

第一章

基本概念和基本理论

【内容摘要】

本章是全书的开篇之章，学习本章将能为会计学课程的学习打下良好的基础。本章主要介绍了会计的基本理论，包括会计的本质及其两大基本职能、会计目标、会计信息质量要求、会计核算的基本前提；会计的产生和发展；我国的会计规范体系等。本章应重点掌握会计的本质及其两大基本职能、会计目标、会计信息质量要求、会计核算的基本前提等内容。

第一节 会计的本质

一、会计的概念

随着经济的发展，会计显得越来越重要，商品经济的出现，使得会计得到了空前的发展和完善。

企业要适应市场需求，参与市场竞争，并在必要的时候对市场作出恰当的反应，使企业立于不败之地，所有这些都需要企业了解大量的信息，其中就包括用来反映企业财务状况和经营成果的财务信息。有了这些信息，企业才能进行各种各样的决策。另外，为了加强内部管理，企业也需要用财务信息来反映其生产经营情况，并据以组织和控制生产活动，因为财务信息可以系统、完整、连续地反映企业的经济活动。而提供这些财务信息就需要运用会计这一商业语言。

然而，至今人们对会计本质的认识仍然存在不同的看法，对会计的概念也没有明确、统一的说法。我国会计理论界对会计的理解，比较有代表性的有“管理活动论”、“信息系统论”、“控制系统论”、“管理工具论”等。以下重点介绍前两

种观点。

1. 会计管理活动论

会计管理活动论认为，会计的本质是一种经济管理活动，会计人员通过收集、处理和利用经济信息参与企业的管理工作，是以提供经济信息、提高经济效益为目的的一种管理活动。所以，经济管理活动论认为会计以货币为主要计量单位，采用一系列专门的程序和方法，对社会再生产过程中的资金运动进行反映和监督，是经济管理的重要组成部分。

2. 会计信息系统论

会计信息系统论认为会计是一个信息系统。会计通过对社会再生产过程中的资金运动所产生的原始数据进行加工，产生以货币为量度的财务信息，包括反映财务状况、经营成果和现金流量等的信息，供企业的投资者、债权人、国家政府有关部门及内部管理当局进行决策控制之用。财务信息是会计工作所产生的结果，所以从这一点来看，会计是一个信息系统，即会计是旨在提高企业和各单位活动的经济效益、加强经济管理而建立的一个以提供财务信息为主的经济信息系统。会计这一信息系统的基本功能是：将财务数据作为基础信息输入会计信息系统，通过会计信息系统确认、计量财务数据并最终转换成财务信息输出系统。这个过程如图 1-1 所示。

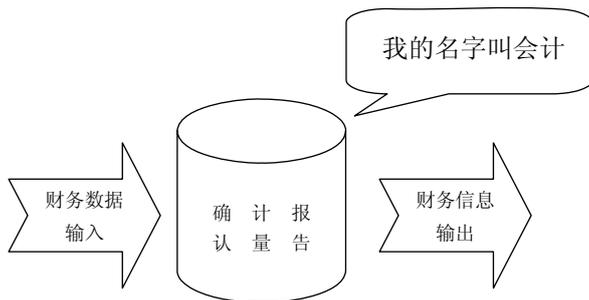


图 1-1 会计信息系统

实际上，即使是会计管理活动论，也认为会计必须要通过收集、提供、处理和利用经济信息参与企业的管理工作，所以提供信息以供决策是会计的一大特点。基于这点，本书认为，会计是一个经济信息系统。这个信息系统将会计主体已经发生和预期发生的经济活动所产生的数据，通过科学的程序和方法，加工生成以财务信息为主的经济信息和相关的非经济信息，供主体内外两方面信息使用者用于经济决策，并据以实行必要的控制。¹

1. 林素燕，谢会丽.会计学.杭州：浙江大学出版社，2007。

二、会计程序

无论是会计信息系统论还是管理活动论,都认为会计反映的是社会再生产过程中的资金运动,也就是说,会计的对象是社会再生产过程中的资金运动。会计对象可以进一步具体化为会计要素。会计要素是会计对象的具体表现,是对会计对象的具体内容按照其经济特征所作的分类,包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六大要素。资产是资金的占用形态,负债和所有者权益是与资产相对应的来源渠道,它们是表示企业财务状况的会计要素;收入、费用和利润是资金运用的成果,是表示企业经营成果的会计要素。

从取得原始数据、将信息输入会计信息系统到信息交换并最终传输给使用者,需要经过一系列会计程序,包括确认、计量、报告等环节。

1. 确认

确认是将符合资产、负债、所有者权益、收入、费用等某一要素的项目,正式地列入某一主体财务报表的过程。会计要素确认主要解决三个问题:一是某一项目是否应该确认;二是该项目应确认为哪个会计要素;三是该项目应在何时确认。凡符合某个会计要素确认标准的项目,均应在财务报表中予以确认。

2. 计量

会计信息系统是一个确认、计量、报告的系统,其中计量起着枢纽作用,是联系确认和报告的纽带。会计计量是为了将符合确认条件的会计要素登记入账并列报于财务报表而确定其金额的过程。

3. 报告

报告是企业会计确认和计量的最终结果体现,是以恰当的形式将财务信息向使用者传输,通报企业财务状况、经营成果和现金流量信息的过程。所以,报告是向信息使用者提供决策有用信息的媒介和渠道,是沟通投资者、债权人等外部使用者和企业管理层之间信息的桥梁和纽带。

本书将在第二章结合会计要素详细介绍各会计要素的确认、计量和报告。

三、会计的职能

会计的职能是指会计在企业经营管理过程中具有的本质功能。《中华人民共和国会计法》(以下简称《会计法》)规定了会计核算和会计监督为会计的基本职能。会计基本职能体现了会计的本质特征。随着会计环境的变化,会计职能也在不断地发展变化,除了会计核算和会计监督两个基本职能之外,一些新的职能不断涌现,

如评价经营业绩、预测经济前景、参与经济决策等各种职能。本书主要阐述会计的基本职能。

1. 核算职能

会计的核算职能是指会计通过确认、计量和报告，从数量方面反映会计主体的经济活动及其结果，为企业内部和外部使用者提供财务信息。核算是会计最重要和最基本的职能，是产生其他职能的前提。会计的核算职能具有以下特点：

(1) 会计核算以货币为主要计量单位，从价值方面反映会计主体的经济活动

从会计的发展历程来看，会计可以采用实物量度、货币量度和劳动量度三种方式反映经济活动，但是在现代市场经济条件下，会计主要是利用货币量度，这是会计核算区别于其他经济核算(如统计核算、业务核算)的最大特点。企业在生产经营过程中所发生的各种经济活动，其表现形式是各不相同的，所发生的资源消耗和取得的经营成果也表现出不同的形态，会计核算时只有以货币作为统一的计量单位，通过一系列价值指标，综合反映经济活动的过程和结果，才能进行计算、比较和分析，所提供的会计信息才能被人们理解和使用，会计目标才能得以实现。

(2) 会计核算贯穿于经济活动全过程，包括事后核算和事前核算

传统的财务会计主要是对已经发生的经济活动进行事后反映，但随着商品经济的发展，市场竞争日趋激烈，社会经济活动逐渐复杂化，会计的核算职能在时空上有了新的发展。会计不仅要反映经济活动的历史和现状，还要分析和预测未来的经济前景，为经营决策提供更多、更有用的经济信息。

