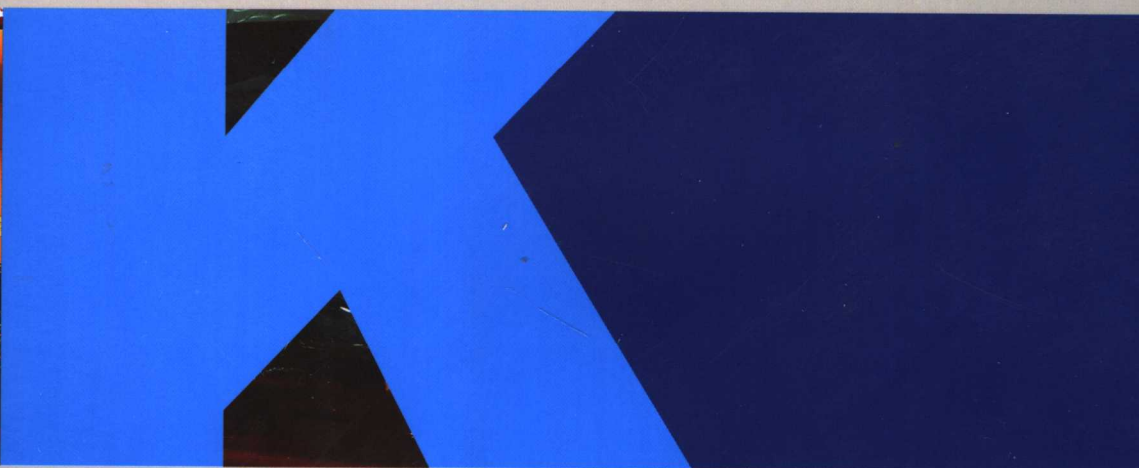


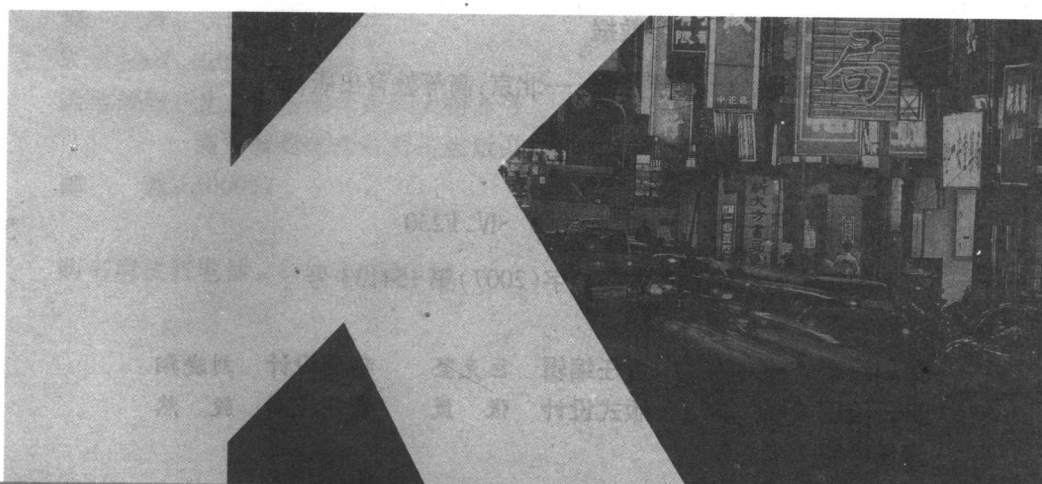
会计学原理



杜兴强 主编

 高等教育出版社

会计学原理



杜兴强 主编



高等教育出版社

内容简介

本书根据 2006 年 2 月我国颁布的企业会计准则体系的主要精神进行编写。全书共 12 章,内容包括:总论,账户设置与复式记账原理,会计凭证、会计账簿与记账程序,会计循环,收入,费用,利润的确定,资产,负债的确认与计量,所有者权益的确认与计量,企业内部会计控制和财务报表等内容。全书各个章节按照“本章提示”、“正文”、“本章小结”、“关键词”和“复习思考题”的层次编写,并辅以必要的阅读材料,丰富了教材的内容,激发学生的学习兴趣。

