

管理型财会人才培养系列教材



基础会计

(第二版)

陈 引 主编



科学出版社



管理型财会人才培养系列教材

基础会计

(第二版)

陈引主编

科学出版社

北京

内容简介

“基础会计”是会计学学科的启蒙课程。编者作为会计专业基础课程的一线教师和具有丰富会计实务经验的专业人士,基于当今快速变化的经济形势,在每一章节开始,均以真实世界中发生的案例作为引子,来展开对会计理论与方法的介绍与探讨。本书共分两部分,其中前半部分介绍基础理论和基本核算,包括第一章至第六章,后半部分则是涉及实际工作核算流程的实务介绍,包括第七章至第十章。为了提高学生的理解能力,在每一章均编排有理论内容、总结图、思考题等项目。以便于学生做对应的梳理和总结,并引发学生思考。

本书既适合作为大学本科、专科会计专业学生的教材,也适合作为经济工作者在岗培训、会计后续教育以及自学者的参考教材。

图书在版编目(CIP)数据

基础会计 /陈引主编. —2版. —北京:科学出版社,2016.1
管理型财会人才培养系列教材

ISBN 978-7-03-046886-4

I. ①基… II. ①陈… 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(2016)第 004161 号

责任编辑:张 宁 / 责任校对:葛小双
责任印制:霍 兵 / 封面设计:蓝正设计

科学出版社 出版

北京东黄城根北街 16 号

邮政编码:100717

<http://www.sciencep.com>

三河市骏杰印刷有限公司 印刷

科学出版社发行各地新华书店经销

*

2011 年 3 月第 一 版 开本:787×1092 1/16

2016 年 1 月第 二 版 印张:17 1/2

2016 年 1 月第三次印刷 字数:409 000

定价:39.00 元

(如有印装质量问题,我社负责调换)

《管理型财会人才培养系列教材》编委会

主任委员 许永斌

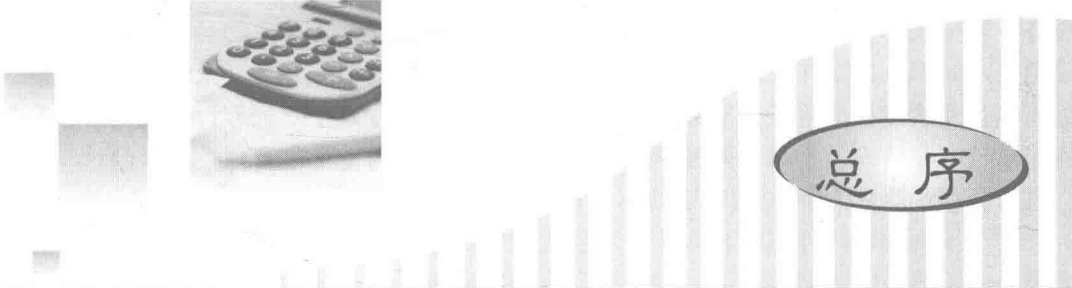
副主任委员 朱朝晖 裘益政

委员 (按照姓氏笔画排序)

王宝庆 朱朝晖 刘海生 许永斌 吴 晖

张宜霞 张陶勇 陈 引 罗金明 竺素娥

裘益政 樊晓琪



总序

近年来,由于受经济的全球化、信息技术的突飞猛进、企业集团和跨国企业的涌现、企业间竞争的白热化、企业利益相关者的多样化等因素的影响,我国会计所处的社会经济环境发生了很大变化。传统的提供会计信息、维护财经法纪的核算监督型财会部门已经不能满足现代企业的发展需要。财会部门必须实现由核算监督型向经营管理型的角色转型,这要求企业除了要有一批能胜任日常核算和监督工作的操作应用型财会人员外,还应具备一支既能熟练从事和组织会计工作,又能充分利用会计信息参与企业经营管理的、视野开阔的高素质管理型财会人才队伍。

