

CHUJI KUAIJIXUE

初级会计学

主 编 杨曙光 金国英 杜心灵
副主编 张长中 董 华 闫 梅
黄义凤 张世举

中国建材工业出版社

初级会计学

主 编 杨曙光 金国英 杜心灵
副主编 张长中 董 华 闫 梅
黄义凤 张世举

中国建材工业出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

初级会计学/杨曙光等主编. —北京: 中国建材工业出版社, 2009. 1

ISBN 978-7-80227-534-8

I. 初… II. 杨… III. 会计学 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 005047 号

内 容 简 介

本书在反映新会计准则体系及其应用指南的基础上, 主要阐述会计核算的基本原理、基础知识和基本技能; 内容是按照复式记账原理、凭证、账簿和报表这一顺序加以展开的, 依次阐述了会计核算基础、会计等式、会计科目、账户和复式记账、产供销基本业务的核算、资金来源和财务成果的核算、会计凭证、会计账簿、财产清查、会计报表和账务处理程序等基本的会计技术和方法, 具有可操作性。

本教材可作为经济、管理类专业教材, 也可作为会计培训教材使用。

初级会计学

主 编 杨曙光 金国英 杜心灵

副主编 张长中 董 华 闫 梅 黄义凤 张世举

出版发行: **中国建材工业出版社**

地 址: 北京市西城区车公庄大街 6 号

邮 编: 100044

经 销: 全国各地新华书店

印 刷: 北京密云红光印刷厂

开 本: 787mm × 1092mm 1/16

印 张: 17.75

字 数: 438 千字

版 次: 2009 年 1 月第 1 版

印 次: 2009 年 1 月第 1 次

书 号: ISBN 978-7-80227-534-8

定 价: 30.00 元

本社网址: www.jcbs.com.cn

本书如出现印装质量问题, 由我社发行部负责调换。联系电话: (010) 88386906

前 言

2006年2月,我国颁布了由1项基本会计准则和38项具体会计准则组成的企业会计准则体系;同年,又颁布了会计准则应用指南。为了反映新会计准则体系及其应用指南,我们编写了这本书。本书主要内容是阐述会计核算的基础知识,为学习和理解后续专业会计课程打好基础。

本教材有以下特点:

1. 注重吸收中外会计界对会计理论与实务的研究成果,注重提高教材的科学性、先进性和学术水准;
2. 突出会计的基本理论、基本方法和基本技能的讲解,力求概念清楚,简明易懂;
3. 考虑到和国际会计的接轨,本教材在内容安排上尽量突出国际通行的理论规则,又兼顾了一些我国会计工作中行之有效的做法。

本教材由杨曙光、金国英、杜心灵任主编,负责教材大纲的制定和各章的修改、总纂及定稿。张长中、董华、闫梅、黄义凤、张世举任副主编,分别参加了初稿的修纂工作。各章初稿撰写分工为:杨曙光(河南省南阳市商业银行)撰写第一章、第十二章、第十三章;张世举(河南科技大学)撰写第二章、第十章;金国英(广东省梅州市财贸学校)撰写第三章、第五章;张长中(河南省南阳中州税务师事务所)撰写第四章、第十四章;黄义凤(广东省梅州市财贸学校)撰写第六章;杜心灵(北京师范大学珠海分校)撰写第七章、第九章;闫梅(河南科技大学)撰写第八章、第十四章第二节;董华(苏州工业园区职业技术学院)撰写第十一章、第十三章第四节。

由于时间仓促,书中难免有疏误之处,恳请广大师生及读者批评指正。

编 者
2008年12月

目 录

第一章 总 论	1
第一节 会计的本质	1
第二节 会计的基本职能	3
第三节 会计对象与会计要素	4
第四节 会计方法体系	10
第五节 会计学科体系	11
第六节 会计的产生与发展	12
第二章 会计核算基础	16
第一节 会计核算的基本前提	16
第二节 会计信息质量要求	18
第三节 会计要素的确认和计量	20
第四节 收付实现制与权责发生制	22
第三章 会计科目、账户和复式记账	24
第一节 会计等式	24
第二节 会计科目	31
第三节 账户	36
第四节 复式记账原理	38
第四章 供产销基本业务的核算	51
第一节 供应阶段的核算	51
第二节 生产阶段的核算	56
第三节 销售阶段的核算	65
第五章 资金来源和财务成果的核算	75
第一节 投入资本的核算	75
第二节 借入资金的核算	77
第三节 财务成果的核算	80
第六章 账户的分类	95
第一节 账户按经济内容分类	95

