

高等院校财经类规划教材

Accountancy

基础会计学

JICHU KUAIJIXUE

主编 章新蓉



西南师范大学出版社
国家一级出版社 全国百种图书出版单位

Accountancy

高等院校财经类规划教材

基础会计学

JICHU KUAIJIXUE

主 编 章新蓉

副主编 罗萍 李倩 赵娜



西南师范大学出版社
国家一级出版社 全国百佳图书出版单位

图书在版编目(CIP)数据

基础会计学 / 章新蓉主编. —重庆: 西南师范大学出版社, 2015.7

ISBN 978-7-5621-7440-0

I. ①基… II. ①章… 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(2015)第 147702 号

基础会计学

主 编 章新蓉

副主编 罗 萍 李 倩 赵 娜

责任编辑:叶晓丽 陈 静

封面设计:  周 娟 廖明媛

排 版:重庆大雅数码印刷有限公司·周敏

出版发行:西南师范大学出版社

地址:重庆市北碚区天生路2号 邮政编码:400715

市场营销部:023-68253705 68254350(传真)

<http://www.xsebs.com>

印 刷:重庆荟文印务有限公司

开 本:787mm×1092mm 1/16

印 张:14

字 数:358千字

版 次:2015年7月 第1版

印 次:2015年7月 第1次印刷

书 号:ISBN 978-7-5621-7440-0

定 价:32.00元

前 言

《基础会计学》是我国高等院校会计类专业学生必修的专业基础课程,其教材是针对高校会计学、财务管理、审计学等会计专业的学生编写的,用以引导会计类专业学生对经济活动中产生的会计问题进行思考,要求学生在了解会计信息生成的基本理论和方法后,重点掌握会计信息的生成方法,并为培养学生解读和利用会计信息的综合能力打下基础。教材内容涵盖了“会计基本理论和方法”“会计基本理论和方法的运用”及“会计报告的生成方法”三大模块。其中第一大模块为会计基础知识,主要包括总论和会计信息生成方法;第二大模块为会计实务的内容,即会计基本理论和方法的运用,主要是以制造业企业的经济活动为例,说明会计核算方法的运用,包括筹集资金业务、生产准备业务、产品生产业务、产品销售业务、财务成果的形成与分配的核算;第三大模块是财务报告的编制。本教材吸收了近年来会计理论发展、我国会计准则改革的最新内容,知识涵盖面广,突出实务,具有较好的应用性、实践性和可操作性。各章均配有典型的例题及案例思考题,便于学生掌握和理解所学内容。

在本教材的编写过程中,编者力求体现以下特色:

1.新颖性 紧密结合我国会计改革中出现的若干新举措进行内容更新和知识拓展,严格遵循最新颁布的相关会计准则,以具体会计准则的主要精神进行阐释。

2.模块化 结构合理、重点突出。本教材以培养会计类专业学生分析、解决会计问题的综合能力为目标,设计和安排了“三大模块”内容,体系结构完整,重点突出。

3.适用性 处理好会计理论与会计实务的关系。本教材对理论的阐述简明扼要,对业务方法运用的说明具体详细,在让学生掌握会计基本理论的基础上,重点培养学生的实务能力,使学生获得会计应用能力、学习能力。

4.继起性 按照会计类专业学生的培养方案,本课程为会计类专业学生的专业基础课程,与后续课程联系紧密。考虑到与其他专业课的衔接,本教材强调的是基本理论和方法,培养学生基本的技能,把握好难易程度,为学生后续专业课的学习打下坚实的基础。

本教材由章新蓉主编,章新蓉负责大纲的编写并对全书进行了总纂和审

定。各章的执笔人如下：第一章、第二章和第三章由章新蓉执笔，第六章、第七章、第九章由罗萍执笔，第四章由李倩执笔，第五章、第八章、第十章由赵娜执笔。

我们希望本教材能够使主讲教师充分发挥主观能动性，扩大课堂信息量，同时帮助读者学到实用的理论知识和会计实务技能。由于会计改革依然在不断深化改革的过程中，并且编写时间和作者的水平有限，难免存在不足和疏漏，恳请读者批评指正。

