



21世纪高等院校现代财会系列教材

KUAIJI

基础会计

JICHU KUAIJI

主 编 魏喆妍 梁勇 张静伟



经济科学出版社
Economic Science Press

基础会计

主 编 魏喆妍 梁 勇 张静伟
副主编 巴雅尔图

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

基础会计 / 魏喆妍, 梁勇, 张静伟主编. —北京:
经济科学出版社, 2013. 1

ISBN 978 - 7 - 5141 - 2770 - 6

I. ①基… II. ①魏…②梁…③张… 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 (2012) 第 297994 号

责任编辑: 张 萌 计 梅
责任校对: 郑淑艳
责任印制: 王世伟

基础会计

主 编 魏喆妍 梁 勇 张静伟

副主编 巴雅尔图

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 88191217 发行部电话: 88191104

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

保定市时代印刷厂印刷

保定市时代装订厂装订

787 × 1092 16 开 19 印张 450000 字

2013 年 1 月第 1 版 2013 年 1 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 2770 - 6 定价: 43.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 88191502)

(版权所有 翻印必究)

前 言

经济越发展,会计越重要。会计作为一种国际通用的商业语言,对推动经济社会发展起到了重要作用。自2006年以来,我国陆续颁布了1项基本准则和38项具体准则及应用指南,构建了与国际财务报告准则实质性趋同的企业会计准则体系。自2007年开始,我国又先后颁布和修订了《中华人民共和国所得税法》、《中华人民共和国所得税法实施条例》、《中华人民共和国增值税暂行条例》等一系列重要的税收法律法规和配套文件,进一步完善了我国税收制度体系。为了满足经济管理等专业学生学习会计知识的需要,本教材结合会计准则体系和相关税制的要求,吸收了最新的会计研究成果,参阅了国内外优秀会计教材,结合作者多年的教学实践经验,精心编写而成。《基础会计》是会计学的入门教材,所以本书在理论阐述和结构安排上力求由浅入深、循序渐进,同时还注重理论和实务的结合,使其不仅有理论性还具有较强的可操作性。本书不仅可以作为高等学校会计专业以及非会计专业的教科书,还可以作为从事会计与财务实务工作者以及企事业单位内部管理人员学习会计基础知识的教材。

本教材力求将会计基础理论和方法的最新研究成果反映在该书的体系中,突出应用性和会计方法、会计核算内容的完整性,同时处理好基础会计与财务会计的内容衔接。为方便教师备课和学生学习,在每章的开篇都归纳了内容提要,为方便学生掌握会计专业英文词汇,每章最后还给出了各章节有关的中英文词汇对照表。

本书由魏喆妍教授、梁勇副教授、张静伟教授担任主编,巴雅尔图教授担任副主编,负责设计教材体系、编写提纲、章节总纂和全书定稿。参加本教材编写的教师及分工情况如下:魏喆妍教授编写第一章;梁勇副教授编写第二章、第三章;张静伟教授编写第四章、巴雅尔图教授编写第六章、第七章;孙鹏云副教授编写第五章、第十一章;高志辉讲师编写第八章;杨艳艳讲师编写第九章、第十章。

感谢在本书编写过程中所参阅论著的作者给予的启迪,感谢经济科学出版社的吕萍总编辑、王杰华教授为本书的出版给予的指导和帮助!

尽管我们作了很大的努力,尽量使奉献给读者的这本书更加完善,但由于水平和时间的限制,一定会有疏漏和不妥之处,恳请读者批评指正。

《基础会计》编委会

2012年11月

目 录

第一章 总论	1
第一节 会计的产生和发展	1
第二节 会计的含义、职能与财务会计目标	4
第三节 会计的对象与我国企业会计准则	7
第四节 会计核算的基本前提与会计处理基础	10
第五节 会计信息质量要求	14
第六节 会计的方法	17
第二章 会计要素与会计等式	22
第一节 会计要素概述	22
第二节 会计要素的计量	33
第三节 会计等式	36
第三章 账户与复式记账	41
第一节 会计科目	41
第二节 账户	44
第三节 复式记账的原理与借贷记账法	45
第四节 总分类账户与明细分类账户	57
第四章 企业主要经济业务的核算	62
第一节 企业主要经济业务概述	62
第二节 资金筹集业务的核算	68
第三节 供应过程业务的核算	74
第四节 生产过程业务的核算及成本计算	85
第五节 产品销售过程业务的核算	95
第六节 其他经济业务的核算	107
第七节 财务成果形成及分配业务的核算	116
第八节 资金退出企业的核算	124

