



全国普通高等教育金牌会计丛书

新编会计学

主 编 / 沈 路
副主编 / 李 琳
杨慧辉



 上海财经大学出版社



全国普通高等教育金牌会计丛书

新编会计学

主 编 / 沈 路
副主编 / 李 琳
杨慧辉



 上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

新编会计学/沈路主编. —上海:上海财经大学出版社, 2008. 11

(全国普通高等教育金牌会计丛书)

ISBN 978-7-5642-0292-7/F · 0292

I. 新… II. 沈… III. 会计学-高等学校-教材 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 111904 号

□ 责任编辑 王 芳

□ 封面设计 张克瑶

XINBIAN KUAIJIXUE

新 编 会 计 学

沈 路 主 编

李 琳 副主编
杨慧辉

上海财经大学出版社出版发行
(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

江苏省句容市排印厂印刷装订

2008 年 11 月第 1 版 2008 年 11 月第 1 次印刷

787mm×960mm 1/16 18.75 印张 387 千字

印数: 0 001—5 000 定价: 38.00 元

(本书附赠习题集)

总 序

会计

会计基础

教材是教师授课内容的主要载体,是学生课程学习的首要文本。加强教材建设是实施课程计划、深化教学改革、实现人才培养目标的重要保证。秉承这样的理念,在上海对外经济贸易学院的积极支持以及会计学院的总体部署与组织下,集全体编纂人员的共同努力,筹划已久的会计系列教材就要出版了。

本会计系列教材的主要特点为:其一,汲取会计改革的最新成果,反映新会计准则的主要精神。改革开放30年来,中国经济发生了巨大的变化,伴随而来的是会计改革也步入了一个快速发展的轨道。2006年2月15日,财政部正式发布了企业会计准则体系,并自2007年1月1日起在上市公司范围内施行。新的企业会计准则体系是与我国社会主义市场经济相适应、与国际会计准则趋同、涵盖企业各项经济业务、可独立实施的企业会计准则;新的企业会计准则的颁发与实施,实现了我国企业会计准则建设的新跨越和历史性的突破。面对当前的会计环境,及时吸收会计改革的最新成果,反映新会计准则的主要精神,正是本会计系列教材的特点之一。其二,凸显会计教育改革的最新思想,集成编著者丰富的教学经验。为满足会计人才市场的需求,我国的高等会计教育不仅办学规模迅速增长,而且会计教育改革也取得了实质性的成果。与国内大多数高校相同,上海对外经济贸易学院的会计学科也得到了长足的发展,积累了国际化、应用型人才培养目标的教学经验。本系列教材的编写,正是要最大限度地彰显我国会计教育改革的最新思想,凝聚编著者长期教学实践所积累的经验。其三,适应经济全球化的最新进展,借鉴西方会计教材的精华。经济全球化趋势的深入发展,越来越凸显了会计作为国际通用商业语言的重要性。中国新会计准则体系的出台与实施,加快了全球会计准则国际趋同的步伐。适应国际化人才的培养,本系列教材的编写充分吸收国际间会计理论与实践的成果,借鉴西方会计学科课程建设以及教材建设的精华,使之适应我国当今高等会计教育的需要。

根据高等院校会计学专业的教学方案与课程建设的要求,本系列教材主要包括《基础会计学》、《新编会计学》、《中级财务会计》、《高级财务会计》、《财务管理》、《管理会计》、《审计学》、《财务报表分析》、《成本会计》等。为满足教学用书的需要,各本教材还配有学习指导、案例分析等教学辅导书。本系列教材的出版计划力争在三年内全部完成。后期根据校内教学与会计行业用书的需要,还将陆续出版其他教材。

本系列教材不仅是高等院校教学用书,而且也适用于会计人才的在职培训以及会计

前 言

随着我国市场经济的发展,会计在经济管理中的作用日益显著。为适应经济发展的需要,会计改革也在不断地向前推进。2006年财政部颁布的一系列《企业会计准则》,掀起了我国会计改革的又一轮高潮。会计理论应当与实务密切结合,会计教材的内容应与会计改革同步,基于这一认识,我们根据2006年财政部颁布的《企业会计准则》和《企业会计准则——应用指南2006》,编写了本书。