(3) 会计核算具有连续性、完整性和系统性

会计核算具有连续性、完整性和系统性的特点。连续性是指会计对经济活动的确认、计量、报告是按时间顺序连续不断地进行的。本期的结束就是下期的开始，本期记录的结果便是下期记录的起点；只要企业持续经营，会计工作就不会中断。完整性是指会计对主体发生的所有经济活动，不论其金额大小，也不论其性质重要与否，都要进行确认、计量和报告，不得遗漏。系统性是指会计在确认、计量和报告时，必须采用科学的方法对经济活动的内容进行分类，以提供相互联系、相互勾稽的核算资料，使会计数据资料能为信息使用者所理解，有助于他们进行决策。

(4) 会计核算有独特的方法

核算是会计工作的主要内容，会计核算区别于统计核算和其他业务核算的特点之一，就是会计核算有一套独特的方法，如设置会计科目、复式记账、登记账簿、编制会计报告等。只有运用这些方法，才能产生和提供有用的会计信息。而运用这些方法又具有很强的专业性、规范性和强制性。因此，在实际工作中，会计工作是由具有专业知识的会计人员完成的。

2. 监督职能

会计的监督职能是指会计在客观上能够按照一定的目的和要求,利用会计信息系统所提供的信息,对会计主体的经济活动实行有效的控制,以达到预期的目标。会计监督是在会计核算基础上进行的,它有以下主要特点。

(1) 会计监督主要是通过对货币计量的价值指标的监督来实现对经济活动的监督

会计核算能够提供各种核算指标,如资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润等,会计监督就是要利用这些核算指标,监督经济活动的合法性、合理性和真实性,以达到控制和考核经济活动的目的。例如,利用资产指标,可以了解企业一定日期的资产总额及其结构,考核资产的使用情况,提高资产的使用效率;利用利润指标,可以了解企业一段时期的经营成果,考核经营业绩,提高企业的盈利能力。

(2) 会计监督包括事前监督、事中监督和事后监督

事前监督是会计在预测经济前景、编制业务计划、预算时所实施的监督,它主要是审查未来经济活动的可行性、合理性和合法性,参与经济决策,并对未来经济活动予以指导。事中监督是指对日常经济活动发生过程的监督,即会计能够对日常的核算资料进行审查,及时发现偏差和失误,指出经营计划在实施过程中出现的问题,提出改进措施,督促有关部门及时采取措施,调整经济活动,使其按照预定的目标和要求进行。事后监督是指会计在经济活动发生和完成以后所实施的监督,以事先制定的目标、标准和要求为依据,通过对会计核算资料的比较、分析,考核和评价经济活动的合法性和有效性。

(3) 会计监督具有强制性和严肃性

会计监督以国家的法律、法规、制度和会计主体内部制定的规章、计划、定额、合同等为依据,会计主体的经营活动只能在遵守国家法律、法规和制度的前提下进行。会计在履行监督职能时,判断经济活动是否合法、合理的主要依据是国家的法律、法规和内部的经营计划、定额和制度等。因此,会计监督是督促企业遵纪守法、保证会计信息合法、真实的重要手段。

会计核算和会计监督是相辅相成、不可分割的辩证统一。会计核算是会计的首要职能,是会计监督的基础;没有会计核算,会计监督则失去了存在的基础。会计监督是会计核算的延伸,是为了更正确的核算;没有会计监督,会计核算则失去了存在的价值。

第二节 会计的产生和发展

会计源远流长,是伴随人类的生产实践和经济管理的客观需要而产生的活动。近年来,随着科学技术和社会经济的快速发展,会计也呈现出加速发展的态势。

一、会计的产生

会计行为产生的前提条件是人类的生产活动。人们进行生产活动，既要创造物质财富，取得一定的劳动成果；又要发生各种各样的劳动消耗，所以在进行生产活动的同时，必须对劳动耗费和劳动成果进行记录、比较和分析，以便获得生产过程及其结果的经济资料。在人类社会的早期，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，通常凭头脑来记忆。随着生产的发展，生产过程和经济关系逐渐复杂，对生产过程中的耗费和成果，必须要作必要的记录，这种记录就是最初形态的会计。但应当指出，它最初只是作为生产职能的附带部分，由生产者在生产时间之外附带地把收入、支出等记载下来。当社会生产力发展到一定水平，出现了剩余产品，出现了社会分工和私有制，特别是商品经济有了一定的发展以后，会计才逐渐从生产职能中分离出来，成为特殊的、专门的独立职能，成为由专职人员从事的一项经济管理活动。我国远在原始社会末期的“结绳记事”、“刻楔记数”等原始计算、记录的方法，是会计产生的萌芽阶段。

如前所述，会计产生的前提条件是人类的生产活动，但并不是一有了生产活动，就有了会计思想和会计行为。会计是生产发展到一定阶段的产物，它随着生产活动的产生而产生，并随着人类生产活动的发展而不断发展完善。

二、会计的发展

会计从简单的记数产生，发展演变成为一个以提供财务信息为主的信息系统，经历了由简单到复杂、由低级向高级的漫长的发展过程，其发展主要经历了古代会计、近代会计和现代会计三个重要阶段。

1. 古代会计阶段

从会计的产生到复式簿记记账出现以前的会计被称为古代会计。古代会计以官厅会计为主。官厅会计是指主要服务于奴隶主或封建王室赋税征收、财政支出、财产保管的会计。我国商代是官厅会计的创始时期。在最早记载会计活动的典籍《周礼》一书中曾记载，我国在公元前 1046 年至公元前 771 年的西周王朝就建立了官厅会计，并设立“司会”之职——“逆群吏之治而听其会计”，意即司会接受朝廷和地方百官的会计文书而进行考核。另外，《周礼》中还有多处关于会计的记载，如“零星计算为计，总合计算为会”，这是对会计最简单的描述；“会计，以参是考日成，以月要考月成，以岁会考岁成”，这是“会计”一词首次出现，其基本含义既有日常的零星核算，又有岁末的总合核算。宋代把财政收支分为“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，

用来计算财产的增减变化。此法在元代传入民间，经过不断加工完善，形成了众所周知的“四柱清册”。所谓四柱，即旧管、新收、开除、实在，通过“旧管+新收-开除=实在”的平衡公式进行结账，交代所经管财产的来龙去脉。“四柱清册”的会计核算模式反映了我国劳动人民在会计实践中的智慧，这种模式一直沿用到封建社会末期。

在西方，10世纪前后，一般也采用单式簿记记账。但比较而言，在技术上尚未达到我国当时的水平。从12世纪到15世纪，地中海沿岸一些城市的商业和手工业得到了很快的发展，商品交换和货币借贷的日益发展使意大利积累了大量的财富。从此，独资经营模式逐步被合伙经营和代理经营所替代，这种变化促进了会计实践和理论的发展，会计核算需要有一套完整、系统的核算方法。在这样的背景下，簿记方法出现了重大突破，科学的复式簿记在意大利产生了。复式簿记的出现是会计发展史上具有决定意义的事件，它突破了单式簿记的局限性，能够全面、系统地记录经济活动。

古代会计阶段的会计发展，从会计运用的技术方法方面看，主要涉及原始计量记录法、单式簿记法和初创时期的复式簿记法等。

2. 近代会计阶段

1494年意大利数学家卢卡·巴其阿勒(Luca Pacioli)在其著作《算术、几何与比例概要》(也译为《数学大全》)中正式介绍了复式簿记理论，这标志着近代会计的诞生，也是会计发展史上一个重要的里程碑。书中系统地总结和阐述了复式簿记的基本原理。随着这部著作的出版和发行，复式簿记在世界范围内广为流传。复式簿记不仅系统介绍了复式记账法，而且介绍了以日记账、分录账和总账三种账簿为基础的会计架构，为会计的发展提供了一系列科学的观念。

