

21世纪 高等教育·独立学院规划教材

会计学基础

主编 / 王海民
主审 / 杨宗昌



西北大学出版社
NORTHWEST UNIVERSITY PRESS

陕西省教育厅重点教材建设项目



会计学基础

主 编 / 王海民

副主编 / 贾宗武 张建儒



西北大学出版社
NORTHWEST UNIVERSITY PRESS

图书在版编目(CIP)数据

会计学基础 / 王海民主编. — 西安: 西北大学出版社, 2006.7

ISBN 7-5604-2158-X

I. 会... II. 王... III. 会计学-高等学校-教材

IV. F230

中国版本图书馆CIP数据核字(2006)第080171号

会计学基础		主 编	王海民
出版发行	西北大学出版社	社 址	西安市太白北路 229 号
电 话	029 - 88303042	邮政编码	710069
经 销	新华书店	印 刷	陕西向阳印务有限公司
版 次	2006 年 7 月第 1 版	印 次	2006 年 7 月第 1 次印刷
开 本	787×1092 1/16	印 张	13
字 数	310 千字	印 数	1—3000
书 号	ISBN 7-5604-2158-X/F · 282	定 价	20.00 元

编写说明

21 世纪是人类跨入知识经济的时代, 尽管我国还是一个发展中国家, 市场经济体制和运行机制正在逐步发展和完善, 但我国已经加入了世界贸易组织, 并已经很快地融入了全球经济一体化的大潮中, 且积极参与国际竞争。会计作为国际通用的商业语言, 需要有更多的管理者或未来的管理者掌握和使用它。培养大量的懂得会计这一国际通用商业语言的优秀经济管理人才, 是独立学院会计教育的使命。要完成这样一个艰巨的任务, 就必须从目前的实际出发, 紧跟世界潮流, 不断地进行我国的会计教育改革和会计教材建设。

本书编写组认为, 独立学院经济管理类的教材建设应该以社会主义初级阶段市场经济管理理论为指导, 以素质教育为目标, 着重提高学生的政治思想素质、人文素质、业务素质、职业道德素质、心理素质和身体素质, 培养具有较强的市场经济管理意识, 并对经济现象具有洞察能力、创新性思维能力和社会适应能力的新一代的应用型管理者。基于以上认识, 编写时体现了以下特色:

1. 在注重原理讲述的同时, 更强调操作技能的培养

我们认为, 本教材在编写时, 一定要考虑独立学院经济管理类学生的实际情况, 在注重原理讲述的同时, 更强调会计操作技能的实践性, 更注重会计循环过程核算技巧的掌握, 更注重通俗易懂, 这是我们考虑本教材必须体现的第一个特点。为了使这一特点能落到实处, 我们在每一章后均安排了“本章要点回顾”“关键概念释义”“思考题”“讨论题”“练习题”“案例分析”六方面的内容。通过上述综合训练使学生能够更好地掌握会计学科的基本方法、基本理论和基本操作技能。

2. 给任课教师在课时选择上留有一定的空间(32~54 课时均可选用)

考虑到各个独立学院在经济管理类课程设置方面有一定的差异, 我们将本教材的字数控制在 30 万字左右, 给各位任课老师在 32~54 课时范围内有选择的余地。计划课时比较少的独立学院, 只讲主要的章、节; 计划课时比较多的独立学院, 可以讲授全部章、节的内容。

3. 以我国会计制度改革成果为指导

本教材是为独立学院经济管理类本科学生的大平台课程而编写的, 编写时我们以财政部最新颁布并实施的《企业会计制度》《企业会计准则》为基础(或者为导向)。因为会计学是一门实际应用性的学科, 《企业会计制度》《企业会计准

则》的颁布和实施，是贯彻和实施《中华人民共和国会计法》和《企业财务会计报告条例》的重要步骤，也是完善我国企业会计核算制度、统一企业会计核算标准、提高企业会计信息质量的有力措施，是我国会计改革进程中的一个阶段性的成果。同时，在编写过程中我们还汲取了其他兄弟院校同类教材的优点和长处。

