

21世纪高等职业技术教育规划教材

< 经管类 >

21 SHIJI GAO DENG ZHI YE JI SHU JIAO YU GUI HUA JIAO CAI • JING GUAN LEI

基础会计

JICHU KUAIJI

主 编 高 莉
副主编 喻 晶
主 审 陈 宇



西南交通大学出版社
[Http://press.swjtu.edu.cn](http://press.swjtu.edu.cn)

前言

基础会计 (第 1 版) 目录

基础会计

主 编 高 莉

副主编 喻 晶

主 审 陈 宇

西南交通大学出版社

· 成 都 ·

图书在版编目 (C I P) 数据

基础会计 / 高莉主编. —成都: 西南交通大学出版社, 2010.8

21 世纪高等职业技术教育规划教材. 经管类
ISBN 978-7-5643-0802-5

I. ①基… II. ①高… 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 (2010) 第 162041 号

21 世纪高等职业技术教育规划教材——经管类

基 础 会 计

主 编 高 莉

责任编辑	王 旻
特邀编辑	郝 博
封面设计	墨创文化
出版发行	西南交通大学出版社 (成都二环路北一段 111 号)
发行部电话	(028) 87600564 87600533
邮 编	610031
网 址	http://press.swjtu.edu.cn
印 刷	成都蜀通印务有限责任公司
成品尺寸	185 mm×260 mm
印 张	18.75
字 数	467 千字
版 次	2010 年 8 月第 1 版
印 次	2010 年 8 月第 1 次
书 号	ISBN 978-7-5643-0802-5
定 价	31.00 元

图书如有印装质量问题 本社负责退换
版权所有 盗版必究 举报电话: 028-87600562

西南交通大学出版社

· 附 录 ·

前 言

“基础会计”是会计专业的入门课程，也是经济管理专业的必修课程。它融合了学生将来从事经济工作必须掌握的基本会计知识，对学生会计思维的形成有着至关重要的影响。基础会计学既有理论又有实践，既有抽象思维又有具体操作，对于刚刚接触经济管理知识的学生来讲，能否掌握这门课程的内容对后续课程的顺利学习起着举足轻重的作用。

本教材在每章的开篇提出本章的学习目的，作为学生预习的基础，帮助学生理顺学习思路，教材还配有巩固练习，便于学生巩固每章所学的知识。

本书主要特色体现在以下三个方面：

1. 前沿性。把握会计学理论的国际动态与发展方向，依照最新《企业会计准则》和《企业会计准则——应用指南》，更新教学内容，对于各种会计方法和手段的解释，兼顾稳定性与新颖性。

2. 应用性。在立足于会计学理论介绍的基础上，采集、编制现实经济生活中会计理论与会计实践紧密相连的、生动直观的、引发学生深入思考的教学案例，让学生了解会计实践工作中可能遇到的实际问题及解决方法，引导学生不但知其然，而且知其所以然。

3. 系统性。本教材系统地介绍了会计核算的基础理论和基本核算方法，包括会计的产生和发展、会计的职能和目标、会计对象和会计要素、设置会计科目和账户、复式记账、制造业主要经济业务的核算和成本计算、会计凭证、会计账簿、会计核算程序、财产清查和编制会计报表等内容，具有体系完整、内容精练等特点。

本书由高莉统筹，负责全书的总体构架设计、内容修改、补充，最后定稿，第一章至第六章由高莉编写，第七章至第十一章由喻晶编写。

为方便教学，本书配备电子课件等教学资源。凡选用本书作为教材的教师均可索取，请发邮件至 gaosidali@163.com。

本书在编写过程中，得到了学院领导以及家人的大力支持，参考了国内外大量会计学专家和学者的著作，吸收了他们许多有益的研究成果，在此表示衷心的感谢。

由于编写水平所限，书中难免有疏漏和不妥当的地方，恳请各位专家、各位读者批评指正，您的建议永远是我们改进的动力。

编 者

2010年6月

目 录

第一章 总 论	1
第一节 会计的产生和发展	1
第二节 会计的基本概念	4
第三节 会计核算的基本前提和会计核算的一般原则	7
第四节 会计核算的方法	12
第五节 会计信息质量要求	14
巩固练习	17
第二章 会计要素和会计等式	21
第一节 会计要素	21
第二节 会计等式	28
巩固练习	34
第三章 会计科目和账户	40
第一节 会计科目	40
第二节 账 户	44
巩固练习	57
第四章 复式记账	66
第一节 记账方法概述	66
第二节 借贷记账法	67
第三节 总分类账户与所属明细分类账户的平行登记	77
巩固练习	82
第五章 企业主要经济业务的核算	87
第一节 企业筹集资金业务的核算	87
第二节 产品制造企业主要经济业务的核算	92
第三节 存货的计价	128
巩固练习	136

