

# 第1章/ 总 论

学习目标：理解会计的概念、职能和作用；理解会计的目标；掌握会计的对象及会计要素的内容；理解权责发生制；理解会计核算的基本前提和信息质量要求；了解会计法规的基本内容。

## 1.1 会计的概念

### 1.1.1 会计的产生和发展

会计随着社会生产的发展、科学技术水平的不断提高及为了满足经济管理的需要经历了古代会计、近代会计、现代会计三个由低级到高级的发展阶段。

#### 1) 会计的产生

人类要生存和发展就要有生产活动，生产活动是会计产生的前提条件。在生产过程中，一方面能够创造出物质财富，取得一定的劳动成果，另一方面也必然会产生人力、物力及财力等劳动消耗，人们自然会关心劳动成果与劳动耗费的比较，总是努力做到以尽可能少的劳动耗费，取得尽可能多的劳动成果。人类在认识、适应和改造大自然的过程中，生产工具不断改进，生产力水平不断提高，劳动成果越来越丰富。随着生产的发展，到了原始社会末期，特别是劳动成果有了剩余时，人们会更加注重剩余劳动的管理、交换、分配，因此，就必须在生产技术不断改进的同时，对劳动耗费和劳动成果采用一定方法进行记录、计算，并进行比较和分析，使劳动成果大于劳动耗费，但由于当时没有文字，人们只好用一些原始、简单的方式进行记录，例如“刻符记事”“结绳记事”等方法，这些原始的简单记录，就是会计的萌芽。

所以，会计的产生与加强经济管理、提高经济效益有着密不可分的天然联系。

#### 2) 会计的发展

##### (1) 古代会计

这一阶段一般是指从会计的产生到复式记账的出现。

最初的会计记录是人们在生产之余进行的，是附属于生产活动的，当社会生产力发展到一定阶段时，会计才逐步从生产中分离出来，由专人负责，成为独立、专门的职能。例如在原始的印度公社已经有了记账员，负责登记农业项目及与此有关的一切事项，此时簿

记独立地成了一个专职。而在古巴比伦、古希腊、古罗马也都有会计记录,这便是早期的古代会计,这个阶段会计记录一般都采用单式记账法。13世纪以后,随着商业的发展,特别是地中海沿岸商业的快速发展,单式记账已经不能满足经济发展的需要,逐步出现了复式记账的萌芽,例如,1211年,意大利佛罗伦萨银行账簿就采用了以“借主”“贷主”分别登记债权、债务事项的处于萌芽阶段的复式记账法。

在我国,“会计”一词大约产生于西周时代,主要是指对财务收支业务的记录、计算和考核。据《周礼》记载,“司会主天下之大计,以岁会考岁成……”又据清代对官厅会计的考察,提出:“零星算之为计,总合算之为会。”西周还专门设置了会计官职,专门从事会计工作,例如“司书”“司会”等。秦汉时期,会计核算开始使用“入”“出”为记账符号,并有了记录会计事项的账簿。

到了唐朝,出现了“四柱结算”,也称“四柱清册”。四柱是指“旧管”“新收”“开除”“实在”,即现在的期初结存、本期收入、本期支出、期末结存。它们之间的关系是“旧管+新收=开除+实在”。“四柱清册”使我国古代会计提高到一个新水平。明清时代又出现了“龙门账”,即把全部账目划分为“进”“缴”“存”“该”四大类,“进”指全部收入,“缴”指全部支出,“存”指全部资产,“该”指全部负债,它们之间的关系是:“进-缴=存-该”。这种账要求对发生的会计事项,不再像之前一样,只反映经济事项的一个侧面,而是既要反映账项的来龙也要反映它的去脉,所以,这是我国最早的复式记账。由于古代会计主要是核算和监督朝廷官府的钱粮赋税收支活动,因此将这个时期的会计称为“官厅会计”。

## (2) 近代会计

一般认为,从单式记账法过渡到复式记账法,是近代会计的形成标志,即15世纪末期的1494年,意大利数学家卢卡·帕乔利有关复式记账论著《算术、几何及比例概要》的问世,标志着近代会计的开端。至20世纪30年代末这一时期为近代会计阶段。

这一时期,意大利的佛罗伦萨、热那亚、威尼斯等地的商业和金融业特别繁荣,也因此要求记账方法不断改进和提高。复式记账技术首先运用于银行的存款转账业务。1494年,为适应经济发展的需要,意大利数学家卢卡·帕乔利出版了《算术、几何及比例概要》一书,系统地介绍了流行于意大利威尼斯一带的复式记账法,并在理论上进行了阐述,这标志着会计由单式簿记时期进入复式簿记时期,由此进入了近代会计的历史。

会计的理论与方法在15世纪到18世纪的发展是比较缓慢的。直到18世纪末19世纪初,蒸汽技术的发明,英国工业革命的实现,特别是股份公司的产生,促使会计得到了较快的发展。会计由过去的记账和算账,发展到要编制和审查报表,研究资产的估价方法和有关理论等,会计逐步由应用技术发展为一门学科。

第一次世界大战以后,美国的生产水平和科学技术的发展都遥遥领先,取代了英国的地位,会计学的发展中心也从英国转移到美国。美国在20世纪20年代至30年代对标准成本会计的研究有了重大的发展。会计方法在这一时期已经比较完善,会计科学也逐步成熟。为规范会计工作、提高会计信息质量,以美国为首的一些国家会计师协会开始制定“公认会计原则”,“公认会计原则”的建立成为近代会计进入现代会计的标志。

