



# 会计基础 理论 实务

桂俊煜 马施 / 主编



中国工信出版集团



人民邮电出版社  
POSTS & TELECOM PRESS

# 会计基础 理论与实务

桂俊煜 马施 / 主编

人民邮电出版社  
北京

## 图书在版编目(CIP)数据

会计基础理论与实务 / 桂俊煜, 马施主编. — 北京:  
人民邮电出版社, 2016. 12  
ISBN 978-7-115-44381-6

I. ①会… II. ①桂… ②马… 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301783号

## 内 容 提 要

随着会计工作实践的不断发展,相应地对会计人才的培养提出了新的要求。为适应这一形势,本教材将会计基础理论和实务融为一体,以培养学生会计基础专业技能为宗旨,从会计核算理论、会计核算方法和会计核算实务三个维度,系统地介绍了会计要素的确认及计量、会计凭证的填制与审核、会计报表的编制,以及制造业企业资金筹集业务、供应业务、生产业务、销售业务的核算等。

本书既可以作为高等院校财会专业的教材,也可以作为在职财会人员提高业务水平的手头参考书,还可以作为岗位培训教材及自学进修辅导教材。

---

◆主 编 桂俊煜 马 施

责任编辑 庞卫军

执行编辑 程珍珍

责任印制 焦志炜

◆人民邮电出版社出版发行

北京市丰台区成寿寺路11号

邮编 100164 电子邮件 315@ptpress.com.cn

网址 <http://www.ptpress.com.cn>

北京昌平百善印刷厂印刷

◆开本: 787×1092 1/16

印张: 19.5

2016年12月第1版

字数: 300千字

2016年12月北京第1次印刷

---

定 价: 39.90元

读者服务热线: (010) 81055656 印装质量热线: (010) 81055316

反盗版热线: (010) 81055315

广告经营许可证: 京东工商广字第 8052 号

# 前 言

为适应中国市场经济快速发展对会计信息多元化的需求，顺应经济全球化背景下会计准则国际趋同的潮流，2006年2月15日，财政部正式发布了1项基本会计准则和38项具体会计准则，并于2007年开始在上市公司实施。新会计准则体系的制定和实施是我国适应新形势下国内外经济发展需要做出的重大会计改革决策，标志着我国会计准则国际化趋同达到了一个新的高度。我国企业会计准则体系在整体框架、内涵和实质上实现了国际化趋同，并得到了有效实施，将我国会计工作提升到了国际先进水平的行列，有助于提升会计信息质量和企业形象，促进企业可持续健康发展，同时为实现中国会计准则与其他国家或者地区会计准则等效奠定了基础。在此之后，财政部陆续发布《企业会计准则解释第一号》至《企业会计准则解释第五号》，对企业在实际执行企业会计准则过程中发现的问题进行解释说明。同时，我国的税法也发生了巨大的变化，新的企业所得税法颁布实施，增值税由生产型增值税向消费型增值税转变，营业税向增值税转变，等等，所有这些都对会计理论和实务产生了较大影响。

为适应新形势下会计教学的需要，我们对会计的基本内容进行了系统的梳理，以企业会计准则为依据，结合企业会计准则解释和税法的最新变化，侧重于会计基础理论与实务的结合，对教学内容进行了调整。本教材具有以下特色。

一是按照理论够用、重在实践技能的原则，立足我国现有的会计实务，结合最新的企业财务通则、公司法、税法等会计规范和法规以及现代财务会计发展的最新动向，较为全面、系统、深入地介绍了会计的基本原理和方法以及最新的会计实务，体现了会计知识的动态成果和政策性，实现了适时性与前瞻性的有机结合，内容新颖、丰富，体系完整。

二是着重介绍企业日常会计事项和处理方法，很少涉及企业不经常发生的特殊的会计事项和处理方法，体现了贴近企业会计实务的原则，实用性强。

三是注重理论联系实际，将理论解释和技术应用有机地结合起来，通过大量精选的实例诠释枯燥的理论，融知识传授、能力培养、素质教育于一体，科学地处理理论与实践、技能培养与素质教育等之间的关系。

