

基 础 会 计

第二版

主编 魏秀玉

郑州大学出版社

基础会计

第二版

主 编 魏秀玉



郑州大学出版社

• 郑州 •

图书在版编目(CIP)数据

基础会计/魏秀玉主编—2版.—郑州:郑州大学出版社,2013.8

(高等职业教育经济管理类“十二五”规划教材)

ISBN 978-7-5645-1435-8

I. ①基… II. ①魏… III. ①会计学—高等职业教育—教材 IV. ①F230

中国版本图书馆CIP数据核字(2013)第096344号

郑州大学出版社出版发行

郑州市大学路40号

出版人:王锋

全国新华书店经销

河南省中景印务有限公司印制

开本:787 mm×1 092 mm 1/16

印张:17.5

字数:362千字

版次:2013年8月第2版

邮政编码:450052

发行部电话:0371-66966070

印次:2013年8月第2次印刷

书号:ISBN 978-7-5645-1435-8

定价:29.00元

本书如有印装质量问题,由本社负责调换

目录

第一章 总论	1
第一节 会计的含义与职能	1
第二节 会计的对象	7
第三节 会计假设和会计基础	10
第四节 会计信息质量要求	13
第五节 会计方法	16
第二章 会计要素和会计等式	20
第一节 会计要素	20
第二节 会计等式	33
第三章 会计科目与账户	41
第一节 会计科目	41
第二节 账户	47
第四章 复式记账	54
第一节 复式记账的原理	54
第二节 借贷记账法	56
第五章 借贷记账法的应用	70
第一节 资金筹集业务核算	71
第二节 供应过程业务核算	76
第三节 生产过程业务核算	81
第四节 销售过程业务核算	92
第五节 其他经济业务核算	100
第六节 财务成果业务核算	104
第六章 会计凭证	115
第一节 会计凭证的意义和种类	115
第二节 原始凭证	116

第三节 记账凭证	134
第四节 会计凭证的传递和保管	143
第七章 会计账簿	152
第一节 会计账簿概述	152
第二节 会计账簿的设置与登记	158
第三节 错账查找与更正的方法	169
第四节 对账与结账	173
第八章 财产清查	179
第一节 财产清查概述	179
第二节 财产清查的内容与方法	182
第三节 财产清查结果的处理	188
第九章 财务报告	194
第一节 财务报告概述	194
第二节 资产负债表	198
第三节 利润表	211
第四节 现金流量表	216
第五节 会计报表附注	224
第六节 会计报表的分析	225
第十章 会计账务处理程序	235
第一节 会计账务处理程序概述	235
第二节 记账凭证账务处理程序	237
第三节 汇总记账凭证账务处理程序	247
第四节 科目汇总表账务处理程序	255
第十一章 会计工作组织	261
第一节 会计工作组织的意义和要求	261
第二节 会计机构	263
第三节 会计人员	265
第四节 会计工作规范	265
第五节 会计档案	266
参考文献	272

第一章

总 论

课前导读

【技能培养目标】 理解基础会计相关知识,掌握会计的含义与职能、会计对象、会计假设、会计核算方法等内容,为以后各章的学习打下一个良好基础。

【知识学习目标】 掌握会计的基本含义及相关的基础知识,认识和掌握会计的特点和核算方法,为基础会计课程的学习奠定良好的基础。

【重点与难点】 会计的职能 会计目标 会计对象 会计假设 会计方法

第一节

会计的含义与职能

在日常生活中人们往往认为“会计就是记账、算账和报账”,其实,这些仅仅是会计工作的一部分内容。那么真实的会计又是什么呢?要想解决这个问题,就需要先了解会计的产生与发展、会计的目标、会计的特点和会计的职能等知识。

一、会计的产生与发展

(一) 古代会计阶段

古代会计阶段,是从旧石器时代的中晚期到封建社会末期这一漫长的历史时期。在这一阶段,从会计所运用的技术方法方面看,主要是原始计量法、单式簿记法和初期的复式记账法等。在此期间,会计所进行的计量、记录、分析等工作一开始是同其他计算方法混合在一起的,经过漫长的发展过程后,才逐步形成一套具有自己特色的方法体系,成为一种独立的管理工作。

