

目 录

序

前言

第一章 绪论	(1)
第一节 会计基本概念	(1)
第二节 会计核算方法	(8)
第三节 会计基本假设与会计信息质量要求	(11)
思考与练习	(16)
Reading materials	(19)
第二章 会计要素与会计等式	(20)
第一节 会计要素	(20)
第二节 会计计量属性	(31)
第三节 会计等式	(33)
第四节 会计科目	(39)
第五节 会计账户	(47)
思考与练习	(50)
Reading materials	(56)
第三章 复式记账法	(57)
第一节 复式记账概述	(57)
第二节 借贷记账法	(60)
思考与练习	(72)
Reading materials	(77)
第四章 复式记账的应用	(78)
第一节 制造企业主要生产经营过程核算概述	(78)
第二节 资金筹集业务的核算	(79)
第三节 供应过程业务的核算	(82)
第四节 生产过程的核算	(88)

第五节 销售过程的核算	(97)
第六节 财务成果的核算	(101)
思考与练习	(107)
Reading materials	(113)
第五章 账户的分类	(114)
第一节 账户分类概述	(114)
第二节 账户按经济内容分类	(115)
第三节 账户按用途和结构分类	(117)
第四节 账户按其他标志分类	(125)
思考与练习	(126)
Reading materials	(131)
第六章 会计凭证	(132)
第一节 会计凭证的作用和种类	(132)
第二节 原始凭证	(134)
第三节 记账凭证	(141)
第四节 会计凭证的传递与保管	(147)
思考与练习	(149)
Reading materials	(154)
第七章 会计账簿	(156)
第一节 会计账簿的概念和种类	(156)
第二节 会计账簿的内容、启用与记账规则	(160)
第三节 会计账簿的格式和登记方法	(162)
第四节 对账	(168)
第五节 错账更正方法	(169)
第六节 结账	(170)
第七节 会计账簿的更换与保管	(171)
思考与练习	(172)
Reading materials	(178)
第八章 会计循环和账务处理程序	(179)
第一节 会计循环	(179)
第二节 账务处理程序的意义和种类	(180)

第三节 记账凭证账务处理程序.....	(182)
第四节 汇总记账凭证账务处理程序.....	(191)
第五节 科目汇总表账务处理程序.....	(193)
思考与练习.....	(196)
Reading materials	(203)
第九章 财产清查	(204)
第一节 财产清查的意义、种类和一般程序	(204)
第二节 财产清查的方法.....	(206)
第三节 财产清查结果的处理.....	(210)
思考与练习.....	(214)
Reading materials	(219)
第十章 财务会计报告	(220)
第一节 财务会计报告概述.....	(220)
第二节 资产负债表.....	(222)
第三节 利润表.....	(232)
第四节 现金流量表.....	(237)
第五节 所有者权益变动表.....	(250)
第六节 会计报表附注和财务情况说明书.....	(253)
思考与练习.....	(254)
Reading materials	(262)
第十一章 综合训练	(263)
参考文献	(276)

第一章 绪 论

本章学习目的和要求

本章阐述会计的基本理论问题,主要以《企业会计准则——基本准则》为理论框架。通过本章的学习,要求读者在了解会计本质的基础上,着重理解会计的职能和特点及会计对象和目标;掌握会计核算的基本前提和会计信息质量要求这两个会计理论问题,熟悉会计核算方法的组成内容和相互联系。

第一节 会计的基本概念

一、会计的定义

什么是会计,比较通俗的说法就是记账、算账。会计(accounting)是随着社会生产的发展和经济管理的要求而产生的,并随着社会经济的发展和生产力水平提高而不断完善。在生产活动中,为了获得一定的劳动成果,必然要耗费一定的人力、物力和财力。人们一方面关心劳动成果的多少,另一方面也注重劳动耗费的高低。会计在萌芽阶段只是对劳动成果的一种简单的计量与记录行为,而且是生产经营过程的附带职能。随着社会经济的发展和生产力水平的不断提高,生产规模不断扩大,生产过程愈加复杂。为适应经济管理的需要,会计逐渐从生产过程中分离出来,发展成为记录和反映财务状况和经营成果的独立职能。人类文明不断进步,社会经济活动不断革新,生产力不断提高,会计核算内容、核算方法等也得到了较大发展,逐步由简单计量与记录行为,发展成为以货币单位综合地反映和监督经济活动过程的一种经济管理工作,并在参与单位经营管理决策、提高资产配置效率、促进经济健康持续发展方面发挥积极作用。