本教材由西安交通大学城市学院王海民教授担任主编，并负责全书的总纂。由西安财经学院贾宗武教授和西安建筑科技大学张建儒副教授担任副主编，并协助主编对全书进行总纂。编写人员分工如下：第一章，由西安交通大学城市学院王海民教授执笔；第二章，由西安交通大学城市学院杨芳讲师执笔；第三章，由西安建筑科技大学张建儒副教授执笔；第四章，由西安财经学院崔智敏副教授执笔；第五章，由西安交通大学城市学院冀祥讲师执笔；第六章，由西安财经学院贾宗武教授执笔；第七章，由西北工业大学明德学院高级会计师赵艳岩执笔。

在本教材的编写过程中，以王海民教授为组长的教材编写小组多次研究讨论，数易其稿，历尽艰辛，但由于水平有限，书中难免还有一些疏忽、遗漏或者不妥之处，敬请各位专家、学者以及各方读者批评指正。

另外，我们还要感谢西安交通大学管理学院博士生导师、中国著名会计学家杨宗昌教授，他在百忙之中审阅了全书的内容。

《会计学基础》编写组

2006年2月于西安

第一章 概论

第一节 会计的基本概念	/1
第二节 会计要素及其关系	/13
第三节 会计的方法	/15
第四节 会计学科的分类	/17
本章要点回顾	/20
关键概念释义	/21
思考题	/21
讨论题	/22
案例分析	/22

第二章 会计循环

第一节 会计循环概述	/23
第二节 会计恒等式	/24
第三节 会计科目与会计账户	/30
第四节 复式记账	/36
第五节 过账与试算平衡	/42
第六节 期末账项调整	/48
第七节 工作底稿	/53
第八节 结账和编制基本财务报表	/55
本章要点回顾	/61
关键概念释义	/61
思考题	/62
讨论题	/62
练习题	/62
案例分析	/65

第三章 复式会计系统的具体运用——日常经济业务的核算

第一节 筹资业务的核算	/66
-------------------	-----

第二节	供应过程业务的核算	/69
第三节	产品生产过程主要业务的核算	/74
第四节	销售过程业务的核算	/86
第五节	财务成果的核算	/92
	本章要点回顾	/98
	关键概念释义	/98
	思考题	/98
	讨论题	/99
	练习题	/99
	案例分析	/103

第四章 账户分类

第一节	账户按经济内容分类	/104
第二节	账户按用途和结构分类	/108
	本章要点回顾	/118
	关键概念释义	/118
	思考题	/118
	讨论题	/119
	练习题	/119
	案例分析	/120

第五章 手写会计核算形式

第一节	会计凭证	/121
第二节	会计账簿	/130
第三节	手写会计核算形式	/144
	本章要点回顾	/149
	关键概念释义	/149
	思考题	/150
	讨论题	/150
	练习题	/151
	案例分析	/153

第六章 财务会计报告

第一节	财务会计报告概述	/154
第二节	资产负债表	/157
第三节	利润表	/163

第四节	现金流量表	/167
第五节	会计报表附注和其他财务报告	/172
	本章要点回顾	/176
	关键概念释义	/176
	思考题	/177
	讨论题	/177
	练习题	/177
	案例分析	/178

第七章 内部会计控制与财产清查

第一节	内部会计控制的基本原理	/179
第二节	财产清查	/184
	本章要点回顾	/194
	关键概念释义	/194
	思考题	/194
	讨论题	/195
	练习题	/195
	案例分析	/196

参考文献	/198
------------	------

第一章 概 论

引言 会计与我们每个人的日常生活、工作、学习等紧密相连，息息相关，大家或者同会计打过交道，或者使用过会计的原始凭证，或者阅读过会计报表，但会计是什么？是怎样产生的？大多数人并不了解。要学习、利用会计，仅仅对会计有感性认识是不够的，必须理性地认识会计，这就要从会计的产生与发展、会计的基本概念、会计要素、会计方法及会计学科分类开始。

