

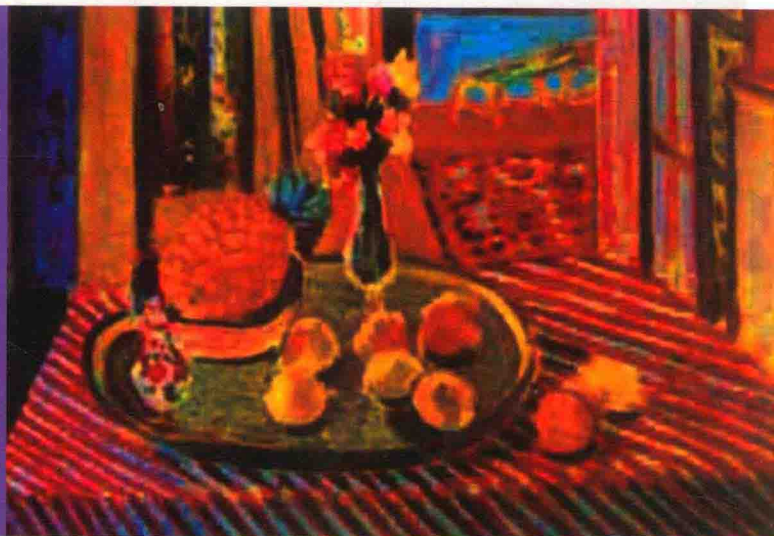
21世纪会计系列规划教材

应用型

基础会计

赵盟 主编

Fundamental
Accounting



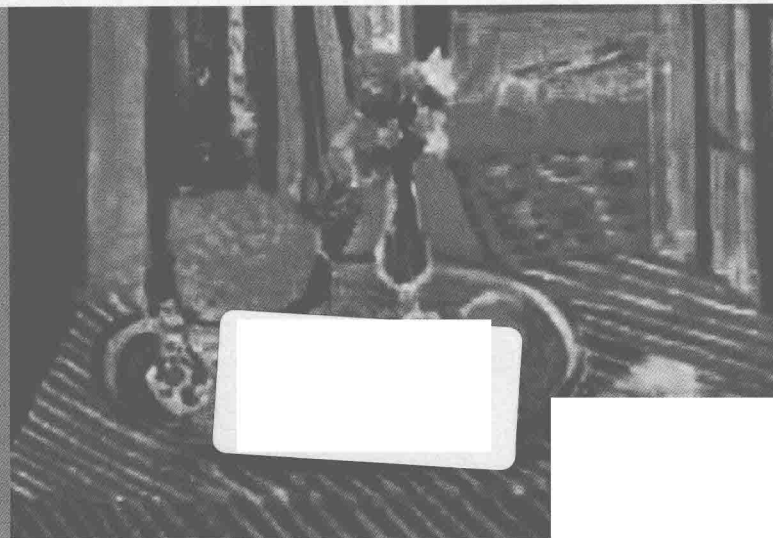
FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

国家一级出版社
全国百佳图书出版单位

21世纪会计系列规划教材
应用型

基础会计

赵盟 主编



FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

国家一级
全国百佳图书

© 赵 盟 2015

图书在版编目(CIP)数据

基础会计 / 赵盟主编. — 大连 : 东北财经大学出版社, 2015.9

(21世纪会计系列规划教材·应用型)

ISBN 978-7-5654-2080-1

I. 基… II. 赵… III. 会计学—高等学校—教材 IV. F230

中国版本图书馆CIP数据核字(2015)第190559号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街217号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连永盛印业有限公司印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm×240mm 字数: 361千字 印张: 17 1/2 插页: 1

2015年9月第1版

2015年9月第1次印刷

责任编辑: 李智慧 王芄南

责任校对: 王之栋

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

定价: 30.00元

前 言

“基础会计”是会计学科的入门课程，主要讲授会计的基本理论、基本方法与基本操作技能。该课程是会计学专业以及经济管理类专业重要的专业基础课，其任务是为初学者继续学习会计学后续专业课程奠定基础。

本书以会计准则及其应用指南为依据，强调以应用能力培养为目标，在内容安排上将理论教学与技术应用有机结合，突出体现了理论以够用为度，重应用性、实践性和操作性的特点；在侧重实践操作能力培养的同时，力求体系科学，结构严谨，内容系统，重点突出，循序渐进；以易学易用为突破点，使得教材具有较强的易读性，便于会计及相关专业学生在会计学科方面的入门学习。此外，本书在每章配有学习目标和章后练习，便于学生掌握基础会计课程的学习方法，提高学生分析问题、解决问题的和实践操作的能力。

