

# 第一章 财务会计的基本理论

## 第一节 会计理论的概念与分类

### 一、会计理论的概念

国际上对会计理论有各种各样的表述，其中下面的两种表述值得重视。其一：“理论是指某一研究领域的通用观念构成的前后一贯的假设性、概念性和实用性原则。而会计理论则是以会计的一套原则为形式的逻辑推理，这些原则用来评价会计事务所依据的通用观念和指导下程序的开拓。”<sup>①</sup>其二：“会计理论是以会计职能为主，以财务报表为中心，来处理会计的目的和规定会计行为的本质，作为检验行为是否妥当的尺度。”<sup>②</sup>马克思主义认为：人们的社会实践是对外界认识的真理性的标准，理论的基础是实践，又反过来为实践服务。

根据以上各种论述，可将会计理论的概念表述为：会计理论是会计实践的理论抽象和逻辑推理，这种抽象和推理，应该有一个通用的观念；应该以会计原则的形式表现出会计目的、会计假设、会计概念和会计实践性标准等观点的前后连贯的整体；应该以会计的职能为主，以财务报表为中心表现出会计方法等行为的本质，能

（美）Eldon S. Hendri Ksen. Accounting Theory, 1977

②（日）高松和男，会计学概论，同文馆，1983

够用来指导和检验会计实践，并通过实践得到进一步发展。

会计理论的结构（理论框架），即会计理论的构成和体系，一般以会计的基本理论为主，从会计的定义和目的出发，明确会计的性质、对象、要素、职能、任务和作用，规范会计的指导思想和工作规则，具体化为会计原则或准则、工作程序和方法等。

## 二、会计理论的分类

会计理论可以按不同的标准进行分类，下面介绍几种主要分类方法。

### （一）按会计理论形成的目的分类

会计理论按其形成的目的划分，有机制性、结构性、理论、解释性理论和行为性理论。

机制性（结构性）理论，主要是论述会计准则或实务的各种机制或结构，如何处理会计事务以及如何列示财务报表的结构等的理论。西方学术界对公认会计原则和会计程序、方法的论述，多属于这类理论。

解释性理论，主要是用经济学的概念来解释会计实务各种问题的理论，如用马克思的劳动价值论  $c+v+m$  来解释成本和分配等理论，便属于这类理论。

行为性理论，又称应用性理论，主要是用来指导会计行为的理论。这种理论强调会计信息使用的需要和会计信息、财务报表对决策的影响等的有用性。研究会计数据与社会效益之间的联系，是这种理论研究的新发展。

### （二）按会计理论的性质分类

会计理论按理论本身的性质划分，有描述性理论和规范性理论。

描述性理论，是对会计实务中的各种惯例进行说明和论证。例如，描述会计信息如何确认和计量、财务报表如何列示等。西方会

计界在 20 世纪 70 年代以前的传统会计理论，多属于这类理论。

规范性理论，即从会计实践的基础上总结出符合逻辑的规律，并进行推理，形成理论概念，以规范会计实务的理论。例如，美国财务会计准则委员会 1978 年至 1985 年所发表的《财务会计概念公告》和国际会计准则委员会于 1989 年所发表的《编制和呈报财务报表的结构》，便属于这类理论。

### （三）按会计理论研究的对象分类

会计理论按其研究的对象划分，有静态理论和动态理论。

静态理论，是以财产计算为会计对象来展开研究的理论，按静态理论，认为会计的目的是正确地计算财产的价值，为表示财产状况而编制资产负债表，会计要素的计量和会计方法，也是围绕着财产的正确计价或力求符合市价来研究的。传统的会计理论属于这类理论。

动态理论，是以资产和权益在经营中的运动过程为会计对象来展开研究的理论。按动态理论，认为会计的目的是经营成果计算，表示经营成果计算的财务报表是损益表，在复式记帐的前提下，于编制损益表的同时，也能产生资产负债表，但这种资产负债表是经营成果的对照表，是损益表的补充。对会计要素的计量和会计方法，是围绕着资产和权益的流动或现金流来展开研究的。现代会计理论多属于这类理论。

