

21世纪会计系列规划教材·致用型

“教育部重点课题——会计学国家特色专业”项目指定教材

基础会计学

Fundamental Accounting

张文忠 胡静波 主编

徐言琨 刘丽梅 副主编



东北财经大学出版社

Dongbei University of Finance & Economics Press



21世纪会计系列规划教材·致用型

基础会计学

Fundamental Accounting

张文忠 胡静波 主编
徐言琨 刘丽梅 副主编

图书在版编目(CIP)数据

基础会计学 / 张文忠, 胡静波主编. —大连: 东北财经大学出版社, 2015.9
(21世纪会计系列规划教材·致用型)

ISBN 978-7-5654-2073-3

I.基… II.①张… ②胡… III.会计学-高等学校-教材 IV.F230

中国版本图书馆CIP数据核字(2015)第188210号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街217号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连永盛印业有限公司印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 185mm×260mm

字数: 356千字

印张: 15

插页: 1

2015年9月第1版

2015年9月第1次印刷

责任编辑: 王莹 李彬 时博 王芑南

责任校对: 惠恩乐

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

定价: 32.00元

代序

早在2011年9月份，东北师范大学商学院的张文忠老师就曾与我讨论过有关会计学尤其是基础会计学的理论体系和教学思想。

张老师的很多想法我都很赞同，特别需要指出的有两点：

一个是关于基础会计学的写作思路。张老师认为，目前我国主要存在两种框架体系：一种是“会计循环”体系，另一种是“会计方法”体系。虽然这两种体系看似“势均力敌”，但“会计方法”体系更符合中国人学习会计学的学习习惯和思维方式，据此编写的教材更易于为人所接受，目前大部分北方高校的学者多采用此体系，东北财经大学亦是如此。据张老师考证，此体系最早由中国人民大学教授会计的学者们所创立，比如现在还能见到的1982年7月由赵玉珉和黄代民编著、中国人民大学出版社出版的《会计学基础》就是在这种体系下产生的，可见，该种基础会计学的编写体系是经过历史检验的成熟的体系。

另一个是关于会计理论、会计方法以及会计业务处理的表述。在存在会计规范的前提下，必须依据会计规范，但是，如果规范或会计理论本身有缺陷或是不足时亦应指出，这样更能帮助读者提高会计理论水平，帮助读者建立正确的会计思想，像张老师提出的关于“利润分配”核算的想法就很好。

近年来，由于工作的原因，我和东北师范大学商学院会计系的老师们接触得比较多，为他们取得的成绩和他们的进步而振奋，从他们身上，我能够感受到中国会计事业的希望。

据我了解，东北师范大学商学院会计系成立于2004年，距今仅有十余年，就是在这短短的十余年里，他们的会计学课程相继获批为校级精品课、省级精品课。特别值得一提的是，东北师范大学商学院的会计学专业在2010年被评为“国家级特色专业”，在国家停止审批新的“985院校”、“211院校”的情况下，是否被评为国家级特色专业 and 有多少个国家级特色专业已经是衡量一个学校办学水平的重要标志了，许多有几十年专业历史的学校都未能被评为国家级特色专业，而东北师范大学商学院会计系能够获评就很能说明问题了。

张文忠老师委托我为他们的新书作序，谨以此言代之并表示祝贺！

刘永泽
2015年7月

前 言

《基础会计学》是“教育部重点课题——会计学国家特色专业”的指定教材。本书不仅可以作为高等院校经济类、管理类、法学类各本科专业尤其是会计学、财务管理专业学生学习会计的入门教材，也可供有心学习会计知识的读者自学之用。

在写作过程中，我们参考了大量的同类著作以及相关的政策法规，吸收了会计理论研究的最新成果，以《企业会计准则》（2014年5月最新汇编）以及《企业会计准则应用指南》（2014）为依据编写而成。

同类著作浩如烟海，内容结构虽不尽相同，但大体上分为“会计循环”体系和“会计方法”体系两类，根据作者多年的教学经验，总结了中国人学习会计学的学习习惯和思维方式，确定了本书的“会计方法”结构体系。

书中以工业企业的会计核算业务为例，以借贷记账法为主线，全面系统地介绍了会计的基本原理、基本技术和基本方法。通过学习本书，力求使读者能够对会计有一个基本的了解和认识，处理一般的会计业务，阅读和理解会计报表，了解会计工作组织的有关内容和会计规范，掌握基本的会计思想，为进一步学习其他会计课程打下坚实的理论基础。

本书第一、三、五章由张文忠老师编写；第二章由刘丽梅老师编写；第四章由徐言琨老师编写；第六、八、九、十章由胡静波老师编写；第七章由苗淼老师编写。全书由张文忠、胡静波老师担任主编，负责写作大纲的拟定和编写的组织工作，最后由张文忠老师总纂定稿。

