

普通高等教育会计学专业系列教材

会计学基础

王福胜 主编



 机械工业出版社
CHINA MACHINE PRESS



普通高等教育会计学专业系列教材

会计学基础

主 编 王福胜

副主编 李 瑛

参 编 韩东平 高艳茹 常 颖 王培欣



机械工业出版社

本书重点阐述了会计核算的基本理论和基本方法。内容包括会计核算的基本前提、会计原则、会计要素理论、复式记账原理及方法、企业主要经济业务及其核算原理、账户及其分类、会计凭证、会计账簿、财产清查、会计核算形式、会计报表及其编制原理等。本书可作为普通高等院校财经类专业学生教材,也可作为会计专业自学考试,夜大、电大以及函授等成人教育教材,还可作为企业财会工作者系统掌握会计理论及实务的参考用书。

图书在版编目(CIP)数据

会计学基础/王福胜主编. —北京:机械工业出版社, 2004.1

(普通高等教育会计学专业系列教材)

ISBN 7-111-13293-9

I. 会... II. 王... III. 会计学—高等学校—教材 IV. F230

中国版本图书馆CIP数据核字(2003)第099412号

机械工业出版社(北京市百万庄大街22号 邮政编码100037)

策划编辑:曹俊玲

责任编辑:张敬柱 版式设计:霍永明 责任校对:张媛

封面设计:陈沛 责任印制:路琳

北京机工印刷厂印刷·新华书店北京发行所发行

2004年1月第1版第1次印刷

1000mm×1400mm B5·8.375印张·325千字

定价:21.00元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页,由本社发行部调换

本社购书热线电话(010) 68993821、88379646

封面无防伪标均为盗版

编者的话

会计学科是工商管理一级学科之下的二级学科。就目前国内会计学科发展来看,分为财经院校和理工科院校两大阵营。会计学专业博士点和教育部确定的会计学重点学科主要分布在厦门大学、上海财经大学、东北财经大学、中国人民大学等财经类院校或综合性大学。理工科院校和一些综合性大学创办会计学专业是在1985年以后,这些院校绝大部分是国内名牌大学,有明显的优势,诸如踏实严谨的校风和学风,雄厚的理工科基础,所在学校的名牌效应,其他学科的配套支持,频繁的国际学术交流与合作,吸引和培养人才的便利条件,以及高起点、高标准和国际化的学科发展思路等。事实上,理工科院校的会计学科近几年的确有了长足的发展,即使是国内一流财经院校的会计学科也已经感觉到来自理工科阵营的强有力的竞争压力。哈尔滨工业大学是在理工科院校中最早建立会计专业的院校之一,目前是中国会计学会的会员单位,中国会计教授会和中国中青年财务成本研究会的理事单位,在本科教育、会计电算化、成本管理前沿理论研究等方面在国内处于领先地位,综合实力目前处于理工科院校前列。哈尔滨工业大学会计学专业多年来逐步形成了“以理工为依托,注重多学科交叉和实践技能培养”的专业特色,创办以来向社会输送了大批高质量的会计专业人才。哈尔滨工业大学自创办会计学专业以来一直致力于专业课程体系和教材体系的建设,目前正在编写的这套会计学专业系列教材是在校内反复多次使用的讲义基础上,不断完善,经进一步锤炼、升华,组织哈尔滨工业大学会计系有丰富教学经验和实验经验的教师编写的,是我们多年教学实践的结晶。

本套系列教材基本包括了会计学专业全部主干课程,有《会计学基础》、《中级财务会计》、《成本会计学》、《管理会计学》、《财务管理》、《审计学》,共六本。另外,《会计电算化》教材已由高等教育出版社出版,并列入“十五”国家级规划教材,《高级财务会计学》由于不够成熟,故未列入本次系列教材编写计划。

编者

2003年11月

前 言

“会计学基础”在会计学专业教学计划中是一门专业基础课，它在会计课程体系中起着奠基的作用。我国的会计教育工作者都有一个共同的认识：会计学基础作为会计学专业入门课程，主要是使初学者掌握会计的基本理论、基本方法和基本技能。但在如何确定“基本理论、基本方法和基本技能”的内涵和外延的问题上，却是仁者见仁，智者见智。

