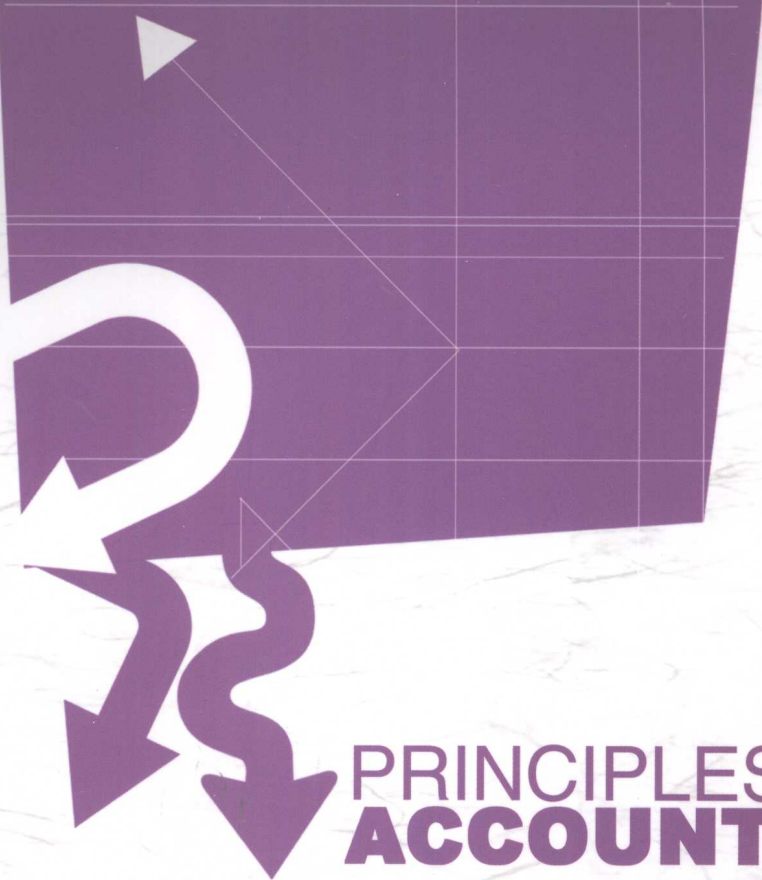




PRINCIPLES OF
ACCOUNTING

21世纪高等院校会计系列教材

基础会计学

万宇洵 阳秋林◎主编

湖南人民出版社



PRINCIPLES OF
ACCOUNTING

基础会计学

第二版

21 世纪高等院校会计系列教材

基础会计学

主 编 万宇洵 阳秋林

副主编 李桂兰 杨平波 陈 敏

编著者 (以撰写章节先后为序)

万宇洵 李桂兰 阳秋林

陈 敏 叶 倩 张彩平

张昌文 丁方飞 杨平波

徐铁祥

图书在版编目(CIP)数据

基础会计学/万宇洵,阳秋林主编. —长沙:湖南人民出版社,2008.1

ISBN 978-7-5438-4738-5

I.基... II.①万...②阳... III.会计学
IV.F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 023503 号

责任编辑:戴 军
唐 艳
装帧设计:周佳佳

基础会计学

万宇洵 阳秋林 主编

*

湖南人民出版社出版、发行

网址:<http://www.hnppp.com>

(长沙市营盘东路3号 邮编:410005)

湖南省新华书店经销 长沙健峰彩印实业有限公司印刷

2008年1月第2版第1次印刷

开本:787×1092 1/16 印张:19

字数:422 000 印数:6 001-12 000

ISBN 978-7-5438-4738-5

定价:34.00 元

21 世纪高等院校会计系列教材 编著委员会成员

总编:

王善平 (湖南大学会计学院现任院长, 教授, 博士, 博士生导师, 新世纪国家级百千万人才工程入选者)

伍中信 (湖南大学会计学院教授, 博士, 博士生导师, 湖南财经高等专科学校校长)

委员 (以姓氏笔画为序):

邓中华 (长沙学院工商管理系副主任, 教授)

左旦平 (中南林业科技大学审计处处长, 教授, 硕士生导师)

