

“十三五”应用型人才培养规划教材——财经商贸

基础会计

康莉 吕翠萍 / 主 编

张海霞 祁俏格 春 山 / 副主编

清华大学出版社



“十三五”应用型人才培养规划教材——财经商贸

基础会计

康莉 吕翠萍 / 主 编

张海霞 祁俏格 春 山 / 副主编

清华大学出版社
北 京

内 容 简 介

本书根据最新《企业会计准则》编写,系统介绍会计的基本职能、任务、目标、核算基础和原则、会计对象、会计要素、会计科目和账户、记账方法、会计基本业务处理程序、会计凭证、账簿、财产清查、会计报表、会计档案、会计电算化等内容。本书知识系统、案例丰富、实用性强,还配套了习题与实训教程。

本书可以作为应用型大学、高职高专和成人高校财经类专业的首选教材,也可以作为工商企业财税管理干部及从业人员的在职培训教材。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

基础会计/康莉,吕翠萍主编. —北京:清华大学出版社,2016

“十三五”应用型人才培养规划教材. 财经商贸

ISBN 978-7-302-44342-1

I. ①基… II. ①康… ②吕… III. ①会计学—教材 IV. ①F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 166856 号

责任编辑:张 弛

封面设计:常雪影

责任校对:李 梅

责任印制:刘海龙

出版发行:清华大学出版社

网 址: <http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址:北京清华大学学研大厦 A 座

邮 编:100084

社 总 机:010-62770175

邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质量反馈:010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

课件下载: <http://www.tup.com.cn>, 010-62770175-4278

印 装 者:北京嘉实印刷有限公司

经 销:全国新华书店

开 本:185mm×260mm

印 张:11.25

字 数:282千字

版 次:2016年9月第1版

印 次:2016年9月第1次印刷

印 数:1~2000

定 价:26.00元

产品编号:068248-01

我国经过多年的改革开放,经济已连续多年保持持续高速的增长。为了稳步推动我国经济和社会全面、协调、可持续发展,财政部陆续颁布实施了新的“税法、企业会计准则、企业财务通则”等法律法规和财税管理规章制度,促进了我国财税理论与实践的变革与发展。财税管理作为市场经济运行管理的主体,为财政税收管理,国家、区域和企业经济政策和发展计划的制定及实施,提供科学的依据和支持。会计和税务在国家经济建设和发展、改善民生、构建和谐社会等各方面发挥着极其重要的作用,并涉及各个经济领域的每一个企业、单位,因而,深受各级政府、各类企业和各单位管理者的高度重视。

目前,我国已进入经济和社会转型期,随着国家经济转轨、产业结构调整,我国政府倡导全民大众创新创业,大批新兴服务和文化创意产业不断涌现,如物流、电子商务、旅游、生物、医药、动漫、演艺等;同时,我国“一带一路、互联互通”总体发展战略的制定和实施,极大地促进了我国经济国际化的快速发展。这些都促使国家及时出台多项有利于新兴产业、外向型企业和中小微企业发展的财税政策。

现代会计在其发展过程中已构建了较为完善的会计信息系统和会计控制系统,渗透到企业经营管理的各个方面,发挥着重要的管理作用;财税政策体现了国家经济发展的主导性,财税规章管理制度则是企业合法经营的基本保障。随着我国经济改革不断深化、经济国际化特征日趋明显,企业内外部环境也在发生着重大变化,新的经济现象与管理方式不断出现,这就对企业会计从业人员业务素质提出越来越高的要求。加强现代企业管理者会计、税务知识技能的培训及更新升级,定期、系统培养并提供符合时代需求的财税管理人才,规范经营、提高管理能力、更好地为我国经济发展服务,已成为财税管理工作的一个重要目标,这也是本套教材出版的目的是意义。

我们依据高校教育教学特点和培养目标,参考大量国内外相关教育教学理论书籍,结合多年的财税理论研究和教学实践经验,组织多年从事会计和税务课程教学的多所高校的一线老师共同撰写完成本套系列教材。

本套系列教材具有以下特点。

(1) 新理念。本套系列教材在编写过程中,遵循科学发展观,坚持改革创新,注重与时俱进,按照高校教育教学目标的精神和要求,依据我国目前经济转轨、产业结构调整的新思路及财税改革的新举措,同时,考虑大学生就业特点和社会各类企业对财税岗位用人的实际需求。既强调财税理论和方法的掌握,又重视运用能力的培养;既考虑教材的适用性,也充分考虑专业素质教育的要求。

