


# MPAcc

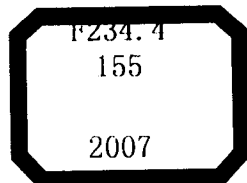
国家会计学院会计硕士专业学位  
(MPAcc)系列教材

# 财务会计理论

Financial Accounting Theory

孙 铮 主编

 中国财政经济出版社



国家会计学院会计硕士专业学位 (MPAcc)  
系列教材

# 财务会计理论

孙铮 主编

中国财政经济出版社

**图书在版编目(CIP)数据**

财务会计理论/孙铮主编. —北京: 中国财政经济出版社, 2007.1

(国家会计学院会计硕士专业学位(MPAcc)系列教材)

ISBN 978 - 7 - 5005 - 9627 - 1

I. 财… II. 孙… III. 财务会计 - 研究生 - 教材 IV. F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 003570 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: [ckfz@cfeph.cn](mailto:ckfz@cfeph.cn)

(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: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京牛山世兴印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×960 毫米 16 开 22 印张 433 000 字

2007 年 1 月第 1 版 2007 年 1 月北京第 1 次印刷

印数: 1—3 060 定价: 38.00 元

ISBN 978 - 7 - 5005 - 9627 - 1/F·8361

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

# 序

会计是一门应用性很强的社会科学。随着我国市场国际化程度的提高和会计准则国际化进程的加快，我国企业面临着越来越激烈的国内乃至国际竞争，迫切需要一大批高层次、应用型会计专业人才。

目前我国拥有一支庞大的财会人员队伍，但是其知识结构、学历结构和人员素质都不尽如人意，很难适应社会经济发展的需要。为此，2003年，国务院学位委员会批准在我国设立会计硕士专业学位(MPAcc)，以便更好更快地培养高层次会计专门人才，以适应我国社会主义市场经济发展和经济全球化的需要。

会计硕士专业学位与传统的学术型会计硕士学位是两种不同的学位类型，其在培养目标、课程设置、教学方法等方面都有很大差异。与后者相比，会计硕士专业学位致力于培养德才兼备的系统掌握现代会计学、审计学、财务管理以及相关领域的知识和技能，具有很强的解决实际问题能力的高层次、高素质、应用型的会计专门人才；其课程设置强调实用性、操作性；其教学更多采用案例法。

会计硕士专业学位是吸收国际上先进的教育理念与教育方法，结合我国社会实际而设立的，她不仅在我国是新鲜事物，在国外也没有多少先例可循。既然是开创性事业，就需要有人为之披荆斩棘，需要有人为之筚路蓝缕。教材建设作为保证学位教育达到既定目标的重要环节，尤其需要下大功夫、花大力气编写。评价教材的优劣与否，关键在于不能将原有学术性学位的教材照搬到专业学位的教育中，而应该从培养目标和教学特点出发，突出职业性、应用性、针对性，具有创新性和前瞻性；既要高于实践，反映国际上会计理论和实践的最新发展成果，又要服务于实践，能够用来分析和解决中国的现实问题。

本着上述宗旨，按照国务院学位委员会制订的《会计硕士专业学位参考性培养方案》的规定，国家会计学院董事会办公室组织编写了会计硕士专业学位教学大纲及部分试用教材。大纲与教材的编写者大都是国内著名院校的知名学者，很多还是全国会计硕士专业学位教育指导委员会的委员，他们以大胆创新的精神和认真负责的态度，编写了会计硕士专业学位教学大纲及试用教材。这套大纲及教材具有以下几个突出特点：

1. 立足中国国情，借鉴国外有益经验。MPAcc教育，在遵循高层次、应用型专门人才培养一般规律的基础上，注重借鉴吸收国外有益经验，紧密结合我国国情，特别是结合我国财务管理与会计工作的实际，本套大纲及教材是在探索具有中国特色的MPAcc培养方案上作出的一次努力。

2. 理论联系实际，颇具实用性。MPAcc教育的突出特点是学以致用，是一种与目前的学术型会计硕士教育具有明显区别的学位教育，突出会计职业的要求，因此，在教学中应采用灵活多样的培养方式，注重理论联系实际，加强案例教学，培养学生分析和解决问题的能力。本套大纲及教材每章皆有短小的案例，还有相关的背景知识、思考题和网站链接，不但针对性强，而且能够起到扩大学生知识面的作用。

