

77

高等教育工商管理类专业系列教材

财务会计学

(新会计制度)

周加来
胡冬鸣 等编著



A0967975

南海出版公司

图书在版编目(CIP)数据

财务会计学/周加来等编著. —海口:南海出版公司,
2001.9

高等教育工商管理类专业系列教材

ISBN 7-5442-1788-4

I. 财… I. 周… II. 财务会计—教材

N. F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2000)第 88439 号

CAIWU KUAIJIXUE

财务会计学

编 著	周加来等
责任编辑	张 辉
装帧设计	郭同桢
出版发行	南海出版公司 电话 (0898)65350227
社 址	海口市机场路友利园大厦 B 座 3 楼 邮编 570203
经 销	新华书店
印 刷	北京市昌平前进印刷厂
开 本	787×960 1/16
印 张	26.75
字 数	509 千
版 次	2001 年 9 月第 1 版 2001 年 9 月第 1 次印刷
书 号	ISBN 7-5442-1788-4/F·101
定 价	29.80 元

南海版图书 版权所有 盗版必究

总 序

迈入 21 世纪的工商管理类专业高等教育处于教育与经济的结合点上。培养一大批具备管理学、经济学、法律、市场营销学、会计学、财务管理、人力资源管理、旅游管理专业知识与能力,能够在现代企业大显身手的工商管理类专业高级人才,已成为高等教育工商管理类专业教育义不容辞的责任。

为了改变长期以来我国工商管理类专业教材“僵化、松散、空洞、陈旧”的陋习,经过近三年的酝酿,在有关部委教育主管部门和出版社领导的大力支持下,我们聘请北京大学、清华大学、中国人民大学、南京大学、上海财经大学、首都经贸大学、北京工商大学、安徽财贸学院、南京财经大学、上海立信会计专科学校、安徽大学等高等院校一大批既有较高理论造诣,又有丰富实践经验的专家教授,依据教育部 1998 年颁布的《普通高等学校本科专业目录》,结合高等学校(含高职、高专、成人高校)教学特点,精心编写了这套高等教育工商管理类专业系列教材。

本套教材实行严格的编委负责制。每位编委具体负责 2~3 种教材的编写提纲审定和书稿终审终校工作。编委会本着“要精要管用”的原则对各门课程教材进行了科学的配置和合理的设计,从易教易学和实用有效的角度明确了编写要求和编写风格,严格遴选了有研究、有经验、坐得住、不挂名的编写人员,集体审查讨论了每种教材的编写提纲,精心审定了每种教材的初稿和修改稿,对每种教材的编写质量和编校质量进行了近乎苛刻的过程控制和监督审查;对部分已出版教材的修订再版工作,更是兼收并蓄,广泛汲取各用书学校的教学建议。因此,我们希望这套迈入 21 世纪的高等教育工商管理类专业系列教材具备以下几个方面的特色:

(一)新——面向 21 世纪创新教学内容,突出新颖性

全套教材在编写中果断删去已经过时和已被证伪的理论内容,大胆汲取国内、国际特别是发达国家 20 世纪 70 年代以来较为成熟的理论和方法,同时注意反映和提炼我国建立现代企业制度和经济管理领域最新理论与实践。书中所引资料基本上截至 2000 年以后,并注意从崭新的角度重新阐释。

(二)实——面向社会主义市场经济实践精心编排教学内容,突出实用性

工商管理类专业教育重在应用,因此我们在教材编写中着重强调:理论介绍以够用为度,内容介绍立足于决策、经营和解决实际问题的需要,重点是深入阐述操作实务。

(三)高——面向学科发展和未来人才需求提高教材的起点和要求,突出高起点

要培养一大批适应 21 世纪需要的工商管理类高级专业人才,就必须配备高水准的教材。为此我们在教材编写中不但注重定性分析,而且更加强调定量分析,以培养学生熟练的计算能力和实践技能。

(四)通——面向教学对象特点设计教学内容,突出通用性

本套教材的市场定位是面向高等学校(含高等职业技术学院、高等专科学校、成人高等学校)。为此,我们在教材逻辑上注意减缓坡度,逐渐增加难度;在内容阐述上突出重点,突破难点,并注意联系实际设计典型例题和习题,以便使学生举一反三,学以致用。