18世纪末，世界经济的重心由意大利转移到英国。英国工业革命大大促进了生产力的发展，生产分工日益社会化，规模日趋扩大，出现了公司这一新型的企业组织形式，企业的所有权和经营权相分离。所有权和经营权的分离对簿记提出了新的要求，即簿记不仅要记录企业发生的经济活动，而且要向有关当事人报告经营活动的结果；不仅要提供经济信息，而且要审查账目，以起到查错防弊的作用。因此，到19世纪末，英国在意大利复式簿记理论的基础上产生了会计报表；在会计理论和实务上完成了由凭证到账簿再到报表的会计循环；并且在世界上首次出现了“注册会计师”，产生了查账和公证业务。会计报表的产生和注册会计师的出现是会计发展史上的又一个重要的里程碑。从此，传统的“簿记系统”发展成为“会计学”。

在西方近代会计发展阶段，我国的会计演进到了明末。由于商业和手工业的空前繁荣，相继产生了比“四柱清册”更好地满足商业上核算盈亏需要的“龙门账”和“天地合账”，并且这两种记账方法具备了复式簿记的雏形。其中，“龙门账”将

经济业务分为“进”(收入)、“缴”(支出)、“存”(资产)、“该”(负债及业主权益)四大类,其关系是:进-缴=存-该,并以此作为试算平衡公式,当该公式相等时称为“合龙门”。在此基础上创立的“天地合账”,对每一笔经济业务都从“来源”和“去向”两个方面加以登记,以全面反映经济业务的内容和来龙去脉。然而,由于我国明清之际资本主义萌芽未能进一步发展,失去了推动会计发展的内在动力,从而使我国的会计水平渐渐落后于西方。20世纪初以后,西方会计理论在中国广泛传播,复式记账方法在企业会计实务中得到广泛运用。

3. 现代会计阶段

20世纪初以后,特别是第二次世界大战以后,世界经济的重心转移到美国。科学技术的迅速发展及其在生产中的广泛应用,极大地推动了经济的发展。企业的规模越来越大,内部组织结构也更为复杂,经营风险日益显现,这使会计记录、计量和报告的内容、范围以及所要达到的目的和要求发生了很大变化。同时,由于市场竞争不断加剧,企业的经营决策日显重要,会计不仅要进行事后记账、算账、报账和分析,还要进行事前预测和事中控制,参与经济决策。传统的会计已经不能满足客观环境的需要,于是产生了作为会计和管理完美结合的“管理会计”,从此,财务会计和管理会计单独成科,标志着现代会计的诞生,也可以说是会计史上的一次革命。

20世纪50年代以后,随着会计信息应用范围的进一步扩大,对会计信息可靠性、充分性的要求越来越高,各国开始研究和制定会计规范,会计理论日臻完善。会计学科体系也逐渐完善起来,涌现了成本会计、人力资源会计、社会责任会计、国际会计、税务会计等会计分支。电子计算机开始进入会计领域,会计从手工系统进入了会计电算化、会计信息化时代,极大提高了会计工作的效率。伴随着国际经济交往的广泛开展,会计的国际化进程不断加快,现代会计的内涵和外延也在不断丰富和发展。

在西方现代会计取得丰硕成果的同时,我国的会计理论和实务伴随着外部环境的变化也有了飞速的发展。新中国成立以后,我国引进了前苏联的会计模式,建立了一套计划经济体制下的“报账型”会计理论和方法。同时,基于有计划地进行大规模社会主义经济建设的需要,国家先后制订了多种统一会计制度,指导企业的会计工作。20世纪70年代后期,我国的经济建设进入了一个新的发展时期,从高度集中的计划经济向商品经济转变,财务会计开始与现代西方会计接轨。1985年1月21日,第六届全国人民代表大会九次会议通过了新中国第一部《会计法》,标志着我国会计法制建设迈出了重要的步伐。进入90年代后,我国政府提出实行社会主义市场经济,外资的引进、企业的集团化和股份化以及金融市场的逐步形成和完善对会计提出了新的要求,会计与国际接轨的迫切性日益显现。1992年年底,财政部颁

布了《企业会计准则》和《企业财务通则》，标志着中国会计的历史性改革拉开了序幕。1993年，分行业的会计制度和财务制度一举出台。1993年12月29日，第八届全国人大五次会议修改了《会计法》，1999年10月30日，九届全国人大会议第十二次会议进一步修订了《会计法》。2006年2月15日，财政部发布了包括1项基本准则和38项具体准则的新的企业会计准则体系，要求自2007年1月1日起施行。新会计准则体系的建立顺应了中国经济快速市场化和国际化的需要，强化了为投资者和社会公众提供决策有用的会计信息的理念，初步做到了与国际核算准则趋同，实现了我国企业会计准则体系建设的又一次新的跨越和历史性的突破，是我国会计发展史上的里程碑。

综上所述，我们可以看出，会计是伴随人类的生产实践和经济管理的客观需要而产生的活动，它对任何社会的经济活动都是必要的。会计总是存在于一定的社会经济环境之中，并不可避免地受到环境的影响和制约。社会环境不断变动，会计受其影响，又要为其服务，就必须不断随之产生相应的改变。因此，会计所应用的方法和技术，是随着社会经济的发展和科学技术的进步以及经济管理的要求而发展变化的。

第三节 会计的目标

一、会计目标概述

会计目标是指在一定的环境下，人们通过会计实践活动所期望达到的最终目的。会计目标的确定是一个动态的、发展的过程。在会计发展的不同阶段，会计目标也在不断发展演变着。它是会计理论的核心问题，是会计工作的出发点和归宿点。从会计的本质来看，会计是一个经济信息系统，这个系统最大的特点是为经济主体内部和外部信息使用者提供决策所需要的信息。会计目标明确了会计所能提供的信息，对会计所提供信息的内容、种类、时间、方式及其质量等方面提出了要求。

由于会计主要以财务会计报告的形式提供信息，所以会计目标也称为财务会计报告目标。我国《企业会计准则——基本准则》明确指出：“企业应当编制财务会计报告(又称财务报告)”、“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作出经济决策”。所以概括而言，我国企业财务会计报告的目标，即会计目标，就是向财务报告使用者提供对决策有用的信息。

要进一步阐述会计目标，必须要明确会计是在何时以何种方式向谁提供合乎何种质量的何种信息的问题，也就是说，要明确以下三个问题：第一，会计需要向谁

提供信息，即谁是会计信息的使用者；第二，会计应当提供哪些信息，即会计信息的内容；第三，会计应当如何提供信息，即会计信息的形式。

二、会计目标要明确的问题

1. 会计信息使用者

会计信息使用者是指利用会计信息进行决策的主体。这些主体分布的范围相当广泛，包括投资者、债权人、政府及其有关部门、社会公众以及企业内部管理当局及其员工等。

(1) 投资者

投资者是非常重要的会计信息使用者，他们与会计主体有着直接或间接的利益关系。投资者是企业的出资人，是企业的所有者，他们十分关注企业的经营状况，因为企业经营绩效情况直接影响投资者的投资回报。企业的投资者可以是国家(或其代理人)、企业法人、事业单位，也可以是自然人。由于企业所有权和经营权的分离，投资者大多不参与企业的经营活动，他们委托经营者经营和管理企业，在这种情况下，他们就必须通过会计信息来了解企业的经营状况，评价经营者的工作业绩。投资者除了上述现有的投资者外，也包括潜在的投资者，尤其对上市公司而言，社会公众都是潜在的投资者，他们需要利用会计信息以作出理性决策。