第五章 账户的分类	127
第一节 账户分类的意义	127
第二节 账户按经济内容分类	128
第三节 账户按用途和结构分类	131
第六章 会计凭证	142
第一节 会计凭证概述	142
第二节 原始凭证	143
第三节 记账凭证	148
第四节 会计凭证的传递和保管	157
第七章 会计账簿	159
第一节 会计账簿的意义和种类	159
第二节 会计账簿的设置与登记	162
第三节 结账与对账	167
第四节 会计账簿的登记规则和错账更正	169
第八章 内部控制与财产清查	175
第一节 内部控制概述	175
第二节 主要经济业务活动的内部控制	184
第三节 财产清查概述	187
第四节 财产清查的方法	191
第五节 财产清查结果的处理	200
第九章 财务会计报告	207
第一节 财务会计报告概述	207
第二节 资产负债表	209
第三节 利润表	219
第四节 现金流量表	223
第五节 所有者权益变动表	228
第六节 会计报表附注	230
第十章 账务处理程序	232
第一节 账务处理程序概述	232
第二节 记账凭证账务处理程序	233
第三节 汇总记账凭证账务处理程序	235
第四节 科目汇总表账务处理程序	246

第十一章 会计工作组织	264
第一节 会计工作组织概述	264
第二节 会计规范体系	266
第三节 会计机构	271
第四节 会计人员	276
第五节 会计信息化	285
第六节 会计档案	291
《基础会计》教学目的与要求	294
主要参考书目	295

第一章 总 论

【内容提要】 会计作为国际商业语言是随着生产力的发展而逐步发展起来的,经历了古代簿记、近代会计和现代会计三个阶段,会计的本质问题经过长期的讨论,形成了两大主流学派即会计信息系统论和管理活动论。会计的对象是再生产过程中的资金运动。企业会计准则的颁布与实施,标志着实现了我国会计准则与国际财务报告准则的实质性趋同。会计核算的前提条件包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。企业会计的确认、计量和报告应当以权责发生制为基础。会计信息质量要求是对企业财务报告中所提供会计信息质量的基本要求,它主要包括可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性等质量特征。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作出经济决策。

第一节 会计的产生和发展

会计是一门既古老又年轻的学科,是社会生产发展到一定阶段的产物。自 10 万~30 万年前的“旧石器时代中、晚期,人类最初的会计行为——原始计量、记录行为就已经开始发生了”(郭道杨,1984),然而现代会计仅仅是在 20 世纪 50 年代以后才在市场经济发达的国家发展起来的。在会计发展的历史长河中,大致经历了古代簿记、近代会计和现代会计三个主要阶段。

一、古代簿记阶段

古代簿记阶段,一般认为是从旧石器时代的中、晚期到 15 世纪以前的这段漫长时间。据考证,人类的原始计量记录行为产生于旧石器时代中、晚期,人们通过在骨片上刻画条痕和在鹿角棒上纹道来记录生产、分配和储备产品。进入新石器时代后,生产力的发展带来了大量的剩余物品,迫使人们进行管理。世界各地陆续出现绘图记事(计数)、刻契记事(计数)和结绳记事(计数)等原始记录方法。这些原始计量记录行为基本反映出人类最初的会计行为,是簿记的雏形。

物质资料的生产是人类社会赖以生存和发展的基础。由于资源的稀缺性和人的欲望的无限性,使得人们对于投入与产出问题,总是试图以尽可能少的耗费取得尽可能多的劳动

成果。因此在采用先进技术提高劳动生产率的同时,必须加强对生产活动的管理,需要对劳动耗费和成果进行记录、计算并加以分析,以利于指导和管理生产,促进生产的发展,提高投入和产出的比例。因此,会计也就随着社会生产的发展和经济管理的需要而产生并逐步发展起来了。古代簿记阶段的主要标志是以实物计量为主逐渐过渡到以货币计量为主的表现形式,记录方法由文字叙述式到单式记账法产生并得到了广泛地运用。