当然,以上特色只是我们全体编委会成员的良好愿望,能否得到广大高校师生的首肯,还有待于教学实践的进一步检验。在此恳请广大读者和有关专家学者不吝批评指正,以便不断修订完善。

高等教育工商管理类专业系列教材编委会

2001 年 9 月

前言

经济越发展,会计越重要。近几年来,随着改革开放和社会主义市场经济的不断深入,会计已日显其愈来愈重要的地位。《企业财务会计报告条例》、《企业会计准则》,特别是《企业会计制度》的发布与实施,给我国会计制度的深入改革注入了新的生机和活力。国家统一会计核算制度,对于建立与社会主义市场经济相适应的新型会计核算模式,使我国会计信息的质量更加符合会计国际化进程的要求,具有十分重要的意义和深远的影响。为适应高校财会教材更新换代的需要,我们在多年同类教材编写经验的基础上,精心编写了这本《财务会计学》教材。

本书主要特点如下:

(一)内容新颖,阐述规范

本书全面系统地反映了新会计制度实施以来会计实务中的所有新变化,如:流转税、所得税、现金流量表、外币业务等,并将这些内容较好地融汇贯通于相关会计实务之中,摒弃了其他教材中就事论事、相互割裂的弊端,以便使读者全面准确地把握会计改革的最新内容。同时在编写中我们及时反映业已颁布的具体会计准则的有关内容,从而使会计实务更具规范性和可操作性。

(二)体系完善,结构严谨

全书以会计要素为主线谋篇,以各会计要素概述、确认、计量、记录为分线布局,结构上以现行制度、基本理论、基本方法为依托,以指导实务的具体操作,并结合一般与特殊、简单与复杂,使内容由浅入深、由易到难,以适应各种层次的财会教学需要。

(三)条理清晰,通俗易懂

本书力求体现财务会计的特点,剔除了“会计原理”、“成本会计”、“财务管理”课程中相互重复的内容,使企业财务会计的制度、理论与实务紧密结合,并从制度——理论与方法——实务这一纵向层次,全面系统、准确地揭示了我国企业财务会计的基本规律,即:我国企业财务会计必须以制度为依据,按照制度规定的会计理论与方法处理具体会计实务。全书围绕这一层次全面介绍了会计制度对会计实务的基本规范,详细阐述了会计理论与方法的基本操作,并通过具体会

计实务说明了会计制度与方法的应用,以便使广大师生把握重点,突破难点,抓住要点。

(四)实用性强,适应面广

本书编写参照了教育部颁布的财务会计教学基本要求、全国会计师职称考试大纲,并汲取了国内同类教材和著作的优点,从而使本书既可作为高等院校(含高职、高专、成人高校)教材,也可适应各种层次会计职称考试、各学历培训、广播电视大学以及全国高等教育自学考试的教学需要。

本书由周加来、胡冬鸣主编并总纂,由张佳春、杜少刚、王玉华、郭建华担任副主编。参加编写工作的还有李金玲、雷向芳、郎学华、王振松、彭昌喜、赵恒伯、韩文亮、朱钢、赫俊艳、张素珍、朱重生等同志。

本书在编写过程中,得到吴明礼、侯丽生、朱守愚等先生的鼎力相助,书中参考、借鉴了国内同类教材和专著,在此一并表示感谢。

由于编写时间仓促,编者水平有限,书中肯定存在许多疏漏、错误之处,恳请广大读者不吝批评指正,以便不断修订完善。

编 者

2001年9月

目 录

总 序.....	(1)
前 言.....	(1)
第一章 会计准则与会计循环.....	(1)
第一节 企业会计的内容.....	(1)
第二节 企业会计准则.....	(6)
第三节 会计要素	(16)
第四节 会计循环	(19)
第二章 货币资金	(25)
第一节 现 金	(25)
第二节 银行存款	(31)
第三节 银行结算	(35)
第四节 其他货币资金	(50)
第三章 应收款项	(54)
第一节 应收账款	(54)
第二节 应收票据	(61)
第三节 预付账款	(66)
第四节 非营业应收项目	(66)
第五节 应收款项在资产负债表上的列示	(67)
第四章 存 货	(69)
第一节 存货的分类与确认	(69)
第二节 存货的计量	(71)
第三节 原材料	(83)
第四节 包装物与低值易耗品.....	(100)
第五节 委托加工物资.....	(107)
第六节 自制半成品与库存商品.....	(109)
第七节 存货清查.....	(113)