目前,我国高等院校会计专业教育呈现多样化的喜人局面,不同层次高等院校的会计本科专业分类培养研究型和应用型等不同类型的会计人才,其中,大多数高校会计专业将培养目标定位为面向企事业单位的应用型会计人才。我们认为,为适应现代会计环境变化和企业会计机构从核算监督型向经营管理型转型的需要,应用型会计人才还应该继续细分为操作应用型和管理应用型。办学水平较高、学科积淀深厚的高校可将会计本科专业人才培养目标定位为管理应用型财会人才。所谓管理型财会人才,是指掌握系统的会计理论和丰富的管理知识、熟悉国际惯例、具有国际视野和战略思维的复合型财会专门人才。这些人才能够在日益复杂、不断变化的经营环境中胜任财会工作,具备成为未来企业管理团队中财会专家的潜力。管理型财会人才除应具备一个高级人才应有的思想道德素质、文化素质、科学素质和身心素质外,还应该具备以下职业能力:①对宏观形势的理解能力,即理解社会主义市场经济内涵、及时把握经济发展脉搏的能力,能预见环境变化对会计工作造成的影响;②良好的职业道德,即具有强烈的社会责任感,严谨的职业态度,遵纪守法、诚实守信的精神;③会计信息加工和应用能力,即使用信息系统进行会计的确认、计量、记录、报告、分析、评价的能力;④制度设计能力,包括进行会计制度设计、内部控制制度设计、责任制度设计、预算编制、薪酬制度设计、股权结构设计的能力;⑤战略执行能力,包括预算执行与控制、资本结构设计、股息政策选择的能力;⑥价值创造能力,包括资本运作、税务筹划、资源配置与考核等能力;⑦风险规避能力,包括随时捕捉危机信号、及时采取对策的能力;⑧组织协调能力,包括财会工作的组织领导、沟通协调等能力。

高等学校会计专业管理应用型财会人才培养目标符合国际会计师联合会 2003 年发布的《成为胜任的职业会计师》和中国注册会计师协会 2007 年发布的《中国注册会计师胜任能力指南》的相关要求,即具备胜任能力的职业会计师除应掌握会计、审计、财务、税务、相关法律等传统的专业知识外,还要掌握企业运营及其环境的经济和管理知识、信息技术知识,以及相关的智力技能、技术和应用技能、个人技能、人际和沟通技能、组织和企业管理技能等五类职业技能。同时,管理型财会人才的培养目标也符合教育部高等学校工商管理类学科专业教学指导委员会最新推出的《工商管理类学科会计专业与财务管理专业育人指南》(以下简称《育人指南》)要求。

浙江工商大学管理型财会人才培养模式创新实验区是教育部和财政部确定的首批国家级人才培养模式创新实验区,会计学专业是国家级特色专业和国家专业综合改革试点专业,学校在围绕管理应用型财会人才的培养开展人才培养模式改革,并在教学内容体系改革方面进行了一些有益的实践探索。在此基础上,会计学专业教师编撰了这套《管理型财会人才培养系列教材》,包括《基础会计》、《中级财务会计》、《成本会计》、《管理会计》、《高级财务会计》、《审计学》、《会计信息系统》、《财务报告分析》、《财务管理》、《会计学》、《会计综合实验》和《财务报告分析》共 12 本核心课程教材。这套教材具有以下特点:

第一,突出了管理型财会人才的培养特色。教材的每位主编都具有开阔的会计教育视野,综合考虑当前我国社会主义市场经济环境,结合相关的经济学、管理学和经济法学等理论,借鉴国际惯例,站在企业整体的高度阐述会计的基本理论、基本知识和基本方法,以期达到培养管理型财会人才的目的。

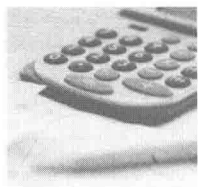
第二,符合教指委《育人指南》的要求。新的《育人指南》强调会计学本科人才培养的复合型、外向型和创新型特征,管理型财会人才培养目标是《育人指南》中会计人才培养目标的具体体现之一。因此,教材内容在突出管理型财会人才培养特色的同时,也充分体现了《育人指南》的要求,这也为教材在全国同类高校中推广使用奠定了基础。

第三,方便教师教学,便于学生学习。除了在教材的编写上,按章节提供学习目标、案例、知识应用、进一步阅读书目及法规、思考题等外,教材中的每一章还设置多处二维码,通过手机、平板电脑等移动终端扫描二维码,即可链接相关资源,从而将纸质教材与网络资源有机结合,有利于提升学习效果,为教师组织教学、学生自主学习提供便利。

