



普通高等教育“十二五”规划教材

# 会计学

黄东坡 主 编

贾 璐 李 晓 副主编



中国电力出版社  
CHINA ELECTRIC POWER PRESS



普通高等教育“十二五”规划教材

# 会计学

主 编 黄东坡

副主编 贾 璐 李 晓

编 写 李 敏 高 洁 史婷婷

乔世龙 王 烂

主 审 黄胜华



中国电力出版社  
CHINA ELECTRIC POWER PRESS

## 内 容 提 要

本书为普通高等教育“十二五”规划教材。

本书共分十章，主要内容包括总论，会计科目与借贷记账法，会计循环，流动资产，非流动资产，负债，所有者权益，收入、费用和利润，财产清查，财务报告与分析等。为强化会计的应用性和可操作性，本书各章基本内容后均附有本章小结、思考题和练习题。同时，本书提供练习题答案及电子课件。本书在吸收最新会计理论研究成果以及我国会计改革成果的基础上，以最新的会计理念阐述了会计的含义、目标、假设、信息质量要求等基本原理，从会计核算实务的实际需要出发，以借贷记账法为核心，介绍了会计要素、会计科目、会计账户、会计凭证，会计账簿、财务报告及分析等基本会计核算方法，以会计确认、会计计量、会计记录、会计报告及分析为顺序深入介绍了会计循环的全过程。

本书可作为普通高等院校财经类专业教学用书，也可作为相关专业在职人员参考书。

## 图书在版编目（CIP）数据

会计学 / 黄东坡主编. —北京：中国电力出版社，2014.12  
普通高等教育“十二五”规划教材  
ISBN 978-7-5123-6684-8

I. ①会… II. ①黄… 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（2014）第 250438 号

中国电力出版社出版、发行

（北京市东城区北京站西街 19 号 100005 <http://www.cepp.sgcc.com.cn>）

航远印刷有限公司印刷

各地新华书店经售

\*

2014 年 12 月第一版 2014 年 12 月北京第一次印刷

787 毫米×1092 毫米 16 开本 18.25 印张 444 千字

定价 36.00 元

## 敬告读者

本书封底贴有防伪标签，刮开涂层可查询真伪

本书如有印装质量问题，我社发行部负责退换

版 权 专 有 翻 印 必 究

## 前 言

随着经济的社会化、国际化和全球化以及我国社会主义市场经济体制的逐步完善,会计在经济管理中的地位也越来越重要,会计信息对经济管理决策和控制的作用日益显著。为适应这一需要,编者以企业会计准则及其应用指南为依据,本着简明性、时代性和前瞻性原则,编写了这本以非会计专业学生学习使用的《会计学》。

本书紧密结合会计准则的最新发展,吸收借鉴国内外会计学教材的相关知识体系和逻辑体系,重点介绍了会计学的基本理论和实务,内容涵盖会计基本概念、财务会计主要业务处理、财务报表的信息生成和分析利用。其中,在财务会计方面,把核算原理、核算技能、应用技巧等知识有机地融为一体,以会计信息使用者的需求和会计目标为逻辑起点,以对会计报表及其要素进行确认、计量、记录和报告过程为主线,以设置账户、复式记账、填制和审核会计凭证、设置和登记会计账簿、成本计算、财产清查、编制财务会计报告等会计方法为基本内容,尝试并构建了符合财务会计流程的一种新的会计学知识体系和逻辑体系。

此外,本书尽可能地考虑了非会计专业学生对会计专业知识的接受能力,遵从循序渐进的教学规律,按照由简单到复杂、由具体到抽象的逻辑思维过程建立知识体系;尽量结合现实的例子逐步引导进入概念,避免将概念过于抽象化。会计学有其固有的方法体系,为使这些基本方法表达得更科学和完善,更能够帮助读者理解和激发读者的兴趣,本书参考了国内外相关教材的表述方法,力求以简单的表达方式突出重点,充分体现出会计方法的完整性和特有的技术措施。为便于教学,本书提供练习题答案和电子课件,可联系出版社或作者。

本书由黄东坡(河南工程学院)担任主编,贾璐(郑州航空工业管理学院)、李晓(郑州成功财经学院)担任副主编。黄东坡负责全书写作大纲的拟定和编写的组织工作。全书具体的编写分工如下:第一章、第二章由李敏(河南财政税务高等专科学校)编写,第三章、第八章~第十章由黄东坡编写,第四章、第五章由贾璐编写,第六章、第七章由李晓编写。高洁(河南工程学院)、史婷婷(黄淮学院)、乔世龙(河南工程学院)、王烂(河南工程学院)参与本书资料整理和电子课件制作。

本书由河南工程学院黄胜华副教授担任主审。为了尽量借鉴和吸收会计核算和管理的最新成果,在编写过程中参考了相关专家的著作,在此一并致谢!

