



21 世纪高等学校规划教材
Textbook Series of 21st Century

初级会计学

主编 李 强 姜 明



中国电力出版社
<http://jc.cepp.com.cn>



21 世纪高等学校规划教材
Textbook Series of 21st Century

初级会计学

主 编 李 强 姜 明
副主编 岳 红 赵爱东 谢云天
编 委 夏宝晖 霍晓霞 王登海 胡万枝 胡 讯
主 审 刘 迪



中国电力出版社

<http://jc.cepp.com.cn>

内 容 提 要

本书是 21 世纪高等学校规划教材, 全书共分 13 章, 主要内容包括总论、会计科目与账户、复式记账原理、复式记账原理的应用、会计凭证、会计账簿、成本计算、财产清查、编制财务会计报告前的准备工作、财务会计报告、会计核算组织程序、会计规范体系与会计工作组织、内部会计控制等。本书是根据 2006 企业会计准则及其应用指南编写的。本书以我国现行会计规范体系为依据, 以制造业企业的基本经济业务为背景, 主要阐述了会计核算的基本理论和方法, 做到由浅入深、循序渐进、简明扼要、通俗易懂。

本书可作为高等院校会计及相关专业本科的教材, 也可作为成人自学或广大财务会计工作者学习的参考书。

图书在版编目 (CIP) 数据

初级会计学/李强主编. —北京: 中国电力出版社, 2007

21 世纪高等学校规划教材

ISBN 978 - 7 - 5083 - 5886 - 4

I. 初... II. 李... III. 会计学—高等学校—教材

IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 103214 号

中国电力出版社出版、发行

(北京三里河路 6 号 100044 <http://jc.cepp.com.cn>)

北京市同江印刷厂印刷

各地新华书店经售

*

2007 年 8 月第一版 2007 年 8 月北京第一次印刷

787 毫米×1092 毫米 16 开本 17 印张 413 千字

印数 0001—3000 册 定价 27.00 元

敬告读者

本书封面贴有防伪标签, 加热后中心图案消失
本书如有印装质量问题, 我社发行部负责退换

版权专有 翻印必究

前言

《初级会计学》是高等院校会计专业的公共基础课和其他管理类专业和经济类专业的学科基础课。为了满足高等院校会计及相关专业本科教学、成人自学以及广大财务会计实务工作者学习参考的需要,根据《会计法》、《企业财务会计报告条例》、《企业会计准则》和《企业会计准则——应用指南》等法律、法规和部门规章,结合会计教学实践编写了这本《初级会计学》教材。

《初级会计学》是一本会计学入门教材,根据学以致用原则,本教材以我国现行会计规范体系为依据,以制造业企业的基本经济业务为背景,主要阐述了会计核算的基本理论和方法。通过本书的学习,使读者初步掌握会计基础知识,为进一步学习《中级会计学》、《高级会计学》及相关课程打下坚实的基础。

本教材具有以下特点:

1. 新颖性

本教材紧跟财务会计理论研究和我国会计法律制度改革步伐,在内容安排上与新《企业会计准则》和《企业会计准则——应用指南》的规定保持一致,充分体现了新会计准则体系的精神,做到了内容新颖。

2. 适用性

本教材根据会计教学的基本规律和教学惯例进行了结构和内容的安排,做到由浅入深、循序渐进、简明扼要、通俗易懂,适合高等院校会计及相关专业本科学生初学会计学的需要,也可作为成人自学以及广大财务会计实务工作者学习的参考用书。

本教材由李强、姜明主编,岳红、赵爱东、谢云天任副主编。李强负责全书统稿,并对全书进行了总纂。各章的编写分工如下:

第一章、第十三章及附录由李强编写,第二章、第三章第二节由胡万枝编写,第三章第一节、第四章由姜明编写,第五章由谢云天编写,第六章、第九章第三节由王登海编写,第七章由夏宝晖编写,第八章由霍晓霞编写,第九章第一、二、四节及第十章由岳红编写,第十一章由赵爱东编写,第十二章由胡讯编写。

尽管做出了最大的努力,但由于作者水平有限,书中难免存在一些不足之处,敬请广大读者和各位同仁批评指正。

编者

2007年3月

目 录

前言

第一章 总论	1
第一节 会计的基本概念	1
第二节 会计对象和会计要素	5
第三节 会计职能和会计目标	8
第四节 会计核算的基本前提和会计信息质量要求	10
第五节 会计核算的基本程序和方法	14
本章小结	17
复习思考题	18
第二章 会计科目与账户	19
第一节 会计科目	19
第二节 会计账户	25
本章小结	29
复习思考题	29
第三章 复式记账原理	30
第一节 复式记账原理	30
第二节 总分类账户和明细分类账户的平行登记	40
本章小结	43
复习思考题	43
第四章 复式记账原理的应用	44
第一节 制造业企业主要经济业务的处理	44
第二节 账户按用途和结构分类	69
本章小结	77
复习思考题	77
第五章 会计凭证	78
第一节 会计凭证概述	78
第二节 原始凭证	79
第三节 记账凭证	86
第四节 会计凭证的传递与保管	93
本章小结	94
复习思考题	94

