

陕西师范大学教材建设基金资助出版

初级会计学

刘开瑞 主编



陕西师范大学出版总社

初级会计学

主 编 刘开瑞

副主编 雷耀云

陕西师范大学出版总社

图书代号 JC15N0209

图书在版编目(CIP)数据

初级会计学 / 刘开瑞主编. —西安: 陕西师范大学
出版总社有限公司, 2015. 3
ISBN 978-7-5613-8089-5

I. ①初… II. ①刘… III. ①会计学 IV. ①F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2015)第 037077 号

CHUJI KUAJIXUE

初级会计学

刘开瑞 主编

责任编辑 / 冯新宏 姚晓埂
责任校对 / 贾 莉 王涤非
封面设计 / 金定华
出版发行 / 陕西师范大学出版总社
(西安市长安南路 199 号 邮编 710062)
网 址 / <http://www.snupg.com>
经 销 / 新华书店
印 刷 / 北京京华虎彩印刷有限公司
开 本 / 787mm × 1092mm 1/16
印 张 / 15.75
字 数 / 330 千
版 次 / 2015 年 3 月第 1 版
印 次 / 2015 年 3 月第 1 次印刷
书 号 / ISBN 978-7-5613-8089-5
定 价 / 38.00 元

读者购书、书店添货或发现印刷装订问题,请与本社高教出版分社联系调换。
电 话:(029)85303622(传真) 85307826

前言

初级会计学这门学科,30 多年以前,作为一名学生初步学习;30 多年以来,作为一名从业者一直从事相关的教学、科研及实际工作,其基本的理论、技术、技能已深深地融入我的血液中,成为我生命的重要组成部分。因此,我对这门学科有了更深刻、更全面的感悟和理解。随着中国改革开放的进一步深化,会计国际化步伐的进一步加快,编写一本富有时代特色及个性特色的《初级会计学》教材的愿望进一步强烈起来,于是,便有了这本教材。编写中,我们力图结合自己的教学、科研和实践经验,结合目前学生的实际情况,立足于使学生能高效地掌握这门课程的精髓,并获得相应的工作能力,从而提高我们的教学效果。

本教材具有鲜明的特色。一是在加强会计基本理论规范讲解的同时,适当介绍了会计理论的最新发展动态。初级会计学的使命之一是讲解会计基本理论规范,本书对此予以了高度重视。同时,为拓宽学生视野,在会计理论方面我们充分注意了国内外会计概念框架研究的新内容。二是突出会计基本技术与基本技能的讲解。在会计实践方面,以中国目前的会计规范为依据,以制造业的经济活动过程为基础,系统地讲解了会计核算的全过程,使学生在系统学习企业业务流程会计处理的基础上,提高会计实际操作能力。三是为明确学习重点,提高学生的学习兴趣及对会计学的直观感受,在每一章前面加入了“学习目的和要求”“学习要点”“引例”,在每一章后面加入了“本章小结”“主要概念”“复习题”等内容。四是相关概念的表述更加准确。如对具体会计科目与账户的表述中,本书对诸如借方反映什么、贷方反映什么等处更多应用了账户,而非科目。

本教材由陕西师范大学国际商学院刘开瑞担任主编、西安交通大学经济与金融学院雷耀云担任副主编。刘开瑞负责全书的内容规划、组织编写工作,负责做最终的修改、补充等工作以定稿。陕西师范大学国际商学院张淑惠负责初稿统稿及格式编排。全书共十一章,其中第一章、第二章、第四章、第六章、第八章由刘开瑞编写,第三章、第五章由陕西师范大学国际商学院张映芹编写,第七章由雷耀云编写,第九章、第十章由张淑惠编写,第十一章由西安财经学院胡克刚编写。各章的具体内容由各位负责编写的人员负责,在最后定稿时尽可能未做大的调整。

本书是陕西师范大学教学质量与教学改革工程建设项目、陕西师范大学本科信息化示范课程建设项目,并获相应资助,在此真诚感谢!

