

高等教育“十三五”规划教材
立信精品教材

会计学原理

Kuaijixue Yuanli

主编 陈璠



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

高等教育“十三五”规划教材

立信精品教材

会计学原理

主编 陈璠



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

会计学原理 / 陈璠主编. —上海: 立信会计出版社, 2019. 4

高等教育“十三五”规划教材 立信精品教材
ISBN 978-7-5429-6130-3

I. ①会… II. ①陈… 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(2019)第 082183 号

策划编辑 陈 旻
责任编辑 陈 旻

会计学原理

Kuaijixue Yuanli

出版发行	立信会计出版社		
地 址	上海市中山西路 2230 号	邮政编码	200235
电 话	(021)64411389	传 真	(021)64411325
网 址	www.lixinaph.com	电子邮箱	lxaph@sh163.net
网上书店	www.shlx.net	电 话	(021)64411071
经 销	各地新华书店		

印 刷	上海万卷印刷股份有限公司		
开 本	787 毫米×1092 毫米	1/16	
印 张	15		
字 数	346 千字		
版 次	2019 年 4 月第 1 版		
印 次	2019 年 4 月第 1 次		
印 数	1—3100		
书 号	ISBN 978-7-5429-6130-3/F		
定 价	36.00 元		

如有印订差错,请与本社联系调换

前 言

经济越发展,会计越重要。随着我国经济的高速发展,会计的重要性越来越被大家所公认。为了帮助广大非会计专业的学生了解、熟悉会计的相关理论知识和有关会计法律、法规,并能够熟练地加以运用,我们特别组织了长期工作在教学一线、具有丰富教学经验的老师编写了本书。

本书是会计的入门教材,它以我国现行会计法律、法规、2006年颁布的企业会计准则、2017年修订的收入准则和2018年修订的金融工具确认与计量准则以及2019年的增值税暂行条例及其实施细则为依据,借鉴其他国内外资料,立足于我国会计实务领域,以会计要素为主线,系统、完整地阐述了会计要素的确认、计量、记录和报告。本书从内容上来看,涵盖了“基础会计学”和“财务会计学”两门课程的主要内容,将两门课程有机地进行结合,但和会计学专业教材相比,侧重点并不完全相同。本书是从管理的角度出发,侧重于让学生掌握会计的基本原理和基本方法,让学生了解会计信息的加工形成过程,理解各项会计指标的经济含义,并能够顺利地阅读会计报表和熟练地运用会计信息,从而提高参与各项投资经营决策的专业能力。

本书在编写过程中,注意教学规律的要求,注重基础、循序渐进、由浅入深、由表及里。全书结构合理,具有内容丰富、通俗易懂、实用性强、结构新颖等突出特点。本书既可供我国高等院校非会计学专业(如经济、管理类等专业)学生学习使用,也可作为各类、各级非会计人员的培训教材和社会自学考试参考资料。

本书由江苏理工学院陈璠副教授担任主编。全书共分十三章,第一至第三章由袁小雨编写,第四至第九章由陈璠编写,第十和第十一章由秦琰旻编写,第十二章由熊敏编写,第十三章由贾友红编写。全书最后由陈璠进行了修改和总纂。

在编写过程中,我们借鉴了相关书刊资料中的观点,得到了江苏理工学院领导和老师的支持,更得到了立信会计出版社的大力支持,在此一并表示感谢。由于编写时间仓促,水平有限,书中不足之处在所难免,敬请广大读者批评指正。

编者

2019年5月

目 录

第一章 总论	1
第一节 会计概述	1
第二节 会计核算的基础	4
第三节 会计要素和会计等式	8
第四节 会计方法	18
复习思考题	20
第二章 会计科目、账户和复式记账	21
第一节 会计科目和账户	21
第二节 复式记账	25
复习思考题	34
练习题	34
第三章 会计循环	36
第一节 会计循环概述	36
第二节 经济业务与会计凭证	37
第三节 会计账簿的登记	47
第四节 对账和结账	56
第五节 财务报表	58
复习思考题	60
第四章 货币资金、应收及预付款项	61
第一节 货币资金	61
第二节 应收及预付款项	72
复习思考题	78
练习题	78
第五章 存货	81
第一节 存货概述	81
第二节 原材料的核算	83

