



21世纪立体化高职高专规划教材·财经系列

基础会计实务

景诚 郭贤 主编



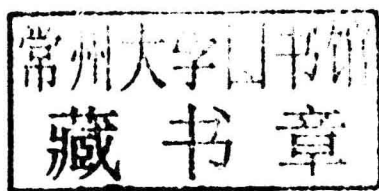
南京大学出版社



21 世纪立体化高职高专规划教材·财经系列

基础会计实务

景 诚 郭 贤 主 编
许燕萍 熊春梅 董继睿 副主编



南京大学出版社

内 容 简 介

本书是高职高专院校经济管理类专业的基础教学用书,主要包括认识会计、了解会计基础工作规范、设置账户和复式记账、填制与审核凭证、登记账簿、财产清查、编制财务会计报告、掌握会计账务处理程序、企业会计综合模拟实训 9 个项目。

本书本着理论知识“够用”的原则,注重基本技能的培养,重点突出,难度适中。每个项目正文前有“知识目标”和“技能目标”,通过“任务导入”,创设一定的学习情境,使学生明确本项目的学习目的。每个项目正文后有“项目小结”、“应知考核”和“技能训练”,使学生能更好地理解和掌握所学知识,对基本技能予以强化,为学习和理解后续课程打下扎实的基础。

本书可作为高职高专经济管理类专业会计基础课程的教材,也可作为会计人员上岗培训教材及自学参考用书。

图书在版编目(CIP)数据

基础会计实务 / 景诚, 郭贤主编. -- 南京:

南京大学出版社, 2011.2

21 世纪立体化高职高专规划教材·财经系列

ISBN 978-7-305-08062-3

I. ①基... II. ①景... ②郭... III. ①会计学—高等

学校: 技术学校—教材 IV. ①F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 014652 号

出版发行 南京大学出版社

社 址 南京市汉口路 22 号 邮 编 210093

网 址 <http://www.NjupCo.com>

出 版 人 左 健

丛 书 名 21 世纪立体化高职高专规划教材·财经系列

书 名 基础会计实务

主 编 景 诚 郭 贤

策划编辑 秦承俊

责任编辑 文幼章

编辑热线 010-62010948

审读编辑 王日俊

照 排 北京圣鑫旺文化发展中心

印 刷 盐城市华光印刷厂

开 本 787×1092 1/16 印张 20 字数 499.2 千字

版 次 2011 年 2 月第 1 版 2011 年 2 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-305-08062-3

定 价 36.00 元

发行热线 025-83594756 83686452

电子邮箱 Press@NjupCo.com

Sales@NjupCo.com (市场部)

* 版权所有, 侵权必究

* 凡购买南大版图书, 如有印装质量问题, 请与所购图书销售部门联系调换

前言

基础会计是会计类专业的基础课程,也是经济管理类各专业的公共必修课。为了适应会计专业高职教育的改革,达到高等职业教育培养高素质技能型人才的目的,我们通过总结多年会计教学与会计工作实践的经验,组织编写了本教材。

本教材结合了多年从事会计专业教学和工作的双师型教师的教学经验,改变原有的教材体系,以会计基本理论知识为依托,以会计工作流程为线索,采用项目导向教学方法,加大实际操作技能的训练,使学生在理论与实际相结合的教学过程中能够掌握会计基本操作技能,为后续专业课程的学习和参加会计从业资格考试打下坚实的基础。

本教材分为三大模块,9个项目。模块1为会计基础理论,含2个项目,引导学生认识会计和会计基础工作规范。模块2以会计核算专门方法为主线,模拟实际工作,其中项目3至项目7阐述了设置账户、复式记账、填制和审核凭证、登记账簿、成本计算、财产清查及编制财务会计报表的基本理论和基本操作技能。模块3为企业会计核算实务,其中项目8阐述了会计账务处理程序,项目9通过会计综合模拟实训使学生完成整个会计核算工作中证→账→表的业务流程,加快学生由学习型向实践型角色转换的速度。

本书的编写具有以下特点。

1. 教材内容与最新颁布的《企业会计准则》、《企业财务通则》保持一致,从专业术语到具体方法的运用统一、准确、规范。

2. 教材体系设计新颖,内容编排合理,符合高职教学的定位。改变了传统会计教材按理论知识本身的逻辑性和完整性进行组织的方式,以会计职业工作过程重构知识体系,整合具体教材内容,且项目排序符合学生的认知规律和课证融合、教学做一体的教学模式。