书稿虽积年而成,但限于水平,定有不少缺点乃至错误,尚祈诸位师长和同仁指教。

刘开瑞

2015 年 1 月于西安

目 录

第一章 绪论	(1)
第一节 会计含义、职能与目标	(2)
第二节 会计对象和会计要素	(7)
第三节 会计核算基本准则	(14)
第四节 会计方法	(19)
第二章 会计处理方法	(26)
第一节 会计确认	(27)
第二节 会计计量	(30)
第三节 会计记录	(34)
第四节 财务会计报告	(35)
第五节 会计循环	(38)
第三章 会计科目与账户	(42)
第一节 会计科目	(43)
第二节 账户	(50)
第四章 复式记账原理及其应用	(59)
第一节 复式记账原理	(60)
第二节 借贷记账法应用	(68)
第三节 账户按用途和结构分类	(86)
第五章 会计凭证	(98)
第一节 会计凭证含义与种类	(99)
第二节 原始凭证填制与审核	(107)
第三节 记账凭证填制与审核	(108)
第四节 凭证传递与保管	(110)
第六章 会计账簿	(119)
第一节 账簿概述	(120)
第二节 账簿登记	(124)

第三节 记账规则	(131)
第七章 成本计算	(139)
第一节 成本计算概述	(141)
第二节 资产取得成本计算	(144)
第三节 资产耗费成本计算	(147)
第四节 负债和所有者权益成本计算	(153)
第五节 产品成本计算	(153)
第八章 编制报表前准备工作	(159)
第一节 编表前准备工作意义和内容	(160)
第二节 期末账项调整	(161)
第三节 对账和结账	(164)
第四节 财产清查	(169)
第五节 工作底稿	(181)
第九章 财务会计报告	(185)
第一节 财务会计报告概述	(186)
第二节 资产负债表	(188)
第三节 利润表	(196)
第四节 财务会计报表报送、汇总和审批	(200)
第十章 会计核算组织程序	(204)
第一节 会计核算组织程序概述	(205)
第二节 记账凭证核算组织程序	(206)
第三节 科目汇总表核算组织程序	(208)
第四节 汇总记账凭证核算组织程序	(210)
第五节 日记总账核算组织程序	(212)
第六节 分录日记账核算组织程序	(214)
第十一章 会计工作组织	(219)
第一节 组织会计工作意义和要求	(221)
第二节 会计人员和会计机构	(223)
第三节 会计法规	(234)
第四节 会计档案	(240)
参考文献	(246)

第一章 绪论

【学习目的和要求】

本章阐述了会计的相关基本理论问题,要求了解会计的概念、职能、会计目标、会计核算的对象和会计要素、会计核算的基本准则,了解会计的方法。

【学习要点】

- 会计含义、职能与目标
- 会计核算的对象和会计要素
- 会计核算的基本准则
- 会计方法

【引例】

20 世纪 80 年代,某大学一位会计学教授参加一个公司对会计人员的招聘会,这位会计学教授在接到公司邀请,参加对会计人员的招聘会时,本想自己的任务是为应聘会计的人员出题并负责专业方面的考核,但第二天就要去参加该招聘会了,还没有收到招聘单位要求他做具体工作的通知,认真的会计教授只得打电话问招聘单位的负责人,得到的答复是只要第二天参加就可以了,心存不安的教授还是做了充分的准备参加了第二天的招聘会,结果自己的准备工作没有用场。郁闷的会计学教授后来知道了该用人单位招聘会计的条件有三条,一是不懂会计,二是听话,三是保守秘密。参加完招聘会后会计学教授困了很久,几年后该公司因为违法经营、会计提供虚假信息被追究法律责任。

21 世纪的经济是信息经济高度发达的经济,单位大部分的经济信息来源于会计信息。“经济越发展,会计越重要”的道理已为社会所公认。但单位会计怎样利用会计的“游戏规则”,运用哪些会计方法,通过对会计对象的反映和监督来既满足外部会计信息使用者的要求,又为单位内部的管理层提供信息并参与管理则是每一个从事经济工作尤其是经济管理工作人员必须掌握的知识。作为未来单位领导的你,不懂会计就无法管理;作为未来会计的你,不掌握全面的会计知识,你将无法以会计为职业;即使你既不做领导也不做会计,你也必须了解会计,因为你在花钱的过程中必须考虑花钱带来的效益,即会计利润。

第一节 会计含义、职能与目标

一、会计含义

会计是一个古老的词汇,早在原始公社制时代,人们就已用“刻记记数”和“结绳记事”等方法,反映渔猎收获数量及其他收支。到了奴隶制时代,随着社会经济的发展和国家的建立,为适应统治阶级管理经济的需要,官厅会计部门形成并得到初步发展。西周设置了专门负责会计工作的“司会”官职^①,它与专门负责财物保管工作的官职“小宰”有明确的分工。1494年11月10日,意大利传教士卢卡·帕乔利(Luca Pacioli)出版了《算术、几何、比与比例概要》^②(Summade Arithmetica, Geometria, Proportioniet Proportionalita)一书,使得会计开始以一门真正完整、系统的科学载入史册。