教学目标 通过对会计的产生与发展、会计的基本概念、会计要素、会计方法及会计学科分类的学习，使初学者能够掌握会计学的基础知识、基本理论和基本操作技能，对会计学专业有一个初步了解，为后续内容的学习打下基础。

主要内容 (1) 会计的基本概念；(2) 会计要素及其关系；(3) 会计的方法；(4) 会计学科的分类。

预备知识 了解人类发展简史，能够从历史的、发展的角度，以辩证唯物主义的眼光审视人类社会活动的变迁。还需要具备微观经济学和宏观经济学的基本知识。

第一节 会计的基本概念

会计的产生与发展是与社会经济、政治、法律、文化等环境的发展联系在一起的。人类社会的生产经营活动是人类赖以生存的基础，会计的首要任务就是记录反映这种客观经济活动，通过具有主观能动性的会计人员，将客观经济活动记录下来并反映出来。随着社会进步以及社会生产力发展水平的不断提高，人类社会生产经营活动呈现多样性、复杂性，会计人员要想通过主观活动直接地反映客观经济活动是比较困难的，这就需要规定一些会计的专业方法，这也就是会计基本概念发展变化的原因。现代会计的基本概念和方法就是人们为了反映客观经济活动而作出的种种主观人为的约定。当然，这些概念和约定经过了千百年长期的会计实践的检验，同时也经过理论上的归纳和概括，从实践到理论，又从理论到实践，才可能成为会计理论体系构成的基础。会计的发展大致经历了三个时期：一是古代会计部分（从时间上说，就是旧石器时代的中、晚期到封建社会的末期；从技术上说，就是原始计量记录法、单式簿记法、初创时期的复式簿记的运用）；二是近代会计部分（从时间上说，就是1494年到20世纪40年代末期；从技术上说，就是复式簿记的运用和不断地完善）；三是现代会

计部分（从时间上说，就是 20 世纪 50 年代至今；从技术上说，就是两个会计新领域的出现、会计工艺与电子计算机的结合）。

一、会计及其对象和职能

（一）会计的含义

物质财富的生产活动是人类社会最基本的活动，也是人类社会生存和发展的基础。在物质财富生产过程中比较所得与所失是人们时刻关心的问题，即以最小的耗费取得最大的劳动成果是任何社会形态下人们都需要遵循的法则，这也是会计产生和发展的动因。为了达到这个目的，人们除了不断地采用新技术、新工艺来提高劳动生产率之外，还需要对劳动耗费与劳动成果进行合理准确的计算和记录、分析和比较，借以掌握并控制生产经营的全过程及其结果，保证人们的生产经营活动按照预期的目标进行，这也是由簿记演变为会计以及会计的内涵和概念发展演进的基础。

会计产生于人类社会的早期生产活动，中外均如此。会计在我国有悠久的历史。尽管现时会计的含义和古代相比有很大的不同，尽管会计的技术、方法现在已经发生了很大的变化，但“会计”一词远在大约公元前 1600 ~ 前 770 年之间的西周时代就已经出现了。“会计……在当时的基本含义是：既有日常的零星核算，又有岁终的综合核算，通过日积月累到岁终的核算，达到正确考核王朝财政经济收支的目的。”会计随生产的发展和科学技术的进步而不断完善，是一个由简单到复杂、由低级到高级、由不完善到逐步完善的发展过程。

会计的基本概念所包括的范围比较广泛，这里仅讨论会计的定义问题，即什么是会计。会计在近代人们直观意义上就是记账算账。首先反映在人们观感上的是账簿、报表、算盘、计算器等工具。现在，很多单位用电子计算机来处理会计数据，会计人员利用这些核算工具完成一系列会计工作程序，如取得原始凭证后，经过审核、分析、分类，填制记账凭证，登记入账，再经过整理编制会计报表。然而这既不是会计的全部，也不是会计工作的全部，就此要归纳出会计的定义显然是不全面的。要归纳会计的定义，首先要了解会计工作的全部内容、会计工作的目的等等一系列实践和理论问题。但是，人们认识事物的角度和方法不同，对同一事物也会有不同的认识。因此，中外会计学界对会计的定义至今尚未达成共识。在我国，关于会计的定义主要有两种观点，一是“管理活动论”，二是“信息系统论”。此外，还有“工具论”等观点。