第三节 其他存货的核算	93
第四节 存货的清查	96
第五节 存货的期末计量	97
复习思考题	100
练习题	101
第六章 金融资产	103
第一节 以摊余成本计量的金融资产	103
第二节 以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产	107
第三节 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产	108
复习思考题	110
练习题	111
第七章 长期股权投资	112
第一节 长期股权投资的初始计量	112
第二节 长期股权投资的后续计量	115
复习思考题	119
练习题	119
第八章 固定资产	121
第一节 固定资产概述	121
第二节 固定资产的取得	124
第三节 固定资产的折旧	128
第四节 固定资产的后续支出	131
第五节 固定资产的减少	132
第六节 固定资产减值	135
复习思考题	135
练习题	136
第九章 无形资产	138
第一节 无形资产的确认与核算	138
第二节 内部研究开发费用的确认与计量	142
复习思考题	144
练习题	144
第十章 负债	145
第一节 流动负债	145

第二节 非流动负债	156
复习思考题	160
练习题	160
第十一章 所有者权益	162
第一节 所有者权益概述	162
第二节 实收资本	163
第三节 资本公积	165
第四节 留存收益	166
复习思考题	168
练习题	168
第十二章 收入、费用和利润	170
第一节 收入	170
第二节 费用	177
第三节 利润	182
第四节 利润分配	191
复习思考题	192
练习题	193
第十三章 财务报告	195
第一节 财务报告概述	195
第二节 资产负债表	199
第三节 利润表	207
第四节 现金流量表	210
第五节 所有者权益变动表	220
第六节 附注	225
复习思考题	226
练习题	227

第一章 总 论

第一节 会 计 概 述

一、会计的产生和发展

会计是适应生产活动发展的需要而产生的,是生产活动发展到一定历史阶段的产物,是随着社会生产的发展和经济管理的要求而产生、发展并不断完善起来的。

(一) 会计是适应生产活动发展的需要而产生的

生产活动是人类赖以生存和发展的基础,也是人类最基本的实践活动,它决定着人类所进行的其他一切活动。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、财力和物力。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。因此,人们在不断革新生产技术的同时,在对劳动耗费和劳动成果进行比较的过程中,产生了原始的计量、计算和记录行为。这种原始的计量、计算和记录行为中蕴含着会计思想和会计行为的萌芽。可见,会计是适应生产活动发展的需要而产生的,对生产活动进行科学、合理的管理是它产生的根本动因。

(二) 会计是生产活动发展到一定历史阶段的产物

虽然会计产生于人们对生产活动进行管理的客观需要,但并不意味着生产活动一发生,就产生了会计思想和会计行为。只有当人类的生产活动发展到了一定阶段,生产所得能够大体上保障人类生存和繁衍的需要时,人们才会关心劳动成果与劳动耗费的比较,特别是劳动成果有了剩余时,原始的计量、记录行为才具备了产生的条件,会计也就进入了萌芽阶段,因此,生产活动的发生,仅仅是会计产生的一个前提,会计是生产活动发展到一定历史阶段的产物。

(三) 会计从产生到现在经历了一个漫长的发展历程

1. 古代会计的发展

在人类社会早期,会计只是“生产职能的附带部分”。当时,生产力水平十分低下,生产过程简单,生产者通过头脑记忆或者采用“结绳记事”“刻木记数”等原始记录、计算的手段,在生产的同时附带做些简单的收支记录。这个阶段是会计的萌芽阶段。

随着社会的发展、劳动生产力的不断提高,产品有了剩余,剩余产品与私有制的结合,导致了私人财富的积累,进而导致了受托责任会计的产生,会计逐渐从生产职能中分离出来,具有了特殊的、专门委托当事人的独立的职能。从奴隶社会的繁盛时期到 15 世纪末,单式簿记应运而生而且得到了发展。这一时期的会计称为古代会计。

在我国,会计有着悠久的历史,据史料记载,“会计”一词在西周时代就已出现,当时

在朝廷中设立了“大宰”“司会”等专门官职,掌管朝廷中的钱粮赋税等收入和管理大权,并建立了“日成”“月要”和“岁会”等报告文书,用以考察每日、每月和每年的财政状况。春秋战国时期,会计记录已从用实物量度开始向货币量度转变。到了宋朝,封建经济发展较快,为了适应经济管理的客观要求,创建了“四柱结算法”,即把财政收支分为“元管”“新收”“已支”“现在”四个部分,作为计算财产物资增减变化情况的方法,明朝初年把它概括为“四柱清册记账法”。“四柱”指“旧管”“新收”“开除”“实在”,通过“旧管(期初结存)+新收(本期收入)=开除(本期支出)+实在(期末结存)”的平衡关系进行结账,以算清并交代经管财物的责任。“四柱清册记账法”是我国古代会计的一大杰出成就。

