



高等教育“十二五”应用型人才培养规划教材

Basic Accounting

基础会计学

◎主 编/秦国华

高等教育“十二五”应用型人才培养规划教材

基础会计学

主 编 秦国华

副主审 杨西平 李爱琴

参 编 张晓雁 赵 莉

谭天明 张 黎

王海茸

版权专有 侵权必究

图书在版编目(CIP)数据

基础会计学 / 秦国华主编. —北京: 北京理工大学出版社, 2011. 8

ISBN 978 - 7 - 5640 - 4942 - 3

I. ①基… II. ①秦… III. ①会计学 - 高等学校 - 教材 IV. ①F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 161456 号

出版发行 / 北京理工大学出版社

社 址 / 北京市海淀区中关村南大街 5 号

邮 编 / 100081

电 话 / (010) 68914775 (办公室) 68944990 (批销中心) 68911084 (读者服务部)

网 址 / <http://www.bitpress.com.cn>

经 销 / 全国各地新华书店

印 刷 / 保定市中华美凯印刷有限公司

开 本 / 787 毫米 × 1092 毫米 1/16

印 张 / 19.25

字 数 / 446 千字

版 次 / 2011 年 8 月第 1 版 2011 年 8 月第 1 次印刷

印 数 / 1 ~ 4000 册

定 价 / 39.80 元

责任校对 / 周瑞红

责任印制 / 吴皓云

图书出现印装质量问题, 本社负责调换

前 言

基础会计学是会计专业的专业基础课程,也是高等院校经济类和管理类专业的一门重要的必修课程。这门课程着重讲述会计的基本理论、基本方法和基本操作规程,对会计专业的学生而言,是学习会计的入门课程,对学生会计思维的形成有着至关重要的影响,对后续课程的学习起着举足轻重的作用;对非会计专业的学生来说,掌握会计学的基础知识,可在将来从事经济管理工作时正确理解和运用会计信息。

进入新世纪以来,我国的会计理论研究异彩纷呈,会计实务改革也在快步前进。2006年财政部《企业会计准则——基本准则》和38项具体准则的颁布,标志着我国会计准则体系的进一步完善。伴随着我国会计事业的发展,西藏民族学院会计学专业也得到长足的发展与进步,除一批国家级、省部级科研和教学项目获得批准外,2007年“基础会计学课程教学改革与实践”荣获西藏自治区教学成果一等奖,2008年基础会计学被批准为省(自治区)级精品课程,2010年“会计学”获得教育部批准成为国家级特色专业建设点,本书也是会计专业教师理论研究和教学研究长期积淀的成果。

本书的编写,突出了“基础”二字,主要介绍会计学的基本理论、基本方法和基本技能,将理论与实践有机结合,融入了各位教师多年的教学经验和体会,突出应用技能的培养,力图在编写体例和内容安排方面有所创新,达到培养学生独立思考能力、创新意识和实践操作能力的目的。本书的特色主要表现在以下几方面:

(1) 前沿性。注意把握国内外会计理论发展的最新动态,结合我国财务会计法规和会计准则的修订,来构建本书的架构,力图实现教学内容的更新。在编写中,将各位编者多年来科研、教学和实践经验及成果融入教材,除了基本理论和方法外,注意学生知识面的拓展,通过相关阅读和案例分析增加学生自主学习的积极性,培养学生独立思考能力和创新意识。

(2) 应用性。基于会计学科实践性的特点,教材的实例均来自会计工作的实际业务,这不仅有助于学生正确理解和掌握会计学理论,并对会计实务操作有感性认识。另外通过实际案例分析,培养学生运用会计理论与方法解决实际问题的能力,提高理论研究和社会实践能力。教材后附的课后自测题参考了会计从业资格考试和初级会计师考试真题,便于学生复习掌握。

(3) 系统性。在教学内容安排上,根据编者多年的教学经验对章节顺序和结构进行了调整,使之体系合理、内容完整,更符合教学规律,并与后续课程紧密衔接。

本书由西藏民族学院财经学院副院长秦国华教授担任主编,负责拟订编写大纲、体例设计和全书的总纂定稿;杨西平副教授、李爱琴教授担任副主编。具体分工如下:第一章、第二章由张晓雁执笔;第三章、第五章由赵莉执笔;第四章由李爱琴执笔;第六章由谭天明执笔;第七章、第八章由张黎执笔;第九章由秦国华、谭天明执笔;第十章由杨西平执笔;第十一章、第十二章由王海茸执笔。案例由秦国华统一编写,这些案例也是“基础会计学案例教学研究”项目的成果。

