

会计学原理财经类规划教材

会计学原理

(第二版)

杨洁 主编



厦门大学出版社
XIAMEN UNIVERSITY PRESS

国家一级出版社
全国百佳图书出版单位

财经类规划教材

(第二版)

会计学原理

主 编：杨 洁

副主编：（以编写章节先后为序）

曾湘萍 黄 政 陈 琴 吴风奇

吴日中 金妍希 吴 越



厦门大学出版社
XIAMEN UNIVERSITY PRESS

国家一级出版社
全国百佳图书出版单位

图书在版编目(CIP)数据

会计学原理/杨洁主编. —2 版. —厦门:厦门大学出版社,2014.8
(应用型本科财经类规划教材)

ISBN 978-7-5615-5162-2

I. ①会… II. ①杨… III. ①会计学-高等学校-教材-IV. ①F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2014)第 166242 号

厦门大学出版社出版发行

(地址:厦门市软件园二期望海路 39 号 邮编:361008)

<http://www.xmupress.com>

xmup@xmupress.com

泉州新春印刷有限公司印刷

2014 年 8 月第 2 版 2014 年 8 月第 1 次印刷

开本:787×1092 1/16 印张:16.25

字数:380 千字

定价:32.00 元

本书如有印装质量问题请直接寄承印厂调换

前 言

《会计学原理》是高等院校会计专业的专业基础课和非会计专业的公共基础课。本教材编写的目的是使学生通晓会计学的基本原理,掌握会计工作的基本操作技能和会计信息的生成机制,形成初步的会计理念,为社会实践奠定较为扎实的基础。本教材的编写以实用为主、以够用为度,按照应用型人才培养目标与规格要求编写,尽量采用通俗易懂的语言和案例来阐述会计问题,方法上力求深入浅出、循序渐进,以求达到易学易用的效果。

本教材编写的主要特色有:

(1)以通俗易懂的文字阐述较为完整的会计基本理论与方法。本书各章均设有“教学目标”“导入案例”“教学内容”“本章小结”“案例解析”和“习题精选”“会计天地”“轻松一刻”等模块,便于学生完整地理解和掌握知识,介绍的过程中配有图表,形式较为活跃。并增加对会计考试内容的介绍,方便学生有计划地系统学习会计相关知识。

(2)以培养应用型人才为目标,强调知识的渐进性和实用性。由于《会计学原理》是会计专业的入门课程,许多学生初学时不能正确地使用会计科目,而会计科目又是处理经济业务的核心环节,针对这种情况,本教材特别对企业常用会计科目进行简要说明,以加深学生对会计科目的理解,加强学生对会计科目的运用能力。本教材不仅适用于会计专业,而且适用于经济管理类非会计专业。

(3)以案例教学为突破口,做到理论教学和实践操作的有机统一。每章都以典型案例导入学习内容,在介绍知识点时也尽量运用案例,在教学中突出会计教学的理论性、实务性和可操作性的特点,将会计基本原理与当前会计实务有机地结合起来,强调会计教学思想、教学模式和教学方法的实用性和灵活性。

本教材由杨洁担任主编,组织了既有教学经验又有实践技能的教师编写,具体的编写分工如下:第一章、第六章由杨洁编写;第二章、第三章由曾湘萍编写;第四章由黄政编写;第五章由陈琴编写;第七章由吴风奇编写;第八章由吴日中编写;第九章、第十章由吴越、金妍希编写。教材由杨洁负责大纲的拟定和内容的审订并定稿。本教材在编写的过程中参考了许多文献资料,在此对相关作者表示衷心的感谢!

