



卓越系列·21世纪高等职业教育创新型精品规划教材

会计类专业适用

初级 企业财务会计

Elementary Financial Accounting of Enterprises

主 编 史新浩
副主编 侯君邦 薄异伟
吴向阳 谭桂荣

 天津大学出版社
TIANJIN UNIVERSITY PRESS

21 世纪高等职业教育创新型精品规划教材(会计类专业适用)

初级企业财务会计

Elementary Financial Accounting
of Enterprises

主 编 史新浩
副主编 侯君邦 薄异伟
吴向阳 谭桂荣

 天津大学出版社
TIANJIN UNIVERSITY PRESS

内 容 简 介

本教材是高职高专会计类专业指定教材,也是特色专业建设的“双证融通”教材。它以新企业会计准则及其应用指南为依据,把会计职业资格考试的要求渗透到教材中,突出了会计实务的分析讲解,尽量避免了过多理论性的阐述。全书共分三部分:会计理论,会计要素的确认、计量和记录,财务报表。本教材高度重视“双证融通”和实践技能培养,因此同时编写了与本教材配套的《初级企业财务会计学习指导》,学生通过自我练习并结合答案分析,可以加深对所学知识的理解,检测自己对专业知识和实践技能的掌握程度。

图书在版编目(CIP)数据

初级企业财务会计/史新浩主编. —天津:天津大学出版社,2009.3

ISBN 978-7-5618-2930-1

I. 初… II. 史… III. 企业管理—财务会计 IV. F275.2

中国版本图书馆CIP数据核字(2009)第010357号

出版发行 天津大学出版社

出版人 杨欢

地 址 天津市卫津路92号天津大学内(邮编:300072)

电 话 发行部:022-27403647 邮购部:022-27402742

网 址 www.tjup.com

印 刷 天津市泰宇印务有限公司

经 销 全国各地新华书店

开 本 169mm×239mm

印 张 19.25

字 数 411千

版 次 2009年3月第1版

印 次 2009年3月第1次

印 数 1-3000

定 价 36.00元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页等质量问题,烦请向我社发行部门联系调换

版权所有 侵权必究



前 言

财政部于2006年2月15日颁布了包括1项基本准则和38项具体准则在内的企业会计准则体系,同年10月30日又发布了《企业会计准则——应用指南》。新的企业会计准则已于2007年在上市公司中执行,2009年以后,所有的大中型企业将全面执行这套准则体系。作为肩负着为国家培养高素质技能型专门人才的高职院校教师,我们认为有责任推动新企业会计准则在企业的全面实施,而编写教材是推动企业会计准则实施最有效的方式,为此我们编写了本套教材。本套教材也是我们为高职高专会计电算化特色专业建设编写的系列教材之一。该教材以教育部“教高[2006]16号”文件精神为指导,由长期从事会计专业教学并有丰富实践教学经验的职业院校教师倾力编写而成。

本套教材在内容安排、布局及表达方式上,具有以下特点。

1. 准确定位。针对高职高专财会类专业教育“立足岗位、突出能力,理论必需、够用为度”的原则,突破传统教材以完整性、系统性、理论性见长的框架,在知识体系的编排上注意与职业资格考试尤其是会计从业资格考试、会计专业技术资格考试等相结合,把相关职业资格考试的要求渗透到教材中,使本套教材具有较强的针对性。

2. 内容最新。鉴于执行新企业会计准则及其应用指南的企业不再执行原有准则、《企业会计制度》、《金融企业会计制度》、各项专业核算办法和问题解答,为推动新会计准则在广大企业的有效实施,本套教材完全以财政部颁布实施的新的企业会计准则及其应用指南为依据,同时吸收了大量最新的研究成果和信息精心编写而成。我国新《增值税暂行条例》修订的主要变化,也在新教材内容中得到了体现和运用。

3. 形式灵活。每章的开篇设置了“学习要求”、“能力目标”和“学习指导”,有利于提高学生学习的针对性;在教材内容的阐述中安排了适量的“试试看,你能行”小问题,与教材内容和例题相辅相成,有利于培养和提高学生分析问题和解决问题的能力;每章内容结束后,安排了“知识链

接”,意在给学生提供一种新的学习方法,提高学生自我分析问题、比较问题、总结问题的能力,培养和锻炼学生查阅、检索资料的能力。通过灵活多样的形式,尽可能地让学生加深理解、轻松掌握会计准则的内涵及其应用。

