

高 职 高 专 国 家 规 划 教 材

基础会计

孙志洁 丁艳红 主 编

BASIC ACCOUNTING

河 南 大 学 出 版 社

高 职 高 专 国 家 规 划 教 材

基础会计

孙志洁 丁红艳 主 编

BASIC ACCOUNTING

河 南 大 学 出 版 社

图书在版编目(CIP)数据

基础会计/孙志洁,丁艳红编著. —开封:河南大学出版社,2007.8
ISBN 978-7-81091-641-7

I. 基… II. ①孙…②丁… III. 会计学—高等学校:技
术学校—教材 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 129183 号

责任编辑 赵海霞

装帧设计 张 松

出 版 河南大学出版社

地址:河南省开封市明伦街 85 号 邮编:475001

电话:0378-2825001(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 河南日报彩印厂

版 次 2007 年 9 月第 1 版

印 次 2007 年 9 月第 1 次印刷

开 本 787mm×1092mm 1/16

印 张 17.5

字 数 383 千字

印 数 1—3000 册

定 价 28.00 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)

前 言

基础会计是会计和经济管理类专业的基础课程,它是一门技术性、应用性很强的学科,在经济和社会工作中的重要性越来越明显。同时,基础会计学作为一门研究会计工作规律和会计发展规律的知识体系,为适应日新月异的经济和社会变革,也在不断地进行自我发展和完善。随着 2006 年财政部一系列新的会计法规、准则和制度的出台,原有的基础会计学教材已经滞后于新的会计制度。为此,我们编写了这本既能满足高职高专教育发展的需要,又有助于参加会计从业资格考试的教材。本书也可作为在岗会计人员处理日常业务的工具书。

基础会计是一门以会计的基本理论、基本方法与基本操作技能作为主要研究对象的学科,也是通向中高级财务会计、成本会计、管理会计以及其他会计类学科的必经之路。鉴于此,我们在进行认真分析、研究和论证的基础上,确定了《基础会计》编写的指导思想:注重教材构架设计的整体性与科学性,注重各章节之间在内容与方法上的内在联系与逻辑关系,避免与后续课程的交叉重复,同时,注重本学科的铺垫性与基础性;坚持以简捷易懂的语言阐述或介绍会计理论和最前沿会计学热点问题;以最基本的会计方法和会计操作技能为主要内容,体现会计核算方法阐述的简明性、内容的充实性和实用性。本书最大的特点是突出理论联系实际,特别是会计凭证和借贷记账法在实际工作中的应用。

本书从便于教师讲授和学生自学的角度出发,各章均有学习目标、复习思考题和配套的课后练习题。

本书由孙志洁、丁艳红任主编,(按姓氏笔画)王常忠、张奇、张彤、李春、刘志国、武阳、姚新荣参编。

本书在编写过程中,参考、吸收、采用了国内外众多学者的研究成果,值此之际,谨向原作者深表谢意。由于作者水平有限,书中不足之处在所难免,敬请同行及读者不吝赐教,以便再版时修改。

编 者

2007 年 8 月

目 录

第一章 总论	(1)
1.1 会计的概念	(1)
1.2 会计的对象	(6)
1.3 会计的方法	(8)
1.4 会计基本假设与会计信息质量要求	(10)
第二章 会计要素与会计等式	(17)
2.1 会计要素	(17)
2.2 会计等式	(21)
第三章 会计科目与账户	(26)
3.1 会计科目	(26)
3.2 账户	(32)
第四章 复式记账	(36)
4.1 复式记账和原理	(36)
4.2 借贷记账法	(38)
4.3 总分类账户与明细分类账户的平行登记	(44)
第五章 会计凭证	(54)
5.1 会计凭证的意义与种类	(54)
5.2 原始凭证的填制与审核	(56)
5.3 记账凭证的填制与审核	(65)
5.4 会计凭证的传递与保管	(76)
第六章 复式记账与会计凭证的应用	(80)
6.1 企业的主要经济业务	(80)
6.2 资金筹集业务的核算	(82)
6.3 供应过程业务的核算	(86)
6.4 生产过程业务的核算	(92)
6.5 销售过程业务的核算	(107)
6.6 财务成果业务的核算	(120)