本书由赵盟担任主编，吴澄琨、刘晓辉担任副主编，参加编写的人员有：吴澄琨（第一章）、范颖茜（第二章、第三章）、赵盟（第四章、第五章、第十一章、各章章后练习）、刘晓辉（第六章、第七章、第十章）、赵丽光（第八章、第十三章）、王欣（第九章、第十二章）。赵盟负责拟定大纲、组织编写、总纂和审阅定稿。

由于时间仓促，加之我们水平有限，本书的内容安排和语言表述可能还存在缺点或错误，恳请读者批评指正，以便日后进一步修订完善。

编者

2015年6月

目 录

	第一章 总 论	1
	学习目标	1
	第一节 会计的含义	1
	第二节 会计基本假设	7
	第三节 会计基础	9
	第四节 会计信息质量要求	11
	第五节 会计核算的基本程序	14
	第六节 会计方法	18
	章后练习	21
	第二章 会计要素与会计等式	22
	学习目标	22
	第一节 会计对象	22
	第二节 会计要素	23
	第三节 会计等式	28
	章后练习	31
	第三章 会计科目与账户	33
	学习目标	33
	第一节 会计科目	33
	第二节 会计账户	36
	第三节 账户的分类	38
	章后练习	46
	第四章 复式记账	48
	学习目标	48
	第一节 复式记账原理	48
	第二节 借贷记账法	50
	章后练习	61
	第五章 制造业企业主要经济业务的核算	64
	学习目标	64
	第一节 制造业企业主要经济业务概述	64
	第二节 资金筹集业务的核算	64
	第三节 材料采购业务的核算	71
	第四节 生产业务的核算	76



第五节 销售业务的核算	84
第六节 利润形成与分配业务的核算	88
章后练习	98
 第六章 会计凭证	101
学习目标	101
第一节 会计凭证概述	101
第二节 原始凭证的填制和审核	102
第三节 记账凭证的填制和审核	109
第四节 会计凭证的传递和保管	117
章后练习	119
 第七章 会计账簿	122
学习目标	122
第一节 会计账簿概述	122
第二节 会计账簿的设置与登记方法	125
第三节 记账规则	136
第四节 对账和结账	138
第五节 账簿的更换与保管	140
章后练习	141
 第八章 成本计算	146
学习目标	146
第一节 成本计算概述	146
第二节 成本计算的原理及程序	149
第三节 企业经营过程中的成本计算	152
章后练习	160
 第九章 财产清查	162
学习目标	162
第一节 财产清查概述	162
第二节 财产清查方法的应用	165
第三节 财产清查结果的处理	174
章后练习	178
 第十章 财务会计报告	180
学习目标	180
第一节 财务会计报告概述	180
第二节 资产负债表	183
第三节 利润表	186
第四节 现金流量表	189

第五节 所有者权益（或股东权益）变动表	192
第六节 会计报表附注	194
章后练习	195
 第十一章 会计循环	196
学习目标	196
第一节 会计循环的含义与步骤	196
第二节 账项调整	197
第三节 会计循环示例	200
章后练习	217
 第十二章 会计核算组织程序	221
学习目标	221
第一节 会计核算组织程序概述	221
第二节 记账凭证核算组织程序	223
第三节 科目汇总表核算组织程序	225
第四节 汇总记账凭证核算组织程序	231
第五节 日记总账核算组织程序	237
章后练习	240
 第十三章 会计工作组织	241
学习目标	241
第一节 组织会计工作的意义和要求	241
第二节 会计机构	243
第三节 会计人员	246
第四节 会计法规制度	253
第五节 会计档案管理	258
章后练习	260
 附录一 基础会计模拟试题 A 卷	262
 附录一 基础会计模拟试题 B 卷	267
 主要参考文献	273

第一章

总 论

学习目标

1. 掌握会计的含义、会计基本职能、会计目标、会计基本假设、会计信息质量要求；
2. 理解权责发生制与收付实现制之间的区别；
3. 理解会计核算的基本程序，掌握会计确认的标准、会计计量属性；
4. 了解会计方法体系的构成，掌握会计核算方法，理解会计核算方法之间的关系。