4. 结构合理。会计准则体系庞大、内容繁多,为此我们分别编写了《初级企业财务会计》、《中级企业财务会计》。《初级企业财务会计》可以满足学生“双证融通”和技能培养的需要;《中级企业财务会计》可以满足学生进一步学习提高的需要。这两套教材并没有全面介绍企业会计准则的全部内容,而是将涉及一般工商企业的会计准则作了比较详细的介绍,同时突出了会计实务的分析讲解,尽量避免了过多理论性的阐述。本教材高度重视“双证融通”和技能培养,为此,编写了与教材配套的《初级企业财务会计学习指导》和《中级企业财务会计学习指导》,让学生通过自我练习并结合答案分析,不断加深对所学知识的理解,检测自己对专业知识的掌握程度。

本教材由史新浩任主编,侯君邦、薄异伟、吴向阳、谭桂荣任副主编。各章节编写人员如下:第1、11章由薄异伟编写,第2章由王瑜编写,第3~4章由吴向阳、侯君邦编写,第5章由李梅编写,第6章由张建峰编写,第7章由彭新媛编写,第8章由邵丽、史新浩编写,第9、12章由史新浩、谭桂荣编写,第10章由胡静丽、张玉编写。各章节编写人员负责初稿的撰写和初审。主编负责拟定撰写大纲、章节架构设计,对全书内容进行修改、校正,最后总纂定稿。

本教材的出版得到了天津大学出版社的大力支持和帮助,出版社赵宏志先生对本书“双证融通”、突出实训等教材改革问题提出了很多宝贵的建设性意见,在此表示诚挚的谢意!需要特别说明的是,我们在编写本书的过程中参阅了大量的已有成果,在此谨向原作者表示衷心的感谢。

在教材编写过程中,虽然我们付出了很大努力,但限于水平,书中难免存在不足之处,恳请学术界同仁不吝指正,以便今后进一步修改和完善。

编者

2009年1月

目 录

1 总 论	(1)
1.1 财务会计概述	(2)
1.2 财务报告及其目标	(6)
1.3 会计基本假设与会计基础	(8)
1.4 会计信息质量要求	(10)
1.5 会计要素及其确认	(14)
1.6 会计计量	(22)
1.7 会计科目	(24)
知识链接	(30)
2 货币资金	(31)
2.1 货币资金概述	(32)
2.2 库存现金	(34)
2.3 银行存款	(37)
2.4 其他货币资金	(46)
知识链接	(49)
3 金融资产	(51)
3.1 交易性金融资产	(52)
3.2 持有至到期投资	(57)
3.3 应收及预付款项	(61)
3.4 可供出售金融资产	(70)
知识链接	(74)
4 存 货	(75)
4.1 存货概述	(76)
4.2 原材料	(79)
4.3 周转材料	(92)
4.4 委托加工物资	(96)
4.5 库存商品	(98)
4.6 存货清查和存货减值	(102)
知识链接	(106)
5 固定资产	(107)
5.1 固定资产概述	(108)
5.2 固定资产的取得	(111)

5.3	固定资产的后续计量	(116)
5.4	固定资产减值和清查	(122)
5.5	固定资产的处置	(126)
	知识链接	(127)
6	无形资产及其他资产	(129)
6.1	无形资产概述	(130)
6.2	无形资产的取得和摊销	(132)
6.3	无形资产的减值和处置	(136)
6.4	其他资产	(138)
	知识链接	(139)
7	长期股权投资	(140)
7.1	长期股权投资的初始计量	(141)
7.2	长期股权投资的后续计量	(143)
7.3	长期股权投资的减值和处置	(148)
	知识链接	(150)
8	流动负债	(151)
8.1	短期借款	(152)
8.2	应付票据	(154)
8.3	应付和预收款项	(156)
8.4	应付职工薪酬	(160)
8.5	应交税费	(167)
8.6	其他流动负债	(181)
	知识链接	(183)
9	非流动负债	(185)
9.1	长期借款	(186)
9.2	应付债券	(188)
9.3	长期应付款	(192)
	知识链接	(195)
10	所有者权益	(196)
10.1	所有者权益概述	(197)
10.2	实收资本	(198)
10.3	资本公积	(203)
10.4	留存收益	(206)
	知识链接	(211)
11	收入、费用和利润	(213)
11.1	收入概述	(214)

