

基础会计

王 惠 赵艳芳 徐 颖 杨雪梅 编著

JICHU KUAIJI

哈尔滨地图出版社

基础会计

JICHU KUAIJI

王 惠 赵艳芳 徐 颖 杨雪梅 编著

哈尔滨地图出版社

· 哈 尔 滨 ·

图书在版编目(CIP)数据

基础会计/王惠等编著.—哈尔滨: 哈尔滨地图出版社,
2007.4

ISBN 978-7-80717-592-6

I. 基… II. 王… III. 会计学 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 050424 号

哈尔滨地图出版社出版发行

(地址: 哈尔滨市南岗区测绘路 2 号 邮编: 150086)

哈尔滨庆大印刷厂印刷

开本: 787 mm×1 092 mm 1/16 印张: 15.5 字数: 390 千字

ISBN 978-7-80717-592-6

2007 年 4 月第 1 版 2007 年 4 月第 1 次印刷

印数: 1~1 000 定价: 26.00 元

前 言

作为会计学的基础学科,《基础会计学》是会计初学者必备的教材。本书遵循“以岗位为基础,以能力为本位”、“理论必须够用为度”的原则,采用理论联系实际的方法,以我国新颁布的会计准则及会计相关法规为依据,阐明现代会计学的基本理论、基本方法和基本操作技能。

参加本书编写的作者均为既具有高校教师资格,又具有会计师、注册会计师等资格的“双师型”人员,既具有较强的理论知识,又具有丰富的实践经验。在教材编写过程中,按照“浅、宽、精、新、用”的教学改革思想,本书运用大量实例对基本概念、基本方法、基本技能等进行了详细说明;本书适用范围宽,不仅适用于会计专业,而且适用于财政、企业管理等非会计专业;内容经过精选和提炼,重点突出,所有实例均按2006年新会计准则进行处理;注意培养学生的创新能力,强调理论联系实际,着重培养学生分析问题、解决问题的能力,以达到培养具备职业技术应用能力和基本素质的高等技术应用型专门人才的目的。

本书由王惠、赵艳芳、徐颖、杨雪梅共同编著。各章执笔人依次如下:王惠(大庆职业学院)第八章、全部习题及总纂定稿;赵艳芳(黑龙江大学)第三、六、七、十章;徐颖(大庆职业学院)第一、二、九章;杨雪梅第四、五章。

本书编写历经6个月,由于编写水平有限,错误和缺点在所难免,欢迎各位读者批评指正。

编者
2007年1月

目 录

第一章 总论	1
第一节 会计概述	1
第二节 会计的对象和方法	3
第三节 会计核算的基本前提	9
第四节 会计要素	11
第一章 配套习题	17
第二章 会计科目和账户	21
第一节 会计等式	21
第二节 会计科目	25
第三节 账户	28
第二章 配套习题	30
第三章 复式记账	35
第一节 复式记账原理	35
第二节 借贷记账法	36
第三节 总分类账户与明细分类账户的平行登记	50
第三章 配套习题	52
第四章 会计凭证	58
第一节 会计凭证的概念和作用	58
第二节 原始凭证的填制与审核	67
第三节 记账凭证的填制与审核	70
第四节 会计凭证的传递与保管	75
第四章 配套习题	77
第五章 会计账簿	85
第一节 会计账簿的意义和种类	85
第二节 会计账簿的设置和登记	88
第三节 错账查找与更正方法	99
第四节 对账和结账	104
第五节 会计账簿的启用、更换和保管	106
第五章 配套习题	108
第六章 主要经济业务核算	116
第一节 筹集资金业务的核算	117
第二节 供应过程业务的核算	122
第三节 生产过程业务的核算	127
第四节 销售过程业务的核算	134
第五节 财务成果业务的核算	139

第六章 配套习题·····	145
第七章 财产清查·····	152
第一节 财产清查的概述·····	152
第二节 财产清查的方法·····	154
第三节 财产清查结果的处理·····	159
第七章 配套习题·····	163
第八章 账务处理程序·····	168
第一节 账务处理程序概述·····	168
第二节 记账凭证账务处理程序·····	169
第三节 汇总记账凭证账务处理程序·····	170
第四节 科目汇总表账务处理程序·····	173
第八章 配套习题·····	205
第九章 财务报表·····	209
第一节 财务报表概述·····	209
第二节 资产负债表·····	212
第三节 利润表·····	218
第四节 现金流量表·····	220
第九章 配套习题·····	223
第十章 会计工作组织·····	229
第一节 会计档案·····	229
第二节 会计工作组织·····	233
第十章 配套习题·····	240

第一章 总 论

第一节 会 计 概 述

一、会计的概念

会计是一门社会科学，它与所处的社会环境（如社会文化、政治制度、经济体系、法律规范等）息息相关，适应社会生产实践和经济管理的客观需要产生的，并随着社会环境的变化而发展。

