

中央财经大学会计学科重点系列教材



赵雪媛 刘 桔 主编

uaijixue (DiSanBan)

会计学 (第三版)



经济科学出版社

中央财经大学会计学科重点系列教材

会 计 学

(第三版)

主 编	赵雪媛	刘 桔	
编 写	刘 桔	王尔康	廉秋英
	赵雪媛	雷沙力	杨进军
	丁瑞铃		

经济科学出版社

图书在版编目(CIP)数据

会计学 / 赵雪媛, 刘桔主编. —3 版. —北京:
经济科学出版社, 2011. 8

(中央财经大学会计学科重点系列教材)

ISBN 978 - 7 - 5141 - 0899 - 6

I. ①会… II. ①赵… ②刘… 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 153516 号

责任编辑: 侯晓霞 侯加恒

责任校对: 郑淑艳

版式设计: 代小卫

技术编辑: 李 鹏

会计学 (第三版)

主编 赵雪媛 刘 桔

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100036

总编部电话: 88191217 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京三木印刷厂印装

710 × 1000 16 开 25 印张 490000 字

2011 年 8 月第 3 版 2011 年 8 月第 1 次印刷

印数: 0001 - 4000 册

ISBN 978 - 7 - 5141 - 0899 - 6 定价: 43.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

中央财经大学会计学科重点 系列教材编委会

主 任	孟 焰		
副主任	李晓慧	杨金观	苗润生
	袁 淳		
顾 问	魏振雄	李 爽	
委 员	(按姓氏笔画为序)		
丁瑞玲	王允平	王本哲	王君彩
王瑞华	白蔚秋	刘 桔	刘红霞
刘俊勇	孙丽虹	李 玲	李晓梅
李晓慧	祁怀锦	邢俊英	杨金观
吴 溪	孟 焰	苗润生	林秀香
赵雪媛	袁 淳		

总 序

中央财经大学会计学科始建于1952年,是新中国建立最早且影响很大的高级财会人才培养基地之一,具有学士、硕士、博士学位授予权。中央财经大学会计学科自建立以来,一直致力于培养具有创新精神与综合能力的优秀财会人才,为国家的经济建设输送更多、更好的现代财经管理高级人才。

21世纪将是一个以网络化、信息化、数字化、知识化为重要特征的新经济时代,新的社会经济环境对中国会计教育提出的新要求主要表现在以下几个方面:第一,随着经济全球化的趋势和中国加入WTO后,国际经济贸易与交流将会日益频繁,作为国际商业通用语言的会计和经济行为准则之一的会计准则必然走向国际化趋同的道路。而中国会计教育亦必须顺应这一大方向,不断深化改革。第二,在新经济条件下,以知识为基础,以迅速发展的计算机技术、新型通信技术和现代网络技术为代表的信息革命正渗透到社会生活的方方面面,这就必然对未来会计人才的业务素质和知识含量提出更高的要求,作为培养会计人才的会计教育亦将因此而面临新的挑战。第三,会计学是一门经济管理科学,其自身的发展必须适应社会经济发展、科技进步、市场经济运行以及企业经营管理的客观要求。市场经济是一种机遇与风险并存的经济,高新科技的飞速发展更加剧了竞争的激烈性和风险的不确定性,企业经营管理工作不断得到创新;这就要求未来的会计人才必须具备合理的知识结构和较高的综合素质,能够熟练运用各种规避风险和利用机遇的理论与方法,适应和驾驭各种复杂多变的会计环境,并能够对新的环境或条件作出理智的分析,最终灵活而恰当地解决问题。

由于新的社会经济环境对中国会计教育和会计人才提出了新要求,从而必然要求高等会计教育进行相应的改革,而在高等会计教育改革中,会计教材的改革占有核心的地位。会计学科教材系列体系是否能够科学与完整地反映出会计学科中各主要分支学科之间相互联系、相互制约的特点,能否适应国内外会计学科的发展现状与未来的发展趋势,直接关系到学生所掌握的知识结构和能否适应其未来发展的需要。为此,中央财经大学会计学院成立了会计学科重点系列教材编委会,负责组织编写工作。本系列教材包括:《会计学基础》、《中级财务会计》、《高级财务会计》、《管理会计学》、《成本会计学》、《财务