第七章 账户分类	(136)
7.1 账户分类的意义与标志	(136)
7.2 账户按其经济内容分类	(137)
7.3 账户按其用途和结构分类	(139)
7.4 账户按期末有无余额分类	(147)
第八章 会计账簿	(150)
8.1 会计账簿的意义与种类	(150)
8.2 账簿的设置与登记	(153)
8.3 对账与结账	(161)
8.4 会计账簿的更换与保管	(166)
第九章 财产清查	(170)
9.1 财产清查的概述	(170)
9.2 财产清查的方法	(173)
9.3 财产清查结果的处理	(179)
第十章 会计报表	(184)
10.1 会计报表的含义与种类	(184)
10.2 资产负债表	(188)
10.3 利润表	(195)
10.4 现金流量表	(199)
第十一章 账务处理程序	(208)
11.1 账务处理程序概述	(208)
11.2 记账凭证账务处理程序	(209)
11.3 科目汇总表账务处理程序	(240)
11.4 汇总记账凭证账务处理程序	(243)
第十二章 会计工作组织	(250)
12.1 会计工作组织概述	(250)
12.2 会计机构与会计人员	(253)
12.3 档案与会计法律制度	(262)
12.4 会计电算化	(266)

第一章 总 论

本章学习目标

通过本章的学习,要求能够对会计的概念、会计基本职能、会计的目标和对象、会计基本假设和会计信息质量要求、会计核算的主要方法等内容有一个比较全面的了解,熟练掌握会计的基本假设和会计信息质量要求及会计核算的主要方法。

关键词

会计 职能 核算方法

1.1 会计的概念

1.1.1 会计的产生与发展

会计是社会生产发展到一定历史阶段的产物,它随着人们的组织和管理生产活动而产生并在生产实践中不断发展。人类要生存就要消费,无论是吃、穿、住、行,都需要消耗物质资料,而要取得这些物质资料,就必须进行生产。人们在进行生产活动中,总是希望用较少的劳动耗费创造出尽可能多的物质财富,因此,人们在进行生产的同时,必须对劳动耗费和取得的劳动成果进行计量、计算、记录和登记,这便产生了最初的会计。据历史资料记载,人类在原始社会时期,为了记录劳动成果的数量,采用“结绳记事”、“刻契记事”等简单计量方法。这些被看做是会计的萌芽。

随着生产活动的发展和经济管理要求的不断提高,会计也经历了一个由低级向高级、由简单到复杂的漫长发展过程。以下几方面是会计发展历史上重要的坐标。

(一) 从生产职能的附带部分到独立的管理职能

人类最初的会计,都是直接生产者在生产之余附带进行的,马克思称此时的会计行为

是“生产职能的附带部分”,这是因为当时生产力水平很低,没有必要将十分简单的计量、计算和记录交由专门的人进行。随着生产力水平的逐步提高,需要计量、计算和记录的事项越来越多,经济管理对信息的要求也越来越复杂,这就使得会计必须“从生产职能中分离出来,成为特殊的,专门委托的当事人的独立职能”,这就是专职会计人员的出现,会计成了一项专门的管理工作。据《周礼》记载,我国西周王朝已出现“会计”这个词,把每月零星计算称为“计”,年终总会计算称为“会”。周王朝还设置了专门核算财赋收支的官职——司会。在原始的印度公社,也设有“一个记账员,登记农业账目,登记和记录与此有关的一切事项”。这些都是会计执行独立管理职能的标志。

(二)从核算范围的广泛性到对经济活动的特定方面——价值运动的核算

早期的会计,其核算范围是很广泛的,几乎包括经济活动过程的所有数量方面,主要内容是计算和登记财物的收支,采用实物计量单位。货币产生后,当然也不排除货币计量单位。随着商品经济的发展,会计核算和监督的内容才逐渐发展成为经济过程的价值运动方面,货币计量单位才成为主要的计量尺度,而实物和劳动计量单位则成为辅助单位。