在我国，远在原始社会，由于生产力水平低、生产过程简单，人们对生产活动数量方面的记录仅凭记忆或“结绳记事”、“刻木记事”。据记载，我国的会计一职最早出现在西周，当时称为司会，负责掌管王朝的财务收支。以后历代王朝都设有会计一职，并逐步发展到民间。古时的会计既有日常的零星核算，又有岁终的整合计算，通过日积月累到岁终的核算，达到正确反映王朝财政经济收支的目的。我国古代官厅会计所用的记账方法是单式记账法，到了唐朝，出现了“四柱清算”，使我国会计技术提高到一个新的水平。所谓“四柱”，指旧管、新收、开除、实在，相当于现在的上期结存、本期收入、本期支出、期末结存。四柱之间存在着数量上的平衡关系，即旧管（期初结存）+新收（本期收入）-开除（本期支出）=实在（期末结存）。按照这种平衡关系编制的报告，就称为“四柱清册”。四柱清算法在当时是世界上较先进的会计技术，以后逐步传入民间。

我国的会计虽然有辉煌的历史，但在近代却发展缓慢，逐渐拉大了与世界先进水平的距离。自19世纪中叶起，我国逐渐沦为半殖民地半封建社会，与这种社会经济状况相适应，会计上出现了“中式会计”和“西式会计”并存的情况。中华人民共和国成立后，我国的社会制度发生了根本的变化。为了适应国家有计划进行社会主义建设的需要，我国会计主管部门先后制定出多种统一的会计制度，为国民经济的恢复发展起到了积极的作用。

会计产生和发展的历史充分说明，社会生产力的提高是会计发展并趋于完善的根本动因。长期的会计实践证明：经济越发展，管理越重要，作为管理组成部分的会计必然也就越重要。因此，会计的定义可以归纳如下：会计是以货币作为主要计量单位，借助于专门的程序和方法，为提高经济效益而对各单位的经济活动进行连续、系统、完整的核算和监督，为有关各方提供各种会计信息的管理活动。

二、会计的职能

会计的职能是指会计在经济管理中所具有的功能。会计的基本职能是指会计在经济管理中所固有的功能。会计的基本职能包括会计核算职能和会计监督职能。

（一）会计核算职能

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。会计核算是指会计以货币为主要计量单位，通过确认、计量、记录、计算、报告等环节，对特定主体的经济活动进行记账、算账、报账，为相关关系人提供财务信息的功能。因此，核算是利用价值形式对经济活动进行确认、计量、记录并对外报告的工作。核算职能的基本特点是：

1.会计核算主要是从价值量上反映各单位的经济活动状况。

由于经济活动的复杂性，人们只有把不同的具体经济活动统一转化成为可汇总的价值形式，并通过一定程序进行加工处理后定期公开信息，才能使人们对经济活动的全过程及其结果有一个清楚完整的认识。虽然反映经济活动的数量可以采用三种计量尺度，即实物量度、货币量度和劳动量度。但为综合反映经济活动情况，就必须广泛地利用各种价值形式，因此，货币就必然成为会计反映统一运用的计量尺度。由此可见，核算从数量上反映各单位的经济活动状况，以货币量度为主，兼用实物量度及劳动量度。

2.核算具有完整性、连续性和系统性。

核算的完整性、连续性和系统性，是会计信息完整性、连续性、系统性的保证。所谓连续性是指会计反映各项经济活动应当按其发生的时间顺序不间断地进行记录。所谓系统性是指会计提供的信息资料必须进行科学的分类，使各项信息之间具有明确而合理的相互关系，提高会计信息的可理解性和有用性。所谓完整性是指凡属会计反映的内容必须全部加以记录，不能有任何遗漏。

3.核算对经济活动的全过程进行反映，即在对已经发生的经济活动进行事中、事后核算的同时，还要预测未来的经济活动。

（二）会计监督职能

会计监督是会计的另一个基本职能。任何经济活动都有既定的目标，都要按一定的规律来运行。会计监督职能是指会计为达到预定目标和要求，借助于核算所提供的经济信息，对企业、机关行政事业单位经济活动的合法性、合理性和有效性进行的监控。监督是会计反映的延续和保证，它为核算确定了方向。监督具有以下两个特点：

1.监督主要是通过价值指标来进行。

监督借助于核算提供的价值指标，及时、客观地引导并控制经济活动的过程。会计为了便于监督，有时还需要利用事先制定好的一些可供检查、分析用的价值指标，用来监督和控制有关经济活动，以避免出现大的偏差。监督运用价值指标可以全面、及时、有效地控制各个单位的经济活动。

