

高等院校会计专业应用型创新教材

会计学原理

KUAI JI XUE YUAN LI

欧阳歆 主编

高等院校会计专业应用型创新教材

会计学原理

KUAI JI XUE YUAN LI

主 编 欧阳歆

副主编 冯庆梅 李新忠

▲ 中国财政经济出版社

图书在版编目(CIP)数据

会计学原理/欧阳歆主编. —北京:中国财政经济出版社, 2008. 6

ISBN 978-7-5095-0721-6

I. 会… II. 欧… III. 会计学 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 078077 号

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址:北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码:100036

发行处电话:(010)88190406 财经书店电话:(027)88324370 88071749

华中科技大学印刷厂印刷 湖北南财文化发展有限公司经销

787×1092 毫米 16 开 18.75 印张 290 千字

2008 年 7 月第 1 版 2008 年 7 月第 1 次印刷

定价:29.50 元

ISBN 978-7-5095-0721-6/F·0584

前 言

财政部于2006年2月颁布了我国新的企业会计准则,它由一项基本准则和38项具体准则构成,并要求于2007年1月1日起在上市公司实施。这一举措标志着我国的会计理论和实践在向国际会计趋同方面实现了根本转变,同时也向会计教育工作者提出了新的要求。

本教材是为了培养技能型、应用型人才之需,同时结合我国新会计准则体系的内容编写而成的,主要介绍会计基本理论、基本方法和基本技能,为学生今后进一步学习和掌握会计知识和会计技能奠定基础。本着务实、求新、借鉴的精神,本书在编写过程中,尽可能体现出以下特点:

1. 突出应用能力的培养。按照应用型人才培养目标定位和教学要求,教材对本科层次必须掌握的会计基本理论作了必要阐述,但重点放在了会计基本方法及其应用上,在每章后编写了与该章同步的实训题和案例分析题,科学、合理地将会计理论与会计实务操作结合起来,既方便了教师的课堂实验教学,又可以供学生课后动手操作,突出了对学生应用能力的培养。

2. 力求教材的规范性和先进性。教材根据新会计准则体系以及《中华人民共和国会计法》、《企业会计制度》、《企业财务会计报告条例》等法律法规为编写依据,积极吸纳会计学科最新成果及最新发展动态,确保教材内容的规范性和先进性。

3. 以会计核算方法体系为主线。教材的内容结构基本上是按照会计核算方法体系构建的,并依照“会计凭证—会计账簿—会计报表”这一基本顺序,依次阐述了账户的设置方法、复式记账方法、凭证的填制方法、账簿的登记方法、成本的计算方法、财产清查方法、会计报表的编制方法等,以及这些方法的具体应用。通过本课程的教学,使学生能够对会计基本理论、会计基本方法、会计核算程序有一个完整的认识和掌握。

4. 每章内容包括学习要点、正文、本章小结、关键名词、思考题、练习题、实训题和案例分析题。这样的编写体系既便于教师教学,又便于读者学习。

本教材由欧阳歆担任主编,冯庆梅、李新忠担任副主编。第一、二、三、八、十一章由欧阳歆编写;第四、九、十章由冯庆梅编写;第五章由李新忠编写;第六章由孙华章编写;第七章由郭延江编写;最后由欧阳歆对全书进行了修改,总纂和定稿。

本教材在编写过程中参阅了不少会计学图书和不同版本、不同层次的教材,从内容上、结构上得到了一些启发和借鉴,在此向这些图书和教材的作者和出版社表示衷心的感谢。本书在编写过程中,得到了武汉工业学院工商学院以及中国财政经济出版社有关领导和老师的大力帮助与支持,再次谨向他们致以诚挚的谢意。

大学本科应用型教材的编写尚属探索阶段,由于编者水平有限,本教材在内容安排及语言表达等方面难免有不妥之处,敬请专家、学者及广大读者批评指正。

编 者
2008年6月

内容简介

会计学原理是会计学专业学生学习会计学的入门课程,也是经济、管理专业学生和从事经济、管理工作的人员必修的一门专业基础课程。本书是针对会计学教育的特点,结合专业工作的特点和多年来的实践经验编写而成的。

全书共分为 11 章,即总论、会计要素与会计账户、复式记账、产品制造企业主要经济业务的核算、账户分类、会计凭证、会计账簿、财产清查、会计报表、会计核算程序和会计工作的组织。