(三)从单式记账法过渡到复式记账法

会计核算方法从简单到复杂,从低级向高级,从不完善到完善的发展过程,突出地表现为从单式记账法向复式记账法的发展过程。复式记账法的产生,是会计发展史上的一次革命性的变革,是一个历史的飞跃,具有划时代的意义。在会计学界,一般认为复式记账法最初产生于意大利,公元12世纪佛罗伦萨的银行账即是现代借贷复式记账法的萌芽。1494年,意大利数学家卢卡·巴其阿勒在其《算术、几何与比例概要》一书中有一章叫《簿记论》,系统地总结了借贷复式记账法。可以说,这本书是现代借贷复式记账法的经典之作。我国会计从单式记账向复式记账的过渡一般认为在明代。15世纪以后出现的“三脚账”即是这种过渡的产物。17世纪中叶以后出现的“龙门账”和“明细账”则是我国具有代表性的收付复式记账法。20世纪初(1905年)借贷记账法传到中国。

(四)管理会计的兴起促进了传统会计向现代会计的转变

20世纪30年代以后,随着资本主义经济的进一步发展,传统会计的社会服务职能和内部管理职能逐步分离,从而形成了财务会计和管理会计相互依存又相对独立的两大分支。以内部管理为主要职能的管理会计在20世纪50年代定名,70年代在全世界获得了广泛的发展。这是会计发展史上又一次历史性飞跃,从而使真正意义的现代会计得以确立。

综上所述,会计的产生与发展,离不开生产的发展。同时,会计的发展还受到经济、政治、科技等社会环境的影响,会计正是随着社会生产的不断发展和社会环境的不断变化而发展起来的。它经历了从简单计量和记录财务收支到利用货币计量来综合反映和监督经济活动的全过程。实践证明,经济越发展,会计越重要。

1.1.2 会计的基本职能

会计的职能是会计内在固有的功能,即会计作为经济管理活动所具有的功能或能够发挥的作用。会计的职能很多,但最基本的职能有两个:核算职能和监督职能。

(一)会计核算职能

会计核算会计的首要职能,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的、正确的、完整的、系统的会计信息,这就需要对经济活动进行记录、计算、分类、汇总,将经济活动的内容转换成会计信息,成为能够在会计报告中概括并综合反映各单位经济活动状况的会计资料。因此,核算是通过价值量对经济活动进行确认、计量、记录并进行公正报告的工作。核算职能的基本特点是以以下几个方面。

1. 核算主要从价值量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,只有通过按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。因此,虽然会计可以采用三种量度(货币量度、实物量度、劳动量度)从数量上反映经济活动,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,核算从数量上反映各单位的经济活动状况,是以货币量度为主,以实物量度及劳动量度作为辅助量度。

2. 核算具有完整性、连续性和系统性

核算的完整性、连续性和系统性,是会计资料完整性、连续性、系统性的保证。核算的完整性,是指对所有的会计对象都要进行计量、记录、报告,不能有任何遗漏;核算的连续性,是指对会计对象的计量、记录、报告要连续进行,而不能有任何中断;核算的系统性,是指要采用科学的核算方法对信息进行加工处理,保证所提供的会计数据资料能够成为一个有序的整体,从而可以揭示客观经济活动的规律性。核算具有完整性、连续性、系统性,是在进行数量反映基础上的另一重要特征。

3. 核算要对各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

核算对已经发生的经济活动进行事后的记录、核算、分析,通过加工处理后提供大量的信息资料,反映经济活动的现实状况及历史状况,这是核算的基础工作。但是,随着商品经济的发展,市场竞争日趋激烈,企业经营规模不断扩大,经济活动日益复杂化,经营管理需要加强预见性。为此,会计要在事后、事中核算的同时进一步发展到事前核算,分析和预测经济前景,为经营管理决策提供更多的经济信息,这样才能更好地发挥会计的管理功能。

(二) 会计监督职能

会计监督是会计的另一个基本职能。任何经济活动都要有既定的目的,都要按一定的目的运行。会计监督就是通过预测、决策、控制、分析、考评等具体方法,促使经济活动按照规定的要求运行,以达到预期的目的。会计监督具有以下两个方面的特点。

1. 会计监督主要是通过价值指标来进行

会计核算通过价值指标综合地反映经济活动的过程及结果的,会计监督的主要依据就是这些价值指标。为了便于监督,有时还需要事先制订一些可供检查、分析用的价值指标,用来监督和控制有关经济活动以避免出现大的偏差。由于基层单位进行的经济活动,同时都伴随着价值运动,表现为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较,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、有效地控制各个单位的经济活动。