第六章 会计账簿	96
第一节 会计账簿概述	96
第二节 会计账簿的设置和登记	99
第三节 会计账簿的启用、登记规则和错账更正	109
第四节 会计账簿的更换与保管	113
本章小结	114
复习思考题	114
第七章 成本计算	115
第一节 成本计算概述	115
第二节 产品生产成本计算的要求和一般程序	118
第三节 制造业企业经营过程中的成本计算	121
本章小结	128
复习思考题	129
第八章 财产清查	130
第一节 财产清查概述	130
第二节 财产清查的方法	133
第三节 财产清查结果的处理	138
本章小结	142
复习思考题	143
第九章 编制财务会计报告前的准备工作	144
第一节 编制财务会计报告前准备工作的意义和内容	144
第二节 期末账项调整	145
第三节 对账和结账	149
第四节 会计工作底稿	153
本章小结	158
复习思考题	158
第十章 财务会计报告	159
第一节 财务会计报告概述	159
第二节 资产负债表	162
第三节 利润表	170
第四节 财务报表分析	174
本章小结	181
复习思考题	181
第十一章 会计核算组织程序	182
第一节 会计核算组织程序概述	182
第二节 记账凭证会计核算组织程序	183

第三节 科目汇总表会计核算组织程序	184
第四节 汇总记账凭证会计核算组织程序	186
第五节 多栏式日记账会计核算组织程序	189
第六节 日记总账会计核算组织程序	191
第七节 通用日记账会计核算组织程序	193
本章小结	211
复习思考题	211
第十二章 会计规范体系与会计工作组织	212
第一节 会计规范体系	212
第二节 会计工作组织概述	218
第三节 会计机构	221
第四节 会计人员	223
第五节 会计档案管理	226
本章小结	228
复习思考题	228
第十三章 内部会计控制	229
第一节 内部控制基本理论	229
第二节 内部会计控制及其应用	238
本章小结	244
复习思考题	245
附录一 《中华人民共和国会计法》	246
附录二 《企业财务会计报告条例》	253
附录三 《企业会计准则——基本准则》	259
参考文献	264

第一章 总 论

学习目的和要求:

1. 了解会计的产生与发展;
2. 熟悉会计的概念、对象及职能;
3. 熟悉财务会计报告的目标;
4. 掌握会计要素的涵义及确认条件;
5. 熟悉会计核算的基本前提和会计信息质量要求;
6. 熟悉会计核算的基本程序和方法。

第一节 会计的基本概念

一、会计的产生和发展

会计是经济管理的重要组成部分,它是基于人类生产活动和对生产活动进行记录和管理的主观需要而产生和发展的。

物质资料的生产是人类社会存在和发展的基础,在人类社会的发展过程中,会计作为一种特殊经济管理活动,与社会生产的发展有着不可分割的联系。人们进行物质资料生产,一方面要创造物质财富,取得一定的劳动成果;另一方面又要投入一定的财产物资和活劳动,发生一定的劳动耗费。为了能以尽可能少的劳动耗费取得尽可能多的劳动成果,人们很早就意识到在进行物质资料生产的同时有必要对生产过程的耗费和成果进行记录和计算。最初这种记录和计算只是凭头脑去记忆,后来逐渐发展到使用各种符号和标志,如“刻木记数”、“结绳记事”。在相当长的历史时期内,这种简单的记录和计算只是生产职能的附带部分,由人们在劳动之余将经济活动的过程和结果简单地记录下来。

随着社会生产力的发展,生产规模的扩大,特别是剩余产品出现后,需要记录和计算的内容越来越多,会计逐渐从生产职能中分离出来,成为一种特殊的、由专门人员从事的工作。这种变化初步改变了会计的地位,使会计成为具有一定独立性的工作,并逐渐承担起生产管理的任务,从而使会计成为经济管理的重要组成部分,为提高经济效益服务。