本书的编写工作作为“会计学国家级特色专业建设”和“基础会计学精品课程建设”项目的部分内容,也得到了两个项目的资金支持,在此表示感谢。编写过程中,本书参考和

引用了国内外会计学专家学者的大量优秀文献，吸收和借鉴了最新的研究成果，在此一并表示感谢。

由于编者水平有限，疏漏和不当之处在所难免，恳请各位专家读者批评指正，联系方式：jckjx2011@163.com。

编 者

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 会计概述	(1)
第二节 会计的职能和目标	(4)
第三节 会计对象	(6)
第四节 会计假设与会计信息质量要求	(7)
第五节 会计核算基础和会计计量属性	(12)
第六节 会计基本方法和会计学科	(13)
第二章 会计要素与会计等式	(21)
第一节 会计要素	(21)
第二节 会计等式	(26)
第三章 会计科目与账户	(36)
第一节 会计科目与账户概述	(36)
第二节 会计科目	(37)
第三节 账户	(41)
第四章 借贷记账法的原理及其运用	(48)
第一节 记账方法概述	(48)
第二节 借贷记账法原理	(49)
第三节 总分类核算与明细分类核算	(58)
第五章 制造业企业主要经济业务的核算	(72)
第一节 制造业企业一般业务核算概述	(72)
第二节 资金筹集阶段的核算	(73)
第三节 生产准备阶段的核算	(78)
第四节 生产阶段的核算	(85)
第五节 销售阶段的核算	(91)
第六节 财务成果的核算	(96)
第六章 账户的分类	(110)
第一节 账户按经济内容分类	(110)

第二节 账户按用途和结构分类	(114)
第七章 会计凭证	(137)
第一节 会计凭证的概述	(137)
第二节 原始凭证	(138)
第三节 记账凭证	(145)
第四节 会计凭证的传递和保管	(150)
第八章 会计账簿	(157)
第一节 会计账簿概述	(157)
第二节 会计账簿的设置与登记	(161)
第三节 记账规则与错账更正	(168)
第四节 对账和结账	(173)
第五节 会计账簿的更换与保管	(175)
第九章 财产清查	(182)
第一节 财产清查的意义和作用	(182)
第二节 财产清查的程序和方法	(184)
第三节 财产清查的核算	(189)
第十章 会计核算形式与会计循环	(198)
第一节 会计核算形式的意义与会计循环概述	(198)
第二节 记账凭证会计核算形式	(200)
第三节 科目汇总表会计核算形式	(201)
第四节 汇总记账凭证会计核算形式	(203)
第五节 其他会计核算形式	(206)
第十一章 财务会计报告	(217)
第一节 财务会计报告概述	(217)
第二节 资产负债表	(221)
第三节 利润表	(232)
第四节 现金流量表	(239)
第五节 所有者权益变动表	(242)
第六节 会计报表附注	(243)
第十二章 会计工作组织	(256)
第一节 会计工作组织概述	(256)

第二节	会计法规	(257)
第三节	会计机构	(260)
第四节	会计人员	(262)
第五节	会计档案	(267)
附件一	中华人民共和国会计法	(275)
附件二	企业会计准则——基本准则 (2006)	(282)
附件三	会计基础工作规范	(287)
参考文献		(299)

第一章 总 论



学习目标

本章介绍了会计学的基本理论。通过本章学习，了解会计的产生和发展；掌握会计的含义；掌握会计的基本职能和会计目标；熟悉会计的对象；掌握会计基本假设和信息质量要求；熟悉会计核算方法；了解会计学科体系的组成。

第一节 会计概述

会计是微观与宏观经济管理的重要组成部分。它通过提供与利用会计信息，促使经济活动合法而有效地进行。

一、会计的产生和发展

人类的会计思想、会计行为是随着生产力的发展和社会经济管理的需要而产生发展起来的，这是一个漫长的历史过程。同社会生产的发展一样，会计的发展也经历了一个由简单到复杂、由低级到高级的发展过程。从这个过程可以看出，会计的演进与生产的社会化、管理的科学化密切相关并互为促进。经济越发展，对生产过程和分配过程的管理要求就越高，经济的发展推动了会计的发展；同时，会计将会计信息反馈给有关方面，能更好地为经济服务，进而推动经济的发展，因此，经济越发展，会计越重要。