2. 会计监督要对单位经济活动的全过程进行监督,包括事后监督、事中监督及事前监督

会计的事后监督是对已经发生的经济活动及相应的核算资料进行的审查、分析;事中监督是对正在发生的经济活动过程及取得的核算资料进行审查,并以此纠正经济活动进程中的偏差及失误,促使有关部门合理组织经济活动,使其按照预定的目的及规定的要求进行,发挥控制经济活动过程的作用;事前监督是在经济活动开始前进行的监督,即审查未来的经济活动是否符合有关法令、政策的规定,是否符合商品经济规律的要求,在经济上是否可行。

会计监督的依据有合法性和合理性两种,合法性依据是国家颁布的法令、法规,合理性依据是客观经济规律及经营管理方面的要求。会计监督的目的就是保证企业会计目标的顺利实现。

会计的核算职能与监督职能是相辅相成的,只有在对经济业务活动进行正确核算的基础上,才可能提供可靠资料作为监督依据;同时,也只有搞好会计监督,保证经济业务按规定的要求进行,并且达到预期的目的,才能发挥会计核算的作用。

1.1.3 会计目标

会计目标是指会计工作所要达到的终极目的。会计目标是会计理论研究中的一个重要课题。研究会计的目标,当然要研究经济管理的目标。由于会计是整个经济管理的重要组成部分,会计目标当然要从属于经济管理的总目标,或者说会计目标是经济管理总目标的子目标。在社会主义市场经济条件下,经济管理的总目标是提高经济效益。经济效益是一个产出与投入、得与失比较的结果。在社会生产经营过程中投入的价值量,经过运动要实现一定的增值,已经投入及消耗的价值量与收回的价值量之比,就是经济效益。所谓提高经济效益,就是在投入一定价值量的情况下尽量争取收回更多的价值量,或者是在收回的价值量一定的情况下尽量减少投放的价值量,也就是增大产出与投入之比。

会计管理活动的特点是价值管理,是对价值运动的管理,所以,作为经济管理重要组成部分的会计管理工作,也应该以提高经济效益作为最终目标。在将提高经济效益作为终极目标的前提下,我们还需要研究会计核算的目标,即会计核算要达到什么目的。会计核算是对会计信息的搜集、处理及传输、报告的活动。

我国颁布的《企业会计准则》基本准则规定,企业应当编制财务会计报告(又称财务报告)。财务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信息,反应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。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。满足投资者的信息需要是企业财务报告编制的首要出发点。

1.1.4 会计学科体系

会计理论源于会计实践,其价值也在于指导实践。会计作为一门经济管理应用科学,应理解为会计理论与会计实践的有机统一。究竟何为会计学?会计理论界尚未能达成共识。本书作者认为:会计学是人们对社会再生产的经济过程进行核算和监督的科学,它属于经济管理科学的一个分支。其学科特性决定,会计学是会计方法技术系统与会计理论系统的统一,其研究内容则是会计方法技术,会计理论的产生、发展及规律性。

随着经济活动内容的不断丰富和会计科学的发展,会计科学的细分化趋势和综合趋势并存。一方面,为了研究的深入和便利,整体上的会计科学被细分为相对独立的几个知识系统;另一方面,各个不同的会计分支学科又互相交叉、互相渗透,呈现出某些综合性,尤其是一些新兴的会计分支学科更具这一特点。作为会计学科体系,其内涵就是相互独立、相互联系、相互渗透的各会计分支学科的有机统一。

会计学科体系在会计教育中具体表现为会计课程体系。目前,国内会计课程体系的构成日渐统一,一般由以下课程组成:基础会计学、财务会计学、成本会计学(或将财务、成本会计学合称为“企业会计学”)、财务管理学、管理会计学、审计学、会计制度设计、会计电算化、会计理论、特殊业务会计学(高级会计学)、国际会计学(涉外会计学)等。其中,基础会计学、财务会计学、成本会计学、管理会计学、财务管理学和审计学是会计学科体系中的主干学科,也是会计课程体系中的主要课程。以下仅就本书内容即基础会计学略作说明。