在我国,根据《周礼》记载,在西周奴隶社会时期,就已经建立了一套完整的会计工作组织,设有“司书”、“司会”等专门官职从事会计工作,掌握钱粮赋税开支,并进行会计监督。在会计技术方法方面,秦汉建立了以“入”、“出”作为记账符号的定式会计记录方法,并创立了记录会计事项的账簿。在唐宋时期,产生并逐步完善了“四柱结算法”,也称“四柱清册”。四柱是指旧管、新收、开除和实在,四者之间的数量关系为:旧管+新收=开除+实在。明末清初,在“四柱结算法”的影响下,会计核算中出现了“龙门账”,即把账目分为“进”、“缴”、“存”、“该”四大类,它们之间的数量关系为:进-缴=存-该,并以此为基础编制“进缴表”和“存该表”,以上两表计算出的盈亏数应当相等,称为合“龙门”。清代又发明了“四脚账”,即对每一笔经济业务通过记录“来账”和登记“去账”,来

反映同一交易或事项的来龙去脉。这些中式会计记账方法演进和发展,形成了中国会计的特色。

在国外,根据考古资料,会计活动的历史可以上溯到四五千年以前,巴比伦、古埃及、罗马等古代文明对会计记录活动的产生和发展都具有重大的促进作用。进入中世纪后,欧洲大陆出现了以复式簿记为标志的现代会计的萌芽。根据会计史学家的考证,早期的复式簿记系统出现在12至13世纪意大利北部各城市的商人和银行家的账簿中,1211年佛罗伦萨银行已经使用借贷记账法记账,当时人们把这种记账方法称为“威尼斯簿记法”。1494年,意大利数学家卢卡·帕乔利在其著作《算术、几何与比例概要》一书中,第一次比较系统地介绍和论述了“威尼斯簿记法”,并结合数学原理从理论上加以概括,这是世界上第一部介绍和论述会计复式记账法的著作,是会计发展史上的重要里程碑,对欧洲各国的会计发展产生了重大的影响。随着18世纪末和19世纪初产业革命的发生,适应资本主义大企业经营形式的股份有限公司出现了。股份有限公司的基本特征是资产所有权和经营权相分离,股东作为企业资财的提供者并不直接参加企业的经营管理,而是由他们雇佣的管理人员进行日常经营管理。作为公司外部利害关系人的股东,希望有外部的会计师来检查他们雇佣的管理人员的工作,了解企业的财务状况和经营成果。于是,英国出现了一批经过政府资格确认的以查账为职业的独立会计师。1853年,苏格兰爱丁堡创立了第一个注册会计师的专业团体——爱丁堡会计师协会,该协会的成立,标志着注册会计师职业的诞生。从此,会计的服务对象扩大了,会计的内容发展了,会计的作用也得到了社会的承认。进入20世纪,会计的理论、方法和技术等有了突飞猛进的发展。会计由原来的簿记发展到现代会计,簿记只是会计的记录部分。20世纪50年代后,一方面电子计算技术在会计领域的推广应用,引起了会计工艺的彻底革命,使会计的性质、职能和作用发生了很大的变化;另一方面科学管理理论在企业、管理领域的应用和推广,促使西方企业会计逐渐分化为财务会计和管理会计两个相对独立的会计分支。前者主要为企业外部利害关系人提供财务信息,后者主要为企业内部管理者进行管理决策服务。随着国际经济交往的广泛开展,会计逐渐跨越国家边界,成为国际通用的商业语言,现代会计出现了前所未有的繁荣。

20世纪初,以借贷复式记账法为主要内容的西方会计传入我国,这对改革中式簿记、推行现代会计、促进我国会计事业的发展起到了一定的作用,这是我国近代会计史上的第一次变革。中华人民共和国成立以后,我国在经济领域实行高度集中的计划经济体制,与此相适应,在会计领域我国引进了前苏联的会计模式。前苏联的会计模式的引进是对旧中国会计制度和方法的变革,我国会计在原有的基础上也有了一定程度的提高,这是我国近代会计史上的第二次变革。进入20世纪80年代,随着我国改革开放政策的实施,我国开始了近代会计史上的第三次变革,1992年进入高潮。为了适应建立社会主义市场经济体制和转换企业经营机制及会计国际化的需要,我国制定和实施了《企业会计准则》,这一举措使我国会计突破了原有的模式,初步建立了反映社会主义市场经济体制的会计模式,并与国际会计惯例靠拢。

综上所述,会计产生和发展的历史进程表明,会计是基于人们对生产活动进行管理的需要而产生和发展的,并随着社会经济的发展和科学技术的进步而不断地演进。任何社会的发展都离不开会计,经济越发展,人们对经济进行管理的要求越高,会计就越重要。正如马克思在《资本论》第二卷中指出的那样,“过程越是按照社会的规模进行,越是失去纯粹个人

的性质,作为对过程控制和观念总结的簿记越是重要。”此外,会计的演进和发展,还受社会政治、经济制度的影响和制约。

二、现代会计的概念

(一) 关于会计概念的几种认识

什么是会计?会计的本质是什么?不同的会计流派,由于研究问题的出发点不同、角度不同,各自提出了不同的看法,至今尚未形成统一的认识。其中比较有代表性的观点有以下几种:

1. 会计工具论

会计工具论学派强调会计在社会经济活动中的核算作用,认为会计是经济管理或者经济核算的工具。

2. 会计艺术论

会计艺术论学派强调会计工作的艺术性,将会计视为一种艺术,认为会计是会计人员运用货币形式,对具有或至少部分具有财务特征的交易和事项进行记录、分类和汇总,并报告和解释由此产生结果的一门艺术。

3. 信息系统论

会计信息系统论学派认为会计的本质特征是一个信息系统,并根据信息源、数据处理方法和服务对象的不同,将会计信息系统分为财务会计和管理会计两个子系统。前者在公认会计原则的指导下,为外部信息使用者提供有助于其经济决策的会计信息。后者则采用灵活多样的方法,直接为管理者提供有助于管理决策的会计信息。

4. 管理活动论

管理活动论学派将会计视为一种管理活动,认为会计不仅是管理经济的工具,而且其本身就具有管理职能,是会计人员以货币为主要计量单位,采用专门的方法,对经济活动进行组织、控制、调节和指导,旨在促使人们比较得失、权衡利弊,讲求经济效益的一种管理活动。

(二) 现代会计的定义

上述分析表明,会计一词具有丰富的内涵,可以从各种意义上去理解。本书综合各家之长,将现代会计定义为:会计是经济管理的重要组成部分,它是以货币计量为基本形式,采用专门的方法,对会计主体的经济活动进行连续、系统和完整地核算和监督的一种管理活动,同时又是一个信息系统。这一定义具有以下涵义:

1. 会计以货币计量为基本形式

现代会计是与商品经济紧密联系在一起,在商品经济条件下,货币作为一般等价物具有价值尺度的职能,是一切商品价值的外在计量尺度。会计离不开计量,为了全面、综合地反映会计主体的经济活动,会计客观上需要一种统一的计量尺度。会计计量可以使用的计量尺度包括三类:一类是实物量度,如吨、公斤、米等;一类是劳动量度,如机器台时、工时、吨公里等;一类是货币量度,如人民币、美元、英镑等。由于实物量度和劳动量度本身有着不同的计量单位,计量结果无法进行综合和相互比较,具有一定的局限性,无法满足经济管理对会计信息的需要。这样,会计选择以货币作为主要计量单位,以货币计量为基本形式,从价值方面对经济活动的过程和结果进行反映,从而达到综合反映和评价各种不同的经济活动的目的。会计以货币计量为基本形式,并不排除对实物量度和劳动量度的使用,但即

使根据客观需要已对经济活动进行了实物量度计量和劳动量度计量,最后仍须运用货币量度进行计量,以便综合反映经济活动的过程和结果。以货币计量为基本形式,从价值方面对经济活动进行管理,是现代会计的一大特征。

2. 会计以专门的方法为手段

在长期的会计实践中,为了能够有效地反映和监督会计主体的经济活动,逐步形成了一套专门的方法,这些方法相互联系、相互配合,形成了一个内在一致的完整的方法体系。现代会计以此为手段,对会计主体的经济活动进行全面、连续、系统地反映和监督。

3. 会计核算具有连续性、系统性和完整性

为了全面地反映和监督会计主体的经济活动的过程和结果,会计核算必须连续、系统、完整地进行。会计核算的连续性,是指会计核算必须按照经济业务发生的时间顺序连续进行,不能有任何中断;会计核算的系统性,是指会计核算要采用科学的方法对会计信息进行科学分类和加工处理,确保提供的会计资料能形成一个有序的整体,从而可以提示客观经济活动的规律;会计核算的完整性,是指对属于会计对象的全部交易和事项都必须毫不遗漏地加以记录,从而提供反映会计主体经济活动的完整的会计资料。

4. 会计以提高经济效益为最终目标

任何会计主体,无论是企事业单位,还是机关团体,为了自身的生存和发展,都必须讲求经济效益。会计是经济管理的重要组成部分,作为一种手段,它服务于会计主体的总目标,是以提高经济效益作为最终目标的。

5. 会计既是一种管理活动,又是一个信息系统

会计是一种管理活动。将会计界定为一种管理活动,简称会计管理,它完整地表达了会计的本质属性。会计管理作为经济管理的重要组成部分,在促进会计主体比较得失、权衡利弊、提高经济效益方面发挥着重要的作用。

会计又是一个信息系统。会计工作的基本目标是向各利益相关者提供有助于其作出经济决策的有用信息。信息是会计工作依照一定的原则和方法,经过数据的收集、分类、汇总等加工处理,最后以会计报告的方式提供给信息使用者的。从原始数据的获取到最终会计报告的形成和提供是一个完整的信息系统,因此,会计又是一个服务于经济管理的信息系统。

