

基础会计

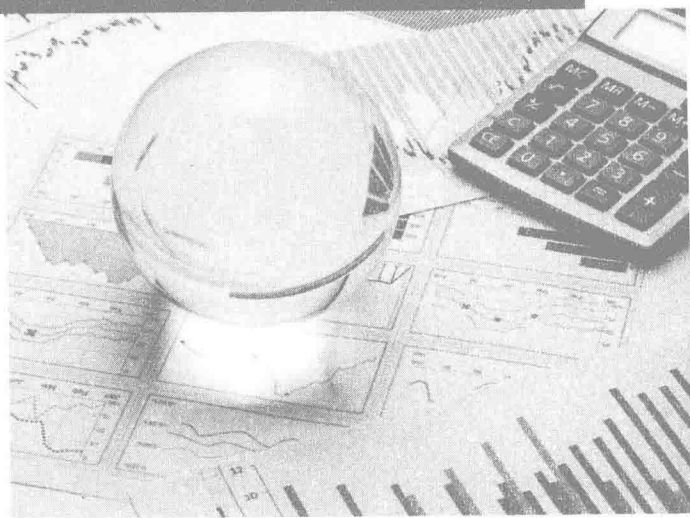
宋秀珍 牟伟明 主 编



南京大学出版社

基础会计

宋秀珍 牟伟明 主 编



南京大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

基础会计 / 宋秀珍, 牟伟明主编. — 南京: 南京大学出版社, 2016. 8

ISBN 978-7-305-17504-6

I. ①基… II. ①宋… ②牟… III. ①会计学 IV. ①F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 210635 号

出版发行 南京大学出版社

社 址 南京市汉口路 22 号

邮 编 210093

出 版 人 金鑫荣

书 名 基础会计

主 编 宋秀珍 牟伟明

责任编辑 胡晓爽 荣卫红

编辑热线 025-83685720

照 排 南京南琳图文制作有限公司

印 刷 南京京新印刷厂

开 本 787×1092 1/16 印张 19.5 字数 499 千

版 次 2016 年 8 月第 1 版 2016 年 8 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-305-17504-6

定 价 48.00 元

网址: <http://www.njupco.com>

官方微博: <http://weibo.com/njupco>

官方微信号: njupress

销售咨询热线: (025) 83594756

* 版权所有, 侵权必究

* 凡购买南大版图书, 如有印装质量问题, 请与所购
图书销售部门联系调换

前 言

为了适应我国市场经济的发展和会计国际趋同的要求,财政部于2006年2月15日颁布了39项企业会计准则,并于2007年1月1日起在上市公司中施行。这标志着我国会计准则与国际财务报告准则实质性的趋同。2014年以来,财政部在2006会计准则体系基础上进行多项准则的增补或修订,分别修订了《企业会计准则第2号——长期股权投资》、《企业会计准则第9号——职工薪酬》、《企业会计准则第30号——财务报表列报》、《企业会计准则第33号——合并财务报表》、《企业会计准则第37号——金融工具列报》等具体会计准则,新增了《企业会计准则第39号——公允价值计量》、《企业会计准则第40号——合营安排》、《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》三项准则。与此同时我国的税收制度也在不断调整完善,特别是营业税改征增值税(简称“营改增”)在全国的全面推开。为了满足会计教学的需要,我们组织编写了本教材。

基础会计是会计学专业、财务管理专业的专业基础课程,也是经济管理类专业的专业基础课程。本书主要内容是阐述会计的基本概念、基本理论、基本程序和基础知识,具有如下几个特点:

1. 遵循《中华人民共和国会计法》、《企业会计准则》等财经法律法规的基本精神,反映我国会计和税收制度改革与发展的最新成果,尽量从国际惯例出发,将国际上通行的一些会计理论融合进来,反映会计理论和实务的最新发展动态,突出内容的先进性和时代性。

2. 本教材按照会计教学的基本规律编写,由浅入深、由简到繁,循序渐进,通俗易懂。涉及的会计基础知识面较宽,全面反映会计的基本理论和基本原理,并且注意保持与中级财务会计课程的衔接。

3. 本教材每一章按学习重点和要点、正文、小结、思考题、练习题组织编写。在术语概念和基本原理的阐述上,针对会计学本科专业的社会需求,注重充实培养学生的创新精神和实践能力的内容,以增强学生的就业竞争力。