全书以掌握会计学应用能力的培养为主线,内容循序渐进,在编写上力求通俗易懂,通过适当增加例题的方式淡化理论,强调对学生实践能力的培养,使学生通过学习本课程,掌握会计学的基本理论与实际应用。同时,为便于教学和自学,使学生更好地掌握实际应用技巧,每章附有相关习题,以巩固所学知识。

本书既可作为本专科院校会计、经济、管理专业学生的教材,也可作为从事经济、管理工作人员的参考资料。

目 录

第一章 总 论	(1)
第一节 会计的含义	(1)
第二节 会计的对象	(6)
第三节 会计核算的基本前提	(8)
第四节 会计信息质量要求	(10)
第五节 会计核算的基本程序与方法	(13)
本章小结	(17)
关键名词	(18)
本章重点与难点	(19)
第二章 会计要素与会计账户	(22)
第一节 会计要素	(22)
第二节 会计等式	(28)
第三节 会计科目	(33)
第四节 会计账户	(37)
本章小结	(39)
关键名词	(40)
本章重点与难点	(40)
第三章 复式记账	(46)
第一节 复式记账原理	(46)
第二节 借贷记账法	(48)
第三节 账户对应关系与会计分录	(55)
第四节 总分类账户与明细分类账户	(58)
本章小结	(62)
关键名词	(63)
本章重点与难点	(63)
第四章 产品制造企业主要经济业务的核算	(71)
第一节 产品制造企业的主要经济业务	(71)
第二节 资金筹集业务的核算	(72)
第三节 材料采购业务的核算	(78)
第四节 产品生产业务的核算	(83)
第五节 产品销售业务的核算	(92)

第六节 利润业务的核算	(99)
本章小结	(116)
关键名词	(117)
本章重点与难点	(117)
第五章 账户的分类	(123)
第一节 账户分类的意义	(123)
第二节 账户按经济内容的分类	(123)
第三节 账户按用途和结构的分类	(125)
第四节 账户按余额性质的分类	(130)
本章小结	(131)
关键名词	(132)
本章重点和难点	(132)
第六章 会计凭证	(136)
第一节 会计凭证的意义和种类	(136)
第二节 原始凭证	(138)
第三节 记账凭证	(147)
第四节 会计凭证的传递和保管	(156)
本章小结	(158)
关键名词	(158)
本章重点与难点	(159)
第七章 会计账簿	(166)
第一节 会计账簿的意义和种类	(166)
第二节 会计账簿的设置和登记	(169)
第三节 会计账簿的登记规则与错账更正方法	(176)
第四节 对账与结账	(179)
第五节 会计账簿的启用、更换和保管	(182)
本章小结	(183)
关键名词	(184)
本章重点与难点	(184)
第八章 财产清查	(189)
第一节 财产清查概述	(189)
第二节 财产清查的方法	(192)
第三节 财产清查结果的处理	(198)
本章小结	(202)
关键名词	(203)
本章重点与难点	(203)

第九章 会计报表	(208)
第一节 会计报表概述	(208)
第二节 资产负债表	(211)
第三节 利润表	(217)
第四节 现金流量表	(221)
本章小结	(224)
关键名词	(225)
本章重点与难点	(225)
第十章 会计核算程序	(229)
第一节 会计核算程序的意义和种类	(229)
第二节 记账凭证会计核算程序	(230)
第三节 科目汇总表会计核算程序	(232)
第四节 汇总记账凭证会计核算程序	(234)
第五节 记账凭证会计核算程序举例	(237)
本章小结	(256)
关键名词	(257)
本章重点与难点	(257)
第十一章 会计工作的组织	(262)
第一节 会计工作组织概述	(262)
第二节 会计机构	(264)
第三节 会计人员	(266)
第四节 会计规范	(270)
第五节 会计档案	(273)
本章小结	(276)
关键名词	(276)
本章重点与难点	(277)
附录 1 中华人民共和国会计法	(280)
附录 2 企业会计准则——基本准则	(287)
参考文献	(292)

第一章 总论

学习要点

- 会计的产生和发展
- 会计的目标与职能
- 会计的概念和特点
- 会计的一般对象和具体对象
- 会计核算工作的基本前提和信息质量要求
- 会计核算的基本程序与方法