(三) 现代会计的分类

以上讨论了现代会计的内涵,为了全面把握这一概念,还必须对其分类有所了解。现代会计,按其在空间领域的运行情况的不同,可分为宏观会计和微观会计。微观会计,按其服务主体性质的不同,又可分为企业会计和非企业会计。大多数国家的会计学者又将企业会计,按其提供信息作用范围的不同,进一步分为财务会计和管理会计。

财务会计,又称为对外报告会计,主要是通过定期的财务报告,为外部会计信息使用者提供信息服务的。以提供定期的财务报告为主要手段,以投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众为主要服务对象,是财务会计的重要特征。管理会计,又称为对内报告会计,主要是为企业内部经营管理服务的。采用灵活多样的方法和手段,为企业管理者进行决策提供有用的信息,是管理会计的重要特征。

现代会计一般以企业会计为主体,在接下来的章节中,将以企业财务会计为原型进行有关原理和方法的介绍。

第二节 会计对象和会计要素

一、会计对象

会计对象,是指会计所反映和监督的内容。马克思关于会计是对“过程的控制和观念总结”的论述中,将会计对象高度概括为“过程”,即社会再生产过程。社会再生产过程是由生产、分配、交换和消费四个相互联系的环节构成的,它包括各种各样的经济活动,有的经济活动能用货币表现,有的经济活动不能用货币表现。由于会计是以货币为主要计量单位,货币计量是会计的基本形式,因此,会计并不能反映和监督再生产过程中的全部经济活动,而只能反映和监督再生产过程中能用货币表现的各种经济活动。在商品经济条件下,社会再生产过程不仅表现为物资运动过程,而且还表现为价值运动过程。社会再生产过程中运动着的价值的货币表现就是资金,所以社会再生产过程中能用货币表现的经济活动,就表现为社会再生产过程中的资金运动。因此,从一般意义上讲,会计对象就是社会再生产过程中客观存在的资金运动。

在社会再生产过程中,无论是企业组织,还是非企业组织,都是从事社会再生产活动的基层单位,这些基层单位的个别资金运动的总和构成了社会总资金的运动。因此,各个企业或非企业组织的会计对象就是社会再生产过程中的个别资金运动,即各基层单位能以货币表现的经济活动。

二、会计要素

会计要素,是指从会计角度解释的、构成基层单位会计对象的必要因素。在前面的讨论中,将会计对象概括为各基层单位能以货币表现的经济活动,是对会计对象的一般描述,也比较抽象。为了便于会计确认、计量和报告,必须从会计的角度对构成会计对象的经济活动的必要因素作出解释,于是就形成了会计要素。会计要素是会计对象的具体化,根据《企业财务会计报告条例》和《企业会计准则——基本准则》的规定,我国将会计对象具体化分为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六个会计要素,会计利用这六个要素,就可以从静态和动态两个方面来描述企业的经济活动。

(一) 资产、负债和所有者权益

1. 资产

资产,是指企业过去的交易或者事项形成的,由企业拥有或者控制的,预期会给企业带来经济利益的资源。资产是企业从事生产经营的物质基础,它以不同的形态占用或分布在企业生产经营过程的不同方面。资产具有以下特征:

(1) 资产是企业过去的交易或者事项形成的。企业过去的交易或者事项包括购买、生产、建造行为和其他交易或者事项。资产必须是过去的交易或事项的结果,预期在未来发生的交易或者事项不形成资产。

(2) 资产是由企业拥有或控制的资源。作为资产确认的资源,企业要么享有该项资源的所有权,要么虽然不享有该项资源的所有权,但该资源能被企业所控制,否则就不能确认为企业的资产。也就是说,资产对于特定企业具有提供未来经济利益和服务的潜力,这种能力是排他的。

(3) 资产能够以货币进行计量。货币计量是会计的基本形式,资产作为会计要素之一,

必须是能以货币计量的资源。不能用货币计量的资源,即使对企业有用,也不能确认为资产。

(4) 资产的实质是未来经济利益,即资产是单独或与其他资产结合在一起时具有的直接或间接导致现金和现金净流入企业的潜力,即资产具有有用性。如果一项资产失去了有用性特征,不能再为企业带来未来经济利益了,就不能再作为资产予以确认,而应作当期费用和损失处理。

一项经济资源符合以上资产的定义,并同时满足以下两个条件时,可确认为资产。一是与该资源有关的经济利益很可能流入企业;二是该资源的成本或者价值能够可靠地计量。

资产按其流动性的不同,可分为流动资产和非流动资产。流动资产,是指在一年或者超过一年的一个营业周期内变现或者耗用的资产,包括现金、银行存款、交易性金融资产、应收及预付款项、存货等;非流动资产,是指使用期超过一年或在超过一年的一个营业周期以上变现或者耗用的资产,包括固定资产、长期股权投资、无形资产等。

