

高等院校财务与会计专业规划教材

基础会计学

(第二版)

Basic Accounting

◆ 主 编 孟宪宝

◆ 副主编 王明吉 孙俊东



ZHEJIANG UNIVERSITY PRESS

浙江大学出版社

高等院校财务与会计专业规划教材

基础会计学

(第二版)

Basic Accounting

◆ 主 编 孟宪宝

◆ 副主编 王明吉 孙俊东



ZHEJIANG UNIVERSITY PRESS

浙江大学出版社

图书在版编目 (CIP)数据

基础会计学 / 孟宪宝主编. —2 版. —杭州: 浙江大学出版社, 2015. 8
ISBN 978-7-308-14810-8

I. ①基… II. ①孟… 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 (2015) 第 137248 号

基础会计学(第二版)

主 编 孟宪宝

副主编 王明吉 孙俊东

丛书策划 朱 玲

责任编辑 朱 玲

封面设计 周 灵

出版发行 浙江大学出版社

(杭州市天目山路 148 号 邮政编码 310007)

(网址: <http://www.zjupress.com>)

排 版 杭州中大图文设计有限公司

印 刷 富阳市育才印刷有限公司

开 本 787mm×1092mm 1/16

印 张 13.25

字 数 330 千

版 次 2015 年 8 月第 2 版 2015 年 8 月第 1 次印刷

书 号 ISBN 978-7-308-14810-8

定 价 28.00 元

版权所有 翻印必究 印装差错 负责调换

浙江大学出版社发行部联系方式: 0571-88925591; <http://zjdxcs.tmall.com>

前 言

基础会计学是会计专业学生的入门课程,也是非会计专业学生了解和认识会计的一门基础课程。本书力求使初学者掌握会计的基本理论、基本方法和基本操作技能,为学习和理解后续课程打好扎实的基础。针对当前社会主义市场经济体制环境、国际经济一体化的大趋势以及用人单位对人才的需求,在吸收了当前优秀的会计学基础类教材的基础上,结合编写组成员在教学、教改和会计实践中积累的经验,编写了这本《基础会计学》教材。

本书力求突出以下特点:①基础性。本着简练、实用的原则,调整了课程的框架结构和内容,使内容更加精炼和系统化。②规范性。在内容上反映了当前会计法规的最新内容,体现了知识的时代性。③实践性。会计是一项实践性较强的技术工作,把会计基本方法(会计核算方法)与会计工作规范有机结合起来,体现了会计工作的指导性和可操作性。

本教材在浙江大学出版社的大力支持下,由河北师范大学商学院会计系组织编写。本书由孟宪宝任主编,王明吉、孙俊东任副主编。编写人员具体分工如下:第一章、第二章和第三章由孟宪宝编写;第四章和第八章由王明吉编写;第七章由孟宪宝、王明吉合作完成;第六章和第十一章由孙俊东编写;第九章和第十章由王胜荣、孙俊东合作完成;第五章由刘海英编写。

本书适用于普通高等院校、高等职业教育和成人教育的会计专业和非会计管理类专业学生教学,也可作为其他管理人员的参考工具书。由于我们水平所限,书中不妥之处在所难免,恳请读者批评指正。

编者结合 2014 年修订的《企业会计准则》,对相关内容进行了修订,使本教材更具有适用性。

编 者
2015 年 7 月

目 录

第一章 总 论	1
第一节 会计的含义	1
第二节 会计的职能、目标和作用	4
第三节 会计对象、会计要素与计量属性	7
第四节 会计基本假设与会计基础	14
第五节 会计信息质量要求	17
第六节 会计方法	21
【本章小结】	22
【关键词】	23
【思考题】	23
第二章 会计科目与账户	24
第一节 会计科目	24
第二节 账 户	29
【本章小结】	31
【关键词】	31
【思考题】	31
第三章 复式记账	32
第一节 会计等式	32
第二节 复式记账原理	36
第三节 借贷记账法	37
第四节 账户对应关系及会计分录	45
【本章小结】	46
【关键词】	47
【思考题】	47
第四章 账户和借贷记账法的应用	48
第一节 工业企业主要经济业务概述	48
第二节 资金筹集业务的核算	49
第三节 生产准备业务的核算	52
第四节 产品生产业务的核算	60
第五节 产品销售业务的核算	68