在西方,会计的萌芽产生也很早。如古埃及法老设专职“录事”一职,管理宫廷的税赋收入和官吏俸禄、军饷等各项支出;大约在4 000年以前,古巴比伦人在金属或瓦片上做商业交易的记录;在古印度,有公社记账员等,他们

对会计的发展都做出了很大的贡献。但专门的记账方法在 13 世纪以后才出现。具体地说,在欧洲,13 世纪初期,地中海沿岸封建社会开始解体,资本主义开始萌芽,商业在城市出现了空前的繁荣,会计也随之迅速发展。几乎在同一时期,意大利的佛罗伦萨出现高利贷者。他们从官吏、富商手中将闲散钱财聚集起来,放给手工业者,用“借”和“贷”分别反映其业务中的债权与债务项目。这便是借贷记账法中记账符号的基础,也标志着借贷记账法的萌芽,称为“威尼斯簿记法”。15 世纪初的威尼斯商人又将簿记的记账内容进一步扩展到损益与资本,奠定了借贷记账法的基础。

在我国,“会”“计”二字最早出现在西周时期的《周礼》中。根据考证,在此之前,殷、商时期的甲骨文、金文共五千多字,均未发现此字样。在原始社会,由于生产力水平低下,人们对生产活动的计算和计量仅凭头脑记忆即可。西周是我国奴隶制经济发展的鼎盛时期,这时期的农业、手工业及商业都有了显著的发展,会计及其活动也随之有了较快的发展。尤其是当生产力发展到一定水平的时候,生产活动频繁、劳动产品增加、剩余产品出现,单凭头脑计算和记忆已远远不够,于是产生了“结绳记事”“刻木记事”等记录和计算方法。这是会计的萌芽,但它仅仅是生产活动的附带工作。随着社会生产的进一步发展和文字的产生,会计由“生产职能的附带部分”逐渐发展为独立的记账、算账等管理活动。

据史料记载,我国西周王朝已设立了“司会”这一专职官吏来掌管国家和地方的“百物财用”。《周礼·天官》中记载“司会掌邦之六典、八法、八则……而听其会计……以参互考日成,以月要考月成,以岁会考岁成”。可见,当时就设有专门的官员记载和管理王室的钱粮赋税,并设有官厅会计部门,主管官员称为“司会”。“司会”在总揽国家财政大权的天官大宰的领导下,组织年度的总合核算。“司会”下面又设有掌管王朝全部会计账簿的“司书”。

唐宋时期社会生产力发展迅猛,社会财富不断增加,从而使会计核算的方法又有了较大的发展。唐代出现了“账簿”一词;到了宋朝,会计有了突飞猛进的发展,出现了“四柱清册”。“四柱”是指“旧管、新收、开除、实在”,其含义分别相当于“期初余额、本期收入、本期支出、期末余额”;四柱之间的平衡关系为:旧管 + 新收 = 开除 + 实在。在使用中,“四柱清册”将一定时期内财物收付的记录,通过“旧管 + 新收 = 开除 + 实在”这一平衡公式加以总结,既可以检查日常记录的正确性,又可以分类汇总日常会计记录,使我国传统的单式收付簿记记账法提高到较为科学的层次。

可以看出,在四柱中,每一柱都反映着经济活动的一个方面,同时各柱相互衔接,形成整体,不但彼此具有相互核对的作用,而且可以总括地表现某一特定会计核算内容的增减变动和结余情况。“四柱清册”的创建和运用,是我国会计史上的一大成就,为我国通行多年的收付记账法奠定了理论基础,为经济的管理和发展起到了推动作用。

