



普通高等学校“十三五”规划教材

基础会计

JICHU KUAIJI

李冬辉 主编

中国铁道出版社
CHINA RAILWAY PUBLISHING HOUSE

普通高等学校“十三五”规划教材

基础会计

李冬辉 主 编

高 巍 刘 洋 副主编

中国铁道出版社
CHINA RAILWAY PUBLISHING HOUSE

内 容 简 介

本书紧贴最新会计准则,为适应营改增情况下的会计教学,紧随会计改革的大环境进行编写。全书分3篇共9章,其中理论篇共3章,包括总论、会计科目与账户、复式记账;实务篇共2章,包括生产性企业主要经济业务核算、财产清查;应用篇共4章,包括会计凭证、会计账簿、财务报告、账务处理程序。

本书适合作为普通高等学校经济管理专业、金融专业、审计专业学生的教材,也适合作为从事金融、财会和审计工作人员的参考用书。

图书在版编目(CIP)数据

基础会计/李冬辉主编. —北京:中国铁道出版社,2018.2

普通高等学校“十三五”规划教材

ISBN 978-7-113-24251-0

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(2018)第016367号

书 名:基础会计
作 者:李冬辉 主编

策 划:潘星泉
责任编辑:潘星泉 贾淑媛
封面设计:刘 颖
责任校对:张玉华
责任印制:郭向伟

读者热线:(010)63550836

出版发行:中国铁道出版社(100054,北京市西城区右安门西街8号)

网 址:<http://www.tdpress.com/51eds/>

印 刷:虎彩印艺股份有限公司

版 次:2018年2月第1版 2018年2月第1次印刷

开 本:787mm×1092mm 1/16 印张:16.25 字数:377千

书 号:ISBN 978-7-113-24251-0

定 价:40.00元

版权所有 侵权必究

凡购买铁道版图书,如有印制质量问题,请与本社教材图书营销部联系调换。电话:(010) 63550836

打击盗版举报电话:(010) 51873659

前 言

本书主要讲述会计学的基本理论、基本方法与基本技能。内容包括会计的含义、职能与目标,基础会计学在会计学中的地位;通过会计要素—会计科目—会计账户—借贷记账法,讲述了会计的记账原理;再通过会计凭证—会计账簿—财产清查—会计报表,讲述会计的簿记系统及其处理方式。以会计核算方法作为主要内容,以凭证、账簿和会计报表为核心,对会计的基础理论、基本知识和基本操作技术进行了阐述,目的是使学习者对会计基本工作的全过程有个完整的理解,为进一步学习和掌握会计专业知识打好基础。本书在结构设计和体例安排上,遵循初学者认识问题的规律性,由浅入深,循序渐进;在语言表述方面,力争做到通俗易懂,言简意赅,结构合理,通俗易懂,实用性强。

本书以《会计法》和2007年1月1日实施的企业会计准则体系为指针,参考2016年修订并实施的《企业会计制度》,全面阐述了市场经济会计模式下的会计学基本理论、基本方法和基本操作技术。

本书由哈尔滨金融学院李冬辉担任主编,由哈尔滨金融学院高巍和刘洋担任副主编,具体分工如下:第一章~第三章由高巍编写,第四章~第八章由李冬辉编写,第九章由刘洋编写,全书由李冬辉负责统稿和定稿。

本书针对应用型本科院校学生而编写。以培养实用型人才为宗旨,着重培养学生对知识的运用能力、对会计循环的理解,以及对各类经济业务的会计处理,适用于以应用型人才为培养目标的高等院校会计学、财务管理等经济管理类专业的会计学基础课程,也可以作为企业管理人员和希望了解会计学基础知识人士的学习资料。

本书在编写过程中参阅和借鉴了大量的相关书籍、学术论文和网站,比较全面地反映了营改增情况下的会计教学,在此对这些同行和作者一并表示感谢。由于学识水平有限,加之时间仓促,书中难免有不当之处,还请读者批评指正。

编 者

2017年10月

目 录

第一篇 理 论 篇

第一章 总论	2
第一节 会计的产生与发展	3
第二节 会计的概念、特点与本质	5
第三节 会计的职能、对象与目标	7
第四节 会计要素	10
第五节 会计基本假设、会计核算基础与计量属性	15
总结与结论	18
课后习题	18
第二章 会计等式、会计科目与账户	21
第一节 会计等式	22
第二节 会计科目与账户	26
总结与结论	36
课后习题	36
第三章 记账方法	40
第一节 记账方法的含义与类型	41
第二节 借贷记账法的基本内容	43
总结与结论	54
课后习题	55

