

高等院校经济管理类“十三五”规划教材

会计学基础

Fundamental
Accounting

主 编 苏 强

副主编 张 黎 由 敏



经济科学出版社
Economic Science Press

高等院校经济管理类“十三五”规划教材

会计学基础

主 编 苏 强

副主编 张 黎 由 敏

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计学基础/苏强主编. —北京: 经济科学出版社, 2016. 2

高等院校经济管理类“十三五”规划教材

ISBN 978 - 7 - 5141 - 6589 - 0

I. ①会… II. ①苏… 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 (2016) 第 023731 号

责任编辑: 杜 鹏

责任校对: 刘欣欣

版式设计: 齐 杰

责任印制: 邱 天

会计学基础

主 编 苏 强

副主编 张 黎 由 敏

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http: //jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

北京万友印刷有限公司印装

710 × 1000 16 开 20.5 印张 410000 字

2016 年 2 月第 1 版 2016 年 2 月第 1 次印刷

印数: 0001—4000 册

ISBN 978 - 7 - 5141 - 6589 - 0 定价: 36.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191502)

(版权所有 侵权必究 举报电话: 010 - 88191586)

前 言

2006年2月15日，财政部颁布了新修订的《企业会计准则——基本准则》和38项《企业会计准则——具体准则》，同年10月30日，财政部又发布了《企业会计准则——应用指南》，之后又陆续发布了多项《企业会计准则——解释公告》。至此，我国基本构建起了以《企业会计准则——基本准则》为依据，《企业会计准则——具体准则》为主体，《企业会计准则——应用指南》和《企业会计准则——解释公告》为补充的具有中国特色的会计准则体系。此次《企业会计准则》和《企业会计准则——应用指南》的出台，实现了我国会计准则与国际会计准则的实质性趋同。新《企业会计准则》于2007年1月1日起在上市公司、金融企业和国有大中型企业实施，并鼓励其他企业执行，执行新准则的企业将不再执行《企业会计制度》、《金融企业会计制度》等其他会计制度。为配合新《企业会计准则》的实施，2006年12月4日，财政部颁布了新修订的《企业财务通则》，并于2007年1月1日起实施，原有的企业财务制度体系也被更新。

2014年以来，为进一步完善我国企业会计准则体系，提高财务报表列报质量和会计信息透明度，保持我国企业会计准则与国际财务报告准则的持续趋同。财政部新修订和发布了1项《企业会计准则——基本准则》、8项具体会计准则和3项准则解释公告，即新修订《企业会计准则第9号——职工薪酬》、《企业会计准则第2号——长期股权投资》、《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》，新发布《企业会计准则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》和《企业会计准则解释公告第6号》、《企业会计准则解释第7号》、《企业会计准则解释第8号》。

与会计制度的变革相比，近年来，我国税收法律制度也发生了深刻变化。2007年3月16日，第十届全国人大第五次会议审议并通过了新修订的《企业所得税法》，实现了“两税”的统一合并，同年12月6日，国务院常务会议通过了新修订的《企业所得税法实施条例》，新《企业所得税法》自2008年1月1日起实施。2008年11月5日，国务院常务会议通过了新修订的《增值税暂行条例》、

《消费税暂行条例》和《营业税暂行条例》；2008年12月15日，财政部、国家税务总局又发布了《增值税暂行条例实施细则》、《消费税暂行条例实施细则》和《营业税暂行条例实施细则》等配套规章及文件。新流转税法自2009年1月1日起全面施行。

会计准则、财务通则和税法的改革迫切需要教材内容的更新。

本教材严格依据最新企业会计准则、企业财务通则和税法，用通俗易懂的文字阐述会计的基本理论、基本方法和基本技能。本教材内容精练、版式新颖，业务举例简单明了，且各章附复习思考题和练习题，便于读者学习和掌握教材内容。