在我国,最早发展起来的是官厅会计。西周时期,已经出现“司会”、“司书”等官职。“司会”是《周礼》所记载的西周中央政权中负责财计管理工作的行政长官。“司书”是《周礼》所记载的西周中央政权中负责财计核算及文书档案管理工作的行政官员。司会对所属司书、职内、职岁和职币等职能部门进行全面考核,“以参互考日成,以月要考月成,以岁会考岁成”。西汉时期,出现“计簿”或“簿书”账册,以登记会计事项,并产生了收付记账法。到了唐、宋时期,负责会计工作的高级官吏——户部尚书已位列中央政权机构的重要成员;由“月记账”和“总清账”相结合的账簿体系已经形成;并建立了每年一次编制“计册”即会计报表的制度。宋朝初期产生了“四柱清册”的会计方法,即:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{旧管} & + & \text{新收} & = & \text{开除} & + & \text{实在} \\ \text{(期初余额)} & & \text{(本期增加额)} & & \text{(本期减少额)} & & \text{(期末余额)} \end{array}$$

在外国,公元前4 000年左右,巴比伦出现了一种“受托责任账户”,并由此逐步形成了在世界上别具一格的“神殿簿记”。公元前3 000年左右,埃及人成功地创造了纸草簿记记录。公元前256年,希腊有一位叫芝诺的行政长官,他一度为财政大臣管理私财,他所记录的账目不仅系统、完整,而且以原始单据作为确定账目真伪的档案。史学家们认为,类似芝诺所作的会计记录已为后来复式簿记的产生创造了基本条件。

中国、巴比伦、埃及等文明古国的会计曾处于世界会计的先进行列,是因为它们的政治、经济、文化教育发展一直处于当时世界先进水平。而之后随着经济发展的缓慢,文明古国的会计又都逐渐落后于西方经济发达国家。

二、近代会计阶段

近代会计阶段,一般认为是从15世纪中后期到20世纪40年代末期这段时间。这一阶段的主要标志是复式记账法的不断完善和推广及公共会计师职业的出现。1494年,意大利数学家卢卡·巴其阿勒出版了《算术、几何及比例概要》一书,对复式记账从理论上进行了系统的阐述和总结,使复式记账法在意大利迅速得到普及并不断发展和完善。世界会计史学家认为这是会计发展史上的第一个里程碑,这本著作的出版也标志着近代会计的开始。1534年在意大利本土,继巴其阿勒之后的又一部典范著作是由多梅科·曼佐尼发表的《威尼斯总账和分录账》。这两本著作先后被翻译成英文、法文、荷兰文、西班牙文和德文,到16世纪意大利的复式记账法已遍及全欧。但从15世纪~19世纪,近代会计的发展是比较缓慢的。一直到1854年在苏格兰成立了世界上第一家特许会计师协会——爱丁堡会计师协会,它的成立标志着会计人员开始执行一种为社会服务的公正业务,同时出现了公共会计师职业,会计师协会的成立引起了会计在服务对象、内容等方面的重大变化,这是会计发展史上的又一个里程碑。

在我国,最早的复式记账法——龙门账,产生于明末清初(公元1640年),为山西帮商人富山所创(李宝震1993)。“龙门账”是以“四柱清册”原理创设的民间商业流行的复式记账方法。其特点是把全部经济业务划分为“进”、“缴”、“存”、“该”四大类。设“总清账”分类进行记录,所谓“进”指全部收入;“缴”指全部支出;“存”指全部资产;“该”指全部负债(包括业主权益)。“进”、“缴”、“存”、“该”之间的关系为“进-缴=存-该”。每年终结账时,一方面可以根据有关“进”与“缴”两类账目的记录编制“进缴表”计算差额,确定盈亏;另一方面还应根据有关“存”与“该”两类账目的记录编制“存该表”,计算差额;两者计算确定的差额应该相等。清末,随着西式会计的引入,中式会计趋于衰落。1897年,中国通商银行首先采用了借贷复式簿记。1918年谢霖成为我国第一个由国家承认的注册会计师。1905年我国出版了蔡锡勇编著的最早介绍借贷复式簿记的著作《连环账谱》;1925年,在上海成立了我国历史上第一个会计师公会——上海会计师公会。

三、现代会计阶段

现代会计阶段,一般认为现代会计是从20世纪50年代开始至今。这一期间,由于经济与科技的迅速发展,使得会计理论与实务不断发展和变革。会计经历了由传统会计分化为财务会计和管理会计的转变,由工业经济时代会计向信息和知识经济时代的转变。