明朝时我国会计开始以货币作为统一的计量单位,到了明末,出现了比“四柱清册”更加完备的“龙门账”核算方法。“龙门账”是把全部账目划分为“进”“缴”“存”“该”这四大类。“进”指全部收入;“缴”指全部支出;“存”指全部资产(包括债权);“该”指全部负债(包括业主投资)。“进”“缴”“存”“该”这四柱之间的结算关系,可用会计方程式表示为“进 - 缴 = 存 - 该”或“进 + 该 = 存 + 缴”。

在实际使用中,每年年终结算时,按照上面的公式,从两个方面计算盈亏:进 - 缴 = 盈亏;存 - 该 = 盈亏。两式计算结果相符,称为“合龙门”。“龙门账”的应用能满足商业上核算盈亏的需要,弥补了“四柱清册”只能应用不计盈亏的政府(官厅)会计的缺陷。到了清初,我国的商业和手工业出现了空前的繁荣,在我国封建经济中出现了资本主义萌芽,会计工作者在“龙门账”的基础上又创造了“四脚账”,这种账簿记录主要应用在民间商业界。“四脚账”对企业发生的日常经济事项,无论现金收付、商业购销、内外往来等,均在账簿上记录相应的两项业务,即要登记某一账项的来龙和去脉。这些标志着我国会计由单式记账法向复式记账法迈进。

(二) 近代会计阶段

近代会计阶段的时间跨度一般认为应从 1494 年意大利数学家、会计学家、僧人卢卡·帕乔利(Luca Pacioli)所著的《算术、几何与比例概要》一书的公开出版开始,直至 20 世纪 30 年代末。在这一期间,会计的方法、技术与内容方面有两大突破:一是复式记账法的不断完善和推广;二是成本会计的产生与发展。

卢卡·帕乔利在《算术、几何与比例概要》的《簿记论》一章中,系统地总结了借贷记账法的相关知识,这些知识被公认为是形成文字的复式记账法,复式记账法的地位从此得以确立,并在欧洲的其他国家传播、提高。因此,该书的出版也是会计发展史上的一个重要里程碑,标志着近代会计的形成。在我国,复式记账法是从 1905 年开始使用的。当时中国第一个注册会计师谢霖从日本引进并运用复式记账原理设计了大清银行的一整套会计制度。

19 世纪中叶至 20 世纪初期,在英国工业革命的影响下,顺应社会大生产需要的“股份公司”形式开始在欧洲各国流行。为了适应这一经济形式对生产管理的要求,以记账、算账为主的簿记逐渐发展为会计,其主要标志是出现并形成了从填制凭证、登记账簿到编制报表整个账务处理程序的会计循环理论与实务。当代财务会的许多基本原则和方法在这一时期产生,并成为会计核算的基础。自 20 世纪初期到第二次世界大战爆发前,传统财务会的财务处理程序进一步向系统化、标准化、规范化和理论化的方向迈进;同时,又逐步形成了主要服务于企业内部生产和经营管理的成本会计理论和实务。

(三) 现代会计阶段

现代会计阶段的时间跨度是从 20 世纪 40 年代至今。此阶段会计方法、技术和内容的发展也有两个重要标志:一是会计核算手段方面质的飞跃,即电

子技术与会计融合导致的“会计电算化”；二是会计伴随着生产和管理科学的发展,会计分化为财务会计和管理会计两个分支。1946 年在美国诞生了第一台电子计算机;1953 年电子计算机便在会计核算中得到使用;其后,会计迅猛发展,至 20 世纪 70 年代,财务操作软件在发达国家的会计工作中应用。伴随着会计电算化的应用,西方各国先后研究和制定了会计准则,把会计理论和方法推上了一个新的台阶。1973 年国际会计准则委员会成立,并制定和发布了一系列国际会计准则。18 世纪末和 19 世纪初的产业革命,股份有限公司这种新的经济组织应运而生,使社会上出现了以查账为职业的特许会计师或注册会计师。记账方法由簿记逐渐成长为会计,成本计算、会计报表分析和审计等新内容也相继出现。会计科学在 20 世纪 30 年代成本会计核算的基础上,紧密配合现代管理理论与实践的需要,逐步形成了以服务于企业内部经营管理和提供规划决策为主的管理会计理论和体系,从而使会计传统的事后记账、算账、报账转为事前的预测与决策、事中的监督与控制、事后的核算与分析。管理会计的产生与发展,是会计史上一次伟大变革,从此现代会计形成了财务会计与管理会计两大分支。