本教材的顺利出版得到了“教育部财务管理专业本科教学工程专业综合建设项目”和人民邮电出版社的大力支持和帮助，在此表示衷心的感谢。

由于编者的水平有限，本教材或许还存在着许多不足之处，敬请大家多提宝贵意见，以待今后进一步修订和完善。

编者

2016年10月

# 目 录

## | 第一篇 会计核算基本理论 |

第一章 会计理论概述 .....	3
第一节 会计理论的形成与发展 .....	3
第二节 会计的定义 .....	9
第三节 我国财务报告目标 .....	14
第二章 会计要素与会计等式 .....	17
第一节 会计要素 .....	17
第二节 会计等式 .....	26
第三节 会计要素的确认及计量 .....	30
第三章 会计核算基础 .....	36
第一节 会计基本假设 .....	36
第二节 会计信息质量特征 .....	38
第三节 会计核算原则 .....	41

## | 第二篇 会计核算方法 |

第四章 会计科目与会计账户 .....	47
第一节 会计科目 .....	47
第二节 会计账户 .....	52
第五章 复式记账法 .....	58
第一节 借贷记账法的原理 .....	58
第二节 借贷记账法的应用 .....	65
第六章 会计凭证与账簿 .....	71
第一节 会计凭证的填制与审核 .....	71
第二节 会计账簿 .....	84
第七章 财务会计报表 .....	107
第一节 财务会计报告概述 .....	107
第二节 资产负债表 .....	109
第三节 利润表 .....	112
第四节 现金流量表 .....	114
第五节 所有者权益变动表 .....	116
第六节 附注 .....	119

## | 第三篇 会计核算实务 |

第八章 资金筹集业务的核算	123
第一节 权益资金筹集业务的核算	123
第二节 债务资金筹集业务的核算	126
第三节 资金筹集业务的会计实训	130
第九章 供应业务的核算	139
第一节 固定资产购建业务的核算	139
第二节 材料采购业务的核算	143
第三节 供应业务的会计实训	151
第十章 生产业务的核算	170
第一节 生产领用材料业务的核算	170
第二节 固定资产折旧的核算	177
第三节 人力成本支出的核算	182
第四节 产品成本计算	186
第五节 生产业务的会计实训	191
第十一章 销售业务的核算	204
第一节 收入的概念、分类及确认	204
第二节 商品销售业务的核算	208
第三节 其他销售业务的核算	218
第四节 销售业务的会计实训	220
第十二章 其他业务的核算	235
第一节 财产清查	235
第二节 资产减值	243
第三节 其他业务的会计实训	245
第十三章 财务成果形成与分配业务	253
第一节 利润的形成与核算	253
第二节 利润的分配与核算	258
第三节 利润的形成与分配业务的会计实训	262
第十四章 财务会计报表的编制与分析	270
第一节 资产负债表的编制	270
第二节 利润表的编制	278
第三节 现金流量表的编制	281
第四节 财务报表分析	283
第五节 编制财务报表及财务情况说明书实训	294
附件 企业会计准则——基本准则	302
参考文献	306

## 第一篇

# 会计核算基本理论







# 第一章 会计理论概述

## 【学习目标】

- ◆ 了解会计理论的形成与发展。
- ◆ 理解会计的本质与基本职能。
- ◆ 了解现代会计的分支情况。
- ◆ 了解我国财务会计框架的基本内容。
- ◆ 理解会计信息使用者对财务报告的要求。
- ◆ 理解有关会计目标的主要观点与我国的会计目标。

## 第一节

### 会计理论的形成与发展

#### 一、古代会计理论的产生与发展

会计是随着社会生产发展需要而产生并发展起来的，并随着社会经济，特别是市场经济的发展和科学技术的进步而不断完善和提高了。

在会计的萌芽阶段，会计只是生产职能的附带。在新石器时代，随着生产力的发展，人们已经具备了数字的概念，能够运用一些符号和表现方法，此时人类产生了原始计量记录行为，如结绳记事和绘图记事等。结绳记事和绘图记事等行为都是所有学科的萌芽，对会计学而言，这一时期的原始记录方法并不是单纯的会计行为和会计方法，而是一种与数学、统计学及其他相关学科有关的综合性的行为和方法。

