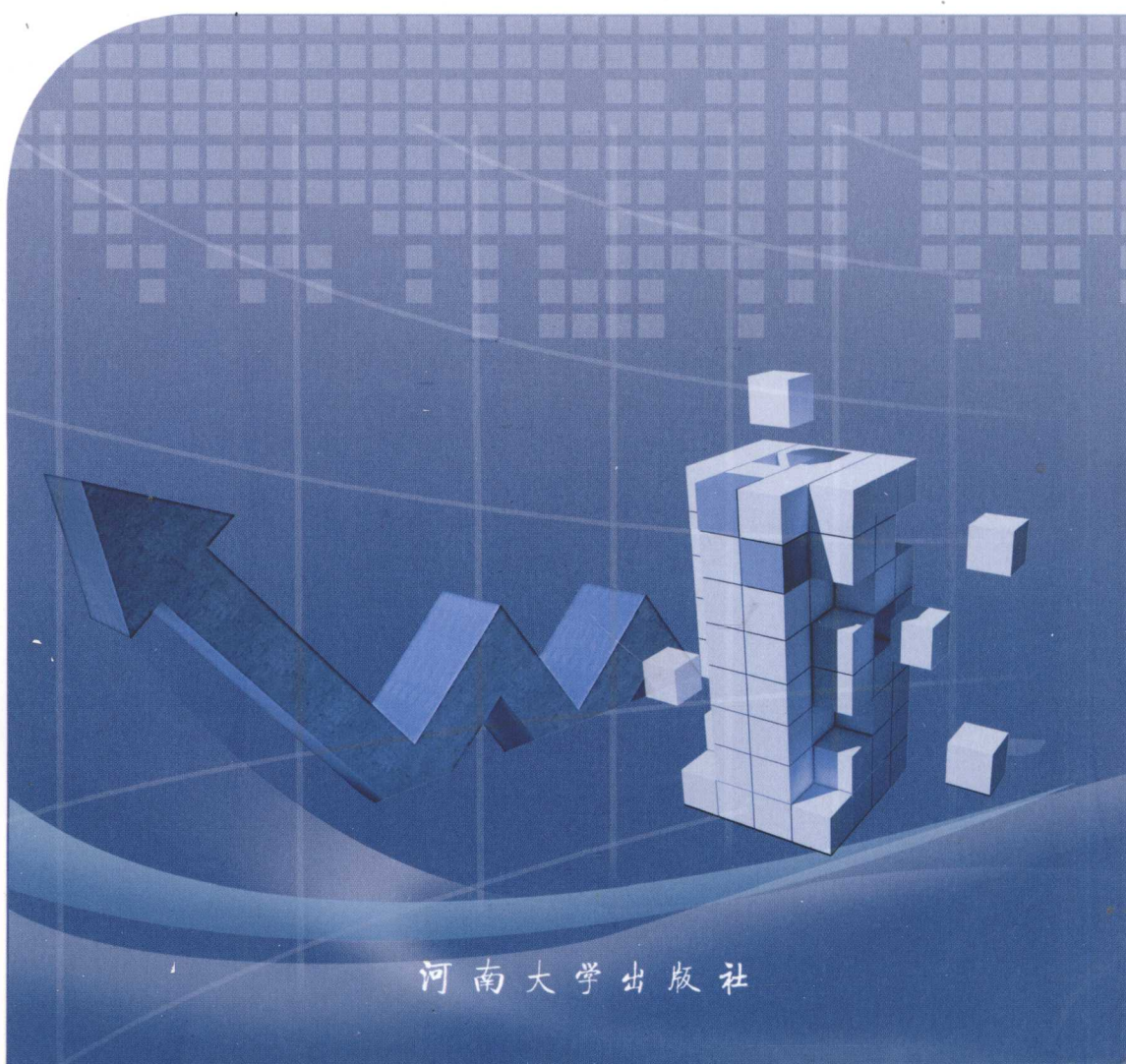


● 新世纪普通高校工商管理类统编教材

基础会计学

Basic Accounting

主编 李武立



河南大学出版社

013034422

F230-43
428

新世纪普通高校工商管理类统编教材

总主编 王性玉

图章(910)目录索引

基...李...立...主...编...王...性...玉...总...主...编...王...性...玉...

基...李...立...主...编...王...性...玉...总...主...编...王...性...玉...

ISBN 978-7-294-01117-1

基...李...立...主...编...王...性...玉...总...主...编...王...性...玉...

基础会计学

Basic Accounting

主 编 李武立

副主编 刘锦英 王国运 杜 李



书...从...中...取...得...的...知...识...是...最...有...价...值...的...知...识...