2 会计学（第三版）

管理学》、《审计学》、《电算化会计与审计》。本系列教材适用于普通高等学校和成人高等学校的会计教育,也可作为会计实务工作者的学习参考用书。

我们在编写会计学科重点系列教材过程中,依据于我国会计准则、国际会计准则的最新发展,紧密跟踪了国内外会计学的理论与实务发展动态,并参考了国内外有关资料,还得到了经济科学出版社和有关单位的大力支持,在此表示感谢。书中存在的问题,热忱欢迎批评指正。

王焰
2008年9月

第三版前言

自 2006 年我国新企业会计准则体系颁布实施以来,财政部又陆续发布了若干项企业会计准则解释文件,并对相关税法及其实施细则进行了修订。为了适应新情况、新变化,满足教学需要,我们在总结原教材使用中经验教训的基础上,对 2008 年第二版《会计学》做了进一步修订和完善。

本书内容丰富,既具有一定的理论深度,又具有较强的实用性和可操作性。本书的适应面较广,可以满足不同专业、不同层次读者的需要。它既可以作为高等财经院校非会计学各专业的教材,也可以作为广大财会人员进行继续教育、业务培训和业务学习用书,还可以作为财政、税务、银行、工商、审计等经济管理和监督部门在职干部业务学习的参考书。使用本书进行教学,可以根据不同的专业和不同的课时灵活安排教学内容。

本次修订由赵雪媛、刘桔任主编。参加修订的人员有:刘桔(第一章、第三章第二节)、王尔康(第二章)、廉秋英(第三章第一节、第七章)、赵雪媛(第五章)、雷沙力(第三章第三节、第九章)、杨进军(第四章、第八章)、丁瑞玲(第六章)。最后,由赵雪媛、刘桔对全书总纂定稿。

在修订过程中,我们参考了许多相关的教材和资料以及许多专家、学者的有关论著,获得启发,并加以一定的借鉴,在此谨向这些专家、学者及同仁致以诚挚的谢意!

由于我们水平有限,加之修订时间仓促,书中难免有疏漏甚至错误之处,恳请广大读者批评指正。

编 者

2011 年 7 月

于中央财经大学会计学院

新版前言

2006年2月15日,财政部正式发布了由1项基本准则、38项具体准则和应用指南构成的我国新企业会计准则体系,并于2007年1月1日起在上市公司范围内施行,同时鼓励其他企业执行。新企业会计准则体系的发布实施,是会计工作贯彻落实科学发展观、服务改革开放和经济社会发展的重大举措,顺应了我国市场经济发展的要求,实现了与国际财务报告准则的实质趋同。它是我国会计准则建设的重要跨越和重大突破,是我国会计发展史上新的里程碑。

与原企业会计准则和《企业会计制度》相比较,新企业会计准则体系从会计基本概念的界定到会计确认、计量和报告的具体方法均有较大的变化,因而对我国的会计理论和实务产生了重大影响。为了适应新情况,满足教学需要,我们以新企业会计准则体系为依据,并在总结原教材使用中经验教训的基础上,对2004年版《会计学》进行了全面修订。在本次修订中,为了提高学生学习的自觉性和学习效果,我们适当增加了课后练习题的类型,同时在书后不再附练习题答案。

本书内容较丰富,既具有一定的理论深度,又具有较强的实用性和可操作性。本书的适应面较广,可以满足不同专业、不同层次读者的需要。它既可以作为高等财经院校非会计学各专业的教材,也可以作为广大财会人员进行继续教育、业务培训和业务学习用书,还可以作为财政、税务、银行、工商、审计等经济管理和监督部门在职干部业务学习的参考书。使用本书进行教学,可以根据不同的专业和不同的课时灵活安排教学内容。

本次修订由赵雪媛、刘桔任主编。参加修订的人员有:刘桔(第一章、第三章第二节)、王尔康(第二章)、廉秋英(第三章第一节、第七章)、赵雪媛(第五章)、雷沙力(第三章第三节、第九章)、杨进军(第四章、第八章)、丁瑞玲(第六章)。最后,由赵雪媛、刘桔对全书总纂定稿。

在修订过程中,我们参考了许多相关的教材和资料以及许多专家、学者的有关论著,获得启发,并加以一定的借鉴,在此谨向这些专家、学者及同仁致以诚挚的谢意!