我们的观点是：从会计的理论方法体系上说，会计的“基本理论、基本方法和基本技能”不仅包括会计核算的基本理论、基本方法和基本技能，而且应包括会计预测、决策、控制、分析和检查的基本理论、基本方法和基本技能。但从会计课程体系建设上看，以上内容却不宜统统包罗于“会计学基础”课程之中。因为会计课程体系的建立不仅受会计理论方法体系的制约，而且还要考虑教学规律的要求、教学对象的接受能力以及课程之间的分工。无疑《会计学基础》教材如果包罗以上全部内容，不仅不符合循序渐进的教学规律，而且对会计的初学者来说也是难以接受的，与其他课程也难免产生不必要的重复。所以，本教材仍以会计核算的基本理论、基本方法和基本技能为主要内容。

本书的突出特点是注重理论性、基础性、前瞻性和实践性的统一，吸收了会计学理论研究的最新成果，反映了会计改革的最新动态。结构安排上力求反映会计专业的教学规律，符合课堂教学的一般要求。本书是在我校会计学专业过去多年来已出版的几个版本同类教材的基础上编写的，经过十多年教学实践的反复锤炼升华，不断修改完善，在体系、内容、深度和广度上都十分成熟，是我们多年教学实践的结晶。

本书由哈尔滨工业大学管理学院会计系部分教师合作编写，由王福胜教授（博士）担任主编，李瑛副教授担任副主编。具体编写情况为：第一章、第二章和第三章由王福胜编写，第四章和第九章由韩东平编写，第五章、第七章由李瑛编写，第六章由常颖编写，第八章由王培欣编写，第十章由高艳茹编写。

由于编者水平所限，书中难免有不当或失误之处，敬请广大读者批评指正。

编 者

2003年11月

目 录

编者的话

前言

第一章 总论	1
第一节 会计的形成和发展	1
第二节 会计的定义	2
第三节 会计的任务	4
第四节 会计假设	6
第五节 会计核算的一般原则	13
第六节 会计的方法	23
思考题	25
练习题	25
第二章 会计要素	26
第一节 会计要素的含义	26
第二节 资产	27
第三节 负债	31
第四节 所有者权益	34
第五节 收入	38
第六节 费用和成本	45
第七节 利润	47
第八节 企业的资金及其运动	48
思考题	53
第三章 账户和复式记账原理	54
第一节 账户	54
第二节 复式记账原理和借贷记账法	59
第三节 总分类账户和明细分类账户	67
思考题	73
练习题	73
第四章 企业主要经济业务的核算	75
第一节 企业主要经济业务核算的内容	75

第二节 供应过程的核算和采购成本的计算	76
第三节 生产过程的核算和产品生产成本的计算	82
第四节 销售业务、利润及其分配的核算	92
第五节 其他主要经济业务的核算	103
思考题	108
练习题	108
第五章 账户的分类	113
第一节 账户按经济内容分类	113
第二节 账户按用途和结构分类	116
第三节 账户按其他标志分类	126
思考题	126
第六章 会计凭证	127
第一节 会计凭证的意义和种类	127
第二节 原始凭证	128
第三节 记账凭证	133
第四节 会计凭证的传递与保管	141
思考题	143
练习题	143
第七章 会计账簿	145
第一节 账簿及其类别	145
第二节 账簿的设置与登记	147
第三节 对账和结账	155
第四节 错账更正	160
思考题	162
练习题	162
第八章 财产清查	164
第一节 财产清查的含义	164
第二节 财产清查的方法	165
第三节 财产清查结果的处理	171
思考题	174
练习题	174
第九章 会计核算形式	176
第一节 设计和选择会计核算形式的要求	176

第二节 记账凭证核算形式	177
第三节 科目汇总总表核算形式	195
第四节 汇总记账凭证核算形式	200
第五节 多栏式日记账核算形式	222
第六节 日记总账核算形式	223
思考题	227
练习题	228
第十章 会计报表	233
第一节 会计报表概述	233
第二节 资产负债表	237
第三节 利润表	245
第四节 现金流量表	248
思考题	258
练习题	258
参考文献	260

