

# 新编 会计学原理

XINBIAN KUAIJIXUE YUANLI

高等学校财经管理系列规划教材

陈汉亭◎编著



暨南大学出版社

JINAN UNIVERSITY PRESS



# 新编会计学原理

XINBIAN KUAIJIXUE YUANLI 高等学校财经管理系列规划教材

陈汉亭◎编著

## 图书在版编目 (CIP) 数据

新编会计学原理 / 陈汉亭编著. —广州: 暨南大学出版社, 2010. 2

(高等学校财经管理系列规划教材)

ISBN 978 - 7 - 81135 - 453 - 9

I. ①新… 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 (2010) 第 015488 号

出版发行: 暨南大学出版社

---

地 址: 中国广州暨南大学

电 话: 总编室 (8620) 85221601

营销部 (8620) 85225284 85228291 85220693 (邮购)

传 真: (8620) 85221583 (办公室) 85223774 (营销部)

邮 编: 510630

网 址: <http://www.jnupress.com> <http://press.jnu.edu.cn>

---

排 版: 暨南大学出版社照排中心

印 刷: 广州市怡升印刷有限公司

---

开 本: 787mm × 1092mm 1/16

印 张: 14.75

字 数: 387 千

版 次: 2010 年 2 月第 1 版

印 次: 2010 年 2 月第 1 次

---

定 价: 32.80 元

---

(暨大版图书如有印装质量问题, 请与出版社总编室联系调换)

# 前 言

在世界经济全球化的进程中，会计作为一种“国际通用的经济活动交流的语言”起着举足轻重的作用。会计学科是一门具有极强专业性、技巧性、实用性，并正处于发展中的管理学科。会计既是一项重要的经济管理活动，又是一门现代经济管理工作者必备的知识。近代会计已成为宏观经济管理和微观经济管理以及经济资源配置的重要工具。会计学原理不仅是会计和会计电算化、财务管理、审计、理财专业的基础课程，而且是企业管理、工商管理、市场营销、国际贸易、金融、投资等大多数经济、管理类专业的必修课程，是学好其他许多专业课程的基础。通过会计学原理的学习，会计和会计电算化、财务管理、审计、理财专业的学生可以为学习财务会计、成本管理、财务管理、管理会计等其他专业课程打下良好的基础；企业管理、工商管理、市场营销、国际贸易、金融、投资等专业的学生可以对会计学的理论方法有一个基本的了解。

编写本教材的动力有以下五点：一是在教育部“面向二十一世纪课程内容和课程体系改革”的精神鼓舞下，笔者早有自编教材的想法；二是笔者从事会计学原理课程的教学工作已近三十年，积累了许多教改方法和体会，想通过编写教材固化后长期惠及学子；三是在高等教育趋于大众化的今天，编写一部适合于地方性大学学生学习的教材；四是在我国会计制度与国际接轨、会计制度改革日益深入和完善的形势下，编写一部既与会计、税法及其他经济管理新制度相适应，又与经济工作实际结合密切、有利于学生就业的教材；五是为了本科办学评估。在本科办学评估中，教材建设是一大要务。

经过近两年的努力，笔者编写了这本《新编会计学原理》。全书共 11 章，总计 34 万字，包括图 40 余幅、表 120 余张、大小例题 200 余道。本书具有以下特点：一是遵循了最新的会计改革政策；二是思路清晰、体系完整；三是课本与我国的会计制度改革方向和现实情况相结合；四是理论与实践并重；五是图、表、文并茂，便于理解；六是重视实操，配备了来自会计实践的思考题、练习题等；七是充分体现了会计的发展及制度建设。例如，提出会计账户与会计账簿在会计电算化发展下的趋同论，强调会计内部控制和职业道德建设，等等。

本书可作为财务管理、会计及会计电算化、审计、理财专业的基础教材，亦可作为企业管理、工商管理、市场营销、国际贸易、金融、投资等大多数经济、管理类专业的会计普及教材，也可作为经营管理人员和广大会计爱好者的入门参考书。