我国的会计虽然有着悠久的历史,但由于诸多原因发展缓慢。直到改革开放以后,为了加强经济管理,维护正常的社会经济秩序,我国于 1985 年出台了第一部《会计法》;1993 年和 1999 年根据改革开放发展的需要,分别对《会计法》进行了修订。新《会计法》的出台,为进一步规范市场经济秩序,严惩会计工作中存在的秩序混乱、管理松弛、违规操作、会计造假、监督不力等问题,提供了有力的法律保障,标志着我国财务管理日趋走向规范化、法制化轨道,对稳定社会经济秩序、促进经济快速发展起到了保驾护航作用。同时,为了适应发展社会主义市场经济体制、完善企业经营机制的需要,适应全方位的对外开放的需要,我国于 1992 年制定和实施了《企业会计准则》和《企业财务通则》,突破了原有的会计核算模式,建立了反映市场经济发展和企业自主经营要求的科学的会计体系,在此期间,为了与国际会计惯例接轨,我国又陆续颁布了一系列会计核算准则。从此,我国会计进入了一个新的发展时期。

会计产生和发展的历史表明,任何社会要发展经济,都离不开会计,经济越发展、生产力水平越高、生产规模越大,人们对经济管理的要求越高,会计也就越重要。会计正是随着经济社会的发展和科学技术的进步而不断发展变化,经历了一个由简单到复杂、由低级到高级、由不完善到逐步完善的发展过程。

二、会计的性质、目标及特点

(一) 会计的性质

会计的性质即会计的本质属性,亦即其所归属的范畴。

综合会计的产生与发展过程可以看出,会计是伴随着生产活动的产生而

产生,又随着经济的发展而发展的,在发展过程中又与管理密切相关。这是因为,生产活动一方面创造着物质财富,另一方面又要发生着劳动耗费。在任何社会形态下,人们进行生产活动时,总是尽可能以较少的劳动耗费,取得较多的劳动成果。因此,就产生了对经济活动的管理和以提供经济信息为主要活动的会计。而且随着社会的进步、经济的发展、企业规模的扩大和科学生产水平的提高,人们对经济管理的要求越高,会计也就越重要。可见,会计从属于管理,是经济管理的一个重要组成部分。

(二) 会计的目标

会计的目标是指在一定的环境和条件下,人们通过会计实践活动所期望达到的目的和要求。会计作为经济管理的组成部分,其目的就是要为管理部门提供真实可靠的信息,即提高经济效益和社会效益。当然,在不同的制度下,在会计的不同发展时期,会计的具体目标不尽相同,但基本目标是一致的。

(三) 会计的特点

会计的特点是指会计和其他经济核算的不同点。由于会计是经济管理的重要组成部分,会计与其他管理方面相比,它有三个基本特点。

1. 综合性

会计在管理中需要运用多种计量单位,包括实物单位(如千克、吨、件等)、劳动单位(如工时、工日等)和货币单位,且以货币单位为主。实物单位和劳动单位只能具体反映各项财产、物资的增减变动和生产过程中的劳动消耗,而货币通过会计的记录就可以全面地、系统地反映企业、行政单位和事业单位的财产物资财务收支、生产过程中的劳动消耗和成果,并计算出最终财务成果,具有综合性。

2. 完整性、连续性和系统性

完整是指会计核算对属于会计内容的全部经济业务都必须加以记录,不允许遗漏其中的任何一项。连续是指对各种经济业务应按其发生的时间,顺序地、不间断地进行记录和核算。系统是指对各种经济业务要进行分类核算和综合核算,并对会计资料进行加工整理,以取得系统的会计信息。