3. 结合先进的管理经验，突出时代感。MPAcc作为一个理论与技术方法并重的高层次职业继续教育，必然要求其在理论和方法上不断发展，在实务上不断创新。本套大纲及教材在编写过程中，充分吸收了国内外先进的管理理念和方法，较好地体现了知识经济时代对MPAcc的要求。

鉴于会计硕士专业学位教育刚刚起步，各个试点院校的培养方向不尽相同。本套大纲及教材难免存在错漏之处，敬请读者批评指正，以便再版时修订。

国家会计学院董事会办公室

2005年4月

# 前 言

随着我国改革开放步伐的加快，会计从业人员队伍不断地壮大起来，如何适应经济全球化的新形势，培养高级会计专业人才摆上议事日程，会计专业硕士教育的需求应运而生。会计专业硕士的培养对象为注册会计师（CPA）和企事业单位的首席财务官（CFO），他们不同于一般的会计人员，更不同于大学培养的会计学研究人员，CPA和CFO必须具备很高的专业判断能力和业务领导能力，成为具备高级理论水平与专业技能的应用型专门人才。

培养对象和培养目标的特殊性使得会计专业硕士的教材也具有特殊性。受财政部的委托，我们编写了这本《财务会计理论》教材。这本教材与一般的培训教材和大学的研究型学位教材有所不同，必须考虑培养对象和培养目标的特殊性，突出职业性、针对性、创新性和前瞻性。基于这一特点，我们强调了教材的理论基础和对实务的理论指导，以提高会计专业硕士的专业判断能力和业务领导能力。

高级会计专业人员不但要具备娴熟的专业技能，更需要处理经济业务的会计理念。为体现这一中心思想，我们在编写时强调了会计的基本原理和基本信念的训练，使得高级会计人员能够在纷繁复杂的实务背后，对经济业务进行深入思考，发现经济业务的一般规律，把握会计的基本原则，提高他们对于新业务、新问题的分析力与判断力；我们对实证会计理论也作了一定的介绍，通过介绍实证会计理论，学员能够了解其中的一般原理与方法，更重要的是学会利用实证研究的成果对实务问题进行分析、判断，以适应日益发展的资本市场对会计的需要；与传统的会计理论教材不同，我们汲取了现代信息经济学和契约理论的精髓，并穿插于有关章节的编写中；对新兴的公司治理问题，我们也专门就其与会计信息的关系作了详细的介绍，这些必将对学员的公司理念与会计

理念产生深远的影响；此外，各章节中，我们还介绍了会计发展的新动态，以实现我国会计与国际会计的协调发展。在会计专业硕士教材中，《财务会计理论》是居于核心地位的重要教材。据我们考察，加拿大滑铁卢大学（University of Waterloo）的 William Scott 教授编写的《财务会计理论》（Financial Accounting Theory）是加拿大注册会计师（Certified General Accountant, CGA）职业会计硕士教育的核心教程，而澳大利亚 Jayne Godfrey, Allan Hodgson 和 Scott Holmes 三位教授编写的《会计理论》（Accounting Theory）也是澳大利亚注册会计师公会（CPA Australia）职业会计硕士教育（MPAcc）的核心教程。

《财务会计理论》一书各章节安排由编写组成员集体研讨决定，参考和借鉴了国外 MPAcc 教育中《财务会计理论》课程的教材和教学内容，遵循了规范与实证两种理论并重的原则，并结合实际，对规范会计理论和实证会计理论作了比较全面和系统的介绍。全书共分为九章。

第一章到第五章基本属于传统会计理论范畴，按照财务会计概念框架、会计规范和财务会计的任务——确认、计量、报告的逻辑顺序编写，这符合规范会计理论的一般惯例。第一章“财务会计理论框架”主要是介绍财务会计概念框架和财务会计理论的发展，综合了关于概念框架研究的成果，比较全面地介绍了国际和国内的相关理论，并描述了财务会计理论的变迁过程。第二章“会计规范与会计准则的制定”则是从制度层面上介绍会计规范的层次和演进过程。第三章“财务报告(上)：一种规范视角”比较系统地介绍了财务报告体系，从会计理论上进一步阐述资产负债表、利润表和现金流量表(包括格式)，并介绍了财务报告演进的趋势。为了进一步实现国际接轨，我们还编写了第四章“财务报告(下)：一种实证视角”，以便更好地理解财务报告的有用性，这与我国财务会计理论与实务的发展趋势相一致。第五章“资产计价与收益确定”比较详细地介绍了确认、计量的一般理论和模式，并对实务中的具体问题，例如公允价值和经济附加值(EVA)等问题作了比较全面的介绍。

