



世纪高等院校创新课程规划教材

会计学原理

Principles of Financial Accounting

纪映红 王 通 / 主编



经济科学出版社
Economic Science Press

21 世纪高等院校创新课程规划教材

会计学原理

主 编 纪映红 王 通

副主编 刘利群 洪燕平 郭志勇

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计学原理 / 纪映红, 王通主编, —北京: 经济科学出版社, 2016. 6

ISBN 978 - 7 - 5141 - 6936 - 2

I. ①会… II. ①纪… ②王… 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 (2016) 第 108835 号

责任编辑: 段 钢 周胜婷

责任校对: 杨 海

责任印制: 邱 天

会计学原理

主编 纪映红 王 通

副主编 刘利群 洪燕平 郭志勇

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

总编部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191522

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

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

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

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

北京万友印刷有限公司印装

787 × 1092 16 开 16.25 印张 360000 字

2016 年 6 月第 1 版 2016 年 6 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 6936 - 2 定价: 32.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191502)

(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))

编写委员会

主 编：纪映红 王 通

副主编：刘利群 洪燕平 郭志勇

编 委（按姓氏笔画为序）：

王 通 叶祥北 刘利群

纪映红 许文强 周 赟

洪燕平 郭志勇 徐 梅

霍增辉

前 言

进入 21 世纪,随着经济的进一步发展,会计在现代企业管理中的地位日益重要。2006 年以来,我国企业会计准则体系在内容上发生了很多重大的变化。2014 年,财政部再次对企业会计准则体系进行了重新修订,修订了《基本准则》,以及《长期股权投资》、《职工薪酬》、《财务报表列报》、《合并财务报表》和《金融工具列报》五项具体准则,新发布了《公允价值计量》、《合营安排》和《在其他主体权益的披露》三项具体准则。新会计准则及其应用指南的发布,是我国为适应新形势下国内外经济环境发展的需要,而做出的重大会计政策改革。这项改革的实施,使我国的会计工作突破了传统的会计工作核算模式,建立了与国际会计准则趋同并且具有我国特色的会计管理模式。新准则的颁布与实施,对会计计量、会计确认和会计报告等重大问题均产生了一定的影响。在这样的背景下,一方面为解决高等教育教学中缺乏新会计准则体系下的实用性教材,满足高等教育教学改革和培养创新应用型人才的需要;另一方面为了帮助广大会计及审计等经济管理人员更好地理解 and 执行新的企业会计准则,我们组织有丰富教学经验的一线高校教师,依照新准则体系的内容,对大量资料进行搜集、整理、筛选、分析、提炼后,结合实际工作体会,编写了这本《会计学原理》教材。

《会计学原理》作为会计学的入门教材,主要介绍有关会计的重要原理性知识,重点阐述会计领域内最基本的理论、基本方法和基本操作技术。本书在编写过程中力求体现以下特点:

1. 本书以财政部最新发布的企业会计准则体系为指导,结合最新的基础会计理论知识和实践方法,并吸收部分会计学理论研究的最新成果,系统介绍会计的基本理论、方法和操作技术。

2. 本书的结构按照理论篇、应用(即循环)篇的逻辑形式,进行合理安排,遵循循序渐进原则,构建本书的基本框架,从逻辑上易学易懂。

3. 本书在内容编写上注重理论与实践相结合,并能体现我国会计实践的特点。力求做到理论与实践相结合,希望能对促进我国会计学理论和实务的不断发展起到一定的作用。

4. 本书注重增加教材的可读性。对理论问题以简练、通俗的语言阐述,对操作性的方法和技巧的介绍给予充足的篇幅,并强调做到具体、细致、实用,易于理解和应用;同时体例规范、完整,突出理论素养与技能并重。

5. 本书注重加强教材学习性。每章设有学习目标,章后有思考题和实务操作题,并设置了综合测试题等;将案例与练习融于一体,并注意体现内容新、题型活的特点,有助于学生技能的培养和理解能力的提高,培养学习者良好的综合素质和专业技能,提高解决实