限于编者水平,加之时间仓促,书中难免存在一些疏漏和不妥之处,恳请广大读者和同行专家批评指正,联系邮箱 hdp316@163.com。

编 者

2014年6月

## 目 录

## 前言

|                        |    |
|------------------------|----|
| 第一章 总论                 | 1  |
| 第一节 会计的意义、职能与目标        | 1  |
| 第二节 会计对象与会计要素          | 3  |
| 第三节 会计核算的基本前提与会计信息质量要求 | 8  |
| 第四节 会计核算方法             | 12 |
| 第五节 会计确认、计量和财务报告       | 13 |
| 第六节 会计工作规范             | 15 |
| 本章小结                   | 16 |
| 思考题                    | 16 |
| 练习题                    | 16 |
| 第二章 会计科目与借贷记账法         | 18 |
| 第一节 会计科目               | 18 |
| 第二节 账户                 | 21 |
| 第三节 借贷记账法              | 22 |
| 第四节 借贷记账法的应用           | 32 |
| 本章小结                   | 43 |
| 思考题                    | 43 |
| 练习题                    | 43 |
| 第三章 会计循环               | 46 |
| 第一节 会计循环概述             | 46 |
| 第二节 会计凭证               | 47 |
| 第三节 会计账簿               | 54 |
| 第四节 财务报告的编制            | 64 |
| 第五节 会计核算形式             | 67 |
| 本章小结                   | 70 |
| 思考题                    | 70 |
| 练习题                    | 70 |
| 第四章 流动资产               | 72 |
| 第一节 货币资金               | 72 |
| 第二节 交易性金融资产            | 80 |
| 第三节 应收及预付款项            | 82 |
| 第四节 存货                 | 92 |

|                            |     |
|----------------------------|-----|
| 本章小结 .....                 | 107 |
| 思考题 .....                  | 108 |
| 练习题 .....                  | 108 |
| <b>第五章 非流动资产</b> .....     | 111 |
| 第一节 可供出售金融资产及持有至到期投资 ..... | 111 |
| 第二节 长期股权投资 .....           | 117 |
| 第三节 固定资产 .....             | 134 |
| 第四节 投资性房地产 .....           | 147 |
| 第五节 无形资产及其他资产 .....        | 154 |
| 本章小结 .....                 | 161 |
| 思考题 .....                  | 161 |
| 练习题 .....                  | 161 |
| <b>第六章 负债</b> .....        | 165 |
| 第一节 流动负债 .....             | 165 |
| 第二节 非流动负债 .....            | 175 |
| 本章小结 .....                 | 177 |
| 思考题 .....                  | 177 |
| 练习题 .....                  | 177 |
| <b>第七章 所有者权益</b> .....     | 179 |
| 第一节 实收资本 .....             | 179 |
| 第二节 资本公积 .....             | 181 |
| 第三节 留存收益 .....             | 182 |
| 本章小结 .....                 | 184 |
| 思考题 .....                  | 184 |
| 练习题 .....                  | 184 |
| <b>第八章 收入、费用和利润</b> .....  | 186 |
| 第一节 收入 .....               | 186 |
| 第二节 费用 .....               | 201 |
| 第三节 利润 .....               | 207 |
| 本章小结 .....                 | 216 |
| 思考题 .....                  | 216 |
| 练习题 .....                  | 216 |
| <b>第九章 财产清查</b> .....      | 219 |
| 第一节 财产清查的意义和种类 .....       | 219 |
| 第二节 财产清查的方法 .....          | 222 |
| 第三节 财产清查结果的处理 .....        | 224 |
| 本章小结 .....                 | 227 |
| 思考题 .....                  | 227 |
| 练习题 .....                  | 228 |

|                    |     |
|--------------------|-----|
| 第十章 财务报告与分析 .....  | 231 |
| 第一节 财务报告概述 .....   | 231 |
| 第二节 资产负债表 .....    | 232 |
| 第三节 利润表 .....      | 245 |
| 第四节 现金流量表 .....    | 247 |
| 第五节 所有者权益变动表 ..... | 265 |
| 第六节 会计报表附注 .....   | 266 |
| 第七节 财务报表分析 .....   | 272 |
| 本章小结 .....         | 279 |
| 思考题 .....          | 279 |
| 练习题 .....          | 280 |
| 参考文献 .....         | 284 |

## 第一章 总 论

### 1. 学习目标

- (1) 了解会计的意义、基本职能、目标。
- (2) 了解会计的对象，重点掌握会计要素。
- (3) 熟悉会计核算的基本前提和会计信息质量要求。
- (4) 掌握会计确认基础、计量属性。
- (5) 掌握会计核算方法。
- (6) 了解会计工作规范。

### 第一节 会计的意义、职能与目标

#### 一、会计的意义

##### (一) 会计的产生与发展

会计的产生与发展是离不开社会环境的。会计从无到有、从简到繁、从低级到高级都与一定时期的各种环境有着密切的联系。人们为了合理有效地利用有限资源，需要经济计量和记录，因此产生了会计。从会计发展史看，会计经历了古代会计、近代会计和现代会计三个发展阶段。