第五章 投 资	(117)
第一节 投资概述.....	(117)
第二节 短期投资.....	(118)
第三节 长期债权投资.....	(124)
第四节 长期股权投资.....	(130)
第五节 长期投资减值准备.....	(136)
第六章 固定资产与在建工程	(139)
第一节 固定资产的确认与计价.....	(139)
第二节 固定资产取得.....	(145)
第三节 固定资产折旧与修理.....	(153)
第四节 固定资产处置.....	(162)
第五节 在建工程.....	(166)
第七章 无形资产和其他资产	(172)
第一节 无形资产.....	(172)
第二节 其他资产.....	(181)
第八章 费 用	(184)
第一节 费用的概念与分类.....	(184)
第二节 费用核算的特点和要求.....	(187)
第三节 费用核算的基本内容.....	(189)
第四节 直接费用核算.....	(192)
第五节 间接费用核算.....	(195)
第六节 期间费用核算.....	(204)
第九章 流动负债	(212)
第一节 流动负债概述.....	(212)
第二节 金额确定的流动负债.....	(213)
第三节 金额取决于经营成果的流动负债.....	(221)
第四节 金额需要估计的流动负债.....	(230)
第五节 或有负债.....	(231)
第十章 长期负债	(234)
第一节 长期负债的特点和分类.....	(234)
第二节 长期借款.....	(237)
第三节 应付债券.....	(240)
第四节 长期应付款.....	(251)
第十一章 收 入	(254)
第一节 收入概述.....	(254)

第二节	主营业务收入	(259)
第三节	其他业务收支	(268)
第十二章	利 润	(271)
第一节	利润的形成	(271)
第二节	所得税	(275)
第三节	利润分配	(285)
第十三章	所有者权益	(289)
第一节	所有者权益概述	(289)
第二节	投入资本	(290)
第三节	资本公积	(295)
第四节	留存收益	(301)
第五节	实收资本增减变动	(304)
第十四章	债务重组	(308)
第一节	债务重组概述	(308)
第二节	资产清偿债务	(311)
第三节	债务转为资本与混合重组	(320)
第十五章	非货币性交易	(325)
第一节	非货币性交易概述	(325)
第二节	不涉及补价非货币性交易	(327)
第三节	涉及补价非货币性交易	(334)
第十六章	会计报表	(346)
第一节	会计报表概述	(346)
第二节	资产负债表及附表	(349)
第三节	利润表与附表	(358)
第四节	现金流量表	(364)
第五节	会计报表附注	(391)
第十七章	外币业务	(398)
第一节	外币业务概述	(398)
第二节	外币业务核算	(403)
第三节	外币报表折算	(413)

第一章

会计准则与会计循环

第一节 企业会计的内容

会计是一种经济信息系统,它是通过一定的程序和方法,将企业大量的、日常的业务数据经过一系列的记录、分类、汇总、分析过程后转化为有用的会计信息。从企业角度来考察会计,会涉及相当广泛的领域。为了提供会计信息使用者所需要的信息,会计人员运用一定的会计理论与方法,在会计规范的约束下,使用各种记录和计算工具,对经济业务数据按照一定的规范和程序进行处理,生产出有用的经济信息,满足信息使用者作出经济决策和控制经济活动的需要。这样就构成了一个企业会计核算和监督的完整系统。

一、经济业务

经济业务是指发生于会计主体的生产经营过程中,引起会计要素发生增减变化的会计事项,是会计的信息源,也是会计处理的起点。会计信息系统输入的主要是经济业务数据,这些经济业务数据一方面是对会计核算对象即资金及资金运动过程的量化,另一方面反映了资金运动的轨迹,即资金是如何发生运动的?运动的结果怎样?会计上对资金的考察是从其两个不同的侧面进行的,即资金运动的来源渠道和不同渠道资金的运用去向。资金来源的渠道反映了会计主体所拥有的权益,即负债和所有者权益,资金运用的去向反映会计主体所拥有或控制的资源,即资产。由于资金运动均是同一资金同一侧面或两个不同侧面之间发生一增一减或同增同减的变动,因此经济业务的发生始终遵循“资产=负债+所有者权益”这一会计等式,并在此基础上反映资金运动的结果。