本教材适用于一般本、专科院校和独立学院经济管理类专业教学与学习使用，也适合于成人教育、自学考试、在职培训教学和财会人员自学需要，通过对本教材的学习，将为以后学习其他经济管理类专业课程打下扎实的基础。

本教材具有以下特色：

(1) 内容“新颖”。依据2014年以后新修订的《企业会计准则》、《企业会计准则——应用指南》、《企业会计准则讲解》、《企业财务通则》和新颁布实施的企业所得税法、流转税法编写，注重准确领会会计准则、财务通则和税法的最新精神。

(2) 注重“三基”。本教材贯穿“以能力为本位，以学生为主体，以实践为导向”的指导思想，注重教与学相结合，培养学生的基本理论、基本方法和基本技能。

(3) 强化“练习”。为巩固会计基础知识，提高会计基本技能，本教材各章均附大量复习思考题和练习题，方便广大读者更快、更好地学习和掌握最新财税基础知识。

(4) 强调“应用”。强调培养读者会计原理的应用能力，力求言简意赅、突出重点、强调应用，确保基本理论与实践应用相结合，体现培养应用型人才的目标。

本教材由兰州财经大学苏强教授担任主编，兰州财经大学长青学院张黎、由敏担任副主编。本教材编写过程中参阅了大量的同类教材、教案和相关文献资料，对此表示诚挚的感谢。感谢对本教材曾提出修改意见的王宗台教授、李培根教授、沈萍教授、王乐声副教授、杨瑞副教授、葛丽娟副教授以及王婷、李惠蓉和王波老师。感谢参与书稿校对工作的李倩同志。

由于编写时间仓促，加之作者水平有限，教材中仍难免存在错漏和不妥之处，敬请读者批评指正，以便日后补正修订。

编者

2016年1月

目 录

第一章 导论	1
第一节 会计概述	1
第二节 会计的职能和作用	7
第三节 会计对象	13
第四节 会计基本假设、会计基础和会计信息质量要求	15
第五节 会计方法	19
复习思考题	22
练习题	22
第二章 会计科目和会计账户	27
第一节 会计要素和会计计量属性	27
第二节 会计等式	33
第三节 会计科目	40
第四节 会计账户	47
复习思考题	52
练习题	52
第三章 复式记账原理	57
第一节 复式记账概述	57
第二节 借贷记账法	59
复习思考题	73
练习题	74
第四章 复式记账的应用	78
——制造企业主要经营核算过程	78
第一节 制造企业主要经营核算过程概述	78

第二节 资金筹集业务的核算	82
第三节 供应采购业务的核算	89
第四节 生产业务的核算	99
第五节 销售业务的核算	109
第六节 利润形成及分配业务的核算	115
复习思考题	122
练习题	123
第五章 账户分类	131
第一节 账户分类概述	131
第二节 账户按经济内容分类	133
第三节 账户按用途结构分类	135
复习思考题	145
练习题	145
第六章 会计凭证	149
第一节 会计凭证的作用和分类	149
第二节 原始凭证	151
第三节 记账凭证	159
第四节 会计凭证的传递和保管	165
复习思考题	167
练习题	167
第七章 会计账簿	172
第一节 会计账簿的意义和种类	172
第二节 会计账簿的设置和登记	177
第三节 对账和结账	185
第四节 会计账簿的使用规则	189
复习思考题	196
练习题	196
第八章 账务处理程序	201
第一节 账务处理程序概述	201
第二节 记账凭证账务处理程序	202
第三节 汇总记账凭证账务处理程序	212