(2) 债权人

债权人是将资金出借给企业的法人或自然人，是企业重要的利害关系人，也是会计信息的主要使用者。一般而言，企业的债权人包括银行等金融机构、持有企业债券的社会公众及原材料的供应商等。债权人将资金借给企业以后，就失去了对资金的支配权，因此，银行等金融机构需要在借出资金之前利用会计信息进行一系列决策，如是否应贷款给企业、贷款给企业是否存在信用风险、利率如何确定、企业是否有能力根据合同还本付息、是否有必要让企业提供借款担保等，这些都需要银行等金融机构了解企业的财务状况和经营情况。同样，企业债券的购买者需要根据会计信息决定是否购买债券、数量多少、期限结构以及对债券风险高低作出判断等；原材料的供应商则根据会计信息决定是否同意赊销或分期付款，及其金额规模、付款期限等。所以，会计信息是他们了解企业的最主要的依据。

(3) 政府及其有关部门

作为会计信息使用者的政府及其有关部门是指为会计主体提供服务并实施管理和监督的监管部门，如税务部门、工商行政管理部门、财政部门等，国有企业的监管部门还包括政府审计机构、政府派出的监事会，上市公司的监管部门还增加了证券监督管理委员会、证券交易所等。这些政府部门使用会计信息主要有两个目的：一是借以了解会计主体的经营状况和财务收支情况，评价会计主体的经营业绩，同

时,检查会计主体的经营活动是否符合国家的各项方针政策;二是利用会计信息掌握会计主体各项经济指标的完成情况,从而掌握国民经济和社会发展的基本状况,调整和完善各项宏观经济政策,进一步发挥宏观调控的职能。比如,税务机关需要判断企业是否依法纳税、依法应缴纳多少税款、企业未来纳税的前景如何等,这些判断通常需要以企业的会计资料为基础并作适当调整才能得出结论;上市公司的监管部门也需要依赖财务报告来判断企业公开的会计信息是否真实充分、是否能被投资者所理解、是否会误导投资者、会计核算是否符合《企业会计准则》和相关会计制度的要求等。

(4) 企业内部管理当局

企业内部管理当局是指企业的经营者,包括企业董事会成员,企业经理,企业计划、财务、人事、供应、市场营销、技术等方面的管理人员等,他们也是会计信息的主要使用者。企业内部管理人员需根据会计信息作出一系列与经营活动相关的决策。比如,在企业进行筹资决策时,管理者应该考虑企业经营需要多少资金,以什么方式筹集,期限多长,融资成本控制在何种水平上等等;又比如投资决策时,管理者应该考虑有哪些备选方案、企业应该如何选择投资方案等等。这些决策都离不开充分、真实的会计信息,所以管理者要及时、完整地把握企业的经营状况,作出理性决策,就必须充分利用会计信息。

此外,企业职工也需要使用会计信息,他们需要考虑企业是否有能力按劳付酬,企业的财务状况与获利能力是否足以保障职工就业,是否在劳动保护上投入足够资金,是否有能力不断提高职工福利待遇等等。

各类会计信息使用者对会计信息的需求并不完全相同,甚至存在着较大的差异。投资者最关心企业经营成果的信息,因为企业的经营成果直接关系到投资者的投资效益;债权人关注的重点是企业的财务状况,因为财务状况的好坏直接影响企业的偿债能力,进而影响他们借出资金的安全性;政府及其有关部门主要是了解企业重要经济指标的完成情况和企业经济活动的真实性、合法性等信息;企业的经营者对会计信息的需求较为广泛,他们需要掌握企业方方面面的情况,包括财务状况方面的信息、经营成果方面的信息和现金流量方面的信息,以及反映企业经济活动的其他经济信息。若按不同需求提供财务报告,其成本较高且无法满足及时性的要求,所以,会计提供的信息主要是对各类使用者都有用的信息,即通用财务报告,这种财务报告主要服务于股东和债权人等外部信息使用者,也可用于企业内部管理。会计部门也根据需要提供产品生产成本、费用开支等方面的报表,用于内部成本控制、预算控制、定价决策等,但是这些信息一般不对外公开。

2. 会计信息的主要内容

会计应当提供哪些信息主要取决于会计信息使用者的需求。由于会计信息使用

者需要利用会计信息作有关决策,因此,会计应当提供与使用者的经济决策需要相关,有助于使用者对企业过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测的信息。但是由于成本太高,会计无法提供与所有使用者进行任何决策都相关的信息,会计信息的内容只能根据大多数信息使用者在决策时应当利用和可能利用的信息来界定。

【案例】大多数信息使用者在决策时会需要哪些信息

中联股份有限公司(以下简称中联公司)创建于2000年,2004年1月出资组建了A公司,占A公司股份的30%,A公司是一家上市公司。由于所有权和经营权的分离,中联公司无权直接处理A公司的日常事务。但是中联公司可在股东大会上行使法定权利,影响A公司的经营活动。因为按照《公司法》的有关规定,股东大会是公司的最高权力机构,对公司一切重大事项作出决议,如决定公司的经营方针和投资计划;选举和更换董事、决定有关董事的报酬事项;选举和更换由股东代表出任的监事、决定有关监事的报酬事项;审议、批准董事会和监事会的报告;批准公司的利润分配和亏损弥补方案;批准公司年度预决算报告及财务报表;修改公司章程等。

中联公司还通过其在A公司董事会中的代表影响A公司的经营活动。董事会是公司常设的执行机构,其职责是管理公司,保护股东的权益。它执行股东大会决议;决定、制订公司发展规划、年度生产经营计划;制订公司年度财务预决算;制订利润分配方案等。此外,董事会还任免公司经理、会计主管人员等高级管理人员,并考核他们的工作业绩。

上市公司的股票可以转让,当中联公司发现有其他更好的投资机会时,可以出售其持有的A公司的部分或者全部股票,将所得资金投向更有利的项目。如果中联公司看好公司的发展前景,也可以追加投资,增加持股。

在证券市场中,股票的市价处于不断变动之中。影响股票市价的因素很多,如行业发展前景、盈利预期、宏观经济形势等。因此,中联公司买卖A公司股票还可能出于另一种考虑,即希望从所持股票的价格变动中获利。

在召开股东大会之前,中联公司正考虑对在A公司的投资作出以下决策:(1)继续购入一部分股票,提高对A公司的持股比例以进一步增强对该公司经营决策的影响力,还是将部分股票出售并将出售股票的收入投资于其他项目?(2)A公司2010年实现的利润,是以现金股利形式分掉,还是将其留在公司,用于扩大该公司生产经营规模?(3)在A公司股东大会上主张维持现在的主营商品零售经营格局,还是提议逐步向网络产业进军,发展电子商务?(4)对A公司2010年度的经营业绩作基本的评价,并决定在A公司董事会支持留任还是撤换现任总经理。

就中联公司的上述决策而言,所需的信息主要可分为四类:

- (1) 宏观经济和行业发展信息。
- (2) 同行业其他企业的相关信息。

- (3) A公司的会计信息。
- (4) A公司的其他有关信息。

上述案例提到的各类信息中,会计信息是至关重要的,与会计的关系最为密切,它一般是由企业会计部门收集、整理,并以财务会计报告的形式提供给股东和其他信息使用者。就目前的会计环境看,财务会计报告至少需要包含以下三个方面的内容:

(1) 反映财务状况的信息,即企业的资产、负债和所有者权益构成情况的会计信息。

(2) 反映经营成果的信息,即企业的收入、成本费用发生情况和利润(亏损)实现情况的会计信息。

(3) 反映现金流量的信息,即企业的现金和现金等价物的流入、流出及其增减变动情况的会计信息。

上述三方面的信息基本能满足会计信息使用者的共性需求,构成了会计信息的主要内容。

3. 会计信息的表现形式

会计信息的表现形式是指会计以何种方式来提供使用者决策需要的信息。会计应当选择一种便于信息使用者理解和利用信息的方式来提供会计信息。当然,由于信息使用者在文化层次、专业知识和职业环境等方面存在着差异,他们对会计信息的理解也会存在区别,对会计信息的表现形式和详细程度的要求也有一定的差异,因此,会计提供的信息不可能让所有的使用者都正确理解。现实中只能根据大多数会计信息使用者的理解能力,确定恰当的会计信息表现形式。

