

“十二五”普通高等教育规划教材

基础会计学

JICHU KUAIJIXUE

张云来 范一◎主 编
郭利敏◎主 审

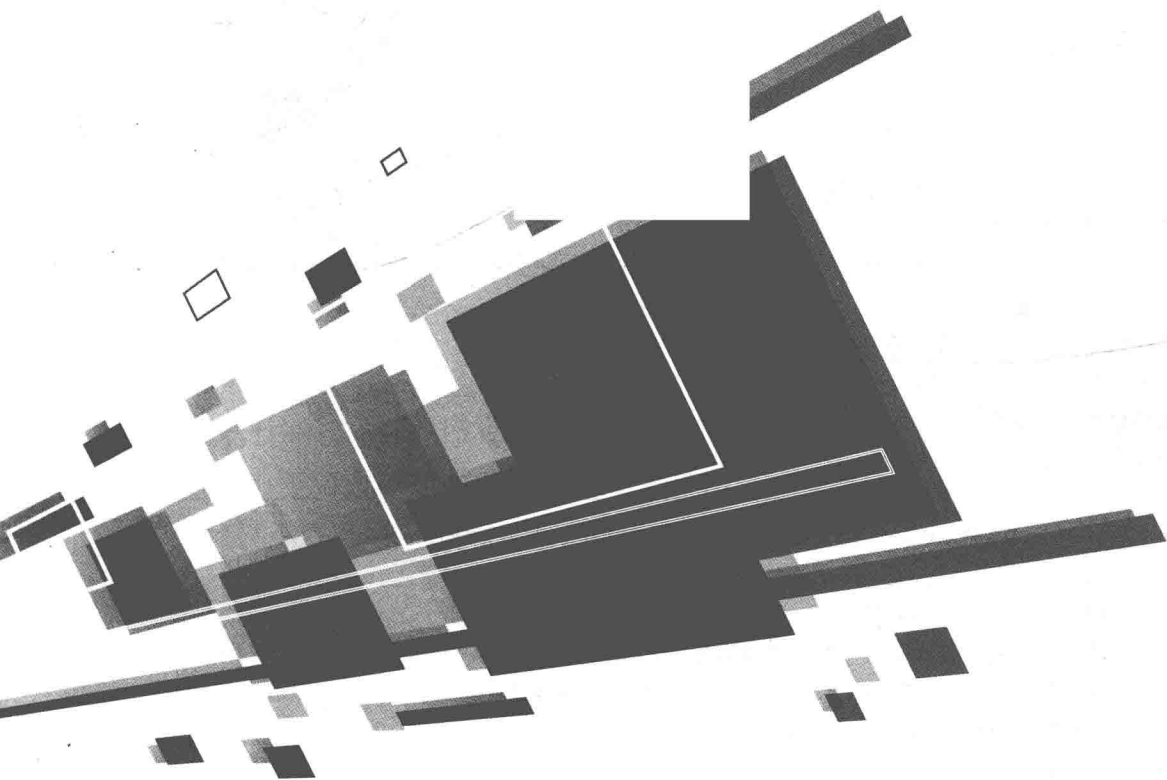
中国铁道出版社
CHINA RAILWAY PUBLISHING HOUSE

“十二五”普通高等教育规划教材

基础会计学

JICHU KUAIJIXUE

张云来 范 一◎主 编
郭利敏◎主 审
张雨桐◎参 编



中国铁道出版社
CHINA RAILWAY PUBLISHING HOUSE

内 容 简 介

本书以制造业企业经营活动为实例,完整、系统、详尽地介绍了会计的基本理论、基本方法和基本技能,以实用、超前为宗旨,坚持由浅入深、循序渐进的理念,并注重会计基本技能和方法的实务训练。

本书适用于财经类本科、高职高专、成人高等教育院校及其他相关院校的基础会计教程,同时也可作为专业会计人员和有志于从事经济管理工作人员的自学教材。

图书在版编目(CIP)数据

基础会计学 / 张云来,范一主编. —北京:中国铁道出版社,2015.2(2015.8重印)

“十二五”普通高等教育规划教材

ISBN 978-7-113-19704-9

I. ①基… II. ①张… ②范… III. ①会计学-高等学校-教材 IV. ①F230

中国版本图书馆CIP数据核字(2015)第024128号

书 名: “十二五”普通高等教育规划教材
基础会计学

作 者: 张云来 范 一 主编

策 划: 邢斯思

读者热线: 400-668-0820

责任编辑: 张丽娜 贾淑媛

封面设计: 一克米工作室

责任校对: 汤淑梅

责任印制: 李 佳

出版发行: 中国铁道出版社(100054,北京市西城区右安门西街8号)

