

管理型财会人才培养系列教材

Fundamental Accounting

基础会计

张炎兴 袁志明 徐金仙 主编



科学出版社



管理型财会人才培养系列教材

Fundamental Accounting
基础会计

张炎兴 袁志明 徐金仙 主编

科学出版社

北 京

内 容 简 介

本书以财政部《企业会计准则 2006》为基本依据,借鉴和吸收了国内外相关会计理论和会计方法,结合会计实际工作的需要,对会计的基本理论和基本方法进行了深入浅出的阐述。在第一章“总论”的基础上,围绕记录这一核心环节,本书的主体结构共分为三个部分:第一部分由第二章至第四章组成,通过“会计对象—会计要素—会计科目—会计账户—借贷记账法—借贷记账法应用”这一主线,主要讲述了会计的记账原理和成本计算;第二部分由第五章至第八章组成,通过“会计凭证—会计账簿—财产清查—会计报表”这一主线,主要讲述了会计的簿记系统及其处理方式;第三部分即第九章,通过讲述会计循环的核算形式及综合案例,将本书的第一部分和第二部分有机地结合起来。本书第十章介绍了会计规范与会计工作组织。

本书内容简练、例题丰富、可操作性强,既可作为高等学校会计学、审计学、财务管理专业和其他经济管理类专业的本科教材,也可作为广大会计从业人员的参考读物。

图书在版编目(CIP)数据

基础会计/张炎兴,袁志明,徐金仙主编. —北京:科学出版社,2011
管理型财会人才培养系列教材
ISBN 978-7-03-030180-2

I. ①基… II. ①张…②袁…③徐… 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 (2011) 第 017667 号

责任编辑:彭楠/责任校对:李影
责任印制:张克忠/封面设计:耕者设计工作室

科学出版社出版

北京东黄城根北街 16 号

邮政编码:100717

<http://www.sciencep.com>

北京市农林印务有限公司印刷

科学出版社发行 各地新华书店经销

*

2011 年 3 月第 一 版 开本:787×1092 1/16

2011 年 3 月第一次印刷 印张:15 1/2

印数:1—4 000 字数:360 000

定价:28.00 元

(如有印装质量问题,我社负责调换)

《管理型财会人才培养系列教材》编委会

主任委员：许永斌

副主任委员：罗金明 潘煜双 赵秀芳

委 员：（按姓氏笔画排序）

于 沛	朱朝晖	刘海生	许永斌	许庆高
李郁明	杨火青	张炎兴	张惠忠	罗金明
竺素娥	赵秀芳	潘煜双		

总 序

近年来,由于受经济的全球化、信息技术的突飞猛进、企业集团和跨国企业的涌现、企业间竞争的白热化、企业利益相关者的多样化等因素的影响,我国会计所处的社会经济环境发生了很大变化。传统的提供会计信息、维护财经法纪的核算监督型财会部门已经不能满足现代企业的发展需要。财会部门必须实现由核算监督型向经营管理型的角色转型,这要求企业除了要有一批能胜任日常核算和监督工作的操作应用型财会人员外,还应具备一支既能熟练从事和组织会计工作,又能充分利用会计信息参与企业经营的、视野开阔的高素质管理型财会人才队伍。

目前,我国高等院校会计专业教育呈现多样化的喜人局面,不同层次高等院校的会计本科专业分类培养研究型和应用型等不同类型的会计人才,其中,大多数高校会计专业将培养目标定位为面向企事业单位的应用型会计人才。我们认为,为适应现代会计环境变化和企业会计机构从核算监督型向经营管理型转型的需要,应用型会计人才还应该继续细分为操作应用型和管理应用型。办学水平较高、学科积淀深厚的高校可将会计本科专业人才培养目标定位为管理应用型财会人才。所谓管理型财会人才,是指掌握系统的会计理论和丰富的管理知识、熟悉国际惯例、具有国际视野和战略思维的复合型财会专门人才。这些人才能够在日益复杂、不断变化的经营环境中胜任财会工作,具备成为未来企业管理团队中财会专家的潜力。管理型财会人才除应具备一个高级人才应有的思想道德素质、文化素质、科学素质和身心素质外,还应该具备以下职业能力:①对宏观形势的理解能力,即理解社会主义市场经济内涵、及时把握经济发展脉搏的能力,能预见环境变化对会计工作造成的影响;②良好的职业道德,即具有强烈的社会责任感,严谨的职业态度,遵纪守法、诚实守信的精神;③会计信息加工和应用能力,即使用信息系统进行会计的确认、计量、记录、报告、分析、评价的能力;④制度设计能力,包括进行会计制度设计、内部控制制度设计、责任制度设计、预算编制、薪酬制度设计、股权结构设计的能力;⑤战略执行能力,包括预算执行与控制、资本结构设计、股息政策