第六节 财务成果业务的核算	73
【本章小结】	81
【关键名词】	82
【思考题】	83
第五章 账户体系与分类	84
第一节 建立账户体系的意义及方式	84
第二节 账户按照经济和内容分类	85
第三节 账户按照用途和结构分类	87
【本章小结】	97
【关键名词】	97
【思考题】	97
【案例分析】	97
第六章 会计凭证	100
第一节 会计凭证及其意义	100
第二节 原始凭证的种类及其填制和审核	101
第三节 记账凭证的种类及其填制与审核	107
第四节 会计凭证的传递和保管	114
【本章小结】	115
【关键名词】	116
【思考题】	116
【案例分析】	116
第七章 会计账簿	117
第一节 会计账簿的意义和种类	117
第二节 日记账	121
第三节 分类账	125
第四节 记账规则	130
第五节 对账与结账	133
【本章小结】	137
【关键名词】	138
【思考题】	138
第八章 财产清查	139
第一节 财产清查的意义和种类	139
第二节 财产的盘存制度	142
第三节 财产清查的程序与方法	143
第四节 财产清查结果的处理	149
【本章小结】	155
【关键名词】	155
【思考题】	155

第九章 财务报告	156
第一节 财务报告概述	156
第二节 财务报表编制的基本要求	159
第三节 财务报告编制的准备工作	162
第四节 资产负债表	164
第五节 利润表	168
第六节 附 注	170
【本章小结】	172
【关键名词】	173
【思考题】	173
第十章 账务处理程序	174
第一节 账务处理程序概述	174
第二节 记账凭证账务处理程序	175
第三节 汇总记账凭证账务处理程序	184
第四节 科目汇总表账务处理程序	188
第五节 其他账务处理程序	190
【本章小结】	191
【关键名词】	192
【思考题】	192
第十一章 会计工作组织	193
第一节 会计工作组织及其要求	193
第二节 会计法规	194
第三节 会计机构与会计人员	196
第四节 会计档案的整理与保管	199
【本章小结】	200
【关键名词】	201
【思考题】	201
参考文献	202

第一章 总论



学习目标

通过本章学习,要求掌握会计定义、会计基本职能、会计目标、会计假设、会计基础、会计要素、会计要素的计量属性、会计信息质量要求等基本内容,对会计的产生和发展以及会计方法体系有一个全面的认识。



课程导入

一谈到会计学,很多人就会与会计工作联系到一起,实际上会计学与会计工作是两个概念,会计学通常是指会计理论体系,会计工作是会计理论在实践中的应用。会计理论所要回答的是会计学科中带有根本性的问题,且必须回答的问题是非常多的,如社会环境与会计关系、会计的本质(定义)、会计的职能、会计对象、会计的基本程序和方法、会计学与相邻学科的关系、会计发展史等。本章将围绕上述问题进行介绍。

第一节 会计的含义

一、会计的产生和发展

会计作为一项特殊的经济管理活动,是经济管理的重要组成部分,是适应社会生产的发展和经济管理的需要而产生和发展起来的。随着生产和经济管理环境的不断变化,会计的内容和形式也在不断地变化并逐步完善起来。