编者

2015年4月

目 录

第一章 概 论	1
第一节 会计目标	1
第二节 会计核算的基本前提	7
第三节 会计信息质量特征	9
第四节 会计要素	13
第五节 会计确认基础与计量属性	19
第六节 会计核算方法与会计循环	22
第二章 会计科目与账户	26
第一节 会计科目	26
第二节 会计账户	29
第三章 复式记账	32
第一节 复式记账原理	32
第二节 借贷记账法	33
第四章 借贷记账法在制造业企业中的运用	45
第一节 制造业企业的主要经济业务	45
第二节 筹集资金业务的核算	47
第三节 生产准备业务的核算	53
第四节 产品生产业务的核算	65
第五节 产品销售业务的核算	75
第六节 财务成果的形成与分配的核算	84
第五章 会计凭证	95
第一节 会计凭证的意义和种类	95
第二节 原始凭证的填制和审核	102
第三节 记账凭证的填制和审核	105
第四节 会计凭证的传递和保管	109

第六章 会计账簿	113
第一节 会计账簿的概念和种类	113
第二节 会计账簿的内容与规则	117
第三节 会计账簿的格式和登记方法	121
第四节 对账和结账	132
第七章 财产清查	136
第一节 财产清查的意义和种类	136
第二节 财产清查的方法	139
第三节 财产清查结果的处理	144
第八章 财务报告	148
第一节 财务报告概述	148
第二节 资产负债表	152
第三节 利润表	162
第四节 现金流量表	167
第五节 所有者权益变动表	173
第六节 附注	175
第九章 账务处理程序	179
第一节 账务处理程序概述	179
第二节 记账凭证账务处理程序	181
第三节 科目汇总表账务处理程序	189
第四节 汇总记账凭证账务处理程序	192
第五节 多栏式日记账账务处理程序	195
第十章 会计工作组织	199
第一节 会计工作组织概述	199
第二节 会计机构	200
第三节 会计人员	204
第四节 会计规范	208
第五节 会计档案	213

第一章 概 论

【本章学习目标】本章是会计的基础理论部分,是以后各章节内容的理论基础,主要讲述了会计的概念、会计目标、会计基本前提、会计信息质量要求、会计职能、会计对象及要素、会计等式、会计确认基础和计量属性等核心概念,以及会计核算方法与会计循环等相关内容。本章的学习目标在于理解会计的概念、目标、对象和会计核算的基本前提,掌握资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六大会计要素的定义及其主要分类,理解会计信息质量要求、会计确认基础和计量属性,并对会计核算方法与会计循环等内容有所了解。

第一节 会计目标

会计目标是指会计工作所要达到的目的。会计是以货币为主要计量单位,并利用专门的方法和程序,对企业和行政事业单位的经济活动进行完整的、连续的、系统的核算和监督,旨在考核受托人的责任,并为有关决策人提供会计信息的一项管理活动。在了解会计产生与发展的基础上,首先需要明确会计的本质和职能,以便正确地理解会计目标。

一、会计的产生与发展

会计起源于生产实践。人们在经济活动中,总是希望用较少的劳动耗费取得尽可能多的劳动成果,这就需要对耗费和所得进行计算、记录、分析和比较,会计应运而生。随着生产活动的不断发展,人们更加关心生产活动的经济效益,会计的内容和形式也不断地变化和逐步完善,因此,会计是社会生产发展到一定阶段的产物。客观实践证明,经济越发展,会计越重要。

会计自产生以来经历了由低级到高级、由简单到复杂的发展过程。在人类发展的最初阶段,原始社会早期,人们仅凭大脑记忆劳动成果,随着生产活动及劳动成果的逐渐增加,人们又创造了简单的符号用于记录劳动成果,如“结绳记事”“刻契记数”。据考证,反映经济活动的某些记录和计算,最早可以追溯到公元前 3600 年至公元前 1000 年左右,当时,一些较发达的国家出现了专职会计,会计“从生产职能中分离出来,成为特殊的、专门委托的当事人的职能”。据《周礼》记载,我国古代西周就出现了“会计”一词,并专门设