2.监督既有事后监督，又有事中监督及事前监督。

会计的事后监督是对已经发生的经济活动以及相应的核算资料进行审查、分析；事中监督是对正在发生的经济活动过程及取得的核算资料进行审查，并以此纠正经济活动过程中的偏差及失误，促使有关部门合理组织经济活动，使其按照预定的目标及规定的要求进行，发挥控制经济活动进程的作用；事前监督是在经济活动开始前进行的监督，即审查未来的经济活动是否符合有关法令、政策的规定，是否符合商品经济规律的要求。监督的目标是经济活动的合法性、合理性。合法性是指经济活动符合国家颁布的法令、法规。合理性是指经济活动依据客观经济规律及经营管理方面的要求。监督的目的就是要保证上述目标的顺利实现。

会计的两个基本职能是相辅相成的，核算是实施监督的前提和基础，没有会

会计核算所提供的各种资料,会计监督就会失去依据;反之,没有会计监督,只有核算,就难以保证核算所提供信息的真实性、可靠性。

(三) 会计的其它职能

1. 预测职能

是指运用专门的计算方法,利用会计资料和其它信息资料,找出经济活动中客观存在的规律性,并以此为依据,对经济活动未来的发展趋势或状况进行估计或测算。预测可以为决策提供数据资料。

2. 决策职能

是指在预测的基础上,利用会计资料和其它信息资料,对未来经济活动可能采取的各种备选方案,进行定量分析,权衡利弊得失,从中选出最优方案。

3. 控制职能

是指按照管理的目的和要求,通过组织、指挥、协调企业的经济活动,对经济行为进行必要的干预,使之按照预定的轨道有序地进行。如事先编制计划,确定企业财务目标;事中组织计划的执行,并随时利用会计信息同财务目标相比较,进行评价;对存在的问题及时反馈,并采取措施调整脱离计划的偏差,以实现预定的财务目标。

4. 分析职能

是指以会计核算提供的信息资料为依据,结合计划、统计等其它资料,对会计主体的经济活动结果、财务状况,以及预算执行情况等,进行比较、分析、评价,总结经验,巩固成绩,找出存在的问题,挖掘潜力,改进工作。

第二节 会计的对象和方法

一、会计的对象是企业的资金运动

会计对象就是会计核算和监督的具体内容。凡是特定主体能够以货币表现的经济活动,都是会计核算和监督的内容,也就是会计对象。以货币表现的经济活动通常又称为价值运动或资金运动。工业企业、商品流通企业、施工企业、行政事业单位等,由于行业在国民经济中所处地位不同,经济活动的内容有很大的差异,导致会计核算和监督的内容也不完全一致,下面以工业企业、商品流通企业、行政事业单位为例,分别反映其会计的具体核算对象。

二、工业企业的资金运动

工业企业是从事工业生产和销售的营利性经济组织,工业企业包括各类制造业,如冶金、机械、军工、煤炭、石油、化工、医药、电力、纺织、轻工、森工、印刷及其它制造行业,没有所有制形式、经营方式区别。工业企业的共同特点是:(1)拥有一定的生产要素,包括劳动资料和劳动对象(或拥有购进生产要素的货币资金);(2)有一定的劳动力,并运用劳动资料作用于劳动对象,生产出有用产品;(3)通过一定的渠道将产品销售给消费者(包括生产消费),取得货币资金。如果我们把企业的全部资金按生产过程分类,可以分为:

- 1.货币资金：即处于货币形态(现金、银行存款等)的资金。
- 2.储备资金：即处于生产过程准备阶段的资金，通常为各种劳动对象，是货币资金一种变化了的形态。从量上看等于为购买这些劳动对象付出的货币资金。
- 3.生产资金：即处于生产过程中的资金。由于进入生产过程的各项支出包括储备资金的转移、劳动力的费用、为管理生产而支付的间接费用和劳动资料的费用，因此从量上看要大于转入生产过程的储备资金的量。
- 4.成品资金：即占用在劳动产品上的资金，其具体形态表现为可以对外销售的产品。从价值上看，等于由生产资金转入成品资金的数额。

