

2017 年注册会计师全国统一考试辅导教材



计

中国注册会计师协会 组织编写

中国财经出版传媒集团
中国财政经济出版社

2017 年注册会计师全国统一考试辅导教材

会

计

中国注册会计师协会 组织编写

中国财经出版传媒集团
中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计 / 中国注册会计师协会组织编写. —北京: 中国财政经济出版社, 2017. 3

2017 年注册会计师全国统一考试辅导教材

ISBN 978 - 7 - 5095 - 7304 - 4

I. ①会… II. ①中… III. ①会计学 - 资格考试 - 教材 IV. ①F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 034467 号

责任编辑: 李 磊

责任校对: 胡永立

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://www.cfeac.com>

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 88190406

天猫网店: 中国财政经济出版社旗舰店

网址: <https://zgczjjcbs.tmall.com>

北京新华印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 37 印张 906 000 字

2017 年 3 月第 1 版 2017 年 3 月北京第 1 次印刷

印数: 1—200 000 定价: 56.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 7304 - 4

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报热线: 010 - 88190414、QQ: 447268889

前 言

注册会计师独立审计是市场经济监督体系重要的制度安排，注册会计师行业是高端服务业中重要的专业服务业。伴随着改革开放和社会主义市场经济体制建设的历史进程，我国注册会计师行业不断发展壮大，在服务国家建设以及完善社会监督体制、规范市场经济秩序、提高资源配置效率、提升经济发展质量等方面都发挥了十分重要的作用。

《注册会计师法》规定，国家实行注册会计师全国统一考试制度。注册会计师全国统一考试制度已经成为注册会计师行业资格准入的重要环节，在引导会计专业人才健康成长、评价会计专业人才资质能力、建设会计专业人才队伍等方面发挥了不可替代的作用。

注册会计师全国统一考试分为专业阶段和综合阶段两个阶段。专业阶段主要测试考生是否具备注册会计师执业所需要的专业知识，是否掌握基本的职业技能和职业道德规范，设会计、审计、财务成本管理、公司战略与风险管理、经济法、税法6科。综合阶段主要测试考生是否具备在职业环境中综合运用专业学科知识，坚守职业价值观、遵循职业道德、坚持职业态度，有效解决实务问题的能力，设职业能力综合测试科目，分成试卷一和试卷二。

为有效指导考生进行复习备考，我们组织专家编写了专业阶段6个科目的考试辅导教材和《经济法规汇编》；同时，分科汇编了近5年专业阶段和综合阶段的考试试题。本套教材作为注册会计师考试质量保证体系改革的重要成果，按照理论性、科学性、全面性、实践性、可读性的质量要求进行了全面修订，旨在帮助考生系统理解和掌握基本原理，培养考生的专业思维和分析问题、解决问题的能力。本套教材以读者掌握大学会计等相关专业本科以上专业知识为基准，力求体现注册会计师考试制度改革的总体目标。

本套教材作为指导考生复习备考之用，不作为注册会计师全国统一考试的指定用书。对于教材及参考用书中的疏漏、错误之处，恳请读者指正。

中国注册会计师协会

2017年3月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 会计概述	(1)
第二节 财务报告目标、会计基本假设和会计基础	(4)
第三节 会计信息质量要求	(8)
第四节 会计要素及其确认与计量	(11)
第五节 财务报告	(17)
第二章 会计政策和会计估计及其变更	(20)
第一节 会计政策及其变更的概述	(20)
第二节 会计估计及其变更的概述	(22)
第三节 会计政策与会计估计及其变更的划分	(24)
第四节 会计政策和会计估计变更的会计处理	(26)
第三章 存货	(32)
第一节 存货的确认和初始计量	(32)
第二节 发出存货的计量	(34)
第三节 存货的清查盘点	(36)
第四章 固定资产	(37)
第一节 固定资产的确认和初始计量	(37)
第二节 固定资产的后续计量	(43)
第三节 固定资产的处置	(50)
第五章 无形资产	(52)
第一节 无形资产的确认和初始计量	(52)
第二节 内部研究开发支出的确认和计量	(59)
第三节 无形资产的后续计量	(63)
第四节 无形资产的处置	(67)