选择的能力；⑥价值创造能力，包括资本运作、税务筹划、资源配置与考核等能力；⑦风险规避能力，包括随时捕捉危机信号、及时采取对策的能力；⑧组织协调能力，包括财会工作的组织领导、沟通协调等能力。

高等学校会计专业管理应用型财会人才培养目标符合国际会计师联合会 2003 年发布的《成为胜任的职业会计师》和中国注册会计师协会 2007 年发布的《中国注册会计师胜任能力指南》的相关要求，即具备胜任能力的职业会计师除应掌握会计、审计、财务、税务、相关法律等传统的专业知识外，还要掌握企业运营及其环境的经济和管理知识、信息技术知识，以及相关的智力技能、技术和应用技能、个人技能、人际和沟通技能、组织和企业管理技能等五类职业技能。同时，管理型财会人才的培养目标也符合教育部高等学校工商管理类学科专业教学指导委员会最新推出的《工商管理类学科会计学专业与财务管理专业育人指南》（以下简称《育人指南》）要求。

浙江工商大学管理型财会人才培养模式创新实验区是教育部和财政部确定的首批国家级人才培养模式创新实验区，浙江工商大学、嘉兴学院的会计学专业都是国家级特色专业，绍兴文理学院的会计学专业也是省重点专业，以上三个高校会计学专业都围绕管理应用型财会人才的培养开展人才培养模式改革，并在教学内容体系改革方面进行了一些有益的实践探索。在此基础上，三个高校的会计学专业教师共同编撰了这套《管理型财会人才培养系列教材》，包括《基础会计》、《中级财务会计》、《成本会计》、《管理会计》、《高级财务会计》、《审计学》、《会计信息系统》、《财务报告分析》、《财务管理》、《会计学》和《会计综合实验》共 11 本核心课程教材。这套教材具有以下特点：

第一，突出了管理型财会人才的培养特色。教材的每位主编都具有开阔的会计教育视野，综合考虑当前我国社会主义市场经济环境，结合相关的经济学、管理学和经济法学等理论，借鉴国际惯例，站在企业整体的高度阐述会计的基本理论、基本知识和基本方法，以期达到培养管理型财会人才的目的。

第二，符合教指委《育人指南》的要求。新的《育人指南》强调会计学本科人才培养的复合型、外向型和创新型特征，管理型财会人才培养目标是《育人指南》中会计人才培养目标的具体体现之一。因此，教材内容在突出管理型财会人才培养特色的同时，也充分体现了《育人指南》的要求，这也为教材在全国同类高校中推广使用奠定了基础。

第三，方便教师教学，便于学生学习。每本教材力争建设成为立体化教材，为师生提供丰富的教学资源。除了在教材的编写上，按章节提供学习目标、案例、知识应用、进一步阅读书目及法规、思考题等外，还在光盘或课程网站中提供了课程大纲、多媒体课件、补充习题及答案、模拟试卷等，为教师组织教学、学生自主学习提供便利。

我们相信，本套教材的出版，一定会对我国会计高等教育的多样化发展产生积极的推动作用。当然，限于作者水平，教材中难免存在疏漏和不足之处，恳请广大读者批评指正。

《管理型财会人才培养系列教材》编委会

2011 年 1 月

前言

《基础会计》之“基础”，一是指其是会计学学科体系的基础，其内容既要体现会计学的学科基础特征，又要与会计学其他课程的内容区别开来，以免内容重复；二是指其是会计学专业入门教材，内容应由浅入深、逐步展开，切忌成为会计学专业术语的堆砌。

目前，我国有许多相关教材存在着《基础会计》与《中级财务会计》内容相互混杂的问题，具体表现在：一是《基础会计》的“总论”一章中的会计职能与会计目标、管理活动论与信息系统论等内容相互混杂，《基础会计》的“总论”似乎变成了《中级财务会计》的“总论”；二是教材从第一章开始便不断出现会计专业术语，给初学者带来了很大的困难。为了体现“基础”之特点，本书试图通过以下几个方面去避免上述问题。