际问题的能力。

本书既可作为高等院校财经类专业的学员、非财经专业学员的会计入门教材，同时也可以作为在职会计人员和经济管理人员等自学的参考教材。

全书的框架、思路和体系由纪映红、刘利群负责承担，后期的统稿工作由纪映红、王通负责承担。各章的具体编写情况如下：纪映红负责前言、第二章和第四章；王通、郭志勇负责第五章和第六章；刘利群负责第三章和第四章；叶祥北、周赟负责第一章和第八章；王通、洪燕平负责第七章和第九章；王通负责附录。这几位老师都是高等院校的一线教师，具有丰富的教学经验和科研经验，本书内容是这些老师在长期教学工作中的知识与经验和科研工作中的积累与成果再现。

在本书的编写过程中，各编者参阅了大量的国内外著作和文章；同时经济科学出版社的编辑收集整理了读者的建议，认真负责地完成编辑工作，这里谨向他们表示深深的敬意和由衷的感谢！由于作者水平有限，书中定有疏漏之处，恳切希望广大同仁和读者对教材提出宝贵的意见和建议，使之更臻成熟。

编者

2016年4月19日

目 录

第一篇 会计基本理论

第一章 绪论	(1)
第一节 会计的产生和发展	(1)
第二节 会计的职能	(3)
第三节 会计核算的基本前提、会计基础和会计信息质量要求	(7)
第四节 会计核算方法和简要流程	(13)
第五节 会计规范	(14)
本章练习题	(19)
第二章 会计要素和会计等式	(22)
第一节 会计对象	(22)
第二节 会计要素	(25)
第三节 会计等式	(32)
第四节 会计计量	(37)
本章练习题	(38)
第三章 会计科目、会计账户与复式记账	(43)
第一节 会计科目与会计账户	(43)
第二节 复式记账	(50)
第三节 借贷记账法下的账户分类	(59)
本章练习题	(69)
第四章 制造业企业基本经济业务及核算	(72)
第一节 资本(金)筹集业务的核算	(73)
第二节 生产供应业务的核算	(77)
第三节 产品生产业务的核算	(89)
第四节 销售业务的核算	(102)
第五节 利润形成及分配业务的核算	(109)
本章练习题	(118)

第二篇 会计循环过程

第五章 会计凭证	(125)
第一节 会计凭证的作用和种类	(125)



第二节 会计凭证的填制和审核	(134)
第三节 会计凭证的传递与保管	(137)
本章练习题	(139)
第六章 会计账簿	(144)
第一节 设置会计账簿的意义和种类	(144)
第二节 会计账簿的设置与登记	(147)
第三节 会计账簿的规则和操作方法	(154)
本章练习题	(163)
第七章 财产清查	(167)
第一节 财产清查概述	(167)
第二节 财产清查的制度与方法	(169)
第三节 财产清查结果的处理	(174)
本章练习题	(179)
第八章 财务会计报告和财务报表	(182)
第一节 财务会计报告和财务报表概述	(182)
第二节 资产负债表	(185)
第三节 利润表	(191)
第四节 现金流量表	(194)
第五节 所有者权益变动表	(200)
第六节 会计报表附注	(203)
第七节 财务报表的阅读与分析	(205)
本章练习题	(210)
第九章 账务处理程序	(214)
第一节 账务处理程序概述	(214)
第二节 记账凭证账务处理程序	(215)
第三节 汇总记账凭证账务处理程序	(216)
第四节 科目汇总表账务处理程序	(219)
第五节 多栏式日记账账务处理程序	(221)
第六节 日记总账账务处理程序	(222)
本章练习题	(224)
综合测试一	(228)
综合测试二	(231)
综合测试三	(234)
综合测试四	(237)
附录一 中华人民共和国会计法	(240)
附录二 企业会计准则——基本准则	(247)
参考书目	(252)