本书系统地阐述了会计的基本理论和基本方法,论述了资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润各会计要素的主要内容及核算方法,以及财务会计报表的编制。为了便于读者学习,我们还结合教材内容编写了配套的题型多样的习题集及其参考答案。本书内容新颖、结构严谨,具有基础性和系统性,可作为高等院校管理类专业的教材,也可供经济管理干部、财会人员、会计教师和自学者参考之用。

全书共十五章,由上海对外贸易学院沈路主编,负责全书定稿前的修改、补充和总纂,李琳和杨慧辉任副主编,协助主编的有关工作。初稿章节连同复习思考题第二、六、八、十二、十四、十五章由沈路编写,第一、四、五、十一章由李琳编写,第九、十、十三章由杨慧辉编写,第七章由张媛编写,第三章由王玫君编写。

在本书的编写和出版过程中得到了赵世君教授的大力帮助和支持,在此表示感谢。

尽管我们已尽了很大的努力,但由于会计改革依然在不断深入中,本书难免存在疏漏和不足,恳请读者批评指正。

编 者

2008年10月

目 录

总序	1
前言	1
第一章 总论	1
第一节 会计概述	1
第二节 会计基本假设	6
第三节 会计信息质量要求	8
第四节 会计要素及会计等式	12
复习思考题	20
第二章 会计核算的原理和方法	22
第一节 会计核算的基本方法	22
第二节 会计科目和账户	24
第三节 借贷记账法	27
第四节 会计凭证	34
第五节 会计账簿	38
第六节 财产清查	45
复习思考题	49
第三章 货币资金	50
第一节 库存现金	50
第二节 银行存款	53
第三节 其他货币资金	59
复习思考题	62

第四章 存货	63
第一节 存货概述	63
第二节 按实际成本计价的原材料核算	65
第三节 按计划成本计价的原材料核算	70
第四节 在产品和库存商品的核算	74
第五节 存货的期末计量	77
复习思考题	79
第五章 金融资产	80
第一节 交易性金融资产	80
第二节 持有至到期投资	84
第三节 可供出售金融资产	89
第四节 应收款项	92
复习思考题	107
第六章 长期股权投资	108
第一节 长期股权投资的初始计量	108
第二节 长期股权投资的后续计量	110
第三节 长期股权投资的处置	122
复习思考题	122
第七章 固定资产	123
第一节 固定资产的确认和初始计量	123
第二节 固定资产的后续计量	130
第三节 固定资产的处置	135
复习思考题	139
第八章 无形资产及其他资产	140
第一节 无形资产概述	140
第二节 无形资产的确认和计量	142
第三节 其他资产	150
复习思考题	151

第九章 流动负债	152
第一节 流动负债概述	152
第二节 应付款项	153
第三节 应付职工薪酬	161
第四节 应交税费	167
第五节 其他流动负债	176
复习思考题	178
第十章 非流动负债	179
第一节 长期借款	179
第二节 应付债券	180
第三节 长期应付款	189
复习思考题	191
第十一章 所有者权益	192
第一节 实收资本	192
第二节 资本公积	197
第三节 留存收益	199
复习思考题	203
第十二章 收入	204
第一节 收入概述	204
第二节 主营业务收入	208
第三节 其他业务收入	215
复习思考题	217
第十三章 费用	218
第一节 费用概述	218
第二节 费用的会计核算	219
复习思考题	222
第十四章 利润	223
第一节 本年利润	223
第二节 利润分配	228