工业企业资金运动过程的四种形态依其转化的先后顺序如图 1-1 所示。

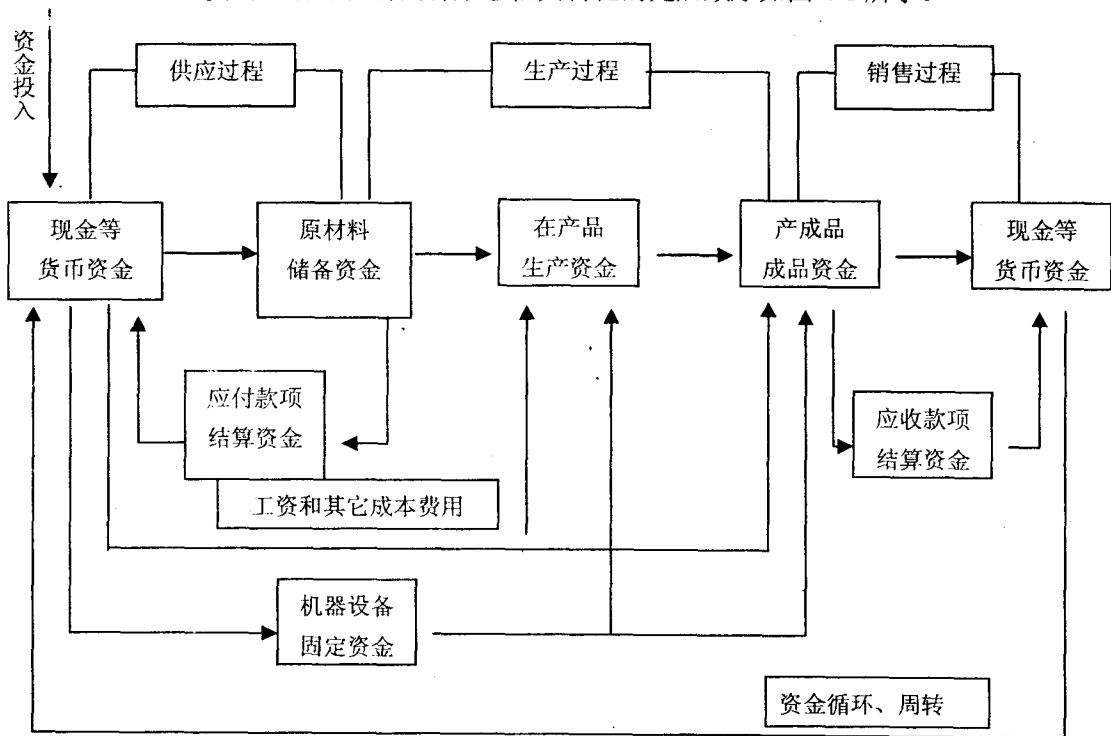


图1-1 工业企业资金运动流程图

由图 1-1 可见，工业企业的资金运动过程可以划分为三个阶段，即供应阶段、生产阶段、销售阶段。第一阶段即资金进入企业并形成生产条件的供应阶段。在供应过程中，企业购买原材料，支付货款和采购费用，购买生产所必需的机器设备等，这时企业的一部分货币资金开始转化为储备资金。这里要注意两个问题：一是进入企业的资金的初始形态并非都是货币形态，有些一开始就表现为实物形态，如投资者投入的固定资产、低值易耗品、原材料等，但这些实物是可以用货币表示的；二是形成储备资金的只是劳动对象部分，其它形态的资金是直接进入生产过程的。

第二阶段为由储备资金向生产资金，进而向成品资金转化的生产阶段。在生产过程中对原材料等进行加工，这时企业的一部分储备资金开始转化为生产资金，同时一部分货币资金由于支付职工工资和其它生产费用也转化为生产资金；机器设备、房屋建筑物的磨损

价值同样转化为生产资金。所以说,生产资金是由原材料、工资和其它生产费用所构成的产品成本。当产品制造完工时,随着产成品的入库,生产资金开始转化为成品资金,成品资金表示完工产品的成本。这里需要指出:体现在会计资料中的产成品的价值与其实际占用额是一致的,但事实上却很少相等,因为劳动产品中应包含剩余劳动价值,所以多数时间这部分产品的价值应大于实际占用量,只有在技术水平、管理水平或其它主客观原因影响正常生产时,才可能出现二者相等或后者小于前者的现象。

第三阶段为由成品资金转化为货币资金的销售阶段。在销售过程中,企业成品资金占用减少,货币资金随着货款的收回而增加,这时一部分成品资金转化为货币资金。

企业生产经营所引起的资金运动从资金投入企业开始到产品销售重新回到货币形态称之为资金的循环,完成一个循环所实现的货币资金在扣除上缴的税金及分配利润之后,一般情况下至少应有相当于初始数量的资金回到起点,开始下一个循环。企业资金这种周而复始的循环称之为资金周转。资金的周转过程就是生产经营过程,也是满足投资者获得利润和愿望的过程。会计就是在这一过程中记录和反映资金的筹集、费用的核算、成本的计算、销售收入的实现以及利润的形成和分配。

值得注意的是,不是企业的生产经营过程都是会计核算的对象,只有能以货币计量的经济活动才是会计核算和监督的对象。

三、商品流通及其它企业的资金运动

(一)商品流通企业的资金运动

商品流通企业包括商业、粮食、物资、供销合作社、对外贸易、医药(石油、烟草)商业、图书发行等企业,没有所有制和经营方式之分。商品流通企业在组织商品流通过程中,其主要经济活动是从事商品购进、销售和储存活动。