第四节 科目汇总表账务处理程序	215
第五节 多栏式记账账务处理程序	218
第六节 日记总账账务处理程序	220
复习思考题	222
练习题	223
第九章 财产清查	227
第一节 财产清查的意义和种类	227
第二节 财产清查的程序和方法	230
第三节 财产清查结果的处理	237
复习思考题	241
练习题	241
第十章 财务会计报告	243
第一节 财务会计报告概述	243
第二节 资产负债表	249
第三节 利润表	263
第四节 现金流量表	269
第五节 所有者权益变动表	279
第六节 会计报表附注和财务情况说明书	281
复习思考题	283
练习题	283
第十一章 会计组织管理	286
第一节 会计组织概述	286
第二节 会计机构	287
第三节 会计人员	289
第四节 会计职业道德	302
第五节 会计档案管理	305
第六节 会计电算化	310
复习思考题	316
练习题	316
参考文献	320

第一章 导 论

【学习指南】本章是会计学原理的导论部分，主要以《企业会计准则——基本准则》为理论框架，介绍会计学的基本理论知识。通过本章学习，要求读者了解会计产生与发展的历史、会计的职能和作用、我国现行会计准则体系、会计方法，熟悉会计的概念及特征、会计目标、会计对象和会计核算方法，掌握会计基本假设、会计基础和会计信息质量要求。

第一节 会计概述

经济越发展，会计越重要，这已经被社会经济发展的历史所证实。众多的经营管理者和投资决策者，正是运用会计这一经济信息系统和控制系统为他们的经营管理与投资决策服务。学习会计的目的就在于此。本教材讲述的是会计学的基本原理、基本方法和基本技能，是为以后学习其他会计专业课程和相关经济管理类课程打基础的，对会计学原理的学习和掌握程度将直接影响今后会计专业主干课程和专业选修课程的学习。

一、会计的产生和发展

（一）会计产生的基本动因

会计学是一门古老而又年轻的学科，然而在回答什么是会计、会计是怎样产生的等问题上，尚未形成统一的认识，但是，这对于初学会计的读者来说是首先要明确的问题。马克思主义原理告诉我们，对于会计的产生和发展可以从社会经济发展的历史进程中把握，这也是理解会计概念的基础。人类社会的生产活动决定着其他一切活动，也是会计行为产生的前提和基础。会计行为是人类社会生产发展到一定阶段的产物。在原始社会早期，由于生产力水平极其低下，基本上没有剩余产品，当然也就没有作为剩余财产计量的工具——会计技术产生的土壤；直到原始社会后期，社会生产力有了一定的提高，剩余产品开始经常性出现并不断增多，迫切需要一种专门的计量财富的技术方法，于是在社会需求的推动下，最早的会计方法和工具的产生就成为必然之势。

（二）会计的产生与发展

无论在我国还是在国外，会计活动很早就出现了，人们通常将“结绳记事，刻石计数”作为会计的萌芽。但是，最初会计只是作为生产职能的附带部分，并没有成为一种独立的经济管理活动。只是到社会生产力发展到一定阶段，生产规模不断扩大，会计才逐渐从生产职能中分离出来，成为一种专门的经济管理工作。下面以我国和国外会计的产生与发展为主线，简要介绍会计产生与发展的历程。

1. 我国会计的产生与发展。从我国会计的产生与发展的历史来看，“会计”一词远在公元前 1100 年到公元前 770 年之间的西周王朝就已经出现了。据史书记载，商代就出现了“官厅会计”（即政府会计）的雏形，有专职官吏专司其事。当奴隶社会取代原始社会时，在原始会计计量的基础上，计数、计量的方法和形式都有所改进。《周礼·天官·司会》记载“会计，以参互考日成，以月要考月成，以岁会考岁成”，“日成”是指十日成事文书，相当于旬报；“月要”是指一个月成事之文书，相当于月报；“岁会”则是一年成事之文书，相当于年报。西周王朝还设置了专门的会计官职——“司会”和独立的会计管理部门，掌管钱粮物资和记载财务收支，定期对收入支出进行“日成”、“月计”和“岁会”，并实施定期监督和考核。