2.9.1 复习思考题	232
第十五章 财务会计报表	233
15.1 第一节 财务会计报表概述	233
15.2 第二节 资产负债表	236
15.3 第三节 利润表	257
15.4 第四节 现金流量表	260
15.5 第五节 所有者权益变动表	286
15.6 复习思考题	290
20.1 复习思考题	290
20.2 复习思考题	290
20.3 复习思考题	290
20.4 复习思考题	290
20.5 复习思考题	290
20.6 复习思考题	290
20.7 复习思考题	290
20.8 复习思考题	290
20.9 复习思考题	290
20.10 复习思考题	290
20.11 复习思考题	290
20.12 复习思考题	290
20.13 复习思考题	290
20.14 复习思考题	290
20.15 复习思考题	290
20.16 复习思考题	290
20.17 复习思考题	290
20.18 复习思考题	290
20.19 复习思考题	290
20.20 复习思考题	290
20.21 复习思考题	290
20.22 复习思考题	290
20.23 复习思考题	290
20.24 复习思考题	290
20.25 复习思考题	290
20.26 复习思考题	290
20.27 复习思考题	290
20.28 复习思考题	290
20.29 复习思考题	290
20.30 复习思考题	290
20.31 复习思考题	290
20.32 复习思考题	290
20.33 复习思考题	290
20.34 复习思考题	290
20.35 复习思考题	290
20.36 复习思考题	290
20.37 复习思考题	290
20.38 复习思考题	290
20.39 复习思考题	290
20.40 复习思考题	290
20.41 复习思考题	290
20.42 复习思考题	290
20.43 复习思考题	290
20.44 复习思考题	290
20.45 复习思考题	290
20.46 复习思考题	290
20.47 复习思考题	290
20.48 复习思考题	290
20.49 复习思考题	290
20.50 复习思考题	290
20.51 复习思考题	290
20.52 复习思考题	290
20.53 复习思考题	290
20.54 复习思考题	290
20.55 复习思考题	290
20.56 复习思考题	290
20.57 复习思考题	290
20.58 复习思考题	290
20.59 复习思考题	290
20.60 复习思考题	290
20.61 复习思考题	290
20.62 复习思考题	290
20.63 复习思考题	290
20.64 复习思考题	290
20.65 复习思考题	290
20.66 复习思考题	290
20.67 复习思考题	290
20.68 复习思考题	290
20.69 复习思考题	290
20.70 复习思考题	290
20.71 复习思考题	290
20.72 复习思考题	290
20.73 复习思考题	290
20.74 复习思考题	290
20.75 复习思考题	290
20.76 复习思考题	290
20.77 复习思考题	290
20.78 复习思考题	290
20.79 复习思考题	290
20.80 复习思考题	290
20.81 复习思考题	290
20.82 复习思考题	290
20.83 复习思考题	290
20.84 复习思考题	290
20.85 复习思考题	290
20.86 复习思考题	290
20.87 复习思考题	290
20.88 复习思考题	290
20.89 复习思考题	290
20.90 复习思考题	290
20.91 复习思考题	290
20.92 复习思考题	290
20.93 复习思考题	290
20.94 复习思考题	290
20.95 复习思考题	290
20.96 复习思考题	290
20.97 复习思考题	290
20.98 复习思考题	290
20.99 复习思考题	290
20.100 复习思考题	290

第一章 总论

第一节 会计概述

一、会计的含义

会计是以货币为主要计量单位,核算和监督一个单位经济活动的一种经济管理工作。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。会计是伴随着人类社会生产的发展和经济管理的需要而产生、发展并不断完善起来的。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。其中,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。为了提高生产效率,以尽可能少的劳动耗费取得尽可能多的劳动成果,需要不断改进生产技术,加强生产管理。基于这种客观要求,人类在进行生产活动的同时,需要对劳动耗费和生产成果进行记录和计算,并将两者进行比较,以便了解和控制生产活动过程,于是就产生了会计。

会计的产生可以追溯到原始社会后期,那时,人们凭借头脑和一些最原始的形式记录生产活动,如“结绳记事”、“刻木记数”等,就此出现了会计的萌芽。随着文字的出现,人们开始用文字和数字对物质资料的生产和耗费进行了专门的记录,这就是最初的会计。由于当时生产力水平低下,生产规模很小,剩余产品也不多,因此,用来记录生产活动的会计也极为简单,它只是生产职能的附带部分。随着生产力的发展和生产规模的扩大,出现了社会分工和私有制,之后,会计才逐步从生产职能中分离出来,成为一种独立的专业工作。

我国“会计”一词起源于西周(约公元前 1100 年~公元前 770 年之间)。西周政府设置的会计管制——司会,掌管周王朝的钱粮和财务收支,定期对王朝的收入和支出进行“月计”、“岁会”,并实施会计监督。宋朝时出现了“四柱清册”的记账方法,所谓“四柱”,是指把账簿分为“旧管”(期初结存)、“新收”(本期增加)、“开除”(本期减少)、“实在”(期末结存)四个部分,这四个部分的关系是:旧管+新收-开除=实在。这个平衡关系,既可以全面、系统地反映经济活动,还可以检查账簿记录是否正确。四柱清册法奠定了中式簿记的理论基础,并把中式簿记提高到一个较高的层次。明、清时期,中国商业、手工业有了较大发展,并产生了资本主义萌芽。为适应当时生产管理的需要,出现了“龙门账”和“天地合