第一节 会计的含义

一、会计的产生与发展

社会物质资料的生产是人类社会得以存在和发展的物质基础。人类的生产活动一方面创造出社会生存和发展所需的物质资料，另一方面又要发生劳动时间和生产资料的耗费。人们在生产活动中，为了合理地安排劳动时间，减少生产资料的消耗，生产出尽可能多的物质资料，必然要对劳动时间、生产资料的耗费和所取得的劳动成果进行观察、计量、记录和比较，以便取得必要的数据及其变化的资料，借以了解和控制生产活动，力求以较少的生产耗费获得较多的生产成果，满足人们和社会日益增长的需要。

会计是人类社会生产发展到一定阶段的产物。它起源于人类的早期生产实践活动，最初只是作为生产职能的附带部分，在生产实践之外记录收支行为。当社会生产力发展到一定水平之后，会计才逐渐地从生产职能中分离出来，形成特殊的专门独立职能，成为专职人员从事的经济管理工作，并为适应经济管理的客观需要而不断发展、完善。“经济越发展，会计越重要”不仅确定了会计的地位，也说明了会计与社会经济发展的密切关系。

会计从产生到现在经历了一个漫长的发展历程。据会计史学者考证，人类在进入旧石器时代中晚期后，出现了“绘图记事”、“刻记记事”和“结绳记事”等最原始的会计行为，这些行为用于简单地反映当时社会渔猎收获的数量及其他收支，是会计的萌芽。进入奴隶社会后，统治阶级为了维持统治，在其政权机构中设立了单独的会计部门，称为“官厅会计部门”。我国在西周时期设置了“司会”一职，主管王朝财政经济收支的核算。在这一时期出现了“会计”两字的连用，除了有计算



和记录的含义之外,还有管理和考核之意。而西方其他文明古国的情况也都大致如此。进入封建社会,会计随着生产力的发展也得到了进一步的发展,这一阶段会计的主要职责是用来核算与监督政府的财政开支,以满足官方的需要。在中国,这一时期会计发展最具时代特征的是:中国唐宋时期的“四柱清册”、明清时期的“龙门账”和清朝中期的“四脚账”。

■ 知识链接 1-1 ➡

“四柱清册”

四柱清册也称四柱结算法,所谓“四柱”,即“旧管”、“新收”、“开除”、“实在”,其含义分别相当于现代会计中的“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”。“四柱结算法”的创造和运用是我国古代会计工作者对会计技术的一项重大贡献。

■ 知识链接 1-2 ➡

“龙门账”

“龙门账”,是把全部经济事项划分为“进”(各项收入)、“缴”(各项支出)、“存”(各项资产)、“该”(各项负债和资本)四大类,“进”、“缴”、“存”、“该”之间的结算关系可用会计方程式表示为“进-缴=存-该”,并遵循“有来必有去,来去必相等”的记账规则处理账目。龙门账的特色表现在年终“合龙”结算方面,凡进项减去缴项等于存项减去该项者,为“龙门相合”,否则为“龙门不合”。由此可以看出,“龙门账”是我国复式记账方法的起源。

■ 知识链接 1-3 ➡

“四脚账”

四脚账,也称“天地合账”或“来去账”,它要求所有账项(包括现金收付和转账事项)都要在账簿上记录两笔,同时登记“来账”(收方)和“去账”(付方),来反映一笔业务的来龙去脉。其账簿采用垂直格式分为上下两格书写,上格记收,称为“天”,下格记付,称为“地”,上下两格所记数额必须相等,称为“天地合”。该记账方法把中式会计推向了一个新的发展阶段。

随着商品经济的发展,特别是资本主义生产方式的产生和发展,使社会生产规模日趋扩大,会计也有了进一步的发展。这一阶段,会计的核算体系和核算方法不断充实、完善,以借贷记账法为代表的复式记账方法广泛得到应用,使会计独立行使管理职能的特征逐渐得以显现。1494年,意大利数学家卢卡·帕乔利(Luca Pacioli)的著作《算术、几何、比与比例概要》在威尼斯出版,书中的“簿记论”对借贷复式记账进行了系统的理论说明,标志着现代会计的开端。其后,18世纪和19世纪初的工业革命,给当时的资本主义国家带来了空前的社会生产力,引发了生产组织和经营方式的重大变革,推动了会计的发展。英国会计在这一时期的发展尤为突出,1894年,苏格兰成立了会计协会,意味着会计开始作为一种专门的职业而独立存在。进入20世纪以来,科技的迅猛发展、生产力的空前提高、企业