从会计的发展、变化来看,会计的含义可以表述为:会计是以货币为主要计量单位,以凭证为依据,借助于专门的技术方法,对一定主体的经济活动进行连续、系统、全面、综合的核算与监督,并向有关方面提供会计信息的一种管理活动。在企业,会计主要反映企业的财务状况、经营成果和现金流量,并对企业经营活动和财务收支进行监督。

Definition of accounting Accounting is defined as the process of identifying, measuring, recording, and communicating economic information to permit informed judgements and economic decisions by users of the information.

二、会计的特点

会计核算会计的基础环节,是会计工作的核心和重点。因此,会计的特点主要是指会计核算的特点。

1. 以合法的凭证为依据。经济业务的发生,必须取得或填制凭证。经过合法性和真实性的严格审核后的凭证,方可作为会计核算的原始依据。

2. 以货币为主要计量单位。在商品经济条件下,经济活动往往同时表现为价值的运动,会计只有采用货币计量,才能对经济活动的各个方面进行综合的核算与监督,以取得反映经济活动情况的全面的会计信息资料。会计发展过程中,货币度量逐步取代实物度量,成为进行会计核算的主要计量单位,这也成为会计与统计等其他核算相区分的标志。

3. 对经济活动进行连续、系统、全面、综合的核算和监督。所谓连续,是指对各项经济活动按其发生的时间顺序不间断地进行记录;所谓系统,是指对各项经济活动既要进行相互联系的记录,又要进行必要的科学分类;所谓全面,是指对各项经济活动的来龙去脉都必须进行全面记录、计量,不得遗漏;所谓综合,是指利用货币计量提供总括反映各项经济活动情况的价值指标。

三、会计的职能

会计的职能是指会计在经济管理活动中所具有的功能。马克思曾把会计的基本职能概括为“过程的控制和观念的总结”,这是对会计职能的一种传统表述。“过程的控制”可以理解为对生产过程中发生的经济业务的反映或核算;“观念的总结”可以理解为对经济业务的监督。我国1999年修订的《会计法》中规定“会计机构、会计人员依照本法规定进行会计核算,实行会计监督”,将会计的基本职能表述为:核算和监督。但随着经济的发展,会计的功能也在不断扩展,除传统职能外,还具有预测、决策、控制、分析等职能。

1. 会计核算职能。会计核算职能是指主要利用价值形式,对资金运动的过程和结果进行连续、系统、全面的记录、计量和报告,为有关方面提供有用的会计信息。会计核算包括事前、事中和事后核算,分别是对将要发生、正在发生和已经发生的经济业务进行的反映。会计核算职能是会计最基本的职能,是实现其他职能的前提。

2. 会计监督职能。会计监督职能是指会计在对经济活动进行核算的同时,依据有关法律和规章制度对其合法性和合理性进行审查,规范企业会计行为,保证经济活动在合理、合法的前提下达到既定的目的和要求。会计监督职能是现代会计不可缺少的功能,是会计工作的灵魂和核心。

会计的核算和监督职能是密切相关、不可分割的。如果会计管理没有可靠、完整、完整的会计核算资料,监督就失去了客观依据,监督就不可能顺利进行,甚至就不

能进行。因此,核算是监督的基础。反之,如果没有科学、严格的会计监督,核算的真正作用就难以发挥,核算过程和结果的准确性、真实性以及合法性、合理性就得不到保证。因此,监督又是核算的继续。

3. 会计预测职能。会计预测职能是指依据会计信息和其他信息,运用专门的技术方法,对经济活动未来的发展趋势或状况进行估计和测算,为会计决策和其他经营决策提供有用的数据信息资料。会计预测是企业进行生产决策、制定经营政策、规划企业行为的前提和重要手段。