20世纪初,随着西方社会生产力的进一步提高和科技的迅猛发展,企业规模不断扩大,跨国公司的不断涌现,对经济管理提出了许多新问题,会计界在参与解决新问题的同时,在会计理论、方法和手段方面也相应地发生了很大的变化。

20世纪50年代以后,根据公司制企业下的“两权”分离与所有者与经营者的不同信息需求,传统会计被分化为财务会计和管理会计两大分支。财务会计着重通过提供财务报表来满足各外部利益关系人的需要,是以“财务报表为中心的外部会计”。管理会计主要为企业内部经营管理服务,即为企业管理部门正确进行管理决策和有效经营提供相关信息,是以“经营管理为中心的会计”。财务会计与管理会计的联系主要表现在:财务会计与管理会计是会计信息系统的“同源”,是因为它们之间存在密切的联系。表现在它们都是会计信息系统的重要组成部分,也都是企业经营管理的基本组成部分。财务会计与管理会计都依赖于“受托责任”(Accountability)。财务会计与管理会计的区别主要是提供信息的侧重点不同。表现在:第一,财务会计侧重于对企业外部利益相关者提供有助于决策的信息,而管理会计则侧重于为企业内部经营管理提供相关信息;第二,财务会计强调过去,而管理会计则强调未来;第三,财务会计是一种强制性的会计信息系统,必须按有关规定定期提供财务报表,而管理会计则是非强制性信息系统,根据决策的需要而提供相关信息。

20世纪50年代,随着电子计算机的出现和其在会计信息处理中的运用使得会计在计算和记录技术方面实现了重大革命。特别是在20世纪70年代以后,互联网的普及和软件方面数据库的应用,使得很多企业实现了管理信息系统的综合化和系统化,产生了体现现代信息技术运用的“电子数据处理系统”(electronic data processing system, EDPS)、可扩

展商业报告语言 (xetensible business reporting language, XBRL) 等。会计信息化在现有市场条件下,最大限度地提高了会计信息的有用性。

现代会计除了上述方面的发展之外,还有很多新的发展领域,如公允价值会计、人力资源会计、通货膨胀会计、资本成本会计和国际会计等。

第二节 会计的含义、职能与财务会计目标

一、会计的含义

什么是会计?或者说会计的本质是什么?尽管会计从产生到现在已有几千年的历史,人们对这一基本问题的认识相差甚远,我国学者在对会计基本理论的研究中,曾就“会计的本质”问题进行了长期深入的讨论,目前基本形成了两大主流学派即会计信息系统论和管理活动论。

会计信息系统论认为会计旨在提高企业和各单位活动的经济效益、加强经济管理而建立的一个以提供财务信息为主的经济信息系统。信息系统论是把会计的本质理解为是一个经济信息系统。会计信息系统论的思想最早起源于美国会计学家 A. C. 利特尔顿。他在 1953 年出版的《会计理论结构》一书中指出:“会计是一种特殊门类的信息服务”,“会计的显著目的在于对一个企业的经济活动提供某种有意义的信息”。1966 年美国会计学会在其发表的《会计基本理论说明书》中明确指出:“实质地说,会计是一个信息系统”,从此这个概念被广为传播。我国最早接受这一观点的会计学家是余绪缨教授。他于 1980 年在《要从发展的观点看会计学的科学属性》一文中首先提出了这一观点。但影响力最大的具有代表性的提法是葛家澍、唐予华于 1983 年提出的“会计是旨在提高经济效益、加强经济管理而在企业(单位)范围内建立的一个以提供财务信息为主的经济信息系统”。

管理活动论认为会计是以货币作为主要计量单位,运用一系列专门方法和程序,对企事业单位或其他经济组织的经济活动进行连续、系统、全面地反映和监督的一种经济管理活动。

管理活动论把会计的本质理解为是一种管理活动。将会计作为一种管理活动并使用“会计管理”概念,在西方管理理论学派中早已存在。“古典管理理论”学派的代表人物法约尔,把会计活动列为经营的六种职能活动之一;美国人卢瑟·古利克(Luther Gulick)则把会计管理列为管理化功能之一;20 世纪 60 年代后出现的“管理经济会计学派”(Managerial Economics and Accounting School)则认为进行经济分析和建立管理会计制度就是管理。我国最早提倡会计管理活动论的会计学家是杨纪琬、阎达五教授。1980 年在中国会计学会成立大会上,他俩做了题为《开展我国会计理论研究的几点意见——兼论会计学的科学属性》的报告,在报告中指出,无论从理论上还是从实践看,会计不仅仅是管理经济的工具,它本身就具有管理的职能,是人们从事管理的一种活动。