(2) 新模式。积极吸收国内外新的财税教学理论和方法,在教学结构和模型设计上,力求以学生为中心,以专业主题为主线,以综合能力培养为目标,体现理论教学、案例分析、软件应用相结合的实操训练一体化教学结构与模式。

(3) 新内容。本套教材紧密结合国家财税改革与发展,前瞻性强,具有理论表述通俗、注重系统知识和知识更新、案例丰富且贴近实际、强调实用性、突出计算机新功能软件的运用、适用范围广等特点。既重视学生掌握财税专业理论和方法知识,并且能够运用专业理论和方法去正确地认识和反映社会经济活动。同时,还要考虑学生就业、考取上岗资格证、各级专业证书的需要。

本套系列教材依据高校教育教学特点和培养目标编写,同时兼顾高职高专和成人高校会计、税务教学。因此,本套教材既可以作为应用型大学财经管理专业的首选教材,也可以作为高职高专院校经济类和管理类专业的教学用书,还可以作为经济管理领域的财会及税务实务工作者和管理人员的岗位培训用书和参考用书,并可为社会广大中小微企业创业者提供有益的学习指导。

在教材编写过程中,我们参阅和借鉴了国内外同行的大量文献,以及国家历年颁布实施的财税政策法规与管理制度,并得到院校、会计事务及行业协会专家、教授的帮助与支持以及具体指导,在此表示衷心的感谢。为配合本套教材的发行使用特提供配套电子课件,读者可以从清华大学出版社网站(www.tup.com.cn)免费下载使用。由于水平有限,加上国家财税政策变化快,书中不足之处在所难免,恳请读者多提宝贵意见。

教材编委会

2016年3月

基础会计是管理类和经济类等学科的一门专业基础课,是会计学专业入门课程。基础会计主要介绍会计的基本理论、基本核算方法和基本操作技能,为后续财务会计等会计专业课程奠定理论基础。

本书以财政部最新发布的企业会计准则及其应用指南为依据,结合会计从业资格考试的内容,编写组教师本着“理论必需、够用”,突出实践操作能力的指导思想,结合多年的教学经验和实践经验,编写了这本教材。

本书有以下特点。

(1) 实用性强。按照培养技能型应用人才的目标安排内容体系,知识结构适合教学的需要。

(2) 针对性强。将学历教育与会计资格证考试相结合,在突出实践操作的同时,教材内容与会计从业考试内容紧密结合。

(3) 实践性强。坚持理论与实践结合,以介绍复式记账法为基础和主线,以会计核算方法为重点,强化实例分析,注重培养学生的实际操作能力。

本书还配套了《基础会计习题与实训》共同使用。

本书由康莉、吕翠萍担任主编,张海霞、祁俏格、春山担任副主编,曹志军、公丽娟参与编写。具体分工如下:第一章、第八章由内蒙古财经大学康莉编写;第二章、第七章由内蒙古财经大学祁俏格编写;第三章、第四章由内蒙古财经大学张海霞编写;第五章、第六章、第九章由内蒙古财经大学吕翠萍编写;第十章由内蒙古财经大学春山编写。全书的修改和统撰由内蒙古财经大学曹志军和呼和浩特商贸职业学院公丽娟完成。

由于编者水平有限,疏漏之处在所难免,恳请读者和同行不吝赐教,以便修正不足之处。

编 者

2016年6月

第一章 总论	1
第一节 会计的基本概念	1
第二节 会计核算的基本前提和会计基础	5
第三节 会计信息质量要求	9
第四节 会计核算的基本方法	12
本章小结	14
第二章 会计要素与会计等式	15
第一节 会计要素	15
第二节 会计等式	20
本章小结	23
第三章 账户和复式记账	24
第一节 会计科目与账户	24
第二节 复式记账	27
第三节 总分类账户与明细分类账户的平行登记	37
本章小结	40
第四章 借贷记账法下主要经济业务的核算	42
第一节 制造业企业资金循环概述	42
第二节 筹集资金业务的核算	43
第三节 供应过程业务的核算	46
第四节 生产过程业务的核算	49
第五节 销售过程业务的核算	56
第六节 财务成果的形成和利润分配的核算	60
本章小结	66
第五章 会计凭证	68
第一节 会计凭证概述	68
第二节 原始凭证	69
第三节 记账凭证	75
第四节 会计凭证的传递、装订和保管	84
本章小结	86