3. 有一系列完整的专门方法

这类专门方法包括会计核算方法、会计分析方法、会计检查方法等,这些方法是人们在长期的会计工作中实践总结出来的,它们既有各自的独立性,又相互联系、相互配合,在会计管理工作中缺一不可,无可替代。

三、会计的职能

会计的职能是指会计在经济管理工作中所具有的功能。会计的职能是客观的,是会计本身所固有的,而不是人们强加于它的。会计职能包括核算职能和监督职能。

（一）会计的核算职能

会计的核算职能又称为会计的反映职能,是指会计通过确认、计量、记录、报告,从数量上反映企业和行政事业单位已经发生或完成的经济活动,为经营管理提供经济信息的功能。核算职能是会计的最基本职能。核算职能的特点表现在如下几个方面。

第一,会计主要利用货币计量来反映各单位的经济活动情况,提供经济信息。在商品经济条件下,同时辅以实物量度和劳动量量度,是对经济活动活动价值量的补充。

第二,会计核算应对各单位经济活动的全过程进行反映,即对各主体的经济活动进行事前、事中和事后的全过程的反映,不仅记录已经发生的经济业务,还要面向未来,为经营决策和管理控制提供依据。会计核算的基础工作是对事后发生的事项进行核算和分析,但随着经济活动的不断复杂及市场竞争的日趋激烈,事前的预测和分析已经越来越占有重要地位。

第三,会计核算具有连续性、系统性和完整性。会计核算的连续性,是指会计核算要对会计对象进行连续的计量、记录和报告;会计核算的系统性,是指会计核算应采用科学的程序和方法,以保证所提供的会计信息及数据资料能成为一个有机的整体,从而揭示经济活动的客观规律;会计核算的完整性,是指会计应对所有的会计对象进行计量、记录和报告。

第四,会计核算随着物质条件的改善而进一步演化,逐步改变其表现方式。这里主要指的是电子计算机技术在会计核算中的应用。

（二）会计的监督职能

会计监督职能又称为会计的检查职能或控制职能,是指利用会计核算职能所提供的经济信息,对企业和行政事业单位的经济活动进行控制,使之达到预期目标的功能。会计的监督职能主要具有以下特点。

第一,会计监督主要是通过价值量指标来进行监督工作的。企业的大部分经济活动,都会伴随着价值量的增减变化及价值形态的转化,因此,会计监督以价值量为主要监督依据,就能更加全面、及时和有效的监督和控制企业的各项经济活动。

第二,会计监督同样也包括事前、事中和事后的全过程的监督。事前监督是在经济活动开始前进行的监督和审查,主要包括对经济可行性的审查及对经济事项是否合法合规的审查;事中的监督是对正在进行中的经济活动进行监督,以纠正活动过程中的失误和偏差,使经济活动按预定的目标进行;事后的全过程监督是对已经发生的经济事项进行监督、审核和分析,以总结经济活动的规律,发现及改正存在的问题。会计监督的依据有合法性和合理性两种。合法性的依据是国家的各项法令及法规,合理性的依据是经济活动的客观规律及企业自身在经营管理方面的要求。

会计核算与会计监督是相互作用、相辅相成的。核算是监督的基础,没有核算,监督就无从谈起;而监督是会计核算质量的保证。

四、会计的含义

通过对上面会计的产生与发展、会计的属性、会计的职能等方面进行分析,我们可以得出以下共识:会计在社会实践活动发展到一定阶段产生,并随着社会生产、经济管理的发展而日臻完善,它已经成为经济管理活动的一个重要组成部分。从上述有关会计的发展历史及功能看,可将会计的含义理解为:会计是以货币为主要计量单位,并利用专门的方法和程序,对企业和行政、事业单位的经济活动进行完整的、连续的、系统的反映和监督,旨在提供经济信息和提高经济效益的一项管理活动,是经济管理的重要组成部分。