我们相信,本套教材的出版,一定会对我国会计高等教育的多样化发展产生积极的推动作用。当然,限于作者水平,教材中难免存在疏漏和不足之处,恳请广大读者批评指正。

《管理型财会人才培养系列教材》编委会

2016 年 1 月



前言

“基础会计”是会计学学科的基本课程，也是会计学专业学生的启蒙课程。会计专业学生能否对会计专业产生浓厚兴趣、形成正确的专业理念，往往取决于启蒙课程的启迪。编者作为会计专业基础课程的教师，一直是以主题鲜明、多样性与开放性并存的态度进行写作的，所以，我们过去所编写的教材深受会计初学者喜爱。在本书的编著过程中，我们继续坚持这样的态度，将会计基本理论、最新会计准则的变化、初学者的学习特点，与真实世界联系起来。因此，本书具有以下特点。

(1) 理论与实践相结合。在经济快速发展的当今世界，工商企业或公司的会计环境已发生了巨大的改变，过去著名的公司已经倒闭或者退市，如美国的“安然”、中国的“蓝田股份”；过去默默无闻的互联网交易平台公司，已成为纽约证券交易所 2014 年最大的 IPO 项目，如阿里巴巴。与此同时，中国 2007 年实施的《企业会计准则》已经历了多项修订。为此，在本书中我们更加注重以通俗易懂的方式，将会计基础理论与《企业会计准则》体系内容动态变化相结合来进行分析与解释。例如，在每一章开始，我们均采用真实世界中发生的案例作为引子，来展开对会计理论与方法的介绍与探讨，以使初学者既能了解新企业会计准则体系的基本内容，又能循序渐进地掌握会计的基本知识和基本的核算方法，为后续会计专业知识的学习打下坚实的基础。

(2) 结构与内容简洁，主线清晰，图文并茂。首先，本书的结构分为两部分，前半部分介绍基础理论和基本核算，包括第一章至第六章。其中，第一章、第二章是基础理论及复式记账法的介绍；第三章、第四章是以简易财务报告为中心的，以商品流通业企业、制造业企业为例的复式记账方法的运用介绍；第五章则是对第三章、第四章内容的补充；第六章是将分散使用的账户进行进一步的分类，将账户设置提升到理论总结的层次。后半部分则涉及实际工作核算流程的实务介绍，包括第七章至第十章，第十章通过账户处理程序又对前四章会计核算流程进行总结。其次，考虑到现代学生的特点，结合编者多年的教学经验，本书采用了许多图文解释。最后，为了提高学生的知识理解运用能力，每一章内容均编排有理论内容、总结图、思考题等项目，让学生在学习完每一章内容后通过结构图可做对应的梳理和总结，并引导学生进行思考。

(3) 教辅资料全面，适用群体广泛。参与本书内容编排和撰写的教师，不仅是多年来从事“基础会计”教学的一线教师，而且具有丰富的会计实务经验，因此可以认为本书

是对多年教学与工作经验的总结。编者还编写了与本书配套的《基础会计习题集》(已由立信会计出版社出版),并为教材配备了教学课件,需要的老师可与出版社联系。

本书主编为陈引教授,负责全书提纲的拟订以及全书定稿前的修改、总纂;徐金仙、胡霞副教授参与编撰与修改。本书各章执笔人如下:第一章、第七章、第十章由陈引执笔;第二章、第八章、第九章由胡霞执笔;第三章、第四章、第五章及第六章由徐金仙执笔。本书在编写过程中不仅得到了会计专家、教授、博士的大力支持,还得到了学院其他同仁的帮助,在此深表感谢。

由于编写时间仓促,本书可能存在某些不足或疏漏,恳请读者批评指正。

编者

2015年12月1日于杭州

目录



第一章 绪论	1
特写故事：财务报告的意义	1
第一节 会计与财务报告数据	2
第二节 会计的制度基础	13
第三节 会计机构与组织基础	21
第四节 会计学科体系	29
第二章 会计要素与复式记账	33
特写故事：淘宝网与会计要素	33
第一节 会计要素与会计等式	34
第二节 会计科目与账户	46
第三节 复式记账法	54
第三章 商品流通业企业的会计循环	70
特写故事：耐人寻味的商业巨人	70
第一节 会计核算的基础与商品流通业企业的主要业务	71
第二节 商品流通业企业的账户设置和会计核算	73
第四章 制造业企业的会计循环	82
特写故事：企业收入和利润一样吗？	82
第一节 制造业企业的主要业务	83
第二节 资金筹集的核算	85
第三节 生产资料购置的核算	87
第四节 原材料购置的核算	90
第五节 生产过程业务的核算	95
第六节 销售过程业务的核算	103
第七节 财务成果及其分配业务的核算	110
第八节 制造业企业会计核算流程	115
第五章 存货与财产清查	118
特写故事：存货核算的意义	118
第一节 存货概述	119
第二节 存货的盘存制度	121
第三节 存货取得成本的确定	122
第四节 存货发出成本的确定	124