真正的会计行为到奴隶社会的繁盛时期才逐渐产生。只有当社会生产力发展到一定阶段，出现剩余产品后，会计才逐渐从生产职能中分离出来，成为一种独立的职能，这时也出现了专门从事这一工作的专职人员。奴隶主阶级占有全部生产资料，私人财产的增加导致了受托责任会计的产生，这就要求不仅要保护奴隶主的财产安全，还要证明管理这些财产的人履行了他们的职责，于是单式簿记法在这个阶段产生，通过设置和登记流水账满足管理的要求。

回顾古代会计的发展过程，从原始计量记录时代到封建社会中叶，中国会计的发展一直位于世界先进行列，直到近代才逐渐落后于西方。在我国，会计一职起源于西周，当时会计一词已有了比较明确的含义，即所谓“零星算之为计，总合算之为会”。据《周礼》记载，西周国家设立“司会”一职对财务收支活动进行“月计岁会”，又设司书、职内、职岁

和职币四职分理会计业务，其中司书掌管会计账簿，职内掌管财务收入账户，职岁掌管财务支出类账户，职币掌管财务结余，并建立了定期会计报表制度、专仓出纳制度、财物稽核制度等。

随着封建经济关系的产生、发展，中国会计有了长足的发展，记录的内容在不断丰富，记录的方法也在不断更新。唐宋时期出现了“四柱结算法”和“四柱清册”。“四柱结算法”是按照“旧管”（上期结存）、“新收”（本期收入）、“开除”（本期支出）、“实在”（期末结存）这“四柱”特定的格式，定期结算账目的一种会计方法。“四柱清册”是以“四柱”为基本格式，以“四柱结算法”为基本方法所编制的一种会计报告。“四柱结算法”的创立、运用和发展，及“四柱清册”编报形式的产生、运用，是唐宋时期在会计方法方面的重大贡献。“四柱结算法”是系统反映国家经济和私人经济活动全过程的科学方法，它集中归结了中式会计的基本原理，是中式会计方法体系的核心与精髓，为中国会计从单式账法向复式账法的演变奠定了初步基础。

明清时期是中国单式簿记的持续发展和复式簿记产生的时期，在民间商界产生了中国固有的复式账法，即“龙门账”和“四脚账”。“龙门账”将全部经济事项划分为“进”（各项收入）、“缴”（各项支出）、“存”（各项资产）、“该”（各项负债和资本）四大类，遵循“有来必有去，来去必相等”的记账规则处理账目。“四脚账”的特色是在账法上有两种结册编制：一为“彩项结册”，相当于近代的“利润表”；二为“存除结册”，相当于近代的“资产负债表”。在“四脚账”的试算平衡上，勾稽全部账目是在“存该结册”上进行的，该册分上下两部分，上部称为天方，下部称为地方。凡上下两部分数额吻合谓之“天地符合”，否则为“天地不合”。在这个时期，“龙门账”和“四脚账”代表着中国会计的先进水平。

## 二、近代会计理论的发展

一般认为，从单式记账法过渡到复式记账法，是近代会计的形成标志。

在欧洲，早在12~13世纪，意大利的商品货币经济已比较发达，借贷复式簿记已在热那亚、威尼斯等城市出现。1211年，意大利佛罗伦萨银行已使用借贷复式记账法记账，当时人们称这种记账法为“威尼斯簿记法”。1494年，意大利传教士著名数学家卢卡·帕乔利（Luca Pacioli，1445—1515年）发表《数学大全》，其中第三卷第九部第十一篇题为“计算与记录要论”是世界会计理论研究的起点。这部著作改变了世界会计发展的历史航向，结束了簿记实务口授心会、单脉相传的时代，而将簿记实务与簿记理论结合在一起，使会计成为一门独立的科学。文中首次提出了复式簿记和借贷记账方法，并创立了三种主要会计账簿，即序时账、分类账和备查簿，以及原始成本计价等会计基本原理，因此会计史学家们誉称他为“会计学之父。”