在本书的写作过程中，我们得到了许多专家的支持和帮助，特别是东北财经大学的刘永泽教授和东北师范大学商学院的吴国萍教授提出了很多宝贵的意见和建议，在此一并表示感谢。

在本书的编写过程中，由于作者的原因，导致完稿时间一再延后，期间出版社的王莹编辑耗费了大量心血，为书稿提出了许多建设性的意见，本书的作者甚为感谢，在此亦向为本书出版倾注心力的各位编辑致敬。

由于时间、精力和水平有限，书中难免有所疏漏，恳请各位读者和同行予以批评指正。

编 者

2015年7月

目 录

第一章 总论	⇨1
第一节 会计概述	/2
第二节 会计基本假设和会计核算基础	/9
第三节 会计的方法	/18
章末习题	/20
第二章 会计科目与账户	⇨24
第一节 会计要素	/25
第二节 会计等式	/36
第三节 会计科目	/41
第四节 账户及其基本结构	/46
章末习题	/48
第三章 复式记账	⇨52
第一节 复式记账原理	/53
第二节 借贷记账法	/55
第三节 总分类账户与明细分类账户	/63
章末习题	/68
第四章 账户与借贷记账法的应用	⇨73
第一节 制造业企业的主要经济业务	/74
第二节 资金筹集业务的核算	/75
第三节 生产准备业务的核算	/79
第四节 产品生产业务的核算	/85
第五节 销售业务的核算	/93
第六节 财务成果业务的核算	/100
章末习题	/109
第五章 账户的分类	⇨127
第一节 账户分类的意义	/128
第二节 账户按经济内容分类	/129
第三节 账户按用途和结构分类	/135

2 基础会计学

章末习题 /141

第六章 会计凭证与账簿 ⇨146

第一节 会计凭证 /146

第二节 会计账簿 /156

第三节 登记账簿的一般规则和错账的更正方法 /162

第四节 对账和结账 /164

章末习题 /165

第七章 财产清查 ⇨172

第一节 财产清查的意义与种类 /172

第二节 财产清查的方法 /174

第三节 财产清查结果的处理 /183

章末习题 /185

第八章 账务处理程序 ⇨189

第一节 账务处理程序概述 /189

第二节 记账凭证账务处理程序 /191

第三节 科目汇总表账务处理程序 /192

第四节 汇总记账凭证账务处理程序 /193

第五节 多栏式日记账账务处理程序 /195

章末习题 /197

第九章 财务报告 ⇨200

第一节 财务报告概述 /200

第二节 资产负债表 /203

第三节 利润表 /208

第四节 现金流量表 /212

第五节 所有者权益变动表 /214

第六节 附注 /216

章末习题 /216

第十章 会计法规与会计工作的组织与管理 ⇨220

第一节 会计法规 /220

第二节 会计机构 /227

第三节 会计人员 /229

第四节 会计档案 /232

主要参考文献 ⇨234

第一章

总论



本章提示

本章主要介绍会计的概念、会计的职能、会计的对象、会计核算基础以及会计的方法。

会计是以货币为主要计量单位，以凭证为依据，借助于专门的技术方法，对一定单位的经济活动进行全面、连续、系统、综合的核算与监督，向有关方面提供财务信息、参与经营管理、旨在提高经济效益的一种经济管理活动。它是一种经济信息系统，是经济管理的一个重要组成部分。

会计的产生是基于管理社会生产生活的需要，会计的不断发展和完善，是社会生产力水平日益提高、社会经济生活日益复杂的结果，更是人们追求少费多得、提高经济效益的结果。经济越发展，会计越重要。

马克思将会计作为“过程的控制和观念总结”看待，是对会计职能的科学概括。这里的“观念总结”即指反映（核算），“控制”即指监督，说明了会计之于再生产过程的两项基本职能。

会计准则是会计核算工作的规范。我国历经两轮会计准则的制订和修订，以2006年2月15日颁布的《企业会计准则》体系为标志，表明中国会计已与国际会计基本同步。

会计方法是指反映和监督会计对象、发挥会计职能、实现会计目标的手段。会计方法包括会计核算方法、会计分析方法、会计预测方法、会计决策方法、会计控制方法等。

会计核算方法是会计方法的核心。会计核算方法体系是围绕“凭证—账簿—报表”的程序，呈现出随着会计期间的推进而不断反复的会计循环。



关键词汇

会计 四柱清册 管理活动论 会计信息系统论 核算 监督 会计的目标 会计主

导 入

吉惠汽车是一家注册于中国吉林省长春市的一家中外合资大型汽车配件生产企业，该公司的组织架构与我们以往看到的不太一样，比如，该公司的人力资源管理和会计工作就安排在一个叫做“财务人事部”的机构中。