在人类历史发展的最初阶段，人们就非常关心生产活动中的劳动耗费和取得的劳动成果，希望将其记录下来。由于当时尚无文字，我国上古时期就出现了“结绳记事”、“刻契记数”。公元前 1000 年左右，古巴比伦的泥板、埃及的刻石、伊拉克的算板都是原始的经济记录活动，但是由于这些记录仅仅是非常简单的记录和计算活动，还没有形成独立的职能，因此在这个时期的简单计量活动只能作为会计的雏形。

##### 1. 古代会计

随着生产力的发展，在原始社会末期，出现了剩余产品，需要有专门人员对其进行记录，因此，会计成为生产经营活动的独立职能，标志着会计诞生，会计进入古代会计时代。

我国的西周时期出现“司会”；秦汉时期出现中式簿记方法；唐宋时期出现了“四柱结算法”。在西方国家，随着生产力的逐步提高，会计也得到了飞跃发展，由原始的简单计量发展到单式簿记。

##### 2. 近代会计

随着中世纪的意大利贷金业的产生，经纪人吸收不同的货币折成公认货币存入银行，并发放贷款，在银行账簿上出现了“三式簿记”，在此基础上产生了借贷复式簿记法。从而实现了古代会计向近代会计的转变。1494 年意大利数学家卢卡·帕乔利编写的《算术、几何、比及比例概要》中系统介绍了借贷复式记账法，揭示了近代会计发展的新篇章。

在此阶段我国的会计也有了进一步的发展。明清时期随着生产力进一步发展和管理水平

进一步提高,会计出现了“龙门账”。清朝中晚期及民国时期,中式簿记与西式簿记并存,主要是引进西式复式簿记。

### 3. 现代会计

20 世纪 40 年代出现了新技术革命,股份公司诞生。股份公司的出现使得企业经营权与所有权相分离,公司的投资者不直接参与企业的生产管理活动,而是聘用经理等管理人员管理企业,这些管理人员就有责任向股东、债权人、政府等信息使用者提供真实准确的财务报告。会计逐渐形成了一套有关财务报表的规范和准则,即“公认会计原则”。后又为确保财务报告的真实性和可靠性,需要与企业管理者没有利益联系的第三方进行核实,并验证是否遵循了公认会计原则,便出现了“执业会计师制度”。“公认会计原则”和“执业会计师制度”的出现标志着近代会计时代转变为现代会计时代。

我国在新中国成立初期的计划经济时期会计理论、制度借鉴前苏联的会计模式,采用行业会计制度。1993 年 7 月 1 日我国颁布与实施了《企业会计准则》和《企业财务通则》。1998 年我国又陆续发布实施《企业会计制度》、《金融企业会计制度》、《小企业会计制度》等。2006 年 2 月我国财政部颁布了新的《企业会计准则》,具体包括 1 项基本准则和 38 项具体准则。我国处在会计制度和会计准则与国际趋同时期。

### (二) 会计的作用

(1) 会计有助于为政府、股东、债权人等信息使用者提供决策有用的信息。作为政府部门为了制定经济政策进行宏观调控,故需要掌握企业的财务状况、经营成果和现金流量等相关信息;作为股东即投资者,为衡量投资风险确定投资对象也需要企业相关的财务信息,依据企业的盈利能力、偿债能力等财务指标作出投资决策;作为债权人为了确定贷款对象故需通过企业的财务指标考核企业的偿债能力从而作出贷款决策,因此无论政府、股东还是债权人都需要会计提供的财务信息为其决策提供依据。

(2) 会计有助于加强企业经营管理,提高经济效益。企业通过利用有关财务信息,可以全面、系统、总括地掌握企业生产经营活动情况、财务状况和经营成果,并在此基础上预测和分析未来发展前景;并且可以通过发现过去经营活动中存在的问题,查找存在的原因,提出改进措施,从而提高经济效益。

(3) 会计有助于落实企业管理者的经济责任状况。企业通过分析本单位过去的财务状况、经营成果和现金流量的财务信息,预测企业未来的发展前景,制定合理的预算、计划,通过预算的分解和落实,建立起内部经济责任制,并将指标层层分解,使每个责任人目标明确,并严格考核和赏罚。因此会计有助于落实企业管理者的经济责任状况。

## 二、会计的基本职能

会计的职能是指会计按其本质应当具有的功能,是会计本质的体现,包括预测、决策、控制、分析、核算和监督等职能。会计的基本职能是核算和监督。

### 1. 会计的核算职能

会计核算贯穿于经济活动的全过程,它是会计最基本的职能,又称反映职能,是指利用价值形式即以货币为主要计量单位,对生产经营活动或者预算执行过程及其结果进行连续、系统、全面的记录、计量和分析,定期编制财务会计报告等会计信息资料。会计核算提供的会计资料是进行会计预测、决策、控制和分析的重要依据。会计核算包括事前核算、事中核算和事后核算。