河南大学出版

地址: 郑州市金水区... 电话: 0371-88020113

www.hnup.com

0371-88020113

郑州市金水区

郑州市金水区

2013年3月

787mm×1092mm

F230-43
428

河南大学出版社

· 郑州 ·



北航

C1641788

013034433

图书在版编目(CIP)数据

基础会计学/李武立主编. —郑州:河南大学出版社, 2013. 2

(新世纪普通高校工商管理类统编教材 总主编 王性玉)

ISBN 978-7-5649-1117-1

I. ①基… II. ①李… 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(2013)第 009889 号

基础会计学
Basic Accounting

李武立 主 编

李 琳 王 颖 副 主 编

责任编辑 朱建伟

责任校对 申从芳 尚 晴

封面设计 郭 灿



出版发行 河南大学出版社

地址:郑州市郑东新区商务外环中华大厦 2401 号 邮编:450046

电话:0371-86059712(高等教育出版分社)

0371-86059713(营销部)

网址:www.hupress.com

排 版 郑州市今日文教印制有限公司

印 刷 郑州海华印务有限公司

版 次 2013 年 2 月第 1 版

印 次 2013 年 2 月第 1 次印刷

开 本 787mm×1092mm 1/16

印 张 18.25

字 数 433 千字

印 数 1—3000 册

定 价 33.00 元

(本书如有印装质量问题,请与河南大学出版社营销部联系调换)

总 序

始于18世纪英国的工业革命(Industrial Revolution)对管理学产生了极为重要的影响。工业革命带来了生产方式的巨大变革,计划、组织、领导和控制等职能成为管理工厂和企业生产运营的主要手段。以“科学管理”为代表的一系列管理理论,为工商管理(Business Administration)学科的建立奠定了坚实的理论基础。而管理学和商学的标准化教育由美国开始,以1881年宾夕法尼亚大学沃顿商学院(The Wharton School of the University of Pennsylvania)的建立为标志,产生了现代意义上的商学院。第二次世界大战结束后,由于企业对管理人才的需求迅速膨胀,管理教育开始蓬勃发展。工商管理教育至20世纪90年代趋于成熟,并向国际化、综合化和现代化的方向迈进。

中国的工商管理随着洋务运动由西方引入。1839年,洋务运动的倡导者张之洞在武昌创立了湖北自强学堂,其下设的商务门堪称我国最早的商科专业。1912年中华民国成立后,商科被单列为独立学科,保证了它的自由发展。1949年中华人民共和国成立后,院系进行调整,由综合性大学与财经院校共同培养财经类人才。国家教委在1997年颁布了新的《普通高等学校本科专业目录》,把管理学设置为独立的学科门类,工商管理划归为管理学门类下的一级学科。

经初步统计,目前,全国1200多所本科院校中,有85%的学校设置了工商管理或相近的专业,它们已成为我国十大热门招生和就业的专业,培养出了一批经济建设人才。与资本主义市场经济相比,中国社会主义市场经济有其独特的性质,中国的工商管理学科的发展不仅要向西方的同类学科理论学习,更要结合中国国情,形成适合中国社会主义经济建设的理论方法和知识体系。

从我国普通高校工商管理类教材的情况来看,经过改革开放30多年的建设,商科教育知识体系已逐步完善,如国内教材在知识点宽度指标上普遍高于国外教材,但还存在若干需要解决和创新的问题。一是国内教材比较侧重于对理论框架的介绍,即“是什么、为什么”,而对具体方法“怎么做”介绍较少。二是国内教材一般在书后不列或列出为数不多的参考文献,且多以同类教材和相关专著为主,对学术期刊、原版书参考较少;主要理论来源于同类教材,导致内容和结构趋同,则难以体现出特色。三是国内教材有的缺乏案例,即使有相应案例,其篇幅很短,基本为文字描述,没有详尽的背景资料和数据,编写案例的目的主要是为了加深对某些知识点的理解,而不是通过案例分析提高操作的实践能力。四是很多国内教材对教材的适用人群进行说明时,我们发现教材的定位过于宽泛,不少教材的使用范围不仅涉及相关专业的本科生、研究生、MBA以及管理培训,还可以作为实际工作者的参考资料。这样定位过于宽泛,必然导致失去特色。

鉴于此,我们根据作者多年的教育经验和教学体会,按照教育部《关于积极推进“高等教育面向 21 世纪教学内容和课程体系改革计划”》的要求,组织编写了这套“新世纪普通高校工商管理类统编教材”。为解决或部分解决上述国内教材存在的若干问题,达到编写目的,我们认真组织编写力量,单本教材的主编和副主编,均具有博士学位或副教授以上职称,并长期坚持在教学第一线,就该门课程课堂讲授过五遍以上。我们还聘请知名专家担任主审,与主编共同定稿。

本套教材在编写过程中力求体现以下五点特色。

一、内容系统全面

根据工商管理类专业人才培养目标及其对知识体系的要求,本套教材内容系统全面,涵盖了工商管理类各主要专业,如工商管理、会计学、财务管理、市场营销、人力资源管理、供应链管理、电子商务等,较大幅度地满足了这些专业课程的教学需要。

二、定位明确,编写理念特色化

工商管理各个层次的教学目的和要求不同,必然要求其教材的侧重点不同。本套教材基于这样的编写理念,主要面向大学本科生的专业教学,为学生搭建一个专业学习平台。本套教材的编写者除大学教师外,还邀请了有丰富实践经验的业界管理人员、咨询专家和研究人员等参与教材的编写,他们为教材注入许多新的理念和观点,突破了传统单本教材“大而全”的结构体系。

三、反映前沿,力求创新

工商管理的理论和实践发展十分迅速,一本教材如不能及时地跟上理论与实践的发展,必然会在几年后被其他同类教材所取代,因此,优秀的工商管理教材应该不断地更新内容,体现与时俱进的思想。本套教材在编写过程中,力求既能够反映已经成熟或公认的理论,又能够反映具有代表性的工商管理各专业领域最新理论、技术和方法。