基础会计学是会计学科体系中的基础课程,主要阐述会计学的基本概念、基础理论、基本方法和基本技能,是学好会计学其他各课程的根本前提。基础会计学以会计核算为主线,重点阐述会计核算的基本程序和各种专门方法,即从分析经济业务、确认会计事项开始到填制会计凭证、登记会计账簿、组织资产清查和编制会计报表等,使学生在学完本课程后能够掌握会计的基本概念、基础理论和各种专门方法,以便为学习其他各门会计课程奠定良好的基础。

1.1.5 会计的概念

通过以上分析,我们对会计有了一个基本的了解,对于“什么是会计”,我们可以做出如下表述。

会计是以货币作为主要计量单位,运用一整套科学的专门方法,对企业、事业、机关、团体等单位的经济活动进行全面、连续、系统、综合的核算与监督,为会计信息使用者提供有用的经济信息,并参与经济预测和决策的一种经济管理活动。

在关于会计概念的这个表述中,我们突出地强调了以下四方面的内容:

其一,会计的特点;

其二,会计的职能:两个基本职能和一个拓展职能;

其三,会计的目标:提供有用的会计信息;

其四,会计的性质:是一种经济管理活动。

关于会计的性质,我们通过回顾会计的产生和发展,已经明确它是一种经济管理活动。它与生产管理、技术管理、营销管理、劳动人事管理、物资管理、设备管理、财务管理、成本管理等各项管理工作一样,是一项管理工作、管理活动。我国在 20 世纪 50 年代到 70 年代,一直把会计定性为管理工具,这对于充分发挥会计在经济活动中能动的管理职能十分不利。因此,20 世纪 80 年代以来,会计是一项管理活动的观点,逐渐在会计界得到多数同仁的认同,从而,会计的地位逐步提高,会计在经济管理中的作用也逐渐得到充分的发挥。可以毫不夸张地说,“管理活动论”开创了我国会计发展的新纪元。

1.2 会计的对象

1.2.1 会计对象的含义

会计的对象是指会计所核算和监督的内容。前已述及,会计需要以货币为主要计量单位,对一定主体的经济活动进行核算与监督。也就是说,凡是特定主体能够以货币表现的经济活动,都是会计核算和监督的内容,也就是会计的对象。

以货币表现的经济活动通常又称为价值运动或资金运动。

资金运动包括各特定对象的资金投入、资金运用和资金退出等过程,但是具体到企业、事业、行政单位又会有较大的区别。由于运用会计的各个主体在国民经济中所处的地位和作用不同,它们的经济活动和所应达到的目标也不一样,因而价值运动的具体内容、形式也不相同。所以,各特定会计主体对象的具体内容并不完全相同,概括起来可划分为

两大类,即企业单位的经济业务和行政事业单位的经济业务。

1.2.2 企业单位的经济活动

企业单位是组织生产经营活动的基础单位,按其社会再生产过程中的地位可以划分为生产企业、农业企业、商品流通企业、施工企业、交通运输企业及金融企业等,其资金运动因其各不相同的业务特点而有区别。其中以生产企业、商品流通企业的经济活动最具有代表性。

(一) 生产企业的生产经营活动

生产企业是从事工业产品制造和销售的盈利性经济组织,它的主要经济活动是生产、销售工业产品。产品制造企业要进行正常的生产经营活动,必须具备三个条件,即劳动资料、劳动对象和劳动者。劳动资料和劳动对象又称为生产资料。在商品经济条件下,企业所需要的生产资料主要依靠所有者的投资和企业举借筹集款项购买,如建造厂房、购买机器设备和各种材料物资、支付职工工资等。企业为进行生产所拥有的各种财产物资的货币表现称为企业的经营资金。企业这些财产物资的实有额,财产物资的来源及形成状况,是生产企业会计核算和监督的内容。