4. 会计决策职能。会计决策职能是指在会计预测的基础上,对未来一定时期经济活动可能采取的各种备选方案,根据所掌握的会计数据和其他相关资料,进行严密的定量分析,权衡利弊得失,从中选择最优方案。会计决策在企业中具有重要意义,决策正确与否直接关系到企业经营成败。

5. 会计控制职能。会计控制职能是指根据管理的目的和要求,通过组织、指挥和协调企业的经济活动,对经济行为进行必要的干预,使其按照一定的轨道有序地进行。会计控制职能是会计管理职能的具体表现,其重要性将随着生产经营活动的复杂化和企业规模的不断扩大而与日俱增。

6. 会计分析职能。会计分析职能是指以会计信息为主要依据,结合计划、统计和其他资料,对企业的财务状况、经营活动过程及其结果进行综合分析研究,不断总结经验、巩固成绩、挖掘潜力、改进工作,以提高经济效益。会计分析是对原始信息资料进行再加工,去粗取精、去伪存真、由表及里,从感性认识上升到理性认识,再用以指导实践的过程。

四、会计的对象

会计的对象是指会计核算和监督的内容,即通过价值形式表现的有关社会再生产过程中的生产、交换、分配、消费等方面的经济活动。不同的经济组织,会计的具体对象也有所区别。

就工业企业而言,它们的主要活动是从事产品的生产,同时进行与生产有关的购销活动,如购进生产所需的原材料、辅助材料、燃料、低值易耗品等劳动对象,通过生产制成产品,然后通过销售活动出售其产品。此外,还要进行产品的分配活动,即将通过出售产品所实现的产品销售收入价值,依照国家规定进行初次分配。首先是用以补偿在生产和销售活动中的物化劳动和活劳动的耗费,以确保再生产过程的顺利进行。对剩余部分,即以收抵支的盈余,要按照国家规定在国家和企业之间进行分配。

就商品流通企业而言,它们的主要活动是组织商品流通,把工、农业等生产企业生产出来的产品,通过买卖的方式,由生产领域转移到消费领域,最终实现产品的价值。商品流通企业与工业企业一样也要将盈余按照国家规定进行分配。

各企业单位在社会再生产活动过程中,有许多共同之处,并且需要通过各种价值形式来进行核算。为了便于计量、记录和报告,以及适应不同会计主体要求,还要利用会计要素的形式,使会计对象更加具体化。只有通过会计要素,才能使会计对象和会计凭证、账簿、报表具体联系起来,使会计信息更好地反映会计主体经营活动的特点。

五、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所期望达到的结果。会计是企业管理的重要组成部分,其总目标应当和整个企业管理的目标相一致,可以表述为:满足社会需要,提高经济效益。同时,会计作为一个经济信息系统,其具体目标就是要为信息使用者提供有用的会计信息。提供有用信息应解决三个方面的问题:一是给谁提供会计信息;二是提供什么样的会计信息;三是如何提供会计信息。

会计的具体目标取决于会计信息使用者的需要。会计信息使用者包括外部使用者(**External users**)和内部使用者(**Internal users**)。外部使用者主要有政府有关部门、投资者以及潜在的投资者和债权人、客户、供应商、普通大众等。不同的使用者,对会计信息有着不同的要求。政府部门需要掌握进行宏观决策、监督法规执行等方面的会计信息;投资者以及潜在的投资者需要了解企业目前的经营状况、盈利能力及未来发展趋势的会计信息;债权人则比较关心企业的偿债能力;购买该企业产品的顾客需要了解产品的质量以及公司履行义务的能力;公众需要了解公司是否具有社会责任感(如是否注意环境污染问题)。

External users of financial information are individuals and other enterprises that have a financial interest in the reporting enterprise, but that are not involved in the day-to-day operations of that enterprise.

用一套财务信息向这么多不同的使用者提供信息是很困难的。因此,外部财务报告主要满足两类使用者——投资者和债权人。投资者(**investors**)指的是拥有该企业的个人或其他企业。债权人(**creditors**)指的是向该企业提供债权的个人或其他企业。

Investors are individuals and other enterprises that own the reporting enterprise.

Creditors are individuals and other enterprises that have provided credit to the reporting enterprise. For example, a commercial bank may have loaned money to the reporting enterprise, or a supplier may have permitted the reporting enterprise to purchase goods and to pay for those goods later.