四、采用本土化案例,提高案例质量

案例教学是工商管理的学科特色。在国外,尤其是美国的工商管理教材对案例十分重视。本套教材在案例编写过程中,立足于国情,采用了大量的真实案例,包括经典案例和最新案例,以及实际咨询工作中的经验总结,并对背景资料和各种数据作了比较详尽的介绍。通过对这些来自业界的真实案例进行分析讨论,有助于学生识别问题、分析问题和解决问题能力的提高。

五、理论联系实际,做到学以致用

本套教材在编写过程中,不仅对“是什么、为什么”等概念、原理等进行阐述,而且还注重介绍“怎么做”,设计了大量的方法讲解和过程分析,使学生在接触新知识的同时了解相关理论在现实社会中如何运用。

本套教材在编写过程中,得到了河南大学出版社、许多高校和研究机构的专家学者的大力支持,在此一并致谢。由于编者想局部突破并有所创新,各方面对这套教材的期望与要求都很高,这无疑加大了编写的难度,加之水平有限和时间紧促,书中难免存在一些缺点和疏漏,恳请专家和广大读者提出宝贵意见,以日臻完善。

王性玉

2012 年教师节于河南大学

前 言

基础会计学是高等院校会计专业的专业基础课与经济管理类其他专业的基础必修课,是会计知识的入门课程。为了更好地满足会计专业和其他经济、管理类专业本科生了解会计、学习会计的需要,也为后续会计专业课程的学习奠定基础,我们组织编写了《基础会计学》教材。本教材的编写指导思想是:以企业会计基本准则和 38 项具体准则为准绳,以会计实务为基础,系统地介绍会计学的基本理论、会计核算基本程序、会计核算方法和会计工作组织。

本教材具有如下特点:

第一,以会计法为依据,以企业会计准则的规定和理念为出发点,以讲解会计基本理论、基本方法和基本操作技能为主线,力求使本教材的内容具有一定的稳定性和前瞻性。

第二,在本教材的编写过程中,尽可能借鉴国内外各教材的长处,结合我们长期在会计教学中积累的经验和方法,在教材的内容和结构体系的安排上,做了一些有益的尝试。按照学生由浅入深、循序渐进的认识规律来安排总体结构和各章内容,尽量用通俗易懂的语言来阐述会计基本原理、基本技术和基本方法,强调会计基本方法的整体性和应用性,力求使会计理论与会计实际能更好地结合起来,使学生在理性认识的基础上,有一定的感性认识。

第三,为帮助初学者加深对所学内容的理解,及时巩固所学知识,提高实际操作能力,培养学生独立思考的学习习惯,本教材配有与所学内容相关的复习思考题、实务练习题及案例分析题,以便于学生检查学习效果。为了让学生更好地掌握知识点,并掌握理论知识的实际应用,在每章后附有本章小结。

第四,体例安排上既注意内容的严谨性与教学上的方便性,又注重教材的活泼性与可读性。在教学上,通过“学习目的与要求”“教学重点与难点”方便教学工作。

本教材由河南大学工商管理学院会计系主任李武立担任主编,拟定编写大纲和组织编写。各章初稿撰写分工如下:第一、二、三章由李武立执笔,第四、五章由刘锦英执笔,第七、八章由王国运执笔,第六、九章由杜李执笔。经过多次讨论,最后由李武立进行修改、总纂和定稿。

在编写本教材的过程中,得到了河南省高等院校同行的大力支持与帮助,特别是河南大学工商管理学院领导的大力支持,在此一并表示衷心的感谢。

编 者

2012 年 9 月

目 录	
总 序	(1)
前 言	(1)
第一章 总 论	(1)
第一节 会计的演进及含义	(1)
第二节 会计职能与会计目标	(6)
第三节 会计对象与会计要素	(10)
第四节 会计核算的基本前提与会计信息质量要求	(19)
第五节 会计核算的基本程序与会计核算方法	(26)
第二章 会计核算基本原理	(36)
第一节 会计等式	(36)
第二节 会计科目的设置与分类	(41)
第三节 会计账户的设置与分类	(45)
第四节 复式记账原理与借贷记账法	(53)
第三章 复式记账的运用	(71)
——产品制造企业主要经济业务的核算	(71)
第一节 产品制造企业主要经济业务的内容	(71)
第二节 资金筹集与固定资产购置业务的核算	(74)
第三节 材料采购与付款业务的核算	(80)
第四节 产品生产业务的核算	(88)
第五节 销售与收款业务的核算	(100)
第六节 财务成果的形成与分配业务核算	(108)
第四章 会计凭证	(128)
第一节 会计凭证概述	(128)
第二节 原始凭证的填制与审核	(132)
第三节 记账凭证的填制与审核	(140)
第四节 会计凭证的传递与保管	(148)