本书可作为会计、财务管理和审计专业的本科生教材,也可作为经济学类、工商管理类其他专业的教材,还可以作为在职经管人员、财会人员的培训教材及参考用书。

与本书配套的还有以下教学资源:

(1)《会计学原理学习指导书》;(2)《会计学原理教学课件》(免费向采用本书作为教材的教师提供)。

图书在版编目(CIP)数据

会计学原理 / 杜兴强主编. —北京:高等教育出版社,
2007.11

ISBN 978 - 7 - 04 - 020507 - 7

I. 会… II. 杜… III. 会计学 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 154133 号

策划编辑 孙乃彬 责任编辑 巨克坚 封面设计 刘晓翔
责任绘图 郝林 版式设计 张岚 责任校对 殷然
责任印制 宋克学

出版发行 高等教育出版社
社 址 北京市西城区德外大街 4 号
邮政编码 100011
总 机 010 - 58581000

经 销 蓝色畅想图书发行有限公司
印 刷 高等教育出版社印刷厂

开 本 787 × 1092 1/16
印 张 20.5
字 数 460 000

购书热线 010 - 58581118
免费咨询 800 - 810 - 0598
网 址 <http://www.hep.edu.cn>
<http://www.hep.com.cn>
网上订购 <http://www.landaco.com>
<http://www.landaco.com.cn>
畅想教育 <http://www.widedu.com>

版 次 2007 年 11 月第 1 版
印 次 2007 年 11 月第 1 次印刷
定 价 25.00 元

本书如有缺页、倒页、脱页等质量问题,请到所购图书销售部门联系调换。

版权所有 侵权必究

物料号 20507 - 00



■ 杜兴强，男，1974年生，管理学（会计学）博士，厦门大学会计系教授、博士生导师，教育部首届新世纪优秀人才计划入选者、霍英东高等院校青年教师奖获得者，兼任全国青联委员、福建省青联常委、财政部会计准则委员会会计准则咨询专家。目前主要进行财务会计学相关的教学和科研工作，教学成果曾获国家级教学成果二等奖、福建省教学成果一等奖；近年来主持国家自然科学基金、国家社会科学基金、教育部人文社科重大项目等多项课题，研究成果获教育部第四届中国高校人文社会科学研究优秀成果一等奖（与葛家澍教授合作）及三等奖、福建省社会科学优秀成果一、二等奖等。

郑重声明

高等教育出版社依法对本书享有专有出版权。任何未经许可的复制、销售行为均违反《中华人民共和国著作权法》，其行为人将承担相应的民事责任和行政责任，构成犯罪的，将被依法追究刑事责任。为了维护市场秩序，保护读者的合法权益，避免读者误用盗版书造成不良后果，我社将配合行政执法部门和司法机关对违法犯罪的单位和个人给予严厉打击。社会各界人士如发现上述侵权行为，希望及时举报，本社将奖励举报有功人员。

反盗版举报电话：(010) 58581897/58581896/58581879

传 真：(010) 82086060

E - mail: dd@hep.com.cn

通信地址：北京市西城区德外大街4号

高等教育出版社打击盗版办公室

邮 编：100011

购书请拨打电话：(010)58581118

前 言

财务会计是现代企业会计的重要分支之一。财务会计按照循序渐进的知识构筑方式,往往由“会计学原理”、“中级财务会计学”和“高级财务会计学”三门课程组成。在财务会计课程体系中,“会计学原理”课程主要讲解会计学的基本知识,如账户设置与复式记账原理,会计凭证、会计账簿与记账程序,会计循环等,还对资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润的确认与计量,以及财务报表——资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表的编制进行初步讲解,为学习“中级财务会计学”和“高级财务会计学”课程打下坚实的知识基础。