“管理活动论”者认为，“会计是指对各单位的经济业务进行核算与分析，作出预测，参与决策，实行监督，旨在提高经济效益的一项具有反映和控制职能的经济管理活动”。会计所从事的各项工作虽然是处理数据，产生信息，但这只是一种手段，它们本身不是会计的目的，社会、国家或企业之所以需要会计，会计之所以有如此丰富的内容，都是出于管理目的；而且，从会计发展的简单历程看，会计是适应企业管理和社会经济管理的需要而发展起来的。管理需要会计，会计需要管理，这两者是相辅相成的。

“信息系统论”者认为,“会计是首先提高微观经济效益,加强经济管理,而在企业(单位)范围内建立的一个以提供财务信息为主的经济信息系统。会计是处理、解释、利用信息的过程,目的是加强经济管理,但会计目的本身不是会计”。

随着高新科技的飞速发展,面临知识经济的挑战,会计从本质上来看,既是一个信息系统,又是一种经济管理活动。现代会计“它是通过特有的专业方法进行经济信息的搜集、转换、加工、处理,最后以恰当的方式予以表达,以便于人们比较得失、权衡利弊、讲求经济效益的一种活动”。我们认为,现代会计主要是利用货币量度对于经济活动过程中占有的物质财富、劳动耗费以及经营成果进行系统地记录、转换、加工、计量、传输、输出、分析、检查,并据以判断使用财产物资的有效性以及劳动耗费的合理程度,衡量得失,调整偏差,促使人们采取相应措施改善经营管理,以实现预期目标的活动。

(二) 会计的对象

会计的对象是指会计核算和监督的内容。会计对象仅仅限于能够用货币表现的经济活动,这是会计核算区别于其他经济核算形式的重要特点。但是,泛泛地谈能够用货币表现的经济活动是会计活动的客体是不够的,因为这些经济活动的内容纷繁复杂、包罗万象,因此,人们引入了会计要素的概念。

会计要素是一个会计术语,是对会计对象的分类。从一定意义上讲,分类就是一种管理,一种最基本的管理,因为进行分类就必须寻找所反映对象中各个类群的质的不同点或相同点,并且加以区分,以形成不同的类别,然后对这些类别有针对性地选择对策。在市场经济条件下,面对纷繁复杂的经济活动,人们必须寻找其内在的规律性,归纳各种经济现象的共同特征,并进行分类别的科学管理。具体而言,会计要素有:资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润。这些会计要素是会计核算分类的标志。

(三) 会计的职能

会计的职能是会计本质上所具有的功能。马克思在《资本论》中对会计的职能作了精辟的概括:“过程愈是采用社会的规模,愈失去纯粹个人的性质,簿记作为对生产过程的控制和观念的总结就愈成为必要。所以,簿记对于资本主义生产,比它对于手工业经营及自耕农经营的分散生产,更为必要;它对于社会共同的生产,又比它对于资本主义生产,更为必要。”所谓“生产过程的控制”是指会计利用自己特有的方法和采用特有的程序对某一会计主体各项经济业务或事项实施的管理,是会计所具有的“控制”职能;所谓“观念的总结”是会计采用特定的货币单位对某一会计主体的经济业务或事项实施的计量、记录,这是会计所具有的“反映”职能。

《中华人民共和国会计法》(以下简称《会计法》)规定:“会计机构、会计人员依照本法规定进行会计核算,实行会计监督。”可见,《会计法》将会计的基本职能归纳为“核算”和“监督”,这同“反映”和“控制”是有区别的。“反映”是再现业已发生的客观事物或现象,在人们的观念上一般只能是事后的;而核算则不仅仅限于事后,也可以进行事前、事中核算,因此,会计核算包括反映,也包括预测,决策等含义。在会计事务处理过程中,会计人