第五章 会计账簿	(154)
第一节 会计账簿概述.....	(154)
第二节 会计账簿的设置和登记.....	(157)
第三节 会计账簿的使用规则和错账的更正方法.....	(167)
第四节 对账、结账与试算平衡.....	(171)
第五节 会计账簿的更换和保管.....	(175)
第六章 财产清查	(180)
第一节 财产清查概述.....	(180)
第二节 财产清查的基本方法.....	(182)
第三节 财产清查结果的处理.....	(190)
第七章 会计核算组织程序	(197)
第一节 会计核算组织程序概述.....	(197)
第二节 记账凭证会计核算组织程序.....	(199)
第三节 汇总记账凭证会计核算组织程序.....	(201)
第四节 科目汇总表会计核算组织程序.....	(204)
第五节 多栏式日记账会计核算组织程序.....	(207)
第六节 日记总账会计核算组织程序.....	(209)
第七节 普通日记账会计核算形式组织程序.....	(211)
第八节 会计电算化会计核算组织程序.....	(213)
第八章 财务报告	(219)
第一节 财务报告的概述.....	(219)
第二节 资产负债表.....	(223)
第三节 利润表.....	(228)
第四节 现金流量表.....	(231)
第五节 所有者权益变动表.....	(237)
第六节 财务报表附注.....	(240)
第七节 财务报表的审核、报送和汇总.....	(242)
第八节 财务报告的分析.....	(244)
第九章 会计规范与会计管理	(259)
第一节 会计规范体系.....	(259)
第二节 会计职业道德.....	(261)
第三节 会计机构与会计人员.....	(262)
第四节 会计管理.....	(270)

第一章 总 论

【学习目的与要求】

了解会计的发展过程;理解并掌握会计的含义、目标与职能;了解产品制造企业的资金循环和周转的特点,理解会计的对象;理解和掌握各会计要素含义、特征、确认条件及构成内容;理解各会计要素之间的关系;理解会计核算的基本前提;理解和掌握会计信息质量要求;掌握会计核算的基本程序;掌握会计核算方法。

【教学重点与难点】

教学的重点是:各会计要素含义、特征、确认条件,会计核算的基本程序与会计核算方法。教学的难点是:会计目标,会计核算的基本前提与会计信息质量要求,会计核算的基本程序与会计核算方法。

第一节 会计的演进及含义

一、会计的产生与发展

会计起源于人类社会的生产活动,是社会生产力和生产关系发展到一定阶段的产物。它是为适应人类社会生产活动的发展和加强经济管理,提高经济效益的客观需要而产生并发展的。

会计的历史源远流长,并形成了专门研究中西方会计产生和发展历史的学科——“会计史”。从总体上来看,会计的发展历史大体可以分为古代会计、近代会计和现代会计三个阶段。

(一) 古代会计阶段

一般认为,从旧石器时代中晚期会计萌芽到公元 14、15 世纪,是古代会计阶段。

据史料记载,会计在我国源远流长。在原始社会,由于生产过程十分简单,生产力水平很低,又没有文字,人们只能靠记忆或者用诸如“结绳记事”“刻契记数”等简单的方法记录生产过程中的劳动耗费和取得的劳动成果。这个时期的所谓会计只是“生产职能的附带部分”,在生产时间之外附带地把收支数、支付数等记载下来。原始社会末期,社会生产力发展达到一定水平,随着剩余产品的出现,社会再生产活动日益复杂,人们单凭头脑记

忆或用很简单的方法来记录生产过程中的各项耗费和所得,已不能适应社会的需要。为了对生产过程中生产资料和劳动时间的消耗以及劳动成果的数量进行记录和计算,会计逐渐地从生产职能中分离出来,独立成为具有特定职能的专职会计,于是就产生了最早的会计。

有文字可考的会计活动可以追溯到西周,据《周礼》记载,西周时设有“司会”一职,掌国之百物财用,主天下之大计,为计官之长,负有“以参互考日成,以月要考月成,以岁会考岁会”之责。“日成”“月成”“岁会”均属报告文书,具有类似财务报表的作用。“日成”为十日成事之文书,相当于旬报;“月成”为一个月成事之文书,相当于月报;“岁会”则是一年成事之文书,相当于年报。可见,我国在西周时期,会计方法已有相当发展。

在秦汉时期,社会经济得到发展,也促进了会计的发展,出现了用竹简木牌刻写的“籍书”或“簿书”的账册,并且采用“入”“出”等记账符号来反映各种经济收支事项。

唐宋时期,我国的农业、手工业和商业空前繁荣。随着经济的进一步发展,会计核算方法也发展到更高的程度。在官厅中,官吏办理钱粮的报销和移交手续,开始编造“四柱清册”,具体地算清财物收支结存并交代经管财物的责任。所谓“四柱”,即“旧管、新收、开除和实在”。“四柱”之间的关系如下:

$$\text{旧管} + \text{新收} - \text{开除} = \text{实在}$$

这相当于现在的“期初结存+本期收入-本期支出=期末结存”。当时就是通过“四柱”的基本公式进行结账。这被称为“四柱结算法”,并逐渐运用于民间商业活动之中。

会计在国外也有很悠久的历史。公元前18世纪,古巴比伦王国最早出现会计工作。公元前200年,罗马共和国开始对款项进行分类记载。公元800年,法兰克王国查理大帝发布《城市敕令》,规定每年须将收支分册记录。在中世纪的欧洲,意大利是资本主义发展较早的国家,同时也是资本主义会计的发源地。早在十二三世纪借贷记账法就已出现于商品货币经济比较发达的热那亚、威尼斯等城市。1211年意大利佛罗伦萨银行已用借贷复式记账方法记账,当时人们称这种记账方法为“威尼斯簿记法”。