(1)《基础会计》的定位。《基础会计》是会计学、审计学和财务管理学等专业的专业基础课程，是学生能否把握会计脉搏，并轻松应对后续专业课和从事会计职业的基础。《基础会计》应以向信息需求者提供决策有用信息为核心建立教材架构，以企业的实际案例为主导充实教材内容。因此，《基础会计》的定位应是整个会计学科体系的基础，而不仅仅是《中级财务会计》、《高级财务会计》的基础。

(2)《基础会计》的内容。要提供财务信息，会计需要完成确认、计量、记录、报告四个方面的内容。其中，《基础会计》的重点应在记录环节，以掌握簿记的基本知识和技能，兼顾会计的确认、计量与报告；《中级财务会计》和《高级财务会计》的重点则在确认、计量与报告环节。此外，考虑到权责发生制是会计核算的整体基础，并不仅仅体现在账簿记录的调整之中，因此本书没有将权责发生制和收付实现制的论述放在账簿记录的调整与结转中，而是放在了第四章“借贷记账法的应用”的第一节中。

(3)《基础会计》的教学。为了让学生能由浅入深地学习基础会计，围绕记账这一重点环节，本书没有一开始就提出会计循环问题，而是通过“会计要素—会计科目—会

计账户—借贷记账法”，先讲述会计的记账原理；再通过“会计凭证—会计账簿—财产清查—会计报表”，讲述会计的簿记系统及其处理方式；然后再将上述两部分内容结合起来，并通过讲述会计循环的核算形式及综合案例，对簿记的账、证、表系统及其会计处理方法进行总结。

本书由绍兴文理学院张炎兴教授、嘉兴学院袁志明教授、浙江工商大学徐金仙副教授担任主编，具体分工如下：第一章、第八章、第十章由绍兴文理学院张炎兴编写，第二章由浙江工商大学陈引编写，第三章由浙江工商大学胡霞编写，第四章由浙江工商大学徐金仙编写，第五章由嘉兴学院任萍编写，第六章由嘉兴学院尹启华编写，第七章由嘉兴学院童声编写，第九章由嘉兴学院袁志明编写。全书由张炎兴总撰定稿。

我们在编写过程中参考了很多专著、教材及论文，在此表示谢忱。由于编者水平有限，书中的疏漏或不足之处在所难免，欢迎广大读者和专家批评指正。

编 者

2011年1月

目 录

总序

前言

第一章

总论	1
第一节 会计的产生和发展	1
第二节 会计的定义、职能与目标	4
第三节 会计职业	8
第四节 会计学与基础会计	12

第二章

会计要素与会计科目	15
第一节 会计对象与会计要素	15
第二节 会计要素关系——会计恒等式	18
第三节 会计科目	20

第三章

会计账户与复式记账法	28
第一节 会计账户	28
第二节 复式记账法	32
第三节 借贷记账法	32
第四节 平行登记	50

第四章

借贷记账法的应用..... 56

- 第一节 记账基础：权责发生制和收付实现制 56
- 第二节 制造业企业的资金运动及其主要会计业务 57
- 第三节 资金筹集业务的核算 59
- 第四节 供应过程业务的核算 62
- 第五节 生产过程业务的核算 69
- 第六节 销售过程业务的核算 78
- 第七节 财务成果及其分配业务的核算 85
- 第八节 账户的分类 90

第五章

会计凭证 106

- 第一节 会计凭证概述..... 106
- 第二节 原始凭证..... 107
- 第三节 记账凭证..... 113
- 第四节 会计凭证的传递..... 120

第六章

会计账簿 123

- 第一节 会计账簿概述..... 123
- 第二节 日记账和分类账的设置与登记..... 126
- 第三节 对账、结账和期末账项调整..... 130
- 第四节 错账更正..... 134
- 第五节 会计账簿的启用、更换与保管..... 137

第七章

财产清查 140

- 第一节 财产清查概述..... 140
- 第二节 财产清查的内容与方法..... 143
- 第三节 财产清查结果的会计处理..... 148

第八章

会计报表	153
第一节 会计报表概述	153
第二节 资产负债表	155
第三节 利润表	160
第四节 现金流量表	164
第五节 所有者权益变动表	169

第九章

会计循环	173
第一节 会计循环	173
第二节 会计循环的核算形式	174
第三节 会计循环综合案例	179

第十章

会计规范与会计工作组织	212
第一节 会计规范	212
第二节 会计机构与会计人员	218
第三节 会计核算和会计监督	224
第四节 会计档案管理	230
第五节 会计工作的交接	231