规模的不断扩大、跨国公司的不断出现,都使得对会计的要求不断提高,现代会计逐步分化成财务会计和管理会计两大分支。此外,随着信息化社会的不断发展,互联网技术的普遍应用,会计电算化也得以产生并被广泛应用。

由此可见,会计对任何社会的生产都是必要的,经济越发展,会计越重要。正如马克思指出的那样:“过程越是按社会的规模进行,越是失去纯粹个人的性质,作为对过程的控制和观念总结的簿记就越是必要;因此,簿记对资本主义生产,比对手工业和农民的分散生产更为必要;对公有生产,比对资本主义生产更为必要。”^①这里所说的“簿记”指的就是会计。

二、会计的含义

尽管会计源远流长,但什么是会计?如何给会计下一个确切的定义?国内外会计界历来存在着不同的认识,至今尚未能够统一。其主要原因在于对会计的本质有不同的看法,从而导致对会计作出不同的定义。综观我国会计界对会计本质的不同认识,主要有三种观点:

一是管理工具论,即认为会计是经济管理或经济核算的工具,强调的是会计在经济活动中的核算作用。这种观点是苏联会计学者马卡洛夫在20世纪50年代初提出后传入我国的,相当长时期内在我国会计界占主导地位。他把会计看成一个方法体系,强调了会计的服务性,主要在微观经济领域中应用。这种观点认为会计的职能就是被动的反映,忽视或不承认会计的监督、预测、控制、分析等其他职能。进入20世纪80年代以后,随着改革开放的进行,人们的视野得以扩大,对会计的本质有了新的认识和进一步的理解,持这种观点的人越来越少。

二是信息系统论,即认为会计是一个收集、处理和输送经济信息的信息系统。最早提出这种观点的是美国会计学家A. C. 利特尔顿。20世纪70年代以后,由于科学技术的进步和管理理论的发展,该观点在西方发达国家会计界广泛流行。比如美国的《现代会计手册》(1977年版)明确指出:“会计是一个信息系统。它首先向利害攸关的各个方面传输一家企业或其他个体的富有意义的经济信息。”这种观点传入我国以后,逐步为我国一些会计学者所接受。我国持这种观点的人认为,会计是旨在提高经济效益,加强经营管理,在每个企业、事业、机关等单位范围内建立的一个以提供财务信息为主要职能的信息系统。这个系统主要用于处理各单位经济活动所产生的可以用货币量度的数据或资料,而后把它们加工成有助于经营决策的财务信息和其他信息。目前,接受这种观点的人逐渐增多。

三是管理活动论,即认为会计是经济管理的重要组成部分,它是通过建立会计信息系统,搜集、加工和利用以一定的货币单位作为计量标准来表现的经济信息,使其进入会计信息系统,通过确认、计量等专门技术方法将经济信息转换为会计信息,通过记录和计算加工并且对外进行报告,以便达到对经济活动进行组织、控制、调节和指导,促使人们比较得失、权衡利弊、讲求经济效益的一种管理活动。

^① 马克思,恩格斯.马克思恩格斯全集:第24卷[M].中共中央马克思恩格斯列宁斯大林著作编译局,译.北京:人民出版社,1972:152.



这种观点是20世纪80年代以后我国的一些会计学专家结合我国的实际情况首先提出来的。他们认为会计管理这个概念完整地表达了会计的本质属性。在微观经济中,会计管理是企业管理的重要组成部分;在宏观经济中,会计管理是国民经济管理的重要组成部分。会计管理的基本目标是为国家宏观管理和调控提供信息,为企业投资者、债权人提供决策有用的信息,为企业内部经营管理提供所需要的信息。这些信息是会计工作按照一定的程序和方法,通过收集、整理、分类、汇总等加工处理而得到的。会计报告是传输信息的主要手段。会计从取得原始数据到最终提供报告是一个完整的系统。从这个角度说,会计是一个经济管理的信息系统。因此,我们也可以把会计理解为既是一种管理活动,也是一个经济管理的信息系统。

我们认为,上述的“管理工具论”、“信息系统论”和“管理活动论”是从不同角度认识会计的结果,都是对会计本质内容的揭示。但在本书中,我们将“会计”界定为“会计工作”,基于这一前提,我们认为“会计管理活动论”的观点代表了我国会计改革的思路 and 方向。