4. 本教材继承和发扬我国同类教材中的一些长处和优点,同时在教材内容和



框架结构上又作了一些新的尝试和探索。

5. 为了便于教与学,各章末均附有配套练习题,易教易学,具有可操作性。

本教材由宋秀珍、牟伟明担任主编,宋秀珍撰写第一、二、四、六、八、九章;牟伟明撰写第三、五、七、十、十一、十二章。最后由宋秀珍负责总纂。

我国的会计理论与实务还处于不断改革和发展之中,财税体制也在不断完善,还有许多问题值得我们去研究、探索。由于我们的理论和业务水平所限,再加上时间仓促,书中如存在不妥之处,恳请读者批评指正。

作 者

2016年8月

目 录

第一章 总 论	1
第一节 会计的概念	1
第二节 会计的职能	6
第三节 会计的对象和会计要素	7
第四节 会计基本假设和会计基础	13
第五节 会计信息质量要求	16
第六节 会计的方法	18
第七节 会计准则体系	21
名词和术语	22
思考题	22
练习题	22
第二章 会计科目与账户	26
第一节 会计等式	26
第二节 会计科目	31
第三节 会计账户	36
名词和术语	39
思考题	39
练习题	39
第三章 复式记账	42
第一节 复式记账原理	42
第二节 借贷记账法	43
第三节 总分类账户与明细分类账户	57
名词和术语	61
思考题	61
练习题	61
第四章 企业基本经济业务的核算	66
第一节 企业基本经济业务概述	66
第二节 资金筹集业务的核算	67
第三节 采购业务的核算	70
第四节 生产业务的核算	77
第五节 销售业务的核算	85
第六节 财务成果的核算	90

名词和术语	95
思考题	95
练习题	96
第五章 账户分类	102
第一节 账户分类的意义	102
第二节 账户按会计要素的分类	103
第三节 账户按其用途和结构的分类	105
名词和术语	111
思考题	111
练习题	112
第六章 会计凭证	114
第一节 会计凭证的意义和种类	114
第二节 原始凭证	121
第三节 记账凭证	123
第四节 会计凭证的传递与保管	127
名词和术语	128
思考题	128
练习题	128
第七章 会计账簿	131
第一节 账簿的作用和种类	131
第二节 账簿的设置和登记方法	135
第三节 登记账簿的规则	142
第四节 对账和结账	143
第五节 错账查找与更正的方法	146
第六节 会计账簿的更换与保管	149
名词和术语	150
思考题	150
练习题	150
第八章 账务处理程序	153
第一节 会计循环和账务处理程序	153
第二节 账户处理程序的意义和种类	155
第三节 记账凭证账户处理程序	156
第四节 汇总记账凭证账户处理程序	172
第五节 科目汇总表账务处理程序	178
名词和术语	183
思考题	183
练习题	183



第九章 财产清查	188
第一节 财产清查的意义和种类	188
第二节 财产清查的盘存制度	191
第三节 财产清查的方法	192
第四节 财产清查结果的处理	197
名词和术语	200
思考题	201
练习题	201
第十章 财务报告	204
第一节 财务报告概述	204
第二节 资产负债表	206
第三节 利润表	213
第四节 现金流量表	217
第五节 所有者权益变动表	221
名词和术语	223
思考题	223
练习题	224
第十一章 会计信息化	229
第一节 会计信息系统概述	229
第二节 会计信息化基本规范	237
第三节 会计核算系统的操作要求	240
名词和术语	242
思考题	242
第十二章 会计工作的组织	243
第一节 组织会计工作的意义和要求	243
第二节 会计内部控制制度	245
第三节 会计机构	250
第四节 会计人员	252
第五节 会计法律制度和会计档案	257
名词和术语	262
思考题	262
练习题	262
附录一 企业会计准则——基本准则	264
附录二 会计基础工作规范	268
附录三 企业内部控制基本规范	280
附录四 小企业会计准则	286

第一章 总 论

本章导读

随着社会经济的不断发展,会计越来越受到人们的重视。本章主要介绍会计基本理论。会计是主要采用货币计量尺度,运用专门的方法,向有关各方提供经济信息,参与经济管理的一项价值管理工作。会计具有核算、监督两项基本职能,同时还具有预测经济前景,参与经济决策,控制经济过程,评价经营业绩等功能。我们将资金运动这一会计对象划分为资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润等六项会计要素。企业应在会计主体、持续经营、会计分期和货币计量明确的前提下组织会计核算工作。企业提供的会计信息应当符合可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性等会计信息质量要求,以保证会计信息的真实性、完整性和可用性。通过本章学习,要求学生较为全面地掌握会计的基本概念、基本理论和基本方法。