第一篇 会计基本理论

第一章 绪 论

学习目标

本章主要介绍会计的产生和发展历程，会计的含义、特点，会计的目标和基本职能，会计核算的基本前提、基础和会计信息质量要求，会计核算的方法、简要流程以及会计规范。

第一节 会计的产生和发展

一、会计的产生

物质资料的生产是人类赖以存在和发展的基础，也是会计产生和发展的基础。人们进行生产活动，一方面要创造物质财富，取得一定的劳动成果；另一方面又要投入一定的物质资料和劳动，发生各种消耗。在任何社会形态中，人们进行生产活动，总是力求以尽可能少的劳动消耗，取得尽可能多的劳动成果，做到所得大于所费，产生经济效益。基于这种客观需要，人们在进行生产活动的同时，就需要对劳动耗费和劳动成果进行记录、比较和分析，以便获得生产过程及其结果的经济资料，据以总结过去，了解现状，安排未来。会计就是基于这种经济管理的需要而产生的。

会计有着悠久的历史，原始社会的“结绳记事”、“刻木记数”，反映了人们对生产过程和结果的数量方面进行记录的情况，可以说是会计最初的萌芽。但会计最初只是作为生产职能的附带部分，由生产者在生产时间之外附带地把收入、支出等记载下来。后来，随着生产规模的扩大和生产过程的复杂化，它逐渐从生产职能中分离出来，成为一种独立的、特殊的、由专门人员从事的一项经济管理活动。

二、我国会计的发展

在我国的奴隶社会时期，由于生产力的发展，使简单的会计计算有了进一步的发展，



并产生了奴隶制国家的政府会计。在周朝时期,就有管理全国钱粮的官吏,称为“大宰”、“司会”,其职能是“掌国之官府、郊野、县都之百物财用。凡在书契版图者之贰,以逆群吏之治,而听其会计”(《周礼·天官·司会》)。“司会”主管会计,为计官之长。他们掌管皇朝的财物和赋税,定期向皇帝报告。

唐宪宗元和元年(公元806年),出现了“飞钱”——具有纸币性质,类似汇票。唐元和二年(公元807年)韦处厚作《大和国计》二十卷,是我国最早的会计专著。宋高宗(公元1127~1162年)在太府寺中专设有“审计司”,掌管查账的工作,这是我国专设会计、审计机构的创始。我国宋代初开始出现了“四柱清册”的会计核算模式,即在会计簿籍及报表中并列“四柱”,称为“旧管”、“新收”、“开除”、“实在”,分别反映“期初结存”、“本期增加”、“本期减少”和“期末结存”。“四柱清册”的会计核算模式反映了我国劳动人民在会计实践中的智慧,这种模式一直沿用到封建社会末期。明朝末年,商界有人把“官厅会计”的账簿格式及登记方法改为适应商界的“龙门账”。鸦片战争前的清朝,在规模较大的手工业作坊中,已专设“账房”,设置账簿,考核费用、成本与利润。清代焦循在《孟子正义》中对“会”和“计”具体解释为“零星算之为计,总和算之为会”。即平时进行零星计算,期终办理决算,把日常的核算与定期的总括核算两方面的含义都包括在一起。虽然这种简单的字面解释无法概括现代会计的丰富内容,但基本上能表达会计在核算部分的基本特征。

20世纪初,西方会计理论在中国广泛传播,复式记账方法在企业会计实务中得到广泛运用。1914年北洋政府颁布了中国历史上的第一部会计法。20世纪20年代以后,在上海、广州等大城市相继出现了会计师事务所。

新中国成立以后,我国会计的外部环境经历了若干重大的变化,会计无论在理论上还是在实务上也经历了不同的发展阶段。20世纪50~70年代,我国会计基本上按照苏联的模式,建立了一套计划经济体制下的“报账型”会计理论和方法,会计在很大程度上代行了政府的一部分职能。1978年开始的改革开放,使我国从高度集中的产品经济向商品经济转变,会计工作也随之开始由报账型向管理型转变。在会计的理论研究中,引进了很多现代会计的新理论与新方法。财务会计开始与现代西方会计接轨,管理会计在更大范围内进行了具有中国特色的实践。随着改革开放的进一步深入,1981年我国建立了注册会计师制度,1985年1月21日,六届人大九次会议通过了新中国的第一部《会计法》,标志着我国会计法制建设迈出了重要的步伐。遵循国际会计准则的精神与思想,结合我国的实际情况,1992年11月30日正式颁布的《企业会计准则》和《企业财务通则》,标志着我国的会计工作开始与国际会计准则相协调。为加强会计工作的法制建设,1999年对原《会计法》进行了修订,2000年制定了多项会计制度。2006年2月15日,财政部发布了包括一项基本准则和多项具体准则的企业会计准则体系,并于2014年再次对企业会计准则体系进行了修订。新会计准则及其应用指南的发布,是我国为适应新形势下国内外经济环境发展的需要作出的重大会计政策改革。这项改革的实施,使我国的会计工作突破了传统的会计工作核算模式,建立了与国际会计准则趋同并且具有我国特色的会计管理模式。