2. 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时义务。负债是企业重要的资金来源,企业可以通过不同的筹资渠道,以负债的方式筹集资金。负债具有以下特征:

(1) 负债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。负债作为现时义务,它存在于现在,是由企业过去的交易或者事项引起的。未来发生的交易或者事项形成的义务,不属于现时义务,不应当确认为负债。

(2) 负债能够以货币进行计量。会计以货币为主要计量单位,负债作为企业将来需偿付的现时义务,必须能够以货币进行计量。通常,负债要有确定的到期值。也有一部分负债,虽无确切的金额,但可以用货币合理估计在未来特定日期支付的金额。

(3) 负债偿付会导致经济利益流出企业。负债体现了企业对一个或更多的其他主体承担的责任,这一责任的消除是以企业交付一定的资产或提供一定的劳务为代价的,最终导致未来经济利益流出企业。

一项现时义务符合以上负债的定义,并同时满足以下两个条件时,可确认为负债。一是与该义务有关的经济利益很可能流出企业;二是未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。

负债按其偿还期的不同,可分为流动负债和非流动负债。流动负债,是指将在一年或超过一年的一个营业周期内偿还的负债,包括短期借款、应付票据、应付账款、应付职工薪酬、应交税费、预收账款等;非流动负债,是指偿还期在一年或者超过一年的一个营业周期以上的负债,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,又称为股东权益,是指企业资产扣除负债后,由所有者享有的剩余权益。所有者权益具有以下特征:

(1) 所有者权益表明企业的产权关系,反映了企业投资人对其净资产的要求权。

(2) 所有者权益由投资者投入的资本、留存收益和直接计入所有者权益的利得和损失形成。

(3) 所有者权益不是一个独立的要素,其非独立性表现在所有者权益的确认和计量依赖

于资产和负债的确认和计量。在数量上,所有者权益等于企业全部资产减去全部负债后的净额。

4. 资产、负债和所有者权益三者之间的关系

企业的资产、负债和所有者权益实质上是企业再生产过程中运动着的价值的两个方面,资产表明企业拥有或控制的预期能给企业带来经济利益的资源,负债和所有者权益则表明企业拥有或控制的这些资源的权属。资产、负债和所有者权益三者相互依存,有一定数额的资产,必然有相应数额的负债或所有者权益,反之亦然。因此,三者数量上存在以下关系:

$$\text{资产} = \text{负债} + \text{所有者权益}$$

企业经济活动的发生,只是引起资产、负债和所有者权益同一要素的不同项目之间或不同要素之间发生数额上的增减变化,但不会破坏资产、负债和所有者权益三者之间客观存在的平衡关系。因此,上述会计等式又称为会计恒等式,这一等式是复式记账的基础,也是资产负债表结构的理论基础。

(二) 收入、费用和利润

1. 收入

收入,是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。收入是与费用相对应的概念,是从动态角度对企业一定会计期间的经济利益的总流入所进行的描述。收入具有以下特征:

(1) 收入是在企业日常活动中形成的。收入有广义和狭义两种理解,广义的收入是企业日常经营活动和非经营活动中形成的经济利益的总流入。我国对收入作狭义界定,仅指企业在日常经营活动中形成的、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。企业在具有偶然性的非经营活动中形成的经济利益的流入,不确认为收入,而作利得处理。

(2) 收入的形成代表企业一定会计期间经济利益的增加,这种经济利益的增加具体表现为企业资产的增加,或负债的减少,或二者兼有之。

(3) 收入会导致企业所有者权益的增加。收入是从动态角度描述企业日常活动中经济利益总流入的会计要素,作为影响利润要素的增量,收入最终会导致所有者权益的增加。

(4) 收入只包括本企业经济利益的流入,不包括代第三方收取的款项。企业代第三方收取的款项,如代收代缴的增值税,应当作负债处理,不应当确认为收入。

一项经济利益流入符合以上收入的定义,并同时满足以下两个条件时,可确认为收入。一是经济利益很可能流入,从而导致企业资产增加或负债减少;二是该经济利益的流入额能够可靠地计量。

2. 费用

费用,是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与所有者利润分配无关的经济利益的总流出。费用是企业为取得收入而付出的代价,是从动态角度对企业一定会计期间的经济利益的总流出所进行的描述。费用具有以下特征:

(1) 费用是企业在日常活动中发生的经济利益的流出。费用有广义和狭义两种理解,广义的费用是企业在日常经营活动和非经营活动中发生的经济利益的总流出。与收入的界定相对应,我国对费用作狭义理解,仅指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与所有者利润分配无关的经济利益的总流出。企业在具有偶然性的非经营活动中发生的经济

利益的流出,不确认为费用,而作损失处理。

(2) 费用的发生意味着企业一定会计期间的经济利益的减少,这种经济利益的减少具体表现为企业资产的减少,或负债的增加,或二者兼有之。

(3) 费用会导致企业所有者权益的减少。费用是从动态角度描述企业日常活动中经济利益总流出的会计要素,作为影响利润要素的负增量,费用最终会导致所有者权益的减少。

一项经济利益流出符合以上费用的定义,并同时满足以下两个条件时,可确认为费用。一是经济利益很可能流出,从而导致企业资产减少或负债增加;二是该经济利益的流出额能够可靠地计量。

3. 利润

利润,是指企业在一定会计期间的经营成果,是衡量企业经营业绩的重要指标。利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。

直接计入当期利润的利得,是指企业非日常经营活动中形成的,应当计入当期损益、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流入,如罚款收入等;直接计入当期利润的损失,是指企业非日常经营活动中发生的,应当计入当期损益、会导致所有者权益减少的、与利润分配无关的经济利益的流出,如罚款支出等。

利润具有以下特征:

(1) 利润基于企业实际发生的交易,是从动态的角度对企业一定期间经营业绩的描述。

(2) 利润取决于企业收入和费用的正确配比,讲求合理的因果关系。

(3) 利润不是一个独立的要素,其非独立性表现在利润的确认和计量依赖于收入和费用及应计入当期利润的利得和损失的确认和计量。在数量上,一定会计期间的利润是该期间企业全部收入减去全部费用后的净额,再加减应计入当期利润的利得和损失后的余额。

4. 收入、费用和利润三者之间的关系

如前面所述,我国对收入和费用是从狭义上界定的,收入和费用仅与企业的日常活动有关,而利润不仅包括企业日常活动形成的经营成果,还包括部分企业偶然发生的非经营活动形成的利得和损失,这样,收入减去费用后的净额,再加减应计入当期利润的利得和损失后的余额,才等于利润。在不考虑应计入当期利润的利得和损失的情况下,收入、费用和利润三者之间在数量上存在以下关系:

$$\text{利润} = \text{收入} - \text{费用}$$

这一会计等式表明了企业一定会计期间的经营成果与该期间收入和费用的关系,是利润表结构的理论基础。

第三节 会计职能和会计目标

一、会计职能

会计职能,是指会计在管理经济中所具有的功能或能够发挥的作用,是会计本质的体现。一般认为,会计具有反映和监督两大基本职能。

(一) 会计反映

会计反映是会计的首要职能,主要是指通过确认、计量和报告,从价值方面反映会计主体已经发生或者已经完成的各项经济活动,从而构成全部会计管理工作的基础。记账、算

账、报账是会计执行反映职能的主要形式,企业发生的一切经济业务,如款项和有价值证券的收付、财产物资的收发与增减及使用、债权债务的发生和结算、资本和基金的增减及经费的收支、收入和费用及成本的计算、财务成果的计算和处理等,都必须通过记账、算账、报账,从价值量上连续、系统、完整地反映出来,形成综合反映企业财务状况、经营成果和财务状况变动情况的会计信息,为各有关方面进行科学决策提供必要的参考。

随着人们认识的深化和管理要求的提高,会计的反映职能不仅包括对经济活动进行事后的记账、算账、报账,还包括对未来经济活动的事前反映和正在进行的经济活动的事中反映,为加强经济活动的预见性和对经济活动进行有效的事中控制提供更多有用的信息。

(二) 会计监督

会计监督是会计主体内部的一种自我约束机制,主要是指利用会计反映所提供的信息,对会计主体的经济活动进行指导和控制。通过会计监督,一方面要使会计主体的各项经济活动符合国家有关法律、法规和单位内部制度的要求,另一方面又要对会计主体的各项经济活动进行审查、控制,确保其符合客观经济规律和经营管理要求。

会计监督贯穿于经济活动的全过程,包括事前监督、事中监督和事后监督。事前监督是在经济活动开始前进行的监督,主要是指在参与各项计划的编制时,根据有关法令、政策的规定,对未来经济活动是否符合客观经济规律,在经济上是否可行进行审查;事中监督是对正在发生的经济活动进行的监督,主要是在日常会计工作中,通过对经济活动运行过程进行审查,对已发现的问题及时提出改进建议,促使有关部门合理组织经济活动;事后监督是在经济活动完成后进行的审查,主要是对已经发生或已经完成的经济活动的合法性、合理性和有效性进行检查、分析、考核和评价。