第六章 会计账簿	87
第一节 会计账簿概述	87
第二节 会计账簿的启用和登记要求	90
第三节 会计账簿的格式和登记方法	92
第四节 错账查找与更正方法	96
第五节 对账与结账	99
第六节 会计账簿的更换与保管	101
本章小结	102
第七章 财产清查	103
第一节 财产清查的意义和种类	103
第二节 财产清查的方法	105
第三节 财产清查结果的处理	110
本章小结	113
第八章 财务报告	114
第一节 财务报告概述	114
第二节 资产负债表	117
第三节 利润表	125
第四节 其他报表和附注简介	129
本章小结	134
第九章 账务处理程序	136
第一节 账务处理程序概述	136
第二节 记账凭证账务处理程序	137
第三节 科目汇总表账务处理程序	138
第四节 汇总记账凭证账务处理程序	147
本章小结	149
第十章 会计工作组织	151
第一节 会计工作组织概述	151
第二节 会计机构	153
第三节 会计人员	157
第四节 会计档案	160
第五节 会计电算化	163
第六节 会计准则体系	165
本章小结	168
参考文献	170

总 论

学习目标

理解会计的本质和含义;明确会计的基本职能和目标;理解和把握会计核算的基本前提;对比掌握权责发生制和收付实现制及其运用;着重理解会计信息质量要求;了解会计核算的基本内容和会计核算的基本方法;运用案例对比分析权责发生制和收付实现制。

第一节 会计的基本概念

一、会计的产生与发展

会计是人类社会生产经营活动发展的必然产物。生产活动一方面创造物质财富;另一方面要发生劳动耗费,为了实现价值增值,人们总是希望用有限的物质资源创造出尽可能多的物质财富,从而人类产生了对劳动成果和劳动耗费进行记录的需求。

在人类社会初期,社会生产力极其低下,对生产活动的记录也极为简单,原始社会末期出现的“结绳记事”“刻契记事”等原始计算和记录的方法,即由生产者在生产时间之余附带地把收入、支出等事项加以记载,它只是生产职能的附带管理工作。此时会计的发展尚处于萌芽阶段。

随着生产力的不断发展,剩余产品出现,对生产活动的记录、计算日益迫切,会计的管理职能逐渐从生产职能中分离出来,产生了专门记录、计算和考核收支的独立工作,并逐渐形成了专门从事这一工作的专职人员。会计成为一项独立的活动,标志着会计的诞生。

在历史的长河中,会计的发展大致经历了古代会计、近代会计和现代会计 3 个主要阶段。

1. 古代会计

习惯上将 15 世纪以前的会计称为古代会计。它是以官厅会计为主,主要是服务于奴隶主和封建皇(王)室赋税征收、财政支出以及财产保管的会计。

2. 近代会计

近代会计是从运用复式簿记开始的。1494 年,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,其中的《簿记论》较为详细地阐述了日记账、分类账和总账以及试算表的编制方法,介绍了威尼斯复式记账法的原理和方法。《簿记论》的问世使会计界在关注会计实务的同时开始致力于会计理论的研究。复式簿记系统的产生是会计发展史上的里程碑。

从 16 世纪末到 19 世纪,意大利的复式簿记迅速在欧洲传播,尤其是英国工业革命的兴起,使会计理论得到广泛普及。1853 年,英国在英格兰成立了世界上第一个注册会计师专业团体——“爱丁堡会计师协会”,会计开始成为一种社会性专门专业和通用商业语言。

3. 现代会计

现代会计是 20 世纪 50 年代以后,在发达的市场经济国家特别是美国发展起来的。20 世纪 20 年代末 30 年代初美国发生的经济危机促成了《证券法》和《证券交易法》的颁布及对会计准则的系统研究和制定。进入 20 世纪 50 年代,会计规范进一步发展,逐渐形成了以全面提高企业经济效益为目的、以决策会计为主要内容的管理会计。1952 年,国际会计师联合会正式通过“管理会计”这一专业术语,标志着会计正式划分为财务会计和管理会计两大领域。

随着计算机、网络、通信等先进信息技术与传统会计工作的融合,会计信息化不断发展,为企业管理、控制决策和经济运行提供了实时、全方位的信息。

在我国,会计的发展也经历了一个漫长的过程。

据《周礼》记载,西周时国家设立“司会”一职对财务收支活动进行“月计岁会”,又设“司书”“职内”“职岁”和“职币”分理会计业务,其中“司书”掌管会计账簿,“职内”掌管财务收入类账户,“职岁”掌管财务支出类账户,“职币”掌管财务结余,同时建立了定期财务报告制度、专仓出纳制度、财物稽核制度等,这表明大约在西周前后,我国初步形成了会计工作组织系统,当时已形成文字叙述式的“单式记账法”。