古代会计的发展历时久远,形成了一些会计的概念与方法,虽然这些概念、方法都十分浅显、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,由早期的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

这一阶段是指从15世纪末期至20世纪30年代。

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。他在该书阐述了复式记账的原理,开创了会计理论研究的先河。这一事件标志着近代会计阶段的开始。

随着社会经济的发展,资本主义产生了信用、资本等新的经济概念,同时保护私有财产、扩大商业贸易规模、灵活使用货币等观念也被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,使会计有了长足的进步。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,还具备了用于指导会计实践,同时使会计独立于其他管理学科成为独立的理论体系。这一时期形成的至今仍然影响着我们的会计思想主要有折旧、成本会计、独立报表审计等。

需要说明的是,我国明清时期,商业、手工业有了一定的发展,出现了更加适用于民间的商业核算,可以用来核算盈亏,具有复式记账思想的“龙门账”和“四脚账”。“龙门账”将全部账目划分为“进、缴、存、该”四大类。“进”指全部收入,“缴”指全部支出,“存”指全部资产(含债权),“该”指全部负债(含业主投资)。“进”“缴”“存”“该”之间的结算关系可表示为“进一缴=存一该”,设“总清账”分类进行记录。继“龙门账”之后,又出现了“四脚账”,即现金业务和转账业务都分为“来账和去账”两个脚,总共四脚。“四脚账”要求全部交易或者事项都要记录“来账和去账”,全面反映交易或者事项的来龙去脉。

从单式记账法过渡到复式记账法,是近代会计形成的标志。因此,近代会计是采用复式记账方法,对特定主体的交易或者事项进行连续、系统、全面地核算与监督,为特定会计主体的内外部经济利益相关者提供以财务信息为主的经济信息系统。

(三) 现代会计阶段

一般认为,现代会计始于 20 世纪 30 年代。进入 20 世纪后,会计发展的中心随着世界经济的发展逐渐由欧洲转移到美国。1929 年至 1933 年的金融危机更加清晰地暴露出会计行为不规范的严重问题。为此,美国会计学界在得到证券交易所和会计师协会共同认可的基础上,制定和颁布了一系列“公认会计原则”。企业只有按照这些公认的会计准则进行核算,其会计信息才能被广泛接受。于是会计行为逐渐被纳入到严谨、规范的程序中,会计职业的信誉也随之得到提升。同时,会计理论和会计方法取得了前所未有的发展,会计学科日益成熟。

20 世纪中叶,西方资本主义世界生产力迅猛发展,跨国公司大量涌现,企业竞争空前激烈,除了要求企业不断对外拓展市场外,还要不断加强内部管理,做好预测、决策、规划、控制和考评等一系列经济管理工作。传统会计为了适应这种管理上的需要,其内部发生了分化,形成了主要为企业外部经济利益相关者服务的财务会计和主要为企业内部经营管理服务的管理会计。这是现代会计阶段取得的另一突出成就。

进入 20 世纪 70 年代以后,随着计算机技术、网络技术和通讯技术的迅猛发展,现代数学、现代管理学与会计相结合,会计的内涵及外延都在不断地丰富和发展,在财务会计与管理会计的基础上,又形成了其他许多分支,如电算化会计、财务管理、审计学等。这样,比较完善的现代会计就逐步形成了。

新中国建立以来,一直在探索适应中国国情的会计核算体制,会计为经济的发展作出了一定的贡献。1985 年,我国颁布了第一部《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,为了适应我国改革开放的要求,尽快实现与国际惯例的接轨,又颁布了《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。2006 年 2 月,财政部又发布了新的会计准则体系,确定了我国会计准则体系由 1 项会计基本准则、38 项具体会计准则和准则应用指南等部分构成,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。这一系列重大会计改革措施,使得企业会计信息质量和透明度得到进一步提高,从而可以更好地满足投资者、债权人和其他利益关系人等有关方面对会计信息的需求,对完善和促进我国市场经济体制起着显著的作用。

从会计产生和发展的历史可以看出,随着生产的日益发展和生产规模的扩大,以及生产、分配、交换、消费活动的日益复杂,对管理的要求日趋提高,会计经历了由简单到复杂、由低级到高级、由不完善到完善的发展过程。会计由简单地记录和计算财政财务收支,发展到利用货币计量来综合地核算和监督的经济过程;会计的方法技术,从手工操作,发展到部分或全部的电子计算机化。同时,会计在中国和国外的不同发展表明,在不同的社会环境里,会计理论和方法所受的经济、政治、法律、文化及日益发展的科学技术的影响不同,从而表现出不同的特色。会计就是在社会环境诸多因素的影响下产生和发展起来的。另外,也应该看到,在会计的发展过程中,利用会计管理经济的作用日益显著,日益为人们所重视。不言而喻的是:“经济越发展,会计越重要;经济越发展,会计越完善。”