第六章 会计凭证	142
第一节 会计凭证概述	142
第二节 原始凭证	143
第三节 记账凭证	149
第四节 会计凭证的传递与保管	163
巩固练习	164
第七章 会计账簿	174
第一节 账簿的意义和种类	174
第二节 账簿的设置和登记	176
第三节 账簿的启用和登记规则	184
第四节 更正错账的方法	186
第五节 期末账项的调整	188
第六节 对账和结账	191
巩固练习	194
第八章 财产清查	203
第一节 财产清查的意义	203
第二节 财产清查的种类	204
第三节 财产清查的方法	206
第四节 财产清查结果的账务处理	210
巩固练习	212
第九章 会计核算形式	219
第一节 会计核算形式的意义	219
第二节 记账凭证核算形式	220
第三节 科目汇总表核算形式	221
第四节 汇总记账凭证核算形式	223
巩固练习	227
第十章 财务会计报告	231
第一节 财务报表概述	231
第二节 资产负债表	236
第三节 利润表	245
第四节 现金流量表	250

第五节 所有者权益变动表	266
巩固练习	267
第十一章 会计工作组织	273
第一节 会计工作组织概述	273
第二节 会计机构	274
第三节 会计人员	275
第四节 计算机在会计中的运用	275
第五节 会计档案管理	277
巩固练习	281
附一: ××学院会计档案管理制度	284
附二: 会计电算化工作规范	286
参考文献	292

第一章 总论

【学习目标】

- 了解会计的产生和发展
- 掌握会计的基本概念、会计核算的前提条件和一般原则
- 了解会计核算的方法,会计信息质量要求

第一节 会计的产生和发展

一、会计的产生

会计的产生源于生产实践,并随着生产的发展,会计的内容和形式也不断地变化和逐步完善起来。

会计,无论在我国还是世界各地,可谓源远流长。远古时代,人们就非常关心生产活动中的劳动耗费和取得的劳动成果,就知道把生产活动过程记录下来。开始时,人们单凭头脑的记忆;当生产活动增多时,人们又创造出利用简单符号,如“结绳”、“堆石”、“刻契”、“刻石”进行记录。这些计算和记录活动,可以说是会计的雏形,但还不能认为它是会计的产生。因为当时生产力十分低下,生产规模小,计算和记录活动很简单,是生产之余附带地把收支记载下来,并没有形成会计的独立职能。

到原始社会末期,生产力有了发展,剩余产品出现了,劳动过程中需要计量和记录的内容多了起来,生产者忙于生产,无暇兼顾会计工作。于是,会计从生产职能中分离出来,成为特殊的、专门委托当事人的独立职能。

据我国历史记载,早在三千多年以前西周奴隶社会就出现了“会计”一词。《周礼·天官》篇中指出:“会计,以参互考日成,以月要考月成,以岁会考岁成。”记载中的“日成”、“月成”、“岁会”相当于旬报、月报、年报。

早期的会计是比较简单的,只是对财产物资的收支活动进行实物数量的记录和计算,与统计和其他核算混在一起,属于古代会计时期。

二、会计的发展

（一）近代会计的发展

随着商品经济的兴起，人们越加关心生产的经济效益，要求用尽量少的劳动耗费创造出尽量多的物质财富。为了综合核算，计算盈亏，商品生产者必须把各种不同的实物计量单位统一起来，计算各种财产物资的占用和耗费，并同劳动成果进行比较。这样，仅对实物数量记录和计算就不行了，必须利用货币形式（观念上的货币）来统一计量经济活动中可以量度的方面。