第一章 总 论

第一节 会计的形成和发展

社会是以物质资料的生产为基础的。人类要生存,社会要发展,就必须进行有组织共同生产劳动。当人类进行共同生产劳动并发展到一定程度的时候,人们就要关心为取得劳动成果所耗费的劳动时间,关心劳动成果的分配。正如马克思指出的:“在一切社会状态下,人们对生产生活资料所耗费的劳动时间必然是关心的,虽然在不同的发展阶段上关心的程度不同。”^①早在原始氏族社会,人们对自己的劳动成果及所耗费的劳动时间,就开始了记录、计量活动。公元前4 000多年我国就有“结绳记事”、“刻契记数”^②的记载。这就足以证明这种记录、计量活动的存在和它在当时社会生活中的意义。随着货币的出现,给记录、计量工作增加了新的内容,并从中分离出来一种以货币形式反映社会经济活动的记录、计量方法,即会计方法。

我国是世界文明发达最早的国家之一。会计活动也有悠久的历史。在公元前1 766~公元前1 122年的商朝已经有兼职的官员(史官)从事官厅会计工作。到了西周(公元前1 122~公元前771年)会计得以正式命名,并有了专门从事会计工作的官员。西周时把日常的零星核算称为“计”,把对一定时期经济情况的集中考核称为“会”,有了一套“以参互考日成,以月要考月成,以岁会考岁成”,以“入一出=余材”,以“量入为出”为理财准则的会计核算方法,并在朝廷中设有“大宰”(六卿之首,主抓一年、三年的总会)、“司会”(中大夫级官员,掌管朝廷的会计部门)、“小宰”(中大夫级官员,掌管财政预算和朝廷支出)、“宰夫”(小宰的属员,从事相当于审计的工作)等从事会计工作的官员。可见,在西周时已经有了一个适合当时官厅经济的较为完整的会计系统。到了唐宋,特别是在公元994年定型的,在宋朝流行的“四柱清册”^③式的结算方式的出现,使我国的会计在当时已处于国际领先的地位。从国际范围看,会计同样有悠久的历史。经马克思的考证,早在印度公社(太古共同体)已经有了会计。在

① 《马克思恩格斯全集》第23卷,第88页。

② 见郭道杨编著的《中国会计史稿》(上册),中国财经出版社,1982年版。

③ “四柱清册”的平衡公式为:旧管(期初结存)+新收(本期收入)=开除(本期付出)+实在(期末结存)。

这个自给自足的生产共同体中已经有了十几个脱离农业生产的管理人员,其中一个就是“登记农业账目,登记和记录与此有关的一切事项”^①的记账员,会计已从原来的生产机能的一项附带工作分离为一项独立的职能。西方经济的发展,推动了会计的发展。在14和15世纪,“地中海沿岸的某些城市已经稀疏地出现了资本主义生产的最初萌芽”^②,公元1494年,意大利威尼斯出版了数学家卢卡·巴其阿勒(Luca Pacialo)所著的《算术、几何与比例概要》一书,该书的第一部第九篇第十一卷,载有他的名著“簿记论”。“簿记论”的问世,标志着现代会计的开始,到了19世纪末,英国在产业革命的影响下,产生了适应大生产需要的公司组织,企业的所有权与经营管理权明显分离。为了适应这种经济发展的需要,英国会计学家F.W.皮克斯利(Pixley)、K.R.迪克西(Dicksce)、G.李斯尔(Lisle)等发表了不少“会计学”方面的著作。这些著作突破了以记账、算账为内容的“簿记学”的范围,把会计引向管理,使“会计学”发展成为一门独立的学科。

从以上会计形成和发展的简要过程可以看出,会计是随着社会经济的发展而发展的。经济越发展,会计越重要。正如马克思所说的:“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,比对手工业和农民分散的生产更为必要;对公有生产,比对资本主义生产更为必要。”^③