在一切社会形态中,人们进行生产活动时,总是力求以尽可能少的劳动耗费,取得尽可能多的劳动成果。因此,在不断改革生产技术的同时,要采用一定方法对劳动耗费和劳动成果进行记录、计算,并加以比较和分析。在人类历史的早期,由于生产活动比较简单,人们单凭头脑进行记忆生产活动耗费和劳动成果。当生产活动和劳动成果增多时,单凭记忆已不能满足需要,人们又创造出利用简单符号记录,如我国古代的“结绳记事”、“刻契记数”,古巴比伦的泥板,埃及的刻石,伊拉克的算板等,都是最原始的经济计算和记录活动,这些就是会计的雏形。在相当长的历史期间,由于生产力水平低下,会计始终属于生产职

能的一部分,即在人们生产活动之中,附带抽出一部分时间把生产的耗费、成果和分配进行记录和计算。到原始社会末期,生产力有了发展,剩余产品出现了,劳动过程中需要计量和记录的内容多起来,于是,会计从生产职能中分离出来,成为特殊的、专门委托当事人的独立的职能。马克思在对印度古代历史的研究中发现,原始社会末期在印度太古的共同体里,农业上已经有了记账员,主要是为了记录共同体内共同劳动的过程和结果,是为整个氏族公社利益服务的。这说明会计已成为一项独立的活动,标志着会计的诞生。

早期的会计是实物计量会计,后来随着商品的出现、货币的产生和商品经济的发展,会计就以实物和货币两种计量手段进行记录。当商品经济发展到一定阶段,货币成为一切财富的价值尺度,同时,社会经济环境也要求会计提供综合财务信息,会计就发展到以货币计量为主进行记录,形成货币计量会计。

古代会计经历了漫长的发展过程,据《周礼》记载,我国远在奴隶社会的西周时期,“会计”一词就已经出现,并设立了专司周王朝廷钱粮收支的官吏——“司会”,进行“月计岁会”。清朝焦循在《孟子正义》书中,将西周会计解释为“零星计算称为计,总合计算为会”,即年终的总核算和日常的核算合起来称为会计。

唐、宋两代是我国会计全面发展的时期。这个阶段,官厅会计有了比较健全的组织机构,如宋代的“会计司”;又有了比较严格的财计制度,如记账制度、审计制度、财物保管、出纳制度;会计账簿和会计报表的设置也日益完备,由流水账(日记账)和誊清账(总清账)组成的账簿体系已初步形成。特别重要的是宋朝初期创建和运用了“四柱结算法”。所谓四柱,即“旧管”、“新收”、“开除”、“实在”,四柱之间的结算关系可用会计方程式表示为:旧管+新收-开除=实在。宋朝官府办理钱粮报销或移交手续时,一般都运用“四柱结算法”,编制会计报表称为“四柱清册”。这是我国古代会计的一个杰出成就,它为我国通行多年的收付记账法奠定了理论基础。

明、清两代,会计工作者又在“四柱结算法”原理的启发下,设计了“龙门账”的会计核算方法。它把全部经济业务划分为“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。四者之间的关系可用会计方程式表示为:进-缴=存-该。每届年终结账时,一方面可以根据有关“进”与“缴”两类账目的记录编制“进缴表”,计算差额,决定盈亏;另一方面还应根据有关“存”与“该”两类账目的记录编制“存该表”,计算差额,决定盈亏。两方面计算决定的盈亏数额应该相等。这种双轨计算盈亏并核对账目的方法人们叫它“合龙门”,“龙门账”就因此而得名。随后,商品货币经济又有了进一步的发展,资本主义经济关系开始萌芽,在民间商业界出现了“四脚账”,又称“天地合”。这种账要求对经常发生的一切账项,既要登记它的来账方面,又要登记它的去账方面,借以全面反映同一账项的来龙去脉,这表明中国的会计已由单式记账法向复式记账法过渡。我国的记账方法一度在世界上处于领先地位,但由于几千年的封建社会中,自给自足的自然经济始终占主导地位,阻碍了生产力的发展,也使会计的发展滞后,并逐渐落后于西方资本主义会计。随着资本主义经济输入中国,资本主义会计模式也随之输入,古老的中式会计逐渐被西式会计代替。