11.2	销售商品收入	(217)
11.3	提供劳务收入	(226)
11.4	让渡资产使用权收入	(232)
11.5	费用	(234)
11.6	政府补助	(237)
11.7	利润	(242)
	知识链接	(249)
12	财务报表	(250)
12.1	财务报表概述	(251)
12.2	资产负债表	(254)
12.3	利润表	(268)
12.4	现金流量表	(272)
12.5	所有者权益变动表	(293)
12.6	附注	(296)
	知识链接	(299)
	参考文献	(300)

1

总 论

学习要求

1. 掌握会计要素的概念及其确认条件。
2. 掌握会计信息质量要求。
3. 掌握会计计量属性及其应用原则。
4. 熟悉财务报告目标。
5. 熟悉财务报告的构成。
6. 了解会计基本假设。
7. 了解企业常设主要会计科目类别及名称。
8. 了解我国企业会计准则体系。

能力目标

通过本章学习,应当培养良好的会计分析能力和职业判断能力。具体包括:

1. 能够根据会计要素的确认条件,正确分析和判断企业发生的交易或事项所应归属的会计要素;
2. 能够正确应用各个会计计量属性,对符合确认条件的会计要素进行计量;
3. 能够根据会计信息质量要求对企业发生的交易或事项进行会计确认、计量和报告,使企业提供的财务报告满足使用者决策有用的目标;
4. 能够根据确认的会计要素,科学、合理地选用会计科目对各项交易或事项进行会计记录。

学习指导

本章是关于企业财务会计概念框架体系的介绍,内容比较抽象,学习难度较大。学习时应注意结合本章的例题解析和企业的实务深入理解相关的概念、理念。本章内容与本书后续章节联系很大。学习后续章节内容时,要结合本章介绍的知识加以理解和应用,将相关知识点在不同章节之间联系起来反复研读,正所谓“书读百遍,其义自见”。万事开头难,走好第一步最关键。

1.1 财务会计概述

1.1.1 财务会计的内容

会计是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。通常人们将结绳记事、刻石计数作为会计的萌芽。随着生产活动的发展,产生了对生产活动进行专门计量与记录的会计。之后,人类文明不断进步,社会经济活动不断革新,生产力不断提高,会计逐步由简单的计量与记录行为,发展成为以货币单位综合地反映和监督经济活动过程的一种经济管理工作。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。因此,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。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,并对企业经营活动和财务收支进行监督。

财务会计就是以货币为主要计量单位,连续、全面、系统和综合地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量,并对企业经营活动和财务收支进行监督的一种经济管理活动。

财务会计反映和监督的内容是企业再生产过程中的资金运动。随着生产经营活动的进行,企业经营资金形态不断地发生变化,从货币资金形态开始,依次经过储备资金、生产资金、成品资金、结算资金形态,最终回到货币资金形态。下面以工业企业为例,说明财务会计反映和监督的内容。

工业企业的资金在运动中要经历三个阶段。

第一阶段:购买过程。在这一阶段,企业通过筹建,从各种渠道,采取从债权人借入和接受投资者投入等方式取得货币资金;通过支付货币资金,购建厂房、设备和原材料,形成生产能力和换取生产对象。这样,企业资金就从货币资金形态转化为固定资金和储备资金形态。购买过程是保证生产资料和劳动力相结合,使物质生产得以进行的前提条件。

第二阶段:生产过程。在这一阶段,劳动者利用生产资料对劳动对象进行加工,同时支付职工薪酬,固定资金和储备资金形态就转化为生产资金形态。企业完成全部生产过程,制造出符合社会需要的产成品,生产资金转化为成品资金形态。

第三阶段:销售过程。企业将生产出来的产成品销售出去,形成结算性债权,收回货币资金,以部分货币资金缴纳税金和分配利润,其余部分资金又开始新的循环。

企业资金运动从货币资金形态开始,依次经过储备资金、生产资金、成品资金、结算资金形态,最终回到货币资金形态的这一运动过程称为资金的循环。企业生产经营活动是连续不断的,经营资金的循环也是不断地重复,周而复始的资金循环称为资金周转。在商品流通企业,资金运动只有购入和销售(买入和卖出)两个过程。