第一节 会计的概念

一、会计的产生与发展

(一) 会计的产生

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。

人类要生存,社会要发展,就要进行物质资料的生产。人类在社会生产实践中,一方面要创造物质财富,取得一定的劳动成果;另一方面,要发生劳动耗费,包括人力、物力、财力的耗费。在社会生产实践活动中,人们总是力求以尽可能少的劳动耗费,取得尽可能多的劳动成果,也就是要少投入、多产出,要求所得大于所耗,提高经济效益。为了达到这一目的,人们一方面要不断改进生产技术;另一方面,要对生产过程加强管理。这就需要对劳动耗费和劳动成果进行观察、计量、记录和计算,并将发生的劳动耗费和取得的劳动成果进行比较和分析。会计就是为适应这种需要而产生的,它是人类社会生产实践发展到一定阶段的产物。

(二) 古代会计的发展

在人类社会早期,会计只是“生产职能的附带部分”。由于当时生产力水平十分低下,生产过程简单,生产者只需通过头脑记忆或者采用“结绳记事”、“刻树记数”等原始记录、计算的手段,在生产的同时附带做些简单的收、支记录,这是会计的萌芽阶段。



当社会生产力发展到一定水平,生产规模有了扩大,开始出现剩余产品,单凭头脑记忆或附带做些记录,已经不能满足管理和反映生产活动的需要。特别是出现了生产资料所有制,社会有了分工,商品生产和商品交换发展到一定阶段,经济活动逐步过渡到用货币这个一般等价物形式进行计量和记录,需要由专人采用专门的方法进行核算活动。于是,会计从生产的职能中分离出来,成为特殊的、专门委托的、独立的职能。

我国会计的发展具有悠久的历史。根据史书记载,我国早在西周王朝时期(公元前 1100 年~公元前 270 年),经济文化已相当繁荣,会计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组织系统,设有“司书”、“司会”等官职,专门从事会计工作。这是我国会计发展史上的重大进步。

在我国漫长的奴隶社会和封建社会后期,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政府的收付会计,通常称“官厅会计”。官厅会计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。

在会计方法上,我国从秦汉到唐朝,在生产发展的基础上,逐步形成了一套记账、算账的古代会计的基本模式,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,把一定时期的财物收支记录,通过“旧管+新收-开除=实在”这一关系式进行总结验证,既可以检查日常财物收支记录的正确性,又可以系统、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。

(三) 近代会计的发展

近代会计是商品经济发展的产物。在我国的明清时代,民间商业企业发明和采用了“龙门账”,即所有经济业务科学地划分为“进”、“缴”、“存”、“核”四大类,相当于“收入”、“费用”、“资产及债权”、“负债及业主投资”。通过“进-缴=存-核”作为其试算平衡公式,采用双轨制的盈亏计算方式,左右两边相等时称为“合龙门”。在此基础上,在清代末期又产生了“四脚账”,使用“收、来”和“付、去”四个记账符号,对每项经济业务均在账簿中作双重记录,既登记“来账”,又登记“去账”,用以反映经济业务的来龙去脉。“龙门账”和“四脚账”成为名副其实的复式记账方法。

借贷记账法开创了近代会计的历史。中世纪,地中海沿岸的一些城市商业和金融业特别繁荣,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。为了能够完整地、系统地记录经济业务,详细反映债权债务关系、合理分配合伙经营的利润,具体反映受托商的收支业务,借贷记账法诞生了。1494 年,意大利数学家卢卡·帕乔利(Luca Pacioli)所著的《算术几何及比例概要》一书在威尼斯出版,书中专设“簿记论”篇,第一次系统地阐述了借贷复式记账法,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“现代会计之父”。

近代会计是在资本主义萌芽时期形成的。随着商品经济的发展,生产日益社会化和企业组织的发展,会计的理论、方法和技术也有了较大的发展,逐步形成了以企业会计为中心的营利组织会计,企业会计成为近代会计的中心。

(四) 现代会计的发展

现代会计是第二次世界大战后当代西方会计的新发展。20 世纪 50 年代后,资本主义企



业组织进一步集中,跨国公司大量涌现,企业规模越来越大,市场竞争加剧,再加上科学技术迅猛发展,管理手段不断更新,特别是现代数学方法和电子计算机进入了会计领域,促进了现代会计的发展,出现了财务会计、管理会计两大分支。现代管理会计的出现,标志着现代会计已发展到了一个新的阶段。