2. 近代会计的发展

近代会计是商品经济发展的产物,是在资本主义萌芽时期形成的。中世纪时期,地中海沿岸一些城市的商业和金融业特别繁荣,出现了广泛的信用交易,产生了合伙经营形式和委托代理关系。为了能够完整、系统地记录经济业务,详细反映债权、债务关系,合理分配合伙经营利润,具体反映受托商的收支业务,借贷记账法诞生了。1494年,意大利数学家、传教士卢卡·帕乔利出版了《算术、几何、比与比例概要》一书,该书首次系统地阐述了“威尼斯簿记法”,它标志着借贷记账法的形成,亦即近代会计的诞生。与此同时,会计从特殊的、专门委托有关当事人的独立职能发展成为一种职业。在会计的发展史上,一般将帕乔利复式簿记著作的出版和会计职业的出现视为近代会计史的两个里程碑。1581年,“会计学院”在尼斯的建立,表明会计已作为一门科学在学校里传授。之后,借贷复式记账法相继传入德国、法国、英国、美国、日本及中国,并在理论和技术上得以不断发展和完善。

在我国,明末清初,为适应商业和手工业发展的需要,在“四柱结算法”的基础上出现了称为“龙门账”的一种更加完善的会计核算方法。它把全部账目分为“进(收入)”“缴(支出)”“存(资产)”“该(负债)”四大类,运用“进一缴=存一该”的方程式计算盈亏数额,并分别编制进缴表和存该表。两表计算结果完全吻合,称之为“合龙门”。清代在此基础上又产生了“天地合账”,将一切账项分为“来账”和“去账”,在账簿上记录。账簿采用垂直书写,直行分上下两格,上格记收,称为“天”,下格记付,称为“地”,上下两格所记数额必须相等,称为“天地合”。“龙门账”和“天地合账”核算方法是名副其实的复式记账方法,是我国对会计发展的重大贡献,展示了中式簿记发展的历史轨迹。

3. 现代会计的发展

现代会计是第二次世界大战后当代西方会计的新发展,20世纪50年代以后,跨国公司大量涌现,企业规模越来越大,市场竞争加剧,再加上科学技术的迅猛发展,管理手段的不断更新,特别是现代数学方法和电子计算机进入了会计领域,促进了现代会计的发展,出现了财务会计、管理会计和审计三大分支。现代管理会计的出现,标志着现代会计已发展到了一个新的阶段。

20世纪80年代以后,随着系统论、信息论和控制论的出现并广泛应用于会计领域,人们对会计的本质有了更全面、更深刻的认识,把会计作为一个信息系统;信息技术在会计信息系统中得到了较好的应用;会计信息的生成、储存和使用产生了彻底的变化。

由上述会计发展的历程可以看出,会计是适应社会生产力的发展和经济管理的需要而产生和发展起来的。会计的发展经历了一条从简单到复杂、从低级到高级、从不完善到完善的道路。“经济越发展,会计越重要”,经济的发展促进了会计理论、方法和技术的进步,会计方法、技术的发展又推动了社会经济的发展。

二、会计的定义

人类创造了会计,也赋予了会计特定的含义。在我国,“会计”的命名起源于西周时代,人们把日常的核算称为“零星核算”或“计”,把1年或3年的全国核算称为“大会”或“总合核算”。对此,清代学者焦循对会计的原始含义作了如下概括:“零星算之为计,总和算之为会。”这也是我国会计含义的起源。

现代会计的定义可以表述为:会计是经济管理的重要组成部分,是以货币作为主要计量单位,运用专门的会计核算方法,对特定主体的经济活动进行核算和监督的一种管理活动。

会计的概念包括以下四层含义:

第一,会计的本质是一种经济管理活动,属于管理的范畴。

第二,会计主体为某一特定的单位。它可以是一个企业,也可以是企业内部的一个独立核算的部门。

第三,会计是以货币作为主要计量单位。

第四,会计的主要作用是反映和监督单位的经济活动。

三、会计的基本职能

会计的基本职能包括会计核算和会计监督两个方面。

(一) 会计核算职能

会计核算贯穿于经济活动的全过程,是会计最基本的职能,又称反映职能。它是指会计以货币为主要计量单位,通过确认、记录、计算和报告等环节,对特定主体的经济活动进行记账、算账和报账,为各有关方面提供会计信息的功能。

现代会计的核算职能具有如下特点:

第一,会计主要是利用货币计量,综合反映各单位的经济活动情况,为经济管理提供可靠的会计信息。

第二,会计核算不仅是记录已发生的经济业务,还要面向未来,为各单位的经营决策和管理控制提供依据。即会计核算包括事后核算、事中核算和事前核算。

第三,会计核算所产生的会计信息,应具有完整性、连续性和系统性。所谓完整性,是指对属于会计对象的全部经济活动内容都应予以记录。所谓连续性,是指对各种经济业务应按照其发生的时间顺序依次进行登记。所谓系统性,是指对会计提供的数据资料应当按照科学的方法进行分类,系统地加工、整理、汇总,以便为经济管理提供其所需的各类会计信息。

(二) 会计监督职能

会计监督职能是指会计人员在进行会计核算的同时,对特定主体经济活动的合法性、

合理性进行审查。会计监督具有以下特点：

第一，会计监督主要是利用核算职能所提供的各种价值指标进行的货币监督。

第二，会计监督不仅体现在过去已发生的经济业务上，还体现在业务发生过程之中和尚未发生之前，包括事前、事中和事后监督。事前监督是指有关会计部门在参与制定各种决策以及相关的各项计划时，依据有关的政策法规和经济规律，对各项经济活动的可行性、合理性、合法性和有效性进行的审查，是对未来经济活动的指导。事中监督是指在日常会计工作中，对已发生的问题提出建议，促使有关部门和人员采取改进措施，是对经济活动的日常监督和管理。事后监督是指以事先制定的目标，利用会计核算提供的资料，对已发生的经济活动进行的考核和评价。

会计的两项基本职能是相辅相成、辩证统一的关系。会计核算为会计监督的基础，没有核算所提供的信息，监督就失去了依据；而会计监督又是会计核算质量的保障，只有核算、没有监督，难以保证核算所提供信息的真实性、可靠性。

（三）会计基本职能的外延

随着社会的发展，技术的进步，经济关系的复杂化和理论的提高，会计的基本职能得到了不断发展和完善，会计的新职能不断出现。目前，在国内会计学界比较流行的是“六职能”论，即除了上述两个基本职能外，会计还具有控制职能、分析职能、预测职能和参与职能。

第二节 会计核算的基础

一、会计核算的基本前提

会计核算的基本前提又称会计假设，是进行会计核算时必须明确的前提条件。会计核算的目的是通过对经济活动的记录、计量来提供会计信息。会计所记录、计量的经济活动是错综复杂的，其中有些经济现象的规律性并没有被人们所认识，还无法用科学方法去计量和描述，为了使会计工作顺利进行，就必须对会计事务中产生的一些尚未确知的事物，根据客观的正常情况或者发展趋势作出合乎情理的判断和假定。这种判断和假定就是会计核算的基本前提，也称会计假设。简单地说，会计假设是指开展会计工作时对变化不定的环境所作的限定，是对会计人员所作的在时间范围、空间范围和货币衡量方面的限定。

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项。

1. 会计主体

会计主体是指会计所核算和监督的特定单位或组织。它界定了从事会计工作和提供会计信息的空间范围。

一个会计主体应有独立资金可以开展经济活动。一般单位都有资产、负债以及发生各项费用、支出。有收入的单位，收入与费用对比能确定经营成果；没有收入的单位也能确定费用或支出的节约成果。只有明确了会计主体，才能界定不同会计主体会计核算的范围，把握会计处理的立场。

会计主体可以是股份有限公司,可以是一个合伙企业或独资企业,可以是一个企业的某一特定部分(如分公司、分处、内部一个部门、销售区域或者零售点等),也可以是几个独立企业组成的企业集团,还可以是发生经济业务的特定的非营利组织(如学校、机关团体、科研和医疗机构等)。必须指出的是,会计主体与法律主体并非一致,法律主体一般都是会计主体,而会计主体可以是法律主体,也可以不是法律主体。