内部使用者更需要全面掌握企业的财务状况、经营成果、盈利能力、偿债能力等会计信息,主要包括企业内部管理者和职工等。

Internal users of accounting information are management and employees of firm, such as presidents, manager, clients, workers and so on. They are directly involved in the day-to-day operations of that enterprise. Internal users take advantage of more the information of management accounting to make operating decisions.

在2007年开始实施的新《企业会计准则》中,特别明确增加了财务会计报告的目标是:“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。”这是我国新旧会计准则的一大重要区别,体现了我国会计准则正渐渐与国际会计准则接轨。

六、企业会计的分类与企业会计准则

随着企业公司制的建立和所有权、经营权的分离以及资本市场的发展,企业会计逐步演化成两大分支:一是服务于企业内部管理信息及其决策需要的管理会计,或者叫对内报告会计;二是服务于企业外部信息使用者信息及其决策需要的财务会计,或者叫对外报告会计。财务会计由于需要服务于外部信息使用者,在保护投资者及社会公众利益、维护市场经济秩序及其稳定方面扮演着越来越重要的角色。因此,在社会经济生活中的地位日显突出,迫切需要一套社会公认的统一的会计原则来规范其行为。在这种情况下,企业会计准则应运而生,其核心是通过规范企业财务会计确认、计量和报告内容,提高会计信息质量,降低资金成本,提高资源配置效率。

我国多年来一直重视会计准则的建设,尤其是改革开放以来,会计制度不断改革创新,从改革开放初期为了吸引外资而建立的外商投资企业会计制度,到后来为了适应股份制改革而建立的股份制企业会计制度,再到后来建立的不分行业、不分所有制的统一的会计制度,即《企业会计制度》、《金融企业会计制度》和《小企业会计制度》,适应了我国改革开放和市场经济发展的需要。

1992年我国发布了第一项会计准则,即《企业会计准则》,之后又先后发布了包括关联方关系及其交易的披露、现金流量表、非货币性交易、投资、收入、或有事项、资产负债表日后事项、会计政策、会计估计变更和会计差错更正、借款费用、债务重组、固定资产、无形资产、存货、中期财务报告等在内的16项具体准则。

之后,为适应我国市场经济发展和经济全球化的需要,按照立足国情、国际趋同、涵盖广泛、独立实施的原则,财政部对上述准则作了系统性的修改,并制定了一系列

新的准则,于2006年2月15日,发布了包括《企业会计准则——基本准则》(以下简称基本准则)和38项具体准则在内的企业会计准则体系,2006年10月30日,又发布了企业会计准则应用指南,从而实现了我国会计准则与国际财务报告准则的实质性趋同。

我国企业会计准则体系由基本准则、具体准则、会计准则应用指南和解释公告等组成。其中,基本准则在整个企业会计准则体系中扮演着概念框架的角色,起着统驭作用;具体准则是在基本准则的基础上,对具体交易或者事项会计处理的规范;应用指南是对具体准则的一些重点难点问题作出的操作性规定;解释公告是随着企业会计准则的贯彻实施,就实务中遇到的实施问题而对准则作出的具体解释。

在我国现行企业会计准则体系中,基本准则类似于国际会计准则理事会的《编制财务报表的框架》和美国财务会计准则委员会的《财务会计概念公告》,它规范了包括财务报告目标、会计基本假设、会计信息质量要求、会计要素的定义及其确认、计量原则、财务报告等在内的基本问题,是会计准则制定的出发点,是制定具体准则的基础。其作用主要表现为两个方面:

一是统驭具体准则的制定。随着我国经济迅速发展,会计实务问题层出不穷,会计准则需要规范的内容日益增多,体系日趋庞大,在这样的背景下,为了确保各项准则的制定建立在统一的理念基础上,基本准则就需要在其中发挥核心作用。我国基本准则规范了会计确认、计量和报告等一般要求,是准则的准则,可以确保各具体准则的内在一致的。为此,我国基本准则第三条明确规定,“企业会计准则包括基本准则和具体准则,具体准则的制定应当遵循本准则(即基本准则)”。在企业会计准则体系的建设中,各项具体准则也都严格按照基本准则的要求加以制定和完善,并且在各具体准则的第一条中作了明确规定。