第五节 财产清查	129
第六章 账户的分类	141
特写故事：账户与报表之间关系的困惑	141
第一节 账户分类的意义和标志	141
第二节 账户按经济内容分类	142
第三节 账户按用途和结构分类	146
第四节 账户按提供指标的详细程度分类	155
第五节 账户按与会计报表的关系分类	156
第七章 会计凭证	160
特写故事：会计凭证关乎信息真实	160
第一节 会计凭证的概念及意义	161
第二节 原始凭证	162
第三节 记账凭证	174
第四节 会计凭证档案的管理	180
第八章 会计账簿	184
特写故事：《红楼梦》与会计账簿	184
第一节 账簿的意义和种类	184
第二节 账簿的设置与登记	187
第三节 记账技术与错账的更正方法	203
第四节 账簿的启用、更换与保管	211
第九章 财务会计报告	214
特写故事：会计报表的前世与今生	214
第一节 财务会计报告概述	215
第二节 实务中的利润表	220
第三节 实务中的资产负债表	225
第四节 实务中的其他报表	232
第十章 企业会计循环和账务处理程序	241
特写故事：账务处理程序的选择：应以实用为基础	241
第一节 企业会计循环	242
第二节 账务处理程序	249
参考文献	269

第一章 绪论

特写故事

财务报告的意义

下面的话摘自于上海证券交易所《对山东博汇纸业股份有限公司及有关责任人予以公开谴责的决定》：“定期报告尤其是年度报告是上市公司对其在整个报告期内的生产经营、财务状况、投资发展、治理内控等情况的总结分析，是投资者获取公司信息的重要来源，也是投资者作出投资决策的重要依据。因此，上市公司应当认识到报告编制与披露的严肃性，严格按照规定及时披露。山东博汇纸业未在规定时间内披露年报、季报的行为打乱了投资者全面获取上市公司年度和季度信息的预期，严重损害了投资者的知情权，造成了不良市场影响，严重违反了《上海证券交易所股票上市规则》（以下简称《股票上市规则》）第2.1条、第6.1条的有关规定……”^①从上述措词强烈的决定中可以看出，财务会计报告对于资本市场中投资者作出理性的决策具有多么重要的意义。

财务报告对企业管理者了解企业经营状况、评估工作业绩、提升管理水平，也具有不可替代的作用。对于国家来说，企业是整个经济结构中的最小单位，企业财务数据是国家大数据处理的基础，企业财务报告信息的真实可靠，将直接关系到后续大数据的客观性与真实性。也就是说，若企业数据不真实、不可靠，将从源头上导致国民经济数据不可靠，而基于不可靠信息资源作出的决策，必将给国家宏观计划的制订，包括财政、货币政策的制定带来偏差，严重的话，将给国家经济发展带来灾难性的后果。

事实上，财务报告信息还是一个关乎诚信的问题。自2008年以来，我们不难在报纸杂志上看到很多财务报告信息造假、会计舞弊的新闻，在国外有美国安然公司、施乐公司；国内有银广厦、蓝田股份这类公司，它们财务报告信息披露的不真实，都曾给投资者和国家经济，乃至世界经济造成了难以弥补的损失。曾几何时，会计信息造假等负面新闻已严重地影响到人们对财务报告真实性的怀疑，继而影响到人们对财务报告提供方企业、编制财务报告的会计师、审计财务报告的审计师及产品质量的信任，以及投资者

^① 山东博汇纸业股份有限公司董事会：《山东博汇纸业股份有限公司关于公司及相关人员受到上海证券交易所纪律处分、监管关注的公告》，<http://www.sse.com.cn>，2014年7月2日。

对市场的信心。而投资者若缺乏信息,就会减少投资,最终会影响国民经济的健康发展。由此可见,真实、可靠的财务报告信息对个人、企业及国家均具有重要的意义。

本章从财务报告信息质量开始,让大家了解以财务报告为核心的财务会计的起源、概念、意义及学科体系等基本理论与基础知识。

第一节 会计与财务报告数据

一、会计与我们的生活

如前所述,财务报告作为会计信息的重要载体,对人们投资决策的制定产生着重要的影响,财务报告提供的数据通常包括反映企业财务状况与经营成果的数据、现金流量的数据、对企业重大事项作出补充说明的相关信息。这些信息则是会计工作人员在一定的法律、规范、制度的指导下,用基本一致的标准来计量各单位的经济效益,是投资者、债权人合理作出决策的有效依据。