唐宋时期,“四柱清册法”的创建和运用,为我国会计收付记账法奠定了理论基础,其中,四柱之间的关系可以表示为“旧管+新收=开除+实在”,其含义相当于现代会计上的“期初结存+本期增加=本期减少+期末结存”。

明末清初,出现了我国复式记账法的早期形态——“龙门账法”,它把全部账目划分为“进”(各项收入)、“缴”(各项支出)、“存”(各项资产)和“该”(资本及各项负债)四大类,运用“进一缴=存一该”的平衡公式计算盈亏,分别编制“进缴表”和“存该表”,两表计算得出的盈亏数应当相等,称为“合龙门”。

从 18 世纪中叶起,中国落后于西方国家,自此,文明古国会计占主导地位的时代过去了。近 500 年左右的世界会计史一直朝着西方经济发达国家占主导地位的方向发展。

新中国成立后,特别是改革开放以后,中国会计在吸收西方会计精华的同时,自身取得了长足进展。我国于 1992 年 11 月制定了第一个企业会计准则,之后,我国又陆续制定了 16 项具体会计准则。我国在发布和实施会计准则的同时,2000 年还制定了与国际会计准则基本协调的企业会计制度,进而形成了国际上少有的“准则”和“制度”并行的会计规则结构。随着经济全球化和我国改革开放程度的加大,中国的会计走向国际化已成为共识,2006 年 2 月 15 日财政部发布了新的《企业会计准则》,完善后的我国企业会计准则体系由 1 项基本准则、38 项具体准则和应用指南构成。截至 2014 年 7 月,又修订了 5 项、新增 3 项会计准则,具体准则增至 41 项。新准则的全面出台标志着我国企业财务会计进入了一个与国际会计惯例趋同的新时期。

二、会计的本质和含义

从会计的发展历程可以看到,会计与社会生产力的发展紧密相连,是人类社会发展到一定历史阶段的产物,它起源于生产实践。随着生产力的不断发展,会计的内容和形式也在不断地完善和变化,由单纯的记账、算账、办理账房业务,对外报送报表,发展为参与事前经营预测、经济决策、对经济活动进行事中控制和监督,开展事后分析、检查。历史证明,经济越发展,会计越重要。会计的内容会随着经济活动对管理要求的深化而不断丰富。因此,会计是为了满足经济管理的需要而产生的,其本质是一种价值管理活动,是经济管理的重要组成部分。

一般认为,会计是以货币作为主要计量单位,采用专门的方法和程序,对会计主体的经济活动进行连续、系统、综合、全面的核算和监督,旨在提供经济信息和提供经济效益的一项管理活动,是经济管理的重要组成部分。会计的基本特征如下。

(1) 会计是一种经济计算。会计要对经济过程利用货币为主要计量手段进行全面、连续、系统的计算。经济计算时人们对经济资源(人力、物力、财力)、经济关系(所有权、分配、信贷、结算等)和经济过程(投入、产出、收入、成本、效率等)所进行的数量计算的总称。经济计算既包括对经济现象静态状况的存量计算,也包括对其动态状况的流量计算;既包括事前的计划、预算等方面计算,也包括事后的分析、评价和总结等方面的计算。会计是一种典型的经济计算,经济计算除包括会计计算外,还包括统计计算和业务计算等。

(2) 会计是一个经济信息系统。这主要是对企业外部的信息使用者而言。会计将一个企业分散的经营活动转化成一组客观的数据,提供有关企业的资金、劳动、收入、成本、利润、债权、债务等信息,同时向有关方面提供信息咨询服务。信息使用者可以通过会计信息了解企业的基本情况并作为其决策的依据。会计是提供财务信息的经济信息系统,是一种“企业语言”,是企业经营的记分牌。

(3) 会计是一项经济管理活动。这主要是对企业内部而言。在市场经济条件下,由于商品生产和交换的存在,经济活动中的财产物资要以价值形式表现,会计要利用货币形式对财产物资进行综合反映和管理。随着经济的发展和环境的变化,会计的内容和形式也在不断变化和完善,会计由单纯的记账、算账和报账,发展为经营预测、分析、决策、评价,成为企业经营管理的重要组成部分。