二、会计的含义及作用

(一) 会计的含义

什么是会计?如何给会计下一个确切的定义?国内外会计界历来存在着不同的认识,至今尚没有一个统一、明确的定义。其意见分歧主要在于对会计本质的认识存在着不同的看法。会计是一个不断发展着的概念,从它的产生至今历经几千年的历史,随着环境的变化,其业务内容不断拓展,方法不断完善,职能和作用不断发展和扩大。因此,长期以来,在会计理论界对什么是会计有许多不同解释和观点,主要有以下几种观点。

1. “会计工具论”

“会计工具论”即会计是记账、算账、报账的工具。这种观点是前苏联会计学者马卡洛夫在20世纪50年代初提出的,后传入我国。在相当长的时期内,“会计工具论”观点在我国会计界占主导地位。这种观点认为会计的职能就是被动的反映,而忽视或不承认会计的监督、预测、控制、分析等其他职能。它把会计看成一个方法体系,强调了会计的服务性,主要在微观经济领域中应用。

2. “会计信息系统论”

“会计信息系统论”即会计是一个收集、处理和输送经济信息的信息系统。最早提出这个观点的是美国会计学家A. C. 利特尔顿。20世纪70年代以后,由于科学技术的进步和管理理论的发展,该观点在西方发达国家会计界广泛流行。这种观点认为,会计信息系统是企业管理信息系统中最大和最普及的子系统,企业的全体成员均在某种程度上参与经济业务数据的产生,而企业各级管理当局和责任人员都将利用有关会计信息作出经营、管理决策和评估自己的业绩,企业的外部利害关系集团则是企业财务信息的主要使用者。

3. “会计管理活动论”

“会计管理活动论”即会计是经济管理的重要组成部分,是一种管理活动。这种观点是20世纪80年代以后我国的一些会计学专家结合我国的实际情况首先提出来的,主要

代表人物为我国著名会计学家杨纪琬教授和阎达五教授。该观点认为,“会计”和“会计管理”是同一概念,“会计管理”是“会计”这一概念内涵的深化,反映了会计工作的本质属性,是同一概念的发展;广义的会计管理包括会计信息的处理过程,即组织会计信息的验收、加工、存贮、审查、转换、输送,以及结合这一过程对经济活动的合理性、合法性和有效性进行的审查与监督。由于这种观点是强调会计的管理职能,实际上把财务管理的一些内容也包括到会计概念之中。目前,我国会计界持这种观点的人占多数。

4. “会计控制论”

“会计控制论”即会计是一种控制系统。主要代表人物为我国著名会计学家杨时展教授。这种观点认为,会计最根本的目的就在于反映、控制经济活动,现代会计最根本的目的在于控制企业的经济活动,以完成企业对各种受托人的受托责任;现代企业经济效益目标的提出、调整、实现不能脱离现代会计这一控制系统的运行,没有现代会计,而要提高经济效益,是无法想象的;现代会计是一种以认定受托责任为目的,以决策为手段,对一个实体的经济事项按公认会计原则与标准,进行分类、记录、汇总、传达的控制系统。

这些不同观点都阐述了会计的本质,只是强调的角度不同。实际上,现代会计已不是一个简单的算账工具,也不仅仅是单调的会计工作,它是为满足信息使用者的需要,运用现代技术手段和科学方法,以财务会计报告形式向会计信息使用者披露自身财务状况、经营成果及现金流量的过程,进而实现会计的目标。

因此,会计的含义可概括地表述为:会计是经济管理的重要组成部分,它是以货币为主要计量单位,采用一整套专门的方法,对社会再生产过程的经济活动进行全面、连续、系统、综合的核算和监督,为会计信息使用者进行正确决策提供会计信息的一种管理活动。

(二) 会计的作用

会计的作用包括两方面的内容:一方面是会计的正面作用、积极作用,另一方面是会计的负面作用、消极作用。也就是说,会计工作既能完善和加强经济管理,也能弱化经济管理。

会计的正面作用,从目前来看主要有以下四点:第一,为国家进行宏观调控、制定经济政策提供信息;第二,加强经济核算,为企业经营管理提供数据;第三,保证企业投入资产的安全和完整;第四,为投资者提供财务报告,以便于其进行正确的投资决策。

会计的负面作用,当前主要表现为会计信息的失真。会计信息失真直接导致了国有资产流失、偷逃税款、误导投资者和潜在的投资者。会计信息失真是会计工作所产生的一种负面效应。这一点是认识会计作用时不应被忽视的。

会计作用是会计工作实施之后在社会实践中产生的,它是会计职能发挥作用后形成的一种结果,是会计行为效果的体现,也是指导会计实践的会计理论在实践中能否得到检验的一种标志。如果会计发挥了很好的作用,说明会计理论得到了会计实践的验证,也说明会计工作的效果得到了体现。否则,说明会计理论不能指导会计实践,会计工作没有产生工作效果,甚至说明会计工作产生了负面效应。

三、会计学及其体系

随着会计的产生和发展,会计工作内容、会计理论和会计方法也在不断丰富和发展。到了现代会计阶段,已经形成了单独的会计学科,简称会计学。所谓会计学,就是人们在长期会计工作实践中总结出来的专门研究会计工作、会计理论和会计方法的应用性学科。它来自于会计实践,反过来又指导会计实践,属于应用管理学。它研究的对象涉及会计的一切方面,如会计的本质、对象、职能、方法、程序、制度、组织和原则等。