会计发展的过程可以归纳为三个阶段：古代会计阶段、近代会计阶段和现代会计阶段。

（一）古代会计阶段

会计的萌芽可以追溯至原始社会后期，那时会计只是生产职能的附带部分。会计得以产生的三个前提条件已经具备：一是生产力有了提高，出现了剩余产品；二是由于生产、分配、交换活动的日渐复杂与频繁，对人类社会组织的 management 要求开始提升；三是数量概念逐步形成。当时的会计方法为原始直观的计量记录方法，包括神农时代的简单刻记、绘图记事（数）、伏羲时代的结绳记事（数）、黄帝时代的“隶首作算数”等形式。在原始社会末期，出现了“盘点结算法”，即采用盘点财产物资的方法进行记录和计算。随着社会经济与商业活动的不断发展，会计从生产的附带职能演变为独立职能。在会计方法上，单式簿记取代了原始计量记录，以实物形式对财物收支活动进行流水账式的记载。

进入奴隶社会，国家政权机构中有了单独设置的财政会计部门，进行国家财政收支的计量记录与管理。在西周时期，《周礼·天官》中，有“司会掌邦之六典、八法、八则……而听其会计”的记载，这是我国历史上有关于“会计”的提法，并有了“司会”这一会计机构，同时建立了“日成”“月要”“岁会”的报告制度。

西汉时期，“盘点结算法”发展为“三柱结算法”，用以计算本期财产物资增加、减少

及结存情况。用公式表示为：“入 - 去 = 余”，相当于现代会计中的“本期收入 - 本期支出 = 本期结存”。到东汉时期，我国发明了造纸术，有了“计簿”或“簿记”的账册，用来登记会计事项。

唐宋时期是我国封建社会的空前繁荣时期，在会计方面，“三柱结算法”进一步发展为“四柱结算法”，又称为“四柱清册”，系统的反映经济活动的全过程。“四柱”是指“旧管”“新收”“开除”和“实在”，四柱之间的平衡关系是：“旧管 + 新收 - 开除 = 实在”，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”。

明末清初，商业和手工业趋向繁荣，出现了以四柱为基础的复式记账方法——“龙门账”。即将日常全部发生的账项划分为“进”（各项收入）“缴”（各项支出）“存”（各项资产）和“该”（资本及各项负债）四大类。运用“进 - 缴 = 存 - 该”的平衡公式，“进”和“缴”为一线，“存”和“该”为另一线，分别编制“进缴表”和“存该表”（两表计算得出的盈亏数应当相等，称为“合龙门”），实行双轨计算盈亏。随着资本主义生产关系的萌芽，清代又产生了“天地合”账。即一切账项都要在账簿中记录两笔，既登记“来账”又登记“去账”，可以全面反映同一账项的来龙去脉。账簿采用垂直书写，分上下两格，上格记收，称为“天”，下格记付，称为“地”，上下两格所记数额相等，即“天地合”。明清的“龙门账”和“天地合账”，对我国会计由单式簿记法向复式簿记法的转变起了重要作用。

（二）近代会计阶段

商品经济产生之后，为适应其管理要求，会计从对经济活动单一的记录发展到对经济活动的核算，会计方法也随之产生了极大的变化，即近代会计是商品经济发展的产物。在西方，由于地理位置及历史原因，从13世纪中叶到15世纪末，意大利地中海沿岸各城市的商业、手工业、金融业及海上贸易活动空前繁荣，产生了信用交易，出现了合伙经营形式和委托代理关系，人们需要详细记录债权债务关系，合理分配合伙经营的利润，反映受托商人的收支业务，因而这些地方成为当时会计理论与实践发展的前沿。

1494年，意大利数学家卢卡·帕乔利（Luca Pacioli）在其著作《算术、几何与比例概要》中“簿籍论”一篇，第一次系统介绍了复式记账法并从理论上作了阐述，随后这种科学方法广为流传。“簿籍论”的问世标志着近代会计的开始，从时间上延续到20世纪40年代。卢卡·帕乔利被称为“近代会计之父”。