二是为会计实务中出现的、具体准则尚未规范的新问题提供会计处理依据。在会计实务中,由于经济交易事项的不断发展和创新,具体准则的制定有时会出现滞后的情况,会出现一些新的交易或者事项在具体准则中尚未规范但又急需处理,这时,企业不仅应当对这些新的交易或者事项及时进行会计处理,而且在处理时应当严格遵循基本准则的要求,尤其是基本准则关于会计要素的定义及其确认与计量等方面的规定。因此,基本准则不仅扮演着具体准则制定依据的角色,也为会计实务中出现的、具体准则尚未作出规范的新问题提供了会计处理依据,从而确保了企业会计准则体系对所有会计实务问题的规范作用。

在我国现行企业会计准则体系中,具体准则包括存货、投资性房地产、固定资产等38项准则。各项准则规范的内容和有关国际财务报告准则的内容基本一致,具体对应关系如表1-1所示。

表 1-1 中国会计准则与国际财务报告准则具体项目比较表

续前

中国企业会计准则	国际财务报告准则
CAS 1 存货	IAS 2 存货
CAS 2 长期股权投资	IAS 27 合并财务报表和单独财务报表 IAS 28 联营中的投资 IAS 31 合营中的权益
CAS 3 投资性房地产	IAS 40 投资性房地产
CAS 4 固定资产	IAS 16 不动产、厂场和设备 IFRS 5 持有待售的非流动资产和终止经营
CAS 5 生物资产	IAS 41 农业
CAS 6 无形资产	IAS 38 无形资产
CAS 7 非货币性资产交换	IAS 16 不动产、厂场和设备 IAS 38 无形资产 IAS 40 投资性房地产
CAS 8 资产减值	IAS 36 资产减值
CAS 9 职工薪酬	IAS 19 雇员福利
CAS 10 企业年金	IAS 26 退休福利计划的会计和报告
CAS 11 股份支付	IFRS 2 以股份为基础支付
CAS 12 债务重组	IAS 39 金融工具：确认和计量
CAS 13 或有事项	IAS 37 准备、或有负债和或有资产
CAS 14 收入	IAS 18 收入
CAS 15 建造合同	IAS 11 建造合同
CAS 16 政府补助	IAS 20 政府补助的会计和政府援助的披露
CAS 17 借款费用	IAS 23 借款费用
CAS 18 所得税	IAS 12 所得税
CAS 19 外币折算	IAS 21 汇率变动的影响 IAS 29 恶性通货膨胀经济中的财务报告
CAS 20 企业合并	IFRS 3 企业合并
CAS 21 租赁	IAS 17 租赁
CAS 22 金融工具确认和计量	
CAS 23 金融资产转移	IAS 39 金融工具：确认和计量
CAS 24 套期保值	
CAS 25 原保险合同	
CAS 26 再保险合同	IFRS 4 保险合同

续表

中国企业会计准则	国际财务报告准则
CAS 27 石油天然气开采	IFRS 6 矿产资源的勘探和评价
CAS 28 会计政策、会计估计变更和差错更正	IAS 8 会计政策、会计估计变更和差错
CAS 29 资产负债表日后事项	IAS 10 资产负债表日后事项
CAS 30 财务报表列报	IAS 1 财务报表的列报 IFRS 5 持有待售的非流动资产和终止经营
CAS 31 现金流量表	IAS 7 现金流量表
CAS 32 中期财务报告	IAS 34 中期财务报告
CAS 33 合并财务报告	IAS 27 合并财务报告和单独财务报告
CAS 34 每股收益	IAS 33 每股收益
CAS 35 分部报告	IFRS 8 分部报告
CAS 36 关联方披露	IAS 24 关联方披露
CAS 37 金融工具列报	IFRS 7 金融工具：披露 IAS 32 金融工具：列报
CAS 38 首次执行企业会计准则	IFRS 1 首次采用国际财务报告准则