由于时间仓促、水平有限,本书难免存在不妥和疏漏之处,敬请专家学者及广大读者批评指正。

《会计学原理》编写组

2014年6月

目 录

第一章 总论..... 1

第一节 会计概述..... 1

第二节 会计基本假设与会计一般原则..... 7

第三节 会计发展前景与会计资格考试 13

 本章小结 20

 案例解析 21

 习题精选 22

 会计天地 24

第二章 会计要素及会计等式 25

第一节 会计要素 25

第二节 会计等式 32

 本章小结 37

 案例解析 37

 习题精选 38

 会计天地 39

第三章 会计账户与复式记账法 40

第一节 会计科目 40

第二节 会计账户 44

第三节 复式记账法 49

 本章小结 59

 案例解析 59

 习题精选 59

 趣味练习 63

 会计天地 64

第四章 制造业企业主要经济业务的核算 65

第一节 制造业企业主要经济业务的内容 65

第二节 筹资业务的核算 69

第三节 供应过程的核算 75

第四节 生产过程的核算 84

第五节 销售过程的核算 92

第六节 财务成果形成与分配的核算·····	100
本章小结·····	113
案例解析·····	113
习题精选·····	114
会计天地·····	116
第五章 会计凭证·····	117
第一节 会计凭证概述·····	117
第二节 原始凭证·····	118
第三节 记账凭证·····	127
第四节 会计凭证的传递和保管·····	132
本章小结·····	135
案例解析·····	135
习题精选·····	135
会计天地·····	137
第六章 会计账簿·····	138
第一节 会计账簿的意义和种类·····	138
第二节 会计账簿的设置和登记·····	142
第三节 对账和结账·····	151
第四节 会计账簿的更换和保管·····	156
本章小结·····	157
案例解析·····	158
习题精选·····	158
会计天地·····	160
第七章 财产清查·····	161
第一节 财产清查概述·····	161
第二节 财产清查方法·····	164
第三节 财产清查结果的处理·····	168
本章小结·····	172
案例解析·····	173
习题精选·····	174
会计天地·····	175
第八章 账务处理程序·····	176
第一节 账务处理程序概述·····	176
第二节 记账凭证账务处理程序·····	177
第三节 汇总记账凭证账务处理程序·····	179
第四节 科目汇总表账务处理程序·····	181
本章小结·····	183
案例解析·····	183

习题精选.....	189
会计天地.....	190
第九章 财务会计报告	191
第一节 财务会计报告概述.....	191
第二节 资产负债表.....	196
第三节 利润表.....	205
第四节 现金流量表.....	209
第五节 会计报表附注.....	216
本章小结.....	218
案例解析.....	218
习题精选.....	218
会计天地.....	220
第十章 会计工作的组织和管理	221
第一节 会计工作组织概述.....	221
第二节 会计机构和会计人员.....	223
第三节 会计职业道德.....	227
第四节 会计档案.....	229
第五节 内部会计制度.....	232
本章小结.....	233
案例解析.....	234
习题精选.....	235
会计天地.....	236
附录 1 中华人民共和国会计法	237
附录 2 企业会计准则——基本准则	244
参考文献	249

第一章

总 论

【教学目标】

1. 了解会计的产生与发展历程
2. 理解会计含义和会计对象
3. 掌握会计的职能和方法
4. 熟悉会计的基本假设与会计一般原则
5. 了解会计的发展前景和会计职业资格考试

【导入案例】

根据近三年的数据统计,在国家公务员考试招录中,会计专业连续三年稳坐“十大需求专业”前三甲^①。据调查,全球 500 强中首席执行官或总裁的教育背景中,会计专业占 29%;欧美几大跨国企业海外总代理的教育背景中,会计专业占 26%。在 21 世纪,会计学和外语、计算机语言成为 21 世纪的管理者必备的三种语言;《会计学原理》不仅是高等院校会计专业必须学习的课程,也是经济管理类的工商管理、市场营销等非会计专业必修的一门专业基础课。那么,会计到底是什么?为什么这么多人要学会计?学了会计能做什么呢?

第一节 会计概述

一、会计的产生和发展

会计的产生源于社会生产实践的需要。人类要生存,就要进行生产活动,生产活动必然产生一定的费用支出,也会取得一定的劳动成果,因此要将成果与费用进行对比,于是会计便应运而生了。它的发展过程主要有三个阶段,如图 1-1 所示。

(一)古代会计

这一阶段大致是原始社会中后期至封建社会末期这一历史时期。在原始社会,由于当时的生产活动很简单,生产成果的种类和数量很少,人们只是在生产活动之余,采用“结

^① 资料来源:人民网, <http://fujian.people.com.cn/n/2012/0220/c235033-16767218.html>, 2012 年 2 月 20 日。



图 1-1 会计的发展历程

绳”“堆石”“刻竹”等简单的方法记录生产活动。这就是原始的会计或会计萌芽。

随着生产力的发展,生产规模不断扩大和生产社会化,特别是私有制的出现,生产过程便逐步产生了用货币形式进行计量和记录的方法,会计便逐渐从生产职能中分离出来,成为独立的职能。

