(2) 财务会计有助于企业加强经营管理,提高经济效益,促进企业可持续发展。

企业经营管理水平的高低直接影响着企业的经济效益、经营成果、竞争能力和发展前景,在一定程度上决定着企业的前途和命运。为了满足企业内部经营管理对会计信息的需要,现代财务会计已经渗透到了企业内部经营管理的各个方面。比如,企业财务会计通过分析和利用有关企业财务状况、经营成果和现金流量方面的信息,可以全面、系统、总括地了解企业生产经营活动情况、财务状况和经营成果,并在此基础上预测和分析未来发展前景;可以通过发现过去经营活动中存在的问题,找出存在的差距及原因,并提出改进措施;可以通过预算的分解和落实,建立起内部经济责任制,从而做到目标明确、责任清晰、考核严格、赏罚分明。总之,财务会计通过真实地反映企业的财务信息,参与经营决策,为处理企业与各方面的关系、考核企业管理人员的经营业绩、落实企业内部管理责任奠定基础,有助于发挥会计工作在加强企业经营管理、提高经济效益方面的积极作用。

(3) 财务会计有助于考核企业管理层经济责任的履行情况。

企业接受了包括国家在内的所有投资者和债权人的投资,就有责任按照其预定的发展目标和要求,合理利用资源,加强经营管理,提高经济效益,接受考核和评价。会计信息有助于评价企业的业绩,有助于考核企业管理层经济责任的履行情况。比如,对于作为企业所有者的投资者来说,他们为了了解企业当年度经营活动成果和当年度的资产保值和增值情况,需要将利润表中的净利润与上年度进行对比,以反映企业的盈利发展趋势;需要将其与同行业进行对比,以反映企业在与同行业竞争时所处的位置,从而考核企业管理层经济责任的履行情况;对于作为社会经济管理者的政府部门来说,他们需要了解企业执行计划的能力,需要将资产负债表、利润表和现金流量表中所反映的实际情况与预算进行对比,反映企业完成预算的情况,表明企业执行预算的能力和水平。所有这一切,都需要作为经济管理工作者的会计提供信息。

(三)企业会计改革与企业会计准则

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信息及其决策需要的管理会计,或者叫对内报告会计;二是服务于企业外部信息使用者信息及其决策需要的财务会计,或者叫对外报告会计。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益突出,迫切需要一套社会公认的统一的会计工作标准来规范其行为。在这种情况下,作为标准的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。

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。

之后,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作出的操作性规定;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、2008年8月7日、2009年6月11日和2010年7月14日财政部已分别印发了第1号、第2号、第3号和第4号企业会计准则解释。

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观念基础之上,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、具体准则尚未规定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、具体准则尚未作出规定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。

在我国现行企业会计准则体系中,具体准则包括存货、投资性房地产、固定资产等38项准则。各项准则规范的内容和有关国际财务报告准则的内容基本一致。

二、财务报告的目标

财务报告目标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,是构建会计要素确认、计量和报告原则并制定各项准则的基本出发点。

(一)财务报告目标的重要作用

财务会计的目的是为了通过向外部会计信息使用者提供有用的信息,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。因此,财务报告的目标定位十分重要。

(1)财务报告的目标定位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,这既是财务报告编制的出发点,也是企业会计准则建立与发展的立足点。因此,需要清楚界定企业财务报告的使用者,这些使用者具有哪些特征及进行什么样的经济决策,在决策过程中需要什么样的会计信息等。在这种情况下,财务报告“按需定产”,为使用者提供有用信息,不仅可以有效地调和企业管理层与外部信息使用者之间的关系,还可以提高使用者的决策水平与质量,降低资金成本,提高市场效率。

(2)财务报告的目标定位决定着财务报告所要求会计信息的质量特征,决定着会计要素的确认与计量原则,是财务会计系统的核心与灵魂。

通常认为财务报告目标有经管责任观和决策有用观两种:在经管责任观下,会计信息更多地强调可靠性,会计计量主要采用历史成本;在决策有用观下,会计信息更多地强调相关性,会计计量在坚持历史成本外,如果采用其他计量属性能够提供更多相关信息的,会较多地采用除历史成本之外的其他计量属性。因此,财务报告的目标定位直接决定着整个财务会计系统的构造,包括会计要素的确认、计量和报告等诸方面。

(3)财务报告的目标定位决定着财务会计未来发展的方向。财务会计作为反映经济交易或者事项的一门科学,从来都是随着经济环境的变化而不断发展演化的,尤其随着现代公司制的建立、资本市场的发展和技术革新的加剧,财务会计理论和实务更是以惊人的速度向前发展,相应地,会计准则的发展与变化也是日新月异,国际国内的实践都证明了这一点。例如,美国会计准则在发展早期目标不明,几度波折,后来逐渐认识到财务会计概念框架尤其是财务报告目标的重要性,因此,美国财务会计准则委员会于20世纪70年代末80年代初先后发布了4项财务会计概念公告,其中,第一项概念公告即为《财务报告的目标》。对财务报告目标的清晰定位使多年来美国关于财务报告目标的争论和财务会计发展方向问题尘埃落定,也催生了美国会计准则数十年的繁荣与发展,为美国资本市场的长足发展打下了坚实基础。我国也是如此,从传统计划经济条件下的会计信息主要服务于国家宏观经济管理的需要,到随着我国市场经济的发展和完善,在基本准则中将财务报告目标明确定位,从而为各项会计准则的制定奠定了良好基础,也为未来财务会计的发展和会计准则体系的完善确立了方向。

(二)财务报告目标的主要内容

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,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。根据投资者决策有用目标,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,包括对所在地经济作出的贡献,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,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。

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。

第二节 会计基本假设与会计基础

一、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。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开展会计确认、计量和报告工作的重要前提。

明确会计主体,才能划定会计所要处理的各项交易或事项的范围。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事项则不能加以确认、计量和报告。会计工作中通常所讲的资产、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。

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,企业所有者的经济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,在企业集团的情况下,一个母公司拥有若干子公司,子公司虽然是不同的法律主体,但是母公司对子公司拥有控制权,为了全面反映企业集团的财务状况、经营成果和现金流量,就有必要将企业集团作为一个会计主体,编制合并财务报表。再如,由企业管理的证券投资基金、企业年金基金等,尽管不属于法律主体,但属于会计主体,应当对每项基金进行会计确认、计量和报告。

(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。在持续经营前提下,会计确认、计量和报告应当以企业持续、正常的生产经营活动为前提。

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。如果判断企业会持续经营,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相关产品的成本中。如果判断企业不会持续经营,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。