综上所述,会计是以货币为主要计量单位,对企事业、机关单位或其他经济组织的经济活动进行连续、系统、全面地反映和监督的一项经济管理活动。

三、会计的职能

会计的职能是指会计在企业经营管理中具有客观功能。正确认识会计的职能,对于正确提出会计工作应担负的任务,确定会计人员的职责和权限,充分发挥会计工作应有的作用,都有重要的意义。随着会计的不断发展,会计的职能也在不断变化,但其基本职能只有两项,即核算和监督。

(一) 会计核算职能

会计核算职能,又称会计反映职能,是指会计以货币为主要计量单位,连续、系统、完整地记录、计算和报告各单位经济活动情况,为会计信息使用者提供会计信息的功能。它是会计最基本的功能,是会计发挥其他职能的基础。

通常所说的记账、算账、报账等会计工作就是会计核算职能的具体体现。记账就是把一个会计主体发生的全部经济业务运用一定的程序和方法在账簿上予以记载;算账就是在记账的基础上,运用一定的程序和方法来计算会计主体在生产经营过程中的资产、负债、所有者权益、收入、成本费用以及损益情况;报账就是在记账和算账的基础上,通过编制会计报表等方式将会计主体的财务状况和经营成果向会计信息使用者报出。

(二) 会计监督职能

会计监督职能是指利用会计核算所提供的各种会计信息,按照一定的目的和要求,对特定单位的经济活动进行控制,使之达到预期目标的功能。

会计监督贯穿于经济活动的全过程,包括事前监督、事中监督和事后监督。事前监督是指会计部门在参与编制各项计划和费用预算时,依据国家的法律、法规和制度,对未来经济活动的可行性、合理性和合法性进行审查;事中监督是指日常会计核算过程中,对已发现的问题提出解决方法和建议,促使有关部门采取措施,调

整经济活动；事后监督是指对已发生和已完成的经济活动的合法性和合理性进行检查、分析、考核和评价。

上述两项会计的基本职能是相辅相成、不可分割的。会计核算是会计监督的基础，没有会计核算提供的会计信息资料，会计监督就没有依据；会计监督又是会计核算的目的和保障，如果没有监督职能进行控制，提供有力的保障，就不可能提供真实可靠的会计信息，会计核算也就失去了存在的意义。

随着经济的发展、会计活动的范围和内容在不断扩大，会计的职能也在不断的发展与完善。目前，国内会计学界比较流行的是会计“六职能”论，该理论认为会计具有“反映经济情况、监督经济活动、控制经济过程、分析经济效果、预测经济前景、参与经济决策”等六项职能。

四、会计的目标

（一）会计目标概述

会计目标，即财务报告目标，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。根据《企业会计准则》，财务报告的目标是向财务报告使用者（包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等）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作出经济决策。会计目标主要包括以下两个方面的内容。

1. 向财务报告使用者提供决策有用的信息

企业编制财务报告的目的是为了满足不同财务报告使用者的信息需要，有助于财务报告使用者作出经济决策。因此，向财务报告使用者提供对决策有用的信息是财务报告的基本目标。如果企业在财务报告中提供的会计信息与使用者的决策无关，没有使用价值，那么财务报告就失去了其编制的意义。

2. 反映企业管理层受托责任的履行情况

在现代公司制度下，企业所有权和经营权相分离，企业管理层是受委托人之托经营管理企业及其各项资产的，负有受托责任，即企业管理层经营管理的企业各项资产基本上是由投资者投入的资本（或者留存收益作为再投资）和向债权人借入的资金构成的，企业管理层有责任妥善保管并合理、有效地运用这些资产。企业投资者和债权人等，需要及时或者经常性地了解企业管理层保管、使用资产的情况，以便于评价企业管理层受托责任的履行情况和业绩情况，并决定是否需要调整投资或者信贷政策，是否需要加强企业内部控制和其他制度建设，是否需要更换管理层等。因此，财务报告应当反映企业管理层受托责任的履行情况，以有助于评价企业的经营管理责任和资源使用的有效性。

■ 知识链接 1-4 ➡

会计信息

会计信息，按其来源和用途可分为财务会计信息和管理会计信息。企业对外提供的会计信息主要是财务会计信息，管理会计信息主要供企业内部管理使用，一般



不对外提供。企业提供的财务会计信息主要有财务状况信息、经营成果信息和现金流量信息。财务状况是指企业在某一时点的资产、负债和所有者权益的情况；经营成果是指企业一定会计期间内的收入、费用和盈利情况；现金流量是指企业所从事的经营活动、筹资活动和投资活动产生的现金流入和现金流出。上述内容涉及的概念，将在以后的会计课程中给予详细说明。