在我国,远在奴隶社会的西周时期,就设立了专司朝廷钱粮收支的官吏——“司会”,进行“月计岁会”,把每月零星计算称为“计”,把年终总和计算称为“会”。

在封建社会的宋朝初期出现了“四柱清册”,包括反映钱粮的“旧管”“新收”“开除”“实在”,分别相当于现代会计的“期初结存”“本期收入”“本期支出”和“期末结存”。

在明朝时期,随着商品经济的发展,开始用货币计量各种收入和支出;在清朝时期又出现了龙门账,将账目划分为进、缴、存、该,年终通过进与缴对比、存与该对比,确定盈亏,称为“合龙门”。

(二) 近代会计

一般认为这一阶段始于工业革命兴起时的 14 世纪至 20 世纪 50 年代初。工业革命兴起时,经济活动变得复杂起来,单式记账无法完整反映资金的来龙去脉,1494 年意大利数学家卢卡·伯乔利著《算术、几何、比与比例概要》一书,其中包括著名的“簿记论”,比较系统地介绍了“威尼斯簿记法”,并结合数学原理从理论上加以概括,被公认为是复式簿记最早形成文字的记载,也是会计发展史上的一个重要里程碑,标志着近代会计的最终形成。

(三) 现代会计

这一阶段大致从 20 世纪 50 年代至今。随着社会化大生产和劳动分工、专业化的不断发展,市场竞争更趋激烈,为了提高经济效益,加强对经济活动过程的控制,企业管理当局对会计提出了更高的要求,不仅要求会计事后记账、算账,更重要的是进行事前的预测、决策,以实现对经营过程的全面控制。与此相适应,现代化的管理方法和技术渗透到会计领域,传统的会计分化为以对外提供财务信息为主的财务会计和为管理决策提供信息的管理会计,丰富发展了会计的内容、职能和技术方法,把会计理论和会计方法推进到一个崭新的阶段。

会计发展的历史表明,经济的发展离不开会计,会计理论和方法的进步和提升又会进一步促进经济的发展。会计是人类生产实践的产物,社会生产和经济的发展决定了会计的发展。经济越发展,会计越重要。

二、会计的含义和会计对象

(一) 会计的含义

会计是为了适应社会生产活动的客观要求而产生和发展起来的,会计正是在为社会经济发展服务中不断完善,并成为独立学科的。作为一门正在发展的学科,人们对会计的含义有不同的认识。

1. 会计工具论

这种观点认为:会计是经济管理的一种工具。它强调会计就是记账、算账和报账,它本身不具有管理的职能,只能为管理服务,从而埋没了会计在经济活动中的地位、职能和作用。在 20 世纪 50 年代,我国理论界认为,“会计核算是对国民经济统一体系的各个环节的活动进行监督和领导的最重要的工具”,这一理论成为 20 世纪 50—70 年代在我国占据支配地位的一种思想及理论。

2. 会计信息论

这种观点认为:会计是一个信息系统。会计以货币为主要计量单位,对一个会计主体的经济活动过程的数据进行记录、加工、整理,揭示该会计主体的财务状况与经营成果,其主要作用在于向有关信息使用者提供反映会计主体财务状况、经营成果的有用信息,以便信息使用者制定各种经济决策时使用。支持这种观点的主要代表人物有余绪缨教授和葛家澍教授等,他们认为会计是“旨在提高企业和各单位活动的经济效益,加强经济管理而建立的一个以提供财务信息为主的经济信息系统”。

3. 会计管理论

这种观点认为:会计是一种管理活动,是经济管理的重要组成部分。会计管理活动论是由杨纪琬教授和阎达五教授率先提出的。这种观点认为,会计虽然主要以货币为主要计量单位对一个会计主体的经济活动过程进行全面、系统、连续的计量和记录,并进行检查和分析,提供财务信息;但计量、记录、分析、检查,以及提供财务信息并不是会计的最终目的,而是会计所用的手段。会计的目的是通过提供的财务信息达到从一个特定的侧面管好一个企业的生产和经营,以最少的耗费取得最大的经济效益。因此,从会计所能发挥的作用和要求达到的目的看,会计是一种管理活动,是企业经济管理活动的重要组成部分。

20 世纪 80 年代以来,会计信息论和会计管理论逐步成为我国关于会计本质讨论的两大主流派观点。根据以上的分析,我们可以将会计理解为:会计是以货币为主要计量单位,通过一系列专门方法,对各单位的经济活动进行连续、系统、全面、综合的核算和监督,并向有关各方面提供会计信息,以提高经济效益的一项管理活动。