编 者

2010 年 1 月

# 目 录

|                      |    |
|----------------------|----|
| 前 言                  | 1  |
| 第一章 绪 论              | 1  |
| 第一节 会计的职能和会计的对象      | 1  |
| 第二节 会计核算的基本前提        | 4  |
| 第三节 会计对象计量的制度安排      | 8  |
| 第四节 会计要素和会计等式        | 9  |
| 第五节 会计核算的具体内容        | 16 |
| 第二章 会计科目和会计账户        | 21 |
| 第一节 会计科目             | 21 |
| 第二节 会计账户             | 24 |
| 第三章 记账方法             | 30 |
| 第一节 复式记账法            | 30 |
| 第二节 借贷记账法            | 31 |
| 第三节 会计分录             | 44 |
| 第四节 总账与其所属明细账之间的平行登记 | 46 |
| 第四章 借贷记账法的应用         | 54 |
| 第一节 筹集资金的核算          | 54 |
| 第二节 供应阶段的核算          | 56 |
| 第三节 生产阶段的核算          | 60 |
| 第四节 销售阶段的核算          | 70 |
| 第五节 利润形成及分配的核算       | 75 |
| 第五章 会计凭证             | 91 |
| 第一节 会计凭证概述           | 91 |
| 第二节 原始凭证             | 93 |

|            |                      |            |
|------------|----------------------|------------|
| 第三节        | 记账凭证·····            | 100        |
| 第四节        | 会计凭证的管理·····         | 111        |
| <b>第六章</b> | <b>会计账簿·····</b>     | <b>117</b> |
| 第一节        | 会计账簿概述·····          | 117        |
| 第二节        | 会计账簿启用与记账规则·····     | 120        |
| 第三节        | 账簿的格式和账簿记入方法·····    | 122        |
| 第四节        | 期末账项调整·····          | 128        |
| 第五节        | 对 账·····             | 131        |
| 第六节        | 查错账和错账更正·····        | 132        |
| 第七节        | 结 账·····             | 137        |
| 第八节        | 账簿更换、保管·····         | 138        |
| <b>第七章</b> | <b>会计核算组织程序·····</b> | <b>142</b> |
| 第一节        | 会计核算组织程序概述·····      | 142        |
| 第二节        | 记账凭证会计核算组织程序·····    | 143        |
| 第三节        | 汇总记账凭证会计核算组织程序·····  | 144        |
| 第四节        | 科目汇总表会计核算组织程序·····   | 145        |
| <b>第八章</b> | <b>财产清查·····</b>     | <b>162</b> |
| 第一节        | 财产清查概述·····          | 162        |
| 第二节        | 财产清查的方法·····         | 164        |
| 第三节        | 财产清查结果的处理方法·····     | 168        |
| <b>第九章</b> | <b>财务会计报告·····</b>   | <b>175</b> |
| 第一节        | 财务会计报告概述·····        | 175        |
| 第二节        | 资产负债表·····           | 180        |
| 第三节        | 利润表·····             | 188        |
| 第四节        | 现金流量表·····           | 192        |
| 第五节        | 所有者权益变动表·····        | 193        |
| 第六节        | 会计报表附注·····          | 195        |
| <b>第十章</b> | <b>会计档案·····</b>     | <b>202</b> |
| 第一节        | 会计档案概述·····          | 202        |
| 第二节        | 会计档案的归档·····         | 202        |
| 第三节        | 会计档案的保管期限·····       | 203        |

|                   |                    |            |
|-------------------|--------------------|------------|
| 第四节               | 会计档案的查阅与复制·····    | 205        |
| 第五节               | 会计档案的销毁·····       | 206        |
| <b>第十一章</b>       | <b>会计工作组织·····</b> | <b>208</b> |
| 第一节               | 会计工作组织概述·····      | 208        |
| 第二节               | 会计法律规范·····        | 209        |
| 第三节               | 会计机构·····          | 213        |
| 第四节               | 会计人员·····          | 215        |
| 第五节               | 会计职业道德建设·····      | 219        |
| 第六节               | 内部会计控制制度·····      | 220        |
| 第七节               | 会计电算化简介·····       | 224        |
| <b>参考文献</b> ····· |                    | <b>230</b> |

# 第一章 绪 论

## 第一节 会计的职能和会计的对象

### 一、会计的定义

“生产越发展，会计越重要”，会计是人类社会生产活动发展的产物。物质资料的生产是人类社会赖以生存和发展的基础。在人类社会早期，由于数字和文字还没有出现，对于劳动及其成果的记录和计量，只能用“垒石、绘图、结绳、刻木记事”的方法，这些简单的原始记录是会计的萌芽。在后来的生产活动中，为了获得一定的劳动成果，必然要耗费一定的人力、财力、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，于是，便产生了专门记录和计算经济活动过程中所得与所费的会计。随着生产与经营活动的进一步发展，会计已由简单的记录和计算逐渐发展成为以货币为单位来综合地核算和监督经济活动过程的一种价值管理活动。现代会计的概念可以表述为：会计是以货币作为主要计量单位，以会计凭证为依据，使用专用的技术方法，对一定主体的经济活动进行全面、连续、系统、综合的核算和监督，并向有关方面提供会计信息的一种经济管理活动。

