

21世纪高等教育会计通用教材

国家级特色专业
省级重点学科
省级精品课程教材
省级优秀教材

Accounting Principles

会计学原理

(第三版)

张志康 主编



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

国家一级出版社
全国百佳图书出版单位

21世纪高等教育会计通用教材

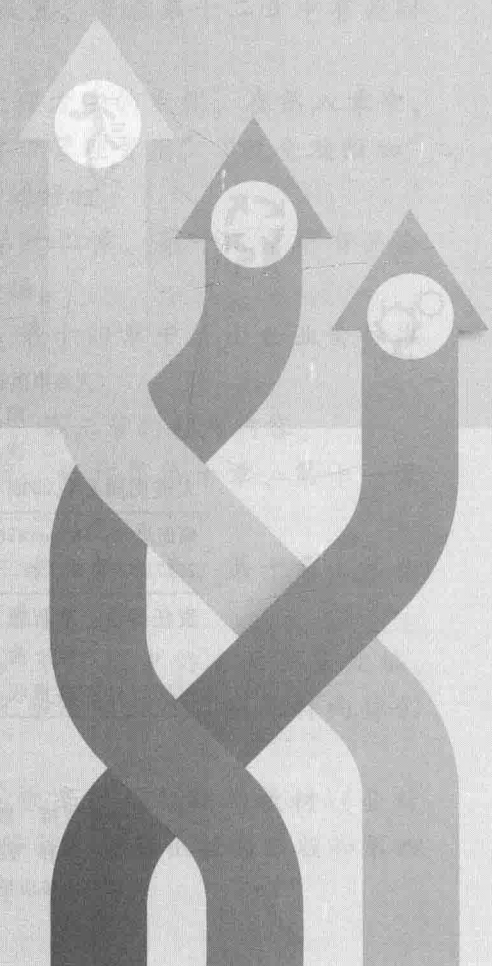
国家级特色专业
省级重点学科
省级精品课程教材
省级优秀教材

Accounting Principles

会计学原理

(第三版)

张志康 主编



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

大连

图书在版编目 (CIP) 数据

会计学原理 / 张志康主编. —3 版. —大连: 东北财经大学出版社,
2017. 9

(21 世纪高等教育会计通用教材)

ISBN 978-7-5654-2901-9

I. 会… II. 张… III. 会计学-高等学校-教材 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 202661 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)

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: 406 千字 印张: 18.25

2017 年 9 月第 3 版 2017 年 9 月第 10 次印刷

责任编辑: 李智慧 李 栋 责任校对: 那 欣 吴 茜

吴 茜 周 慧 李 栋

封面设计: 冀贵收 版式设计: 钟福建

定价: 33.00 元

教学支持 售后服务 联系电话: (0411) 84710309

版权所有 侵权必究 举报电话: (0411) 84710523

如有印装质量问题, 请联系营销部: (0411) 84710711

第三版前言

承蒙各兄弟院校师生厚爱，自 2011 年以来，《会计学原理》一书已先后出版两版、累计印刷十次。第二版出版后距今已三年多，其间我国会计理论研究进一步深入，会计实务不断发展，特别是最近一年多来，我国税收改革更是给若干交易或事项的账务处理方法带来了显著变化。基于这样的原因，我们修订出版了《会计学原理》第三版。

《会计学原理》第三版在第二版的基础上，主要在以下方面进行了修订：

一、根据会计理论、会计实务变化的需要，在“第三章会计对象和会计要素”中，主要对有关所有者权益的内容进行了新的阐述和补充，相应地，在第六章中增加了“其他综合收益”等科目的设置，并在第十二章中有关财务报表里增加了相应的项目和内容。

二、根据税改带来的相关交易或事项账务处理方法的变化，在第八章中，对若干交易或事项涉及的增值税的账务处理，对“管理费用”“税金及附加”科目核算的税金内容的调整等，进行了较大幅度的修订。

三、根据第八章的修订内容，相应修改了第十二章、第十三章中有关会计凭证、会计账簿和财务报表等的若干内容和数据。

四、补充了第十二章中“其他财务报表”、第十四章中“小企业会计准则”等内容。

五、更为合理地调整了第十一章中原第二节、第三节的相关内容。

六、为了提高会计凭证、会计账簿的仿真度，修订了第十章、第十一章中的有关凭证、账簿的格式。

七、根据教学过程的经验体会，在第三章、第八章、第十章、第十一章等章中，新增了若干归纳性、示范性的图、表。

在此次修订中，我们也发现《会计学原理》第二版中仍有至少 9 处编排错漏，虽及时进行了订正，然始终深感愧对兄弟院校师生，在此特向你们表达深深的歉意！

另外，我们将抱着同样严谨的态度，抓紧对配套使用的辅助教材《会计学原理同步检测》《会计学原理课程实验》进行修订，分别出版第三版和第四版，及时满足兄弟院校师生的教学需要。