(二) 会计的对象

会计的对象是指会计所核算和监督的内容。凡是能够以货币表现的经济活动的特定对象,都是会计核算和监督的内容。以货币表现的经济活动通常又称为价值运动或资金运动。因此,会计对象是社会再生产过程中的资金运动。

任何企业要从事生产经营活动,首先必须拥有一定数量的财产物资,这些财产物资的货币表现,就称之为经营资金,简称资金。随着企业生产经营活动的不断进行,企业的资金也在不断地发生变化,如资金的取得与形成、资金的耗费与收回、资金的分配和积累等,

这就是资金的运动。

会计以货币为主要计量尺度,以企业的资金运动为对象,对企业生产经营活动进行核算和监督。因此,企业会计的对象可以概括为:企业再生产过程中的资金运动,具体包括资金的取得与退出、资金的循环与周转、资金的耗费与收回等方面。

制造企业的生产经营过程包括供应过程、生产过程、销售过程三个阶段。其资金运动具体过程如图 1-2 所示。

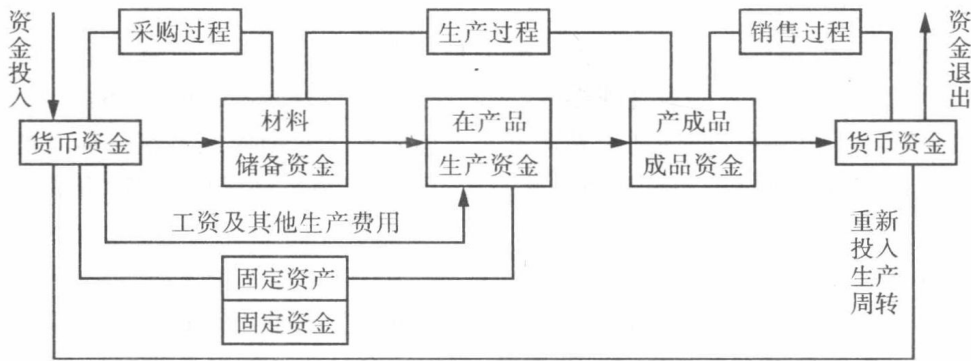


图 1-2 制造企业的资金循环与周转

三、会计的职能和方法

(一)会计的职能

会计职能是指会计在经济管理中所具有的功能或能够发挥的作用。会计的基本职能是进行会计核算,实行会计监督。马克思曾把会计的基本职能概括为对“过程的控制和观念的总结”,这是对会计职能的一种传统的概括方式,一般理解为反映(核算)与监督。因此,通常认为会计核算与会计监督是会计的基本职能。

随着生产的发展、经济关系的复杂化和理论的提高,会计传统职能得到不断细分和充实,新的职能不断出现,出现了会计多功能论,会计除了传统的核算、监督职能外,还有分析经济情况、预测经济前景、参与经济决策等各种职能。

1. 会计核算职能

会计核算职能也可以称为反映职能,它是会计的首要职能,是会计发挥其他职能的基础,是指以货币为主要计量单位,对各单位的经济活动进行记录、计算、分类、汇总,提供综合反映各单位经济活动情况的全面、系统、完整的会计信息的过程。比如你自己成立了一家公司,你想知道公司这个月购买了多少原材料,销售了多少产品,在购销过程中发生了多少费用,月底到底赚取了多少利润等相关信息,就必须采用一定的方法,将经营过程中发生的资金运动都记录下来并计算盈亏,最后以一定的形式进行汇总报告。这种记录、计算和报告的过程就是会计核算。会计核算所提供的会计信息,既是企业内部决策者进行决策的重要依据,又是企业外部信息使用者了解企业财务状况与经营成果的有效途径。

2. 会计监督职能

会计监督职能是指会计人员按照相关的法规、政策和制度,使用特定的程序和方法,

对单位内部经济活动的全过程进行综合监督和督促,以确保会计信息的相关性和可靠性,促使经济活动按规定的要求运行,使之达到预期目标的功能。会计监督包括事前、事中和事后的全过程的监督。对已经发生或已经完成的经济业务进行合规性、合法性检查是会计监督的基本内容,也是会计的事后监督。此外,会计监督还体现在经济业务发生过程之中,以及尚未发生之前,即会计的事中监督和事前监督。例如,对会计的原始凭证、记账凭证进行审核就是事后监督;在预算执行过程中进行分析和控制就是事中监督;对预算、计划的审定就是事前监督。