2. 持续经营

持续经营是指会计主体在可以预见的未来,将根据正常的经营方针和既定的经营目标持续经营下去,不会破产清算,也不会大规模削减业务。在持续经营前提下,会计主体所持有的资产才能按原定用途使用,债权、债务才能按照承诺的条件得到合理清偿,企业发生的有关预付待摊或预提待付等项费用和长期资产的成本才能在受益期间进行合理分配和收回。

持续经营前提为会计核算的一系列会计处理方法和原则奠定了基础。

3. 会计分期

会计分期是对持续经营前提的补充,是将会计主体持续经营的生产经营活动人为地划分为若干相等的会计期间,以便分期结账目和编制财务报表,从而及时向财务报告使用者提供相关信息。

我国《企业会计制度》规定,会计期间分为年度、半年、季度和月度,起讫日期采用公历日期,短于1年的会计期间统称为会计中期。

4. 货币计量

货币计量是指会计主体在会计核算过程中采用货币作为统一的计量单位,反映会计主体的财务状况、经营成果和现金流量。这是因为,会计主体的经济活动内容十分复杂,各种劳动占用和劳动耗费性质、形态不同,实物衡量单位不同,都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,因此,必须借助于作为商品一般等价物的货币来完成会计确认、计量和报告,以期全面反映会计主体的生产经营活动和相关交易或者事项。

我国《企业会计准则》规定,会计核算以人民币为记账本位币,业务收支以外币为主的单位也可以选择某种外币作为记账本位币,但编制的财务报告应当折算为人民币反映。

二、会计信息质量要求

会计信息质量要求是选择或评价具体会计准则、会计程序和方法的标准,是对企业财务报告中所提供的会计信息质量的基本要求,是使财务报告提供的会计信息对使用者决策有用所应具备的基本特征。我国《企业会计准则》列举了可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性八个会计信息质量要求。

1. 可靠性

可靠性要求企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行会计确认、计量和报告,如实反映符合确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息,保证会计信息真实可靠、内容完整。

可靠性是高质量会计信息的重要基础和关键所在。如果企业以虚假的交易或者事项进行确认、计量和报告,则属于违法行为,不仅会严重损害会计信息质量,而且会误导投资者,干扰资本市场,导致会计秩序、财经秩序混乱。

2. 相关性

相关性要求企业提供的会计信息应当与财务报告使用者的经济决策需要相关,有助于财务报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测。例如,相关产品过剩,企业存货跌破账面价值,会计上计提跌价准备就是提供资产已经减值的相关信息。为了使企业提供的会计信息对信息使用者有用,会计核算的整个过程必须与信息需要相关联,企业在选择会计核算程序和方法时必须考虑企业经营特点和管理的需要,设置账簿时要考虑有利于信息的输出和不同信息使用者的需要。

3. 可理解性

可理解性又称明晰性,要求企业提供的会计信息应当清晰明了,便于财务报告使用者理解和使用。会计信息的价值在于对相关信息使用者的决策有用,因此,企业编制财务报告、提供会计信息必须使信息使用者理解会计记录以及填报报告语言、方法的含义和用途,才能保证会计信息的有用性,实现财务报告的目标。

值得注意的是,由于会计信息是一种专业性较强的信息产品,会计信息的可理解性是建立在信息使用者具有一定的相关生产经营活动和会计核算方面知识的基础之上的。

4. 可比性

可比性要求企业提供的会计信息应当具有可比性。可比性包括以下两方面的含义:

(1) 同一企业纵向可比。同一企业不同时期发生的相同或相似的交易或者事项,应当采用一致的会计政策,不得随意变更。如果确实需要变更会计政策才能向使用者提供更可靠、更相关的会计信息时,应当就会计政策的变更情况在报表附注中予以说明。

(2) 不同企业横向可比。不同企业发生的相同或相似的交易或者事项,应当采用规定的会计政策,确保会计信息口径一致、相互可比。以此确保不同企业按照一致的确认、计量和报告基础提供有关会计信息,增强企业间的会计信息可比性。

5. 实质重于形式

实质重于形式要求企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告,不应仅以按照交易或者事项的法律形式作为依据。