三、西方会计的发展

在西方国家,会计作为记录经济活动的手段,可以追溯到公元前3600多年,某些会计理论可以追溯到古希腊和古罗马时代。但会计理论的形成主要在15世纪的意大利。15世纪末期,意大利商业城市兴起,贸易发展迅速,商品交换和货币借贷的日益发展使意大利积累了大量的财富。从此,独资经营模式逐步被合伙经营和代理经营所替代,这种变化促进了会计实践和理论的发展,会计核算需要有一套完整、系统的核算方法。于是,复式簿记在意大利产生了。1494年,意大利数学家卢卡·帕乔利在他的著作《算术、几何与比例概要》中正式介绍了复式簿记理论,这标志着近代会计的诞生,也是会计发展史上一个重要的里程碑。

18世纪末,世界经济的重心由意大利转移到英国。英国工业革命大大促进了生产力的发展,生产分工日益社会化,规模日趋扩大,由此出现了公司这一新型的企业组织形式,企业的所有权和经营权相继分离。所有权和经营权的分离,客观上对簿记提出了新的要求,即簿记不仅要记录企业发生的经济活动,同时要向有关当事人报告经营活动的结果;不仅要提供经济信息,同时要审查账目,以起到查错防弊的作用。因此,到19世纪末,英国在意大利复式簿记理论的基础上产生了会计报表;在会计理论和实务上完成了由凭证到账簿再到报表的会计循环。20世纪初以后,特别是第二次世界大战以后,世界经济的重心转移到美国,科学技术的迅速发展及其在生产中的广泛应用,极大地推动了经济的发展。企业的规模越来越大,内部组织结构也更为复杂,经营风险日益显现,传统的会计已经不能满足客观环境的需要,于是作为会计和管理完美结合的“管理会计”便诞生了,可以说这是会计史上的一次革命。20世纪50年代以后,随着会计信息应用范围的进一步扩大,对会计信息可靠性、充分性的要求越来越高,为此,各国开始研究和制定会计原则和具体的会计核算规范,使会计理论日臻完整。随着国际经济交往的广泛开展,会计的国际化进程不断加快,现代会计的内涵和外延也在不断地丰富和发展。

综上所述,会计产生和发展的历史表明:会计是适应生产活动发展的需要而产生的,并随着生产的发展而发展。经济越发展,生产越现代化,规模越大,会计就越重要。

第二节 会计的职能

一、会计的含义

会计的含义是什么,即会计的本质是什么?中外会计界,许多学者提出了自己的看法,但对会计本质的认识至今仍未达成共识。目前,总结起来大致有以下四种观点。

1. 管理活动论

所谓会计,是指会计工作,是对能够用货币表现的经济事项,按特定的方法,予以计量、记录、分类、汇总和分析、评价。



2. 管理工具论

所谓会计,是指一种技术手段,是反映和监督生产过程的一种方法,是管理经济的一种工具。

3. 艺术论

所谓会计,是指科学、能力和技巧的结合,旨在将具有或至少部分具有财务特征的交易事项,以具有意义的方式且用货币表示,予以记录、分类及汇总并解释由此产生的结果。

4. 信息系统论

所谓会计,是一个信息系统,它预定输送给有关组织重要的财务和其他经济信息,以供信息使用者判断和决策之用。

这些论点为概括现代会计的特征提供了理论依据,本书把会计的含义表述为:会计是以货币作为主要计量单位,采用专门的方法,对企业和行政、事业单位的经济活动进行连续的、完整的、系统的核算和监督,并利用所提供的信息进行预测、控制和指导的一种管理活动。