第六章到第八章是实证会计理论的内容，编写组按照归纳法的顺序来介绍实证会计理论。基于会计实务中的大量盈余管理问题，我们首先在第六章“盈余管理”介绍这一专题，以便人们能够对盈余管理问题有个比较全面的认识。在实务中，特别是 2001 年安然事件和银广厦事件后，怎样完善公司治理结构，在内部制度安排上确保会计信息的质量，

是广大理论工作者和实务界人士需要认识和解决的又一重要问题，第七章“公司治理与会计信息”即是基于这种思考来介绍会计信息生产过程中的影响因素。第八章“实证会计理论”是在第七章和第八章的基础上比较系统地介绍实证会计理论，以便于更全面地认识实证会计理论，更好地应用实证研究成果。

第九章“社会和环境报告”是考虑了当前经济转轨过程中出现的社会问题和环境污染问题而特意编写的一章。在以往的会计理论中，很少涉及这方面的内容。我们认为国家为社会问题和环境问题而制定的能源价格、资源价格、环境保护措施、生态补偿规则、绿色税费额度、世贸绿色仲裁等，一方面要求在存在争议的领域有清晰的产权界定，另一方面则要求会计制度在可持续发展理念下，会计实务能够提供可靠的计量数据，以便为各种制度的实施提供依据。

中国会计学会副会长，财政部会计准则委员会委员，全国会计硕士专业学位（MPAcc）教育指导委员会副主任委员，上海财经大学副校长孙铮教授负责拟定全书的编写提纲，并在全书定稿时进行修改和补充。本书执笔人员如下：第一章，孙铮；第二章，钱逢胜；第三章，孙铮、王志伟；第四章，李增泉；第五章，王志伟、孙铮；第六章，李增泉、陈冬华；第七章，陈冬华、李增泉、于旭辉；第八章，陈冬华、刘凤委；第九章，王志伟。

改革开放的二十多年，我们一直处在制度变迁的过程中。国内转轨经济的需求和国际接轨的压力共同推动了会计理论的发展，众多的会计制度、会计准则的制定与修改案例都是这种情形的真实写照。在编写过程中，我们针对性地对大纲进行了调整，以便更好地向学员们介绍最新的会计理念，提高其职业判断能力。编写会计专业硕士教材，在我国尚属首次，我们期望教材在介绍会计理论的同时，也能够体现会计理论的引进与发展过程，勾勒出会计改革的基本面貌。但囿于能力，恐难以完成初衷，而其中疏漏之处也在所难免，需不断加以完善。衷心期待各位同仁不吝赐教，以便我们及时修正，不断完善。

编 者

2006年6月于上海财经大学



# 目 录

第一章 财务会计理论框架	( 1 )
第一节 财务会计概念的基本框架	( 1 )
第二节 财务会计概念框架的基本内容	( 6 )
第三节 财务会计理论的发展	( 27 )
附件 1: 案例	( 37 )
附件 2: 思考题	( 39 )
附件 3: 参阅资料	( 39 )
附件 4: 相关网站	( 40 )
第二章 会计规范与会计准则的制定	( 41 )
第一节 会计规范	( 41 )
第二节 会计准则	( 47 )
附件 1: 案例	( 62 )
附件 2: 思考题	( 65 )
附件 3: 参阅资料	( 65 )
附件 4: 相关网站	( 66 )
第三章 财务报告(上): 一种规范视角	( 67 )
第一节 财务报告概述	( 67 )
第二节 财务报表基本模式	( 73 )
第三节 会计信息披露的范围	( 85 )
第四节 财务报告与会计信息披露的趋势	( 101 )
附件 1: 案例	( 114 )
附件 2: 思考题	( 117 )
附件 3: 参阅资料	( 118 )
附件 4: 相关网站	( 120 )
第四章 财务报告(下): 一种实证视角	( 121 )