朱开悉 (湖南商学院工商管理系主任, 教授, 硕士生导师)

刘建英 (长沙理工大学管理学院副院长, 教授, 硕士生导师)

李桂兰 (湖南农业大学商学院会计系主任, 副教授, 硕士生导师)

何建雄 (湖南工学院经济管理系主任, 副教授, 博士)

周 密 (湘潭大学管理学院副院长, 教授, 硕士生导师)

周仁仪 (湖南商学院会计系主任, 教授, 硕士生导师)

阳秋林 (南华大学财务处副处长, 教授, 硕士生导师)

郭 平 (湖南大学会计学院副院长, 教授, 博士, 博士生导师)

龚光明 (湖南大学会计学院副院长, 教授, 博士, 博士生导师)

总 序

学科建设、人才培养和服务社会，是高等教育义不容辞的责任。会计学作为一门应用性非常强、处在经济管理的基础地位的学科，自然也不例外。在高等教育中，本科教育是研究生教育的基础，其中教材建设又是不可或缺的重要一环。

优秀的会计本科教材要比较全面地介绍会计学的基本理论和最新发展。如果将现代会计自巴乔利 1494 年出版《算术、几何、比与比例概要》一书算起的话，现代会计已经历了 510 多年的发展。在这 500 多年的发展历程中，不断地从数学、经济学、管理学和法学中吸收营养，逐步建立起具有会计学科特色、适应社会经济管理需要的学科体系与理论体系，为市场经济的发展和人类社会的进步做出了不可磨灭的贡献。会计理论的基本作用在于：解释、评价现行实务，预测未来。强调理论阐述的本科会计教材，不仅是学科建设的重要组成部分，而且也是培养人才和服务社会不可缺少的基础条件。由于知识的有限性，指导会计工作的会计准则总在不断发展，有理论涵养的会计工作者在不断变革的会计实务中具有一定的前瞻优势。

优秀的本科会计教材应该是多个人多年甚至几代人优秀教学经验的集体结晶。市场中的任何经济主体都无法回避会计问题，在影响范围和影响深度上，会计学具有相当大的优势，会计学有其特定的服务对象、独特的方法体系和教学规律。只懂得一些会计基本理论和方法，或者只有多年会计工作经验的人很难编写好一部优秀的会计本科教材。

优秀的本科会计教材必须紧紧把握为适应市场经济需要而进行的、具有开拓性的会计改革的脉搏。改革开放以来，我国实施的会计改革，一方面将在全国建立统一的会计规范、一视同仁地向市场主体提供真实公允的会计信息作为奋斗目标，另一方面又非常准确地把握会计是国际通用的“商业语言”、经济全球化是不可逆转的时代潮流，因此，会计准则和审计准则的改革既要考虑本国的实际情况，又要使国外的使用者能够理解。可以说，2006 年我国颁布的、2007 年 1 月 1 日施行的 39 个企业会计准则和 48 个中国注册会计师执业准则是我国会计、审计走向国际会计、审计大家庭的革命性一步。现行 39 个企业会计准则总体上体现为三大特点：（1）基本建立了与国际会计准则基本趋同的企业会计准则框架，同时在必要的地方考虑了我国处于经济转轨时期的实际情况；（2）在计量属性选择上，采用历史成本与公允价值并用、公允价值优先的原则；（3）在制定范式上采用目标导向的原则。这些特点对会计人员的会计职业判断力提出了新的更高的要求。当然，高等会计教育工作者也面临更为艰巨的任务。我们现在和今后

一段时间培养的学生，基本上属于 21 世纪会计理论工作和实务工作的接班人，他们应掌握的会计知识，不仅涉及中国的，而且涉及国际的，不仅涉及当前的，而且也涉及未来的，不对教材内容和教材体系实施重大改革难以适应形势的需要和时代的发展。

基于以上认识，湖南大学会计学院牵头，联合长沙理工大学、湖南商学院、湘潭大学、南华大学、中南林业科技大学、湖南农业大学等本科院校的会计理论功底比较深厚、会计教学经验比较丰富、深谙会计实务的优秀教师编著这套会计系列教材。我们的这套教材应当努力做到：立足中国，放眼世界，重在当前，展望未来，把基础性、实践性和前瞻性尽可能地兼顾起来，努力反映会计学科的最新发展。