《会计学原理》第三版修订工作由张志康教授完成。在修订过程中，我校会计学院胡北忠教授和梁媛媛、申平华老师提出了宝贵的具体建议，贵阳市南明区国家税务局张雪竹女士给予了热情的帮助，在此，特向他们表示衷心感谢！

张志康

2017年7月于贵州财经大学

第二版前言

《会计学原理》一书出版三年多以来，得到了不少兄弟院校师生的充分肯定和厚爱，已先后印刷五次。值本书第二版出版之际，真诚感谢兄弟院校师生对我们编写本书时所作的积极大胆探求的高度认可。

与此同时，我们也发现《会计学原理》第一版中仍有编写、编排方面的不足，三年来我国会计理论研究的不断深入、会计实务的不断发展也对本书内容提出了新的要求。正是基于这样的原因，我们对本书进行了修订。

此次修订除订正、修改第一版中个别文字、图表在编写、编排方面存在的不足之外，主要涉及以下方面：

一、进一步改进和完善了第三章中有关会计要素内容的阐述；

二、进一步丰富了第四章中有关会计记账基础的内容；

三、按照企业会计准则的规定，进一步规范了第八章中企业有关交易或事项账务处理的方法，完善了账户按用途结构分类的有关账户的使用方法；

四、根据第八章的修订内容，相应修改了第十二章、第十三章中有关会计凭证、会计账簿和财务报表的若干数据；

五、根据我国会计规范的最新发展，进一步丰富和完善了第十四章中我国会计制度体系的内容。

值得一提的是，《会计学原理课程实验》由东北财经大学出版社在2009年首版后，于2012年8月出版了第二版。五年多来，这本实验教材得到了选用师生的广泛好评，并非常荣幸地于2013年获评“全国优秀畅销书”。它既可以与本教材配套使用，也可以单独作为手工实验教材使用。此外，与《会计学原理》配套使用的辅导教材《会计学原理同步检测》，可以有效地帮助学生进一步掌握和巩固所学知识，提高学生的应用和实践能力。

此次修订工作由张志康教授和梁媛媛老师共同完成。在修订过程中，我校会计学院院长董延安教授、会计学院原副院长胡北忠教授提出了一些具体

意见和建议，在此，特对他们的关心表示衷心感谢。

最后，我们在此仍要恳请各位同行、专家对我校“会计学原理”课程教材建设和其他工作继续给予关注、关心、帮助和支持，以促其不断跃上新的、更高的台阶。

张志康
2014年4月
于贵州财经大学

第一版前言

纵观中外大学会计教育，开设“会计学原理”（Accounting Principles）课程的历史可谓悠久；综观国内大学，不设置会计类专业、不开设“会计学原理”课程的，在当下已寥寥无几。无疑，是社会经济发展的迫切需要促进了会计教育的飞跃发展，是会计教育的飞跃发展促进了《会计学原理》教材（含同类不同名称的教材）建设的繁荣。在《会计学原理》教材建设呈现勃勃生机、教材建设工作硕果累累的当下，再编写出版一部富有特色的《会计学原理》教材，显然面临十分艰难的挑战和抉择。与此同时，我校的会计学专业是2007年批准的省级“高等学校示范性本科专业”和2008年经教育部、财政部批准的第三批“高等学校特色专业建设点”，“会计学原理”课程是2006年批准的省级精品课程，承担“会计学原理”课程教学的教师具有丰富的教学经验。为了总结我们在本科教学质量与教学改革工程项目建设中的探求和成果，反映我校教师在长期教学实践与教学改革过程中的思考、心得和经验，彰显我校“会计学原理”课程的教学特色，我们鼓足勇气编写了这部教材。

这部教材除了积极借鉴和吸纳当代会计理论研究、会计实务的最新成果，尊重和传承传统教材的科学内涵、精华内容之外，还主要尝试在以下几个方面进行积极大胆的探索，力图有所创新：