王强和柴雨霏是今年毕业的应届会计专业本科毕业生，他们通过政府组织的大学生毕业招聘会，经过投递简历、考试、面试等环节，成功应聘到吉惠汽车的财务人事部。

两人就读的学校，位于吉林省长春市净月开发区，为国家“211”院校，在“2015年中国大学本科院校竞争力总排行榜900强”中，位列32，在“2015年中国校友会网中国大学排行榜700强”中排名39位，其商学院会计专业更是国内为数不多的国家级特色专业之一，在“2015大学三星级以上专业排行榜”的会计专业排名中，被列为4星级中国高水平专业。

再过一周就是正式上班的日子了，王强和柴雨霏相约，为了给领导和同事一个好印象，也为了今后工作的顺利，决定重拾书本，将在课堂上所学的会计知识再复习一遍，今天要看的是《基础会计学》。

第一章 总论……

第一节 会计概述

一、会计的概念

（一）会计的产生和发展

物质资料的生产是人类生存的根本，是社会赖以发展的基础。在人类历史的最初阶段，人们从事的生产活动极为简单，对生产过程的耗费和收获，只能凭头脑来记忆。随着生产的发展，生产规模不断扩大和社会化，生产过程与经济关系逐渐地复杂起来，人们为了掌握生产过程的情况和安排好生产，就必须对生产过程中人力、物力和财力的耗费以及取得的成果作出必要的记录，以便更有效地组织生产和管理经济活动。这时作为记录和计算生产过程中的耗费与取得成果的会计科学，也就随之产生。由此可见，会计起源于生产实践，是为管理生产活动而产生的，是生产过程社会化发展到一定阶段的产物。

在人类社会发展的历史上，会计很早就产生了。它是生产发展到一定阶段，由于管理经济活动的需要而产生的，并随着生产的不断发展而发展。根据史书记载，远在印度太古时期的共同体里，农业上已经有了记账员，登记和记录农业上的收支以及与此有关的各种事项。在我国，早在西周时代就有了为王朝服务的会计，委任专职官吏担任会计工作，并对财物收支采取了“月计岁会”（零星算之为计，总合算之为会）的办法。从秦朝到汉朝也都设有“计相”的官吏，主管会计工作，并出现了名为“计簿”或“簿书”的账册，用以记载会计事项。以后各朝都设有官吏掌管钱粮、赋税和王朝财物的收支。宋代官厅中办理钱粮报销或移交，要编造“四柱清册”。所谓四柱，是指“旧管”、“新收”、“开除”、“实在”四个方面。这四柱相当于现代会计术语“期初结存”、“本期收入”、“本期支出”、“期末结存”。四柱中的每一柱反映着经济活动的一个方面，它们彼此之间又互相衔接，成为一个有机的整体，科学地反映经济活动的内在联系，是我国会计学科发展过程中的一个

重大成就。四柱清册的方法由官厅传人民间，为商人所沿用，不仅限于报销、移交，而且广泛用于月度、年终的结算，成为我国传统的中式簿记的一个特色，奠定了中式复式记账法的理论基础。明、清时代，民间商业企业发明和采用了“龙门账”，将所有经济业务科学地划分为“进（收入）、缴（费用）、存（资产及债权）、该（负债及业主投资）”四大类，并以“进－缴＝存－该”作为其试算平衡公式，采用双轨制的盈亏计算方式，双方相等时称为“合龙门”。在此基础上，于清代末期又发展出“天地合账”，对任何经济业务均在账簿中记录两笔，既登记来账，又登记去账，以反映其来龙去脉，成为名副其实的复式记账法，并一直延续到20世纪上半叶。

从西方来看，12世纪意大利的海上贸易有了很大的发展，为了反映复杂的经济业务和不同货币之间的结算关系，产生了借贷记账法，并由意大利数学家卢卡·帕乔利在1494年出版的《算术、几何、比及比例概要》一书中作了详细、系统的介绍，同时介绍了以日记账、分录账和总账为基础的会计制度。这标志着世界近代会计的开始。借贷记账法的产生与发展，对于推动世界会计的发展具有极其重要的作用。20世纪初，借贷记账法由日本传入我国。20世纪30年代，我国掀起了改良中式簿记的运动，推动了中小企业的会计改革，出现了中式簿记与西式簿记并存的局面。中华人民共和国成立后，在我国各行各业中，又创造、运用了收付记账法、增减记账法，制定了一系列适合我国当时国情的会计制度。为了改革开放的需要，我国从20世纪80年代末开始进行了大规模的会计改革。1993年7月1日实施的《企业会计准则》规定，企业会计核算应采用借贷记账法。1999年10月31日颁布、2000年7月1日修正施行的《中华人民共和国会计法》，使我国会计工作的法制建设进入了一个新的发展阶段。2000年12月末又发布了于2001年1月1日执行的《企业会计制度》，这一切都标志着我国的会计理论研究、法制建设与实务工作获得了前所未有的发展，实现了与国际会计惯例的初步接轨。

