



财政部规划教材
全国高等院校财经类教材

会计学原理

Xuàijìxué Yuánlǐ

主编 杨明 张宸 李小安

Accounting



中国财政经济出版社

财政部规划教材

全国高等院校财经类教材

会计学原理

杨 明 张 宸 李小安 主 编

孙丽丽 齐星辰 宫风杰 副主编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计学原理 / 杨明, 张宸, 李小安主编. —北京: 中国财政经济出版社, 2014. 6
全国高等院校财经类教材

ISBN 978 - 7 - 5095 - 5411 - 1

I. ①会… II. ①张… ②张… ③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 (2014) 第 095937 号

责任编辑: 尉 敏

责任校对: 杨瑞琦

封面设计: 华乐功

版式设计: 兰 波

中国财政经济出版社出版

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

E-mail: jiaoyu@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 88190406 编辑部门电话: 88190683

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 13.75 印张 303 500 字

2014 年 6 月第 1 版 2014 年 6 月北京第 1 次印刷

定价: 32.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 5411 - 1 / F · 4376

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

打击盗版举报电话: 010 - 88190492、QQ: 634579818



前言

会计是一种国际通用的商业语言,如何从会计的“字、词”——会计科目开始,到会计的“短语”——账户、再到会计的“句子”——会计分录,最后到会计的“文章”——会计报告,同时还有会计的“语法”——会计核算方法,来了解这门语言,会计学原理是学习的好帮手。会计学原理主要就是阐述会计核算的基本原理,介绍会计核算的基本方法和基本技能。不仅作为会计专业重要的专业课,而且还是所有经济学类、工商管理类、公共管理类专业通开的专业基础课,会计学原理课程的重要作用可见一斑。

当前出版的“会计学原理”或“会计学基础”教材可谓层出不穷,如何写出特色,既保证会计专业学生的专业课学习,又兼顾非会计专业学生的基础课学习,编者主要从以下几方面进行了大胆的尝试:

第一,调整篇章布局。根据编者多年的教学经验,改变以往的编写惯例,将教材中“借贷记账法的应用”一章安排到“会计凭证”和“会计账簿”两章的后面;还有将“账户分类”的内容放入“会计等式与会计账户”一章中介绍等。这些局部的调整看似简单,但编者认为这样的安排更符合大多数学生的学习习惯,由浅至深,便于激发学生的学习兴趣。

第二,以人为本,切实为学生和读者着想。教材主要是针对学生读者使用的,所以在编写时避免面面俱到,力求言简意赅、重点突出,真正发挥教材本身经济适用的作用。既为学生和读者节省了 time 成本,也为他们节省了资金成本,同时更为任课教师扩展学生们的知识面预留了空间。

第三,重点突出会计学原理理论范围,以制造业企业为主,突出行业经营业务特点和核算特点,同时对商品流通企业、行政事业单位等都给予适当介绍,使会计理论介绍全面,并且与实务达到完美的结合。

本书由财政部教材编审委员会组织编写并审定,可以作为财政部规划教材出版,供全国高等院校财经类专业教学使用。

本书由杨明(东北农业大学)、张宸(兰州理工大学)和李小安(永州职业技术学院)任主编,孙丽丽(廊坊职业技术学院)、齐星辰(黑龙江商业职业学院)和宫风杰(东营职业学院)任副主编,李妍(黑龙江中亚房屋开发有限责任公司)、李萍(东北农业大学)、孙文琪(东北农业大学)、王虹(东北农业大学)、张惠惠(安阳工学院)参与编写。杨明编写本书提纲,并进行修改和总纂,具体分工如下:杨明负责编写第一章和第六章,张宸负责编写第三章和第九章,李小安负责编写第四章,孙丽丽负责编写