根据提供信息的对象不同,现代会计分为财务会计和管理会计两大分支,其中财务会计主要侧重于向企业外部关系人提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量情况等信息;管理会计主要侧重于向企业内部管理者提供经营规划、经营管理、预测决策所需的相关信息。财务会计侧重于过去的信息,为外部有关各方提供所需数据;管理会计侧重于未来信息,为内部管理部门提供数据。为更好地理解完整的会计含义,还可以从会计的特点、目标和职能等方面深入理解。

二、会计的特点

会计是经济管理的重要组成部分。作为一种管理活动,它具有以下几个特点。

(一) 以货币作为主要计量单位

会计作为反映经济业务的一种手段,最大的特点是以货币作为统一的计量单位。这是会计核算区别于其他经济核算(如统计核算、业务核算)的最大特点。企业在生产经营过程中所发生的各种经济活动,其表现形式是各不相同的,所发生的资源消耗和取得的经营成果也表现出不同的形态。会计核算时只有以货币作为统一的计量单位,才能进行计算、比较和分析,所提供的会计信息才能被人们理解和使用,会计目标才能得以实现。在实际工作中,会计核算有时也需要实物和劳动时间来计量,如千克、件、小时等,但最后都必须用货币作为统一尺度对经济活动进行综合核算和监督。

(二) 采用一系列会计专门方法

会计核算会计工作的主要内容,会计核算有别于统计核算和其他业务核算的特点之一,就是会计核算有一套独特的方法,如设置会计账户、复式记账、填制和审核会计凭证、登记账簿、编制财务会计报告等。只有运用这些专门方法,才能产生和提供有用的会计信息。而运用这些方法又具有很强的专业性、规范性和强制性。因此在实际工作中,会计工作是由具有专业知识的会计人员完成的。



（三）具有连续性、完整性和系统性

会计采用专门的方法，对企业和行政、事业单位的经济活动进行连续的、完整的、系统的核算和监督，因此会计管理活动具有连续性、完整性和系统性的特点。连续性是指会计对经济活动的确认、计量、记录、报告是按时间顺序连续不断地进行的。本期的结束就是下期的开始，本期记录的结果便是下期记录的起点；只要企业处于持续经营，会计工作就不会中断。完整性是指会计对主体发生的所有经济活动，不论其金额大小，也不论其性质重要与否，都要进行确认、计量、记录和报告，不得遗漏。系统性是指会计在确认、计量、记录和报告时，必须采用科学的方法对经济活动的内容进行分类，以提供相互联系、相互钩稽的核算资料，使会计数据资料能为信息使用者所理解，有助于他们进行决策。

三、会计的目标

会计的目标是会计行为的最终目的，它是指在一定的环境下，人们通过会计实践活动所期望达到的结果。由于会计是整个经济管理的重要组成部分，因此会计目标也要从属于经济管理的目标。在市场经济条件下，经济管理的总目标是提高经济效益，作为经济管理的重要组成部分的会计管理工作，也应该以提高经济效益作为自己的总目标。在这个总目标的前提下，会计的基本目标或直接目标是向有关各方，即会计信息使用者提供有用信息，以满足其经济决策的需要。会计信息使用者是指利用会计信息进行决策的主体。会计信息使用者按其与企业的关系不同可以分为两大类：会计信息的外部使用者和会计信息的内部使用者。

（一）会计信息的外部使用者

1. 政府宏观调控部门

政府宏观调控部门，是指为会计主体提供服务并实施管理和监督的政府有关部门，包括财政部门、税务机关、审计机关、人民银行、证券监管部门、保险监管部门等。这些政府部门使用会计信息主要有两个目的。一是借以了解会计主体的经营状况和财务收支情况，评价会计主体的经营业绩；同时，检查会计主体的经营活动是否符合国家制定的各项方针政策。二是利用会计信息掌握会计主体各项经济指标的完成情况，从而掌握国民经济和社会发展的基本状况，从中发现现行政策存在的问题，调整和完善各项宏观经济政策，进一步发挥宏观调控的职能。