第二节 会计核算方法

会计工作包括运用一系列专门的方法来对企业、事业单位的资金运动进行连续、全面、系统、综合的反映和监督。

会计方法是指用以核算和监督会计对象,实现会计目标的方式、方法。会计方法是随着会计的职能、作用、任务的发展而发展的,也将随着生产力的发展、经济管理水平的进步而不断完善和发展。根据传统的观点,会计分为会计核算、会计分析和会计检查三部分。因此会计的方法体系也由会计核算方法、会计分析方法和会计检查方法构成。现代会计方法通常包括会计核算方法、会计分析方法、会计检查方法、会计预测方法、会计决策方法等多种方法,其中会计核算方法是最基本、最主要的方法。

会计核算方法是对会计对象进行连续、系统、全面地记录、计算、反映和日常监督所运用的方法。由于会计对象具体内容的多样性、经营过程的连续性,决定了会计核算必须运用一系列专门的方法。这些方法必须能够连续、系统、全面、综合地反映会计对象。为此,会计方法之间必须具有相互的内在联系,构成一个完整的方法体系。会计核算方法主要包括以下七种:

一、设置账户

设置账户(Setting up Accounts)是对会计对象的具体内容进行归类反映和监督的一种专门方法。会计对象的内容是复杂多样的,要对它们进行系统的核算和有效的监督,就必须进行科学的分类,以便取得各种不同性质的核算指标。因此,必须按照经济业务的内容和管理要求,分别设置账户,进行分类登记,以取得经营管理所需要的各方面的核算资料,及时对经济活动进行控制和管理。

二、复式记账

在账户中反映经济业务,必须要使用一定的记账方法。而复式记账(Double-Entry Accounting)就是在会计工作的实践中渐渐产生的。

复式记账是以相等的金额同时在两个或两个以上的有关账户中记录每一项经济业务,从而完整地反映资金的运动。任何一项经济业务的活动都会引起资金的双重(或多重)变化,为了全面反映每一项经济业务所引起的这种双重(或多重)变化,就必须在两个或两个以上账户中同时记录,这就是复式记账。采用复式记账的方法,只要通过账户的对应关系,就可以了解有关经济业务内容的来龙去脉;通过账户的平衡关系,可以检查有关业务的记录是否正确。

三、填制和审核凭证

会计凭证是记录经济业务,明确经济责任,作为记录依据的书面证明。填制和审核凭证(Filling in and Checking Accounting Evidences),是为了审查经济业务是否合理、合法,保证登记账簿的会计记录正确、完整而采用的一种专门方法。对于任何一项经济业务,都要根据有关政策、法令和制度进行严格审核。只有经过审核无误的原始凭证,才能运用复式记账原理将经济业务登记在记账凭证上,然后以此作为登记账簿的可靠依据,以保证会计资料的真实性。因此,填制和审核凭证是会计核算和监督必不可少的方法。

四、登记账簿

账簿是用来全面、连续、系统地记录各项经济业务的簿籍,是保存会计资料的重要工具。登记账簿(Registering Accounting Books)就是对审核和填制无误的记账凭证,在账簿上连续、完整地记录和循序渐进地汇集核算经济活动的一种专门方法。账簿的登记要以经过审核的凭证为依据,既要按照账户的内容分类反映经济业务,又要按照时间的先后反映经济业务,以便为企业管理工作提供系统、完整的数据。

五、成本计算

成本计算(Calculating Costs)是对产品生产过程中所发生的各项费用,按照企业会计

制度的规定,进行审核、归集和分配,借以确定各个对象的总成本和单位成本的一种专门方法。这一专门方法主要是在企业会计中加以采用。在企业生产经营过程的每个阶段,都会发生各种费用,其中有些费用,如期间费用,可以直接在当期损益中体现;另一些费用,如工业生产过程中所耗用的主要材料、辅助材料等,则需要按照一定的计算对象和标准进行归集,借以计算出总成本和单位成本。利用成本计算所提供的资料,可以了解各阶段费用的支出情况,找出进一步挖掘潜力、降低成本、提高效益的途径。