生产企业的生产经营活动分为供应、生产和销售三个阶段。供应阶段是生产经营的准备过程。在供应过程中为购买材料物资要支付材料物资的买价及相关的运杂费用,同供应单位及其他有关单位发生货币结算业务。材料从仓库进入车间投入生产,进入生产经营的第二个阶段即生产过程。在生产过程中,工人借助劳动工具对材料进行加工,使其改变其原有的实物形态,变成半成品,最后形成产成品。在这一过程中,一方面,要消耗材料物资,要发生机器设备磨损;另一方面,要支付工人工资及其他费用等,发生企业与工人之间的工资结算业务,与有关单位之间的劳务结算业务。产品完工验收入库后进入销售部门进行销售,生产经营活动进入第三个阶段,即销售过程。在销售过程中,要发生产品的包装、运输、广告宣传等销售费用,产品销售后要收回货币资金,还要交纳税金,要和购货单位、税务部门及其他有关单位发生货币结算业务。企业在生产经营过程中所发生的这些人力、物力、财力的消耗构成了各阶段的费用;这些人力、物力、财力的价值补偿,形成了生产企业的业务收入。在这里,经营成本的高低、经营收入的多少就构成了生产企业会计核算和监督的内容。

企业将生产的产品销售出去取得一定的收入,补偿了生产、销售过程中的全部消耗后,剩余部分表现为企业的盈利。企业盈利包括所得税和利润两部分。税金要及时足额地上交国家,利润部分为所有者权益。所有者权益部分按现行会计制度的规定提取盈余公积后,便可按投资者的投资比例予以分配。所以,企业财务成果的形成、利润的分配都是会计核算和监督的内容。

另外,企业在生产经营过程中,还经常发生如扩股增资、减资,向银行申请贷款,偿还到期贷款等业务,这些也是会计核算和监督的内容。

由此可以看出,在生产企业的生产经营过程中,财产物资的增减变动,费用、成本的形成,收入、经营成果的分配等,都表现为价值形态的变化和价值数量上的增减变动,构成了价值的运动。因此,生产企业会计核算和监督的内容,可以概括为再生产过程中的价值运动,具体包括价值的取得与退出、价值的循环与周转、价值的耗费与收回等方面。

(二) 商品流通企业的经营活动

商品流通企业的经营过程大致可以分为购进和销售两个阶段。在购进过程中,企业购入商品,资金由货币形态转化为商品资金形态,并与供货单位发生货款结算等业务;在销售过程中,企业将商品销售出去,收回货款,商品资金形态又转化为货币资金形态。

商品流通企业的经营过程和生产企业一样,也必须利用价值形式组织流通和分配,存在经营资金的运动。所以,在商品流通企业中,会计核算和监督的内容,也可以概括为企业的价值运动,具体包括价值的取得与退出、价值的循环与周转、价值的耗费与收回等方面。由于商品流通企业的经济活动中没有生产过程,因此在产品、产成品、价值循环中没有生产过程中的价值循环与周转,在价值耗费中没有生产过程中所发生的各项费用和产品成本。商品流通企业在经营过程中财产物资的增减变化,购、销、存过程中发生的各项费用,以及收入、利润的形成和分配就是商品流通企业会计核算和监督的内容。除上述经营活动外,商品流通企业和财政、税务、银行,其他有关单位及单位内部职工个人发生的款项的上交下拨,存货和结算业务,均构成商品流通企业会计核算和监督的内容。

(三) 行政事业单位的经济活动

行政事业单位是国民经济的基层组织,但它们并不从事商品的生产和流通,是非盈利性单位。行政单位如国家权力机关、国家各职能部门等,事业单位如科学、教育、卫生、文化体育等文化事业单位、社会中介机构等。虽然它们和企业单位的任务不同,但有一点是相同的,即完成各级任务时都必须拥有一定量的资金,国家按各单位的预算支付各项费用。在这种预算收入、预算支出中不存在资金的循环周转,但却构成了行政事业单位的预算资金的运动。这些资金运动,同样需要会计进行全面系统的核算和监督,所以行政事业单位会计核算和监督的内容就是预算资金的运动。

1.3 会计的方法

会计方法是用来核算和监督会计对象的技术手段。会计方法随着社会本身的发展而不断丰富和完善。各种不同的会计方法有机地联系在一起所构成的整体便称为会计方法体系。传统观点认为,现代会计方法体系由三部分构成,即会计核算方法、会计分析方法和会计检查方法;同时认为,会计核算是基础和核心,会计分析是会计核算的继续和深化,会计检查则是会计核算和会计分析的质量保证。伴随着现代会计的进一步发展和会计职能的扩展,又有学者提出,除前述方法外,会计方法体系中还应包括会计监督方法、会计控