账”两种初具复式簿记雏形的记账方法。其中,“龙门账”将经济业务分为“进”(收入)、“缴”(费用)、“存”(资产)、“该”(负债及业主权益)四大类,其关系是:进一缴=存一该,并以此作为试算平衡公式,当该公式相等时,称为“合龙门”。在此基础上,又创立了“天地合账”,对每一笔经济业务都从“来源”和“去向”两个方向加以登记,以全面反映经济业务的内容和来龙去脉。

从世界范围看,会计的发展也源远流长。早在原始印度公社时期,就已经出现了记账员,负责登记与农业生产相关的事项。在奴隶和封建社会时期,商品经济尚不发达,会计主要用来记录、计算和考核政府部门的钱物出纳等财物收支。中世纪,地中海沿岸一些城市(如威尼斯等)商业和金融业比较繁荣,从而诞生了科学的复式记账法。1494年,意大利数学家卢卡·帕乔利(Luca Pacioli)出版的《算术、几何及比例概要》一书系统地介绍了复式记账法,为复式记账法在全世界的广为流传奠定了基础。18世纪末至19世纪,英国爆发了工业革命,工厂制度确立,并出现了股份公司,经济活动日益复杂化,会计在技术上和理论上均取得了较大的进步,会计从一门应用技术发展成为一门独立的学科;同时,由于股份公司的所有权和经营权相分离,公司的广大股东迫切要求准确了解公司的真实财务信息,在经济活动和财务活动方面起鉴证作用的注册会计师随之产生。19世纪末、20世纪初,为了进一步规范会计工作,提高会计报告的真实性和可比性,美国等国家的会计师协会开始制定指导会计工作的规范,促进了财务会计核算理论、方法的不断完善。

经济越发展,会计越重要。伴随着经济的迅猛发展,市场竞争日益激烈,企业规模不断扩大,不仅会计的需求对象日益增加,而且需求内容也更加广泛,会计信息的重要性为世人所瞩目,现代会计逐渐分成了对内报告的管理会计和对外报告的财务会计两个领域,会计理论空前繁荣,会计标准和会计规范也逐渐完善。2006年2月15日我国财政部正式发布的中国企业会计准则体系,标志着我国会计规范与国际会计准则实现了基本趋同。会计在参与单位经营管理决策、提高资源配置效率、促进经济健康和持续发展方面,将发挥越来越重要的作用。

二、会计职能

会计职能是指会计在经济管理过程中所具有的功能,包括基本职能和其他职能,基本职能包括核算职能和监督职能两个方面。

(一)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。会计核算是指会计以货币为计量单位,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,具有完整性、连续性和系统性特点。会计核算的内容具体表现为生产经营过程中的各种经济业务,包括:款项和有价证券的收付,财物的收发、增减和使用,债权、债务的发生和结算,资本的增减,收入、费用、成本的计算,财务成果的计算和处理等。

（二）监督职能

会计监督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,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。会计监督的内容包括:监督经济业务的真实性,监督财务收支的合法性,监督公共财产的完整性。会计监督是一个过程,分为事前监督、事中监督和事后监督。

会计监督职能要求会计人员在进行会计核算的同时,也要对特定主体经济业务的合法性、合理性进行审查。合法性审查是指保证各项经济业务符合国家有关法律法规,遵守财经纪律,执行国家有关方针政策,杜绝违法乱纪行为;合理性审查是指检查各项财务收支是否符合特定主体的财务收支计划,是否有利于预算目标的实现,是否有违背内部控制制度要求等现象,为提高经济效益严格把关。

上述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、可靠性。

三、会计对象

会计对象是指会计核算和监督的内容。会计对象具体是指特定主体能够用货币表现的经济活动。

以货币表现的经济活动通常又称为资金运动。资金运动包括各特定主体的资金投入、资金运用(即资金的循环与周转)和资金退出等过程,而具体到企业、事业、行政单位,又有较大差异。即便是同样的企业,工业、农业、商业、交通运输业、建筑业及金融业等也均有各自资金运动的特点,尤其以工业企业最具代表性。下面以工业企业为例,说明企业会计的具体对象。