会计学按研究的内容不同,分为基础会计学、中级财务会计学、高级财务会计学、成本会计学、管理会计学、财务管理学、财务报告分析、审计学、会计信息系统、非盈利单位会计、会计史等。

基础会计学又称为基础会计、会计学原理、初级会计学和会计学基础,是会计学知识体系中最基本的内容,是会计学的入门课,也是学好其他会计学分支学科的基础。所谓基础会计学,是研究各行业企业会计共同适用的基本理论、核算方法及工作组织的一门应用性极强的会计学科基础课。它是经济学科、管理学科的共同基础课,是会计专业、财务管理专业、审计专业的专业基础课,也是各行业企业会计的入门与基础。

第二节 会计职能与会计目标

一、会计职能

会计职能是指会计在企业经济管理中具有的主观功能,即会计能做什么,起什么作用。它是伴随着会计的产生而产生的,也必将随着会计的发展而被人们更加深入地理解与认识。在古代会计、近代会计、现代会计这三个会计发展阶段中,会计职能由单一的核算职能发展到核算与监督两项职能。我国《会计法》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。可见,核算与监督是现代会计的两大职能。

(一) 会计核算职能

会计核算职能是会计的最基本职能,也是全部会计管理工作的基础。任何经济实体单位要进行经济活动,都要求会计提供真实、完整、系统的会计信息,这就要求对企业的经济活动进行记录、计算、分类、汇总等,形成会计信息,使之成为综合反映各单位经济活动状况的会计资料。具体地说,会计的核算职能就是对经济实体单位已经发生的交易或事项,主要以价值量的形式,进行确认、计量、计算、记录、比较和报告,反映资金运动的过程和结果,从而为利益相关者和管理者提供财务状况、经营成果、现金流量和管理决策等信息。

会计核算职能具有以下特点。

(1) 会计核算主要是对已经发生的交易或者事项,以有关凭证为依据所进行的事后反映

会计核算只有在交易或者事项发生之后,才能取得该项交易或者事项完成的书面凭证,形成会计核算的初始资料,来说明交易或者事项的来龙去脉,才能保证会计核算所提供的信息真实可靠。因此,会计核算主要是面向过去,而不是未来。

(2) 会计核算主要从价值量上反映会计主体的经济活动状况

各企业、部门常用的计量单位有三种:实物量、劳动量和货币量。而货币所体现的价值计量是一种综合的计量。会计主要以货币为计量单位,利用价值形式去综合记录,核算各企业、部门的资源占用、劳动消耗、收入所得、资金运营、收益的实现及分配等。以货币作为主要的计量单位进行综合性的记录、核算是会计核算职能的一个重要特点。

(3) 会计核算具有连续性、系统性、全面性

会计核算的连续性是指对经济业务的记录必须是连续的,按照发生时间的先后顺序,逐笔、逐日、逐月、逐年,依次进行确认、计量和记录,不能间断。会计核算的系统性是指要采用科学的核算方法对会计信息进行加工处理,保证所提供的会计数据资料能够成为一个有序的整体,从而揭示客观经济活动的规律性。会计核算的全面性是指凡是应由会计核算的各项交易或者事项,都必须毫无遗漏地加以确认、计量、记录和报告。

(二) 会计监督职能

会计监督职能是指会计按照一定的目的和要求,利用会计信息系统所提供的信息,对会计主体的经济活动进行控制,使之达到预期的目标。会计在对经济活动进行正确、及时、完整核算的同时,还要以国家法规、制度和纪律以及财务计划和有关预算为依据,对各单位的经济活动进行全面的、经常的监督,以保证经济活动的合法性、合理性,制止各种违反财经纪律的行为。

会计监督职能具有以下特点。

(1) 会计监督具有强制性和严肃性

会计监督是依据国家的财经法规来进行的。会计人员管理一个企业及部门的钱、财、物,事关要害,责任重大。《会计法》赋予了会计机构和会计人员的监督权利,必须恪尽职守。同时也规定了监督者的法律责任,必须严格遵守财经纪律。对于违反法律规定的会计机构和会计人员,视情节严重可给予责令限期改正、处以罚款、给予行政处分、吊销会计从业资格证书等处罚;构成犯罪的,依法追究刑事责任。

(2) 会计监督具有连续性

社会再生产过程不间断,会计核算过程就不能停止。在这整个过程中,始终离不开会计监督。各会计主体每发生一项经济业务,都要进行会计核算,同时,还要审查经济业务是否符合法律、法规、制度等,实行会计监督。

(3) 会计监督的职能也在发展

传统的会计监督是基于手工操作的条件,由于技术方法和手段的落后,一般仅限于事后,即对已发生的经济活动进行分析、考核、评价和检查,监督其合理性、合法性和有效性。随着社会经济的不断发展,管理需求的增加和信息技术的进步,迫切地需要对经济活动进行事前预测、事中控制和事后检查分析,尤其是参与经营决策,会计监督职能必将不断赋