有“司会”一职,专门核算周王朝财赋收支,对宫廷的收支实行“月计岁会”,即每月的零星计算称之为“计”,年终的总合计算称之为“会”。我国唐宋时期,出现了“四柱清册”。所谓“四柱”是指旧管、新收、开除和实在,相当于现代会计中的上期结存、本期收入、本期支出和本期结存,通过“四柱清册”的计算,分类汇总日常会计记录,检查会计记录的正确性。

尽管早期的会计概念已经孕育了现代会计的思想,但并非现代意义的会计,现代会计产生的标志是复式簿记的产生。13世纪,意大利的佛罗伦萨银行,已经开始采用借贷复式簿记进行会计核算,1494年,意大利数学家卢卡·巴其阿勒在《算术、几何与比例概要》中,第一次系统地论述了复式簿记,卢卡·巴其阿勒被公认为“现代会计之父”,复式簿记被公认为会计发展历史上的一个重要里程碑。18~19世纪,英国爆发的工业革命使大工厂逐步取代了手工作坊,产品的商品化程度提高,要求对批量生产的产品进行成本计算,成本会计应运而生。在生产力发展的同时,企业组织形式也经历了从独资、合伙到公司的演变,股份公司的发展,使所有权与经营权分离,加快了从簿记发展为会计的进程。进入20世纪后,随着股份公司逐渐成为占据企业组织形式的主导地位,所有权与经营权进一步分离,会计不再局限于为企业业主服务,而还要满足企业外部相关利益者的要求。传统会计逐渐发展为主要向外部利益相关者提供财务会计信息的财务会计。第二次世界大战后,市场竞争更加剧烈,企业为了避免在竞争中被淘汰,力图从企业内部挖掘潜力,要求会计不仅要反映过去,更重要的是控制现在、预测未来,因此,在会计实践中逐步形成了与财务会计相对应的管理会计。财务会计与管理会计的分化,是会计进入成熟期的标志。

自新中国成立以来,我国的会计工作经历了一段不平凡的发展历程。在计划经济时期,财政部先后制定了多种统一的会计制度,建立了一套适合计划经济管理体制的会计制度体系。党的十一届三中全会后,我国进入了有计划的市场经济时期,20世纪90年代,我国对财务会计制度进行了重大改革,财政部于1992年先后颁布了《企业会计准则》和《企业财务通则》,这是我国会计理论与实务发展的一个重要里程碑,标志着我国会计模式的转变,并开始与国际惯例接轨。进入21世纪后,随着我国经济体制改革的深入,我国经济的市场化和全球化程度的加深,股份有限公司上市的进程加快,财政部加快了我国会计准则与国际会计准则趋同的步伐,2000年出台了《企业会计制度》,2006年出台了新的企业会计准则体系,包括1个基本准则和38项具体准则,标志着我国会计准则规范体系建设从逐步发展走向成熟,对提高我国会计信息质量产生了深远的意义。2007年12月6日,内地与香港签署了两地会计准则等效的联合声明,实现了两地会计准则的等效。2008年11月14日,由欧盟成员国代表组成的欧盟证券委员会就第三国会计准则等效问题投票决定,自2009年至2011年底前的过渡时期,欧盟将允许中国证券发行者在进入欧洲市场时使用中国会计准则。欧盟的这一决定,表明其已认可中国会计准则与国际财务报告准则的等效。

二、会计本质

会计本质是指会计本身所固有的、决定会计性质和发展的根本属性,即对“会计是什么”的认识。目前主要从以下两个视角来理解。

一是从企业管理活动范畴来看,会计是一项管理活动。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,人们既关心劳动成果的多少,又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,也对劳动耗费和劳动成果进行着记录、计算,并加以比较和分析,从而有效地组织和管理生产。会计就是产生于人们对经济活动进行管理的客观需要,并随着加强经济管理、提高经济效益的要求而发展。因此,基于上述含义的“管理活动本质论”,可以将会计定义为:会计是以货币为主要计量单位,反映和监督单位经济活动的一种经济管理工作。

二是从会计生成财务信息的环节、过程、结果与目标的系统化过程来看,会计是一个信息系统。会计信息是企事业单位最重要的经济信息,它能够连续、系统、全面、综合地反映和监督企业的经营状况,并为投资者、债权人等外部利益相关者,以及企业管理层等内部利益相关者提供决策有用的重要依据。因此,可以将会计理解为一个信息系统,这种观点被称为“信息系统本质论”。在现代科学技术的背景下,会计信息系统的作用主要是以计算机、网络为主要工具,对各种经营业务数据进行收集、记录、存储、处理与输出,并完成对会计信息的分析,向使用者提供相关可靠的会计信息,辅助他们管理、预测和决策,提高企业管理水平和经济效益。