会计核算与会计监督是相互作用、相辅相成的。会计核算会计监督的基础,没有会计核算,会计监督就无从谈起;而会计监督是会计核算质量的保证。两者必须结合起来发挥作用,才能提供真实、完整的会计信息。

3. 会计的其他职能

随着社会经济的发展和经济管理的现代化,会计的职能也会随之发生变化,一些新的职能不断出现。一般认为,除了会计核算和会计监督两个基本职能之外,还有分析经济情况、预测经济前景、参与经济决策等各种职能。比如企业要进行一项经营决策,到底是干有利,还是不干有利;是这样干有利,还是那样干有利。现代企业从项目选择、地址选择开始到采用什么生产技术、配备什么设备、选用什么材料等都要进行一系列的决策,而这些决策需要会计对相关数据进行分析,然后通过会计预测,从投资效益的价值角度比较各种方案的利弊,才能使企业经营决策者选择最优方案。因此,会计在经营管理中扮演了十分重要的角色。

(二)会计的方法

会计的方法是会计职能的具体化,是指用来核算和监督会计对象、完成会计任务的手段。

会计的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。其中会计核算方法是基础,会计分析方法是会计核算方法的继续与发展,会计检查方法是会计核算方法和会计分析方法的有力保证。本课程主要介绍会计核算方法。

会计核算方法是指将经济信息加工成会计信息的方法,即进行会计确认、计量、记录、计算、分类汇总和对外报告,以提供全面、连续、系统、综合的会计信息的专门方法。会计核算方法主要包括设置账户、复式记账、填制和审核凭证、设置和登记账簿、成本计算、财产清查和编制会计报表等(见图 1-3)。下面对会计核算的方法分述如下。

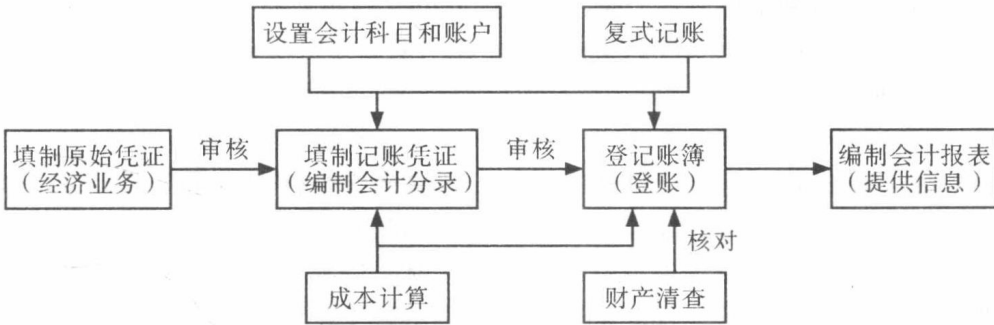


图 1-3 会计核算方法体系

1. 设置会计科目和账户

设置会计科目和账户就是根据经济业务的性质进行分类,并在相应的账簿中开设相应的账户。由于会计对象的具体内容复杂繁多,所以必须设置账户对其分类记录,账户可以反映会计对象各个具体内容的增减变化情况及其结果,利用账户分类地反映各项经济业务,有利于提供管理需要的会计信息。

2. 复式记账

复式记账是为了科学、全面地反映每一项经济业务的来龙去脉而采用的一种会计专门方法。复式记账法是相对于单式记账法而言的,它要求对任何一项经济业务都要以相等的金额在两个或两个以上的账户中相互联系地进行登记,从而可以完整地反映经济业务的全貌,了解经济业务的来龙去脉,并可通过账户的平衡关系,检查账簿记录的正确与否。

3. 填制和审核凭证

填制和审核凭证是为了保证会计记录的真实、可靠,检查经济业务是否合理合法而采用的一种会计专门方法。它既是会计核算的一种方法,也是会计检查的一种方法。会计离不开记账,记账必须有根据,会计凭证就是证明经济业务已经完成,并可明确经济责任的书面证明,是记账的依据。对于发生的任何一笔经济业务,都必须先填制凭证,填制的会计凭证都需经过会计部门和有关部门审核,以检查经济业务的合理性和合法性。只有经过审核无误的会计凭证才能作为记账的依据。填制和审核凭证是保证会计核算质量的重要手段,也是实行会计监督的重要方面。