## 2. 会计的监督职能

会计监督职能又称控制职能,是指以国家的法律为准绳,以会计资料为依据,对将进行或者已经进行的经济活动的合法性进行评价,规范企业的会计行为,并据以施加限制或者影响的过程。会计监督是监督企业整个生产经营过程中发生的各项经济活动的合法性、合理性,合法性监督是指保证企业的各项经济活动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;合理性监督是指检查各项财务收支是否符合企业的财务收支计划,是否有违背内部控制制度等现象,为增收节支提高企业经济效益严格把关。会计监督包括事后监督、事中监督和事前监督。

会计核算职能与会计监督职能是不可分割的,会计核算是会计监督的基础,没有会计核算,会计监督就没有了依据;没有会计监督,会计核算提供的信息资料质量不能得到保证。

## 三、会计目标

会计的目标是指会计人员通过会计管理活动预期达到的结果,企业根据过去的财务状况、经营成果和现金流量等财务信息,查找生产经营过程存在的问题,通过改进经营策略,以提高经济效益。会计目标即提高企业经济效益。

## 四、会计概念

综上,会计是以货币作为主要计量单位,通过一系列专门会计方法,对企业、行政事业单位的生产经营活动进行综合、连续、全面、系统的反映和监督,并在此基础上对经济活动进行分析、考核和检查,提高经济效益的一种管理活动。

# 第二节 会计对象与会计要素

## 一、会计对象

会计的对象就是会计核算和监督的内容,在企业生产经营活动中能够用货币表现的经济活动,均是会计核算和监督的内容。而能够用货币表现的经济活动又称为价值运动或者资金运动。企业、行政事业单位的资金运动有着较大差异,就制造业而言,资金运动包括资金投入、资金的循环周转和资金退出阶段。

### (一) 资金的投入

企业要进行生产经营必须具备一定数量的货币资金。企业可以向银行等金融机构借款获得资金、企业的投资者向企业投入资金。企业通过两种渠道获得货币资金后,可以使用这些资金到市场购买生产产品所需的各种原材料,支付生产经营过程中发生的各种费用,投入企业的资金转变为各种资产或者费用。

### (二) 资金的循环和周转

制造业的生产经营过程包括供应材料(采购原材料)阶段、生产产品阶段和销售产品阶段。第一阶段供应材料过程,它是生产的准备阶段。在供应阶段中,企业为购买材料要支付材料价款、支付材料运输、装卸费用,同供应单位及其他有关单位发生货币结算关系。第二阶段即生产过程。在生产过程中,生产工人借助于劳动手段对材料进行加工,最后形成产成品,同时要消耗各种材料物资,机器设备要发生磨损,要支付工人工资及其他费用等。它是产品制造企业最主要的经营过程。产品生产完工验收入库等待销售,生产经营活动进入第三

阶段,即销售过程。在销售过程中,要支付包装、运输、广告宣传等销售费用,产品销售出去要收回货币资金,但同时要交纳各种税费,同购买单位、税务部门及其他单位要发生货币结算等业务。企业资金的循环从货币资金转换为储备资金、生产资金、产品资金,最后恢复到货币资金,之后再投入生产。资金运动周而复始。

### (三) 资金的退出

企业资金的退出包括向投资者分配利润、向国家交纳税费、向债权人偿还债务等,从而这些资金退出企业。

以上资金运动的三个阶段,构成相互联系的统一体系。没有资金的投入,就没有资金的循环与周转;没有资金的循环与周转,就不能偿还各项债务、上交各种税金、向投资者分配利润;没有资金退出,就没有新一轮的资金投入,企业就不会进一步的发展。

## 二、会计要素

### (一) 会计要素的概念

会计要素是对会计内容的基本分类,是会计核算和监督的具体内容。会计要素是会计报表内容的基本框架,因此也将其称为财务报表要素,用于反映会计主体的财务状况和经营成果。在不同的会计主体中,会计内容的表现形式不同,即使在同一会计主体中。由于经济活动的多样性,决定了会计内容的表现形式也多种多样。为了具体进行会计核算和会计监督,我们应当对各种各样的会计内容进行分类。

2006年2月15日财政部颁布的《企业会计准则》第一章第十条规定:企业应当按照交易或者事项的经济特征确定会计要素。会计要素包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。这六大会计要素按照反映内容的不同又可以分为两大类,其中反映会计主体财务状况的会计要素有资产、负债、所有者权益,三者构成了资产负债表的基本框架,因此这三大会计要素又称为资产负债表会计要素。其中反映会计主体经营成果的会计要素有收入、费用、利润,三者构成了利润表的基本框架,因此这三大会计要素又称为利润表会计要素。六大会计要素与会计报表之间的关系如图1-1所示。