此外,会计按其服务的主要对象不同,又有财务会计与管理会计之分。财务会计主要向企业外部关系人提供有关企业的财务状况、经营成果和现金流量等信息,即财务会计侧重于过去信息,主要为外部有关各方提供投资决策等所需的财务数据。管理会计主要向企业内部管理者提供进行经营规划、经营管理、预测决策等所需的相关信息,但管理会计侧重于未来信息,主要为内部管理部门提供管理决策所需的财务数据。

对会计基本理论的理解,要求我们思考这样几个具有递进逻辑关系的问题:会计到底为哪些人提供信息,即主要有哪些群体会关注企业的财务报告?企业要提供会计信息,客观上要受到一些条件的限制,那么企业应当在什么样的前提下提供这些会计信息?提供的这些会计信息需要满足哪些质量要求才能保障对信息使用者的决策是有用的?企业具体又能够提供哪些内容的会计信息?这些信息又是如何加工出来并报送出去的?上述五个问题依次对应着会计目标、会计核算的基本前提、会计信息质量要求、会计要素、会计要素的确认与计量及报告等核心概念,这些概念基于上述逻辑关系形成了一个有机的框架体系,这一体系被称为财务会计概念框架。

三、会计职能

会计的本质决定了会计具有区别于其他学科的特殊职能。会计的职能是会计在经济管理过程中所具有的功能。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,也称反映职能。它是指会计以货币为主要计量单位,对特定主体的经济活动进行确认、计量、记录和报告,为有关各方提供会计信息。会计核算职能具有以下三个特点:

1. 以货币为主要计量尺度,具有综合性

会计对核算的内容需要运用到多种计量尺度,包括实物尺度(如千克、吨、件等)、劳





动尺度(如工时、工日等)和货币尺度,但是以货币尺度为主。实物尺度和劳动尺度能够具体反映各项财产物资的增减变动和生产过程中的劳动消耗,对核算和经济管理都是必要的,但这两种尺度都不能综合反映会计的内容,而综合是会计的一个主要特点。会计以货币作为综合计量尺度,通过会计的记录就可以全面地、系统地反映和监督企业、行政单位和事业单位的财产物资收支、生产过程中的劳动消耗和成果,并计算出最终财务成果。所以,在会计核算过程中不仅要运用实物尺度和劳动尺度进行记录,还必须以货币尺度综合地加以反映。例如,在会计实务中数量金额式明细账的运用、财务报告中同时列示财务报表内的项目金额和财务报表外的实物附注等都体现了这一特点。

2. 具有完整性、连续性和系统性

会计对经济业务的核算必须是完整、连续和系统的。所谓完整是指会计核算对属于会计内容的全部经济业务都必须加以记录,不允许遗漏其中的任何一项。所谓连续是指对各种经济业务应按其发生的时间,有序地、不间断地进行记录和核算。所谓系统是指对各种经济业务要进行分类核算和综合核算,并对会计资料进行加工整理,以取得系统的会计信息。在经济业务发生后,会计需要完整、连续和系统地填制原始凭证、记账凭证,编制会计报表等,都体现了这一特点。

3. 严格遵循会计规范

会计记录和会计信息讲求真实性、可靠性和可比性,这就要求企业、行政单位和事业单位发生的一切经济业务,都必须取得或填制合法的凭证,以凭证为依据进行核算。在会计核算的各个阶段都必须严格遵循会计规范,包括会计准则和会计制度,以保证会计记录和会计信息的真实性、可靠性和可比性。

(二) 会计监督职能

会计监督职能也称控制职能,是指对特定主体经济活动和相关会计核算的合法性、合理性进行审查,即以一定的标准和要求利用会计所提供的信息对各单位的经济活动进行有效的指导、控制和调节,以达到预期的目的。会计监督职能具有以下三个特点:

1. 会计监督与会计核算同时进行,因此具有基础性、完整性和连续性

会计监督贯穿于企业经济活动全过程,不但反映企业发生的各项经济活动,还审查它们是否符合法律、制度、规定和计划,从而全面完整地监督每一项经济活动,它是外部监督的基础,其他监督形式都是在会计监督之后借助会计已监督过的资料进行再监督。

2. 会计监督主要利用各种价值指标,以财务活动为主,具有综合性

会计主要使用货币计量,并利用资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等指标,综合反映经济活动的过程和结果,还可以利用这些指标总体监督经济活动。

3. 以国家的财经纪律和法规为约束,具有强制性和严肃性

会计监督是借助国家的财经法规和财经纪律所赋予的权力,因此,这种监督具有强制性。《中华人民共和国会计法》(以下简称《会计法》)不仅赋予了会计人员实行监督的权力,而且规定了被检查单位必须如实提供会计凭证、会计账簿、财务会计报告、其他会计资料以及有关情况,如有拒绝、隐匿、谎报等情况,则属违法行为,应当承担相应的法律责任。

会计核算与会计监督这两项基本会计职能是相辅相成、辩证统一的关系。会计核算
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,而会计监督又是会
计核算的保障,如果只有核算而没有监督,就难以保证核算所提供会计信息的合法性、真
实性与可靠性。

除具有核算和监督两项基本职能外,会计还具有预测经济前景,参与经济决策、计划
组织,以及评价绩效等其他职能。随着生产水平的日益提高、社会经济关系的日益复杂
和会计理论的不断深化,会计所发挥的作用日益重要,其职能也在不断地丰富和发展,会
计的职能将随着经济的发展而不断发展变化。

四、会计目标

会计目标是会计信息系统整体运行和发挥其职能的方向和归宿,是整个会计工作的
目的所在。我国《企业会计准则——基本准则》第四条规定: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。前分句表明
我国企业会计准则是以会计信息系统论为主要观点,后分句表明我国会计准则也适当兼
顾了管理活动论要求会计对企业所有者履行会计受托责任的观点。从会计是一个信息
系统的角度来看,会计的目标就是向会计信息使用者提供有助于其做出经济决策的会
计信息。这就涉及与会计目标直接相关的一个重要问题:谁是会计信息的使用者?一般而
言,会计信息的使用者或者说是企业的利益相关者主要包括以下几类。

(一)投资者或潜在投资者

投资者即为企业的所有者。就上市公司而言,投资者是现有股东,潜在投资者是那
些有意愿购买公司股票的个人或机构。投资者或潜在投资者在做出投资决策时,需要了
解和掌握企业的经营状况、投资回报、企业发展前景等有关信息。假定你持有某公司
20 000股股票,买入价每股 8 元,那么你就是该公司的投资者,你关心这只股票的涨跌
吗?如果某交易日为每股 6 元,你是卖掉再买入另外一家的股票,还是继续持有一段时
间?对这些问题做出决策需要多方面的信息,包括国家宏观经济政策、投资者心理预期
等都会对股价产生影响。其中,上市公司的财务报表所披露的信息是投资者评价上市公
司业绩最主要的信息来源。

通过分析会计报表信息,投资者可以了解和掌握管理当局所保管及运用的经济资源
的情况、企业支付股息红利及还本付息的能力、企业资产的增值及现金流量的大小,以
便评估管理当局达到经营目标的能力、投资的内在风险和投资报酬,适时改变投资方向
或更换经理人。一个理性的投资者应主要借助会计信息做出决策。现在许多证券分析
师和咨询机构通过综合分析,往往可以从财务报告中获取更多有用的信息,并在进行行
情分析时加入他们的咨询意见或看法,为普通投资者的决策提供参考。

(二)债权人或潜在债权人

银行和供应商(赊销商)等债权人为企业提供贷款和其他信用,需要了解和掌握企业
是否能够定期付息,是否能够偿还到期贷款本金和商业债务等有关财务信息。例如,某





公司拟新建一条生产线,扩大生产规模,开发新的产品,需要借入一笔资金。经公司董事会批准,该公司拟向商业银行借款 1 000 万元,期限 3 年。商业银行在接到该公司的贷款申请后,就需要对其经营状况进行评估,通常会考虑以下问题:公司的财务状况是否良好?公司的经营能力如何?贷款到期时,公司是否有足够的现金用于偿债?可见,银行和赊销商等债权人需要了解企业的短期偿债能力和长期偿债能力,需要评价企业的未来现金流量信息。原因在于,虽然有时企业获利情况良好,但因企业扩充过度,资金冻结在非流动资产上,或企业的现金流入虽超过现金流出,也可能产生资金周转困难。企业资产若失去流动性,债权人的权益将受到影响。这些都需要债权人借助会计信息来进行分析。