18世纪末和19世纪初的产业革命，出现了工业制度和资本主义大生产方式，工厂制度促进了生产力的发展，出现了股份有限公司这种新的经济组织形式，对会计也产生了更高的要求。为了保护债权人和股东的利益，要求股份有限公司的财务报表必须经过审计，以核查管理层受托责任的履行情况。为适应这一要求，出现了以查账为职业的注册会计师或特许会计师。注册会计师首先在英国出现，1853年，英国苏格兰的注册会计师成立第一个特许会计师协会——爱丁堡会计师公会，标志着会计师成为一个专门职业。从此，会计服务对象扩大了，会计核算的内容也扩展了，会计的作用获得了社会的广泛认可。

（三）现代会计阶段

现代会计阶段是指从20世纪50年代开始至现在的一个阶段。在这个阶段，会计有三个

重要变化：一是为适应经济发展对会计的要求，会计形成两大分支，即财务会计和管理会计；二是计算机等现代科学技术广泛应用于会计领域，提高了会计信息处理质量，扩大了信息处理范围，会计的职能不断拓展；三是随着跨国公司的发展、国际经济交往的日益频繁，国际会计成为会计研究和会计实务的新领域。

20 世纪 20 年代，由于引进了泰勒制和科学管理理论，会计领域出现了标准成本、预算控制、差异分析等专门方法，这些方法实际上是管理会计的雏形。第二次世界大战后，跨国公司大量涌现，企业规模愈来愈大，生产经营日趋复杂，市场的竞争越来越激烈。经济环境的变化，使企业开始重视经济预测和决策工作，在推行职能管理和科学管理的基础上，对生产经营活动采用数量管理的一些专门方法，如标准成本法，加强事前规划与日常控制，以降低企业成本、提高经济效益。这些方法与传统的会计方法不同，丰富了会计的内涵和外延，并且从传统的会计中分离出来，成为一门为加强企业内部管理、提高经济效益的独立学科——管理会计。1952 年，世界会计学会年会正式通过了“管理会计”一词，由此，传统会计分化为财务会计和管理会计，并使会计发展进入到高级阶段。

20 世纪 50 年代后，随着市场经济的高速发展，全球经济贸易的复杂多变，以互联网为基础的电子商务日趋活跃，对会计的管理、记账、结算提出许多新的问题。此时，随着科学技术的发展，电子计算机数据处理技术被推广到会计领域，会计已经从原有的记账、报账向经营管理领域的深度和广度发展，出现了会计电算化。会计电算化，是电子计算机在会计工作中应用的简称，就是把以电子计算机为代表的现代化数据处理工具和以信息论、系统论、控制论、数据库以及计算机网络等新兴理论和技术应用于会计核算和财务管理工作中，以提高财会管理水平和经济效益，进而实现会计工作的现代化。会计电算化以其高效、自动、方便、准确、及时等优点日益受到广大会计人员的喜爱，为会计进一步提高工作质量提供了条件。20 世纪 70 年代以后，会计进入了以电子技术和网络技术为主导的全新发展时期。

第二次世界大战后，由于国际贸易、国际资本流动、国际经济合作的强劲发展和跨国公司的不断发展壮大，直至 21 世纪的今天，全球经济一体化已成为不可逆转的趋势，对会计提出更为全面的要求。企业的经营活动跨越国界，会计实务从一国的范围跨越国界而走向国际，会计出现了国际化趋势。而作为国际通用的商业语言，会计趋向协调的要求也与日俱增。会计的发展无疑步入一个以国际协调化和趋同化为显著特征的新阶段。为了促进会计的国际化进程，1973 年，由澳大利亚、英国、加拿大、法国等 9 个国家 16 个主要会计职业团体发起，在伦敦成立了国际会计准则委员会（IASB），从事国际会计准则的制定工作。国际会计准则委员会在 1975 年 1 月发布了国际会计准则第 1 号《会计政策披露》，至 2002 年改组时，已发布了 41 个国际会计准则（IAS）。在 40 年间国际会计准则（IAS）的开发过程中，国际会计准则委员会致力于达成以下目标：国际准则和国家准则的协调化；国际货币市场，特别是国际资本市场对贷款和证券上市的财务信息披露要求的协调化。经过国际会计准则委员会对 67 个国家进行国际会计准则接纳度考察，确定有 56 个国家或是以国际会计准则作为国家会计准则，或是以国际会计准则作为国家准则的基础，接受程度较高。2002 年国际会计准则委员会改组后，由国际会计准则理事会（IASB）负责制定和修订国际财务报告准则（IFRS）。