随着社会化生产规模的扩大和管理水平的不断提高，会计理论和实务日趋完善。会计按其报告的对象不同，又有财务会计与管理会计之分。财务会计主要侧重于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情况等信息；管理会计主要侧重于向企业内部管理者提供进行经营规划、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。

### 二、会计的基本职能

会计管理的目的是通过会计的职能来实现的。会计的职能是指会计在经济管理过程中客观上具有的功能。会计的基本职能包括进行会计核算和实施会计监督两个方面。

#### （一）会计核算职能

会计核算是会计最基本的职能，它贯穿于经济活动的全过程。会计核算职能是指会计以货币为主要计量单位，通过确认、记录、计算、报告等环节，对特定主体的经济活动进行记账、算账、报账，为各有关方面提供会计信息的功能。其中，记账是指采用一定的记账方法对特定对象的经济活动在账簿中进行登记；算账是指在记账的基础上，对企业单位一定时期

内的收入、费用（成本）、利润和一定日期的资产、负债、所有者权益进行计算（行政、事业单位是对一定时期的收入、支出、结余和一定日期的资产、负债、净资产进行计算）；报账是指在算账的基础上，对企业单位的财务状况、经营成果和现金流量情况（行政、事业单位是对其经费收入、经费支出、经费结余及其财务状况）以会计报表的形式向有关方面报告。

会计核算方法包括以下七个方面：

（1）设置会计科目和账户。设置会计科目和账户是对会计对象的具体内容进行分类核算的方法。经济活动的具体内容纷繁多样、错综复杂，需要科学地、分门别类地反映，故需要设置相应的科目，作为会计上记录、汇总的项目（指标），然后再配备一定格式和结构的账页，这就构成会计账户。账户是会计核算的具体账本。

（2）复式记账。复式记账是对每一项经济业务（会计事项），在两个或两个以上有关账户中进行登记的方法。任何一项经济业务，都会引起会计主体财产、费用或债权债务的增减变动，复式记账能够全面地、相互联系地反映经济业务的来龙去脉及其引起的增减变动。

（3）填制和审核凭证。这是日常会计工作的第一步，是会计核算的基础。会计凭证可分为原始凭证和记账凭证。每一项经济业务，都要取得或填制原始凭证，根据审核过的原始凭证填制记账凭证，根据审核过的记账凭证登记账簿。可见，填制和审核凭证是日常会计工作的基本步骤。

（4）登记账簿。登记账簿是将审核无误的记账凭证，连续、完整地登记在账页上。账簿是记录会计事项的簿籍。通过账簿记录可以提供完整、系统的会计资料。

（5）成本计算。成本计算是一种会计计量、算账活动，它是按照一定的成本对象，对于生产经营过程中发生的成本、费用进行归集，以确定各个成本对象的总成本和单位成本。成本计算主要是在企业会计中采用，例如，制造业需要计算产品的生产成本，而商业企业需要计算商品的销售成本。

（6）财产清查。财产清查是通过盘点实物、核对、查询往来款项、债权债务，以查明财产物资实有数，保证账账相符、账实相符的工作。通过财产清查，监督财产的安全完整和促进债权债务的清理，并为编制会计报表提供正确的资料。

（7）编制会计报表。编制会计报表是根据审核无误的账簿记录，定期编制总括地反映经济活动及其成果的会计报告，向有关方面和人员提供系统、全面并且简明扼要的经济信息。

根据《会计法》的规定，企业单位发生的一切经济业务，如款项和有色证券的收付、财产物资的收发和增减及使用、债权债务的发生和结算、资本和基金的增减及经费的收支、收入和费用及成本的计算、财务成果的计算和处理等，都必须借助会计核算，通过记账、算账、报账如实、全面、系统地反映出来，为有关各方面进行决策提供有用的会计信息。

但随着管理要求的提高、内部控制力度的加强，会计核算的职能不仅是对经济活动进行事后反映，为了在经营管理上加强计划性和预见性，还要对经济活动进行事前核算和事中核算。事前核算的主要形式是进行预测、参与决策，而事中核算的主要形式是在计划执行过程中通过核算和监督相结合的方法，对经济活动进行控制，使经营活动过程按照计划或预期的目标进行。