工业企业是从事工业产品生产和销售的营利性经济组织。用于建造厂房、购买机器设备、购买材料、支付职工工资、支付经营管理中必要的开支等,生产出的产品经过销售后,收回的货款还要补偿生产中的垫付资金、偿还有关债务、上交有关税金等。由此可见,工业企业的资金运动包括资金的投入、资金的循环与周转(包括供应过程、生产过程、销售过程三个阶段)以及资金的退出三个部分。既有一定时期内的显著运动状态(表现为收入、费用、利润等),又有一定日期的相对静止状态(表现为资产与负债及所有者权益的恒等关系),可参见图1-1。

1. 资金的投入

企业要从事产品的生产与销售活动,必须要投入一定的资金。资金的来源主要有两大类:企业所有者投入的资金和债权人投入的资金两个部分,前者属于企业所有者权益,后者属于企业债权人权益——企业的负债。投入企业的资金会以各种方式存在于企业,

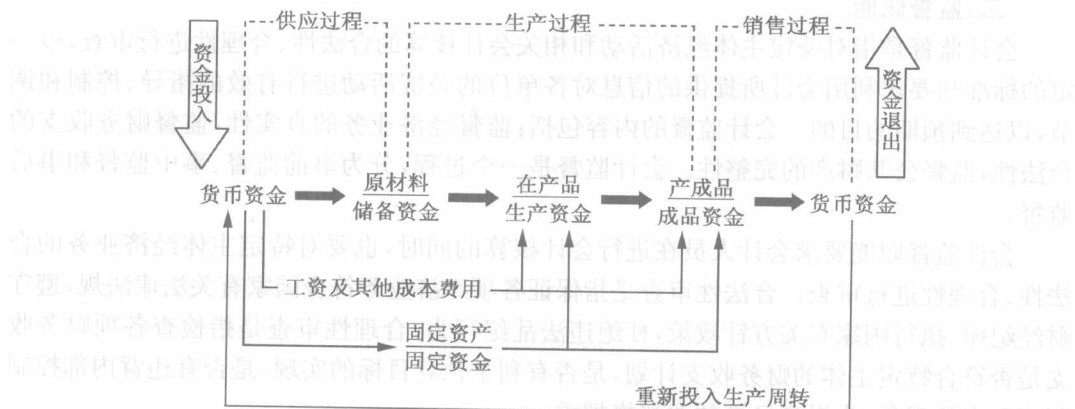


图 1-1 工业企业资金运动过程

如现金、银行存款、材料、厂房、机器设备等。

2. 资金的循环和周转

资金的循环和周转分为供应、生产、销售三个阶段。

在供应过程中，企业要以现金或银行存款等购买原材料等劳动对象，并将采购的材料物资存放于仓库，为生产储备必要的物资，这时，货币资金就转化为储备资金。

在生产过程中，劳动者借助于劳动手段将劳动对象加工成特定的产品，在此期间会发生原材料消耗的材料费、固定资产磨损的折旧费、工人劳动耗费的人工费等各种耗费，使储备资金及一部分货币资金转化为生产资金，随着产品完工入库，生产资金又进而转化为成品资金。

在销售过程中，企业将产成品销售出去，取得产品销售收入，同时支付在该过程中发生的各种费用，使成品资金转化为货币资金。企业实现收入时，还应按国家税法的有关规定计算缴纳各种销售税金。企业获得的收入扣除各项成本费用后，就形成企业的利润，利润要按规定进行分配，留归企业的部分重新投入生产经营过程，表现为资金的分配和再投入。

3. 资金的退出

在资金周转过程中，部分资金会离开周转过程，退出企业，如用于归还借款、上缴各项税金、分配股利(利润)等。

上述资金运动的三个阶段，构成了开放式的运行形式，是相互支撑、相互制约的统一体。没有资金的投入，就不会有资金的循环与周转；没有资金的循环与周转，就不会有债务的偿还、税金的上缴和利润的分配等；没有这类资金的退出，就不会有新一轮的资金投入，就不会有企业进一步的发展。

四、会计目标

我国财政部2006年2月发布的《企业会计准则——基本准则》规定,财务报告的目标是向财务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,有助于财务报告使用者做出经济决策。