会计是为适应社会生产实践和经济管理的客观需要而产生的,并随着生产的发展而发展。生产活动是人类赖以生存和发展的最基本的实践活动,生产的过程同时也是消费的过程。在生产活动过程中,一定是先有投入,而后才有产出。记录生产过程的投入与产出并加以比较,才能界定是否有经济效益,继续生产是否有意义,这样社会才会进步,经济才会发展。记录、计算和比较投入与产出的活动即为会计,因此,会计是出于需要计量投入与产出,需要对其成果进行确认、计量和分析,对管理生产和分配的需要而产生的。会计产生的初期只是作为生产职能的附带部分,在生产时间之外附带地把收入、支出等记载下来。当社会生产力发展到一定阶段后,会计才逐渐从生产职能的附带部分中分离出来,成为一种独立的、由专人从事的经济管理工作。

会计是经济发展到一定阶段的产物,经济越发展,对生产过程和分配过程的管理要求就越高,经济的发展推动了会计的发展。随着社会经济的不断发展,会计经历了一个由简单到复杂、由低级到高级不断发展和完善的过程。它从简单地计算和记录财务收支,逐渐发展到利用货币计量综合地核算和监督经济过程。会计的方法和技术通过长期实践,也逐渐完善起来。另一方面,会计将会计信息反馈给有关方面,更好地为经济服务,推动社会的发展。

① 我国《周礼》一书中,就已经有了“司会”这种官职。

② 该书共分五卷,第一卷论述代数和算术;第二卷论述商业算术和代数;第三卷论述簿记;第四卷论述货币和兑换;第五卷论述纯粹几何学和应用几何学。其中,关于借贷复式记账法的论述列于该书第三卷第九部第十一篇《计算与记录要论》。《计算与记录要论》全面系统地总结了当时流行的威尼斯复式记账法,并从理论上进行了必要的阐述。这部著作不仅是意大利数学发展史的光辉篇章,而且还开创了会计发展史的新纪元,是人类最早关于复式簿记的划时代的文献。这部著作的出版,宣告了中世纪会计的结束,近代会计的开始。正是这本巨著,使得卢卡·帕乔利在会计史上具有与但丁在文学史上、贝多芬在音乐史上完全相同的地位。

现代会计通常有两个分支:一为财务会计,一为管理会计^①。财务会计侧重于对外服务,管理会计侧重于对内管理。人们通常讲的会计是指财务会计。

关于会计的含义,目前在学术界主要有“信息系统论”“管理活动论”和“控制系统论”等观点。其中,信息系统论认为:“会计是一个以提供财务信息为主的经济信息系统。它的基本职能是反映和控制。所以,它同时也是一个经济控制系统。会计信息系统的控制行为主要通过信息反馈。”^②管理活动论认为:“会计是人们管理生产过程的一种社会活动,其基本职能一是反映(观念总结),二是监督(控制);会计的产生和发展既和生产力的发展有关系,又同生产关系的变革紧密联系;会计学是一门职能科学,政治经济学和数学是形成这门科学的两大支柱,它和企业经营学、国民经济计划学、经济统计学、信用学以及近代新兴的经济控制论等同属一类,是经济科学这一大类中属于经营管理学的一个分支。”^③控制系统论认为: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。

我们认为,会计是会计人员按照会计规范与理论,通过收集、加工和利用主要以货币单位作为计量尺度的经济信息,对经济活动进行连续、系统、全面和综合的核算和监督,生成和提供以财务信息为主的经济信息并用于内外部管理的活动。它是经济管理的重要组成部分。

二、会计职能

所谓会计职能,就是指会计所具有的本质功能。马克思曾指出:会计是“过程的控制和观念的总结”。其中“过程”指生产、经营过程,“控制”可理解为监督,“观念总结”可理解为反映。

会计职能是一个发展变化的概念。随着经济的发展,会计对经济活动的作用越来越大,会计的内涵与外延两方面都同时发生着相应的变化,会计职能也相应扩展。人们对会计职能的认识也越来越深入,甚至存在分歧。这集中体现在对职能数量的看法上。比较有代表性的观点还有:反映与控制,反映与监督,反映、监督与分析、考核与评价等^④。

^① 从系统的财务会计中分离出来的“管理会计”这一术语在1952年的世界会计学会上获得正式通过。

^② 葛家澎、李翔华:论会计是一个经济信息系统(下)[J].财经研究,1986,10:45-46.