3. 以项目教学为导向,理实一体,重在应用,培养技能。以具体工作项目为载体,将会计原理、会计实务进行有机整合,把会计实际工作过程融入学习过程中,注重对学生实际操作技能的培养,以方便学生在实际工作中的应用。

本教材由景诚、郭贤担任主编,许燕萍、熊春梅、董继睿担任副主编,参加编写的人员有(以姓氏笔画为序)冯海、许燕萍、吴君、张陈燕、陈宏志、郭贤、袁园、景诚、董继睿、熊春梅。

在编写过程中,编者参阅了有关教材和文献资料,在此向有关作者致以诚挚的谢意。

由于时间仓促,水平有限,书中难免有不妥之处,敬请读者批评指正,以便改进。如果读者有其他意见或建议,欢迎向编者(ruppee@126.com)提出宝贵意见。

编者

目 录

模块1 会计基础理论

项目1 认识会计 / 2

1.1 会计概述 / 3

1.1.1 会计的概念 / 3

1.1.2 会计的职能 / 4

1.1.3 会计的目标 / 5

1.2 会计前提与会计信息质量要求 / 6

1.2.1 会计核算的基本前提 / 6

1.2.2 会计信息质量要求 / 9

1.3 会计对象和会计要素 / 12

1.3.1 会计对象 / 12

1.3.2 会计要素 / 13

1.4 会计等式 / 18

1.4.1 会计等式的含义 / 18

1.4.2 经济业务的发生对会计恒等式的影响 / 20

1.5 会计核算方法 / 21

1.5.1 设置会计科目和账户 / 21

1.5.2 复式记账 / 22

1.5.3 填制和审核会计凭证 / 22

1.5.4 登记账簿 / 22

1.5.5 成本计算 / 22

1.5.6 财产清查 / 22

1.5.7 编制财务会计报告 / 23

应知考核 / 24

技能训练 / 26

项目2 了解会计基础工作规范 / 28

2.1 会计法规体系 / 28

2.1.1 会计法律 / 29

2.1.2 会计行政法规 / 29

2.1.3 会计规章和地方性会计法规 / 30

2.2 会计工作组织 / 30

2.2.1 科学组织会计工作的意义 / 30

2.2.2 会计工作组织的内容 / 31

2.2.3 组织会计工作应遵循的要求 / 32

2.3 会计机构和会计人员 / 32

2.3.1 会计机构的设置 / 32

2.3.2 会计人员的主要职责 / 34

2.3.3 会计人员的主要权限 / 35

2.3.4 会计人员的专业职称 / 35

2.3.5 会计人员的工作交接 / 39

应知考核 / 40

技能训练 / 43

模块2 会计核算基本方法

项目3 设置账户与复式记账 / 45

3.1 会计科目与会计账户 / 46

3.1.1 会计科目 / 46

3.1.2 会计账户 / 49

3.2 复式记账 / 50

3.2.1 记账方法的概念和种类 / 50

3.2.2 复式记账法的原理 / 52

3.2.3 复式记账法的分类 / 52

3.3 借贷记账法 / 52

3.3.1 借贷记账法的记账符号 / 52

3.3.2 借贷记账法下的账户结构 / 53

3.3.3 借贷记账法下的记账规则 / 56

3.3.4 账户对应关系和会计分录 / 58



- 3.3.5 借贷记账法下的试算平衡 / 60
- 3.3.6 总分类账户和明细分类账户的平行登记 / 64
- 3.4 借贷记账法在工业企业核算过程中的应用 / 69
 - 3.4.1 工业企业基本经济业务概述 / 69
 - 3.4.2 资金筹集业务的核算 / 70
 - 3.4.3 供应过程业务的核算 / 73
 - 3.4.4 生产过程业务的核算 / 77
 - 3.4.5 销售过程业务的核算 / 84
 - 3.4.6 利润和利润分配业务的核算 / 89
 - 3.4.7 资金调整与退出业务的核算 / 93

