

高等院校经济管理类“十三五”规划教材

会计学基础

Fundamental
Accounting

主 编 孟晓俊

中国财经出版传媒集团



经济科学出版社
Economic Science Press

高等院校经济管理类“十三五”规划教材

会计学基础

**Fundamental
Accounting**

主 编 孟晓俊

中国财经出版传媒集团



经济科学出版社
Economic Science Press

图书在版编目 (CIP) 数据

会计学基础/孟晓俊主编. —北京: 经济科学出版社,
2018. 8

高等院校经济管理类“十三五”规划教材

ISBN 978 - 7 - 5141 - 9661 - 0

I. ①会… 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 (2018) 第 188264 号

责任编辑: 杜 鹏 刘 悦
责任校对: 刘 昕
责任印制: 邱 天

会计学基础

孟晓俊 主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

编辑部电话: 010 - 88191441 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp_bj@163. com](mailto:esp_bj@163.com)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http: //jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

北京季蜂印刷有限公司印装

787 × 1092 16 开 16.5 印张 350000 字

2018 年 8 月第 1 版 2018 年 8 月第 1 次印刷

印数: 0001—4000 册

ISBN 978 - 7 - 5141 - 9661 - 0 定价: 33.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191510)

(版权所有 侵权必究 举报电话: 010 - 88191586

电子邮箱: [dbts@esp. com. cn](mailto:dbts@esp.com.cn))

前 言

《会计学基础》不仅是会计学专业、财务管理专业、审计学专业的入门课程，也是其他经管类专业必修的一门学科基础课。本教材以企业会计准则为准绳，将理论和实务融为一体，力争提供实用、新颖、通俗易懂的会计基础理论、基本技能与基本知识。

本教材主要具有以下特点：

1. 力求教材内容充实、简练、系统、合理。从学生的学习规律出发，由浅入深地介绍会计学的基本原理与方法。注重会计理论与会计实践相结合，着重考虑教材内容的通俗性，力求达到“易教易学”的目标。

2. 力求教材与会计改革相适应。按照财政部颁布的最新会计准则以及相关文件的要求，调整了会计科目名称及其编号，反映了“营改增”的变化；完善了会计档案的相关内容，增加了电子档案的管理要求；对会计报表的格式按最新规定进行调整。

3. 提供丰富的配套资源。本教材有丰富的教学资源，包括课程教学网站、课程教学视频（在建）、教学课件、配套习题及答案等资源。

本教材是杭州电子科技大学会计教研室全体教师辛勤劳动的果实，由孟晓俊教授担任主编，并进行总纂。具体编写分工如下：孟晓俊编写第一章、第二章、第四章；祝素月编写第五章、第九章、第十章；吴伟编写第三章、第八章；秦青编写第六章、第七章；谢怡、孟晓俊编写第十一章。

本教材既可作为高等院校会计学、理财学、审计学和经管类专业的教学用书，也可作为经济工作者在岗培训以及自学的参考用书。

在本教材出版之际，感谢吕久琴、谢会丽、李正、刘任帆、甘道武、毛亦奇等老师对本教材提出的宝贵意见。

由于编者水平有限，教材可能有缺陷和错误，敬请读者批评指正。

编 者

2018年6月

目 录

第一章 总论	1
第一节 会计的概念	1
第二节 会计的职能与目标	5
第三节 会计核算基本前提与确认基础	8
第四节 会计基本方法	12
第五节 会计信息质量要求	15
本章习题	19
第二章 会计要素与会计等式	23
第一节 会计对象	23
第二节 会计要素	24
第三节 会计等式	29
第四节 会计科目	32
第五节 会计账户	36
本章习题	38
第三章 复式记账与借贷记账法	42
第一节 记账方法概述	42
第二节 借贷记账法的基本理论	44
第三节 总分类账户与明细分类账户	54
本章习题	57
第四章 制造业企业主要经济业务的核算	62
第一节 制造业企业的主要经济业务	62
第二节 筹集资金业务的核算	63
第三节 供应阶段业务的核算	66
第四节 产品生产过程经济业务的核算	75
第五节 销售过程经济业务的核算	80
第六节 利润的形成与分配的核算	87