由上述会计发展历程的简要概括中不难看出，会计的产生是基于管理社会生产生活的需要，他从简单地记录和计算财物的收支，逐渐地发展到以货币为基本形式，运用货币数据综合地反映和分析、考核、控制经济活动，以及由经济活动而产生的各种经济关系。会计的不断发展和完善，是社会生产力水平日益提高、社会经济生活日益复杂的结果，更是人们追求少费多得、提高经济效益的结果。经济越发展，会计越重要。正是基于此，原来作为生产职能的附带部分的会计，才能从生产职能中分离出来，具有了特殊、专门的独立职能。在社会主义市场经济条件下，不仅生产过程更为复杂，而且各种经济关系也更加广泛，因而对经济管理的要求也就愈来愈高、愈深、愈细致。在社会主义经济建设中，会计不仅在微观经济的管理方面有着重要的作用，而且在宏观经济的管理方面也将发挥重要的作用。

（二）会计的本质

从会计的产生和发展的过程来看，它已有几千年的历史，但对于到底什么是会计，却至今没有一种明确的统一的认识，其根本原因就在于对会计的本质存在不同的看法。

据王建忠主编的《会计发展史》所述，20世纪五六十年代已有学者提出了“管理工具论”或“管理方法论”，认为会计是一种管理经济的“工具”或“方法”。随着会计理论研究的更加深入，会计学者对会计本质有了更深层次的认识，形成了“管理活动论”和“信息系统论”两种新观点。在1979年12月召开的中国会计学会成立大会上，新中国会计

事业的奠基人之一，时任中华人民共和国财政部会计司司长的杨纪琬教授同中国人民大学阎达五教授一起首次提出了会计的“管理活动论”，指出“会计本身就具有管理的职能，是人们从事管理的一种活动”。“管理活动论”这一理论观点的突破，促使会计从“记账、报账型”向“经营管理型”转变，提高了会计工作的地位，促进了会计经营管理职能的发挥。

“信息系统论”是西方信息论和系统论与我国会计实践相结合的产物。1980年厦门大学余绪缨教授最先提出了“应把会计看作是一个信息系统，它主要是通过客观而科学的信息，为管理提供咨询服务”，后经葛家澍教授、裘宗舜教授等学者的进一步研究，形成了系统的会计“信息系统论”。

“管理活动论”和“信息系统论”虽然深受国外学术思想的影响，但其却是于20世纪80年代在我国独立形成的关于会计本质的主流观点，在学术界引起了激烈的争论，形成了相持不下的局面，由此也造就了当时并世而立的所谓“南派”、“北派”两大会计学术流派，随着相关研究结果的不断出现，也见证了我国会计理论研究繁荣的开端。20世纪80年代中期以后，开始出现了两种观点相互融合的趋势。有的学者指出，这两种观点并无本质区别，只是观察问题的角度不同而已，“从信息系统论观点来看，经营管理活动就是信息的转换与输出过程，二者之间是完全相通的”。还有学者提出，会计“从系统行为的角度看是一种管理活动，从元素功能的角度看是一个信息系统”。

基于本书作者对会计本质的认识，本书认为，会计是以货币为主要计量单位，以凭证为依据，借助于专门的技术方法，对一定单位的经济活动进行全面、连续、系统、综合的核算与监督，向有关方面提供财务信息、参与经营管理、旨在提高经济效益的一种经济管理活动。它是一种经济信息系统，是经济管理的一个重要组成部分。

（三）会计的特点

由会计的概念，可看出会计具有以下特点：

（1）以货币为主要计量单位。货币量度具有综合性强的特性，可以将千差万别的财产物资和劳动消耗统一折合为价值量。在现实经济生活中，记录一项经济业务的计量单位主要有实物量度、劳动量度和货币量度三种量度。在商品货币经济不发达的环境下，人们主要采用实物量度、劳动量度。这两种量度具有具体、直观的优点，但缺乏综合性、可比性。货币量度则弥补了这一缺陷。以货币量度为主，是商品货币经济发展到一定阶段的产物，是当代市场经济对会计的客观要求。当然，会计并不排除其他两种量度，而是将其他量度作为货币量度的补充。