第一节	概论	(121)
第二节	决策观：财务报告的价值相关性	(128)
第三节	契约观：财务报告的契约有用性	(137)
第四节	财务报告有用性的局限性	(143)
第五节	我国企业财务报告的有用性	(148)
附件 1:	案例	(154)
附件 2:	思考题	(162)
附件 3:	参阅资料	(162)
附件 4:	相关网站	(165)
<b>第五章</b>	<b>资产计价与收益确定</b>	<b>(166)</b>
第一节	会计确认的基础	(166)
第二节	资产计价与收益确定——理论与模式	(179)
第三节	公允价值与历史成本计价	(188)
第四节	经济增加值 (EVA) 与企业净收益	(193)
附件 1:	案例	(198)
附件 2:	思考题	(200)
附件 3:	参阅资料	(200)
附件 4:	相关网站	(201)
<b>第六章</b>	<b>盈余管理</b>	<b>(202)</b>
第一节	概论	(202)
第二节	盈余管理的不同观点	(207)
第三节	我国上市公司的盈余管理	(214)
第四节	盈余管理的前沿讨论	(219)
附件 1:	案例	(223)
附件 2:	思考题	(224)
附件 3:	参阅资料	(224)
附件 4:	相关网站	(225)
附件 5:	几个常用的应计模型	(225)
<b>第七章</b>	<b>公司治理与会计信息</b>	<b>(229)</b>
第一节	概述	(229)
第二节	不同类别国家公司治理框架	(240)
第三节	公司治理基本框架	(248)
第四节	会计信息在公司治理中的运用	(266)
附件 1:	案例	(272)
附件 2:	思考题	(284)

附件 3: 参阅材料 .....	(284)
附件 4: 相关网站 .....	(285)
第八章 实证会计理论 .....	(286)
第一节 概述 .....	(286)
第二节 实证会计理论的研究方法 .....	(293)
第三节 实证会计理论的构成 .....	(297)
第四节 实证会计理论对会计实务的影响 .....	(304)
第五节 我国实务界如何有效利用实证会计研究成果 .....	(308)
附件 1: 案例 .....	(309)
附件 2: 思考题 .....	(315)
附件 3: 参阅资料 .....	(315)
附件 4: 相关网站 .....	(317)
第九章 社会和环境报告 .....	(318)
第一节 社会和环境报告的概念 .....	(318)
第二节 驱使公司具有社会责任的成因 .....	(322)
第三节 社会和环境报告的具体内容 .....	(325)
附件 1: 案例 .....	(336)
附件 2: 思考题 .....	(338)
附件 3: 参阅资料 .....	(338)
附件 4: 相关网站 .....	(339)

# 第一章 财务会计理论框架

## 第一节 财务会计概念的基本框架

### 一、概念框架的内容与意义

作为财务会计的专门术语，财务会计概念框架（Conceptual Framework for Financial Accounting, CF）最早出现于美国财务会计准则委员会（FASB）1976年12月2日公布的《财务会计和报告概念框架：财务报表的要素及其计量》上。从1978年至今，美国财务会计准则委员会（FASB）先后发表了7份“财务会计概念公告”（SFACs）。其中，由于第3号被第6号所取代，实际上有6份“概念公告”组成了美国财务会计概念框架的基本体系。近年来，财务会计概念框架的研究并不限于美国，英国、加拿大、澳大利亚和国际会计准则委员会（IASC）<sup>①</sup>纷纷效尤，制定了各自的概念框架文件。1992年11月30日我国财政部颁布了第5号令《企业会计准则——基本准则》，该准则在1993年7月1日起全面施行，具有财务会计概念框架的性质。2000年6月21日国务院颁布的第287号令《企业财务会计报告条例》以及同年12月29日财政部发布的《企业会计制度》也有部分内容涉及财务会计概念框架。2006年2月15日，财政部颁发了33号令，修订的《企业会计准则——基本准则》自2007年1月1日起执行，这是一项创新与趋同相结合的准则，涉及了财务会计概念框架的研究成果。

#### （一）国外的财务会计概念框架

在西方会计界对概念框架的研究中，美国财务会计准则委员会（FASB）的努力最具有代表性。1976年，美国财务会计准则委员会（FASB）发表了一份重要文件《概念框架项目的范围与涵义》（Scope and Implication of Conceptual Framework Project），这份文件对财务会计概念框架下了一个定义：

