

2011年度注册会计师全国统一考试辅导教材

会 计

Accounting

中国注册会计师协会 / 编

防伪标识



中国财政经济出版社

2011 年度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 编

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编. —北京: 中国财政经济出版社, 2011. 3

2011 年度注册会计师全国统一考试辅导教材

ISBN 978 - 7 - 5095 - 2774 - 0

I. ①会… II. ①中… III. ①会计学 - 会计师 - 资格考试 - 自学参考资料 IV. ①F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 032393 号

责任编辑: 蔡丽兰

责任校对: 张 凡

封面设计: 郁 佳

中国财政经济出版社 出版

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

E-mail: 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: 100142

编辑部电话: 88190636 发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

河北省零五印刷厂印刷

787 × 1092 毫米 16 开 36.75 印张 902 000 字

2011 年 3 月第 1 版 2011 年 3 月河北第 1 次印刷

印数: 1—120 000 定价: 52.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 2774 - 0/F · 2360

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

前 言

我国注册会计师全国统一考试制度创建于1991年,20年来累计有15.8万人取得了全科合格证书,为我国注册会计师行业选拔培养了大批优秀人才。在此过程中,考试制度不断健全,社会认知度不断提高。特别是,自2009年起对注册会计师考试制度进行全面改革以来,实现了我国注册会计师考试制度的国际趋同,深入推进了行业人才培养和选拔及国际化进程,充分体现了行业人才成长规律和胜任能力要求。注册会计师考试已成为国内声誉最高的执业资格考试之一,并得到国际同行的广泛认可。

注册会计师全国统一考试在结构上分为专业和综合两个阶段。为更好地指导考生复习和学习,我们组织专家编写了专业阶段《会计》、《审计》、《财务成本管理》、《公司战略与风险管理》、《经济法》和《税法》考试辅导教材,以及与之配套的《经济法规汇编》。另外,分科编印了近2年专业阶段考试的试题和参考答案,供考生学习使用。

本套教材以体现改革总体目标为宗旨,以读者基本掌握大学会计等相关专业本科以上专业知识为基础,以全面性与系统性、实用性与时效性并重为原则编写而成。本套教材作为指导考生复习和学习之用,不替代普通高等院校教学用书的功能。本套教材也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

2011年4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	(5)
第三节 会计基本假设与会计基础	(7)
第四节 会计信息质量要求	(10)
第五节 会计要素及其确认与计量原则	(13)
第六节 财务报告	(20)
第二章 金融资产	(22)
第一节 金融资产的定义和分类	(22)
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	(22)
第三节 持有至到期投资	(26)
第四节 贷款和应收款项	(33)
第五节 可供出售金融资产	(36)
第六节 金融资产减值	(39)
第七节 金融资产转移	(46)
第三章 存货	(54)
第一节 存货的确认和初始计量	(54)
第二节 发出存货的计量	(57)
第三节 期末存货的计量	(58)
第四章 长期股权投资	(66)
第一节 长期股权投资的初始计量	(66)
第二节 长期股权投资的后续计量	(71)
第三节 长期股权投资核算方法的转换及处置	(80)
第五章 固定资产	(85)
第一节 固定资产的确认和初始计量	(85)
第二节 固定资产的后续计量	(92)
第三节 固定资产的处置	(99)