■ 知识链接 1-5 ➡

会计信息使用者

会计信息使用者，主要包括投资者、债权人、政府及其相关机构、供应商和客户、企业员工、社会公众等。

投资者最关心的是投资的风险以及回报，他们要求提供的是有关企业获利能力、资本结构、利润分配政策等方面的信息，以便作出最佳的投资决策；债权人最关心的是其提供的资金是否能够按期如数收回，他们要求提供的是有关企业偿债能力等方面的信息，以便作出授信或放贷的决策；政府及其相关机构最关心的是有限资源的合理配置情况，他们要求提供的是有关企业的投入产出能力、营运能力、发展能力以及对社会的贡献能力等方面的信息，以便作出正确的宏观决策；供应商和客户最关心的是企业能否继续生存，他们要求提供的是有关企业经营能力、支付能力和获利能力等方面的信息，以便分析评价企业的经营风险，作出正确的商业决策；企业员工最关心的是企业为其提供的劳动报酬的高低、职工福利的好坏以及企业能否提供长久稳定的就业机会，他们要求提供的是有关企业财务结构和获利能力等方面的信息，以便作出择业决策；社会大众最关心的是企业，尤其是股份有限公司持续、有序的发展情况，他们要求提供的是有关企业目前及未来发展等方面的会计信息，以便帮助他们了解企业，进行未来的各种决策。

（二）会计目标的两种主要观点

当前对会计目标的理解主要有两种观点：

1. 受托责任观

受托责任观认为，会计目标就是向资源所有者（股东）如实地反映资源的受托者（企业管理当局）对受托资源的管理和使用的情况，会计报告应主要反映企业历史的客观信息，即强调会计信息的可靠性。在市场经济条件下，股份公司大量出现，企业的所有权与经营权分离，受托责任几乎无处不在的现实是这一观点确立的基础。作为委托人的所有者十分关注资本的保值与增值，而通过分析财务报告上所反映的资源的管理和使用情况，可达到此目的。受托责任观强调的是会计人员与资源委托者之间的关系，把会计人员置于委托者与受托者之间；强调企业编制会计报告的依据是会计准则和会计系统整体的有效性，而不单纯强调会计报告本身是否有助于决策。

2. 决策有用观

决策有用观认为，会计目标就是向会计信息的使用者提供对他们进行决策有用的会计信息，会计信息是经济决策的基础。这种观点所确立的基础是，在高度发达

的资本市场中,所有者(委托人)与经营者(受托人)的委托与受托关系已变得比较模糊,作为委托人的所有者更加关注整个资本市场的可能风险和报酬以及所投资企业的可能风险与报酬。它主要强调会计人员与会计信息使用者之间的关系,而不过多地强调信息使用者与公司经济活动的关系;强调会计报告本身的有用性,而不是编制会计报告所依据的会计准则和会计系统整体的有用性。

我国财政部2006年2月颁发的《企业会计准则——基本准则》确定的会计目标是将受托责任和决策有用同时兼顾并列为会计目标,也就是既要反映企业管理层受托责任的履行情况,又要有助于信息使用者作出经济决策。在我国,财务报告目标不仅要投资者对财务报告使用者决策的需要,体现为财务报告的决策有用观;还要满足反映企业管理层受托责任的履行情况,体现为财务报告的受托责任观。财务报告的受托责任观和决策有用观是统一的,投资者出资委托企业管理层经营,希望获得更多的投资回报,实现股东利益最大化,实现可持续投资;企业管理层接受投资者委托从事生产经营活动,努力实现资产安全完整、保值增值,防范风险,促进企业可持续发展,就能够更好地、持续地履行受托责任,为投资者提供投资回报,为社会创造价值。

第二节 会计基本假设

会计基本假设是企业会计确认、计量和报告的前提,是对会计核算所处的时间、空间环境以及计量方式和方法所作的设定。会计基本假设包括会计主体假设、持续经营假设、会计分期假设与货币计量假设。这里所讲的会计假设是建立在企业会计基础上的。

一、会计主体假设

会计主体假设界定了企业会计确认、计量和报告的空间范围,明确了会计人员的立场和会计核算的范围。在会计主体假设下,企业应当对其本身发生的交易或事项进行会计确认、计量和报告,反映企业本身所从事的各项生产经营活动。