经济业务发生后,应及时取得证明这笔业务内容合法、数据可靠的原始凭证,再通过会计人员对这一原始信息的加工处理,编制出会计报表,形成会计信息的最终产品,并及时地提供给各信息使用者。

二、会计处理程序

会计处理程序是会计核算的专门方法。从会计角度来看,是指会计凭证组织、账簿组织和记账程序相互配合的方式,它是以复式记账为中心,通过设置会计科目,填制和审核会计凭证,登记账簿,成本计算,财产清查,最后编制会计报表。科学、合理的会计处理程序,可以确保会计核算质量,提高核算效益,有利于加强经济核算,便于会计信息使用者对会计工作的监督与指导。会计处理程序要受会计规范的制约。

从信息系统角度来看,会计处理程序是指对经济业务数据的收集、加工、存储、检索和输出的过程。数据的收集主要是取得合法、有效的原始凭证,其基本操作程序是:首先观察经济活动事实并进行计量;其次是记录数据,即用书面或其他可读形式把数据记录下来。数据的收集,是数据处理的基础,输出信息的质量在很大程度上取决于原始数据的完整性和真实性。数据的加工是指对收集的数据进行分类、汇总、排序、转录、运算等过程;广义的加工还包括传送、存储和检索。通过加工,使收集的数据成为合乎需要的有用信息。数据的输出,是指把加工形成的有用信息通过一定的载体——会计报表反映出来,以供信息使用者使用,输出的会计信息应符合会计信息的质量要求,便于读者理解,并能据此做出正确的决策。

三、记录和计算工具

记录和计算工具是会计信息处理的主要设备系统,按其技术水平不同,分为手工处理系统和电子计算机处理系统。

手工处理系统是技术水平较低的系统,数据处理全部或主要依靠人的手工操作。其主要优点是:灵活自如,一个人可以执行数据处理的各项操作,并且人具有机器无法替代的综合判断能力,能根据变化了的情况及时修改处理程序。其缺点是效率低,工作量大且容易出错。它的特点是经济业务数据在流经会计处理程序的每一个环节时,都要依靠人的手工记录和计算,或者借助某些设备,如计算器、算盘、收款机等来完成数据处理的某一项操作,但不能使整个过程自动化。

电子计算机处理系统,简称电算化系统,是技术水平较高的系统,数据处理全部或主要由电子计算机来完成。它是设计相应的会计软件,将经济业务数据输入电子计算机,通过应用软件程序来进行具体操作。与手工系统相比,电算化系统具有速度快、效率高、准确性高等优点,而且具有庞大的存储和自动化处理会计信息的能力,是会计核算未来发展的主流。

四、会计法规

会计法规是组织和管理会计活动的法律、法令条例、规章制度等规范性文件的总称,是整个会计工作的行动指南和进行会计处理的基本准则。

从纵向看,我国企业会计法规包括三个层次、第一个层次是会计法律,主要是指《中华人民共和国会计法》。《会计法》是我国会计工作的根本大法,是从事会计工作制定其他各种会计的根本依据。它规定了会计工作的基本目的、会计管理权限、会计责任主体、会计核算和会计监督的基本要求、会计人员和会计机构的职责权限,并对会计法律责任作了详细规定。第二个层次是会计行政法规。会计行政法规是国务院规定的有关会计工作的规范,主要有《企业财务会计报告条例》、《总会计师条例》、《会计专业职务试行条例》等。第三个层次是会计规章,是由《会计法》授权,财政部制定的有关会计工作的具体规范,如《企业会计准则》、《企业会计制度》、《会计基础工作规范》、《会计档案管理办法》等。

从横向看,企业会计法规包括四个方面:一是会计核算方面的法规,如《企业财务会计报告条例》、《企业会计准则》、《企业会计制度》等;二是会计监督方面的法规,如《财政部门实施会计监督办法》;三是会计机构和会计人员方面的法规,如《总会计师条例》、《会计专业职务试行条例》、《会计从业资格管理办法》、《会计人员荣誉证书管理办法》等;四是会计工作管理方面法规,如《会计档案管理办法》、《会计基础工作规范》等。