## （二）会计监督职能

对经济活动进行会计核算的过程，也是实施会计监督的过程。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真实性、合法性和合理性进行审查。其中，真实性审查是指对各项经济业务应当以实际发生的交易或者事项为依据进行确认、计量和报告，保证会计信息真实、可靠、内容完整；合法性审查是指要保证各项经济业务符合国家的有关法律法规，遵守财经纪律，执行国家的各项方针政策，杜绝违法乱纪行为；合理性审查是指要检查各项财务收支是否符合特定对象的财政收支计划，是否有利于预算目标的实现，是否有奢侈浪费行为，是否有违背内部控制制度要求等现象，为增收节支、提高经济效益严格把关。

会计监督按其经济活动过程的关系不同分为事前、事中和事后监督。事前监督就是在过程之初，对原始凭证、计划、合同的真实性、合法性和合理性所做的核查；事中监督就是在过程之中对计划、预算执行等所做的控制；事后监督就是在过程之后，对会计资料所做的分析检查。

核算和监督都是会计的基本职能，两项基本会计职能是相辅相成、辩证统一的关系。一方面，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；另一方面，会计监督又是会计核算质量的保障。只有核算，没有监督，就难以保证核算所提供信息的真实性和可靠性。

随着生产力水平的日益提高、社会经济关系的日益复杂和管理理论的不断深化，会计发挥的作用日益重要，其职能也在不断丰富和发展。除上述基本职能外，会计还具有预测经济前景、控制经济活动、参与经济决策、评价经营业绩等功能。

## 三、会计的对象

会计的对象是指会计所核算和监督的客体，即会计核算和监督什么。研究会计对象的目的是要明确会计在经济管理中的活动范围，从而确定会计的任务，建立和发展会计的方法体系。

会计对象是会计核算与监督的内容。会计是在一定的实体（单位或组织）中运作的，这些实体一般可以分为两大类：一类是以盈利为目的的会计实体，通常称为企业；另一类是不以盈利为目的的会计实体，即非企业单位，一般包括事业单位、政府和各类团体。本书将主要讲述企业会计。我们可以把企业的会计对象概括为资金或资本的运动。企业又可分为多种类型，如建筑企业、安装企业、流通企业、制造企业等，由于在各种企业中制造企业的业务相对全面完整。因此，本书如无特别说明，都将以制造企业为例进行讲述。在制造企业中，企业的资金或资本的运动具体包括投入、使用、消耗、增值、收回、分配等活动，它们要经过供应、生产、销售三个阶段，相应地采取货币资金、储备资金、生产资金、成品资金四种形态。制造企业的上述资金运动过程如图 1-1 所示。

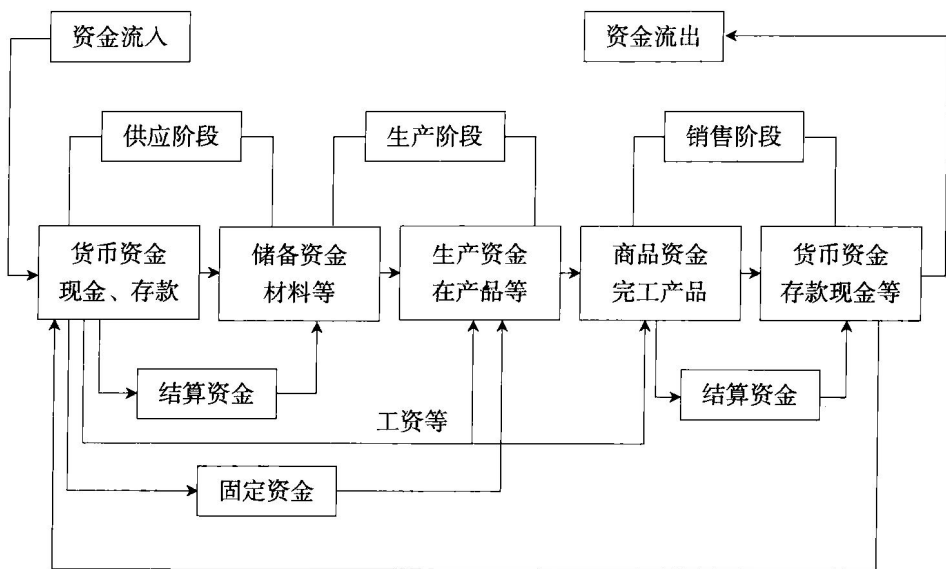


图 1-1

把会计的对象确定为资金或资本运动是否意味着会计与物资管理就毫无关系呢？当然不是。物资和资金的关系，实际上是使用价值和价值的关系。企业的会计部门虽然不直接管理物资运动，但应当积极协助管理物资部门，把产品、设备、材料和其他有使用价值的物资管理好，具体可以从两方面入手：一方面，利用本部门工作综合性强、处理信息全面和及时的特点，通过对资金运动的核算与监督，积极影响物资管理部门的工作，使其业务活动能够沿着价值和使用价值实现最佳结合的方向进行，以保证取得稳定的、持久的综合经济效益；另一方面是企业的财会人员要深入生产、技术和经营管理的各个领域，直接协助有关部门把工作做好，充分发挥会计工作在企业经营管理工作中的作用。在实践中，由于种种原因，资金运动和物资运动经常出现相背离的情况，在这种情况下，充分发挥资金运动对物资运动的控制作用就更为必要了。