在有效数据的基础之上建立政府监管,使管理者知道自己的经营业绩,这是促进社会经济稳定公平发展的前提。

企业的会计人员是指将企业纷繁复杂的经济数据进行加工、整理、提炼并对外报送的人员,会计人员基于企业资金来源(如投资者自有资金投入、借入资金投入,以及通过企业经营获取的收入减去费用后所获得的利润的留存)、企业资金运用(如购置厂房设备、原材料等)的平衡关系,构造企业的资产负债表、利润表及现金流量表等会计报表的信息、所有者权益变动的信息,为信息使用者提供对企业管理、对投资决策有用的信息。由于信息并非是零散、无序的,而加工连续、系统、全面的信息需要一整套的专门的方法,于是,提供信息的会计人员就成了专业技术人员。

根据宏观经济学经济收入循环理论,参与经济收入循环的基本成员除了企业,还有家庭。对家庭来说,会计的思想,让家庭这个个体了解自己的收支存,更好地安排各项支出与收入,做好预算与年终决算,提高理财效益,提升家庭的经济基础与对抗经济风险的能力。而家庭是由数个人所组成的,对个人来说,运用会计的原理,结合自身的收入,合理借债、投资、消费,可以满足自身更多的需求。例如,个人可以根据支出来考虑收入;也可以根据自己实际情况通过跳槽等适当方式,提高自己的收入。于是,作为现代经济社会的一员,有必要从比较专业的角度去看待家庭及个人的资产、负债、盈余和亏损。而后者是指每年收入减去开销以后的差额,这个数据若是正数代表盈余,若是负数则为亏损。且,用专业的语言表达就是:家庭、个人的资产负债表是否平衡,家里的负债是否过多,家庭的盈余是否有所增值,变得越来越重要。

事实上,上述信息提供,并非古来有之,而是随着人类文明、经济发展与管理的需求慢慢地发展与成熟起来的,会计产生与发展的历史,即印证了这个过程。

二、会计简史与财务报告数据

那么,会计到底是什么?是记录、记账、核算、报告、披露信息,抑或是企业管理的重要组成部分?事实上,关于会计与会计工作的认识是一个历史变迁的、连续的过程,即会计本身具有专门的方法体系,并已经过了几千年的发展和演变,而且其发展与进步还尚未止尽。会计简史已足以证明此事。

(一) 古代会计与财务报告数据

会计发展分为三个阶段,古代会计、近代会计及现代会计。

其中,第一阶段是被称为古代会计发展的阶段,该阶段始于原始社会,止于13~14世纪。在古代会计发展阶段中,会计的起源与人类记录活动的起源有着必然的联系。在原始氏族社会中,当生产力水平仅限于当天狩猎或劳作收入仅供所有成员当日消费的情形下,没有记录剩余物品的需要;随着生产力水平的提高,有了剩余产品,人们开始关心剩余产品的分配与交换,随之有了记录的必要。这种记录可以采用“结绳记事”,或在各种石块或龟背上刻字,或在草质载体上记录等方式,其记录的对象是剩余物资的数量及内容。

世界文明古国,如中国、古埃及、古巴比伦及古印度都曾留下了不少的历史记录,并已出现了一些记录人员的职位,如古印度太古共同体中曾经出现过记账员。在两千多年前的中国奴隶主王朝——周朝,奴隶主曾设置“司会”一职,负责对每月生活物资的记录与汇总事宜,并进行财物的管理。古籍《周礼·天官·司会》中曾对“会计”一词作以下的描述:“掌国之官府、郊野、县都之百物财用。凡在书契版图者之贰,以逆群吏之治,而听其会计。”

由于社会经济发展的不平衡,古埃及、古巴比伦及古印度开始没落,而当时的中国经济发展却一直走在世界的前列。在中国的春秋战国时期,已经出现以金银为交易媒介的货币,到了宋代,商品经济更为发展,出现了纸币——“交子”作为交易媒介,当时的商家已开始运用“四柱清册”的记账方式,用“旧管+新收-开除=实在”的运算方式记录货币或财产的期初余额、本期增加金额、本期减少金额及期末余额。由此可见,最初意义的会计只是一种简单的记录及计量的活动,古代会计发展阶段的特征是:会计作为生产的附带部分,会计的职能与生产管理职能无法分开,尚未形成完整的会计核算的方法体系。