知识链接

会计的定义

我国会计界对会计的定义存在两种有代表性的观点。

(1) 信息系统论:认为会计是旨在提高微观经济效益、加强经济管理而在企业(单位)范围内建立的一个以提供财务信息为主的经济信息系统。

(2) 管理活动论:认为会计是通过搜集、处理和利用经济信息,对经济活动进行组织、控制、调节和指导,促使人们权衡利弊、比较得失、讲求经济效果的一种管理活动。

三、会计的基本职能

会计的职能是指会计在经济管理中客观上所具有的功能和发挥的作用。随着生产力水平的不断提高,社会经济关系的日益复杂和管理理论的不断深化,会计所发挥的作用也日益重要,其职能也在不断地丰富和发展。会计除核算和监督两大基本职能以外,还包括预测经济前景、参与经济决策、评价经营管理等方面的职能。

我国现行《会计法》对会计的基本职能做出了明确的规定,即会计的基本职能是进行会计核算和实行会计监督。

(一) 会计核算职能

会计核算职能也称为会计反映职能,它贯穿于经济活动的全过程,是会计最基本的职能。会计核算职能是指会计以货币为主要计量单位,通过确认、计量、记录、计算、报告等环节,用会

计的方法(如借贷记账法)对会计主体的经济活动进行描述,以便客观地记录会计事项,为使用者提供经济信息。

确认是运用特定会计方法,以文字和金额同时对某一交易或事项进行描述,使其反映在特定主体财务报表中的会计程序。

计量是确定某一交易或事项的金额的会计程序。

记录是对特定主体的经济活动采用一定的记账方法,在账簿中进行登记的会计程序。

报告是在确认、计量和记录的基础上,对特定主体的财务状况和经营成果向信息使用者报告的过程。

会计的核算职能具有以下特征。

(1) 会计核算以货币作为主要计量单位。在商品经济条件下,任何经济活动都同时表现为价值的运动,货币作为一般等价物便于从价值量方面对经济活动进行综合反映,为经济管理提供客观的会计信息。在货币计量的同时还辅之以实物计量、劳动计量和相关文字说明等。

(2) 会计是对客观事实的反映和描述。客观事实是指过去已经发生的经济活动,会计是对已经存在的事实做出反映,是一种事后的记录,其主要形式是记账、算账和报账。随着管理要求的不断提高,为了加强经营管理的计划性和预见性,会计利用其信息反馈,对经济活动进行事前核算和事中核算。

(3) 会计核算具有连续性、系统性和全面性。连续是指会计核算要按经济活动发生的时间先后顺序不间断地进行记录;系统是指对经济活动记录的同时要进行分类、整理和汇总,以便提供各种会计信息;全面是指对会计主体的各项经济活动的来龙去脉都必须进行全面记录、计量,既不能遗漏也不能任意取舍。

(二) 会计监督职能

会计监督职能也称为会计控制职能,是指按照一定的目的和要求,以国家的法律法规为准绳,利用会计信息系统所提供的信息,对会计主体经济活动的合法性和合理性进行控制和监督,以便规范会计行为,使之达到预期的目标。会计监督是会计主体内部的一种自我约束机制,会计核算的过程也是会计监督的过程。会计监督具有以下特征。

(1) 会计监督具有强制性和严肃性。会计监督是以国家的财经法规和财经纪律来进行监督,它要求企业的各项经济业务既要遵守国家的财经法规纪律,也要遵守企业单位的经营方针政策。《会计法》不仅赋予会计机构和会计人员实施监督的权利,还规定了相关的法律责任,具有强制性和严肃性。

(2) 会计监督以会计核算为基础。会计监督从提供单位经济效益出发,将监督贯穿于经济活动的全过程,以评价各项经济活动是否有效。因此,在会计核算的同时,会计机构和会计人员有权利并且有义务审查经济活动的真实性和合法性,确保会计信息真实有效。

(3) 会计监督具有完整性。会计监督与经济活动过程紧密联系,它不仅是对已经发生的经济活动的监督,还涉及经济活动发生之前和发生过程中的监督,即包括事前监督、事中监督和事后监督。

会计的两项基本会计职能是相辅相成、辩证统一的关系。核算是会计监督的基础,没有核算所提供的各种信息,监督就失去了依据;同时,会计监督又是会计核算质量的保证,没有监督就难以保证会计信息的真实性和可靠性。