会计主体是开展会计确认、计量和报告工作的重要前提,只有明确会计主体,才能划定会计所要处理的各项交易或事项的范围。在会计实务中,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交易或事项则不能加以确认、计量和报告。只有明确会计主体,才能将会计主体的各项交易或事项与会计主体所有者本身的交易或事项以及其他会计主体的交易或事项区分开来。

会计主体可以是一个特定的企业,如一家股份有限公司、一家合伙企业或投资企业;可以是一家企业的某一特定部门,如一家企业下属的一家分公司或一个部门;可以是一个通过控股关系而在一个相同的决策机构指导下经营的企业集团;也可以是一个特定的非营利组织。会计主体具有独立性和完整性的特征。会计主体的独立性是指会计主体在经济上是独立的,不仅要求把会计主体之间的经济关系划分



清楚,而且还应把一个会计主体的财务活动与其投资人、债权人和会计主体内部成员的个人财务活动相分离。

会计主体不同于法律主体,一般而言,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,独资企业与合伙企业不具有法人资格,不是法律主体,其所拥有或控制的财产和对外所负有的债务,在法律上仍为业主或合伙人的财产与债务,但在会计核算中则把其作为独立的会计主体来处理,把企业的财务收支活动与业主或合伙人的个人财务收支活动严格区分开。另外,会计主体可以由一个法律主体构成,也可以由几个法律主体构成。例如,集团公司可由若干个具有法人资格的企业所组成,但在编制集团公司合并报表时,则把集团公司看作是一个独立的整体,即一个会计主体,采用特定的方法来处理集团公司所属企业之间的债权、债务以及所属企业之间购销活动产生的利润或亏损。

二、持续经营假设

持续经营是指在可预见的未来,企业会按当前的规模和状态继续经营下去,会计主体将不会面临破产清算,其所持有的资产将会按照取得该资产的目的在正常的生产经营活动过程中被耗用、出手或转让,其所承担的债务也会被按期偿付。在持续经营前提下,会计确认、计量、报告应当以企业持续、正常的生产经营为前提。持续经营假设明确了会计核算工作的时间范围。

持续经营假设对于会计处理方法的科学确立具有重要意义。如果没有持续经营这一会计核算的基本假设,一些公认的会计处理方法将由于缺乏存在的基础而无法采用。例如,由于持续经营这一假设,固定资产的投资成本不必一次全部计入产品的生产成本,而采用折旧的方法在其使用期间分次分批计入;又如,由于持续经营这一假设,企业确认经营收益的实现和费用的发生才可以不局限于货币资金是否已收付,而是采用权责发生制作为基础;再如,由于持续经营这一假设,企业的负债在未来可以按规定的条件清偿,债权人才有可能将资金提供给企业等。

但是,在市场经济条件下,任何一个企业都存在着经营风险,企业或会计主体通常不可能无限期地持续经营下去,当有足够的证据证明一个会计主体已无法履行其所承担的义务时,持续经营这一假设就不再成立,建立在此基础之上的有关会计处理方法也就不再适用,这时则要以清算为假设,进行破产清算的会计处理。

三、会计分期假设

会计分期是指将一个企业持续的生产经营活动划分为若干个连续的、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,按照长度相同的时间段来结算账目、编制财务会计报告,从而及时地提供会计主体有关财务状况、经营成果和现金流量等方面的会计信息。

会计分期假设是持续经营假设的一个必要补充,它可以使会计及时地满足会计信息使用者在时间上对会计信息的需求,并为会计帮助和促进会计主体持续、有效地经营和定期考核提供必要的前提条件。否则,收入的实现、费用的分配、收益的

确定以及财务会计报告的编制等会计工作将无法按期进行。

会计分期假设是对会计工作时间范围的具体划分,主要是确定会计年度。中外各国所采用的会计年度一般与本国的财政年度相同。我国以日历年度作为会计年度,即从公历的1月1日至12月31日为一个会计年度。在会计年度确定后,一般按日历确定会计半年度、会计季度和会计月度,其中,凡是短于一个完整会计年度的报告期间均称为中期。

