



“十二五”普通高等教育本科国家级规划教材

关于本电子书说明

本人由于一些便利条件，可以帮您提供各种中文电子图书资料，且质量均为清晰的PDF图片格式，方便阅读和携带。文学、法律、计算机、人文、经济、医学、工业、学术等方面的图书，都可以帮您找提供电子版本，500万图书馆资源收藏供你选择。

我的QQ是**859109769** 佳佳e图书（提供完整版）

国家级精品课程
国家级精品资源共享课
东北财经大学会计学系列教材

基础会计

FUNDAMENTAL ACCOUNTING

陈国辉 迟旭升 主编

第四版

 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press





“十二五”普通高等教育本科国家级规划教材

国家级精品课程·国家级精品资源共享课·东北财经大学会计学系列教材

- 基础会计
- 中级财务会计
- 中级财务会计(精编版)
- 高级财务会计
- 成本会计
- 管理会计
- 财务管理
- 会计信息系统
- 内部控制
- 财务分析
- 会计学
- 审计
- 审计(精编版)

本书为任课教师配备教学资源包，内容包括：



多媒体电子课件 (CD-ROM)

国家级精品课程教学视频 (DVD-ROM)

· 任课教师请与我社教学支持中心联系。电话：(0411)84710715



网络版电子课件

www.dufep.cn 教师会员免费下载

网络版教学大纲

无防伪码者均为盗版
举报电话：(0411)84710523



ISBN 978-7-5654-1784-



9 787565 417849 >

定价：28.00元



“十二五”普通高等教育本科国家级规划教材

国家级精品课程
国家级精品资源共享课
东北财经大学会计学系列教材

基础会计

FUNDAMENTAL ACCOUNTING

陈国辉 迟旭升 主编

第四版

 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press
大连

© 陈国辉 迟旭升 2015

图书在版编目 (CIP) 数据

基础会计 / 陈国辉, 迟旭升主编. —4 版. —大连 : 东北财经大学出版社, 2015. 2

(东北财经大学会计学系列教材)

ISBN 978-7-5654-1784-9

I. 基… II. ①陈… ②迟… 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 008451 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

大连图腾彩色印刷有限公司印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 185mm×260mm 字数: 446 千字 印张: 19 1/4 插页: 1
2015 年 2 月第 4 版 2015 年 2 月第 25 次印刷

责任编辑: 田世忠 李彬时 博 王苋南 责任校对: 贺欣
封面设计: 张智波 版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-1784-9

定价: 28.00 元

东北财经大学会计学系列教材编委会

主任

刘永泽 教授 博士 博士生导师

委员 (按姓氏笔画排列)

万寿义 教授 博士 博士生导师

方红星 教授 博士 博士生导师

王振武 教授 硕士生导师

刘明辉 教授 博士 博士生导师

刘淑莲 教授 博士 博士生导师

孙光国 教授 博士 硕士生导师

吴大军 教授 博士 硕士生导师

李日昱 教授 博士 硕士生导师

张先治 教授 博士 博士生导师

陈国辉 教授 博士 博士生导师

姜 欣 教授 博士 硕士生导师

卷首语

谁都不能否认，经济与会计的关系越来越密切，尤其是全球经济一体化的趋势让全世界的会计准则制定机构都走上了会计准则的国际趋同和等效之路；谁也不能否认，我国的会计改革紧跟了我国和世界经济发展的步伐，尤其是 20 世纪 90 年代初至今，会计改革经历了与国际接轨、趋同和等效的阶段；谁都必须承认，会计人才的培养要适应经济与社会的发展变化，尤其要适应建设社会主义市场经济的需要。另外，一整套优秀的系列教材对于培养会计人才的重要性是显而易见的，尤为重要的是教材必须紧跟时代进步的节奏，把握好经济与会计发展的脉搏。

纵观“东北财经大学会计学系列教材”的生命线会发现，她之所以能常青，正是上述认识指引的硕果。

20 世纪 90 年代初，我们编写了东北财经大学第一套会计学系列教材，其奉行的理念是：积数十年教材编写之经验，融十几位教授之心血，编系列精品教材。在 20 多年中，我们一直坚持这样的原则，前后共出版过 4 套系列教材，每一套系列教材都修订过若干次，总销量近千万册，其足迹踏遍祖国的大江南北。在 20 多年中，会计学系列教材伴随着一批又一批的大学生成长，并且以教材编写为契机，在高等学府中培养了一代又一代的教师精英。

从时间上来推算，本套会计学系列教材是 20 多年中的第 5 套。本套会计学系列教材的第一版诞生于 2007 年 1 月，正好踏着 2006 年财政部发布“企业会计准则”体系的节拍。在近年来的教材使用过程中，尽管我们作了一些修订，但始终未能跳出小修小改的圈子。在此期间，我们又掌握和理解了更新的会计准则与规范，积累和领会了更多的专业知识，尤其是对会计准则与会计教材之间的关系有了更深刻的认识。基于此，我们才有了这一次的大修订，并以第四版的形式呈现在读者面前。

本次东北财经大学会计学系列教材修订的主要依据是财政部最近几年来修订或发布的企事业单位会计、行政事业会计、税收、财务管理、管理会计等方面的规定。就企业会计准则而言，2014 年陆续修订、制定了 7 项具体准则。其中，制定了《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》等 3 项准则；修订了《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》等 4 项准则。这些准则自 2014 年 7 月 1 日起施行。同时，最近几年来财政部又发布了若干项《企业会计准则解释》。这些准则及其解释公告对财务会计类教材影响比较大。从管理会计来看，财政部印发了《企业产品成本核算制度》，就《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》征求意见，不仅要全面推进管理会计体系建设，还将管理会计作为改革重点。这对于会计学系列教材建设都提出了新的挑战。

在本次修订的过程中，我们更加注重提升同教材配套的“习题与案例”、“电子课件”以及“教学大纲”的平台建设质量。首先，关于习题与案例。按照修订后的教材内容体

系，根据各章内容的安排重新进行习题与案例的修订。一是加大习题量，适当提高习题的难度。二是更换部分案例，使案例与实践更加贴近，学生通过案例的学习得到进一步启发。三是配置阶段性综合习题，根据内容模块设置习题，便于学生综合性地理解和掌握几个章节的内容，循序渐进，达到深入学习的效果。其次，关于电子课件。电子课件的制作摒弃了复制主教材各级标题的简单做法，由各主教材的作者亲自主持制作，这样能更好地把握授课内容，对各章节的内容进行更深入的讲解和逻辑勾勒，真正起到辅助和深化的作用。另外，在介质上向独立光盘的方向发展，增强互动性和形象性。最后，关于教学大纲。本套教材配有电子版教学大纲，为教师提供课时分配、重难点提示、教学结构等参考信息，进一步方便教师教学。

为保证质量，我们陆续推出新版东北财经大学会计学系列教材，分别有：《基础会计》、《中级财务会计》、《中级财务会计（精编版）》、《高级财务会计》、《成本会计》、《管理会计》、《财务管理》、《会计信息系统》、《内部控制》、《财务分析》、《会计学》、《审计》、《审计（精编版）》，共计13种。值得一提的是，截至目前，本套系列教材入选“十二五”普通高等教育本科国家级规划教材的有7种，普通高等教育“十一五”国家级规划教材的有4种，普通高等教育精品教材的有1种，“十二五”普通高等教育本科省级规划教材的有9种，获得全国优秀畅销书奖的有6种，省级优秀畅销书奖的有6种，所支撑的课程获得国家级精品课程称号的有5种，所支撑的课程获得省级精品课程称号的有6种，获得国家级精品资源共享课称号的有5种，省级精品资源共享课称号的有2种。

由于我们的时间和精力有限，教材中难免存在缺点乃至谬误，我们恳请广大读者批评指正。

本次修订仅仅是一个新的起点，而不是终点，我们将随着经济的发展与会计环境的变化不断修订，使东北财经大学会计学系列教材紧随时代步伐，及时反映学科的最新进展。

东北财经大学会计学系列教材编委会

第四版前言

“东北财经大学会计学系列教材”之《基础会计》自2012年第三版出版以来，需求量持续增长，并成功入选“十二五”普通高等教育本科国家级规划教材。为了不辜负读者、同行及专家对本书的厚爱，根据近三年来我国新发布的财经法律法规，会计准则的新变化、新要求，以及读者反馈的意见和作者在课堂教学中发现的问题，我们对本书进行了一次全面修订。

本次修订的目标仍然是：及时吸收会计理论研究的最新成果，力求教材内容的更新与会计改革的实践同步，始终保持原教材宜教易学的体系和风格。

陈国辉、迟旭升教授负责本次修订的组织工作，最后由陈国辉教授总纂定稿。各章修订的具体分工是：第一、二、九章由博士生导师陈国辉教授执笔；第三、十一章由孙光国教授执笔；第四、八、十章由迟旭升教授执笔；第五、十四章由陈文铭教授执笔；第六、七章由王觉教授执笔；第十二章由张娆讲师执笔；第十三章由刘英明讲师执笔。

在本书的每次修订包括每一次重印过程中，不论是体系的调整还是内容上的更新，我们都充分听取东北财经大学和有关院校基础会计任课教师的意见，这无疑也是本书影响力与日俱增的缘由之一。值此本书第四版付梓之际，向多年来对本书的修订、完善不吝赐教的各位朋友致以最诚挚的谢意！

编者

2015年1月

第一版前言

本书系教育部普通高等教育“十一五”国家级规划教材，同时也是国家级精品课程——东北财经大学基础会计课程的指定教材。本书不仅可作为高等院校会计学、财务管理，以及其他经济、管理类专业在校本科生学习会计的启蒙教科书，也可供从事会计、财务管理和其他经济管理工作的人员自学、培训之用。

为了满足高等院校会计学等有关专业开设基础会计课程的教学需要，我们于2003年编写了本书的前身——《基础会计》（东北财经大学出版社，2003）一书。该书自出版以来，受到社会各界及读者的高度认可，在短短的3年时间里，已陆续印刷了20余次。

会计工作是经济管理工作的重要组成部分。经济越发展，会计越重要。随着我国社会主义市场经济的迅猛发展，我国的会计理论研究和会计改革也在不断深化。为了规范会计核算工作，提高会计信息质量，我国于2006年颁布了39项会计准则。这标志着我国在会计国际趋同的进程中又迈出了一大步。随着会计工作规范化和国际化程度的提高，必然对会计人员的知识水平和业务素质提出更高的要求，也为高等院校会计教学明确了新的目标。为此，我们在原教材的基础上，吸收了会计理论研究的最新成果，借鉴了国内外同类教材的先进经验，以新颁布的会计准则及其应用指南为依据，重新编写了这本《基础会计》教材。

本书保留了原教材的基本风格：按照学生由浅入深、循序渐进的认识规律来安排总体结构和各章内容，尽量用通俗易懂的语言来阐述会计的基本原理、基本技术和基本方法，力求使初学者不至于因大量的专业术语而对学习会计产生畏惧心理。此外，我们又为本教材配套制作了“基础会计教学课件”和编写了《基础会计习题与案例》，以适应采用多媒体形式进行课堂教学的需要，并为学生学有所练、勤于操作创造条件。