四、会计的目标

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。会计作为经济管理活动的组成部分,其总体目标是提高经济效益,它与经济管理的总目标是一致的。就会计的具体目标而言,我国《企业会计准则——基本准则》中明确规定,会计的目标是:“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”。

财务会计报告使用者包括内部信息使用者和外部信息使用者两类。内部信息使用者包括会计主体内部的管理人员和职工;外部信息使用者包括政府有关部门、投资者和潜在投资者、债权人、一般大众等。

各类使用者对会计信息的需求各不相同。

(1) 会计主体内部管理层需要掌握单位的经济活动、经营成果、财务状况及其变化等会计信息。会计信息是企业管理当局管理企业、进行经济决策的重要依据,据此分析经营决策的正确性、发现经营管理中存在的问题,在加强内部控制的同时提高企业经济效益。

(2) 投资者和潜在投资者需要掌握会计主体的经营状况、盈利能力和发展趋势,以预测投资风险和投资报酬,做出投资决策。

(3) 政府有关部门需要掌握各经济单位对国家政策的执行情况,以便利用价格、税率等经济杠杆和法律手段进行国民经济宏观调控。

(4) 债权人则更关心会计主体的资产质量、获利能力和偿债能力,以此确定是否贷款给债务人以及贷款的金额、时间等。

(5) 职工不仅关心会计主体目前的经营状况和获利能力,更关心其经营前景和发展趋势。因此,针对不同使用者的需求,会计目标的定位应该是:满足会计信息使用者的需要。

第二节 会计核算的基本前提和会计基础

一、会计核算的基本前提

会计所处的社会经济环境极为复杂,会计核算和监督的是具有不确定性的经营活动,为了提供必要的会计信息,就要对会计核算中的一些重要因素,根据正常情况或客观需要,在空间范围上、在时间界限上、在计量方式上做出一些合乎情理的限定和规定,这就是会计核算的基本前提,也称会计假设。会计核算的基本前提是人类在长期的会计实践中逐步认识和总结形成的。

我国《企业会计准则——基本准则》规定,会计核算前提包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量四项。

(一) 会计主体

会计主体是指会计工作为之服务的特定单位或组织,即在经营上或经济上具有独立性或相对独立性的单位。企业是典型的会计主体。

会计核算的对象是企业的生产经营活动,由于社会经济关系错综复杂,企业本身的经济活动也总是与其他企业或单位的经济活动相关联,因此,会计人员首先应明确会计核算的空间范围,明确哪些经济活动应当予以确认、计量和报告,哪些不应包括在其核算范围内,即要确定会

计主体,明确为谁记账。我国《企业会计准则——基本准则》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。”

会计主体假设把会计处理的数据和提供的信息,严格地限制在这一特定的空间范围内,而不是漫无边际的,同时也从根本上确认了会计信息系统立足于微观,主要为微观经济服务的属性。

会计主体不同于法律主体。一般来讲,法律主体必然是一个会计主体,任何企业,无论是独资、合资还是合伙企业,都是会计主体;但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),但为了全面地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。

知识链接

关于法律主体

法律主体又称法人,《民法通则》第36条规定:“法人是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。”其特征如下。

(1) 法人是一种社会组织。法人是一种客观存在,但它和自然人不同的是,它不是作为有血有肉的生物存在,而是作为组织体存在。

(2) 法人是依法成立的社会组织。依法成立是一定的社会组织能够成为民事主体的基本前提。

(3) 法人是具有民事权利能力和民事行为能力的社会组织。

(4) 法人是能够独立承担民事责任的社会组织。法人的独立责任是指法人在违反义务而对外承担责任时,其责任范围应当以其所拥有或经营管理的财产为限,法人的成员和其他人不对此承担责任。

(二) 持续经营

持续经营是假设会计主体将按照正常的经营和既定的经营目标持续经营下去,在可以预见的将来不会破产、清算和倒闭,即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,其所承担的债务将在正常的经营过程中按期清偿。它要求会计人员以持续经营为前提,选择会计程序和会计处理方法,进行会计核算。我国《企业会计准则——基本准则》规定:“企业会计确认、计量和报告应当以持续经营为前提。”