会计分期假设对于会计程序和方法的确定具有极大的影响。由于会计分期,才产生了本期和非本期的区别,产生了企业的收入和费用归属于哪个会计期间的问题;由于会计分期,必然要进行费用和收益在各会计期间的分配,而这种分配过程带有一定的主观估计性质;由于会计分期,必须要求每个会计期间所采用的会计方法相一致,这样才有可能比较和分析企业在各会计期间的财务状况、经营成果与现金流量。

四、货币计量假设

货币计量,是指会计主体在会计确认、计量和报告时以货币计量,反映会计主体的生产经营活动。

在会计的确认、计量、报告过程中主要以货币进行计量,是由货币本身的属性所决定的。货币是商品的一般等价物,是衡量一般商品价值的共同尺度,而其他计量单位,如重量、容积、长度等只能从某个侧面反映企业的生产经营情况,无法在量上进行汇总比较,不便于会计计量和经营管理。只有选择货币进行计量,才能反映企业的生产经营情况。

会计主体的经济业务如涉及多种货币,则编制会计凭证、登记账簿和编制报表时,要采用一定的汇率将其折算为既定的记账本位币单位。记账本位币是会计核算中所采用的基本货币单位。我国《企业会计准则》规定,在我国境内应以人民币作为记账本位币,有外币收支的企业,可以采用某种外币作为记账本位币,但向我国有关方面报送财务会计报告时,必须折算为人民币。

会计以货币为统一的计量单位,是建立在货币本身的价值稳定基础上的。从理论上说,货币作为计量单位,其本身的价值应该是稳定的,但在现实的经济运行中,价格水平是变动的,由此引起货币本身的价值即购买力发生波动。在通货膨胀时,货币的购买力下降;在通货紧缩时,货币的购买力上升。这说明会计所采用的货币计量单位在货币的购买力波动不大时,是一种合适的计量单位,但在出现明显通货膨胀的情况下,币值稳定不变这一假设就不能成立,需要采用物价变动会计进行相应的处理。

第三节 会计基础

由于会计分期的存在,必然会涉及会计主体发生的交易与事项应确认为哪一个会计期间的问题。在会计实务中,各会计主体所发生的交易与事项的时间与相关货



币收支的时间有时并不完全一致。例如,某电梯生产企业预先收到定金,但收款当期电梯尚未生产更未实现销售,那么该笔预收款能否作为本期收入?又如某笔款项已经支付,但该款项并不是为本期生产经营活动而发生的,那么该笔款项的支付能否作为本期支出?在不同的会计基础条件下,上述经济业务涉及的收支确认则有不同的标准。

会计基础是指会计以什么为标志作为核算的基准。在会计中可以以本期现款的收到和支出作为基准来确认本期的收入和费用,也可以以本期权利的获得和义务的发生为基准来确认本期的收入和费用,为此,形成了收付实现制和权责发生制两种会计基础。

一、收付实现制

收付实现制也称现收现付制,是指以是否收到和支出现金作为确认本期收入和费用的依据。按照收付实现制,凡在本期收到和支付的货币资金,不论其是否属于本期,均作为本期的收入和本期的费用;凡在本期未曾收到和支付的货币资金,即使其应属于本期,也不作为本期的收入和本期的费用。

目前我国行政单位会计采用收付实现制,事业单位会计除经营业务可以采用权责发生制外,其他业务也采用收付实现制。

二、权责发生制

权责发生制也称应收应付制,是指对于一个会计主体一定期间内发生的交易或事项,凡是符合收入确认标准的本期收入,不论款项是否收到,均作为本期的收入处理;凡是符合费用确认标准的本期费用,不论款项是否支付,均作为本期的费用处理。凡是不属于本期的收入和费用,即使款项已在本期收付,也不应当作为本期的收入和费用。

权责发生制的核心是按交易或事项是否影响各会计期间的经营成果和收益情况,确定其归属期。采用权责发生制,有利于将各个会计期间所实现的收入和与之相关的费用相匹配,合理确定各期的财务成果。

我国《企业会计准则——基本准则》第九条规定:“企业应当以权责发生制作为基础进行会计确认、计量和报告。”

为了进一步说明问题,下面通过举例方式对权责发生制与收付实现制这两种会计处理基础进行比较,见表1-1。

表1-1

权责发生制与收付实现制的比较

业务内容	业务发生期	现款收付期	收付实现制下收入、费用归属期	权责发生制下收入、费用归属期
11月份销售商品10 000元,款项于12月份收到	11月	12月	12月	11月
11月份预收货款30 000元,商品于12月份发出	11月	11月	11月	12月