工业企业资金的循环和周转如图 1.1 所示。

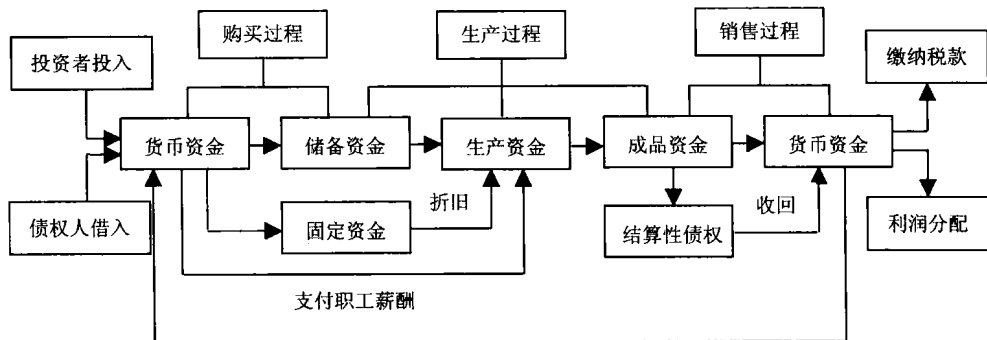


图 1.1 工业企业的资金循环周转

应予说明的是,企业再生产过程中的资金运动是比较复杂的,上述内容只是对企业资金运动的一般性描述,除此之外,财务会计还要反映企业对内、对外投资等资金运动。

1.1.2 财务会计的作用

财务会计在社会主义市场经济中的作用,主要包括以下几个方面。

1. 财务会计有助于提供决策有用的信息,提高企业透明度,规范企业行为

企业财务会计通过其反映职能,提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量方面的信息,是包括投资者和债权人在内的各方面进行决策的依据,尤其是高质量的会计信息。比如,对于企业所有者的投资者来说,他们为了选择投资对象、衡量投资风险、作出投资决策,不仅需要了解企业包括毛利率、总资产收益率、净资产收益率等指标在内的盈利能力和发展趋势方面的信息,也需要了解有关企业经营情况方面的信息及其所处行业的信息;对于作为债权人的银行来说,他们为了选择贷款对象、衡量贷款风险、作出贷款决策,不仅需要了解企业包括流动比率、速动比率、资产负债率等指标在内的短期偿债能力和长期偿债能力,也需要了解企业所处行业的基本情况及其在同行业中所处的地位;对于作为社会经济管理者的政府部门来说,他们为了制定经济政策、进行宏观调控、配置社会资源,需要从总体上掌握企业的资产负债结构、损益状况和现金流转情况,从宏观上把握经济运行的状况和发展变化趋势。所有这一切,都需要财务会计提供有助于他们进行决策的信息,通过提高会计信息透明度来规

范企业会计行为。

2. 财务会计有助于考核企业领导人经济责任的履行情况

会计信息有助于评价企业的业绩,有助于考核企业领导人经济责任的履行情况。比如,对于作为企业所有者的投资者来说,他们为了了解企业当年度经营活动成果和当年度的资产保值和增值情况,需要将利润表中的净利润与上年度进行对比,以反映企业的盈利发展趋势;需要将其与同行业进行对比以反映企业在同行业中所处的位置,从而考核企业领导人经济责任的履行情况;对于作为社会经济管理者的政府部门来说,他们需要了解企业执行计划的能力,需要将资产负债表、利润表和现金流量表中所反映的实际情况与预算进行对比,反映企业完成预算的情况,表明企业执行预算的能力和水平。所有这一切,都需要作为经济管理工作的财务会计提供信息。

3. 财务会计有助于加强企业经营管理,提高经济效益,促进企业可持续发展

为了满足企业内部经营管理对会计信息的需要,现代会计已经渗透到了企业内部经营管理的各个方面。比如,企业会计通过分析和利用有关企业财务状况、经营成果和现金流量方面的信息,可以全面、系统、总括地反映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;可以通过发现过去经营活动中存在的问题,找出存在的差距及原因,并提出改进措施;可以通过预算的分解和落实,建立起内部经济责任制,从而做到目标明确、责任清晰、赏罚分明。总之,财务会计通过反映企业的真实财务信息,参与经营决策,为处理企业与各方面的关系、考核企业管理人员的经营业绩、落实企业内部管理责任奠定基础,有助于发挥会计工作在加强企业经营管理、提高经济效益方面的积极作用。