### (3) 现代会计

现代会计一般是指从20世纪40年代开始到现在这一时期。

随着生产力的发展、科学技术的进步,经济活动越来越复杂,生产社会化程度越来越高,相应地会计实践日趋丰富,会计理论更加完善,特别是现代数学、现代管理科学与会计的结合、电子计算机在会计中的应用,大大提高了会计工作的效率,使会计学的内容更加丰富,使会计信息的范围更加广泛,使会计信息的精确性和及时性得到提高,使会计工作在经济管理中发挥出更大的作用。至20世纪中叶,形成了比较完善的现代会计。一般地说,成本会计的出现和不断完善,管理会计与财务会计的分化,是现代会计的开端。此后,电子技术的飞速发展、经济的全球化、网络化、信息化使会计得到了更快的发展。

因此,会计是适应社会生产的需要而产生的,并随着社会生产的发展而不断发展和完善。

#### 1.1.2 会计的定义

对于什么是会计,理论界一直有着多种看法,形成了不同的观点。例如,管理活动论认为,会计是对能够用货币表现的经济事项,按特定的方法进行计量、记录、分类、汇总、分析、评价、预测、决策、监督,旨在提高经济效益的一种管理活动。管理工具论认为,会计是指应用于管理活动的一种技术手段,是反映和监督生产过程的一种方法,是管理经济的一种工具。信息系统论认为,会计是处理经济数据、向信息使用者提供财务信息和其他经济信息的一个信息系统。决策有用论认为会计加工、处理、提供信息最终是为决策者进行决策服务。

综上所述:会计是以货币为主要计量单位,运用专门的方法,连续、系统、全面、综合地反映和监督特定单位的经济活动,提高经济效益,为会计信息的使用者提供决策有用信息的一种经济管理活动。

根据上述定义可从以下几方面理解会计的含义:

(1) 会计以货币为主要计量单位。货币是一般等价物,是衡量其他商品价值的共同尺度,只有统一以货币作为计量单位,才能对复杂多样的经济业务进行全面、综合地反映,进行汇总、比较。因此,会计以货币为主要计量单位,以实物量度和劳动量度作为辅助计量单位。

(2) 会计具有专门的方法。会计与其他学科一样,有自己独特、专门的方法。会计的专门方法包括会计核算的方法、会计分析的方法和会计检查的方法。会计核算的方法是对价值运动所产生的各种数据进行连续、系统的加工处理,直至提供全面、综合的会计信息所使用的方法;会计分析的方法是说明、辨别价值运动过程、结果及其相互关系所使用的方法;会计检查的方法是运用会计资料检查各单位经济活动的合理性、合法性、有效性,并验证会计资料是否正确所使用的方法。会计方法以会计核算方法为基础,三种方法互相联系,形成了会计方法体系。

我们主要学习会计核算的方法。会计核算的方法包括:设置账户、复式记账、填制和审核凭证、登记账簿、成本计算、财产清查、编制财务报告等,我们将在以后的章节详细讲解。

(3) 连续、系统、全面、综合地反映和监督特定单位的经济活动。会计对经济活动的

反映和监督是连续、系统、全面、综合的。

连续是指对经济业务的反映是按业务发生的时间顺序不间断地、连续地进行。系统是指对于发生的经济业务要相互联系,又要按会计的方法归类、整理,形成系统、条理的会计信息。全面是指对于属于会计核算范围的经济业务,应全部地、不遗不漏地进行反映和监督。综合是指以货币为主要计量单位对经济业务进行汇总,形成满足会计信息使用者需求的总括的价值指标。

反映和监督则是指会计的职能,会计主要反映企业的财务状况、经营成果和现金流量等,并对企业经营活动和财务收支进行监督、检查。

特定单位的经济活动是指会计的对象、反映和监督的内容。

(4) 提高经济效益,为会计信息的使用者提供决策有用信息。这是会计要达到的目的,实现的目标。

(5) 会计是一种经济管理活动。这反映了会计的性质,会计属于经济管理的范畴,是管理活动的一部分。

会计学是在会计实践中发展起来的,是研究会计理论、会计方法、会计发展的客观规律,指导会计工作的经济管理科学。

### 1.1.3 会计的职能

会计的职能是会计在经济管理中固有的功能,是明确会计工作的任务、充分发挥会计作用的理论依据。会计的基本职能主要是核算和监督。

#### 1) 会计的核算职能

会计的核算职能是会计最基本的职能。会计核算就是将实际发生的经济业务转化成有用的会计信息的过程。会计的核算职能在实际工作中是通过记账、算账、报账等来完成的。记账就是将会计主体发生的经济业务运用会计的方法和程序,通过填制凭证、登记账簿反映在账户中;算账是在记账的基础上,运用记账的相关资料,计算会计主体的资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润;报账是在记账、算账的基础上,运用账簿记录的数据资料,通过编制、报送财务报告以反映会计主体的财务状况、经营成果、现金流量等。会计就是通过记账、算账、报账等形式,以货币为主要计量单位来反映会计主体的业务或事项,对内、对外提供会计信息,以实现会计的目标。因此,会计的核算职能也叫会计的反映职能。

#### 2) 会计的监督职能

会计的监督职能是通过专门的方法,对会计主体的经济业务进行合法性、合理性的监督、审查。合法性监督、审查是指监督、审查会计主体的经济活动是否符合国家的法律、法规、方针政策等,是否有违法乱纪的行为,以遏制不法行为的发生。合理性的监督、审查是为了提高经济效益,依据客观经济规律以及经济管理的要求,对会计主体的经济活动通过预测、计划、控制、分析、考评等进行监督,例如是否符合财务收支计划、是否增收节支、是否符合内部控制制度的要求等。会计监督包括事前、事中和事后监督。

会计的核算职能和监督职能是相互联系、相辅相成的。核算是监督的基础,没有会计核算职能提供的信息资料,会计监督就失去了依据;而会计监督是会计核算的保障,是会计核算的继续和深入,只有严格履行会计的监督职能,才能保证会计核算的财务信息合