从15世纪至18世纪（1494—1775年）的大约300年间，西方会计理论研究处于停滞时期，而1775—1933年间，西方工业资本主义的兴起，推动了这100多年间的会计实务和会计理论迅速发展。资本主义的发展对会计理论的影响主要体现在以下几个方面。

### （一）股份公司的出现对会计理论的影响

1600年，英国产生了股份公司，所有者对公司债务承担有限责任，为了保护债权人的利益和企业经营的连续性，应限制股利的分配，这就需要系统地进行利润计量，其中包括更精确地区分资产和费用。同时需要定期向股东提供会计报表，说明企业的财务状况和经营成果。资产、负债与资本的计量，收益的确定，报表的编制、审查、分析和解释等新的内容出现。

### （二）工业革命的出现对会计理论的影响

19世纪中期，英国的工业革命带动了欧美的工业发展，并对会计提出了一系列要求，主要表现为对复式簿记的原有结构增加了一系列补充事项。例如，折旧观念的引进、资产计价、收益计量，以及增加了一系列的系统性要求，这些要求为会计的发展奠定了基础，如持续经营、会计分期和应计观念已经成为大型制造企业实务处理必不可少的部分。

### （三）会计职业的出现对会计理论的影响

会计职业的出现是近代会计史上的第二个里程碑。1845年，世界第一个注册会计师专业团体诞生于英国。会计职业的出现促使会计实务开始走向规范化，从而引起了人们对会计原则的不懈探索，同时也带来了会计理论的空前发展。此前的会计只是簿记，在会计职业出现后，严格意义上的会计学才真正产生。但是，在该时期的会计实务中，大多数会计程序和方法缺少会计理论依据，因而会计具有实用主义的特点，对复杂的会计账务问题，采用权宜之计；会计人员在选择会计程序和方法方面有相当大的自由，如不同企业对同一会计事项所采用的会计程序和方法是不同的，从而使不同企业的会计报表无法进行比较等。针对上述现象，大部分西方会计学者也都持有异议，于1920年后纷纷发表文章对这些状况进行了抨击，提出要改进实务，而且有组织、有系统地研究和探讨会计理论，于是在1933年以后，现代会计理论进入了迅速发展时期。

近代社会的中国，停留在自给自足的自然经济发展阶段，而西方诸国已进入资本主义经济发展阶段，中国的会计已落后于他们。鸦片战争后，中国掀起了将近半个世纪的中式会计改良、改革运动，从而揭开了中国近代会计发展的新篇章。1906年，清代著名学者蔡锡勇所著《连环账谱》将借贷复式簿记与中国传统的“收、付、存、该”的记账原理结合起来，根据“有借必有贷，借贷必相等”的记账规则，设计簿记记录实例。随后谢霖、孟森于1907年在日本出版《银行簿记学》并于当年在中国发行，进一步推动了中国中式簿记的改良、改革的进程。

二十世纪二三十年代，围绕中国会计的改良与改革，形成了以会计学家徐永祚为代表的改良中式簿记学派和以会计学家、教育家潘序伦为首的改革中式簿记两大派别。前者认为：中国簿记革新须先通过改良，并保留中式簿记中的科学部分，最终产生一种改良中式簿记，以为中国工商企业所用。后者批评前者改良方案不彻底，主张对中式簿记彻底改革，全面体现“帕乔利时代”的簿记革新成就，吸收欧美国家会计发展方面的最新成果，以实现我国工

商企业及政府会计革新之目标。

### 三、现代会计理论的发展

西方大多数会计学家认为,1933年以后的历史时期是现代会计理论的发展阶段。在这一阶段,美国、英国、澳大利亚、加拿大等国家成为发展会计思想的开拓者。其中,美国明显居于领先地位。现代会计理论的发展经历了两个不同的阶段。