第六章 投资性房地产	(69)
第一节 投资性房地产的特征与范围	(69)
第二节 投资性房地产的确认和初始计量	(70)
第三节 投资性房地产的后续计量	(72)
第四节 投资性房地产的转换和处置	(74)
第七章 金融资产	(80)
第一节 金融资产的定义和分类	(80)
第二节 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产	(80)
第三节 持有至到期投资	(83)
第四节 可供出售金融资产	(90)
第五节 金融资产转移	(93)
第八章 长期股权投资与企业合并	(100)
第一节 基本概念	(100)
第二节 长期股权投资的确认与初始计量	(111)
第三节 长期股权投资的后续计量	(125)
第四节 除合营企业外其他合营安排的处理	(141)
第九章 资产减值	(144)
第一节 资产减值的基本概念	(144)
第二节 存货跌价准备的确认和计量	(144)
第三节 金融资产减值准备的确认和计量	(149)
第四节 其他资产减值准备的确认和计量	(156)
第十章 负债和所有者权益	(173)
第一节 金融负债和权益工具的区分	(173)
第二节 负债	(186)
第三节 所有者权益	(238)
第十一章 收入、费用和利润	(250)
第一节 收入	(250)
第二节 费用	(289)
第三节 利润	(298)
第十二章 非货币性资产交换	(302)
第一节 非货币性资产交换的概念	(302)
第二节 非货币性资产交换的确认和计量	(303)
第三节 非货币性资产交换的会计处理	(306)

第十三章 债务重组	(315)
第一节 债务重组的定义和重组方式	(315)
第二节 债务重组的会计处理	(316)
第十四章 所得税	(324)
第一节 所得税核算的基本原理	(324)
第二节 资产、负债的计税基础	(325)
第三节 暂时性差异	(333)
第四节 递延所得税资产及负债的确认和计量	(335)
第五节 所得税费用的确认和计量	(342)
第六节 所得税的列报	(345)
第十五章 外币折算	(347)
第一节 记账本位币的确定	(347)
第二节 外币交易的会计处理	(349)
第三节 外币财务报表折算	(354)
第十六章 租赁	(359)
第一节 租赁概述	(359)
第二节 承租人的会计处理	(362)
第三节 出租人的会计处理	(369)
第四节 售后租回交易的会计处理	(375)
第十七章 财务报告	(382)
第一节 财务报表概述	(382)
第二节 资产负债表	(385)
第三节 利润表	(392)
第四节 现金流量表	(395)
第五节 所有者权益变动表	(400)
第六节 财务报表附注披露	(403)
第七节 中期财务报告	(418)
第八节 前期差错及其更正	(423)
第十八章 合并财务报表	(426)
第一节 合并财务报表的合并理论	(426)
第二节 合并范围的确定	(427)
第三节 合并财务报表编制原则、前期准备事项及程序	(447)
第四节 长期股权投资与所有者权益的合并处理（同一控制下企业合并）	(452)

第五节 长期股权投资与所有者权益的合并处理（非同一控制下企业合并）	(468)
第六节 内部商品交易的合并处理	(487)
第七节 内部债权债务的合并处理	(498)
第八节 内部固定资产交易的合并处理	(504)
第九节 内部无形资产交易的合并处理	(516)
第十节 特殊交易在合并财务报表中的会计处理	(522)
第十一节 所得税会计相关的合并处理	(530)
第十二节 合并现金流量表的编制	(536)
 第十九章 资产负债表日后事项	(539)
第一节 资产负债表日后事项概述	(539)
第二节 调整事项的会计处理	(542)
第三节 非调整事项的会计处理	(547)
 第二十章 每股收益	(549)
第一节 每股收益的基本概念	(549)
第二节 基本每股收益	(549)
第三节 稀释每股收益	(550)
第四节 每股收益的列报	(558)
 第二十一章 公允价值计量	(561)
第一节 公允价值概述	(561)
第二节 公允价值计量要求	(566)
第三节 公允价值计量的具体应用	(575)

第一章 总 论

第一节 会 计 概 述

一、会计的定义

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,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。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,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、促进经济健康持续发展方面发挥积极作用。

二、会计的作用

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,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。

第一,提供决策有用的信息,提高企业透明度,规范企业行为。

企业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。

第二,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,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。

第三,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,都需要会计提供信息。

三、企业会计准则的制定与企业会计准则体系

根据《中华人民共和国会计法》的规定,中国企业会计准则由财政部制定。

多年来,尤其是改革开放以来,我国一直与时俱进,顺时应势,积极推进会计改革和会计制度(会计准则是会计制度的一部分)建设。2006年2月15日,财政部在多年会计改革经验积累的基础上,顺应我国社会主义市场经济发展和经济全球化的需要,发布了企业会计准则体系。这套企业会计准则体系包括《企业会计准则——基本准则》(以下简称基本准则)和具体准则及有关应用指南,实现了与国际财务报告准则的趋同。企业会计准则体系自2007年1月1日起首先在上市公司范围内施行,之后逐步扩大到几乎所有大中型企业。