第二节 会计的对象

一、会计对象的一般说明

会计对象是指会计反映和监督的内容,有一般对象和具体对象之分。会计的一般对象是社会再生产过程中资金的运动。所谓资金是指社会在生产过程中财产物资的货币表现。再生产过程是由生产、分配、交换和消费四个环节所构成的多种多样的经济活动,在日常工作中,会计只能核算和监督其中能用货币表现的经济活动。由于不同类型的企事业单位的经济活动内容不同,其资金运动形式也有差异,因此,会计对象具体到一个特定的单位时,就具有各自的特点。

二、会计对象在工业企业的具体表现

(一) 工业企业及其任务

工业企业是最早出现的企业,它是指为满足社会需要并获得盈利,从事工业性生产经营活动或工业性劳务活动,自主经营、自负盈亏、独立核算并且有法人资格的经济组织。所以,追求经济效益并实现盈利是企业生产经营活动取得成果的体现,也是企业生存和发展的基础。

(二) 工业企业的资金运动

工业企业的资金运动表现为三种类型:资金流入企业、资金在企业内部循环周转、资金退出企业,如图 1-1 所示。

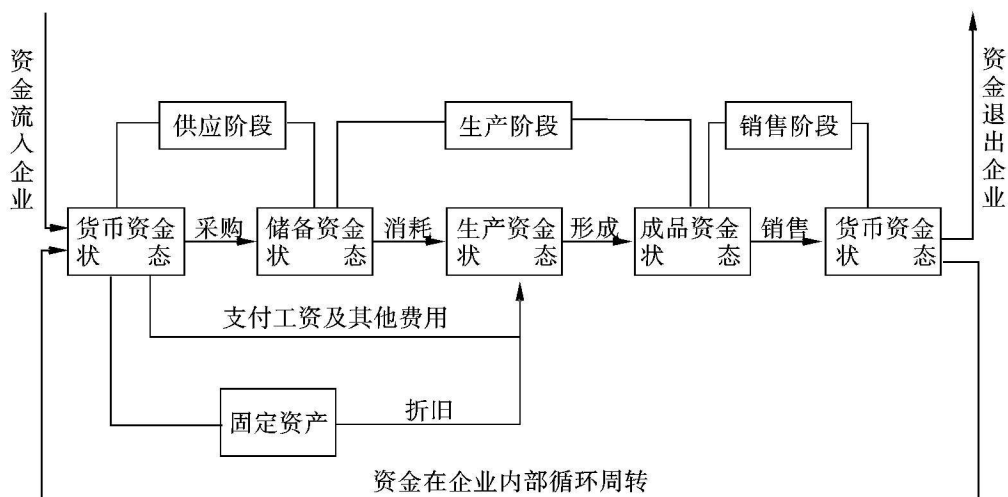


图 1-1 工业企业资金循环

1. 资金流入企业

工业企业要进行生产经营活动,就必须拥有一定数量的资金,即必须拥有一定数量的财产物资(包括厂房、机器设备、工具等劳动资料,原材料、在产品、产成品等劳动对象)和一定数量的货币资金(包括现金和银行存款)。这些资金的来源渠道主要是企业所有者的投资和向银行取得的借款。当企业取得货币资金或财产物资时,资金就流入了企业。

2. 资金在企业内部循环周转

工业企业的生产经营过程分为供应、生产和销售三个阶段。

(1) 供应阶段。供应阶段是生产准备阶段,在此期间,为了保证生产的正常运行,企业用筹集到的货币资金采购各种材料物资并储备待用,企业的资金由货币形态转化为储备资金形态。

(2) 生产阶段。生产阶段是工人运用劳动资料对劳动对象进行加工,生产出产品的阶段。生产阶段既是新产品制造阶段,又是物化劳动和活劳动的耗费阶段。生产阶段是工业企业最主要的阶段。在生产过程中要发生各种耗费,包括材料耗费、支付职工工资、固定资产耗费和支付其他费用等。企业的资金先由储备资金形态转化为生产资金形态,进而再转化为成品资金形态。