我们把会计对象确定为资金或资本运动，是一种对会计对象的抽象表述。在实际生活中，资金或资本具体表现为各种实物或货币形态，而且来源又有不同的渠道。资金或资本在运动过程中所呈现的不同形态及其来源渠道的不断变化形成了会计的具体对象，会计部门和会计人员日常反映和控制的是会计的具体对象。通常我们把会计的具体对象称为“会计要素”，亦称会计对象要素、财务报表要素等。我国于2007年7月1日起施行的企业《基本会计准则》规定了六项会计要素，即资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。

应该说明的是，不是企业生产经营过程的全部内容都是会计核算的对象，只有能以货币表现的经济活动，才是会计核算和监督的对象。

## 第二节 会计核算的基本前提

会计的基本前提也称会计的基本假设，研究会计的基本假设要使用哲学中抽象的方法。会计的基本假设是对复杂的经济活动环境抽象的结果，也是会计确认、计量和报告方法使用

的条件,是对会计核算所处时间、空间环境等作的合理设定。会计所处的社会经济环境十分复杂,会计核算面对的是各种各样、变化莫测的社会经济环境。由于会计实务中存在一些不确定因素,在会计处理上难以从正面作出肯定的判断和估计,而为了依据现时的情况进行正常的业务处理,这就需要依据时空观先行设定一些基本假设。例如,企业在一般情况下是连续经营下去的,为了及时计算企业的损益情况,就有必要将连续不断的经营过程人为地划分为一定的期间作为会计核算的期间。再如,会计核算必须以某一方式反映企业的生产经营情况,就必须选择、确定具体的计量单位。只有规定了这些会计核算的基本假设,会计核算才得以正常地进行下去,才能选择正确的会计处理方法。因此,会计核算的基本假设是进行会计核算时必须明确的前提条件。一般认为,会计核算的基本假设包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量四项。

## 一、会计主体

会计主体假设解决的是谁设会计和会计核算范围边界的问题。会计主体是指设置会计的经济单位或组织,它是会计确认、计量和报告的空间范围。每一个会计主体在社会上应具有独立性,是一个有独立资金、能够独立进行生产经营活动和业务活动的独立会计核算单位。会计工作是在这个主体内进行的,会计报表也只能是反映这个主体的报表。一般来说,凡拥有独立的资金、自主经营、独立核算收支、盈亏并编制会计报表的企业或单位就构成了一个会计主体。

这一会计基本假设的主要作用在于:①将特定主体的经济活动与该主体所有者及职工个人的经济活动区别开来;②将该主体的经济活动与其他单位的经济活动区别开来,从而界定了从事会计工作和提供会计信息的空间范围,同时说明某会计主体的会计信息仅与该会计主体的整体活动和成果相关。

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。明确界定会计主体是开展会计确认、计量和报告工作的重要前提。首先,只有明确了会计主体,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。会计工作中通常所讲的资产、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。其次,只有明确了会计主体,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,企业所有者自己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事项,应当纳入企业会计核算的范围。

需特别强调的是,对会计主体概念应明确以下两点:①会计主体与法律主体(法人)并不是对等的概念。会计主体不同于法律主体。一般来说,法人可作为会计主体。但是,会计主体不一定是法人。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,但是母公司对于子公司拥有控制权,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。因此,会计主体可以是独立法人,也可以是非法人;可以是一个企业,也可以是企业内部的某一个

单位或企业中的一个特定部分；可以是一个单一的企业，也可以是由几个企业组成的企业集团。②会计主体不仅要与其他会计主体分开，而且还要独立于本企业主体的所有者和职工。当企业与业主和职工有经济往来时，会计应将业主和职工当作另一个实体，做到往来账目清楚。

## 二、持续经营

持续经营假设解决的问题是会计核算方法首先要满足社会上大部分会计主体核算需要的问题。持续经营是指在可以预见的将来，会计主体会按当前的规模和状态持续经营下去而不会停业，也不会大规模削减业务，即在可预见的未来，该会计主体不会破产清算，所持有的资产将正常营运，所负有的债务将正常偿还。《企业会计准则——基本准则》规定，企业会计核算必须以持续经营为前提。