<sup>①</sup> 2001年，国际会计准则委员会（IASB）为国际会计准则理事会（IASB）所代替。

“概念框架是一套目标与基本原理相互关联有内在逻辑性的体系。这个体系能导致前后一贯的（会计）准则，并指出财务会计与财务报表的性质、作用与局限性。目标阐明会计的目的和意图。基本原理指会计的基本概念，它们指引会计处理的事项的选择，事项的计量，以及汇总并使之传递给利害关系集团或个人的手段。由于这类概念派生其他概念，在制定、解释和应用会计与报告准则时又必须反复地引用它们，在这个意义上，这类概念是基本的。”<sup>①</sup>同时也提出了初步的设想计划：概念框架是由目标和相关联的基本概念组成的逻辑严密的体系。目标是指财务会计的目的和宗旨；基本概念是作为财务会计基础的概念，如关于入账交易的选择，对这些交易的计量，以及把它们加以总括并传输给利益集团的手段等方面的概念。从这个意义上来理解，概念框架着重研究财务会计准则的理论依据：

- (1) 确定财务会计和财务报告的目标；
- (2) 对财务报表要素进行定义；
- (3) 评估财务会计和会计信息的质量特征；
- (4) 解决如何指导对财务报表要素的确认、计量和列报；
- (5) 分析某些重点的财务会计问题。

美国财务会计准则委员会（FASB）的这一研究计划可用图 1-1 来表示<sup>②</sup>。

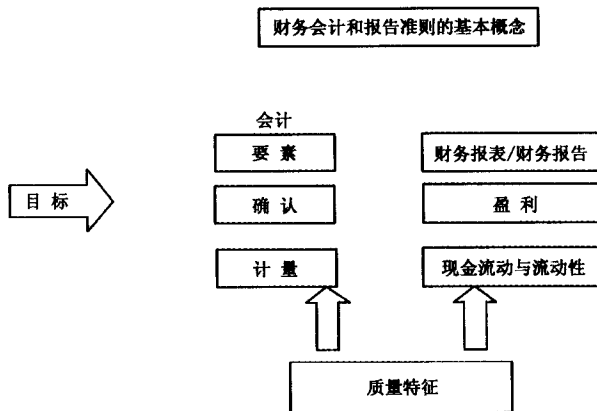


图 1-1 FASB 概念框架研究计划图

从 1978 年开始，FASB 的概念框架研究取得实质性进展。它开始陆续发布正式的《财务会计概念公告》（Statement of Financial Accounting Concepts, SFAC）。截止目前，已发表 7 份财务会计概念公告，此外，还发表了一部分其他项目的讨论备忘录或公告草案。

① “Scope and Implication of Conceptual Framework Project” (FASB Dec. 2, 1976, p. 2) .

② FASB, Financial Statement and Other Means of Financial Reporting. May 12, 1980, p. 30.

20世纪70年代中后期,英国和加拿大的会计职业组织也都正式发表了阐述概念框架的重要文件和报告,随后澳大利亚、日本和联邦德国等其他国家也作出了积极的反应。历史地看,英国于1975年所发布的《公司报告》,应该说是一份先于美国FASB的基本概念报告,从内容上看,它已涉及美国FASB的概念框架所包括内容的主要方面。但这份报告发布后,并没有将其与会计准则(当时称为标准会计惯例)的制订结合起来。1990年,英国会计准则制订机构进行了重大改组,改组后的机构称为“会计准则委员会”(Accounting Standard Board, ASB)。它所研究的概念框架,称为财务报告的“原则公告”(Statements of Principles, SOP)。加拿大制定准则的权威机构是“加拿大特许会计师协会”(CICA)所属的“会计准则委员会”(Accounting Standard Board, ASB,为了同英国区别,加拿大的机构名称缩写为(AcSB),该组织所制订的“指南”,具有会计准则的权威性。1988年,加拿大特许会计师协会发布指令,更新原有手册中第1000节“会计通则”(General accounting),插入“财务报表概念”,这实际上就是加拿大的概念框架。1987年,澳大利亚公布了它的第一份概念框架——会计概念公告(Statements of Accounting Concepts)——征求意见稿,此后,它又陆续公布了多份征求意见稿,形成了一些构成财务会计概念框架的正式文告。1988年5月1日,国际会计准则委员会(IASC)也公布了《编报财务报表的框架》(Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statement)的征求意见稿,并于1989年7月1日作为一项正式的准则公告公布。2001年4月国际会计准则理事会成立以来,为建立一套全球适应的高质量会计准则,加强各国间的会计准则协调,于2002年5月起发布征求意见稿修订12项会计准则,其中包括《国际会计准则第1号——财务报表的列报》(Presentation of Financial Statements),该准则中也涉及到了财务会计概念框架的内容。