主要参考文献	235
--------------	-----

第一章

总 论

【本章学习目标】

- 了解会计的产生和发展过程
- 理解并掌握会计的定义、职能与目标
- 了解会计职业和会计技术资格考试
- 了解会计学的主干课程
- 理解会计核算的七种方法与《基础会计》的结构体系

本章在介绍会计的产生与发展的基础上，讲述了会计的定义、职能与目标，以及会计职业和会计技术资格考试，并在明确《基础会计》在会计学中地位的基础上，系统介绍了《基础会计》的内容结构安排。

第一节 会计的产生和发展

一、经济活动、经济信息与会计的产生

“民以食为天”，人类的生活离不开衣食住行，需要消费一定的生活资料。因此，生产成为人们生活的根本，人类要生存、发展，就必须进行物质资料的生产，生产是社会赖以存在和发展的基础。

然而，在人类的生产经营活动中，却存在着资源的有限性与人类需求的无限性之间的矛盾。因此，为了保证需求和满足，人们需要知道：现在有多少种类的“使用物品”，可供多长时间的耗用；为了生产各种“使用物品”，需要用多少劳动时间及如何分配劳动时间；生产出的“使用物品”如何进行分配。为了解决资源的有限性与人类需求的无限性之间的矛盾，人们总是以尽可能少的劳动耗费来生产尽可能多的物质财富，以满足社会生产和人民生活的需要，以最少的耗费来取得最大的收益。因此，为了处理好经济活动中的数量关系，有必要把生产过程和结果以一定形式记录下来，对生产中的人力、

物力和财力的耗费及成果进行计量、记录和汇总,以获得经济活动中所需的经济信息。

人们在经济信息的获取过程中存在着人类有限理性与经济活动丰富性之间的矛盾。简单的经济活动,人们只需凭头脑就能接收、记忆并处理有关经济信息。然而,常言道“好记性不如烂笔头”,随着经济活动的复杂化,人们就需要运用一定的工具把经济活动的内容加以计量并记录下来。我国一般将会计的出现与“结绳记事”、“刻木记数”联系起来,威廉·麦克高希(William McGaughey)在《世界文明史——观察世界的新视角》中,则将会计的出现与公元前4 000年古代美索不达米亚苏美尔人的书写技术发明联系了起来。麦克高希认为,苏美尔人的商业活动导致了会计的出现,而会计记录的出现又导致了楔形文字的出现:为了记录商品的数量,苏美尔的商人使用形状独特的2~3 cm长的烘干后的泥制印章来记录诸如谷物、牲畜、劳力和土地等商品的数量。每个印章既代表商品的数量,又代表商品的种类,苏美尔人共有200种不同类型的常用印章。为了记录,会计先把这些印章放在一只碗或一个袋子里,然后把印章放在密封的泥制信封里以增强安全性。为了能够知道信封里所装的是什,会计便在信封的外面作上记号。一种记号表示所有者,另一种记号则表示印章的内容。随着时间的推移,苏美尔商人认识到,没有必要将实际的印章放在信封里,外面的记号就是一份充足的记录。因此,苏美尔人开始在作为一种书写材料的泥板的背后写字,这是一种用芦苇或骨头制成的直边的尖笔压在还没有烘干的湿泥上的文字——楔形文字。

随着商品经济过程中货币作为一般等价物的出现,商品具有了使用价值和价值二重属性,其中商品的价值通过货币表现出来。因此,会计开始以货币作为主要计量工具来获取经济信息,并逐渐从生产经营活动中独立出来,成为一种独立的、由专门人员从事的职业。