(三) 政府机构

政府机构包括中央政府和地方政府及其职能部门,他们要进行宏观管理和调控,要对产品、金融和资本等各类市场进行监督和调节。这种宏观调控作用主要表现在:政府相关机构要考核和监督国民经济的总体运行情况,从而制定正确、合理、有效的调控和管理措施,促进国民经济协调有序发展。例如,税务部门要以会计信息为依据向企业征税,保证国家的财政收入;统计部门要汇总分析各单位、各行业、各地区的经营情况和发展趋势,保证国民经济数据的完整性与真实性;工商部门要对企业的生产经营进行定期核查,保证企业合法经营,等等。这些在很大程度上需要会计信息系统提供的信息,由政府相关部门进行汇总分析,为宏观经济决策服务。

(四) 公司管理层

公司管理层在经营中需要随时了解和掌握企业的财务信息,包括资产运用与分布、成本发生、经济效益实现、资本运营、对外投资、经营业绩等方面的信息。公司管理层不仅需要借助于会计信息对日常经营活动进行管理和控制,还需要借助会计信息进行科学的经营决策和管理决策。例如,在上述某公司拟新建一条生产线的案例中,该公司管理层在决定开发这一项目之前,就必须对以下问题进行科学分析:这条生产线项目的前期开发成本是多少?这条生产线的生产能力如何?市场潜力有多大?需要多长时间才能使公司盈利?可能的盈利水平有多高?到期处置收益如何?这些问题的有效解决主要取决于对会计信息的充分运用。

(五) 供应商与客户

任何企业都处在至少一条供应链中的某个环节。对于一个企业的供应商来说,企业经营的稳定持久显然具有重要意义,这不仅保证了企业有了一个稳定的客户群,同时也保证了销售资金的回笼。因此供应商往往需要借助于会计信息了解企业的经营状况,以便制订其产销计划和赊销制度等。而对于企业的客户来说,需要借助会计信息来确定企业的产品供应是否稳定,特别是需要借助会计信息确定企业的财务状况是否可靠。作为客户,关注企业的会计信息非常重要,如果企业因经营不善突然停产或因其他原因不能再采购其生产的材料,那么这种突然中断采购的行为极有可能导致生产活动的瘫痪。近年来我国东部地区发生的民营企业资金链断裂、无力偿还债务、企业经营困难等问题就与此有关。

(六)企业职工和其他利益相关者

企业职工和其他利益相关者依赖于企业或与企业有一定的联系,需要获得企业稳健发展和获利能力的资料。具体来讲,企业职工需要了解企业目标的实现、能提供的报酬、企业发展的前景、对职工的吸引力等。社会公众关心企业可能以哪种方式对当地做出贡献,如给当地提供就业机会的能力、对环境的保护情况等。

综上所述,可以将会计目标进一步理解为:会计目标是利用会计信息系统加工与生成的会计信息,向企业的投资者、债权人、政府机构等利益相关者提供有关企业财务状况、经营成果、现金流量与所有者权益变动状况等方面的对决策有用的会计信息,并客观地反映企业管理层受托责任的履行情况。

第二节 会计核算的基本前提

会计核算的基本前提常被称为会计假设,它是企业会计确认、计量和报告的基本前提,是对会计核算所处时间、空间环境等所做的合理假设。会计信息只能在这些假设条件下才可能合理提供。在我国,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,它们分别对会计核算的空间范围、时间长度、具体时段与计量手段四个方面做出了合理假设。

(一)会计主体

会计主体,是指企业会计确认、计量和报告的空间范围。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,提供对其决策有用的信息,会计核算和财务报告的编制应当集中反映特定对象的活动,并将其与其他经济实体区别开来,才能实现会计目标。