^③ 杨纪琬、阎达五.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[J].会计研究,1980,1:4.

^④ 20世纪50年代,中国会计学术界对会计职能展开了大讨论,到70年代末,对会计职能的研究成为会计理论研究的热门话题之一并逐渐形成高潮。从“一职能说”(提供信息,会计职能是统一的,也是唯一的)、“二职能说”(反映和监督,反映和控制,反映和管理,核算和监督,核算和管理)、“三职能说”(计算过去,控制现在,预测未来)、“四职能说”(计算经济效益;收集记录经济事项;传递财务、成本信息;分析预测,参与管理和决策)、“六职能说”(除了传统的核算、监督职能,还有预测、决策、控制和分析职能)到“七职能说”,出现了“百家争鸣”的现象。

但按照大多数学者的观点并结合《中华人民共和国会计法》的规定,会计的基本职能是会计最基础、最本质的职能,它包括核算与监督。

(一)会计核算

会计核算也称为会计反映,是指会计主要是利用会计本身特有的方法,将复杂的经济活动通过归集、整理、分析,从而形成一系列有效的数据,真实反映企业的经营活动和成果以及行政和事业单位预算资金的收支和结余情况。其特点如下:

(1)会计核算主要从价值量(货币量度)上反映各单位的经济活动状况。由于经济活动的复杂性,人们不可能单凭观察和记忆等方法来掌握经济活动的全貌,也不可能简单地将不同类别的经济业务进行简单的加总,只有通过按照一定的会计程序和规则进行加工处理后生成的以价值量表现的会计数据,才能反映经济活动的全过程及其结果。因此,虽然会计可以采用货币量度、实物量度、劳动量度这三种量度单位其中之一从数量上反映经济活动,但只有通过货币量度才能将各种性质不同的经济内容统一起来,进行综合的反映。会计核算中之所以选择货币作为主要计量单位,是货币本身的属性决定的,货币是商品的一般等价物,是衡量一般商品价值的共同尺度。其他计量单位如实物量度、劳动量度等,只能从一个侧面反映企业的生产经营活动情况,无法从量上进行汇总和比较。为全面反映生产经营、业务收支情况,会计核算选择了货币计量,最终反映在报表中的项目也只能用统一的货币计量。

(2)会计核算具有完整性、连续性和系统性。完整性是指在时间上和空间上对所有的会计对象都要反映,不能遗漏与重复;连续性是指会计核算在时间、程序和步骤上保持前后一贯,连续反映,不能有任何中断和错位;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,保证会计信息能成为一个有序的整体,会计对企业发生的经济活动既要相互联系地记录,又要进行科学的分类记录。

(3)会计核算要对单位经济活动的全过程进行反映,在对已经发生的经济活动进行事中、事后核算的同时,还可以预测未来的经济活动。

(二)会计监督

会计监督是指会计人员对单位在会计活动过程中的经济活动以及会计活动本身的各个环节的真实性、合法性和合理性进行控制和监督,以达到预期的目的。会计监督有利于发挥会计对经济活动行为的引导力、制约力和对经济管理的保证力、促进力。其特点如下:

(1)会计监督主要通过价值指标进行。会计主要使用货币度量,并利用资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等指标,综合反映经济活动的过程和结果,会计监督的主要依据就是这些价值指标。通过会计监督,确保会计信息的相关性和可靠性,为管理和决策服务。

(2)会计监督包括对经济活动合法性、合理性、综合性、及时性、效益性等的全方位监督。其合法性是指会计在法律法规范围内,监督单位各项经济活动严格按照国家的法律、法规和制度进行,每一步骤、每一重大决策都必须符合法律规范。凡不符合法律、法规和制度的都要加以限制和制止。例如,对于不真实、不合法的原始凭证,有权不予接