在西方,会计的发展也经历了几次变革,从原始计量记录时代进展到单式簿记运用时代,随着资本主义经济的产生,又演进到复式簿记运用时代。早在十二三世纪意大利的热那亚、威尼斯等城市专做贷金业的经纪人所用的银行账簿记录就采用借贷复式记账法记

账,称为“威尼斯簿记法”。1494年意大利数学家卢卡·伯乔利著的《算术·几何·比与比例概要》一书,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。随后,借贷复式记账法便相继传至世界各国,并在实践中不断发展和完善,直至今日仍为世界绝大多数国家所采用。

从会计产生到19世纪中期的漫长岁月里,对会计的基本要求,仍然是记账、算账,反映和控制过去与现在的财务收支事项,为管理当局提供信息。长期以来,人们往往把会计单纯地看作是一种经济管理的工具。20世纪前后,各主要资本主义国家经济迅速发展,生产规模随着市场的开拓不断扩大,卖方市场向买方市场转化,企业面临竞争,经营稍有考虑不周,就有被淘汰的危险。在这种情况下,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,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,传统的会计分化为财务会计和管理会计,丰富了会计的内容、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。

19世纪中叶,“西式会计”随着资本主义经济传入我国,改革了以单式记账为主的中式簿记,推行了近代会计,成为我国近代会计史上的第一次变革。新中国成立后又全面引进苏联的会计模式,建立了适应高度计划经济体制的会计制度,成为我国近代会计史上的第二次变革。1966—1976年十年间,由于错误路线干扰一度不重视会计核算,放弃了会计监督,使国民经济遭受了影响。1978年以后,随着改革开放政策的实行,现代会计新的理论与方法也被引进和利用。1981年我国建立了注册会计师制度,1985年1月21日第六届全国人大常委会第九次会议通过并于5月1日实施的《中华人民共和国会计法》(以下简称《会计法》),标志着我国会计工作从此进入法治阶段。为了适应我国社会主义市场经济的需要,1993年7月1日我国又颁布实施了“两则”(《企业会计准则》、《企业财务通则》)和“两制”(13个行业的会计制度和10个行业的财务制度),突破了原有的会计核算模式,建立了接近国际惯例的、具有我国特色的新的会计管理体系。1999年10月31日第九届全国人大常委会第十二次会议通过了《中华人民共和国会计法》第二次修订,并于2000年7月1日实施。2001年1月1日实施部分行业的统一《企业会计制度》,继续推行已经制定的《企业会计准则》。2006年2月15日,为了适应经济全球化,以及我国市场经济发展和经济管理的需要,顺时应势、创新、趋同,颁布了《企业会计准则》,包括基本准则和38项具体会计准则,标志着我国会计进入了一个崭新的发展时期。

二、会计的定义

从上述会计的产生和发展过程可以看出,会计的产生和发展离不开生产的发展和经济管理环境的变化,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,人们对会计的含义还有不同的认识。

其一是“信息系统论”观点,认为“会计旨在提高微观经济效益,加强经济管理,而在企业、事业单位内部建立的一个以提供财务信息为主的经济信息系统”。

其二是“工具论”观点,认为“会计是一种经济管理的工具”,或会计是以货币为计量单位,反映和监督企业、事业单位各种经济活动的一种工具。

其三是“管理活动论”观点,认为“会计是一项管理活动”,它以货币为主要计量单位,采用专门方法,对经济活动进行核算和监督的一项管理活动。

其四是“应用技术论”观点,在美国会计师协会的章程中把会计定义为“以货币为计量单位,系统而有效地记录、分类和汇总仅限于财务性质方面的交易和事项的过程,以及解释其结果的一种应用技术”。

综合以上观点我们将会计定义为:会计是以货币为主要计量单位,通过一系列专门的程序和方法,对社会再生产过程中能够用货币表现的经济活动,进行完整、连续、系统、综合的核算和监督,旨在提供会计信息和提高经济效益的一项管理活动。