第二篇 实 务 篇

第四章 生产性企业基本交易与事项的会计记录	61
第一节 筹资交易的记录	62
第二节 购货交易的记录	67
第三节 生产交易的记录	71
第四节 销售交易的记录	76
第五节 利润的形成和分配阶段的业务核算	79
总结与结论	85
课后习题	86

第五章 财产清查	101
第一节 财产清查概述	101
第二节 财产清查的内容和方法	105
第三节 财产清查结果的处理	110
总结与结论	114
课后习题	115

第三篇 应用篇

第六章 会计凭证	119
第一节 会计凭证概述	120
第二节 原始凭证	128
第三节 记账凭证	132
第四节 会计凭证的传递和保管	135
总结与结论	137
课后习题	137
第七章 会计账簿	145
第一节 会计账簿概述	146
第二节 账簿的设置与登记	150
第三节 账簿的使用规则	161
第四节 对账和结账	165
第五节 账簿的更换与保管	168
总结与结论	169
课后习题	169
第八章 会计报告	174
第一节 会计报告的概述	175
第二节 资产负债表	179
第三节 利润表	188
第四节 会计报表分析	192
总结与结论	200
课后习题	200
第九章 账务处理程序	203
第一节 账务处理程序	203
第二节 记账凭证账务处理程序	205
第三节 汇总记账凭证账务处理程序	224
第四节 科目汇总表账务处理程序	227
总结与结论	231
课后习题	231
课后习题参考答案	235
参考文献	254

第一篇 理 论 篇

会计理论篇包括三部分内容,分别是总论、会计科目与账户和记账方法。通过这三部分内容,要求学生了解会计的产生与发展,会计的职能和目标,记账方法的含义与类型;理解会计的概念、特点,会计基本假设、会计核算基础与计量属性,理解账户与会计科目的关系,借贷记账法的基本内容;掌握会计对象和会计六大要素的应用,会计等式的主要内容和借贷记账法的应用。

总 论

引导案例

肖强是杭州一所服装院校的毕业生,2016年12月,他决定用手头仅有的10 000元创办一个服装设计培训班。他请朋友帮他出主意,共支出2 000元;在一家复印店印制了500份广告宣传单,支出了100元;请同学帮发传单,支出了200元;购置了一些讲课必备的书籍、材料,共花费500元。他还向父母借了20 000元,用来付房租。做了上述准备工作后,肖强招收了15名学员,每名学员每月收取2 000元的学费,又找到了一个同学做合伙人。半年后,他们已经招收了50余名学员。除了归还了父母的借款,支付了各种支出和费用外,两人共获得讲课、服务等净收入50 000元。他们用这笔钱又继续租房,并聘请了有经验的教授、企业优秀设计师做了几次讲座,为培训班的下一步发展奠定了非常好的基础。2017年7月,他们平均每月能招收30名学员,以每小时300元的讲课费雇佣了4名同学做兼职教师。至此,他们核算了一下,除去房租等各项费用,半年来共获利80 000元。他们通过半年的锻炼,学到了不少财务上的知识,掌握了许多营销技巧,也懂得了应该怎样与人合作,获得了比财富更为宝贵的工作经验。

思考:肖强在创办并发展他的企业时,会计在其经营中扮演什么角色?从这一案例中你获得了哪些有关会计方面的知识?

学习目的与要求

本章内容包括会计的产生与发展,会计的概念、特点以及会计的职能和目标,会计基本假设、会计核算基础与计量属性,会计对象和会计六大要素的应用。通过本章学习,要求学生了解会计的产生与发展,理解会计的概念、特点以及会计的职能和目标,掌握会计基本假设、会计核算基础与计量属性,对会计对象和会计六大要素有初步的认识。