财务会计简单地讲就是外部报告会计,主要以满足股东、债权人和政府部门等企业外部关系人的需要为目的的会计。因此,它主要是通过定期编制和提供财务报告,向外部与企业有经济利害关系的主体和个人提供服务。例如,股票持有者关心的是投资的安全程度和盈利的分配,他们需要通过财务报表来了解企业的财务状况和经营成果,以便对其所掌握的股份进行分析和评价;债权人关心其贷款的风险程度,他们需要通过财务报表来了解企业的现金流量情况,分析评价企业的偿债程度;潜在的投资人、企业的短期和长期债权人以及政府的有关部门也都从不同角度要求能够提供正确决策所需的会计信息。所以,财务会计正是从他们的利益出发,通过编制和提供各种财务报表来满足有关方面的需要。

管理会计也被称为“内部报告会计”,主要以满足企业内部管理者的需要为目的。它与财务会计的主要区别在于:

(1) 它服务的对象不是满足企业外部有关方面的需要,而主要是适应企业内部管理的需要,即为企业内部管理部门正确地进行管理决策和有效经营提供有用的信息。

(2) 财务会计主要是对事后的经济业务进行核算,不强调将来;而管理会计不仅重视过去和现在,还着眼于将来,即还要预测将来可能发生的经济活动及其结果。

因此,管理会计的产生,会计从传统的事后记账、算账、报账向事前预测、决策转化,管理会计的中心是预决策会计。管理会计的创立和日趋成熟,大大丰富了会计的内容,使会计进入了其发展历程的较高阶段。

由于财务报告的使用者一般无法证实财务报告信息的可靠性,而企业经营者的特殊地位决定了他们难以保证会计信息的客观性,由此产生了独立的第三者——注册会计师(或审计师),按照公认会计原则的要求,对企业公开向外报送的财务报告的客观性、完整性和正确性进行审计,出具审计报告。从国内外审计的历史和现状来看,审计按不同主体划分为政府审计、内部审计和注册会计师审计,三者共同构成审计监督体系。其中,政府审计是由政府审计机关代表政府依法进行的审计,主要监督检查各级政府及其部门的财政收支及公共资金的收支、运用情况。内部审计是由各部门、各单位内部设置的专门机构或人员实施的审计,主要监督检查本部门、本单位的财务收支和经营管理活动。注册会计师审计是由经政府有关部门审核批准的注册会计师组成的会计师事务所进行的审计,由于注册会计师审计在业务上具有较强的独立性、客观性和公正性,故为社会公众所认可。这种独立审计的功能,可以防止公司经营者的舞弊行为,保护投资者的利益,保证公司财务报告的客观性。

随着世界经济的全球化,国际贸易、国际投资、国际资本市场的发展,会计越出了国家和地域的界限,成为“国际通用的商业语言”。《国际会计准则》的产生,使会计规范国际化,这是现代会计的又一显著的特征。

在我国,尽管会计有着悠久的历史,但由于长期的封建经济制度的束缚,会计经历了缓慢的发展过程。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”、“四脚账”等比较科学的会计方法,形成了复式记账的雏形。19世纪中叶,我国沦为半封建半殖民地国家,以借贷记账法为主要内容的“英式会计”、“美式会计”传



入我国,掀起了改良中式簿记的运动,推动了我国会计的改革和发展。

新中国成立后,我国实行高度集中的计划经济体制,引进了苏联计划经济会计模式,制定了一系列适合当时国情的会计制度,对旧中国会计制度与方法进行了改造与革新。

1980年以后,随着改革开放的深入,为了适应社会主义市场经济发展的需要,我国于1985年公布了《中华人民共和国会计法》(简称《会计法》),这是我国第一部会计法。1993年12月29日、1999年10月31日又进行了两次修订,使我国会计工作的法制建设进入了一个新的发展阶段。