第二节 会计的职能、目标 and 作用

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,是会计的固有功能。马克思在《资本论》中指出:“过程越是按社会的规模进行,越是失去纯粹个人的性质,作为对过程的控制和观念总结的簿记就越是必要。因此,簿记对资本主义生产,比对手工业和农民的分散生产更为必要,对公有生产,比对资本主义生产更为必要。”在这里,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,一般理解为反映与监督。《中华人民共和国会计法》对会计的基本职能表达为会计核算与会计监督。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发展,会计的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,即会计除了传统的核算、监督职能外,还有预测、决策、控制、分析等职能,这些职能可以概括为参与经营决策的职能。本章主要阐述会计的核算和监督两个基本职能。

1. 会计核算职能

会计核算职能也可以称为反映职能,是指会计从价值上对各单位已发生或完成的经济活动进行确认、计量、记录和报告,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。核算是会计的首要职能,是会计管理工作的起点和基础。会计核算职能具有以下特点:

(1)会计核算主要从价值量上反映各单位的经济活动状况。由于经济活动具有复杂性,人们只有通过按一定程序进行加工处理后生成,并以价值量表现的会计数据,才能掌握经济活动的全过程及其结果。因此,会计核算采用三种量度(货币量度、实物量度和劳动量度)从数量上反映各单位的经济活动状况。在商品经济条件下,人们主要利用货币计量,通过价值的核算来综合反映经济活动的过程和结果。所以,会计核算主要以货币量度为主,将非货币量度作为辅助量度。

(2)会计核算具有完整、连续、系统和综合的特点。会计核算的完整是指对所有的会计对象都要进行计量、记录、报告,不能有任何遗漏;连续是指对会计对象的计量、记录、报告

要连续进行,而不能有任何中断;系统是指在采用科学分类基础上对会计信息进行加工处理,保证所提供的会计数据资料能够成为一个系统的、有序的整体,揭示客观经济活动的规律性。综合是指会计要对相关信息使用者提供全面概括的会计信息,以形成完整的会计指标体系。

(3)会计核算要对各单位经济活动的全过程进行反映,在对已经发生的经济活动进行事中、事后核算的同时,还可以预测未来的经济活动。会计核算通过对已经发生或完成的经济活动进行事后的记录、核算和分析,通过加工处理后提供的大量信息资料反映经济活动的现实和历史状况,为满足经济管理的需要在事后、事中核算的同时进一步发展到事前核算、分析和预测经济前景。

2. 会计的监督职能

会计监督主要是通过预测、决策、控制、分析、考评等具体方法,促使经济活动按规定的要求运行,并达到预期的效果。会计监督是会计的另一项职能,具有以下几个方面的特点:

(1)会计监督主要通过价值指标来进行。由于基层单位的经济活动都伴随价值的运动,表现为价值量的增减和价值形态的变化。因此,以价值指标为核心才能发挥货币反映的综合性和完整性,会计监督与其他监督相比是一种更为有效的监督,可以全面、及时、有效地控制各个单位的经济活动。

(2)会计监督要对经济活动进行事后、事中、事前的全过程监督。事后监督是指对已经发生的经济活动以及相应的核算资料进行审查、分析。事中监督是依据经济活动发生时的资料来纠正偏差及失误,发挥对经济活动的控制作用。事前监督是审查未来经济活动是否合乎规定和要求,是否切实可行。会计监督的目的是保证经济活动的合法性和合理性。