前 言

2

会计学原理

第二章，齐星辰负责编写第五章，宫风杰负责编写七章，李妍负责编写第十章，李萍、孙文琪、王虹和张惠惠负责编写第八章和课后习题。

本书的编写特别感谢哈尔滨商业大学张明霞教授和付丽教授的鼎力支持，感谢中国财政经济出版社以及教材编写过程中参考和借鉴国内外资料的作者和专家们。

我们力求尽善尽美，但是由于时间和精力水平所限，不当之处在所难免，诚挚的恳请读者和业界同仁们给予斧正。

编者

2014 年 4 月



目录

第一章 总 论 1

第一节	会计的意义	1
第二节	会计的职能和任务	5
第三节	会计的目标和对象	7
第四节	会计核算的基本前提和一般原则	11
第五节	会计方法	16
第六节	会计核算基础和会计计量属性	19
第七节	会计学与会计学科体系	20

第二章 会计等式与会计账户 23

第一节	会计要素	23
第二节	会计等式	31
第三节	会计科目	38
第四节	会计账户及其分类	42

第三章 复式记账 57

第一节	复式记账原理	57
第二节	借贷记账法	58
第三节	总分类账户与明细分类账户	69

第四章 会计凭证 75

第一节	会计凭证的意义和种类	75
第二节	原始凭证的填制和审核	81
第三节	记账凭证的填制和审核	85
第四节	会计凭证的传递	90

**第五章 会计账簿 92**

第一节	账簿的种类和登记	92
第二节	账簿的登记和使用规则	94
第三节	账簿的启用、登记规则和错账的更正	104
第四节	对账和结账	108

第六章 借贷记账法的应用 113

第一节	资金筹集业务的核算	113
第二节	生产准备业务的核算	115
第三节	产品生产业务的核算	122
第四节	产品销售业务的核算	131
第五节	利润形成及其分配业务的核算	135

第七章 财产清查 148

第一节	财产清查的意义和种类	148
第二节	财产清查的程序和方法	151
第三节	财产清查结果的账务处理	157

第八章 财务会计报告 162

第一节	概述	162
第二节	资产负债表	165
第三节	利润表	171
第四节	现金流量表	174

第九章 会计核算组织程序 179

第一节	概述	179
第二节	小规模单位会计核算组织程序	181
第三节	大中型单位会计核算组织程序	185
第四节	特定条件下会计核算组织程序	189

**第十章 会计工作组织 191**

3

第一节	会计工作组织的意义和要求	191
第二节	会计法规和档案制度	193
第三节	会计机构	199
第四节	会计人员	202
	主要参考资料	210



第一章

总 论

第一节

会 计 的 意 义

一、会计的产生和发展

会计是经济管理的重要组成部分,是适应社会生产的发展和经济管理的需要而产生和发展的。物质资料的生产,是人类社会生存和发展的基础。进行生产活动,一方面要创造物质财富,取得劳动成果;另一方面又要发生劳动消耗,耗费人力和物力。在社会生产实践活动中,人们总是力求以尽可能少的劳动消耗,取得尽可能多的劳动成果。也就是要求少投入、多产出,提高经济效益。因此,为了合理地安排生产,了解生产过程的所耗与所得,就需要对劳动耗费和劳动成果进行记录和计算,并将发生的劳动耗费和取得的劳动成果加以比较和分析,据以总结过去、了解现状、预测未来。会计就是适应社会生产的这种需要而产生的。

会计的发展经历了以下三个发展阶段:

(一) 古代会计

会计产生初期只是“生产职能的附带部分”,即由生产者凭头脑记忆或简单记录,在生产时间之外附带地把收支情况、支付日期等记载下来。只有当社会生产力发展到一定水平,出现了剩余产品,出现了社会分工和私有制,会计才逐渐“从生产职能中分离出来,成为特殊的专门委托当事人的独立职能”。在国外,埃及《泽兰莎草纸稿》(以下简称《纸稿》)记载了埃及托勒密二世的财政大臣阿波罗尼斯私人庄园的财产和