### （四）按会计理论形成的方法分类

会计理论按其形成的方法划分，主要有归纳法、演绎法、系统法和实证法等形成的理论。

用归纳法形成的理论，是从许多具体的会计实务中总结归纳出的会计理论。例如，美国注册公共会计师协会的会计程序委员会，便采用归纳法从现有的会计实务或惯例中去发现会计原则而形成会计理论。

用演绎法形成的理论，是从一定的目的和假设出发，以首尾一

贯的和逻辑严密的推理，推导出合理的理论。例如，美国财务会计准则委员会所发表的《财务会计概念公告》便是用演绎法形成的会计理论。

用系统法形成的理论，是用系统论原理和方法来研究形成的会计理论。采用这种方法，首先要确定会计系统的目的、范围和结构，研究会计的若干组成要素以及各要素之间的关系，并形成达到一定目的而构成相互联系的各要素的有机整体。

用实证法形成的理论，是用实用主义的推理方法来研究形成的会计理论，也就是根据能够证实的效果来选择会计的概念和方法技术。例如，稳健性原则对企业有利，尽管不尽合理，也被普遍采纳应用。

## 第二节 财务会计概念结构

财务会计概念结构 (Conceptual Framework for Financial Accounting, CF) 也称为财务会计概念框架，是会计理论的重要组成部分，是用来指导和评价会计准则或会计实践的基本理论框架。此会计术语源于美国财务会计准则委员会。该会成立伊始，便宣布将从事财务会计概念体系 (Conceptual Framework) 的研究，认为，为了推动和指导各项财务会计准则，首先应将财务会计的各种目的和概念确定下来。于是便从 1978 年 11 月起陆续发表了 6 辑《财务会计概念公告》即第 1 辑《企业编制财务报告的目的》(1978 年 11 月)；第 2 辑《会计信息的质量特征》(1980 年 5 月)；第 3 辑《企业财务报表的各种要素》(1980 年 5 月)；第 4 辑《非盈利组织编制财务报告的目的》(1980 年 12 月)；第 5 辑《企业财务报表项目的确认和计量》(1984 年 12 月)；第 6 辑《财务报表的各种要素》(1985

年 12 月)。其中第 3 辑已被第 6 辑所替代 实际为 5 辑。这 5 辑《概念公告》构成了美国迄今为止的财务会计概念结构的内容。

美国财务会计准则委员会曾对财务会计概念结构下过这样的定义：

“概念结构是一个章程，一套目标与基本原理互相关联有内在逻辑性的体系。这个体系能导致前后一贯的（会计）准则，并指出财务会计与财务报表的性质、作用与局限性。目标阐明会计的目的和意图。基本原理指会计的基本概念，它们指引应予会计处理的事项的选择，各项事项的计量，以及汇总并使之传递给利害关系集团的手段。由于这类概念派生其他概念，在制定、解释和应用会计与报告准则时又必须反复地引用它们。在这个意义上这类概念是基本的。<sup>①</sup>

关于财务会计概念的基本内容，美国财务会计准则委员会《财务会计概念公告》第 1 辑指出：财务报告的目的是向企业投资人和债权人提供有用的信息，包括：①对投资和信贷决策提供有用的信息；②对估计现金流量（金额、时间和偶然性）前景的信息；③对资产、负债和业主权益及其变动情况的信息。在第 2 辑中为了保证会计信息的决策有用性，而规定了一些信息质量特征。这些特征包括：可理解性、可靠性（构成因素：真实性、中立性、可核实性）相关性（构成因素：及时性、预测性、反馈性）可比性（包括一贯性）重要性和效益性等。在第 6 辑中主要规定了各种会计要素及其定义以及权责发生制会计与有关概念。主要会计要素的定义：资产——资产是可能的未来经济利益，它是会计主体从已经发生的交易或事项所取得或加以控制的。② 负债——负债是将来可能放弃的经济利益，它是会计主体由于已经发生的交易或事项，将来要向

<sup>①</sup> “Scope and Implications of Conceptual Framework Project” (FASB Dec. 2, 1976, p. 2)。转引自葛家澍主编《中级财务会计》，辽宁人民出版社，1994 年 10 月第 1 版第 25 页