第一节 会计的含义

一、会计的产生和发展

物质资料的生产是会计产生和发展的基础。

人类要生存,社会要发展,就必须要进行物质资料的生产。人类在进行物质资料生产活动时,一方面要创造物质财富,取得一定的劳动成果;另一方面要消耗人力、物力,发生一定的劳动耗费。因此在进行生产活动时,人们总是希望以尽可能少的劳动耗费取得尽可能多的劳动成果,提高经济效益,以满足生活和生产的需要。长期的社会生产实践使人们渐渐认识到,要实现这一目的,除了不断采用新技术、新工艺以提高社会生产力水平以外,还必须不断提高经营管理水平,对劳动耗费和劳动成果进行观察、记录、计算、分析、比较,借以掌握生产活动的过程和结果,促使人们的生产活动按照预期的目标进行。于是,以记录、计算、分析、考核为主要工作内容的会计就产生了。

会计是应社会生产的发展和经济管理的需要而产生的,并伴随着人类生产经济活动的进行,经历了由简单到复杂、由低级到高级的漫长发展过程。具体而言,会计从产生至今大致经历了古代会计、近代会计和现代会计三个阶段。

(一) 古代会计阶段

一般认为,从原始社会末期会计萌芽至公元 15 世纪,是古代会计阶段。在原始社会末期,随着生产能力的提高,产品开始出现剩余,人们有了计量、记录的需要,从

而出现了“结绳记事”、“刻木记数”的做法,这种简单的记事方式是最原始的会计行为,是会计产生的萌芽时期。

会计在我国有着悠久的历史。据文献记载,我国“会计”一词最早见于西周。《周礼·天官》载:“会计,以参互考日成,以月要考月成,以岁会考岁成。”“参互”指反映一日或一句经济情况的计算文书;“月要”指反映一月经济情况的计算文书;“岁会”指反映一年经济情况的计算文书。可见,“参互”、“月要”、“岁会”均属报告文书,已初步具备现代会计报表的功能,相当于现在的旬报、月报和年报。《孟子正义》中曾对会计的概念加以解释:“零星算之为计,总和算之为会。”西周官府还设置了会计官职——司会和单独的会计部门,掌管周王朝的钱粮和财务收支,定期对王朝的收入和支出进行“月计”、“岁会”,并实施会计监督。

唐宋时期,社会生产力发展迅速,社会财富不断增加,从而促使会计核算的方法有了较大的发展。宋朝初期,出现了“四柱清册”,“四柱”的内容包括:“旧管”(期初结存)、“新收”(本期增加)、“开除”(本期减少)、“实在”(本期结存)。四柱之间的结算关系可用会计方程式表示为:旧管+新收=开除+实在。可以看出,在四柱中,每一柱都反映着经济活动的一个方面,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。

在国外,随着人类社会的发展,会计行为也很早就出现在古希腊、古巴比伦、古印度等人类文明的发源地。例如,三千多年前,古巴比伦第六代国王汉谟拉比建立统一的奴隶制政权后,任命了负责财政、会计工作的各级官吏,通过他们控制财政收支。在原始印度公社里,已经有“一个记账员,登记农业账目,登记和记录与此有关的一切事项”。

古代会计的发展尽管历时久远,形成了一些会计的概念与方法,但都十分浅显、朴素,尚未形成严格意义上的会计学科。但是,会计已经从生产职能中分离出来,由早期生产活动的附属部分发展成为一项专门的工作。

(二) 近代会计阶段

1494年,意大利数学家卢卡·帕乔利出版了《算术、几何、比及比例概要》一书。他在书中阐述了复式记账的原理,开创了会计理论研究的先河。这一事件也标志着近代会计阶段的开始。

资本主义产生了信用、资本等新的经济概念,同时使得保护私有财产、扩大商业贸易规模、灵活使用货币等观念更广泛地应用于经济生活中。意大利沿海城市佛罗伦萨、威尼斯等资本主义商品经济的发源地首先出现了体现复式记账原理的簿记方法。这种区别于传统单式记账原理的簿记方法能够将商品经济活动加以全面的记录与反映。几百年来,复式记账原理在全世界广为流传,至今仍是会计核算方法体系的核心。