商品购进是指商品流通企业通过货币结算买进商品的交易行为。在商品购进过程中,通过支付货款购买商品使资金由货币形态转化为商品形态。

商品销售是指商品流通企业通过货币结算出售商品的交易行为。在商品销售过程中,通过出售商品使购买商品时所垫付的货款得以收回,使资金由商品形态又转化为货币形态。

商品储存是指商品流通企业为了保证市场供应以满足人民群众的需要所经常保持的合理的储备。在商品储存过程中会发生商品涨价、削价和盘溢、盘缺等情况。商品储存是整个商品流通过程中购进和销售之间的一个重要环节,也是商品流通得以顺利进行的一个条件。没有一定的商品储存,就难以保证商品流通的正常进行。

在整个商品流通过程中还会发生各种费用开支以及按国家税法规定应交纳的销售税金等。商品售价与进价的差额就是毛利。企业的商品销售收入扣除了成本、费用和销售税金后的差额即是商品流通企业的营业利润。企业实现利润后,还要按规定交纳所得税,进行利润分配等。

上述各项内容构成了商品流通企业的主要经济业务,从而也构成其核算的主要内容。

总之,商品流通企业处于商品流通领域,担负着社会商品交换的任务,一般存在着购进商品和销售商品两个过程。企业购进商品,资金由货币资金变化为商品资金形态;商品销售收回货款,又使商品资金形态变化为货币资金形态。商品流通企业主要的经济业务活动及资金循环与周转的过程如图 1-2 所示。

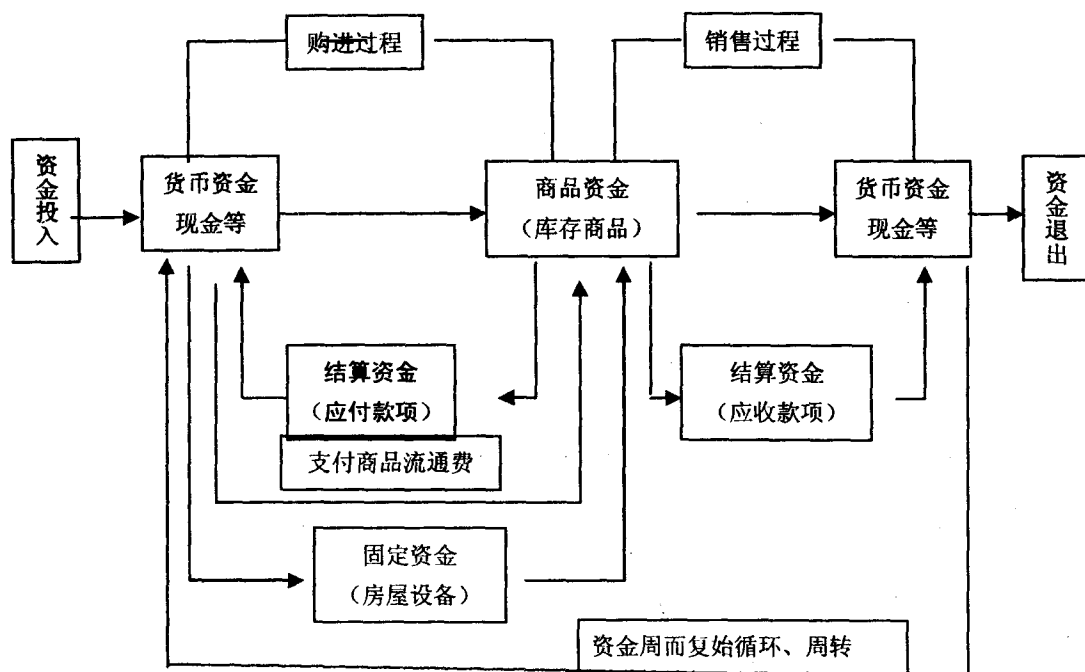


图1-2 商品流通企业资金循环图

（二）行政事业单位的资金运动

行政事业单位包括国家行政机关、司法机关、各党派团体组织机构和科研、教育、文化、医疗卫生等单位，这些单位不直接从事物质资料的生产和销售，但它们是生产、分配、交换、消费活动的组织者和服务单位，离开他们，社会再生产也无法进行。行政事业单位为完成行政事业任务，同样需要一定的资源，需要进行货币交换。一般说来，行政事业单位的资金有国家投入的，有自身业务收入的，还会发生工资等费用支付，所以，经费收入和经费支出构成行政事业单位的主要经济业务。行政事业单位的主要经济活动过程见图 1-3。

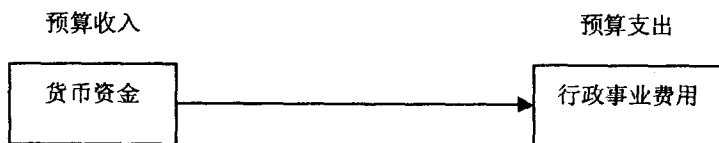


图 1-3 行政事业单位经济活动过程

综上所述，凡是特定会计主体发生的能够以货币计量的经济业务都是会计核算与监督的内容，即企事业单位发生的各项经济业务就是会计（核算与监督）的对象。

四、会计方法概述

会计方法是指用来反映和监督会计对象，完成会计任务的手段。为了更好地完成会计

的任务,就必须研究和运用会计方法。会计方法是从长期会计实践中总结出来的。

随着会计反映和监督内容的日趋复杂,以及经济管理工作对会计不断提出新的要求,会计的方法也在不断地改进和发展,它也经历了一个由简单到复杂、从不完善到逐步完善的漫长发展过程。会计作为经济管理工作的的重要组成部分,会计方法必须结合经济管理的内容和具体要求加以运用,必须在技术上对社会有用。