（2）以合法有效的凭证为依据。每项经济业务的发生或完成都要有凭证的记录、反映。会计核算与监督的主要依据在于会计凭证。根据真实、正确的凭证进行账簿登记，是会计的基本要求之一。没有凭证，会计也就失去了存在的条件和基础。

（3）所提供的财务信息具有全面性、综合性、连续性和系统性。以货币为主要计量单位，使得会计所提供的财务信息具有高度的综合性；以资金运动为对象，使得会计的反映和监督具有全面性；以特定的专门方法，通过账簿的序时分类登记，使得各种会计资料具有连续性、系统性。会计不仅对已经发生和已经完成的经济业务进行计量、记录、监督，还要对未来的经济活动（各种费用计划、预算等）加以事前监督，参与企业的经济预测、决策、控制、考核和分析等。

二、会计的职能

会计的职能是指会计在经济管理过程中所具有的功能。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,在生产力水平较低下的时代,会计的主要功能在于简单的计量、记录,以反映为主;而在生产力水平较发达、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,发挥会计的经济监督作用便成为会计的一项重要功能。马克思将会计作为“过程的控制和观念总结”看待,是对会计职能的科学概括。这里的“观念总结”即指反映(核算),“控制”即指监督,说明了会计之于再生产过程的两项基本职能。

1. 会计的核算(反映)职能

会计的核算职能也称反映职能,是指会计以货币为主要计量单位,通过确认、计量、记录、计算、报告等环节,对企业、事业、行政等单位的经济活动进行记账、算账、报账,为相关关系人提供财务信息的功能。记账是指对特定单位的经济业务采用一定的记账方法,在账簿中进行登记;算账是指在记账基础上,对企业单位一定时期的收入、费用(成本)、利润和一定日期的资产、负债、所有者权益的计算,以及对行政事业单位一定时期的收入、支出、结存和一定日期的资产、负债、基金的计算;报账是指在算账基础上,对企业单位的财务状况、经营成果及行政事业单位的经费收入、支出、结存及其财务状况,以会计报表的形式对有关关系人的报告。

2. 会计的监督(控制)职能

会计的监督职能也称控制职能,是指会计人员通过特定的方法对本单位经济业务合法性、合理性的审查。合法性审查是指保证各项经济业务符合国家的有关法律法规,遵守财经纪律,执行国家的各项方针政策,杜绝违法乱纪行为;合理性审查是指检查各项财务收支是否符合单位的财务收支计划,是否有利于预算目标的实现,是否有奢侈浪费行为,是否有违背内部控制制度要求的现象等,为增收节支、提高经济效益严格把关。

上述两项基本会计职能是相辅相成、辩证统一的关系。会计核算会计监督的基础,没有核算所提供的各种信息,监督就失去了依据;而会计监督又是会计核算的目的和保障,只有核算,没有监督,核算便失去意义,并因缺乏约束机制,难以保证所反映信息的真实性、可靠性。

当然,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、控制经济过程、评价经营业绩等功能。

三、财务报告目标

会计职能问题是20世纪80年代会计理论研究的主要课题之一。进入20世纪90年代以后,随着会计准则研究的兴起,“会计职能”也被一个更为具体的概念——“会计目标”所取代。有观点认为,会计目标概括地说就是设置会计的目的和要求。会计目标是现代财务会计理论体系中的核心概念之一,对其他会计概念的形成起着航标灯的作用。

我国会计界对会计目标的观点,主要源于西方会计理论的两大主流观点:受托责任学派与决策有用学派。受托责任学派认为会计的目标是向资源提供者报告资源受托管理的情况,它以客观信息为主,是站在委托人——公司的股东和债权人的角度考虑问题的;决策有用学派认为会计的目标是向信息使用者提供对其决策有用的信息,它是站在可能的投资

者——顾客或更广范围（包括现实和潜在的股东和债权人）来考虑问题的。在借鉴西方会计理论的基础上，我国学者普遍认为，我国的会计目标与西方国家有相同之处，但也存在区别。相同之处在于上述目标基本适合我国的社会主义市场经济环境，区别在于我国的会计目标必须考虑社会主义国家这一最大的会计信息使用者。

会计目标是指在一定的历史条件下，人们通过会计所意欲实现的目的或达到的最终成果。会计目标一般是指企业的会计目标，具体指企业财务会计的目标，按照《企业会计准则——基本准则》（2006）的描述，企业财务会计的目标或者可以称为财务报告目标。我国现行《企业会计准则2006》规定，“企业应当编制财务报告。财务报告的目标是向财务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，有助于财务报告使用者作出经济决策”，并指出“财务报告使用者包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等”。从中可知，基本准则规范了我国财务报告的目标是向财务报告使用者提供决策有用的信息，并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现金流出情况等，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作出理性的投资决策；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。除了投资者之外，企业财务报告的使用者还有债权人、政府及有关方面、社会公众等。财务报告使用者的信息需求中许多是共同的，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，也就可以满足其他使用者的大部分信息需求。