受。合理性是指单位的经济活动要符合客观经济规律的要求,任何违背客观经济规律的经济活动,会计都有权而且应当及时加以制止和纠正。会计人员必须保证会计资料真实、完整,对不合理的业务及其原始凭证有权予以拒绝。综合性是指从过程上讲会计监督贯穿于经济活动的全过程,从经济活动的计划到实施,从资金的使用到经营成果的分配,都需要进行会计监督;从内容上讲会计监督又是全方位的,包括监督国家的经济、物价、税收、财务、金融和劳资等政策的执行情况,监督单位财务制度以及预算的执行情况等;从时间上讲会计监督包括事前监督、事中监督和事后监督。及时性是指会计人员由于直接参与经济活动,进行核算、控制、预测和决策,所以必须及时监督单位业务活动及会计管理中可能存在的问题等,及时发现问题,及时监督。效益性是指会计管理的终极目的是提高经济效益,所以会计必须对经济活动的效益情况进行监督,及时发现单位可能存在的效益不高的项目,防止财务危机的发生等。例如,会计参与经济计划的制定或审查方案,对未来经济活动是否可行提出建议和意见等。

核算和监督是会计的两个基本职能,二者密切联系、相辅相成。只有在对经济业务活动进行正确核算的基础上,才可能提供可靠的资料作为会计监督的依据。会计监督职能依附于会计核算职能而存在,会计核算职能作用则以会计监督职能存在并作用且成为会计的灵魂为前提。但在核算和监督这两个基本职能中,核算又是最基本的职能。没有核算,会计就不可能实行监督。

三、会计目标

(一)会计总体目标

所谓会计目标,就是会计工作要达到的终极目的。会计作为经济管理的重要组成部分,其总体目标应当从属于经济管理的总目标。目前,企业管理的总体目标是提高经济效益,因此会计的终极目的也是提高经济效益。我国会计的目标与社会主义市场经济体制相适应,对企业会计主体的经济活动进行核算,为国家宏观经济管理和调控、企业内部经营管理和企业外部相关各方提供反映会计主体经济活动的信息。

会计目标包括会计目标主体和会计目标客体。会计目标主体包括谁是会计信息的使用主体和提供会计信息的主体两个方面。前者指的是“谁是会计信息的使用者”这一问题。既然会计的基本目标是“提高经济效益”,那么,与企业所有权相关的投资者、债权人、政府、接受委托经营管理企业的企业内部各级管理人员以及众多的潜在产权主体构成了会计信息的使用主体。后者也就是“谁是会计信息的提供者”这一问题。一般而言,会计信息的提供者 of 联结企业和各类产权主体关系的会计组织机构和会计人员。

会计目标的客体主要明确“会计信息的使用者需要什么样的会计信息”这一问题。会计信息的使用者为提高经济效益,必然对会计信息提出要求,他们从单位利益出发,希望会计信息是客观的、公允的及他们需要的。因此,具备客观性、公允性、相关性的会计信息构成了会计目标的客体。

(二)会计具体目标

会计具体目标就是为会计信息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,主要包括向会计信息使用者提供决策有用的信息和反映企业管理层受

托责任的履行情况,从而有助于财务会计报告使用者做出经济决策。

1. 向会计信息使用者提供决策有用的信息

财务报告使用者主要包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等。企业财务报告编制的首要出发点是满足会计信息使用者的信息需要。如果企业在财务报告中提供的会计信息与会计信息使用者的决策无关,那么财务报告就失去了其编制的意义。将投资者作为企业财务报告的首要使用者,凸现了投资者的地位,体现了保护投资者利益的要求,是市场经济发展的必然。由于投资者是企业资本的主要提供者,通常情况下,如果财务报告能够满足这一群体的会计信息需求,也可以满足其他使用者的大部分信息需求。

2. 反映企业管理层受托责任的履行情况

根据投资者决策有用目标,财务报告所提供的信息应当如实反映企业所拥有或者控制的经济资源、对经济资源的要求权以及经济资源及其要求权的变化情况;如实反映企业的各项收入、费用、利得和损失的金额及其变动情况;如实反映企业各项经营活动、投资活动和筹资活动等所形成的现金流入和流出情况等,从而有助于现在的或者潜在的投资者正确、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会计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的金额、时间和风险等。

在企业所有权和经营权分离的情况下,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。即企业管理层所经营管理的企业各项资产基本上均为投资者投入的资本(或者留存收益作为再投资)或者向债权人借入的资金所形成的,企业管理层有责任妥善保管并合理、有效运用这些资产。企业投资者和债权人等需要及时或者经常性地了解企业管理层保管、使用资产的情况,以便于评价企业管理层的责任情况和业绩情况,并决定是否要调整投资或者信贷政策,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。因此,财务报告应当反映企业管理层受托责任的履行情况,以有助于外部投资者和债权人等评价企业的经营管理责任和资源使用的有效性。