五、会计人员

会计人员是会计活动的主体,会计人员自身素质和工作质量的高低对会计信息的真实性和准确性起着决定的作用。

(一)会计从业资格

会计职业准入制度是确保会计队伍质量的重要措施。为此,《会计法》规定:“从事会计工作的人员,必须取得会计从业资格证书。”同时规定:“因有提供虚假财务会计报告,做假账、隐匿或者故意销毁会计凭证、会计账簿、财务会计报告,贪污、挪用公款、职务侵占等与会计职务有关的违法行为被依法追究刑事责任的人员不得取得或重新取得会计从业资格证书。”因违法违纪行为被吊销会计从业资格证书之日起五年内,不得重新取得会计从业资格证书。”

(二)会计人员的基本职责

作为会计工作的主要承担者,会计人员必须依据《会计法》进行会计核算和实行会计监督。会计工作是一切财务收支的“关口”,一切财务收支活动只有通过会计核算和会计监督这一重要程序以后,才能得以认可和实现,并在会计上进行认真完整的反映。会计核算和会计监督在经济活动中占有重要地位。

进行会计核算和实行会计监督,是法律赋予会计人员的权利和责任。但是,进行会计核算、实行会计监督不仅仅是会计人员的事情,单位负责人和其他人员以及其他单位的有关人员,都有责任、义务保证会计人员依法行使职权,不能阻碍会计人员行使这职权,更不能对会计人员行使职权进行违法干预。对此,《会计法》规定:“任何单位或者个人不得以任何方式授意、指使、强令会计机构、会计人员伪造、变造会计凭证、会计账簿和其他会计资料,提供虚假财务会计报告。”这一规定,体现了法律对会计人员依法行使职权的保护,也是对经济生活中任意干扰会计工作的情况所作出的有针对性的规定。

(三)会计人员专业职务

我国的会计人员专业职务分为以下四种:

1. 会计员

应初步掌握财务会计知识和技能;熟悉并能执行有关会计法规和财务会计制度;能担负一个岗位的财务会计工作;具有规定学历并取得初级资格考试合格证。

2. 助理会计师

应掌握一般的财务会计理论和专业知识;熟悉并能执行有关的财经方针、政策和财务会计法规、制度;能担负一个方面或某个重要岗位的财务会计工作;具有规定学历和专业工作经验,并取得初级资格考试合格证。

3. 会计师

应较系统地掌握财务会计基础理论和专业知识;掌握并能贯彻执行有关的财经方针、政策和财务会计法规、制度;具有一定的财务会计工作经验,能担负一个单位或管理一个地区、一个部门、一个系统某方面的财务会计工作;具有规定学历和专业工作经验,并取得中级资格考试合格证。

4. 高级会计师

较系统地掌握经济、财务会计理论和专业知识;具有较高的政策水平和丰富的财务会计工作经验;能担负一个地区、一个部门、一个系统的财务会计管理工作;具有规定学历和专业工作经历。

六、会计信息使用者

企业会计信息主要是提供给企业外部有利害关系的单位和个人以及企业内部的管理者,因此会计信息的使用者可分为两大部分,即外部使用者和内部使用者。一般来讲,财务会计信息主要是提供给外部使用者,是外部使用者评价企业财务状况,并据此做出正确投资决策的重要信息。内部使用者主要使用的是管理会计信息,他们据此来规划未来,做出最优化的决策。

(一) 会计信息的外部使用者

会计信息的外部使用者主要包括现在的和潜在的投资者、债权人、政府及其机构、社会有关团体和社会公众等。

1. 投资者

投资者包括政府(作为投资者代表的国家及有关部门)、其他单位和个人等。他们关心投资的内在风险和投资报酬。他们需要利用企业财务会计信息来帮助他们处置投资,决定买进、持有或卖出,并关心企业的支付能力和盈利能力。对于潜在的投资者而言,他们更希望能通过各企业财务会计信息的比较,选取合理的投资对象,取得预期的投资效果。

2. 债权人

债权人包括银行、非银行金融机构、债券购买者及其他提供债权的单位和个人。他们关心那些能使他们确定自己的贷款和贷款利息能否得到按期支付的信息。供应商和其他商业债权人,包括为企业提供原材料、设备和劳务等以企业为顾客的单位,他们关心能使他们确定企业所欠的款项能否按期偿还的信息。因此,他们最终关注的企业财务会计信息是企业的变现能力和偿债能力。