18世纪末至19世纪初的产业革命,使得资本主义国家的生产力空前提高。与客观环境的要求相适应,会计理论研究十分活跃,体现崭新会计思想的会计方法应运而生,实现了簿记向会计的转化,即会计已经不仅仅是记录经济事项的工具,而且形成了用于指导会计实践,同时使会计独立于其他管理学科的理论体系。这一时期形成并至今仍然影响我们的会计思想的方法主要有折旧、成本会计、独立报表审计等。

需要说明的是,明末清初,我国商业和手工业趋向繁荣,会计工作者在总结官厅会计和“四柱清册”记账方法的基础上,设计出了具有复式记账思想的“龙门账”和“四脚账”。这些方法在盈亏计算、报表编制和账簿平衡等方面与西方复式记账法原理相似。

(三) 现代会计阶段

现代会计是从 20 世纪 50 年代以后,在发达的市场经济国家,特别是在美国发展起来的。现代会计的形成和发展主要表现在两个方面。

第一,会计的工艺与现代电子计算和信息技术相结合,会计由手工簿记系统发展为电子数据处理系统(EDP 会计)和网络系统。会计处理的电算化,是会计在记录与计算技术方面的重大革命。会计信息的网络化,大大促进了会计信息的传递,有助于提高会计信息的使用效率。

第二,会计的理论、方法随着企业内部和外部对会计信息的不同要求而分化为两个子系统:一是财务会计,它是以向投资者、债权人和企业外部相关方面提供投资决策、信贷决策和其他经济决策所需要的信息为主。在这个意义上,财务会计也称“对外报告会计”;二是管理会计,它是以向企业内部各级管理人员提供短期和长期经营、管理和理财决策所需要的经济信息为主。在这个意义上,管理会计也称为“对内报告会计”。

当然,现代会计除了上述两个方面的发展外,还有许多新的发展领域,如人力资源会计、通货膨胀会计、现值会计、资本成本会计和国际会计等。

由于政治、经济等因素的影响,中国的会计事业曾一度停滞不前,明显落后于西方发达国家。新中国建立以来,我们一直在探索适应国情的会计核算体制,会计为经济的发展做出了一定的贡献。1985 年,我国颁布施行了第一部《会计法》,标志着我国的会计工作从此进入了法制化时期。1992 年,为适应我国改革开放的要求,尽快实现与国际惯例的接轨,我国颁布了《企业会计准则》和《企业财务通则》,并在基本准则的基础上,陆续制定了多项会计具体准则。这些准则的制定、施行对于提高会计工作的质量,缩短与先进国家的差距具有十分重要的现实意义。随着改革的不断深入,尤其是我国加入 WTO 之后,世界经济一体化进程不断加快,迫切要求建立完整的会计准则体系。为了适应这一需要,2006 年 2 月 15 日,财政部颁布了新的企业会计准则体系,由一项基本准则和 38 项具体准则组成,并要求上市公司从 2007 年 1 月 1 日起实施,同时,鼓励其他企业执行。可以说,我国会计已进入了前所未有的成熟化、国际化发展时期。

会计产生和发展的历史进程表明,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就越高,会计也就越重要。会计正是随着社会经济的发展和科学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、逐步完善的过程。

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最基本的功能。我国《会计法》第一章第五条规定:“会计机构、会计人员依照本法规定进行会计核算,实行会计监督”。核算和监督是会计的两项基本职能。

(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,是指运用货币形式,通过对经济活动进行确认、计

量、记录、报告,将经济活动的内容转换成会计信息的功能。管理经济,首先要掌握经济活动情况,要对经济活动内容,即会计的对象进行记账、算账和报账。记账就是把一个企事业单位发生的所有经济业务运用一定的记账方法在账簿上记载。算账就是在记账的基础上,计算企业在生产经营过程中的资产、负债、所有者权益、收入、成本和经营成果,以及行政单位预算资金的收入、支出和结余情况。报账就是在记账和算账的基础上,把企业的财务状况和经营成果或行政事业单位的资金收支状况通过编制会计报表的方式向内部和外部有关部门通报。会计核算会计最基本的职能,记账、算账和报账是整个会计工作的基础。