教学重点与难点

本章的教学重点是会计的概念、会计的职能和目标、会计基本假设、会计的对象、会计要素的构成。本章的教学难点是会计对象的确认及会计要素的应用。

第一节 会计的产生与发展

一、会计的产生

会计是适应人类社会生产实践和经济管理的客观需要而产生和发展的,是人类社会发展到一定历史阶段的产物。物质资料的生产是人类社会赖以生存和发展的基础。

人类的生存,社会的发展,都需要依赖一定的生产活动。在生产活动中,一方面,要创造物质财富,取得一定的劳动成果;另一方面,又要耗费一定的劳动和资源,包括人力、物力的耗费。人们一方面关心生产活动中产生劳动成果的多少;另一方面,也关心在生产活动中耗费劳动和资源的多少。在任何社会形态下,人们从事生产活动,都是力求以尽可能少的劳动耗费,取得尽可能多的劳动成果,以提高经济效益为最终目的。为达到这一目的,人们就必须采用一定的方式、方法,对生产活动进行管理,一方面,对生产过程中人力、物力、财力的耗费数量和劳动产品的数量进行记录和计算;另一方面,将其劳动耗费与劳动成果进行比较,考核其经济成果。这种有关生产活动方面的信息就属于会计的内容。会计是社会发展到一定历史阶段的产物。当时人类只能凭着大脑记忆,无法满足需要,于是就采用一些简单的方法进行计量与记录,如我国古代的“结绳记事”“刻木记载”等。这些简单的计量与记录的行为就是会计的萌芽。

后来,随着商品经济的发展,人们对于生产及经营过程的记录,逐步过渡到主要用货币形式进行计量和记录。这样,在极简单的计量、记录行为的基础上,形成了簿记。在簿记的基础上进一步发展就成为了现在的会计。

二、会计的发展阶段

(一) 会计起源阶段

会计的起源阶段可以追溯到人类社会的史前时期。根据史学家的考证,在原始社会末期,为了适应社会生产的需要,就出现了以管理生产活动为目的的原始计量和记录行为。我国人民在商代就创造了从1~10的数码字和数目的位值制,并有“结绳记事”“刻契计数”之说;古巴比伦有“泥板记日”;古埃及有“刻石记事”的行为等。这些极为简单的原始计量和记录行为,不仅与会计有关,而且与统计有关,在人类会计发展史上,将原始计量和记录行为,称为会计的起源阶段。

(二) 古代会计阶段

从奴隶社会到封建社会末期,在会计史上称之为古代会计发展阶段。据文献记载,中国“会计”一词最早出现于西周。中国古代的官厅会计(即政府会计)所采用的记账方法是单式记账法。唐朝时出现了“四柱结算法”,使中国的会计技术提高到一个新水平。四柱即指旧管、新收、开除、实在,相当于当代会计中的期初结存、本期收入、本期支出、期末结存。四柱之间存在数量上的平衡关系,即遵循“旧管+新收=开除+实在”这一会计恒等式,按此会计恒等式编制的报告称为“四柱清册”。“四柱结算法”不但运用于官厅会计,后来也传入

民间,得到较为广泛的运用。明、清时期,中国商业、手工业有了较大发展,并且产生了资本主义萌芽。为适应当时生产管理的需要,会计工作者又在“四柱结算法”原理的启发下,设计出了“龙门账”和“四脚账”,这两种记账方法中已经具备了复式簿记的雏形,说明中国的会计技术取得了较大的发展。在欧洲,古罗马帝国设有财务官员负责监督当地政府的财政收支状况,财务官员要亲自提交财务报表,并由一名检查人员听取这些记录,进而判断会计记录是否属实。中世纪,会计在意大利宗教战争期间开始复兴。1340年,热那亚的会计记录中出现了萌芽状态的复式簿记方法,同时期,英国设置了财政部门。

在古代会计阶段,许多现代会计中大家熟知的概念或思想已经初露端倪,但在这个阶段,会计所具有的专门的方法、对象、职能等还未形成,会计还没有从生产中明显地分离出来,还只是作为生产的一个附带部分而存在。

(三)近代会计阶段

总的来看,近代会计发源于意大利,发展于英国,完善提高于美国。近代会计阶段大致从1494年意大利数学家卢卡·巴其阿勒的著作《算术、几何、比及比例概要》的出版开始至20世纪40年代末。工业革命后,会计理论和方法出现了明显的发展,从而完成了由簿记到会计的转化。中世纪(公元11—15世纪),地中海沿岸一些城市(如威尼斯、热那亚、佛罗伦萨等)是资本主义的发源地,商业和金融业比较繁荣。发达的经济要求不断改进和提高会计记账方法,而意大利数学家卢卡·巴其阿勒的著作《算术、几何、比及比例概要》系统地介绍了借贷复式记账法。本书以商业单位的会计核算为例,对复式记账法的核算目的、核算程序、财产盘存制度、计价标准、序时记录和分类记录等方面做了比较系统的介绍,是复式借贷记账法产生的标志。它是会计发展史上一个重要的里程碑,标志着近代会计的开始。