在时间安排上，我们将在 2007 年将这套系列教材的《基础会计学》、《中级财务会计学》、《高级财务会计学》、《成本会计学》、《管理会计学》、《财务管理学》、《审计学》、《财务分析》和《计算机会计学》出齐。

我们正处在一个大改革、大发展的时代，湖南省内会计界的各路精英试图以“实事求是，敢为人先”的精神，力争为中国高等会计教育书写新的篇章。一个全新的尝试，难免有这样那样的错漏，但这不能成为我们推卸责任的理由，相反地，我们更欢迎各位读者的批评和商榷，以便我们将这套教材做得尽善尽美！

21 世纪高等院校会计系列教材编委会

前言

2006年2月15日,我国企业会计准则成体系地予以颁发,宣告了我国会计改革进入了一个全新的完善时期。学习、宣传、实施新的会计准则内容,成了会计工作者的一项重要任务,会计从教人员更是责无旁贷。为此,我们着眼于基础,按照《企业会计准则》的最新要求,联合全省各高校的会计精英,重新编写了这本《基础会计学》。

《基础会计学》是会计专业的入门知识,它从初始的角度阐述了会计的基本理论、基本技能和基本常识,它为整个会计后续内容在学习上的登堂入室打下必要的专业基础。

“经济越发展,会计越重要”。随着经济环境的变化,我国会计改革在不断深化的过程中取得一系列的实质性成果,无论是理论认识还是实务处理都获得了重大的突破性进展,特别是新的《企业会计准则》的整体颁发,作为具有里程碑意义上的标志性成果,必定使市场经济下的会计行为得到进一步的规范,表明我国已然朝着完全市场经济下成熟的会计模式迈出了决定性的一步。这些会计改革的成果,在为经济发展提供保障的同时,也对会计教学提出了新的挑战,即如何顺应会计改革的要求夯实专业知识基础,并为今后完善性的改革做好知识储备。为此,我们不能不根据新准则的精神着手现在,面向未来,调整认识,修正方向,编写出符合时代要求的新教材。

新会计准则经由长达十几年的反复研究、颁发、试行、修订直至最终成形(并非定形),其最大的特点莫过于“国际趋同”,即立足中国,协调世界。据此,我们在重新编写的过程中,既十分注意将我国传统会计教学内容的精华与我国现行会计改革成果的精髓有机结合起来,又特别强调将国际上行之有效的先进做法与我国该因地制宜的实际情况结合起来,以此辩证地将我国会计改革的宝贵成果贯穿于全书的始终,体现出如下特点:

其一,突出了内容的新颖性。首先,在编写内容的依据上,完全按照了新颁发的企业会计准则包括应用指南的要求予以统筹,无论是基本概念还是会计科目以及相应的法律、法规,都按新准则作出了规范的表述和解释。其次,在编写内容的安排上,借鉴了国际上流行的会计循环概念,并结合我国实际给予重新定义,强调了它是以会计核算方法为纽带,针对各期经济业务处理,形成相对固定工作程序的集合概念,这样从形式和内容的结合上将会计循环作为整个会计核算的浓缩予以系统介绍,能取得事半功倍的学习效果。最后,在编写内容的措辞上,尽可能采用了新准则以及近来比较实用且流行的术语,特别是一些表达更确

切、含义更丰富的叫法,如经济业务表述为交易或事项、会计核算概括为确认、计量和报告等。

其二,突出了结构的系统性。首先,在全书整体内容的构思上,以基本理论提纲挈领,以基本技能贯穿始终,以基本常识穿插其中。其次,在全书具体内容编排上,突出重点,兼顾一般,以会计要素为主线,从形式上串联起填审凭证、登记账簿、编制报表等会计工作的基本环节(方法),从内容上连贯起影响财务状况、经营成果的两类交易或事项,最终形成在会计报表上的集合,系统表现出会计要素经由会计方法处理后的最终归属。这样,从形式和内容的结合上,体现复式记账原理服务于管理要求产生出的决策信息的系统性特征。