在人类社会的会计发展史中，由以实物量度为主要计量单位，进展到以货币量度为主要计量单位，是古代会计向近代会计转变的开始，也是会计区别于统计和其他业务核算而具有自己特点的重要标志。

在我国古代的会计核算中，以货币为计量单位，一直处于一个缓慢的量变过程之中。秦始皇统一中国之后，币制的统一，使货币量度逐渐代替实物量度在会计核算中占据统治地位，会计记录与统计记录开始有了区别，部分属于统计核算的内容从会计核算内容中分离出来，古代会计开始向近代会计转变。到西汉，我国“官厅会计”有了一定规模。

唐、宋两代是我国会计全面发展的时期。这个阶段，官厅会计得到发展，创建和运用了“四柱结算法”。所谓四柱，即“旧管”、“新收”、“开除”、“实在”，其含义分别相当于近代会计中的“期初结存”、“本期收入”、“本期支出”、“期末结存”。四柱之间的结算关系可用会计方程式表示为“旧管 + 新收 = 开除 + 实在”。在四柱中，每一柱都反映着经济活动的一个方面，各柱相互衔接形成的平衡公式，既可检查日常记账的正确性，又可系统、全面和综合地反映经济活动的全貌。我国宋朝官府办理钱粮报销或移交手续时，一般都运用“四柱结算法”，编制会计报表称为“四柱清册”。这是我国古代会计的一个杰出成就，它为我国通行多年的收付记账法奠定了理论基础。

明、清两代，会计工作者又在“四柱结算法”原理的启发下，设计了“龙门账”的会计核算方法。它把全部经济业务划分为“进”、“缴”，“存”、“该”四大类。所谓“进”指全部收入，“缴”指全部支出，“存”指全部资产，“该”指全部负债。四者之间的关系可用会计方程式表示为“进 - 缴 = 存 - 该”。每届年终结账时，一方面可以根据有关“进”与“缴”两类账目的记录编制“进缴表”，计算差额，决定盈亏；另一方面还应根据有关“存”与“该”两类账目的记录编制“存该表”，计算差额，决定盈亏。两方面计算决定的盈亏数额应该相等。这种双轨计算盈亏并核对账目的方法人们叫它“合龙门”，“龙门账”就因此而得名。“龙门账”中的“进缴表”相当于近代会计中的“损益表”，“存该表”相当于近代会计中的“资产负债表”。

随后，商品货币经济又有了进一步的发展，资本主义经济关系开始萌芽，在民间商业界出现了“四脚账”，又称“天地合”。这种账要求对日常发生的一切账项，既要登记它的来账方面，又要登它的去账方面，借以全面反映同一账项的来龙去脉，这表明中国的会计已由单式记账法向复式记账法过渡。我国的记账方法一度在世界上是处于领先地位的，但由于几千年的封建社会中，自给自足的自然经济始终占主导地位，阻碍了生产力的发展，也使会计的发展滞后，并逐渐地落后于西方资本主义会计。直到随着资本主义经济输入中国，资本主义

会计模式也随之输入,古老的中式会计才逐渐被西式会计代替。

在西方,会计的发展也经历了几次变革,从原始计量记录时代进展到单式簿记运用时代,随着资本主义经济的产生,又演进到复式簿记运用时代。早在12、13世纪意大利的热那亚、威尼斯等城市专做贷金业的经纪人所用的银行账簿记录就采用借贷复式记账法记账,称为“威尼斯簿记法”。1494年意大利数学家卢卡·帕乔利(Luca Pacioli)著《算术、几何、比与比例概要》一书。其中包括他的著名的“簿记论”,比较系统地介绍了“威尼斯簿记法”,并结合数学原理从理论上加以概括,被公认为是复式簿记最早形成文字的记载,也是会计发展史上的一个重要里程碑,标志着近代会计的最终形成。随后,借贷复式记账法便相继传至世界各国,并在实践中不断发展和完善,直至今日仍为世界绝大多数国家所采用。