据考证，《周礼·天官·司会》记载“司会掌邦之六典、八法、八则……而听其会计”，《孟子·正义》中对会计的概念加以解释：“零星算之为计，总和算之为会”。后人把“会”与“计”两个字连起来使用，“会计”就成为总和核算与零星核算的一个综合体了。会计在当时的基本含义是：既有日常的零星核算，又有年终的总和核算，即为月计岁会。春秋时代的孔子就曾经当过管会计的官吏并对会计作过概略的描述：“会计当而已矣”。到了战国时代，秦始皇统一了中国，使封建社会的经济得到发展，当时用竹简木牍刻写的“籍书”、“计书”的账簿已经出现，并用“入”和“出”作为记账符号。与此同时，会计核算也有了较大的发展。对账簿的设置，从单一流水账发展成为“草流”（也叫底账）、“细流”和“总清”三账，一直使用到明清时期。对会计的结算方法，也从原始社会末期开始的“盘点结算法”发展成为“三柱结算法”，即根据本期收入、支出和结余三者之间的关系，通过“入 - 去 = 余”的会计等式，结算本期财产物资增减变化及其结余。

唐代和宋代，中国进入了社会经济繁荣的鼎盛时期，工商业比较发达，对外贸易和造纸业都有所发展。在唐宋，官吏们报销钱粮或办理移交，需编造“四柱清册”，实行“四柱结算法”。其中，所谓四柱就是指旧管、新收、开除、实在四项数字，比喻支撑房屋的四根柱子，并认为柱柱要紧，缺一不可。用现代的会计术语来说，相当于期初结存、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”这一会计等式,按此会计等式编制的报告,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,其中四柱平衡关系形成了会计上的恒等式,这不仅成为我国传统的中式簿记法的一个特色,而且得到较为广泛的运用。

到了明清时期,随着我国工商业、手工业有了较大发展和资本主义经济萌芽的产生,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。其中,“龙门账”把全部经济活动的内容划分为“进、缴、存、该”四类会计账项。“进”是指全部收入,“缴”是指全部支出,“存”是指全部资产,“该”是指全部负债,此四者之间的关系为“进-缴=存-该”。运用此平衡公式计算盈亏,分别编制“进缴表”(相当于现在的“利润表”)和“存该表”(相当于现在的“资产负债表”),实行双轨计算盈亏,两表所算的盈亏数额应当相等,叫做“合龙门”。“四脚账”又称“天地和账”,此种记账方法要求对日常发生的全部经济业务,既要登记来账方向,又要登记去账方向,借以全面反映同一经济事项的来龙去脉。账簿采用垂直书写,直行分上下两格,上格登记收入,称为“天”,下格登记付出,称为“地”,上下两格所登记的金额必须相等,称为“天地和”。“龙门账”和“四脚账”都是我国固有的复式记账方法。这说明中国会计开始从单式记账法向复式记账法转变。

辛亥革命以后,我国蔡锡勇、潘序伦、谢霖等会计学家积极引进了西方会计,在20世纪30年代曾发起了改良中式簿记的运动,并出版了《连环账谱》(1905年)、《银行簿记学》(1907年)、《改良中式会计》等一批传播西方会计理论的著作,这些著作对中国企业的会计发展曾经起到了一定的作用,使我国会计事业有了发展。但当时仍存在“中式簿记”和“西式簿记”并存的局面。

2. 我国会计的进一步发展与完善。新中国成立以来,国家非常重视会计工作,从1951年下半年起,当时的政务院就根据不同时期经济发展的要求,制定了一系列按照所有制性质、不同行业和企业经营方式划分的会计制度。1985年,全国人大常委会颁布了我国第一部会计法律——《中华人民共和国会计法》(简称《会计法》,经1993年和1999年两次修订)。1992年财税制度改革,掀起了第一次“会计改革风暴”,财政部颁布《企业会计准则》和《企业财务通则》以及分行业的会计制度和财务制度,史称“两则两制”,并于1993年7月1日起在全国实施。1997年之后,财政部根据市场经济发展的情况和资本市场的需要,针对特殊的会计交易事项,陆续制定并出台了16项《企业会计准则——具体准则》。2000年6月,为了规范企业财务会计报告,保证财务会计报告的真实、完整,国务院根据《中华人民共和国会计法》,颁布了《企业财务会计报告条例》。