(二) 会计的监督职能

会计的监督职能又称为会计的控制职能,是指对各单位发生的经济活动的合理性、合法性和有效性实行审查,控制和规范单位经济活动的运行,使其达到预定目标的功能。《会计法》规定了会计监督的内容主要包括六个方面:一是对原始凭证的真实性、合法性、准确性和完整性的审核和监督;二是对会计账簿的监督,主要是对单位账外设账行为进行监督;三是对实物、款项的监督,主要是对单位财产清查制度的执行情况进行监督;四是对财务报告的监督,主要是对会计报表编制依据的合法性、合规性以及报告数字的真实性进行监督;五是对财务收支的监督,主要是对财务收支审批手续是否完备,单位的财务收支是否符合国家统一的财政、财务、会计等各项制度要求进行监督;六是对各种计划的监督,包括对预算计划、财务计划、经济计划、业务计划等各种计划的制定和执行情况进行监督。

企业单位除了做好内部会计监督外,还要主动接受国家监督和社会监督。国家政府部门和社会中介组织对单位会计工作的监督,是会计监督的重要组成部分。各单位必须依照法律和国家有关规定接受财政、审计、税务机关等的监督,如实提供会计凭证、会计账簿、会计报表以及其他会计资料和相关情况,不得拒绝提供或隐匿、谎报;按照法律规定应当委托注册会计师进行审计的单位,应积极配合注册会计师的工作,如实提供有关会计资料以及有关情况,不得示意注册会计师出具不当的审计报告。

会计核算职能和监督职能是相辅相成的。会计核算是执行会计监督的前提,离开了会计核算,会计监督就失去了基础;会计监督是会计核算的保证,只有通过会计监督,才能保证会计核算资料的真实可靠。

会计职能也是一个发展的概念。随着社会经济的发展,会计的职能也在扩充和延伸。会计除了核算和监督两项基本职能外,还有分析经济状况、预测经营前景、控制经济活动过程、参与经营决策等职能。

三、会计的目标

会计目标是指会计工作所要达到的目的,是设计、组织和评价会计工作的标准。就财务会计体系而言,会计目标也称之为财务会计报告的目标,我国《企业会计准则——基本准则》第四条明确规定,财务会计报告的目标是向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息,反映企业管理层受托责任履行情况,有助于财务会计报告使用者做出经济决策。因此,会计目标应该从以下两个方面加以理解。

(一) 会计信息使用者

在目前的社会经济环境下,会计信息的使用者呈现出多元化的特征。凡是直接或间接地与

企业经营活动发生联系的部门、单位或个人,都是该企业会计信息的使用者,主要包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等。

1. 投资者。现代企业制度是建立在经营权与所有权分离基础上的受托代理制度。两权分离使得投资人获取企业经营信息的能力受到极大限制,尤其是上市公司,众多的中小投资者及公众投资者无法直接参与企业的经营。财务会计报告成为投资人(包括现实的与潜在的)获知被投资企业经营状况的主要途径。投资者获取信息的权利是受法律保护的,如我国《公司法》规定,企业必须在规定的期限内向股东报送财务报告。上市公司则定期通过报纸、网络等媒体向社会公众披露其财务报告。

2. 债权人。负债经营是现代企业经营的特点之一。当企业资金不足时,可以通过发行债券、贷款等方式向其他单位或个人融通资金,借贷双方形成债务契约关系。债权人最为关心的是贷款企业有无到期偿还债务本金及支付利息的能力。因此,债权人会要求贷款企业在贷款时及贷款期内提供财务会计报告及相关信息,以便掌握贷款企业的偿债能力。另外,潜在的债权人也要根据申请企业提供的会计信息进行风险判断后,才能做出是否向企业提供贷款的决策。

3. 政府及其有关部门。会计信息资料是国家推行一系列宏观管理措施执行结果的集中反映。通过分析会计资料,可以发现国家在宏观管理中存在的问题。因此,政府部门,如财政、税务、统计等,需要利用汇总的会计信息适时地进行宏观调控。

4. 社会公众。除上述信息使用者外,在日益强调企业应履行社会责任的今天,社会公众已成为关注会计信息的重要群体。他们十分关心企业与社会环境的关系。企业为社会所作的贡献等,同时,企业为树立良好的自身形象,更注重履行社会责任,因此,在会计报表中也需要披露社会公众所需信息。例如,在财务会计报告中披露企业有关环境保护开支及相应的收益信息;披露企业对社会的贡献率等信息,这些信息的披露已成为会计发展和研究的新课题。