第二节 会计的定义

从会计的形成、发展过程看,会计在经济管理中占有重要的地位,是经济管理的组成部分。这可以从以下几个方面理解:

一、会计是一种专门的经济核算方法

在社会再生产过程中,每一个经济组织要使其生产、经营得以持续发展,必须要有产出大于投入的效果,即产出的生产、经营成果必须大于生产劳动过程中投入的各种耗费。为此,每一个经济组织都必须对再生产过程中的投入和产出进行比较,进行核算。核算的方法一般有会计核算、统计核算、业务核算方法。会计核算主要是运用货币形式,对再生产过程中的价值形成(含增值)、分配、补偿进行连续、系统、全面地核算,其核算过程与生产经营过程有明显的同步性、一致性,其核算方法也已自成体系。会计作为一种专门的经济核算方法,在经济

① 《马克思恩格斯全集》第23卷,第395页~396页。

② 《马克思恩格斯全集》第24卷,第152页。

③ 《马克思恩格斯全集》第24卷,第152页。

组织的价值管理中起着主导作用。

二、会计是一种经济信息系统

会计核算资料中, 包罗着大量的生产经营活动数据。对这些数据进行一系列的记录、分类、计算、汇总处理后, 就可以形成经济组织内部和外部有用的财务性经济信息。会计所提供的财务性经济信息有很完整的系统性, 既可总括反映生产经营过程中各环节的动态情况, 又可具体反映某一时点的资金分布情况。对经济组织内部来说, 会计信息是经营决策、业绩评价、改善管理的重要依据; 对那些与经济组织有利益关系的外部各方来说, 会计信息是评价该经济组织是否遵纪守法、经营有方的重要资料。可以说, 会计信息是经济管理的一个重要基础, 经济组织的整体管理和专业管理(如计划管理、生产管理、质量管理、劳动管理、物资管理、财务管理等)都需要借助会计信息进行预测、决策分析, 都需要运用会计信息来分析工作的效率和效果, 分析管理的状态和挖掘提高经济效益的潜力。

三、会计是一种专业管理活动

有人认为, 会计作为一种经济核算方法, 作为一种经济信息系统, 只是一种管理手段, 或是一种服务性活动, 本身并不具有管理职能。因而, 会计活动常常被看作是从属性的管理工作, 而不是一种专业管理活动。实际上, 会计所具有的“过程的控制和观念总结”的特征, 说明会计本身就有反映(核算)和监督(控制)的职能, 而不是人们或管理客体强加于它的。所以, 会计是一种专业管理活动。这种专业管理活动, 主要是运用货币的形式, 对经济单位的价值运动进行反映(核算)和监督(控制), 以提高经济效益。这种专业管理, 也可称为“会计管理”。管理的对象是价值运动或资金运动。对商品生产经营的管理, 可以从使用价值和价值两个方面去进行, 而对价值的管理必须通过会计管理来实现。一个经济组织, 如果不能建立起以会计管理为核心的价值管理系统, 就难以正确反映价值的形成、分配、补偿等问题, 更不能准确确定价值的增值。这样的经济组织就不会有好的经济效益, 甚至会解决不了已耗费价值的补偿, 使再生产过程难以持续下去, 直至破产。可见, 会计作为一种专业管理, 在经济组织中有其不容忽视的重要性和必要性。

以上三点, 说明了会计活动所具有的基本特征。在此前提下进行概括, 可对会计下这样一个定义: “会计是一种以提高经济效益为目标, 以货币为主要计量单位, 采用特有的方法体系和工作程序, 对经济单位的价值运动进行反映和监督, 并为经济管理提供有用的财务信息的管理活动”。上述定义表明, 会计是一种以提高经济效益为目标的管理活动; 管理的对象是价值运动(资金运动); 管理的职能侧重于反映(核算)与监督(控制); 管理的形式是提供有用的财务性经济信息; 管理的手段是系统的会计方法体系和工作程序。