本书由陈国辉、迟旭升教授任主编，负责全书写作大纲的拟定和编写的组织工作，并总纂定稿。撰写初稿分工如下：第一、二、九章由博士生导师陈国辉教授执笔；第三、十一、十四章由孙光国副教授执笔；第四、八、十章由迟旭升教授执笔；第五、十五章由陈文铭教授执笔；第六、七章由王觉副教授执笔；第十二、十三章由张捷教授执笔。

在编写本书的过程中，我们得到了有关院校的同行和实务界人士的大力支持与帮助，特别是东北财经大学会计学院讲授本门课程的老师，他们对本书的编写提出了许多宝贵建议，谨此一并致谢。

由于时间仓促，加之我们水平有限，书中内容安排与语言表述可能还存在缺点或错误，恳请读者和同行批评指正，以便再版时修订。

编者
2007年1月

目 录

第一章 总 论	1
第一节 会计的产生与发展.....	1
第二节 会计的含义.....	3
第三节 会计的职能与目标.....	7
第四节 会计的任务与作用	10
第五节 会计的方法	12
第二章 会计要素与会计等式	16
第一节 会计对象	16
第二节 会计要素	18
第三节 会计等式	23
第三章 会计核算基础.....	28
第一节 会计假设	28
第二节 会计信息质量特征	30
第三节 会计要素确认、计量及其要求	34
第四节 收付实现制与权责发生制	37
第四章 账户与复式记账	40
第一节 账户与会计科目	40
第二节 复式记账原理	46
第三节 借贷记账法	49
第四节 总分类账户和明细分类账户	58
第五章 企业主要经济业务的核算	65
第一节 企业主要经济业务概述	65
第二节 资金筹集业务的核算	66
第三节 供应过程业务的核算	76
第四节 生产过程业务的核算	91
第五节 销售过程业务的核算.....	104
第六节 财务成果形成与分配业务的核算.....	117
第六章 账户的分类	135
第一节 账户分类的意义	135
第二节 账户按经济内容分类.....	136
第三节 账户按用途和结构分类.....	139

第七章 成本计算	149
第一节 成本计算的意义、原理与要求	149
第二节 成本计算的一般程序	153
第三节 企业经营过程中的成本计算	155
第八章 会计凭证	163
第一节 会计凭证的作用和种类	163
第二节 原始凭证	169
第三节 记账凭证	171
第四节 会计凭证的传递与保管	174
第九章 会计账簿	177
第一节 账簿的意义与种类	177
第二节 账簿的设置与登记	179
第三节 账簿的启用与错账更正	183
第四节 结账与对账	185
第五节 账簿的更换与保管	187
第十章 财产清查	189
第一节 财产清查概述	189
第二节 存货的盘存制度	191
第三节 财产清查的内容和方法	198
第四节 财产清查结果的处理	201
第十一章 财务报告	207
第一节 财务报告概述	207
第二节 资产负债表	209
第三节 利润表	216
第四节 现金流量表	220
第五节 所有者权益（或股东权益）变动表	223
第六节 会计报表附注	224
第十二章 会计核算组织程序	225
第一节 会计核算组织程序概述	225
第二节 记账凭证核算组织程序	228
第三节 科目汇总表核算组织程序	231
第四节 汇总记账凭证核算组织程序	236
第五节 日记总账核算组织程序	244
第十三章 会计软件应用基础	247
第一节 会计软件概述	247
第二节 会计软件的功能结构与数据处理流程	252
第三节 会计软件应用管理	263

第十四章 会计工作组织	269
第一节 会计工作组织的基本内容.....	269
第二节 会计机构与会计人员.....	271
第三节 会计规范体系.....	276
第四节 会计职业道德.....	282
第五节 会计岗位责任制.....	288
第六节 会计档案管理与会计交接制度.....	290
主要参考书目	295

第一章

总 论

第一节 会计的产生与发展

一、会计是为适应生产活动发展的需要而产生的

生产活动是人类赖以生存和发展的基础，也是人类最基本的实践活动，它决定着人类所进行的其他一切活动。在生产活动中，既能够创造出物质财富，取得一定的劳动成果；同时，也必然会发生劳动耗费，其中包括人力、物力以及财力的耗费。如果劳动成果少于劳动耗费，则生产就会萎缩，社会就会倒退；如果劳动成果等于劳动耗费，则只能进行简单再生产，社会就会停滞不前；如果劳动成果多于劳动耗费，则可以进行扩大再生产，社会就能取得进步。而生产发展、社会进步是一切社会形态中人们所追求的共同目标，因此，无论在何种社会形态中，人们都必然会关心劳动成果和劳动耗费，并对它们进行比较，以便科学、合理地管理生产活动，提高经济效益。在对劳动成果和劳动耗费进行比较的过程中，产生了原始的计量、计算、记录行为。这种原始的计量、计算、记录行为中蕴含着会计思想、会计行为的萌芽。会计在其产生初期还只是“生产职能的附带部分”。也就是说，会计在它产生初期是生产职能的一个组成部分，是人们在生产活动以外，附带地把劳动成果和劳动耗费以及发生的日期进行计量和记录。当时，会计还不是一项独立的工作。随着社会生产的发展、生产规模的日益扩大和复杂，对劳动成果和劳动耗费的比较，仅仅靠人们劳动过程中附带地进行计量、计算和记录，显然满足不了生产发展规模日益扩大、复杂的需要。为了满足生产发展需要，适应对劳动成果和劳动耗费进行管理的要求，会计逐渐从生产职能中分离出来，成为特殊的、专门委托有关当事人从事且具有独立职能的一项活动。可见，会计是适应生产活动发展的需要而产生的，对生产活动进行科学、合理的管理是它产生的根本动因。

二、会计是生产活动发展到一定阶段的产物

生产活动的发生是会计产生的前提条件。如果没有生产活动的发生，便不会有会计思

想、会计行为的产生。但是，这并不意味着生产活动一发生，就产生了会计思想、会计行为。会计史学者的考古结果表明：只有当人类的生产活动发展到一定阶段，以至生产所得能够大体上保障人类生存和繁衍的需要时，人们才会关心劳动成果与劳动耗费的比较。特别是劳动成果有了剩余时，原始的计量、记录行为才具备了产生的条件，会计也因此而进入了萌芽阶段。这一时期经历了漫长的过程。据考证，从旧石器时代中、晚期到奴隶社会这一时期被称做会计的萌芽阶段，也叫会计的原始计量与记录时代。由此可见，会计并不是在生产活动发生伊始就产生的，它是生产发展到一定程度，劳动成果有了剩余以后，人们开始关心劳动成果和劳动耗费的比较，更关心对剩余劳动成果的管理和分配，才需要对它们进行计量、计算和记录，因而产生了会计思想，有了会计萌芽。由此可见，会计是生产活动发展到一定阶段的产物。它伴随着生产活动的产生、发展而产生，也将随着生产活动的发展而发展和完善。

三、会计从产生到现在经历了一个漫长的发展历程

从严格意义上讲，自旧石器时代中、晚期开始到奴隶社会繁盛时期为止，在这一漫长历史时期中产生的最原始的计量、记录行为并不是纯粹的、真正意义上的会计行为和会计方法。那时，所谓的会计还不是一项独立的工作，而只是生产职能的附带部分，是在生产过程的同时，附带地把劳动成果、劳动耗费等事项记载下来。在会计的发展史上，这一时期被称为会计的萌芽阶段，或者被称为原始计量与记录时代。

严格的、独立意义上的会计特征是到奴隶社会的繁盛时期才表现出来的。那时，随着社会的发展，劳动生产力的不断提高，生产活动的结果除了能够补偿劳动耗费之外还有了剩余产品。剩余产品与私有制的结合，造成了私人财富的积累，进而导致了受托责任会计的产生，会计逐渐从生产职能中分离出来，成为特殊的、专门委托有关当事人从事的一项独立的活动。这时的会计，不仅应保护奴隶主物质财产的安全，还应反映那些受托管理这些财产的人是否认真地履行了他们的职责。所有这些都要求采用较先进、科学的计量与记录方法，从而促使原始计量、记录行为向单式簿记体系演变。从奴隶社会的繁盛时期到15世纪末，单式簿记应运而生并且得到了发展。这一时期的会计一般被称为古代会计。

1494年，意大利数学家卢卡·帕乔利的著作《算术、几何、比及比例概要》问世，标志着近代会计的开端。在随后漫长的历史时期内，人们在古代单式簿记的基础上，创建了复式簿记。复式簿记在意大利迅速得到普及并不断发展和完善，随着美洲大陆的发现和东西方贸易的进行，加之各国建立了统一货币制度、阿拉伯数字取代了罗马数字、纸张的普遍使用等，复式簿记传遍整个欧洲，后又传遍世界各国。即使到现在，我们仍然采用复式簿记的方法，并最终完成了复式簿记的方法体系乃至理论体系的建设。与此同时，会计从特殊的、专门委托有关当事人的独立活动发展成为一种职业。在会计的发展史上，一般将帕乔利复式簿记著作的出版和会计职业的出现视为近代会计史中的两个里程碑。

客观地说，“古代会计”、“近代会计”的提法是不够严谨的，较为准确的提法应该是“古代簿记”、“近代簿记”。由簿记时代向会计时代的转变发生在19世纪30年代末期。那时，bookkeeping（簿记）开始向accounting（会计）演变，簿记工作开始向会计工作演变，簿记学开始向会计学演变。这些都标志着会计发展史上的簿记时代已经结束，人类已经进入了现代会计的发展时期。在这一时期，随着社会生产力的进一步提高和科学技术的

迅猛发展，作为一门适应性学科的会计也发生了相应的变化，主要表现为：（1）会计学基础理论的创立；（2）会计理论和方法逐渐分化成两个领域，即财务会计和管理会计；（3）审计基本理论的创立；（4）会计电算化的产生与应用。我们有理由相信，随着社会发展和科学技术的进步，会计也必然会取得更加引人注目的发展。

会计在我国也有悠久的历史，我国从公元前 22 世纪末到公元前 17 世纪初在夏朝就开始设置会计。在西周时就设“司会”官职，主管王朝财政经济收支的核算。当时首次出现“会计”二字构词连用，其基本含义是：既有日常的零星核算，又有岁终的总核算，通过日积、月累到岁末的核算达到正确考核王朝财政经济收支的目的。

会计产生和发展的历史表明：会计是适应生产活动发展的需要而产生的，并随着生产的发展而发展。经济越发展，会计越重要。正如马克思所说的那样：“过程越是按照社会的规模进行……作为对过程进行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；对公有制生产比对资本主义生产更为必要。”^①

第二节 会计的含义

什么是会计？或者说，会计的内涵是什么？尽管会计从产生到现在已有几千年的历史，但是，对于这一基本问题，古今中外却一直没有一个明确、统一的说法。究其原因，关键在于人们对会计本质的认识存在着不同的看法，而不同的会计本质观对应着不同的会计含义。

针对会计本质问题所展开的理论研究，是 20 世纪以来会计理论研究中争论最集中且分歧最大的一个方面，至今仍众说不一，无法定论。下面我们将回顾中外会计学界针对会计本质问题所形成的两种主流学派并阐明我们的观点，以便在此基础上给出会计的定义。

一、会计信息系统论

所谓会计信息系统论，就是把会计的本质理解为一个经济信息系统。具体地讲，会计信息系统是指在企业或其他组织范围内，旨在反映和控制企业或组织的各种经济活动，而由若干具有内在联系的程序、方法和技术所组成，由会计人员加以管理，用以处理经济数据、提供财务信息和其他有关经济信息的有机整体。

会计信息系统论的思想最早起源于美国会计学家 A. C. 利特尔顿。他在 1953 年出版的《会计理论结构》一书中指出：“会计是一种特殊门类的信息服务”，“会计的显著目的在于对一个企业的经济活动提供某种有意义的信息”。

20 世纪 60 年代后期，随着信息论、系统论和控制论的发展，美国的会计学界和会计职业界开始倾向于将会计的本质定义为会计信息系统。如 1966 年美国会计学会在其发表的《会计基本理论说明书》中明确指出：“实质地说，会计是一个信息系统。”从此，这个概念便开始广为流传。

^① 马克思，恩格斯. 马克思恩格斯全集：第 24 卷 [M]. 中共中央马克思恩格斯列宁斯大林作编译局，译. 北京：人民出版社，1972：152.