(三)会计信息使用者对会计信息需求

会计信息使用者包括外部信息使用者和内部信息使用者,即政府部门、投资者、债权人、企业管理人员等。

1. 企业内部管理对会计信息需求

内部管理者需要了解和掌握企业的财务信息,包括资产的运用、分布、资金的来源、经营收支、盈亏状况等,其目的是为经营和管理做出正确的决策提供依据。

2. 企业外界对会计信息需求

政府机构(包括中央政府和地方政府)及其有关部门作为经济管理和经济监管部门,通常关心经济资源分配的公平、合理,市场经济秩序的公正、有序,宏观决策所依据信息的真实可靠等,因此,他们需要会计信息来了解企业的财务状况、经营成果、税款交纳、各项法规的履行等,以加强宏观管理和控制,监管产品、金融、资本市场,制定税收政策并进行税收征管和统计等。

投资人(或股东)和潜在的投资人需要掌握企业的经营状况、投资回报、企业的发展远景等财务信息,目的在于做出投资决策。

银行和企业贷款人、供应商等债权人通常十分关心企业的偿债能力和财务风险,他们需要会计信息来评估企业能否如期支付贷款本金及其利息,能否如期支付所欠购货款等。

社会公众也关心企业的生产经营活动,包括对所在地经济做出的贡献,如增加就业、刺激消费、提供社区服务等。因此,在财务报告中提供有关企业发展前景及其能力、经营效益及其效率等方面的会计信息,可以满足社会公众的会计信息需要。

第二节 会计对象和会计要素

一、会计对象

会计对象是会计工作的内容,也是会计反映和监督的内容,即会计工作的客体。它是社会再生产过程中的价值方面,即单位的资金及其运动。凡是特定主体能够以货币表现的资金运动,都是会计核算和会计监督的内容。以货币表现的经济活动通常又称为价值运动或资金运动。其资金运动包括企业、行政和事业单位的资金运动。会计的对象并不是一成不变的,而是随着会计的发展而变化的。

单位要进行经济活动,必须具备一定的物质条件,即资产。如货币资金、材料、产品或商品、设备、房屋、专利权等。企业所拥有的资产总是有一定的来源的,包括所有者投入的(所有者权益)和债权人投入的(负债)。所有者投入的包括投入资金(资产)、产生的资本公积、形成的盈余和未分配利润等。债权人投入的包括一年(或一个营业周期)内到期的债务和一年后到期的债务,前者如短期借款、交易性金融负债、应付票据、应付账款、应付职工薪酬等,后者如长期借款、应付债券、长期应付款等。

企业在经营活动中由于销售商品、提供劳务等能产生各种收入,同时企业为取得一定数量的收入,必然会发生费用,如支付的工资、消耗材料、设备磨损等。收入大于费用形成利润,反之为亏损。

如果取得利润,所有者将要求分享利润,即利润分配。其分配的形式主要是提取盈余公积、向投资者分配利润和未分配利润。其中提取盈余公积和未分配利润作为投资者投资的增值留在企业,故称为留存收益。如果出现亏损,所有者应按照投资比例承担亏损造成的损失,并采用一定的方式进行弥补,以保证经营活动在原有规模上进行,即亏损弥补。

以制造企业为例。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生产出产品,最后还要将所生产出来的产品对外出售并收回因出售产品而取得的货币资金。这样,制造企业的资金就陆续经过供应过程、生产过程和销售过程,其形态也随之而发生变化。用货币购买生产设备、材料物资的时候,货币资金转化为固定资金、储备资金;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;将车间加工完毕的产品验收入库后,生产资金又转化为成品资金;将产成品出售又收回货币资金时,成品资金又转化为货币资金。我们把资金从货币形态开始,依次经过储备资金、生产资金、成品资金,最后又回到货币资金这一运动过程叫作资金循环,周而复始的资金循环叫作资金周转。实际上,企业的生产经营过程是周而复始、不间断、循环地进行的,即企业不断地投入原材料、不断地加工产品、不断地销售产品,其资金也是不断循环周转的。

上述资金循环和周转过程,也可以划分为三个具体阶段,即供应阶段、生产阶段和销售阶段。制造企业的资金在供、产、销三个阶段不断地循环周转,这些资金在空间序列上同时并存,在时间序列上依次继起。企业资金在供应、生产和销售三个阶段上的循环和周转,支撑着企业的正常运营。