会计核算所适用的会计原则和会计处理方法都建立在会计主体持续经营的基础上。例如,企业的房屋建筑物及机器设备等固定资产,只有在持续经营的前提下,才可以在固定资产的使用年限内,采用某种方法计提折旧;对于企业所承担的债务,也只有在持续经营的前提下,才可以按照规定的条件偿还。持续经营虽然是一种假设,但基本符合人们的思维习惯,也有利于企业组织会计核算工作。可以想象,如果没有这样的假定,不仅会计核算无法保持其稳定性,企业生产经营活动也无法正常进行。

可见,如果没有持续经营这一假设,会计就没有确定的时间范围,就无法进行核算,它为会

会计核算明确了时间范围,从而使会计核算有一个稳定的基础。

应当指出,如果企业经营走向破产,即不再符合持续经营的假设,可以采用破产清算等特殊会计方法对其进行核算。

(三) 会计分期

会计分期是指将一个会计主体持续的生产经营活动划分为若干个较短的相对等距的会计期间,以便分期结账目和编制财务会计报告。我国《企业会计准则——基本准则》规定:“企业应当划分会计期间,分期结账目和编制财务会计报告。”

会计分期的目的在于通过会计期间的划分,据以结账目,编制财务会计报告,从而及时地向有关方面提供反映经营成果和财务状况及其变动情况的会计信息,及时满足企业内部加强经营管理及其他有关方面进行决策的需要。从理论上讲,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和比较,进行准确的计算,但这样做在平时的经营管理中就不能及时得到会计信息,从而无法有效的管理经营活动,因此,为了及时取得会计信息,必须人为地将持续经营过程划分为较短的会计期间,并按会计期间进行会计核算。会计期间假设是持续经营假定的一个必要补充,它同样是会计核算时间范围的规定。

我国《企业会计准则——基本准则》规定:“会计期间分为年度和中期。”我国以日历年度作为会计年度,即从每年的1月1日至12月31日为一个会计年度。会计中期是指短于一个完整的会计年度的报告期间,包括半年度、季度和月份。

会计期间的划分对会计核算有着重要的作用。由于有了会计期间,才出现了本期和非本期的区别;产生了权责发生制和收付实现制;从而需要划分收益性支出和资本性支出;产生了配比原则等。只有正确划分会计期间,才能准确地提供财务状况和经营成果的资料,才能进行会计信息的对比。

知识链接

世界各国的会计年度

(1) 采用历年制(1~12月)的国家有:中国、德国、西班牙、瑞士、俄罗斯、巴西、朝鲜等。

(2) 采用4月至次年3月制的国家有:加拿大、英国、印度、印度尼西亚、伊拉克、日本、新加坡等。

(3) 采用7月至次年6月制的国家有:瑞典、澳大利亚、巴基斯坦、菲律宾、埃及等。

(4) 采用10月至次年9月制的国家有:美国、缅甸、泰国、斯里兰卡等。

(5) 阿富汗、伊朗:3月21日至次年3月20日;土耳其:3月至次年2月;埃塞俄比亚:7月8日至次年7月7日;阿根廷:11月至次年10月;沙特阿拉伯:10月15日至次年10月14日。

(四) 货币计量

货币计量是指企业在会计核算中要以货币为统一的主要的计量单位,记录和反映企业生产经营过程和经营成果。会计核算采用货币计量,使会计核算的对象——企业的生产经营活动,统一地表现为货币资金运动,从而能够全面完整地反映企业的经营成果和财务状况及其变

化情况。

货币计量有两层含义。

(1) 会计核算要以货币作为主要的计量尺度。计量尺度包括实物计量、劳动计量和货币计量。在市场经济条件下,货币是商品的一般等价物,是衡量商品价值的共同尺度,会计核算必然选择货币作为其主要计量单位,同时辅之以实物计量和劳动计量。

(2) 假定币值稳定。因为只有在币值稳定或相对稳定的情况下,不同时点上的资产的价值才有可比性,不同期间的收入和费用才能进行比较,并计算确定其经营成果,会计核算提供的会计信息才能真实反映会计主体的经济活动情况。但现实经济社会中,币值变动时有发生,有时甚至还可能急剧变动,出现恶性通货膨胀,此时可采用“通货膨胀会计”。但无论如何,货币计量及币值不变,仍然是组织正常会计核算的基本前提。

我国《会计法》规定:“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单位,可以选定其中一种作为记账本位币,但是编报的财务会计报表应当折算为人民币。”