网 址: <http://www.51eds.com>

印 刷: 北京市昌平开拓印刷厂

版 次: 2015年2月第1版 2015年8月第2次印刷

开 本: 787mm×1092mm 1/16 印张: 17.5 字数: 423千

书 号: ISBN 978-7-113-19704-9

定 价: 37.00元

版权所有 侵权必究

凡购买铁道版图书,如有印制质量问题,请与本社教材图书营销部联系调换。电话:(010) 63550836

打击盗版举报电话:(010) 51873659

任秀女 孙林英 吴 菲 杨利云 张春风
张云来 郭利敏 续淑敏 樊淑侠

1. 遵循了教材编写与人才培养相结合，教材建设与学科发展共创新的创作理念。
2. 涵盖了财务管理、会计等专业的主干课程，构筑了财会学科体系的完整框架。
3. 创作团体精挑细选，集专业性与实践性于一体。
4. 坚持理论与实践相结合，并侧重于实用性。
5. 密切关注学科领域最新、最前沿的理论研究成果以及准则、制度，并及时体现在教材内容中。
6. 在充分考虑各具体教材内容体系完整性的基础上，依据课程安排的前后衔接，对各教材之间重复的内容，做了统筹安排。既体现了学科体系的完整性，又节约了资源。
7. 设计独具匠心，在版面设计等方面均有所创新。

前言

基础会计学

Preface

“基础会计学”是会计专业的基础课程，也是经济管理类专业的必修课程。本教材主要阐述会计的基本理论、基本方法和基本技能。通过学习，使学生能够了解会计规律，通晓会计语言，培养会计思维，掌握会计技能，更为后续专业课程的学习奠定基础。

本书在编写过程中，自始至终立足于“基础”二字，遵循事物认识的规律，由浅入深，循序渐进；理论与实践有机结合，强调内容与方法的实用性、体系与观点的科学性。概括起来，本教材具有如下特点：

(1) 内容新颖。本书是以最新会计法规、准则和制度为依据，按照会计改革的最新理论和实践，广泛吸收国外先进的会计理论与方法，总结多年教学经验，在传承了国内已有会计教材的精华、充分考虑与国际会计惯例接轨并注重体现中国特色的基础上构思编写的。所举实例均为最新的规范会计处理方法。

(2) 构思严谨。坚持逻辑性与通俗性相结合、理论与实务相融合的宗旨。在体系的安排上，遵循从建立框架到具体方法学习的逻辑思维；在内容安排上，既注重理论的指导性，又强化分析与解决问题的能力培养；在内容阐述上，深入浅出、言简意赅、通俗易懂，为教师课堂讲授留有较多发挥空间。

(3) 突出应用。在遵循理论与实践有机结合的基础上，力求突出培养学生的应用技能。对于会计理论的阐述以够用为度，同时兼顾同其他专业会计课程的衔接，难易适度、详略得当；而对于会计技能的介绍，则浓墨重彩，力求面面俱到，融会贯通，在本书的核心章节，均设有实际业务处理的整套例题。为巩固各章所学知识的重点和难点，在每章都附有大量形式多样的配套同步测试题，以增强动手能力、提高业务技能。

本书适用于财经类本科、高职高专、成人高等院校及其他相关院校的基础会计教程，同时也可作为专业会计人员和有志于从事经济管理工作人员的自学教材。

本书由张云来、范一任主编，负责全书总体设计和总纂，郭利敏任主审，张雨桐参与编写。教材共十一章，各章执笔人员如下：张云来（第一、二、四章），范一（第三、五、六、七、九、十、十一章），张雨桐（第八章）。本书各章的同步测试题由张云来、范一编写。

本书的编写参考了许多专家、学者的论著，主要阅读和参考文献附在书后。在此，谨向这些作者表示衷心感谢！

由于编者的理论和业务水平有限，再加上编写时间仓促，书中难免存在疏漏与不当之处，敬请各位专家、学者批评指正，帮助我们不断改进和完善。

编者
2014年9月

教学建议

教学目的:

本课程是会计学和财务管理专业的入门课程,也是各经管类专业的专业基础课程。通过本课程的学习应使学生在掌握会计基本理论和基本方法的基础上,具备一定的从事会计实务工作的基本技能。本课程的教学目的在于使学生明确会计的基本职能、特点、对象和任务,认识做好会计工作对于加强经济管理、提高企业经济效益的重要意义,理解会计核算前提、信息质量要求、会计要素、会计科目、会计账户、复式记账等相关理论,掌握借贷记账法的具体应用,掌握会计凭证、会计账簿、会计报表的基本内容和实务操作技能,熟悉会计账务处理程序的种类和核算步骤,了解会计工作的组织、会计机构的设置、对会计人员的要求和我国会计法规体系等。