制方法、会计预测方法和会计决策方法。本书作者认为,这种观点有一定道理,反映出了一定的发展趋势,但其中的一些方法,含义不甚明确,内容上相互交叉和融合。例如,会计监督与会计控制的关系就很难明确地界定,会计检查和会计分析无论从目的还是从过程看,也都有监督和控制的寓意。因此,综合上述,我们认为,现代会计方法体系由以下几个部分构成:会计核算方法、会计检查与监督方法、会计分析方法、会计预测和决策方法。本章仅介绍会计核算方法。

会计核算方法,是对会计对象进行连续、系统、全面、综合的确认、计量、记录、报告的方法。具体包括:设置会计科目与账户、复式记账、填制和审核会计凭证、登记账簿、成本计算、财产清查和编制会计报表。本章只对上述方法作简单介绍,以后有关章节将做详细论述。

(一) 设置会计科目与账户

会计科目和账户是对会计对象的具体内容进行的分类,是记录会计对象的工具。通过会计科目和账户,可以有序、系统、分类地将会计对象各项经济业务增减变动的数据记入账户,从而分门别类地提供各种会计信息,供国家、投资者、债权人等有关各方使用。所以,设置会计科目和账户是会计核算最基本的方法。

(二) 复式记账

复式记账是相对于单式记账而言的,是指对任何一项经济业务都要从两个方面在两个或两个以上的账户中相互联系地进行记录。采用复式记账不仅能够全面、系统地反映经济业务的发生情况,而且能够检查会计记录是否正确。复式记账法是一种科学的记账方法。

(三) 填制和审核会计凭证

会计凭证是记录经济业务,明确经济责任的书面证明,是登记账簿的依据。填制和审核会计凭证,是指经济业务发生后,借助设备的会计科目和账户、复式记账方法,按照有关要求,进行会计凭证填制,并由有关机构和人员进行审核,保证会计记录真实、正确、合理、合法的一种专门方法。

(四) 登记账簿

账簿是指由具有专门格式的账页所组成的簿籍。登记账簿,是运用复式记账原理,根据审核无误的会计凭证,在账簿上连续、完整、系统地记录经济业务的一种专门方法。会计凭证填制、审核无误后,应据此进行账簿登记,为企业单位经营管理和编制会计报表提供连续、系统的数据资料。账簿登记后,要定期进行账目核对、结账,使得账证相符、账账相符、账实相符。

(五) 成本计算

成本计算是把企业在生产经营过程中发生的各种费用,按照各种不同的成本计算对象进行归集和分配,借以确定该对象总成本和单位成本的一种专门方法。企业单位在产品生产、劳务提供过程中,会发生各种各样的耗费,因此,应采用一定的成本计算方法,以产品、劳务为对象,归集分配费用,计算特定对象的总成本和单位成本。成本计算,不仅为

产品劳务定价、生产耗费补偿提供依据,而且可为成本管理提供核算资料。

(六) 财产清查

财产清查是指通过实地盘点、核对账目,在查明各项财产物资的实有数后,和账面数进行核对,以确定账实是否相符的一种专门方法。账实如有不符,则需对账簿记录进行调整。所以,财产清查是会计核算过程中不可缺少的一个环节,相应的,财产清查方法也是一种重要的会计核算方法。

(七) 编制会计报表

会计报表是反映企业单位财务状况和经营成果的报告文件。编制会计报表包括将账簿中的数据资料进行加工整理和综合汇总,并填入相关报表中等一系列方法。同时,会计报表的格式、编制要求、表内各项项目的填制方法等,都有统一的要求,使得提供的会计信息具有相关性,满足有关各方对会计信息的需求。

上述七种会计核算方法相辅相成、密切相关,构成完整的会计核算方法体系。设置会计科目和账户是前提、基础,借助于复式记账方法进行会计凭证的填制和审核,根据审核无误的会计凭证登记账簿,将成本计算和财产清查的结果填制、登记在凭证和账簿中,根据核对无误的会计账簿进行会计报表的编制。