二、我国会计的产生和发展

会计在我国有悠久的历史。为保护财产,我国历代王朝都委任专职官员管理会计工作,为计算财政收支服务。我国“会计”一词的源流,由“会”和“计”两字缀合而成,最初有两种缀合方式:一种方式是将“会”置于“计”前,组合成“会计”。《周礼》在提及“司会”一职时,曾经论及了“会计”一词“以逆群吏之治,而听其会计”,意即司会接受朝廷和地方百官的会计文书而进行考核。另一种方式是将“计”置于“会”前,组合成“计会”。例如,《六韬》的“龙韬”中曾经提及“法算二人,主计会三军营壁、粮食、财用出入”,《淮南子》的“人间训”也曾提及“西门豹治邺,廩无积粟、府无储钱、库无甲兵、官无计会”。当时,“会计”和“计会”两种词序的含义相同,为人们所通用。只是到了汉代以后,“会计”才逐渐成为固定的单一用法。对于古代“会计”一词的含义,《孟子》中有“会计当而已矣”的说法,清代焦循在《孟子正义》中阐述为:“零星算之为计,总和算之为会。”

中国的会计发展到宋代,把财政收支分成“元管”、“新收”、“已支”、“现在”四个部分,来计算财产的增减变化情况。这一方法在元代开始传入民间,到了明初,这一方法进一步被概括为“四柱式”——旧管(即“元管”)、新收、开除(即“已支”)、实在(即“现在”),通过“旧管+新收-开除=实在”的平衡公式进行结账,进而明确财物

的经管责任。明末清初,中国的会计又出现了以“四柱”为基础的“龙门账”。“龙门账”把全部账目划分为“进”(各项收入)、“缴”(各项支出)、“存”(各项资产)、“该”(资本及各项负债)四个部分,运用“进+缴=存-该”公式计算盈亏,分别编制“进缴表”和“存该表”,并且在两表上计算得出的盈亏数应该相等,称为“合龙门”,由此钩稽出账目的正误。在“龙门账”的基础上,清代还产生了“天地合账”。在“天地合账”中,一切账项都要在账簿上登记两笔——“来账”和“去账”,以反映同一账项内容的来龙去脉。因此,四柱清册、龙门账和天地合账显示了我国各个历史时期的簿记特色。

三、世界会计的发展:从近代会计到现代会计

世界现代会计是在近代会计基础上发展起来的。

近代会计始于复式簿记的运用。在古代会计阶段,由于商品经济不够发达,会计主要用于政府部门记录、计算和考核钱物出纳等财政收支活动。随着商品经济的发展,从13~15世纪,地中海沿岸的一些城市成为世界贸易的中心。其中,意大利的佛罗伦萨、热那亚、威尼斯等地的商业和金融业特别繁荣。为适应日益发展的商业和金融业的需要,在意大利威尼斯市及邻近地区产生了科学的复式记账法。1494年,意大利数学家卢卡·帕乔利(Luca Pacioli)所著的《算术·几何·比及比例概要》首次系统地介绍了威尼斯的复式记账法,并进行了理论上的阐述,从而使复式记账法得以在欧洲及世界范围内推广开来,开创了近代会计的历史。500多年来,不管经济环境如何改变,复式记账法在会计中的基础地位始终不曾改变。

近代会计的进一步发展建立在工业革命所导致的企业组织形式变化基础之上。随着工业革命的发生,生产力水平迅速提高,为适应大生产的需要,以进行投资、筹资活动,从事生产和经营活动的企业的规模日益扩大,随着股份制企业的出现,企业经历了所有权与经营权的分离过程。为与这一经济环境相适应,会计也逐渐从企业会计走向公众会计,出现了公认会计原则和以查账为职业的注册会计师。

钱德勒(1987)在研究1840~1920年美国工商企业发展史的同时,也考察了近代会计的发展史,在论证企业和会计间的关系时,钱德勒得出了以下结论:

(1) 在小规模合伙企业中,会计的职能是记录财务交易和日常管理,没有成本会计和固定成本核算。

(2) 铁路与电报提供了迅速、定期及可靠的运输与通信方式,是现代大工厂和营销企业产生的基础条件,铁路及电报公司本身便是美国最早出现的现代工商企业。随着技术创新和组织创新,大型铁路的经理们逐渐发展出近代会计制度的一切基本方法,促成会计脱离簿记领域而自成为一门专业。新的会计作业分为三大类:财务会计、固定资本核算和成本会计,其中财务会计包括对铁路线上每日发生的数以百计的财务交易的逐笔记录、编列、整理和审计等工作。

(3) 现代企业的高层管理方式,在经由合并而形成的工业企业中发展起来,从横向结合策略向纵向结合策略的转移,使美国工业中第一次出现了经理式的企业,企业的所有者不再管理企业。管理的集中化使高层经理们建立起统一的会计制度,杜邦炸药公司