古代会计发展阶段的财务报告的主要内容是某一项经济事项尤其是现金的增加、减少与余额,其公式为

期初余额+本期增加-本期减少=期末余额

(二) 近代会计与财务报告数据

到了13世纪,世界经济发展的重心已转移到欧洲。那时,意大利城邦国家依托海上贸易,发展城市商业和手工业,经济空前繁荣,随着航海事业与手工作坊规模的扩大,原先只对现金及往来款项进行流水记录的方式已不能满足投资者对资金来龙去脉或资金流动的整体过程的了解需要,从而出现了一种全新的记账方法——复式记账法。1494年意大利数学家卢卡·巴其阿勒(Luca Pacioli)在《算术、几何比及比例概要》一书中,系统地介绍了复式记账法,从此,这种记账方法迅速传播到世界各地,至今仍广为使用。

在此之前,会计只是对现金及往来款项的记录,在这种记录方式下,投资者只有在企业中亲力亲为,才能对企业的现金流动进行有效的监督,而一旦投资者没有办法亲自操作,就很难保证企业财产的安全。因此,复式记账法的出现,使投资者间接管理企业的资金周转成为可能。

可以这样认为,复式记账法是人类文明在会计技术上的一种绝妙的创造。并且自 1494 年以来,会计中的簿记技术一直没有被其他技术替代过,即便是 1934 年美国国会宣布成立证券交易委员会,也只是寻找一种更为规范的途径,丰富原会计记账方法的内容、规范会计工作,而并非是创造一种新的信息处理系统。

到了 18~19 世纪,英国开始进行工业革命。由于工业革命的基础是资本的原始积累,英国最初的资本积累是通过掠夺殖民地及广大农民的土地来进行的,当这种暴力的、不道德的资本原始积累遭到被掠夺者的反抗时,更为文明的、募集式的资本积累方式即应运而生,最早的股份制企业就出现在英国。股份制企业的出现,造就了所有权与经营权分离的现实,产生了核查经营者经营业绩、企业偿债能力、分红政策的需要,催生了最早的公共会计师职业。1854 年世界第一个会计师协会——英国爱丁堡会计师公会的成立是会计从私人(企业)核算领域向公共领域发展的重要标志,也为未来会计准则的制定与实施奠定了组织与制度基础。

在近代会计的发展进程中,有两大特点非常明显:其一,会计核算已成为一种完整的方法体系,会计的职能已从生产、管理职能中独立出来;其二,会计已从私人领域发展到公共领域。

近代会计时期的财务报告所提供的信息,包括资产运用=资金来源的总括与分项数据,还包括收入-费用=利润项目的总括与分项数据,这有助于信息使用者全面细致地了解企业资金的来龙去脉及企业的经营成果,并据此调整自己的投资决策。

(三) 现代会计与财务报告数据

两次世界大战,削弱了英国乃至整个欧洲的经济实力,到 20 世纪 40~50 年代,远离战争、地处美洲大陆的美国取代了英国,成为世界的经济中心及科技发展中心。随着美国经济和科技的发展,计算机已逐渐代替手工记账;股份公司的筹资渠道已从国内市场向国际市场拓展,跨国公司的崛起使得公司的所有权与经营权彻底分离;企业间竞争的加剧,又使加强企业管理显得尤为重要,对会计的要求也从原先只提供对外信息的传统财务会计向为企业内部管理服务的管理会计领域发展。与此同时,会计工作规范化、会计准则的制定与完善已为现代会计奠定了理论基础;信息论、控制论、数学、统计学、经济学理论被引入会计学,极大地丰富了会计分析与检查的方法体系,会计从此进入一个不断创新与发展的时代——现代会计发展阶段,包括会计内容、会计手段、会计方法的创新。现代会计的重要特点可归纳为:计算机代替了手工记账;财务会计与管理会计成为会计的两个重要的分支。

在现代会计发展阶段,企业财务报告,不仅可以向外部信息使用者提供企业资金来源、资金运用、收入、费用、利润、现金流入与流出等信息;而且可以向内部信息使用者提供改善内部经营管理的有用的信息。企业财务报告可以分为对外财务报告及对内财务报告。

