



高等教育“十二五”应用型人才培养规划教材

CALWU HUAIJI

财务会计

刘国峰 甄永辉◎主编

 **北京理工大学出版社**
BEIJING INSTITUTE OF TECHNOLOGY PRESS

高等教育“十二五”应用型人才培养规划教材

财 务 会 计

主 编 刘国峰 甄永辉
副主编 熊凤山 张冬燕 高志艳



 **北京理工大学出版社**
BEIJING INSTITUTE OF TECHNOLOGY PRESS

图书在版编目 (CIP) 数据

财务会计 / 刘国峰, 甄永辉主编. —北京: 北京理工大学出版社, 2011. 8

ISBN 978 - 7 - 5640 - 4825 - 9

I. ①财… II. ①刘… ②甄… III. ①财务会计 IV. ①F234. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 143347 号

出版发行 / 北京理工大学出版社

社 址 / 北京市海淀区中关村南大街 5 号

邮 编 / 100081

电 话 / (010)68914775(办公室) 68944990(批销中心) 68911084(读者服务部)

网 址 / <http://www.bitpress.com.cn>

经 销 / 全国各地新华书店

印 刷 / 北京市兆成印刷有限责任公司

开 本 / 787 毫米 × 1092 毫米 1/16

印 张 / 18.25

字 数 / 420 千字

版 次 / 2011 年 8 月第 1 版 2011 年 8 月第 1 次印刷

印 数 / 1 ~ 3000 册

定 价 / 35.00 元

责任校对 / 周瑞红

责任印制 / 吴皓云

作者简介

刘国峰，河北农业大学商学院会计系副教授，硕士研究生导师，中国注册会计师，中国注册税务师，中国注册资产评估师，河北省财政厅企业会计准则体系培训特聘教师，中国教育电视台一套（CETV-1）《东方名家》栏目主讲人。常年从事财务会计理论与实务、财务分析理论与实务、税收筹划理论与实务、企业内部控制理论与实务的教学与研究工作。

前 言

2006年2月15日,我国财政部正式发布包括1项基本准则和38项具体准则在内的新企业会计准则体系,2006年10月30日发布企业会计准则应用指南,实现了我国会计准则与国际财务报告准则的实质性趋同。并且,随着企业会计准则的贯彻实施,针对企业会计实务中遇到的实际问题,财政部先后于2007年11月16日、2008年8月7日、2009年6月11日和2010年7月14日分别印发第1、第2、第3和第4号企业会计准则解释。

实施新企业会计准则体系是贯彻落实科学发展观、确保经济又好又快发展和构建社会主义和谐社会的具体体现;实施新企业会计准则体系使我国会计理论和实务界迎来了前所未有的发展机遇,同时也面临着巨大的挑战;实施新企业会计准则体系要求高等会计教育必须从实际出发,紧跟时代潮流,不断进行教学改革和教材建设。

鉴于此,我们组织有关专家和学者编写了这本《财务会计》教材。本教材以《企业会计准则》、《企业会计准则——应用指南》、《企业会计准则解释第1号》、《企业会计准则解释第2号》、《企业会计准则解释第3号》和《企业会计准则解释第4号》为依据,力求选材合理、内容丰富、结构新颖严谨、叙述深入浅出,不仅注重全面、系统地介绍现代财务会计理论的最新成果和技术技能,而且更加注重培养和提高学生运用所学理论分析和解决实际问题的职业能力,突出针对性、实用性和可操作性。

本教材主要适用于高等学校会计学和管理专业本科学生,其他经管类的非会计专业本科学生也可以在修完会计学原理后,将其作为进一步学习财务会计的教程。

本教材由刘国峰(河北农业大学)、甄永辉(石家庄经济学院)任主编,高志艳(衡水学院大学)、熊凤山(河北农业大学)、张冬燕(河北农业大学)任副主编。本教材编写分工如下:刘国峰编写第一章、第九章、第十二章和第十三章,甄永辉编写第二章、第十章和第十一章,高志艳编写了第三章、四章,熊凤山编写了第五章、六章,张冬燕编写了第七章、八章。最后由刘国峰总纂定稿。

本教材在编写过程中参考了大量与财务会计相关的教材、专著和论文,在此深表谢意!在教材大纲的确定和编写过程中,河北农业大学商学院院长、博士生导师许月明教授提出了许多宝贵的建议;编辑李志敏、许小兵、何亚平等为本书稿的审阅和修改付出了大量的时间和精力;在本教材案例搜集和整理以及书稿的校对过程中,研究生孔盈、林立伟、康红冬、靳继刚、刘亚男等做了大量的工作。对他们给予的支持和帮助,我们表示衷心的感谢!