4. 设置和登记账簿

账簿是反映经济业务的载体。登记账簿就是为了连续、完整、科学地记录和反映经济业务而采用的一种会计专门方法。登记账簿要以会计凭证为依据,利用账户和复式记账的方法,将发生的经济业务分门别类而又相互联系地在账簿中加以全面反映,以便提供完整而又系统的会计信息。账簿记录是编制会计报表的主要依据。

5. 成本计算

成本计算是为了加强对企业生产经营过程中各项费用、成本的分析与控制,正确地计量资产和计算盈亏而采用的一种会计专门方法。成本计算是对企业生产经营过程中发生的各种费用,按照一定的成本计算对象,采用一定的计算方法进行分配归集,以确定各成本计算对象的总成本和单位成本。通过成本计算可以对企业资产进行正确计价,并确定盈亏;同时也可以考核企业成本水平的变化情况,分析成本升降原因,以便寻求降低成本、提高经济效益的途径。

6. 财产清查

财产清查是为了保证账簿记录和会计报表信息的客观性而采用的一种会计专门方法。由于种种原因,财产物资的账面记录往往与实际结存情况不尽一致,这就需要定期或不定期地盘点实物、核对账目,进行财产清查。在财产清查中如发现实物与账面记录不符,应进一步查明原因,并及时调整账面记录,以保持账实相符。同时,通过财产清查可以明确经济责任,挖掘财产物资的潜力,加强对财产物资的管理,加速资金周转,以保证会计报表提供会计信息的真实性。

7. 编制会计报表

编制会计报表是为了总括地反映一个特定单位的财务状况和经营成果,提供财务信息而采用的一种会计专门方法。会计报表是以账簿记录为依据,经加工整理而产生的一套完整指标体系。编制会计报表是对日常会计核算的总结,是在账簿记录基础上对会计核算资料的进一步加工整理,也是进行会计分析、会计检查、会计预测和会计决策的重要依据。

会计核算的各种方法相互联系、密切配合,构成了一个完整的会计核算方法体系,缺一不可。这种相互联系表现为:为了对会计对象进行反映和监督,在会计工作开始之前,必须把作为会计对象的会计要素进行科学的、具体的分类,设置会计科目,并依据会计科目设置账户;同时,应当选择在账户上相互联系的、反映经济活动来龙去脉的复式记账方法。在会计工作开始后,首先应填制或取得原始凭证,并运用会计科目和账户以及复式记账方法填制记账凭证;然后根据记账凭证或记账凭证汇总表等登记账簿,并在有关成本计算类账户上进行成本计算;在每个会计期末,应对财产物资及资金进行清查盘点,以保证账实相符和会计信息的准确性,在账实相符、账账相符的基础上编制会计报表,向有关方面提供会计信息。以上方法的具体内容将在本书以后章节中详细介绍。

第二节 会计基本假设与会计一般原则

一、会计的基本假设

会计基本假设,又称会计核算的基本前提,是对会计核算所处的时间、空间环境及计量尺度等作的合理设定,是进行会计确认、计量和报告时必须明确的前提条件。国内外会计界多数人公认的会计核算的基本前提有以下四个: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,是指会计核算所服务的特定单位。一般来讲,符合以下条件的就可确定为会计主体:(1)拥有一定数量的经济资源;(2)独立进行生产经营活动或其他活动;(3)实行独立决算,并编制独立的会计报表。

会计主体可以是企业、行政事业单位、社会团体,也可以是其内部的某个单位(如总公司下的分公司);可以是单一的企业,也可以是几个企业组成的企业集团。值得注意的是,会计主体与经济上的法人并不完全是一个概念。法人是指具有民事权利能力和民事行为能力,依法独立享有民事权利和承担民事义务的组织,法人又称为法律主体。作为一个法律主体,其经济上必然是独立的,因此法律主体一般来说是会计主体,但是会计主体并不一定是法律主体。

会计主体假设的提出,为会计工作明确了空间范围和界限,解决了会计为谁核算的问题。会计主体假设是站在会计主体的立场上进行的,而不是为所有者、经营者或其他利益关系人进行的。

【例 1-1】贺先生于 2009 年创建了中驰公司,假设贺先生为该公司唯一的所有者,2011 年 12 月公司赚取利润后贺先生从公司提取现金 6 万元。这项经济业务该如何进行反映呢?