二、会计的含义

会计产生于管理的需要。从会计的发展过程来看,它不仅是管理社会经济的工具,而且本身就具有管理职能,是人们从事管理的一种活动。

在一切社会状态下,人们进行生产活动时,总是力求以尽可能少的劳动耗费,取得尽可能多的劳动成果。为了达到这一目的,人们需要随时掌握经济活动中的数量变化,对生产过程中的劳动耗费与成果进行比较分析,以调控经济行为。会计通过一系列专门的技术方法对生产活动全过程进行核算,反映收支和盈亏,为管理提供所需要的数据资料。当会计以货币作为计量单位之后,会计信息以其综合性、全面性、系统性的特点,成为管理信息系统的中枢。

现代管理理论认为,计划和控制是管理的两项基本职能。计划主要是确定活动目标、制订活动方案、进行决策;控制则是通过反映和监督对经济活动进行干预影响,使之按预定的目标或计划进行。随着经济与管理对会计提出的进一步要求,会计由对经济活动进行单纯的“观念总结”发展到“过程控制”,会计技术方法体系涵盖了对经济活动的记录、分析、比较、考核、监督等方面,在加工整理会计信息的同时,结合这一过程对经济活动的合法性、合理性、有效性进行审查、监督与反馈,使会计信息的处理与使用相结合。这些变化使会计的作用进一步发挥,也使其管理特征开始鲜明,其主要表现在:①会计与计划管理相互渗透,两者关系越来越密切,会计参与计划、决策活动的情况普遍出现。②标准成本、预算控制、内部核算、业绩考核等方法的普遍运用,令会计的控制性越来越强,在强化与完善内部控制制度方面处于越来越重要的地位。

综上所述,我们可将现代会计定义为会计是经济管理的重要组成部分,它以货币为主要计量单位,运用专门的方法对一定主体的经济活动进行全面、系统、连续的核算与监督,并向信息使用者提供财务信息为主的经济信息,为外部有关各方的投资和信贷决策服务、为强化内部经济管理和提高经济效益服务的一个经济信息系统。

第二节 会计的职能和目标

一、会计的职能

会计职能是指会计在经济管理中所具有的功能。在历史上,会计的重大发展总会引起会计职能的完善与扩大,其中,核算与监督是两项传统的基本职能。

(一) 核算职能

会计核算是会计的首要职能,是以货币作为主要计量单位,对会计主体实际发生的经济业务进行确认、计量、记录、报告,通过填制会计凭证、登记会计账簿、编制会计报表等环节,全面、准确、连续、系统地反映经营活动的过程与结果。

会计核算要求把可以转化为会计信息经济业务完整无漏地反映出来,具体而言,下列经济事项都应进行会计核算:①款项和有价证券的收付;②财物的收发、增减和使用;③债权和债务的发生和结算;④资金、基金的增减;⑤收入、支出、费用、成本的增减;⑥财务

成果的计算和处理；⑦需要办理会计手续、进行会计核算的其他事项。

会计核算要求真实、准确。我国实行统一的会计核算制度，要求根据有关法律法规和国家统一会计制度进行会计核算。

（二）监督职能

会计监督是指对单位经济活动和会计信息的真实性、完整性、合法性进行监控和检查。会计监督可分为单位内部监督与外部监督。内部会计监督来自于单位内部会计机构和内部审计机构。会计人员对处理的会计事项中凡违反国家有关法规和统一会计制度、单位内部控制制度的，有权拒绝办理，或按职权予以纠正，或向单位负责人报告，或向有关部门检举。加强内部监督的关键在于建立健全内部控制会计制度。外部会计监督来自于社会中介机构和国家有关职能部门。各单位必须依照有关法律法规，接受外部会计监督，如实向他们提供会计凭证、账簿、报表等会计资料以供检查。内部监督和外部监督结合在一起，共同保证单位经济活动的合法性与会计信息的真实性。

核算和监督是会计的两大基本职能，核算职能是监督职能的基础，没有核算职能提供的信息，监督就失去了基础，不能进行；会计监督是会计核算的保证，没有会计监督就不能为会计信息使用者提供可靠的信息，无法保证会计信息的质量。会计的两个基本职能是紧密结合、相辅相成的。