现代企业制度的主要特征是企业所有权和经营权相分离，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委托人投入的资本（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企业资产权的要求者也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，并决定是否需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。

会计的财务报告目标要求满足投资者等财务报告使用者决策的需要，体现为财务报告的决策有用观，财务报告目标要求反映企业管理层受托责任的履行情况，体现为财务报告的受托责任观。财务报告的决策有用观和其受托责任观是统一的，投资者出资委托企业管理层经营，希望获得更多的投资回报，实现股东财富的最大化，从而进行可持续投资；企业管理层接受投资者的委托从事生产经营活动，努力实现资产安全完整，保值增值，防范风险，促进企业可持续发展，就能够更好地持续地履行受托责任，以为投资者提供回报，为社会创造价值，从而构成企业经营者的目标。由此可见，财务报告目标的决策有用观和

受托责任观是有机统一的。

四、会计的对象

会计的对象是指会计所核算和监督的内容。马克思所说的“过程的控制和观念总结”中的“过程”，是指社会再生产过程中的价值形成过程，用货币表现即为资本的运动过程，而资本的运动又分为社会总资本（金）运动和个别资本（金）运动，由此会计对象又分为一般会计对象和具体会计对象。

作为资本（金）运动，无论是社会总资本（金）运动还是个别资本（金）运动，都是社会再生产过程中的价值运动，只不过前者是宏观价值运动，后者是微观价值运动。作为以货币为主要计量单位的会计，凡是再生产过程中能够以货币表现的经济活动，都是其核算和监督的内容。因此，会计的一般对象是社会再生产过程中的资金运动（资本主义的会计对象是资本运动）。

就宏观方面来看，社会总资金运动反映了全社会的生产、交换、分配和消费的全过程，是社会会计的对象。就微观方面分析，个别资金运动反映了各个企业、事业及行政单位的资金投入、资金运用、资金退出等过程，社会再生产过程中的个别资金运动，是在各个企业、行政事业单位进行的，构成了企业、行政事业单位会计的对象。由此可见，会计对象，既没有超出再生产过程的经济活动的范围，又不是再生产过程中的全部经济活动，而仅是其中能够用货币表现的方面。

企业作为独立地进行生产经营活动的经济实体，必须拥有其相对独立的经营资金，这是企业生产活动的物质基础和必备条件。企业要为社会及广大消费者提供满足人民物质和文化生活需要的商品，为社会主义建设创造新的价值，必须借助于资金，企业的生产经营过程也就是资金运动过程。资金运动总表现为显著变化和相对静止两种状态，因此，资金运动可以从动态和静态两个方面进行观察和研究。资金运动就其动态来看，表现为资金的循环与周转；就其静态来看，表现为资金占用和资金来源。下面以工业企业的资金运动为例进行说明。

（一）资金运动的相对静止状态

资金运动的相对静止状态，就是指人们在某一特定日来观察企业的资金运动状态。在这一运动状态下，表现为资金占用和资金来源两个方面：一方面各种资金从各种具体的、特殊的形态被用于企业经营过程的不同阶段，发挥着不同作用；另一方面，所有这些资金又是通过不同的渠道取得的。二者是辩证统一的矛盾整体。

企业在生产经营过程中，必然占用一定的资金，这些资金是通过一定的来源渠道取得或形成的，反之企业通过各种来源渠道取得或形成的资金，也必然运用到企业的生产经营过程中去。资金占用和资金来源其实质是同一笔资金的两个方面，企业资金总额，从其来路看，就是资金来源总额，从其占用看，就是资金占用总额，所以资金来源总额必然等于资金占用总额。这时资金在某一特定时日处于相对的静止状态。

（二）资金运动的显著变化状态

资金运动的显著变化状态，就是指由企业生产经营过程而引起的资金的循环与周转。工业企业的资金运动包括资金投入、资金循环周转、资金退出、资金周转与企业生产经营过程相对应的分为供应过程、生产过程和销售过程。随着企业供、产、销过程的不断进行，企业的资金也在不断地进行着循环和周转。

在供应过程中,主要是取得产品生产所需要的生产资料,而且要保持一定量的储备。企业必须在等价交换的原则下,以货币资金购、建固定资产,采购材料物资,这时货币资金形态分别转化为固定资金、材料储备资金等占用形态。