其他个体转交资产或提供劳务的现有义务。 权益或净资产——权益或净资产是以会计主体的资产减除其负债的余额。 业主投资——业主投资是在特定企业里权益的增加。 ⑤业主所得（派给业主款）——业主所得是在特定企业里权益的减少。 ⑥综合收益——综合收益是企业在报告期内，从业主以外的交易以及其他事项和情况中所产生的权益变动，包括除业主投资和所得外，一切权益上的变动。⑦营业收入——营业收入是企业在其持续的、主要或核心的业务中，因销售商品或提供劳务而增加的资产或因此清偿的负债。⑧费用——费用是会计主体在其持续的、主要或核心的业务中，因取得商品或劳务而付出或耗用的资产，或因此承担的负债（或两者兼有）。⑨溢余（利得）——溢余是企业来自营业收入或业主投资以外的权益（净资产）的增加。⑩损失——损失是企业除费用或业主所得以外的权益（净资产）的减少。对权责发生制会计该公告指出：权责发生制会计企图将交易与其他事项和情况，在其发生期内所产生的现金后果（Cash Consequences）作为交易与其他事项和情况影响某一个体财务上的结果来加以记录，而不把财务结果仅限于某个体收入或付出现金的那一报告期。权责发生制会计注重的是某一个体之取得产品或劳务，并用以生产和推销其他产品或劳务。权责发生制不仅以现金交易为其基础，而且也以赊帐交易、物物交换、非互惠转交的产品或劳务、物价变动、资产或负债形态的变动等为其基础。由于权责发生制会计企图在非现金事项和情况发生时就予以确认，因而它不仅涉及应计项目，也涉及递延项目，包括分配和摊销在内。进而对相关的概念、实现和确认、配比和分配等作了说明。在第 5 辑中，规定了企业各种财务报表项目的确认标准和可计量性。其主要内容包括：①财务报表、财务报告和确认；②财务报表与财务报告的目的；③整套财务报表；④财务报表的用途和局限性；⑤个别财务报表——资产负债表、收益表、现金流量表、业主投资和业主所得表；⑥基本确认和计量标准等。

在美国《财务会计概念公告》中没有包括会计的基本假设。西方会计界都把会计的基本假设作为由财务会计的环境所决定的对会计特征有重要影响的基本概念。

近些年来，对财务会计概念结构的研究，并不限于美国，国际会计准则委员会、联合国经社理事会跨国公司委员会、英国、加拿大、澳大利亚、日本等，都在不同的深度、广度上对概念结构进行了研究。我国 1993 年 7 月 1 日开始执行的《企业会计准则》属于基本准则，也具有会计概念结构的性质。

国际会计准则委员会于 1989 年 7 月公布了《编制和呈报财务报表的结构》，其中包括：财务报表的目标、基本假设、财务报表的质量特征、财务报表的要素的定义、确认和计量以及资本和资本保全概念。从这个理论体系看，与美国《财务会计概念公告》的体系基本一致，所不同者，国际会计准则委员会的《结构》体系中还在财务报表的目标之后阐述了“权责发生制”和“持续经营”两条基本假设，并在最后阐述了“资本和资本保全概念”。

我国《企业会计准则》是按照这样的理论体系形成的，即：①会计基本假设（会计主体、持续经营、会计分期和货币计价）；②会计一般原则（客观性、相关性、可比性、一贯性、及时性、明晰性、权责发生制、配比性、谨慎性、实际成本、划分收益性支出与资本性支出、重要性等原则）；③会计要素的确认、计量和报告（资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润等要素）；④会计报表的基本内容和要求（资产负债表、损益表、财务状况变动表（或现金流量表）和会计报表的附表）。

### 第三节 会计的基本假设

#### 一、会计假设的概念

会计假设是在商品经济条件下，开展会计活动建立会计信息系统或要求提供决策有用的信息的基本前提条件。20世纪50年代后期以来，在西方的会计文献和教材中，多探讨或论述了各种会计假设，其中包括会计主体、持续经营、会计期间和货币计量的基本假设。会计的基本假设，体现出现代财务会计的一系列最基本的特征。