理、合法、真实、完整,才有利于会计提供决策有用信息的目标的实现。

会计除了具有核算和监督两大基本职能外,还具有预测、决策、控制、分析、评价等扩展职能。

#### 1.1.4 会计的作用

会计的作用是会计职能的具体化,是会计职能在会计实践中的具体体现。随着市场经济的发展,会计发挥着越来越重要的作用,主要表现在:

##### 1) 会计为会计信息使用者提供决策有用的信息

会计通过最基本的核算职能,以财务报表等形式,为企业内部的经营管理者、外部的投资者和债权人、国家相关部门等诸多的信息使用者提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量等方面的信息。

企业内部生产经营者,通过会计信息了解企业的生产经营状况、分析问题、及时地发现问题,以便采取有效措施,改善经营管理,提高经济效益。

对于投资者及债权人等外部信息使用者来说,财务信息是各方面进行决策的依据。作为企业投资者,他们可利用企业的盈利能力、偿债能力和发展趋势等方面的信息选择投资对象、衡量投资风险、做出投资决策。作为企业的债权人,他们可利用流动比率、速动比率、资产负债率等指标分析企业的短期偿债能力和长期偿债能力等财务信息以选择贷款对象、衡量贷款风险、做出贷款决策。

对于政府部门来说,作为社会经济的管理者,要从总体上掌握企业的生产经营状况,从宏观上把握经济的发展变化趋势、制定经济政策、进行宏观调控、配置社会资源,同样离不开会计信息。

##### 2) 会计有助于考核企业管理层经济责任的履行情况

企业接受了投资者和债权人的投资,经营者受托对企业进行经营,经营者就具有受托责任,就应按照企业预定的发展目标和要求,为提高经济效益,履行受托责任,在生产经营过程中合理利用资源,改善经营管理,接受投资者、债权人对其经济责任的考核。而会计提供的经营成果的高低、现金流量的多少、资产质量的优劣、偿债能力的强弱、所有者权益的变化等等信息,则较全面地反映了企业生产经营状况及经营者的经营管理水平,有助于分析、评价企业的业绩,从而有助于考核企业管理层受托责任的履行情况。

本教材以企业会计为例。

## 1.2 会计目标

会计目标,即财务报告目标,是会计要达到的最终结果。只有确定了会计目标,财务报告的编制才有出发点,企业会计准则建设才有立足点。会计目标决定着财务报告提供会计信息的对象是谁、维护谁的经济利益等问题,同时决定着会计信息的质量特征,决定着会计要素的确认与计量原则,因此,会计目标具有举足轻重的作用,是财务会计系统的核心。

根据我国《企业会计准则——基本准则》:“财务会计报告的目标是向财务会计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，有助于财务会计报告使用者做出经济决策。”

明确会计目标要解决以下问题：向谁提供会计信息？提供哪些信息？会计信息应符合哪些标准？如何提供会计信息？

### 1.2.1 向谁提供会计信息

财务会计报告的目标是向财务报告使用者提供会计信息。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。

满足投资者决策的要求是会计准则的主要目标。将投资者作为企业财务报告的主要使用者，是市场经济发展的客观要求，强化了投资者的地位，有利于保护投资者利益。投资者是企业的所有者，理应通过会计信息了解企业的生产经营状况，因此，财务报告服务的主要对象是投资者。投资者关心的是对其决策有用的信息，了解企业受托责任的履行情况。例如，企业所拥有或者控制的经济资源的构成、增减变化、对经济资源的要求权及其变化；企业的各项收入、费用、利得和损失的金额及其增减变化，经营成果的好坏、盈利能力的大小、偿债能力的强弱、营运效率的高低、投资风险的高低；生产经营过程中形成的现金流入量和流出量等情况。财务报告只有真实、全面地反映这些相关信息，才有助于现在的或者潜在的投资者做出正确、合理的投资决策。

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，企业的债权人通过财务报告信息通常关注的是企业的偿债能力，关心企业是否有能力按时偿还债务的本息，债权人承担的风险有多大，是否继续借债给企业；政府及其有关部门作为经济管理和监管部门，利用财务会计信息进行宏观调控，他们关注的是经济资源分配是否公平、合理，市场经济秩序是否公正、有序，监管企业经济活动是否合法和有效，并依据会计信息制定相关政策，进行国民经济统计等；社会公众及其他利益集团，根据各自的利益关注企业不同的侧面，了解不同的会计信息，例如，就业机会、环境保护、产品变化等。

另外，企业内部的管理层及职工也是会计信息的使用者。管理层通过会计信息了解生产经营情况，职工关心企业的发展前景、工作的稳定性、报酬的高低及是否合理等。

### 1.2.2 提供哪些信息

根据上述分析，会计信息的使用者众多，不同的使用者对会计信息有不同的需求，概括起来主要包括以下几方面：

(1) 反映企业财务状况的信息。这些信息主要是一定时点的资产、负债、所有者权益的状况。

(2) 反映企业经营成果的信息。这些信息主要是一定会计期间收入、费用、利润的情况。

(3) 反映企业现金流量的信息。这些信息主要是一定会计期间现金及其等价物的流入量、流出量及净流量的情况。

(4) 反映企业所有者权益的信息。这些信息主要是一定会计期间所有者权益的大小及其增减变动情况。

### 1.2.3 会计信息应符合哪些标准

只有符合规定标准的会计信息才是实现会计目标所需要的信息。根据《企业会计准则》确定的财务报告目标，会计信息应是对决策有用的会计信息。《企业会计准则》同时

规定了对会计信息具体的质量要求,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、及时性,以保证会计目标的实现。