在持续经营的前提条件下，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必要条件。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。历史成本原则就是假定企业在正常、持续的情况下运用于会计核算之中的。例如，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，服务于生产经营过程，固定资产就可以根据历史成本进行记录，并采用折旧的方法，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，只能采用可变现净值来予以计量。又如，对于企业所承担的债务，即应付款项等，也只有在持续经营的前提下，才可以按照规定的条件偿还。如果没有规定这一前提，负债则必须按照资产变现后的实际负担能力来清偿。

目前，会计处理方法大部分是建立在持续经营假设上的，否则，一些公认的会计处理方法将缺乏存在的基础。如果一个会计主体在不能持续经营时还假定企业能够持续经营，并仍按持续经营的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

会计分期假设解决的问题是会计主体在持续经营假设的前提下，如何满足劳动力再生产和社会分配以及会计信息及时性的问题。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，以便分期结算账目和编制财务会计报告。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为连续的、相等的期间，据以结算盈亏、按期编报财务报告，从而及时向财务报告使用者提供有关企业的财务状况、经营成果和现金流量的信息。《企业会计准则——基本准则》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。

在会计分期的前提条件下要人为地划分会计主体的会计期间，通常可分为中期和年度两种。会计中期是指短于一个完整的会计年度的报告期间，一般有月度、季度、半年度等；会

计年度一般采用日历年度,即将每年的1月1日至12月31日作为一个会计年度。

从会计主体原本约定的经营期来讲,要计算会计主体的利润实现情况,反映其生产经营成果,只有等到会计主体的所有生产经营活动最终结束时,才能通过收入和费用的归集与比较,进行准确的计算。但是,无论是企业的生产经营决策人还是投资者、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,以便分期确认、计量和报告企业的财务状况、经营成果和现金流量。为此,就需要确定从何时开始到何时截止对经济活动进行核算,也就是说,需要会计人员人为地将持续不断的生产经营活动划分为若干个相等的会计期间,以反映企业的经营成果、财务状况及其变动情况,这种人为的分期就是会计分期。

会计分期的前提条件为会计管理更好地服务于微观经济管理和宏观经济管理提供了切合实际的可能。只有会计分期,才产生了当期与以前期间、以后期间的差别;有了本期与非本期的区别,才产生了权责发生制和收付实现制,才使不同类型的会计主体有了记账的基准;采用权责发生制后,对收入和费用要按照是否具备权责在本期和以后会计期间进行分配,确定其归属的会计期间,进而出现了预收、预付、应收、应付、折旧、预提、摊销等会计处理方法。

#### 四、货币计量

货币计量假设是会计方法设计的前提。货币计量是指会计主体在财务会计确认、计量和报告时采用货币作为统一的计量单位,反映经营者的生产经营活动。

在会计的确认、计量和报告过程之所以选择货币为基础进行计量,是由货币本身的属性决定的。货币是商品的一般等价物,是衡量一般商品价值的共同尺度,具有价值尺度、流通手段、贮藏手段和支付手段等特点。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,《企业会计准则——基本准则》规定,会计确认、计量和报告选择货币作为计量单位。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,但这些信息对于使用者决策来讲也很重要,企业可以在财务报告中补充披露有关非财务信息来弥补上述缺陷。

自新中国成立以来,人民币是我国的国家法定货币。《会计法》和《企业会计准则》都规定我国的会计核算应以人民币为记账本位币。考虑到外商投资企业等业务收支以外币为主的企业会计核算的实际需要,也允许业务收支以外币为主的企业,可以选择某种外币作为记账本位币进行会计核算,但这些企业对外提供财务报表时,应当折算为人民币来反映。在境外设立的中国企业,一般是以当地的货币进行生产经营活动,通常也以当地的货币进行日常会计核算,但为了便于国内有关部门了解其财务状况和经营成果,向国内报送的财务会计报告,应当折算为人民币来反映。

会计核算的四项基本前提是同时发挥作用的,它们是一个相互依存、相互补充、密不可分的整体。会计主体确立了会计核算的空间范围,持续经营与会计分期确立了会计核算的时间长度,而货币计量则为会计核算提供了必要度量的工具。没有会计主体,就不会有持续经营;没有持续经营,就不会有会计分期;没有货币计量,就不会有会计管理。