六、财产清查

财产清查(Counting of Property)是通过实物盘点、核对账目,查明财产物资和资金实有数额的一种专门方法。在会计工作中,已运用一系列的专门方法,在账簿中反映各种财产物资的结存数额。但是账面上反映的财产物资的结存数额,是否与实际结存的数额完全相符,还需要运用财产清查的方法加以查对核实。通过财产清查可以了解账实相符的程度,可以查明材料物资储备是否能够保证生产经营的正常需要,有无超储积压和损毁等情况,以及各种应收、应付款项的结算情况。因此,财产清查的方法同样是构成会计核算方法体系的一个组成部分,对于改进财产物资的管理、挖掘物资潜力、加速资金周转和保证会计核算资料的正确性具有重要作用。

七、编制会计报表

编制会计报表(Preparing Financial Statements)是定期地以书面报告的形式总括地反映企业单位财务状况和经营成果的一种专门方法。编制会计报表是向企业所有者、债权人等有利害关系各方综合报告其财务状况和经营成果的一种方法,同时又是强化企业内部管理、考核、分析计划或预算完成情况的重要手段。通过编制会计报表,把账簿中分散的资料集中起来,归纳整理,使之更加系统化,更加具有合理性,既全面又概括地反映出企业在一定时期内经济活动的情况和结果。因此,编制会计报表,作为会计核算方法体系的组成部分之一,是必不可少的。

以上会计核算方法是一个完整的方法体系。各种方法之间的相互关系和运用程序是:在每项经济业务发生以后,首先要根据国家的有关方针、政策和财经法规、制度审核,并按照规定的手续和格式填制记账凭证;然后根据复式记账的原理,在按照规定的会计科目设置的账户中登记账簿;其次,对生产经营活动中所发生的需要进行归集的费用,按照一定标准和对象进行归集,从而计算出成本;再次,要定期进行财产清查,确保财产物资的安全、完整和账实相符;最后,在保证账实、账账、账证相符的基础上,根据有关账簿记录编制会计报表。在会计核算中,必须正确地运用这些方法。但必须指出,以上各种会计方法,在实际工作中并不是按照固定的顺序来运用的,它们之间往往会交叉使用。不论在什么情况下,会计的各种专门方法都必须相互配合地

加以运用,缺少了任何一种方法,都不可能全面地完成会计的任务。

第三节 会计基本假设与会计信息质量要求

一、会计基本假设

会计基本假设(Basic Assumptions),也称为会计核算的基本前提,是对会计核算工作赖以存在的条件所作的基本设定,是会计指导规范体系中的最高层次。会计假设是对某些未确定的事物的认识,根据客观的、正常的情况或趋势所作的合乎逻辑的判断,是对会计活动基本经验的高度总结和理论概括。就会计核算而言,具有相当普遍的适用性。会计假设来源于会计实践,但又高于实践。从会计核算的意义上说,它是会计实践的最一般规律,会计的确认、计量和报告都不能不考虑并运用这些基本的会计假设。

会计基本假设应包括对会计核算的空间范围、时间特征、计量手段、计量基础等方面的设定。我国新《企业会计准则》中阐明的会计核算的基本前提已包括这些内容,具体分为会计主体、持续经营、会计分期和货币计量四项。

(一) 会计主体

会计主体(Accounting Entity)假设是指一个特定的具有独立性或相对独立性的单位,为了向财务报告使用者反映企业财务状况、经营成果和现金流量,提供与其决策有用的信息,会计核算和财务报告的编制应当集中于反映特定对象的活动,并将其与其他经济实体区别开来,才能实现财务报告的目标。

Definition of accounting entity assumption Accounting entity assumption is that economic activity can be identified with a particular unit of accountability.

会计主体的概念大致有这样的含义:凡是独立组织会计工作,进行独立计算盈亏、编制会计报表的经济单位,都是会计主体。在会计处理中,必须假定会计主体与所有权的拥有者相互独立。新《企业会计准则》中规定:“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。”

在会计主体的前提下,会计核算应当以企业发生的各项交易或事项为对象,记录和反映企业本身的各项生产经营活动。会计主体基本前提,为会计人员在日常的会计核算中对各项交易或事项做出正确判断、对会计处理方法和会计处理程序做出正确选择提供了依据。