现代会计方法体系由会计核算方法、会计分析方法、会计监督方法和会计管理方法组成。

(一)会计核算方法

会计核算方法是以货币作为统一计量单位,对各单位的经济业务进行确认、计量、记录、分类汇总、加工处理,提供对经济决策有用的会计信息所采用的方法。它在会计方法体系中处于基本环节,是其它会计方法的基础。

(二)会计分析方法

会计分析方法是会计核算提供的会计信息为主要依据,对各单位的经济活动过程及其结果进行比较、分析和评价所采用的方法。以会计分析方法找出差距、分析原因、总结教训,采取积极有力措施,不断提高经济管理水平和经济效益。会计分析方法可以有对比分析、比率分析、因素分析、本量利分析和成本与效益对比分析等各种不同的分析方法。

(三)会计监督方法

会计监督方法是以会计核算所提供的会计信息资料为依据,根据国家颁布的法令、法规以及财经制度,由会计人员对经济活动全过程的合法性、合理性和有效性进行事前、事中和事后监督所采用的方法。它是会计核算的重要保证。会计监督方法可以包括制度监督、账务监督和实物监督三种专门方法,每种专门方法又可包括一系列具体监督方法。

(四)会计管理方法

会计管理方法是以会计核算所提供的会计信息为依据,对各单位经济活动的过程和结果进行调节、控制、预测和决策时所采用的方法,它是会计核算的发展。会计管理方法可以包括会计控制、会计预测和会计决策三种专门方法,并且每种专门方法亦包括一系列具体管理方法。

上述四种会计方法构成了一整套完整的会计方法体系。会计核算方法提供了有助于信息使用者进行决策的会计信息;会计分析方法是根据会计核算资料,分析企业财务状况和经营成果形成的原因和条件,是会计核算的继续;会计监督方法是将会会计核算资料所反映的经济活动,进行事前、事中和事后的监督,是会计核算达到真实、准确、合理、合法的必要保证;会计管理方法是对会计核算资料所反映的经济活动进行调节、控制、预测和决策,是会计核算的深化。

由于会计方法体系中的各种方法之间存在着上述密切关系,所以,会计方法之间会发生交叉现象,例如,量本利分析法是会计分析的方法,同时又是会计管理的方法;会计凭证的审核和财产清查既是会计核算的方法,同时又是会计监督的方法。尽管会计方法多种多样,但是,会计各种方法的目的都相同,即实现会计目标,完成会计任务,提高企业经济效益。

对于会计分析、会计监督和会计管理方法的具体内容和运用,将在有关的课程中进行说明。虽然本书的部分章节对此略有涉及,但本书仍着重阐述会计核算专门方法。会计核算专门方法是会计初学者必须掌握的基础。

五、会计核算的专门方法

会计核算是以货币作为统一计量单位,通过对各单位的经济活动进行确认、计量、记录和报告,提供会计信息的过程。会计核算对于经济活动的确认、计量、记录和报告必须采用一系列专门方法,这些方法是:设置账户、复式记账、填制和审核凭证、登记账簿、成本计算、财产清查和编制会计报表等七种。

(一) 设置账户

设置账户是对会计对象的具体内容进行分类核算和监督的一种专门方法。由于会计对象十分复杂,为了系统地、连续地进行反映和监督,企业除了科目进行分类以外,还必须根据规定的会计科目开设账户,分别登记各项经济业务,以便取得各种核算指标,并随时加以分析、检查和监督。

(二) 复式记账

复式记账是通过在两个或两个以上相互对应的账户中,双重平衡地记录发生的每一项经济业务的一种专门方法。任何一项经济活动都会引起资金的增减变动或财务收支的变动,因为在经济活动中,每项经济业务的发生都会引起至少两个方面资金的增减变动。

(三) 填制和审核凭证

填制和审核凭证,是为了审查经济业务是否合理合法,保证登记账簿的会计记录正确、完整而采用的一种专门方法。对于任何一项经济业务都要取得原始凭证,并按照审核无误的原始凭证,应用复式记账方法将经济业务科学地登记在记账凭证上,对记账凭证进行再审核后,作为登记账簿的依据,以保证会计记录的真实正确。

(四) 登记账簿

登记账簿是根据正确无误的会计凭证,在账簿上系统地、连续地、完整地顺序记录经济活动的一种专门方法。按照记账的方法和程序登记账簿,并定期进行对账、结账,可以提供完整的、系统的会计资料,也是完整、正确编制会计报表的依据。