在会计的发展过程中，其传统职能不断充实，新职能不断产生，除核算与监督外，还有预测、参与决策、控制和分析等职能，这使得会计在经济管理中发挥着日益重要的作用。

二、会计的目标

会计的目标是对会计工作的总体要求，一般将其概括为及时、准确、完整地提供反映会计主体经济活动的会计信息。在会计目标设定中，确定为谁提供会计信息、提供哪些会计信息是关键。

（一）为国家宏观经济管理和调控提供信息

企业是国民经济的细胞。没有企业的微观个体，也就没有国民经济的宏观整体。每个企业生产经营状况的好坏、经济效益的高低，都会对国民经济的运行状况产生影响。虽然在市场经济环境下，市场在资源配置中发挥主导作用，但政府通过经济政策和管理措施，对国民经济运行进行调节与引导依然是必要的。为此，国家就需要将企业会计提供的信息，进行层层汇总、整理和分析，以正确把握国民经济整体运行状况，制定有效的政策措施，促使国民经济协调健康发展。

（二）为企业内部经营管理提供信息

会计为企业内部提供信息与为外部提供的信息不同，其客观提供信息与使用信息相结合，反映经济活动与评价得失相结合，充分体现出会计在经济管理中的能动作用。具体地讲，会计需要反映计划和预算执行情况；通过实施责任会计反映和评定经济责任业绩；通过对会计信息的分析处理，参与预测和决策；利用会计分析的专门方法，总结管理经验，揭露矛盾，提出改进建议。为提高企业经济效益服务，是会计不断发展和提高的持久动力，也是

会计永恒的任务。

(三) 为有关各方了解企业财务状况和经营成果提供信息

在市场经济条件下,企业处于错综复杂的经济关系之中,其经营活动与政府有关部门、投资者、债权人、社会中介组织、社会公众等存在着密切联系。投资人为了自身利益,需要了解企业的资金营运和盈亏状况以及预期前景;债权人需要了解企业的财务状况及偿债能力;政府为了取得财政收入需要定期获取企业的会计信息;在建立企业资信等级评定制度中,企业财务活动及内部监控等信息是主要依据。如实向有关各方提供真实可靠的会计信息,不仅是企业法定的责任与义务,也是企业生存和发展的重要条件。

(四) 会计信息反映管理层受托责任的履行情况

现代企业制度强调所有权与经营权的分离,管理层并不是企业所有者,是受委托人的委托来经营管理企业,负有受托责任。企业管理层有责任合理、有效、安全的运用资产。企业的投资人和债权人需要及时或经常了解企业管理层保管、使用资产的情况,以便评价管理层责任的履行情况和业绩情况,并决定是否调整投资决策或信贷决策、是否加强企业内部控制、是否需要更换管理层等。

第三节 会计对象

会计所要反映及监督的内容即为会计对象,是一个会计主体所发生的、能够用货币计量的经济活动。凡是能够以货币表现的经济活动,都是会计核算和监督的内容。而以货币表现的经济活动,通常又称为价值运动或资金运动。以制造业企业为例,资金运动包括资金的投入、资金的运用、资金的退出等过程,具体过程如图 1-1 所示。

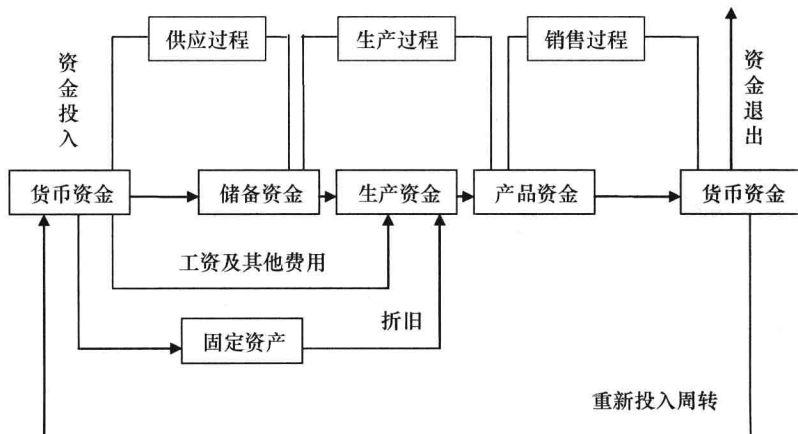


图 1-1 制造业企业资金运动

一、资金的投入

工业企业要进行生产经营,必须拥有一定的资金,这些资金的来源包括所有者投入的资金和债权人投入的资金两部分,前者属于企业所有者权益,后者属于企业债权人权益——企业的负债。投入企业的资金用于购买机器设备和原材料并支付职工的工资等,因此,投入的资金最终形成企业的流动资产、非流动资产和费用等。