2. 投资者

包括现有的投资者和潜在的投资者。投资者最关心的是投资的风险以及投资回报，他们要求提供的是有关企业的获利能力、资本结构以及利润分配政策等方面的信息，利用这些会计信息可以帮助分析投资价值，以便做出最佳的投资决策。

3. 债权人

债权人最关心的是其所提供的资金是否能按期如数收回，它们要求提供的是有关企业偿债能力以及获利能力等方面的信息，利用这些会计信息可以帮助分析评估授信或放贷的安全性及获利性，以帮助其防范和化解信用风险，做出授信或放贷决策。



4. 供应商和客户

供应商和客户最关心的是企业能否继续生存，他们要求提供的是有关企业经营能力、支付能力和获利能力等方面的信息，利用这些会计信息可以帮助分析评价企业的经营风险，以便做出诸如销售方式、商业信用等商业决策。

(二) 会计信息的内部使用者

1. 企业内部管理层

企业内部管理层是指企业的主要经营者，他们受投资者的委托，执行各种经营计划，组织各种经营活动，管理企业的各种事务。企业内部管理层对会计信息的需要因其目的的不同而不同，他们需要的会计信息通常是通过各种未公开披露的报表来满足。管理层对会计信息的需要包括管理、计划、控制与决策。如管理层可能需要对企业的产品作长期计划、研究开发计划、资本预算以及制定竞争策略，或可能对产品进行成本控制等，这些都需要利用会计信息来支持相应的筹资决策、投资决策、营销决策和人事决策等。

2. 职工

职工依赖企业发放工资，因而关注企业是否能够生存下去，并且关注企业的长期盈利性，了解企业的盈利能力是否与其工资、保险、福利待遇等相适应。

四、会计的职能

会计职能是指会计在经济管理中的客观功能。现代会计具有核算和监督两项基本功能。当然，随着社会发展和会计环境的变化，会计的职能在不断地发展和变化，其核算和监督的内容也在不断地发展和深化，其表现形式也在不断地更新和变化。

(一) 核算职能

会计的核算职能是会计最基本的职能，也称为反映职能。会计的核算职能是指会计在客观上能够对会计信息进行确认、计量、记录和报告，以反映会计主体的经济活动及其结果，为经济管理提供经济信息。确认是按照规定的标准和方法，对应当由会计系统处理的各项会计信息进行明确和认定的过程。计量是指运用一定的计量标准和计量单位，对经过会计确认后，应当进入会计系统进行处理的各项会计信息加以衡量、计算和确定的过程，即通常所说的算账。记录是将纳入会计信息系统的项目，按照计量后的金额记载到会计账簿体系中，即通常所说的记账。报告是依据一定的标准和格式，根据会计信息使用者的决策需要，综合提供和输出会计信息系统加工成果的过程，即通常所说的报账。因此，通常所说的记账、算账、报账等会计工作就是会计核算职能的具体体现。会计的核算职能有以下主要特点：

(1) 会计主要利用货币计量，从数量方面反映经济活动。从会计的发展历程来看，会计反映经济活动，可以采用实物量度、货币量度和劳动量度（工时）三种方式。在现代市场经济条件下，货币作为价值尺度，可以综合计算劳动的耗费、生产资料的占有、收入的实现等，综合反映经济活动的过程和结果。会计主要是利用货币计量工具，通过一系列价值指标，综合反映经济活动。

(2) 会计核算具有连续性、完整性和系统性。这是由会计的特点所决定的。所谓连续



性,是指会计对会计要素的核算要按照时间先后顺序延续下去,不得中断;所谓完整性,是指会计对所有的经济活动都要进行核算,不得遗漏;所谓系统性,是指会计核算必须进行分类核算,既有总括核算,又有详细核算;提供的资料必须是相互联系的,成为一个有序的体系,而不是杂乱无章的数据堆积。

(二) 监督职能

会计的监督职能是指会计在客观上能够按照一定的目的和要求,对会计主体的经济活动实行有效的控制,以达到预期的目标。会计监督是在会计核算基础上进行的,它有以下主要特点:

(1) 会计监督主要是通过货币计量对价值指标的监督,进而实现对经济活动的监督。会计核算能够提供各种核算指标,如收入、成本、利润、资金等,会计监督就是要利用这些核算指标,监督经济活动的合法性、合理性和真实性,以达到控制和考核经济活动的目的。会计监督的这一个特点说明会计监督不同于一般的业务控制,它是对业务活动的价值属性进行的控制和评价;业务活动的控制最终会在价值监督中体现出来,而价值监督又会促进业务活动的控制。

(2) 会计监督包括事前监督、事中监督和事后监督。事前监督是会计在预测经济前景、编制业务计划、预算时所实施的监督。它主要是审查未来经济活动的可行性、合理性和合法性,参与经济决策,并对未来经济活动予以指导。事中监督是指对日常经济活动发生过程的监督,即会计能够对日常的核算资料进行审查,及时发现偏差和失误,指出经营计划在实施过程中出现的问题,提出改进措施,督促有关部门及时采取措施,调整经济活动,使其按照预定的目标和要求进行。事后监督是指会计在经济活动发生和完成以后所实施的监督。它是以事先制定的目标、标准和要求为依据,通过对会计核算资料的比较分析,考核和评价经济活动的合法性和有效性。

(3) 会计监督以国家的法律、法规、制度和会计主体内部制定的规章、计划、定额、合同等为依据。会计主体的经营活动只能在遵守国家法律、法规和制度的前提下进行,并以一定的经营计划和经营目标为依据,为此必须制定各项管理制度。会计在履行监督职能时,判断经济活动是否合法、合理的主要依据是国家的法律、法规和内部的经营计划、定额和制度等。因此,会计监督是督促企业遵纪守法、保证会计信息合法、真实的重要手段。

会计核算和会计监督是相辅相成、不可分割的辩证统一。会计核算是会计的首要职能,是会计监督的基础;没有会计核算,会计监督则失去存在的基础。会计监督是会计核算的延伸,是为了更正确的核算;没有会计监督,会计核算则失去存在的价值。

第三节 会计核算的基本前提、会计基础和会计信息质量要求

会计核算的对象是以货币表现的经济活动,即资金运动。在市场经济条件下,由于经济活动的复杂性决定了资金运动也是一个复杂过程,因此,面对变化不定的经济活动,摆在会计人员面前的一系列问题必须首先得到解决,例如,会计为谁核算,给谁记账,会计



核算过程中应该采用什么计量手段,会计应该在什么时候记账、算账和报账,会计核算的资金运动能否持续不断进行下去,等等,这些都是会计核算工作的前提和基础。

一、会计核算的基本前提

会计核算的基本前提也称会计基本假设,它是指会计核算中对某些未被确切认识的但对会计工作有着重大影响的问题,根据客观情况和趋势所作出的合理判断。会计基本假设是企业会计确认、计量和报告的前提,有了这些会计基本假设,会计人员才能据以确定会计核算的范围和内容,才能合理确定会计处理的方法。会计核算的基本前提包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量四个方面的内容。

(一) 会计主体

会计主体(或称会计实体),是指会计工作为其服务的特定单位或组织。在进行会计核算中,必须对会计活动的空间范围作出某种假设,即会计从什么主体的角度进行会计核算,应该核算哪些内容。例如,企业作为一个独立核算、自负盈亏的经营主体,通过会计工作对其自身的资金运动进行核算;而会计人员总是站在该企业这一特定的会计主体立场上,对会计的对象进行确认、计量、记录和报告,以便正确反映该企业的资产、负债和所有者权益等要素的增减变动情况,正确计算该主体的盈亏。《企业会计准则——基本准则》第五条指出,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。