财务会计区别于管理会计的一个重要特征在于其必须接受会计准则或会计制度(国外称为公认会计原则)的制约。资本市场的日新月异、企业经济业务和组织架构的日益复杂、国际化协调与趋同的日益迫切、上市公司信息披露透明度的日益强化等因素,推动着会计准则和会计制度不断演进和变迁。为了适应经济全球化的挑战和会计准则国际趋同的新形势的需要,我国于2006年2月15日颁布了一套企业会计准则体系,内含1项基本准则与38项具体会计准则,基本上覆盖了我国企业目前绝大部分的经济业务确认和计量的需要,也能够胜任规范上市公司财务报表列报的需要,甚至还包括对一些特殊行业的会计处理的约束和规范。2006年会计准则体系的颁布,对于提高我国上市公司会计信息质量、促使资源的趋利性流动和优化社会资源配置,将起到重大的推动作用。

会计准则体系的完善和发展,给会计学教育与教学带来了新的机遇与挑战,为此编写一本既能反映我国最新会计准则体系主要精神、又能介绍国际范围内财务会计发展动态的教材就显得十分必要。这是我们编写本书的初衷。全书共包括12章。第一章为总论,扼要讲述会计的简单历程,会计的定义,会计信息系统的若干基本概念;第二章为账户设置与复式记账原理,主要讲解会计等式,账户设置,复式记账原理,总分类核算、明细分类核算及平行登记等基本内容;第三章主要讲解会计凭证、会计账簿与记账程序,包括原始凭证的填制与审核、记账凭证的填制与审核、会计账簿的设置与登记、日记账的设置与登记、总分类账与明细分类账、账务处理程序、会计档案及其保管等内容;第四章为会计循环,主要讲解会计循环的基本步骤,以及利用权责发生制进行有关的账项调整、结账、财务报表的编制等内容;第五章主要讲解收入的内涵、收入的确认、收入的会计处理等内容;第六章主要讲解费用的确认原理、成本计算的基本原理、费用

(成本)的会计处理等内容;第七章主要讲解利润的确定原理、利润构成项目的确认与计量、利润确定的会计处理、所得税的会计处理等;第八章主要讲解库存现金、银行存款、应收账款、交易性金融资产、存货、长期股权投资、固定资产、无形资产等主要的资产项目的确认、计量问题;第九章主要讲解流动负债和非流动负债的确认、计量问题;第十章主要讲解所有者权益的构成,投入资本、留存收益等所有者权益不同构成的会计处理;第十一章为企业内部会计控制,主要讲解内部会计控制制度、财产清查、内部审计等问题;第十二章主要讲解资产负债表、利润表、现金流量表和所有者权益变动表等财务报表一些基本的编制与填列问题。本书的个别内容由于与中级财务会计学有所交叉,故只做概括性介绍。

本书是集体劳动的产物,参加者主要包括杜兴强、李宜、翁健英、赵本才、魏海丽等。全书由厦门大学会计系杜兴强教授担任主编,李宜、翁健英、赵本才担任副主编。主编负责全书的统筹,并为本书的不同章节提供补充资料(含部分案例资料和阅读材料)。我们同时感谢桑士俊、孙丽影、陈守德、李文、雷宇和郭剑花对本书不同章节内容、资料、文字录入等方面工作所做的贡献。本书的具体分工如下:

杜兴强	第 1、2、3、4、8、10、11 章
李 宜	第 5、6、7 章
赵本才	第 8、9、10 章
翁健英	第 2、9、12 章
魏海丽	第 11 章

由于受到编者的时间、精力、知识结构和个人禀赋的制约,书中的阐述难免偏颇,此外,2006 年企业会计准则体系刚刚开始在上上市公司中执行,书中将不可避免会出现因对新会计准则体系的主要精神理解得不够透彻,而造成一定的错漏之处,恳请各位读者不吝指出,以使我们日后修订时能够及时进行改正。我们欢迎任何有益于提高本书质量的建议与批评。

杜兴强
2007 年 6 月 25 日

教学支持说明

(教学课件)

建设立体化精品教材,向高校师生提供整体教学解决方案和教学资源,是高等教育出版社(集团)“服务教育”的重要方式。为支持相应课程的教学,我们配套出版了本书的教学课件,向采用本书作为教材的教师免费提供。

为保证该课件仅为教师获得,烦请授课教师清晰填写如下开课情况证明,并邮寄(传真)至以下地址。

我们的联系方式:

邮址:100029 北京市朝阳区惠新东街4号富盛

大厦21层 经济管理分社

电话:(010)58551020

传真:(010)58581414

E-mail:songzhw@hep.com.cn

证 明

兹证明 _____ 大学 _____ 系/院第 _____
学年开设的 _____ 课程,采用高等教育出版社出版的《会计学原理》
(杜兴强)作为本课程教材,授课教师为 _____,学生 _____ 个
班共 _____ 人。

授课教师需要与本书配套的教学课件为: _____。

邮编: _____

地址: _____

电话: _____

E-mail: _____

系/院主任: _____ (签字)

(系/院办公室盖章)

20 ____ 年 ____ 月 ____ 日

目 录

第一章 总论 1

本章提示 1

第一节 会计的发展历程 2

第二节 会计的定义 9

第三节 会计信息系统的若干基本概念 13

复习思考题 34

第二章 账户设置与复式记账原理 35

本章提示 35

第一节 会计等式 36

第二节 账户设置 39

第三节 复式记账原理 47

第四节 总分类核算、明细分类核算及平行登记 55

复习思考题 58

第三章 会计凭证、会计账簿与记账程序 59

本章提示 59

第一节 会计凭证概述 60

第二节 原始凭证的填制与审核 61

第三节 记账凭证的填制与审核 65

第四节 会计账簿的设置与登记 70

第五节 日记账的设置与登记 77

第六节 总分类账与明细分类账 81

第七节 账务处理程序 83

第八节 会计档案及其保管 89

复习思考题 91

第四章 会计循环 92

本章提示 92

第一节 会计循环的基本步骤 93

第二节 利用权责发生制进行有关的账项调整 102

第三节 结账 118

第四节 财务报表的编制 123

复习思考题 125

第五章 收入 126

本章提示 126

第一节 收入的内涵 127

第二节 收入的确认 130

第三节 收入的会计处理 136

复习思考题 142

第六章 费用 143

本章提示 143

第一节 费用的确认原理 144

第二节 成本计算的基本原理 147

第三节 费用(成本)的会计处理 153

复习思考题 159

第七章 利润 160

本章提示 160

第一节 利润的确定原理 161

第二节 利润构成项目的确认与计量 162

第三节 利润确定的会计处理 166

第四节 所得税的会计处理 169

复习思考题 175

第八章 资产 176

本章提示 176

第一节 库存现金 177

第二节 银行存款 180

第三节 应收账款 187

第四节 交易性金融资产 193

第五节 存货 196

第六节 长期股权投资 202

第七节 固定资产 207

第八节 无形资产 215

复习思考题 221

第九章 负债 223

本章提示 223

第一节 流动负债	224
第二节 非流动负债	238
复习思考题	243

第十章 所有者权益 244

本章提示	244
第一节 所有者权益的构成	245
第二节 投入资本	246
第三节 留存收益	252
复习思考题	256

第十一章 企业内部会计控制 257

本章提示	257
第一节 内部会计控制制度	258
第二节 财产清查	271
第三节 内部审计	278
复习思考题	283

第十二章 财务报表 284

本章提示	284
第一节 财务报告体系概述	285
第二节 资产负债表	286
第三节 利润表	298
第四节 现金流量表	304
第五节 所有者权益变动表	309
复习思考题	313

参考文献 314



目

录

第一章 总论

本章提示:

本章在对会计学的历史发展进行简要介绍的基础上,着重讲解了会计的定义;会计信息系统的若干基本概念,包括会计基本假设、会计目标、会计信息质量特征、会计要素及其定义、会计的基本程序与方法等内容。

第一节 会计的发展历程

会计是社会发展到一定历史阶段的产物。会计的产生与发展密切依存于客观环境,经济、政治、法律、风俗、文化等环境因素都在不同程度上影响了会计的发展。古人云:“以铜为镜,可正衣冠;以史为镜,可知兴替。”因此,对会计的发展过程有一个粗线条的把握,大有裨益,至少可以加深我们对会计学基本概念、基本特征和基本程序的理解。会计的发展包含了会计的过去、现在和未来,本节对会计发展的整个时间跨度进行人为的分割,将会计的发展划分为古代会计、近代会计和现代会计三个特定的发展阶段,以便更清晰地了解会计的发展过程。