18世纪末至19世纪初,英国工业革命完成,工厂制度确立并出现了股份公司,这客观上要求建立一套与之相适应的会计方法。这一时期,由于经济日益复杂化,促进会计不仅在技术上,而且在理论上取得了较大的进步,使会计从一门应用技术发展成为一门独立的学科。同时,由于股份公司的所有权与经营权相分离,公司的广大股东以及与公司有利益关系的其他企业迫切要求准确了解公司的真实财务信息,要求公司定期提供有关公司的财务状况和经营成果的会计报告。而财务会计报告的真实性和完整性只有经过独立的会计师的鉴证才能得到一定程度的保证,这样,英国出现了一大批专门从事审计查账业务的会计师,并建立了一批会计师协会,如第一个会计师协会“爱丁堡会计师公会”的成立,标志着会计服务对象和服务内容的扩展。同时,各国经济法律法规不断完善,也促进了会计技术的规范和发展。19世纪末20世纪初,世界经济中心从西欧移至美国。为了进一步规范会计工作,提高会计报告的真实性和可比性,美国等国家的会计师协会开始制定“公认会计原则”。“公认会计原则”的建立,标志着近代会计进入了现代会计阶段。

(四)现代会计阶段

现代会计阶段大致从20世纪50年代至今。这一时期,一方面,由于科技日新月异,生产力得到巨大发展,企业规模不断扩大,出现了众多跨国公司,公司的会计处理难度加大;另一方面,由于市场竞争更趋激烈,为了在市场竞争中生存,企业强烈要求增收节支,提高经济效益,这就对会计技术提出了新的、更高的要求。在此背景下,政府相关部门设计制定了更加严密的会计法规,实现会计对企业经营过程的全面控制。会计分成两个领域,即财

务会计和管理会计。而且,随着电子计算机技术的出现及迅速进步,将该技术运用于会计工作,便出现了电算化会计,最近,还出现了人力资源会计等诸多会计分支。

第二节 会计的概念、特点与本质

一、会计的概念

随着社会经济的高速发展,会计的范围也随之扩大。尽管会计从产生到现在已经有几千年的历史,但是对于“什么是会计”这一基本问题,古今中外却一直没有一个明确、统一的说法。究其原因,是在于人们对会计本质的认识存在着不同的看法,而不同的会计本质观对应着不同的会计含义。在我国,关于会计本质理论的两大学术流派是“信息系统论”和“管理活动论”。“信息系统论”基本上秉承了英美会计学界的观点;“管理活动论”则植根于中国的土壤。以下仅介绍几个主要学派的观点。

(一) 会计技术论

早在簿记发展阶段,一些学者从簿记在计量、记录中所表现出来的许多技巧出发,认为簿记学是建立在计算和写作技巧基础之上的,这种技巧最终可以使一定期间的经济账目产生平衡,让业主感到放心。进入会计发展阶段之后,“会计技术论”逐渐成为一个独立的流派,而且在 20 世纪 50 年代以前曾经产生过很重要的影响。1941 年,美国会计师协会所属会计名词委员会的《会计名词公告》第 1 号《复查与提要》指出:“会计是一种技术,是关于诚实有效地以货币形式记录、分类、汇总具有财务性质的经济业务与会计事项,以及说明其经营成果的技术。”技术论仅强调会计的反映职能,并据此强调它的服务性作用。在 20 世纪 80 年代出版的《美国百科全书》中明确写到:“会计是分析和说明经济数据的技术。”同期出版的《大英百科全书》中也写到:“会计是记录、分类和汇总企业交易与说明其成果的技术。”

(二) 信息系统论

1966 年,美国会计学会(American Accounting Association)发表的文件公告《会计基本理论说明书》指出:“实质地说,会计是一个信息系统。”由于这一观点符合当时社会的观点,并能较好地解释相关的会计理论和方法,因此,在 20 世纪七八十年代,成为美国会计理论中的主流派观点,认为会计是经济管理的重要组成部分,是以货币为主要计量尺度,对经济活动进行连续、系统和综合的核算,提供以财务信息为主的经济信息,既为外部有关各方的投资、信贷决策服务,也为内部强化管理和提高经济效益服务,是一个生成和提供财务信息并用于管理的系统。具体来说,具有以下含义:

(1) 会计作为信息系统,并不直接参与管理,而是通过提供会计信息为管理提供咨询服务。

(2) 以提供信息为主的反映是最主要的职能,且将整个会计程序分为确认、计量、报告环节,将会计目标定位于“受托责任观”和“决策有用观”。

(3) 会计信息系统是由会计、信息、系统三个概念组成的。所谓会计是财务会计和管理会计,是企业主要的信息来源。

(三) 管理活动论

1980年,在中国会计学会成立的大会上,杨纪琬和阎达五两位教授合作发表了题为《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》的论文,首先提出了“会计的本质是一种管理活动”的观点。1983年,成圣树教授等人撰文指出:会计是经营管理的核心,是反映和控制经济活动并使之达到一定目的的一种能动行为,是有组织、具有管理职能的一种管理活动。这种观点既否定了会计是一种应用技术的看法,又否定了会计是一种管理经济工具的看法,转而强调会计具有反映和监督的双重职能。具体表现为:

(1) 会计是一种社会关系,是人们自觉运用经济规律并通过特定的技术程序管理实际经济活动的一个社会环节。

(2) 现代会计是经济管理的重要组成部分,本身具有经济管理的职能,明确了它在国家经济管理与企业经营管理中的地位和作用。

(3) 会计应当而且必须提供相关人士所需的信息,但更重要的是信息生成前的预测和决策以及信息反馈过程中的控制。因此,提供信息是手段,而控制管理才是真正的目的。

事实上,无论哪种观点,只是其侧重点有所不同,并无本质上的差异。会计概念的内涵和外延是随着社会经济的发展而不断丰富,人们对会计的认识也是在逐步发展和加深的。综合上述观点,我们对会计的概念作如下界定:会计是以货币为主要计量单位,以凭证为依据,借助专门的技术方法,对一定主体的经济活动进行全面、综合、连续、系统地核算与监督,并向有关方面提供会计信息的一种经济管理活动。

二、会计的特点

(一) 会计以货币作为主要计量单位

对企业生产经营活动的计算、记录,可以使用多种形式的计量单位,即实物计量单位、劳动计量单位和货币计量单位。实物计量单位是根据各种物资的特征,按实物单位进行计量的,如台、件、千克、吨、米、升等。以实物量进行计量的缺陷是不能将各种以不同实物计量的物资进行综合加总,只能单个地进行计量和反映。劳动计量单位是将各种物资或经济现象,按其所耗劳动工时进行计量。劳动工时计量尽管能将不同物资或经济现象进行综合反映,但由于同一时期或不同时期,不同企业或行业的劳动生产率水平有别,因而用劳动工時計量的物资或经济现象的结果不可比,加总起来也没有多大的意义。货币计量单位是以一定的货币单位为统一的计量标准,对各项物资或经济现象进行综合的反映。这是近代会计的一种重要特点,也是会计区别于统计的重要标志。

由于实物计量单位存在着较大的差异性,而劳动计量单位存在着复杂性,所以这两种计量单位都不能对企业的生产活动进行综合计量。货币作为商品的一般等价物,能综合反映企业的生产耗费和生产成果,能全面、系统地反映企业的生产经营过程。

(二) 会计核算以原始凭证为依据

以原始凭证为依据来记录企业的各项经济业务是会计的特点之一。会计的原始凭证就像制造企业的原材料一样,没有原材料是无法生产出产品的,没有原始凭证也就没办法加工出会计信息使用者所需要的对决策有用的会计信息,也就无法评价经营者的受托责任完成情况。所有与会计有关的经济业务事项都必须填制或者取得原始凭证。会计人员应

当按规定对原始凭证进行审核(监督),对不真实、不合法的原始凭证,会计人员有权不予受理,并有义务向单位负责人报告。原始凭证的真实性、可靠性、合理合法性,都直接影响会计信息的质量,原始凭证是会计核算的基础。

(三)会计反映具有连续性、系统性、完整性和综合性的特点

会计对经济活动过程进行核算和监督,是按照经济活动发生的时间顺序不间断地连续记录,并且对现在或将来可能影响企业收益且能够用货币表现的经济业务,都必须全面、准确地加以确认、计量和记录,并按照国家方针、政策、法规、准则、制度及管理要求提供系统的会计信息。

会计记录要求连续、系统、完整地进行,不能有间断,不能有遗漏。会计必须对企业所发生的每一笔经济业务进行连续地、完整地记录。会计的连续性是指会计对各项经济业务应当按其发生的时间顺序依次进行记录,而不能有所中断。会计的系统性是指会计提供的信息必须在科学、系统分类的基础上形成相互联系的有序整体,而不能杂乱无章。这要求会计人员必须采用系统的会计核算方法(设置账户、复式记账等)来实现会计目标。会计的完整性是指凡属于会计应该记录的经济业务,应该不分巨细、毫无遗漏地进行全面完整的记录。