2001 年之后财政部又先后颁布《企业会计制度》、《金融企业会计制度》、《小企业会计制度》，掀起了第二次“会计改革风暴”，并初步建立起了以《会计法》、《企业财务会计报告条例》为龙头，以《企业会计制度》、《金融企业会计制度》、《小企业会计制度》和《企业会计准则》为主体的会计法律法规体系，逐步实现我国会计的“国际化”与“国家化”相结合。

但随着我国市场经济体制改革步伐的加快和会计准则体系的日臻完善，一方面，关于如何规范具体会计准则的制定以及没有具体会计准则规范的交易或事项的会计处理问题显得越来越重要；另一方面，为顺应加入世界贸易组织后国际经济一体化要求，会计准则国际化趋同的需要也日益迫切。在与国际会计准则委员会充分协调之后，2005 年 11 月，财政部与国际会计准则委员会发表了联合声明，明确表示中国将一贯积极支持和参与会计准则的国际趋同，并在 2006 年构建起与中国国情相适应，同时又充分与国际财务报告准则趋同的，涵盖各类企业（小企业除外）各项经济业务，独立实施的企业会计准则体系。2006 年 2 月 15 日，财政部在人民大会堂召开新闻发布会，公布了重新制定或修订的《企业会计准则——基本准则》和 38 项《企业会计准则——具体准则》。2006 年 10 月 30 日，财政部又发布了针对《企业会计准则——具体准则》使用的《企业会计准则——应用指南》，近几年来，随着企业会计准则的深入贯彻实施和扩大实施范围，新情况、新问题不断涌现，客观上要求对企业会计准则及时作出解释，财政部又陆续制定了多项《企业会计准则解释》，基本形成了以《企业会计准则——基本准则》为依据、以《企业会计准则——具体准则》为主体、以《企业会计准则——应用指南》和《企业会计准则解释》为补充的企业会计准则体系。这被会计界称为具有里程碑意义的重大举措，掀起了第三次“会计改革风暴”。此次《企业会计准则》的制定或修订以及《企业会计准则——应用指南》和《企业会计准则解释》的出台，基本实现了我国会计准则与国际会计准则的实质性趋同，将进一步推动我国完善社会主义市场经济体制，方便对外经济交流和经贸往来，有利于投资者做出理性的投资决策。新的企业会计准则体系于 2007 年 1 月 1 日起在上市公司、金融企业和国有大中型企业实施，并鼓励其他企业执行。2008 年 1 月 1 日起，企业会计准则的实施范围扩大到所有中央企业、所有非上市银行、有关金融机构以及非上市的所有商业保险公司。2009 年 1 月 1 日起，企业会计准则的实施范围进一步扩大，包括农村信用社和相当部分省市的国有企业等。执行新准则的企业将不再执行《企业会计制度》、《金融企业会计制度》等其他会计制度。同时，为配合新《企业会计准则》的实施，2006 年 12 月 4 日，财政部颁布了新修订的《企业财务通则》，并于 2007 年 1 月 1 日起施行，原有的企业财务制度体系也被更新。