正确认识会计，有非常重要的现实意义。企业是相对独立的商品生产者和经营者，需要自主经营、自负盈亏，要有自我发展、自我约束的能力，要投入市场参与竞争。要真正做到这些，关键在于如何实现价值的增值，增强自我积累的能力。在这方面，会计有其独到之处。一方面，会计管理的目标与企业为之奋斗的目标有明显的一致性；另一方面，会计管理通过核算与控制，对资金的投入与产出进行比较、分析，以其充分的、有用的信息来引导人们探索提高积累能力的途径，以便及时调节企业的经营活动。所以，借助会计有利于提高企业的积累能力和竞争能力，也有利于增强企业活力。正确认识会计，重视会计管理，发挥会计的作用，不论对企业还是对国家都是十分必要的。

第三节 会计的任务

会计的任务要由会计自身所具有的职能和经济管理的客观要求来决定。

会计作为一项管理活动，自身就具有反映和监督的职能。会计反映要通过会计核算来实现。核算是根据管理的要求，对每项经济业务进行确认、计量、计算、记录和比较，以反映资金运动的过程和结果，同时，会计核算的资料和所提供的经济信息，又是预测未来经济活动、进行经营决策的重要依据，也是考核、分析经济计划执行情况和进行业绩评价的必备资料。会计监督是按国家规定的制度、法规和企业自身的经济目标，运用会计方法和工作程序，对运动中的资金实行过程控制，并在控制中调节和指导经济活动。

在商品经济条件下，作为经济组织的企业，既要以质地优良、价格合理的商品投入市场，并力争在竞争中取胜，又要努力改善内部管理，以尽可能少的人力、物力、财力去取得尽可能多的经营成果，使企业得以生存和发展。经济管理的这些客观要求，要求会计从自身的职能出发，发挥其在价值管理方面的优势，来完成人们赋予它的任务，所以，会计的任务具体可概括为以下几个方面：

一、正确、及时、完整地记录和反映会计主体的经济活动情况，为经济管理工作提供准确可靠的会计核算资料和有用的经济信息

任何一个企业、事业单位（会计主体），为了有效地进行经济管理，都必须及时掌握经济活动中的具体情况，以便分析管理中的成绩和存在的问题，采取措施，改进工作。会计具有反映和核算的基本职能，其所反映和核算的资金运动过程，与生产经营过程有明显的同步性和一致性。所以，会计的首要任务是要正确、及时、完整地记录和反映会计主体单位的经济活动情况，如各项资产和负债的增减变动、营业收入形成和营业成本的发生、利润的形成和分配等。这样就可以有针对性地为改善经济管理工作提供充分的依据。

二、控制资金运动的全过程，促进增产节约、增收节支，提高资金使用效果

经济单位的资金运动过程就是资金投入、使用、耗费、补偿、增值的过程。为了节约使用资金，提高资金使用效果和增值水平，会计的又一任务是要充分利用其方法体系，对资金运动实行过程控制。要通过制定财务成本计划，确定资金控制标准，利用核算资料及时反映执行过程中脱离标准的偏差，有针对性地采取纠正偏差的措施，保证资金运动能在预定的控制范围内正常地进行。这样，就有利于促进增产节约、增收节支，提高资金使用效果，同时，通过建立以会计管理为核心的资金控制体系，也有利于组织全厂职工和各专业管理部门为提高资金使用效果和盈利水平而协调地工作，把经济组织的管理活动引导到以提高经济效益为中心的轨道上来。

三、监督财经法纪的遵守和执行情况，正确处理国家、单位、个人之间的经济关系

在社会主义条件下，国家要根据国民经济宏观管理的要求，统一制定财经法令、制度和财经纪律。这些法纪从财政、经济方面约束企业、事业单位按宏观管理的要求组织自己的经济活动。企事业单位能否遵守和认真贯彻执行财经法纪是关系到能否执行党和国家的方针、政策，能否维护国家利益，能否保证国民经济协调、稳定、持续发展的重大问题。