本章习题	96
第五章 账户的分类	104
第一节 账户分类的意义	104
第二节 账户按经济内容的分类	105
第三节 账户按用途和结构的分类	108
本章习题	120
第六章 会计凭证	124
第一节 会计凭证的定义和种类	124
第二节 原始凭证	127
第三节 记账凭证	134
第四节 会计凭证的传递与保管	140
本章习题	142
第七章 会计账簿	147
第一节 会计账簿的含义和种类	147
第二节 账簿的设置与登记	150
第三节 账簿登记规则与错账更正	159
第四节 调账、结账与对账	163
第五节 账簿的更换与保管	166
本章习题	168
第八章 会计核算组织程序	173
第一节 会计核算组织程序概述	173
第二节 记账凭证核算组织程序	175
第三节 汇总记账凭证核算组织程序	177
第四节 科目汇总表核算组织程序	184
第五节 日记总账核算组织程序	190
本章习题	193
第九章 财产清查	196
第一节 财产清查的意义和分类	196
第二节 存货的盘存制度与财产清查的方法	198
第三节 财产清查结果的账务处理	204
本章习题	207

第十章 财务报表	212
第一节 财务报表概述	212
第二节 资产负债表及其编制	215
第三节 利润表及所有者权益变动表的编制	222
第四节 现金流量表及其编制	230
第五节 财务报表附注	238
本章习题	240
第十一章 会计工作的组织与管理	245
第一节 会计工作组织与管理的重要性	245
第二节 会计机构和会计岗位责任制	246
第三节 会计人员	248
第四节 会计档案	252
本章习题	254
主要参考文献	255

第一章 总 论

第一节 会计的概念

什么是会计？这是我们初学者首要遇到的问题。我们可能会联想到会计人员、会计职业、会计学科，也可能会想到会计凭证、会计账簿、会计报表等。这些术语虽然可以从不同方面对会计有一个粗略的认识，但要深入地理解会计，应从以下方面入手。

一、会计的产生与发展

会计的历史悠久，其产生可以追溯到公元前一千年左右。当时的古巴比伦、埃及、中国，已经出现原始的计量或记录活动，如“结绳记事”“刻木计数”“甲骨书契”等，虽然这些活动很难称为严格意义上的会计，但很多会计学者将其称为会计的最初形态、会计的萌芽、会计的雏形。

会计是适应人类生产实践和经济管理的需要而产生的。人类的生存和发展都必须依赖物质资料的生产。在生产过程中，人们一方面创造出物质财富，取得劳动成果（产出）；另一方面要消耗人力、物力、财力（投入）。不论在什么时代，人们总是关注劳动所得与劳动所耗的比较，力争减少劳动耗费，提高经济效益。正是由于对经济效益的关注和对经济管理的要求，才产生了对劳动成果和劳动耗费的原始记录与计算。在会计产生初期，这种粗略原始的记载只是作为生产职能的附带部分。随着生产力不断发展，生产规模扩大并出现了大量的剩余产品时，作为经济管理活动的会计，已经不是生产者所能胜任的附带工作，从而成为一种独立的专门的职业。

会计随着社会经济的发展而不断完善。从其产生到现在经历了漫长的历程，从记账方法上看，有原始计量与记录、单式簿记、复式簿记三个阶段；从时间上看，由古代会计、近代会计发展到现代会计。

原始社会出现的原始计量、记录行为仅仅是会计的萌芽状态，严格的独立意义上的会计特征，是到奴隶社会的繁盛时期才表现出来的。奴隶社会是以私有制为基础的，随着社会经济的不断发展，生产力的提高，私人财富的积累，进而导致了受托责任会计的产生。受托责任会计一方面要保护私有财产的安全性；另一方面要反映管理这些财产的人是否履行了他们的职责。正是这些要求，迫使会计