前期需要掌握的知识:管理学、西方经济学。

课时分布建议:

教学内容	学习要点	课时安排		案例使用建议
		本科	专科	
第一章 总论	(1) 了解会计的产生与发展、会计核算方法 (2) 了解会计学科体系与会计职业规划 (3) 理解会计的概念、职能、目标 (4) 掌握会计核算的基本前提和核算基础	4	4	
第二章 会计核算对象	(1) 了解会计核算对象和资金运动的含义 (2) 理解会计等式的含义、作用以及交易或事项发生的类型 (3) 掌握各项会计要素的概念、特征和具体组成	4	6	实践案例
第三章 账户与复式记账	(1) 了解设置会计科目与会计账户的原则和意义 (2) 理解会计科目的概念与分类 (3) 理解会计科目与账户的关系、账户的基本结构 (4) 掌握复式记账的原理 (5) 掌握借贷记账法的记账符号、账户结构、记账规则和试算平衡 (6) 运用借贷记账法编制会计分录	8	10	实践案例
第四章 制造业企业主要经营过程的核算	(1) 了解制造业企业整个生产经营活动的阶段,以及各阶段发生的主要交易或事项 (2) 理解生产经营过程中的交易或事项与账户设置之间的关系 (3) 掌握所设置账户的性质、用途和结构 (4) 熟练运用借贷记账法方法进行账务处理	10	12	实践案例

续表

教学内容	学习要点	课时安排		案例使用 建议
		本科	专科	
第五章 账户的分类	(1) 了解账户按照经济内容分类和账户按用途和结构分类的意义 (2) 理解账户按照经济内容分类和账户按用途和结构分类的构成 (3) 掌握不同类别下各账户的核算内容、用途和结构特点	2	—	
第六章 会计凭证	(1) 了解会计凭证的概念、填制和审核会计凭证的意义 (2) 了解会计凭证的传递与保管要求 (3) 理解原始凭证和记账凭证分类 (4) 掌握原始凭证的填制和审核方法 (5) 掌握记账凭证的填制和审核方法	6	6	实践案例
第七章 会计账簿	(1) 了解会计账簿的概念、设置和登记会计账簿的意义及原则 (2) 了解会计账簿的更换和保管要求 (3) 理解会计账簿的分类、各类会计账簿的设置要求 (4) 掌握序时账簿、分类账簿和备查账簿的启用、登记规则和方法 (5) 掌握错账的更正方法 (6) 掌握期末对账、结账方法	6	8	实践案例
第八章 财产清查	(1) 了解财产清查的意义和种类 (2) 理解财产清查的程序及各类财产清查的具体方法 (3) 掌握财产清查结果的账务处理	4	4	实践案例
第九章 财务报告	(1) 了解财务报告的概念、构成及作用 (2) 了解财务报表列报和编制要求 (3) 了解现金流量表的结构和基本编制方法 (4) 了解报表附注的有关内容 (5) 理解财务报表的概念和分类 (6) 掌握资产负债表和利润表的结构、内容和编制方法	6	8	实践案例
第十章 账务处理程序	(1) 了解账务处理程序的概念、意义和设计要求 (2) 理解各种账务处理程序的特点、优缺点和适用范围 (3) 掌握记账凭证账务处理程序、科目汇总表账务处理程序和汇总记账凭证账务处理程序的应用	4	4	实践案例
第十一章 会计工作的组织	(1) 了解会计工作组织的意义和要求 (2) 了解会计电算化的基本内容、会计档案保管要求 (3) 理解会计机构设置和会计人员配备的要求 (4) 掌握会计规范体系的构成和内容 (5) 掌握会计职责、权限以及会计职业道德规范的内容	2	2	
课时总计		56 ~ 64	64	

说明:

(1) 在课时安排上,对于会计和财务管理类本科可以是56学时或者64学时;会计和财务管理类专科建议安排到64学时以上,以便比较完整地学习专业知识。

(2) 讨论、案例分析等时间已经包括在前面各个章节的教学时间中。

目 录

基础会计学 Contents

第一章 总论	1
第一节 会计概述	1
第二节 会计核算的基本前提、会计信息质量要求和核算基础	5
第三节 会计核算环节和会计核算方法	9
第四节 会计学科体系与会计职业规划	12
复习思考题	15
同步测试题	15
第二章 会计核算对象	19
第一节 会计核算对象概述	19
第二节 会计要素	21
第三节 会计等式与交易或事项的类型	26
复习思考题	30
同步测试题	30
第三章 账户与复式记账	35
第一节 会计科目	35
第二节 会计账户	39
第三节 复式记账	42
第四节 借贷记账法	43
复习思考题	54
同步测试题	54
第四章 制造业企业主要经营过程的核算	60
第一节 筹资过程的核算	60
第二节 生产准备过程的核算	66
第三节 产品生产过程的核算	74
第四节 销售过程的核算	83
第五节 利润形成与分配过程的核算	91
复习思考题	100
同步测试题	100