二、资金的循环和周转

工业企业的经营过程包括供应阶段、生产阶段和销售阶段。在供应过程中企业要购买原材料等劳动对象,会发生材料买入、运输费、装卸费等原材料采购成本,与供应单位发生货款的结算关系。在生产过程中,劳动者借助于劳动手段将劳动对象加工成特定的产品,同时发生原材料消耗、固定资产折旧、生产工人劳动耗费的人工费用,使企业与职工之间发生工资结算关系,有关单位之间发生劳务结算关系等。在销售过程中将生产的产品销售出去,发生支付销售费用、收回货款、缴纳税金等业务活动,并同购货单位发生货款结算关系、同税务机关发生税款计算关系等。综上所述,资金的循环就是从货币资金开始依次转化为储备资金、生产资金、产品资金,最后又回到货币资金的过程,资金周而复始的循环称为资金的循环。

三、资金的退出

资金的退出包括偿还债务、向投资者分配利润、缴纳税金等,使得这部分资金离开企业,从而退出企业资金的循环与周转。

企业资金运动的三个阶段是相互支持、相互制约的统一体。没有资金的投入,就没有资金的循环与周转,就不会有债务的偿还、税金的缴纳和利润的分配等;没有资金的退出,就不会有新一轮的资金投入,也不会有企业的发展。

第四节 会计假设与会计信息质量要求

一、会计假设

会计假设也称会计核算的基本前提,以进行会计核算的基础性假定,对会计核算所处的时、空、量所做的合理设定。由于经济活动的复杂性,会计工作面临的是一个充满不确定因素的环境,如果不对这些不确定因素加以合乎逻辑的规定,会计核算方法就无法制定和使用。为此,人们经过长期的会计实践,对各种不确定因素做出了合乎客观规律的科学判断与假设,从而消除了不确定因素对会计工作的影响,使会计核算建立在一个稳定的基础之上。我国2006年新修订的《企业会计准则——基本准则》规定,会计假设包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

(一) 会计主体

会计主体又称为会计实体、会计个体,是指会计信息所反映的特定单位或组织。这是四

个基本前提中需要最先明确,也是最重要的一个,回答的是会计为谁服务的问题,它为会计工作划定了一个空间范围。将会计所要反映的对象与其他经济实体区别开来,才能保证会计核算工作的正常进行,最终实现会计的目标。

会计主体反映了会计工作为其服务的特定单位或组织。这个单位或组织可以是法人,也可以不是法人,但必须独立核算。会计是为某个主体服务的,只能核算该主体的经济活动,而不能去核算任何别的主体,或是该主体所有者个人的经济活动。明确会计主体有两方面意义,一方面明确会计主体,能划定会计所要处理的经济业务事项的范围和立场。只有影响会计主体经济利益的经济业务事项才能加以确认和计量。与会计主体无关的经济业务,会计主体都不能予以反映;另一方面明确会计主体,才能将会计主体的经济活动与会计主体所有者的经济活动区分开来。实际上,会计主体的经济活动与会计主体所有者的经济活动,最终都会影响所有者的经济利益,但为了真实反映会计主体的财务状况、经营成果和现金流量,必须将二者区分开来。

值得注意的是,会计主体和法律主体不是同一概念。一般来说,法律主体往往是会计主体。一个企业或单位作为一个法律主体,应当建立会计核算体系,反映其财务状况、经营成果和现金流量。但会计主体不一定是法律主体,会计主体不仅可以是一个有法人资格的企业,也可以是若干家企业通过控股关系组织起来的集团公司,又可以是企业下属的二级核算单位(如分公司、车间等),还包括企业管理的证券投资基金等。

我国《企业会计准则——基本准则》第五条规定:“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。”

(二) 持续经营

每个会计主体从开始经营之日起,从主观意愿来看,都希望能始终正常经营下去,但面对变化中的内外部环境又都存在着破产、停业和撤销等方面的危险,这是不以人的意志为转移的。在此情况下,会计工作应立足于哪种状态呢?