1.4 会计基本假设与会计信息质量要求

1.4.1 会计基本假设

会计基本假设又称为会计假定或会计核算的基本前提,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,是在会计实践的基础上对某些不确定因素、某些未被确切认识的事物和进行会计工作必不可少的先决条件所做出的合乎逻辑的推理、判断和假定。会计假设虽有人为“假定”的一面,但并不因此而影响其客观性。事实上,作为进行会计活动的必要前提条件,会计假设是会计人员在长期的会计实践中逐步认识、总结而形成的。离开了会计假设,会计活动就失去了确认、计量、记录、报告的基础,会计工作就会陷于混乱,甚至难以进行。我国《企业会计准则》中规定了国内外已形成共识的四个基本会计假设,即会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

(一) 会计主体假设

会计主体假设对会计对象做了空间范围的限定,要求“会计核算应当以企业发生的各项经济业务为对象,记录和反映企业本身的各项生产经营活动”。它要求特定的会计主体与其所有者以及其他会计主体划清界限,必须从特定的会计主体出发来考虑和处理各项经济业务。会计主体可以是在经济上具有独立性或相对独立性的企业、组织、行政事

业单位,也可以是某个企业事业单位的一个独立部分,如分厂、分所、分公司等。这里的经济独立性具体可理解为财务会计上的独立性。

会计主体有别于法律主体。法律主体是指由出资人出资组建,在政府指定部门注册登记,拥有法人财产权,具有独立民事行为能力的单位。一般来说,法律主体必然是会计主体。如一个企业作为一个法律主体,应当建立财务会计系统,独立反映其财务状况、经营成果和现金流量。但会计主体不一定是法律主体。如某企业集团中母公司与子公司属于不同的法律主体,但是母公司对子公司拥有控制权,为了全面反映企业集团的财务状况、经营成果和现金流量,有必要将企业集团作为一个会计主体,编制合并财务报表,在这种情况下,尽管企业集团不属于法律主体,但它却是会计主体。再如,私有独资企业和合伙企业是会计主体,但因其不能独立承担民事责任,故不是法律主体。

(二)持续经营假设

我国《企业会计准则》中明确规定:“会计核算应当以企业持续、正常的生产经营活动为前提。”这一假设的含义是:尽管市场经济条件下竞争异常激烈,停业、破产不可能完全避免,但为了划定会计核算的时间范围,同时也给日常的会计处理提供一个稳定的基础,会计上仍假定在可以预见的未来,企业将以目前的形式和既定目标继续经营下去而不致破产清算。有了持续经营假设,会计中许多业务的处理才有了依据,如债权、债务关系的处理,财产计价,费用的分摊,收益的确认等。同时,持续经营假设还是会计分期假设和货币计量假设存在的基础和前提。

然而,如果企业的财务状况已经恶化到必须清算的程度,也即企业破产的法律条件已经成立且即将进入清算状态,持续经营假设已严重背离了该特定企业的现实,就需要借助于一些特殊方法来处理清算过程中的会计业务,此时,就不应该再恪守持续经营这一假设。

(三)会计分期假设

我国《企业会计准则》规定:“会计核算应当划分会计期间,分期结算账目和编制会计报表。会计期间分为年度和中期。中期是指短于一个完整的会计年度的报告期间,包括半年、季度和月份等;年度、季度和月份的起讫日期采用公历日期。”会计主体在持续经营过程中,其生产经营活动是连续的,在时间上具有不间断性,但为了及时发现企业经营中的问题,不断改善经营管理,更为了及时满足会计信息使用者的需要,就有必要将企业连续不断的经济活动过程,人为划分为一定等长的时间段落(年、季、月),分阶段考核、报告其经营活动成果,这便是会计分期假设的重要性所在。不仅如此,会计期间假设还对完善会计核算方法有重要意义,如解决费用的跨期摊配问题等。

会计期间假设是对会计对象、时间范围方面的进一步限定,它与持续经营假设的联系表现在:只有假定一个会计主体无限持续经营下去才有必要进行会计分期,而会计期间假设的运用又从一个方面保证了会计主体可以持续经营下去。还应指出,作为会计期间的一种,会计年度可以是日历年度,也可以是任何一个等长的年度。如我国以日历年度作为一个会计年度,即从1月1日至12月31日,美国则从本年7月1日至翌年6月30日为一