1.1.3 企业财务会计与企业会计准则

随着企业公司制的建立和所有权、经营权的分离以及资本市场的发展,企业会计逐步演化为两大分支:一是服务于企业内部管理信息及其决策需要的管理会计,或者叫对内报告会计;二是服务于企业外部信息使用者信息及其决策需要的财务会计,或者叫对外报告会计。财务会计由于需要服务于外部信息使用者,在保护投资者及社会公众利益、维护市场经济秩序及其稳定方面扮演着越来越重要的角色,因此,迫切需要一套社会公认的统一的会计原则来规范其行为,在这种情况下,企业会计准则应运而生。企业会计准则的核心是通过规范企业财务会计确认、计量和报告内容,提高会计信息质量,降低资金成本,提高资源配置效率。

为适应我国市场经济发展和经济全球化的需要,按照立足国情、国际趋同、涵盖广泛、独立实施的原则,财政部对我国原有会计准则作了系统性的修改,并制定了一系列新的准则,于2006年2月15日发布了包括《企业会计准则——基本准则》(以下简称《基本准则》)和38项具体准则在内的企业会计准则体系,同年10月30日,又发布了企业会计准则应用指南,实现了我国会计准则与国际财务报告准则的实质性趋同。

我国企业会计准则体系由基本准则、具体准则、会计准则应用指南和解释公告等

组成。其中,基本准则在整个企业会计准则体系中扮演着概念框架的角色,起着统驭作用;具体准则是在基本准则的基础上,对具体交易或者事项会计处理的规范;应用指南是对具体准则的一些重点难点问题作出的操作性规定;解释公告是随着企业会计准则的贯彻实施,就实务中遇到的实施问题而对准则作出的具体解释。

在我国现行企业会计准则体系中,基本准则规范了包括财务报告目标、会计基本假设、会计信息质量要求、会计要素的定义及其确认、计量原则、财务报告等在内的基本问题,是会计准则制定的出发点,是制定具体准则的基础。其作用主要表现为两个方面:一是统驭具体准则的制定;二是为会计实务中出现的、具体准则尚未规范的新问题提供会计处理依据。

在我国现行企业会计准则体系中,具体准则包括存货、长期股权投资、固定资产等 38 项准则,具体如表 1.1 所示。具体会计准则将分别在《初级企业财务会计》和《中级企业财务会计》中加以介绍。

表 1.1 企业会计准则——具体准则一览表

序号	具体准则名称	序号	具体准则名称
1	存货	20	企业合并
2	长期股权投资	21	租赁
3	投资性房地产	22	金融工具确认和计量
4	固定资产	23	金融资产转移
5	生物资产	24	套期保值
6	无形资产	25	原保险合同
7	非货币性资产交换	26	再保险合同
8	资产减值	27	石油天然气开采
9	职工薪酬	28	会计政策、会计估计变更和差错更正
10	企业年金	29	资产负债表日后事项
11	股份支付	30	财务报表列报
12	债务重组	31	现金流量表
13	或有事项	32	中期财务报告
14	收入	33	合并财务报表
15	建造合同	34	每股收益
16	政府补助	35	分部报告
17	借款费用	36	关联方披露
18	所得税	37	金融工具列报
19	外币折算	38	首次执行企业会计准则

1.2 财务报告及其目标

1.2.1 财务报告的概念及构成

1.2.1.1 财务报告的概念

财务报告是企业对外提供的反映企业某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营成果、现金流量等会计信息的文件。

根据财务报告的定义,财务报告具有以下几层含义:一是财务报告应当是对外报告,其服务对象主要是投资者、债权人等外部使用者,专门为了内部管理需要的、特定目的的报告不属于财务报告的范畴;二是财务报告应当综合反映企业的生产经营状况,包括某一时点的财务状况和某一时期的经营成果与现金流量等信息,以勾画出企业整体和全貌;三是财务报告必须形成一个系统的文件,不应是零星的或者不完整的信息。

财务报告是企业财务会计确认与计量的最终结果体现,投资者等使用者主要是通过财务报告来了解企业当前的财务状况、经营成果和现金流量等情况,从而预测企业未来的发展趋势。随着我国改革开放的深入和市场经济体制的完善,财务报告的作用日益突出,我国会计法、公司法、证券法等出于保护投资者、债权人等利益的需要,也规定企业应当定期编报财务报告。

1.2.1.2 财务报告的构成

财务报告包括财务报表和其他应当在财务报告中披露的相关信息和资料。其中,财务报表由报表本身及其附注两部分构成,附注是财务报表的有机组成部分,报表至少应当包括资产负债表、利润表和现金流量表等报表。小企业编制的报表可以不包括现金流量表。

