

21世纪应用型
本科会计系列规划教材
省级重点学科教材
省级优秀教材

会计学基础

Kuaijixue Jichu

(第三版)

柳延峥 冯 艳 主 编
刘广瑞 乐长征 副主编



东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

F230/393

2010

21 世

教材

省级重点学科教材

省级优秀教材

会计学基础

(第三版)

柳延峰 冯 艳 主编

刘广瑞 乐长征 副主编

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大 连

© 柳延峥 冯 艳 2010

图书在版编目 (CIP) 数据

会计学基础 / 柳延峥, 冯艳主编. —3 版. —大连: 东北财经大学出版社, 2010. 3

(21 世纪应用型本科会计系列规划教材)

ISBN 978 - 7 - 81122 - 956 - 1

I. 会… II. ①柳…②冯… III. 会计学 - 高等学校 - 教材
IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 041129 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连美跃彩色印刷有限公司印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 148mm × 210mm

字数: 245 千字

印张: 8 1/4

2010 年 3 月第 3 版

2010 年 3 月第 5 次印刷

责任编辑: 孙晓梅

责任校对: 赵楠

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

ISBN 978 - 7 - 81122 - 956 - 1

定价: 20.00 元

编写委员会

柳延崢 冯 艳 刘广瑞

乐长征 欧阳小明 罗贤慧

胡淑娟 胡 洁 王承馨

第三版前言

随着金融危机的出现，全球经济发生了巨大的变化，这使我们对会计理论和实务的研究也更加深入了。为适应国内经济快速、健康发展和国际经济复苏的要求，我们根据企业会计基本准则、具体准则和会计准则应用指南，对本教材进行了第三次修订。修订工作主要有以下几点：

1. 吸收了会计基本理论研究的最新成果，增加了对会计基本理论的介绍，对部分章节做了适当调整。
2. 以新会计准则为指导，对会计记录做了适当修正。
3. 对原教材中不恰当的文字表述和不恰当的内容进行了订正。

因工作变动和这次修订量较大，我们对本书的编委会也做了适当调整。本次修订由主编柳延峰、冯艳，副主编刘广瑞、乐长征和参编者张雪华负责，全书由柳延峰负责总修订。

由于我们的学识和时间所限，书中难免存在不足之处，恳请读者批评指正。

编 者

2010年3月

目 录

第一章 总论	1
第一节 会计的含义.....	1
第二节 会计对象与会计要素.....	5
第三节 会计核算的基本假设和会计基础.....	9
第四节 会计信息质量要求、会计确认和会计计量	12
第五节 会计方法	17
第六节 会计学科体系	20
本章小结	23
第二章 会计科目和会计账户	24
第一节 会计科目	24
第二节 会计账户	29
本章小结	46
第三章 复式记账及其应用	47
第一节 会计等式	47
第二节 复式记账	52
第三节 企业资金筹集业务的核算	61
第四节 企业材料采购业务的核算	66
第五节 企业生产加工业务的核算	71
第六节 企业商品销售业务的核算	79
第七节 企业经营成果业务的核算	83
第八节 企业其他业务的核算	92
本章小结	93
第四章 会计凭证	95
第一节 会计凭证的意义和种类	95
第二节 会计凭证的填制和审核.....	104

第三节 会计凭证的传递和保管·····	110
本章小结·····	111
第五章 会计账簿·····	113
第一节 会计账簿的意义和种类·····	113
第二节 会计账簿的设置和登记·····	117
第三节 结账、对账和错账更正方法·····	125
本章小结·····	134
第六章 成本计算·····	135
第一节 成本计算概述·····	135
第二节 企业成本计算·····	139
本章小结·····	148
第七章 财产清查·····	149
第一节 财产清查的意义和种类·····	149
第二节 财产清查的方法·····	152
第三节 财产清查结果的处理·····	161
本章小结·····	167
第八章 财务会计报告·····	168
第一节 财务会计报告概述·····	168
第二节 资产负债表·····	172
第三节 利润表·····	175
第四节 现金流量表·····	178
第五节 所有者权益变动表·····	183
第六节 会计报表附注·····	186
本章小结·····	187
第九章 会计循环示例·····	188
第一节 会计循环的含义及步骤·····	188
第二节 会计循环示例·····	191
本章小结·····	207
第十章 会计核算形式·····	208
第一节 会计核算形式的意义和种类·····	208
第二节 记账凭证核算形式·····	210