(四)会计有一整套科学严密的专门方法

为了对经济活动进行核算和监督,保证提供会计信息的科学性和严密性,会计要运用各种专门的方法,包括会计核算方法、会计分析方法和会计检查方法。

第三节 会计的职能、对象与目标

一、会计的基本职能

会计的职能是指会计作为一种经济管理活动,客观上所具有的固有能力,会计基本职能包括对社会再生产过程的核算和监督。现代会计的职能是核算、监督、分析、预测和参与经济决策。核算、监督是会计的基本职能,分析、预测和参与经济决策则是会计进一步发展的新职能。核算是指“客观写照”,会计的核算职能是会计通过确认、计量和报告的方式和方法,对社会再生产过程中所包括的能用货币表现的已经发生或完成的经济活动。监督是指“察看和督促”。会计的监督职能,是指会计具有按照一定的目的和监督标准,利用会计反映所提供的会计信息,对社会再生产过程进行的查看和督促,使之达到预期目标的功能。

(一)会计的核算职能

会计的核算职能也称反映职能,是会计的传统职能和首要职能,也是全部会计工作的基础环节,主要从数量方面反映各单位的经济活动情况,为企业内部和外部单位及个人提供财务信息。会计核算是以货币为主要计量单位,通过确认、计量、记录、报告等环节,对特定主体的经济活动进行记账、算账、报账,为相关会计信息使用者提供决策所需的会计信息。会计核算贯穿于经济活动的整个过程,是会计最基本和最重要的职能。记账是指对特定主体的经济活动采用一定的记账方法,在账簿中进行登记,以反映在账面上;算账是指在

日常记账的基础上,对特定主体一定时期内的收入、费用、利润和某一特定日期的资产、负债、所有者权益进行计算,以算出该时期的经营成果和该日期的财务状况;报账就是在算账基础上,将特定会计主体的财务状况、经营成果和现金流量情况,以会计报表的形式向有关各方报告。

(二) 会计的监督职能

会计的监督职能也称控制职能,是指会计人员在进行会计核算的同时,对其主体的经营活动按照会计的目标加以及时控制,并进行适当调整,使之达到预期目标。

会计监督主要是对特定对象经济业务的合法性、合理性进行审查。合法性审查是指保证各项经济业务符合国家的有关法律法规,遵守财经纪律,执行国家的各项方针政策,杜绝违法乱纪行为;合理性审查是指检查各项财务收支是否符合特定对象的财务收支计划,是否有利于预算目标的实现,是否有奢侈浪费行为,是否有违背内部控制制度要求等现象,为增收节支、提高经济效益严格把关。

会计的反映职能和监督职能是相辅相成、密切配合、不可分割的。如实反映是监督的必备条件和基础,而严格监督则又是反映的前提和继续。没有会计监督,会计反映就失去存在的意义;没有会计反映,会计监督就失去存在的基础。随着会计领域派生出许多新的会计职能,如利用各种预测数据,参与制定经济决策的“决策职能”,再如利用责任会计,对经济活动进行控制的“控制职能”,等等,都在进一步探讨中,但“反映”和“监督”职能是会计学界对会计基本职能的共识。会计既要对企业经营情况及结果进行及时反映,又要强化企业内部管理,随时调整企业经营活动偏离目标的现象。

二、会计对象

会计对象就是会计核算和监督的内容,即会计所要反映和监督的客体。在社会主义制度下,就是社会再生产过程中的资金运动。

任何一个企业单位,想要从事经营活动,必须拥有一定的物资基础,如工业企业如果要生产产品,必须拥有厂房、机械设备、材料物资等,将这些劳动资料、劳动对象和劳动者结合后,才能生产出产品。可见,物资基础是进行生产经营的前提。而在市场经济条件下,这些物资又属于商品,有商品就要有衡量商品价值的尺度,即商品价值的一般等价物——货币。当各种财产物资用货币来计量其价值时,我们就取得一个会计概念,即资金。资金是社会再生产过程中各项财产物资的货币表现形式。也就是说,进行生产经营活动的前提是首先必须拥有资金。