(二) 现代会计的发展

随着社会化大生产和劳动分工,股份公司的出现,使得企业经营权和所有权发生了分离。公司的股东一般不直接参与或控制企业的生产经营活动,而是推选董事会作为代表,由董事会聘请经理人员来管理企业。这样,企业的经营者就有责任向股东、债权人、证券交易机构、政府管理机构、潜在投资人提供真实、准确的财务报告,反映公司经营状况,公开说明自身的经济实力。为了使外界阅读人能够看懂财务报表,报表的编制原则、所应用的会计术语和会计方法就必须是社会通行的、为一般人所接受的,传统会计中那种各行其是的做法已无法适应需要了。为此,会计界逐渐形成了一套有关财务报表的规范和准则,称为“公认会计原则”。此外,要使报表阅读人能够信任企业的财务报表,则要求有与公司管理当局没有利益关系的第三方来验证企业的财务报表是否确实遵循了“公认会计原则”。为了迎合这种需要,1854年在英国爱丁堡首创了执业会计师制度,这样使会计工作从只服务于某一会计主体,扩展到可以为所有的会计主体和所有的报表阅读人服务。“公认会计原则”和“执业会计师制度”是现代会计的最基本的特征,奠定了现代会计理论的基础。随后世界上许多国家都制定了本国的会计准则,规范了本国的会计行为。但20世纪以来,跨国公司和国际资本市场迅速发展,各国的会计准则有统一协调的必要。于是1973年6月,由美国、澳大利亚、加拿大、法国等国的会计职业团体发起组成了会计准则的国际组织——国际会计准则委员会,形成了会计国际化的趋势。

从会计产生到19世纪中期,在漫长的岁月里,对会计的基本要求,仍然是记账、算账,反映财产的增减变化和财务收支,保护业主财产安全,防止盗窃。长期以来,人们往往把会计单纯地看做是一种经济管理的工具,会计长期处于“簿记”时代。20世纪前后,各主要资本主义国家经济迅速发展,生产规模随着市场的开拓不断扩大,卖方市场向买方市场转化,企业面临竞争,经营稍有考虑不周,就有被淘汰的危险。在这种情况下,为了提高经济效益,加强对经济活动过程的控制,企业管理当局对会计提出了更高的要求,不仅要求会计事后记账、算账,更重要的是进行事前的预测、决策,成本计算和分析,对经营过程的全面控制。与此相适应,现代化的管理方法和技术渗透到会计领域,会计从“簿记”时代进入会计阶段,并使传统的会计分化为财务会计和管理会计,丰富发展了会计的内容、职能和技术方法,把会计理论和会计方法推进到一个崭新的阶段。

20世纪50年代后,由于信息论、控制论、系统论、行为科学和电子计算机等引入会计,

使会计控制成为会计工作的重要内容。会计控制要通过建立健全自己的信息系统,完成计量、记录和分类编报经济信息的任务,并以全面预算控制为准绳对经济信息进行审核、分析和评价,提出修改决策方案的意见及改进工作的具体措施。要适应这一需要又必须实现计量、记录、分类及编报的电算化和预测、分析、决策的电控化。随着现代社会经济的发展,传统财务会计已暴露出它的不足。于是,现代会计就在传统财务会计的基础上,通过变革而逐步形成了。

现代会计是现代科技、现代经济控制理论与方法深入发展影响的产物,它是适应现代科技发展的要求及强化经济控制的需要而产生的。它起源于20世纪20年代,形成于50年代,并在60至80年代得到初步发展,当今正处于进一步发展的时期。

(三) 1949年以来我国会计的发展

19世纪中叶,“西式会计”随着资本主义经济而传入我国,改革了以单式记账为主的中式簿记,推动了近代会计的产生和发展,成为我国近代会计史上的第一次变革。

新中国建立后又全面引进苏联的会计模式,建立了适应高度计划经济体制的会计制度,成为我国近代会计史上的第二次变革。

1966—1976年的10年间,由于错误路线干扰,一度不重视会计核算,放弃了会计监督,使国民经济遭受了影响。1978年后国民经济实行改革开放政策,现代会计新的理论与方法也被引进和利用。1981年我国建立了注册会计师制度,1985年颁布《中华人民共和国会计法》,我国会计工作从此进入法治阶段。