### 第三节 会计对象计量的制度安排

由于持续经营假设和会计分期假设的存在,在实践中往往会出现企业交易或者事项的发生与相关货币资金收支的时间不在同一个会计期间的情况,如本月销售的商品货款要在下月才能收到钱,年初一次性支付了半年的房屋租金,等等。这就产生了如何确认、计量和报告各相关会计期间的收入、费用问题,也就是会计的记账基础问题。对此有两种处理方法,一种是在销售业务发生的时候计入当期收入,在货币资金支出的整个受益期间公摊费用,即权责发生制;另一种是在实际收到或支出货币资金的时候计入当期收入、费用,即收付实现制。

权责发生制又称为应收应付制或应计制,是以是否取得收到现金的权利或发生支付现金的责任,即以权责的发生为标志来确认本期收入和已经发生或应当承担的费用,无论款项是否收付,都应作为当期的收入和费用;凡是不属于当期的收入和费用,即使款项已在当期收付,也不应作为当期的收入和费用。例如,某企业本月销售商品一批,购货单位承诺下月付款。在权责发生制下,虽然本月没有实际收到该笔销货款,但由于其销售业务已经完成,销售收入已经实现,因此,在会计核算中必须把该笔销货款计入本月的收入。当下月实际收到该项货款时,虽然增加了企业的货币资金,却不能计入下月的收入。再如,某企业年末预付下一年的财产保险费,虽然款项是在本年末支付的,但在权责发生制下不能算入本年的费用,而必须分摊到下年各月的管理费用。

采用权责发生制,可以正确计算各个会计时期所实现的收入和为实现收入所应扣除的费用,从而可以把各期的收入与该期相关的成本费用相配比,正确计算出各期的经营成果。因此,我国的《基本会计准则》规定,企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告。

收付实现制又称为现收现付制或现金制,是与权责发生制相对应的一种会计基础,它以实际收到或支付现金的时间来确认各会计期间的收入、费用。收付实现制要求,凡是当期收到的和支付的现金,都作为当期的收入和费用。例如,本月发生的销售业务下月收到货款,在收付实现制下就应当计入下月的收入。本年末为下年预付的财产保险费,在收付实现制下也应该计入本年的费用之中。

采用收付实现制,由于没有将各个会计时期所实现的收入和为实现收入所应承担支付的费用进行配比,因而也就不能正确计算各期的经营成果,但在采用收付实现制下,会计核算手续相对简单,同时也使得会计利润与现金流量比较同步。目前,我国的行政单位会计采用收付实现制,事业单位会计除经营业务可以采用权责发生制外,其他大部分业务采用收付实现制。

【例1-1】大吉公司于2010年1月1日开始营业,1月底,该公司的现金账户记录的本月有关货币收支的经济业务如下:

现金收入:(1)从客户那里取得8 000元的定金,货物下月交付;(2)本月销售取得现金收入400 000元。

现金支出:(1)支付两个月的房租费50 000元;(2)支付全年保险费24 000元;(3)支付本月水电费10 000元;(4)支付本月工资30 000元。

另外的信息有：(1) 本月赊销的客户欠款为 20 000 元；(2) 尚未支付的电话费为 2 000 元；尚未支付的工资为 5 000 元。

要求：利用权责发生制和收付实现制计算本月的收入、费用和税前利润。

解：权责发生制下的利润 =  $400\,000 + 20\,000 - 25\,000 - 2\,000 - 10\,000 - 30\,000 - 2\,000 - 5\,000$   
= 346 000

收付实现制下的利润 =  $8\,000 + 400\,000 - 50\,000 - 24\,000 - 10\,000 - 30\,000 = 294\,000$

## 第四节 会计要素和会计等式

### 一、会计要素

#### (一) 会计要素的定义

会计为了对一定主体的经济活动进行全面、连续、系统、综合的核算和监督，还应对会计所反映和监督的内容进行分类。会计要素是对会计对象进行基本分类的结果，是会计核算对象的具体化，是用于反映会计主体财务状况、确定经营成果的基本单位。从企业会计来说，其核算的对象是反映企业生产经营情况的资金运动，实质上就是企业各种经济资源的来源与运用，也就是各种经济资源的来龙去脉。为此，要表明企业的财务状况，就需要按照一定的标准对各种经济资源进行分类，通过分类将其反映在财务报表中。正是从这一意义上讲，会计要素称为财务报表的要素，作为财务报表的基本构件。

《企业会计准则——基本准则》规定，企业应当按照交易或事项的经济特征确定会计要素，规定我国的会计要素包括资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润六项。其中，资产、负债和所有者权益三项会计要素表现资金运动的相对静止状态，即反映企业的财务状况，它们是编制资产负债表的基础；收入、费用和利润三项会计要素表现资金运动的显著变动状态，即反映企业的经营成果，它们是编制利润表的基础。