(二) 会计信息

会计信息主要包括三方面的内容:关于企业财务状况的会计信息、关于企业财务盈利能力的会计信息和关于企业现金流量情况的会计信息等。这三方面的会计信息分别是通过“资产负债表”、“利润表”和“现金流量表”三张主要的会计报表提供。至于信息使用者的特殊需要,可以采用实地调查、分析研究相关数据资料等方式得到满足。

为了保证会计信息的有用性,我国《企业会计准则——基本准则》对会计信息质量做出了明确规定,主要要求企业提供的会计信息应当满足可靠性、相关性、明晰性、可比性、重要性、谨慎性、及时性、实质重于形式等八个信息质量特征。

四、会计的特点

与其他经济管理学科相比较,会计具有如下特征。

(一) 以货币为主要计量单位

会计在对单位的经济活动进行核算和监督中,主要是运用统一的货币单位来记录、计算、分析和考核。货币是衡量和计算一切财产物资的价值尺度。通过统一的货币单位来计量,可以把单位凡是能用货币计量的会计核算对象进行折算,求得综合性指标,总括地反映经济活动过程

及其成果。会计的这一特点,决定了会计核算的对象只限于那些能够用货币计量的经济活动。对于有关企业产品质量、企业在市场中的竞争能力等情况的变化,虽然也是企业的经济活动,但是因为不能用货币单位计量,也就不成为企业会计核算的对象。

(二) 以真实、合法的会计凭证为依据

会计提供的经济信息必须真实可靠,才能为会计信息使用人提供有用的经济决策资料。所以,在会计核算过程中,必须依法取得或填制凭证,并严格按照有关规定对凭证进行审核,审核无误后,才能作为会计核算的依据。

(三) 有一套专门的会计方法

在长期的会计实践活动中,为适应生产发展与经济管理的需要,会计形成了一套系统、科学的专门方法,包括会计核算、会计分析、会计考核、会计预测、会计决策和会计控制等。

(四) 对经济活动的管理具有连续性、系统性、全面性、综合性

所谓连续性,是指在经济活动中所发生的经济业务,要按业务发生的时间顺序不间断地进行记录;所谓系统性,是指对会计对象要按科学的方法进行分类、汇总,进行系统的加工整理,以便提供会计管理必需的系统化的数据资料;所谓全面性,是指把属于会计对象的全部经济业务全面加以记录;所谓综合性,是指要通过货币计量尺度把会计记录加以汇总,以反映会计对象的各项总括的价值指标。

五、会计的概念

通过以上分析,我们对会计有了一个基本的了解,对于什么是会计,可以做出如下表述:会计是以货币为主要计量单位,以经济业务发生时所取得的凭证为会计核算依据,运用一系列专门方法,对特定会计主体的经济活动进行连续、系统、全面、综合的核算与监督,向会计信息使用者提供有用的会计信息,并参与经济预测和决策,以提高经济效益的一种经济管理活动。这一概念包括了以下五个基本要点:

1. 会计的特点,四个特点已如前述。
2. 会计的对象,经济活动。经济活动错综复杂,具体内容详见本章第二节。
3. 会计的职能,两个基本职能和一个拓展职能。
4. 会计的目标,提供有用的会计信息。
5. 会计的本质,是一种经济管理活动。

需要指出的是,会计在其发展过程中,为更好地满足企业管理者和投资者的需要,会计信息资料一部分为内部管理者服务,渐渐自成体系,出现了新的会计学科——管理会计;而另一部分会计资料专门为企业外部的投资者、债权人等提供,渐渐形成了财务会计学科体系。本书在以后章节涉及的会计核算方法体系是指财务会计学科体系,即对外报告会计,管理会计的方法将在“管理会计”课程中讲述。

第二节 会计的对象

会计的对象是指会计核算和监督的内容。在商品经济条件下,产品制造企业的经营活动或

业务活动,总是表现为一定的资金运动。所谓资金,就是指资产物资的货币表现。资金在社会再生产过程中不断变换着实物形态和价值形态,这种不断地变换,就是资金运动。资金运动及其所反映的经营活动的內容就是会计核算和会计监督的内容,也就是会计的对象。

会计的一般对象就是社会再生产过程中发生的能够用货币表现的经济活动,即社会再生产过程中的资金运动。会计的具体对象是指产品制造企业、商品流通企业、行政事业单位等各自的会计核算内容。由于各类企业单位经济活动的方式和内容不尽相同,所以,会计的具体对象也就不完全一致。概括地说,产品制造企业、商品流通企业的资金运动是指经营资金的运动;行政、事业单位的资金运动是指预算资金的运动。下面分别介绍不同行业的会计对象。