(3) 销售阶段。销售阶段是产品价值的实现阶段。在销售阶段,企业通过市场将产品销售出去取得销售收入,收回货币。企业的资金由成品资金形态再次转化为货币资金。

综上所述,工业企业在生产经营过程中资金由货币资金开始,依次转化为储备资金、生产资金、成品资金,最后又回到货币资金的过程叫做资金循环。由于社会再生产过程不断地重复进行而引起的资金不断地循环叫做资金周转。在企业经营的资金周转过程中,作为资金循环起点与终点的货币资金是

不相等的,其差额形成利润或亏损。

3. 资金退出企业

当企业偿还贷款、上缴税金、向投资者分配利润、抽减资本后,资金就不再参加周转,而退出了企业。

(三) 工业企业会计的具体对象

工业企业会计的具体对象是: 由于经营资金的取得、运用和退出企业等经济活动所引起的各种资金占用和资金来源的增减变化情况,生产经营过程中各项费用支出和产品成本形成的过程,以及企业销售收入的取得和企业纯收入的实现、分配情况。

三、商品流通企业会计的核算与监督内容

商品流通企业的主要职能是组织商品流通。与工业企业相比,其资金运动较为简单,经营过程仅有采购和销售两个阶段。在采购阶段,货币资金转化为商品资金;在销售阶段,商品资金又转化为货币资金。这样周而复始地循环下去,就形成了商品流通企业的资金周转。商品流通企业会计的具体对象是经营资金的取得、周转和退出企业所组成的资金运动,如图 1-2 所示。

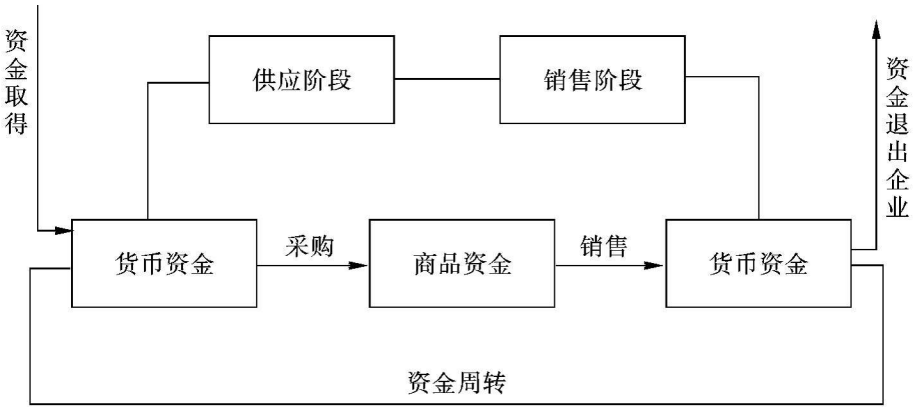


图 1-2 商品流通企业资金循环

四、行政、事业单位会计核算和监督的内容

行政、事业单位并不从事商品的生产和流通,是非营利性组织,其职责是完成国家赋予的各项任务。行政、事业单位的资金主要是由财政拨款,并按预先批准的预算来支用,所以称为预算资金。行政、事业单位会计的具体对象是预算资金的收入和支出。

第三节 会计假设和会计基础

一、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,是对会计核算所处时间、空间、环境等所作的合理假定。会计假设虽然有人为假定的一面,但是并不因此影响其客观性。事实上,作为进行会计活动的必要前提条件,会计假设是会计人员在长期的会计实践中逐步认识、总结而形成的,绝不是毫无根据的猜想或简单武断的规定。离开了会计假设,会计活动就失去了确认、计量、记录、报告的基础,会计工作就会陷入混乱甚至难以进行。我国《企业会计准则》中规定了国内外已形成共识的四个基本假设,即会计主体、持续经营、会计分期和货币计量四个方面。

(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,这样才能实现财务报告的目标。

在会计主体假设下,企业应当对其本身发生的交易或者事项进行会计确认、计量和报告,反映企业本身所从事的各项生产经营活动。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。

首先,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。会计工作中通常所讲的资产、负债的确认,收入的实现,费用的发生等,都是针对特定会计主体而言的。