在会计规范方面,我国也进行了重大改革,于1992年11月公布了《企业财务通则》和《企业会计准则》以及分行业的《企业会计制度》和《企业财务制度》(简称“两则、两制度”),自1993年7月1日起执行。“两则、两制度”的发布并实施,实现了我国会计核算模式的转换,即由高度统一的计划经济体制的财务会计模式,转换为适应社会主义市场经济体制的财务会计核算模式。随着我国证券市场的进一步开放,企业股份制改革日益兴起,投资人对会计信息的要求越来越高。为了提高会计信息质量,保证会计信息的可靠性,提高会计信息的透明度,财政部门从1997年开始陆续发布了16个具体会计准则。这些具体会计准则的发布实施,对于提高股份有限公司会计信息的可靠性,真实反映其资产的价值和损益具有非常重要的作用。与之相配套,国务院于2000年6月21日发布了《企业财务会计报告条例》,该条例于2001年1月1日实施。修订以后的《会计法》明确规定,要建立国家统一的会计核算制度。随着我国加入国际会计师联合会,成为国际会计准则委员会的一员,要求我们加快会计标准的国际化进程,建立真正与社会主义市场经济相适应的新型会计核算模式。为此,财政部于2000年12月29日颁布了《企业会计制度》,并于2001年1月1日起在股份有限公司范围内实施,鼓励其他企业先行实施。一年后,财政部又于2001年12月17日发布了《金融企业会计制度》,于2002年1月1日在所有上市的金融企业施行。另外,2004年5月财政部还发布了《小企业会计制度》。这些会计制度打破了行业所有制界限,标志着我们已逐步建立了国家统一的、综合性的、符合国家会计标准的会计制度体系。

为了适应我国市场经济的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,财政部对上述会计准则进行了全面的修改,并在此基础上制定了一系列新的准则,于2006年2月15日发布了39项企业会计准则,新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。2014年财政部又进行多项准则的增补和修订,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。

由上述会计发展历程的简要回顾可以看出,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。会计的发展经历了一条从简单到复杂,从低级到高级,从不完善到完善的道路,“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经济的发展。

二、会计的概念

人类创造了会计,也赋予了会计特定的含义。在我国,“会计”一词的命名起源于西周时代。在西周时代,由于奴隶制经济的繁荣发展,出于生产经营和国家统治的需要,人们对会计越来越重视,会计逐渐从生产中分离出来,并渐渐独立起来。西周时期设置了专门官吏,从事朝廷的财物赋税,进行“日成、月要、岁会”等工作。于是,西周官厅把一年、三年全国核算称为



“大会”或叫作“总合核算”，把日常的核算，称为“零星核算”或称为“计”。对此，清代数学家焦循基于西周时人们对于“会计”概念的认识，对会计原始含义作了如下概括：“零星算之为计，总合算之为会”。这也是我国会计含义的起源。

长期以来，人们对会计的概念有着不同的看法，主要有以下几种观点：

第一种观点是“方法论”。持这种观点的人认为，会计是以货币为主要计量单位，进行连续、系统、全面的记录和计算的方法，即会计仅是记账、算账和报账的方法。

第二种观点是“工具论”。持这种观点的人认为，会计是为经济管理提供信息的工具。它主要运用货币形式，通过记账、算账、报账和用账等方法，核算和分析特定单位的经济活动或财务收支，反映和监督经济过程及其结果。

第三种观点是“信息论”。持这种观点的人认为，会计是一个信息系统，它为管理者提供有用的信息。“信息论”把会计对各种经济活动的数据进行汇集、加工、整理和提供看作是一个信息系统。会计主要是为企业管理部门进行管理决策提供信息。

第四种观点是“管理活动论”。持这种观点的人认为，会计主要采用货币量度对经济业务进行计量、计算、记录、分析、检查，提供反映经济活动的信息，但会计提供有关会计信息资料，并不是会计的目的，而是会计的手段。会计的目的在于通过所提供的信息资料，加强对经济活动的管理，以提高经济效益。

我们认为，会计是一种管理活动，是经济管理的重要组成部分。马克思在《资本论》中指出：“过程越是按社会规模进行，越是失去纯粹个人的性质，作为对过程的控制和观念的总结的簿记就越是必要。”这里，马克思所提的簿记就是会计。马克思在这里除了指出随着社会生产的发展和生产社会化程度的提高，会计日益重要外，还对会计概念作了科学的概括。所谓“观念的总结”是指通过一定的方法，把再生产过程客观、真实地反映出来，使决策者对这个过程有必要的了解并据以作出决策；所谓“过程的控制”是指人们通过会计对再生产过程进行监督和调整，使过程按照预期的目标进行。马克思关于会计概念的论述，揭示了会计的实质就是一种管理活动。