企业拥有的资金不是闲置不动的,而是随着物资流的变化而不断运动、变化的。例如,工业企业进行生产经营活动,首先要用货币资金购买材料物资为生产过程做准备,生产产品时,再到仓库领取材料物资,生产出产品后,还要对外出售,售后还应收回已售产品的收入。这样,工业企业的资金就陆续经过供应过程、生产过程和销售过程。资金的形态也在发生变化,用货币购买材料物资时,货币资金转化为储备资金(材料物资等所占用的资金);车间生产产品领用材料物资时,储备资金又转化为生产资金(生产过程中各种在产品所占用的资金);将车间加工完毕的产品验收入库到成品库后,此时,生产资金又转化为成品资金(待售产品或自制半成品所占用的资金);将产成品出售后又收回货币

资金时,成品资金又转化为货币资金。资金从货币形态开始,依次经历储备资金、生产资金、成品资金,最后又回到货币资金的这一运动过程叫做资金循环。工业企业的资金不断循环周转。

上述资金循环和周转过程,也可以划分为三个具体阶段,即供应过程、生产过程和销售过程。在供应过程中,企业要购买原材料等劳动对象,发生材料购买、运输费、装卸费等材料采购费用,与供应单位发生货款的结算。在生产过程中,劳动者借助于劳动手段将劳动对象加工成特定的产品,发生材料消耗的材料费、固定资产磨损的折旧费、生产工人劳动耗费的人工费等,构成产品使用价值与价值的统一体。同时,还将发生企业与工人之间的工资结算关系、与有关单位的劳务结算关系等。在销售过程中,将生产的产品销售出去,发生有关销售费用、收回货款、交纳税金等业务活动,并同购货单位发生货款结算关系、同税务机关发生税务结算关系等。企业获得的销售收入,扣除各项费用后的利润,还要提取盈余公积金,并向所有者分配利润。工业企业的资金在供、产、销三个阶段不断循环周转,这些资金在空间序列上同时存在,在时间序列上依次继起。

上述只是资金在企业内部的循环周转,就整个资金运动而言,还应包括资金的投入和资金的退出。

资金的投入包括所有者的资金投入和债权人的资金投入。前者构成了企业的所有者权益,后者形成了债权人的权益,即负债。投入企业的资金一部分形成流动资产,另一部分形成固定资产等非流动资产。

资金的退出包括按法定程序返回投资者的投资、偿还各种债务以及向所有者分配利润等内容,这使一部分资金离开企业,游离于企业资金运动以外。

综上所述,会计所要反映和监督的对象是资金及其运动,正因为如此,可以把会计对象概括为社会再生产过程中的资金运动。

三、会计的目标

会计的目标是指会计的目的或宗旨,是指会计人员在一定时期内和一定条件下从事会计实践活动希望达到的预期结果,会计目标是连接会计理论与会计实践的纽带和桥梁。

会计目标是会计系统运行的出发点和归宿点,它决定着会计理论结构的最高层次,并指导会计准则的制定和会计业务的处理。

关于会计目标或会计报表目标,主要有两种学术观点:受托责任观和决策有用观。

(一) 受托责任观

受托责任观也称经营责任观,其含义大致包括三个方面:

(1) 资源的受托方接受委托方管理委托方所交付的资源,受托方承担有效管理与使用资源、使其不断增值之责。

(2) 资源的受托方承担如实地向委托方报告受托责任履行过程与结果的义务。

(3) 资源的受托方还负有重要的社会责任,如解决社会就业、保护社会资源和环境等。

受托责任观注重的是委托者和受托者之间的相互关系。会计人员服务于委托者的需要,会计报告是以委托者为中心。会计人员应当把注意力集中于客观的信息上,公允地报告会计信息,既不损害委托者的利益,也不损害受托者的利益。受托责任观强调会计信息

的真实可靠性,客观公允地表达(报告)经济责任的履行结果,因此强调会计信息的“可靠性”。

(二)决策有用观

决策有用观认为会计的目标是为会计信息的使用者提供与决策相关的信息,强调会计信息的“相关性”。它是以会计信息的使用者为中心,会计的首要目标是提供对使用者决策有用的信息。

在美国,决策有用观代表主流派的观点。在其他国家,会计注重“真实公允地表达”受托责任。美国著名的会计学家 A. C. 利特尔顿认为:“会计的首要目标是向管理当局提供控制信息或报告受托责任的信息。”