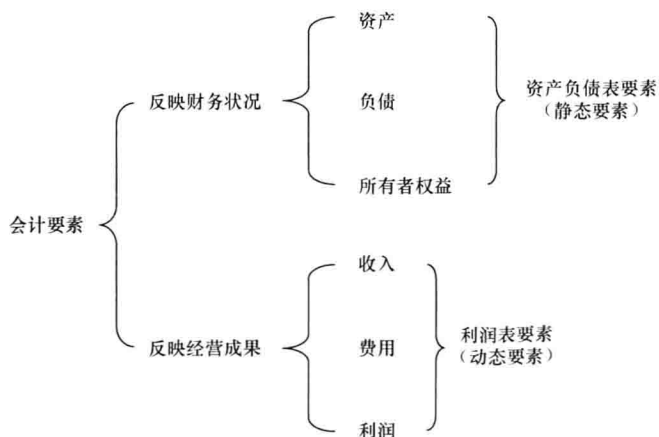


图 1-1 六大会计要素与会计报表之间的关系

### (二) 会计要素的内容

反映会计主体财务状况的会计要素包括资产、负债、所有者权益。

## 1. 资产

(1) 资产的概念。资产是指企业过去的交易或事项形成的, 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。

(2) 资产的特征。第一, 资产是由企业过去的交易、事项形成的。资产必须是现实的资产, 而不能是预期的资产。资产必须是过去实实在在发生的交易或事项所产生的结果。预期在未来发生的交易或者事项将要形成的资产, 不得作为资产确认。如已经发生的原材料的购买交易才形成资产, 而谈判中的交易或者计划中的交易则不得确认为一笔资产。第二, 资产必须为企业拥有或者控制。资产是给企业带来经济利益的资源, 其必须被企业拥有或者控制。企业拥有资产, 即拥有该资产的所有权, 但是有些资产虽然不被企业所拥有, 该资产带来的经济利益却被企业控制, 这种资产也应该作为该企业的资产加以确认。如融资租入的固定资产, 企业虽然对其不拥有所有权, 但能够对其控制, 按照实质重于形式的原则应该确认为企业的资产。第三, 资产预期会给企业带来经济利益。所谓经济利益, 是指直接或者间接流入企业的现金或现金等价物。预期能给企业带来经济利益是判断能否将一项资源确认为资产的重要条件。资产的形式多种多样, 可以有形的, 也可以是无形的, 但必须能够给企业带来经济利益。例如, 货币资金可以购买企业需要的各种物资, 厂房、机器设备、运输设备、原材料等可以用于生产经营过程, 制造商品或者提供劳务, 出售后收回的货款就是企业获得的经济利益。但是如果一项资产无法为企业带来经济利益, 就不得再将其确认为资产。如无法收回的应收账款、变质的原材料以及被淘汰的机器设备等都不能为企业带来经济利益, 因此不能继续确认为企业的资产。

(3) 资产的确认条件。《企业会计准则》第一章第二十二条规定——符合资产定义的资源, 在同时满足以下条件时确认为资产: 第一, 与该资源有关的经济利益很可能流入企业; 第二, 该资源的成本或者价值能够可靠地计量。

(4) 资产的分类。资产按照流动性或变现能力的不同, 分为流动资产和非流动资产。

流动资产是指可以在一年或者超过一年的一个营业周期内变现、出售或耗用的资产。主要包括货币资金、交易性金融资产、应收及预付款项、存货等。非流动资产是指流动性资产以外的资产, 包括长期股权投资、持有至到期投资、固定资产、在建工程、工程物资、无形资产、长期待摊费用等。

## 2. 负债

(1) 负债的概念。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实义务。

(2) 负债的特征。第一, 负债是企业过去交易、事项形成的。只有过去的交易或者事项才形成负债, 是过去已经发生的交易或事项所产生的结果。企业预期将来发生的交易或者事项导致的债务, 不确认为负债。第二, 负债是企业承担的现实义务。现实义务, 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, 不确认为负债。义务可以是法定义务, 也可以是推定义务。其中法定义务是指具有约束力的合同或者法律法规规定的义务。例如企业赊购原材料对债权人形成的应付账款债务; 企业向银行贷款形成的借款债务, 按照税法规定应该缴纳的税款, 均属于法定义务。推定义务是指根据企业多年来的习惯做法、公开的承诺或者公开宣布的政策而应该承担的债务, 例如, 企业售出商品提供的售后保修服务, 预期将为售出商品提供的保修服务属于推定义务, 应当确认为负

债。第三，负债预期会导致经济利益流出企业。只有在履行时导致经济利益流出的义务才能确认为负债。如果不会导致经济利益流出企业，则不得确认为负债。企业在履行现实义务时，导致经济利益流出企业的形式多种多样，如用现金偿还或以实物资产偿还，以提供劳务偿还等。

(3) 负债的确认条件。《企业会计准则》第一章第二十四条规定——符合负债定义的义务，在同时满足以下条件时确认为负债：第一，与该义务有关的经济利益很可能流出企业。第二，未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。