收支。《纸稿》证明,远在2000多年前,埃及的大奴隶主就利用会计对钱粮财物进行管理和监督。在我国,根据史料记述,我国西周王朝时期,经济已经相当繁荣,计量和记录也发展到了很高的水平,建立起了一套比较完整的会计工作系统,设有“司书”、“司会”等官职,专门从事会计工作。当然,早期的会计是比较简单的,只是对财物收支进行实物数量的记录和计算。在我国奴隶社会和封建社会时期,各级官府为了管理他们通过贡赋租税等方式获取、占有的钱粮财物,逐步建立和完善了官厅的收付会计。官厅会计便成为我国古代会计的中心,主要计量、记录、计算和考核朝廷的财物赋税收支,这是古代会计的显著特征。

随着社会生产力的发展和生产规模的社会化,会计经历了一个由简单到复杂、由低级到高级的发展过程。它从早期对实物数量的简单记录和计算,逐渐发展成为用货币作为计量单位来进行综合核算和管理监督。在我国,从秦汉到唐宋,在生产力发展的基础上,逐步形成了一套记算账的古代会计基本模式,即“四柱清册”方法。所谓“四柱”是指“旧管”、“新收”、“开除”、“实在”,分别相当于“上期结存”、“本期收入”、“本期支出”、“本期结存”。“四柱清册”方法,把一定时期财物收支记录,通过“旧管+新收=开除+实在”这一关系式进行总结验证,既可检查日常财物收支记录的正确性,又可系统、全面、综合地反映财物收支的全貌。“四柱清册”方法是我国古代会计的一大杰出成就。

(二) 近代会计

近代会计是商品经济发达的产物。在14世纪、15世纪,地中海沿岸的一些城市如意大利的热那亚、威尼斯、佛罗伦萨等,商业、手工业、金融业有了很快的发展,海上贸易繁荣,出现了广泛的信用交易,产生了合伙经营形式和委托代理关系。这时,人们需要详细记录债权债务关系,合理分配合伙经营的利润,反映受托商人的收支业务。为了满足这种要求,就需要建立科学的簿记系统,以便完整、系统地记录经济业务。因此,产生了借贷复式记账法。1494年,意大利数学家卢卡·帕乔利(Luca Pacioli)所著《算术、几何与比例概要》一书在威尼斯出版,书中专设“簿记论”篇,第一次系统地介绍了借贷复式记账法,并从理论上作了阐述。“簿记论”的问世,标志着近代会计的开始,卢卡·帕乔利被称为“近代会计之父”。

在我国,明末清初,随着手工业、商业、金融业的发展,民间会计才逐步形成并达到一定水平。先后出现了“龙门账”、“三脚账”、“四脚账”等比较科学的会计方法,但在19世纪中叶以前,会计方法与理论仍较为落后。19世纪中叶以后,以借贷复式记账法为主要内容的“英式会计”、“美式会计”传入我国,此时我国会计学者也致力于“西式会计”的传播。这对改革中式簿记,推行近代会计,促进我国会计的发展起到了一定的作用。

(三) 现代会计

第二次世界大战以后,跨国公司大量涌现,企业规模愈来愈大,生产经营日趋复杂,企业间的竞争越来越激烈。为适应这种竞争的需要,企业迫切需要降低成本。标准成本法的产生,管理会计的迅速发展,丰富了会计的内涵和外延,形成了财务会计和管理会计两大分支;丰富的社会经济实践为会计理论的逐渐形成提供了肥沃的土壤,会计



成为一门应用性学科；会计标准和会计规范逐渐形成并完善，会计标准的国际化问题不断引起人们的重视；股份制公司的出现，使得社会资本不断集中，随之而来的是上市公司的出现，资本市场的产生和不断完善，使得会计信息的重要性为世人瞩目，在社会中客观上形成了注册会计师对会计报表的真实性、公允性发表审计意见的制度。一般认为，管理会计形成并与财务会计相分离而成为独立的学科，是现代会计的开端。进入20世纪70年代以后，会计进入了以电子技术和网络技术为主导的全新发展时期。