第二节	账户按用途和结构分类	99
第三节	账户的其他分类	109
第七章	会计凭证	111
第一节	会计凭证的意义和种类	111
第二节	原始凭证的填制与审核	118
第三节	记账凭证的填制与审核	120
第四节	会计凭证的传递与保管	124
第八章	会计账簿	128
第一节	会计账簿的意义与种类	128
第二节	日记账的设置与登记	131
第三节	分类账的设置与登记	134
第四节	登账技术与错账的更正方法	142
第五节	对账	145
第六节	结账	148
第九章	成本计算与财产清查	153
第一节	成本计算概述	153
第二节	成本项目的构成	154
第三节	产品成本的计算	156
第四节	财产清查的意义和种类	165
第五节	财产清查的方法	167
第六节	财产清查结果的处理	170
第十章	对外财务报告	174
第一节	对外财务报告概述	174
第二节	资产负债表及其编制	180
第三节	利润表及其编制	187
第四节	现金流量表	192
第五节	所有者权益(或股东权益)变动表	198
第六节	会计报表附注及财务报告的报送、审批和公证	200
第十一章	账务处理程序	203
第一节	账务处理程序概述	203
第二节	记账凭证账务处理程序	204
第三节	汇总记账凭证账务处理程序	210
第四节	科目汇总表账务处理程序	221
第五节	多栏式日记账账务处理程序	224

第十二章 会计工作的组织..... 227

第一节 会计工作的组织概述..... 227

第二节 会计机构..... 229

第三节 会计人员..... 234

第四节 会计内部控制制度..... 239

第五节 会计档案管理..... 241

第十三章 计算机会计学概述..... 243

第一节 会计电算信息系统的概念..... 243

第二节 计算机会计系统与手工会计系统的区别..... 244

第三节 国内外会计电算化的发展..... 247

第四节 会计电算化的管理..... 249

第五节 计算机会计系统的结构..... 255

第十四章 会计规范体系..... 259

第一节 会计规范体系概述..... 259

第二节 我国的会计规范体系..... 263

第三节 我国会计准则体系..... 270

参考文献..... 276

第一章 总 论

第一节 会计的本质

对会计本质的理解,会计理论界主要有两种观点,一是信息系统观,即认为会计是向企业的各种利益相关者提供决策所需信息的一个信息系统;二是管理活动观,即认为会计是参与或直接进行的一种管理和控制活动。下面分别加以说明。

一、信息系统论观点

对于会计信息系统观,最早的权威性解释是由美国会计学会(AAA)于1966年在其发表的《会计基础理论说明书》中提出的。该说明书指出:“会计是为了使信息使用者能够作出有根据的判断和决策而确认、计量和传递经济信息的过程”,“就本质而言,会计是一个信息系统”。1970年,美国注册公共会计师协会(AICPA)在其发表的会计公报中指出:“会计是一种服务活动。它的职能是提供有关经济事项的定量信息。该信息主要是财务性质的,而且是对经济决策有用的。”该公报强调了会计信息服务的功能。其后的1978年,美国财务会计准则委员会(FASB)在其发表的《企业编制财务报告的目的》中更明确地指出:“编制财务报告应为现有和潜在的投资者、信贷者以及其他用户提供有用的信息,以便其作出合理的投资、信贷和类似的决策。”我国以著名会计学家葛家澍和余绪缨为代表的信息系统论者认为:“会计是旨在提高企业和单位活动的经济效益,加强经济管理而建立的一个以提供财务信息为主的经济信息系统。”

会计信息系统观的产生有其特定的历史成因。著名会计学家郭道扬教授在《论会计职能》一文中指出,“会计信息系统论”的产生受到三方面的影响:首先,随着计算机的发明和应用,人们逐渐“将计算机看做公司严密管理资产的一种信息工具”;其次,公司管理部门与管理学者在研究建立“管理信息系统”过程中的影响,因为管理信息系统是人机结合的系统,而财务信息的取得也涉及人机结合的问题;最后,“会计信息系统论”的产生还受到管理会计发展的影响。1950年,英国会计考察团在赴美考察有关企业和学校后,在其《管理会计》调查报告中指出:“管理会计是以帮助管理当局制定政策和控制日常企业经营活动的方式来提供信息服务的”。因此,从管理会计的角度来看,“会计信息系统论”也有其产生的依据。