目前普遍使用的会计信息的表现形式有两种:一是会计报表,二是表外形式。会计报表是传统的信息披露形式,它以固定的表格提供重要经济数据的会计信息。以报表形式提供会计信息具有数量性和直观性,但这种载体明确的截止时间、严格的固定格式和只能反映以货币计量的信息,使其不可能成为会计信息的唯一载体形式,所以出现了以会计报表附注为主要形式的表外信息载体,并且已经在披露会计信息中发挥着越来越大的作用。

我国《企业会计准则——基本准则》指出:“财务会计报告包括会计报表及其附注和其他应当在财务会计报告中披露的相关信息和资料。”会计报表应当包括资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表(或股东权益变动表)等报表。这里实际上明确了会计信息的形式。

资产负债表和所有者权益变动表是反映企业财务状况的报表。资产负债表也称平衡表,是反映某一特定日期企业资产、负债、所有者权益,以及它们之间相互关系的信息。如果资产负债表不能平衡,说明表中数据发生了差错。为使报表使用者

全面、深入掌握企业所有者权益各组成部分当期的增减变动情况，企业还应编报所有者权益变动表。所有者权益变动表是反映构成所有者权益的各组成部分当期的增减变动情况的会计报表，揭示所有者权益增减变动的动态过程，既是资产负债表中所有者权益项目的详细说明，也是利润表中净利润分配的延伸。

企业的经营成果可以用利润及与利润相关的指标反映。根据经营成果，可以判断企业的获利能力。有关企业经营成果的信息主要来自于企业的利润表。与资产负债表仅仅反映某一时点的财务状况不同的是，利润表反映整个会计期间的经营成果。利润表由收入、费用和利润三个会计要素组成。

反映现金流量情况的报表，称为现金流量表。现金流量是企业某一时期内现金流入和流出的数量，现金流量表的项目主要由经营活动产生的现金流量、投资活动产生的现金流量和筹资活动产生的现金流量三部分组成。现金流量表的数据从本期利润表和资产负债表期初、期末余额调节而成，所以现金流量表是连接资产负债表和利润表的桥梁。

报表附注是指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。如企业的基本情况、重要会计政策和会计估计、重要报表项目的说明和关联方关系及其交易的说明等。附注是财务报表不可或缺的组成部分，报表使用者要了解企业的财务状况、经营成果和现金流量，应当全面阅读附注。

第四节 会计信息质量要求

会计的目标是为各种信息使用者提供经济决策有用的会计信息。要达到这一目的，就必须保证会计提供的信息要符合一定的质量标准，满足一定的质量要求。根据《企业会计准则——基本准则》的规定，我国会计信息质量要求包括以下八项：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。其中，可靠性、相关性、可理解性和可比性是会计信息的首要质量要求，是企业财务报告中所提供会计信息应具备的基本质量特征。实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性是会计信息的次级质量要求，是对可靠性、相关性、可理解性和可比性等首要质量要求的补充和完善，尤其是在对某些特殊交易或事项进行处理时，需要根据这些质量要求来把握其会计处理原则。另外，及时性还是会计信息相关性和可靠性的制约因素，企业需要在相关性和可靠性之间寻求一种平衡，以确定会计信息及时披露的时间。

一、可靠性

《企业会计准则——基本准则》第十二条规定：“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。”

可靠性，也称客观性、真实性，是对会计信息质量的一项基本要求。因为会计所提供的信息是投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等有关各方的决策依据，如果会计信息不能真实、客观地反映企业经济活动的实际情况，不仅不能发挥应有的作用，而且还将导致错误的决策。可靠性要求在会计核算的各个阶段必须符合会计真实、客观的要求：会计确认必须以实际发生的经济活动及表明经济业务发生的合法凭证为依据，真实反映企业的财务状况和经营成果；计量、记录的对象必须是真实的经济业务；财务会计报告必须完整、如实反映情况，不得掩饰等。

在会计实务中，有些数据只能根据会计人员的职业判断进行估计性的计算。例如，固定资产的折旧年限，坏账准备的提取比例，发出存货计价方法的选择等，都会一定程度上受到个人主观意志的影响。不同会计人员对同一经济业务的处理出现不同的计量结果是在所难免的。但是，会计人员应在统一标准的条件下将可能发生的误差降低到最低程度，以保证会计核算提供的会计信息真实、可靠。

二、相关性

《企业会计准则——基本准则》第十三条规定：“企业提供的会计信息应当与财务会计报告使用者的经济决策需要相关，有助于财务会计报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测。”

相关性，也称有用性，也是会计信息质量的一项基本要求。会计信息要成为有用的信息，就必须与使用者的决策需要相关。首先，相关的会计信息应该能够有助于财务会计报告使用者评价过去的决策，证实或修正过去的预期，从而具有反馈价值。例如，企业提供的利润和利润率等会计信息，应该有助于股东评价企业过去的决策是否得到了有效执行，以及企业管理层的经营努力及其所取得的成果。如果会计信息不具有这样的作用，就不能帮助股东决定是否需要更换管理层，是否需要给予管理层更多的奖励或惩罚。其次，相关的会计信息还应该有助于财务会计报告使用者作出预测和决策，从而具有预测价值。例如，企业提供的利润和利润率等会计信息，应该有助于股票投资者预测公司未来利润，进而合理评估公司股票价值。否则，会计信息就不能算是相关的，甚至可能会对未来利润预测和股票投资决策产生误导。

三、可理解性

《企业会计准则——基本准则》第十四条规定：“企业提供的会计信息应当清晰明了，便于财务会计报告使用者理解和使用。”

可理解性，也称明晰性，是对会计信息质量的一项重要要求。提供会计信息的目的在于使用，要使使用者有效使用会计信息，就应当让其了解会计信息的内涵，明确会计信息的内容，如果无法做到这一点，就谈不上对决策有用。信息是否被使用者所理解，取决于会计人员(信息的提供者)提供的会计信息是否简洁、易懂，是否能清晰地反映企业的财务状况和经营成果，是否容易被信息使用者理解；也取决于使用者理解会计信息的能力。会计信息是一种专业性较强的信息产品，使用者应具有一定的企业经济活动和会计基础知识。对于那些缺乏专业知识和经验的财务会计报告使用者，要么努力学习专业知识和积累经验，要么委托拥有必要的会计专业知识和经验者代为进行有关的分析和预测。

四、可比性

《企业会计准则——基本准则》第十五条规定：“企业提供的会计信息应当具有可比性。”

基于企业发生的交易或事项具有复杂性和多样化的特点，会计准则中对于某些交易或事项提供了多种会计核算方法供选择。例如，存货的领用和发出，可以采用先进先出法、加权平均法或者个别计价法确定其实际成本；固定资产折旧方法可以采用直线法、工作量法、双倍余额递减法、年数总和法等。为了明确企业财务状况和经营业绩的变化趋势，会计信息使用者必须能够比较企业不同时期的财务报表。为了评估不同企业相对的财务状况、经营业绩和现金流量，使用者还必须能够比较不同企业的财务报表。因此，对某个企业及其不同时点以及对不同企业而言，同类交易或其他事项的计量和报告，都应该采用一致的方法。也就是说，企业提供的会计信息应当具有可比性。