在生产过程中,是材料投入生产加工制成产成品的过程。此过程中将发生各种各样的生产耗费,主要是固定资产、材料物资等物化劳动耗费和劳动者活劳动耗费两部分。固定资产因使用其磨损价值逐渐转移到产品成本中去,构成产品成本部分,这时,固定资产占用形态转化为流动资金中生产资金占用形态。生产耗用材料,由于一次性被耗费,其价值也一次性的转移到产品成本中去,形成产品成本一部分,这时,流动资金中材料储备资金又转化为生产资金占用形态。此外,在生产过程中,还要用货币资金支付工资和其他费用,又使流动资金中货币资金转化为生产资金占用形态。在生产过程中发生的各种耗费,构成了企业的生产费用,形成了产品制造成本。当产品制造完工验收入库,资金又从生产资金占用形态转为产成品资金占用状态。入库的产品已进入销售过程。于是资金从生产过程进入销售过程。

在销售过程中,除了产成品资金外还要发生各种销售费用,如产品包装、运输、广告等支出。生产成本和销售费用形成了产品销售成本。最后企业将产品销售后按销售价取得货款,实现了销售收入。从产品销售收入中扣除产品销售成本,用以补偿生产过程中固定资产、材料物资等转移价值,以及劳动创造价值中分配给职工个人耗费部分价值,其余部分即为企业实现利润。

从以上资金在工业企业生产过程中的运动形式来看,随着企业供、产、销过程的反复进行,企业资金从货币资金占用形态依次转化为储备资金占用形态、生产资金占用形态、产成品资金占用形态,最后又回到货币资金占用形态。于是资金完成了一次循环运动。产品生产过程是不间断进行的。资金要反复循环,形成了资金周转。

工业企业资金由于某些原因要退出企业经营过程,不再参加企业资金周转,如借款归还,税金的上缴等。当资金退出企业时,一方面引起资金来源量减少,另一方面引起资金占用量也减少。

综上所述,由于经营资金的取得、运用和退出企业等经济活动,所引起的各种资金占用和资金来源的增减变化情况,在经营过程中各项生产费用支出和产品成本形成情况,以及企业销售收入的取得和企业纯收入的实现、分配情况,就构成了工业企业会计的具体对象。资金占用表现为分布在生产经营过程中的各种资产,资金的取得来自投资者的投资和负债。所以,企业会计对象又可具体划分为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润,称为会计要素,会计要素即会计对象的具体化。

回顾我国会计理论关于会计对象研究的历史进程,可总结出三种主流的观点:第一种是1956年闵庆全首次将社会主义会计核算对象表述为“社会主义扩大再生产过程中资金的运动”而由此形成的“资金运动论”的观点,这种观点在很长一段时期内占据了主导地位,就是在现在,也为很多人所认同。第二种是20世纪80年代影响较大的会计对象观点,即“双重对象论”。它是1986年由葛家澍提出的,将会计对象(价值运动)和会计本质(信息系统)相结合,形成了会计反映和控制的对象是价值运动,而会计信息系统处理的对象是价值运动信息的会计双重对象的观点。第三种观点是在20世纪80年代末随着我国会计准则研究的推进和会计准则的推出而逐渐形成的。在西方会计学的引进和我国对会

计准则研究的背景下,会计对象的概念逐渐为“会计要素”所取代。1991年,娄尔行在《关于会计要素的若干思考》一文中,首次提出资产、负债、净权益、营业收入、费用(成本)和利润等会计六要素的观点,这一观点得到了许多学者的支持。20世纪90年代会计准则颁布后,会计要素的概念被广泛接受。

本书认为,上述三种观点并不矛盾,他们之间是一种血肉相连的继承关系,会计六要素结论的得出,正是资金运动结果的体现。

第二节 会计基本假设和会计核算基础

一、会计基本假设

会计假设也称会计假定或会计前提。它是会计人员面对着变化不定的社会经济环境,从会计实践中抽象出来的,对进行会计工作的先决条件所作出的推断。假设是以有限的事实和观察为基础,因而并不确实,还有待于实践检验和科学论证。会计假设是会计理论的最基础部分,如果会计假设偏离现实,所建立的会计理论就起不到正确说明、评价和指导会计实务的作用。因此,有些假设经过长期的反复实践,逐渐被人们接受和公认,就成为指导会计工作的会计原则,有些假设经过实践的检验,因不能适应会计发展的要求,而逐渐被人们所舍弃。一般认为,会计基本假设包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量四项。会计基本假设是企业会计确认、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。

1. 会计主体

会计主体又称会计实体、会计个体,是指会计人员为之服务的特定单位。这一特定单位必须具有独立的资金,独立从事生产经营活动,独立核算,要求会计人员只能核算和监督所在主体的经济业务。会计主体假设为企业会计明确了确认、计量和报告的空间范围。为了向财务报告使用者反映企业财务状况、经营成果和现金流量,提供与其决策有用的信息,会计处理和财务报告的编制应当反映特定对象的经济活动,才能实现财务报告的目标。