要采用较为先进科学的计量与记录方法,结果产生了单式簿记法。从奴隶社会的繁盛时期到15世纪末,单式簿记应运产生而且得到了发展。会计学者通常将这一时期的会计称之为古代会计。

公元11~13世纪,意大利沿海城市成为与东方贸易的连接中心;阿拉伯数字代替罗马数字,使会计表达能力变得简洁;航海业的迅速发展,促使商人们开始进行海上合伙长途贩运;商业贸易对资本的需求,推动了借贷活动和银行信用的发展。由于这些客观条件促使了复式簿记在意大利沿海城市产生。

1494年,意大利传教士、数学家卢卡·帕乔利(Lucas Pacioli,又译卢卡·巴其阿勒)在他出版的《算术、几何及比例概要》一书中,全面系统地介绍了威尼斯簿记法,即借贷记账法,并介绍了以日记账、分录账和总账三种账簿为基础的会计核算方法。尽管帕乔利本人不是复式记账的创始人,但他进一步完善并从理论上总结了复式记账。该书推动了复式簿记在欧洲各国的广泛传播。它的出版,被人们看作是会计发展史上也是会计理论发展史上的一个里程碑,为现代会计的发展奠定了基础。

18世纪末和19世纪初发生了工业革命,世界的贸易中心转移到了英国,给当时的资本主义国家生产力带来了空前的发展,由此引起了生产组织和经营形式的重大变革,适应资本主义大企业的经营形式——“股份有限公司”出现了。股份公司导致资本的所有权和经营权相分离。作为公司外部利害关系人的所有者和公司代表的管理者,从不同角度关心企业的财务状况和经营成果,如要求通过会计来保护那些不参加公司管理但又关心公司管理的股东的合法权益。因此出现了“自由职业”身份(实际上是为公司股东服务)的“特许”或“注册”会计师协会。从此,会计的服务对象扩大了,会计的核算内容得以发展,会计的作用获得了社会的承认。1853年,世界上第一个会计师协会——爱丁堡会计师协会成立。这也是会计发展史上的一个里程碑。

工业革命的成功、铁路业的迅速增长与发展、政府有关商业法规的制定、企业所得税的开征、股份有限公司的扩展等一系列经济事件的发生,促进了新的会计思想和会计技术方法的产生。到了20世纪,会计的理论、方法和技术等各个方面都有了突飞猛进的发展。会计由原来的簿记发展到现代的会计,簿记只是会计的记录部分。这一时期,英国著名会计学家,现代会计学理论奠基人之一的狄克西(Lawrence Robert Dicksee, 1864~1937年)的《高等会计学》(1903年)、乔治·利司尔(George Listé)的《会计学全书》(1903年)和皮克斯(Francis William Pixley)的《会计学》(1908年)三大名著的出版,奠定了会计学的基础。

20世纪30年代初的经济危机促使了对会计实务进行规范的需求。60年代后期,随着信息论、系统论和控制论的发展,会计的面目又焕然一新,一方面,电子计算技术被推广到会计领域,引起并继续促进会计手段的彻底革命,使会计的性质、职能和作用发生了很大的变化,尤其是“会计是个信息系统”这一观点提出后,人们更加重视解决会计应当怎么做,即会计规范的问题;另一方面,由于

现代管理科学理论的渗透以及“标准成本”“预算控制”理论的应用,使传统的会计逐渐形成了相对独立的两个分支,即“财务会计”和“管理会计”。财务会计是根据会计规范(会计准则、制度等),按照一定的程序,对生产经营活动核算监督,并向企业外部信息使用者提供有助于他们决策有用的信息。管理会计是以研究企业生产经营的最优决策和对其经济资源有效控制为对象,为企业内部管理者提供决策所需信息的活动。管理会计的诞生,可以说是会计发展史上的又一个里程碑。

二、会计的定义

会计的定义是人们对会计本质特征及其外在表象的一个综合认识。正确地理解会计,对于达到为会计信息的使用者提供决策有用信息的会计目标,实现会计的职能具有十分重要的意义。目前,国内外对会计的定义仍没有达成共识,主要有两种主流观点。

