

# 分类观下会计核算体系逻辑起点研究

赵广忠 丁雅琳

(山东理工大学商学院 山东淄博 255049 淄博职业学院 山东淄博 255314)

**【摘要】**会计核算体系逻辑起点的择定是会计理论体系构建中的关键问题,直接决定着会计理论体系的严密性与科学性。笔者认为,“对经济业务质的分类”应该被确立为会计核算体系的逻辑起点。这对于透彻理解会计核算体系的本质及促进会计理论发展具有重要意义。

**【关键词】**会计核算体系 经济业务 分类

## 一、会计核算体系的基本内容

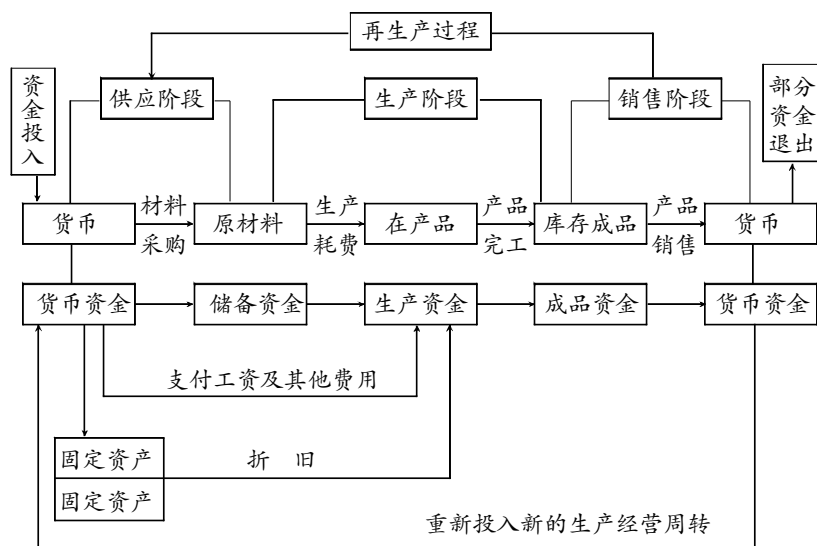
1. 会计核算体系概述。会计核算体系的逻辑起点是会计研究的切入点和出发点,是丰富和完善会计理论的前提。会计核算体系亦称会计方法体系,是指由各种彼此独立而又互相联系的会计方法所组成的有机统一整体,包括会计核算方法、会计分析方法、会计检查方法、会计预测方法、会计决策方法和会计控制方法。本文中的会计核算体系指会计核算方法体系。

会计核算方法,是指会计人员对某一会计主体已发生的经济业务进行连续、系统和全面反映与监督所采用的方法。会计核算方法是用来反映和监督会计对象的,会计对象的多样性和复杂性决定了用来对其进行反映和监督的会计核算方法不是单一的形式,而是方法体系。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会计报告等具体方法所构成,这七种方法构成了一个完整的、科学的方法体系。

会计核算体系的基本操作是:当经济业务发生后,经办人员填制或取得原始凭证,并据以登记账簿。对于生产经营过程中发生的各项费用,要进行成本计算。对于账簿的记录,要通过财产清查加以核实,在保证账实相符的基础上,定期编制财务会计报告。

2. 会计核算体系的层次性。会计核算有着良好的层次性,从上往下,由会计对象到会计要素再到会计科目,这是核算内容的层次性。这样一层层地递延下来形成体系完备的整体,也形成了会计核算体系的层次性与整体性。具体地讲,会计对象是第一层次,资金运动是对会计核算内容的最高概括;会计要素是第二层次,资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润是对资金运动的类别划分,前三个要素是静态要素,后三个

要素是动态要素;会计科目是第三层次,又可分为总分类科目、明细分类科目、明细科目。资金从货币资金开始,经过供、产、销三个过程,依次由货币资金转化为固定资金、储备资金,再转化为生产资金、产品资金,最后又转化为货币资金,这一过程称为资金的循环。随着生产经营过程的不断进行,资金周而复始不断地循环与周转,这一过程称为资金运动。资金运动过程,如下图所示:



企业资金运动示意图

会计对象与会计要素之间的联系比会计目标与会计对象之间的联系更直接、更明确,所以,将会计对象纳入会计核算体系有助于完善会计核算体系的框架结构。但如何对资金运动进行划分而形成六大会计要素,对其探讨并不明确,会计要素与会计对象之间的联系并不清晰。分析谁是推动资金运动的真正动力,这是找出会计要素与会计对象之间联系的有效路径。如企业购入原材料,资金的形态就由货币资金转变为储备资金;从仓库领用原材料,资金的形态就由储备资金转变为生产资金;产品验收入库,资金的形态就由生产资金转变为成

品资金；售出产品，资金的形态就由成品资金转变为货币资金。正是大量经济业务的不断发生，才使得资金由一种形态转变为另一种形态，从而实现了资金的循环与周转。可见，资金循环与周转的真正推手在于经济业务，不断发生的经济业务是资金运动的动力源泉。