其三,突出了知识的实用性。首先,本书无论从理论认识还是操作方法上,都按最新规定作了充分考虑和相应调整,已非常贴近会计的实际工作,在会计科目上既完全按《企业会计准则应用指南——会计科目和主要账务处理》的要求予以统一,又考虑到企业可以根据自身情况增设会计科目的需要进行了举例。其次,为了方便读者的自学和自习,我们详细列举了首尾一致的业务处理实例,对每笔业务的分录列出、凭证填制、账簿登记直至报表编制都有分析说明,特别是会计循环三章更具有实习平台课的效用。最后,为了帮助读者理解和巩固所学知识,我们在每章之前有内容提要,后有复习思考题和业务练习题,这无疑对初学者的学习起到很好的消化作用。

总之,本书作为新颖、系统、实用的会计最新教材,适用于有志从事会计工作、有心了解会计基础知识的各方人士的需要,特别是高校本、专科生以及网络远程和自考学生的需要。

本书由湖南大学会计学院万字洵教授拟定编写大纲并对全书内容进行审核总纂直至定稿。具体编写内容分工如下:第一、七章由湖南大学万字洵执笔,第二章由湖南农业大学李桂兰执笔,第三章由湖南南华大学阳秋林执笔,第四章由湖南大学陈敏执笔,第五章由长沙理工大学叶倩执笔,第六章由湖南南华大学张彩平执笔,第八章由中南林业科技大学张昌文执笔,第九章由湖南大学丁方飞执笔,第十章由湖南商学院杨平波执笔,第十一章由湖南大学徐铁祥执笔。

由于改革进度太快,学习尚需时日;由于教学工作急需,赶编难免仓促;由于改革仍将继续,我辈不敢懈怠。由此决定了本书难以全美,后续完善工作在所难免,这就特别需要各位读者不吝赐教。

再版时,已由万字洵教授对全书作了进一步的校勘,为使本教材接近完美我们仍在努力。

2007年11月于湘江之滨麓山之下

目 录

第一章 绪论	(1)
第一节 会计的起源	(1)
第二节 会计的涵义	(7)
第三节 会计准则	(16)
第四节 会计的方法	(22)
复习思考题	(25)
第二章 会计循环——理论依据、基本方法	(26)
第一节 会计要素和会计恒等式	(26)
第二节 会计科目和账户	(40)
第三节 复式记账	(50)
第四节 编制会计报表	(64)
复习思考题	(67)
第三章 会计循环——处理基础、程序内容	(73)
第一节 会计处理基础	(73)
第二节 会计循环步骤	(76)
第三节 会计循环内容	(80)
复习思考题	(85)
第四章 会计循环——经济业务、账务处理	(87)
第一节 经济业务的含义与内容	(87)
第二节 资金筹集业务的会计处理	(88)
第三节 供应业务的会计处理	(91)
第四节 生产业务的会计处理	(97)
第五节 销售业务的会计处理	(105)
第六节 财务成果业务的会计处理	(111)
第七节 资金退出业务的会计处理	(119)
第八节 成本计算	(120)
复习思考题	(127)

第五章 账户分类	(132)
第一节 账户分类的意义和标志	(132)
第二节 账户按经济内容的分类	(133)
第三节 账户按用途和结构的分类	(135)
复习思考题	(148)
第六章 会计凭证	(150)
第一节 会计凭证的意义和种类	(150)
第二节 原始凭证的填制与审核	(152)
第三节 记账凭证的填制与审核	(157)
第四节 会计凭证的传递与保管	(165)
复习思考题	(167)
第七章 会计账簿	(170)
第一节 会计账簿的意义和种类	(170)
第二节 序时账簿的设置与登记	(174)
第三节 分类账簿的设置与登记	(178)
第四节 账簿使用和登记的规则	(181)
第五节 结账与对账	(185)
复习思考题	(188)
第八章 财产清查	(190)
第一节 财产清查的意义和种类	(190)
第二节 财产物资的盘存制度	(192)
第三节 财产清查的方法	(194)
第四节 财产清查结果的处理	(198)
复习思考题	(202)
第九章 会计核算形式	(205)
第一节 会计核算形式概述	(205)
第二节 记账凭证会计核算形式	(207)
第三节 日记总账会计核算形式	(209)
第四节 科目汇总表会计核算形式	(210)
第五节 汇总记账凭证会计核算形式	(212)
第六节 多栏式日记账会计核算形式	(215)
第七节 科目汇总表会计核算形式实例	(217)
复习思考题	(248)
第十章 财务会计报表	(249)
第一节 财务会计报表概述	(249)