综上所述，现代会计的定义可以概括为：会计是经济管理的重要组成部分，它是以货币作为主要计量单位，以会计凭证为依据，采用专门的方法，对特定主体的经济活动进行连续、全面、系统、综合的反映与监督，并在此基础上对经济活动进行预测、决策和分析考核的一种管理活动。

上述会计概念表明会计具有以下特点：

(1) 会计的主要作用是反映和监督单位的经济活动。除此之外，会计还具有预测、决策和控制的作用。随着经济的发展和市场竞争的加剧，充分利用会计信息，分析和预测经济前景，参与决策，进行会计控制，也是现代会计的一个重要特征。

(2) 会计对经济活动进行核算和监督，主要运用价值形式。在现实经济活动中，主要有实物量度、劳动量度、货币量度三种计量单位。在商品经济不发达的环境下，人们主要采用实物量度、劳动量度计量单位，这两种计量单位具有具体、直观的优点，但缺乏可比性和综合性，货币量度则弥补了这一缺陷。以货币量度为主，是商品货币经济达到一定阶段的产物，是当代市场经济对会计的客观要求。只有以货币作为计量单位，才可以将活劳动和不同质的物化劳动消耗加以汇总和比较，进行评价和考核。利用价值形式核算和监督经济活动，这是现代会计的一个主要特征。当然会计对经济活动的核算和监督，并不排除其他两种量度单位，而是将其其他两种量度单位作为货币量度的补充。



(3) 会计对经济活动进行核算和监督,要以合法的会计凭证作为核算依据。会计凭证是记录经济业务发生和完成情况的证明文件,是对经济业务的真实记录。会计核算和监督的主要依据是会计凭证,根据真实、正确、完整的会计凭证进行账簿登记,才能保证会计核算提供真实、可靠的经济信息。没有会计凭证,会计将成为无源之水,考核会计信息的真实性也就失去了客观依据。

(4) 会计工作的实质是一种管理活动。会计的产生与发展不仅是满足经济管理的需要,还可以揭示企业的财务状况和经营成果,所以也是直接的管理活动。此外,会计不仅要对已经发生和完成的交易、事项进行确认、计量和报告,还要对未来的经济活动通过预算加以事前监督、参与企业的经济预测,为企业的重大决策提供相关信息和咨询,并通过日常会计活动控制、分析、考核有关预算的执行情况。

第二节 会计的职能

会计的职能是指会计在经济管理中所具有的功能。社会生产力发展水平和经营管理水平的高低,对会计的职能具有决定性的影响。例如,在生产水平较低下的时代,会计的主要功能在于简单地计量,以反映为主;而在生产水平较发达、管理水平较高的今天,记账、算账、报账已远远不能满足经济管理的需要,会计的监督作用便成为会计的一项重要职能。马克思在《资本论》中,对会计的职能作了科学的概括,即会计是对生产“过程的控制和观念的总结”。所谓“控制”,主要是指监督;所谓“观念的总结”,主要是指反映或核算。核算和监督是会计的基本职能。

一、会计核算职能

会计核算职能是指会计以货币作为主要计量单位,通过确认、计量、报告等环节,对特定主体的经济活动进行记账、算账、报账,为各有关方面提供会计信息的功能。核算职能是会计的最基本职能。

确认是指运用特定会计方法,以文字和金额同时描述某一交易或事项,使其金额反映在特定主体财务报表的合计数中的会计程序。确认分为初始确认和后续确认。

计量是确定会计确认中用以描述某一交易或事项的金额值的会计程序。

报告是在确认和计量的基础上,对特定主体的财务状况、经营成果和现金流量信息,以财务报表的形式向会计信息使用者报告。

现代会计的核算职能具有以下特点:

(1) 会计核算主要从价值量上反映各会计主体的经济活动情况。会计从数量上反映经济活动,采用了三种量度单位,即实物量度、货币量度和劳动量度。其中,只有货币量度这种可汇总计算的价值形式,才能综合反映会计主体经济活动的全过程及其结果。因此,现代会计主要利用货币计量,通过价值形式的核算来综合反映其经济活动情况,这也是现代会计的一个重要特点。

(2) 会计核算具有连续性、完整性和系统性。会计核算的连续性,是指对各种经济活动按其发生的时间先后顺序进行记录,不能间断;会计核算的完整性,是指对全部经济活动进行全面的记录,反映其来龙去脉,不能遗漏;会计核算的系统性,是指会计提供的核算资料必须在科