新中国成立以后，我国实行高度集中的计划经济体制，引进了与此相适应的前苏联计划经济会计模式，对旧中国会计制度与方法进行改造与革新。改革开放以后，为了适应社会主义市场经济发展的需要，会计理论与会计工作以前所未有的速度和质量迅速发展。1993年7月1日，我国对会计模式进行了重大的变革，出台了与国际会计惯例相适应的《企业会计准则》和《企业财务通则》，财政部从1997年开始陆续颁布了《关联方关系及其交易的披露》等具体会计准则。之后，为适应我国市场经济发展和经济全球化的需要，按照立足国情、国际趋同、涵盖广泛、独立实施的原则，财政部对上述准则作了系统的修改，并制定了一系列新的准则，于2006年2月15日，发布了包括《企业会计准则——基本准则》和38项具体准则在内的企业会计准则体系，2006年10月30日，又发布了企业会计准则应用指南，从而实现了我国会计准则与国际财务报告准则的实质性趋同，也揭开了我国会计发展的崭新篇章。

综上所述，会计是适应社会生产力的发展和经济管理的需要而产生和发展的，“经济越发展，会计越重要”。经济的发展，促进了会计理论、方法和技术的进步；会计方法、技术的发展又推动了社会文明的进程。

二、会计的含义

“会计”一词由来已久，随着时代的发展和社会的进步，人们对它的认识和理解也在不断地深化。我国会计概念最早出现于西周。周朝的“月计岁会”是历史上记载“会计”二字的开始。西汉时，“会”、“计”二字联用，构成“会计”一词。清代学者焦循在《孟子正义》中认为“零星算之为计，总和算之为会”。这是我国对会计的早期认识。

由于会计本身是随着社会经济环境的不断演变和发展而产生和发展的，因此，社会经济环境的发展变化推动了会计方法的逐步更新和会计理论的不断丰富。尽管会计从产生到现在已有几千年的历史，但是，对于这一基本概念，古今中外却一直没有一个明确、统一的说法。究其原因，关键在于人们对会计的本质有着不同的认识，从而出现了不同的会计定义。下面通过回顾国内外会计学界针对会计本质问题所形成的两种主流学派观点，并在此基础上给出会计的含义。

（一）会计管理活动论

会计管理活动论认为会计的本质是一种经济管理活动。将会计作为一种管理活动并使用“会计管理”这一概念在西方管理理论学派中早已存在。“古典管理理论”的学派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·古利克把会计管理列为管理化功能之一；20世纪60年代以后出现的“管理经济会计学派”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的是杨纪琬、阎达五教授。他们认为：无论从理论上还是从实践上看，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。杨纪琬、阎达五教授对会计的本质进行了深入的探讨，逐渐形成了较为系统的“会计管理活动论”。杨纪琬教授认为，“会计管理”的概念是建立在“会计是一种管理活动，是一项经济管理活动”这一认识基础上的，通常讲的“会计”就是“会计工作”。他还认为，“会计”和“会计管理”是同一概念，“会计管理”是“会计”这一概念的深化，反映了会计工作的本质属性。阎达五教授指出，会计作为经济管理活动的组成部分，它的核算和监督内容以及应达到的目的受不同社会制度的制约。

（二）会计信息系统论

会计信息系统论，就是把会计理解为提供信息以供决策的一个系统。会计信息系统理论的思想最早起源于美国的会计学家 A. C. 利特尔顿。他在 1953 年编写的《会计理论结构》一书中指出：“会计是一门特殊门类的信息服务”，“会计的显著目的在于对一个企业经济活动提供某种有意义的信息”。20 世纪 60 年代后期，随着信息论、系统论和控制论的发展，美国的会计学界和会计职业界倾向于将会计的本质定义为会计信息系统。如 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：“会计是一个信息系统。”从此，这个概念便开始广为流传。20 世纪 70 年代以来，将会计定义为“一个信息系统”的观点，在许多会计名著中流行。