为了适应我国社会主义市场经济的需要,1993年7月1日我国实施了《企业会计准则》,1997年以来陆续颁布了《企业具体会计准则》,1999年10月31日又通过了修订的《会计法》,特别是2000年12月29日颁布的《企业会计制度》,并于2001年1月1日起在股份有限公司范围内实施,至2005年已在所有大中企业实施。2005年,财政部发布实施了《小企业会计制度》。随着改革的进一步深入,世界经济的一体化趋势、国际资本市场的全球化进程和知识经济的飞速发展,以及会计理论的不断发展和日臻完善,要求我国企业会计核算规范顺应资本市场对会计信息的需求,为全球投资者提供更透明可比的财务信息,促进中国企业的境外融资、降低融资成本。特别是加入WTO以后,会计准则国际趋同需要也日益迫切,建立与国际趋同会计准则体系的呼声也日趋高涨。2003年,财政部启动了新会计准则的建设工作。2006年2月15日,经过多方努力,财政部以财会字3号文的形式发布了新的企业会计准则。从此我国会计进入了一个崭新的发展时期。

第二节 会计的基本概念

一、会计的定义

什么是会计?按多年来通俗的说法会计就是记账、算账。我国古代“会计”一词产生于西周,主要指对收支活动的记录、计算、考察和监督。清代学者焦循在《孟子正义》一书中,

将“会”和“计”两个字的含义解释为：“零星算之为计，总合算之为会。”这说明会计既要进行连续的个别核算，又要把个别核算加以集合，进行系统、综合、全面的核算。以上这些说法都是指会计的基本特征，不能代表会计的全部含义。

所谓会计是以货币为主要计量单位，运用一系列专门方法，对企业、行政事业单位的经济活动进行连续、系统、全面、综合地核算和监督，并在此基础上对经济活动进行分析、考核和检查，以提高经济效益的一项管理活动。

二、会计的职能

会计的职能是指会计按其本质来说应当具有的功能，是会计的本质的体现。马克思曾把会计的基本职能概括为对“过程的控制和观念的总结”，这是对会计职能的一种传统的概括方式。会计作为管理经济的一种活动，它的职能是随着会计的发展而发展的。《中华人民共和国会计法》对会计的基本职能表述为：会计核算和会计监督。

（一）会计核算职能

会计核算职能是主要利用价值形式，对生产经营活动过程及其结果进行连续、系统、全面的记录、计算、分析，以便为经济管理提供系统的会计信息资料的过程。会计核算提供的会计信息资料，是宏观经济管理的重要依据，会计核算往往渗透到生产经营和业务活动的全过程。会计核算包括事前核算、事中核算和事后核算。事前核算是将对将要发生但尚未发生的未来的经济活动进行的记录和计算，也是编制财务计划的过程；事中核算是在经济活动进行过程中，对会计事项进行的记录和计算，它为会计控制提供依据；事后核算是已经发生的经济活动进行历史性的描述，通过记录和计算产生历史信息资料，它为会计分析，会计预测、决策提供重要的依据。

（二）会计监督职能

会计监督职能就是以国家的法律规范为准绳，以会计信息资料为主要依据，对即将进行或已经进行的经济活动的合法性进行评价，规范企业的会计行为，并据以施加限制或影响的过程。会计监督是监督再生产过程中发生的各种经济活动，因此，它紧密结合会计核算进行。从时间上讲，会计监督不仅有事后监督，还包括事中、事前监督。它具有强制性、严肃性和权威性的特点，它监督人们遵纪守法。