20世纪70年代以来，将会计定义为“一个经济信息系统”的观点，在许多会计著作中流行。如S·戴维森在其主编的《现代会计手册》一书的序言中写道：“会计是一个信息系统。它旨在向利害攸关的各个方面传输一家企业或其他个体的富有意义的经济信息。”此外，在斐莱和穆勒氏《会计原理——导论》、凯索和威基恩特合著的《中级会计学》等一些著作中也都有类似的论述。

我国较早接受会计是一个信息系统的会计学家是余绪缨教授。他于1980年在《要从发展的观点看会计学的科学属性》一文中首先提出了这一观点。

我国会计界对“信息系统论”具有代表性的提法是由葛家澍教授、唐予华教授于1983年提出的。他们认为：“会计是为提高企业和各单位的经济效益，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。”

二、会计管理活动论

会计管理活动论认为会计的本质是一种经济管理活动。它继承了会计管理工具论的合理内核，吸收了最新的管理科学思想，从而成为在当前国际国内会计学界中具有重要影响的观点。

将会计作为一种管理活动并使用“会计管理”这一概念在西方管理理论学派中早已存在。“古典管理理论”学派的代表人物法约尔把会计活动列为经营的六种职能活动之一；美国人卢瑟·吉利克则把会计管理列为管理化功能之一；20世纪60年代后出现的“管理经济会计学派”则认为进行经济分析和建立管理会计制度就是管理。

我国最早提出会计管理活动论的当数杨纪琬教授、阎达五教授。1980年，在中国会计学会成立大会上，他们做了题为《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》的报告。在报告中，他们指出：无论从理论上还是从实践上看，会计不仅仅是管理经济的工具，它本身就具有管理的职能，是人们从事管理的一种活动。

在此之后，杨纪琬教授、阎达五教授对会计的本质又进行了深入探讨，逐渐形成了较为系统的“会计管理活动论”。杨纪琬教授指出，“会计管理”的概念是建立在“会计是一种管理活动，是一项经济管理工作”这一认识基础上的，通常讲的“会计”就是“会计工作”。他还指出，“会计”和“会计管理”是同一概念，“会计管理”是“会计”这一概念的深化，反映了会计工作的本质属性。

阎达五教授认为，会计作为经济管理的组成部分，它的核算和监督内容以及应达到的目的受不同社会制度的制约，“会计管理”这个概念绝不是少数人杜撰出来的，它有充分的理论和实践依据，是会计工作发展的必然产物。

自从会计学界提出“会计信息系统论”和“会计管理活动论”之后，这两种学术观点就展开了尖锐的交锋。然而，我们经过反思，却发现这场论战的本身就存在问题。前者将会计视为一种方法予以论证；而后者则将会计视为一种工作，从而视为一种管理活动来加以论证。两者的出发点不同，怎么可能得出一致的结论呢？

我们认为，讨论会计的本质，首先应明确“会计”指的是什么。它指的是“会计学”，还是“会计工作”，或是“会计方法”？如果不明确界定这一前提，则必将引起一场不必要的或者是无结果的辩论。在本书中，我们将“会计”界定为“会计工作”。基于这一前提，我们认为“会计管理活动论”的观点代表了我国会计改革的思路与方向，是对

会计本质问题的科学论断，因此，我们倾向于选择“会计管理活动论”。在“会计管理活动论”前提下，我们完全有理由认为会计是经济管理的重要组成部分，是以提供经济信息、提高经济效益为目的的一种管理活动。它以货币为主要计量单位，采用一系列专门的程序和方法，对社会再生产过程中的资金运动进行反映和监督。

综上所述，会计是以货币为主要计量单位，对企事业、机关单位或其他经济组织的经济活动进行连续、系统、全面的反映和监督的一项经济管理活动。它也是一项经济管理工作。

三、会计的属性

会计的属性是指会计的性质。从会计产生和发展的历史过程中可以看出，会计所涉及的内容，既同生产力相联系，又与生产关系和上层建筑相联系，从而使会计既有技术性，又有社会性。会计的技术性，主要表现在会计的某些方法反映了生产力的技术与组织的要求。会计是在社会实践中适应管理生产过程的需要而产生的，生产过程是一种分工协作的集体化的大生产，它包括劳动者、劳动资料和劳动对象的结合，这种结合的基础是生产技术。因此，为了全面地、综合地反映和监督生产过程，促使生产活动达到人们的预期效果，会计的技术方法和理论知识必然要随着生产技术日益复杂、生产规模日益扩大而扩大，它经历了由简单到复杂、由低级到高级的发展过程。多少年来，人们总结了对经济活动记录、反映、分析、检查等一套会计专门的科学方法，这是人类劳动和智慧的结晶，是人类共存的一种财富。借助它，能系统、真实地反映客观实际情况，用于管理生产，可以促进生产的发展。

会计的社会性，是指会计作为一种经济管理活动，它是企业管理的一个重要组成部分，必然牵涉企业所有者、债权人、政府、企业管理当局、潜在投资者、债权人等一系列外部和内部利益主体，各利益主体从各自利益驱动出发，自然要求会计工作符合自身利益需求，以期达到有利于自己的经济后果。因而，会计工作就要协调各方面的利益需求，最终在各利益主体之间作出最优的权衡决策，满足不同利益主体的要求。这种协调最明显的例子就是会计准则的制定。会计准则的制定过程往往不仅仅是技术方法的研究过程，同时还是政治协调的过程，与强势集团讨价还价，对最终制定的准则有着相当程度的影响。

会计的双重性，决定了会计的科学管理属性，使它成为一门经济管理科学。关于管理科学的性质，马克思曾经指出：“资本主义的管理就其内容而言是二重的，因为它所管理的生产过程本身具有二重性：一方面是创造产品的社会劳动过程，另一方面是资本的价值增值过程。”^① 就是说，管理一方面具有同生产力相联系的自然属性，即技术性；另一方面又具有同生产关系相联系的社会属性，即社会性。资本主义管理的二重性同样适用于社会主义管理。邓小平同志曾经指出：“有些东西并不能说是资本主义的，比如说，技术问题是科学，生产管理是科学，在任何社会、对任何国家都是有用的。我们学习先进的技术、先进的科学、先进的管理来为社会服务，而这些东西并没有阶级性。”

正确认识会计的双重性质，对于我们利用人类创造的会计科学财富，充分发挥会计的管理作用具有重大的意义。从技术性方面看，凡是能促进生产力发展的会计理论和方法，

^① 马克思，恩格斯. 马克思恩格斯全集：第24卷 [M]. 中共中央马克思恩格斯列宁斯大林作编译局，译. 北京：人民出版社，1972：152.

都是任何社会形态下共同需要的，可以共同采用，这为我们充分借鉴国际上先进的会计理论和方法，为我国社会主义经济建设服务奠定了理论基础。从社会性方面看，会计要维护一定的生产关系，体现不同的管理目的，应划清社会主义会计和资本主义会计的本质界限，发挥社会主义会计保护社会主义生产关系和上层建筑的作用。

四、会计学及其分支

会计学是人们对会计实践进行科学总结而形成的知识体系。

尽管会计实践出现得较早，但是，会计学出现得却相对较晚。我国第一部论及会计业务的会计著作是唐代史官李吉甫于公元 807 年撰写的《元和国计簿》一书，比会计实践的产生晚了大约 3 000 多年。西方会计论著的出现要更晚一些，1494 年出版的意大利数学家卢卡·帕乔利的著作《算术、几何、比及比例概要》是西方的第一部会计著作。然而，这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），才标志着真正意义上的会计学的产生。

会计实践是不断发展和不断丰富的，相应地，会计学理论也在不断地发展和完善。会计实践的发展和丰富推动了会计学的发展和完善。随着会计学研究的深入发展，会计学分化出许多分支，每一分支都形成了一个独立的学科。这些学科相互促进、相互补充，构成了一个完整的会计学科体系，其内容大致如图 1-1 所示。

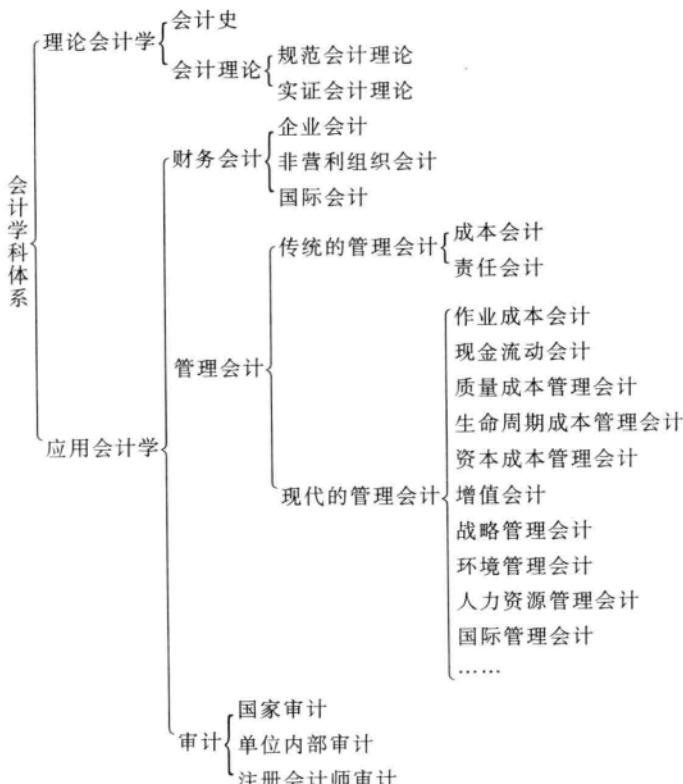


图 1-1 会计学科体系示意图

会计学是管理科学的一个分支，属于应用管理学，会计学研究的对象是全部会计工作，既包括会计理论研究工作，又包括会计实践工作。随着会计学研究领域的不断扩展，会计学分化出许多分支，每一个分支也都形成了一个学科。如按会计学研究的内容划分，其分支有基础会计学、财务会计学、高级财务会计学、管理会计学、成本会计学、会计史学等；按会计主体来划分，其分支有宏观会计学和微观会计学。宏观会计学包括总预算会计、社会会计、国际会计等，微观会计学包括企业会计、非营利组织会计等。