应知考核 / 96

技能训练 / 99

项目4 填制与审核会计凭证 / 105

- 4.1 会计凭证概述 / 105
 - 4.1.1 填制与审核会计凭证的意义 / 106
 - 4.1.2 会计凭证的种类 / 106
- 4.2 原始凭证的填制与审核 / 107
 - 4.2.1 原始凭证的种类 / 107
 - 4.2.2 原始凭证的基本内容 / 111
 - 4.2.3 原始凭证的填制要求 / 112
 - 4.2.4 原始凭证的审核 / 113
- 4.3 记账凭证的填制与审核 / 114
 - 4.3.1 记账凭证的种类 / 114
 - 4.3.2 记账凭证的基本内容 / 116
 - 4.3.3 记账凭证的填制 / 116
 - 4.3.4 记账凭证的审核 / 119
- 4.4 会计凭证的传递与保管 / 119
 - 4.4.1 会计凭证的传递 / 119
 - 4.4.2 会计凭证的保管 / 120

应知考核 / 120

技能训练 / 123

项目5 登记账簿 / 124

- 5.1 会计账簿概述 / 124
 - 5.1.1 会计账簿的意义 / 124
 - 5.1.2 账簿的种类 / 125
- 5.2 会计账簿的设置与登记 / 129
 - 5.2.1 日记账的设置与登记 / 129
 - 5.2.2 分类账的设置与登记 / 132
- 5.3 会计账簿的规则 / 134
 - 5.3.1 会计账簿启用规则 / 134
 - 5.3.2 记账规则 / 135
 - 5.3.3 更正错账规则 / 136
 - 5.3.4 账簿的更换与保管规则 / 139
- 5.4 对账与结账 / 140
 - 5.4.1 对账 / 140
 - 5.4.2 结账 / 141

应知考核 / 141

技能训练 / 143

项目6 财产清查 / 146

- 6.1 财产清查概述 / 146
 - 6.1.1 财产清查的意义和种类 / 146
 - 6.1.2 财产清查的程序 / 148
- 6.2 货币资金的清查 / 149
 - 6.2.1 库存现金的清查 / 149
 - 6.2.2 银行存款的清查 / 151
- 6.3 往来款项的清查 / 153
 - 6.3.1 往来款项的清查方法 / 153
 - 6.3.2 往来款项清查结果的账务处理 / 153
- 6.4 实物资产的清查与调整记录 / 154
 - 6.4.1 存货的清查 / 154
 - 6.4.2 固定资产的清查 / 155