(4) 负债的分类。负债按照其流动性或者偿还期限的不同，分为流动负债和非流动负债。

流动负债是指可以在一年或者超过一年的一个营业周期内偿还的债务。包括短期借款、交易性金融负债、应付票据、应付账款、预收款项、应付职工薪酬、应交税费、应付股利、应付利息、其他应付款等。非流动负债是指流动负债以外的债务，主要包括长期借款、应付债券、长期应付款等。

### 3. 所有者权益

(1) 所有者权益的概念。所有者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股东权益。企业生产经营所需资金要么是债权人提供，要么是所有者投资。债权人与所有者对企业提供的资产都有要求权，其中债权人对其提供资产的要求权形成负债，而所有者对企业资产的要求权形成所有者权益。因此通过以上分析，我们可以理解所有者权益就是所有者在企业资产中享有的经济利益。

(2) 所有者权益的特征。第一，无需偿还。除非减资、清算，企业不需要偿还所有者权益；第二，企业清算时，所有者接受清偿在负债之后。企业清算时，只有在清偿全部的负债后，如果有剩余才返还给所有者。第三，所有者参与利润分配。所有者凭借其在企业享有的权益参与利润分配，但债权人不能参与利润分配。

(3) 所有者权益的来源。所有者权益的来源包括所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益等。通常由实收资本（或股本）、资本公积、盈余公积和未分配利润构成。

所有者投入的资本既包括注册资本或股本的金额，也包括投入资本超过注册资本或股本的金额，即资本溢价或股本溢价，这部分金额记入资本公积。直接计入所有者权益的利得和损失，是指不计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向投资者分配利润无关的利得和损失。利得是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入。损失是指由企业非日常活动所发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。直接计入所有者权益的利得损失形成资本公积。所有者直接投入的相当于注册资本的部分形成实收资本（或股本），超过注册资本的部分形成资本公积。留存收益是企业历年在生产经营过程中所实现的净利润留存企业所形成的部分，主要包括累计提取的盈余公积和未分配利润。

(4) 所有者权益的确认条件。所有者权益体现的是所有者在企业资产中的剩余权益，因此，所有者权益的确认和计量主要依赖于其他会计要素，尤其是资产和负债的确认和计量；所有者权益的金额确定主要取决于资产和负债的计量。例如，企业接受投资者无形资产投资，如果该项无形资产满足资产确认条件时，就说明所有者权益也满足确认条件。如果资产的价值能够可靠计量，则所有者权益的金额也可以可靠计量。

反映会计主体经营成果的会计要素包括收入、费用、利润。

### 1. 收入

(1) 收入的概念。收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。

(2) 收入的特征。第一,收入是企业在日常活动中形成的。日常活动是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动与之相关的活动。如工业企业制造并销售产品、商业企业销售商品、咨询公司提供咨询服务、安装公司提供安装服务、租赁公司出租资产等都是企业的日常活动,日常活动的确定是为了区别收入与利得的确认,非日常活动形成的经济利益不能确认为收入,而应确认为利得。第二,收入会导致经济利益流入企业,但该流入与所有者投入资本无关。收入应当导致经济利益流入企业,但是并不意味着导致经济利益流入企业的交易或者事项都应确认为收入,如企业接受投资者投资也会导致经济利益流入企业,但是根据收入的概念企业不得将接受的投资确认为收入,因此收入不包括投资者的投资。第三,收入应当会导致所有者权益的增加。收入意味着经济利益流入企业,会导致所有者权益的增加,反之不会导致所有者权益增加的经济利益不得确认为收入。如企业向金融机构借款,经济利益流入企业,但并没有导致所有者权益增加,导致增加的会计要素是负债,因此该笔经济业务不得确认为所有者权益,应该确认为负债。第四,收入只包括本企业经济利益的流入,不包括为第三方或客户代收的款项。如代收代缴的增值税。第五,收入导致经济利益的流入表现为资产的增加,或者负债的减少,或者资产增加的同时负债减少。如销售商品获得现金就是收入表现为资产的增加,又如以库存商品抵债就是收入表现为负债的减少,再如企业销售商品,一部分属于抵偿债务,另一部分收到现金,该笔交易收入就表现为负债的减少和资产的增加。

(3) 收入的确认条件。由于不同企业的日常活动不同,则其收入种类也不同,如销售商品收入、提供劳务收入、让渡资产使用权收入等。不同的收入确认条件也存在着差异。一般而言,收入的确认除了满足收入定义外,还应当同时符合以下条件:第一,与收入相关的经济利益很可能流入企业;第二,经济利益流入企业会导致资产的增加或负债的减少;第三,经济利益的流入金额能够可靠地计量。

(4) 收入的内容。收入包括主营业务收入和其他业务收入。收入是企业在销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等日常活动中所形成的经济利益的总流入。对于工业企业而言,销售商品的收入确认为主营业务收入;提供劳务收入确认为其他业务收入,如运输劳务收入;让渡资产使用权收入也确认为其他业务收入,如对外出租资产的收入。

### 2. 费用

(1) 费用的概念。费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与所有者分配利润无关的经济利益的总流出。