第二节 资产负债表·····	(252)
第三节 利润表·····	(261)
第四节 现金流量表·····	(265)
复习思考题·····	(270)
 第十一章 会计工作的组织与管理·····	 (275)
第一节 会计工作的组织与管理概述·····	(275)
第二节 会计工作结构·····	(277)
第三节 会计工作管理体制·····	(283)
第四节 会计电算化的实施·····	(285)
复习思考题·····	(288)

第一章 绪 论

【内容提要】了解会计的起源、发展和现状,认识它本身所具有的目标、职能、特点,明确它所作用对象的内容,是认识会计涵义的必须,即从会计能干什么来了解会计是什么;同时,应充分意识到会计传统部分的核算必须在恪守企业会计准则的前提下采用一系列方法才能开展,并通过核算方法的有机联系构成会计核算的一般程序——会计循环,即从概念上了解会计怎样干的问题。总之,本章将从最基本的角度就会计的一些入门知识进行提纲挈领的介绍,以形成纲举目张之势,为后面各章内容的展开作出认识上的铺垫。

第一节 会计的起源

会计是人类社会生产经营活动发展的产物。同任何事物的产生和发展一样,它必须具备其内在的主观要求和外在的客观条件才能达成。具体到会计的产生和发展,应同时具备两个前提条件:其一,社会经济活动的发展使人类萌生核算行为的要求和提高核算质量的需要,这是主观因素;其二,社会经济活动的发展使人类产生出满足上述需求的技术手段和可能条件,这是客观因素。这两个条件相互依存、统一于社会生产的发展之中。一方面,社会生产越发展,经济活动越复杂,人类出于经营决策的需要,对核算行为的要求就会越高;另一方面,社会生产的发展,又不断促进科学技术水平的提高,越来越多的高新技术手段渗透于管理的各个领域,这又为会计核算质量的提升创造了可能条件。因此,社会生产的发展既对会计的进步不断提出要求,又为会计的完善不断提供条件。事实上,会计正是由此而从无到有、由低到高逐步形成为一门自成体系的实用科学。

一、会计的起源

会计起源于社会生产实践。人类要生存,社会要发展,就必须进行物质资料的生产,而任何生产活动的开展总表现为得失兼有的过程,即既会获得生产成果也会发生生产耗费。如果生产成果不足以抵补生产耗费,生产就难以按原有规模维持下去,社会不能发展,人类无法生存。只有当生产成果抵补了生产耗费后仍有剩余,再生产才能在扩大的规模上进行,由此带来社会的不断进步和人类生存

条件的不断改善。因此,在人类历史发展初级阶段的原始社会,人类就非常关心这种“得”“失”比较,并将得失兼有的生产过程以原始的手段记录下来。

开始时,生产活动极为简单,凭借大脑的记忆也能应付,当生产活动增多时,单凭大脑记忆不敷应对,从而借助大脑以外的其他手段来进行正式的记录。如尚无文字的上古时期,就已出现了诸如“结绳记事”、“刻契记数”等原始的计量、记录活动。这种原始的核算行为,受当时生产力低下和生产规模极小的限制,表现得较为简单,加上劳动分工不细,也就仅仅作为“生产职能的附带部分”存在而没有形成独立的职能。因此,这种只作为生产附带职能的原始核算行为,显然不能表明会计已经产生,但作为会计的雏形却能说明会计的起源与社会生产活动有一种源远流长的密切联系。