在实际工作中,交易或者事项的外在法律形式并不总能完全反映其实质内容,在某些情况下,交易或者事项的实质可能与其外在的法律形式所反映的内容不尽相同。为了使会计信息真实地反映经济现实,就必须依据交易或者事项的实质而非法律形式进行核算,即坚持实质重于形式的会计信息质量要求。因为,如果企业的会计核算仅仅按照交易或者事项的法律形式作为依据,而法律形式又未能反映交易或者事项的经济实质和经济现实,那么,会计核算的结果很可能会误导信息使用者的决策。例如,以融资租赁方式租入的固定资产,从法律形式上讲,虽然承租企业并不拥有其所有权,但是,由于其租赁期长(接近该固定资产的使用寿命),租赁期结束时承租企业有优先购买权,租赁期内承租企业能够控制其创造的未来经济利益,因此,应将其视为自有资产入账。

6. 重要性

重要性要求企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的所有重要交易或者事项。在会计核算过程中,对资产、负债和损益有较大影响,并进而影响财务报告使用者据以作出合理判断的重要交易或者事项,必须按照规定的会计方法和程序进行处理,并在财务报告中予以充分、准确地披露;对于次要的会计事项,在不影响会计信息真实性和不至于误导财务报告使用者作出正确判断的前提下,可以简化处理。

重要性的应用需要依赖职业判断,应当根据企业所处的环境和实际情况,从项目的性质和金额大小两方面来判断其重要性。凡是省略或者错报会影响信息使用者据此作出合理决策的交易或者事项,就具有重要性。

7. 谨慎性

谨慎性要求企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告时,应当保持应有的谨慎,不应高估资产或者收益、低估负债或者费用。

企业的经营活动充满风险和不确定性,企业在面临各种不确定因素作出判断时,应当保持必要的谨慎,充分估计各种风险和损失,既不高估资产或收益,也不低估负债和费用,以避免在损失发生时对企业的正常经营和生产产生不利影响。例如,企业定期或至少每年年终,对可能发生的各项资产损失计提资产减值准备;企业对售出商品可能发生的保修业务,应确认负债;为了防止固定资产由于技术进步而提前报废,采用加速折旧法计提固定资产折旧等会计处理方法,充分体现了谨慎性原则。

但是,《企业会计准则》同样也不允许企业设置秘密准备来损害会计信息质量,扭曲企业实际财务状况和经营成果,误导使用者的决策。

8. 及时性

及时性要求企业对于已经发生的交易或者事项,应当及时进行会计确认、计量和报告,不得提前或者延后。

企业提供的会计信息除了必须保证其客观性、可比性、相关性以外,还应保证信息的时效性。会计信息一旦不及时提供,其对使用者的效用就大大降低,甚至失去意义。因此,企业在会计确认、计量和报告过程中应贯彻及时性:一是及时搜集会计信息;二是及时处理会计信息;三是及时传递会计信息。

三、会计核算的基础

会计核算基础按确定收入、费用的标准不同,通常分为权责发生制和收付实现制,我国对企业的主要经济业务一般采用权责发生制作为会计核算基础。

收付实现制是指以收入和费用实际收到或付出款项的日期作为确认收入和费用归属期间的一种制度。采用收付实现制作为会计核算基础,可能存在确定特定会计期间的经营成果时,当期收入和当期成本费用不配比的问题。

权责发生制是与收付实现制相对应的概念,是指以收入和费用是否已经发生作为标准来确认其归属期间的一种会计处理制度。其主要内容可以概括为:凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用,不论款项是否收付,都作为当期的收入和费用处

理;凡是不属于当期的收入和费用,即使款项已经在当期收付,也不能确认为当期的收入和费用。

权责发生制主要是从时间上界定会计确认的基础,其核心是根据实际发生期间来确认收入和费用。根据权责发生制进行收入与成本费用的核算,能够更加准确地反映特定会计期间企业真实的财务状况及经营成果。

第三节 会计要素和会计等式

一、会计对象

会计对象是指会计所核算和监督的内容。凡是特定主体能够以货币表现的经济活动,都是会计核算和监督的内容,也就是会计的对象。

以货币表现的经济活动通常又称为价值运动或资金运动。企业的资金运动表现为资金投入、资金运用和资金退出的过程。

资金投入是指企业通过各种方式筹集资金的过程,是资金运动的起点。资金的投入包括企业所有者投入的资金和债权人投入的资金两部分,前者属于企业所有者权益,后者属于企业债权人权益——企业负债。投入企业的资金,一部分构成流动资产;另一部分构成非流动资产。