3. 会计的核算职能与会计监督职能之间的关系

会计的核算职能是会计最基本的职能,其他职能是这一职能的派生。与其他的经济管理活动相比,这种反映具有全面性、连续性、系统性和综合性。

会计的监督职能寓于会计的核算职能之中,是在反映过程中的监督。只有搞好会计监督职能,才能保证经济活动按预期的要求进行,才能发挥会计核算的作用,保证会计信息的质量。

二、会计目标

会计目标是指在一定的客观环境和经济条件下,会计工作人员通过会计实践活动,期望达到的结果。会计目标是检查会计工作的标准和依据。会计工作是一种主观的、有目的的管理活动。在进行这种会计活动之前,人们必须先确定会计目标,然后根据会计目标的要求去规划自己的行动。会计管理活动是经济发展的产物,其会计目标必然受社会环境和经济条件的制约,如经济体制、法律、政治等因素的影响。在人类社会,由于存在着物质资源的有限性和社会需求的无限性之间的矛盾,客观上要求节约使用劳动资源和合理分配劳动资料。这就决定了会计必须对经济活动过程进行计量与计算,对计量与计算的结果进行分析、对比,挖掘节约劳动资源的潜力,提出合理配置劳动资料的方案,提高经济效益。因此,讲求和提高经济效益是会计的总目标,它与经济管理的总目标是一致的。

2006年颁布的《企业会计准则》明确指出我国会计的具体目标:

(1)应当向信息使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量有关的会计信息。信息使用者包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等。企业外部主体和企业

内部管理者。

(2)反映企业管理层受托责任的履行情况,有助于使用者做出经济决策。从以上论述中可以看出决策有用观和受托责任观是有机统一的。

三、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。

1. 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、做出投资决策,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、做出贷款决策,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。

2. 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。

3. 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以及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的会计提供信息。

第三节 会计对象、会计要素与计量属性

一、会计对象

会计对象是指会计作为一项经济管理活动所核算和监督的内容。通过前面两节的介绍我们已经知道,会计采用货币计量单位对经济活动进行核算和监督,货币计量的经济活动就是价值运动,通常叫作资金运动。因此,我们说会计的一般对象就是企业和行政事业单位在社会再生产过程中所发生的、可以以货币表现的经济活动,即企业、行政事业单位再生产过程中的资金运动。

企业和行政事业单位由于工作性质和任务不同,它们的资金运动方式也有所不同。

1. 企业的资金运动

无论是工业企业,还是商品流通与服务业,它们都要进行生产经营活动并追求经济利益。其资金运动是一种循环周转式的运动,下面以工业企业为例说明这种资金运动的特征。

企业为了进行生产经营活动,必须拥有一定数量的货币资金,如库存现金和银行存款。运用货币资金购买机器设备、材料等生产资料,通常称为供应过程;工人利用机器设备对材料进行加工,进入生产过程;生产的产品要销售出去,即通过销售过程回笼货币资金。这就是说,从货币资金开始,依次经历了供应过程、生产过程和销售过程,资金不断改变其形态,最后回到货币资金,我们把这种资金的运动称为资金循环。

由于企业生产经营活动是连续不断的,因此每个循环的终点就是下一个循环的起点,于是资金循环不断重复进行,这种不断重复的资金循环我们称为资金的周转。因此,企业资金运动的特点就是资金的循环和周转。

2. 行政事业单位的资金运动

行政事业单位包括行政单位和事业单位,前者是执行国家管理职能的单位,如各级政府部门;后者是为上层建筑和物质生产部门服务的单位,如学校的任务是培养各方面需要的人才,研究单位的任务是从事科学研究、提高科学技术水平、发展社会生产力等。一般来说,行政事业单位都是非营利组织。它们完成各项任务都需要一定数量的资金,这些资金或者全部由财政预算拨款解决(如行政单位),或者部分由财政预算拨款解决,部分由其他方面的收入解决(如高等院校)。行政事业单位在进行业务工作中要支出资金,收入是支出的前提;资金支出后,资金运动也就结束,不能产生回流。这种从收入到支出的运动方式称为单向直线运动,也称为预算资金运动。

二、会计要素

会计要素是根据交易或者事项的经济特征对会计对象的基本分类,也是会计报表构成的基本要素。会计要素按照其性质分为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润,其中,资产、负债和所有者权益要素侧重于反映企业的财务状况,收入、费用和利润要素侧重于反映企业的经营成果。会计要素的界定和分类可以使财务会计系统更加科学严密,为投资者等财务报告使用者提供更加有用的信息。