## (二) 我国的财务会计概念框架

我国自建国到20世纪90年代之前,所实行的是高度统一的会计制度,不单独制定会计准则。1980年,我国开始了会计原则的研究进程<sup>①</sup>。中国会计学会在建立我国财务会计概念框架的过程中,发挥了十分重要的作用。为加强系统研究,中国会计学会于1987专门成立了7个专题研究组,负责组织力量进行重点课题的研究,财政部会计司于1988年成立“会计准则课题组”。1990年4月,基本形成了《中华人民共和国会计准则(草案)提纲》,后又经过反复修改和多次征求意见,特别是高等院校的意见,于同年11月份完成了第二稿的企业会计准则。1991年11月26日,财政部会计司发布了经修订的会计准则第三稿《企业会计准则第1号——基本准则(草案)》,基本准则具有财务会计概念框架的作用。第三稿的基本结构与第二

<sup>①</sup> 读者可结合第二章第二节理解该部分内容。

稿相同,将第二稿中的“统一性”改为“可比性”,同时各会计要素的定义与美国财务会计概念中的定义基本接近。1992年11月30日,经国务院批准,财政部以第5号部长令的形式,签发了《企业会计准则——基本准则》,该准则具有概念框架性质。2000年颁布的《企业财务会计报告条例》和《企业会计制度》中也涉及到了财务会计概念框架的内容。2003年起,财政部着手正式研究中国的财务会计概念框架体系,2006年2月15日,财政部颁发了33号令:《企业会计准则——基本准则》(修订),这项与国际趋同的基本会计准则,包涵了我国财务会计概念框架的新的研究成果。

### (三) 概念框架的作用

概念框架并不具体规定会计问题的处理程序和报告惯例,也不能代替具体准则文告。实际上,它们反映了一国或一个地区会计职业界与会计准则制订机构对一系列财务会计概念的重新概括、丰富、补充和发展。系统地阐述财务会计的目标,明确财务报表的使用者及其特定决策需要,分析会计信息的作用和会计信息的处理与披露方式,不仅是重要的会计理论问题,而且是会计实务中迫切需要解决的现实问题。评估现有准则和指导制订未来准则是概念框架的主要任务,这就需要历史地对待会计理论,既要有继承,又要有发展。即:概念框架研究既要充分肯定传统会计理论中的合理部分,又要适应社会经济环境的变化,相应地转变会计思想,发展基本概念。

概念框架研究标志着财务会计理论与实务的重要发展趋势,也反映了会计准则制订的最新动向。但这一研究仍然存在较大的局限性,难免受到大利益集团的牵制,内容上也难以实现真正的规范化。尽管各国都高度重视概念框架的研究,但它的实际进展并不顺利。一旦进入具体操作问题的研究,比如确认、计量、列报等项目,就涉及到不同的利益集团的利益关系,各方面的阻力就很大,某些项目在长时间内不能达成一致意见。一些学者也开始对概念框架的研究持怀疑态度,甚至 FASB 的高级顾问罗伯特·斯特林(Robert R. Sterling)教授也公开抱怨,概念框架的后期研究遭到外部集团越来越强烈的抵触,因而 FASB 很可能无法完成这一研究计划<sup>①</sup>。

## 二、概念框架的层次性

### (一) 第一层次, 财务会计基本假设、对象和目标

在整个财务会计概念中,起决定作用的概念是基本假设、对象和目标。

基本假设是财务会计所处的经济环境而决定的若干会计基本前提。在市场经济

<sup>①</sup> R. R. Sterling: The Conceptual Framework: An Assessment. The Journal of Accountancy (November 1982), p. 104.