会计核算职能与会计监督职能两者是不可分割的，相辅相成的，核算是监督的前提，监督是核算的保证。

会计作为管理经济的一种活动，它的职能随着会计的发展而发展。理论界认为，会计除了传统的核算、监督职能外，还有预测、决策、控制、分析等职能。

三、会计的对象

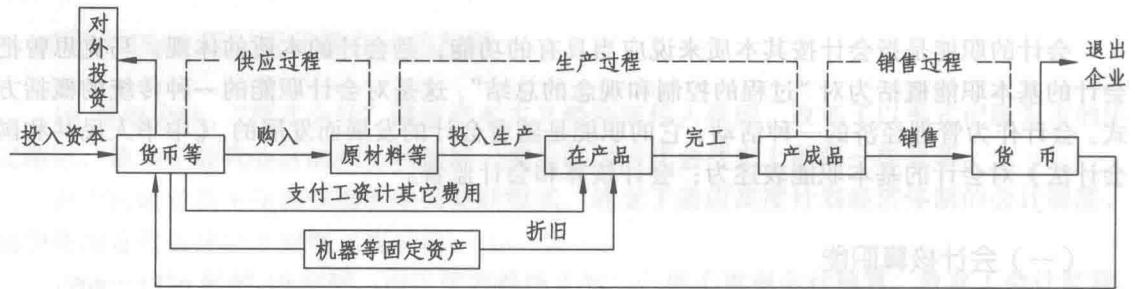
会计核算和监督的内容，就是会计对象。凡是特定主体能够以货币表现的经济运动都是

会计对象。具体来说，会计对象是指企事业单位在日常经营活动或业务活动中所表现出的资金运动，即资金运动构成了会计核算和会计监督的内容。

由于运用会计的各个主体在国民经济中所处地位和作用不同，它们经济活动的内容和所应达到的目标也不一样，所以会计核算和监督的具体内容并不完全相同。

以产品制造企业为例，产品制造企业生产经营过程可以划分为供应过程、生产过程和销售过程。随着产品制造企业供、产、销过程的不断进行，会计要依次反映这些阶段能够用货币表现的经济活动。产品制造企业供、产、销过程如图表 1.1 所示。

图表 1.1



如图表 1.1 所示，由于资金的取得、运用和退出等经济活动所引起的各项财产和资源的增减变化情况，在经营过程中各项生产费用的支出和产品成本形成的情况，以及企业销售收入的取得和企业利润的实现、分配情况，就构成了产品制造企业会计的具体对象。

四、会计的特点

会计的特点主要体现在会计核算阶段。会计核算有四个基本特点：

(一) 以货币为主要计量单位

会计核算过程中，通常使用三种量度：劳动量度、实物量度和货币量度。劳动量度以时间（如小时）为单位计算劳动消耗量；实物量度以财产物资的实物数量（如公尺、千克等）作为计量单位。在商品货币经济条件下，很难将劳动耗费换算为时间量度，不同质的财产物资又不能用相同的实物量度单位进行汇总计算比较，只有采取货币量度才便于将活劳动和不同质的物化劳动消耗进行衡量比较。因此，在会计核算中，实物计量和劳动计量仅作为货币计量的辅助记录。这也是会计核算区别于统计核算和业务核算的特点。

(二) 以真实、合法的会计凭证为依据

会计所收集的经济信息必须真实可靠，这样通过信息处理后形成的财务信息才能客观地反映经济活动。因此会计所采集的经济信息应是有根有据的，原始凭证是对经济业务的最原始记录，是经业务责任人签字后形成的真实记录，只有以合法的原始凭证为依据，才

能取得真实可靠的经济信息。即使实现了会计电算化,也应该依据取得的合法原始凭证进行核算。

(三) 对经济活动要进行综合、连续、系统、完整的核算和监督

所谓综合性表现在主要以货币计量,所以能够提供总括反映各项经济活动情况的价值指标;所谓连续性表现在对各种经济活动能按其发生的时间先后顺序不间断地进行记录;所谓系统性表现在对各项经济活动既要进行相互联系的记录,又要进行必要的、科学的分类,只有这样才能取得管理所需要的各种不同的信息资料;所谓完整性表现在对各项经济活动的来龙与去脉都必须进行全面记录、计量,不能有所遗漏。会计利用货币计量,既横向反映各项经济活动的经济内容,对每一项经济活动又能纵向地、自始至终地反映各个阶段的变化过程和结果,构成了一个完整的会计核算网络,这是区别于统计核算和业务核算的又一特征。

(四) 具有一套比较科学、完整的核算方法

会计核算和监督有一套比较系统科学的方法。通过这些方法将复杂的经济业务经过确认、记录、分类、汇总,最后系统、综合地反映出来,达到会计管理的目的。

第三节 会计核算的基本前提和会计核算的一般原则

一、会计核算的基本前提

会计核算的基本前提(或称会计假设)是指为了保证会计工作的正常进行和会计信息的质量,对会计核算的范围、内容、基本程序和方法所作的限定,并在此基础上建立会计原则。它之所以又称假设,是指面对变化不定的社会经济环境,会计人员对某种情况按进行会计工作的先决条件所作出的合理推断或人为规定。按照国际会计惯例,结合我国情况,企业在组织会计核算时,应以会计主体、持续经营、会计分期、货币计量作为会计核算的基本前提。