第三节	科目汇总表核算形式	212
第四节	汇总记账凭证核算形式	215
第五节	多栏式日记账核算形式	219
第六节	日记总账核算形式	222
本章小结		225
第十一章	会计工作规范	226
第一节	会计规范体系	226
第二节	会计机构和会计人员	232
第三节	会计档案	239
第四节	会计职业道德	241
本章小结		244
第十二章	会计电算化	246
第一节	会计电算化的基础	246
第二节	网络会计	255
本章小结		256

第一章

总论

第一节 会计的含义

一、会计的产生和发展

物质资料的生产是人类社会生存和发展的基础，同样，物质资料的生产也是会计思想和会计行为产生和发展的根本前提。如果没有生产活动的出现，便不会有会计思想和会计行为的产生。

但是，这并不意味着生产活动一发生，就产生了人类的会计思想和会计行为。据会计史学家的考证，维持人类的基本生活水平是人类原始会计行为产生的基本前提条件。只有当社会发展能够保障人类生存和种族的繁衍，即生产剩余物的出现时，人们才会关心对生活资料的管理，关心对生产活动及交换活动的管理，关心劳动成果与劳动耗费的比较，刻画（符）记事和结绳记事等原始计量、记录行为才会发生。会计史学家将原始计量记录行为产生的旧石器时代中晚期至原始社会末期这一历史时期称为会计萌芽阶段，也称之为原始的计量、记录时代。

会计在产生初期还只是生产职能的附带部分，尚未形成一项专职工作。进入奴隶社会，由于社会生产力的发展，使得简单的会计计算和管理工作有了进一步的发展，并在一定阶段产生了奴隶制国家的官厅会计。根据《周礼》记载，我国在西周时期就设置了总管王朝财政的官职——天官（天官之长为大宰）和协助大宰分管王朝财计的官员——司会。司会的主要职责是：组织对官厅财政收入的全面核算，定期提供会计报告；按期考核、监督各种税收的实现及财物在各管理部门的收支动态。在西方，如古埃及、古巴比伦、古希腊和古罗马，会计的职权也都掌握在宫廷、教堂的奴隶主和农奴主手中。

进入封建社会，生产力有了进一步的发展，为适应地主阶级的剥削需要，会计也有了相应的发展。据史料《孟子·万章下》记载，战国时期鲁国的孔子，“尝为委吏矣，曰‘会计当而已矣’”。秦始皇统一中国后，制定了全国统一的上计制度，统一了会计账簿名称，称为“籍书”或“簿书”，并以“入”“出”为记账符号。西汉制定《上计律》，赋予会计以法律权威，并设立了比部作为审查机构。唐代有每年一造“计册”的制度，流水账和誉清账已初步形成。宋代创立并应用了“四柱结算法”。所谓“四柱”，即旧管、新收、开除和实在。它们之间的结算关系是：旧管 + 新收 - 开除 = 实在。明朝洪武元年（公元 1368 年），制定了加强专库管理的“实物盘点制度”，并使用了“盘点清单”。明末清初，创造并使用了“龙门账”。清代学者焦循将我国西周到清末的会计含义总结为：“会，大计也。然则零星算之为计，总合算之为会。”

到了资本主义社会，随着工业、农业、商业和对外贸易的发展，资本家为了赚取更大的利润，要求加强对经济的管理，使会计得到进一步的发展。1494 年意大利数学家卢卡·帕乔利（Luca Pacioli）发表了《算术、几何、比与比例概要》一书，其中第 3 篇“计算和比例的详论”（通称“簿记论”）系统论述了借贷复式记账的原理及其应用。《簿记论》的问世揭开了近代会计发展的新纪元，标志着企业会计登上历史舞台，并逐步成为会计理论体系中的主要组成部分。1894 年苏格兰成立了会计协会，意味着会计作为一种专门职业而存在。随着资本主义进入垄断阶段，垄断组织成为社会经济生活的基础，股份制公司的发

展，产生了所谓的“管理革命”，要求会计进一步与管理结合。20 世纪 20 年代，特别是第二次世界大战后，会计也全面着眼于核算和管理，逐步形成了财务会计和管理会计两大分支。