第六章 无形资产	(103)
第一节 无形资产的确认和初始计量	(103)
第二节 内部研究开发费用的确认和计量	(111)
第三节 无形资产的后继计量	(115)
第四节 无形资产的处置	(119)
第七章 投资性房地产	(121)
第一节 投资性房地产的特征与范围	(121)
第二节 投资性房地产的确认和初始计量	(124)
第三节 投资性房地产的后继计量	(127)
第四节 投资性房地产的转换和处置	(129)
第八章 资产减值	(136)
第一节 资产减值概述	(136)
第二节 资产可收回金额的计量	(138)
第三节 资产减值损失的确认与计量	(144)
第四节 资产组的认定及减值处理	(145)
第五节 商誉减值测试与处理	(152)
第九章 负债	(154)
第一节 流动负债	(154)
第二节 非流动负债	(177)
第十章 所有者权益	(182)
第一节 所有者权益核算的基本要求	(182)
第二节 实收资本	(190)
第三节 资本公积	(194)
第四节 留存收益	(197)
第十一章 收入、费用和利润	(201)
第一节 收入	(201)
第二节 费用	(232)
第三节 利润	(233)
第十二章 财务报告	(236)
第一节 财务报告概述	(236)
第二节 资产负债表	(238)
第三节 利润表	(245)
第四节 现金流量表	(247)

第五节 所有者权益变动表	(256)
第六节 附注	(258)
第七节 中期财务报告	(286)
第十三章 或有事项	(292)
第一节 或有事项概述	(292)
第二节 或有事项的确认和计量	(294)
第三节 或有事项会计的具体应用	(298)
第四节 或有事项的列报	(303)
第十四章 非货币性资产交换	(304)
第一节 非货币性资产交换的认定	(304)
第二节 非货币性资产交换的确认和计量	(305)
第三节 非货币性资产交换的会计处理	(308)
第十五章 债务重组	(318)
第一节 债务重组的定义和重组方式	(318)
第二节 债务重组的会计处理	(319)
第十六章 政府补助	(328)
第一节 政府补助概述	(328)
第二节 政府补助的会计处理	(330)
第十七章 借款费用	(335)
第一节 借款费用概述	(335)
第二节 借款费用的确认	(337)
第三节 借款费用的计量	(340)
第十八章 股份支付	(348)
第一节 股份支付概述	(348)
第二节 股份支付的确认和计量	(350)
第三节 股份支付的应用举例	(357)
第十九章 所得税	(361)
第一节 所得税会计概述	(361)
第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异	(362)
第三节 递延所得税负债及递延所得税资产的确认	(371)
第四节 所得税费用的确认和计量	(377)
第二十章 外币折算	(382)

第一节	记账本位币的确定	(382)
第二节	外币交易的会计处理	(384)
第三节	外币财务报表折算	(389)
第二十一章	租赁	(394)
第一节	租赁概述	(394)
第二节	承租人的会计处理	(396)
第三节	出租人的会计处理	(403)
第四节	售后租回交易的会计处理	(408)
第二十二章	会计政策、会计估计变更和差错更正	(416)
第一节	会计政策及其变更	(416)
第二节	会计估计及其变更	(425)
第三节	前期差错及其更正	(428)
第二十三章	资产负债表日后事项	(432)
第一节	资产负债表日后事项概述	(432)
第二节	调整事项的会计处理	(435)
第三节	非调整事项的会计处理	(442)
第二十四章	企业合并	(444)
第一节	企业合并概述	(444)
第二节	同一控制下企业合并的处理	(446)
第三节	非同一控制下企业合并的处理	(451)
第二十五章	合并财务报表	(466)
第一节	合并财务报表概述	(466)
第二节	合并范围的确定	(469)
第三节	合并财务报表编制的前期准备事项及其程序	(473)
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）	(476)
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）	(492)
第六节	内部商品交易的合并处理	(514)
第七节	内部债权债务的合并处理	(526)
第八节	内部固定资产交易的合并处理	(533)
第九节	内部无形资产交易的合并处理	(546)
第十节	所得税会计相关的合并处理	(554)
第十一节	合并现金流量表的编制	(560)
第十二节	本期增加子公司和减少子公司的合并处理	(564)
第二十六章	每股收益	(566)

第一节 每股收益概述	(566)
第二节 基本每股收益	(566)
第三节 稀释每股收益	(567)
第四节 每股收益的列报	(574)
本书涉及的法规	(577)

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，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，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，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显突出，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、第 2、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。