(2) 费用的特征。根据费用的定义,费用具有以下基本特征:第一,费用是企业在日常活动中形成的。费用与收入的确认相同,强调的是日常活动中形成的经济利益的流出。如销售商品、提供劳务、让渡资产使用权等均是企业为完成经营目标从事的经常性的活动。为实现收入发生的销售商品成本、提供劳务成本、让渡资产使用权成本均应确认为费用。第二,费用会导致所有者权益的减少。费用意味着经济利益流出企业,经济利益流出企业就意味着所有者享有的权益减少。因此不会导致所有者权益减少的经济利益的流出不得确认为费用。

第三,费用导致经济利益流出企业,但与向所有者分配的利润无关。费用导致经济利益流出企业,表现为资产的减少,或者负债的增加,或者两者兼而有之。如用库存现金购买办公用品经济事项产生的费用表现为资产的减少,又如应该支付给银行的利息尚未支付经济事项产生的费用表现为负债的增加。

(3) 费用的确认条件。费用的确认除了满足费用定义外,还应当同时符合以下条件:第一,与费用相关的经济利益很可能流出企业;第二,经济利益流出企业的结果会导致资产的减少或者负债的增加;第三,经济利益的流出额能够可靠地计量。

(4) 费用的内容。费用包括生产经营费用和期间费用。费用通常是企业在销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等日常活动中所发生的经济利益的总流出。对于工业企业而言,生产经营费用包括生产的产品对外销售后形成的主营业务成本、提供劳务和让渡资产使用权形成的其他业务成本、生产经营过程中发生的营业税金及附加。期间费用包括管理费用、财务费用和销售费用。

### 3. 利润

(1) 利润的概念。利润是指企业在一定会计期间的经营成果。

(2) 利润的构成。利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。其中收入减去费用后的金额反映的是企业日常活动的经营业绩,直接计入当期利润的利得和损失,反映的是企业非日常活动的业绩。直接计入当期利润的利得和损失,是指应当计入当期损益、最终会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向投资者分配利润无关的利得和损失,如向灾区捐赠支出应确认为损失,记入营业外支出;无法支付的应付账款应确认为利得,记入营业外收入。

(3) 利润的确认条件。利润的确认和计量主要依赖于收入、费用以及利得和损失的确认,其金额的计量也取决于收入、费用、利得、损失金额的计量。

## 第三节 会计核算的基本前提与会计信息质量要求

### 一、会计核算的基本前提

会计核算的前提也称为会计基本假设,是企业会计确认、计量和报告的前提,是对会计核算所处的时间、空间环境等所作的合理设定。会计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,又称会计实体,是指会计信息所反映的特定单位或组织。会计主体确定了会计工作的服务对象和空间范围。会计工作必须要明确一个问题即会计服务的对象,会计核算应当站在谁的立场上,为谁服务,因为只有明确这个问题,才可将特定主体的经济活动与该主体的所有者及职工的经济活动区别开来,将该会计主体的经济活动与其他会计主体的经济活动区别开来。同时我们还要区分两个概念,会计主体和法律主体。会计主体与法律主体并不是对等的概念,法律主体就是能够独立承担法律责任的组织,也称为法人。一般来说,法律主体是会计主体,而会计主体不一定是法律主体。

如一个企业作为一个法律主体,应当建立会计核算体系,独立地反映其财务状况、经营成果和现金流量,因此它是一个会计主体;又如一个企业集团,母公司拥有若干子公司,

企业集团可以作为一个会计主体核算这个集团的财务状况、经营成果和现金流量,通过编制合并会计报表,反映企业集团整体的财务状况、经营成果和现金流量。因此企业集团是一个会计主体,但由于集团不能承担法律责任故不是一个法律主体,但集团的母公司和各个子公司既是会计主体又是法律主体。而总公司和分公司不同于母子公司,总公司既是会计主体又是法律主体,但分公司只是可以独立核算的会计主体但不是法律主体。即企业或者组织为了内部管理的需要,也对企业内部的部门进行单独的核算,并编制出内部会计报表,企业内部划出的单独核算单位也可以视为一个会计主体,如一个生产车间、分厂、分公司等也可作为一个会计主体。

## (二) 持续经营

持续经营是指假设会计主体能够按照当前的规模和状态继续经营下去,其经营活动能够无休止地运行。会计主体确认、计量和报告应当以持续经营为前提。因为假设会计主体能够持续经营下去,资产才能按照原来用途正常使用,才能在预计的使用年限计提折旧;债权债务关系才能建立;收入与费用才能按期正常地计量和记录。同时只有在持续经营的前提下,会计主体采用的会计方法和会计政策才能保持稳定,会计数据才能连贯、有效,会计信息反映的财务状况、经营成果和现金流量才能真实。持续经营是根据会计主体为发展的一般情况所作的假设,当然某一会计主体在生产经营过程中也可能出现缩减规模甚至停业,若能确定其不能持续经营,就得改变正常经营状态下的会计核算方法。如企业破产,就得采用破产所适用的方法对其进行核算,原来正常经营状况下的会计核算方法和原则就得停用。