会计自产生以来,就一直与记账、算账、报账密不可分,从刻契记事、绘图记事等单式记账到复式记账的发展历程,从填制凭证、登记账簿到编制报表的整个会计处理程序和方法,无不与记账发生关系,这些都是会计提供信息的最具体表现。此外,会计的发展历经了古代会计、近代会计和现代会计三个阶段。虽然在不同的发展阶段,会计具有不同的特点和水平,但其最基本的目标始终都是为决策者提供其决策所需要的经济信息,尤其是财务信息,这一点在现代会计中表现得最为充分。

现代会计主要是服务于现代企业,而现代企业以现代股份公司制企业为典型组织形式。在股份公司里,企业的资本来自于众多的投资者,所有权与经营权发生了分离。会计信息成为联系所有者和经营者、股份公司与资本市场的纽带,并对社会资源的合理配置起着相当重要的导向作用。同时,也出现了许多与企业有利害关系的集团或个人,他们包括企业的所有者、债权人、政府机构、管理当局、员工、潜在的投资者等。这些利益关系人站在各自的立场上希望企业能为他们提供对自己决策有用的信息,而会计作为一个信息系统确实能为决策者的决策提供其所需要的信息。在这个信息系统里,会计首先将企业在一定期间所发生的经济业务收集起来并进行确认、计量和记录,再将之加工处理成系统、综合的会计信息,最后以财务报告的形式传递给有关利益关系人。会计作为一个信息系统,输入的是企业经营活动的原始数据,输出的则是决策者所需要的财务信息。

二、管理活动论观点

在我国,最早提出会计管理活动观的会计学家是杨纪琬教授和阎达五教授。他们在1980年发表的《开展我国会计理论研究的几点意见——兼论会计学的科学属性》一文中指出:会计是“人们管理生产过程的一种社会活动……无论从理论上还是从实践上看,会计不仅是管理经济的一个工具,它本身就具有管理的职能,是人们从事管理的一种活动”。1982年8月,他们在《经济理论与经济管理》杂志上又发表了题为《论会计管理》的文章,正式提出了“会计这一社会现象属于管理范畴,是人的一种管理活动”的论断。

会计管理活动论者认为,会计作为一种社会现象,产生于管理的需要,并以经济管理的形式出现,在实际工作中会计按照专门的方法,对经济信息进行处理,并依据自己处理的结果作出分析和判断,以实现管理的职能。虽然会计最基本的目标是为决策者的决策提供其所需要的信息,但在提供会计信息的过程中会计人员也面临着大量的抉择工作,如要分析确认各项资产、负债及各种营业收入和费用;要选择据以计量各种资产属性的计价方式——原始成本、重置成本、市场价值、预计可变现净值等;在编制财务报告时要考虑公司的财务报告应分成几个业务或地区分部,应将哪些附属公司的财务报告纳入合并的范围等。尤其是在编制会计报表时,会计信息有用性的各项质量特征要求,将引导会计人员在各种反映经济情况的可用方法之中作出合理的选择,特别是对准则或制度尚未明确规定的业务,诸如此类的选择可以说无处不在,而这种抉择过程本身就是一种管理活动。

从企业的角度而言,企业经营的最根本目的是追求利润的最大化,为了达到这一目的必须进行科学和有效的管理。管理一般分为计划、组织、执行和控制四个环节,在管理的每一个环节都离不开会计的积极参与。例如,在计划阶段,会计根据企业的总体规划和经营方针,参与草拟和选择企业的经营方案,对方案能否实现进行可行性研究并制定相应的预算。在组织和执行阶段,会计根据企业的具体经营目标和任务对企业的各项资源进行充分、有效地调动和配置,对企业日常所发生的经济业务进行必要的记录,并将记录的情况及时反映给有关管理者,以便其及时采取相应的措施。在控制阶段,会计通过编制和披露财务报告并进行财务分析,可以揭示和评价企业的财务状况和经营成果,分析实际与计划预算、同行业先进水平等的差异及其原因,指出管理过程中存在的问题,为企业的进一步发展提供依据。因此,管理的整个过程都与会计息息相关,从这个意义上说,会计本身就是一项管理活动。

第二节 会计的基本职能

会计的职能是指会计本身所固有的功能,会计有两个基本职能:核算与监督。

此观点源于马克思的论述:会计是对生产“过程的控制和观念的总结”。对生产“观念的总结”即“核算”,或称“反映”;对生产“过程的控制”即“监督”。我国《会计法》第五条亦规定:“会计机构、会计人员依照本法规定进行会计核算,实行会计监督。”