20 世纪 80 年代以来,杨纪琬、阎达五教授对会计的本质进行了深入探讨,逐渐形成

了较为系统的“会计是一种管理活动”学说的理论体系,杨纪琬教授指出,“会计管理”的概念,是建立在“会计是一种管理活动,是一项经济管理工作”这一认识上的,通常讲的“会计”就是指“会计工作”,他还指出,“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。

自从会计学界提出“会计信息系统论”、“会计管理活动论”之后,这两种学术观点就展开了激烈的讨论。我国会计学家吴水澎(1996年)则认为,上述“二论”的基本观点是一致的,“二论”有着共同的内涵,仅是认识问题的方法和角度不同而已。

二、会计的基本职能

职能,是指一事物所固有的功能。会计的职能是会计在经济管理过程中所具有的功能。会计的职能是会计固有的、是客观存在的,它随着会计的发展和人们认识的深化而不断完善。会计职能分为基本职能和派生职能,会计的基本职能是从会计产生开始就具有并贯穿其发展过程始终的职能。派生职能是随着会计的发展,通过内涵细化和外延的扩张而产生的职能。我国学者于20世纪60年代初期,以马克思在《资本论》中指出的“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必要……”为理论依据,认为“观念总结”就是指会计的核算(反映)职能,“过程的控制”就是指监督的职能。1985年我国颁布《会计法》时,将会计核算和会计监督(控制)的内容分章进行了详细规定,因此,一般认为会计的基本职能是会计核算(反映)和会计监督(控制)。

(一) 会计的核算职能

会计的核算职能,也称为反映职能,是指利用货币形式,通过确认、计量、记录和报告来反映企事业单位的经营过程及其结果,以提供完整、连续、系统的会计信息。

会计的核算职能是会计的首要职能,也是全部会计管理工作的基础。主要是通过货币计量,用会计凭证、会计账簿和财务会计报告等形式把企事业单位的资金运动的过程再现出来,把在经济活动中发生的大量的经济业务,转变为有用的会计信息,从而满足信息使用者经营决策的需要。

(二) 会计的监督职能

会计的监督(控制)职能是指对特定主体经济活动和相关会计核算的合法性、合理性进行审查。以国家有关法律、法规、制度为准绳,利用会计所提供的信息对各企事业单位的经济活动进行有效的指导、控制和调节,以达到预期的目的。

我国在《会计基础工作规范》中明确规定了会计机构、会计人员进行会计监督的依据。随着社会生产力的不断发展,以及经济管理的需求,加强对经济活动的监督,以保证其合法、合理、真实和有效,已成为对会计的客观要求。会计监督应贯穿于经济活动的全过程,包括事前对预算和计划的审查、预测前景、参与决策;事中对经济活动的控制及事

后的检查、分析和考评。会计监督的目的是保证会计目标的顺利实现。

（三）会计两大基本职能的关系

会计的核算（反映）职能与监督职能是密切结合、相辅相成的。会计核算是基础，只有在对经济活动正确核算的基础上，才可能提供可靠的资料作为监督的依据。没有会计核算提供的基础资料，就无从进行监督；会计监督是对会计核算质量的保证，没有会计监督，也无法保证会计核算资料的真实与可靠。由此可见，会计的核算（反映）职能和监督职能是密不可分相辅相成的。

另外，会计不但有核算（反映）和监督（控制）两个基本职能，随着社会的不断发展、经济关系的复杂化及管理要求的不断提高，会计的新职能也不断出现，会计不仅仅具有核算和监督两个基本职能，还有三职能至九职能的派生职能。如预测、决策、分析、控制、考核等。

三、财务会计目标

目标是指从事某项活动预期所要达到的境地或标准。会计目标（财务报告目标）是会计最基本的概念之一，会计理论和会计实务都是建立在它的基础之上的。会计目标就是会计自身所提供经济信息的内容、种类、时间、方式及其质量等方面的要求。