资金运用是指资金的循环和周转过程。以工业企业为例,企业的生产活动经过供应、生产、销售三个过程,资金也依次由货币资金转化为固定资金、储备资金,再转化为生产资金、成品资金,最后又转化为货币资金,这个过程称为资金的循环;随着生产经营过程的不断进行,资金周而复始不断地循环,这称为资金周转。

资金退出包括偿还各项债务、上缴各项税费、向所有者分配利润等,使得部分资金离开本企业,退出本企业的资金循环与周转。

二、会计要素

会计要素是对会计对象的基本分类,是会计对象的具体化,是反映会计主体的财务状况和经营成果的基本单位。会计要素是设置会计科目的基本会计要素,也是设置账户和编制财务报表的基本依据。

我国的《企业会计准则——基本准则》严格定义了资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等六大要素。这六大要素又可以划分为两大类,即反映财务状况的会计要素(又称资产负债表要素)和反映经营成果的会计要素(又称利润表要素),其中,反映财务状况的会计要素,包括资产、负债和所有者权益,体现资金运动的相对静止状态,也可称为静态要素;反映经营成果的会计要素,包括收入、费用和利润,体现资金运动的显著变动状态,也可称为动态要素。

(一) 资产

资产是指企业过去的交易或者事项形成的、并由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。企业资产通常包括各种财产、债权和其他权利,是企业从事生产经

营活动必须具备的物质资源,是企业享有的权利。

资产具有如下特征:

第一,资产是由过去的交易、事项形成的。也就是说,资产是现实的资产,只有过去的交易或者事项才能增加或减少企业的资产,如已经发生的原材料购买形成企业的资产,而谈判或计划中的交易则不能确认为一笔资产。

第二,资产必须为企业拥有或者控制。一般情况下,一项资源被确认为企业资产的前提是企业对该项资源拥有所有权。但对于一些特殊方式下形成的资产,尽管在一定时期内企业并不拥有其所有权,但实质上能够对其实施控制,则也可以作为企业资产,如融资租入的固定资产。

第三,资产预期会给企业带来经济利益。这是指直接或间接导致现金和现金等价物流入企业的潜力,是资产最重要的特征,如厂房设备、原材料等用于生产经营过程、制造商品,出售后收回货款,收回的货款就包含了企业所获得的经济利益。如果一项资产失去了经济价值,不能再为企业带来经济利益,它就不能再作为企业的资产反映,如陈旧毁损的实物资产和已经无法收回的债权等。

资产按照在经济活动中的性质和存在形态,划分为流动资产、长期股权投资、固定资产、无形资产及其他资产等。

1. 流动资产

流动资产是指预计在一个正常营业周期中变现、出售或耗用,或者主要为交易目的而持有,或者预计在资产负债表日起1年内(含1年)变现的资产,以及自资产负债表日起1年内交换其他资产或清偿负债的能力不受限制的现金或现金等价物。流动资产按其变现能力,分为货币资金、交易性金融资产、应收票据、应收及预付款项和存货等。

2. 长期股权投资

长期股权投资是指企业持有的对其子公司、合营企业及联营企业的权益性投资。股权投资可以按股份分享企业的利润,同时也要承担风险。

3. 固定资产

固定资产是指同时具有以下两个特征的有形资产:

第一,为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的。

第二,使用寿命超过一个会计年度。这里的使用寿命,是指企业使用固定资产的预计期间,或者该固定资产所能生产商品或提供劳务的数量。

企业的固定资产一般包括房屋及建筑物、机器设备、运输设备和工具器具等。固定资产与流动资产的本质区别在于:固定资产可以多次参与企业生产经营周期的使用周转,其价值逐渐地、部分地磨损,通过折旧形式转移到产品成本中去,并逐渐通过产品销售收入取得补偿;而流动资产是在一个生产经营周期中发挥作用,其价值一次性计入产品成本,并从产品销售收入中取得补偿。

4. 无形资产

无形资产是指企业拥有或控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产,如专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权等。