其次,明确会计主体,才能将会计主体、会计主体的所有者与其他会计主体之间的交易或者事项区分开来。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。

最后,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会计报表。在这种情况下,尽管企业集团不属于法律主体,但它却属于会计主体。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。

(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。

企业会计准则体系是以假定企业将会按照当前的规模和状态继续经营下去为前提的。明确了这个基本假设,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正确的会计方法为信息使用者提供真实的数据资料,有利于管理者做出正确的决策。如果一个企业在不能持续经营时还假定企业能够持续经营,并仍按持续经营基本假设选择会计确认、计量和报告原则与方法,就不能客观地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量,会误导会计信息使用者的经济决策。

(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。

在会计分期假设下,企业应当划分会计期间,分期结算账目和编制财务报告。会计期间通常分为年度和月度。

在经营活动中,根据持续经营假设,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,进行分期确认、计量和报告企业的财务状况、经营成果和现金流量。正是由于会计分期假设的成立,才产生了当期与以前期间、以后期间的差别,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。

(四) 货币计量

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

在经营过程中,会计主体的经济活动是多种多样、错综复杂的。为了实现会计目的,必须综合反映会计主体的各项经济活动,这就要求有一个统一计量尺度。而货币具有价值尺度、流通手段、贮藏手段和支付手段等特点,是衡量一般商品价值的共同尺度。因此,在会计的确认、计量和报告过程中就选择货币为基础进行计量,来充分反映企业的生产经营情况。所以,基本准则规定会计确认、计量和报告选择货币作为计量单位,要以实物量度和时间量度等作为

辅助的计量尺度。

货币计量假设的成立有深层的意义:一是确认了以货币为主要的、统一的计量单位,把实物量度和时间量度等作为辅助的计量尺度,它就和其他三项基本前提一起,为各项会计原则的确立奠定了基础。二是强调了货币计量是以货币价值不变,币值稳定为前提的。因为只有在币值稳定或相对稳定的情况下,不同时点上的资产的价值才有可比性,不同期间的收入和费用才能进行比较,并计算确定其经营成果,会计核算提供的会计信息才能真实反映会计主体的经济活动情况。

我国《企业会计准则》规定会计核算以人民币为记账本位币,业务收支以人民币以外的货币为主的单位,可以选定其中一种货币作为记账本位币,但是编报的财务会计报表应当折算为人民币。

上述会计核算的四项基本前提,是相互依存、相互补充的。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了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。没有会计主体,就不会有持续经营;没有持续经营,就不会有会计分期;没有货币计量,也就不会有现代会计的产生与发展。

二、会计基础——权责发生制原则

权责发生制亦称应收应付制,是企业会计确认、计量和报告的基础。在权责发生制下,凡是属于本期实现的收入和发生的费用,不论款项是否实际收到或实际付出,都应作为本期的收入和费用入账;不属于本期的收入和费用,即使款项在本期收到或付出,也不作为本期的收入和费用处理。

在实务中,企业交易或者事项的发生时间与相关货币收支时间有时并不完全一致。例如,款项已经收到,但销售并未实现;或者款项已经收到,但并不是为本期生产经营活动而发生的。为了更加真实公允地反映特定会计期间的财务状况和经营成果,《企业会计准则——基本准则》明确规定,企业应当以权责发生制原则为基础进行会计确认、计量和报告。

收付实现制是与权责发生制相对应的一种会计基础。它是指以款项是否收付作为确认本期收入和费用的标准。凡在本期收到的款项,不论其是否属于本期,均作为本期的收入。凡在本期支出的款项,不论其是否属于本期,均作为本期的费用。收付实现制的核算程序比较简单,适用于商品经济发展初期业务单一、信用不发达的情况。随着商品经济发展和信用制度的产生,收付实现制不能正确计算当期收入、当期费用的缺点越来越明显,因而,逐渐被权责发生制取代。企业采用权责发生制,不仅能正确计算出企业当期的损益,而且能向决策者提供过去发生的关于现金收付的事项和即将支付现金的义务,以及未来将要收到的现金来源的信息。