一、核算职能

对会计核算工作的抽象反映就是会计核算职能,会计核算是会计工作的重要组成部分。会计核算以货币为主要计量单位,对企业、单位一定时期的经济活动进行真实、准确、完整和及时的记录、计算和报告。以货币为主要计量单位,是会计核算的显著特征。会计就是要以货币为计量单位去记账、算账和报账,以便真实、完整、准确、及时地反映企业、单位的经济活动情况。

会计核算的内容是会计对象,具体表现为各种各样的经济业务,1999年修订后的《会计法》将其归纳为七类。它包括:(1)款项和有价证券的收付,如企业的销货款、购货款和其他款项的收付,股票、公司债券和其他票据的收付等;(2)财物的收发、增减和使用,如材料的购进与领用,产成品的入库与发出,固定资产的增加与减少;(3)债权债务的发生和结算,如应收账款、应付账款、其他应收、应付款的发生和结算;(4)资本、基金的增减,如企业实收资本和盈余公积的增加和减少;(5)收入、支出、费用、成本的计算,如企业的主营业务收入、其他业务收入和支出、管理费用和产品成本的计算;(6)财务成果的计算和处理,如企业的销售收入大于业务成本、销售税金及附加,表现为赢利,要按规定进行分配,反之即为亏损,要按规定进行弥补;(7)需要办理会计手续、进行会计核算的其他事项。

会计核算要求做到真实、准确、完整和及时。(1)真实。真实性是对会计信息质量要求的第一原则。即会计核算应当以实际发生的经济业务为依据,如实反映企业财务状况和经营成果,做到内容真实,数字准确,资料可靠。只有会计核算记录的数字和情况是真实的,才能保证记账、算账、报账是真实的,会计资料才是有用的。真实是会计的生命。会计核算的过程应当如实再现经济活动的全貌。(2)准确。要求对会计事项的处理是合理、合法的,有关数字的计算是正确的。(3)完整。要求对企业、事业等单位的生产经营活动和其他活动的各方面或全过程进行全面的记录、计算和报告,不得有所遗漏。只有会计核算完整,才能为领导、有关部门和群众提供全面、正确的资料,才能为领导作出经营决策,有关单位制定政策、计划,群众参与和监督经营活动提供有效的依据。(4)及时。是要随着经济业务的发生,按时得到会计处理和记录、计算,并根据有关规定按时向有关对象报告。及时为单位领导提供会计信息,有利于领导在激烈的市场竞争中作出正确的决策;及时为企业各部门提供会计信息,有利于对生产过程的耗费进行控制,提高经济效益。

二、监督职能

会计监督职能是会计监督工作应发挥的作用,或其应有的功能。会计监督的主体是企业、单位的会计机构、会计人员。会计监督的对象是企业、单位的经济活动。会计监督的内容主要表现在:(1)监督经济业务的真实性。监督企业、事业等单位发生的经济业务是否真实,会计

机构、会计人员对不真实、不合法的原始凭证不予受理。对弄虚作假,严重违法的原始凭证,在不予受理的同时,应当予以扣留,并及时向领导人报告,请求查明原因,追究当事人的责任。对记载不准确、不完整的原始凭证予以退回,要求经办人员更正、补充。发现账簿记录与实物不符时,应当按照有关规定进行处理。(2)监督财务收支的合法性。就是要监督企业、单位所发生的经济业务是否符合党和国家的财经法律、法规、规章和国家统一会计制度的要求。凡符合有关规定的,会计人员予以办理。会计机构、会计人员对不合法的原始凭证,不予受理;对违法的收支,应当制止和纠正;制止和纠正无效的,应向单位领导人提出书面意见,要求处理;对严重损害国家和社会公众利益的违法收支,应当向主管单位或者财政、审计、税务机关报告,以便处理。(3)监督公共财产的完整性。企业、事业等单位的公共财产包括其各项资产。会计机构、会计人员要监督公共财产是否得到很好的保管或正确的记录,账实是否相符。发现公共财产短缺或损毁,应查明原因,及时处理。

会计监督按照与经济业务发生时间的关系,可分为事前、事中、事后监督。事前监督指在经济业务发生之前,即审核其是否符合有关政策、法令和制度的要求,对于违法的经济活动,要坚决加以限制和制止。只有限制非法活动,才能鼓励正当经营;只有限制滥用、浪费,才能增产节约,增收节支。事前监督可收防患未然之效,使会计监督处于主动地位。事中、事后的会计监督是对会计所反映的经济活动情况及有关资料加以检查和分析。通过检查和分析可以发现问题,总结经验。对已发现的问题,要拿出整改意见,提出行之有效的措施。调整经济活动,实现预期目标。