其中,财务报告的数据,是从基于“收入-费用=利润”的利润表为中心的指标体系,即以代表企业经营损益的利润表为中心,其他报表作为说明利润表项目内容的辅助报表;发展到以“资产=负债+所有者权益”为基础的指标体系,即以反应企业财务状况的资产负债表为核心报表,其他报表均作为说明资产负债项目的辅助报表。财务报告的目的,是从保证受托责任行使的受托责任观,发展到为决策提供有用信息的决策有用观。会计计量属性,是从单一计量到多种计量属性的运用,而企业利润的认识也从经营利润产生收益的观点发展到全面收益的观点。

从上述对会计发展的三个重要阶段的描述,可以看出会计与社会经济环境发展之间的内在的必然联系,其一,会计的产生与发展是生产与管理的需要所致,会计的每一个进步都与该国家或地区经济发展的程度与企业组织形式的创新相对应。也就是说,在原始社会或封建社会的经济体制下,商品生产规模很小,与之相适应的是只对现金及往来账款进行流水记录的单式记账方法;当商品生产与经济规模扩大,资本主义经济萌芽或初具规模时,复式记账方法即应运而生,以满足投资者了解资金运动的整体信息的需要。当资本市场国际化,股份公司跨国化的经济形势出现后,会计从财务会计领域向管理会计领域发展。其二,会计发展的中心是随着世界经济中心的转移而转移的,而且经济越发展会计越重要。

三、会计的含义■.....

“会计”一词,在对其发展历史的描述中已多处提及,但会计的概念是什么,其本质又是什么?这是初学者迫切需要了解的。事实上,会计是一个表述对象,从经济分支学科的角度看,会计本身是不断发展的学科;从实践的角度看,会计是一种工作;从方法论的角度看,会计又是一种核算及监督的方法或工具。

(一) 会计的概念

由于人们认识会计理论与实践的角度的不同,对会计的概念有不同的认知,目前比较流行的观点是管理活动论和信息系统论。根据管理活动论的观点,会计是“对一定单位的经济业务进行计量、记录、分析和检查,作出预测,参与决策,实行监督,旨在实现最优经济效益的一种管理活动”^①。该概念是从会计是一种管理方法的角度提出的,认为会计活动本身是一种管理工作,其对象是一定单位的经济业务,其职能是反映、监督、预测、决策,其目的是实现最优经济效益。管理活动论基本体现了在现代经济环境下,会计在企业管理工作中的作用。与之相对应,有人认为会计是“一个信息系统,它为管理(包括财务管理)提供有用的信息。会计为管理服务,而非管理本身”^②。该概念是从会计对各种经济业务数据进行归集、加工、整理并提供会计报告信息的实际出发,来界定会计的信息系统的作用,强调的是会计信息在经济管理中的重要作用,并与企业管理活动相区别。事实上,无论是何种概念、从何种角度,都是对会计的对象、职能及目标的表述,如图 1-1 所示。

① 娄尔行:《基础会计》,上海三联书店,2004年,第7页。

② 余绪缨:《关于建立适应我国社会主义现代化建设需要的会计学科体系》,《会计研究》,1982年第2期,第38-45页。



图 1-1 会计概念的构成要素

(二) 会计概念分析

1. 会计的对象

会计的对象是会计工作的客体，即会计反映与监督的具体内容——一定单位的资金运动，资金运动通过经济业务体现。实质上会计的对象可被表述为反映与监督“一定单位的经济业务”。而所谓的经济业务是引起资金增减变动的业务，在企业有了经济业务时企业资金才会运动。

企业要开展生产经营活动，必须要有一定的物质基础，即所谓的资金——企业财产物资的货币表现，包括货币本身。资金进入企业后将随着生产经营的需要而进行循环和周转，即所谓的资金运动，资金运动的目的是获取投资的收益。尽管在经济社会中，“一定单位”（可以是企业、机关、事业及企业经济组织；从企业性质角度，可以是公司制企业、独资企业或合伙企业；从不同行业的角度，可以是制造业企业、商品流通业企业、银行及其他金融企业，以及建筑业、农业等行业的企业）的经济业务各不相同，但就资金运动过程来看，仍有一定的共性。若假定企业最初的资金形态都是现金或银行存款，则经营过程最为完整的制造业企业典型的资金运动过程可以从货币资金形态，通过购买原材料，转变为储备资金形态，通过原材料的领用或投资生产，转变为生产资金形态，当生产完毕后又转变为产成品资金形态，最后在产成品出售后，收回货币资金，回到增值后的货币资金形态，具体过程如图 1-2 所示。