研究会计学及其分支，对于了解会计研究的内容，把握会计研究的方向，掌握每个分支学科在整个会计学科中的地位都具有十分重要的现实意义，也可以为今后科学地学习和研究会计学奠定基础。

第三节 会计的职能与目标

一、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，具体来讲，就是会计是用来做什么的。对于这个问题，马克思曾有过精辟的论述。他指出：“过程越是按社会的规模进行……作为对过程进行控制和观念总结的簿记就越是必要……”可见，马克思把会计的基本职能归纳为反映（观念总结）和监督（控制）。

我们认为马克思的这一论述是十分准确的。现代会计的基本职能应当归纳为反映和监督，而且，为了达到反映与监督的目的，现代会计在发展中逐步构建了它的两大工作系统，即会计的信息系统和会计的控制系统。

（一）会计的反映职能与会计的信息系统

反映的内涵是反照、映衬，而会计的反映职能是指会计能够按照会计准则的要求，采用一定的程序和方法，全面、系统、及时、准确地将一个会计主体所发生的会计事项表现出来，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明显的特征。

其一，会计以货币为主要计量单位。会计反映主要是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，主要是从数量而不是从质的方面进行反映。例如，企业对固定资产进行反映时，只记录其数量、成本、折旧等数量变化，而并不反映其技术性能、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，实物量单位、其他指标及其文字说明等都处于附属地位。因为货币是衡量各种商品的价值尺度，而且企业最初的投资总是用货币度量的，所以，对这些投资使用的追踪记录也只能使用货币量度。

其二，会计是反映过去已经发生的经济活动。会计反映经济活动就是要反映其事实，探索并说明其真相，因此，只有在每项经济业务发生或完成以后，才能取得该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，至少在传统会计上是这样的。虽然管理会计等具有预测职能，其核算的范围可能扩大到未来的经济活动，但从编制会计报

表、对外提供会计信息来看仍然是面向过去的。

其三，会计反映具有连续性、系统性和全面性。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、逐年进行，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各类信息；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。

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。这一过程又具体体现为记账、算账和报账三个阶段。记账就是把一个会计主体所发生的全部经济业务运用一定的程序和方法在账簿上予以记载；算账就是在记账的基础上，运用一定的程序和方法来计算该会计主体在生产经营过程中的资产、负债、所有者权益、收入、成本费用以及损益情况；报账就是在记账和算账的基础上，通过编制会计报表等方式将该会计主体的财务状况和经营成果向会计信息使用者报出。

反映职能是核算会计工作的基础。它通过会计信息系统提供的信息，既服务于国家的宏观调控部门，又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。

（二）会计的监督（控制）职能与会计的控制系统

监督的内涵是监察、督促，而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信息，对会计主体的经济活动进行控制，使之达到预期的目标。会计的监督职能就是监督经济活动按照有关的法规和计划进行。会计的监督职能具有显著的特征。

其一，会计监督具有强制性和严肃性。会计监督是依据国家的财经法规和财经纪律来进行的。会计法不仅赋予会计机构和会计人员实行监督的权利，而且规定了监督者的法律责任。放弃监督，听之任之，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。

其二，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，在整个持续过程中，始终离不了会计监督。各会计主体每发生一笔经济业务，都要通过会计进行反映，在反映的同时，就要审查它们是否符合法律、制度、规定和计划。会计反映具有连续性，会计监督也就具有连续性。

其三，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，依据有关政策、法规、准则等的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；事中监督是指在日常会计工作中，随时审查所发生的经济业务，一旦发现问题，及时提出建议或改进意见，促使有关部门或人员采取措施予以改正；事后监督是指以事先制定的目标、标准和要求为依据，利用会计反映取得的资料对已经完成的经济活动进行考核、分析和评价。会计事后监督可以为制定下期计划、预算提供资料，也可以预测今后经济活动发展趋势。

监督职能在会计行为实施之前就发挥作用，同时又是会计工作的落脚点。它通过会计

信息系统与会计控制系统的有机结合，突出地表现了会计在企事业、机关单位经营管理中的能动性作用，体现了“会计管理活动论”的基本思想。

（三）会计两大基本职能的关系评价

就会计两大基本职能的关系而言，反映职能是监督职能的基础，没有反映职能提供的信息，就不可能进行会计监督，因为如果没有会计反映提供可靠、完整的会计资料，会计监督就没有客观依据，也就无法进行；而监督职能又是反映职能的保证，没有监督职能进行控制，提供有力的保证，就不可能提供真实可靠的会计信息，也就不能发挥会计管理的能动作用，会计反映也就失去了存在的意义。因此，会计的反映职能和监督职能是紧密结合、密不可分、相辅相成的，同时又是辩证统一的。

（四）会计基本职能的外延

随着社会的发展、技术的进步，经济关系的复杂化和管理理论的提高，会计的基本职能得到了不断的完善，会计的新职能不断出现。会计职能不但有反映和监督两职能说，还有三职能直至九职能学说。目前，国内会计学界比较流行的是“六职能”学说。这一学说认为会计具有“反映经济情况、监督经济活动、控制经济过程、分析经济效果、预测经济前景、参与经济决策”^①等六项职能，并认为这六项职能也是密切结合、相辅相成的。其中，两项基本职能是四项新职能的基础，而四项新职能又是两项基本职能的延伸和提高。在“六职能”学说中，“会计管理活动论”得到了进一步的体现。

二、会计的目标

（一）会计目标的含义

会计产生和发展的历史告诉我们，人类在社会实践中运用会计的目的是要借助会计对经济活动进行反映和监督，为经营管理提供财务信息，并考核评价经营责任，从而取得最大的经济效益。这是由商品个别劳动时间和社会劳动时间的不同，以及人力、物力资源的有限等之间的基本矛盾所决定的。不同经济主体为了追求经济利益，无不利用会计这项经济管理工作。那么，会计能提供些什么信息？这就要明确会计的目标是什么。会计目标概括来讲就是设置会计的目的与要求。具体而言，会计目标就是对会计自身所提供经济信息的内容、种类、时间、方式及质量等方面的要求。也就是说，会计目标是要回答会计应干什么的问题，即对所从事的工作，首先要明确其应符合的何时以何种方式提供合乎何种质量的何种信息。

会计目标指明了会计实践活动的目的和方向，同时也明确了会计在经济管理活动中的使命，成为会计发展的导向。制定科学的会计目标，对于把握会计发展的趋势，确定会计未来发展的步骤和措施，调动和借助会计工作者的积极性和创造性，促使会计工作规范化、标准化、系统化，更好地为社会主义市场经济服务等都具有重要的作用。

（二）关于会计目标的两种学术观点

1. 决策有用观

持这种观点的人认为，财务会计的目标就是向信息使用者提供对其进行决策有用的信息，主要包括两方面内容：一是关于企业现金流量的信息；二是关于经济业绩及资源变动

^① 陈国辉. 会计理论研究 [M]. 大连：东北财经大学出版社，2001：46.

的信息。决策有用观适用的经济环境是所有权与经营权分离，并且资源的分配是通过资本市场进行的，也就是说，委托方与受托方的关系不是直接建立起来的，而是通过资本市场建立的，这导致了委托方与受托方二者关系的模糊。

2. 受托责任观

受托责任的含义可以从三个方面来理解：（1）资源的受托方接受委托，管理委托方所交付的资源，受托方承担有效地管理与应用受托资源，并使其保值增值的责任；（2）资源的受托方承担如实地向委托方报告受托责任履行过程及其结果的义务；（3）资源受托方的管理当局负有重要的社会责任，如保持企业所处社区的良好环境、培养人力资源等。由此可见，受托责任产生的原因在于所有权与经营权的分离，而且必须有明确的委托受托关系存在。委托方与受托方中任何一方的模糊或缺位，都将影响受托责任的履行，因此，要求委托方和受托方处在直接接触的位置上。

这两种观点适用的经济环境不同，受托责任观要求两权分离是直接进行的，所有者与经营者都十分明确，二者直接建立委托受托关系，没有模糊和缺位的现象；而决策有用观要求两权分离必须通过资本市场进行，二者不能直接交流，委托者在资本市场上以一个群体出现，从而二者的委托关系变得模糊。

（三）会计目标与会计目的、会计任务

会计目标与会计目的不同，会计目的是相对于会计实践活动而主观提出的，它不属于会计信息系统，是在该系统以外回答人们利用会计信息来干些什么的；而会计目标则不是，它属于会计信息系统的组成部分，它一经明确，作为其具体化的会计职能就确定了。因为会计目标提出后，不论是从质的方面，还是从量的方面，都规定了会计能提供什么种类和内容，以及什么方式的信息，此时，会计目标不能超出这个范围，除非又提出新的目标。作为会计目标能深刻地反映会计目的，会计目的又反过来约束会计目标。因为没有高要求的会计目的，也就设计不出高的会计目标。即使设计了较高的会计目的，在会计自身功能不高的情况下，也无法为会计活动提出相应的高目标。因此，会计目的只能通过影响会计目标而促使我们去发展会计本身所具有的功能，并且借助其发展来促进会计目的的实现。

会计目标主要是表明会计信息使用者及其所要求的信息和信息范围，其实质是在总体上规范会计信息的需求量，旨在界定提供会计信息量的多与少。

会计目标与会计任务不同。会计目标尽管也是人们主观提出来的，但是，它是构成会计信息系统的组成部分，它是有客观依据的，它主要是就会计提供什么数量、质量的信息所明确的目的与要求，不是对整个会计工作提出的目的与要求。会计任务是人们主观提出的，它是就会计工作而言的，是进行会计工作之前的一种设想，即进行会计工作应该达到什么目的与要求。应该注意会计目标、会计任务和会计作用之间的区别与联系。

第四节 会计的任务与作用

一、会计的任务

会计的任务是指通过会计的职能所应该完成的工作，它是会计职能的具体化。

在我国，会计的根本任务是：按照国家的财经法规、会计准则和会计制度进行会计核算，提供以财务数据为主的经济信息，并利用取得的经济信息对会计主体的经济业务进行监督、控制，以提高经济效益，并服务于会计主体内、外部的有关各方。

具体来说，会计的任务包括以下内容：

第一，反映和监督各会计主体对财经法规、会计准则和会计制度的执行情况，维护财经纪律。贯彻执行国家的财经法规、会计准则和会计制度，是各会计主体进行经济活动的首要原则。因此，会计在反映经济活动、提供会计信息的同时，还应以有关的财经法规、准则和制度为依据，对经济活动的合法性、合规性实行必要的监督。对于违反财经法规、准则和制度的行为，应及时予以制止和揭露。