应知考核 / 157

技能训练 / 159

项目7 编制财务会计报告 / 161

- 7.1 财务会计报告概述 / 162
 - 7.1.1 财务会计报告的概念和作



用 / 162

7.1.2 财务会计报告的构成 / 163

7.1.3 财务会计报告的编报要求 / 165

7.2 资产负债表的编制 / 166

7.2.1 资产负债表的结构和内容 / 166

7.2.2 资产负债表的编制方法 / 168

7.2.3 资产负债表编制举例 / 170

7.3 利润表的编制 / 173

7.3.1 利润表的结构和内容 / 173

7.3.2 利润表的编制方法 / 174

7.3.3 利润表编制举例 / 175

7.4 现金流量表及所有者权益变动表的编制 / 176

7.4.1 现金流量表 / 176

7.4.2 所有者权益表 / 180

应知考核 / 183

技能训练 / 185

模块3 企业会计核算实务

项目8 掌握会计账务处理程序 / 190

8.1 账务处理程序概述 / 191

8.2 记账凭证账务处理程序 / 192

8.3 科目汇总表账务处理程序 / 193

8.4 汇总记账凭证账务处理程序 / 195

应知考核 / 198

技能训练 / 199

项目9 企业会计综合模拟实训 / 202

9.1 企业会计核算组织与操作 / 202

9.1.1 核算单位的基本情况 / 202

9.1.2 会计凭证的组织 / 202

9.1.3 账簿组织 / 203

9.1.4 报表组织 / 203

9.1.5 核算资料 / 203

9.2 企业会计综合模拟实训 / 205

9.2.1 根据原始凭证编制记账凭证 / 205

9.2.2 根据记账凭证登记日记账、明细账 / 247

9.2.3 根据记账凭证编制科目汇总表 / 276

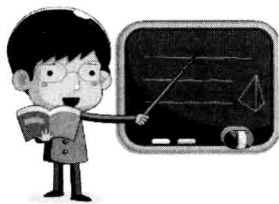
9.2.4 根据科目汇总表登记总账 / 277

9.2.5 根据总账及相关资料编制财务报表 / 289

技能训练 / 291

参考文献 / 309

模块1
会计基础理论



项目 1

认识会计



知识目标

- 理解会计的概念。
- 掌握会计核算的基本前提和会计信息质量要求。
- 掌握会计对象和会计要素的内涵。
- 掌握会计等式,理解会计等式表示的平衡关系。
- 了解会计的核算方法。

技能目标

- 充分理解会计核算的基本前提和会计信息质量要求。
- 理解会计要素的内在联系。
- 能够分析经济业务对会计恒等式的影响。

任务 导入

经济越发展,会计越重要。很多人选择从事会计职业,是看到它有良好的就业和
发展前景。但什么是会计?会计知识学起来是否容易?会计工作应该如何展开?初
学会计课程的学生肯定带有如此种种的疑问。

在我们的日常生活中,几乎每天都会遇到会计事项。例如,你要将每个月的收入
存入银行,定期或不定期从银行提取现金,购买生活必需品,支付水电煤气费,将这些
收支项目一笔笔地记下来,月终或年终在账本上盘算本期收支相抵有多少结余,实际
上这就涉及到了记账和算账的会计工作。因此,从日常生活出发,理解会计术语,了
解会计知识,有助于我们学好会计,更好地利用会计为自己和他人服务。

本项目先从介绍会计的基本知识入手,帮助会计初学者解决对会计的基本认识
问题。

1.1 会计概述

1.1.1 会计的概念

什么是会计,这是初学会计课程的学生首先要明确的概念。要理解会计的含义,先要了解会计的产生和发展过程。

会计是人类社会生产经营活动发展到一定阶段的产物,是随着人类社会生产的发展、科技的进步以及经济管理的需要而产生的。在人类历史发展的最初阶段,人们从事的生产活动极为简单,对生产过程中的耗费和成果,只凭头脑来记忆。随着生产的发展,生产规模不断扩大和社会化,单凭头脑记忆远不能满足生产管理的需要,人们开始采用结绳、刻石等非常原始和简单的形式记录生产活动,即“结绳记事”、“刻石计数”,古巴比伦、古埃及也以类似的方法做记录,通常把这种原始计算记录的方法称为会计的萌芽,是生产职能的附带部分。到了原始社会末期,生产力有了发展,剩余产品出现了,生产者忙于生产,无法兼顾会计工作,这时,会计逐渐从生产职能中分离出来,成为一种独立的职能,这标志着会计的诞生。

“会计”一词最早出现在我国西周,其基本含义是既核算日常的零星,又核算岁终的总和,朝廷中设有“大宰”、“司会”专门官职,主管朝廷的钱粮赋税等收支和管理大权,并建立“日成”、“月要”和“岁会”等报告文书,初步具备了旬报、月报、年报等会计报表的作用;春秋战国至秦朝,出现了“簿书”之类的账册。在古代埃及、印度及希腊等国,也逐步形成了具有各自特点的单式簿记方法体系。这一时期的会计采用的是单式记账方法,账户、账簿的设置很不完善,没有形成会计理论,处于会计发展的初始阶段。

我国唐宋时期,封建经济发展较快,会计账簿已有了序时账和分类账、总账和明细账的区别,并创建了“四柱结算法”,将财政收支分为元管、新收、已支、现在4个部分,用来计算财产的增减变化情况。明初把“四柱结算法”进一步概括为“四柱清册”记账法,根据“旧管(期初结存)+新收(本期收入)=开除(本期支出)+实在(期末结存)”的平衡公式进行结账,奠定了我国收付记账法的基础,并逐步形成我国的会计方法体系。明末清初,随着手工业、商业的发达和资本主义经济萌芽的产生,为适应商品货币经济的发展,在“四柱式”基础上,我国山西商人又创建了比较完善的“龙门账”,把全部账目划分为“进”(收入)、“缴”(支出)、“存”(资产)、“该”(负债)四大类,并运用“进-缴=存-该”方程式计算盈亏,设总账进行“分类记录”,编制“进缴表”和“存该表”,若两表计算结果一致,称之为“合龙门”。龙门账的创建标志着我国复式记账的萌芽,使我国的会计方法有了很大发展。