就整个企业的资金运转而言,资金的循环周转还应该包括资金的投入和资金的退出。资金的投入是指资金进入企业。企业进行生产经营活动的前提是首先必须拥有一定数量的资金,投入包括投资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,后者形成了企业的债权人权益,即企业的负债。投入企业的资金一部分形成流动资产,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,包括按法定程序返回投资者的投资、偿还各项债务、上缴税费、向所有者分配利润等内容,这一部分资金离开企业,游离于企业资金运动之外。

资金的投入、运用和退出是资金运动的三个阶段,三者相互支撑,构成一个统一体。没有资金的投入,也就没有资金的循环和周转;没有资金的循环和周转,就没有资金的退出。

综上所述,制造企业因资金的投入、循环周转和资金的退出等经济活动而引起的各项财产和资源的增减变化情况,以及企业销售收入的取得和企业利润的实现、分配情况,构成了制造企业会计的具体对象。

二、会计要素

会计要素也称财务报告要素或会计报表要素,是指为了实现会计目标,按其经济特征,对会计对象所做的进一步分解和具体化。它是从会计角度解释企业构成经济活动的必要因素,主要包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。

(一)反映财务状况的会计要素

1. 资产

资产指过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。其特征为:

(1)资产形成的时间不是未来,而是企业过去的交易或事项所产生的。即资产必须是企业在过去时期中,由于发生各种交易或事项所形成的,如购入原材料、建造厂房等。不包括企业预计在未来时点上将要产生的交易或事项。比如,将要购置的设备等。

(2)资产的所有权归本单位所有,是企业所拥有或控制的,即企业作为主体享有它的所有权或者有权对它实施控制。拥有主权意味着一种排他性的独占权,能够排他地从资产的使用中获得经济利益,其他主体不可能分享。

(3)资产能以货币计量。这是会计假定的基本要求,同时也说明凡是不能用货币可靠计量的经济资源,即便能够给企业带来一定的经济利益,也是无法作为企业资产来确认和核算的。

(4)资产的本质是必须能够在未来为企业带来经济利益。这是确认资产的决定性标准。例如,储存的原材料能够用于生产过程,形成新的产品,进而销售产品为企业赚取利润,而已经被毁的存货则只能作为成本或费用,不能再列示为企业的资产。

资产分为:

(1)按流动性分为流动资产、非流动资产

流动资产是指可以在一年以内或者超过一年的一个营业周期内变现或者耗用的资产。具体包括:现金及各种存款、交易性金融资产、应收票据、应收账款、存货及待摊费用等。

非流动资产是指流动资产以外的资产,主要包括可供出售金融资产、持有至到期投资、长期应收款、长期股权投资、投资性房地产、固定资产、在建工程、无形资产、长期待摊费用等。

(2)按有无实物形态分为有形资产和无形资产

有形资产是指具有实物形态的资产。

无形资产是指企业可以长期使用而没有实物形态的资产,也就是企业拥有的一种权利。具体包括:专利权、商标权、著作权、土地使用权、非专利的专用技术、商誉等。

2. 负债

负债指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。其特征为:

(1)负债必须是现有的义务。即负债是由于过去的交易或事项所引起的、企业当前所承担的义务。如企业从金融机构获取借款,便负有到期无条件支付本金和利息的义务。对那些由未来交易或事项决定的义务不应包括在现实负债中,除非该交易或事项的发生有着相当大的可能性。

(2)负债必须是一项强制性的义务。即企业在将来必须以其资产或劳务进行偿付,几乎不可能回避由负债而产生的经济利益流出,所以企业不具有强制性的利益流出则不能确认为负债。如企业对慈善机构的捐款。

(3)负债必须以其资产或向对方提供劳务来偿付,故负债的清偿意味着企业必须交付资产或提供劳务。

(4)负债是能够用货币确切计量或合理估计的债务责任。大多数负债在产生时,其金额已经明确,如借款后所应偿付的本金和利息。但也有部分负债的金额需要取决于未来的交易或事项,此时,虽然负债的金额不明确,但是债务责任是肯定的,所以也应作为负债确认,如企业应交的所得税金额需根据企业的经营成果而定。

(5)负债一般有确切的偿付对象和偿付时间,但有时也可能对收款人和偿付日期进行合理的估计。如企业因销售产品许诺对产品质量实行“三包”,此时“三包”可能带来的维修责任的偿付对象和偿付时间就无法确认。

负债分类为:

按负债期的长短分为流动负债、长期负债。

(1) 流动负债是指偿付期在一年或一个营业周期以内的负债。具体包括:短期借款、应付票据、应付利润等。

(2) 长期负债是指偿还期限在一年以上或一个营业周期以上的负债。具体包括:长期借款、应付债券、长期应付款等。

3. 所有者权益

所有者权益指企业所有者对企业资产所享有的经济利益,其金额为资产减去负债后的余额。其特征为:

(1) 所有者权益是一种剩余权益,除非发生减资、清算,企业不需偿还所有者权益。

(2) 所有者权益是对企业净资产的要求权。

(3) 所有者能凭借所有者权益参与利润的分配。

(二) 反映经营成果的会计要素

1. 收入

收入指企业在日常活动中形成的、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。其特征为:

(1) 收入产生于企业日常的经营活动,而不是偶发的交易或事项。如销售商品为企业的主营业务,其获取的利益流入属于企业收入。出售固定资产行为不属于日常生产经营活动,其获取的经济流入则应属于利得。

(2) 收入可能表现为企业资产的增加或负债的减少,或者二者兼而有之。企业在销售商品时可以现金的形式收回部分货款,其余可抵偿前欠债务。

(3) 收入能引起企业所有者权益的增加。由于收入形成会使企业资产增加或是负债减少,根据“资产 = 负债 + 所有者权益”的平衡公式,所以收入可以使企业所有者权益增加。但是收入扣除相关费用后的净额有可能导致所有者权益增加,也有可能导致所有者权益减少。所以,对收入的界定应是“经济利益”的总流入,而不是其毛利。

(4) 收入只包括本企业经济利益流入,而不包括为第三方或客户代收的款项。如代收增值税销项税额、代收利息等就不能确认为企业的收入。

收入分类为:

按形成来源分:

(1) 销售商品所取得现金或形成应收款项的事项;

(2) 提供劳务取得的收入;

(3) 让渡资产使用权,如对外贷款、对外投资、出租等取得的收入。

按重要性分:主营业务收入和其他业务收入等。

2. 费用

费用指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。其特征为:

(1) 费用是企业日常活动中发生的经济利益的流出,而不是偶发的。

(2) 费用可能表现为资产的减少或负债的增加,或者两者兼而有之。

(3) 费用将引起所有者权益的减少。

费用分类为:

按收入与费用的关系分为:营业成本、期间费用(管理费用、营业费用、财务费用)。

3. 利润

利润指企业在一定会计期间的经营成果,包括营业利润、投资净收益、营业外收支净额三部分。

营业利润 = 营业收入 - 营业成本 - 营业税金及附加 - 销售费用 - 管理费用 - 财务费用 - 资产减值损失 + 公允价值变动损益(-公允价值变动损失) + 投资收益(-投资损失)。

营业收入:是指企业经营业务所确认的收入总额,包括主营业务收入和其他业务收入。

营业成本:是指企业经营业务所发生的实际成本总额,包括主营业务成本和其他业务成本。

资产减值损失:企业计提各项资产减值准备所形成的损失。

公允价值变动收益(或损失):企业交易性金融资产等公允价值变动形成的应计入当期损益的利得(或损失)。

投资收益(或损失):企业以各种方式对外投资所取得的收益(或发生的损失)。

利润总额 = 营业利润 + 营业外收入 - 营业外支出。

营业外收入:企业发生的与其日常活动无直接关系的各项利得。

营业外支出:企业发生的与其日常活动无直接关系的各项损失。

净利润 = 利润总额 - 所得税费用。

所得税费用:企业确认的应从当期利润总额中扣除的所得税费用。

三、会计等式恒等性

(一) 会计等式

会计等式,也称会计平衡公式或会计方程式,是对各会计要素的内在经济关系利用数学公式所做的概括表达,即反映各会计要素数量关系的等式。会计等式提示各会计要素之间的联系,是复式记账、试算平衡和编制会计报表的理论依据。反映资产负债表要素之间的数量关系的等式是:资产 = 负债 + 所有者权益。反映利润表要素之间的数量关系的等式是:收入 - 费用 = 利润。

1. 静态会计等式

静态会计等式是反映企业在某一特定日期财务状况的会计等式,由静态会计要素(资产、负债和所有者权益)组合而成。其公式为“资产 = 负债 + 所有者权益”。

静态会计等式反映了资产、负债和所有者权益三个会计要素之间的关系,揭示了企业在某一特定时点的财务状况。具体而言,它表明了企业在某一特定时点所拥有的各种资产以及债权人和投资者对企业资产要求权的基本状况,表明企业所拥有的全部资产,都是由投资者和债权人提供的。