财务报告使用者主要包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等。满足投资者的信息需要是企业财务报告编制的首要出发点。近年来,我国企业改革持续深入,产权日益多元化,资本市场快速发展,机构投资者及其他投资者队伍日益壮大,对会计信息的要求日益提高,在这种情况下,投资者更加关心其投资的风险和报酬,他们需要会计信息来帮助其做出决策,比如决定是否应当买进、持有或者卖出企业的股票或者股权,他们还需要信息来帮助其评估企业支付股利的能力等。因此,基本准则将投资者作为企业财务报告的首要使用者,凸显了投资者的地位,体现了保护投资者利益的要求,是市场经济发展的必然。

如果企业在财务报告中提供的会计信息与投资者的决策无关,那么,财务报告就失去了其编制的意义。根据投资者决策有用目标,财务报告所提供的信息应当如实反映企业所拥有或者控制的经济资源、对经济资源的要求权以及经济资源及其要求权的变化情况;如实反映企业的各项收入、费用、利得和损失的金额及其变动情况;如实反映企业各项经营活动、投资活动和筹资活动等所形成的现金流入和现金流出情况等,从而有助于现在的或者潜在的投资者正确、合理地评价企业的资产质量、偿债能力、盈利能力和营运效率等;有助于投资者根据相关会计信息做出理性的投资决策;有助于投资者评估与投资有关的未来现金流量的金额、时间和风险等。

除了投资者之外,企业财务报告的使用者还有债权人、政府及有关部门、社会公众等。例如,企业贷款人、供应商等债权人通常十分关心企业的偿债能力和财务风险,他们需要信息来评估企业能否如期支付贷款本金及其利息,能否如期支付所欠购货款等;政府及其有关部门作为经济管理和经济监管部门,通常关心经济资源分配的公平、合理,市场经济秩序的公正、有序,宏观决策所依据信息的真实、可靠等,因此,他们需要信息来监管企业的有关活动(尤其是经济活动)、制定税收政策、进行税收征管和国民经济统计等;社会公众也关心企业的生产经营活动,包括对所在地经济做出的贡献,如增加就业、刺激消费、提供社区服务等,因此,在财务报告中提供有关企业发展前景及其能力、经营效益及其效率等方面的信息,可以满足社会公众的信息需要。应当讲,这些使用者的许多信息需求是共同的。由于投资者是企业资本的主要提供者,通常情况下,如果财务报告能够满足这一群体的会计信息需求,也就可以满足其他使用者的大部分信息需求。

现代企业制度强调企业所有权和经营权相分离,企业管理层是受委托人之托经营管理企业及其各项资产,负有受托责任。即企业管理层所经营管理的企业各项资产基本上

均为投资者投入的资本(或者留存收益作为再投资)或者向债权人借入的资金所形成的,企业管理层有责任妥善保管并合理、有效运用这些资产。企业投资者和债权人等也需要及时或者经常性地了解企业管理层保管、使用资产的情况,以便于评价企业管理层的责任情况和业绩情况,并决定是否需要调整投资或者信贷政策,是否需要加强企业内部控制和其他制度建设,是否需要更换管理层等。因此,财务报告应当反映企业管理层受托责任的履行情况,以有助于外部投资者和债权人等评价企业的经营管理责任和资源使用的有效性。

第二节 会计基本假设

会计基本假设是企业会计确认、计量和报告的前提,是对会计核算所处时间、空间环境等所做的合理设定。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。

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的财务状况、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。

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,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,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。

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,在企业集团的情况下,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。再如,由企业管理的证券投资基金、企业年金基金等,尽管不属于法律主体,但属于会计主体,应当对每项基金进行会计确认、计量和报告。

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,也不会大规模削减业务。持续经营假设为会计活动做出了时间规定。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,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。

但事实上,企业或会计主体通常不可能无限期地持续经营下去,在激烈的市场竞争中,每个企业或会计主体都存在着经营失败的风险,企业的改组、停业或破产是时常发生的。当有足够的证据表明持续经营假设不再成立时,建立在持续经营假设之上的有关会计处理方法也就不再使用,以免误导会计信息使用者的经济决策。

三、会计分期

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,按期编报财务报告,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。

根据持续经营假设,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。在会计分期假设下,企业应当划分会计期间,分期结算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、半年度等。明确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,引发