会计主体具有独立性、实体性和统一性的特点。它在经济上是独立的,一个会计主体必须具有经济业务,拥有独立的可供运用的资金,进行独立核算,构成一个相对独立的整体。会计主体假设要求会计核算时,合理区分企业这一会计主体与该企业的投资者(也可能是一个会计主体)以及其他企业(会计主体)的经济活动,将它们作为不同的会计主体,分别进行各自的会计核算。核算应当以某一会计主体发生的各项经济业务为对象,记录和反映该主体本身的各项生产经营活动。应该指出的是,会计主体与法律主体不是同一个概念。所有的法律主体应当都是会计主体,但会计主体可以是法律主体,也可以是非法律主体。例如,企业有三种组织形式,即独资企业、合伙企业和公司制企业。公司制企业既是法律主体,也是会计主体。独资企业和合伙企业都是非法人企业,独资企业主和合伙企业的合伙人对企业的债务承担无限责任,企业的所得与其个人其他所得合并,缴纳个人所得税,无须缴纳企业所得税。虽然两者不是法律主体,但依然是进行经济活动的实体,是会计主体。

(二) 持续经营

持续经营是指会计主体在可以预见的将来,其经营活动将持续不断地进行下去,不会面临破产和清算。持续经营假设是对会计活动期间所作的假设,只有在持续经营这一假设前提下,才能保证会计信息具有连续性和一致性,才能选择和确定会计核算的具体方法,建立起会计计量和确认的原则,解决资产计价和收益确定的问题。会计核算中使用的许多处理方法都是建立在持续经营的基础上。《企业会计准则——基本准则》第六条指出,企业会计确认、计量和报告应当以持续经营为前提。



持续经营假设,为会计核算明确了时间范围,从而使一些公认的会计处理方法有一个稳定的基础。例如,在持续经营假设下,固定资产应当按照历史成本记账,并在一定的年限采用某一折旧方法计提折旧;应当指出,如果企业真的破产了,即破坏了该假定,我们要用破产会计方法对其进行核算。

(三) 会计分期

会计分期也称会计期间,是指在会计核算时,将持续不断的生产经营活动人为地划分为一定的期间,分期结算账目,编制会计报表。会计分期假设是持续经营假设的进一步延伸,两者密不可分。只有假设会计主体能够持续经营下去,进行会计分期才有可能;也正因为持续经营,会计分期才是必要的。即会计分期依赖于持续经营,而持续经营又需要会计分期,两者结合,才能连续地提供会计主体在各个会计期间的经营业绩以及期初、期末的资源状况。《企业会计准则——基本准则》第七条指出,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。

会计期间可以分为年度和中期。中期是指短于一个完整的会计年度的报告期间,例如半年、季度和月份。会计年度可以采用日历年度,例如从1月1日至12月31日;也可以采用自然年度,例如从4月1日至次年的3月31日等。我国采用日历年度为会计年度,在西方一些国家,企业可以采用自然年度。会计期间的划分,产生了所谓本期、前期的概念,导致了会计处理中预收、预付、应收、应付的概念,从而产生了所谓的权责发生制和收付实现制两种不同的会计核算基础。

(四) 货币计量

货币计量是指在会计核算过程中,对会计对象采用货币作为计量单位,反映会计主体的经营活动和财务状况。货币计量是会计的特点之一,会计核算主要是以货币作为计量手段,对会计主体的各项会计要素进行计量、记录和计算。在货币计量假设下,会计所提供的信息才能比较,对决策的有用性才能提高。《企业会计准则——基本准则》第八条指出,企业会计应当以货币计量。

在货币计量假设下,应注意以下两个问题。

1. 假定货币币值稳定

即登记入账的各项资产、负债不随着币值的变动而变动。由于会计主体经济活动的持续性,会计信息系统中处理的财务数据会来自不同的时间,不同时期的货币币值通常是变化的。同样的货币量,在通货膨胀时期的币值要低于非通货膨胀时期的币值,所以对来自不同时间的财务数据汇总应建立在相同的币值基础之上,汇总的结果才有经济意义。当币值相对稳定的情况下,货币计量假设才能成为会计进行正确核算的前提。当然,如果产生严重的通货膨胀,币值稳定这一假设就会显得极不合理,这时会计核算应反映通货膨胀的影响,所谓的“通货膨胀会计”由此产生。

2. 货币计量假设不排斥非货币量化信息的决策有用性

一些会计主体经济活动所需要的经济资源不能准确或全面地进行货币计量,有些甚至不能按货币计量。例如,企业家的薪酬支出、福利支出和培训支出是可以计量的,但企业