员对经济业务或会计事项更多的是根据各项经济法律、法规以及会计准则或财务制度进行检查和监督,以确保经济业务或事项的真实、完整。

会计核算与监督职能在执行会计程序的过程中,不存在先后问题,就是日常人们说的:算中有管,管中有算,即核算中有监督,监督中有核算。

在我国会计界,对会计的职能有多种见解:“三职能说”认为会计职能是核算、监督和参与经济决策;“四职能说”认为会计职能可表述为反映、控制、监督和分析或反映、控制、监督和决策;“五职能说”认为会计的职能是分析经济情况、核算经济效果、监督经济活动、预测经济前景和参与经济决策;“六职能说”认为会计职能包括核算、监督、预测、决策、控制和分析。作为理论研究,存在多种看法是无可非议的。

二、会计的基本职能及作用

会计的基本职能是核算和监督。所谓基本职能是指只要进行会计工作,就应该发挥的功能。会计核算是会计的首要职能,也是全部会计管理工作的基础。任何经济实体要进行经济活动,就要求会计核算提供真实、完整的会计信息。而要加工出真实、完整的会计信息,就需要会计监督。因此,核算和监督两大基本职能是“你中有我,我中有你”,相辅相成的关系。从职能与作用的关系看,是职能决定作用。但会计是一项主观见之于客观的活动,因此,还必须依赖会计人员的业务素质、职业道德、敬业精神等因素才能发挥更大的作用。

(一) 会计核算

《会计法》规定:各单位必须根据实际发生的经济业务事项进行会计核算,填制会计凭证,登记会计账簿,编制财务会计报告。

会计核算通过价值量对经济活动进行确认、计量、记录,并进行公正报告的工作。在人们进行会计核算时,首先是将发生的经济业务事项尽可能真实地记录下来。但在记录时必须按照一定的会计方法,以便决定经济事项是否能进入会计核算系统并达到真实、完整的要求,这时就会遇到确认、计量、记录、报告等会计核算的具体问题。

1. 确认

通过一套专业标准或专业方法来确定会计事项是否发生,以此为标准来衡量经济信息能否进入会计核算系统。如签订合同或协议的经济业务事项,在签订合同或协议时,无需进行会计核算,只有当履行合同或协议并引起资金运行时,才需要对履行合同或协议这一经济业务事项如实记录和反映,并进行会计核算。以实际发生的经济业务事项为依据进行会计核算,这是会计核算的重要前提,也是填制会计凭证、登记账簿、编制财务会计报告的基础。

2. 计量

以货币为标准确定应计入会计核算系统的金额。计量是解决经济事项在进入会计核算系统时作为会计事项应该承认的金额。会计事项具有两个特点:能用货币进行计量并符合制度规定的可进入会计核算系统;不能用货币计量的不能进入会计核算系统。

3. 记录

将会计事项以会计专业的技术在会计特有的载体上登记下来的过程。所谓会计专业技术是指专门的记账方法、确认、计量的专业判断等专业技能；会计的载体一般有会计凭证、会计账簿或者磁盘、光盘等。

4. 报告

报告是会计工作的最终成果，它将会计确认、计量、记录的真实资料汇总、加工，编制出能够反映企业财务状况和经营成果的报告文件，并提供给报表的使用者。

5. 会计核算的主要特点

第一，会计核算主要从价值量上反映各单位的经济活动状况及其结果。会计核算区别于其他核算的主要特点是利用价值进行核算。其他如实物量度、劳动量度等均作为辅助量度。

第二，会计核算具有完整性、连续性和系统性。会计核算必须连续、系统、完整地进行。所谓连续性就是对会计对象的计量、记录必须不间断地进行，对于经济活动进行不间断地核算，只有这样才能保证会计核算资料连续地反映经济活动的过程及其成果。所谓完整性是指在对会计对象进行反映时，记录加工以及报告的会计资料必须是全面和完整的，凡是属于会计主体范围内的，属于本会计期间的会计事项，都要不错不漏，只有这样才能保证会计资料全面、完整地反映经济活动及其结果。所谓系统性是指会计搜集或加工的会计信息应该是系统的、有序的、符合逻辑的。会计信息的搜集、加工整理都是通过人们有意识的抽象思维进行的，因此系统性是会计核算的一个重要要求。