企事业单位的资金运动过程，同时也是执行财经法令、制度和财经纪律的过程，对企事业单位遵守和执行财经法纪情况进行监督，是会计的又一重要任务。监督的重点应是国有资产的收发、保管、使用、报废和计价、价值转移等是否按照规定的程序和制度执行，是否能保证国有资产的安全完整；各项资金的收支是否按照计划、预算、制度办理，筹资的渠道和投资的方向是否符合宏观管理的要求；各项营业与非营业收入、支出和成本费用是否合理、合法，成本的计算和盈亏的形成是否真实正确；各种应缴款项和对利润的分配，是否符合政策规定，是否及时解缴和缴足，等等。

对遵守和执行财经法纪情况的监督，实质上是对企事业单位能否正确处理国家、单位、个人之间的经济利益关系的监督。社会主义会计监督的最主要特点是要维护国家利益、保证宏观经济管理有计划地进行。会计监督必须把国家利益放在首位，同时要在保证国家利益的前提下，兼顾单位和个人利益，既要保证宏观的管理和控制，又要注意增强经济单位的活力，调动基层单位的积极性，保证国民经济有计划地健康发展。

四、开展经济预测，参与经济决策，利用会计信息向决策者提供决策备选方案、考核分析预算和财务计划的执行情况

经济组织有了经营自主权之后，为了自身的生存和发展，就必须明确经营目

标,并为实现目标作出周密的行动安排,需要进行预测和决策活动。会计以系统、全面地反映资金运动著称,会计信息系统可积累大量用于经济预测和决策所需要的经济信息,这些信息是反映过去并用以预测未来的重要基础资料,所以,会计应承担开展经济预测、参与经济决策的任务。一方面,应向高层次管理人员和各有关专业部门和职工提供系统的经济信息;另一方面,应直接从事资金、成本、利润等方面的预测工作,并向决策者提供多个决策方案供选择之用,协助决策者作出正确的决策。

一个经济单位经济决策正确与否,会直接影响经济效益的高低,但一项正确的决策如果不能有效地组织实施,也不会起到好的效果。所以,继预测、决策之后,还要根据选定的决策方案来编制执行计划,以统一经济单位全体成员的行动。会计除了要参与经济计划的编制之外,还要承担考核分析财务预算和计划执行情况的任务。通过考核分析,为决策方案的实施提供反馈信息,以保证决策目标的实现。

第四节 会计假设

会计是一个信息系统,它的运行需要一个空间领域和时间范围。这个空间和时间纵横交叉的范围便是会计运行的约束条件或经济环境,在这一环境中,还存在着一些尚未确知的因素,存在着某些还无法完全加以论证的因素。因此,要确立会计理论的基本框架,不得不对会计运行环境中的某些不确定因素作出较为合理的假定。这种假定被称为会计假设或会计核算的基本前提。

在目前情况下,尽管有的基本假设还带有一定的假定性,但是这些假设并不是人们主观臆想的,它们是在商品经济条件下会计活动的基本经验的总结和理论概括,并具有相当普遍的适用性。基本会计假定来自于会计实践又高于会计实践,它已经在相当程度上反映出商品经济中会计实践的最一般规律。不论是在我国还是国外,它都要作为商品经济这一客观环境与条件下开展会计活动的必要前提而存在。

目前公认的会计假设主要有会计主体、持续经营、会计分期和货币计量四项。

一、会计主体

所谓会计主体,就是会计为之服务的一个特定单位。会计主体是会计的第一个基本假定,它起因于经营主体概念。经营主体就是独立的商品生产经营者。独立核算、自负盈亏是推动经营主体具有自我生存、自我改造和自我发展能力的主要因素,这一特征是会计主体赖以形成的条件。在商品经济社会里,会计主体一般是指所有权和经营权相分离的企业或其他经济组织。会计总是在特定的会计主