在会计主体假设下,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,反映企业本身所从事的各项生产经营活动。明确会计主体是开展会计确认、计量和报告工作的重要前提。

明确会计主体,才能划定会计所要处理的各项交易或事项的范围。在会计工作中,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、计量和报告,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、计量和报告。会计中所讲的资产与负债的确认,收入的实现,费用的发生等,都是针对特定会计主体而言的。

明确会计主体,才能将会计主体的交易或者事项与会计主体所有者的交易或者事项,以及其他会计主体的交易或者事项区分开来。例如,企业所有者的经济交易或者事项是属于企业所有者主体所发生的,不应纳入企业会计核算的范围,但是企业所有者投入到企业的资本或者企业向所有者分配的利润,则属于企业主体所发生的交易或者事项,应当纳入企业会计核算的范围。

明确会计主体,才能正确地区分会计主体和法律主体。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,应当建立财务会计系统,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,在企业集团中,一个母公司拥有若干子公司,母子公司虽然是不同的法律主体,但是母公司对子公司拥有控制权,为了全面反映企业集团的财务状况、经营成果和现金流量,就有必要将企业集团作为一个会计主体,编制合并财务报表,反映整个集团的会计信息。

(二)持续经营

持续经营,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,也不会大规模地削减业务。在持续经营前提下,会计确认、计量和报告应当以企业持续、正常的生产经营活动为前提。

企业是否会持续经营,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照当前的规模和状态继续经营下去。明确这个基本假设,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。

如果判断企业会持续经营,就可以假定企业的固定资产会在持续经营的生产经营过程中长期发挥作用,并服务于生产经营过程,机器设备等固定资产就可以根据实际发生的成本(历史成本)进行记录,并采用折旧的方法进行分期摊销,将历史成本分摊到各个会计期间或相关产品的成本中;如果判断企业不会持续经营,固定资产就不应采用历史成本进行记录并按期计提折旧。

例如,某企业购入一条生产线,预计使用寿命为10年,考虑到企业将会持续经营下去,因此可以假定企业的固定资产会在持续经营的生产经营过程中长期发挥作用,并服务于生产经营过程,即不断地为企业生产产品,直至生产线使用寿命结束。因此,该生产线就应当根据历史成本进行记录,并采用适当的折旧方法,将实际成本分摊到预计使用寿命期间所生产的相关产品成本中去。

需要说明的是,如果一个企业在不能持续经营时还假定企业能够持续经营,并按持续经营基本假设选择会计确认、计量和报告原则与方法,就不能客观地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量,会误导会计信息使用者的经济决策。

(三)会计分期

根据上述持续经营假设,一个企业将按当前的规模和状态持续经营下去。但是,无论是企业的生产经营决策还是投资者、债权人等的决策都需要及时的信息,都需要将企业持续的生产经营活动划分为一个个连续的、长短相同的期间,分期确认、计量和报告企业的财务状况、经营成果和现金流量,这就需要进行会计分期假设。

会计分期,是指将一个企业持续经营的生产经营活动划分为一个个连续的、长短相同的期间。会计分期的目的,在于通过会计期间的划分,将持续经营的生产经营活动划分成连续、相等的期间,据以结算盈亏,按期编制财务报告,从而及时向财务报告使用者提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量的信息。

在会计分期假设下,企业应当划分会计期间,分期结账目和编制财务报告。会计期间通常分为年度和中期。中期,是指短于一个完整的会计年度的报告期间,如月度、季度、半年度或其他短于一年的会计期间。

进行会计分期假设意义重大。由于会计分期,才产生了当期与以前期间、以后期间

的差别,才使不同类型的会计主体有了记账的基准,进而出现了折旧、摊销、计提等会计处理方法。

(四)货币计量

货币计量,是指会计主体在财务会计确认、计量和报告时以货币计量反映会计主体的生产经营活动。

在会计的确认、计量和报告过程中之所以选择货币为基础进行计量,是由货币的本质决定的。货币是固定地充当一般等价物的特殊商品,是衡量和表现一般商品价值的共同尺度,具有价值尺度、流通手段、贮藏手段、支付手段和世界货币的职能。其他计量单位,如重量、长度、容积、台、件等,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,只有选择货币尺度进行计量才能充分反映企业的生产经营情况,所以,我国《企业会计准则——基本准则》规定,会计确认、计量和报告都要选择货币作为计量单位。