随着劳动生产力的不断提高,剩余产品开始出现,生产过程中需要计量和记录的内容逐渐多了起来。这时,会计只作为附带职能已难于反映生产过程中得失的全貌,于是,会计就从生产职能中分离出来,成为由专职人员担任并具有独立职能的管理工作。原始社会末期,在印度太古的共同体里已经有了专职的记账员,主要负责记录农业生产劳动过程的结果。

进入奴隶社会以后,会计的独立职能更为充实,核算行为相对规范,并开始出现初级的会计管理机构和部门。在我国西周时代,不但提出了“会计”一词,而且在《周礼·天官》篇中将其解释为:“会计,以参互考日成,以月要考月成,以岁会考岁成。”这里,“日成”指十日成事之文书,相当于旬报;“月要”为一月成事之文书,相当于月报;“岁会”则是一年成事之文书,相当于年报。同时,出于对奴隶主政权管理的需要,西周还设立了“司会”一职和单独的会计部门,作为专门管理钱粮赋税的官员和机构,掌管政府的全部会计账簿,定期对政府的收入和支出实行“月计”与“岁会”,以考核大小官吏管理地方的情况和他们经手的财务收支,体现出了会计的监督职能。此时,代表政府意志的“官厅会计”(或叫政府会计)与代表生产者自己利益的“民间会计”(或叫私用会计)的区分已现端倪。随后从春秋战国到秦代,围绕着生产过程记录的方式、方法作出进一步的完善、改进,使其专业化的程度逐步提高,产生了带有初级会计特色的记账方法。如用竹简木牍刻写的“籍书”或“簿书”,就以“入”和“出”作为记账符号来记录各种收支事项。

从以上核算行为的出现和发展来看,早期的古代会计,由于生产过程中的经济业务比较简单,充其量也只是对财产物资的收支活动进行实物数量的记录和计算,并且与统计以及其他核算没有区别开来,因此,它与我们的现代或近代会计还有一定距离。但是,作为会计产生的历史基础,人类在社会生产活动中所强调的得失比较却毫无疑问是会计得以产生的基本起因。

二、会计的发展

完整意义上的会计,是随着商品经济的兴起,经由了萌发、成形、成熟、深化等进化阶段,在相当长的时间里逐步形成的。

在商品经济中,人类更加关注生产的经济效益,力争以尽可能少的劳动耗费创造出尽可能多的物质财富。为了统一核算内容,便于进行得失比较,以求综合

反映成果,就不能不把各种不同的实物计量单位统一起来,以计算各种财产物资的获得与消耗,并进行劳动成果的综合比较。显然,此时仍限于仅对实物数量的计量和记录就难以满足核算的需要,于是人类产生了借助统一量度来综合反映生产过程中价值方面的主观要求。而货币的出现,则为满足这一要求提供了可能条件。这样,以货币量度作为统一的主要计量尺度,并将核算的业务范围逐步限定为能以货币表现的经济活动,就成了原始的计量、记录等核算行为向会计转变的主要标志。这作为古代会计的一个基本特征,也使其有别于统计以及其他核算工作。尔后在漫长的历史发展过程中,由单式记账法逐步向复式记账法过渡,表现出古代会计向近代会计的演变历史。

(一) 我国会计发展的概况

我国会计的发展,因受长期“重农轻商”治世标准的桎梏,特别是受封建统治者“抑商政策”的影响,“民间会计”一直饱受歧视而被埋没,“官厅会计”则由于与国家财政收支有着密切的关系,故尚能为历代君王所重视。因此,在我国古代会计向近代会计发展的历史中,“官厅会计”占有主导地位。

在我国古代的会计核算中,以货币为计量单位,一直处于一个缓慢的量变过程中。奴隶制时代,该变化还微乎其微,自春秋战国时代封建生产关系产生以后,伴随着商品货币经济的发展才开始有了一定的进步。其中,秦代币制的统一,使货币量度在会计核算中的运用迈出了关键的一步。到西汉商业活动开始摆脱以物易物的交换形式,商业经营中货币成了衡量一切商品价值的对照物,此时,货币量度在会计核算中占据了统治地位。这样,会计记录与统计记录形成了一定区别,部分属于统计核算的内容从会计核算内容中分离出来,表现在记录手段上已开始把记录会计事项的简册称为“簿”或叫“簿书”、“计簿”,而把记录统计事项的简册称为“籍”。