中国现行企业会计准则体系由基本准则、具体准则、应用指南和解释组成。

1. 基本准则

我国基本准则主要规范了以下内容:(1)财务报告目标。基本准则明确了我国财务报告的目标是向财务报告使用者提供决策有用的信息,并反映企业管理层受托责任的履行

情况。(2) 会计基本假设。基本准则强调了企业会计确认、计量和报告应当以会计主体、持续经营、会计分期和货币计量为会计基本假设。(3) 会计基础。基本准则要求企业会计确认、计量和报告应当以权责发生制为基础。(4) 会计信息质量要求。基本准则建立了企业会计信息质量要求体系,规定企业财务报告中提供的会计信息应当满足会计信息质量要求。(5) 会计要素分类及其确认、计量原则。基本准则将会计要素分为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六个要素,同时对各要素进行了严格定义。会计要素在计量时以历史成本为基础,可供选择的计量属性包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等。(6) 财务报告。基本准则明确了财务报告的基本概念、应当包括的主要内容和应反映信息的基本要求等。

基于基本准则规范的上述内容,基本准则在企业会计准则体系中发挥着十分重要的作用,主要包括:

一是统驭具体准则的制定。基本准则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,是制定具体准则的基础,对各具体准则的制定起着统驭作用,可以确保各具体准则的内在一致性。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,各项具体准则也都明确规定按照基本准则的要求进行制定和完善。

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、创新,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,对企业各项资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润及相关交易事项的确认、计量和报告进行规范的会计准则。

3. 应用指南

应用指南是对具体准则相关条款的细化和有关重点难点问题提供的操作性指南,以利于会计准则的贯彻落实和指导实务操作。

4. 解释

解释是对具体准则实施过程中出现的问题、具体准则条款规定不清楚或者尚未规定的问题作出的补充说明。

2011年10月18日,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列报等问题。《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 财务报告目标、会计基本假设和会计基础

一、财务报告目标

(一) 财务报告目标的受托责任观和决策有用观

财务报告目标是指企业编制财务报告提供会计信息的目的。它是财务会计概念框架或者我国基本准则的最高层次,对财务会计的规范发展起着导向性作用。财务报告目标从传统上来讲有两种观点:一是财务报告目标的受托责任观;二是财务报告目标的决策有用观。

财务报告目标的受托责任观主要形成于公司制企业发端与盛行时期。在公司制企业下,公司财产所有权与经营权分离,财产所有者将财产投入公司后不再直接干预财产的具体经营,而是委托给公司管理层,由公司管理层作为受托者对财产进行妥善保管并使其增值;受托者接受委托者的委托后,获得了财产的自主经营权和处置权,但负有定期向委托者报告其受托责任履行情况的义务,这就是基于公司制的财务报告的受托责任观。财务报告受托责任观的核心内容是:财务报告目标应以恰当方式有效反映受托者受托管理委托人财产责任的履行情况。财务报告在委托人和受托人之间扮演着桥梁作用,核心是揭示过去的经营活动与财务成果。

财务报告目标的决策有用观则主要源于资本市场的发展。随着公司制企业的发展,股权的交换和流通显得越来越迫切,而资本市场的发展为其提供了交易的平台,顺应了形势发展的需要。在资本市场发展的前提下,公司的股权进一步分散,分散的投资者在关心公司资产保值增值的同时,更关心公司的价值创造和股票的涨跌,投资者关注的核心从公司财产本身更多地转向公司价值管理和资本市场股票的表现。如果公司管理层管理不善、业绩不佳,投资者往往不是直接更换公司管理层,而是用脚投票,通过卖出股票来直接行使相关的权利,公司财务报告为此需要向投资者提供与其投资决策相关的信息,这就是基于资本市场的财务报告的决策有用观。财务报告决策有用观的核心内容是:财务报告应当向投资者等外部使用者提供决策有用的信息,尤其是提供与企业财务状况、经营成果、现金流量等相关的信息,从而有助于使用者评价公司未来现金流量的金额、时间和不确定性。财务报告除了需要揭示过去的经营业绩外,还需要提供有助于未来决策的相关信息。

财务报告目标的受托责任观和决策有用观各有侧重,并且往往与企业发展和外部环境变化相关。从国际财务报告准则和世界许多国家会计准则及其会计实务发展来看,目前国际会计准则理事会和各国在确定财务报告目标时,尽管决策有用观地位越来越上升,但往往还是尽可能兼顾受托责任观和决策有用观。许多人认为,受托责任观和决策有用观尽管关注点有所不同,但是两者之间并不矛盾,反而有时相互补充,从而可以更好地满足信息使用者的信息需要。

(二) 我国关于财务报告目标的规定

我国基本准则明确了财务报告的目标,规定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。我国对财务报告目标的界定,兼顾了决策有用观和受托责任观。