**第一阶段指1933—1973年,由会计专业团体建立逐渐统一的会计准则。**

20世纪30年代,西方资本主义国家出现了严重的经济危机,公司纷纷破产倒闭,股票和债券大量在证券市场上抛售,许多公司陷入无力偿付债务的境地,政府和社会公众迫切需要公司会计报表能够真实地反映公司的财务状况。在这种政治经济背景下,美国政府于1933年和1934年分别颁布了《证券法》和《证券交易法》,要求公司送交证券交易管理委员会的会计报表,必须是按统一的会计准则编制,并要经过注册会计师审计。这样,就促使会计界对编制会计报表所应依据的会计准则及其基础概念进行认真研讨,从而改进会计实务,提高会计报表的可靠性、一致性和可能性。

此后40年,美国和英国的一些会计专业团体对于改进会计实务和完善会计理论做了大量工作,并发表了不少建议性的公报,这些公报对建立统一的会计准则和促进会计理论的发展起到了相当大的推动作用。美国的会计专业团体主要有:美国注册公共会计师协会及其下属的会计程序委员会(AICPA)、会计原则委员会(APB);美国会计学会(AAA);美国全国会计师协会(NAA)。除了美国的几个会计团体以外,英格兰和威尔士特许会计师协会(ICAEW)、加拿大特许会计师协会(SCAC)、澳大利亚特许会计师协会(ICAA)等专业团体,也都积极参与制定本国会计准则,对会计理论的发展作出了贡献。

这些会计专业团体对推进会计实务标准化以及会计理论发展作出了很大贡献,但是在该时期还没有建立系统的会计理论作为指导会计实务的基础观念,这一时期的会计信息失真现象严重,会计报表并不能真实反映企业的财务状况和经营成果,这就导致各专业团体颁布的文件权威性很差。

根据这种状况,美国注册会计师协会于1971年成立了两个委员会:一个是特鲁布拉德委员会;另一个是惠特委员会,具体确定了会计报表的目标以及如何建立健全统一的会计准则。惠特委员会于1972年提交了一份报告,即惠特报告,建议取消会计原则委员会,成立财务会计准则委员会,该项报告被美国注册会计师协会所接受。这样,以1973年财务会计准则委员会的成立为标志,会计准则的建立和健全过程进入了一个崭新阶段。

**第二阶段指1973年至今,在这个阶段,更大的代表性会计团体建立了健全的会计准则。**

由于会计专业团体制定的会计准则未得到普遍承认和广泛应用而缺乏权威性,美国于1973年成立了财务会计准则委员会(FASB),它和证券交易委员会(SEC)成为建立和健全会计准则的主要机构。

FASB是由具有较大政治代表性的会计团体组成的,下设七个委员会,分别代表会计师事务所、企业界、政府和会计教学机构。在隶属关系上既不隶属于美国注册会计师协

会,也不受美国政府管辖。它是具有更加广泛社会基础的半独立性组织。FASB的主要任务是:针对重大的会计问题,依据以前制定的准则,制定相应的财务会计准则及其解释文件。从1973—1993年,FASB已发表了117份“财务会计准则公告”和几十份解释(FASB'S Interpretation)及技术性报告。FASB制定的“准则公告”对会计实务处理的规范性要求较之APB制定的“意见书”更为严格,它已尽量缩小了不同备选方法并存状况,而且这些准则公告的权威性也进一步加强。自FASB成立以来,其在制定准则公告的同时,还花费相当一部分精力对一系列财务会计概念进行研究,以便为会计准则的制定构建一个合理的理论框架。到1987年为止,FASB已发表了6份正式的“财务会计概念公告”和一些公告草案。

SEC是1934年依据国会法案而建立的。建立该机构的目的是为了贯彻执行各项证券法规,并在国会所赋予的权限内,规定会计准则和会计报表的编制程序和方法。其拥有一定的行政职能。SEC对美国会计实务的发展有相当大的影响。这种影响主要是通过它对APB的“意见”和FASB的“说明”草本加以评论,并在“意见”和“说明”发表前需要经过其同意。在少数情况下,SEC实际上曾否决过APB的“意见”或者在拒绝APB这样做时采取行动。