1. 资产负债表

资产负债表是反映企业在某一特定日期的财务状况的会计报表。企业编制资产负债表的目的是通过如实反映企业资产、负债和所有者权益的金额及其结构情况,从而有助于使用者评价企业资产的质量以及短期偿债能力、长期偿债能力、利润分配能力等。关于资产负债表的介绍,详见本书第 12.2 节“资产负债表”。

2. 利润表

利润表是反映企业在一定会计期间的经营成果的会计报表。企业编制利润表的目的是通过如实反映企业实现的收入、发生的费用以及应当计入当期利润的利得和损失金额及其结构情况,从而有助于使用者分析评价企业的盈利能力及其构成与质量。关于利润表的介绍,详见本书第 12.3 节“利润表”。

3. 现金流量表

现金流量表是反映企业在一定会计期间的现金和现金等价物流入和流出的会计报表。企业编制现金流量表的目的是通过如实反映企业各项活动的现金流入、流出

情况,从而有助于使用者评价企业的现金流量和资金周转情况。关于现金流量表的介绍,详见本书第 12.4 节“现金流量表”。

4. 附注

附注是对在会计报表中列示项目所作的进一步说明以及对未能在这些报表中列示项目的说明等。企业编制附注的目的是通过在财务报表项目列示之外披露相关信息,以更加全面、系统地反映企业财务状况、经营成果和现金流量的全貌,从而有助于向使用者提供更为有用的信息,便于其作出更加科学合理的决策。关于附注的内容,详见本书第 12.6 节“附注”和每章后面的“知识链接”。

1.2.2 财务报告的目标

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作出经济决策。具体而言,财务报告目标包括下列两个方面:

1.2.2.1 向财务报告使用者提供决策有用的信息

企业编制财务报告的主要目的是为了满足不同财务报告使用者的信息需要,因此,向财务报告使用者提供决策有用的信息是财务报告的基本目的。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。如果企业在财务报告中提供的会计信息与使用者的决策无关,没有使用价值,那么财务报告就失去了其编制的意义。

根据向财务报告使用者提供决策有用的目标要求,财务报告所提供的会计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、债权人以及其他使用者正确、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;有助于使用者根据相关会计信息作出理性的投资和信贷决策;有助于使用者评估与投资 and 信贷有关的未来现金流量的金额、时间和风险等。

1.2.2.2 反映企业管理层受托责任的履行情况

在现代公司制下,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、有效地运用这些资产。尤其是企业投资者和债权人等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,以有助于评价企业的经营管理责任以及资源使用的有效性。

1.3 会计基本假设与会计基础

1.3.1 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。

1.3.1.1 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反映特定对象的活动,并将其与其他经济实体区别开来。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,在这种情况下,尽管企业集团不属于法律主体,但它确实是会计主体。

【例 1.1】 某母公司拥有 8 家子公司,母子公司均属于不同的法律主体,但母公司对子公司拥有控制权,为了全面反映由母子公司组成的企业集团整体的财务状况、经营成果和现金流量,就需要将企业集团作为一个会计主体,由母公司编制合并财务报表。

1.3.1.2 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。在持续经营的前提下,会计的确认、计量和报告应当以企业持续的生产经营活动为前提。明确这一基本假设,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。

【例 1.2】 某企业购入一台大型生产设备,预计使用寿命为 8 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,直至生产设备使用寿命结束。为此,企业的固定资产就应当根据历史成本进行记录,并采用折旧的方法,将历史成本分摊到预计使用寿命期间所生产的相关产品成本中。

在市场经济环境下,任何企业都存在破产、清算的风险,企业不能持续经营的可能性总是存在的。如果可以判断企业不会持续经营,就应当改变会计核算的原则和方法,并在企业财务报告中作相应披露。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,并仍按持续经营的基本假设选择会计核算的原则和方法,就不能客观地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量,误导财务报告使用者的经济决策。

1.3.1.3 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,不能等到企业在若干年后清算(包括破产)的时候最终核算一次盈亏。因此,就必须将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,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。而且由于会计分期,才产生了当期与以前期间、以后期间的差别,出现了权责发生制和收付实现制的区别,才使不同类型的会计主体有了记账的基准,进而出现了应收、应付、折旧、摊销等会计处理方法。

1.3.1.4 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。

货币是商品一般等价物,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。因此,为全面反映企业的生产经营和有关交易、事项,会计确认、计量和报告选择货币作为计量单位。