由于编者学识和水平有限,书中难免有不当之处,恳请广大读者批评和指正。

编 者

目 录

第一章 总论	1
本章知识导读.....	1
关键词汇（中英对照）	1
学习目标.....	1
重点和难点.....	1
第一节 会计改革发展历程.....	2
第二节 我国企业会计准则体系.....	3
第三节 财务会计基本理论框架.....	6
本章小结	20
复习思考题	20
第二章 货币资金	22
本章知识导读	22
关键词汇（中英对照）	22
学习目标	22
重点和难点	22
第一节 货币资金概述	23
第二节 库存现金	24
第三节 银行存款	28
第四节 其他货币资金	33
本章小结	37
复习思考题	38
第三章 存货	40
本章知识导读	40
关键词汇（中英对照）	40
学习目标	40
重点和难点	40
第一节 存货概述	41
第二节 存货的取得计量	43
第三节 存货的发出计量	48
第四节 存货的期末计量	51
本章小结	57
复习思考题	58
第四章 金融资产	59
本章知识导读	59

关键词汇 (中英对照)	59
学习目标	59
重点和难点	59
第一节 金融资产概述	60
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	64
第三节 持有至到期投资	67
第四节 贷款和应收款项	72
第五节 可供出售金融资产	74
本章小结	80
复习思考题	80
第五章 长期股权投资	82
本章知识导读	82
关键词汇 (中英对照)	82
学习目标	82
重点和难点	82
第一节 长期股权投资概述	83
第二节 长期股权投资的初始计量	85
第三节 长期股权投资的后续计量	89
本章小结	96
复习思考题	97
第六章 固定资产	99
本章知识导读	99
关键词汇 (中英对照)	99
学习目标	99
重点和难点	99
第一节 固定资产概述	100
第二节 固定资产的初始计量	102
第三节 固定资产的后续计量	109
本章小结	119
复习思考题	119
第七章 无形资产和商誉	121
本章知识导读	121
关键词汇 (中英对照)	121
学习目标	121
重点和难点	121
第一节 无形资产和商誉概述	122
第二节 无形资产和商誉的初始计量	125
第三节 无形资产和商誉的后续计量	130
本章小结	135

复习思考题·····	136
第八章 投资性房地产 ·····	137
本章知识导读·····	137
关键词汇（中英对照）·····	137
学习目标·····	137
重点和难点·····	137
第一节 投资性房地产概述·····	138
第二节 投资性房地产的初始计量·····	142
第三节 投资性房地产的后续计量·····	145
本章小结·····	153
复习思考题·····	153
第九章 流动负债 ·····	155
本章知识导读·····	155
关键词汇（中英对照）·····	155
学习目标·····	155
重点和难点·····	155
第一节 流动负债概述·····	156
第二节 短期借款和应付款项·····	157
第三节 职工薪酬·····	160
第四节 应交税费·····	164
本章小结·····	171
复习思考题·····	171
第十章 非流动负债 ·····	172
本章知识导读·····	172
关键词汇（中英对照）·····	172
学习目标·····	172
重点和难点·····	172
第一节 非流动负债概述·····	173
第二节 长期借款·····	173
第三节 应付债券·····	175
第四节 预计负债·····	177
本章小结·····	183
复习思考题·····	183
第十一章 所有者权益 ·····	185
本章知识导读·····	185
关键词汇（中英对照）·····	185
学习目标·····	185
重点和难点·····	185
第一节 所有者权益概述·····	186

4. 财务会计

第二节 实收资本	187
第三节 资本公积	190
第四节 留存收益	193
本章小结	197
复习思考题	197
第十二章 利润和综合收益	199
本章知识导读	199
关键词汇 (中英对照)	199
学习目标	199
重点和难点	199
第一节 综合收益概述	200
第二节 收入、费用和利润	202
第三节 利得和损失	228
第四节 所得税	229
本章小结	232
复习思考题	232
第十三章 财务报告	234
本章知识导读	234
关键词汇 (中英对照)	234
学习目标	234
重点和难点	234
第一节 财务报告概述	235
第二节 资产负债表	238
第三节 利润表	252
第四节 现金流量表	259
第五节 所有者权益变动表	268
第六节 附注	273
本章小结	274
复习思考题	274
主要参考文献	279