#### 四、新中国成立以来我国会计理论的发展

在我国,根据1949年以来不同时期会计理论的特征,我国会计理论研究大致可分为四个阶段。

##### (一) 引进和学习苏联模式阶段(1949—1966年)

新中国成立后,国家面临的首要任务就是迅速发展生产,弥补战争创伤,建立独立的工业体系,实现国家工业化。在当时的历史条件下,国家选择了当时苏联的经济模式,苏联的会计模式和理论也相应地被全盘引入。

苏联模式的引入是我国传统会计发展过程中的一次历史性变革。对我国创立一套适应当时经济建设和计划管理的集中统一会计管理制度和核算体系起到某种直接作用,更重要的是使我国传统会计理论研究的思想和观念发生了重大转折。但苏联会计模式在以后的实践中暴露了不少问题,尤其是苏联会计学者在以马克思主义理论为基础建立科学的社会主义会计理论体系过程中,并未严格遵循辩证唯物主义认识论和方法论原则,产生了某些教条主义和形而上学的思想观念与思维方式,并渗入到研究成果和教科书中。

##### (二) “文化大革命”时期会计理论研究停滞和扭曲阶段(1966—1976年)

“文化大革命”期间,财政部发布过一些简化的会计制度,但统一的会计制度已经名存实亡,或者大多数会计制度等于自动废止。仅有的少数汇总决算会计制度也无法发挥实际效力。会计工作中无章可循,或者有章不能循,全国的会计核算长期处于失控状态。

##### (三) 会计理论研究的复苏阶段(1976—1980年)

1976年以后,会计理论研究和会计核算工作重新得到重视和加强。1978年,国务院



颁布了《会计人员职权条例》，促进了我国会计工作的整顿和发展。财政部恢复了会计制度司（1980年改为会计事务管理司），立即进行统一会计制度的整顿和重建工作。首先修订了“文化大革命”期间的会计制度，并于1980年由财政部颁布《国营工业企业会计制度——会计科目》和《国营工业企业会计制度——会计报表》等统一会计制度。这两个基本会计制度对过去的会计科目、核算要求、报表种类、指标和编制方法都作了较大的修订和增补。

#### （四）会计理论研究的高速发展阶段（1980年至今）

改革开放以后，中国的会计理论得到了全面发展，并经历了四个发展阶段。

1980—1982年是我国会计理论的起步阶段，其标志是1980年中国会计学会成立和《会计研究》杂志的创刊。在这一阶段，我国会计理论研究冲破“管理工具论”的理论束缚，提出会计管理论新思维，认为会计是经济管理的重要组成部分，具有管理职能。这一理论迅速被广大会计工作人员所接受，并用以指导会计工作。社会各界和政府越来越认识到，会计在加强经济管理、提高经济效益过程中的作用不容忽视。同时，以“管理活动论”为代表，形成了以“管理活动论”和“信息系统论”为主要代表的多种学术流派，中外会计比较研究也逐渐开展。

1983—1986年是我国会计理论的目标确定与战略规划阶段。1983年，我国在中国会计学会年会上正式确立了会计理论研究的总体目标，即“创立具有中国特点的、以讲求经济效益为中心的会计理论和方法体系”，同时提出会计以讲求经济效益为中心，促使传统的记账、算账、报账型会计向现代的管理控制经营型会计转变。另外，我国还紧密结合企业财务研究会计问题，打破了就会计论会计的限制，使财务与会计的关系有了突破性发展，为会计理论研究紧密结合会计实际工作开辟了新的广阔途径。1985年《会计法》的颁布与实施，推动了会计组织与管理与会计法规体系的会计理论研究，形成了以《会计法》为纲的宏观会计组织与管理的会计法规制度体系。

1987—1991年是我国社会主义市场经济会计理论的发育与成长阶段。1987年中国会计学会正式发布“中国会计学会科研规划”，确定了50个重点科研课题，成立了七个专题研究组，我国的会计理论研究进入了以社会主义市场经济为背景的过程。在这一时期，我国会计以经济责任为基础，借鉴西方管理会计，依据企业实践经验，逐步形成和发展具有中国特色的责任会计理论与方法。中国会计理论研究逐步向会计准则理论研究的深层次迈进，并开始有组织、有系统地研究会计准则问题。我国会计国际化研究开始起步，在中国人民大学举办了“国际会计理论研讨会”。