#### 1.2.4 如何提供会计信息

这也就是提供会计信息的方式。提供会计信息的主要方式是编制和报送财务报告。财务报告是反映企业财务状况、经营成果及现金流量的报告文件。例如,资产负债表主要提供一定时点的资产、负债和所有者权益等财务状况的信息;利润表主要提供一定会计期间的收入、费用和利润等经营状况的信息;现金流量表主要提供一定会计期间的现金及其等价物的流入量、流出量及净流量等的信息;所有者权益变动表主要提供一定会计期间所有者权益的大小及其增减变动的信息。除了这些主要报表,还通过附注对主表的信息进行补充、说明。对于不适合用表格反映的信息可以通过财务报表附注等加以反映。

### 1.3 会计要素

#### 1.3.1 会计对象

会计对象是会计核算和监督的内容,即社会再生产过程中的资金运动,是资金通过供应过程、生产过程和销售过程从货币资金变为储备资金、生产资金、成品资金再回到货币资金的循环周转过程。

工业企业的会计对象是工业企业的资金运动,包括资金的投入、资金的周转和资金的退出。工业企业的主要任务是生产和销售工业产品并进行积累,以扩大再生产。为此,企业必须经过投资者投资、向银行等借入等渠道筹集资金,从而拥有资金、厂房、机器设备和材料物资等经济资源,企业利用这些经济资源组织生产经营活动。工业企业的生产经营活动一般可以分三个阶段,即供应过程、生产过程和销售过程。

供应过程的主要经济业务有:企业用银行存款或现金购买各种材料、物资,材料、物资入库,支付采购费用,进行非现金形式结算业务等。

生产过程的主要经济业务有:生产领用材料,工人利用机器设备等劳动手段加工劳动对象,使材料变成产品入库。在这个过程中会发生材料消耗、工资支付、固定资产折旧、水电费支付等经济活动。因此,在生产过程中,应进行费用的归集、成本的计算等经济业务。

销售过程的主要经济业务有:企业将生产的产品通过市场销售出去,收回货币资金。货币资金中既包含了已经销售的产品生产成本,也包含了经营过程中新创造的价值。因此,在这个过程中就需要进行费用的结转、货款的结算、负债的偿还、税费的缴纳和利润的计算等经济业务。

企业生产经营过程中资金的形态随着供应过程、生产过程和销售过程的经济业务的发生不断变化:从供应过程中以货币资金形态购进材料物资变为储备资金,到生产过程中投入生产成为在产品、产成品变为生产资金、成品资金,再到销售过程中将产品销售出去,收回货币资金,再到下一个生产经营过程购买材料投入生产,资金形成周而复始的运动,即资金的循环周转(如图1-1所示)。

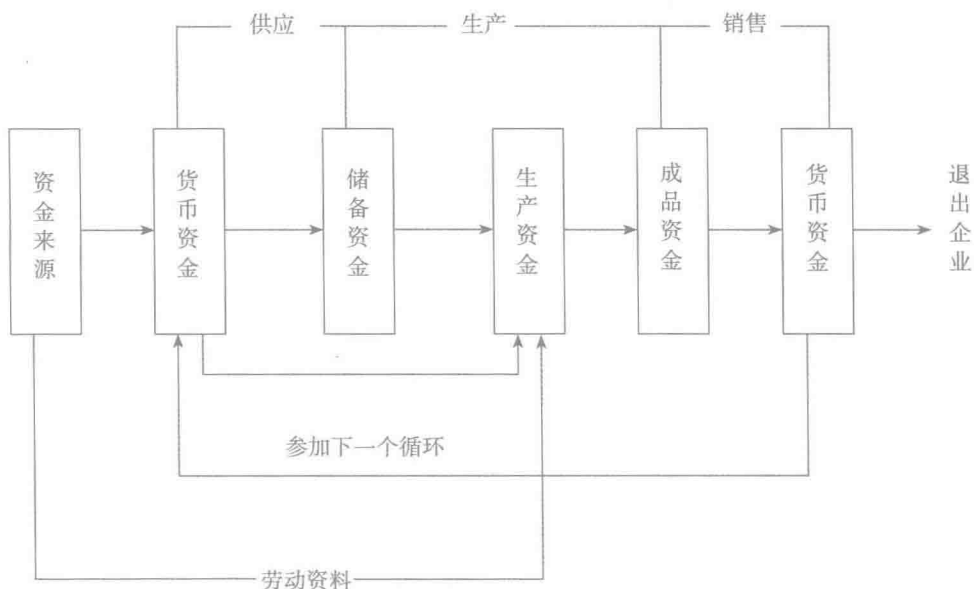


图 1-1 资金的循环周转

### 1.3.2 会计要素

为了分类反映经济业务并提供系统的会计核算资料，需要对会计的对象即会计核算和监督的内容进行分类，即会计要素。它是会计内容的具体化，是指按交易或事项的经济特征所作的基本分类。会计要素包括反映财务状况的会计要素，即资产、负债和所有者权益及反映经营成果的会计要素，即收入、费用和利润。

#### 1) 资产

##### (1) 资产的概念和确认

资产是指由企业过去的交易或事项形成的，由企业拥有或控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。

符合资产定义的资源，在同时满足以下条件时，确认为资产：

- ①与该资源有关的经济利益很可能流入企业。
- ②该资源的成本或者价值能够可靠地计量。

符合资产定义和资产确认条件的项目，应当列入资产负债表；符合资产定义，但不符合资产确认条件的项目，不应当列入资产负债表。

##### (2) 资产的特征

①资产是由企业过去的交易或事项形成的。企业过去的交易或者事项包括购买、生产、建造行为或其他交易事项。预期在未来发生的交易或者事项不形成资产。资产是现实的资产，不是预期的资产。例如，已购入的原材料形成企业的资产，而采购计划中未来将购入的原材料，是预期发生的，不是现实的资产，不能确认为企业的资产。