(一) 会计信息系统论

会计是一个以提供财务信息为主的经济信息系统。通过会计数据的收集、加工、存储、输送及利用,反映和控制企业或组织的各种经济活动。

信息系统论将整个会计程序分解为确认、计量、记录和报告四个环节,认为确认是对各项经济活动的数据按会计要素的本质特征记入会计系统,它包括初始确认和再确认两个步骤;将各具体经济业务对各会计要素的影响按其货币单位予以量化,就是计量。在具体价值计量时,存在历史成本、公允价值等不同选择;记录是运用复式簿记方法对各经济活动进行具体的反映,按操作手段的不同,分为手工操作系统和电算化操作系统;会计系统最终的信息输出,就是报告。目前的报告主要由通用报表组成。

美国会计学家 A. C. 利特尔顿在 1953 年编写的《会计理论结构》中最初提出了会计信息系统论的思想,书中指出:“会计是一种特殊门类的信息服务”,“会计的显著目的在于对一个企业的经济活动提供某种有意义的信息”。

1966 年,美国会计学会在纪念该学会成立 50 周年的文献《会计基本理论说明书》中明确指出:“实质地说,会计是一个信息系统。”到 20 世纪七八十年代,会计信息系统论已成为美国会计理论中的主流观点。大量的出版物和权威性的理论文献都认同这一观点。

在我国较早接受会计是一个信息系统的会计学家是余绪缨和葛家澍教授,他们认为:“会计是为提高企业和各单位的经济效益,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。”因此,会计是一个以提供财务信息为主的经济信息系统的观点,逐步被学术界所接受。

(二) 管理活动论

管理活动论认为,会计是经营管理的核心,是反映和控制经济活动并使之达到一定目的的一种能动行为,是有组织、管理职能的一种管理活动。

实际上,将会计作为一种管理活动并使用“会计管理”这一概念在西方管理

理论学派中早已存在。“古典管理理论”学派的代表人物法约尔把会计活动列为经营的六种职能活动之一；美国人卢瑟·古利克则把会计管理列为管理化功能之一；20世纪60年代后出现的“管理经济会计学派”则认为，进行经济分析和建立管理会计制度就是管理。

我国最早提倡会计管理活动论的是杨纪琬和阎达五教授。1980年在中国会计学会成立大会上，阎达五教授与杨纪琬教授合作发表了题为《开展我国会计理论研究的几点意见——兼论会计学的科学属性》的学术论文，首次提出了“会计管理”概念，视会计为一种管理活动。后来，阎达五教授继续深入研究，并于1985年和1987年分别出版了《会计理论专题》和《责任会计的理论和实践》两本专著，标志着会计管理理论初步形成。其中，《会计理论专题》更是专门论述“管理活动论”的专著。

自从会计学界提出“会计信息系统论”和“会计管理活动论”之后，这两种学术观点就展开了尖锐的交锋。我们认为这两种观点并不矛盾，只是对会计本质认识的角度不同而已。“信息系统论”侧重于揭示会计的反映（核算）职能，而“管理活动论”则倾向于反映会计的监督（控制）职能。所以我们认为会计既是信息系统，同时又是管理活动。

此外，还有“艺术论”“工具论”等观点，我们就不一一加以阐述。

三、会计的特点

无论会计是从一个以提供财务信息为主的经济信息系统，还是从会计具有管理职能的一种管理活动角度来理解，会计本身都表现出其突出的特点。

（一）会计以货币作为主要计量单位，综合地反映会计主体的经济活动

会计是从数量方面反映经济活动的。经济活动的数量方面，是通过实物、劳动、货币等具体内容形式及其变化表现出来的，因此，在经济核算过程中，通常使用三种量度：实物量度、劳动量度和货币量度。实物量度是指以财产物资的实物数量（如千克、米等）为单位，劳动量度是指以时间（如工时）为单位计算消耗量，货币量度是指以货币的数量（如人民币元）为单位。由于实物量度和劳动量度衡量基础不同，因此，无法进行综合、汇总，所以，单独使用实物量度或劳动量度都满足不了经济管理的要求，只有能够充当一般等价物的货币才可以把各种性质相同或不同的经济业务加以综合，转换为统一的具有综合性的价值指标，总括地反映经济活动的过程和结果。因此，会计核算要以货币为主要的统一量度单位，从价值量方面反映各单位的经济活动情况。在实际工作中，会计核算有时也需要使用实物、劳动计量单位，但最终还必须利用货币计量单位计算，以求得统一的价值指标，对经济活动进行综合核算和监督。