会计核算职能和监督职能是相互联系,相辅相成,不可分离的,核算职能是监督职能的基础和前提。监督职能的发挥能够更好地保证会计核算的质量。会计核算和监督职能的充分发挥,能使企业、单位的经营管理实现管理最优,效益最佳的目标。

第三节 会计对象与会计要素

一、会计对象

会计对象是指会计所要核算和监督的内容。在社会主义制度下,社会再生产过程是由生产、分配、交换、消费四个相互关联的环节构成的,它概括了各种经济活动。如前所述,会计是以货币计量的,因此,会计所要反映和核算的只是能用货币表现的那部分经济活动的内容。在我国,企业、机关、事业单位和其他组织经济活动的内容虽各有不同,但它们的所有财产物资都是以货币形式表现出来的,并在生产经营和收支活动中不断发生变化。这些财产物资的货币表现以及货币本身称为资金,即会计的对象就是社会再生产过程中的资金运动。

资金运动过程一般包括资金投入、资金运用、资金退出三个阶段。具体到不同的会计主体,如营利组织(企业)、非营利组织(事业、行政单位),资金运动具体过程又有较大的差异;同是营利组织(企业),工业、农业、商业、交通运输、建筑业及金融业等不同行业的资金运动过程也各有特点。

本书以工业企业为例,介绍作为会计对象的资金运动的一般过程。

(一) 资金的投入

任何企业要开展经营活动,必须有一定的物资条件。例如,工业企业要有现金、原材料、机器设备、厂房等。从来源上看,这些资金无非从两种渠道取得:一是所有者投入,二是向债权人

借款。

所有者和债权人之所以向企业投资,都是为了谋求自身的经济利益,所有者和债权人向企业投入资金后对企业都有一定的要求权。企业会计有必要记录其金额大小以使投资者的利益不受侵犯。会计上,所有者对企业的要求权称作所有者权益,债权人对企业的要求权称作债权人权益,又简称为负债。

所有者权益的特点是:(1)不能随意抽回投资,企业可在存续期内长期使用;(2)参与企业的经营管理,享有经营管理权;(3)按投资比例参与利润分配和承担风险;(4)按投资比例享有剩余财产的分配权。

债权人权益的特点是:(1)不参与企业的经营管理;(2)要求企业定期支付利息、到期偿还本金;(3)企业破产财产的分配权。

所有者及债权人的投入资金形成企业可以支配的各项资产,构成企业开展经营活动的基础。

(二) 资金的运用

工业企业的资金主要运用于供产销三个环节。此外,企业还可以以一定的方式将资金投放于其他单位,形成短期投资或长期投资。

在供应环节,一方面通过固定资产投资,兴建房屋、建筑物,购置机器设备等,另一方面通过使用货币资金购买原材料、燃料等,形成生产所需的各种生产资料。在供应环节,资金从货币资金形态转化为固定资金形态或储备资金形态。

在生产环节,劳动者借助于劳动手段将劳动对象加工成特定的产品,同时消耗原材料形成材料费、消耗固定资产形成折旧费、消耗工人劳动形成人工费等,各种耗费的货币化表现就是产品等有关对象的成本。在生产环节,资金从固定资金、储备资金形态转化为未完工产品资金,随着产品的完工,进一步转化为成品资金形态。

在销售环节,随着产成品的出售,取得销售收入,企业资金从成品资金又回到货币资金形态。销售收入补偿成本以后,形成企业的营业利润。除产品销售利润外,企业还可取得投资收益和其他收入。企业要从利润中提取盈余公积金和公益金,分别用于扩大生产和职工集体福利设施等,其余利润可以向所有者进行分配。

资金运用阶段,随着企业供产销活动的依次展开,资金的形态由货币资金形态开始,依次转化为储备资金、未完工产品资金、成品资金形态,最后又回到货币资金形态,这一运动过程通常称之为资金的循环;资金的这种周而复始的循环过程称为资金的周转。只要企业持续经营,企业资金就总是这样周而复始地循环和周转着。