一、古代会计阶段

根据目前可以掌握的资料,在人类早期的发展过程中,与其灿烂光辉的文化相辉映,文明古国如中国、埃及、巴比伦、印度与希腊都曾留下了对会计活动的记载。古代巴比伦人民精于组织管理,认为在商业与公共管理领域应该设置专门的记录官。特别值得一提的是,“内部控制制度”等现在我们非常耳熟能详的概念,其思想在古埃及的会计实践活动中已经初露端倪,譬如古埃及的会计实践中曾规定,各个仓储官负责仓库的收发记录,任何人要想从仓库中提取财物必须持有权威人士签发的、相当于今天的“支付凭证”的批示。此外,早在公元前 630 年左右,铸币开始在希腊出现并逐步应用于账簿记录之中,这不仅是“货币计量”思想的萌芽,而且极大地推动了会计记录的专业化。此外,古雅典出现了“财务公开”的思想等。这些都是古代会计发展史上的重要事件。

会计在欧洲的发展,早期主要集中于庄园之中。庄园主聘任有管理能力的管家来替代其进行庄园的日常管理,这可以看做是最为古老的委托-代理关系的典型形式之一。庄园主作为委托方,需要了解管家是否对受托财产进行了有效和忠实的管理;同样,就管家而言,也需要将其对庄园进行管理的成效向庄园主汇报,借以解除其承担的责任。因此,在欧洲的庄园中就逐渐出现了管家向庄园主呈交的“述职报告”(charge and discharge account)。述职报告的出现,一方面孕育了现代会计中的定期提供财务报告的思路,另一方面也为审计的出现提供了契机。因为,庄园主是“有闲阶级”,他们拥有财产、庄园、土地与奴隶,但是他们很可能没有、也并不需要具备专业化的簿记知识。再考虑到他们与管家之间的委托代理关系,为了防范管家损害自己的利益,所以庄园主很可能会聘请专业的人士来协助他们审阅管家呈交的“述职报告”,这是审计的萌芽。

伟大的中华民族不仅孕育了灿烂的文明,而且对早期会计的发展也做出了应有的贡献。在我国,远古时期曾经出现的“结绳记事”、“刻木为记”等可以看做是最为原始的会计行为的代表。我国最早记载会计活动的典籍是《周礼》,^①其中反映了

^① 范文澜.中国通史简编.河北教育出版社,2000:213-214.其实,早在《孟子》一书中就出现过会计一词,“孔子尝为委吏矣,曰‘会计当而已矣’”;清朝焦循在《孟子正义》中将“会计”解释为“零星算之为计,总合算之为会”。

我国最早关于会计官职的设置。如“司会”一职,主要掌管国家与地方的财产物资,并形成了“以参互考日成,以月要考月成,以岁会考岁成”这种比较严密的会计钩稽制度。鉴于中国封建社会存在时间较长,所以会计的发展轨迹往往并不同于西方,这体现为官厅会计的发展方面。官厅会计把钱粮的收支分为四个部分,即“原管、新收、已支、现在”。官厅会计中应用的这一方法在元代传入民间,经过不断加工与完善,形成了众所周知的“四柱清册”,即“旧管、新收、开除、实在”等四个方面。^①

尽管在古代会计阶段,许多现代会计中的重要概念或思想已经初露端倪,但是从严格意义上讲,这还不能够称之为“会计”。因为这个阶段,会计所具有的专门的方法、对象、职能等远远还未形成;会计还没有从生产活动中明显地分离出来,从而也未成为一项独立的工作,还只是作为生产的一个附带部分而存在。事实上,马克思在《资本论》中所提到的,“印度公社的记账员在生产之余所从事的简单的刻画、记录行为”就是对古代会计特点的生动描绘。

二、近代会计阶段

(一) 早期的意大利式复式簿记

一般认为,近代会计始于复式簿记形成前后。1494年,数学家卢卡·巴其阿勒在《算术、几何、比及比例概要》^②一书中,专门用一个章节阐述了复式簿记的基本原理。这被会计界公认为是会计发展史上一个光辉的里程碑。德国诗人歌德(Goethe)曾赞誉复式簿记为“人类智慧的绝妙创造之一”;数学家凯利(Cayley)赞誉“复式簿记原理像欧几里德的比率理论一样是绝对完善的”;经济史学家索穆巴特(Sombart)认为,“创造复式簿记的精神也就是创造伽利略与牛顿系统的精神”;而日本会计学家黑泽清的赞誉虽略显夸张、但又不失具体——“在复式簿记出现之前,世界上并不存在着‘资本’的概念;换言之,如果没有复式簿记,就不会有‘资本’概念的出现”^③。

那么,复式簿记何以最早在意大利出现?