财务会计目标指明了会计实践活动的目的与方向，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。制定科学的会计目标，对于把握会计发展的方向，确定会计未来发展的步骤和措施，调动工作的积极性和创造性，促使会计工作规范化、标准化、科学化，更好地为中国特色社会主义建设服务等都具有重要的作用。

关于财务会计目标，主要有两种观点：受托责任观和决策有用观。

（一）受托责任观

持受托责任观的人认为，财务会计的目标是向资源所有者（股东）如实反映资源的受托者（管理当局）对受托资源的管理和使用情况，财务报告应主要反映企业历史的、客观的信息。

受托责任的含义应包括以下三方面：一是资源的受托方接受委托，管理委托方所交付的资源，受托方承担有效的管理与应用受托资源、使其保值增值的责任；二是资源的受托方承担如实地向资源的委托方报告受托责任履行过程与结果的义务；三是资源受托方的企业管理当局负有重要的社会责任。从上可见，受托责任产生的原因在于所有权与经营权的分离，而且必须有明确的委托受托关系存在。如果受托方和委托方中任何一方的模糊或缺位，都将影响受托责任的履行。

（二）决策有用观

持决策有用观的人认为：财务会计目标是向会计信息使用者提供对他们的决策有用的信息，包括财务状况的信息、经营业绩的信息以及企业现金流动的信息。

在决策有用学派看来,财务会计的目标就是向信息使用者提供对其进行决策有用的信息,主要包括两方面内容:一是关于企业现金流量的信息,二是关于经营业绩及资源变动的信息。决策有用观适用的经济环境是所有权与经营权分离,并且资源的分配是通过资本市场进行的,也就是说委托方与受托方的关系不是直接建立起来的,而是通过资本市场建立的,这导致了二者关系的模糊。

我国会计准则对财务会计目标的描述是: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作出经济决策。

第三节 会计的对象与我国企业会计准则

一、会计的对象

会计对象问题是会计基本理论问题之一,是会计的客体。所谓会计的对象是指会计所要核算和监督的内容。明确会计的对象对于研究会计的方法具有重要的意义,因为只有明确了会计所要核算和监督的内容,才能有针对性地采用适当的方法加以核算和监督,从而充分发挥会计在经济管理中的作用。

在市场经济条件下,每一个企业单位要进行生产经营和业务活动都必须首先取得一定的财产物资作为物质条件,而这些财产物资的货币表现称为资金。可见,企事业单位进行生产经营或业务活动都是从取得并拥有一定数量的资金开始的。伴随着企事业单位生产经营或业务活动的进行,所取得的资金必然会不断地改变形态并发生数量上的变化,同时也体现着一定的经济关系,这个过程便是资金运动。由此可见会计的对象可概括为:社会再生产过程中的资金运动。该资金运动既指个别企事业单位的资金运动,又包括整个社会的总资金运动,前者是微观会计所核算和监督的内容,后者则是宏观会计核算和监督的内容。

由于各类型的企事业单位的经济活动内容不同,其资金运动的形式也有所差异,因此会计对象具体到一个特定的单位也就各具特点。为此还有必要进一步考察会计对象的具体内容。在企业单位里,资金运动具体表现为经营资金的运动,其运动的程序可划分为:资金的投入、资金的循环与周转及资金的退出,而在行政事业单位中资金运动则具体表现为预算资金的运动,其具体内容是预算资金的拨入与付出。同是企业单位,由于处在不同的行业(如产品制造企业和商品流通企业)其资金运动的具体形式和内容也不完全相同。下面以产品制造企业为例,说明资金运动的具体内容。

产品制造企业进行生产经营活动,首先要用货币资金去购买生产设备和材料物资为生产过程做准备,然后将其投入到企业生产过程中制造出产品,最后将其所生产的产品对外销售并收回因出售产品而取得的货币资金。这样,产品制造企业的资金依次经过供应过程、生产过程和销售过程后,其资金形态也随之发生变化。

在供应过程中,企业用货币资金购买各种生产设备、材料物资,支付货款及采购费用等,这时货币资金形态就转化为固定资金(在生产设备所占用资金)和储备资金(材料物资所占用的资金)形态。

在生产过程中,为制造产品需耗用各种材料物资,发生材料费用;使用机器设备等固定资产,发生了固定资产折旧费用,同时还要发生工资费用以及其他费用等,这时储备资金形态及部分固定资金和货币资金形态转化为生产资金(在生产过程中各种在产品占用的资金)形态,随着产品的制造完工验收入库,生产资金形态转化为成品资金(产成品或自制半成品所占用的资金)形态。