第五章 账户的分类	108
第一节 账户按经济内容分类	108
第二节 账户按用途和结构分类	111
复习思考题	119
同步测试题	119
第六章 会计凭证	123
第一节 会计凭证概述	123
第二节 原始凭证的填制和审核	125
第三节 记账凭证的填制和审核	134
第四节 会计凭证的传递和保管	142
复习思考题	144
同步测试题	145
第七章 会计账簿	148
第一节 会计账簿概述	148
第二节 账簿的启用和登记规则	152
第三节 账簿的设置和登记	154
第四节 更正错账的方法	166
第五节 对账和结账	169
第六节 会计账簿的更换和保管	172
复习思考题	173
同步测试题	173
第八章 财产清查	178
第一节 财产清查的意义和种类	178
第二节 财产清查的程序和一般方法	180
第三节 财产清查的具体方法	186
第四节 财产清查结果的账务处理	189
复习思考题	192
同步测试题	192
第九章 财务报告	196
第一节 财务报告概述	196
第二节 资产负债表	200
第三节 利润表	206
第四节 现金流量表	210
第五节 会计报表附注	214
复习思考题	215
同步测试题	215

第十章 账务处理程序	220
第一节 账务处理程序概述	220
第二节 记账凭证账务处理程序	221
第三节 科目汇总表账务处理程序	223
第四节 汇总记账凭证账务处理程序	225
第五节 账务处理程序的应用	229
复习思考题	247
同步测试题	248
第十一章 会计工作的组织	251
第一节 会计工作组织概述	251
第二节 会计规范体系	252
第三节 会计机构	254
第四节 会计人员	256
第五节 会计档案	259
第六节 会计职业道德	260
第七节 会计电算化	262
复习思考题	266
同步测试题	267
参考文献	270

第一章 总 论



本章提要

本章内容为全书的总括说明,是学习后续各章和会计专业课程的基础。本章主要介绍相关的会计基本理论,包括会计的产生与发展,会计的基本概念、职能、目标,会计核算基础,以及会计核算方法等,同时还介绍了会计学科体系与会计职业规划。



学习目标

- (1) 了解会计的产生与发展、会计学科体系与会计职业规划。
- (2) 理解会计的概念、职能、目标与会计核算方法。
- (3) 掌握会计核算的基本前提和核算基础。

第一节 会计概述

一、会计的产生与发展

(一) 会计的产生

物质资料的生产是人类社会存在和发展的基础,人类要生存,社会要发展,就必须依靠生产活动来创造衣、食、住、行等所需要的生产、生活资料,而资源的稀缺性和人类社会发展需求的无限性之间的矛盾,促使人们要在物质资料的生产活动中,关心自己的生产成果与生产它们所消耗生产资料的比例,讲求效益,力求少投入、多产出。为了达到这一目标,就必须对劳动过程进行组织和规划,同时对劳动成果和劳动耗费进行观察、计量、记录、计算和比较,从而也就产生了融合于生产经营活动中的会计。

最初,会计只是生产职能的附带部分,它是由生产者凭借记忆,或是简单的记录,在生产时间之外附带地把收入、支出等事项记载下来。随着生产活动的发展、生产规模的扩大,过程日

益复杂,需要记录的事务也逐渐增多,会计便从生产职能中分离出来,成为特殊的、专门的、独立的工作。

(二)会计的发展

早期的会计与现代会计相比是极其简单的,只是局限于对财务收支进行实物数量的记录和计算。随着社会生产的发展和生产规模的日益社会化,节约劳动耗费和提高经济效益的必要性日益增强,并且难度越来越大,对会计的发展提出了越来越高的要求,促使会计从早期实物数量的简单记录和计算,逐步发展成为用货币作为计量单位来综合地监督经济活动的过程。会计的技术和方法,经过长期的社会实践以及广泛吸收先进的科学技术成果,也逐渐完善起来。