在我国，较早接受会计是一个信息系统的会计学家是余绪缨教授。他于 1980 年开始在《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。目前我国具有代表性的观点是由葛家澍、唐予华教授于 1983 年提出的。他们认为：“会计是为提高企业和各单位的经济效益，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。”

关于会计含义的解释除了上面的两种主流学派观点外，还有两种观点：一是管理工具论，即把会计理解为一种管理工具或方法；二是艺术论，即把会计理解为科学、技巧和经验相结合的艺术。通过关于主流学派对会计含义理解的分析，我们可以看到，由于对会计本质认识存在的差异，所以就形成了不同的会计含义。

“管理论”可以理解为与“受托责任观”的会计目标相一致；而“信息论”又与“决策有用观”的理念相吻合。所以在本书中，我们将“管理论”和“信息论”加以综合，对会计做出如下定义：会计是经济管理的重要组成部分，是以货币为主要计量单位，并利用专门的方法和程序，对企业和行政、事业单位的经济活动进行连续、系统、全面的核算和监督，提供以财务信息为主的经济信息，为外部有关各方的投资、信贷决策服务，为强化内部经济管理和提高经济效益服务的一项具有反映和控制职能的管理活动。



第二节

会计的职能和任务

一、会计的职能

会计作为经济管理的组成部分,是通过会计的职能来实现的。会计的职能是指会计在经济管理中所具有的功能。马克思曾经指出,会计是对生产“过程的控制和观念总结”。这是对会计职能的科学概括。所谓“观念总结”,一般理解就是核算;所谓“控制”,一般理解主要是指监督。会计的基本职能包括会计核算和会计监督。

(一) 会计核算职能

会计核算职能,是会计最基本的职能。会计核算贯穿会计工作的全过程,是指以货币为主要计量单位,运用会计的专门方法,对各会计主体所发生的经济业务进行确认、计量、记录和报告,以便提供全面、系统、可靠和相关的会计信息。会计核算职能具有如下特点:

第一,会计是以货币为主要计量单位,从价值量上反映各单位的经济活动情况。人们不可能单凭观察和记忆掌握经济活动的全面情况,也不可能简单地将不同类别的经济业务加以计量、汇总,只有通过一定程序进行加工处理后生成,并以价值量表现的会计数据,才能掌握经济活动的全过程及其结果。会计上可以采用的计量单位有三种量度,即货币量度、实物量度和劳动量度,但是在商品经济条件下,人们主要利用货币计量,通过价值量的核算来综合反映经济活动的过程和结果。所以,会计核算是以货币为主要量度,以实物量度和劳动量度作为辅助量度。

第二,会计核算主要是对已经发生的经济活动进行事后的记录、核算、分析,通过加工处理大量的信息资料,反映经济活动的现实状况及历史状况,这是会计核算的基础工作。只有在每项经济业务发生或完成以后,才能取得该项经济业务完成的书面证明,这种凭证具有客观性和可验证性,据以登记账簿,才能保证会计所提供的信息真实可靠。

第三,会计核算具有完整性、连续性和系统性。所谓完整性,是指凡属会计反映的内容都必须加以记录,不能遗漏;所谓连续性是指会计对每笔经济业务所做的反映,必须按照发生的时间顺序,自始至终不可间断;所谓系统性是指进行会计核算时,必须采用一整套科学的核算方法,对会计信息进行系统的加工、整理和汇总,以便提供系统化的数据和资料,从而可以揭示客观经济活动的规律性。

(二) 会计监督职能

会计监督是会计的另一个基本职能。会计监督是指会计按照一定的目的和要求,利用会计核算所提供的信息资料,对会计主体经济活动的合法性、合理性和有效性进行控制和指导,使之达到预期的管理目标。其特点是:



第一, 会计监督主要是利用核算职能提供的各种价值指标进行的货币监督。为了便于监督, 有时还需要制定一些可供检查、分析利用的价值指标, 用来监督和控制有关经济活动, 以免出现大的偏差。由于各单位进行的经济活动, 同时伴随着价值运动, 表现为各种资产、负债、所有者权益等价值量的增减和价值形态的转化, 因此, 会计监督与其他各种监督相比, 是一种更为有效的监督。会计监督通过价值指标可以全面、及时和有效地控制各会计主体的经济活动。

第二, 会计监督是对经济活动全过程进行的监督。会计实行对经济活动过程进行事前监督、事中监督和事后监督相结合的全面的会计监督。会计的事前监督是在经济活动开始前进行的监督, 即审查未来经济活动的合理性和合法性, 以及在经济上的可行性; 事中监督是对正在发生的经济活动进行的审查, 审查各项经济活动是否符合国家有关政策、法规和制度的规定, 以及有关计划和预算的要求, 揭示存在的问题, 及时纠正存在的偏差及失误, 提出改进意见, 使其按照预定的目标及规定的要求进行, 发挥控制经济活动进程的作用; 事后监督是在经济活动之后, 利用系统的会计核算资料, 进行反馈控制, 加强事后的考核、分析和评价, 监督经济活动的有效性。

第三, 会计监督必须以国家的财经法规和财经纪律为依据。财经法规和财经纪律是保证财经工作顺利进行的重要保证。为此, 应做到会计监督依据的合法性和合理性。合法性的依据是国家颁布的财经法律、法规、规章和制度; 合理性的依据是客观经济规律及经营管理方法的要求。会计监督的目的就是保证企业经济活动的合理、合法, 即保证企业的会计核算按照国家的有关法律、法规及相关的会计准则、会计惯例来进行, 尽可能保证经济活动的真实性。

(三) 会计核算职能和监督职能的关系评价

核算和监督是会计的两大基本职能。核算职能是监督职能的基础, 没有核算职能提供的信息, 就不可能进行会计监督。因为如果没有核算提供完整、可靠的会计信息资料, 会计监督就失去了基础。同时, 会计监督又是会计核算的保证, 没有会计监督就不能为会计信息的使用者提供可靠的会计信息, 也就不能保证会计信息的质量。离开了会计监督, 会计核算就毫无意义。因此, 会计的这两个基本职能是密切结合、相辅相成的。

(四) 会计基本职能的发展

随着社会的进步、经济的发展, 市场竞争日趋激烈, 企业规模不断扩大, 经济活动日益复杂化, 要求经营管理加强预见性。为此, 会计的职能得到进一步的发展和完善, 出现了一些新的职能。会计核算由事后的核算发展到事前核算、分析和预测未来经济前景, 为经营决策和管理控制提供更多的经济信息, 从而更好地发挥会计的管理功能。进而出现了会计预测和会计决策等职能。在目前会计界比较流行的是会计的“六职能”论。即会计核算职能、会计监督职能、会计控制职能、会计分析职能、会计预测职能和会计决策的职能。

二、会计的任务

会计的任务是将会计职能具体化, 确定为实现会计职能应当从事的会计管理工作。



会计的任务是进行会计核算,实行会计监督,这也是会计机构、会计人员的基本职责。

(一) 认真进行会计核算,及时提供合法、真实、准确、完整的会计信息

进行核算是会计最基本的任务。会计核算,是指以货币为主要的计量单位,采用专门的方法,通过确认、计量、计算、记录、分类、汇总等程序,对单位的经济活动进行连续、系统、完整的反映,提供会计资料的全过程。各单位应按照我国会计法和统一会计制度的规定,遵守会计准则要求对经济业务认真进行会计核算,提供规范的会计信息,以满足相关各方经济决策的需要。

(二) 严格实行会计监督,规范交易、事项及会计信息,确保经济活动符合各方面利益

实行会计监督是会计的基本任务。会计监督,是指会计机构、会计人员对本单位经济业务事项的合法性、合理性以及效益性进行监控的行为,以保证本单位经济活动全过程合法、合理、有效。会计监督是依据国家有关财经和会计方面的法律、法规、制度、单位内部会计管理制度、预算计划等实行的监督。通过严格的会计监督,规范各单位的交易、事项等会计内容,保证会计信息质量,监督单位财产物资、货币资金安全完整,维护国家投资者、债权人及企业单位等有关各方的经济利益。