体立场上对会计的对象进行确认、计量、记录、反映和解释的。所以,凡是会计主体都有必要成为独立于或相对独立于它的所有者之外的会计核算单位。如果这种单位是企业,那么,它之所以成为一个主体,是由于它作为一个独立的或相对独立的商品生产经营者,必须独立地核算其盈亏。如果这种单位不是企业,甚至不属于经济组织,然而只要是要求这种单位独立核算自己的财务活动并考核其经济效益,它同样也会成为一个会计主体。我们知道,在人类社会发展的早期,由于商品经济尚不发达,会计只是用于记录统治阶级中的少数个人或官厅的财产和日常收支的活动。会计记录主要服务于财产的所有者,如奴隶主、庄园主或封建统治者的需要,在这种条件下,自然显示不出会计主体的特点和必要性。直到中世纪初期,由于地中海沿岸各国商业和海外贸易的兴盛,引起并促进了商品生产和交换的高度发展,出现了以盈利为目的的经营组织。中世纪的经营组织一开始还主要是独资和合伙企业。合伙企业的出现,客观上要求会计上必须将企业作为独立于合伙人之外的经营实体,来反映它的财产、产权和经营成果。否则,企业的经济活动同它的所有者的个人收支混淆在一起,势必难以在账簿上公平合理地处理各个合伙人的权益。

其实,只要商品经济发展以及在商品生产中出现竞争,即使是独资经营企业,为了考核自己的盈亏,企业的所有者也会要求对它实行独立核算,从而与所有者的其他投资活动和私人收支区分开来。这是因为,从根本上说,将企业作为会计主体来进行核算,反映了商品生产经营者正确计算并严格考核盈亏的要求。这一要求是涉及商品生产经营者在市场竞争中,在价值规律作用下,优胜劣汰、生死存亡的问题。如果进一步从记录财产和收支的角度来看,所有者的财产一旦投入某个经营组织,并按照该企业的经营要求加以运用,就应在企业账簿上独立地记载,严格排除那些与企业的生产经营无关而属于业主本人的财产、收支或其他经济往来。这就是说,企业的会计工作只能限定在企业范围,只对企业的经营活动而展开。

会计主体假设更重要的要求在于,独立核算会计主体的经营盈亏。因为,按会计主体记录自己的财产、收支和经济往来,只不过是最终考核其盈亏和其他经济效益创造必要的条件。这就要求企业——会计主体的典型代表,具有经营上的独立性或相对独立性。反过来说,会计主体的明朗化又要以企业经营的独立性发展为前提。在独资或合伙企业中,独立会计主体的概念只是在“假定”的意义上被认识和应用。随着商品经济的高度发展,股份有限公司经营组织的大量出现,企业的所有权和经营权出现了明显的分离,在这种情况下,会计主体假定才具有了更加明确的实际意义。企业在经营上越是具有独立性,或者对企业越是需要加强权、责、利的考核,就越是需要强调会计主体假设,以便强化像“企业”或“公司”这些所有权和经营权可以适当分离的经营形式。在商品经济条件下,

会计要以每个会计主体在经营过程中的价值运动为其对象,按照各个经济实体组织独立的会计信息,这正是“会计主体”假设的核心涵义。可见,会计主体假设首先明确并规定了现代会计活动的空间范围与界限。

当然,会计主体的具体界限的大小在不同情况下可能极不相同。在国外,不少跨行业或区域的跨国公司或垄断财团的生产规模或联营范围已大到了惊人的地步。西方国家的会计实务中,编制合并财务报表的方法和理论也随之发展。合并报表会计的主体范围已远远超出了单个的独立经营企业,而扩大到包括母公司和众多子公司在内的整个经济主体。目前在我国的经济生活中,也存在许多跨地区、跨行业的农、工、商一体化,科、工、贸一体化的联营企业,以及从中央到地方或跨地区的行业总公司。这些大型的经济联合体或行业总公司,它们的下属企业或子公司遍布全国各地。而且它们的技术装备、地理条件、原料供应、市场环境以及经营管理水平都有较大差别。上述大企业的出现,为会计工作提出了新的课题,会计主体假设必须充实新的内涵,以便解决企业与企业之间、企业与内部组织之间的会计主体划分问题。例如,规模较大的公司必须解决大公司与分支机构谁为会计主体的问题。是各自均为会计主体,还是只有总公司才是会计主体,如果都是,那么应如何处理二者的核算关系。