会计假设 (Accounting Postulates, Accounting Assumptions) 的概念，最早是由美国著名会计学家佩顿 (W. A. Paton) 在 1922 年出版的《会计理论》中提出论述的。他认为现代会计不但要在许多场合下进行估计和判断，并且会计的全部结构建立在一系列的假设的基础之上。换言之，就是要有一些基本前提和假设支持会计人员对价值、成本和收益等作出特定的结论。如果没有一定的假设，会计实务就不可能顺利地进行。佩顿提出的会计假设，对美国会计理论的发展产生了重大的影响。

1961 年美国注册公共会计师协会的会计研究部由首届主任莫里斯·穆尼茨完成的第 1 号《会计研究论文集》中所发表的“会计的基本假设”是研究会计基本假设的代表著作，将会计的基本假

①在西方的会计论著中对会计假设术语的使用多不一致，Postulates 和 Assumptions 往往不加解释相互混用。在我国对两词也有不同的译法，有的统译为“会计假设”或“会计假定”，也有的将 Postulates 译为“假定”，将 Assumptions 译为假设。日本一般统译为“会计公准”。本书一律使用“假设”。

设分为 3 类 14 项。在 1962 年穆尼茨与罗伯特·T·斯普劳斯合作完成的第 3 号《会计研究论文集——企业广泛适用性会计原则》中便根据第 1 号《论文集》“会计的基本假设”来确定了一系列会计原则。可见，会计假设是会计原则的基础概念和依据。

在国际上对会计假设在概念上的认识和使用上颇不一致，虽然美国的上述第 1 号《论文集》认为会计假设是指导会计原则和会计实务的基础和先决条件，但也有人认为会计假设只是会计人员在具体经济环境下对尚未未知的事务所作出的合理的假设。如果没有更好的假设来代替，这种会计假设便会适用下去逐步得到“公认”。这种概念与会计原则从属于会计假设的概念正好相反。

日本高松和男认为：“在现代会计中，会计之所以成立，一般认为存在着作为有关会计诸原则构成基础前提的若干重要的公准 (Postulates)。不去认识这种公准，对现代会计的本质和构造就无法理解，对有关会计问题就无法充分解决。”“这样的会计公准，如果与会计原则联系起来看，便更加感到有很大的意义。会计公准是会计诸原则的基础前提条件，会计原则必须适应会计公准的要求。”<sup>①</sup>

本书认为会计假设是指导会计原则和会计实务的理论基础和先决（前提）条件，体现了财务会计的基本特征，会计原则从属于会计假设。例如，会计主体的假设，限定了会计应以企业发生的各项经济活动为对象，区分了业主或投资者本身的经济事项；每一会计主体的会计，应以企业持续经营为前提；会计应当划分会计期间分期结算盈亏和编制会计报表；会计应以统一的货币单位并假定在币值稳定不变的条件下进行记录与计算经济活动等，没有这些假设条件，会计原则或准则以及会计实务便无从确定和进行。

<sup>①</sup>（日）高松和男，会计学概论，（三订版）东京同文馆出版株式会社，1983，P.13

## 二、会计假设的体系

会计假设的体系，各国的有关研究或规定颇不一致。

美国 1961 年在《会计研究论文集》第 1 号“会计的基本假设”中分为 A、B、C 3 类 14 项：

A 类是由环境所产生的假设共 5 项：

假设 A-1 数量化；

假设 A-2 交换；

假设 A-3 主体（包括经济主体的辨认）；

假设 A-4 分期（包括分期的说明）；

假设 A-5 计量单位（包括货币单位说明）。

B 类是根据会计本身特点而导致的 4 项补充说明：

假设 B-1 财务报表与 A-1 有联系）；

假设 B-2 市场经济与 A-2 有联系）；

假设 B-3 主体（即会计主体与 A-3 有联系）；

假设 B-4 暂时性与 A-4 有联系，在相对短暂的分期的结果是短暂的，因为不论何时都需要在过去、现在和未来期间进行分配）。

C 类是必要的假设，也有 5 项：

假设 C-1 连续性（包括修正主体寿命有限的概念）；

假设 C-2 客观性（指不能在会计要素的变化应予计量之前予以确认）；

假设 C-3 一致性（指在特定主体采用的会计程序必须能恰当计量它的情况与活动，并保持各期会计程序的一致）；

假设 C-4 稳定单位（指会计报告必须以稳定计量单位为基础）；

假设 C-5 披露 (指会计报告必须披露不致误导的足够信息)。①

美国《会计师百科全书》根据美国会计学会在 1948 年提出的会计原则的 5 个基础条件,提出 5 项会计假设即:充分反映;经营假设;③计量假设;④传递假设;⑤公允假设。