进入社会主义社会，会计更重要。马克思说：“过程越是按照社会的规模进行，越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重要。因此，簿记对资本主义生产比对手工业和农民的分散生产更为必要，对公有生产比资本主义生产更为必要。”这里的簿记就是会计。中华人民共和国成立后，建立了我国社会主义会计。在有关部门的领导下，我国先后制定了有关会计核算和管理方面的会计制度。目前，我国已形成了具有中国特色的会计行政监管体制、会计执业资格准入制度、会计专业技术等级评价系统、会计法规体系以及会计的国际协调和国际趋同等全国统一、完备的会计管理体系。

综上所述，社会生产是会计产生和发展的基础，经济管理的客观需要是会计产生的内在历史动因；经济越发展，会计越重要。

二、会计的定义

会计的定义是对会计本质内容的揭示。新中国成立以来，关于会计的定义，主要有三种有影响的观点：“管理工具论”、“信息系统论”和“管理活动论”。“管理工具论”是与改革开放前的计划经济体制相适应的一种观点。我们认为，“管理工具论”、“信息系统论”和“管理活动论”是从不同的角度认识会计的必然结果，都是对会计本质内容的揭示。因此，我们将现代会计定义为：会计是以货币为主要计量单位，采用一定的方法对企业、行政事业单位及其他经济组织的经济活动进行核算和管理的一种经济管理活动。

（一）会计的职能

会计的职能是会计本质的具体化，是对会计系统在运行过程中所具有的性能和功能的抽象。会计的职能随着会计实践的发展而发展。一般说来，现代会计主要有反映、监督和参与决策的基本职能。

1. 反映职能

会计反映职能，也称会计的核算职能，是指会计以货币为主要计量单位，客观地反映一个特定主体的经济活动情况，为有关各方提供所需的会计信息。会计通过信息系统连续、系统、全面、综合地反映一个会

计主体的财务状况、经营成果和现金流量。会计反映分为事前反映和事后反映。会计的事前反映是对未来进行预测和计划；会计的事后反映，也称“会计信息加工程序”，简称“会计程序”，是指对已发生或已完成的经济业务（交易或事项）进行的会计确认、计量、记录和报告。

2. 监督职能

会计的监督职能是指会计通过预测、计划、记录、分析、控制、检查等对一个特定单位的经济活动和预算执行过程实行控制。会计监督包括事前监督、事中监督和事后监督。

3. 参与经营决策职能

会计参与经营决策职能是指通过会计反映职能提供的会计信息，对企业生产经营的各种方案进行比较、分析和判断，帮助企业决策者筛选最优方案的过程。

上述三个会计的职能的关系是十分密切的，且是相互依存和相互制约的。一般地说，反映是监督的基础，而没有一个有力的监督，所反映的信息就不能给企业经营者提供可靠的会计决策。

由于社会的发展，会计活动的领域和内容不断地发展变化，因而人们对会计的认识和表述客观上会存在着一定的差异。基于过去、现在和未来的思考，人们对会计职能的认识也不可能完全一致。就企业会计工作而言，企业可利用会计提供的信息预测经济前景，进行经济决策，编制财务计划，控制经济活动和评价经营业绩。因此，现代企业会计职能可概括为：反映经济活动；预测经济前景；进行会计决策；编制财务计划；控制业务活动过程；评价经营业绩。

（二）会计的特点

会计的特点，是指会计作为一种管理活动所具有的个性和与其他管理活动相区别的特殊性。随着会计的发展，会计的内容也日益丰富。现代会计的特点可以概括为：（1）会计以货币为主要计量尺度；（2）会计对经济活动进行完整、连续、系统的计算和记录；（3）会计以价值管理为基本内容；（4）会计以提高经济效益为终极目标。

（三）会计目标

会计目标，也称会计的目的，是会计活动所应达到的标准或境地。会计的目标分为直接目标和最终目标。

1. 会计的直接目标

会计的直接目标，也称为财务会计报告目标。一般认为，会计的直接目标是向财务会计报告的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的履行情况，有助于财务会计报告的使用者作出经济决策。财务会计报告的使用者包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等利益关系集团。其中，投资者和债权人是财务会计信息的主要使用者。

2. 会计的最终目标

如前所述，会计是一项经济管理活动，是经济管理的重要组成部分，会计的最终目标应服从企业的经营管理目标。市场经济条件下，企业是以营利为目的的经济组织，一切管理都是为了提高企业的经济效益。因此，会计的最终目标是提高经济效益。