在会计核算中,日常登记账簿和编制会计报表用以计量的货币,也就是单位主要会计核算业务所使用的货币,称为记账本位币。记账本位币以外的货币称为外币。

上述会计核算的基本前提具有相互依存、相互补充的关系。会计主体确立了会计核算的空间范围,持续经营与会计分期确立了会计核算的时间范围,货币计量则为会计核算提供了必要手段。没有会计主体就不会有持续经营;没有持续经营就不会有会计分期;没有货币计量就不会有现代会计。

二、会计基础

会计基础是指处理会计业务的基本出发点。之所以要设定会计处理基础,是因为在经济活动过程中,会大量地、频繁地发生着各种各样的会计事项,在这些会计事项中,有属于本期的,也有不属于本期而为跨期的,例如,企业在一定会计期间为进行生产经营活动而发生的费用和收入有以下几种情况:可能在本期付出了费用,收到了货币资金;也可能付出了费用,未收到货币资金;也可能未付出费用,收到了货币资金。这就形成了本期实际得到的收入可能与本期支付的费用有关,也可能与本期支付的费用无关,同样,本期支付的费用可能与本期收入有关,也可能与本期收入无关。如何把收入和费用在时间上加以配合呢?这就是处理会计业务的出发点,即会计处理基础,只有确定了这种出发点才能正确计算本期盈亏。

会计基础有两种:一种是权责发生制(也称应收应付制,或称应计制);另一种是收付实现制(也称实收实付制或称现金制)。

权责发生制是以权利或责任的发生与否为标准,来确认收入和费用的归属期。不论是否收付现金,均按其是否体现各个会计期间的经营成果和收益情况,确定其归属期。即凡属本期的收入,不论其款项是否收到,都应作为本期的收入;凡属本期应当负担的费用,不论其款项是否付出,都应作为本期费用。反之,凡不应归属本期的收入,即使款项在本期收到,也不作为本期收入;凡不应归属本期的费用,即使款项已经付出,也不能作为本期费用。权责发生制能够恰当地反映具体某一会计期间的经营成果,因而,绝大部分企业按这一基础记账。

收付实现制是以现金收到或付出为标准,来记录收入和费用的归属期。即按现金的收付日期确定其归属期,凡是属本期收到的收入和支出的费用,不论其是否应归属本期,都作为本期的收入和费用;反之,凡本期未收到的收入和不支付的费用,即使应归属本期收入和费用,也

不能作为本期的收入和费用。收付实现制处理方法比较简单,而且对各期损益的确定不够合理,一般适用于行政单位、事业单位(经营业务除外)。

我国《企业会计准则——基本准则》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。”

上述两种处理方法,必将影响会计主体各会计期间收入、费用和盈亏的确认。现举例说明。

【例 1-1】 甲公司 2016 年 5 月份发生有关经济业务如下。

(1) 5 月 2 日,收到上月销售货款 5 000 元,存入银行。

(2) 5 月 6 日,销售产品 8 000 元,货款收到,存入银行。

(3) 5 月 12 日,销售产品 3 000 元,货款尚未收到。

(4) 5 月 14 日,预付下月房租 1 000 元。

(5) 5 月 15 日,用现金支付本月办公费 500 元。

(6) 5 月 20 日,摊销上月已付的保险费 800 元。

要求:根据上述资料,分别按照权责发生制与收付实现制分析填表 1-1。

表 1-1 权责发生制与收付实现制的比较

单位:元

经济业务	权责发生制			收付实现制		
	本月收入	本月费用	说 明	本月收入	本月费用	说 明
1			上月已确认为收入	5 000		本月收到现金,确认为本月收入
2	8 000		已实现销售,确认为本月收入	8 000		本月收到现金,确认为本月收入
3	3 000		已实现销售,确认为本月收入			本月收到现金,确认为本月收入
4			应于下月确认为费用		1 000	本月支付现金,确认为本月费用
5		500	应由本月承担的费用		500	本月支付现金,确认为本月费用
6		800	应由本月承担的费用			本月未支付现金,不能确认为本月费用
合计	11 000	1 300	本月利润 9 700	13 000	1 500	本月利润 11 500

从例 1-1 可以看出,对于同一会计主体,两种方法下确认的结果有的是一致的(如经济业务 2 和 5),有的是不一致的(如经济业务 1、3、4、6),从而对当期利润产生影响。

第三节 会计信息质量要求

会计信息质量要求是对企业财务报告中所提供会计信息质量的基本要求,是使财务报告中所提供会计信息对投资者等使用者决策有用应具备的基本特征。

我国《企业会计准则——基本准则》第二章规定了会计信息质量要求,概括为可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性八项。