唐、宋时代,我国会计更是获得全面发展,“官厅会计”有了比较健全的组织机构,如宋代的“会计司”;又有了比较严格的财计制度,如计账制度、预算制度、上计制度、审计制度等;同时,会计方法也得到长足的提高,会计账簿的设置日益完备,由流水账(日记账)和誊清账(总清账)组成的账簿体系已初步形成;记账方法和会计报表日趋完善,特别是创建和运用了“四柱结算法”,并编制“四柱清册”,形成了朴素的会计方程式,以此作为会计一系列核算方法的理论依据。这里的“四柱”,即“旧管”、“新收”、“开除”、“实在”,其涵义分别相当于近代会计中的“期初结存”、“本期收入”、“本期支出”、“期末结存”。“四柱”之间的结算关系可构成会计方程式:旧管 + 新收 = 开除 + 实在。据此编制的“四柱清册”属于官府办理钱粮报销或移交手续时的会计报表,它依据各柱相互衔接形成的平衡关系,既可检查日常记账的正确性,又可全面、系统、综合地反映经济活动的全貌。作为我国古代会计的一个杰出成就,该方法的基本原理为通行多年的收付记账法奠定了理论基础。

到明、清两代,在“四柱结算法”原理的启发下,会计上出现了“龙门账”这一更为先进的核算方法。该方法将全部会计事项划分为“进”、“缴”、“存”、“该”四大类。其中“进”指全部收入,“缴”指全部支出,“存”指全部资产,“该”指全部负债。四者之间的关系构成会计方程式:进 - 缴 = 存 - 该。每届年

终结账时,可首先分别就等式两边进行盈亏的双轨计算,随后合起来看两边差额(盈亏)是否平衡。双轨计算的结果集中反映在两张报表上,即通过“进”与“缴”两类账目编制的“进缴表”;通过“存”与“该”两类账目编制的“存该表”。这种双轨计算盈亏并合计核对的方法被叫做“合龙门”,“龙门账”也因此得名。这里的“进缴表”和“存该表”可以说是近代会计中“损益表”与“资产负债表”的雏形。

在以后的时期中,伴随我国资本主义经济关系的萌发,商品货币经济又有了进一步的发展,商业活动日益受重视,民间会计也取得了长足的进步,在民间商业界出现了“四脚账”或叫“天地合”。这种方法要求对日常发生的一切账项,都同时对应登记其“来账”与“去账”两个方面,借以全面反映同一账项的来龙去脉。这种带有复式概念的做法,无疑表明了我国会计由单式记账向复式记账的过渡。

从我国会计发展的历史可知,无论作为生产附带职能的原始核算行为,还是以货币作为主要量度的古代会计,我们都曾经在世界上处于领先地位。但由于长达几千年的封建社会自然经济的羁绊,阻碍了生产力的发展,也导致了会计(特别是民间会计)发展的滞后,并逐渐落后于西方资本主义会计。直到资本主义输入中国,在西方会计的影响下,古老的中式会计才在与西式会计的结合中完成了向复式记账的过渡,进入了近代会计阶段。

(二) 西方会计发展的概况

会计作为世界文化的产物,应该说无论在我国还是在西方都是一脉相传的。但由于我国历史发展的局限性和西方资本主义经济的较早兴起,使得原来基本同步发展的状况在近代会计形成的过程中拉开了距离。西方会计发展的优势就主要表现在近代会计的萌发、形成、成熟和深化上。

在12世纪末和13世纪初,由于意大利的商业十分发达,商业交易活动日趋复杂,原来长期采用的单式记账法已不能满足充分反映交易事项的要求,于是首先在佛罗伦萨(Florence)的钱业庄中采用了复式记账法并设置了复式账簿,随后又在吉诺亚(Genoa)和威尼斯(Venic)相继出现了官厅复式账簿和商业复式账簿,这表明了复式记账法在会计中得到了普遍的运用。由于复式记账一开始仅停留在利用账簿来处理具体经济业务这一初级阶段,因此,它只表明近代会计开始萌发,故有人把这一时期称为“簿记阶段”。作为近代会计的萌发阶段,当时主要围绕着完善记账方法和改善账簿组织结构进行了有效的研究,这就为近代会计的最终形成创造了条件。