第三，会计核算要对各单位经济活动的全过程进行反映。全过程是指经济活动的事前、事中、事后的核算。传统的会计核算主要是事后核算，即对已经发生的经济活动进行事后反映，进行记录、计算、加工、处理、分析，提供反映业已发生的经济活动的信息资料，这种事后反映无疑是会计核算产生的基础。在市场经济条件下这种事后反映的会计功能已不能满足人们对会计信息的需求，人们不但要求及时提供会计信息对经济活动过程进行有效控制，而且要求在经济活动之前进行必要的可行性预测。随着科学技术的进步，社会经济活动规模的不断扩大，生产经营复杂性日益加深，会计核算从事后核算向事中核算、事前核算发展是现代会计发展的必然规律。

（二）会计监督

《会计法》规定：各单位应当建立、健全本单位内部会计监督制度。

1. 会计监督的方法

会计监督是通过预测、决策、控制、分析、考评等具体方法，促使经济活动按照规定的要求运行，以达到预期的目的。

2. 会计监督的目的

控制经济活动按照预定的目标运行。在经济活动发生前，进行预测、决策，预定经济活

动的目标;在经济活动发生过程中,通过控制、分析,纠正经济活动中的偏差,以保证经济活动按照规定的要求运行。

3. 会计监督的标准

包括合法性和合理性监督。合法性是指以国家颁布的法令、法规、制度等为标准监督经济活动;合理性是指依照客观经济规律及经营管理方面的要求监督经济活动。

4. 会计监督的形式

包括单位内部的企业监督、会计工作的社会监督、会计工作的国家监督。单位内部会计监督,是指一个单位为了保护其财产的安全完整,保证其经营活动符合国家法律、法规和内部规章要求,提高经营管理效率,防止舞弊,控制风险等目的,而在单位内部采取的一系列相互联系、相互制约的制度和办法。其本质是一种内部控制,也是会计监督的基础。社会监督是指社会中介机构如会计师事务所的注册会计师依法对受托单位的经济活动进行审计,并据实作出客观评价的一种监督形式,它是一种外部监督。社会监督是以其特有的中介性和公正性而得到法律认可的,具有很强的权威性、公正性。会计工作的国家监督,是一种外部监督,主要是指政府有关部门依据法律、行政法规的规定和部门的职责权限,对有关单位的会计行为、会计资料所进行的监督检查。

5. 会计监督的特点

首先,会计监督主要是通过价值指标进行的。会计监督的基础是会计核算资料,会计核算资料是以货币为主要计量单位,因此,主要监督会计人员执行有关法律、法规、制度以及企业相应的规章制度的行为,做到收支合法、合规。

其次,会计监督要对单位经济活动的全过程进行监督。会计监督要对单位经济活动的全过程进行监督,即包括对经济活动事前、事中和事后的监督。

三、会计目的和目标

一般来说,会计产生、发展的目的在任何社会形态下都是为了提高经济效益。所谓经济效益是指一个投入与产出、得与失比较的结果。在社会生产经营过程中投入的价值量,经过生产经营活动要实现预定的增值,已经投入及消耗的价值量与收回的价值量之比,就是人们常说的经济效益。市场经济条件下会计的目的可以说是为会计信息使用者提供决策有用的信息,但最终还是为了提高经济效益。会计目标是指在一定的历史环境下会计所要预期实现和追求的境界。如在市场经济条件下,企业面临激烈竞争,并始终处于生存与倒闭、发展与萎缩的矛盾之中,企业只有不断发展才能生存,必须生存下去才能获利,而且市场风云变幻,所以,会计目标要根据市场的变化而有所变化。当然会计的总目标与会计工作所要达到的终极目的是一致的,都是为了提高经济效益,总目标的实现要依赖于各个具体目标的实现,如会计核算目标、会计监督目标、会计控制目标等等。具体到会计核算目标就是:符合政府宏观经济管理的要求;满足企业加强经营管理的需要。会计核算目标是基础,会计监督的目标