②资产能为企业拥有或控制。这是指企业享有某项资源的所有权，或者虽然不享有某



项资源的所有权,但该资源能被企业所控制。例如,融资租入的固定资产,在租赁期未届满时企业并不拥有其所有权,但能对其控制使用,也将其视为企业的资产。

③资产预期会给企业带来经济利益。资产预期会给企业带来经济利益,是指资产直接或者间接导致现金或现金等价物流入企业的潜力。这种潜力可以是企业日常的生产经营活动产生的,也可以是非日常活动产生的。经济利益可以是直接现金或者现金等价物的流入,或者是间接现金或者现金等价物的流入。

能为企业带来经济利益是资产的重要特征,如果不能为企业带来经济利益就不能确认为企业的资产。

### (3) 资产的分类

资产按流动性可分为流动资产和非流动资产。

①流动资产是指可以在一年内或者超过一年的一个正常营业周期内变现或耗用的资产。这类资产主要包括库存现金、银行存款、交易性金融资产、应收账款、应收票据和存货等。

正常营业周期是指企业在正常的生产经营过程中,从购买用于加工的资产、接受劳务开始到销售商品、提供劳务,取得现金或现金等价物的期间。

②非流动资产是相对于流动资产而言的,是指不能在一年内或者一个正常营业周期内变现或耗用的资产。这类资产主要包括可供出售金融资产、持有至到期投资、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、在建工程 and 无形资产等。

## 2) 负债

### (1) 负债的概念和确认

负债是指由企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。

将一项现时义务确认为负债,需要符合负债的定义,还需要同时满足以下两个条件:

①与该义务有关的经济利益很可能流出企业。

②未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。

符合负债定义和负债确认条件的项目,应列入资产负债表;符合负债定义,但不符合负债确认条件的项目,不应列入资产负债表。

### (2) 负债的特征

①负债是由企业过去的交易或者事项形成的,就是说只有过去的交易或者事项才形成负债。如果是未来发生的承诺或是签订的合同等交易或者事项,则不形成负债。

②负债是企业承担的现时义务。其中,现时义务是指企业在现行条件下已承担的义务。未来发生的交易或者事项形成的义务,不属于现时义务,不应当确认为负债。例如,企业购买原材料形成应付账款,企业向银行的借款,企业按税法规定应当缴纳的税款等,都是企业应当承担的现时义务。

③负债预期会导致经济利益流出企业。预期会导致经济利益流出企业是负债的一个本质特征。企业在履行义务时必然会导致经济利益流出企业,例如,用货币资金或实物资产偿还债务;提供劳务偿还债务;将负债转为资本等。无论以何种形式偿还债务,均会导致经济利益流出企业。相反,如果不会导致企业经济利益流出的,就不符

合负债的定义。

### (3) 负债的分类

负债按其偿还期的长短可分为流动负债和非流动负债。

①流动负债是指在一年或一个营业周期内偿还的债务。这类负债主要包括短期借款、交易性金融负债、应付账款、应付票据、应付职工薪酬、应交税费和应付股利等。

②非流动负债是指在超过一年或一个营业周期内偿还的债务。这类负债主要包括长期借款、应付债券和长期应付款等。

### 3) 所有者权益

#### (1) 所有者权益的概念和确认

所有者权益是指企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益。公司的所有者权益又称为股东权益。所有者权益是所有者对企业资产的剩余索取权。

所有者权益体现的是所有者在企业中的剩余权益，因此，所有者权益的确认主要依赖于其他会计要素，尤其是资产和负债的确认；所有者权益金额的确定也主要取决于资产和负债的计量。

所有者权益项目应当列入资产负债表。

#### (2) 所有者权益的特征

①所有者权益是投资者对企业净资产的所有权，即资产总额扣除负债后的剩余索取权，用公式表示为：所有者权益=资产-负债。企业清算时，在还清所有债务后，剩余财产才能用于偿还所有者。

②在持续经营的情况下，企业一般不需要偿还所有者的投资。

③投资者有权按投资比例分享企业利润。所有者权益与负债不同，不需要企业偿还，但有权按持股比例参与企业的利润分配。所有者分享利润的多少要视企业的经营状况及经营政策而定，因此，存在风险。

④投资者有法定的管理企业的权力。作为企业的投资者不仅具有利润分配权，还具有经营管理权，有权参与企业的经营管理。而企业的债权人只是有权按期收回本息，无权参与企业的经营管理。

#### (3) 所有者权益的来源构成

所有者权益的来源包括所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益等，通常由股本（或实收资本）、资本公积（含股本溢价或资本溢价、其他资本公积）、其他综合收益、盈余公积和未分配利润构成。

所有者投入的资本是指所有者所有投入企业的资本部分，它既包括构成企业注册资本或者股本部分的金额，也包括投入资本超过注册资本或者股本部分的金额，即资本溢价或者股本溢价，这部分投入资本在我国企业会计准则体系中被计入资本公积，并在资产负债表中的资本公积项目下反映。

直接计入所有者权益的利得和损失，是指不应计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。其中，利得是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入。损失是指由企业非日常活动所发生的、会导致所有者权益减少的、与向所

有者分配利润无关的经济利益的流出。

留存收益是企业历年实现的净利润留存于企业的部分，主要包括累计计提的盈余公积和未分配利润。

#### 4) 收入

##### (1) 收入的概念和确认

收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。

收入有广义和狭义之分。广义的收入包括营业收入、投资收益、营业外收入等经营和非经营所得；狭义的收入仅指营业收入，是经常的、主体性的经营业务取得的。会计上的收入是狭义的收入。

收入的确认：

##### ①符合收入定义。

②只有在未来经济利益很有可能流入、从而导致企业资产增加或者负债减少、且经济利益的流入额能够可靠计量时才能加以确认。

符合收入定义和收入确认条件的项目，应当列入利润表。

##### (2) 收入的特征

##### ①收入是企业在日常活动中形成的经济利益的总流入。

日常活动是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动。收入是企业在日常活动中形成的经济利益的总流入。