（二）会计以合法的原始凭证为依据，反映过去已经发生的经济活动

原始凭证是经济业务发生的当时填制或取得的，是经济责任人签字并对其真实性负责的最原始记录和证明。会计只有以合法的原始凭证为依据，才能取得真实可靠的经济信息，才能对各项经济业务进行正确的计量、记录和报告。会计反

映就是要反映经济活动的事实,探索并说明其真相,因此,只有在每项经济业务发生或完成以后,才能取得该项经济业务完成的书面凭证,据以记录账簿,才能保证会计所提供的信息真实可靠。即使实现了会计电算化,也要依据合法的原始凭证进行会计核算。会计的任何记录和计量都必须以会计凭证为依据,这就使会计信息具有真实性和可验证性。这一特征也是其他经济管理活动所不具备的。

(三) 会计运用一系列专门方法

会计运用一系列科学的专门核算方法,如设置账户、复式记账、填制和审核凭证、登记账簿、成本计算、财产清查和编制会计报表。这些专门方法相互联系、相互配合、各司其职,构成一套完整的核算经济活动过程和经营成果的方法体系,有效地发挥着会计应有的作用。

(四) 会计以连续、系统、全面地提供会计信息为基本特征

经济活动是连续不断的,为了充分反映可以用货币计量的各种经济活动,以便提供有效的数据信息,客观上还要求财务会计核算必须进行连续、系统、全面的反映。

连续性,是指在核算中要按经济业务发生的时间顺序不间断地进行序时记录反映全过程;系统性,是指在核算中,要对核算的内容进行科学分类,以便于进行分类核算,同时还要进行数据整理、汇总反映;全面性,是指对会计主体所发生的全部经济业务都应该进行记录和反映,不能遗漏任何一项经济业务。

综上所述,会计是一种管理活动,它是经济管理的重要组成部分。以货币为主要计量手段,运用一系列专门方法,对会计主体的经济活动进行连续、系统、全面、综合的反映和监督,旨在向信息使用者提供对决策有用的会计信息。

第二节 会计的职能与目标

一、会计的职能

所谓会计的职能,是由会计的本质特征所决定的固有的、直接的功能。简单地说,就是会计是做什么的。

马克思在《资本论》中关于会计的基本职能是对再生产“过程越是按社会的规模进行……作为对过程进行控制和观念总结的簿记就越是必要……”。我国会计界通常把“控制”理解为监督,把“观念的总结”理解为核算。

会计的职能随着社会经济的发展和会计内容、作用的不断扩大而发展。传统的会计主要是记账、算账、报账。随着商品经济的发展,随着现代数学、现代管理学,特别是电子计算机技术引入会计领域,会计的职能有了新的发展,具有了新的特点。不论会计职能如何扩展,会计具有的反映(核算)和监督两大基本职能始终不变。

(一) 会计的反映(核算)职能

会计的反映(核算)职能是指会计通过确认、计量、记录、报告,从数量上

反映企业、行政事业等单位已经发生或完成的经济活动，为信息使用者提供经济信息的功能。

反映职能是会计最基本的职能。它贯穿于会计活动的始终。它是通过一定的会计方法，遵照公认会计准则的要求，正确地、全面地、及时地、系统地将一个会计主体所发生的经济业务与会计事项显现出来，并通过科学的分类方法，将不同性质的经济业务与会计事项分门别类地、集中地反映出来，以达到提供决策有用信息的目标。