3. 政府及其机构

政府及其机构包括财政、税务、海关、统计、工商行政管理和主管部门等。他们关心国家资源的分配和企业的经济活动。为了履行国家管理职能,他们需要用于决定税收政策、国民收入统计、制订经济法规和方针等方面的信息。

4. 社会有关团体

社会有关团体包括会计师事务所、审计事务师、经济评估机构、有关信息中心等。他们虽然站在第三者的立场上,与企业无利害关系,但是他们以中立的身份来验证会计信息是否真实、可靠,来监督各企业的会计行为,并定期向社会公布真实的会计信息,他们不是出于利益的动机来使用会计信息,而是出于维护会计信息真实性的目的。

5. 社会公众

包括各种受到企业影响的单位和个人。企业的存在和发展对所在地的经济会产生有利或不利的影晌,包括扩大就业、繁荣商业等。社会公众对企业的兴衰趋势、近期发展和活动范围等信息都有兴趣。

综上所述可以看出,会计信息外部使用者对信息的需要不完全相同,但是会计系统不可能分别为他们各自准备一份不同的报告。会计信息是针对所有使用者的共同需要制定的,其中最主要的是投资者,提供了能满足投资者需要的会计信息,就可以满足其他外部使用者的大部分需要。

(二) 会计信息的内部使用者

会计信息内部使用者主要包括企业管理者和职工。

1. 企业管理者

包括最高管理层、中间管理层和基层管理层的各级各部门的管理人员。他们使用财务会计信息,目的在于及时掌握企业的经营活动、经营成果和财务状况及其变化,以便根据市场需要,作出生产经营的决策,努力提高企业的经济效益,不断增强自我改造、自我积累和自我发展的能力。

2. 职工

包括职工个人和他们的工会组织。他们关心企业的稳定性和获利能力的信息,以及能使他们评估企业在提供劳动报酬、退休福利和就业机会的能力方面的信息等。

第二节 企业会计准则

会计准则是恰当进行会计工作的行为规范,也称会计原则。是处理会计工作的指导方针,是人们在会计实践中积累认识、总结经验后上升为理论的高度概括,是会计理论的一个组成部分。会计准则规定了会计工作的质量要求,规定了各种会计要素的确认和计量规则,规定了各类经济业务的具体处理程序和方法。

一、会计准则的分类和结构

(一) 会计准则的分类

会计准则按会计主体是否营利来划分,可分为营利主体的会计准则和非营利主体的会计准则。

1. 营利主体的会计准则

营利主体一般是指以营利为目的的会计主体,即企业。我国1993年7月实施的《企业会计准则》,即是我国境内所有企业所适用的会计准则。

2. 非营利主体的会计准则

非营利主体是指不以营利为目的的会计主体,在我国主要包括行政事业单位、慈善机构、医院、大专院校和公共事业单位等。我国即将颁布的行政事业单位(预算单位)会计准则,即是适用于上述单位的会计准则。

(二) 会计准则的结构

会计准则就其本身结构来看,它是由基本准则和具体准则两个层次组成的。

1. 基本准则

基本准则是关于会计核算的基本要求,体现会计核算基本规律所做的总体性规范。它主要由会计核算的基本前提、会计核算的一般要求、会计要素准则和会计报表准则组成。基本准则具有两个方面的作用:第一,它是制订具体准则的理论依据和指导原则,具体准则主要涉及会计核算的具体业务,基本准则能确保

具体准则之间相互协调,使整个会计准则形成一个严密完整的体系。第二,它是企业进行会计核算工作的指导思想和依据。实施会计准则后,企业拥有根据自身特点和管理要求设计会计核算形式的权利,但企业会计核算形式的设计必须符合基本准则。财政部于1992年11月30日首次发布《企业会计准则——基本准则》。

2. 具体准则

具体准则是根据基本准则的要求,对各种经济业务所作的具体规范,它是企业组织各项经济业务核算的直接依据。截至2001年1月18日,财政部已发布和修订的具体准则包括:《企业会计准则——无形资产》、《企业会计准则——借款费用》、《企业会计准则——租赁》、《企业会计准则——现金流量表》、《企业会计准则——债务重组》、《企业会计准则——投资》、《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》、《企业会计准则——非货币性交易》、《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》、《企业会计准则——资产负债表日后事项》、《企业会计准则——收入》以及《企业会计准则——建造合同》。