(三) 资金的退出

在资金运动的过程中,企业的一部分资金会陆续退出企业。例如,企业偿还各项债务、上缴各种税金、向所有者分配利润等。

上述资金运动的三个阶段构成了企业开放式的资金运动形式,可以简括地表示如下(见图 1-1)。

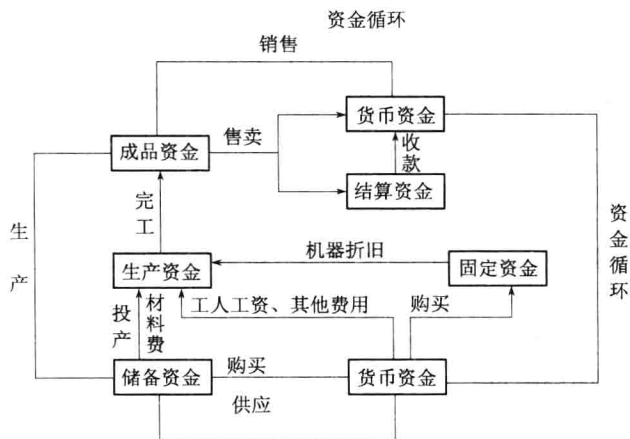


图 1-1 资金运动的形式

二、会计要素

会计要素是对会计对象的基本分类,是会计核算对象的具体化。我国 2006 年颁布的《企业会计准则——基本准则》第十条规定:“企业应当按照交易或者事项的经济特征确定会计要素。会计要素包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。”

从一定时点资金的相对静止状态来考察,企业的资金都是由债权人和所有者提供的,表现为企业可以动用的各项资产。债权人因投入资金而对企业拥有债权人权益,构成企业的负债,所有者因投入资金而对企业拥有所有者权益,因此,企业的资产总额与负债和所有者权益的合计必然相等。这就分离出资产、负债、所有者权益这三项资金运动相对静止状态的三大会计要素,这三大会计要素反映了企业一定时点的财务状况,是企业编制资产负债表的基础。

另一方面,企业的资金都处于运营之中,从一定时期资金的显著运动状态来考察,企业的资产经过一定时期的经营,将发生一定的耗费,生产出一定数量和质量的产品,产品销售后取得一定的货币收入,收入费用相抵后确认出当期利润,这就分离出收入、费用、利润这三项资金显著运动状态的三大会计要素,这三大会计要素反映了一定时期的经营成果,是企业编制利润表的基础。

(一)反映财务状况的会计要素

财务状况是指企业一定时期的资产及权益构成情况,是资金运动相对静止状态的表现。反映财务状况的会计要素有资产、负债和所有者权益。

1. 资产

我国 2006 年颁布的《企业会计准则——基本准则》第二十条将资产定义为:“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。”资产具有以下几个特征:

(1)资产的内涵是一项资源,该资源预期会给企业带来经济利益。预期会给企业带来经济利益是指直接或者间接导致现金和现金等价物流入企业的潜力。

(2)资产是由企业拥有或者控制的。它是指企业享有某项资源的所有权,或者虽然不享

有某项资源的所有权,但该资源能被企业所控制。

(3)企业的资产来源于“过去的交易或者事项”。企业过去的交易或者事项包括购买、生产、建造行为或其他交易或者事项;预期在未来发生的交易或者事项不形成资产。

企业的资产按其流动性,可分为流动资产和非流动资产。资产满足下列条件之一的,应当归类为流动资产:

(1)预计在一个正常营业周期中变现、出售或耗用。

(2)主要为交易目的而持有。

(3)预计在资产负债表日起一年内(含一年,下同)变现。

(4)自资产负债表日起一年内,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。

正常营业周期,通常是指企业从购买用于加工的资产起至实现现金或现金等价物的期间。正常营业周期通常短于一年,在一年内有几个营业周期。但是,也存在正常营业周期长于一年的情况,如房地产开发企业开发用于出售的房地产开发产品,造船企业制造用于出售的大型船只等,往往超过一年才变现、出售或耗用,仍应划分为流动资产。正常营业周期不能确定的,应当以一年(12个月)作为正常营业周期。

流动资产包括货币资金、交易性金融资产、应收票据、应收及预付款项、应收利息、应收股利、其他应收款、存货等项目。

流动资产以外的资产应当归类为非流动资产。

非流动资产包括可供出售金融资产、持有至到期投资、长期应收款、长期股权投资、固定资产、在建工程、工程物资、固定资产清理、无形资产、开发支出、商誉、长期待摊费用、递延所得税资产等项目。

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。负债具有以下几个特征:

(1)负债是企业的现时义务。现时义务是指企业在现行条件下已承担的义务。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)负债的清偿预期会导致经济利益流出企业。

(3)导致企业承担义务或责任的交易或事项已经发生。

企业的负债按其流动性,可分为流动负债和非流动负债。

负债满足下列条件之一的,应当归类为流动负债:

(1)预计在一个正常营业周期中清偿。

(2)主要为交易目的而持有。

(3)自资产负债表日起一年内到期应予以清偿。

(4)企业无权自主地将清偿推迟至资产负债表日后一年以上。

流动负债包括短期借款、交易性金融负债、应付票据、应付及预收款项、应付职工薪酬、应缴税费、应付利息、应付股利、其他应付款、一年内到期的非流动负债等项目。

流动负债以外的负债应当归类为非流动负债。

非流动负债包括长期借款、应付债券、长期应付款、专项应付款、预计负债、递延所得税负债等项目。

对于在资产负债表日起一年内到期的负债,企业预计能够自主地将清偿义务展期至资产负债表日后一年以上的,应当归类为非流动负债;不能自主地将清偿义务展期的,即使在资产负债表日后、财务报告批准报出日前签订了重新安排清偿计划协议,该项负债仍应归类为流动负债。

企业在资产负债表日或之前违反了长期借款协议,导致贷款人可随时要求清偿的负债,应当归类为流动负债。

贷款人在资产负债表日或之前同意提供在资产负债表日后一年以上的宽限期,企业能够在此期限内改正违约行为,且贷款人不能要求随时清偿,该项负债应当归类为非流动负债。其他长期负债存在类似情况的,比照上述规定处理。

3. 所有者权益

所有者权益是指企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益。公司的所有者权益又称为股东权益。所有者权益具有以下两个特征:

(1)所有者权益的数额由资产减去负债的余额来确定。

(2)所有者权益增减变动不仅受所有者增资或减资以及留存收益多少等的影响,还受资产和负债的计量的影响。

所有者权益的来源包括所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益等。

直接计入所有者权益的利得和损失,是指不应计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。其中利得是指由企业非日常活动所形成的、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流入;损失是指由企业非日常活动所发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的流出。

所有者权益包括实收资本(或股本)、资本公积(减:库存股)、盈余公积和未分配利润等。实收资本是指企业按照章程,或合同、协议的约定,接受投资者实际投入企业的资本;资本公积包括资本(或股本)溢价、直接计入所有者权益的利得和损失;盈余公积是指企业从净利润中提取的各种公积金;未分配利润是指企业留待以后年度分配的利润或本年度待分配的利润。盈余公积和未分配利润统称为留存利润。

(二)反映经营成果的会计要素

经营成果是企业在一定时期内从事生产经营活动所取得的最终成果,是资金显著变动状态的主要体现。反映经营成果的会计要素包括收入、费用和利润。

1. 收入

我国2006年颁布的《企业会计准则第14号——收入》将收入定义为:“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。本准则所涉及的收入,包括商品销售收入、提供劳务收入和让渡资产收入。企业代第三方收取的款项,应当作为负债处理,不应当确认为收入。”收入具有以下几个特征:

(1)收入是企业资产的增加或负债的减少,或两者兼而有之。伴随着企业收入的实现,往往引起企业资产的增加或负债的减少,这种资产的增加或负债的减少最终表现为企业经济利益的流入,会引起所有者权益的增加。

(2)收入是在企业经营过程中取得的。企业的收入是从其日常生产经营活动中产生的,

如销售产品、提供劳务等；企业所发生的偶发事项虽然也可能带来经济利益，但这种经济利益所表现出来的收入不是企业日常的生产经营所得，如出售固定资产取得的收入、罚没收入等，就不能作为企业收入进行确认与计量。

(3) 收入是企业费用先期垫付的回报。企业的收入不仅是所有者权益的增加，它还是企业先期垫付费用的一种回报。可以说，企业在生产经营中的各项耗费是为了获得收入而支付的；任何一项收入必然有其费用与之相对应；任何一笔费用都要求回报收入。

(4) 收入只包括本企业经济利益的流入，不包括为第三方或客户代收的款项。如代收的税款、代收利息等，这些项目引起的资产增加由于不属于本企业的经济利益，不能视作企业收入进行确认和计量，而应作为负债处理。

按照重要性不同，收入可分为主营业务收入和其他业务收入。主营业务收入，是指企业通过主要生产经营活动所取得的收入，如在工业企业里销售产品、提供工业性劳务等取得的收入。主营业务收入一般占营业收入的主要部分。其他业务收入亦称附营业务收入，是指主营业务以外的，企业附带经营的业务所取得的收入，如在工业企业里出售原材料、出租固定资产、出租包装物、技术转让、提供非工业性劳务等业务取得的收入。其他业务收入一般在企业的营业收入中所占比重不大。