纵观会计的发展历程,会计从其产生到现在,大致经历3个阶段。

1. 古代会计阶段

古代会计阶段是指从会计产生到15世纪50年代这段时间。在我国,会计有着悠久的历史。早在西周时期就已经出现“会计”一词,并且有为王朝服务的会计,如“司会”。当时会计的基本含义是既有日常的零星记录,又有岁终的综合核算,通过日积、月累到岁会的核算,从而达到正确考核王朝财政经济收支的目的。春秋战国时期,我国已有了定期的会计报表和会计账册,并实行单式收付记账,也出现了对“会计”一词精辟的解释,如战国时期鲁国的孔子:“尝为委吏矣,曰会计当而已矣。”到了宋朝出现了“四柱清册”,即旧管(相当于现代会计术语中的期初结存)、新收(相当于现代会计术语中的本期收入)、开除(相当于现代会计术语中的本期支出)、实在(相当于现代会计术语中的期末结存),同时总结出“旧管+新收=开除+实在”这一平衡公式,使我国的会计记账方法达到比较科学、系统和完善的地步。

在其他国家,曾出现过在陶土、石头或木块上划符号记事的原始记录、计量行为。马克思在对印度古代历史进行研究时,发现原始社会末期,在远古的印度公社里,已经有了一个农业记账员,在那里会计已经独立为一个公社官员的专职。

2. 近代会计阶段

近代会计阶段主要是指西方从15世纪50年代产生于意大利的复式簿记开始,到20世纪30年代末出现的第一份代表美国“公认会计原则”的“会计研究公报”为止的这一段历史时期的会计理论与实务。近代会计形成的标志是1494年,意大利数学家卢卡·巴其阿勒出版了世界上第一部专门论述复式簿记的书籍——《算术、几何比及比例概要》。其中有一章专门论述了簿记,对复式簿记及借贷记账法做了全面系统的描述和总结,标志着近代会计的产生,是会计发展史上的一个重要里程碑。随着19世纪初产业革命的完成,以及以资本所有权和经营权分离为特点的股份公司的出现,要求在经济活动和财务活动中以“自由职业”身份出现的注册会计师或特许会计师产生了,1854年,在英国的苏格兰成立了第一个会计师协会——爱丁堡会计师公会,这是会计发展史上的又一里程碑。

同时期在中国,也有相关的会计理论和技术出现。明末清初,在“四柱清册”的基础上又设计了“龙门账”,并且在规模较大的工场手工业中,已专设“账房”,设置账簿,考核费用、成本和利润。清代学者焦循所著的《孟子正义》一书中,对会计解释为:“零星算之为计,总和算之为会”。

3. 现代会计阶段

现代会计阶段是指20世纪50年代以后,会计进入了一个新的发展阶段,无论是会计理论



还是会计实践都进入了一个快车道。一方面,随着生产力水平的不断提高、企业规模的不断扩大,所有权与经营权发生分离,股份公司大量出现,企业之间的竞争愈加激烈,从而对会计提出了新的要求:除了反映和传递信息之外,还要进行规划、控制、分析并参与经营决策。随之传统会计被划分为以对外提供财务信息为主的财务会计和服务于内部管理需要的管理会计。另一方面,随着科技水平的提高,现代数学、现代管理学与会计的结合,特别是会计电算化的出现,使会计在操作方法上发生了根本的变化。

新中国成立以后,政府十分重视会计工作,基于有计划地进行大规模社会主义经济建设的需要,先后制定了许多统一会计制度,强化了会计工作的组织、规范和指导。1985年,全国人民代表大会颁布了《中华人民共和国会计法》,使我国的会计工作进入了法制的轨道。为了适应改革开放和市场经济发展的需要,1992年,财政部颁布了《企业会计准则——基本准则》,从1993年7月1日起实施。这表明了我国在会计核算法规体系、宏观会计管理模式、会计核算的重要原则及一些主要核算方法等方面都进行了大幅度调整与改革,并逐渐与国际会计惯例接轨。随着经济的全球化,会计的国际化已势在必行。2006年财政部在总结我国会计规范和进一步借鉴国际经验的基础上,重新发布了一套新的《企业会计准则》,使我国的会计从理论到实务都迈进了国际化轨道。此后,又陆续出台了一系列会计准则——具体准则及解释,进一步丰富和完善了会计准则的内容体系。

总之,会计是社会经济发展的产物,而且随着社会经济的发展,对会计的要求越来越高,促进了会计理论和实践的逐渐丰富和完善。实践证明,经济越发展,会计越重要。

二、会计的含义

(一) 会计的职能及特点

职能是指某一事物本身所固有的功能。会计职能是指会计在经济管理中客观存在的功能。马克思认为会计是对“过程的控制和观念的总结”,通常把“控制”理解为监督,把“观念总结”理解为核算或反映,因此,核算(反映)和监督(控制)被认为是会计的两项基本职能。