第二节 会计对象与会计要素

一、会计对象

会计对象是指会计工作的客体，即会计所核算和管理的内容。马克思关于会计是对“过程的控制和观念的总结”的思想告诉我们，会计对象存在于社会再生产过程之中。社会再生产过程是由生产、分配、交换和消费四个相互关联的环节所构成，它包括多种多样的经济活动。会计并不能反映和管理再生产过程中经济活动的所有方面，而只能反映和控制能用货币表现的那些内容。换言之，会计并不能提供社会再生产过程的所有信息，而主要提供能够用货币表现的信息。会计工作总是在一个企业或行政、事业单位里进行的。每一个企业或行政、事业单位能够用货币表现的经济活动，实质上是企事业单位的资金运动的表现形式。社会再生产过程的社会总资金的运动，是在宏观领域进行的，有的学者将其称为社会会计的对象。社会再生产过程中的个别资金的运动，是在各个企业，行政、事业单位进行的，构成了各个企业，行政、事业单位的会计对象。

综上所述，会计的一般对象是社会再生产过程中的资金运动。企

业，行政、事业单位的会计对象则是每一独立核算单位的资金运动。本书仅论述一般企业的资金运动。

资金是商品经济的范畴。在宏观领域，资金是国民经济中物资的货币表现形式。在微观领域，资金是企业拥有或者控制的经济资源的货币表现形式。企业资金运动寓于企业经济活动的各项交易和事项之中。其中，交易是发生在主体与主体之间的交换行为，如原材料的采购、商品的销售和资金的借贷等；事项是发生在主体内部的活动或发生在主体之外的环境的变化，如生产耗用材料、洪灾或地震、商品或劳务价格的变动以及企业债务人的破产等。资金运动具体体现为资金的投入、分配、耗费、收回（包括补偿与增值）以及退出等形式。

二、会计要素

会计要素是根据交易或事项的经济特征对会计对象的基本分类，是设定会计报表结构和内容的依据，也是进行会计确认和计量的基础。会计要素是对会计对象——资金运动的基本分类，根据会计要素科学设置账户，期末用报表对账户资料反映的交易和其他事项进行归纳分类，这种归纳分类与对资金运动的基本分类，口径是一致的，名称也是相同的。因此，可以说会计要素是对资金运动的初始分类。

企业资金运动有两种表现形式，即静态表现和动态表现。所谓静态表现是指资金相对静止状态下的表现形式，具体表现为资产、负债和所有者权益三要素，亦称为财务状况三要素。它们之间的数量关系可用会计等式予以概括：

$$\text{资产} = \text{负债} + \text{所有者权益}$$

资金运动的动态表现为资金的循环与周转，具体表现为收入、费用和利润三要素，亦称为经营成果三要素。它们之间的数量关系也可用会计等式予以概括：

$$\text{收入} - \text{费用} = \text{利润}$$

企业的资金运动是静、动结合的统一体，也就是说会计六要素存在着有机联系。如费用的发生会引起资产的减少，或引起负债的增加；收入的取得会引起资产的增加，或引起负债的减少；又如所有者权益的增加也可能引起资产的增加，或引起负债的减少。在会计六要素中，利润要素的数量将由收入要素和费用要素的差量确定，换言之，确定了收入

要素和费用要素的数量，也就确定了利润要素的数量。因此，会计六要素的数量关系，可以用会计等式予以概括：

资产 = 负债 + 所有者权益 + 收入 - 费用

关于上述三个等式，我们将在第三章中加以详述。

（一）反映财务状况的会计要素

财务状况是企业在一定日期的资产和权益的情况，是资金运动相对静止状态时的表现。反映企业财务状况的会计要素包括资产、负债和所有者权益。

1. 资产

资产是指企业过去的交易或事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。它具有以下特征：（1）资产应为企业所拥有或者控制的资源；（2）资产预期会给企业带来经济利益；（3）资产是由企业过去的交易或事项形成的。