#### (二) 反映财务状况的会计要素

财务状况是一个会计主体的、时时刻刻处在变化中的基本经济条件。它具体是指会计主体在一定时点上的资产及权益情况，是资金运动相对静止状态的表现。反映财务状况的会计要素包括以下三项：

##### 1. 资产

资产是指企业过去的交易或事项形成的，由企业拥有或控制的，预期会给企业带来经济利益的资源。具体来讲，企业从事生产经营活动必须具备一定的物质资源，如货币资金、厂房场地、机器设备、原材料等等，这些都是企业从事生产经营的物质基础，称其为资产。除了这些有形资产外，还有如专利权、商标权等不具有实物形态，却有助于生产经营活动进行的无形资产，另外，对其他单位的投资等也都属于资产。

资产较之于权益有如下特点：①资产预期会给企业带来经济利益，即指资产直接或者间接导致现金和现金等价物流入企业的潜力。这种潜力可以来自企业日常的生产经营活动，也

可以是非日常活动；带来的经济利益可以是现金或者现金等价物，又或者是可以转化为现金或现金等价物的形式，或者是可以减少现金或现金等价物流出的形式。资产预期能否为企业带来经济利益是资产的重要特征。例如，企业采购的原材料、购置的固定资产等可以用于生产经营过程，制造商品或者提供劳务，对外出售后收回货款，货款即为企业所获得的经济利益。如果某一项目预期不能给企业带来经济利益，那么就不能将其确认为企业的资产。前期已经确认为资产的项目，如果不能再为企业带来经济利益的，也不能再确认为企业的资产。

②资产应为企业拥有或者控制的资源。它具体是指企业享有某项资源的所有权，或者虽然不享有某项资源的所有权，但该资源能被企业所控制。企业享有资产的所有权，通常表明企业能够排他性地从资产中获取经济利益。通常在判断资产是否存在时，所有权是考虑的首要因素。在有些情况下，资产虽然不为企业所拥有，即企业并不享有其所有权，但企业控制了这些资产，同样表明企业能够从资产中获取经济利益，符合会计上对资产的定义。如果企业既不拥有也不控制资产所能带来的经济利益，就不能将其作为企业的资产予以确认。③资产是由企业过去的交易或者事项形成的。过去的交易或者事项包括购买、生产、建造行为或者其他交易或事项。也就是说，只有过去的交易或者事项才能产生资产，企业预期在未来发生的交易或者事项不形成资产。例如，企业有购买某存货的意愿或者计划，但是购买行为尚未发生，就不符合资产的定义，不能因此而确认存货资产。

按其流动性，资产通常可以划分为流动资产和非流动资产，非流动资产又分为长期投资、固定资产、无形资产及其他资产。

一项资源在符合资产定义的情况下，并不一定能够作为资产确认，该资源要被确认为资产，还应该满足两个条件，即与该资源有关的经济利益还必须是很可能流入企业，并且该资源的成本或价值能够可靠地计量。

## 2. 负债

负债是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。负债一般具有如下特征：①负债是企业承担的现时义务。它是负债的一个基本特征。其中，现时义务是指企业在现行条件下已承担的义务。未来发生的交易或者事项形成的义务，不属于现时义务，不应当确认为负债。②负债预期会导致经济利益流出企业。这也是负债的一个本质特征，只有企业在履行义务时会导致经济利益流出企业的，才符合负债的定义。在履行现时义务清偿负债时，导致经济利益流出企业的形式多种多样，例如，用现金偿还或以实物资产形式偿还，或以提供劳务形式偿还；部分转移资产、部分提供劳务形式偿还；将负债转为资本等。③负债是由企业过去的交易或者事项所形成的。也就是说，只有过去的交易或者事项才形成负债，企业将在未来发生的承诺、签订的合同等交易或者事项，不形成负债。例如，某企业已向银行借款，即属于过去的交易或者事项所形成的负债，同时还与银行达成了两个月后的借款意向书，该交易就不属于过去的交易或者事项，不应形成企业的负债。

企业的负债按其流动性不同，分为流动负债和非流动负债。一项义务虽然符合负债的定义，也不一定就可以确认为负债。一项义务要确认为企业的负债，还需要同时满足两个条件，即与该义务有关的经济利益很可能流出企业，未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。

## 3. 所有者权益

所有者权益也指投资人权益，是指企业资产扣除负债后，由所有者享有的剩余权益。公司的所有者权益又称为股东权益。所有者权益是所有者对企业资产的剩余索取权，它是企业