1. 资产的定义及其确认条件

(1) 资产的定义

资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。根据资产的定义,资产具有以下特征:

①资产应为企业拥有或者控制的资源。资产作为一项资源,应当由企业拥有或者控制,具体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。企业享有资产的所有权,通常表明企业能够排他性地从资产中获取经济利益。通常在判断资产是否存在时,所有权是考虑的首要因素。有些情况下,资产虽然不为企业所拥有,即企业并不享有其所有权,但企业控制了这些资产,同样表明企业能够从资产中获取经济利益,符合会计上对资产的定义。例如,某企业以融资租赁方式租入一项固定资产,尽管企业并不拥有其所有权,但是如果租赁合同规定的租赁期相当长,接近于该资产的使用寿命,表明企业控制了该资产的使用及其所能带来的经济利益,应当将其作为企业资产予以确认、计量和报告。

②资产预期会给企业带来经济利益。这是指资产直接或者间接导致现金和现金等价物流入企业的潜力。这种潜力可以来自企业日常的生产经营活动,也可以是非日常活动;带来经济利益可以是现金或者现金等价物形式,也可以是能转化为现金或者现金等价物的形式,或者是可以减少现金或者现金等价物流出的形式。

资产预期能否为企业带来经济利益是资产的重要特征。例如,企业采购的原材料、购置的固定资产等可以用于生产经营过程,制造商品或者提供劳务,对外出售后收回货款,货款即为企业所获得的经济利益。如果某一项目预期不能给企业带来经济利益,那么就不能将其确认为企业的资产。前期已经确认为资产的项目,如果不能再为企业带来经济利益,也不能再确认为企业的资产。例如,某企业在年末盘点存货时,发现存货毁损,企业以该存货管理责任不清为由,将毁损的存货计入“待处理财产损失”,并在资产负债表中作为流动资产予以反映。因为“待处理财产损失”预期不一定能为企业带来经济利益,不符合资产的定义,因此不应再在资产负债表中确认为一项资产。

③资产是由企业过去的交易或者事项形成的。过去的交易或者事项包括购买、生产、建造行为或者其他交易或事项。换句话说,只有过去的交易或者事项才能产生资产,企业预期在未来发生的交易或者事项不形成资产。例如,企业有购买某存货的意愿或者计划,但是购买行为尚未发生,就不符合资产的定义,不能因此而确认为存货资产。

（2）资产的确认条件

将一项资源确认为资产，需要符合资产的定义的同时，还应满足以下两个条件：

①与该资源有关的经济利益很可能流入企业。从资产的定义来看，能否带来经济利益是资产的一个本质特征，但在现实生活中，由于经济环境瞬息万变，与资源有关的经济利益能否流入企业或者能够流入多少实际上带有不确定性。因此，资产的确认还应与经济利益流入的不确定性程度的判断结合起来。如果根据编制财务报表时所取得的证据，与资源有关的经济利益很可能流入企业，那么就应当将其作为资产予以确认；反之，不能确认为资产。

②该资源的成本或者价值能够可靠地计量。财务会计系统是一个确认、计量和报告的系统，其中计量起着枢纽作用。可计量性是所有会计要素确认的重要前提，资产的确认也是如此。只有当有关资源的成本或者价值能够可靠地计量时，资产才能予以确认。例如，人力资源是企业的一项重要资源，但由于其价值难以可靠地计量，所以现在并不将其确认为一项资产。在实务中，企业取得的许多资产都是发生了实际成本的，例如企业购买或者生产的存货，企业购置的厂房或者设备等，对于这些资产，只要实际发生的购买成本或者生产成本能够可靠计量，就视为符合资产确认的可计量条件。在某些情况下，企业取得的资产没有发生实际成本或者发生的实际成本很小，例如企业持有的某些衍生金融工具形成的资产，对于这些资产，尽管它们没有实际成本或者发生的实际成本很小，但是如果其公允价值能够可靠计量的话，也被认为符合资产可计量性的确认条件。