在做账务处理时,首先要弄清楚会计主体,虽然贺先生手中增加了 6 万元的现金,但是,站在中驰公司这个会计主体的立场上,公司的货币资金减少 6 万元,所以会计主体中驰公司应记录减少货币资金 6 万元。

一切会计核算工作都是站在特定会计主体立场上进行的,会计核算的对象只限于会计主体自身的财务活动,不包括所有者、经营者本人及其他经济实体的财务活动。只有明确会计主体范围,才能客观地确认资产和负债、衡量收入和费用,才能正确反映一个经济实体的财务状况和经营成果。

(二)持续经营

持续经营是指会计主体在可以预见的将来,企业将根据正常的经营方针和既定的目标持续经营下去,不会停业,也不会大规模削减业务。即在可预见的未来,该会计主体不会破产清算,所持有的资产将正常营运,所负有的债务将正常偿还。

持续经营假设的提出,为会计工作明确了时间范围,对于会计是非常重要的。只有在这一前提条件下,企业拥有的各项资产才能按原定的用途使用,承担的债务也将按现时承诺的条件清偿,才能正确计算企业的经营成果。

【例 1-2】中驰公司购入一套生产设备,价值 100 万元,预计使用年限为 10 年,由于持续经营假设的存在,公司可以假定该设备会在持续经营的生产经营过程中长期发挥作用,不断地为公司生产产品,直到设备报废。为此公司应该对该设备根据购买时取得的实际成本记账,并采用折旧的方法,将设备的磨损价值逐步分摊到预计使用年限期间所生产的相关产品成本中去,因此公司每年应将设备磨损价值 10 万元分期计入当年成本。

当然,持续经营只是一个假定,任何企业在经营中都存在破产、清算等不能持续经营的风险。一旦进入破产清算,就应当改变会计核算方法。

(三)会计分期

会计分期是指将会计主体持续不断的生产经营活动划分为若干连续的、相等的期间,以便分期结算盈亏和编制财务会计报告。这一前提是从持续经营前提引申出来的,也可以说是持续经营前提的客观要求。

会计期间划分的长短会影响损益的确定,一般地说,会计期间划分得越短,反映经济活动的会计信息质量就越不可靠。当然,会计期间的划分也不能太长,太长了会影响会计信息使用者及时使用会计信息的需要满足程度。因此,必须合理地划分会计期间。通常,会计期间的划分,是确定会计年度。

我国企业会计准则规定,我国会计期间与公历日期一致,即自每年 1 月 1 日起至该年 12 月 31 日止为一个会计年度。会计年度确定后,一般按日历确定会计半年度、会计季度和会计月份这三种常用的会计中期。因此企业应按年、半年、季和月份结算账目,编制会计报表。有了会计期间这个前提,才产生了本期与非本期的区别,才产生了权责发生制和收付实现制的记账基础,才能正确贯彻配比原则。

(四) 货币计量

货币计量是指会计主体在进行会计确认、计量、记录和报告时采用货币作为主要计量单位,反映会计主体的财务活动情况。由于货币是衡量一般商品价值的共同尺度,其他的计量单位,如实物计量和时间计量,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也不便于会计计量和经营管理。因此,为了全面反映企业的生产经营活动和有关交易事项,会计上选择货币作为主要计量单位。当然,以货币作为计量尺度也有不足之处,许多影响企业财务状况和经营成果的因素,并不是都能用货币计量的,为了弥补货币量度的局限性,企业可采用一些非货币指标作为补充。

记账本位币是记账使用的货币种类,在我国,人民币是国家法定货币,所以,在《企业会计制度》中规定,我国的会计核算以人民币为记账本位币。业务收支以人民币以外的货币为主的企业,可以选定其中一种货币作为记账本位币,但是编报的财务会计报告应当折算为人民币。在境外设立的中国企业向国内报送的财务会计报告,应当折算为人民币。

二、会计一般原则

会计核算的一般原则,是指进行会计核算必须遵循的基本规则和衡量会计工作成败的标准,具体包括两个方面,即衡量会计信息质量的一般原则,确认和计量的一般原则。

(一) 衡量会计信息质量的一般原则

1. 可靠性

可靠性原则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、记录和报告,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。