第二，反映和监督各会计主体的经济活动和财务收支，提供会计信息，加强经营管理。各会计主体为了管好自身的经济活动，加强经营管理，提高经济效益，必须了解和掌握各项经济活动的进行情况。会计的基本任务就是运用专门的程序和方法，对各项经济活动进行全面、系统、及时、准确的反映，从而为信息使用者提供与决策和管理有关的信息，并揭示经济管理中存在的问题及其产生的原因，进而促使管理当局改进经营管理，提高经济效益。

第三，充分利用会计信息及其他有关资料，预测经济前景，参与经营决策。前文已经提到，随着生产的发展、经济关系的复杂化和管理理论的提高，会计基本职能的内涵和外延都得到了发展，会计的新职能不断出现。与之相应，作为会计职能具体化的会计任务也必须进行改革，要变事后监督为全程监督。也就是说，会计不仅要对经济活动和财务收支进行事后的反映和监督，而且，要在掌握历史资料的基础上，根据经营管理的要求对经济前景作出预测；也要通过对备选方案的测算和比较，积极地参与经营决策。

会计任务是进行会计工作之前，人们主观提出的一种工作目的。具体就是在进行会计工作过程中应该达到什么目的，符合什么要求。只有明确会计工作的目的和要求，在具体实施会计工作的过程中，才能够按照这个目的和要求来安排每一个工作环节，也才能按照事先确定的目的或要求开展工作，最终保证目的实现。

二、会计的作用

会计的作用是指会计的各项职能在特定的历史时期、特定的社会经济制度下实现和利用之后所产生的效果。会计作用的发挥取决于两个重要因素：一是会计所处的外部环境因素，即会计工作所处的社会历史时期以及社会政治、经济和法律制度；二是与会计自身的内在本质有关的因素，即会计的职能被人们所认识和利用的程度。

从我国目前的会计实践工作来看，会计的作用主要有以下四点：（1）为国家进行宏观调控、制定经济政策提供信息；（2）加强经济核算，为企业经营管理提供数据；（3）保证企业投入资产的安全和完整；（4）为投资者、债权人提供财务报告，以便于其进行正确的投资、信贷决策。可以看出，目前我国的会计工作更多地停留在记账、算账、报账阶段，会计的预算、决策、控制和分析职能还没有得到充分发挥，有些职能甚至还没有真正实施。如何充分地发挥会计职能、更好地实现会计作用已成为我国会计工作中迫切需要解决的问题。

会计的作用与会计任务不同，会计任务是进行会计工作之前人为主观提出来的，而会

计作用则是会计工作实施之后在社会实践中产生了什么效果。它是会计职能发挥作用后所形成的一种结果，是会计行为效果的体现，也是指导会计实践的会计理论在实践中能否得到检验的一种标志。如果会计发挥了很好的作用，说明会计理论得到了会计实践的验证，也说明会计工作的效果得到了体现；否则，说明会计理论不能指导会计实践，会计工作没有产生工作效果，甚至说明会计工作产生了负效应。

第五节 会计的方法

一、会计方法体系

会计的方法是用来反映和监督会计对象，完成会计任务的手段。研究和运用会计方法是为了实现会计的目标，更好地完成会计任务。

会计的方法是从会计实践中总结出来的，并随着社会实践发展、科学技术的进步以及管理要求的提高而不断地发展和完善。会计方法是用来反映和监督会计对象的，由于会计对象多种多样，错综复杂，从而决定了预测、反映、监督、检查和分析会计对象的手段不是单一的方法，而是由一个方法体系构成。随着会计职能的扩展和管理要求的提高，这个方法体系也将不断地发展和完善。

会计方法主要是用来反映会计对象的，而会计对象是资金运动，资金运动是一个动态过程，它是由各个具体的经济活动来体现的。会计为了反映资金运动过程，使其按照人们预期的目标运行，必须首先具备提供已经发生或已经完成经济活动即历史会计信息的方法体系；会计要利用经济活动的历史信息，预测未来，分析和检查过去，因而，会计还要具备提供反映预计发生的经济活动情况即未来会计信息的方法体系；为了检查和保证历史信息和未来信息的质量，并对检查结果作出评价，会计还必须具备检查的方法体系。长期以来，人们把评价历史信息的方法归结为会计分析的方法。因此，会计对经济活动的管理是通过会计核算方法、会计分析方法以及会计检查等方法来进行的。

会计核算的方法是对各单位已经发生的经济活动进行连续、系统、完整的反映和监督所应用的方法。

会计分析的方法主要是利用会计核算的资料，考核并说明各单位经济活动的效果，在分析过去的基础上，提出指导未来经济活动的计划、预算和备选方案，并对它们的报告结果进行分析和评价。

会计检查的方法，亦称审计，主要是根据会计核算，检查各单位的经济活动是否合理、合法，会计核算资料是否真实、正确，根据会计核算资料编制的未来时期的计划、预算是否可行、有效等。

上述各种会计方法紧密联系，相互依存，相辅相成，形成了一个完整的会计方法体系。其中，会计核算方法是基础，会计分析方法是会计核算方法的继续和发展，会计检查方法是会计核算方法和会计分析方法的保证。

作为广义的会计方法，它们既相互联系，又有相对的独立性。它们所应用的具体方法各不相同，并有各自的工作和研究对象，形成了较独立的学科。学习会计首先应从基础开

始，即要从掌握会计核算方法入手，而且，通常所说的会计方法，一般是指狭义的会计方法，即会计核算的方法。本书主要阐述会计核算的方法，至于会计分析的方法、会计检查的方法以及其他会计方法将在有关后续教材中分别加以介绍。

二、会计核算方法

会计核算方法，是指会计对企事业、机关单位已经发生的经济活动进行连续、系统和全面的反映和监督所采用的方法。会计核算方法是用来反映和监督会计对象的，由于会计对象的多样性和复杂性，就决定了用来对其进行反映和监督的会计核算方法不能采用单一的方法形式，而应该采用方法体系的模式，因此，会计核算方法由设置账户、复式记账、填制和审核凭证、登记账簿、成本计算、财产清查和编制财务报告等具体方法构成。这七种方法构成了一个完整的、科学的方法体系。

（一）设置账户

账户是对会计对象的具体内容分门别类地进行记录、反映的工具。设置账户就是根据国家统一规定的会计科目和经济管理的要求，科学地建立账户体系的过程。进行会计核算之前，首先应将多种多样、错综复杂的会计对象的具体内容进行科学的分类，通过分类地反映和监督，才能提供管理所需要的各种指标。每个会计账户只能反映一定的经济内容，将会计对象的具体内容划分为若干项目，即为会计科目，据此设置若干个会计账户，就可以使所设置的账户既有分工又有联系地反映整个会计对象的内容，提供管理所需要的各种信息。

（二）复式记账

复式记账就是对每笔经济业务，都以相等的金额在相互关联的两个或两个以上有关账户中进行登记的一种专门方法。复式记账有着明显的特点，即它对每项经济业务都必须以相等的金额，在相互关联的两个或两个以上账户中进行登记，使每项经济业务所涉及的两个或两个以上的账户之间产生对应关系；同时，在对应账户中所记录的金额又平行相等；通过账户的对应关系，可以了解经济业务的内容；通过账户的平行关系，可以检查有关经济业务的记录是否正确。复式记账可以相互联系地反映经济业务的全貌，也便于检查账簿记录是否正确。例如，到银行提取 500 元现金。这笔经济业务，一方面要在“库存现金”账户中记增加 500 元；另一方面又要在“银行存款”账户中记减少 500 元。“库存现金”账户和“银行存款”账户相互联系地分别记入 500 元。这样既可以了解这笔经济业务的具体内容，又可以反映该项经济活动的来龙去脉，完整、系统地记录资金运动的过程和结果。

（三）填制和审核凭证

填制和审核凭证是指为了审查经济业务是否合理、合法，保证账簿记录正确、完整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，是登记账簿的重要依据。经济业务是否发生、执行和完成，关键看是否取得或填制了会计凭证。取得或填制了会计凭证，就证明该项经济业务已经发生或完成。对已经完成的经济业务还要经过会计部门、会计人员的严格审核，在保证符合有关法律、制度、规定而又正确无误的情况下，才能据以登记账簿。填制和审核凭证可以为经济管理提供真实、可靠的会计信息。

(四) 登记账簿

登记账簿亦称记账，就是把所有的经济业务按其发生的顺序，分门别类地记入有关账簿。账簿是用来全面、连续、系统地记录各项经济业务的簿籍，也是保存会计信息的重要工具。它具有一定的结构、格式，应该根据审核无误的会计凭证序时、分类地进行登记。在账簿中应该开设相应的账户，把所有的经济业务记入账簿中的账户里后，还应定期计算和累计各项核算指标，并定期结账和对账，使账证之间、账账之间、账实之间保持一致。账簿所提供的各种信息，是编制会计报表的主要依据。

(五) 成本计算

成本计算是指归集一定计算对象上的全部费用，借以确定各该对象的总成本和单位成本的一种专门方法。它通常是指对工业产品进行的成本计算。例如，按工业企业供应、生产和销售三个过程分别归集经营所发生的费用，并分别与采购、生产和销售材料、产品的品种、数量联系起来，计算它们的总成本和单位成本。通过成本计算，可以考核和监督企业经营过程中所发生的各项费用是否节约，以便采取措施降低成本，提高经济效益。成本计算对确定生产补偿尺度，正确计算和分配国民收入，确定价格政策等都具有重要作用。

(六) 财产清查

财产清查就是通过盘点实物、核对账目来查明各项财产物资、往来款项和货币资金的实有数，并查明实有数与账存数是否相符的一种专门方法。在日常会计核算过程中，为了保证会计信息真实、正确，必须定期或不定期地对各项财产物资、货币资金和往来款项进行清查、盘点和核对。在清查中，如果发现账实不符，应查明原因，调整账簿记录，使账存数额同实存数额保持一致，做到账实相符。通过财产清查，还可以查明各项财产物资的保管和使用情况，以便采取措施挖掘物资潜力和加速资金周转。总之，财产清查对于保证会计核算资料的正确性和监督财产的安全与合理使用等都具有重要的作用。它是会计核算必不可少的方法之一。

(七) 编制财务报告

财务报告是指企业对外提供的反映企业某一特定日期财务状况和某一会计期间经营成果、现金流量的文件。编制财务报告是对日常会计核算资料的总结，就是将账簿记录的内容定期地加以分类、整理和汇总，形成会计信息使用者所需要的各种指标，再报送给会计信息使用者，以便据此进行决策。财务报告所提供的一系列核算指标，是考核和分析财务计划和预算执行情况以及编制下期财务计划和预算的重要依据，也是进行国民经济综合平衡所必不可少的资料。编制完成财务报告，就意味着这一期间会计核算工作的结束。

上述会计核算的各种方法是相互联系、密切配合的，在会计对经济业务进行记录和反映的过程中，不论是采用手工处理方式，还是使用计算机数据处理系统，对于日常所发生的经济业务，首先要取得合法的凭证，按照所设置的账户，进行复式记账，根据账簿的记录，进行成本计算，在财产清查、账实相符的基础上编制财务报告。会计核算的这七种方法相互联系，缺一不可，形成一个完整的方法体系。

□ 复习思考题

1. 什么是会计？会计是如何产生和发展的？
2. 会计学科体系包括哪些内容？

3. 为什么说会计具有双重性?
4. 什么是会计的职能? 会计的基本职能有哪些?
5. 会计两大基本职能之间的关系如何?
6. 什么是会计目标? 其内涵是什么?
7. 我国会计的具体任务有哪些?
8. 会计的方法包括哪些内容? 它们之间有何关系?
9. 会计核算方法包括哪些内容? 各种专门方法之间的关系如何?