会计反映和会计监督是相辅相成的,会计反映是会计监督的前提,会计反映所提供的正确反映经济活动的资料,为会计监督提供了客观依据;会计监督反过来促进会计反映,只有搞好了会计监督,保证经济活动按计划顺利进行,才能更好地发挥会计反映的作用。

二、会计目标

会计目标是会计职能的具体化,是会计活动所期望达到的目的或境界。会计目标明确了会计活动的目的和方向,是会计人员从事会计管理工作的行动纲领。

关于会计目标,当前理论界主要有两种观点,一是受托责任观,二是决策有用观。

(一) 受托责任观

在现代企业制度下,所有权和经营权分离,企业资源提供者不亲自参与企业的经营,而是将企业委托给职业经理人进行经营管理。资源提供者与职业经理人之间便形成了一种典型的委托代理关系。作为受托方的职业经理人,必须尽职尽责地管理好受托的资源,实现企业价值最大化。会计目标的受托责任观正是基于这样的委托代理关系所提出的,认为会计目标就是向企业资源提供者如实反映资源受托者对受托资源的管理和使用情况。这里所提到的资源提供者,是包括投资者、债权人以及社会公众在内的一切资源提供者。

(二) 决策有用观

决策有用观是在证券市场日益扩大和规范的历史背景下,从会计信息使用者的角度出发所提出的。随着市场经济的发展,企业的股权结构日趋多元化,投资者进行投资决策需要大量的会计信息。会计目标的决策有用观正是基于包括投资者在内的信息使用者对决策有用信息的需要所提出的,认为会计目标就是向信息使用者提供对他们进行决策有用的信息。强调

会计信息的相关性和可靠性,在相关性和可靠性的权衡中更偏向于相关性。

综上所述,受托责任观和决策有用观实际上是从不同的角度对会计目标进行的阐述。受托责任观是从描述会计是什么出发,从委托代理关系这一角度论述了会计目标应该是反映经营者的受托经济责任;决策有用观是从会计应当说明什么出发,从会计信息使用者的角度论述了会计目标应该是向所有信息使用者提供决策有用的信息。受托责任观和决策有用观并不互相排斥,是从不同角度对会计目标进行的不同表述。

我国《企业会计准则——基本准则》对会计目标的表述为:“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。”显然,我国对会计目标的界定,与国际会计准则保持了一致,即受托责任观和决策有用观同时并存,但在二者的关系上,受托责任观从属于决策有用观,委托人通过财务会计报告评价管理层受托责任的履行情况,目的仍在于作出是否继续维持或终止委托代理关系的决策。

第四节 会计核算的基本前提和会计信息质量要求

一、会计核算的基本前提

会计作为一种管理活动,总是在一定的时空环境下进行的,而且会计实务中存在诸多不确定因素,因此,会计人员进行会计核算时往往要运用判断和估计。为了正常进行会计核算,会计人员有必要对会计核算所处的环境及条件作出合理的推断。会计核算的基本前提,又称为会计基本假设,它是会计人员对会计核算所处的时空环境,按照客观的正常情况或趋势所作出的合乎事理的推断,这些推断构成会计核算的基本条件。会计核算的基本前提为各单位确定会计核算对象、选择会计程序和方法提供了重要依据,也为构建科学的会计理论体系奠定了基础。目前,理论界对会计核算前提的具体内容尚未形成统一的认识,根据我国《企业会计准则——基本准则》的规定,会计核算的基本前提包括会计主体、持续经营、会计分期、货币计量。

(一) 会计主体

会计主体,是指会计核算服务的对象,是从空间上对会计核算范围所作的界定。组织会计核算首先应明确为谁核算,也就是首先要从空间上对会计核算范围作出界定。因为每一个经济主体都是与其所有者或其他经济主体相独立的,会计核算总是站在特定主体的立场上进行的,只有明确了会计主体,资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润等会计要素才有空间归属,才能划定会计所要处理的各项交易或事项的范围,把握会计处理的立场,从而使特定主体的财务状况、经营成果及财务状况的变动独立地反映出来。将会计主体作为会计核算的基本前提,通过对会计核算范围进行空间上的界定,使会计核算只对会计主体发生的交易和事项进行确认、计量和报告,而不反映其所有者或其他会计主体的交易和事项。这有利于正确反映一个主体的资产和负债情况,计算其经营收益或可能遭受的损失,从而提供准确的会计信息。

会计主体的基本形式是根据经济主体在实质上对它的经济活动和行政管理所担负的责任来界定的,而不是单纯地看经济主体的法律形式。会计主体可以是法人组织,如公司制企业、行政事业单位,也可以是非法人组织,如合伙企业、个人独资企业、企业内部独立核算