二、会计核算的基本前提

会计核算的基本前提,又称会计假设,是指会计准则中规定的各种程序和方法适用的前提条件,是对会计核算实践活动的一定环境、一定对象与控制手段所作的客观的、符合逻辑的判断与界定。虽然基本前提具有假设的性质,但它们不是会计人员的主观臆造,而是建立在大量事实基础上的合乎事理的判断,具有现实性的基础。

会计核算的基本前提还是会计信息的发送者和使用者的约定。会计人员按此假设是否成立来决定使用的程序和方法;信息使用者按约定的假设条件来理解和使用这些信息。

根据我国企业会计准则,会计核算的基本前提包括以下几个方面:

(一)会计主体

会计主体又称会计实体,是指会计处理的数据和提供的会计信息被限定在一个特定独立的或相对独立的经营单位之内。典型的会计主体是企业。会计所提供的信息,特别是会计报表,反映的是特定会计主体的财务状况和经营成果,不允许含混任何别的会计主体的会计要素,并且不能遗漏特定会计主体的任何会计要素。

会计主体思想的产生实际上是起源于经营主体的概念。一般认为,市场经济的发展客观上要求按照经营主体的范围来核算收益和费用,这样,依附于经营主体的会计主体就产生了。随着市场经济的发展,特别是股份制企业组织形式的出现,典型意义上的企业经营权和所有权分离了。经营主体在客观上具有的独立性

和相对独立性,以及独立核算、自负盈亏的基本特征,为会计主体奠定了基础。

会计主体为会计核算界定了空间范围和服务对象,它将整个社会相互依存、相互联系的经济业务按核算单位进行分割,从而使单独考核某一特定领域的财务状况和经营成果成为可能。会计只站在主体角度来处理企业和其他单位、组织之间发生的经济业务,反映经济业务对主体自身的影响。同时,会计主体认为企业的经济活动是独立于企业投资者的,投资者自身的活动与会计核算无关。因此,会计主体概念的提出,要求企业的会计核算只核算企业范围内的经济活动,企业的会计记录和会计报表既不核算反映投资者和所有者的经济活动,也不核算反映其他单位或经济主体的经济活动,只有这样,企业的会计核算才有可能,会计所提供的信息才具有特定的范围和含义。

会计主体与法律主体是有区别的。一般说来,法律主体的概念要小于会计主体,法律主体可以成为一个会计主体,但会计主体并不一定是法律主体。例如,独资与合伙企业通常不具有法人资格,它们所有的财产和对外所负的债务在法律上仍视为业主或合伙人的财产与债务,但在会计核算中则必须把它们作为独立的会计主体来处理,把企业的经营活动与业主或合伙人个人的财务活动严格区分开来。

(二)持续经营

持续经营是指企业经济业务的会计处理应当以企业持续和正常的生产经营活动为前提。这是假定一个会计主体的生产经营活动将无限期地按目前的形式、经营宗旨和方向继续经营下去,在可以预见的将来不会进行破产清算。只有在持续经营的前提下,企业在会计信息收集和处理时所使用的会计方法才能保持稳定。即企业可以在持续经营的基础上,依照原来的设想使用它所拥有的经济资源和依照原来的偿还条件清偿它所承诺的负债。

企业的持续经营前提与会计主体前提有着密切的联系。持续经营是在确定了会计主体之后作出的规定。只有设定了企业作为一个会计主体之后,并设定这个主体在可预见的将来持续经营下去,才能进一步选择和确定会计核算的具体方法。也只有持续经营这个前提存在,企业在会计信息的收集和处理上所使用的会计程序和方法才能保持一致,才能做到对经济业务客观地确认、计量和报告,从而提供高质量的会计信息。

当然,在激烈的市场竞争中,企业不论规模大小都有可能变得无力偿债而宣告破产或进行合并,企业的财产也将面临清算。在企业不能持续正常经营的特殊情况下,以持续经营为前提的资产计量和收益确认标准、负债计量和费用确认标准等会计处理程序和方法,都将不再适用,而必须采取其他方法。即以法律(如破产法)、法规为依据,根据清算要求如实反映清算时的财务状况及财产关系,并着眼于变现能力和偿债能力,提供有助于处理各方权益关系的会计信息。