第二章

会计要素与会计等式

第一节 会计对象

会计对象就是会计所要反映和监督的内容，即会计所要反映和监督的客体，在社会主义制度下，就是社会再生产过程中的资金运动。

大家知道，任何一个企业单位要想从事经营活动，必须拥有一定的物质基础，如工业企业若想生产制造产品，必须拥有厂房、建筑物、机器设备、材料物资，将这些劳动资料、劳动对象和劳动者相结合后，才能生产出劳动产品。可见，这些物质基础是进行生产经营活动的前提。而在市场经济条件下，这些物资又都属于商品，有商品就要有衡量商品价值的尺度，即商品价值一般等价物——货币。当各项财产物资用货币来计量其价值时，我们就取得一个会计概念，即资金。资金是社会再生产过程中各项财产物资的货币表现以及货币本身。也就是说，进行生产经营活动的前提是首先必须拥有资金。

企业单位所拥有的资金不是闲置不动的，而是随着物资流的变化而不断地运动、变化的。例如，工业企业进行生产经营活动，首先要用货币资金去购买材料物资为生产过程做准备；生产产品时，再到仓库领取材料物资；生产出产品后，还要对外出售，售后还应收回已售产品的收入。这样，工业企业的资金就陆续经过供应过程、生产过程和销售过程。资金的形态也在发生变化：用货币购买材料物资的时候，货币资金转化为储备资金（材料物资等所占用的资金）；车间生产产品领用材料物资时，储备资金又转化为生产资金（生产过程中各种在产品所占用的资金）；将车间加工完毕的产品验收入到产成品库后，此时，生产资金又转化为成品资金（待售产成品或自制半成品占用的资金）；将产成品出售又收回货币资金时，成品资金又转化为货币资金。我们把资金从货币形态开始，依次经过储备资金、生产资金、成品资金，最后又回到货币资金这一运动过程叫做资金循环，周而复始的资金循环叫做资金周转。工业企业的资金是不断地循环周转的，具体情况如图2-1所示。

上述资金循环和周转过程，也可以划分为三个具体阶段，即供应过程、生产过程和销售过程。工业企业的资金在供、产、销三个阶段不断地循环周转，这些资金在空间序列上

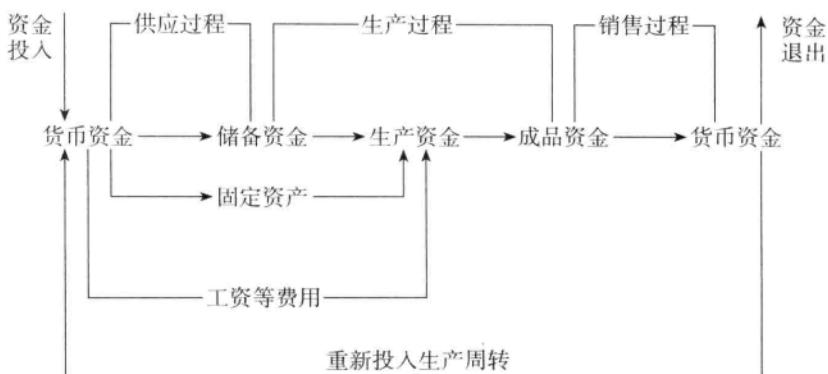


图 2-1 资金循环周转示意图

同时并存，在时间序列上依次继起。上述只是资金在企业内部的循环周转，就整个资金运动而言，还应包括资金的投入和资金的退出。

资金的投入包括所有者的资金投入和债权人的资金投入。前者构成了企业的所有者权益，后者形成了企业的债权人权益，即企业的负债。投入企业的资金一部分形成流动资产，另一部分形成企业的固定资产等非流动资产。

资金的退出包括按法定程序返回投资者的投资、偿还各项债务及向所有者分配利润等内容，这使一部分资金离开企业，游离企业资金运动以外。

综上所述，工业企业因资金的投入、循环周转和资金的退出等经济活动而引起的各项资金的增减变化，各项成本费用的形成和支出，各项收入的取得以及损益的发生、实现和分配，共同构成了会计对象的内容。

商品流通企业的经营过程分为商品购进和商品销售两个过程。在前一个过程中，主要是采购商品，此时货币资金转换为商品资金；在后一个过程中，主要是销售商品，此时资金又由商品资金转换为货币资金。在商业企业经营过程中，也要消耗一定的人力、物力和财力，它们表现为商品流通费用。在销售过程中，也会获得销售收入和实现经营成果。因此，商业企业的资金是沿着“货币资金——商品资金——货币资金”的方式运动，其具体内容也是资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六大要素。

行政、事业单位为完成国家赋予的任务，同样需要一定数量的资金，但其资金来源主要是国家财政拨款。行政、事业单位在正常业务活动过程中所消耗的人力、物力和财力的货币表现，即为行政费用和业务费用。一般来说，行政、事业单位没有或只有很少一部分业务收入，因为费用开支主要是靠国家财政预算拨款。因此，行政、事业单位的经济活动，一方面按预算向国家财政取得拨入资金；另一方面又按预算以货币资金支付各项费用，其资金运动的形式就是：资金拨入—资金付出。因此，行政、事业单位会计对象的内容就是预算资金及其收支。

综上所述，不论是工业企业、商业流通企业，还是行政、事业单位，都是社会再生产过程中的基层单位，会计反映和监督的对象都是资金及其运动过程，正因为如此，我们可以把会计对象概括为社会再生产过程中的资金运动。

第二节 会计要素

一、会计要素的含义

在上一节中，我们曾经提到：会计的对象是社会再生产过程中的资金运动。但是，这一概念的涉及面过于广泛，而且又很抽象。在会计实践中，为了进行分类核算，从而提供各种分门别类的会计信息，就必须对会计对象的具体内容进行适当的分类，于是，会计要素这一概念应运而生。

会计要素是对会计对象的基本分类，是会计对象的具体化，是反映会计主体的财务状况和经营成果的基本单位。

我国的《企业会计准则——基本准则》严格定义了资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六大会计要素。这六大会计要素又可以划分为两大类，即反映财务状况的会计要素（又称资产负债表要素）和反映经营成果的会计要素（又称利润表要素）。其中，反映财务状况的会计要素包括资产、负债和所有者权益；反映经营成果的会计要素包括收入、费用以及利润。下面，我们将详细阐述各会计要素的具体内容。

二、会计要素的内容

（一）资产

1. 资产及其特征

资产是指由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。该资源在未来一定会给企业带来某种直接或间接的现金和现金等价物的流入。资产的确认需满足以下几个条件，或者说，资产具有以下几个基本特征：

（1）资产是由以往事项所导致的现时权利。也就是说，“过去发生”原则在资产的定义中占有举足轻重的地位。这也是传统会计的一个显著特点。尽管现有的一些现象，特别是衍生金融工具的出现，已对“过去发生”原则提出了挑战，但这一原则仍然在实务中得到了普遍接受。

（2）资产必须为某一特定主体所拥有或者控制。这是因为，会计并不计量所有的资源，而仅计量在一会计主体控制之下的资源。因此，会计中所计量的资产就应该或者说必须归属于某一特定的主体，即具有排他性。这里，拥有是指企业对某项资产拥有所有权，而控制则是指企业实质上已经掌握了某项资产的未来收益和风险，但是目前并不对其拥有所有权。前者泛指企业的各种财产、债权和其他权利，而后者则指企业只具有使用权而没有所有权的各项经济资源，如企业融资租入的固定资产等。

（3）资产能为企业带来未来的经济利益，即资产单独或与企业的其他要素结合起来，能够在未来直接或间接地产生净现金流。这是资产的本质所在。按照这一特征，判断一个项目是否构成资产，一定要看它是否潜存着未来的经济利益。只有那些潜存着未来经济利益的项目才能被确认为资产。

除此之外，资产作为一项经济资源，与其有关的经济利益必须是很可能流入企业，而

且该资源的成本或者价值能够可靠地计量。

2. 资产的构成

企业的资产按其流动性的不同可以划分为流动资产和非流动资产。

(1) 流动资产是指可以在 1 年或者超过 1 年的一个营业周期内变现或者耗用的资产，主要包括库存现金、银行存款、应收及预付款项、存货等。

① 库存现金是指企业持有的现款，也称“现金”。库存现金主要用于支付日常发生的小额、零星的费用或支出。

② 银行存款是指企业存入某一银行账户的款项。该银行为该企业的“开户银行”。企业的银行存款主要来自于投资者投入资本的款项、负债融入的款项、销售商品的货款等。

③ 应收及预付款项是指企业在日常生产经营过程中发生的各项债权，包括应收款项（应收票据、应收账款、其他应收款等）和预付账款等。

④ 存货是指企业在日常的生产经营过程中持有以备出售，或者仍然处在生产过程中将要消耗，或者在生产或提供劳务的过程中将要耗用的各种材料或物料，包括库存商品、半成品、在产品以及各类材料等。

(2) 非流动资产是指不能在 1 年或者超过 1 年的一个营业周期内变现或者耗用的资产，主要包括长期投资、固定资产、无形资产等。

① 长期投资是指持有时间超过 1 年（不含 1 年）、不能变现或不准备随时变现的股票和其他投资。企业进行长期投资的目的，是获得较为稳定的投资收益或者对被投资企业实施控制或影响。

② 固定资产是指企业使用年限超过 1 年的房屋、建筑物、机器、机械、运输工具以及其他与生产、经营有关的设备、器具、工具等。

③ 无形资产是指企业拥有或者控制的没有实物形态的可辨认非货币性资产。无形资产包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权等。

（二）负债

1. 债务及其特征

负债是指由过去的交易或事项所形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务。履行该义务将会导致经济利益流出企业。未来发生的交易或者事项所形成的义务是不属于现时义务的，不应当确认为负债。负债具有如下特征：

(1) 债务是由以往交易或事项所导致的现时义务。也就是说，“过去发生”原则在负债的定义中占有举足轻重的地位。这也是传统会计的一个显著特点。

(2) 债务在将来必须以债权人所能接受的经济资源加以清偿。这是债务的实质所在。也就是说，债务的实质是将来应该以牺牲资产为代价的一种受法律保护的责任。也许企业可以通过承诺新的债务或通过将负债转为所有者权益等方式来清偿一项现有债务，但这并不与债务的实质特征相背离。在前一种方式下，仅仅是债务的偿付时间被延迟了，最终，企业仍然需要以债权人所能接受的经济资源来清偿债务。在后一种方式下，则相当于企业用增加所有者权益而获得的资产偿还了现有债务。