【例 1-3】某公司在 2011 年年末发现公司销售萎缩,无法实现年初预定的销售目标,但考虑到在 2012 年春节前后,公司的销售可能会出现较大幅度的增长,公司为此提前预计商品销售,在 2011 年末填制了一些产品出库凭证,并确认销售收入实现。公司以虚构的交易事项确定收入,这种处理不是以实际发生的交易事项为依据的,违背了会计信息质量要求的可靠性原则。

2. 相关性

相关性原则指企业提供的会计信息应当与财务会计报告使用者的经济决策需要相关,有助于财务会计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。

相关性原则要求企业提供的会计信息能够反映企业的财务状况、经营成果和现金流量,以满足会计信息使用者的需要。信息的价值在于其与决策相关,有助于决策。在会计核算工作中坚持这一原则,就要求在收集、加工、处理和提供会计信息的过程中,充分考虑会计信息使用者的需求。

3. 可理解性原则

可理解性原则指企业提供的会计信息应当清晰明了,便于财务会计报告使用者理解和使用。企业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,弄懂会计信息的内容,这就要求会计信息应当清晰明了、易于理解。只有这样,才能满足向会计信息使用者提供决策有用信息的要求。

4. 可比性

可比性原则是指会计核算应当按照规定的会计处理方法进行,会计指标应当口径一致,提供的会计信息应当具有可比性。主要包括两层含义:

(1) 同一企业在不同时期的纵向可比

同一企业在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。确需变更的,应当在附注中说明。

(2) 不同企业在同一时期的横向可比

不同企业在同一时间的比较,强调的是各企业口径一致,相互可比。只有遵循可比性原则,一个企业才可以同本行业的不同企业进行比较,了解自己在本行业中的地位,存在哪些优势和不足,从而制定出正确的发展战略。

【例 1-4】现有甲、乙两人同时投资一个相同的商店。假设一个月以来,甲取得了 20 000 元的收入,乙取得了 17 500 元的收入,都购进了 10 000 元的货物,都发生了 5 000 元的广告费。假设均没有其他收支。月末计算收益时,甲将 5 000 元广告费全部作为本月费用,本月收益为 5 000 元($20\,000 - 10\,000 - 5\,000$);而乙认为 5 000 元广告费在下月还将继续起作用,因而将它分两个月分摊,本月承担一半即 2 500 元。因而乙本月收益也为 5 000 元($17\,500 - 10\,000 - 2\,500$)。

从经营过程看,甲显然比乙要好,在其他因素相同的情况下,甲比乙取得了更多的收入,但从收益计算的结果看,甲与乙是一样的。可见,收益结果未能客观地反映经营过程,原因就在于对广告费采用了不同的处理方法。正是由于收益计算的基础或依据不一样,使得甲、乙二者的收益结果不具有可比性,也就是说,我们不能因为他们各自计算出的收益一样就断定两者的经营效益相同。可以想象,如果每一个企业都利用各自不同的会计处理方法,那么就无法用他们提供的信息来判断哪家企业的生产经营活动与效益更好。这就是会计核算中要使不同企业采用相同的核算方法以便使提供的会计信息具有可比性的原因。

可比性原则要求不同企业都要按照国家统一规定的会计核算方法与程序进行,以便会计信息使用者进行企业间的比较。

仍以上述案例,如果规定广告费必须全部计入当月费用,则甲的收益仍为 5 000 元,而乙的收益则为 2 500 元($17\,500 - 10\,000 - 5\,000$)。此时,由于他们是采用相同的处理方法,因而结果具有可比性,即我们可以据此结果得出结论:本月甲的经营效益要比乙好。

5. 实际重于形式

实际重于形式原则要求企业应当按照交易或事项的经济实质进行会计核算,而不应当仅仅按照它们的法律形式作为会计核算的依据。例如,以融资租赁方式租入的资产。虽然从法律形式来看,承租企业并不拥有其所有权,但由于租赁合同中规定的租赁期相当长,接近于该资产的使用寿命;租赁期结束时承租企业有优先购买该资产的选择权;在租赁期内承租企业有权支配资产并从中受益。从其经济实质来看,企业能够控制其创造的未来经济利益,所以,会计核算上将以融资租赁方式租入的资产视为承租企业的资产。如果企业的会计核算仅仅按照交易或事项的法律形式或人为形式进行,而其法律形式或人为形式又未能反映其经济实质和经济现实,那么,会计核算的结果不仅不会有利于会计信