日本高松和男在所著《会计学概论》中,提出:①会计主体假设;②持续经营假设;③会计期间假设;④货币计量假设。

国际会计准则委员会在 1975 年 1 月公布的《国际会计准则》第 1 号“会计政策的揭示”中所确认的基本会计假设为:①持续经营;②一致性;③权责发生制。但在 1989 年 7 月公布的《编制和呈报财务报表的结构》中只提及“权责发生制”和“持续经营”两项基本假设。

本书认为我国《企业会计准则》中,所采用的会计主体、持续经营、会计期间、货币计量的基本会计假设体系,符合现代国际会计惯例中所常见的体系,其逻辑性是比较强的。

### 三、会计假设的基本内容

#### (一) 会计主体的假设

会计主体 (Accounting Entity) 也称会计实体,是一个特定的个体。这一假设认为,会计主体所判断和处理的经济业务,是一个特定个体的经济业务,而不是业主个人或投资者的经济业务,也不是其他主体的经济业务。会计主体是计量和报告企业各种经营活动信息而设定的范围,也可以称为“会计单位”(Accounting Unit),一般按法律上独立经营的企业来设定,但它并不局限于企业对政府机关、事业单位、社会团体等也可以成为会计主体。法律上的一个法人企业,并不限于一个会计主体。在一个企业内部的分

转引自葛家澍主编,《中级财务会计》,辽宁人民出版社,1994年10月第1版, P. 31

公司、事业部或其他分支机构，如果在会计上有它的独立性（独立记录、计算和综合经济活动并编制会计报表），也可以成为会计主体。在这种情况下，总公司作为一个会计主体，要根据下属会计主体的个别会计报表汇总编制总体的会计报表。

还有企业集团和控制子公司的母公司，集合了若干个法律上的独立企业，企业集团或控股公司从整体上说，构成了实质上的一個经济实体，因而也必须作为一个整体的会计主体，将各个子公司分散公布的个别会计报表，合并起来编制合并会计报表，表明整体的经营业绩和财务状况。

随着会计主体假设的发展，又形成了会计主体理论。在国际上会计主体的理论，一般可分为资本主理论和企业主体理论。

### 1. 资本主理论 (Proprietary Theory)

资本主理论，认为会计主体是资本主（股份公司则是股东），以资本主为中心去判断和处理会计事务，从而认为会计主体的一切资产都是资本主的财产，一切负债都是资本主应负担的债务，资产大于负债的差额是属于资本主的纯财产。会计的目的是以纯财产为中心，计量其增减变化。

资本主理论是在 14 世纪到 20 世纪初形成的。当时的历史背景是以产业革命为契机，企业由小规模向大规模过渡，但股份公司制度尚不发达，大部分企业以自有资本为中心进行经营，所以在会计上以自有资本为中心进行计量与报告经济信息，形成资本主理论是很自然的。以后，随着股份有限公司的产生和发展，企业的所有权和经营权的分离，资本主理论便向代理人理论发展。

代理人理论是将资本主为中心的立场，向股份公司扩展，认为股份公司是普通股股东的集合体，是股东的代理人，会计主体则是从事经营活动的组织体。认为会计主体的资产是股东的财产，负债和风险由股东承担，利润是股东的利润，应全部归股东所有。这种理论，适应了股份有限公司的资本主理论。

## 2. 企业主体理论 (Entity Theory)

企业主体理论是以企业的自身作为主体的基础，从这个主体出发来判断和处理会计事务。认为会计主体的资产为“企业自身”所有，负债和资本都是“企业自身”的资金来源，形成的利润，在未分配给股东前也是“企业自身”的利润。企业所编制的会计报表，则是主体向权益者所作的报告，这种理论代表了现代会计的主体理论。