人类会计方法的演进,经历了由单式记账向复式记账转变的过程,这是社会经济发展的客观要求。到了清朝后期,我国从国外引入了借贷复式记账法。

借贷复式记账法与西方资本主义经济关系的产生和发展有着密切的联系。这一方法最早在商品货币经济比较发达的意大利佛罗伦萨产生。1494年意大利数学家、会计学家卢卡·帕乔利的《算术、几何、比与比例概要》一书在威尼斯出版发行,对借贷复式记账做了系



统的介绍,它标志着近代会计的诞生。近代会计经过几百年的发展,成为一门独立的经济管理学科。

到了20世纪50年代,随着会计的社会服务职能和内部管理职能的逐步分离,会计逐渐形成了独立的两大分支——财务会计和管理会计,这标志着现代会计的确立,从此会计核算手段也有了飞跃,会计电算化应运而生。实践证明,经济越发展,会计越重要。

综上所述,会计是以货币作为主要计量单位,运用专门方法对特定单位的经济活动进行全面、综合、连续、系统的核算和监督,提供会计信息,参与预测、决策、控制和分析的一种经济管理活动,是经济管理的重要组成部分。

1.1.2 会计的职能

会计的职能是指会计本身固有的功能,是会计本质的体现。对企业或单位的生产经营活动或业务活动进行核算和监督是会计的基本职能。

1. 会计核算职能

会计核算职能是指会计主要以价值形式对企业或单位发生的各项交易或事项进行确认、计量、计算、分析,为信息使用者定期提供以财务信息为主的经济信息的功能。作为经济信息系统的现代会计的分支之一的财务会计,其本质依旧是反映企业或单位的财务状况和经营成果。而会计核算这一会计的基本职能正是会计本质的体现。

会计核算职能具有如下基本特点。

(1) 会计核算以货币为主要计量单位

会计核算主要从价值量上反映各单位的经济活动状况。由于日常经济活动具有一定的复杂性,虽然会计可以采用货币量度、实物量度和劳动量度从数量上反映经济活动,但人们不可能单凭观察和记忆掌握经济活动的全面情况,也不可能简单地将不同类别的经济业务加以计量、汇总,因此,会计核算要从数量上反映各单位经济活动的全貌,需要以货币量度为主,以实物量度和劳动量度为辅,借助于一定的会计程序进行加工处理后生成的、以价值量表现的会计数据。

(2) 会计核算具有完整性、连续性和系统性

会计核算的完整性、连续性和系统性是会计资料完整性、连续性和系统性的保证。完整性、连续性和系统性三者缺一不可,相辅相成,它们之间的有机结合使会计的核算职能与其他经济核算的职能有了明显的区别。

(3) 会计核算对经济活动进行事前、事中、事后核算

随着管理对会计要求的提高,会计核算不仅仅包括对经济活动的事后核算,还应包括事前核算和事中核算。事前核算的主要形式是进行经济预测、参与决策;事中核算的主要形式是在计划执行过程中核算和监督相结合;事后核算是对已经发生的经济活动进行记录、核算和分析,并提供大量的经过加工处理的会计信息,反映经济活动的现实状况及历史状况,这是会计核算的基础。

2. 会计监督职能

会计监督职能是指利用会计核算所提供的会计信息,以国家有关的法律、法规和制度作

为会计确认的基本标准,对企业或单位的各项生产经营活动或业务活动实施监督控制的功能。会计监督职能的实施,能够有效地保证会计核算信息的正确和真实,因此会计监督职能同样是会计本质的体现。

会计监督职能的特点可简单概括如下。

- ① 主要利用各种价值指标进行货币监督。
- ② 会计监督包括事前、事中、事后监督。
- ③ 会计监督的依据是国家现行政策、法规、企业本身的经营决策和预算。
- ④ 会计监督必须建立国家、社会以及单位内部监督三位一体的体系。