著名会计学家利特尔顿(A. C. Littleton)在其《20世纪以前的会计发展》(Accounting Evolution to 1900)一书中,提出了复式簿记出现的七项必备条件,即书写艺术、算术、私有财产、货币、信用、商业以及资本。^④其中,书写艺术是记录的基础;算术确保计算的连续性;私有财产使得簿记反映财产与财产权成为现实;簿记唯有借助于货币才能够在相同的基础上进行汇总等计算行为;如果不存在着信用,即所有的经济业务立即结算清楚,那么就不存在反映交易的刺激;如果仅仅是区域性贸易,就不会产生足够的压力使人们将不同的概念综合为一种系统的方法;缺乏资本,商业贸易的规模受到极大的限制,也就在一定程度上限制了信用的发展。从利特尔

^① 存在着如下的关系:旧管+新收=开除+实在。参见:吴水澎.会计学原理.第1版.辽宁人民出版社,2004.

^② 这本书是一本数学专著,其中第一部分“算术与代数”、第二部分“算术与代数在贸易计算中的应用”、第四部分“货币与折算”以及第五部分“理论与应用几何学”都是论述一些数学问题的,而只有第二部分“簿记”才是我们参阅的重心。这本书在我国首先由林志军博士译为中文。

^③ 黑泽清.改订簿记原理.1951:第一章、第一节。

^④ 迈克尔·查特菲尔德.会计思想史.中国商业出版社,1989.

顿归纳的七项条件来看,14 世纪中期的意大利沿海城市如佛罗伦萨、热那亚、威尼斯等基本上已经具备。

复式簿记原理得以在意大利沿海城市首先实践,是由于十字军东征的影响。1076 年,圣地耶路撒冷转属信奉伊斯兰教的塞尔柱帝国。1096 年,骑士们在天主教会的支持下开始了富有侵略性的东征,力图收复圣地。十字军东征前后多达 8 次的旷日持久的战争,在现代的历史学家看来,已经并非是纯粹意义上的战争。战争带来的“外部性”^①便是随十字军东征而逐渐发展的商品经济(商品经济由萌芽状态逐渐发展)和文化的交流。这样,11 至 13 世纪的十字军东征使得意大利沿海城市成为与东方贸易的枢纽,而这大大推动了海上贸易的发展。商人们也逐渐进行着商业上的“十字军东征”,他们将从欧洲带回的商品运到东方去交换欧洲人需要的丝绸等,从此种贸易活动中牟取暴利。商业贸易活动的兴盛必然使资本缺乏的现象突出,从而推动了借贷活动与商业信用的发展。再加上比萨的列奥多大公(Leonardo of Pisa)于 11 世纪在国内极力推行的、用阿拉伯数字代替古罗马数字进行账簿记录的活动,那么复式簿记在佛罗伦萨、热那亚和威尼斯等意大利沿海城市首先出现就具有一定的必然性。

关于复式簿记的书籍在意大利出版以后,在此后 400 年左右的时间内其基本内容并未发生太大的变动。但是,在这 400 年间,复式簿记随着军事、海上贸易以及文化交流的发展在欧洲各个国家之间(如荷兰、西班牙、葡萄牙)之间广为流传,后来又传入德国、英国、法国等国家。令人感兴趣的是,在 17 世纪初的荷兰,一位名叫斯蒂文(Simon Stevie)的数学家也出版了一本簿记著作,书名为《数学惯例法则》,同样是以论述数学原理为主,兼论簿记原理的。