### (二) 持续经营的假设

持续经营(Going Concern)的假设，是指预见会计主体的经营活动，将在正常的条件下，连续不断地长期持续下去。在这个假设前提下，考虑会计原则、会计制度和判断、处理会计事务等。

对持续经营的假设，如果将现代的企业形态与中世纪的企业形态相比，便可看出它明显的变化。在中世纪对外贸易出口商业发展的初期，多进行单项交易的营业，进行一项交易从投资到交易完结投资收回为止，便是企业的生命期。因而当时的会计，多从清算个别交易的成果出发，进行个别会计计算。此时期不存在持续经营的假设。以后随着经济的发展，企业的形态便将一个个交易有机地结合在一起，向连续经营的形态发展，在会计上便形成了连续性的计算。企业经营活动的连续性，逐渐发展成为会计的前提假设，构成了会计的基础概念和基础结构。

### (三) 会计期间的假设

会计期间 (Accounting Period) 也称为会计分期，是在持续经营的前提下，人为地将企业的经营活动划分为一个个期间，分期计算与报告经营业绩和财务状况。按年划分的会计期间为会计年度，在年度之内还可划分为季度和月份。会计年度一般与日历年度一致，也有的国家采用非日历年度，或按照特定的目的采用日历年度和非日历年度的两种分期。

会计期间的假设，与其他基本假设一样，是确定一系列会计原

则、方法和程序的理论基础，在持续经营假设条件下，会计分期有利于及时提供短期的会计信息，提高会计信息的决策有用性，以便满足宏观和微观经济管理的需要，满足投资人和债权人投资决策的需要。

由于会计期间假设的形成，又引出了有关期间损益计算和资产、权益计价中的许多理论与实务问题。在会计期间假设条件下，由于将企业的永续性生命，进行人为地分期，为了编制期间的会计报表，对购建的各种资产的实际成本要将已消耗部分和未消耗部分进行合理分配。已消耗部分的实际成本作为费用计入损益表与收入相配比计算盈亏；未消耗部分的实际成本作为资产反映于资产负债表。因而这个基本假设便制约着如何进行资产的成本分配和计价，如何计算与处理折旧，如何计算产品或商品的成本，如何使费用与收入配比正确地计算成本与盈亏等问题。

#### （四）货币计量的假设

货币计量(Money Valuation)也称货币计量单位(Monetary Unit)的假设就是成为会计对象的资产、负债、资本、费用、收入和利润，都要求以货币为共同的计量单位，进行货币计价。

货币计量的概念，实质上是对异质的资产和权益，必须使之同质化以后加以表示，以货币为象征性的标志，将种种具体的资产与债权人、投资人的权益统一起来，表示出企业实体与债权人、投资人的关系。

在货币计量的假设条件下，是以货币单位的稳定为前提的。如果货币单位不稳定，将各种会计事项同质化便没有意义。货币单位的稳定，与持续经营的假设是有密切联系的。由于企业持续经营，对会计事项一旦形成货币计价，以后也必须继续以货币进行计价与记录，要求有持续性。从这一点出发，货币单位是必须稳定的。这样，又派生出货币单位稳定的假设。事实上世界各国的货币价值，从长远的期间看是不稳定的。在币值不稳定的条件下，以货币计量

的会计信息，就降低了可信赖的程度。这样，如何消除因货币贬值对会计信息的影响，便受到会计界的关注，因而产生了物价变化会计。这一问题将在本书后面的物价变动会计章节中专门论述。

在外国的会计理论文献中，有的将持续经营的假设包含在会计主体假设之中，也有的将它包含在会计期间的假设之内，还有的对货币计量不作为独立的会计假设对待。本书认为，会计主体、持续经营、会计期间和货币计量的假设，是四个相互联系的独立概念。没有会计主体的假设便不存在持续经营的假设，没有持续经营的假设也无需人为地划分会计期间分期计量经营业绩，也就不存在会计期间（分期）的假设；没有会计主体，持续经营和会计期间的假设则无需将不同质的会计事项，用货币单位进行同质化，也不必要以货币计量的假设为前提揭示经营成果与财务状况。由此可见，这四个假设是有密切联系，相互依存的，同时四者又都有各自的独立含义，不容相混。