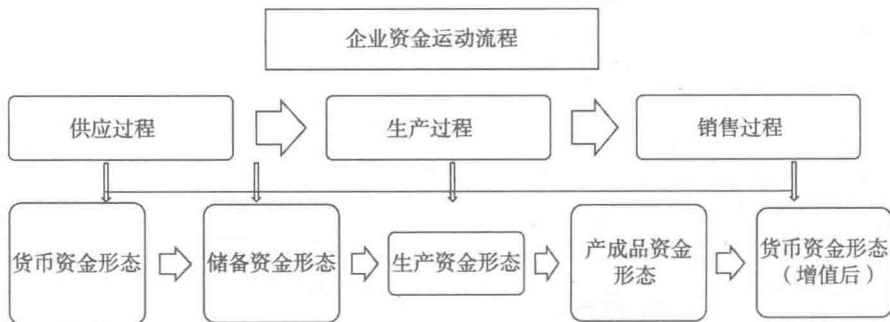


图 1-2 企业资金运动流程图

企业资金经过上述过程即完成一个循环。当该循环周而复始，依次继起，就形成资金

的周转。资金在企业中,一方面表现为资产的存在形态,其存在形态可以是现金、银行存款、应收账款、应收票据、固定资产等项目;另一方面表现为来源渠道,其来源渠道可以是银行或其他经济主体的负债,也可以是投资者的投入资本和利润等所获取的权益,资金的变化最终是通过上述资金的存在形态和来源的增加变化来体现的。会计对象就是上述的资金及其运动过程。

但作为会计对象主体的“一定单位”必须是会计工作为其服务的特定单位或组织。这事实上就是会计基本假设中所设置的会计核算的空间范围。会计主体的概念与法律主体的概念是不同的,所谓法律主体是民法学所规定的范畴,是相对于自然人而言的另一类民事主体,《中华人民共和国民法通则》第36条规定:“法人是具有民事权利能力和民事行为能力,依法独立享有民事权利和承担民事义务的组织。”其包括企业法人和非企业法人。企业法人是指以营利为目的,从事生产经营活动的法人;非企业法人,包括机关、事业单位、社会团体法人和基金会等非营利机构。通常一个法律主体必然是会计主体,如某有限公司法人,雇有专业的会计人员处理特定的经济业务,则该公司就是会计主体;但会计主体并非一定是法律主体,如独资企业、合伙企业可以是会计主体但并非是法律主体,因为独资企业、合伙企业在法律上不具有相应的民事权利能力和民事行为能力。

2. 会计职能

所谓职能就是事物本身所具有的功能,是事物的本质表现。例如,手机的功能就是用于移动过程中的电话交流;书的功能就是用于阅读,以提高读者的知识水平。对于会计来说,会计的职能是会计的客观功用,会计的基本职能是反映与监督。

1) 会计反映的职能

会计反映的职能是指通过确认、计量、记录与报告等程序与方法,反映客观的经济活动或资金运动的情况,以提供财务及其他相关的经济信息。会计反映的职能是所有其他职能的基础,因为任何的分析、监督、预测、决策,都必须建立在对企业资金运动变化状况及结果的反映基础上,会计反映的过程主要由以下几个步骤组成。

第一步,会计的确认过程。所谓的会计确认是指根据一定的判断标准,在经济业务发生或完成后,判断该业务进入会计信息系统的时间、具体的项目及报告体系。例如,某企业赊购原材料的业务,会计人员应该根据会计规范,首先判断该业务是否记入本期或以后会计期间,涉及的会计对象要素的性质是什么,应披露或列报在哪一项目中等一系列问题。会计确认是会计人员重要的基础工作,会计确认的准确与否也表现了会计人员的专业能力的高低。

会计确认应该以持续经营假设为前提。所谓持续经营假设是指会计核算应当以企业在可以预见的将来,将持续不断经营下去的假设为前提条件,因为从企业经营的存续时间来观察,会计主体客观上存在着可能继续经营或破产清算的两种可能性,但正常的会计核算只有建立在持续经营的假设上,各种核算方法才能得以运用,企业的经营成果才能合理地予以鉴定。例如,企业固定资产折旧就是建立在持续经营基础上的会计核算方法,在支出的处理上所采用的资本性支出和收益性支出区别对待的方法,也是以该假设为基础的。由于持续经营的假设规定了会计核算的时间范围,因此,会计所反映的信息应