学分类的基础上,成为相互联系的有序整体,而不能杂乱无章。只有这样记录、计算的结果,才能获得系统的、综合的会计信息,便于全面的、客观的考核经济活动的过程和结果。

(3) 会计核算要对会计主体经济活动的全过程进行反映,包括事先核算、事中核算和事后核算。会计事后核算的主要形式是记账、算账和报账;事先核算的主要形式是进行会计预测、参与决策;事中核算的主要形式是在计划或预算的执行过程中,对经济活动进行控制。随着市场经济的发展,不仅要求会计如实提供发生的经济业务情况,还要预测企业的未来,对企业的发展提供具有前瞻性的会计信息。为此会计要在事后、事中核算的同时,加强事先的核算、分析和预测,为经营管理决策提供更多的经济信息,更好地发挥会计的管理作用。

二、会计监督职能

会计监督职能是指会计按照一定的目的和要求,利用会计核算所提供的经济信息,对特定主体经济活动的合法性、合理性进行控制,使其达到预期的目标的功能。

监督职能的基本特点如下:

(1) 会计监督主要是通过核算职能提供的价值指标来进行。会计核算主要是通过货币计量,提供一系列综合反映企业经济活动的价值指标,会计监督就是依据这些价值指标进行的。通过这些价值指标对各会计主体的经济活动进行监督,不仅可以比较全面地控制各单位的经济活动,而且可以及时地对经济活动进行调节和指导。

(2) 会计监督既有事后监督,又有事中监督和事先监督。会计的事后监督,是指以事先制定的目标、标准和要求为准绳,通过分析取得的会计核算资料,对已发生的经济活动的合理性、合法性进行的考核评价;会计的事中监督,是指对正在发生的经济活动进行调控,纠正经济活动进程中的偏差,使其按照预定的目标和要求进行;会计的事先监督,是指在经济活动开始前进行的监督,即通过参与制定各项预算和定额,并分析企业的预算、计划和定额的执行情况,找出差距,分析原因,采取措施,从而对经济活动进行有效的控制。

会计核算职能和会计监督是密切联系、相辅相成的。会计核算职能是会计监督的基础,没有核算所提供的各种信息,监督就失去了依据;会计监督是会计核算的继续和质量保证,只有核算,没有监督,就难以保证核算所提供信息的真实性和可靠性。

需要注意的是,随着生产力水平的日益提高,社会经济关系的日益复杂和管理理论的不断深化,会计所发挥的作用日益重要,其职能也在不断丰富和发展。除上述两个基本职能外,会计还具有预测经济前景、参与经济决策、控制经营活动、评价经营业绩等拓展功能。

第三节 会计的对象和会计要素

一、会计的对象

会计的对象是指会计核算和监督的内容。前已述及,会计需要以货币为主要计量单位,对特定主体的经济活动进行核算和监督。也就是说,凡是特定对象能够以货币表现的经济活动,都是会计核算和监督的内容。以货币表现的经济活动,通常又称为价值运动或资金运动。

由于各类企业、事业单位的经济活动的具体内容不同,资金运动的方式不同,因此,这些单



位所要核算和监督的具体对象也不一样。下面以工业企业为例,说明企业会计的具体对象。

工业企业是从事产品生产和销售的营利性组织。其资金运动包括资金的投入、资金的循环与周转、资金的退出三个阶段,其中资金的循环与周转又可以分为供应过程、生产过程和销售过程。

资金的投入包括企业所有者投入的资金和债权人投入的资金两部分,前者属于企业所有者权益,后者属于企业债权人权益即负债。投入企业的资金一部分构成流动资产,另一部分构成非流动资产。

在供应过程中,企业以银行存款或库存现金等货币资金购买材料等各种劳动对象,为进行生产而储备必要的物资,资金从货币资金形态转化为材料的储备资金形态。

在生产过程中,企业为了进行产品生产,必须拥有一定数量的劳动力、劳动资料和劳动对象。劳动者利用劳动资料对劳动对象进行加工,制造出产品。这时企业的资金即由原来的储备资金转化为在产品形态上的生产资金;同时,在生产过程中,一部分货币资金由于支付职工的薪酬和其他费用而转化为在产品价值,成为生产资金;此外,在生产过程中,厂房、机器设备等劳动资料因使用而磨损,其价值通过折旧方式转移到在产品价值中,也构成生产资金的一部分。当产品制造完成时,生产资金即转化为成品资金。