(一) 会计主体

会计主体,是指企业会计确认、计量和报告的空间范围。为了向财务报告使用者反映企业财务状况、经营成果和现金流量,提供与其决策有用的信息,会计核算和财务报告的编制应当集中于反映特定对象的活动,并将其与其他经济实体区别开来,才能实现财务报告的目标。

明确界定会计主体是开展会计确认、计量和报告工作的重要前提,明确会计主体,才能将会计主体的交易或者事项与会计主体所有者的交易或者事项以及其他会计主体的交易或者

事项区分开来。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则不能加以确认、计量和报告。例如,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。

会计主体不同于法律主体。一般来说,法律主体必然是一个会计主体。例如,一个企业作为一个法律主体应当建立财务会计系统,独立反映其财务状况、经营成果和现金流量。但是,会计主体不一定是法律主体。例如,在企业集团的情况下,一个母公司拥有若干子公司,母子公司虽然是不同的法律主体,但是母公司对于子公司拥有控制权,为了全面反映企业集团的财务状况、经营成果和现金流量,就有必要将企业集团作为一个会计主体,编制合并财务报表。再如,由企业管理的证券投资基金、企业年金基金等,尽管不属于法律主体,但属于会计主体,应当对每项基金进行会计确认、计量和报告。

【例 1.1】 某母公司拥有 10 家子公司,母子公司均属于不同的法律主体,但母公司对子公司拥有控制权,为了全面反映由母子公司组成的企业集团整体的财务状况、经营成果和现金流量,就需要将企业集团作为一个会计主体,编制合并财务报表。

【例 1.2】 某基金管理公司管理了 10 只证券投资基金。对于该公司来讲。一方面公司本身既是法律主体,又是会计主体,需要以公司为主体核算公司的各项经济活动,以反映整个公司的财务状况、经营成果和现金流量;另一方面每只基金尽管不属于法律主体,但需要单独核算,并向基金持有人定期披露基金财务状况和经营成果等,因此,每只基金也属于会计主体。

(二) 持续经营

持续经营,是指在可以预见的将来,企业将会按当前的规模和状态继续经营下去不会停业,也不会大规模削减业务。在持续经营前提下,会计确认、计量和报告应当以企业持续、正常的生产经营活动为前提。

企业是否持续经营,在会计原则、会计方法的选择上有很大差别。一般情况下,应当假定企业将会按照当前的规模和状态继续经营下去。明确这个基本假设,就意味着会计主体将按照既定用途使用资产,按照既定的合约条件清偿债务,会计人员就可以在此基础上选择会计原则和会计方法。

如果判断企业会持续经营,就可以假定企业的固定资产会在持续经营的生产经营过程中长期发挥作用,并服务于生产经营过程,固定资产就可以根据历史成本进行记录,并采用折旧的方法。将历史成本分摊到各个会计期间或相关产品的成本中。如果判断企业不会持续经营,固定资产就不应采用历史成本进行记录并按期计提折旧。

【例 1.3】 某企业购入一条生产线,预计使用寿命为 10 年,考虑到企业将会持续经营下去,因此可以假定企业的固定资产会在持续经营的生产经营过程中长期发挥作用,并服务于生产经营过程,即不断地为企业生产产品,直至生产线使用寿命结束。为此固定资产就应当根据历史成本进行记录,并采用折旧的方法,将历史成本分摊到预计使用寿命期间所生产的相关产品成本中。

（三）会计分期

会计分期,是指将一个企业持续经营的生产经营活动划分为一个个连续的、长短相同的期间。会计分期的目的,在于通过会计期间的划分,将持续经营的生产经营活动划分成连续、相等的期间,据以结算盈亏,按期编报财务报告,从而及时向财务报告使用者提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量的信息。