收入是企业为完成其经营目标所从事的经常性活动形成的经济利益的流入。比如，工业企业制造并销售产品、商业企业销售商品、保险公司签发保单、咨询公司提供咨询服务、软件企业为客户开发软件、安装公司提供安装服务、商业银行对外贷款、租赁公司出租资产等，均属于企业为完成其经营目标所从事的经常性活动，由此产生的经济利益的总流入构成收入。

企业转让无形资产使用权、出售原材料、对外投资（收取的利息、现金股利）等，属于与经常性活动相关的其他活动，由此产生的经济利益的总流入也构成收入。

企业处置固定资产、无形资产等活动，不是企业为完成其经营目标所从事的经常性活动，也不属于与经常性活动相关的活动，由此产生的经济利益的总流入不构成收入，应当确认为营业外收入。

##### ②收入会导致所有者权益增加。

企业取得的收入会使企业的资产增加，例如，在取得商品销售收入、劳务收入、转让资产使用权收入的同时，会使企业的银行存款或应收款项等资产增加。或者收入会使企业的负债减少，例如，在取得商品销售收入、劳务收入、转让资产使用权收入的同时，用商品、劳务、资产的使用权来抵偿所欠对方的债务。根据“ $\text{资产} = \text{负债} + \text{所有者权益}$ ”的平衡原理可得“ $\text{所有者权益} = \text{资产} - \text{负债}$ ”，因此，无论是资产的增加还是负债的减少，收入最终都会导致所有者权益增加。

##### ③收入与所有者投入资本无关。

收入是企业日常活动中形成的，投资者投入的资本虽然使企业的资产和所有者权益

增加，但不是企业自身活动形成的经济利益的流入，因此，收入与所有者投入资本无关。

### （3）收入的分类

①收入按其企业在企业中所占的地位不同分为主营业务收入和其他业务收入。主营业务收入，又叫基本业务收入，是指企业为完成其经营目标所从事的主要经营活动取得的收入；其他业务收入，又叫附营业务收入，是指企业主要经营活动以外的其他经营活动取得的收入。

②收入按性质分为销售商品收入、提供劳务收入、让渡资产使用权收入。销售商品收入是指企业销售产品或商品取得的收入；提供劳务收入是指企业通过提供劳务取得的收入；让渡资产使用权收入是指企业通过让渡资产的使用权取得的收入。

详细内容将在以后章节讲解。

### 5) 费用

#### （1）费用的概念和确认

费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。

费用是相对于收入而言的，费用与收入相配比。费用分为广义的费用和狭义的费用。广义的费用包括各种费用和损失；狭义的费用只包括为获取营业收入销售商品或提供劳务等日常活动而发生的耗费。狭义的费用不包括损失，损失只是对收益的纯扣除。会计上的费用是指狭义的费用。

费用的确认：符合费用定义，经济利益很可能流出，从而导致企业资产减少或者负债增加、且经济利益的流出额能够可靠计量时才能予以确认。

#### （2）费用的特征

①费用是指企业在日常活动中发生的经济利益的总流出。

这里的日常活动与收入定义中的日常活动一致，都是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动。费用指企业在日常活动中发生的经济利益的总流出，不包括非经常性活动所发生的支出，例如，企业对外投资发生的投资损失；更不包括与企业正常经营活动无直接联系的、偶发的事项产生的支出或损失，例如，自然灾害等非常事项造成的财产损失等。

②费用会导致所有者权益减少。

费用的产生会使资产减少，这种减少可以是现金支出，也可以是非现金支出。例如，用现金或银行存款支付销售费用、办公费用，是现金支出；再如，产品消耗原材料，是非现金支出。费用的产生也会使负债增加，例如，企业本期发生的应付未付的水电费、职工薪酬等，使本期费用增加的同时使负债增加，将来实际支付时，终究会导致资产减少。总之，费用无论是使资产减少还是使负债增加，都会使企业的经济资源减少，使企业的经济利益流出，根据“资产=负债+所有者权益”的平衡原理可得“所有者权益=资产-负债”，费用最终会导致所有者权益减少。需要注意的是：a.在生产经营过程中，资产的减少并不都引起所有者权益减少，例如，用银行存款偿还债务本金，是资产的减少，负债的减少，并不影响所有者权益，因此，这项资产的减少不属于费用。b.负债的增加也并不都

引起所有者权益的减少,例如,从银行借入短期借款,存入银行。这项业务使资产、负债同时增加,但并不影响所有者权益。

### ③费用与向所有者分配利润无关。

费用是企业日常活动中形成的,而向所有者分配利润虽然使企业的资产减少、所有者权益减少,但不是企业的经营活动形成的经济利益的流出,属于最终利润的分配,因此,不是费用。

### (3) 费用分类

①费用按经济内容分为外购材料、外购燃料、外购动力、工资、提取的职工福利费、折旧费、利息支出、税金、其他支出。

②费用按经济用途分为直接材料、直接人工、制造费用和期间费用。直接材料指构成产品实体,或有助于产品形成的各种原料及主要材料、辅助材料、燃料、备品备件、外购半成品及其他直接材料;直接人工指直接从事产品生产人员的工资、奖金、津贴、补贴及职工福利费;制造费用又称间接费用,指企业各生产单位为组织和管理生产所发生的各项费用,一般在月末分配计入产品或劳务成本的费用;期间费用是指企业生产经营过程中发生的不能直接计入产品生产成本或劳务成本,而直接计入当期损益的费用,包括销售费用、管理费用、财务费用。

## 6) 利润

### (1) 利润的概念和确认

利润是指企业在一定会计期间的经营成果,利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。

收入减去费用后的净额反映的是企业日常活动的业绩。

计入当期利润的利得和损失,是企业非日常活动的业绩,是指应当计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。