可比性是对会计信息质量的一项重要要求。它包含两层含义：一是不同企业在同一时期的横向可比，要求不同企业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。二是同一企业在不同时期的纵向可比，即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。当然，由于经济环境的变化，为了提供更相关、更可靠的会计信息，企业可以变更会计政策，但应在财务会计报告附注中说明变更的内容、原因及其变更对企业财务状况和经营成果的影响。

当然，可比性并不要求不同类型的业务采用相同的会计方法。例如，企业部分原材料按先进先出法核算，但另外一些原材料按加权平均法核算；一些类型的固定资产(如房屋建筑物)按直线法进行折旧，另一些固定资产(如电子设备)按其他折旧方法(如双倍余额递减法)进行折旧。这些差异化的做法与可比性要求并不冲突。

五、实质重于形式

《企业会计准则——基本准则》第十六条规定：“企业应当按照交易或事项的经济实质进行确认、计量和报告，不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。”

由于企业经营业务的复杂性和会计核算的多样性，有些经济业务的法律形式可能与其反映的经济内容的实质不一致。会计信息如果要真实反映企业的经济业务，就必须根据它们的实质和经济现实，而不是仅仅根据它们的法律形式。也就是说，实质重于形式就是要求在对会计要素进行确认、计量和报告时，应重视交易的实质，而不管其采用何种形式。例如，企业融资租入的固定资产，从法律形式上看，该项固定资产的所有权在出租方，企业只是拥有使用权和控制权。也就是说，该项固定资产并不是企业购入的固定资产，承租方不拥有其所有权，因此，不能将其作为企业的固定资产加以核算。但是，由于融资租入固定资产的租赁期限一般超过了固定资产可使用期限的大部分，而且到期企业可以以一定的价格购买该项固定资产，因此，从经济实质上看，与该项资产所有权相关的风险和报酬已经从出租方转移到承租方，对于融资租入的固定资产，承租方应将其视为自有固定资产来核算。

六、重要性

《企业会计准则——基本准则》第十七条规定：“企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的所有重要交易或者事项。”

重要性是指财务会计报告在全面反映企业的财务状况和经营成果的同时，应该根据不同经济业务相关的会计信息对于使用者决策的影响程度来决定采用不同的会计处理程序、方法及在财务会计报告中的详略程度。对于那些预期可能对企业财务状况和经营成果有较大影响，从而可能影响会计信息使用者作出正确决策的重要的经济业务，应分别核算、分项反映、力求准确，并在财务会计报告中重点说明。对于次要的经济业务，在不影响会计信息的真实性和不误导会计信息使用者的前提下，则可适当简化会计核算程序，采取简便的会计处理方法进行处理，在财务会计报告中合并反映。

需要明确的是，重要性是相对的。相同的经济业务，在不同的企业，其重要程度是不同的。对某项经济业务判断其是否具有重要性，在很大程度上取决于会计人员的职业判断。判断的标准通常有质和量两个方面：从性质方面看，如果提供的会计信息对信息使用者的决策有影响，说明该信息具有重要性；从数量方面看，如果某一交易或事项达到一定的数量时对信息使用者的决策有影响，就具有重要性。

七、谨慎性

《企业会计准则——基本准则》第十八条规定：“企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告应当保持应有的谨慎，不应高估资产或者收益、低估负债或者费用。”

在市场经济环境下，企业的生产经营活动面临着许多风险和不确定性，如应收款项的可收回性、固定资产的使用寿命、无形资产的使用寿命、售出存货可能发生的退货或者返修等。谨慎性(亦称稳健性)要求企业在面临不确定性因素的情况下作出职业判断时，应当保持应有的谨慎，充分估计到各种风险和损失，既不高估资产或者收益，也不低估负债或者费用。也就是说，当会计人员在对具有不确定性的某一会计事项有多种不同的处理方法可供选择时，谨慎性要求选择一种不导致高估资产或收益、不低估负债或费用的方法，在进行会计核算时，应当合理预计可能发生的损失和费用，而不应预计可能发生的收入和过高估计资产的价值，以免损害企业的财务实力，防止信息使用者对企业的财务状况与经营成果持盲目乐观的态度。

谨慎性在我国会计实务中的应用是多方面的。例如，要求企业对售出商品所提供的产品质量保证确认一项预计负债，对应收账款提取坏账准备金、期末存货按成本与可变现净值孰低法计价、固定资产按加速折旧法提取折旧等，都体现了会计信息质量的谨慎性要求。然而，企业在运用谨慎性要求时，不能滥用，不能以谨慎性为由任意计提各种准备，即秘密准备或超额准备，否则将严重影响会计信息的客观性。

八、及时性

《企业会计准则——基本准则》第十九条规定：“企业对于已经发生的交易或者事项，应当及时进行会计确认、计量和报告，不得提前或者延后。”

会计信息对于财务会计报告使用者的经济决策而言是有时效性的。即便是相关、可靠的信息，如果未能及时提供，对于财务会计报告使用者而言就没有意义，就不能改进其经济决策，甚至会误导财务会计报告使用者的经济决策。

在会计确认、计量和报告过程中贯彻及时性，一是及时记录，就是要求企业要及时对企业发生的经济业务进行确认、计量和记录，本期的经济业务应当在本期进行处理，不能延迟至下一个会计期间或提前到上一个会计期间；二是及时报告，就是财务会计报告应该在会计期间结束后规定的时间内呈报给会计信息的使用者。关于财务会计报告的报送期限，我国规定，月度财务会计报告应于月份终了后6天内(节假日顺延，下同)对外提供；季度财务会计报告应于季度终了后15天内对外提供；半年财务会计报告应于年度中期终了后60天内对外提供；年度财务会计报告应于年度终了后4个月内对外提供。随着市场经济的深入发展、市场条件的瞬息万变、企

业竞争的日趋激烈，各方面对会计信息的及时性要求越来越高。

在实务中，上述八项会计信息的质量要求，常常需要在各要求之间权衡或取舍。其目的主要是为了达到各质量要求之间的适当平衡，以便实现财务会计报告的目标。

第五节 会计核算的基本前提

会计有独特的理论基础和理论框架，会计理论体系的支柱是会计目标，除此之外，会计核算的基本前提、会计核算基础、会计要素、会计程序和会计处理方法等都是会计理论的重要组成部分。

会计核算的基本前提也称会计假设，它是指会计核算中对某些未被确切认识的、但对会计工作有着重大影响的问题，根据客观情况和趋势所作出的合理判断。只有在会计核算基本前提的基础上，会计人员才能据以确定会计核算的范围和内容，合理确定会计处理的方法。只有企业面临的现实与会计假设相符时，会计准则中规定的方法才可以被采用。如果企业面临的现实情况和会计假设不相符，会计准则中规定的方法就不宜采用，而应该用另外的程序和方法来进行会计核算。我国《企业会计准则——基本准则》规定的会计核算的基本前提有四个，分别是会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

一、会计主体

会计主体是指会计工作为其服务的特定单位或组织。它明确的是会计活动的空间范围，即会计从什么主体的角度进行会计核算，应该核算哪些内容。我国《企业会计准则——基本准则》规定：“企业应当对其本身发生的交易或者事项进行确认、计量和报告。”会计信息系统所加工的数据和提供的信息不是漫无边际的，而是局限于一个特定的单位或者组织内的。例如，一个企业作为独立核算、自负盈亏的经营主体，通过会计工作对其自身的资金运动进行核算，会计人员总是站在该企业这一特定的会计主体立场上，对会计的对象进行确认、计量和报告，而那些与该企业无关的信息，则不属于会计核算的范围。