在销售过程中,为销售产品,企业还需用货币资金和其他资产支付销售费用,出售产品时实现销售收入,收回货款,这时成品资金形态又转为货币资金形态。

上述内容,说明了产品制造企业的经营资金随着生产经营活动的进行,资金形态不断地发生变化,从货币资金形态开始依次转化为储备资金、生产资金、成品资金最后又回到货币资金形态。资金形态上的这种变化在会计上称为资金的循环,周而复始的资金循环称为资金的周转。由此可见,产品制造企业的资金运动,从形态转化看表现为资金循环与周转运动。上述资金运动过程如图1-1所示。

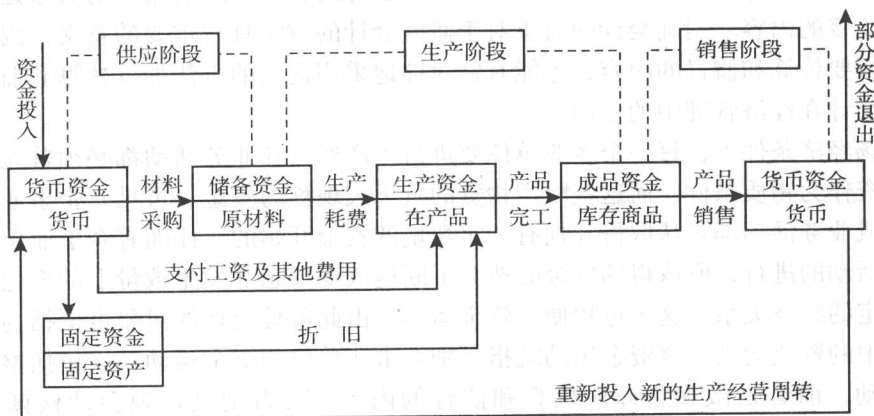


图 1-1

另外,上述资金的循环周转仅表现在企业内部的循环和周转,就整个企业的资金运动来讲还应包括资金的投入和退出。资金的投入是指资金进入企业。投入包括投资者的资金投入和债权人的资金投入,在会计上把前者称为所有者权益,把后者称为债权人权益即负债。投入的资金一部分形成了流动资产,另一部分形成企业的固定资产等非流动资产。

资金的退出是指资金退出企业的资金循环和周转的过程,包括按照法定程序返回投资者的投资、偿还各种债务、上缴税费、向所有者分配利润等,这样就使一部分资金退出了企业。

商品流通企业的经营过程分为商品购进和商品销售两个过程。商品购进过程主要是采购商品,货币资金转换为商品资金;商品销售过程主要是销售商品,资金又由商品资金转换为货币资金。在商业经营过程中,还要消耗一定的人力、物力和财力,其表现为商品流

通费用。在此过程中,也会获得销售收入和实现经营成果。商品流通企业的经营资金随着商品经营活动的进行,资金形态不断地发生变化,从货币资金形态开始依次转化为商品资金,最后又回到货币资金形态,从而完成了一个资金循环。与制造业一样,商品流通企业的资金运动也应包括资金的投入和退出。

行政、事业单位为完成国家赋予的任务,同样需要一定数量的资金,但其资金来源主要是国家财政拨款。行政、事业单位在正常业务活动过程中,所消耗的人力、物力和财力的货币表现,即为行政费用和业务费用。一般来说,行政、事业单位只有很少一部分业务收入,其费用开支主要靠国家财政预算拨款。因此,行政、事业单位的经济活动,一方面按预算从国家财政取得拨入资金,另一方面又按预算以货币资金支付各项费用。因此,行政、事业单位会计对象的内容就是预算资金及其收支。

综上所述,不论是产品制造业企业、商品流通企业,还是行政、事业单位都是社会再生产过程中的基层单位,会计反映和监督的对象都是资金运动过程,因此,把会计对象概括为社会再生产过程中的资金运动。由于企业资金运动在数量方面的变动及其结果,不外乎是涉及资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润的增减变动。上述六项内容在会计上称为“会计要素”,会计要素是会计对象的具体化,关于会计要素的具体内容将在第二章中阐述。