予新的内容。即会计监督应包括事前监督、事中监督和事后监督。事前监督是指会计部门或会计人员在参与制定各种决策以及相关的计划、预算时,依据有关政策、法规、准则等的规定对各项经济活动的可行性、合理性、合法性和有效性等进行审查,它是对未来经济活动的指导。事中监督是指在日常会计工作中,随时审查所发生经济业务的合法性、合规性,一旦发现问题,及时提出建议或改进意见,促使有关部门或人员采取措施并予以改正。事后监督是指以事先制定的目标、标准和要求为依据,利用取得的会计信息资料对已经完成的经济活动进行考核、分析和评价。

资料 (三) 两大职能的关系

会计的核算职能与监督职能是相互联系、相辅相成的。核算职能是监督职能的基础,没有核算职能提供的可靠、完整的会计资料的信息,监督就没有客观依据;监督职能是核算职能的强有力的保证,没有监督职能进行控制,提供有力的保证,就不能提供真实可靠的会计信息,也就不能发挥会计管理的能动作用,会计核算也就失去了存在的意义。会计的这两大基本职能密切配合,在经济管理活动中发挥着重要作用。

二、会计目标

(一) 会计目标的内涵

会计目标是指在一定经济环境下,人们通过会计实践活动所期望达到的结果。会计目标会随着经济环境的变化和管理的要求而变化。古代会计早期,原始计量、记录的活动,其目的只不过是极其简单地对原始狩猎、采集活动成果进行管理与控制,以维持人类的生存;当私有制产生,会计活动进展到单式簿记阶段后,其目的则演变成对自己财产的保全、对各项收支的具体控制;至近现代社会,生产活动规模的扩大、管理社会经济资源所需知识的复杂化以及现代企业制度与资本市场的建立,使会计不得不面对越来越多的利益相关者,对会计运行机制的各种竞争性要求也越来越多并越来越复杂,这便促使必须对会计运行机制的各种竞争性要求进行协调,利益相关者之间相互博弈与协调的结果是,对会计的要求越来越集中,最终达成对会计运行机制要求的共识,这就是会计目标。

在现阶段,可以将会计目标表述为:会计目标是以提高企业资金利用效率为基础,实现企业利润更大化为根本目的,按照会计法规进行会计核算,实施会计管理,向会计主体内外部信息使用者提供有助于经济决策的以财务信息为主的经济信息。

会计目标指明了会计实践活动的目的和方向,同时也明确了会计在经济管理活动中的使命,成为会计发展的导向。

(二) 会计目标的发展

关于会计目标问题的研究至少可以追溯到 20 世纪 30 年代,但是直到 20 世纪 70 年代,会计目标在会计准则体系中的重要作用才为会计准则制定机构所认同。1978 年,美国财务会计准则委员会(FASB)发布了第 1 号财务会计概念公告——《企业财务报告的目标》,这标志着美国关于会计目标的研究达到顶峰。FASB 以会计目标为起点的会计准则制定模式为美国的高质量会计准则奠定了基础,因此该模式也广为其他国家或国际组

织所借鉴。英国、加拿大、澳大利亚以及国际会计准则理事会纷纷展开会计目标的研究,以指导会计准则的制定。为了更好地指导我国会计准则体系的构建,我国会计理论界和会计准则制定机构也加大了对会计目标的研究力度,并取得了一定的成就,较好地发挥了对会计准则制定的导向作用。

从会计目标的实际演进结果来看,至 20 世纪 70 年代便基本形成“受托责任学派”与“决策有用学派”在研究中相互争论,并日益融合的态势。

(1) 受托责任观

受托责任观产生的经济背景是企业所有权与经营权相分离,并且投资人与经营者之间有明显的委托与受托关系。受托责任观认为,财务会计的主要目标是管理当局向投资者、债权人等报告资源的运用情况,即评价受托经济责任。由于所有权和经营权的分离,资源的受托者就负有对资源的委托者解释、说明其活动及结果的义务。因此,会计的目标就是向资源的委托者报告资源受托管理的事情。

受托责任观主要是从企业内部来谈的,重在向委托者报告受托者的受托管理情况。会计目标是向资源委托者提供信息。受托责任观是从监督角度考虑的,主要是为了监督受托者的受托责任。

(2) 决策有用观

决策有用观是 20 世纪 70 年代美国注册会计师协会出资成立的特鲁彼拉特委员会在对会计信息使用者进行了大量的实证调查研究后得出的结论。该委员会在 1973 年提出的研究报告中,明确提出了 12 项财务报表的目标,其中前 10 个目标是针对营利性企业提出的,后 2 个目标是针对政府和非营利组织提出的。其基本目标是“提供据以进行经济决策所需的信息”。1978 年,美国财务会计准则委员会发布了第一号“财务会计概念公告”、第二号“财务报告的目标”,充分表明了会计目标是建立财务会计准则体系的理论基础。

决策有用观是从企业会计信息的外部使用者来谈的。在决策有用观下,会计的目标是向信息使用者提供决策有用的信息,信息的使用者不仅包括资源委托者而且还包括债权人、政府等和企业有密切关系的信息使用者。决策有用观侧重于信号角度,即会计信息能够传递信号,即向信息使用者提供决策有用的信息。

《企业会计准则——基本准则》第四条中明确规定:财务会计的目标是向财务会计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履行情况,有助于财务会计报告使用者作出经济决策。可以看出,我国有关会计目标的观点是兼顾了受托责任观和决策有用观。