利润是评价企业经营管理的一项重要指标,也是财务报告使用者关心的重要信息。企业实现了利润,表明企业的所有者权益将增加,业绩将提升;如果企业发生了亏损,表明企业的所有者权益将减少,业绩将下滑。

利润的确认:利润反映的是收入减去费用、利得减去损失后的净额,因此,利润的确认主要依赖于收入、费用、利得和损失的确认,其金额的确定也主要取决于收入、费用、利得和损失金额的计量。

利润项目应当列入利润表。

### (2) 利润的特征

①利润是一定会计期间(月度、年度等)的经营成果。

②利润取决于收入、费用及直接计入当期利润的利得和损失等。

③利润在未分配前属于所有者权益,为投资者所有。

### (3) 利润的分类

利润分为营业利润、利润总额、净利润三个层次。

$$\textcircled{1} \begin{array}{ccccccccccc} \text{营业} & = & \text{营业} & - & \text{营业} & - & \text{税金} & - & \text{期间} & - & \text{资产减值} & + / - & \text{公允价值变动} & + / - & \text{投资收益} \\ \text{利润} & & \text{收入} & & \text{成本} & & \text{及附加} & & \text{费用} & & \text{损失} & & \text{收益或损失} & & \text{或损失} \end{array}$$

其中：营业收入=主营业务收入+其他业务收入

营业成本=主营业务成本+其他业务成本

期间费用=销售费用+管理费用+财务费用

②利润总额=营业利润+营业外收入-营业外支出

③净利润=利润总额-所得税费用

### 1.3.3 会计要素的计量属性

企业在将符合确认条件的会计要素登记入账并列报于财务报表及其附注时，应当按照规定的会计计量属性进行计量，确定其金额。计量属性反映的是会计要素金额的确定基础，主要包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等。

#### 1) 历史成本

在历史成本计量下，资产按照购置时支付的现金或者现金等价物的金额，或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量。负债按照因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额，或者承担现时义务的合同金额，或者按照日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或者现金等价物的金额计量。

历史成本是企业取得资源时的原始交易价格，具有可靠性、可验证性。但在物价变动较大时，它的可比性、相关性就会降低，收入与费用的配比就会缺乏统一性，就不能分清经营业绩和持有收益，因此也就不能真实反映企业的财务状况。

#### 2) 重置成本

在重置成本计量下，资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。负债按照现在偿付该项债务所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。

因为重置成本可以体现资产的现时价值，接近市场公允价值，因此，目前在资产评估工作中，大都采用重置成本法。但是，重置成本的确定难度较大，无法和原持有资产完全吻合，所以信息的可靠性降低。

#### 3) 可变现净值

在可变现净值计量下，资产按照其正常对外销售所能收到现金或者现金等价物的金额扣减该资产至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税费后的金额计量。

可变现净值反映了资产的预期变现能力，是指资产在正常经营状态下，带来的未来现金流入或现金流出。

#### 4) 现值

在现值计量下，资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流入量的折现金额计量。负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量。

现值这种计量属性考虑了货币的时间价值，但未来现金流量是不确定的，所以可靠性较差。

#### 5) 公允价值

公允价值是指市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售一项资产所能收到或者转

移一项负债所需支付的价格。

企业以公允价值计量相关资产或负债，应当假定市场参与者在计量日出售资产或者转移负债的交易，是在当前市场条件下的有序交易。有序交易，是指在计量日前一段时期内相关资产或负债具有惯常市场活动的交易。清算等被迫交易不属于有序交易。

公允价值是国际上较普遍采用的一种价值计量方法，但是取得公允价值相关信息的难度较大，因此在实务操作中，应关注公允价值和资产活跃市场信息的可信程度。

在各种会计要素计量属性中，历史成本通常反映的是资产或者负债过去的价值，而重置成本、可变现净值、现值以及公允价值通常反映的是资产或者负债的现时成本或者现时价值，是与历史成本相对应的计量属性。当然这种关系也并不是绝对的。例如，资产或者负债的历史成本有时就是根据交易时有关资产或者负债的公允价值确定的。企业在对会计要素进行计量时，一般应当采用历史成本，采用重置成本、可变现净值、现值和公允价值的，应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量。

### 1.3.4 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。权责发生制是指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。相对应于权责发生制，收付实现制是以收到或支付的现金作为确认收入和费用的依据。我国《企业会计准则》规定：“企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告。”

【例1-1】根据甲公司2×16年6月份发生的下列经济业务，分别以权责发生制和收付实现制确认本月的收入、费用：

- (1) 销售产品收到5 000元，货款已收并存入银行；
- (2) 销售产品收到2 000元，购买单位甲交来现金1 000元，余款暂欠；
- (3) 收到购买单位乙上月所欠货款5 000元；
- (4) 收到购买单位丙预交货款1 200元；
- (5) 收到阳光公司交来7—12月份厂房租金12 000元；
- (6) 支付上月电费2 000元；
- (7) 支付本月应负担的办公费800元；
- (8) 支付下季度的保险费1 500元；
- (9) 负担上季度已预付的保险费500元。

权责发生制下：

收入= (1) 5 000+ (2) 2 000=7 000 (元)

费用= (7) 800+ (9) 500=1 300 (元)

收付实现制下：

收入= (1) 5 000+ (2) 1 000+ (3) 5 000+ (4) 1 200+ (5) 12 000=24 200 (元)

费用= (6) 2 000+ (7) 800+ (8) 1 500=4 300 (元)

## 1.4 会计核算的基本前提和会计信息的质量要求

### 1.4.1 会计核算的基本前提

会计所处的环境纷繁复杂,会计人员面对的社会经济环境变幻莫测,这就需要对会计对象及环境做出基本的假定,从而对企业的经营活动进行规范的确认、计量、报告。这些基本假定即会计的基本前提,又叫会计基本假设,是人们在长期的会计实践中,逐步认识、总结出的会计确认、计量、报告的合理假设。会计基本假设是会计确认、计量和报告的前提,是对会计核算所处时间、空间环境等所做的合理设定,是企业设计和选择会计方法的重要依据,是进行会计规范的基本条件和会计核算工作的基础。