会计的反映职能在客观上体现为通过会计信息系统对财务会计信息进行优化的过程，这个过程又具体划分为两个基本工作阶段：一是信息确认阶段，通过这个过程进行信息筛选，去伪存真，将虚伪假冒及失真之信息揭示出来并清除出去，为整个优化信息的过程奠定基础，确保财务会计信息的真实、可靠；二是核算工作阶段，核算过程包括确认、计量、记录、编报等环节，这个过程体现为对若干会计核算方法的具体应用。

传统会计的核算职能，主要是对已发生的经济业务进行事后反映。随着社会生产的发展、市场规模的不断扩大和社会经济活动的日趋复杂，企业不仅要随时了解经营状况，检查经营活动是否符合既定的目标，还要周密地规划企业未来的行动。

（二）会计的监督（控制）职能

会计的监督（控制）职能是指会计按照一定的目的和要求，利用会计核算所提供的经济信息，对企业、行政事业等单位的经济活动进行控制，使之达到预期目标的功能。

会计监督按监督实行的时间可以分为事前监督、事中监督和事后监督。事前监督是对将要发生的经济活动进行会计监督，事中监督是对正在发生的经济活动进行会计监督，事后监督是对已经发生的经济活动进行会计监督。事前监督与事中监督有利于及时发现问题、及时采取补救措施，防患于未然；事后监督便于全面、真实、准确地检查经济活动的全过程，提高会计监督的准确性。

会计监督按监督的要求不同，可以分为政策性监督和技术性监督。政策性监督是检查单位的经济活动是否符合国家有关政策、法规，着眼于经济活动的真实性和合法性。技术性监督是检查单位的经济活动是否符合财务会计的核算技术要求，着眼于经济活动的准确性、完整性和全面性。

会计监督是在会计核算的同时进行的，会计的核算与监督职能是不可分割的，是辩证统一的。它们两者的关系是：会计核算会计监督的基础，没有会计核算所提供的各种信息和资料，会计监督就失去了客观的依据；而会计监督又是会计核算质量的保障，只有会计核算，没有会计监督，就难以保证核算所提供信息的真实性、可靠性，就不能发挥会计在经济管理中的作用。

会计职能是一个发展变化的概念。随着经济的发展，会计越来越重要，会计职能也相应地扩展。人们对会计职能的认识往往存在分歧。这集中体现在对职能数量的看法上。比较有代表性的观点还有：反映与控制；反映与监督；反映、监

督与分析、考核与评价等。

二、会计的目标

所谓目标,是指从事某项活动预期所要达到的境地或标准。会计目标,是人们通过会计实践预期所要达到的境地或标准。按照系统论的观点,会计是一个经济信息系统,而经济系统要运行,就必须有一个明确的目标以指引其运行的方向。会计目标在整个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。

会计目标的研究一直是会计理论界的一个热点问题。西方会计界(以美国为代表)主要是从20世纪60年代开始探讨会计目标,并逐渐将其视为会计理论研究的起点,这在美国财务会计概念结构中表现得尤为突出。70年代后美国会计界关于会计目标的研究形成了两个流派:决策有用学派和受托责任学派。而目前我国会计理论界对于会计目标的探讨,也主要局限于这两个学派之争。

(一) 受托责任学派

在受托责任学派看来,由于社会资源(主要是资本)所有权和经营权的分离,资源的受托者就负有了对资源的委托者解释、说明其活动及结果的义务。因此,会计的目标就是向资源的提供者报告资源受托管理的情况。受托责任学派认为,为了有效地协调委托和受托的关系,客观、公正地反映受托责任的履行情况,首先,在会计信息质量方面应强调客观性,在会计确认上只确认企业实际已发生的经济事项;其次,在会计计量上,由于历史成本具有客观性和可验证性,因此,坚持采用历史成本计量模式以有效反映受托责任的履行情况;最后,在会计报表方面,由于经营业绩是委托者最关心的一个方面,因此收益表的编制显得尤为重要。