(3) 债务的清偿会导致经济利益流出企业。企业无论以何种方式偿债，均会使经济利益流出企业，而且这种在未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。

2. 负债的构成

负债通常是按照流动性进行分类的。这样分类的目的在于了解企业流动资产和流动负债的相对比例，大致反映出企业的短期偿债能力，从而向债权人揭示债权的相对安全程度。负债按照流动性不同，可以分为流动负债和非流动负债。

(1) 流动负债是指将在1年(含1年)或者超过1年的一个营业周期内偿还的债务，包括短期借款、应付及预收款项等。

①短期借款是指企业从银行或其他金融机构借入的期限在1年以下的各种借款，如企业从银行取得的、用来补充流动资金不足的临时性借款。

②应付及预收款项是指企业在日常生产经营过程中发生的各项债务，包括应付款项(应付票据、应付账款、应付职工薪酬、应交税费、应付利息、应付股利、其他应付款等)和预收账款等。

(2) 非流动负债是指偿还期在1年或者超过1年的一个营业周期以上的债务，包括长期借款、应付债券、长期应付款等。

①长期借款是指企业从银行或其他金融机构借入的期限在1年以上的各项借款。企业借入长期借款，主要是为了长期工程项目。

②应付债券是指企业为筹集长期资金而实际发行的长期债券。

③长期应付款是指除长期借款和应付债券以外的其他长期应付款项，包括应付引进设备款、融资租入固定资产应付款等。

除了上述这种传统的分类以外，负债还可以按照偿付的形式分为货币性负债和非货币性负债。货币性负债是指那些需要在未来某一时点支付一定数额货币的现有义务，而非货币性负债则是指那些需要在未来某一时点提供一定数量和质量的商品或服务的现有义务。

将负债区分为货币性和非货币性，在通货膨胀和外币报表折算的情况下是非常有用的。在通货膨胀的情况下，持有货币性负债会取得购买力损益，而非货币性负债则不受物价变动的影响。在需要进行外币报表折算的情况下，对货币性的外币负债可按统一的期末汇率进行折算，而对非货币性的外币负债则应采用不同的折算汇率。

(三) 所有者权益

1. 所有者权益及其特征

所有者权益也称股东权益，是指资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益。它在数值上等于企业全部资产减去全部负债后的余额。其实质是企业从投资者手中所吸收的投资资本及其增值，同时也是企业进行经济活动的“本钱”。

2. 所有者权益的构成

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，通常由实收资本、资本公积、盈余公积和未分配利润构成。

(1) 实收资本。企业的实收资本(即股份制企业的股本)是指投资者按照企业章程，或合同、协议的约定，实际投入企业的资本。它是企业注册成立的基本条件之一，也是企业承担民事责任的财力保证。

(2) 资本公积。企业的资本公积也称准资本，是指归企业所有者共有的资本，主要

来源于资本在投入过程中所产生的溢价，以及直接计入所有者权益的利得和损失^①。资本公积主要用于转增资本。

(3) 盈余公积。盈余公积是指企业按照法律、法规的规定从净利润中提取的留存收益。它包括：①法定盈余公积，指企业按照《中华人民共和国公司法》（以下简称《公司法》）规定的比例从净利润中提取的盈余公积金；②任意盈余公积，指企业经股东大会或类似机构批准后按照规定的比例从净利润中提取的盈余公积金。企业的盈余公积可以用于弥补亏损、转增资本（股本）。符合规定条件的企业，也可以用盈余公积金分派现金股利。

(4) 未分配利润。未分配利润是指企业留待以后年度分配的利润。这部分利润也属于企业的留存收益。

3. 所有者权益与负债的区别

所有者权益和负债虽然同是企业的权益，都体现企业的资金来源，但两者之间却有着本质的不同，具体表现为：

(1) 负债是企业对债权人所承担的经济责任，企业负有偿还的义务；而所有者权益则是企业对投资人所承担的经济责任，在一般情况下是不需要归还给投资者的。

(2) 债权人只享有按期收回利息和债务本金的权利，而无权参与企业的利润分配和经营管理；投资者则既可以参与企业的利润分配，也可以参与企业的经营管理。

(3) 在企业清算时，负债拥有优先求偿权；而所有者权益则只能在清偿了所有的负债以后，才返还给投资者。

(四) 收入

1. 收入及其特征

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。收入的实质是企业经济活动的产出过程，即企业生产经营活动的结果。收入只有在经济利益很可能流入从而导致企业资产增加或者负债减少，而且经济利益的流入额能够可靠计量时才能予以确认。收入具有以下特征：

(1) 收入从企业的日常活动中产生，而不是从偶发的交易或事项中产生。

(2) 收入可能表现为企业资产的增加，也可能表现为企业负债的减少，或者二者兼而有之。

(3) 收入最终能导致企业所有者权益的增加。

(4) 收入只包括本企业经济利益的流入，不包括为第三方或客户代收的款项。

2. 收入的构成

收入主要包括主营业务收入、其他业务收入和投资收益等。

(1) 主营业务收入，也称基本业务收入，是指企业在其经常性的、主要业务活动中所获得的收入，如工商企业的商品销售收入、服务业的劳务收入。

(2) 其他业务收入，也称附营业务收入，是指企业在其非主要业务活动中所获得的收入，如工业企业销售原材料、出租包装物等业务取得的收入。

(3) 投资收益，是指企业对外投资所取得的收益减去发生的投资损失后的净额。

^① 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。利得和损失包括直接计入所有者权益的利得和损失以及直接计入当期利润的利得和损失。

应该予以强调的是，上面所说的收入是指狭义的收入，它是营业性收入的同义语。广义的收入还包括直接计入当期利润的利得，即营业外收入。营业外收入是指企业发生的与其生产经营活动无直接关系的各项收入，包括处置固定资产净收益和取得的罚款收入等。

（五）费用

1. 费用及其特征

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。费用具有如下特征：

（1）费用产生于过去的交易或事项。

（2）费用可能表现为资产的减少，也可能表现为负债的增加，或者二者兼而有之。

（3）费用能导致企业所有者权益的减少，但与向所有者分配利润无关。

2. 费用的构成

这里所说的费用其实包括两方面内容，即成本和费用。

（1）成本是指企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费，包括为生产产品、提供劳务而发生的直接材料费用、直接人工费用和各种间接费用。企业应当在确认收入时，将已销售产品或已提供劳务的成本等从当期收入中扣除，即计入当期损益。

（2）费用一般是指企业在日常活动中发生的营业税费、期间费用和资产减值损失。

①营业税费，也称销售税费，是指企业营业活动应当负担并根据销售收入确定的各种税费，如消费税、城建税和教育费附加等。

②期间费用包括销售费用、管理费用和财务费用。

销售费用是指企业在销售商品的过程中发生的各项费用，包括企业在销售商品的过程中发生的运输费、装卸费、包装费、保险费、展览费和广告费，以及为销售本企业的商品而专设的销售机构（含销售网点、售后服务网点等）的职工薪酬等经营费用。

管理费用是指企业为组织和管理生产经营活动而发生的各项费用，包括企业的董事会和行政管理部门的职工工资、修理费、办公费和差旅费等公司经费，以及聘请中介机构费、咨询费（含顾问费）、业务招待费等费用。管理费用的受益对象是整个企业，而不是企业的某个部门。

财务费用是指企业为筹集生产经营所需资金而发生的各项费用，包括应当作为期间费用的利息支出（减利息收入）、汇兑损失（减汇兑收益）以及相关的手续费等。

③资产减值损失是指企业计提的坏账准备、存货跌价准备和固定资产减值准备等所形成的损失。

费用与成本既有联系又有区别。费用是和期间相联系的，而成本是和产品相联系的；成本要有实物承担者，而费用一般没有实物承担者。二者都反映资金的耗费，都意味着企业经济利益的减少，也都是由过去已经发生的经济活动引起或形成的。

上面所定义的费用亦是狭义上的概念。广义的费用还包括直接计入当期利润的损失和所得税费用。

直接计入当期利润的损失，即营业外支出，是指企业发生的与其生产经营活动无直接关系的各项支出，包括固定资产盘亏、处置固定资产净损失、处置无形资产净损失、罚款支出、捐赠支出和非常损失等。

所得税费用是指企业按企业所得税法的规定向国家缴纳的所得税。

值得注意的是：费用只有在经济利益很可能流出企业，而且流出额能够可靠计量时才能被确认为费用。

（六）利润

1. 利润及其特征

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。利润的实现，会相应地表现为资产的增加或负债的减少，其结果是所有者权益的增值。

2. 利润的构成

利润具体指营业利润、利润总额和净利润。

营业利润是指主营业务收入加上其他业务收入，减去主营业务成本、其他业务成本、营业税金及附加、销售费用、管理费用、财务费用、资产减值损失，再加上公允价值变动净收益和投资净收益后的金额。它是狭义收入与狭义费用配比后的结果。

利润总额是指营业利润加上营业外收入，减去营业外支出后的金额。

净利润是指利润总额减去所得税费用后的金额。它是广义收入与广义费用配比后的结果。

三、划分会计要素的意义

会计要素的划分在会计核算中具有十分重要的作用，具体表现在：

第一，会计要素是对会计对象的科学分类。会计对象的内容是多种多样、错综复杂的，为了科学、系统地对其进行反映和监督，必须对它们进行分类，然后按类设置账户并记录账簿。划分会计要素正是对会计对象进行分类。没有这种分类，就没法登记会计账簿，也就不能实现会计的反映职能了。

第二，会计要素是设置会计科目和会计账户的基本依据。对会计对象进行分类，必须确定分类的标志，而这些标志本身就是账户的名称即会计科目。不将会计对象划分为会计要素，就无法设置会计账户，也就无法进行会计核算。

第三，会计要素是构成会计报表的基本框架。会计报表是提供会计信息的基本手段，会计报表应该提供一系列指标，这些指标主要是由会计要素构成的，会计要素是会计报表框架的基本构成内容。从这个意义上讲，会计要素为设计会计报表奠定了基础。

第三节 会计等式

一、会计等式的含义

会计等式也称为会计平衡公式、会计方程式，是指表明各会计要素之间基本关系的恒等式。会计对象可概括为资金运动，具体表现为会计要素，每发生一笔经济业务，都是资金运动的一个具体过程，每个资金运动过程都必然涉及相应的会计要素，从而使全部资金运动所涉及的会计要素之间存在一定的相互联系，会计要素之间的这种内在关系可以通过数学表达式予以描述，这种表达会计要素之间基本关系的数学表达式就叫会计等式。

(一) 基本会计等式

众所周知，企业要从事生产经营活动，一方面，必须具有一定数量的资产。这些资产以各种不同的形态分布于企业生产经营活动的各个阶段，成为企业生产经营活动的基础。另一方面，这些资产要么来源于债权人，从而形成企业的负债；要么来源于投资者，从而形成企业的所有者权益。由此可见，资产与负债和所有者权益，实际上是同一价值运动的两个方面。一个是“来龙”，一个是“去脉”。因此，这两方面之间必然存在着恒等关系。也就是说，一定数额的资产必然对应着相同数额的负债与所有者权益，而一定数额的负债与所有者权益也必然对应着相同数额的资产。这一恒等关系用公式表示出来就是：