是促使会计核算目标实现,提供真实完整的会计信息给信息使用者,以便赢得社会信誉,从而实现提高经济效益的总体目标。

四、会计基本假设或者会计基本前提

会计基本假设是指在特定的现实社会和经济条件下,决定会计运行发展的基本前提和制约条件。会计基本假设的特点:①是人们在认识最终规律之前,提出的一些假设;②是会计实务中众所周知的、不需证明的既成事实;③是根据现实社会和经济条件产生的,一旦现存的条件发生变迁,基本假设势必随之变动,如企业破产清算等;④假设不可避免地带有主观的成分,是一种合乎逻辑的推理或者判断。如果违反这些基本前提和制约条件,会计就不能作为科学系统,不能提供有用的信息。财务会计在其产生、发展过程中,建立了较为科学的基本假设,并且在此基本假设的基础上,建立了财务会计的基本理论和核算体系。

公认的会计核算基本前提包括会计主体、持续经营、会计分期、货币计量四个方面。

(一) 会计主体

会计主体是指会计核算必须在一个特定的范围之内,也就是会计核算服务的对象或者说会计人员进行核算采取的立场及空间活动范围的界定,也叫会计实体或会计个体假定。

1. 明确会计主体的必要性

如果没有一个确定的空间范围,资产和负债就难以界定,收入和费用便无法衡量,就无法划清经济责任,无法使用各种核算方法。因此,进行会计核算时,首先要从空间上界定核算的范围,以便正确地反映一个经济实体所拥有的财产及承担的债务,计算其经营收益或可能遭受的损失,提供准确的会计信息。

2. 会计主体的涵义

会计主体的定义包括两个方面的内容:①明确会计人员的立场。会计核算应当以某一范围内发生的经济业务为对象,记录和反映该范围内本身的各项经济活动,并为该范围内的经营管理者提供必要的信息;将本范围内的经济业务与其他范围的经济业务严格地区分开。②界定会计核算的范围是独立的经济实体,以独立的经济实体作为划分各会计主体的标志。独立的经济实体是指独立地完成生产经营活动,独立地对外结算、对外编制会计报表等。

3. 划分会计主体、法律主体和纳税主体

法律主体一般应是会计主体,但会计主体并不一定是法律主体。从法律角度看,企业组织形式有独资、合伙与公司三种。独资是个人出资成立的企业,合伙是由两个或两个以上的人共同成立的企业。独资和合伙企业出资人都必须对企业负连带责任,在业务上的种种行为仍然视为个人行为,企业的利益与行为和个人的利益与行为是一致的,因此,独资和合伙企业不具有法人资格,但又都是会计主体,在会计处理上要把企业的财务活动与所有者个人的财务活动截然分开。公司则不同,按照《公司法》,我国的公司有有限责任公司和股份有限公司两类,前者股东以其出资额对公司承担责任,后者股东以其持有的股份承担责任,并且

两种形式的公司皆是企业法人, 仅以公司的全部财产作为对公司债权承担责任的界限。总之, 不论是公司还是独资与合伙企业, 都是会计主体, 所有者的经济活动与企业本身的经济活动必须截然分开。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, 会计主体进行生产经营活动时, 它是符合税法的纳税范围的, 该会计主体作为纳税主体; 如果该会计主体所进行的经济活动不属于纳税范围, 则该会计主体不是纳税主体。

(二) 持续经营

持续经营也叫继续经营, 是指企业可以在预见的将来, 如果没有明显的证据, 我们就可以认为其不会面临破产和清算, 而是持续不断地经营下去。

1. 建立持续经营假设的必要性

每个企业在市场激烈竞争中都可能遭遇破产或清算, 但只要没有明显的证据证明它近期可能出现破产或清算, 就应假设该企业是持续经营的, 否则会计准则和会计核算方法就会丧失存在的基础。只有具备了持续经营的前提, 才能以历史成本作为企业资产计价的基础, 才能认为资产在未来的经营活动中能够给会计主体带来经济效益, 长期资产的价值才能分期转化为费用。