总 论



本章知识导读

熟悉会计改革发展的历程，了解我国企业会计准则体系的构成，掌握我国财务会计概念框架的基本内容，是学好《财务会计》这门课程的重要前提。本章充分吸收了当代财务会计理论研究的最新成果，尽力反映我国当前会计实务发展的内在需要。



关键词汇（中英对照）

会计目标	accounting objective
受托责任观	concept of fiduciary responsibility
决策有用观	decision-usefulness view
会计基本假设	basic accounting hypothesis
会计基础	accounting basis
会计要素	accounting element
财务报告	financial report



学习目标

- (1) 熟悉会计改革发展历程；
- (2) 了解我国会计准则体系的构成；
- (3) 掌握我国财务会计报告目标；
- (4) 掌握会计基本假设和会计基础；
- (5) 掌握会计信息质量要求；
- (6) 掌握会计要素的确认、计量和披露。



重点和难点

本章重点在于对我国财务会计概念框架基本内容的阐述和介绍。具体包括财务会计目标、会计基本假设、会计基础、会计信息质量要求和会计要素确认、计量和披露等。难点在于如何运用会计基本理论来进行后续的会计理论学习和从事会计实务工作。

第一节 会计改革发展历程

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。会计是人类社会生产经营活动发展到一定阶段的产物。对于企业而言,会计主要反映企业财务状况、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。会计源于社会生产实践,并且,随着社会经济发展和科技进步,会计的内容和形式也在不断地变化和完善。纵观世界会计发展史,会计经历了古代会计、近代会计和现代会计三个重要阶段。

一、古代会计阶段

人类社会的生产活动是会计产生和发展的根本前提。在生产活动中,人类为了获得一定的劳动成果,必然要耗费一定的人力、物力和财力。人们一方面关心劳动成果的多少,另一方面也关注劳动耗费的高低。

在旧石器时代,人们在骨片上或鹿角上雕刻条纹等来记载劳动成果和反映劳动耗费。新石器时代的人们有了数的概念,于是就产生了“结绳记事”。待人类能够创造文字之后,“书契”这种更为先进的记录经济事项的方法便应运而生。但是,此时的会计记录方法仍然集原始的会计、计算、统计以及其他行为于一身,还不是真正意义上的会计。后来,人类社会进入农业经济社会时代,在会计记账方法中相应出现了为自然经济服务的单式簿记。单式簿记再不断向前发展,就形成一个固定的、完善的会计方法体系,然而,单式簿记的整个方法体系仅适用于自然经济社会活动,其自身缺乏科学的内在联系,还不能够完整地记录经济业务发生过程的来龙去脉。

二、近代会计阶段

复式记账法的出现是会计发展史上的一个重要里程碑。公元14世纪在意大利的佛罗伦萨、热那亚和威尼斯等地的海上贸易不断繁荣发展,人们所使用货币种类、重量和成色等日益复杂,通过银行转账结算便受到人们的普遍欢迎。于是,银行为了办理转账结算业务,设计了“借”“贷”两个记账方向,将债权计入“借方”、将债务计入“贷方”。到了15世纪初期,人们除增设了“资本”“损益”账户外,又增设了“余额”账户,进行全部账户的试算平衡。随后借贷记账法便传遍欧洲、美洲等世界各地,成为世界通用的记账方法。19世纪末,随着外国资本主义经济对中国的入侵,客观上也给中国会计的发展带来了机会,此时,复式簿记方法开始进入中国经济社会。

复式记账法从数学的等量关系出发揭示记账内容的内在联系,全面地记录和描述了经济活动所产生的各种数量关系与经济关系,从而得到了全世界的认可。1494年意大利数学家卢卡·帕乔利在他的《算术、几何、比及比例概要》这本著作中,用专门的章节对复式记账法的记账原理进行了总结。他指出复式记账法中含有深刻的数学原理,资本和所有权之间存在的经济关系与数学等量关系是复式记账的理论依据和记账基础。