第一，在谋篇布局上，以上篇、中篇和下篇将全部十六章内容一分为三，使“基本理论”、“基本方法”和“组织管理”这一脉络清晰、突出，易于对全书内容的整体理解和把握。

第二，结合国内外会计理论与实务的最新研究成果，专章阐述“会计目标和会计信息质量特征”“会计对象和会计要素”“会计假设和会计记账基础”“会计程序和会计方法”等内容，这既体现了本教材对建立“会计概念框架”的诉求，也增强了教材理论部分应有的地位，突出了会计学“原理”的特色。

第三，基于对“财产清查”性质、目的、作用、内容的探究，把它从会计核算方法体系中剔除，并将其置于“登记会计账簿”这一专门方法的范畴，从而构建了由六种专门方法组成的新的会计核算方法体系，改变了会计核算包括七种专门方法的传统会计核算方法体系。

第四，在第八章中，将财产清查交易或事项的账务处理置于经营成果交易或事项的账务处理之前，这既符合交易或事项发生的实际，也使得经营成

果交易或事项的内容更为丰满,保证了对经营成果交易或事项进行账务处理的完整性、真实性。

第五,在第八章第七节“账户按用途结构的分类”中,针对“盈余公积”“待处理财产损溢”等常用账户的归属,并未随意或模糊处理,而是采取积极态度,通过对“实收资本”“资本公积”“盈余公积”账户用途、结构共性的认真分析,创造性地提出了“资本积累账户”的概念,将“实收资本”“资本公积”“盈余公积”账户较为合理地归入了“资本积累账户”的名下;通过对“待处理财产损溢”账户用途、结构的分析并借鉴前人的成果,将其归入了“暂记账户”的名下。

第六,在第十六章中特意单独设置了“出纳工作”一节,阐述了出纳的含义、出纳工作的内容、出纳工作岗位的设置和出纳人员的配备以及出纳业务的办理等内容,试图以此弥补大学会计教育中长期以来存在的教学内容的不足。

第七,在内容安排,文字表述以及证、账、表格式设计等若干细微之处,竭力注意建立对会计活动规律的整体认识,强调文字形式的经济交易或事项与原始凭证、会计分录与记账凭证、“T”字账与具体账页等的相互关系及仿真度,增强教材的实用性。

第八,自始至终注意把握“经济交易或事项”这一术语的使用,着力推进我国会计准则用语、会计教材用语、会计实务用语的一致性以及我国会计用语的国际趋同性。

此外,按照期间费用的含义,本教材重新界定了期间费用包括的内容。

当然,“会计学原理”是主要阐述会计基本理论、基本方法、基本技能和会计工作组织管理基本知识的一门课程,一部《会计学原理》教材无论是否具有特色,也无论富有怎样鲜明的特色,显然都还不足以满足课程教学及其不断改革的需要,也难以完全反映我们在“会计学原理”课程建设中的探求。因此,我们已经编写出版了配套教材——《会计学原理课程实验》(东北财经大学出版社,2009),我们还将编写出版相关的配套练习,以求全面反映我校“会计学原理”课程的建设成果。

本教材由贵州财经学院张志康教授提出编写大纲和写作指导思想并担任主编,“会计学原理”课程组教师集体参与了编写大纲的讨论。教材初稿的撰稿人有:张志康(第一、二、五、六、七、八、九、十一章)、钱润红(第三、四章)、袁旭(第十章)、徐倩(第十二章)、邱静(第十三章)、廖治宇(第十四、十五章)、梁媛媛(第十六章)。教材最后由张志康总纂、定稿。

本教材的编写吸纳了我国许多会计理论专家、学者的最新研究成果,参

阅了在国内具有广泛影响的多部教材；教材编写也受益于我校胡北忠教授、张勇教授、董延安教授、李志益副教授和李艳副教授的许多中肯意见和建议；教材出版得到了东北财经大学出版社从事审、编、排、校、检等工作的同志们的大力支持和帮助。值此教材出版之际，谨对他们表示由衷的谢意。

苦于时间仓促，更因水平所限，本教材难免有疏漏、不妥和错误之处，恳请各位同仁及读者不吝赐教。

张志康

2010年12月

贵州财经学院·桂湖

目 录

上篇 会计总论

第一章 会计概述	3
第一节 会计的产生、发展和会计环境	3
第二节 会计的基本概念	11
第二章 会计目标和会计信息质量特征	16
第一节 会计目标	16
第二节 会计信息质量特征	18
第三章 会计对象和会计要素	24
第一节 会计对象	24
第二节 会计要素	26
第四章 会计假设和会计记账基础	35
第一节 会计假设	35
第二节 会计记账基础	38
第五章 会计程序和会计方法	40
第一节 会计程序	40
第二节 会计方法	44