## 第四节 会计的对象和要素

### 一、会计的对象

会计的对象是指会计计量、控制和报告的客观事务的内容。对会计的对象，在国际国内都有不同的见解。大体上可分为两大类：其一，认为是会计主体的财产；其二，认为是会计主体经济活动中的价值运动（或称资本或资金运动）。两种不同的见解，其实是从静态和动态两种不同的观念出发提出的。从静态观念出发所提出的会计对象——财产论，源于西方法学者的主张，法学者从法律上保护债权人的利益出发，提出借助会计的手段来概观企业的财产状

况，以示偿债能力的大小。但随着现代经济的发展和市场竞争的激烈，在现代会计理论中多代之以动态的观念，以价值运动为会计的对象。

根据会计的基本假设，作为会计对象的价值运动，是会计主体微观经济范围的价值运动。由持续经营的假设决定了以会计主体的持续不断的经营活动为对象，按照会计期间的假设，分期计量和报告其经营业绩与财务状况，向使用者提供决策有用的会计信息。企业的价值运动是以  $G-W-G$ ，的企业经营活动为前提的。企业的经营活动，从投资者投入货币形成资产（流动资产和非流动资产）开始，经过生产经营过程的循环，又回到货币形态，并在经营过程中实现其价值的增值。动态论的会计对象，就是以企业生产经营过程中的价值循环运动及其增值的过程与结果，来展开研究的。

## 二、会计的要素

会计要素是会计对象的具体化，是构成财务状况和经营成果的各种因素，也是会计报表内容的主要结构框架。

会计要素的划分，应该适当。可按提供会计信息的性质划分为提供财务状况信息的要素和提供经营成果信息的要素两大类。

### （一）提供财务状况信息的要素

企业一定日期的财务状况，是由资产、负债和所有者权益（或产权、基金）所决定的。这三项要素之间的关系，可用下列公式表示：

$$\text{资产} = \text{负债} + \text{所有者权益}$$

$$\text{或：资产} - \text{负债} = \text{所有者权益}$$

这三项要素的含义如下：

#### 1. 资产

对资产的概念，在国际国内均有不同的表述。传统的概念从静态论的立场上将资产解释为企业拥有的财产和权利。从动态论的

立场上有两种解释。其一是将资产的概念置于费用的概念之中，按费用的流向，把费用分割为现在费用和将来费用，现在费用在损益表内与收入相对应进行损益计算；将来费用在资产负债表上作为资产来反映。因此，认为资产的本质是将来费用，应理解为成本的未消费部分。其二是将资产的概念置于现金的概念之中，认为资产是现金流中的现存数额。这种理论，是以企业生产经营过程中的价值运动为基础，将资产视为现金在价值运动中暂时停留的现存数额。在现代会计理论中，应取动态论的概念。

国际会计准则的《编制和呈报财务报表的结构》中，将资产定义为：“资产是指作为过去事项的结果而由企业控制并且可以期望向企业流入未来经济利益的一种资源。”“资产中所包含的未来经济利益，是指直接或间接地增加企业现金和现金等价物流量的潜力。”

我国《企业会计准则》第 22 条，解释“资产是企业拥有或者控制的能以货币计量的经济资源，包括各种财产、债权和其他权利。”

综合上述关于资产的定义，对资产的特征可理解为：

(1) 资产是企业拥有或控制的经济资源。

资产是经济资源，这种经济资源包括货币形态的和以货币计价的实物形态的，有形的和无形的。并且这种经济资源必须是特定企业拥有所有权或具有控制权即经营管理权的。

(2) 资产必须是能够为特定企业在将来产生经济利益，具有潜力的经济资源。

这种潜力可以是直接生产性的，如生产出满足社会需要的产品或劳务，销售后取得现金的流入；也可以是间接性的，如一项工艺技术用于生产后能够降低成本、增加利润从而增加现金流入，以及用一种资产换取另一种资产，增加生产能力增加现金流入或用债务的形式形成资产后用来归还债务等。

(3) 作为资产的经济资源必须能够用货币单位按一定的标准