目前,复式记账法之借贷记账法是我国法定的会计记账方法。

三、现代会计阶段

第二次世界大战后,随着科学技术的迅速发展和科技成果的大量应用,企业之间的竞争

日趋激烈,企业的组织规模也日益扩大。1952年世界会计学会年会正式通过“管理会计”这一名词,由此将会计分为了财务会计和管理会计两个体系。

在我国,1953—1957年间,引进了前苏联的会计制度和会计理论。1958—1978年间,经济体制趋向僵化,经济运行出现频繁波动,会计理论与实践都遭受严重破坏。1978—1991年,中国会计的发展进入了一个振兴与发展的新时期,逐步建立了具有中国特色的会计理论与方法体系。1992年以来,中国会计业务处理规范开始向国际通行的会计惯例靠拢,会计准则的规范程度越来越高,一些基本的概念和准则条款甚至直接来源于国际会计标准。会计在经济管理、企业治理、经济主体行为规范乃至宏观经济运行调解等方面的作用日渐显现。

第二节 我国企业会计准则体系

一直以来,我国非常重视企业会计准则体系的建设工作。尤其是改革开放后,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》等,都充分体现了我国改革开放和市场经济发展的需要。

1992年我国发布了第一个会计准则,即《企业会计准则》基本准则,随即又陆续发布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。

为了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,我国财政部对上述会计准则作系统性的修改并制定出一系列新的准则,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(见表1-1),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。

表1-1 中国企业会计准则一览表

序号	准则名称	备注
企业会计准则——基本准则		
企业会计准则——具体准则		
1	存货	
2	长期股权投资	
3	投资性房地产	新制定
4	固定资产	
5	生物资产	新制定
6	无形资产	
7	非货币性资产交换	

续表

序号	准则名称	备注
企业会计准则——基本准则		
企业会计准则——具体准则		
8	资产减值	新制定
9	职工薪酬	新制定
10	企业年金基金	新制定
11	股份支付	新制定
12	债务重组	
13	或有事项	
14	收入	
15	建造合同	
16	政府补助	新制定
17	借款费用	
18	所得税	新制定
19	外币折算	新制定
20	企业合并	新制定
21	租赁	
22	金融工具确认和计量	新制定
23	金融资产转移	新制定
24	套期保值	新制定
25	原保险合同	新制定
26	再保险合同	新制定
27	石油天然气开采	新制定
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	新制定
31	现金流量表	
32	中期财务报告	
33	合并财务报表	新制定
34	每股收益	新制定
35	分期报告	新制定
36	关联方披露	
37	金融工具列报	新制定
38	首次执行企业会计准则	新制定

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具体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第1、第2、第3和第4号企业会计准则解释。

一、基本准则

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》。它对会计处理的一般要求做出了原则性规定,体现了会计核算的基本规律,要求所有会计主体共同遵守。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。

基本准则的第一部分包括基本准则的适用范围;会计的基本目标——反映管理当局的受托责任和提供决策有用的信息;四个基本假设——会计主体、持续经营、会计分期和货币计量;会计基础——权责发生制。

第二部分为会计信息质量要求,基本的信息质量要求为可靠性和相关性,同时还包括可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性、及时性。

第三部分为会计要素的定义,包括资产、负债、所有者权益(含利得与损失)、收入、费用和利润。

第四部分为会计计量与报告,计量部分主要包括五种计量属性,分别为历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等计量属性,财务会计报告部分侧重介绍我国财务报告体系的构成。

二、具体准则和应用指南

具体会计准则是在基本准则指导下制定的,对具体会计事项进行确认、计量、报告(或披露)的规范。相对基本准则而言,具体会计准则是一种具有可操作性和指导性的实用会计处理规范,是指导企业日常会计处理的应用指南。具体会计准则一般包括基本业务会计准则、财务会计报告准则、特殊业务会计准则和特殊行业会计准则四个方面的内容。

基本业务会计准则是对不同行业中共同的经济业务进行确认、计量、报告(或披露)的规范,其主要内容包括存货、固定资产、无形资产、职工薪酬、长期股权投资、收入、所得税、借款费用、金融工具确认与计量等。

财务会计报告准则是对企业对外提供的各种会计报表、报表附注的内容和列示方法等方面做出的规范,包括财务报表列报、现金流量表、中期财务报告、合并财务报表、每股收益、分部报告、关联方披露、金融工具列报、首次执行企业会计准则等。

特殊业务会计准则是对企业中一些非共性、不普遍发生的经济业务进行确认、计量、报告(或披露)的规范,主要包括投资性房地产、租赁、资产减值、企业合并、外币折算、股份支付、债务重组、政府补助等。