在现代工业会计方面进行了开拓性的工作,结束了成本会计、固定成本核算和财务会计三者之间互相分隔的现象,发展出一套成为20世纪工业企业标准会计程序的会计方法。为更精确地评估财务绩效,杜邦炸药公司设计了投资周转率体系,并将经营预算和固定资本预算的编制和批准程序系统化。

(4) 从20世纪20年代起,股份有限公司成为美国占支配性的经营组织形式,公司所有权与经营权分离,企业的所有者(股东)也日益分散化。由于股权分散,美国股东一般没有足够的激励来行使直接控制权,于是更多地关注股票收益权和与收益相关的控制权,分红派息、股价升跌、股票转让等对股东发挥着极强的激励作用,这些对股东的激励通过股票市场形成了对董事会成员和经营者的约束,约束其努力向所有者提供更多回报,美国股东“用手投票”不灵,便可“用脚投票”。加上活跃的接管市场、经理市场、产品市场的约束,美国的公司治理结构对经营者形成了一个强大而完备的外部约束机制。由此,会计不再限于为企业业主服务,而需考虑企业外部利益集团的信息需求,随着公认会计原则的产生,对外为主的财务会计形成,公司外部人的决策需要成为会计的主要目标之一,并同时出现了以查账为职业的注册会计师。

现代会计一般是指20世纪50年代以后的会计。第二次世界大战后,由于企业面临更为剧烈的市场竞争压力,企业管理当局对会计信息提出了新的要求,要求会计具有灵活的反映能力和更强的预见能力,为企业经营决策提供依据。因此,在以对外提供信息为主、受公认会计原则约束的财务会计的基础上,管理会计逐渐从传统会计中脱离出来,成为一个与财务会计相并列的领域,现代企业会计分化为以对内报告为主的管理会计和以对外报告为主的财务会计。

随着改革开放的深入,为适应我国市场经济发展和经济全球化的需要,1993年7月1日,我国对会计模式进行了重大的变革,出台了与国际会计惯例相适应的《企业会计准则》。2006年2月15日,按照立足国情、国际趋同、涵盖广泛、独立实施的原则,财政部对会计准则作了系统的修改,发布了包括《企业会计准则——基本准则》和38项具体准则在内的企业会计准则体系。2006年10月30日,财政部又发布了《企业会计准则应用指南》,从而实现了我国会计准则与国际财务报告准则的实质性趋同,揭开了我国会计发展的崭新篇章。

第二节 会计的定义、职能与目标

一、会计的定义

(一) 会计定义的两观点

随着时代的发展和社会的进步,社会经济环境的发展变化推动了会计方法的更新和会计理论的不断丰富,人们对于会计定义的认识和理解也在不断深化。然而,尽管会计的产生已有几千年的历史,但由于人们对会计的本质有着不同的认识,对于会计定义这一基本问题,一直没有一个明确、统一的说法,从而出现了不同的会计定义,主要有

“会计管理活动论”和“会计信息系统论”两种观点。

1. 会计管理活动论

会计管理活动论认为会计的本质是一种经济管理活动。

将会计作为一种管理活动在西方管理理论学派中早已存在。“古典管理理论”的学派代表人物亨利·法约尔(Henry Fayol)在1916年出版的《工业管理与一般原理》中就把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)也把会计管理列为管理化功能之一;20世纪60年代以后出现的“管理经济会计学派”则认为进行经济分析和建立管理会计制度就是管理。

我国最早提倡会计管理活动论的是杨纪琬、阎达五教授。早在20世纪80年代初,他们就指出:“会计这一社会现象属于管理范畴,是人的一种管理活动。会计的功能总是通过会计工作者从事的多种形式管理活动实现的。”杨纪琬、阎达五教授通过对会计本质的深入探讨,逐渐形成了较为系统的“会计管理活动论”。杨纪琬教授认为,“会计管理”的概念是建立在“会计是一种管理活动,是一项经济管理工作”这一认识基础上的,通常讲的“会计”就是“会计工作”。他还认为,“会计”和“会计管理”是同一概念,“会计管理”是“会计”这一概念的深化,反映了会计工作的本质属性。阎达五教授也指出,会计作为经济管理活动的组成部分,其核算和监督内容及应达到的目的受不同社会制度的制约。