从上述关于历史的描述可以看出,在复式簿记发展的早期,正是商品经济发展的初期,经济活动相对比较简单,因此当时的会计还基本上是局限于平日按照复式簿记原理或规则,对所发生的经济业务进行账务处理;在结账时,将所有的账户分为借贷两方进行汇总计算差额,从而求得利润。

复式簿记起源于何时、何地,第一个提出复式簿记思想(可能是口头的)的哲人是谁?这些都是会计发展史上存在争议的问题。不过,有几点必须明确:其一,复式簿记从萌芽到由卢卡·巴其阿勒第一次系统地进行阐述,期间大约经历了 300 多年,由此可以推断,巴其阿勒并不是复式簿记的发明创造者,事实上复式簿记也绝不是任何一个人独自的发明创造,而是许多人智慧的结晶。其二,尽管巴其阿勒很可能只是对复式簿记在理论上进行了系统的总结与阐述,单就这一点人们将“会计之父”赋予巴其阿勒也是公允的。因为复式簿记在理论上得到总结与系统阐述之后,才迅速地被译为英文、德文、法文、俄文、日文、拉丁文等,在世界各国广为传播。直至今日,复式簿记原理仍就支配着日常财务会计记录——电算化只是改变了进行复式簿记记录的方式,而并未撼动复式簿记的原理。几百年来,会计人员试图以一种新的记录方式来替代复式簿记原理,如日裔美籍会计学家井尻雄士(又译伊鸠雄治,Yuri Iriji)曾提出“三式簿记”。但是,也正是井尻雄士在其《三式记账法的结构与原理》一书中,多次由衷地赞美复式簿记原理和巴其阿勒。

① “外部性”一词,通俗地讲,往往意味着一方行为对另一方行为带来的影响。

关于复式簿记起源的其他相关论点^①

普拉加罗(Peragallo)在1956年的著作中断言,“已知最早的复式簿记记录,虽然只剩些碎片,是1340年热那亚社区的‘玛萨瑞(Massari)分类账’,这把巴其阿勒的概要提早了一个半世纪”。更早些时候,在1930年,穆雷(Murry)印证基尔(Kheil,1898)的论著指出,“实际上有人争论说西班牙是复式记账簿记的发源地”。这些关于复式簿记起源的论点,即使存在,也还未被确证。米尔斯(Mills,1986:65)指出,在Tratado de Cuentas发现的、已知最早的西班牙会计文献是由迭戈·德·卡斯迪罗(Diego del Castillo)在1522年所著。

卡陶卡(Kataoka,1989:31)告诉我们:“根据沃夫岗·凡·斯托莫(Wolfgang von Stromer,1968:126)的话,纽伦堡商人在15世纪将复式簿记从威尼斯带到德意志联邦共和国南部。”卡陶卡进一步指出,为了学习商业,加考必·富格尔(Jacob Fugger)在1473年他14岁的时候,去了威尼斯的方达克特蒂斯基(Fondaco Tedeschi)学习商业,是他将威尼斯的会计系统介绍给了富格尔家族。李(Lee,1972:58)报告到,尽管“1211年的银行家肯定还没有掌握复式分录,但是,从历史上看,账户的段落形式却并未阻碍(意大利的)托斯卡纳地区的人们逐渐认识到所有的交易都是双向的这个基本特征,”李继续说道,“我们可以肯定的是,到了1300年,至少有一些佛罗伦萨的企业,虽然仍在使用段落式的布局,但已经开始一丝不苟地交叉检索所有的分录,因此,他们正在掌握复式分录,或者某种非常接近复式簿记的技术”。

安托尼(Antoni,1977:17)提供了簿记本身(而非复式分录)起源的证据。他认为:“通过幸运地发现一份公元11世纪末期或12世纪头10年的、比萨造船商记录在建造或维修长廊过程中所发生费用的标本,我们现在能够将簿记的起源时间向前追溯大约一个世纪。”李(Lee,1977:89)断言,“除了费尼(Fini)分类账之外,即便是这个也是可疑的……早于1299年的完全的复式分录的证据都是站不住脚的。”