二、企业会计准则

(一) 我国会计准则的发展历程

20 世纪 90 年代初,随着我国经济体制的改革以及上海和深圳两个证券交易所的成立,为保护投资者及社会公众利益、维护市场经济秩序,客观上要求将企业作为一个独立的市场经济主体,以会计信息的形式将其财务状况和经营成果等向外部信息使用者传达。在这种情况下,会计准则应运而生,其核心是通过规范企业财务会计确认、计量和报告内容,提高会计信息质量,降低资金成本,提高资源配置效率。正是在这种外在的要求下,我国于 1992 年颁布了《企业会计准则(基本准则)》,然而由于基本准则更多的是对会计准则体系中的一些基本的核心概念进行了界定(包括会计目标、会计假设、会计原则以及会计要素),并没有对当时的会计实务产生较大的影响,会计实务的“自主性”仍然很强。直到 1997 年,以涉嫌年报重大违规的“琼民源”事件为导火索,为了有效控制上市公司利用关联方交易虚构巨额利润和资本公积,财政部于 1997 年 5 月 22 日颁布了第一个具体会计准则——《关联方关系及其交易的披露》,而后又陆续颁布了 16 项具体会计准则,其中 1998 年发布了 7 项,2000 年发表了 1 项,2001 年发布了 8 项。进入 21 世纪之后,经济全球化趋势日趋明显,中国企业越来越多地走出国门,进入发达国家的资本市场,在全球范围内进行投资。因此,会计准则的国际化趋同呼声越来越高。在充分考虑国际惯例及我国具体国情的基础上,财政部于 2006 年 2 月 15 日颁布了新会计准则,包括 1 项基本会计准则和 38 项具体会计准则及若干应用指南。

我国企业会计准则体系由基本准则、具体准则、会计准则应用指南和解释公告等组

成。其中,基本准则在整个企业会计准则体系中扮演着概念框架的角色,起着统御作用;具体准则是在基本准则的基础上,对具体交易或者事项会计处理的规范;应用指南是对具体准则的一些重点难点问题作出的操作性规定;解释公告是随着企业会计准则的贯彻实施,就实务中遇到的实施问题而对准则作出的具体解释。

(二) 财务会计概念框架

财务会计概念框架(financial accounting conceptual framework, CF)是规范会计理论中的最实用的部分。概念框架的前身是以研究财务会计基本概念、原则为主的会计理论体系,对其研究起源于20世纪30年代。“财务会计概念框架”的说法最早来自于美国财务会计准则委员会(FASB)在1976年的一份题为《概念框架项目的范围和含义》的征求意见稿。随后美国财务会计准则委员会陆续颁布了7号概念公告:第1号为《企业财务报告的目标》,第2号为《会计信息的质量特征》,第3号为《企业财务报告的要素》,第4号为《非盈利组织财务报告的目标》,第5号为《企业财务报表的确认与计量》,第6号为《财务报表的要素》,替代了第3号,第7号为《在会计计量中使用现金流量信息和限制》。此外,美国财务会计准则委员会和国际会计准则理事会(IASB)于2010年9月联合推出了第8号概念公告《财务报告的目标和会计信息质量特征》,替代了原来的第1号和第2号概念公告。财务会计概念框架主要解决的问题是:财务报告的目标、会计信息质量特征、财务报表要素、确认与计量。制定概念公告的目的是提出据以制定财务会计和报告准则的基础,或者说,确立各种目标和概念,从而使得财务会计准则委员会可据以制定财务会计和报告准则。

第四节 会计核算的基本前提与会计处理基础

一、会计核算的基本前提

会计核算的基本前提,又称会计假设,是指对会计领域中存在某些尚未明确或无法论证的事物,根据客观的、正常的情况或趋势作出合乎情理的逻辑性推断,所以称为假设。会计基本假设是企业会计确认、计量和报告的前提,是对会计核算所处时间、空间环境等所作的合理设定。离开了会计假设,会计活动就失去了会计确认、计量、记录和报告的基础,会计核算就会陷于混乱甚至难以进行。会计核算基本前提包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

(一) 会计主体

会计主体,是指会计为之服务的特定单位。会计主体假设明确了企业会计确认、计量和报告的空间范围。为了向财务报告使用者反映企业财务状况、经营成果和现金流量,提供与其决策有用的信息,会计核算和财务报告的编制应当集中于反映特定对象的活动,并