特殊行业会计准则是针对一些生产、经营规律比较特殊或受自然因素制约较大的行业的

特定经济业务进行确认、计量、报告（或披露）的规范，如生物资产、企业年金基金、原保险合同、再保险合同、石油天然气开采等。

2006年，我国财政部颁布《企业会计准则》后，于当年10月又颁布《企业会计准则——应用指南》，应用指南是对具体准则相关条款的细化和重点难点内容提供操作性的规定。应用指南包括两部分内容，一部分是对具体准则有关条款的细化；另一部分是对会计科目和主要账务处理的介绍。由于我国传统会计制度一般是按总则、会计报表、会计科目等制定的，为照顾广大会计工作者的习惯，企业会计准则应用指南提供了会计科目这部分内容。

三、解释公告

随着企业会计准则的深入贯彻实施和扩大实施范围，新情况、新问题不断涌现，客观上要求及时作出解释。另一方面，国际会计准则理事会（IASB）不时发布新准则和解释公告或修改准则，我国企业会计准则要实现国际趋同，也需要结合国情作出相应处理。我国财政部采取了发布《企业会计准则解释》的方式，能够较好地解决企业的实际问题。《企业会计准则解释》与具体会计准则具有同等效力。2007年11月16日、2008年8月7日、2009年6月11日和2010年7月14日我国财政部已经分别印发了第1、第2、第3号和第4号企业会计准则解释。

第三节 财务会计基本理论框架

一、会计目标、假设和基础

（一）会计目标

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履行情况，有助于财务报告使用者作出经济决策。

财务报告外部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。除了投资者之外，企业财务报告的外部使用者还有债权人、政府及有关部门、社会公众等。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。

通常认为，财务报告目标有受托责任观和决策有用观两种，并且，财务报告目标的受托责任观和决策有用观是有机统一的。

现代企业制度强调企业所有权和经营权分离，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者或者信贷政策,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。同时,由于企业的经营活动日益对自然环境和社会环境带来积极和消极的影响,很多相关的利益组织如政府机构,环保组织等都密切关注企业的财务信息。为满足所有这些利益方的决策需求,财务会计目标的决策有用观合乎逻辑地出现了。决策有用观认为会计目标是提供经济决策有用的信息,而对决策者有用的信息主要是关于企业现金流动的信息和关于经营业绩及资源变动的信息。

受托责任观和决策有用观分别立足于资产委托者和决策者两类不同的服务对象,而这两类服务对象在经济生活中的现实地位和未来地位是同等重要。因此,受托责任和决策有用两类观点无论从其产生的根源,还是现实经济发展两方面都有其存在的合理性,都有继续发展的空间。

(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。由于会计所处的环境非常复杂,会计面对的是不断变化的社会经济环境。会计人员在会计核算过程中,面对这些变化不定的环境,不得不作出些合理的假设,对会计核算的对象及其经济环境作出一些基本规定,以使会计核算能够正常进行。会计假设既是会计核算的基本依据,也是制定会计准则和会计核算制度的重要指导思想。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。

只有明确会计主体,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。

只有明确会计主体,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。

另外,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。

【例 1-1】 20×1 年 6 月,甲、乙、丙三人出资 3 000 万元组建金风帆有限责任公司。20×1 年 10 月 15 日,甲动用自有银行存款 100 万元购买 A 公司的股票,则金风帆有限责任公司不应对这项投资活动进行核算。根据规定,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。在本例中,甲的投资活动不属于金风帆有限责任公司的投资活动。

【例 1-2】 某基金管理公司管理了 8 只证券投资基金。对于该公司来讲,一方面公司本身既是法律主体,又是会计主体,需要以公司为主体核算公司的各项经济活动,以反映整个公司的财务状况、经营成果和现金流量;另一方面每只基金尽管不属于法律主体,但是需要单独核算,并向基金持有人定期披露基金财务状况和经营成果等,因此,每只基金也属于会计主体。

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。

【例 1-3】 某企业购入一台机器设备,预计使用寿命为 8 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,直至这台设备使用寿命结束。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。

如果一个企业已经处于非持续经营状态时,却假定该企业能够持续经营,并仍按持续经营基本假设选择会计确认、计量和报告的原则与方法,就不能客观地反映该企业的财务状况、经营成果和现金流量,将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、长短相同的期间。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。包括半年度、季度和月度,也可以是其他短于一个会计年度的期间,如 1 月 1 日至 9 月 30 日的期间等。

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