(二) 决策有用学派

在决策有用学派看来,会计的目标就是向信息使用者提供有利于其决策的会计信息,它强调会计信息的相关性和有用性。从会计确认方面来看,决策有用学派认为会计人员在会计上不仅应确认实际已发生的经济事项,还要确认那些虽然尚未发生但对企业已有影响的经济事项,以满足信息使用者决策的需要;从会计计量方面来看,决策有用学派认为会计报表应反映企业财务状况和经营成果的动态变化,在会计计量上主张以历史成本为主,并鼓励在物价变动情况下多种计量属性的并行;在会计报表方面,决策有用学派认为会计报表应尽量全面提供对决策有用的会计信息,由于会计信息使用者需求的多样性,因此,在会计报表上强调对资产负债表、损益表及现金流量表一视同仁,不存在对某种会计报表的特殊偏好。

由于经济环境不同,形成了两种不同的观点。受托责任观适用于所有权与经营权直接分离,所有者与经营者都十分明确,两者直接建立委托受托关系,没有模糊和缺位的现象;而决策有用观则要求两权分离必须通过资本市场进行,两者不能直接交流,委托者在资本市场上以一个群体出现,从而两者的委托关系变得

模糊。

两种学派虽然侧重点有所不同,但从根本上说并不排斥。即使在高度发达的资本市场环境下,决策有用与受托责任仍然存在着较大的一致性。

我国颁布的《企业会计准则——基本准则》对会计目标做出了明确的规定:会计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做出经济决策。

第三节 会计核算基本前提与确认基础

会计基本前提,也称会计核算的基本假设,是指在特定的经济环境中,根据以往的会计实践和理论,对会计领域中尚未确定的事项所做出的合乎情理的假说或设想。它不是人们的主观想象,而是人们在长期的会计实践中逐步认识和总结的,从会计实践中抽象出来并得到公认的会计基础理论之一。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、基本程序和方法等所作的合理设定。会计基本假设不仅是会计核算的前提,也是制定会计准则和会计制度的重要指导思想。会计核算的基本前提包括会计主体、持续经营、会计分期、货币计量。

一、会计核算的基本前提

(一) 会计主体

会计主体,是指会计核算工作为之服务的特定单位和组织,也称为会计实体、会计个体。我国《企业会计准则——基本准则》明确规定:“会计核算应当以企业发生的各项经济业务为对象,记录和反映企业本身的各项生产经营活动。”尽管企业本身的经济活动总是与其他企业、单位或个人的经济活动相联系,但对于会计来说,其核算的范围既不包括企业所有者,也不包括其他企业的经济活动。也就是说,会计核算只能反映一个特定企业的经济业务,即核算本企业的经济业务。因此,会计主体假设的目的是为会计核算划定一个空间范围,以便于将企业自身的经营活动和外界相区别,与所有者自身的经济收支相区别。

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。

会计主体与法律主体不是同一概念。一般来说,法律主体必然是会计主体,但会计主体不一定是法律主体。会计主体可以是法人,如企业、行政事业单位等,也可以是非法人,如合伙经营等;可以是一个特定企业,也可以是企业中的某一特定组成部分,如分公司、经营部等。例如,在企业集团的情况下,一个母公司拥有若干个子企业,企业集团在母公司的统一领导下开展经营活动。母子公司虽然是不同的法律主体(母子公司分别也是会计主体),但为了全面反映企业集团的财务状况、经营成果和现金流量,就有必要将这个企业集团作为一个会计主体,编制合并会计报表(此处的企业集团不是一个法律主体)。又如,独立核算的生产车间、销售部门等也可以作为一个会计主体来反映其财务状况,但它们都不是法律主体。

会计主体假设是持续经营、会计分期假设和全部会计原则的基础。如果不界定会计的空间范围,会计核算工作就无法进行,指导会计核算工作的原则也就失去了存在的意义。

(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。持续经营假设是企业会计核算选择、使用会计处理方法的前提条件。若无持续经营前提,一些公认的会计处理方法就缺乏赖以存在的基础,从而也将无法采用。在持续经营条件下,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。企业所拥有的资产,将在正常的经营过程中被耗用、出售或转换,而它所承担的债务,也将在正常经营过程中按期清偿。为此,《企业会计准则——基本准则》第五条规定:“会计核算应当以企业持续正常的生产经营活动为前提。”