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

这一会计等式是最基本的会计等式，也称为静态会计等式、存量会计等式，既表明了某一会计主体在某一特定时点所拥有的各种资产，同时也表明了这些资产的归属关系。它是设置账户、复式记账以及编制资产负债表的理论依据，在会计核算体系中有着举足轻重的地位。

(二) 经济业务的发生对基本会计等式的影响

1. 经济业务的类型

企业在生产经营过程中，不断地发生各种经济业务。这些经济业务的发生会对有关的会计要素产生影响，但是，却不会破坏上述等式的恒等关系。为什么这样说呢？因为一个企业的经济业务虽然数量多、花样繁，但归纳起来不外乎以下九种类型：

- (1) 经济业务的发生，导致资产项目此增彼减，但增减金额相等，故等式保持平衡。
- (2) 经济业务的发生，导致负债项目此增彼减，但增减金额相等，故等式保持平衡。
- (3) 经济业务的发生，导致所有者权益项目此增彼减，但增减金额相等，故等式保持平衡。
- (4) 经济业务的发生，导致负债项目增加，而所有者权益项目减少，但增减金额相等，故等式保持平衡。
- (5) 经济业务的发生，导致所有者权益项目增加，而负债项目减少，但增减金额相等，故等式保持平衡。
- (6) 经济业务的发生，导致资产项目增加，而同时负债项目亦增加相同金额，故等式保持平衡。
- (7) 经济业务的发生，导致资产项目增加，而同时所有者权益项目亦增加相同金额，故等式保持平衡。
- (8) 经济业务的发生，导致资产项目减少，而同时负债项目亦减少相同金额，故等式保持平衡。
- (9) 经济业务的发生，导致资产项目减少，而同时所有者权益项目亦减少相同金额，故等式保持平衡。

2. 各类经济业务对基本会计等式的影响

通过以上分析，我们可以得出如下结论：

- (1) 一项经济业务的发生，可能仅涉及资产与负债和所有者权益中的一方，也可能涉及双方，但无论如何，结果一定是基本会计等式的恒等关系保持不变。
- (2) 一项经济业务的发生，如果仅涉及资产与负债和所有者权益中的一方，则既不

会影响到双方的恒等关系，也不会使双方的总额发生变动。

(3) 一项经济业务的发生，如果涉及资产与负债和所有者权益中的双方，则虽然不会影响到双方的恒等关系，但会使双方的总额发生同增或同减变动。

(三) 动态会计等式

企业的目标是从生产经营活动中获取收入，实现盈利。企业在取得收入的同时，必然要发生相应的费用。将一定期间的收入与费用相比较，收入大于费用的差额为利润；反之，收入小于费用的差额则为亏损。因此，收入、费用和利润三个要素之间的关系可用公式表示为：

$$\text{收入} - \text{费用} = \text{利润}$$

这一等式也称为第二会计等式、增量会计等式，反映了企业某一时期收入、费用和利润的恒等关系，表明了企业在某一会计期间所取得的经营成果，是编制利润表的理论依据。

(四) 扩展的会计等式

企业的生产经营成果必然影响所有者权益，即企业获得的利润将使所有者权益增加，资产也会随之增加；企业发生亏损将使所有者权益减少，资产也会随之减少。因此，企业生产经营活动产生收入、费用、利润后，则基本会计等式就会演变为：

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

$$= \text{负债} + \text{所有者权益} + (\text{收入} - \text{费用})$$

$$\text{或者：资产} + \text{费用} = \text{负债} + \text{所有者权益} + \text{收入}$$

我们将这一等式称为扩展的会计等式。下面，我们来考察企业经济业务的发生对该等式的影响：

(1) 企业收入的取得，或者表现为资产要素和收入要素同时、同等金额的增加，或者表现为收入要素的增加和负债要素同等金额的减少，结果，等式仍然保持平衡。

(2) 企业费用的发生，或者表现为负债要素和费用要素同时、同等金额的增加，或者表现为费用要素的增加和资产要素同等金额的减少，结果，等式仍然保持平衡。

(3) 在会计期末，将收入与费用相减得出企业的利润。利润在按规定程序进行分配以后，留存企业的部分（包括盈余公积金和未分配利润）转化为所有者权益的增加（或减少），同时，要么是资产要素相应增加（或减少），要么是负债要素相应减少（或增加），结果，等式仍然保持平衡。

由于收入、费用和利润这三个要素的变化实质上都可以表现为所有者权益的变化，因此，上述三种情况都可以归纳到前面我们总结的九种业务类型中去。也正因为如此，上述扩展的会计等式才会始终保持平衡。

以上分析说明，资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润这六大会计要素之间存在着一种恒等关系。会计等式反映了这种恒等关系，因而，它始终成立。任何经济业务的发生都不会破坏会计等式的平衡关系。

二、会计对象具体内容之间的相互关系

会计对象的具体内容是由资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六大要素组成的。它们是资金运动的具体体现。资金运动同其他一切运动一样，总是具有两种形式，即

相对静止状态和显著变化过程。

相对静止状态即静态——资金运动在某一瞬间相对静止的状态——表现出资金运动在某一时点上停留的状态，它是企业单位经营活动的成果在资金方面的表现，因而反映了企业单位的财务状况。这种状况反映出资金的双重存在，一方面表现为特定的物质存在，即价值自然属性的体现；另一方面，它又表现为相应的要求权，即为谁所有，是价值社会属性的体现。资产是用来描述价值的物质存在形式的，它是资金的实物存在形态；负债和所有者权益是描述资金所有权关系的，即企业单位的资产一部分归债权人所有，其余归投资人所有。也就是说，负债和所有者权益是反映资产价值的来源渠道。

资金运动的显著变化过程表现为资金的投入、退出以及资金在循环周转过程中引起的资金的耗费与收回，收回的资金与耗费的资金相比后，表现为企业经营活动的成果。收入、费用和利润是企业一定时期经营活动结果的体现，它们反映企业资金运动显著变化的情况即动态——资金运动在某一时期显著变化的过程，表现出资金在运动过程中变化的情况。

资金运动的静态是表明资金运动增减变动的结果，而资金运动的动态则是表明资金运动增减变动的原因。会计既从资金运动的静态——资金运动的横断面进行反映，又从资金运动的动态——资金运动的纵剖面来反映，这样就可以反映整个资金运动过程，也就可以把资金运动的来龙去脉淋漓尽致地反映出来。会计对象具体内容之间的相互关系可以通过图 2-2 表现出来。

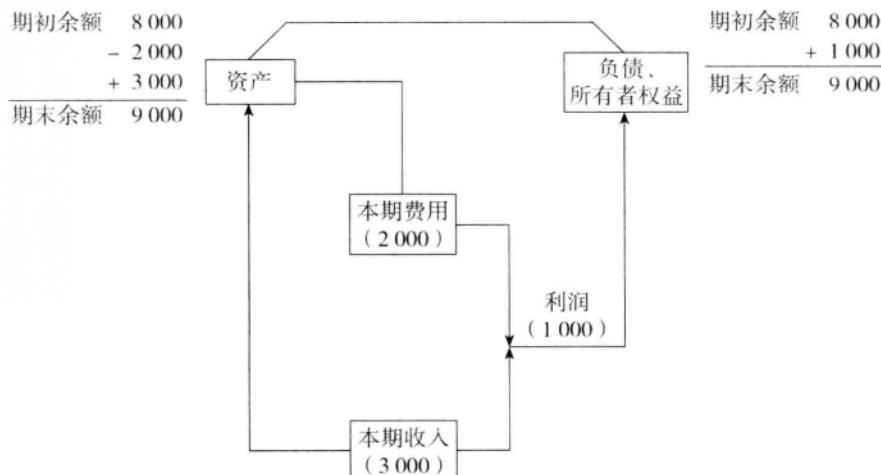


图 2-2 会计对象具体内容关系示意图

□ 复习思考题

1. 什么是资金？制造业企业的资金是如何循环周转的？
2. 什么是会计要素？我国企业会计准则中对会计要素是如何划分的？
3. 什么是资产？资产的确认需要满足哪些条件？
4. 资产按流动性不同可以划分为哪些种类？各包括哪些内容？
5. 什么是负债？负债有哪些特征？

6. 负债按流动性不同可以划分为哪些种类？各包括哪些内容？
7. 所有者权益包括哪些内容？它与负债有何不同？
8. 收入、费用各有哪些特点？我国会计准则中规定的收入与费用是广义的还是狭义的？
9. 生产成本与期间费用有何不同？
10. 什么是利润？它由哪些内容构成？如何计算？
11. 什么是会计等式？其一般表达式有哪些？
12. 为什么说无论发生怎样的会计事项都不会破坏会计等式的恒等关系？
13. 收入和费用的发生对资产、负债及所有者权益会产生哪些影响？
14. 会计对象具体内容之间的关系如何？

第三章

会计核算基础

第一节 会计假设

会计核算的对象是资金运动，而在市场经济条件下，由于经济活动的复杂性决定了资金运动也是一个复杂过程，因此，面对变化不定的经济环境，摆在会计人员面前的一系列问题必须首先得到解决。例如，会计核算的范围有多大，会计为谁核算，给谁记账；会计核算的资金运动能否持续不断地进行下去；会计应该在什么时候记账、算账、报账；以及在核算过程中应该采用什么计量手段等。这些都是进行会计核算工作的前提条件。

会计假设即会计核算的基本前提，是指为了保证会计工作的正常进行和会计信息的质量，对会计核算的范围、内容、基本程序和方法所作的合理设定。会计假设是人们在长期的会计实践中逐步认识和总结形成的。结合我国实际情况，企业在组织会计核算时，应遵循的会计假设包括会计主体假设、持续经营假设、会计分期假设、货币计量假设。

一、会计主体假设

《企业会计准则——基本准则》第五条规定：“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。”这是对会计主体假设的描述。

会计主体是会计工作为其服务的特定单位或组织。会计主体假设是指会计核算应当以企业发生的各项经济业务为对象，记录和反映企业本身的各项经济活动。也就是说，会计核算是反映一个特定企业的经济业务，只记本主体的账。尽管企业本身的经济活动总是与其他企业、单位或个人的经济活动相联系，但对于会计来说，其核算的范围既不包括企业所有者本人，也不包括其他企业的经济活动。会计主体假设明确了会计工作的空间范围。

会计主体与法律主体不是同一概念。一般来说，法律主体必然是会计主体，但会计主体不一定就是法律主体。会计主体可以是一个有法人资格的企业，也可以是由若干家企业通过控股关系组织起来的集团公司，还可以是企业、单位下属的二级核算单位。独资、合伙形式的企业都可以作为会计主体，但都不是法人。

会计主体假设是持续经营、会计分期假设和其他会计核算基础的基础，因为，如果不