18世纪至19世纪中叶,特别是英国产业革命完成以后,企业面对大好的发展局面纷纷举债,而债权人出于规避风险的考虑则要求企业提供反映负债情况的报表,于是首先由一些无限责任的独资、合伙企业开始编制负债表并对外报告。19世纪60年代以后,随着自由资本主义向垄断资本主义的过渡、社会化大生产和专业化的发展以及劳动分工,导致了企业股份化、资本集中化的趋势。大量股份制企业的涌现,使企业的所有权与经营权逐渐分离。企业外部众多的所有权拥有者和其他利益相关者都需要企业经营者提供赖以决策的财务报告,这样,企业定期编制资产负债表和损益表就形成风气。定期编制会计报表,从内容上是一定

时期经济业务核算的总结,从形式上是一段时间会计处理步骤的终点。它表明了会计工作已按一定模式和固定程序在有条不紊地进行,会计循环由此完成,近代会计也得以形成。

会计账务处理形成定期循环的固定程序后,如何使核算内容更为规范化、通用化,特别是使核算产生的会计资料更符合报表使用者的需要,就引发了会计原则的研究。从20世纪初到40年代,率先由美国开始出现并初步建立的“公认会计原则”,就成为会计在外向服务时能成为社会公众接受的会计事务处理准绳,表明近代会计迈出了成熟的一步。同时,伴随着股份制企业日渐普遍,社会竞争更趋激烈,企业都特别强调利用会计加强内部管理,首当其冲,自然着眼于成本。随着泰勒科学管理思想和方法的推广,标准成本应运而生,将本属于统计工作范围的成本交由会计进行核算也就水到渠成。当成本计算方法逐步与复式记账法相结合,使成本记录与会计账簿一体化,就构成了成本核算的专门内容。此时,会计无论是对内还是对外,其有助于决策的作用越来越大,表明近代会计已然进入成熟阶段。

进入20世纪30年代以后直至50年代,经济形势急速发展,科学技术突飞猛进,既要求会计突破传统的束缚进一步深化,又为会计的深入变革创造了客观条件,从而使会计进入了一个向传统挑战的阶段。一方面,企业为了在激烈的竞争中求生存,都会增强忧患意识并着重防患于未然,在利用会计加强内部控制的同时,将成本核算方法与预算管理理论相结合,由原先单纯的事后核算转向更为强调事前、事中核算,形成了以对内服务为主的管理会计。另一方面,传统会计中的原有部分,作为以对外服务为主的财务会计,仍按会计循环的固有程序有条不紊地继续朝着规范化、通用化、系统化和理论化方向发展,不断完善会计原则。

财务会计的主要外向服务性质,决定了其核算资料,特别是对外提供的财务报告具有公开性。如何能取信于社会公众?这就需要由独立于两方利益以外的第三者来予以验证,由此又产生了公共执业(注册)会计师制度。这样,会计由服务于政府、服务于某一特定主体,又扩展到了服务于社会公众。会计的这种工作领域的划分和侧重不同的分工,既是近代会计的深化,也是现代会计最基本的特征,还是会计发展至今最具主导地位的现状。

三、会计的现状

现代会计起源于20世纪30年代,形成于20世纪50年代,在20世纪60年代至80年代得到初步发展,现在仍处于进一步发展的时期。由近代会计推进到现代会计的主要标志,一个是注册公共会计师制度建立后形成的会计工作的分类;一个是企业会计出现了管理会计与财务会计的内外分工。

(一) 会计工作的分类

现代会计按其工作的范围可划分为三大领域,即公共会计、私用会计和政府会计。

1. 公共会计(Public Accounting)

公共会计也称为公共会计师职业会计,它是为社会公众服务的会计。合格的