会计核算职能与会计监督职能两者相辅相成,辩证统一地体现了会计的本质。会计核算基础是会计监督的基础,会计监督是会计核算的延续。没有会计核算,会计监督就失去了它赖以存在的基础;没有会计监督,会计核算所提供的会计信息质量就无法得到保证。

会计是随着经济的发展和生产力水平的提高而不断完善和发展的,会计的职能也是如此。除了传统的会计核算和会计监督基本职能外,现代会计的职能还包括评价经营业绩、参与经营决策和预测经营前景等职能。

1.1.3 会计的目标

《企业会计准则——基本准则》规定:“企业应当编制财务会计报告(又称财务报告,下同)。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。”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。投资者需要会计信息来帮助他们做出决策,比如决定是否应当买进、持有或者卖出企业的股票等投资决策;他们还需要会计信息来帮助其评估企业支付股利的能力等。根据对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,企业的各项收入、费用、利得和损失的金额及其变动情况,以及企业各项经营活动、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,从而有助于投资者正确、合理地评价企业的资产质量、偿债能力、赢利能力和营运效率,做出理性的投资决策,以及评估与投资有关的未来现金流量的金额、时间与风险等。

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。债权人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;政府及有关部门需要信息来监管企业的经济活动、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。



1.2 会计前提与会计信息质量要求

1.2.1 会计核算的基本前提

会计核算的基本前提又称会计假设,是进行会计核算需要解决的基本问题。会计的基本任务是为经济管理提供客观、合法、完整的会计信息。会计信息的生成、披露建立在一定的基本前提之下。会计核算前提是对会计信息的生成、披露环境的假定。一般来说,环境是不断变化的,在开放的环境中,不同的时间与空间会产生不同的会计信息,要保证信息可用,有必要对信息产生的空间与时间进行限定,如企业会计信息包含的空间范围有多大,应反映什么时间状态下的会计信息等。在我国 2007 年 1 月 1 日开始实施的《企业会计准则——基本准则》中,规定了会计信息生成、披露的 4 个基本前提,即会计主体、持续经营、会计期间和货币计量。

1. 会计主体

会计主体又称会计实体、会计个体,是指会计核算和监督的特定单位或组织。它规定了企业会计确认、计量和报告的空间范围。

一般而言,凡具有独立的、一定数量的资金,独立核算,自主经营,自负盈亏并编制财务报表的单位或组织就构成了一个会计主体。会计主体可以是一个有法人资格的企业,也可以是机关团体、企业内部的某一单位或一个特定组织。会计主体假设明确界定了从事会计工作和提供会计信息应采取的立场与空间活动的范围。

首先,明确了会计主体,才能将一个特定主体的经济活动与其他会计主体的经济活动区分开来,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不能加以确认、计量和报告。会计核算中涉及的资产、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,才能将一个特定主体的经济活动和主体所有者严格分开,换句话说,企业会计反映的只是企业的经济业务,而不是其所有者个人的理财业务。因此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。



小·贴士

会计主体与法律主体、纳税主体的区别

法律主体一般应是会计主体,但是会计主体并不一定是法律主体。例如,由自然人所创

办的独资与合伙企业,它们在业务上的种种行为仍然视为其个人行为,企业的利益、行为与个人的利益、行为是一致的,企业的财产和债务在法律上被视为业主或合伙人的财产和债务,不具有法人资格,但为了将企业的经济活动与其所有者个人的经济活动、其他实体的经济活动区分开,在会计核算上必须将其作为会计主体。再如,企业集团由若干具备法人资格的企业组成,各个企业既是独立的会计主体也是法律主体,但为了反映整个集团的财务状况、经营成果及现金流量情况,还应编制该集团的合并会计报表,企业集团是会计主体,但通常不是一个独立的法人。

另外,在多数情况下,会计主体是纳税主体,但也有特殊的会计主体不是纳税主体。从纳税的角度看,会计主体进行的经济活动属于纳税范围的,该会计主体要依法纳税,即为纳税主体;而会计主体所进行的经济活动不属于纳税范围的,则该会计主体就不是纳税主体。

2. 持续经营

持续经营假设是基于市场经济条件下,作为会计主体的企业存在着竞争,其经营的持续期间带有不确定性而提出的。结合具体的市场经济环境来看,由于竞争风险的存在,从绝对意义上说,没有一个企业能够无限期经营下去,但企业何时遇到非持续经营的情况并不确定,在这种情况下,企业如何提供信息?提供何种信息?从企业的主观愿望、企业所有者的愿望角度分析,都期望企业能够长期存在下去,基于这种愿望,提出了持续经营的假设。