## (三) 会计分期

会计分期是指将会计主体持续经营的生产经营活动人为划分为若干个相等的会计期间。会计分期假设是对持续经营假设的补充。会计主体提供会计信息要及时,如果没有会计分期假设,只有持续经营,则只有在企业停业时才一次性提供会计信息,企业就失去很多投资、借款等机会,从而失去生产经营的意义。为了及时发现问题,及时解决问题,及时提供会计信息,必须要将企业的生产经营过程人为地划分为很多相等的时间段,每一时间段就是一个会计分期或者是会计期间。在每一会计期间都需要提供会计信息,以满足企业内部管理、债权人提供借款、投资人投资、税务机关征税、政府宏观调控的需求。

会计核算应当划分会计期间,分期结算账目和编制财务会计报告。会计期间划分为年度、半年度、季度和月份。年度、半年度、季度和月份均按公历起讫日期确定。其中半年度、季度和月度均称为会计中期。

## (四) 货币计量

货币计量是指会计主体在会计确认、计量和报告时以货币为计量单位,反映会计主体的生产经营活动。这是由会计主体的生产经营活动的复杂性决定的。企业的生产经营活动有采购原材料、生产产品、机器设备的损耗,人工的耗费等。由于各种原材料、劳务等的耗费在实物上不存在统一的计量单位,因此无法比较,为了全面完整反映企业的生产经营活动,会计核算客观上需要一种统一的计量单位作为其计量尺度。只有货币具有价值尺度,才可将各项经营业务统一以价值尺度来计量。在商品经济条件下,货币作为一般等价物,是衡量商品价值的共同尺度,因此选择货币作为其计量单位,从而反映企业生产经营活动的全过程。

## 二、会计信息的质量要求

会计信息质量要求是对企业财务报告中所提供的会计信息质量的要求。我国 2006 年 2

月15日颁布的《企业会计准则》规定,会计信息质量要求包括可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性、及时性。

### (一) 可靠性

可靠性又称为真实性、客观性。可靠性要求企业会计核算应当以实际发生的交易或事项为依据进行会计确认、计量和报告,如实反映企业符合确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息,做到内容真实、数字准确、项目完整。

可靠性是对会计工作的基本质量要求。企业提供会计信息的目的是为了满足不同会计信息使用者的决策需要,因此,在会计核算工作中坚持可靠性原则,向信息使用者提供真实可靠的信息,否则会误导信息使用者做出错误的决策,最终导致经营决策和投资决策失误。因此就要求所有经济业务必须是实际已经发生的。根据实际发生的经济业务取得或者填制原始凭证,审核无误后编制记账凭证,根据真实无误的记账凭证登记账簿,在账实相符的情况下编制报表,以确保向信息使用者提供真实可靠的财务状况、经营成果和现金流量方面的会计信息,做出科学的决策。

### (二) 相关性

相关性又称有用性,是指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过去、现在或者未来的情况做出评价或者预测。

相关性要求企业提供的会计信息满足投资者、债权人了解企业的财务状况、经营成果和现金流量信息的需求,符合国家有关部门进行宏观经济管理的需求,并有助于他们做出相关决策,满足企业内部经营管理的需要。在会计核算中坚持相关性原则,提供会计信息充分考虑会计信息使用者的需求性。

### (三) 可理解性

可理解性又称明晰性,是指企业提供的会计信息应当清晰明了,便于财务报告使用者的理解和利用。

如前所述,企业核算的会计信息要为信息使用者决策服务,使用者首先应当理解会计信息的内容,这就要求财务会计信息必须清晰明了,使信息使用者可以利用一定的知识很容易地理解、分析会计信息,了解企业的财务状况、经营成果和现金流量。坚持明晰性原则能确保会计信息使用者准确、完整地使用会计信息,从而做出有关决策。否则就不便于理解,无法满足会计信息使用者的决策需求。

### (四) 可比性

可比性包括横向可比性和纵向可比性。横向可比指不同的会计主体对相同或相似的交易或者事项提供的会计信息在同一个会计期间的应当具有可比性;而纵向可比指同一个会计主体在前后不同的会计期间对相同或相似的交易或者事项采用一致的会计政策,不得随意进行变更。

可比性原则要求企业应当按照规定的会计政策、会计核算方法进行,会计指标应当口径一致、相互可比。只有会计主体的前后各个会计期间采用的会计政策和方法相同,前后各个会计期间的会计信息才具有可比性。同时只有各个会计主体在相同的会计期间采用的会计政策和方法相同,会计信息才具有可比性。如固定资产计提折旧,会计主体按照规定采用了直线法,那么以后的会计期间也应采用直线法;若按照行业规定服装行业的机器设备折旧应当采用加速折旧法,那么各个服装企业均应采用加速折旧法计提折旧。只用这样同一企业不同