持续经营是指会计主体在可以预见的未来,将生产经营活动无限延续下去,不会停业、清算、解散,也不会大规模削减业务。它明确了会计工作的时间范围。企业是否持续经营对会计政策的选择、正确确定和计量财产及收益影响很大。只有设定企业是持续经营的,才能进行正常的会计处理,使会计核算所运用的程序和方法及提供的会计信息具有稳定性与可靠性。企业会计核算的前提是持续经营,意味着企业将按照既定的用途去使用资产、将按照既定的合约条件到期偿还负债、债权到期时将其及时收回、也会按期正常的计量和记录收入和费用等。在此基础上,企业所采用的会计原则、会计方法才能保持稳定,最终才能形成反映企业财务状况、经营成果和现金流量的信息,保持会计信息的一致性和稳定性。

当然,企业在生产经营过程中缩减经营规模甚至停业的可能性总是存在的。如果有可靠的理由证明企业不能持续经营,就应当改变会计核算的原则和处理方法,并在企业财务会计报告中作出相应的披露。

我国《企业会计准则——基本准则》第六条规定:“企业会计确认、计量和报告应当以持续经营为前提。”

（三）会计分期

会计分期是指把企业连续不断的生产经营过程，划分为首尾相连、间距相等的会计期间。这一假设是从第二个基本假设引申出来的，是持续经营的客观要求，是对会计工作时间范围的具体划分。

会计主体的经营活动在时间上是连续不断的，有必要将此持续不断的过程人为地划分为一定的期间，以便定期结算盈亏、编制财务报告、反映会计主体的财务状况和经营成果，及时向有关方面提供有用的会计信息。会计分期为会计工作划分出一个个具体的时间范围。由于会计分期，产生了当期与其他期间的差别，从而出现权责发生制和收付实现制的区别，进而出现了应收、应付、递延、预提、待摊等会计方法。

最常见的会计期间是一年，以一年确定的会计期间称为会计年度，按年度编制的财务会计报表称为年报。在我国，会计年度自公历每年的1月1日至12月31日。会计中期是指短于一个完整会计年度的报告期间，包括半年度、季度和月份。

我国《企业会计准则——基本准则》第七条规定：“会计核算应当划分会计期间，分期结算账目和编制会计报告。会计期间分为年度和中期。中期是指短于一个完整的会计年度的报告期间。”

（四）货币计量

货币计量是指在会计核算中应采用货币为统一计量单位，记录和反映会计主体的生产经营活动和财务状况等会计信息。会计是对企业财务状况和经营成果全面系统的反映，需要一个统一的量度，而货币是商品交易中的一般等价物，于是选择了货币对经济业务进行计量。在企业会计核算中，日常用来登记账簿和编制会计报表的货币，称为记账本位币。我国《企业会计准则——基本准则》第八条规定：“企业应当以货币计量。”《企业会计准则——外币折算》规定：“企业通常应选择人民币作为记账本位币。业务收支以人民币以外的货币为主的企业，也可以选定某种外币作为记账本位币，但编制的财务报表应当折算为人民币反映。”

货币计量假设包含两层含义：①货币是衡量价值量的共同尺度，所以会计核算一定要以货币为计量单位，而且应采用统一的货币计量。②既然用货币作为计量单位，就隐含着—个币值稳定的假设，即假定货币本身的价值稳定不变，在核算过程中对货币购买力的波动不予考虑。物价变动时，除国家另有法规制度规定者外，不得调整其账面价值。

会计的四个假设是相互依存、相互补充的关系。会计主体确定了会计核算的空间范围，持续经营确定了会计核算的时间范围，而会计分期又是经营期间的具体化，货币计量则为会计核算提供了必要的计量手段。它们共同构成了企业单位开展会计工作、组织会计核算的前提条件和理论基础。

二、会计信息质量要求

会计信息质量要求是为了保证企业财务报告中所提供的会计信息质量而提出的，是使财务会计报告所提供会计信息对投资者等信息使用者决策有益应具有的基本特征，包括可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性八项原则。