3. 国外会计的产生与发展。据史料记载，在我国古代会计产生和发展的同

时,世界上一些著名的文明古国如巴比伦、埃及、印度也出现了类似会计的记录,或会计官职和会计活动的记载,如巴比伦出现了商业和公共管理的记录官。直到中世纪(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)作为资本主义的发源地,经济发展迅速,工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、会计学家卢卡·帕乔利(Luca Pacioli)于1494年出版的《算术、几何、比及比例概要》(又被译作《数学大全》)一书中系统地介绍了复式记账法。该书由五个论题组成:代数和算术、数学在商业中的应用、簿记、货币兑换及纯粹几何学和应用几何学。在该书第三部分簿记中,卢卡·帕乔利以工商业组织的会计核算为例,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作了比较系统的介绍,作为复式记账法产生的标志,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,现代企业制度基本建立并出现了股份公司,这在客观上要求建立一套与之相适应的会计方法。然而,当时的会计学还仅仅停留在“簿记学”阶段。直到20世纪初,英国出版了劳伦斯·狄克西的《高等会计学》(1903年)和乔治·利司尔的《会计学全书》(1903年),这标志着真正意义上的现代会计学的产生。这一时期,由于经济活动日益复杂化,促使会计在技术上和理论上均取得了较大的发展,使会计从一门应用技术发展成为一门独立的学科。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各方迫切需要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。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,世界经济发展的中心从西欧移至美国。为了进一步规范会计工作,提高会计信息的真实性和可比性,以美国等国家为首的会计师协会开始研究制定“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。此阶段大致从20世纪50年代至今。在这一时期,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,出现了众多的跨国公司,公司经济业务的会计处理难度加大;另一方面,由于市场竞争更趋于激烈,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,这就对会计工作提出了新的、更高的要求。在此背景下,政府相关部门设计并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。现代会计也分成两个分支,即财务会计和管理会计。近期还出现了产权会计、人力资源会计、环境会计、社会责任会计等诸多会计新领域。

由于经济全球化和国际经济往来的迅速发展,会计已经成为一种“国际商业语言”,会计不但在技术方面,而且在理论方面,也大为丰富起来,从而由一门

应用技术逐渐发展成为一门科学。随着现代化科学技术的发展和对先进科技成果的吸收与应用,会计技术有了突破性发展。从手工操作发展到利用电子计算机进行核算,现在又发展到网络化会计,实现了会计信息化,这些变化对于加强各国经济合作、促进经济贸易、提高经济效益有着重要意义。

以史为鉴可以察往来,可以知兴替,从以上中外会计发展的历史来看,随着社会经济的进步,生产力水平不断提高,会计活动的内容和技术方法等也得到了巨大的发展,并逐渐从生产职能中分离出来,逐步由简单的计量与记录行为,发展成为以货币单位综合地反映和监督经济活动过程的一种专门的经济管理活动。可见,会计是应社会生产实践和经营管理的客观需要而产生的,并随着社会经济的发展而不断发展。

二、会计的概念

综上所述,可以将会计的概念定义为:会计是以货币为主要计量单位,以提高企业经济效益为目标,以真实、合法的凭证为依据,运用专门的程序和方法,在一定时期内,对会计主体(企业、机关、事业单位和其他经济组织)的经济活动进行全面、综合、连续、系统的核算与监督,利用会计资料对经济活动进行预测、决策、考核、分析,并向有关利益相关者提供会计主体的财务状况、经营成果、现金流量和所有者权益变动情况等会计信息的经济信息系统和控制系统。

三、会计的特征

从会计产生和发展的过程以及会计的概念来看,与其他经济管理学科相比较,会计具有以下特征。

1. 以货币作为主要计量单位。原始的会计计量只是简单地用实物数量和劳动量对经营活动与财务收支进行计量和记录。随着社会生产的日益发展,会计便从简单的计量记录,逐步发展成为以货币为计量单位来综合核算和监督经济活动的过程。因为要求计量所有财产物资和劳动消耗的总括指标,必须利用价值形式间接地进行计算,从而取得必要的、连续的、系统的、全面而综合的会计信息,使经济核算成为可能。会计是关于经济单位经济活动的数量反映。而经济活动的数量信息可以用实物、货币和劳动三种衡量尺度(如千克、件、米、吨、元、小时等)来量度,但各种不同的衡量尺度之间缺乏可比性,相互之间无法相加汇总。只有充当一般等价物的货币才能将经济活动的数量变化转化为统一的价值标准,因为在商品经济条件下,货币作为一切财产物资的共同衡量标准,可以作为对经济活动进行综合核算和监督的统一尺度。