在会计主体假设下,企业应当对其本身发生的交易或者事项进行会计确认、计量和报告,反映企业本身所从事的各项生产经营活动。明确界定会计主体是开展会计确认、计量和报告工作的重要前提。这一基本前提的主要意义在于:一是将特定主体的经济活动与该主体所有者及职工个人的经济活动区别开来;二是将该主体的经济活动与其他单位和上级主管机关的经济活动区别开来,从而界定了从事会计工作和提供会计信息的空间范围,同时说明某会计主体的会计信息仅与该会计主体的整体活动和成果相关。

应当注意的是,会计主体与法律主体(法人)并非是对等的概念。法人一定是会计主体,但会计主体不一定是法人。例如,独资与合伙企业一般不具有法人资格。企业的财产和债务在法律上被视为业主或合伙人的财产和债务,但在会计核算上必须将其作为会计主体,以便将企业的经济活动与其所有者个人的财务活动区别开来。企业集团由若干具有法人资格的企业组成,各个企业是独立的会计主体。但为了反映整个集团的财务状况及其经营成果,应编制该集团的合并会计报表,而这里的企业集团是会计主体,但不是法人。此外,一个企业内部的车间、部门。虽然可以单独核算、建立经济责任制,但它们不具备独

立资金，不能独立核算，不能独立地从事生产经营活动，因而不能构成会计主体。

2. 持续经营

持续经营，是指会计人员为之服务的会计主体，在可预见的未来，将根据正常的经营方针和既定的经营目标持续经营下去，即在可预见的未来，该会计主体不会破产清算，所持有的资产将正常营运，所负有的债务将正常偿还。这一基本前提的主要意义在于：资产和负债仍按历史成本计价，固定资产按预计使用期限提取折旧等。会计准则体系是以企业持续经营为前提加以制定和规范的，涵盖了从企业成立到清算（包括破产）整个期间的交易或者事项的会计处理。当然，任何企业不可能长生不老，一旦进入破产清算，这一前提便失去意义，将以清算价格取代历史成本，但这不会影响这一前提在大多数正常企业中的重要作用与合理性。一个企业在不能持续经营时就应当停止使用这个假设，否则如仍按持续经营基本假设选择会计确认、计量和报告原则与方法，就不能客观地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量，会误导会计信息使用者的经济决策。

3. 会计分期

在会计分期假设下，企业应当划分会计期间，分期结算账目和编制财务报告。

会计分期由持续经营前提所决定。企业的生产经营活动是持续不断的一个向量。为了及时获得会计信息，充分发挥会计的核算和监督职能，应当合理地划分会计期间，即进行会计分期。所谓会计分期，就是将企业的经营活动过程人为地划分成若干个相等的时期，以便确认某个会计期间的收入、费用、利润，确认某个会计期末的资产、负债、所有者权益，编制会计报表。会计年度是基本的会计期间，我国采用的是日历年制的会计年度，即以每年的公历1月1日至12月31日作为一个会计年度。在会计年度确定后，一般按日历年度还规定了一些会计中期，即短于一年的会计期间，包括半年度、季度和月度，会计中期的起讫时间也一律以公历的起讫日期为准，例如一年分为两个半年度，即1月1日至6月30日为一个半年度，7月1日至12月31日为一个半年度。对于时间概念的界定。所称的期末是指月末、季末、半年末和年末。

根据持续经营假设，一个企业将按当前的规模 and 状态持续经营下去。但是，无论是企业的生产经营决策还是投资者、债权人等的决策都需要及时的信息，需要将企业持续的生产经营活动划分为一个个连续的、长短相同的期间，分期确认、计量和报告企业的财务状况、经营成果和现金流量。由于会计分期，才界定了会计信息的时间段落，产生了权责发生制和收付实现制，划分收益性支出与资本性支出以及配比等要求；才产生了当期与以前期间、以后期间的差别；才使不同类型的会计主体有了记账的基准，进而出现了折旧、摊销等会计处理方法。

4. 货币计量

企业的经济活动千差万别，财产物资种类繁多，选择合理、实用又简化的计量单位，对于提高会计信息质量具有至关重要的作用。

货币计量，是指会计主体在财务会计确认、计量和报告时以货币作为计量尺度，反映会计主体的生产经营活动。

在会计的确认、计量和报告过程中之所以选择货币为基础进行计量，是由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，具有价值尺度、流通手段、贮藏手段和支付手段等特点。其他计量单位，如重量、长度、容积、台、