## 二、经济业务质的规定性与相关性

1. 经济业务的规定性。经济业务又称为会计事项，是指企业在生产经营过程中发生的能以货币计量的需要进行会计核算的经济活动。经济业务按其性质可分为质和量两个方面的规定性，经济业务量的规定性就是指其货币量；经济业务质的规定性就是指其经济内容。经济业务不仅有质的规定性，还有量的规定性，经济业务的质与量是紧密相连而不可分离的，只有质量而没有数量或只有数量而没有质量的经济业务是不存在的。经济业务的量是说明经济业务的质的变动规模、程度、速度和水平的，经济业务的量是指某种本位币的数额多少，尽管可用多种计量属性来表现，但相对于经济业务的质而言是较为简单的。经济业务的质具有规模庞大、数量众多、纷繁复杂的特性，是构成经济业务的主体，理应作为会计核算体系逻辑起点研究的重点。

2. 经济业务质的规定性。企业资金运动的具体内容是经济业务，经济业务从其内容的货币表现形态和变化而言，是资金运动。企业资金的来源渠道（负债和所有者权益）不同，运用的去向（资产）不同，在企业生产经营过程中的形态变化也不同。在资金运动中，资金来源（负债和所有者权益）、资金占用（资产）和资金形态变化的各种区别，反映了各种经济业务的经济内容的区别。这种资金来源（负债和所有者权益）区别于另一种资金来源（负债和所有者权益），这种资金占用（资产）区别于另一种资金占用（资产），这种资金形态区别于另一种资金形态，则这种经济业务区别于另一种经济业务。这种区别在于，每种经济业务具有质的规定性，即其经济内容所固有的性质和特征。如现金收支业务，按其结算方式，就不同于通过银行转账的收支业务。为了反映经济业务具有质的规定性，就必须对经济业务的全部经济内容进行分类，采用先生成会计要素、后设置会计科目的方法。

3. 经济业务质的相关性。资金运动在日常生产经营活动中表现为各种经济业务。每发生一笔经济业务，都反映资金运动在某环节上的具体变化。经济业务通过其数量关系反映它的性质。经济业务发生的原因，不在于其外部所显示的数量上的增加或减少，而在于内部的矛盾性。由某种原因而发生的经济业务，其范围要涉及各个方面，各个方面相互联系而反映了在一定具体条件下一定的相互关系。经济业务要以货币为量度测定其规模（数额的多少）。由于经济业务涉及相互联系的各个方面（经济内容），而相关方面总是形成相对的双方，或是因果关系的双方，或是其他关系的双方，使得一笔经济业务的数量关系可以表现在两个方面，或者说可以从两个方面来反映同一数量关系。一笔经济业务既反映资金运动性质的方面，又反映数量的方面，而在质与量的紧密结合中反映在相互联系又相互对立的两个方面（经济内容）。为了全面反映资金运

动各种因素的相互联系，需要采用复式记账的方法。

企业在日常生产经营活动中会发生大量纷繁复杂的经济业务，一笔经济业务至少存在两个方面不相同的经济内容，也就是说经济业务的经济内容至少是经济业务数量的两倍。经济业务数量众多，其经济内容则更为庞大，如何对经济内容进行真实、准确、完整、系统的记录、计量和报告，就成为建立会计核算体系必须解决的现实问题。

## 三、分类是会计核算体系构建的基础

分类是管理的有效手段。会计核算的主要目的是向企业内部和外部信息使用者提供能够共享的会计信息，这就必须使会计职能作用于会计对象，运用一系列专门方法完成会计任务，以实现会计目标。由于作为会计对象具体表现形式的经济业务具有种类繁多、错综复杂等特性，为了达到分门别类系统核算的目的，就必然将经济业务的全部经济内容按照其相同的性质和相近的形式进行总括归类，归纳出六大类具有相同性质的会计元素即会计要素。但这种分类仍比较粗糙，即使涉及同一个会计要素，也往往有很多不同的业务性质和内容，仅以六个类别来反映、记录经济业务显得过于笼统，难以满足编制报表和信息使用者对深层次会计信息的需求。

会计信息使用者通过会计要素的分类，只能得到总括的企业核算资料，而为了便于决策和管理经济活动，除总括资料以外，还需要多层次、更详细的资料。例如，要了解一个企业拥有和控制的经济资源的多少，可直接通过了解企业的资产来实现，但在知道企业拥有的总资产后，还需要了解企业资产由哪些项目组成，这不是会计要素提供的资料所能满足的。这就要求我们在此类别的基础上，按照每一大类（会计要素）所包括的具体经济内容性质的不同进一步向下分类，区分出多层次、若干类具有独特性质的业务内容，并对每一个类别项目给予一个命名（会计科目），以实现更具体、更详尽、更系统地记录、反映、描述、核算企业经济业务、提供会计信息的目的。

通过设置会计科目，可以对会计要素具体项目进行分类，更为重要的是它规范了相同类别业务的核算范围、核算内容、核算方法和核算要求，是进行会计核算必需的一个重要环节，也是设置账户、处理账务所必须遵守的规则和依据，是正确组织会计核算的一个重要条件。科学设置会计科目是会计核算方法体系中的重要内容，对于全面、系统地反映和监督各项会计要素的增减变动情况及其结果，分门别类地为经济管理提供会计核算资料，据以编制会计报表，实现会计核算系统对经济业务信息的输入、加工、输出的目标，科学构建会计核算体系有着重大的现实意义。

### 主要参考文献

1. 刘玉廷. 关于会计研究方法问题. 会计研究, 2000; 12
2. 伏长青. 论会计理论研究的方法体系. 福州大学学报, 2002; 12
3. 施先旺. 产权价值运动: 基于会计对象视角的分析. 会计研究, 2006; 6
4. 杨世忠. 宏观环境会计核算体系框架构想. 会计研究, 2010; 8