(三) 积极开展会计管理,进行会计分析和控制,加强资金管理,提高经济利益

会计管理是企业管理的重要内容。会计管理不仅包括会计核算、会计监督,还包括会计分析、会计控制等会计管理内容。积极开展会计管理,应当在会计核算的基础上,充分利用会计信息及其他相关信息,进行经济活动分析,评价企业的营运能力、偿债能力、获利能力和现金流量情况,加强资金管理,增加营业收入,降低成本费用,提高经济效益,实现会计主体的目标。

第三节

会计的目标和对象

一、会计的目标

会计的目标是指会计工作所要达到的终极目的。它直接反映着社会经济的变化。制约和影响会计目标的外部环境的因素多种多样(包括经济、法律、政治、社会环境),所有因素的变化都会影响到会计目标的变化,也就是说有什么样的环境,就会有什么样的会计目标,而会计目标又必须与不断变化的外部环境相适应。

在关于会计目标的问题上,中外会计学界先后出现了“受托责任观”和“决策有用观”等两种对会计目标的不同认识。前者主要形成于公司制度的盛行时期,强调会计目标在于通过真实、可靠的财务报告,解释受托人的受托责任;后者则形成于资本市场发达的时期,强调会计目标在于为决策者提供与决策相关的会计信息。这两种观点适用的经济环境不同,受托责任观要求两权分离是直接进行的,所有者与经营者都十分明



确,二者直接建立委托受托关系,没有缺位和模糊的现象;而决策有用观要求两权分离必须通过资本市场进行,二者不能直接交流,委托者在资本市场上以一个整体出现,从而二者的委托关系变得模糊不清。

在现代企业制度中,这两种观点都是委托与受托代理关系中必不可少的。报告受托责任是外部利益关系人进行投资决策与信贷决策等决策行为的基础;而提供与决策相关的信息则是为了更好地完成受托责任,它们是互相影响、互为前提并不断循环下去的。事实上,由于现代企业错综复杂,促使会计不能满足于单纯地提供某一类信息,而产生了会计具体目标呈多样化的要求。正因为如此,为适应现代企业制度外部委托者与内部管理者的不同信息的需求,会计信息系统产生了“同源分流”,形成了财务会计与管理会计两个独立的分支。因此,现代会计的目标将“受托责任观”与“决策有用观”有机地结合起来。

我国2006年颁布的《企业会计准则——基本准则》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。”据此,将企业会计的目标归纳为以下几个方面:

(一) 会计要为满足国家宏观经济管理和调控提供会计信息

我国要建立社会主义市场经济体制,就是要使市场在国家宏观调控下,对资源的配置起基础性作用,使经济活动遵循价值规律的要求,适应供求关系变化。通过价格杠杆和竞争机制的功能,把资源配置到合理的环节中去,并给企业以压力和动力,实质是优胜劣汰,促进生产和需求的及时协调。因此,会计的首要目标必须为衡量、预测评价企业的资源分布及企业分配方案的制定与执行过程等提供信息,为国家制定税收政策、信贷政策及其他经济政策、加强宏观经济调控提供必要的会计信息。为了满足国家宏观经济调控的需要,会计核算行为必须符合国家和各种法律、法规与制度等规定,特别是应依照国家统一规范的会计确认、计量、记录与报告的标准与方法等,以统一的财务报告等形式反映企业的财务状况、经营成果及现金流量变动情况。