这一基本前提,首先,规定了会计所要处理的各项交易或事项的范围。在会计核算工作中,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和计量,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和计量。其次,明确了会计人员必须站在企业本身的立场上进行会计处理。如企业以银行存款购买材

料,只能站在企业本身的立场上反映银行存款的减少、材料的增加,而不能站在销货方的立场上反映银行存款的增加。最后,这一基本前提要求将会计主体的经济活动与会计主体所有者的经济活动区分开来。即,会计主体所有者的经济活动不属于会计处理的范围,属于会计主体所有者个人的事情。

Under this concept, for accounting purposes, all kinds of business concerns are conceived and treated as a separate entity, separate and distinct from its owners and from other concerns. Either the transactions or the assets of a concern should not include those of the owner or owners. As for the transactions between the concern and the owners in accounting procedures, they should be treated as those with other concerns.

需要注意的是,会计主体不同于法律主体。一般来说,法律主体必然是一个会计主体。例如,一个企业作为一个法律主体,应当建立会计核算体系,独立反映其财务状况、经营成果和现金流量,但是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子公司,企业集团在母公司的统一领导下开展生产经营活动,母子公司虽然是不同的法律主体,但为了反映企业集团的财务状况、经营成果和现金流量,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。

(二) 持续经营

持续经营假设 Going Concern (Continuity) Assumption,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。

Definition of going concern (continuity) assumption Financial reports are normally prepared on the assumption that an entity is a going concern and will continue in operation for the foreseeable future. Hence, it is assumed that the entity has neither the intention nor the need to liquidate or curtail materially the scale of its operations; if such an intention or need exists, the financial report may have to be prepared on a different basis and, if so, the basis used is disclosed.

新《企业会计准则》规定:“企业会计确认、计量和报告应当以持续经营为前提。”

企业是否持续经营,在会计原则、会计方法的选择上有很大差别。一般情况下,应当假定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。明确这一基本前提,就意味着会计主体将按照既定用途使用资产,按照既定的合约条件清偿债务,会计人员就可以在此基础上选择会计原则和会计方法。例如,企业固定资产的使用年限通常超过一年,只有在假定持续经营前提下,才可以假定企业的固定资产会在持续进行的生产经营过程中长期发挥作用,固定资产才可以根据历史成本进行记录,并采用确定的方法将历史成本全面地分摊到各个会计期间或相关

的成本中;反之固定资产就不可以用历史成本记录并按期计提折旧。

由于持续经营是根据企业发展的一般情况所作的假设,而任何企业都存在破产、清算的风险。换言之,所有的企业不能持续经营的可能性都是存在的。为此,企业必须定期对其持续经营的基本前提做出分析和判断。如果判断企业不会持续经营,就应当改变会计核算的原则和方法,并在企业财务会计报告中作相应的披露。

(三) 会计分期

会计分期(Accounting Period Assumption),是指将持续正常的生产经营活动人为地划分成一个个连续、相等的期间,据以分期结算账目和编制财务会计报告。

Definition of accounting period assumption The periodicity or time period assumption simply implies that the economic activities of an enterprise can be divided into artificial time periods of equal length. These time periods vary, but the most common are monthly, quarterly, and yearly.

新《企业会计准则》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。”

会计分期的目的,在于通过会计期间的划分,据以按期结算盈亏、编制财务会计报告,从而及时向各方面提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量的信息。

明确会计分期基本前提对会计核算有着重要影响。由于会计分期,才产生了当期与其他期间的差别,从而企业才能按照归属期确认收入和费用,才使不同类型的会计主体有了记账的基准,进而采用相应的会计处理方法。

最常见的会计期间是一年,以一年确定的会计期间称为会计年度,按照年度编制的财务会计报告也称为年报。在我国,会计年度自公历每年的1月1日起至12月31日止。

(四) 货币计量

货币计量(Monetary Convention)是指会计核算须以货币作为主要计量单位。

Definition of monetary convention Accounting is based on the assumption that money is the common denominator by which economic activity is conducted, and that the monetary unit provides an appropriate basis for accounting measurement and analysis.

在货币计量前提下,企业的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企业,可以选定其中一种货币作为记账本位币,但是编制的财务会计报告应当折算为人民币。在境外设立的中国企业向国内报送的财务会计报告,