(五) 成本计算

成本计算是按照一定的成本计算对象归集生产费用,计算各对象的总成本和单位成本的一种专门方法。通过准确计算成本可以掌握成本构成情况,考核成本计划的完成情况,了解生产经营活动的成果,促使企业加强核算,节约支出,提高经济效益。

(六) 财产清查

财产清查是通过盘点实物、核对往来款项来查明财产和资金实有数额,保证账实相符的一种专门方法。通过财产清查,可以查明各项财产、物资、债权债务、所有者权益等情况,加强物资管理,监督财产是否完整,并为核算损益提供正确的资料。

(七) 编制会计报表

编制会计报表,就是将一定时期会计主体的财务状况和经营成果总括地加以反映,为会计信息的使用者提供会计信息的一种方法。编制会计报表可以为国家有关部门和企业及其投资者、债权人集中地提供主要经济信息,有利于改善企业经营管理水平并为有关单位提供投资的决策依据。

上述会计核算的专门方法,组成一个完整的方法体系,各方法之间相互联系。

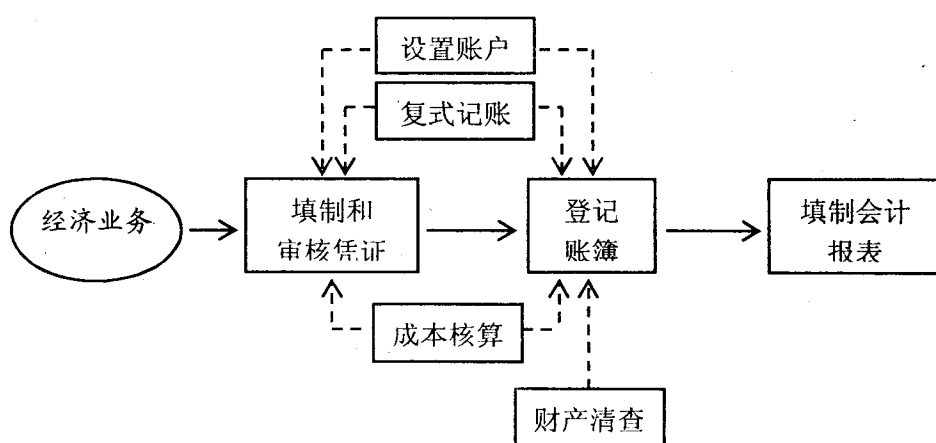


图 1-4 会计核算方法关系图

第三节 会计核算的基本前提

会计核算的前提是指会计核算活动得以进行的某些先决条件，是对会计核算和控制的空间范围和时间界限、会计对象以及计量手段等加以限定所作的合理假定，在西方也称为会计假设(定)。会计前提包括会计主体、持续经营、会计分期、货币计量。

一、会计主体

会计主体亦称会计实体，是指会计所核算和监督的特定单位或组织，它界定了从事会计工作和提供会计信息的空间范围。在商品经济条件下，企业的经营活动与其它单位或个人存在着广泛的联系，即企业经营活动中任何一笔经济业务都会涉及到至少一个特定对象，然而会计主体前提要求会计只能核算和监督所在主体的经济活动。由此可见，作为会计核算的前提之一，会计主体就是要划分会计的核算范围，应当区分自身经济活动与其它单位的经济活动；区分企业的经济活动与企业投资者的经济活动。只有这样才能正确反映企业主体的资产、负债和所有者权益的情况，才能提供正确地反映企业财务状况和经营情况的报表。

应该注意的是，会计主体与法律主体并非是对等的概念，法律主体可以是会计主体，但会计主体不一定是法律主体。例如，由自然人所创办的独资与合伙企业不具有法人资格，这类企业的财产和债务在法律上被视为业主或合伙人的财产和债务，但在会计核算上必须将其作为会计主体，以便将企业的经济活动与其所有个人的经济活动以及其它实体的经济活动区别开来。企业集团是由若干具有法人资格的企业组成，各个企业既是独立的会计主体也是法律主体，但为了反映整个集团的财务状况、经营成果及现金流量情况，还应编制集团的合并会计报表，企业集团是会计主体但通常不是一个独立的法人。

二、持续经营

持续经营是指会计主体在可预见的未来,将根据正常的经营方针和既定的经营目标持续经营下去。即在可预见的未来,该会计主体不会破产清算,所持有的资产将正常营运,所负担的债务将正常偿还。

会计主体基本前提设定之后,进一步需要设定的是会计主体的存在时间。只有将会计主体的存在时间设定为在可预见的未来持续经营下去,才能建立起会计确认和会计计量的原则,解决常见的资产计价和收益确定的问题。这一前提对会计核算来说极为重要,会计核算的基本原则及基本方法都是建立在这一前提上的,如果没有持续经营,许多基本的会计政策无法使用。它是会计政策选择与应用的基础。