会计主体假设要求会计核算时，合理区分企业这一会计主体与该企业的投资者(也可能是一个会计主体)以及其他企业(会计主体)的经济活动，将它们作为不同的会计主体，分别进行各自的会计核算。也就是说，核算应当以某一会计主体发生的各项经济业务为对象，反映该主体本身的各项生产经营活动，比如甲企业从乙企业采购原材料，这笔业务对于甲企业是一笔采购业务，对于乙企业是一项销售业务，作为两个不同的会计主体，两个企业有自己明确的立场，甲企业在条件符合时确认原材料的购进，而乙企业在满足条件时确认销售收入的增加。

应该指出的是,会计主体与法律主体(即法人)不是同一个概念。所有的法律主体必然都是会计主体,但会计主体不一定是法律主体。例如,会计主体可以是一个法律主体内部的各个单位(如分公司),也可以是由若干法人单位组成的一个集团。

二、持续经营

持续经营是指会计主体在可以预见的将来,其经营活动将持续不断地进行下去,不会面临破产和清算。它明确的是会计核算的时间范围。我国《企业会计准则——基本准则》明确规定:“企业会计确认、计量和报告应当以持续经营为前提。”之所以对会计主体的持续经营作出假设,是因为只有在持续经营这一假设前提下,才能保证会计信息具有连续性和一致性,才能选择和确定会计核算的具体方法,建立会计计量和确认的原则,解决资产计价和收益确定的问题。会计核算中使用的许多处理方法都是建立在持续经营的基础上,如果没有持续经营这一前提条件,一些公认的会计处理方法就缺乏存在的基础。例如,在持续经营假设下,固定资产应当按照成本进行初始计量,并在一定的年限采用某一折旧方法计提折旧;而若在清算情况下,固定资产的价值则应按实际可变现净值计算,折旧的年限和方法也应随之发生变化。

当然,持续经营假设并不意味着企业将永久存在,更不排除企业因经营不善等原因而导致破产或清算的可能。在有充分证据表明企业无法持续、正常经营的情况下,财务会计报告就不能按照建立在持续经营假设下的会计准则来编制,而应采用合并、破产清算等特殊会计程序和方法来进行核算。

三、会计分期

一方面持续经营假设设定企业的经营活动在可预见的将来会持续不断地进行下去,不会面临破产和清算;另一方面,为了保证信息的时效性,《企业会计准则》要求企业应当及时提供会计信息。如果等到企业不再持续经营了再披露会计信息,显然不符合及时性要求,会计信息也无法向使用者定期地反映受托责任,因此,人们将企业持续经营的活动人为地划分为一个个等距离的时间,以便能够及时地核算和报告有关企业财务状况、经营成果和现金流量的信息,这就是会计分期。

会计分期假设也称会计期间假设,是指在会计核算时,将持续不断的生产经营活动人为地划分为一定的期间,以便分期结算账目,编制会计报表,及时为使用者提供会计信息。所以,会计分期假设是持续经营假设的进一步延伸,两者密不可分。只有假设会计主体能够持续经营下去,进行会计分期才有可能;也正是由于持续经营,会计分期才是必要的。

我国《企业会计准则——基本准则》明确规定:“企业应当划分会计期间,分期

结算账目和编制财务会计报告。会计期间分为年度和中期。”其中，中期是指短于一个完整会计年度的报告期间，一般包括半年、季度、月份等会计期间。同时，我国会计期间是按日历年度划分的，我国《会计法》明确规定：“会计年度自公历1月1日起至12月31日止。”正是由于会计期间的划分，才产生了本期和前期的区别，导致了会计处理中预收、预付、应收、应付的概念，进而产生了权责发生制和收付实现制两种不同的会计核算基础。

四、货币计量

货币计量是指在会计核算过程中采用货币作为计量单位，反映会计主体的经营活动和财务状况。货币计量是会计的特点之一，会计核算主要是以货币作为计量手段，对会计主体的各项会计要素进行计量、记录和计算。只有在货币计量假设下，所提供的会计信息才能进行比较，从而提高决策的有用性。货币计量假设包括两个含义：一是会计以货币作为主要的计量单位；二是假定作为计量单位的货币的价值是稳定或相对稳定的。

如果会计主体的经济业务涉及多种货币，就需要确定以某种货币作为统一的计量单位，即记账本位币。我国《企业会计准则第19号——外币折算》规定：“记账本位币，是指企业经营所处的主要经济环境中的货币。企业通常应选择人民币作为记账本位币”。对于涉及非记账本位币的业务，需要按照某种汇率折算为记账本位币予以反映。但是对于业务收支以人民币以外的货币为主的单位，也允许选用某种外币作为记账本位币，编报的财务会计报告应当折算为人民币反映。

在运用货币计量假设时，还必须假定货币币值是稳定的，即登记入账的各项资产、负债并不随着币值的变动而变动。只有这样，会计核算才可能对不同时期的经济业务作出一致的记录和比较，使会计信息具有可比性。当然，如果产生严重的通货膨胀，币值稳定这一假设就会显得极不合理，这时会计核算应反映通货膨胀的影响，即采用特殊的物价变动会计程序和方法来组织核算。

第六节 会计规范

会计信息是反映企业财务状况、经营成果和现金流量情况的信息，是广大使用者作决策所必需的信息，为了使各会计主体提供的信息具有可比性，在信息的产生和披露过程中必须严格遵照一定的标准，这个标准就是会计规范。会计规范是国家机构或民间团体所制定的会计法规、准则和制度的总称。在西方国家，会计规范一般表现为会计原则，或称为会计标准、会计准则。例如在美国，企业会计规范总称

为“公认会计原则(GAAP¹)”。在我国,新中国成立以后,我国的会计发展经历了长期的统一会计制度的模式,企业的会计核算均由政府制定的统一的会计制度来进行规范。改革开放后,统一会计制度慢慢被会计准则等会计规范取代。就目前而言,我国的会计规范有三个层次:一是由全国人民代表大会统一制定的会计法律,如《中华人民共和国会计法》,它是我国会计法规体系中的母法,处于最高层次;二是由国务院及其所属的政府部门(或财政部)制定的会计行政法规,如《企业会计准则》,这些法规是按照《中华人民共和国会计法》的要求制定的专项会计法规,是制定会计制度的依据;三是由财政部或地方人民政府根据国家统一规定而制定的行业或地方会计法规,如《企业会计制度》。

一、会计法

《中华人民共和国会计法》是我国一切会计工作的根本大法。我国的各级国家机关、社会团体、军队、企事业单位、个体工商户以及其他经济组织办理会计事项,都必须遵守《中华人民共和国会计法》;会计法规、会计准则、会计制度和其他有关法规的制定,均必须依据《中华人民共和国会计法》。

新中国第一部会计法于1985年1月21日第六届全国人民代表大会常务委员会第九次会议通过,1985年5月1日起施行。1993年12月29日,八届人大五次会议通过了《关于修改〈中华人民共和国会计法〉的决定》,对其进行了修订。1999年10月31日,九届人大十次会议再次对会计法进行修订,自2000年7月1日起施行。修订后的《中华人民共和国会计法》共五十二条,分为以下七章:总则;会计核算;公司、企业会计核算的特别规定;会计监督;会计机构和会计人员;法律责任;附则。与修订前比较,1999年修订后的《中华人民共和国会计法》特别突出了单位负责人对会计信息真实性的责任,这有助于加强会计信息的真实性。

二、会计准则

会计准则是会计人员对会计要素进行确认、计量、报告必须遵循的行为规范,是对经济事项和交易进行会计处理的准绳,是审查会计工作质量的标准。会计准则根据其内涵和层次不同又可分为基本会计准则和具体会计准则。我国的会计准则是由主管会计工作的行政部门——财政部根据有关法律法规的规定制定的,从其制定机构及法律效力的角度看,属于部门规章。