2. 以真实、合法的凭证为依据。会计提供的经济信息必须真实可靠,才能为会计信息使用者提供有用的经济决策资料。所以,在会计核算过程中,必须依

法取得或填制凭证,并严格按照有关规定对凭证进行审核,凭证审核无误后,才能作为会计核算的依据。

3. 具有专门的会计核算方法和程序。在长期的会计实践活动中,为适应生产发展与经济管理的需要,会计形成了一套系统、科学的专门方法,包括会计核算、会计分析、会计考核、会计预测、会计决策和会计控制等,并遵循专门的会计核算程序,包括设置账户、复式记账、填制会计凭证、登记账簿、成本计算、财产清查、编制财务会计报告等。

4. 会计监督对经济活动具有控制、考核和指导作用。会计监督首先是在反映各项经济活动的同时,进行事前监督,并且利用各种价值指标来考核经济活动的经济效果,进行事中、事后监督和评价,以便改善企业的经营管理,为相关利益者提供决策有用的会计信息。随着经济的发展,参与企业预测、分析、决策、控制、考核将成为会计发挥作用的主要方面。

第二节 会计的职能和作用

会计的职能是指会计在经济管理中所具有的功能。马克思在《资本论》中精辟地论述:“过程越是按社会的规模进行,越是失去纯粹个人的性质,作为对过程的控制和观念总结的簿记就越是必要;因此,簿记对资本主义生产,比对手工业和农民的分散生产更为必要,对公有生产,比对资本主义生产更为必要”^①。在这里,马克思深刻地阐明了簿记(即会计)作为“过程的控制和观念总结”,是随着社会经济的发展和生产社会化程度的提高而日趋重要的。马克思的精辟论断是对会计基本职能的科学概括。这里的“过程”是指社会再生产全过程中的价值运动过程,“控制”是指对“过程”的严格监督和及时调整,使之按预定的经济目标运行的一种管理行为;观念的本意是客观事物在人们头脑里留下的概括形象,这里的“观念”是指观念上的货币,即货币形式或价值形式,因此,观念总结就是用货币形式来核算生产过程并报告生产经营成果。

一、会计的基本职能——反映和监督

(一) 会计的反映(核算)职能

会计的反映职能,又称核算职能,是指会计能够按照公认会计准则的要求,通过专门的程序和方法,全面、综合、连续、系统地将会计主体所发生的会计事项表达出来,以达到揭示会计事项的本质、为经营管理提供经济信息的目的。会计的反映职能具有以下明显的特征。

^① 《马克思恩格斯全集》(第24卷),人民出版社1972年版,第152页。

1. 会计是以货币为主要计量单位,从价值量方面反映各单位的经济活动情况。会计在对各单位经济活动进行反映时,主要是从价值量而不是从其他方面进行反映。如企业对固定资产进行会计反映时,只记录其成本、数量、折旧等金额或数量变化,而并不反映其技术水平、运行状况等。会计在反映各单位经济活动时主要使用货币量度,其他指标及其文字说明等都处于附属地位。

2. 会计主要是反映过去已经发生或完成的经济活动。会计反映经济活动主要是反映过去已经发生或完成的交易或事项,因此,只有在每项经济业务发生或完成以后,才能取得或填制这项经济业务完成的书面凭证,这种凭证具有可验证性,据以记录账簿,才能保证会计所提供的信息真实可靠,而这必须是在经济业务已经发生或完成之后。从编制财务会计报告的角度来看,对外提供的会计信息主要是针对过去的。

3. 会计的反映职能具有连续性、系统性、综合性和全面性。会计反映的连续性,是指对经济业务的记录是连续的,逐笔、逐日、逐月、逐年,不能间断;会计反映的系统性,是指对会计对象要按科学的方法进行分类,进而系统地加工、整理和汇总,以便提供管理所需要的会计信息;会计反映的综合性,是指对会计主体以货币计量形式综合反映经济活动的过程和结果;会计反映的全面性,是指对每个会计主体所发生的全部经济业务都应该进行记录和反映,不能有任何遗漏。