我国《企业会计准则——基本准则》第四条规定:“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作出经济决策。”这就明确了会计的目标是向财务报告使用者提供决策有用的信息,并反映企业管理层受托责任的履行情况。具体来说,财务报告目标要求满足投资者等财务报告使用者决策的需要,体现为财务报告的决策有用观,财务报告目标要求反映企业管理层受托责任的履行情况,体现为财务报告的受托责任观。财务报告的决策有用观和其受托责任观是统一的,投资者出资委托企业管理层经营,希望获得更多的投资回报,实现股东财富的最大化,从而进行可持续投资;企业管理层接受投资者的委托从事生产经营活动,努力实现资产安全完整、保值增值,防范风险,促进企业可持续发展,就能够更好地持续履行受托责任,以为投资者提供回报,为社会创造价值,从而实现企业经营者的目标。由此可见,会计目标的决策有用观和受托责任观是有机统一的。

第四节 会计要素

会计对象就是能用货币表现的各种资金运动。会计要素是对会计对象进行的基本分类,是设定会计报表结构和内容的依据,也是进行确认和计量的依据。对会计要素加以严格的定义,就能为会计核算奠定坚实的基础。会计要素主要包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。其中资产、负债和所有者权益是反映企业财务状况的会计要素,收入、费用和利润是反映企业经营成果的会计要素。

一、反映财务状况的会计要素

财务状况是指企业一定日期的资产及权益情况,是资金运动相对静止状态时的表现。反映财务状况的会计要素包括资产、负债和所有者权益三项。

(一)资产

资产是指企业过去的交易或者事项形成的、企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。资产有如下基本特征:

首先,是由企业过去的交易或者事项形成的资源。企业过去的交易或者事项包括购

买、生产、建造行为或其他交易或者事项。预期在未来发生的交易或者事项不形成资产。比如,已经发生的固定资产购买交易才形成资产,而计划中的固定资产购买则不形成购买企业的资产。

其次,是由企业拥有或控制的资源。所谓企业拥有或者控制,是指企业享有某项资源的所有权,或者虽然不享有某项资源的所有权,但该资源能被企业所控制。这种资源,可以是货币形式存在的,也可以是实物形式存在的;可以有形的,也可以是无形的。判断某项资源是否属于企业的资产,主要依据企业对该资源是否拥有所有权或控制权。如果企业不能拥有或控制能创造经济利益的某资源,则企业不能将该资源视作其资产;比如某项专利权,如果企业不能通过自创并申请成功、购入等方式拥有或控制它,那么企业就不能将该专利权视作其资产;又比如经营租入的固定资产,由于企业对其既无所有权又无控制权,因而不能将其作为企业的资产。对于某些特殊方式形成的资产,例如融资租入的固定资产,虽然企业不拥有其所有权,但能够控制它,按照实质重于形式的原则,也应当将其作为企业的资产。

最后,是预期会给企业带来经济利益的资源。所谓预期会给企业带来经济利益,是指直接或者间接导致现金和现金等价物流入企业的潜力。如果某项目不能给企业带来经济利益,那么该项目不能作为企业的资产。资产导致经济利益流入企业的方式有多种,例如,单独或与其他资产结合起来为企业创造经济利益、换取其他资产、用于偿付债务。

符合上述资产定义的资源,在同时满足以下条件时,应确认为资产:

- (1) 与该资源有关的经济利益很可能流入企业。
- (2) 该资源的成本或者价值能够可靠地计量。

符合资产定义和资产确认条件的项目,应当列入资产负债表;符合资产定义,但不符合资产确认条件的项目,不应当列入资产负债表。

在资产负债表上,企业的资产应按流动性分类,分为流动资产和非流动资产。资产满足下列条件之一的,应当归类为流动资产:

- (1) 预计在一个正常营业周期中变现、出售或耗用。
- (2) 主要为交易目的而持有。
- (3) 预计在资产负债表日起一年内(含一年,下同)变现。
- (4) 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。

流动资产主要包括货币资金、应收及预付款项、交易性金融资产和存货等资产。

流动资产以外的资产应当归类为非流动资产,包括持有至到期投资、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、生产性生物资产、递延所得税资产、无形资产等资产。

(二) 负债

负债是指企业过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现实义务。负债有如下基本特征:

首先,是企业过去的交易或者事项形成的现时义务。现时义务是指企业在现行条件下已承担的义务。比如,银行借款是因为企业接受了银行贷款形成的负债,如果没有接受贷款就不会发生银行借款这项负债。应付账款是因为采用信用购买商品或接受劳务形成的,