一、产品制造企业的会计对象

产品制造企业的主要经济活动是生产和销售产品,为社会提供商品或劳务。同时,也为投资者和企业自身赚取利润,以满足国家经济发展的需要,满足企业自身扩大再生产的需要。产品制造企业生产经营活动分为供应、生产和销售三个阶段。

为了正常地从事产品生产经营活动,企业必须拥有一定的财产物资作为物质基础。这些财产物资的货币表现(包括货币本身),称为经营资金,简称资金。企业取得经营资金的渠道主要有向银行借款和投资者投入资金。企业用筹集到的资金购买经营所需的厂房、设备、交通运输工具等财产物资,就标志着企业生产经营活动进入第一阶段,即供应过程。

供应过程是生产的储备过程,主要是为产品生产提供所需原材料。在供应过程中,企业用货币资金购买材料物资,支付材料运输及装卸费用等,并将所购材料存放在仓库备用。这时货币资金形态就转化为储备资金形态。

企业生产经营活动的第二阶段是生产过程。生产过程是各种劳动资料的消耗过程。在生产过程中,车间从仓库领用材料投入生产,生产工人借助劳动工具对材料进行加工,使其改变原有的实物形态,变为半成品,最后形成产成品。在这个过程中,除要消耗各种材料物资外,机器设备也发生磨损,同时,还要支付生产工人工资及其他相关费用等。这些物化劳动和活劳动的耗费,形成了产品的使用价值和价值。这时,储备资金形态及部分货币资金形态转化为生产资金(在产品)形态;产品生产完工,产成品验收入库后,生产资金形态转化为成品资金形态。

企业生产经营活动的第三阶段是销售过程。销售过程是企业实现产品价值、取得收入、抵偿消耗、获得盈利的过程。在销售过程中,企业主要通过对产品进行包装、运输、广告宣传等活动,将产品销售出去,并收回货币资金。这时,成品资金形态又转化为货币资金形态。

企业将取得的货币资金,补偿生产、销售过程中的全部耗费之后,剩余部分是企业实现的利润。企业利润需按国家有关制度的规定进行分配,分配结束后,产品制造业便完成了一个完整的生产经营过程。

资金从货币资金形态开始,经过储备资金形态、生产资金形态、成品资金形态,又回到货币资金形态的过程,叫资金循环。企业生产经营活动是连续不断的,资金循环也是不断重复的,这种周而复始的资金循环,叫资金周转。如图 1-1 所示,产品制造企业会计核算和监督的内容就是企业的资金循环和资金周转过程。

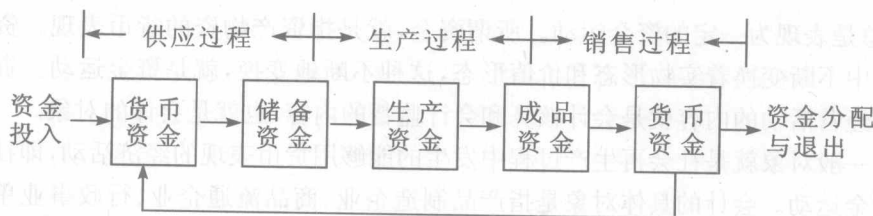


图 1-1 产品制造企业资金循环和周转示意图

二、商品流通企业的会计对象

商品流通企业的主要经营活动是组织商品流通，满足市场对各种商品的需要，并为投资者提供利润，为企业自身发展积累资金。它的经营活动与产品制造企业有所不同。

商品流通企业的经营活动可分为购进和销售两个阶段。购进阶段主要是用筹集的货币资金购买商品，以备销售。在这个过程中，企业的货币资金转化为商品资金。在销售过程中，企业将库存的商品出售，取得货币，补偿原来的支出后，获得利润。同样，利润也需按国家有关制度的规定进行分配，商品流通企业便完成了一个经营活动过程。如图 1-2 所示，商品流通企业会计核算和监督的内容可以概括为企业的价值运动，具体包括价值的投入与退出、价值的循环与周转、价值的耗费与收回等方面。与生产制造企业相比较，商品流通企业没有生产，因此会计核算和监督的内容相对简单。