只有假定企业是持续不断地经营下去,企业的资产价值才能以历史成本计价,而不是采取现行市价或其他计量基础。例如,当会计人员为一个持续经营的企业编制会计报表时,其厂房、建筑物以及生产设备等固定资产都是按历史成本入账的,而不是按企业解散时的清算价值入账。因为企业购置各种固定资产的目的是为了使用,以求获得经济效益,而不是为了转让或者出售。因此,在日常核算中,人们对资产的变现价值并不过分关注,正常的会计核算中是不考虑变现价值的,资产应以历史成本列入资产负债表。

只有假定企业是持续不断地经营下去,企业的资产和负债才区分为流动的和长期的;企业才有必要确立会计分期假设、权责发生制和配比、划分收益性支出和资本性支出等会计原则。

在企业的经营过程中,如果有证据表明一个企业已无法履行它所承担的义务,正常的经营活动亦无法持续下去,那么,以持续经营为前提所规定的各种会计方法和程序也就不再适用,而不得不改用其他方法。即以法律、法规为依据,根据清算的要求如实反映企业清算时的财务状况和财务关系,并着眼于变现能力与偿债能力,提供有助于正确处理各方权益关系的信息。换言之,在企业经济状

况恶化,无法持续经营的情况下,可以允许企业不采用持续经营前提,而另行做出合乎情理的特殊会计处理。

(三) 会计分期

会计分期,是人为地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,分期确定各个会计期间的收入、费用和利润,反映每一会计期间的期初和期末的资产、负债和所有者权益,并进行账目结算和编制会计报表,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。

从理论上来说,在企业持续经营情况下,要反映企业的财务状况和经营成果只有等到企业所有的生产经营活动结束后,才能通过收入和费用的归集与比较,进行准确的计算,但若等到企业所有的生产经营活动全部结束后,再通过收入与费用的归集和结转,从而据以准确地计算企业的净收益和进行利润分配,这显然是不允许的,实际上也是行不通的。因为在大多数情况下,会计人员均无法知道企业将在何时最终结束它的经营业务。而企业的经营者、投资者、债权人、政府部门及社会公众等则需要及时地了解企业的经营情况,要求企业能够定期地报告供其决策和征税依据的会计信息。因此,必须人为地将这个持续经营过程划分为较短的会计期间。

我国《企业会计准则——基本准则》第七条规定:“企业应当划分会计期间,分期结算账目和编制财务会计报告。”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。会计年度可以是公历年度,即每年1月1日起至12月31日止;也可以是营业年度,即以每年中企业经营活动的最低点作为年度终了的时期。我国企业会计期间采用公历年,会计期间分年度、半年度、季度和月度。年度、半年度、季度和月度的起讫日期均采用公历日期。

会计分期前提对于企业选择会计处理方法和核算程序具有极为重要的影响。正因为有了会计期间,才产生了当期与以前期间、以后期间的差别,才使不同类型的会计主体有了权责发生制和收付实现制两种可供选择的会计核算基础,进而为划分收益性支出和资本性支出、配比原则和可比性原则等提供了条件。

(四) 货币计量

货币计量,是指会计主体在会计确认、计量和报告时以货币计量反映会计主体的生产经营活动,且其币值不变。尽管财产物资可以使用不同计量单位来量度,但是,在商品经济条件下,会计只能使用货币单位作为计量尺度。因为货币是商品的一般等价物,是衡量一般商品价值的共同尺度,具有价值尺度、流通手段、贮藏手段和支付手段等特点。其他计量单位,如重量、长度、容积、台、件、工时等,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,不便于会计计量和经营管理,只有选择货币单位进行计量才能综合地反映企业的生产经营情况。货币是会计的基本计量单位,其他单位则属于辅助性质的计量单位。

我国《企业会计准则——基本准则》第八条规定:“企业会计应当以货币计