1992年至今是我国会计理论研究的繁荣发展阶段。1992年中国会计学会发布了“八五”科研规划纲要，财政部在深圳举办了“会计准则国际研讨会”，会计理论研究进入以制定中国会计准则为中心的繁荣发展阶段。1993年7月1日，全国范围内的企业实施《企业会计准则》和新的行业会计核算制度，这标志着我国会计理论与实务步入了社会主义市场经济要求的轨道，同时也向国际化、应用化迈出了实质性的一步。我国会计理论研究也从概念性的理论研究转向基本准则、具体准则的应用研究。

2006年2月15日,财政部发布了1项基本会计准则和38项具体会计准则,成为与中国国情相适应,同时又充分与国际财务报告准则趋同的、涵盖各类企业各项经济业务、能够独立实施的会计准则体系,成为我国会计发展的一个重要里程碑。为适应社会主义市场经济发展,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,按照趋同路线图的要求,2008年、2010年和2014年,我国又对会计准则进行了修订和完善。

## 第二节

### 会计的定义

#### 一、会计的本质

会计的定义是会计的核心问题,它表明了会计的本质。会计的本质既是会计理论研究的基本要求,又是指导会计实践活动的具体需要。

纵观会计理论的发展可以发现,对会计的认识不仅受到会计实践发展水平的影响,还受到人们对社会经济发展和经济规律认识程度的限制。此外,科学技术和其他相关学科的发展也对人们科学地认识会计起着较大的推动作用。长期以来,由于受到实践和认识的双重影响,会计的本质一直是人们争论的焦点。

目前,中外会计界关于会计本质的认识主要有信息系统论和管理活动论两种观点。

##### (一) 会计信息系统论

会计信息系统论将会计的本质理解为一个经济信息系统。会计信息系统是指在企业或其他组织范围内,旨在反映和控制各种企业或组织的经济活动,而由若干具有内在联系的程序、方法和技术组成,并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。该思想最早起源于美国会计学家 A.C. 利特尔顿,他在《Structure of Accounting Theory》(1953)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,美国会计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(AAA)发表的《会计基本理论说明书》(ASBOAT)指出:“从本质上说,会计是一个信息系统。”从此,这个概念就开始广为流传。

该观点拥有较多的支持者,对我国会计学界有着很大影响,许多会计人投身研究、阐述观点,对会计的本质进行比较深入和全面的讨论,逐步完善和发展了会计信息系统论。我国较早接受该观点的会计学家是余绪缨教授。他在1980年《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。葛家澍、唐予华于1983年提出的“会计是旨在提高企业和各单位活动的经济效益,加强经济管理而建立的一个提供财务信息为主的经济信息系统”,具有较强的代表性。

## （二）会计管理活动论

会计管理活动论继承了会计管理工具论的核心，吸收了最新管理科学思想，认为会计的本质是一种经济管理活动，这也成为当前国内外会计学界具有重要影响的观点。将会计视为一种管理活动，在西方早已存在。“古典管理理论”学派的代表人物法约尔，将会计活动列为经营的六种职能活动之一；美国人卢瑟·古利克（Luther Gulick）则将会计管理列为管理化功能之一；20世纪60年代的“管理经济会计学派”（Managerial Economics and Accounting School）则认为进行经济分析和建立管理会计制度就是管理。

该观点同样拥有较多的支持者，有很大的学术影响，已形成较为系统的“会计是一种管理活动”学说的理论体系。我国最早提倡该观点的是杨纪琬、阎达五，他们认为“会计”和“会计管理”是同一概念，无论从理论上还是从实践方面看，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。

除上述观点外，还有管理工具论、管理环节论、价值管理控制系统论、会计价值信息控制系统论、经济信息控制系统论等。

在我国，结合会计的所有特性，一般将会计定义为，会计是以货币为主要计量单位，以会计凭证为依据，利用专门的方法和程序，对企事业单位的经济活动进行完整、连续、系统的反映和监督，旨在提供经济信息和提高经济效益的一种管理活动，是经济管理的重要组成部分。