资产按其流动性不同，分为流动资产和非流动资产。流动资产是指预计在一个正常营业周期中变现、出售或耗用，或者主要为交易目的而持有，或者在资产负债表日起一年内（含一年）变现的资产，以及自资产负债表日起一年内交换其他资产或清偿负债的能力不受限制的现金或现金等价物。流动资产主要包括库存现金、银行存款、交易性金融资产、应收及预付款项、存货等。非流动资产是指流动资产以外的资产，主要包括长期股权投资、固定资产、无形资产等。

2. 负债

负债是指企业过去的交易或事项形成的，预期会导致经济利益流出企业的现时义务。它具有以下特征：（1）负债是企业承担的现时义务；（2）负债预期会导致经济利益流出企业；（3）负债是由企业过去的交易或事项形成的。

负债按其流动性不同，分为流动负债和非流动负债。流动负债是指预计在一个正常营业周期中清偿，或者主要为交易目的而持有，或者在资产负债表日起一年内（含一年）到期应予以清偿，或者企业无权自主地将清偿推迟到资产负债表日后一年以上的负债。流动负债主要包括短期借款、应付账款、预收账款、应付职工薪酬、应交税费、应付利息和其他应付款等。非流动负债是指流动负债以外的负债，主要包括长期

借款和应付债券等。

3. 所有者权益

所有者权益是指企业资产扣除负债后，由所有者享有的剩余权益。公司的所有者权益又称为股东权益。它具有以下特征：（1）除非发生减资、清算，否则企业不需要偿还所有者权益；（2）企业清算时，只有在清偿所有的负债后，所有者权益才返还给所有者；（3）所有者凭借所有者权益能够参与利润的分配。

所有者权益按其来源不同，分为所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益等。

在会计核算过程中，通常将所有者权益划分为实收资本（或者股本）、资本公积、盈余公积和未分配利润。资本公积包括企业收到的投资者出资超过其注册资本或股本中所占份额的部分以及直接计入所有者权益的利得和损失等。利得是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入。损失是指由企业非日常活动所发生的、会导致所有者权益减少的、与所有者分配利润无关的经济利益的流出。直接计入所有者权益的利得和损失主要包括可供出售金融资产公允价值变动额、现金流量套期中套期工具公允价值变动额（有效套期）等。盈余公积和未分配利润又合称为留存收益。

（二）反映经营成果的会计要素

经营成果是企业在一定时期内从事生产经营活动所取得的最终成果，是资金运动的主要体现。反映企业经营成果的会计要素包括收入、费用和利润。

1. 收入

收入是指企业在日常活动中所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。收入不包括为第三方或客户代收的款项。它具有以下特征：（1）收入是企业在日常经营活动中形成的；（2）收入会导致所有者权益的增加；（3）收入是与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。

按照企业所从事日常活动的性质，收入主要包括主营业务收入和其他业务收入等。

需要强调的是，上面所说的收入是狭义上的收入，广义的收入还包

括直接计入当期利润的利得，即营业外收入。

2. 费用

费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与所有者分配利润无关的经济利益的总流出。它具有以下特征：（1）费用是企业在日常经营活动中形成的；（2）费用会导致所有者权益的减少；（3）费用是与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。

按照费用与收入的关系，费用主要包括营业成本和期间费用。其中，营业成本是指所销售商品或提供劳务的成本。营业成本按照其所销售商品或提供劳务在企业日常活动中所处地位可以分为主营业务成本和其他业务成本。期间费用包括管理费用、财务费用和销售费用。

上面所定义的费用也是狭义上的费用，广义的费用还包括直接计入当期利润的损失，即营业外支出。

3. 利润

利润是指企业在一定会计期间的经营成果。按其来源，利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。其中，收入减去费用后的净额是企业日常活动的业绩；直接计入当期利润的利得和损失反映的是企业非日常活动的业绩，主要包括企业处置固定资产和债务重组发生的利得和损失等。

在实际工作中，由于收入不包括处置固定资产净收益、固定资产盘盈收益和出售无形资产等利得项目，费用也不包括处置固定资产净损失、自然灾害损失等损失项目，所以会计等式中的收入和费用应从广义的角度来理解。

第三节 会计核算的基本假设和会计基础

一、会计核算的基本假设

会计核算的基本假设，也称为会计核算的基本前提，是企业会计确认、计量和报告的前提，是对会计核算所处的时间、空间环境所作的合理设定。会计核算对象的确定、会计政策的选择、会计数据的收集都要以这一系列的基本假设为依据。会计核算的基本假设包括会计主体、持