企业收入的主要形式包括销售商品收入、提供劳务收入和让渡资产使用权收入。

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、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。费用具有以下几个特征：

(1) 费用是企业在日常经营活动中为取得收入而发生的各种耗费。与销售商品、提供劳务等日常经营活动无关的支出，如罚没支出、固定资产出售成本、发放现金股利等，虽然也引起经济利益的流出，但不能作为费用进行确认和计量。

(2) 费用会导致企业经济利益的流出，具体表现为资产的减少或负债的增加或兼而有之。

(3) 费用同一定时期相联系，属于期间性概念。

按经济功能不同，费用可划分为成本费用和期间费用两大类。其中成本费用是指从事经营业务发生的、能够直接计入产品成本的费用，包括直接材料、直接人工和制造费用等；期间费用是指企业在生产经营过程中支出的，与产品生产无直接联系的各项费用，包括销售费用、管理费用和财务费用等。

3. 利润

利润是指企业在一定会计期间的经营成果，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和损失，是指应当计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。利润具有以下几个特征：

(1) 利润表示企业一定会计期间的经营成果，与一定的会计期间相联系。

(2) 利润金额取决于收入和费用、直接计入当期利润的利得和损失金额。

利润总额是指营业利润加营业外收入、减营业外支出后的余额。其中“营业利润”是指营业收入减去营业成本、营业税金及附加、期间费用、资产减值损失，加上公允价值变动净损益、投资净损益后的余额。“营业外收入”是指企业发生的与其日常活动无直接关系的各项利得，主要包括非流动资产处置利得、盘盈利得、罚没利得、捐赠利得、确实无法支付而按规定程序经

批准后转作营业外收入的应付款项等。“营业外支出”是指企业发生的与其日常活动无直接关系的各项损失,主要包括非流动资产处置损失、盘亏损失、罚款支出、公益性捐赠支出、非常损失等。

第四节 会计方法体系

会计学作为一门专门的学科,有其独特的专门方法。

会计方法是指会计为实现各项职能所运用的各种手段的总称,包括会计核算方法、会计预测方法、会计决策方法、会计控制方法等。会计学基础主要介绍会计核算的基本原理,会计核算方法也是最基本、最主要的方法,本书主要介绍会计核算的方法体系。

会计核算方法是实现会计核算与监督职能的手段,是为了对会计对象进行全面的、综合的、连续的、系统的核算和监督所采用的一系列相互联系的专门方法。在传统的手工记账程序下,它主要包括下列专门方法:(1)设置科目与账户;(2)复式记账;(3)填制与审核凭证;(4)登记账簿;(5)成本计算;(6)财产清查;(7)编制会计报表。

一、设置科目与账户

设置科目与账户,是对会计对象具体内容进行分类核算与监督的一种专门方法。

会计对象的内容是纷繁复杂的,为了对会计对象的内容进行系统的核算与监督,就需要对会计对象按照本身的性质和管理的要求进行科学的分类,划分为一个个的会计科目,并为每一个会计科目设置具有一定结构、内容的账户,对该科目的内容进行核算与监督,从而实现分门别类地登记经济业务,取得核算所需要的各项指标。

科学地设置会计科目与账户,是满足经营管理的需要,完成会计核算与监督任务的基础。

二、复式记账

复式记账,是对每一项经济业务,都要以相等的金额同时在两个或两个以上的账户中进行记录的一种专门方法。

作为会计对象的每一项经济业务的发生都会引起两个或两个以上的科目发生变化,复式记账要求对每一项经济业务,都要以相等的金额同时在两个或两个以上的账户中进行记录,完整地反映资金的来龙去脉和经济业务的全貌。此外,复式记账使得每项经济业务所涉及的两个或两个以上的账户之间产生一种平衡关系,可以检验会计记录的正确性。

三、填制与审核凭证

填制与审核凭证,是为会计记录提供真实的、完整的原始资料,并保证经济业务合理、合法而采用的一种专门方法。

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。会计凭证分为原始凭证和记账凭证。对于已经发生的每一笔经济业务,都必须由经办人填制或取得原始凭证,签名盖章。所有的原始凭证都要经过会计或其他部门的审核,审核无误的原始凭证才能作为编制记账凭证、登记账簿的依据。所以,填制与审核凭证,一方面可以保证核算的完整性,另一方面还可以明确经济责任,对会计主体的日常经济活动进行有效的监督。