1. 会计的核算(反映)职能及特点

会计的核算(反映)职能是指会计通过确认、计量、记录和报告,从数量上反映社会再生产过程中能用货币表现的经济活动,为经济管理提供经济信息的功能。与统计核算和业务核算相比,会计核算(反映)职能具有以下特点:

(1) 以货币作为主要计量单位。会计从数量上反映经济活动时,要用到实物、劳动和货币3种量度。但只有用货币量度,才能把各种耗费综合地表现为统一的货币量,才能通过价值形式的核算来综合反映经济活动的过程和结果,从而做出各种有意义的比较。应该说明的是,会计核算以货币为统一计量尺度,并不排斥实物和劳动量度,有关实物进出业务和劳动耗费业务,仍需分别用实物和劳动量度进行计量和记录。

(2) 对经济活动的核算具有连续性、完整性和系统性。连续性,是指会计在反映经济活动时,应按其发生时间的先后顺序依次不间断地进行记录。完整性,一方面是指应由会计反映的会计事项,不能遗漏和取舍;另一方面是指要将交易或事项引起的资金运动的来龙去脉反映出来,进而反映经济活动的全过程。系统性,是指会计对经济活动的反映,既要全面相互联系地记录,还必须进行科学的分类,使之成为系统化的会计数据,即加工成有用的会计信息,便于信息使用者有效利用。

(3) 运用专门方法。会计从生产经营活动中独立出来,有其客观必然性。会计对企业予

以管理,是以特殊的方式和方法实现的,诸如如何建账、用什么方法记账、相关资料怎样取得、如何记账、成本与盈亏怎样计算、报表如何编制等,都与其他管理工作运用的方法有别。

2. 会计的监督(控制)职能及特点

会计的监督(控制)职能,是指会计按照一定的目的和标准,利用会计反映所提供的会计信息,对企业单位的经济活动进行检查和督促,使之达到预期目标的功能。会计监督(控制)职能具有如下特点:

(1)会计监督要依据特定的标准。会计监督所依据的主要标准有:国家的财经法规政策、会计准则制度、单位内部控制制度、预算和定额等。

(2)会计监督贯穿于企业经济全过程。会计监督不仅仅是一种经常性、常态化的监督,而且要贯穿于经济活动的整个过程,包括事前监督(规划)、事中监督(跟踪、校正、控制)和事后监督(分析)。

(3)会计对经济活动的监督,包括合法性、合理性和效益性监督。合法性监督,是指对企业发生的交易或事项是否符合国家有关法规、制度、定额进行的监督,它是监督的首要任务,其目的是保证经济活动在法律、法规、制度允许的范围内进行。合理性监督,是指依据客观经济规律及节约和效率等经营管理要求而进行监督,其目的是发现和揭露企业管理中存在的问题,为提高经营管理水平出谋划策。效益性监督,一般讲合法不一定合理,合理不一定合算。因此,要求会计在监督合法、合理的同时,还要进行效益性监督,从全局的角度多方面考虑其经济效益以决定取舍。

会计核算和监督这两项职能,关系密切,二者相辅相成。核算是监督的基础,没有核算提供的资料就无法实施监督,只有进行正确的核算,监督才有真实可靠的依据;而监督则是核算的继续,如果只有核算而不进行监督,就不能发挥会计工作应有的作用,只有严格地进行监督,会计核算所提供的资料才能在经营管理中发挥更大的作用。

随着社会经济的发展和经济管理客观需要的变化,会计职能的内容不断丰富,现代会计除具有核算和监督两大基本职能外,还将具有预测经济前景、参与经营决策和评价经营业绩诸多职能。

(二)会计的目标

会计目标也称财务报告目标,是指在一定的社会经济环境下,会计工作所要达到的境地或标准。企业单位的会计活动要符合财务报告目标,财务报告目标可分为总目标、基本目标等不同的层次。由于会计是经济管理的重要组成部分,会计目标要体现经济管理的要求,并从属于经济管理的目标。经济管理的总目标在于提高经济效益,因此,作为经济管理重要的组成部分的会计工作,也应以提高经济效益作为总目标。在总目标的前提下,会计的基本目标是向有关各方提供会计信息,以满足其经济决策的需要。

我国会计准则对会计目标做了明确的规定:会计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。

(三)会计的概念

由于人们对会计进行观察分析的角度不同,解决问题所采用的方法不同,再加上受到认知程度的限制,究竟什么是会计,人们众说纷纭。目前理论界针对会计本质问题形成了两种主流学派的观点:一是会计信息系统论;二是会计管理活动论。本书对会计本质问题的理解倾向于