西方国家会计准则的研究始于经济大萧条的20世纪30年代。人们意识到会计核算的不规范和会计报告的严重失实是导致经济危机的重要原因之一,所以会计必

1. GAAP的全称为 Generally Accepted Accounting Principle,它是美国的会计规范。

须有一套具体的核算规范，以保证会计信息的真实性。于是，各国开始研究和制定会计准则。20世纪50年代以后，美国、日本等国家相继颁布了会计准则。

我国会计准则的研究工作始于20世纪80年代末，并于1992年11月30日由财政部发布了第一项会计准则《企业会计准则》，该准则属于基本准则，于1993年7月1日起在全国所有企业施行。此后，财政部于1997年起至2001年底，陆续颁布了包括关联方关系及其交易的披露，资产负债表日后事项，现金流量表，建造合同，债务重组，投资，会计政策、会计估计的变更和会计差错的更正，或有事项，收入，非货币性交易，无形资产，借款费用，租赁，中期报告，固定资产，存货等在内的16个具体会计准则。

进入21世纪，为适应我国市场经济发展和经济全球化的需要，财政部对上述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日公布了包括修订后的《企业会计准则——基本准则》和38项具体准则(见表1-1)在内的企业会计准则体系，自2007年1月1日开始在上市公司实施，并鼓励其他企业执行。这些准则的颁布标志着我国已经构建起会计准则体系，基本实现了与国际财务报告准则的趋同。

另外，财政部于2006年10月30日发布了《企业会计准则——应用指南》，并分别于2007年11月16日、2008年8月7日、2009年6月11日和2010年7月14日发布了《企业会计准则解释第1号》、《企业会计准则解释第2号》、《企业会计准则解释第3号》和《企业会计准则解释第4号》。这些应用指南和准则解释的发布，进一步提高了会计准则的可操作性，为会计准则的顺利实施打下了坚实的基础。

表 1-1 具体会计准则一览表

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

我国现行企业会计准则体系是由基本准则、具体准则、会计准则应用指南和会计准则解释公告等组成的。基本准则包括总则、会计信息质量要求、资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润、会计计量、财务会计报告和附则共十一章内容，是制定具体准则和会计核算制度的依据，但它只是对会计核算的基本原则和要求作出规定，不能指导具体的会计核算工作。为了使会计人员能按照会计准则的要求进行会计核算，提高会计准则的可操作性，必须制定具体准则。具体准则是对企业会计核算的具体要求，它根据《中华人民共和国会计法》和《企业会计准则——基本准则》制定，是在基本准则的基础上，对各会计要素和具体、特殊的经济业务或会计事项的会计处理所作出的具体规定。所以，基本准则在整个企业会计准则体系中起统驭作用。《企业会计准则——应用指南》是根据基本准则和具体准则制定的，是企业执行会计准则提供的操作性规范，是对具体准则的一些重点难点问题作出的操作性规定，主要解决企业在运用会计准则处理经济业务时所涉及的会计科目、账务处理、会计报表及其格式和编制说明，会计准则解释是随着《企业会计准则》的实施，就实务中遇到的实际问题而对准则作出的具体解释。

三、会计制度

会计制度是以《中华人民共和国会计法》和《企业会计准则》为依据而制定的处理会计事务的办法和程序的总称，它是进行会计工作的具体规范。会计制度是指导具体会计核算工作的操作性法规，是会计法规体系中的重要组成部分。我国的会计制度由财政部制定，属于部门规章。

1993年以前，我国的企业会计制度是按企业的所有制性质而分别制定的，这是计划经济下的会计核算和管理方式。实行社会主义市场经济以后，原有的会计制度已完全不能适应会计环境的变化。1993年上半年，财政部颁布了按大行业划分的行业会计制度，同时颁布了行业财务制度。后来的实践表明，这套会计制度的行业特征过于明显，而企业之间的行业界限日渐模糊，导致该会计制度的适用性不强，不同企业的会计信息缺少可比性。因此，财政部于2000年12月29日颁布了国家统一的《企业会计制度》，并从2001年1月1日起施行，除金融企业和小企业以外，其他企业(公司)的会计核算都规范到统一会计制度的要求上。对于金融企业和小企业，财政部分别出台了《金融企业会计制度》和《小企业会计制度》来规范其会计核算。

目前，我国会计法规体系呈现会计制度与会计准则并存的现象。从理论上说，具体会计准则对会计事项的处理作出了具体的规范，它能够替代会计制度的法律功能，会计制度已经没有存在的必要，从2007年1月1日开始，执行新《企业会计准则》的企业，不再执行会计制度。因此，长远来看，随着新《企业会计准则》的逐步推行，会计准则的作用和地位将得到进一步加强，现行的三个适用于各类企业的

会计制度(即《企业会计制度》、《金融企业会计制度》和《小企业会计制度》)将被逐步弱化,乃至最终取消。

复习思考题

一、单项选择题

- 会计核算以()为主要计量单位,反映会计主体的经济活动。
 - 实物
 - 劳动工时
 - 货币
 - 以上任何一种都可以
- 会计的目标是()。
 - 记录企业的会计业务
 - 保证国家财经政策的贯彻、实施
 - 监督经营者依法行事
 - 为信息使用者提供决策有用的信息
- 会计的基本职能是()。
 - 反映与监督
 - 预测与决策
 - 监督与分析
 - 计划与控制
- 我国制定会计准则和会计制度的机构是()。
 - 国家税务总局
 - 财政部
 - 民间团体
 - 企业自身
- 融资租赁租入固定资产视同自有固定资产体现了会计信息质量要求中的()要求。
 - 实质重于形式
 - 谨慎性
 - 重要性
 - 可靠性
- 区分古代会计和近代会计的标志是()。
 - 会计作为独立职能的出现
 - 管理会计和财务会计两大分支的形成
 - 复式记账法的出现
 - 以上都不是

二、多项选择题

- 会计信息的表现形式有会计报表和表外形式,其中会计报表包括()。
 - 资产负债表
 - 利润表
 - 内部核算表
 - 现金流量表
 - 所有者权益变动表
- 会计核算的基本前提包括()。
 - 货币计量
 - 持续经营
 - 会计分期
 - 会计主体
 - 权责发生制

3. 我国现行会计准则体系是由()等组成的。
- A. 会计基本准则 B. 具体准则 C. 会计制度
D. 会计准则应用指南 E. 会计准则解释公告
4. 以下体现谨慎性要求的有()。
- A. 对应收账款提取坏账准备
B. 对固定资产采用加速折旧法
C. 会计政策不能随意变更
D. 期末存货按成本和可变现净值孰低法计价
E. 企业提供的会计信息应当与财务会计报告使用者的经济决策需要相关

三、判断题

1. 会计作为一个信息系统, 主要提供以财务信息为主的会计信息。()
2. 会计的基本职能是反映过去、监督现在、预测未来。()
3. 无论什么企业都必须选择人民币作为记账本位币。()
4. 系统记载复式记账理论和方法的第一部著作是意大利数学家卢卡·巴其阿勒的著作《算术、几何与比例概要》。()
5. 会计记录不一定要连续地记录, 对于不重要的经济业务可以不记录。()
6. 会计对任何社会的经济活动都是必要的, 经济越发展, 会计越重要。()

四、简答题

1. 什么是会计? 会计有哪些职能?
2. 会计信息有哪些使用者? 不同的使用者对会计信息的需求有什么不同?
3. 简述会计核算的基本前提。
4. 简述会计信息的质量要求。
5. 如何理解会计规范? 会计规范包括哪些层次?
6. 什么是会计准则? 我国现行企业会计准则体系的组成内容是什么?