(二) 会计要为企业外部利益相关者了解企业财务状况和经营成果提供会计信息

企业外部利益主体是多种多样的,主要包括投资者、债权人、社会公众等不同的利益主体。他们对财务报告信息的要求是不同的,在市场经济条件下,企业会计信息的使用者越来越关注企业的财务状况和经营成果。根据投资者决策有用目标,投资者要及时地了解其所投入资源的变化情况;如实了解企业的各项收入、费用、利得和损失的金额及其变化情况;如实了解企业各项经营活动、投资活动和筹资活动所形成的现金流入和流出情况等,从而有助于现时或潜在的投资者正确、合理地评价企业的资产质量、偿债能力、盈利能力和营运效率等;有助于投资者根据相关的信息做出理性的投资决策;有助于投资者评估与投资有关的未来现金流量金额、时间和风险等。

企业贷款人、供应商等债权人主要关心企业的偿债能力和财务风险,他们需要相应的会计信息来评估企业能否如期支付贷款的本金和利息,能否如期归还所欠的贷款等。社会公众同样关心企业的生产经营活动,包括对本地区经济做出的贡献,如增加就业、刺激消费、提供社区服务、环境保护等。一般情况下,为实现会计目标所提供的会计信



息能够满足这一群体的会计信息的需求,也可以满足其他使用者的大部分信息需求。

(三) 会计要为满足企业内部管理提供会计信息

企业管理当局必须重视企业当前的财务状况,以保持一定的偿债能力,也必须重视未来的盈利能力,注意调整经营和投资决策,以保证获得最佳的经济效益。会计是企业内部重要的信息系统,会计提供准确可靠的信息,有助于决策者进行合理的决策,有助于强化内部管理。在激烈的市场竞争环境下,强化企业内部管理,强化企业在市场中的竞争能力,是会计服务于企业内部经济管理的一个重要内容,也是建立社会主义市场经济的必然要求。

(四) 会计信息要反映管理层受托责任的履行情况

现代企业制度强调企业所有权与经营权的分离,企业管理层是受委托人之托经营管理企业及其各项资产,负有受托责任。企业管理层有责任妥善保管,合理、有效地运用这些资产。企业的投资人和债权人等需要及时或经常地了解企业管理层保管、使用资产情况,以便于评价企业管理层责任的履行情况和业绩情况,并决定是否需要调整投资者的投资决策或债权人的信贷决策,是否需要加强企业内部控制和其他制度建设,是否需要更换管理层等。

二、会计对象

(一) 会计的一般对象

会计对象是指会计所要核算和监督的内容。会计对象就是会计的客体,是会计以其专门方法作用的特定内容。马克思指出簿记是对“过程的控制和观念总结”。这里说的过程是社会再生产过程中的价值形成过程。在商品经济条件下,价值形成过程表现为资金运动。因此,会计的一般对象是社会扩大再生产过程中的资金运动。

(二) 会计的具体对象

1. 制造企业的会计对象

企业为进行生产经营活动,必须拥有一定数量的资金。随着生产经营活动的持续进行,就形成了资金运动。资金运动有动态和静态两方面的表现。资金运动的动态表现包括资金投入企业的运动、资金在企业内部的循环与周转运动和资金退出企业的运动。资金运动的静态表现为资产同负债和所有者权益的相对平衡关系。

资金运动可分为:资金进入企业;资金在企业内部的循环和周转;资金退出企业。

(1) 资金进入企业。企业的资金运动是由资金投入开始的。企业成立时,要扩大规模而自身积累不足或为解决临时的资金需要,就需要通过筹资活动从企业外部取得一定的资金。投入或取得的这些资金来源主要有两个:一是企业所有者投资,这在会计要素中表现为所有者权益增加;二是从银行以及非银行的金融机构借入,表现为企业的负债。

(2) 资金在企业内部的循环和周转。资金投入企业后,伴随着企业生产经营过程的进行开始其持续不断的运动过程。制造企业的生产经营过程可以分为供应、生产和销售三个主要过程。在供应过程,企业购买原材料等劳动对象,发生原材料费用,与供货单位发生资金结算关系,在此过程中资金的形态由货币资金转化为储备资金。同时为了