在销售过程中,企业将产品销售出去,通过一定的结算方式,重新取得货币资金。这时,成品资金又转化为货币资金。企业的这部分资金超过其原有价值的一部分就形成企业的利润,企业的利润扣除按国家规定上缴的税金,还要按规定提取盈余公积,以及向投资者分配利润。

企业的资金从货币形态开始,依次经过供应、生产、销售三个过程,不断地变换其形态,最后又回到货币资金,这就是资金的循环。资金周而复始的循环,形成资金的周转。

资金的退出,包括偿还各项债务、上缴各项税金、向所有者分配利润等,使得这部分资金离开本企业,退出企业的资金循环和周转。

上述资金运动的三个阶段,构成了开放式的运动形式,是相互支撑、相互制约的统一体。没有资金的投入,就不会有资金的循环与周转;没有资金的循环与周转就不会有债务的偿还、税金的缴纳和利润的分配等;没有这类资金的退出,就不会有新一轮资金的投入和企业进一步的发展。

二、会计要素

如上所述,会计的对象是货币化的经济活动,为了实现会计的目标,为管理者提供系统有用的信息,还应对会计对象进行适当的分类。会计要素是指对会计对象进行的基本分类,是会计核算对象的具体化。会计要素是设置会计科目的基本依据,也是构成会计报表的基本要素。我国《企业会计准则》规定,会计要素包括资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润等六项。其中,资产、负债和所有者权益构成资产负债表的框架,收入、费用、利润构成利润表的框架。下面分别予以说明。

(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,是资金运动的静态表现。反映财务状况的会计要素包括资产、负债、所有者权益三项。

1. 资产

资产是指企业过去的交易或事项形成的、由企业拥有或者控制、预期会给企业带来经济



利益的资源,包括各种财产、债权和其他权利。资产具有以下特征:

(1) 资产预期会给企业带来经济利益。

资产预期会给企业带来经济利益,是指资产具有直接或间接导致现金和现金等价物流入企业的潜力。资产都应该能够为企业带来经济利益,例如企业可以通过出售库存商品,直接获得经济利益,也可以通过对外投资以获得股利或分得利润,从而以间接的方式获得经济利益。

资产预期能为企业带来经济利益是资产的重要特征。按照资产的这个特征,如果某一项目不能给企业带来经济利益,那么就不能将其确认为企业的资产。如果已经确认为资产的项目,不能再为企业带来经济利益的,也不能再确认为企业的资产。

(2) 资产是企业拥有或控制的资源。

资产作为一项资源,应当为企业所拥有或控制。拥有是指企业对某项资源拥有所有权,控制是指企业目前虽然对某项资源不拥有所有权,但该项资源的未来风险和报酬实际已经转移给了企业,如企业融资租入的固定资产等。

(3) 资产是由过去的交易或事项形成的。

资产应当由企业过去的交易或事项所形成,过去的交易和事项包括购买、生产、建造行为或者其他交易和事项,即只有过去的交易或事项才能产生资产,企业预期在未来发生的交易或事项不形成资产。

企业的资产按其流动性不同,可分为流动资产和非流动资产。

流动资产是指预计在企业一个正常营业周期中变现、出售或耗用的,或者主要为交易目的而持有的,或者预计在自资产负债表日起一年内(含一年)变现的以及自资产负债表日起一年内,用于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、交易性金融资产、应收及预付款项、存货等。

非流动资产是指流动资产以外的资产,主要包括长期股权投资、固定资产、无形资产、商誉、开发支出等。

长期股权投资是指企业持有的对其子公司、合营企业和联营企业的权益性投资。

固定资产是指同时具有以下特征的有形资产:① 为生产商品、提供劳务、出租或经营管理而持有的;② 使用寿命超过一个会计年度。固定资产主要包括房屋及建筑物、机器设备、运输设备、工具器具等。

无形资产是指企业拥有或控制的没有实物形态的可辨认的非货币性资产。包括专利权、非专利技术、商标权、土地使用权、特许权等。

其他资产是指除上述资产以外的其他资产,包括长期待摊费用、特准储备物资、冻结资产、诉讼中的财产等。

2. 负债

负债是指由企业过去的交易或者事项形成、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。负债具有以下基本特征:

(1) 负债是由过去的交易、事项形成的现时义务。

负债是企业承担的现时义务,这是负债的一个基本特征。其中,现时义务是指企业在现行条件下已承担的义务。未来发生的交易或事项形成的义务,不属于现时义务,不应当确认为负债。