管理活动论。

综上所述:会计是以货币为主要计量单位,运用专门方法对会计主体所发生的能以货币表现的经济活动,进行连续、全面、系统的核算和监督,并在此基础上进行预测、控制和分析,旨在通过提供会计信息以实现最优经济效益的一种管理活动。

第二节 会计核算的基本前提、会计信息质量要求和核算基础

一、会计核算的基本前提

会计核算的基本前提,也称会计的基本假设,是对会计核算的范围、内容、时间、基本程序和方法所作的限定。目的是为了保证会计工作的正常运行和会计信息的质量。会计核算的基本前提是会计人员在长期的会计实践中逐步认识和总结而形成的,离开这些前提,会计工作就不能有效展开。根据企业会计准则的规定,会计核算的基本前提包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

(一)会计主体

会计主体是指会计为之服务的特定单位或组织,它限制了会计核算的空间范围。

进行会计核算,首先应该明确会计主体,解决为谁核算、核算谁的交易或事项。《企业会计准则》规定:“会计核算应当以企业发生的交易或事项为对象,记录和反映企业本身的各项生产经营活动”。这一基本前提要求会计所要核算的是一个特定企业的交易或事项,既不包括其他企业,也不包括企业所有者本人的交易或事项。只有那些影响企业自身经济利益的交易或事项,才能加以确认和计量。这样,企业的财务状况和经营成果才能独立地反映出来。

在实践中,会计主体的选择弹性较大,它可以是一个特定的企业,也可以是企业的某一特定部分,如分厂、分公司;可以是一个企业,也可以是一个行政、事业单位或机关团体。会计主体的核心特征应是:拥有独立资金、独立开展经营活动、编制独立财务报告。

需要声明的是:会计主体不同于法律体系。一般来说,法律主体必然是会计主体,而会计主体不一定是法律主体。

(二)持续经营

持续经营是指会计核算应当以持续、正常的生产经营活动为前提,在可预见的未来,将无限期延续下去。即会计主体在可预见的未来不会破产清算,它所拥有的资产,将按既定目标投入正常的运营,所承担的债务,将按约定履行,它是对会计主体活动时间范围的限定。《企业会计准则》规定:“会计核算应以企业持续正常的生产经营活动为前提”。

持续经营是制定会计原则和程序、选择会计核算方法的前提条件。在会计实务中,如以历史成本计价作为经济资源的计价基础、对固定资产计提折旧和无形资产的摊销方法等,都是基于这一前提。

在激烈的市场竞争中,企业经营风险客观存在,破产倒闭在所难免。因此,持续经营前提只适用于正常状态下的会计主体。如果企业一旦不能正常经营,该前提即不再适用,就应该改变会计核算原则、程序和方法。

(三)会计分期

会计分期是指把企业持续不断的生产经营过程划分为较短的、等距离的会计期间,以便分期结算账目,定期编制财务报告。

从理论上讲,在企业持续经营的情况下,要反映企业的财务状况和经营成果,只有等到企业所有的生产经营活动结束后,才能通过收入和费用的归集和比较,进行准确的计算,但那时提供的会计信息已经失去了应有的作用。因此,必须人为地将这个过程分为较短的会计期间。会计分期假设是对会计工作时间范围的具体划分,我国《企业会计准则》规定:以日历年度作为会计年度,即以每年的1月1日至12月31日为一个会计年度。会计年度确定后,一般按日历年度确定会计半年度、会计季度和会计月度。

会计分期假设有着重要意义,有了会计分期,才产生了本期与非本期,才产生了权责发生制和收付实现制;有了会计分期,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、递延等会计处理方法;有了会计分期,才能准确地提供各会计期间的财务状况和经营成果资料,也才能进行不同期间会计信息的比较。

(四) 货币计量

货币计量假设包含两层含义。

一是指对会计主体的经营活动进行会计确认、计量、记录和报告时,采用具有综合性特征的货币作为统一计量单位。其他计量单位虽然也要使用但是不占主导地位。我国《企业会计准则》规定:“会计核算应该以人民币作为记账本位币。业务收支以人民币以外的货币为主的,也可以选定该种货币为记账本位币,但编制的财务报告应当折算为人民币反映,在境外设立的中国企业向国内报送的财务报告,应当折算为人民币”。货币计量假设为会计核算提供了必要的手段。