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,具体对应关系如表 1-1 所示。

表 1-1 中国企业会计准则与国际财务报告准则具体项目比较表

中国企业会计准则	国际财务报告准则
CAS 1 存货	IAS 2 存货
CAS 2 长期股权投资	IAS 27 合并财务报表和单独财务报表 IAS 28 联营中的投资 IAS 31 合营中的权益
CAS 3 投资性房地产	IAS 40 投资性房地产
CAS 4 固定资产	IAS 16 不动产、厂场和设备 IFRS 5 持有待售的非流动资产和终止经营
CAS 5 生物资产	IAS 41 农业
CAS 6 无形资产	IAS 38 无形资产
CAS 7 非货币性资产交换	IAS 16 不动产、厂场和设备 IAS 38 无形资产 IAS 40 投资性房地产
CAS 8 资产减值	IAS 36 资产减值
CAS 9 职工薪酬	IAS 19 雇员福利
CAS 10 企业年金	IAS 26 退休福利计划的会计和报告
CAS 11 股份支付	IFRS 2 以股份为基础支付
CAS 12 债务重组	IAS 39 金融工具：确认和计量
CAS 13 或有事项	IAS 37 准备、或有负债和或有资产
CAS 14 收入	IAS 18 收入
CAS 15 建造合同	IAS 11 建造合同
CAS 16 政府补助	IAS 20 政府补助的会计和政府援助的披露
CAS 17 借款费用	IAS 23 借款费用
CAS 18 所得税	IAS 12 所得税
CAS 19 外币折算	IAS 21 汇率变动的影响 IAS 29 恶性通货膨胀经济中的财务报告
CAS 20 企业合并	IFRS 3 企业合并
CAS 21 租赁	IAS 17 租赁
CAS 22 金融工具确认和计量 CAS 23 金融资产转移 CAS 24 套期保值	IAS 39 金融工具：确认和计量
CAS 25 原保险合同 CAS 26 再保险合同	IFRS 4 保险合同
CAS 27 石油天然气开采	IFRS 6 矿产资源的勘探和评价

续表

中国企业会计准则	国际财务报告准则
CAS 28 会计政策、会计估计变更和差错更正	IAS 8 会计政策、会计估计变更和差错
CAS 29 资产负债表日后事项	IAS 10 资产负债表日后事项
CAS 30 财务报表列报	IAS 1 财务报表的列报 IFRS 5 持有待售的非流动资产和终止经营
CAS 31 现金流量表	IAS 7 现金流量表
CAS 32 中期财务报告	IAS 34 中期财务报告
CAS 33 合并财务报表	IAS 27 合并财务报表和单独财务报表
CAS 34 每股收益	IAS 33 每股收益
CAS 35 分部报告	IFRS 8 分部报告
CAS 36 关联方披露	IAS 24 关联方披露
CAS 37 金融工具列报	IFRS 7 金融工具：披露 IAS 32 金融工具：列报
CAS 38 首次执行企业会计准则	IFRS 1 首次采用国际财务报告准则

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。经过各方的共同努力，新准则较好地实现了新旧转换和平稳实施，在社会上形成较好反响。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。2008年11月14日，由欧盟成员国代表组成的欧盟证券委员会就第三国会计准则等效问题投票决定，自2009年至2011年底前的过渡期内，欧盟将允许中国证券发行者在进入欧洲市场时使用中国会计准则。欧盟的这一决定，表明其已认可中国会计准则与国际财务报告准则实现了等效。

第二节 财务报告目标

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企业编制的财务报告，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。

（一）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设与发展的立足点。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,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。

(二) 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加相关信息的,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。

(三) 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。应当讲,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。

第三节 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，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】 某母公司拥有 10 家子公司，母子公司均属于不同的法律主体，但母公司对子公司拥有控制权，为了全面反映由母子公司组成的企业集团整体的财务状况、经营成果和现金流量，就需要将企业集团作为一个会计主体，编制合并财务报表。

【例 1-2】 某基金管理公司管理了 10 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。

（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。

【例 1-3】 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。