基本准则规定,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。近年来,我国企业改革持续深入,产权日益多元化,资本市场快速发展,机构投资者及其他投资者队伍日益壮大,对会计信息的要求日益提高。在这种情况下,投资者更加关心其投资的风险和报酬,他们需要会计信息来帮助其作出决策,比如决定是否应当买进、持有或者卖出企业的股票或者股权,他们还需要通过会计信息来帮助其评估企业现金流量的金额、时间和不确定性、支付股利的能力等。因此,基本准则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。根据投资者决策有用的目标,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、时间和不确定性等。

除了投资者之外,基本准则还规定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,他们需要通过会计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,他们需要通过会计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。

应当讲,投资者及其他使用者等决策所需的许多信息是共同的。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。

在强调财务报告对外部使用者决策有用的同时,财务报告体现的受托责任目标也不容忽视。改革开放以来,我国一直在推动各类企业(尤其是国有企业)建立现代企业制度,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也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,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。

按照我国基本准则的规定,我国企业财务报告的目标对于决策有用观和受托责任观两者应当兼顾。财务报告的决策有用观和受托责任观是统一的,投资者出资委托企业管理层经营,希望获得更多的投资回报,实现股东财富的最大化,从而进行可持续投资;企业管理层接受投资者的委托从事生产经营活动,努力实现资产安全完整,保值增值,防范风险,促进企业可持续发展,就能够更好地持续履行受托责任,为投资者提供回报,为社会创造价值。由此可见,财务报告的决策有用观和受托责任观是有机统一的,企业编制财务报告应当努力满足这些目标,以服务于我国市场经济发展的需要。

二、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。

1. 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,并将其与其他经济主体区别开来,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,母子公司虽然是不同的法律主体,但是母公司对于子公司拥有控制权,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。

2. 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仍然按照持续经营进行会计处理,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。

3. 会计分期

会计分期,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、间隔相同的期间。会计分期的目的,在于通过会计期间的划分,将持续经营的生产经营活动划分成连续、相等的期间,据以结算盈亏,按期编报财务报告,从而及时向财务报告使用者提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量的信息。

在会计分期假设下,企业应当划分会计期间,分期结算账目和编制财务报告。会计期间通常分为年度和中期。中期,是指短于一个完整的会计年度的报告期间,如月度、季度、半年度等。

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及时的信息,都需要将企业持续的生产经营活动划分为一个个连续的、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。明确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。

4. 货币计量

货币计量,是指会计主体在财务会计确认、计量和报告时以货币计量,反映会计主体的生产经营活动。

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,是由货币的本身属性决定的。货币是商品的一般等价物,是衡量一般商品价值的共同尺度,具有价值尺度、流通手段、贮藏手段和支付手段等特点。其他计量单位,如重量、长度、容积、台、件等,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,不利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,基本准则规定会计确认、计量和报告选择货币作为计量单位。

在有些情况下,统一采用货币计量也有缺陷,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来讲也很重要,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。

三、会计基础

企业会计的确认、计量和报告应当以权责发生制为基础。权责发生制基础要求,凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用,无论款项是否收付,都应当作为当期的收入和费用,计入利润表;凡是不属于当期的收入和费用,即使款项已在当期收付,也不应当作为当期的收入和费用。

在实务中,企业交易或者事项的发生时间与相关货币收支时间有时并不完全一致。例如,款项已经收到,但销售并未实现;或者款项已经支付,但并不是为本期生产经营活动而发生的。为了更加真实、公允地反映特定会计期间的财务状况和经营成果,基本准则明确规定,企业在会计确认、计量和报告中应当以权责发生制为基础。

收付实现制是与权责发生制相对应的一种会计基础,它是以收到或支付的现金作为确认收入和费用等的依据。目前,我国的行政单位会计采用收付实现制,事业单位会计除经营业务可以采用权责发生制外,其他大部分业务采用收付实现制。

第三节 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。为了贯彻可靠性要求,企业应当做到:

(1) 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) 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,其中包括应当编报的报表及其附注内容等应当保持完整,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) 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。

会计信息质量的相关性要求，需要企业在确认、计量和报告会计信息的过程中，充分考虑使用者的决策模式和信息需要。但是，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。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。

企业编制财务报告、提供会计信息的目的在于使用，而要让使用者有效地使用会计信息，应当能让其了解会计信息的内涵，看懂会计信息的内容，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。

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，但其对使用者的经济决策相关的，企业就应当在财务报告中予以充分披露。

四、可比性

可比性要求企业提供的会计信息应当相互可比。主要包括两层含义：

（一）同一企业不同时期可比

为了便于投资者等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。因此，会计信息应当可比。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

为了便于投资者等财务报告使用者评价不同企业的财务状况、经营成果和现金流量及其变动情况，会计信息质量的可比性要求不同企业同一会计期间发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用相同或相似的会计政策，确保会计信息口径一致、相互可比，以使不同企业按照一致的确认、计量和报告要求提供有关会计信息。