二是假定货币本身所代表的价值是稳定或基本稳定。在现实经济生活中,由于受社会生产力的发展、劳动生产率的提高以及市场供求状况的变化等诸多因素的影响,货币这一特殊商品的价值不可避免地会发生贬值或增值。进而会出现通货膨胀或萎缩等现象,从而对企业的经营活动及其成果所进行的确认、计量、记录和报告产生影响。如果币值每发生一次变动,就对会计记录做出相应的调整,在实践中难以做到且没有必要,为了保证会计核算的稳定性,减少会计工作量,有必要假定“币值不变”。当然,如果币值变动过大,使得会计记录与现实发生严重背离时,该假设将不再适用,会计核算就须采用特殊会计准则处理。

二、会计信息质量要求

会计信息质量要求也称会计核算的一般原则,它是会计工作的规范,是处理具体会计业务的基本依据,也是衡量会计信息质量的重要标准。会计信息质量要求有8项:

(一) 客观性

客观性也称可靠性或真实性,是指会计核算应当以会计主体实际发生的交易或事项为依据,如实反映符合确认和计量要求的各项交易或事项及其他相关信息,保证会计信息真实可靠、内容完整。

会计信息要有用,必须以可靠为基础,如果财务报告所提供的会计信息是不可靠的,就会对信息使用者的决策产生误导甚至损失。由此可见,客观性是对会计核算的基本质量要求,它是会计工作的生命。

(二) 相关性

相关性也称为有用性,是指企业提供的会计信息应当与信息使用者的经济决策需要相关,有助于信息使用者对企业过去、现在或者未来的情况做出评价和预测。

会计信息的使用者包括投资者、债权人、政府、职工及内部管理者等。不同的使用者由于

决策内容不同,需要的信息也不同,企业的会计信息正是为这些与企业相关的各种经济决策提供信息支持,因而要求与这些经济决策相关。在会计核算工作中坚持相关性原则,就要求在收集、加工、处理和提供会计信息的过程中,充分考虑会计信息使用者的信息需求。

(三)可理解性

可理解性也称明晰性,是指会计主体提供的信息应当清晰明了,通俗易懂,便于理解和利用。提供会计信息的目的在于使用,而要使使用者有效使用会计信息,应当让其了解会计信息的内涵,看懂会计信息的内容,这就要求对外提供的会计信息应当清晰明了、易于理解。只有这样,才能提高会计信息的有用性,实现财务报告目标,满足向信息使用者提供决策有用信息的要求。

当然,强调会计信息的可理解性并非要求会计信息完全丧失其专业性,因为会计信息毕竟是一种专业性较强的信息产品,因此要求或假定会计信息使用者应具有一定的专业知识并愿意为此付出努力。

(四)可比性

可比性要求企业提供的会计信息应当可以进行比较。即为了明确企业财务状况和经营业绩的变化趋势,使用者必须能够比较企业不同时期的相关信息;为了评估不同企业相对的财务状况和经营业绩,使用者还必须能够比较不同企业的信息。

因此,对整个企业及其不同时间点以及对不同企业而言,同类交易或事项的计量和报告,都必须采用一致的方法。这主要包含两层含义。

一是同一企业不同时期的纵向比较,要求同一企业不同时期发生的相同或相似的交易或事项,应当采用一致的会计政策,不得随意变更。如确须变更,应当将变更的原因、情况以及对企业财务状况与经营成果的影响,在财务报告中向使用者披露,以消除信息使用者可能产生的误解。同时,按会计准则的相关规定对会计政策变更进行恰当的会计处理。

二是不同企业相同会计期间的横向比较,要求不同企业同一会计期间发生的相同或相似的交易或事项,应当采用统一规定的会计政策,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、记录和报告要求提供有关信息。

(五)实质重于形式

实质重于形式要求企业应当按照交易或事项的经济实质进行确认、计量、记录和报告,而不仅仅以交易或事项的法律形式为依据。

企业发生的交易或事项,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,会出现不一致。例如,售后回购,是指销售方在销售商品的同时,承诺在未来一定期限内以约定的价格回购该商品的一种交易方式。售后回购交易的实质是销售方以商品向购货方融通资金,虽然商品的所有权已转移给了购货方,但销货方实质上仍然保留了与商品所有权相联系的继续管理权。因此,在售后回购交易方式下,销货方通常并不确认销售收入,所销售商品仍保留在销货方的存货之中。再比如融资租赁等。

遵循实质重于形式原则,体现了对经济实质的尊重,能够保证会计核算信息与客观经济事实相吻合。

(六)重要性

重要性是指与企业财务状况、经营成果和现金流量有关的重要交易或事项,应当充分揭示,而非重要交易或事项,则应当在不影响会计信息质量的前提下予以适当简化或合并反映。