为了解决这些问题,会计主体范围势必超出单个的独立经营企业,而扩大为包括众多独立核算单位在内的整个经济实体,从而形成一个大会计主体包含许多小会计主体的格局。

可见,会计主体既可以从企业向上扩展,如扩大到专业公司,也可以向下延伸,如企业设置的一些分厂、销售部门、福利部门等,它们在性质上与企业内部的基本车间或辅助车间是有区别的。因此,只要它们有独立的资金、具有自己的收入和支出,从而需要独立核算盈亏或经营成果及编制独立的会计报表,它们就能够成为一个会计主体。另外,我们在上面的论述中主要针对经营企业,其实,会计的应用范围还包括机关、事业单位或社会团体等。在这些非经营单位中,凡是具有独立的资金,需要独立核算其收支的单位,都可以作为会计主体进行会计处理。

需要指出的是,会计主体不一定是法律主体,独资和合伙企业不是法人,但它属于会计主体;同样,一个母公司和它的子公司可能都是独立的法人,但会计在编制合并财务报表时,往往把它们视为一个统一的会计主体。

二、持续经营

持续经营假设是指会计主体不是一次性的经营,也不是随时准备关闭、停业、清理,或有一个预定的经营期限,而是要持续永久地经营下去。有了持续经营假设,会计处理的最重要一环,即各项资产的计价问题便可迎刃而解;否则,各项资产的计价就难以进行,要说明企业的财务状况的优劣就会有困难。因为有

了持续经营的假设,各项资产就可以按其取得成本计价;如果没有这个假设,企业资产是按照取得成本计价还是按清理价格(即变卖价格)计价就成问题了。持续经营假设也是随着经济的发展而产生的,随着人们对它认识的逐步提高而提炼出来的。

当然,在商品经济社会里,由于价值规律和其他经济规律的作用,由于竞争而出现优胜劣汰,以及一系列其他复杂因素的影响,企业破产、倒闭、兼并等情况的出现也是难免的。因此,就个别企业而言,同时存在着生产经营的持续和停业两种可能性。但是,就大多数企业来说,只要没有证据证明它即将停止营业,就必须假定其具有经营的连续性,它的生产与经营活动将无限期地存在下去。在这个意义上说,“持续经营”确有一定的假定性,但它同样是会计上必不可少和有科学根据的基本假定,现代会计活动必须以此为重要前提。任何企业或会计主体,在其最终停业之前,都要视为持续经营的企业或主体进行会计处理。

持续经营假定的主要目的在于解决资产计价和费用分配等问题。以固定资产计价为例,在实际工作中,不同时间取得的同一种固定资产,其原始价值可能有所不同,在账务上应如何处理,在会计报表中应如何反映,必须作出合乎逻辑的统一规定。由于假定企业是持续经营的,各种固定资产在企业持续经营过程中将供长期使用,因而企业的各项固定资产均可按各该固定资产购建时的原始价值入账,并在会计报表上加以陈报。一项固定资产一旦按其取得成本入账,即使日后其市价发生变化,也无需重新估价。这是因为,企业拥有固定资产的目的是持续地使用它,而不是为了出售它,因此一般并不按变卖价格进行计价,而是按原始价值反映其在整个使用期间的价值转移和补偿,以确定企业盈亏。就费用的分配来说,由于假定企业是持续经营的,所以某项费用的发生如果不仅与本期的收益有关,而且与以后几期的收益都有关,那么该项费用就应在有关受益期之间采用长期一贯的原则合理地进行分配,以免影响各该受益期的财务成果。

三、会计分期

会计分期假定是指在会计上对会计主体持续不断的经济活动过程,人为地划分为若干相等的时间段,并按该时间段定期进行会计反映的一种约定。

从理论上讲,企业最终的经营成果和财务状况只有在各该企业停止经营以后,才能完全地确定下来。但是,作为企业生产经营重要信息系统的会计,绝不能等到企业完成它的预定任务或结束其经营活动的时候才来反映和控制经营活动。这是因为:第一,人们无法预料企业将在何时停止营业;第二,即使可以预知企业停业的时间,如果到那时才去确定该企业的财务状况和财务成果,会计就无法作为一个重要的经济信息系统发挥作用。因此,会计上肯定了持续经营假