在市场经济条件下,由于竞争的存在,每一会计主体都存在经营失败的风险,都存在关、停、并、转、破产清算的可能,但这与持续经营基本前提并不矛盾。因为,总体上讲破产清算的企业终究是少数,对绝大多数企业来说,持续经营基本前提是合理的;对少数企业来说,如有证据说明一个会计主体已无法履行其承担的义务、正常的经营活动亦无法持续下去,则持续经营基本前提已不存在,而只能改用清算基础,进行破产清算的会计处理。

三、会计分期

持续经营基本前提体现了大多数现代企业的生产经营活动具有连续性的特点,若分析与鉴定一个会计主体经营成功与否,最精确的方法莫过于把该企业自始至终的经营业绩累计起来,然而在现代经济社会中,这种做法显然是不可取的。为及时地向使用人提供有关会计主体财务状况和经营成果的用于经济决策的会计信息,充分发挥会计在经济管理中的积极作用,需要进一步设定会计分期基本前提。

会计分期是指将一个会计主体持续经营的生产活动划分为若干相等的会计期间,以便分期结算账目和编制财务会计报告。我国的会计期间分为年度、半年度、季度和月度,年度、半年度、季度和月度均按公历起讫日期确定。

会计分期基本前提与持续经营基本前提密不可分,设定企业持续经营,才有必要和可能进行会计分期,会计分期依赖于持续经营,持续经营又需要会计分期。两者相结合,才能连续提供会计主体在各个会计期间的财务状况和经营成果。同时会计分期为结算账目和编制财务报告,贯彻落实可比性原则、相关性原则、及时性原则及谨慎性原则等奠定了理论与实务的基础。

四、货币计量

货币计量,是指会计主体在进行会计确认、计量和报告时以货币计量,反映会计主体的财务状况、经营成果和现金流量。企业的经济活动千差万别,财产物资种类繁多,选择合理、实用又简化的计量单位,对于提高会计信息质量具有至关重要的作用。具体地说,这一基本前提包括三个方面的内容。首先,货币单位是会计计量的基本单位,其它计量单位都属于辅助性质的。虽然,财产物资可采用不同的计量单位,但在会计核算中,只有货

币单位才能前后一致、贯穿始终,才能连续、系统、完整、综合地记录、汇总、分析和揭示企业的财务状况和经营成果。其次,会计核算需要确定一种货币作为记账本位币。记账本位币是会计核算统一使用的币种。在多种货币存在的条件下,会计核算就需要采用某一种货币作为记账本位币。在我国境内,会计核算应以人民币作为记账本位币,若以外币收支业务为主的企业,也可采用某种外币作为记账本位币,但在编制会计报表时,必须折合为人民币反映。最后,货币计量实质上是借助于价格来实现的,而价格又是市场交换中形成的。因此,某些没有形成客观价格的经济活动,会计核算对其只能选择合理的计价估计方法来完成货币计量工作。在全部经济活动中,那些能用货币计量的经济活动方能作为会计核算的内容。

货币计量基本前提本身包含着币值稳定不变的假设,货币购买力的波动可不予考虑。按国际惯例,当货币本身波动不大,或前后波动可抵销时,会计核算中可不考虑这些波动,仍认为币值是稳定的,但在发生恶性通货膨胀时,则需要采用物价变动会计准则处理有关的经济活动。

但统一采用货币计量也存在缺陷,例如,影响企业财务状况和经营成果的因素,如企业经营战略、研发能力、市场竞争力等,往往难以用货币来计量,但这些信息对于使用者决策也很重要。因此,企业可以在财务报告中补充披露有关财务信息来弥补上述缺陷。

上述会计核算的四项基本前提,具有相互依存、相互补充的关系。会计主体确立了会计核算的空间范围,持续经营与会计分期确立会计核算的时间长度,而货币计量则为会计核算提供了必要的手段。总之,没有会计主体,就没有持续经营;没有持续经营,就不会有会计分期;没有货币计量,就不会有现代会计。

第四节 会 计 要 素

会计要素是对会计对象进行的基本分类,是会计对象的具体化,是构成会计报表的基本因素。根据《企业会计准则—基本准则》的规定,会计要素包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。

一、资产

资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。

(一)资产的特征

1.资产是由过去的交易或事项所形成的。

企业过去的交易或者事项包括购买、生产、建造行为或其它交易或者事项。预期在未来发生的交易或者事项不形成资产,也就是说,资产必须是现实的资产,而不能是预期的资产。它是企业在过去一个时期里,通过交易或事项所形成的,是过去已经发生的交易或事项所产生的结果。至于未来交易或事项以及未发生的交易或事项可能产生的结果,则不属于现在的资产,不得作为资产确认。

2.资产是企业拥有或者控制的。