4. 会计的反映职能在客观上体现为通过会计的信息系统对会计信息进行优化。反映职能是会计核算工作的基础。它通过会计信息系统所提供的信息,既服务于国家的宏观调控部门,也服务于会计主体的外部投资者、债权人和内部管理者。这种服务作用是具有能动性的,从这一角度来看,会计的反映职能也在一定程度上体现了管理精神。

5. 会计的反映职能提供的会计信息资料是会计预测、会计决策、会计控制和会计分析的重要依据,是进行会计管理活动的基础资料。

《会计法》第二章“会计核算”和第三章“公司、企业会计核算的特别规定”,对如何进行会计核算、发挥会计的核算职能,从立法的高度提出了具体要求,这些要求主要包括以下方面。

(1) 各单位必须根据实际发生的经济业务事项进行会计核算,填制会计凭证、登记会计账簿、编制财务会计报告。任何单位不得以虚假的经济业务事项或资料进行会计核算。

(2) 公司、企业必须根据实际发生的经济业务事项,按照国家统一会计制度的规定确认、计量和记录资产、负债、所有者权益、收入、费用、成本和利润。

(3) 会计核算以人民币为记账本位币。业务收支以人民币以外的货币为主的单位,可以选定其中一种货币作为记账本位币,但是,编报的财务会计报告应当

折算为人民币。

(4) 下列经济业务事项,应当办理会计手续,进行会计核算:

- 第一,款项和有价证券的收付;
- 第二,财物的收发、增减和使用;
- 第三,债权债务的发生和结算;
- 第四,资本、基金的增减;
- 第五,收入、支出、费用、成本的计算;
- 第六,财务成果的计算和处理;
- 第七,需要办理会计手续、进行会计核算的其他事项。

(5) 公司、企业进行会计核算不得有下列行为:

- 第一,随意改变资产、负债、所有者权益的确认标准或者计量方法,虚列、多列、不列或者少列资产、负债、所有者权益;
- 第二,虚列或者隐瞒收入,推迟或者提前确认收入;
- 第三,随意改变费用、成本的确认标准或者计量方法,虚列、多列、不列或者少列费用、成本;
- 第四,随意调整利润的计算、分配方法,编造虚假利润或者隐瞒利润;
- 第五,违反国家统一会计制度规定的其他行为。

(二) 会计的监督职能

会计的监督职能是指会计按照一定的目的和要求,利用会计信息系统所提供的会计信息,对会计主体的经济活动进行控制、监察和督促,使之达到预期的目标。会计监督职能具有以下显著的特征。

1. 会计监督具有强制性。会计监督是国家的会计法律、法规赋予会计的基本职能。《会计法》不仅赋予会计机构和会计人员实行监督的权力,而且规定了监督者的法律责任。不履行监督义务,情节严重的,给予行政处分;给公共财产造成重大损失,构成犯罪的,依法追究刑事责任。因此,会计监督是以国家的财经法规和财经纪律为准绳,具有强制性和严肃性。

2. 会计监督具有连续性。社会再生产过程不间断,会计反映就要不断地进行下去,在这个持续的过程中,始终离不开会计监督,各会计主体每发生一笔经济业务,都要通过会计进行反映,并在反映的同时审查它们是否符合法律、制度、规定和计划。

3. 会计监督具有完整性。会计监督不仅体现在已经发生或已经完成的业务方面,还体现在业务发生过程中及尚未发生之前,包括事前监督、事中监督和事后监督。事前监督是指会计部门或会计人员在参与制定各种决策以及相关的各项计划或费用预算时,就依据有关政策、法规、准则等规定对各项经济活动的可行性、合理性、合法性和有效性等进行审查,它是对未来经济活动的指导;事中监