## 二、会计的职能

会计的职能是指会计自身所具有的功能，是实现会计目标的具体体现。

会计职能是会计所固有的、客观存在的，它随着会计的发展和人们认识的深化而不断完善。早在二十世纪五六十年代，学术界就开始在较大范围内对其进行讨论，到20世纪70年代末80年代初，成为会计理论研究的热门话题之一，到20世纪90年代后，这种研究则渐趋式微。相对而言，美国等西方国家对会计职能的研究甚少，近20年来的理论研究基本上是针对会计目标开展的。美国早期研究中也曾有对会计职能的论述，如佩顿的《会计理论》中提到，“会计的职能（function，1922）就是记录、分类、整理与提供价值的数，以便（主体）的所有者和代表（即管理者）在处置（disposal）时能周全地（wisely）使用资本”。会计的职能有很多，但大多数人普遍认为会计的基本功能应当概括为两个，即核算职能和监督职能。

### （一）会计的核算职能

会计的核算职能是指会计通过确认、计量、记录、报告，从数量上反映企事业单位已经发生或完成的经济活动，为经营管理提供经济信息。

核算职能是会计的最基本职能。核算的基本内容包括：款项和有价证券的收付；财物的收发、增减和使用；债权债务的发生和结算；资本、基金的增减；收入、支出、费用、成本的计算；财务成果的计算和处理，以及需要办理会计手续、进行会计核算的其他事项。



现代会计的核算职能具有如下特点。

(1) 会计主要是利用货币计量,综合反映各单位的经济活动情况,为经济管理提供可靠的会计信息。

(2) 会计核算不仅是记录已发生的经济业务,还应面向未来,为各单位的经营决策和管理控制提供依据。

(3) 会计核算具有连续性、完整性和系统性的特点。所谓连续性,是指对各种经济业务应当按照其发生的时间顺序依次进行登记而不能有所中断。所谓完整性,是指凡是会计核算的内容都必须加以记录,不能遗漏。所谓系统性,是指会计提供的数据资料必须在科学分类的基础上形成相互联系的有序整体,而不能杂乱无章。只有依据连续的、完整的和系统的数据资料,才能全面、系统地反映各单位的经济活动情况,考核其经济效益。

## (二) 会计的监督职能

会计监督职能是指通过由社会会计监督、国家会计监督和单位内部会计监督组成的三位一体的会计监督体系,对各单位的经济业务的合法性、合理性、合规性进行审查,使之达到预期目标的功能。

社会会计监督主要是由注册会计师完成;国家会计监督主要由财政、审计、税务、人民银行、证券监管和保险监管等机构从经济业务的合法、合规性等方面进行监督;单位内部会计监督的内容主要包括不相容职务的分离与牵制制度;重要事项的监督和制约制度;财产清查制度和内部审计制度等。

现代会计的监督职能具有以下特点。

(1) 会计监督主要是利用核算职能提供的各种价值指标进行货币监督。

(2) 会计监督是在会计核算各项经济活动的同时进行的,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在参与制定各种决策及相关的各项计划和费用预算时,依据有关政策、法规、制度和经济活动的一般规律,对各项经济活动的可行性、合理性、合法性和有效性进行审查,同时也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,对已发现的问题提出建议,促使有关部门采取措施,调整经济活动,使其按照预定的目标和要求进行。事后监督则是指以事先制定的目标、标准和要求为准绳,通过分析已取得的会计资料,对已进行的经济活动的合理性、合法性和有效性进行考核评价。

会计的核算职能和监督职能是密不可分的,二者是辩证统一的关系。没有会计监督,会计核算就失去存在的意义;没有会计核算,会计监督就失去存在的基础。

## 三、现代会计的分支

随着企业公司制的建立和所有权、经营权的分离,以及资本市场的发展,企业会计逐步演化为两大分支:一是服务于企业内部管理信息及其决策需要的管理会计,或者叫对内报告会计;二是服务于企业外部使用者信息及其决策需要的财务会计,或者叫对外报告会计。