2. 会计信息系统论

会计信息系统论把会计理解为一个提供某种有意义的信息的系统。

会计信息系统理论的思想最早源于美国的会计学家A.C.利特尔顿(Ananias Charles Littleton)。他在1953年编写的《会计理论结构》一书中指出“会计是一门特殊门类的信息服务”,“会计的显著目的在于对一个企业经济活动提供某种有意义的信息”。20世纪60年代后期,随着信息论的发展,美国的会计学界和会计职业界倾向于将会计的本质定义为会计信息系统。1966年美国会计学会在其推出的《会计基本理论说明书》中明确指出:“实质地说,会计是一个信息系统。”从20世纪70年代开始,西方发达国家普遍采用了“会计信息系统论”的表述方法。

在我国,较早接受会计是一个信息系统的会计学家是余绪缨教授。1980年他在“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:“……根据当前的现实和今后的发展,应把会计看做一个信息系统,它主要是通过客观而科学的信息,为管理提供咨询服务。”目前我国具有代表性的观点由葛家澍、唐予华教授于1983年提出,他们认为:“会计是旨在提高经济效益,加强经营管理和经济管理而在每个企业、事业和机关等单位范围内建立的一个提供财务信息为主的经济信息系统。”

(二) 对会计定义的理解

要对会计的定义有一个完整的理解,必须将会计放置于一定的社会经济环境下来考量。

在第一节“会计的产生和发展”中,我们曾经提到,由于人类生产经营活动中存在

着资源的有限性与人类需求的无限性之间的矛盾,以及人们在经济信息获取过程中存在的人类有限理性与经济活动丰富性之间的矛盾,加之商品经济过程中货币作为一般等价物的出现,会计首先是一个以货币为主要计量工具、提供以财务信息为主的经济信息。为了提供以财务信息为主的经济信息,会计形成了具有自身特点的复式簿记系统。

会计在通过复式簿记系统提供经济信息过程中,自然有其特定的服务对象。桑德(2000)从会计与组织形式对应关系的角度出发,认为每一组织都会发展出适合自身特征的会计,以便会计能提供作为有效控制手段的服务。在小型经营性企业中,最能发挥控制职能的是簿记;在所有权集中、管理权分化的企业中,最能发挥控制职能的是管理会计,会计用来计量和控制企业各级管理层的业绩;在所有权分散、管理权分化的企业中,最能发挥控制职能的则是财务会计。在第一节“会计的产生和发展”中,我们曾经提及,在古代会计和近代会计初期阶段,会计主要是为政府部门及企业服务的,其职能主要是为了加强管理,提高经济效益。因此,尽管“管理会计”一词是在现代会计阶段才提出来的,但古代会计和近代会计在本质上具有了管理会计的特征。在第一节“会计的产生和发展”中,我们还论述过,工业革命所导致的企业组织形式变化,引起了近代会计的进一步发展。随着股份制企业的出现,企业经历了所有权与经营权的分离过程,为了有助外部使用者进行经济决策,在传统会计的基础上,会计形成了受公认会计原则约束的财务会计。因此,在传统会计由管理型特征会计发展出对外服务型财务会计的基础上,现代会计形成了以对内报告为主要特征的管理会计和对外报告为主要特征的财务会计两大领域。

因此,从会计的产生和发展过程来看,会计的两种定义——“会计管理活动论”和“会计信息系统论”,本身并不对立,而是一种相互联系的关系。事实上,尽管余绪缨教授和葛家澍、唐予华教授将会计定义为一个经济信息系统,但他们同时也强调了会计的管理服务功能。因此,会计可定义为:会计是一种以货币为主要计量工具,通过复式簿记系统,提供以财务信息为主的经济信息系统。会计既有利于管理活动的有效实施,又有助于企业作出有关经济决策。

二、会计职能与会计目标

会计职能是会计本身固有的功能,会计目标是会计活动所要达到的目的,会计目标需要通过会计职能来实现。因此,作为一种以货币为主要计量工具,通过复式簿记系统,提供以财务信息为主经济信息的会计,本身便具有反映和监督两项基本职能。同时,为了企业会计目标的实现,还可派生出评价经营业绩、预测经济前景、参与经营决策三项职能。

(一) 会计的基本职能

1. 反映职能

会计的反映职能又称核算职能,是指会计以货币为主要计量单位,通过确认、计量、记录、报告等环节,对企业和行政事业单位的经济活动进行记账、算账和报账,从而提供相关会计信息的功能。