持续经营是指假定在可以预见的未来,会计主体将根据正常的经营方针和既定的经营目标持续经营下去,即在未来的经营活动中不会破产清算,而是能无限期地连续经营下去,所持有的资产将正常营运,所负有的债务将正常偿还。它对企业会计信息生成、披露的时间状态进行了限定。

是否坚持持续经营,对企业生成什么样的会计信息有很大影响。比如就固定资产而言,坚持持续经营的会计假设,就意味着固定资产将长期发挥作用,服务于若干个生产周期,从而能按照一定的方法提取折旧,将固定资产成本系统分摊到各年度中去;如果判断企业不久将会倒闭或清算,那么就不具备持续经营状态,就不能使用固定资产折旧的方法,而应一次性将固定资产价值转入清算状态。

3. 会计分期

会计分期,也称会计期间,是指为及时提供企业财务状况、经营成果和现金流量等会计信息,将企业在持续经营期间的经营活动划分为一个个连续的、长短相同的期间,定期确定收入、费用、利润、资产、负债和所有者权益,结算账目,编制财务报表及对会计信息进行比较和分析。会计分期是持续经营基本前提的补充。

会计分期假设是对会计工作时间范围的具体划分。一般来讲,会计期间划分得越短,反映经济活动的会计信息质量就越不可靠。当然会计期间的划分也不能太长,太长会影响会计信息使用者及时使用会计信息的需要。一般将会计期间分为年度和中期。中期是指短于一个完整的会计年度的报告期,如半年度、季度和月度。我国以公历年度作为会计年度,即每年的1月1日至12月31日为一个会计年度。

明确会计分期对会计核算有重要影响。由于会计分期,才产生了当期与其他期间的差别,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,进而出

现了应收、应付、预收、预付、折旧、摊销等会计处理方法。



·小贴士

会计核算基础——权责发生制与收付实现制的选择

权责发生制,也称应收应付制,是指以收入和费用是否已经发生为标准来确认收入和费用归属时期的一种会计处理方法。在权责发生制下,凡属本期已获得的收入,不管是否已收到现款均作为本期的收入处理;凡属本期应负担的费用,不管是否支付了现款都作为本期的费用处理。反之,凡不应归属于本期的收入,即使现款已经收到并且已经入账也不作为本期收入处理;凡不属于本期的费用,即使已付了现款并且已登记入账也不作为本期费用处理。

在权责发生制下,应归属本期的收入和费用,不仅包括本期实际收到的收入和实际支出的费用,也可能包括下期收到的收入和支付的费用,还可能包括在上期已经取得的收入和付出的费用。所以在会计期末要确定本期的收入和费用,必须根据账簿记录按照归属原则对账簿记录进行调整(见表 1-1)。

表 1-1 权责发生制下收入和费用的归属期确认

会计要素	收 入			费 用		
经济业务事项	本期销售商品,本期收到货款	本期销售商品,本期未收到货款	前期销售商品,本期收到货款	本期发生费用,本期付款	本期发生费用,本期未付款	本期支付款项,不属于本期费用
归属期	本期收入	本期收入	前期收入	本期费用	本期费用	不属于本期费用

收付实现制,也称实收实付制,是以款项的实际收付为依据来处理经济业务、确定本期收入和费用、计算本期盈亏的会计处理方法。在现金收付的基础上,凡在本期实际以现款付出的费用,不论其是否在本期收入中获得补偿均应作为本期应计费用处理;凡在本期实际收到的现款收入,不论其是否属于本期均应作为本期应计的收入处理;反之,凡本期还没有以现款收到的收入和没有用现款支付的费用,即使它归属于本期,也不作为本期的收入和费用处理(见表 1-2)。

表 1-2 收付实现制下收入和费用的归属期确认

会计要素	收 入			费 用		
经济业务事项	本期销售商品,本期收到货款	本期销售商品,本期未收到货款	前期销售商品,本期收到货款	本期发生费用,本期付款	本期发生费用,本期未付款	本期支付款项,不属于本期费用
归属期	本期收入	不属于本期收入	本期收入	本期费用	不属于本期费用	本期费用