我国会计的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

会计主体是会计工作为之服务的特定单位。会计主体可以是一个特定的企业,可以是某一个企业的特定部分,如这个企业的分公司、分厂等,可以是由若干家企业通过控股关系组织起来的集团公司。我国《企业会计准则》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。”即企业会计核算的对象要以自身发生的经济业务为主体,反映自身的经济活动。会计主体假设规定了会计核算的空间范围,明确了会计工作站在谁的立场上,为谁服务的问题。理解会计主体要明确以下几点:

(1) 本企业的经济活动应区别于其他企业或单位的经济活动。企业发生的经济业务往往与其他企业或单位相联系,例如,从其他企业购入材料,将产品销售给其他单位等等,企业在对经济业务进行核算时,必须站在本企业的立场上,必须以本企业的权利、义务为界限,将自身应核算的经济活动与其他企业或单位应核算的经济活动严格区别开来,正确地确认、计量、报告本企业的资产、负债和所有者权益,正确核算本企业的损益。

(2) 企业的经济活动应区别于企业投资者的经济活动。明确会计主体,除了将本企业的经济活动与其他企业或单位的经济活动区别开来,还应将企业的经济活动与企业投资者的经济活动区别开来。如果企业的投资者又是企业的经营者,因为会计核算的是企业的经济业务,因此,应将投资者的个人消费与企业的经济活动区分开,核算清楚企业与投资者的往来,正确确认、计量、报告企业自身的财务状况和经营成果。

(3) 会计主体与法人是有区别的。明确会计主体,还应明确会计主体与法人的区别。会计主体不一定具备法人资格,可以是法人,也可以不是法人;而法人一定是会计主体。比如,独资企业和合伙企业往往不具有法人资格,独资企业和合伙企业的财产和债务,在法律上仍是业主和合伙人的,但在会计的确认、计量、报告中,仍把它们看作是独立的会计主体。再比如有若干个具有法人资格的企业组成的集团公司,集团公司本身可能不具备法人资格,但在编制集团公司的财务报表(合并财务报表)时,要将集团公司看作是一个独立的会计主体。

#### 2) 持续经营

我国《企业会计准则》规定:“会计确认、计量和报告应当以企业持续经营为前提。”所谓持续经营就是指在正常情况下,企业的生产经营活动将按既定的经营目标、方针、形



式无限期地延续下去,即在可预见的将来,企业既不会清算,也不会大规模削减业务。

如果说会计主体的基本前提为会计核算规定了空间范围,那么持续经营的基本前提则为会计核算规定了时间范围。企业是否能持续经营,决定了企业采用的核算方法、原则的不同。在持续经营的前提下,才能使得会计核算方法持续、稳定,才能建立在非清算的基础上,会计主体所持有的资产才能按预定的目的消耗、出售,企业才能如期偿还债务。持续经营为会计核算的正常进行提供了依据,解决了财产计价、收益和费用确认、计量等问题。例如,在持续经营的前提下,企业收益、费用才能按权责发生制的原则确认,而不是收付实现制;企业财产才以历史成本计价,而不是现行市价或清算价格等等。

在竞争激烈的社会环境下,企业破产、清算的风险时常存在。如果有确凿的证据表明企业无法正常经营下去、即将破产、倒闭,那么在持续经营前提下的会计核算的方法、原则等将不再适用。

### 3) 会计分期

会计分期是建立在持续经营前提之上的。我们假设企业的生产经营会持续不断地进行下去,但会计要为各信息使用者及时提供信息,发挥会计的功能,实现会计的目标,总不能等到企业持续经营的过程全部结束的时候,因此,就需要将企业持续不断的生产经营过程人为地划分为会计期间,即会计分期。会计分期,就是将企业持续不断的生产经营活动人为地划分为连续的、间距相等的期间,以便确定每一个会计期间的收入、费用和盈亏,确定该会计期间的期初、期末的资产、负债和所有者权益,并据以结算账目、编制财务报表,及时向各方面提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量等的会计信息。

会计期间分为年度和中期。会计年度可以是营业年,也可以是日历年。我国规定以日历年作为会计年度,即从公历1月1日至12月31日为一个会计年度。中期是指短于一个完整会计年度的报告期间,分半年度、季度、月份,起止时间均采用公历日期,因此企业还需按半年度、季度、月份编制财务报表。

有了会计分期这一基本前提,会计核算才有了本期、非本期的区分,才有了权责发生制、收付实现制,才使不同类型的会计主体有了记账的基准,才有了应收、应付、预收和预付等的会计处理方法。

### 4) 货币计量

货币计量是指会计在确认、计量、记录、报告中以货币为计量单位,记录和反映会计主体的财务状况、经营成果和现金流量等。

企业在生产经营过程中会发生许许多多、纷繁复杂的经济业务,会计核算可以采用诸如劳动计量、实物计量和货币计量等多种计量单位,而劳动计量、实物计量只能从某一个侧面反映会计主体的生产经营情况,不能在量上比较、汇总。而货币作为一般等价物,是衡量一般商品的价值共同尺度,因此,在会计核算中为了全面反映生产经营情况,提供系统、综合的会计信息资料,应以货币作为计量单位,以其他计量单位作为辅助。所以,《企业会计准则》规定:“企业会计应当以货币计量。”在货币计量的基本前提下,企业进行会计核算以人民币作为记账本位币。企业的业务收支以外币为主的可以选择外币作为记账本位币,但在编制财务报告时应折算为人民币。境外的中国企业在向国内报送财务报告时,应折算为人民币。