中篇 会计核算方法

第六章 会计科目和账户	49
第一节 会计等式	49
第二节 设置会计科目的基本原理	55
第三节 账户及其基本结构	62

第七章 复式记账法：原理	68
第一节 会计记账方法概述	68
第二节 借贷记账法的基本原理	70
第三节 总账账户与明细账户的平行登记	80
第八章 复式记账法：应用	85
第一节 筹集资金交易或事项的账务处理	85
第二节 生产准备交易或事项的账务处理	88
第三节 商品生产交易或事项的账务处理	96
第四节 商品销售交易或事项的账务处理	105
第五节 财产清查交易或事项的账务处理	111
第六节 经营成果交易或事项的账务处理	114
第七节 账户按用途和结构的分类	127
第九章 成本计算	137
第一节 成本计算的概念及意义	137
第二节 成本计算的基本要求	138
第三节 成本计算的基本程序	140
第十章 会计凭证	144
第一节 会计凭证的意义和种类	144
第二节 原始凭证的填制和审核	149
第三节 记账凭证的填制和审核	151
第四节 会计凭证的传递与保管	156
第十一章 会计账簿	158
第一节 会计账簿的意义和种类	158
第二节 会计账簿的设置、登记和结账	160
第三节 对账和财产清查	174
第四节 会计账簿的更换与保管	182
第十二章 财务会计报告	184
第一节 财务会计报告概述	184
第二节 资产负债表	187
第三节 利润表	193
第四节 其他财务报表	196

下篇 会计工作组织管理

第十三章	账务处理程序	201
第一节	账务处理程序概述	201
第二节	记账凭证账务处理程序	202
第三节	科目汇总表账务处理程序	219
第四节	其他账务处理程序	229
第十四章	会计规范	236
第一节	会计规范概述	236
第二节	会计法律	238
第三节	会计行政法规	241
第四节	会计制度	242
第五节	会计准则	249
第十五章	会计机构和会计人员	254
第一节	会计机构	254
第二节	会计人员	256
第十六章	出纳工作、会计档案管理和会计工作交接	265
第一节	出纳工作	265
第二节	会计档案管理	271
第三节	会计工作交接	274
主要参考书目		277

上篇

会计总论

会计既是一门古老、成熟的学科，也是一门充满生机和活力的学科，是当今经济、管理领域里一个理论既丰富而又科学、方法既先进而又完备的重要的学科体系。面对浩瀚的会计知识体系，当下的初学会计者除了要了解会计的历史发展，认识会计的职能、特点和基本含义等以外，首要的就是要从总体上建立起“会计概念框架”，从总体上把握会计活动的基本规律。

基于此，本篇共设置了五章，即：“会计概述”“会计目标和会计信息质量特征”“会计对象和会计要素”“会计假设和会计记账基础”“会计程序和会计方法”。

第一章

会计概述

第一节 会计的产生、发展和会计环境

一、会计的产生

会计不是从来就有的,会计产生于人类的生产行为。但是,并不是人类的生产行为一经产生就产生了会计。会计是社会生产发展到一定历史阶段的产物,社会生产的发展、经济管理的客观要求才是会计产生和发展的前提条件。

众所周知,人类的生产活动是最基本的实践活动。人类要生存和发展,首先必须谋得衣、食、住、行等生活所需的物质资料,而这些物质资料只有靠人类自身开展生产活动,在劳动中取得和创造。人类进行的生产活动是劳动所得和劳动耗费的矛盾统一体。在生产过程中,一方面会创造物质财富,取得一定的劳动成果,即会有所得;另一方面又要投入和消耗人力、物力和财力,发生各种劳动耗费,即会有所费。正是因为如此,人类在生产活动中自然就会关心劳动所得与劳动所费之间的联系,认识到应使劳动所得大于劳动所费,并总是力图做到以一定的劳动耗费获得尽可能多的劳动成果,或者为了获得一定的劳动成果总是力图耗费尽可能少的劳动,以提高生产活动的经济效益。这正如马克思所指出的:“在一切社会状态下,人们对生产生活资料所耗费的劳动时间必然是关心的,虽然在不同的发展阶段上关心的程度不同。”^① 为了达到这样的目标,人类在生产活动中一方面不断地改进生产技术,提高生产技术水平,另一方面不断加强管理,提高经营管理水平。经过长期的生产管理实践,当人类逐步认识到要了解生产过程中的劳动消耗和劳动成果情况,要处理好劳动所费与劳动所得的关系,客观上必须从数量方面对生产活动过程进行观察、计算、登记、分析和比较时,会计就应运而生了。