2. 持续经营的含义

持续经营假设主要解决会计主体的时间范围问题, 如果没有明显的反面证据, 就假设企业将不间断地持续经营下去。会计核算以企业持续、正常地生产经营活动为前提时, 企业所拥有的各项资产在正常的生产经营活动中耗费、出售或转让, 承担的债务也在正常的生产经营活动中清偿, 并在正常的生产经营活动中形成经营成果。

会计主体假设解决会计核算的空间范围问题, 持续经营假设解决会计核算的时间范围问题, 同时持续经营假设又是会计分期假设的前提。

(三) 会计分期

会计分期又称会计期间假设, 是指将持续不断的经营过程划分为若干期间。

1. 会计分期的必要性

企业的生产经营活动从时间上看是持续不断的, 但与企业有利益关系的单位或个人都需要经常了解企业的财务状况和经营成果, 而不能等到生产经营过程结束后再考察企业的财务状况和经营成果。因此, 会计必须定期为有关方面提供会计信息。适应这种需要将持续不断的经营活动人为地划分为各个会计期间。所以, 会计分期假设的提出是由持续经营和及时提供会计信息的需要决定的。

2. 会计期间的含义

会计期间, 是指将持续不断的经济活动人为地划分为一段时间。我国的会计期间一般按照日历时间划分, 分为年、季、月, 各自均可称为一个会计期间。各国会计年度划分的起止

月份并不完全一致。

由此可见,会计期间的划分是一种人为的划分,企业的经济活动并不因会计期间的划分而终止其活动,实际的经济活动周期可能与之一致,也可能不一致,有的经济活动可能持续多个会计期间,有的经济活动在一个会计期间内可能进行多次。如一艘轮船的建设一般都长于一年,商业企业商品的购进与销售一年可以进行多次周转。同时还应指出,会计期间划分的长短会影响损益的确定,一般来说,由于生产经营的周期性和市场供求关系的变化,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;会计期间划分得越长,会计信息质量越比较真实。但会计期间的划分也不宜过长,否则会影响会计信息使用者及时使用会计信息的需要。当然,随着会计电算化、电脑联网和网络经济的发展,会计的时空假设都将受到新的挑战。

(四) 货币计量

货币计量是指必须选择一定的货币作为计量尺度来反映经济业务。

1. 确定货币计量的必要性

商品经济的发展产生了一般等价物——货币。货币具有综合性的特点决定了它能作为衡量经济业务价值的共同尺度,以数量形式反映会计主体的财务状况和经营成果。会计计量是会计核算的关键环节,是会计记录和报告的前提,货币则是会计记录的统一尺度。企业经济活动中凡是能够用货币计量的,会计就可以核算;凡是不能用货币计量的,就可摒弃在会计核算系统之外。

2. 货币计量的含义

货币计量假设的定义包括以下内容:①以人民币作为记账本位币。在多种货币存在的条件下,应选择一种货币为记账本位币。②在选择以人民币作为记账本位币后,发生的外币收支业务,应按照一定的汇率折算为人民币记账。如果业务收支以外币为主的企业,也可选定某种外币作为记账本位币,但编制的会计报表应折算为人民币反映。

货币计量是建立在币值基本稳定基础之上的,这实际上也隐含着另一种假设,即币值不变假设。货币计量实际上是对经济活动进行货币估价,而货币估价的惯例是历史成本计价。采用历史成本计价,就必须假设币值基本稳定,否则会计核算难以进行。货币即使不稳定,只要在允许的范围内,仍然可视为币值稳定。这一假定如果受到通货膨胀和物价的持续上涨引起货币较大贬值的冲击,这一假定也就失去作用。

五、会计核算行为规范

会计核算的目标是满足广大信息使用者的需要。为了规范会计核算的行为,在我国制定并颁布了《企业会计准则》,包括会计基本准则和具体准则。会计准则就是会计工作必须遵守的规范和准绳。会计准则是从技术的角度对会计实务的处理提出的要求,它针对每一具体会计事项或业务确认、计量、记录和报告作出规范。一般来说,惯例也可纳入准则范