根据持续经营假设,一个企业将按当前的规模和状态持续经营下去,但是,无论是企业的生产经营决策还是投资者、债权人等的决策都需要及时的信息,都需要将企业持续的生产经营活动划分为一个个连续的、长短相同的期间,来分期确认、计量和报告企业的财务状况、经营成果和现金流量。明确会计分期假设意义重大,由于会计分期,才产生了本期与非本期的差别,才使不同类型的会计主体有了记账的基准,进而出现了折旧、摊销等会计处理方法。

我国《企业会计制度》规定,会计期间分为年度、半年度、季度、月度,其中半年度、季度、月度称为会计中期,年度、半年、季度、月份的起讫日期都采用公历日期。

（四）货币计价和币值稳定

货币计价和币值稳定是指会计应以货币为计量单位并假设币值不变。这是因为会计主体经济活动内容十分复杂,各种劳动占用和劳动耗费性质、形态不同,实物衡量单位不同,无法统一计量和记录,必须借助于货币。我国《企业会计准则》中规定,对于日常经济业务收支以人民币以外的货币为主的企业,可以选择某种外币作为记账本位币,但编制的会计报告应当折算为人民币。货币作为会计计量的标准,自身也在不断变化。按照国际会计惯例,当货币本身的价值波动不大,或前后波动能够被抵消时,会计核算中可以不考虑这些波动因素,即仍认为币值是稳定的,以保持会计数据的连续性和有效性。

四项基本前提相互依存、相互补充:会计主体界定了会计核算的空间范围,持续经营为会计分期奠定了基础,会计分期界定了会计核算的时间范围,货币计量为会计核算提供了必要的手段。

二、会计核算的一般原则

会计核算一般原则是以会计假设为理论基础形成的规范会计工作的标准,是指对会计工作具有普遍指导意义的原则,是对会计核算工作的基本要求。

《企业会计制度》规定,会计核算的一般原则共有十三条。这十三条原则大体上可划分为三类,即总体性要求的原则,衡量会计信息质量的原则及确认和计量的原则三类,但这种划分并不是绝对的,可能会相互交叉。

（一）总体性要求的一般原则

1. 客观性原则

客观性原则,又称真实性原则,是指会计核算提供的信息应当以实际发生的经济业务为

依据,如实反映财务状况和经营成果,做到内容真实,数字准确,资料可靠。客观性原则是会计核算工作和会计信息的基本质量要求。

2. 重要性原则

重要性原则是指在财务报告应当全面反映企业的财务状况和经营成果的前提下,对于重要的经济业务,应当单独反映。例如,固定资产减值准备作为固定资产净值减项,在资产负债表中单项列示。另外,对一些需要单独解释说明的加脚注或附注。这样做的目的是突出重点,便于信息使用者的使用,并增强会计信息的可读性和可用性。

(二) 衡量会计信息质量的一般原则

1. 实质重于形式原则

实质重于形式原则是指企业应当按照交易或事项的经济实质进行会计核算,而不应当仅仅按照它们的法律形式作为会计核算的依据。

在会计核算过程中,可能会碰到一些经济实质与法律形式不吻合的业务或事项。例如,融资租入的固定资产,在租期未满以前,从法律形式上讲,所有权并没有转移给承租人,但是从经济实质上讲,与该项固定资产相关的收益和风险已经转移给承租人,承租人实际上也能行使对该项固定资产的控制,因此承租人应该将其视同自有的固定资产,一并计提折旧和大修理费用。

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符。

2. 相关性原则

相关性原则又称有用性原则,是指会计核算提供信息必须与会计信息使用相关联,满足与企业有关联的各方面的需要。为了使企业提供的会计信息对信息使用者有用,会计核算的整个过程必须与信息需要相关联。企业在选择会计核算程序和方法时必须考虑企业经营特点和管理需要,设置账簿时要考虑有利于信息的输出和不同信息使用者的需要。具体到企业来说,会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求,满足有关各方(如财政税务部门、银行、投资者和联营单位等)了解企业财务状况和经营成果的需要,满足企业加强内部经营管理的需要。

3. 可比性原则

可比性原则是指会计核算应当按照规定的会计处理方法进行,会计指标应当口径一致、相互可比。

4. 一贯性原则

一贯性原则是指同一企业不同会计期间采用的会计处理方法和程序前后各期必须一致,不得随意变动。

一贯性与可比性,实际上是一个问题的两个方面。可比性原则解决的是不同企业之间同