2. 负债的定义及其确认条件

（1）负债的定义

负债是指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。根据负债的定义，负债具有以下特征：

①负债必须是企业承担的现时义务，这是负债的一个基本特征。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。

这里所指的义务可以是法定义务，也可以是推定义务，其中法定义务是指具有约束力的合同或者法律法规规定的义务，通常必须依法执行。例如，企业购买原材料形成应付账款，企业向银行贷入款项形成借款，企业按照税法规定应当缴纳的税款等，均属于企业承担的法定义务，需要依法予以偿还。推定义务是指根据企业多年来的习惯做法、公开的承诺或者公开宣布的政策而导致企业将承担的责任，这些责任也使有关各方形成了企业将履行义务解脱责任的合理预期。例如，某企业多年来制定有一项销售政策，对于售出商品提供一定期限内的售后保修服务，预期将为售出商品提供的保修服务就属于推定义务，应当将其确认为一项负债。

②预期会导致经济利益流出企业，也是负债的一个本质特征。只有企业在履行义务时会导致经济利益流出企业的，才符合负债的定义，如果不会导致企业经济利益流出，就不符合负债的定义。在履行现时义务清偿负债时，导致经济利益流出企业的形式多种多样，例如用现金偿还或以实物资产形式偿还；以提供劳务形式偿还；以部分转移资产、部分提供劳务形式偿还；将负债转为资本等。

③负债是当由企业过去的交易或者事项所形成的。换句话说，只有过去的交易或者事

项才形成负债,企业将在未来发生的承诺、签订的合同等交易或者事项,不形成负债。

(2) 负债的确认条件

将一项现时义务确认为负债,需要符合负债的定义的同时,还应当满足以下两个条件:

①与该义务有关的经济利益很可能流出企业。在实务中,履行义务所需流出的经济利益带有不确定性,尤其是与推定义务相关的经济利益通常需要依赖于大量的估计。因此,负债的确认应当与经济利益流出的不确定性程度的判断结合起来。如果有确凿证据表明,与现时义务有关的经济利益很可能流出企业,就应当将其作为负债予以确认;反之,如果企业承担了现时义务,但是导致经济利益流出企业的可能性若已不复存在,就不符合负债的确认条件,不应将其作为负债予以确认。

②未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。负债的确认在考虑经济利益流出企业的同时,对于未来流出的经济利益的金额应当能够可靠计量。对于与法定义务有关的经济利益流出金额,通常可以根据合同或者法律规定的金额予以确定,考虑到经济利益流出的金额通常在未来期间,有时未来期间较长,有关金额的计量需要考虑货币时间价值等因素的影响。对于与推定义务有关的经济利益流出金额,企业应当根据履行相关义务所需支出的最佳估计数进行估计,并综合考虑有关货币时间价值、风险等因素的影响。

3. 所有者权益的定义及其确认条件

(1) 所有者权益的定义

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,它是企业资产中扣除债权人权益后应由所有者享有的部分,既可反映所有者投入资本的保值增值情况,又体现了保护债权人权益的理念。

(2) 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,通常由实收资本(或股本)、资本公积(含资本溢价或股本溢价、其他资本公积)、盈余公积和未分配利润构成,商业银行等金融企业在税后利润中提取的一般风险准备,也构成所有者权益。

所有者投入的资本是指所有者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了资本公积,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,包括直接计入所有者权益的利得和直接计入当期利润的利得。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,包括直接计入所有者权益的损失和直接计入当期利润的损失。直接计入所有者权益的利得和损失主要包括可供出售金融资产的公允价值变动额、现金流量套期中套期工具公允价值变动额(有效套期部分)等。

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