比较两种会计核算基础,收付实现制是根据收入费用的实际支付期来规定的会计确认基础,权责发生制是根据收入费用实际发生期来规定的会计确认基础。根据权责发生制进行收入和成本费用的核算,能够更加准确地反映特定会计期间真实的财务状况和经营成果。

我国《企业会计准则——基本准则》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。

4. 货币计量

货币计量是指会计确认、计量和报告时采用货币作为统一的计量单位,反映会计主体的生产经营活动。在会计核算过程中之所以选择货币作为计量单位,是由货币本身的属性决定的。货币是商品的一般等价物,具有价值尺度、流通手段、储藏手段和支付手段等特点。用货币作为计量单位,能全面地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量等会计信息。

会计核算中计量用的货币称为记账本位币。在我国,企业通常以人民币为记账本位币。业务收支以人民币以外的货币为主的企业,也可以选定其中一种货币为记账本位币,但编制财务报告时应当折算为人民币。在境外设立的中国企业向国内有关部门报送财务会计报告时,也应当折算为人民币。

总之,会计核算的4项基本前提,具有相互依存、相互补充的关系。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手段。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,就不会有现代会计。

1.2.2 会计信息质量要求

会计核算的目标是为财务报告使用者提供会计信息,便于他们决策参考。无论提供什么内容的会计信息和以什么方式提供会计信息,必须保证会计信息的质量。不真实或质量低劣的会计信息,对于决策没有多少参考价值,甚至有害。因此会计信息的质量是会计信息的根本。《企业会计准则——基本准则》提出了8条会计信息质量要求,即可靠、相关、明晰、可比、实质重于形式、重要、谨慎、及时,以它们作为衡量会计信息质量高低的标准。

1. 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。为了贯彻真实性要求,企业应当做到以下几点。

① 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。

② 在符合重要性和成本效益原则的前提下,保证会计信息的完整性,其中包括应当编报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。

2. 相关性

相关性要求企业提供的会计信息应当与财务报告使用者的经济决策相关,有助于财务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。

会计信息质量相关性的要求,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要。相关性是以真实性为基础的,两者之间并不矛盾,不应将两者对立起来。也就是说,会计信息在真实性的前提下,尽可能地做到相关性,以满足投资者等财务报告使用者的决策需要。

3. 明晰性

明晰性又称可理解性,要求企业提供的会计信息应当清晰明了,便于财务报告使用者理解和使用。若要使用者有效地使用会计信息,就要让其了解会计信息的内涵,弄懂会计信息的内容,这就要求财务报告所提供的会计信息应当清晰明了、易于理解。但是,会计信息毕竟是一种专业性较强的信息产品,在强调会计信息的明晰性要求的同时,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,但其对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。

4. 可比性

可比性要求企业提供的会计信息应当具有可比性,这主要包括两层含义。

① 纵向可比,即同一企业不同时期可比。为了便于投资者等财务报告使用者了解企业财务状况、经营成果和现金流量的变化趋势,比较企业在不同时期的财务报告信息,全面、客观地评价过去、预测未来,从而做出决策,会计信息质量的可比性要求同一企业不同时期发生的相同或者相似的交易或者事项,应当采用一致的会计政策,不得随意变更。但是满足会计信息可比性要求,并非表明企业不得变更会计政策,如果按照规定或者在会计政策变更后可以提供更可靠、更相关的会计信息,则可以变更会计政策。有关会计政策变更的情况,应在附注中予以说明。

② 横向可比,即不同企业相同会计期间可比。为了便于投资者等财务报告使用者评价不同企业的财务状况、经营成果和现金流量及其变动情况,会计信息质量的可比性要求不同企业同一会计期间发生的相同或者相似的交易或者事项,应当采用规定的会计政策,确保会计信息口径一致、相互可比,以使不同企业按照一致的确认、计量和报告要求提供有关会计信息。

5. 实质重于形式

实质重于形式要求企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告,不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。

企业发生的交易或者事项在多数情况下其经济实质和法律形式是一致的,但在有些情况下也会出现不一致。例如,以融资租赁方式租入的固定资产虽然从法律形式来讲企业并