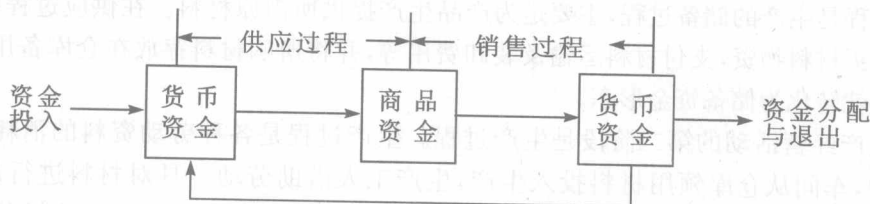


图 1-2 商品流通企业资金循环和周转示意图

三、行政、事业单位的会计对象

行政、事业单位不从事产品生产和商品流通活动，是非营利性单位，如政府部门、学校、学术团体等。它们的职责是完成国家赋予的各项任务。各行政、事业单位为完成各自任务都必须具备一定数量的资金，这些资金一般由国家划拨，列入每年的财政预算，叫预算拨款。各单位在完成的过程中以货币形式支付的各项费用，叫预算支出。预算拨款和预算支出构成行政事业单位预算资金运动。行政、事业单位会计核算和监督的内容是预算资金的运动，包括行政、事业单位资金来源和运用，预算资金的收入和支出等。

第三节 会计核算的基本前提

会计核算的基本前提也称会计假设，是对会计核算所处的时间、空间环境所作的合理设定。会计准则中所规定的各种程序和方法只能在满足会计核算基本前提的基础上进行选择使用。

因此,会计人员在进行会计核算之前,必须对所处的经济环境是否符合会计核算的基本前提作出正确的判断。按照我国 2006 年新修订的《企业会计准则——基本准则》的规定,我国企业会计核算的基本前提包括:会计主体、持续经营、会计分期和货币计量四项内容。

一、会计主体

会计主体是指会计为之服务的特定单位。会计核算应当以一个特定独立的或相对独立的经营单位的经营活动为对象,对其本身发生的交易或者事项进行会计确认、计量、报告。会计主体典型的是企业,但也可以是企业内部相对独立的经营单位。会计主体不同于法律主体的概念,会计主体可以是一个独立的法律主体,如企业法人;也可以不是一个独立的法律主体,如企业内部的相对独立核算单位,由多个企业法人组成的企业集团等。

会计主体规定了会计核算内容的空间范围,这一前提就是要明确会计所提供的信息,特别是财务报表,反映的是特定会计主体的财务状况与经营成果,既不能与其他会计主体相混淆,也不能将本会计主体的会计事项遗漏或转嫁。

二、持续经营

持续经营是指会计主体在可以预见的未来不会发生破产或清算,将会按照既定的目标持续不断地经营下去。

持续经营规定了会计工作的时间范围。有了这一前提,会计主体的资产就能按原定用途在正常的经营过程中去使用,负债到期将予以偿付,债权到期也将及时收回,收入与费用按期正常地计量和记录等。同时,在此基础上,企业所采用的会计方法、会计程序才能保持稳定,才能按正常的基础反映企业的财务状况、经营成果和现金流量。当然,如果在实际业务中,可以判断企业不能持续经营,企业就应当改变会计核算的原则和会计处理方法,并在会计报告中予以相应披露。

三、会计分期

会计分期是指在企业持续不断的经营过程中,人为地划分一个个间距相等、首尾相接的会计期间,以便确定每一个会计期间的收入、费用和盈亏,确定该会计期间期初、期末的资产、负债和所有者权益的数量,并据以结算账目和编制财务报表。会计分期规定了会计核算的时间范围。

会计期间分为年度和中期。按照惯例,一般以年度为最基本的会计期间。我国以日历年度作为企业的会计年度,即公历 1 月 1 日起至 12 月 31 日止。中期是指短于一个完整的会计年度的报告期间,即在会计年度内,再划分较短期间,有半年、季、月等。企业可在相应的会计期间进行核算,提供该会计期间内企业的会计信息。

会计分期假设对会计核算具有重要影响。由于会计分期出现了不同期间的概念,从而出现了收付实现制和权责发生制的不同,使会计主体有了相应的记账基础,进而出现了预提、递延、应收、应付等确定不同期间损益的会计处理方法。