货币计量假设的目的在于保障会计计量手段的统一性和便于汇总的特点,因此,除了要求以货币为计量单位之外,还要求假定币值不变。例如,假定2000年的1元库存现金与2012年的1元库存现金的购买力是相同的,即二者一样值钱,未受到通货膨胀的影响。

国内大多数企业的经济业务主要是以人民币结算的,因此应当以人民币作为记账货币,会计上称为本位币。在有些情况下,统一采用货币计量也有缺陷,某些影响企业财务状况和经营成果的因素,如企业经营战略、研发能力、市场竞争力等,往往难以用货币来计量,但这些信息对使用者的决策也很重要,企业可以在财务报告中通过补充披露有关非财务信息来弥补上述缺陷。

第三节 会计信息质量特征

会计信息质量特征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的会计信息有助于信息使用者进行决策所应具备的基本特征。目前我国《企业会计准则——基本准则》规定的会计信息质量特征有八个: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。

一、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。

会计信息要有用,必须以可靠为基础,如果财务报告所提供的会计信息是不可靠的,就会误导信息使用者的决策,甚至造成损失。为了贯彻可靠性要求,企业应当做到:

一是以实际发生的交易或者事项为依据进行确认、计量,将符合会计要素定义及其



确认条件的资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等如实反映在财务报表中,不得根据虚构的、没有发生的或者尚未发生的交易或者事项进行确认、计量和报告。

二是尽可能保证会计信息的完整性,其中包括应当编制的报表及其附注内容等应当保持完整,不能随意遗漏或者减少应予披露的信息,与使用者决策相关的有用信息都应当充分披露等。

三是财务报告中包括的会计信息应当是中立的、无偏的。如果企业在财务报告中为了达到事先设定的结果或效果,通过选择或列示有关会计信息以影响决策和判断,这样的财务报告信息就不是中立的。

例如,某公司于2013年末发现公司销售萎缩,无法实现年初确定的销售收入目标,但考虑到在2014年春节前后,公司销售可能会出现较大幅度的增长,公司为此提前预计库存商品销售,在2013年末编制了若干存货出库凭证,并确认了销售收入。公司这种处理不是以其实际发生的交易事项为依据,而是以虚构的交易事项为依据,违背了会计信息质量要求的可靠性原则,也违背了我国会计法规的规定。

二、相关性

相关性要求企业提供的会计信息应当与财务会计报告使用者的经济决策需要相关,有助于财务会计报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况做出评价或者预测。

会计信息是否有用,是否具有价值,关键是看其与使用者的决策需要是否相关,是否有助于决策或者提高决策水平。相关的会计信息应当能够有助于使用者评价企业过去的决策,证实或者修正过去的有关预测,因而具有反馈价值。相关的会计信息还应当具有预测价值,有助于使用者根据财务报告所提供的会计信息预测企业未来的财务状况、经营成果和现金流量。例如,区分流动资产和非流动资产、流动负债和非流动负债,以及适度引入公允价值等,都可以提高会计信息的预测价值,进而提升会计信息的相关性。

会计信息质量的相关性要求,需要企业在确认、计量和报告会计信息的过程中,充分考虑使用者的决策模式和信息需求。

三、可理解性

可理解性要求企业提供的会计信息应当清晰明了,便于财务会计报告使用者理解和使用。

企业编制财务报告、提供会计信息的目的在于使用,而要让使用者有效使用会计信息,应当先让其了解会计信息的内涵,看懂会计信息的内容,这就要求财务会计报告所提供的会计信息应当清晰明了,易于理解。只有这样,才能提高会计信息的有用性,实现财务会计报告的目标,满足向财务会计报告使用者提供对决策有用信息的要求。

会计信息毕竟是一种专业性较强的信息产品,在强调会计信息的可理解性的同时,还应假定使用者具有一定的有关企业经营活动和会计方面的知识,并且愿意付出努力去研究这些信息。对于某些复杂的信息,如交易本身较为复杂或者会计处理较为复杂,但其与使用者的经济决策相关的,企业就应当在财务报告中予以充分披露。