当然了,缺乏确定性并不妨碍我们推测或研究此前的会计和复式分录的发展。即便是写过罗马市民保有账户记录的罗伯特(Robert,1957)指出,“再也不可能相信罗马方法是与我们自己的方法相近的方法,或者他们已经预期到了许多今天的会计师们引以为自豪的先进技术”,其他人则更是莫衷一是。莫斯特(Most,1976)在其对德国历史学家巴特霍德·乔格·尼布(Barthold Georg Niebuhr)关于罗马历史的研究进行的评论中,详细研究了尼布的研究观点“复式分录的簿记系统非但不是意大利伦巴第族人的发明,反而与罗马一样古老,并且复式簿记被度支官^②用

^① 节选自:加里·约翰·普雷维.美国会计史——会计的文化意义.杜兴强等译.中国人民大学出版社,2006.

^② 度支官(quaestors)是古罗马时期负责公库财务的人员。

于记录他们的账户”。莫斯特提出一种解释,试图将公元前的罗马账户中发现的诸多概念联系起来,但不能提供确切的论证,所以这个机会就留待后人去考虑了。

豪斯多弗(Hausdorfer,1986)宣称,贝纳托·柯楚格利(Benetto Cotrugli)——一位商人和学者、出生于南达尔马提亚的拉古萨^①(Ragusa)、1458年拉古萨的领事和1462年那不勒斯国王斐迪南的大臣,在其著作“Della Mercatura et del Mercante Perfetto”中曾包含一个关于簿记的章节,据推测可能比巴其阿勒出版于1494年的专著提早大约31年。然而,柯楚格利的书尽管写于15世纪30年代活字印刷术刚发明后不久,但直到巴其阿勒的《概要》出版几十年之后才付诸印刷。柯楚格利的论著中是否包含有“复式分录”仍有待研究。伊诺(Inoue,1982)告诉我们,在1518年,除了巴其阿勒的《概要》之外,没有听说有其他人的著作在印刷,但富格尔家族的簿记员马索斯·舒瓦茨(Matthaus Schwarz)已经印刷了自己的关于簿记的题为《三重簿记》的手稿。这部著作以及随后在整个欧洲和资本市场国家出现的著作(如Grammteus、Manzoni、Ympyn、Pietra、Stevin、Oldecaste和Mellis等人的著作),已经被加斯比克(Geijsbeek,1914)、科尔(Kheil,1906)、莫雷(Murrey,1930)、利特尔顿(Littleton,1933A)等进行了讨论。

(二) 工业革命后的会计

以圈地运动为起点,西方国家先后开始了工业革命。工业革命成为商品经济迅猛发展的催化剂,生产技术的进步以及工商业活动的迅速扩展也促进会计的发展。这一时期会计思想的突出特征体现在以下几个方面。

1. 折旧会计思想

随着西方工厂制度的建立,经济活动的重心逐渐由过去偶发的海上冒险贸易转变为持续的生产经营活动。为此,工厂开始采纳机器化生产,长期资产日益增多。这就为会计上提出了“长期资产在生产中如何转化为成本”的问题,从而导致折旧思想的形成。在工业革命出现以前,耐用的长期资产往往比较少,商人们一般都是将耐用财产在报废时一次性冲销,或者将耐用财产作为存货(未销售的商品),继而在年终通过盘存估价增减业主权益。但是随着长期资产的日益增多和在生产经营过程中的重要性,人们逐渐意识到传统的做法已经无法正确地确定盈亏,因此长期资产应该在其经济寿命期内采取一定的方式进行分摊,“折旧”概念便应运而生了!到了20世纪初期就曾出现过多种折旧方法,如塞利尔斯(Earl A. Saliers)在《折旧原理》(Principles of Depreciation, 1915)一书中详细介绍了直线折旧法、递减余额法、偿债基金法、年金法等方法。

2. 划分资本与收益的思想

持续经营需要大量资本,而且要求对投入资本与资本报酬加以区分。19世纪中后期,股份制这种企业组织形式获得了很大的发展,企业规模日益扩大,投资者与经营者日益分离并更加关心投入资本的报酬。因此,会计服务的对象逐渐转向处于企业外部不直接参加企业经营管理的诸多投资者。这给会计实务带来的冲击是,必须

^① 意大利西西利亚岛东南部城市。