据考证,人类的原始计量、记录行为产生于10万~30万年前的旧石器时代中、晚期。一般认为,会计的产生始于人类社会的早期生产。随着社会生产的不断发展和管理要求的不断提高,会计得以不断发展、丰富和完善。马克思曾经指出,会计最初只是“生产职能的附带部分”,也就是人们在“生产时间之外附带地把收支、支付日等记载下来”。只有当社会生产力发展到一定水平,特别是当商品经济有了一定的发展以后,会计才

^① 马克思. 资本论(第一卷)[M]. 北京:人民出版社,1975:88.

“从生产职能中分离出来，成为特殊的、专门委托的当事人的独立的职能”^①。

二、会计的发展

会计从其产生起一直发展到今天，经历了漫长的历史过程，这一过程大致可以分为古代会计、近代会计和现代会计三个发展时期。

(一) 古代会计发展时期

一般认为，从旧石器时代的中、晚期至公元 15 世纪末为古代会计时期。在这一时期，会计的重要特征是采用单式簿记法，复式簿记法尚处于初创阶段。

在人类社会所处的蒙昧时期，由于生产力水平极其低下，劳动产品极为匮乏，生活极为简单，人们只靠打猎、捕鱼、采集野果为生。因此，人们只在头脑中作些计算和记忆，就可以对极为简单的劳动生产活动的基本情况做到心中有数。

当人类进入野蛮时代，在原始公社的后期，生产力有了进一步发展，产品出现剩余，社会生产有了分工，产品的交换等经济往来也开始产生并逐渐频繁，生产活动趋于复杂，劳动耗费和劳动成果都有所增加，于是出现了人类记录史上最为古老的“结绳记事”。随着生产的进一步发展，人类出现了语言文字，人们就把生产活动中的有关经济事项的数据用文字记录下来，并逐步使得这种计算、记录工作从生产活动中分离出来，最终形成特殊的、专门的独立职能，成为专职人员从事的经济管理工作。正如马克思指出的那样：“在远古的印度公社中，已经有一个农业记账员。在那里，簿记已经独立为一个公社官员的专职。”^②

到了奴隶社会，由于整个社会生产力水平有了新的提高，生产活动更加纷繁，从而促使简单的会计计算工作有了进一步发展，开始采用一定的简单处理程序，并分设了专门账册。早在公元前 1100 年到公元前 770 年的我国西周时代，就已经出现了“会计”一词，清代焦循在《孟子正义》一书中曾将其解释为“零星算之为计，总合算之为会”。据史料记载，我国西周王朝设有专门管理钱粮赋的官员，总管王朝会计的官职为“司会”，为计官之长，进行“月计岁会”。

进入封建社会，生产力进一步发展，农民积极劳动，改进耕作技术，农业和手工业达到了较高水平，从而进一步促进了会计的发展。在我国，从秦汉到唐宋，逐步形成了一套记账、算账的古代会计模式，即“四柱清册”方法，它通过“旧管+新收=开除+实在”这一平衡公式，对一定时期内财产物资的收支记录加以总结，以检查日常记账的正确性和完整、系统地反映经济活动全貌，成为我国封建社会会计的一个杰出成就。公元 10 世纪至 15 世纪中叶，我国的民间会计也有了一定发展，在此期间，不仅以“四柱清册”为核心的中式会计的方法体系得以建立和完善，而且账房组织制度已经形成。从 15 世纪中叶起，中国开始在政治、经济、文化及科学技术诸方面落后于西方国家。自此，在世界会计发展史上，中国会计占主导地位的时代过去了。近 500 年来的世界会计史，一直朝着西方经济发达国家会计占主导地位的方向发展。

早在 11 世纪末至 12 世纪，在十字军东征后，整个欧洲商人与东方发生了空前的全面

^① 马克思·资本论（第二卷）[M]．北京：人民出版社，1975：151．

^② 马克思·资本论（第二卷）[M]．北京：人民出版社，1975：151．