条件下,存在着无数自主经营、自负盈亏、参与竞争的主体,每一个财务会计系统,都必须设置在独立经营的主体即企业之中。它只能以企业为范围,按照既定的会计期间,反映与企业责权利有关的交易和事项,然后加工成外部利益集团或个人所需要的财务会计信息与其他信息。会计主体、持续经营、会计分期以及货币计量概念,代表了财务会计的基本特征。这些概念对已有会计知识的人可能是不言而喻的,但对缺乏会计知识的人却应当深刻地加以领会。

财务会计的基本假设,我们把它列为概念框架的第一层次。

财务会计的对象是价值运动。会计的对象规定了会计作为一个独立的社会分工职能的作用范围。这种规定取决于社会分工的要求,是会计在长期发展中形成的。任何一项独立职能的对象如同任何一门科学的研究对象一样,具有相对的稳定性,不以人的意志为转移。会计信息只能在对象范围内形成——具体化为会计的要素和在要素基础上的分类。

财务会计的对象由于来自财务会计客观环境,所以也列为概念框架的第一层次。

财务会计是一个信息系统。这个系统输出的信息以及使用者需要何种信息,决定着信息系统的输入、运作和输出的方向。因此,目标对财务会计系统来说是十分重要的。过去,财务会计主要是为经营者向所有者报告资源经营的受托责任。现在,上述目标已被向财务报告使用者(或称为用户)提供对决策有用信息所取代(对决策有用的信息仍包含报告受托资源经营责任的信息)。在我国,为国家宏观调控提供必要的财务和其他经济信息,也应构成财务会计目标(具体化为决策有用性)的一个重要方面。

财务会计的目标同样属于概念框架的第一层次。

## (二) 第二层次, 财务会计的基本要素和会计信息质量特征

受基本假设的制约,考虑财务会计的目标,会计对象便具体化为财务会计(财务报表)的要素。为了实现目标,保证信息的决策有用性,会计信息应具备规定的质量特征。

财务会计的要素和会计信息的质量特征可列为概念框架的第二层次。

## (三) 第三层次, 财务会计确认、计量和报告

根据确认和计量的概念和标准,把应由财务会计系统处理的数据——产生于过去的交易和事项,按照要素的定义与特征,分别当作不同的要素及其所属的账户来计量、记录并通过财务报表和其他财务列报等手段,转变为对决策有用的信息,传递给用户(使用者),这是财务会计的最终要求。通常称这一过程为财务会计所执行的反映职能。



由反映职能所涵盖的确认、计量与报告的过程，应列为概念框架的第三层次。

## 第二节 财务会计概念框架的基本内容

### 一、财务会计的基本假设

会计假设 (Accounting assumption) 又称会计的基本前提、公设 (Basic postulate)。会计实务受到所处的经济、法律、文化、政治等环境的限制，因此需要建立一些会计假设，以为特定环境下的会计处理提供方便。会计假设反映了特定条件下会计人员对经济事项判断或认知，也是会计人员在会计实践中长期或习惯奉行、毋须证明便为人们所接受的前提条件。会计的基本假设并非一成不变，随着环境的变化，会计人员对会计前提条件的判断与认识也会作出相应的调整。

#### (一) 会计主体

所谓会计主体 (Accounting entity, Business entity) 是指从事经济活动，并需对此进行会计处理和定期报告的特定单位。会计主体可以是一家股份有限公司，可以是它所属的分支机构，一个有着控股关系而在一个统一决策机构指挥下联营的企业集团也可以成为一个会计主体。一个会计主体并不一定是一个法律主体，一家股份有限公司是一个法律主体，但其分支机构并不见得是一个法律主体，除非它是一个单独的企业法人。由此看来，会计主体不一定是法律主体，会计的空间范围与法律主体的概念是有所区别的。合并会计报表就是跨越了法律主体的界限，依会计主体的概念综合反映了一个企业集团的财务状况、经营成果和现金流量。

会计的这个假定一般认为，若把一家企业视为一个会计主体，那么该主体应与其他主体相独立，并且独立于企业所有者之外。换言之，会计所反映的只是该企业法人的经济业务，而并非其所有者的个人理财业务，也非其他单位的经济业务。唯有这样，才能恰当地反映和报告企业所拥有的资产和所承担的债务风险，准确地计算其经营成果或遭遇的损失，为投资者进行决策提供有用的信息。

我国修订的《企业会计准则——基本准则》第一章第五条规定：“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。”该项规定在某种程度上体现了会计主体的假设。

#### (二) 持续经营

持续经营 (Going concern, Continuity) 是指，会计工作一般总以企业的生产经营活动在可预见的将来，将会长期地按现时的形式和既定的目标、方针、方向，不