由于我们水平有限,对新企业会计准则体系的融会贯通尚需时日,加之修订时间仓促,书中难免有疏漏甚至错误之处,恳请广大读者批评指正。

编 者

2008年2月

于中央财经大学会计学院

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 会计概述	(1)
第二节 会计要素、会计等式与基本财务报表	(14)
第三节 会计基本假设与会计基础	(30)
第四节 会计信息质量要求	(33)
第五节 会计计量	(39)
第六节 会计法规体系与会计职业道德	(41)
复习思考题	(48)
练习题	(48)
第二章 会计核算方法	(51)
第一节 经济业务类型对会计等式的影响	(51)
第二节 会计科目和账户	(61)
第三节 复式记账	(72)
第四节 会计凭证与账簿	(85)
第五节 账务处理程序	(105)
第六节 财产清查	(112)
复习思考题	(117)
练习题	(117)
第三章 资产(一)	(128)
第一节 货币资金	(128)
第二节 应收及预付款项	(141)
第三节 存货	(151)
复习思考题	(175)
练习题	(175)

第四章 资产(二)	(184)
第一节 固定资产	(184)
第二节 无形资产及其他资产	(213)
复习思考题	(226)
练习题	(226)
第五章 资产(三)	(232)
第一节 投资概述	(232)
第二节 交易性金融资产	(237)
第三节 持有至到期投资	(244)
第四节 可供出售金融资产	(248)
第五节 长期股权投资	(250)
复习思考题	(258)
练习题	(259)
第六章 负债	(265)
第一节 流动负债	(265)
第二节 长期负债	(286)
复习思考题	(291)
练习题	(291)
第七章 所有者权益	(295)
第一节 所有者权益概述	(295)
第二节 实收资本	(298)
第三节 资本公积	(302)
第四节 留存收益	(305)
复习思考题	(307)
练习题	(307)
第八章 收入、费用和利润	(311)
第一节 收入	(311)
第二节 费用	(324)
第三节 利润	(332)
复习思考题	(343)

练习题	(343)
第九章 财务报告	(348)
第一节 财务报告概述	(348)
第二节 资产负债表	(352)
第三节 利润表	(357)
第四节 现金流量表和所有者权益变动表	(361)
第五节 财务报表附注	(367)
第六节 财务报表分析	(371)
复习思考题	(377)
练习题	(377)
主要参考文献	(383)

第一章

总 论

【本章学习目的】

本章重点是理解和掌握会计的基本概念和基本理论。通过本章的学习,要求掌握会计的含义、会计的基本职能、会计要素、会计等式、会计核算的基本前提、会计核算的基础、会计信息质量要求、会计计量属性的构成和应用原则以及我国企业会计准则体系的构成和规范的主要内容;熟悉会计要素、会计等式与基本财务报表之间的关系;了解会计的产生和发展过程、会计的目标、会计对象的一般含义、《会计法》等其他会计法规和会计职业道德规范的主要内容。

第一节 会计概述

一、会计的产生和发展

会计是一门既古老又年轻的管理学科。说它是古老的,是指会计源远流长,其历史可以追溯到文明时代之前;说它是年轻的,是指随着人类社会的发展,会计的理论和实践也必将与时俱进,日益丰富和完善,具有强大的生命力和光明的发展前途。

会计是人类社会发展到一定历史阶段的产物。会计起源于人类的生产实践。它是随着人类社会生产的发展和由此产生的对经济管理的客观需要而产生、发展并不断完善的。

物质资料的生产是人类社会赖以存在和发展的基础。因此,人类社会的生产活动决定着其他一切活动,它也是人类会计思想和会计行为产生的根本前提。人类为了能够生存下去,必须有满足其衣、食、住、行等需要的物质资料,因而也就必须从事物质资料的生产。物质资料的生产活动一方面是物质财富的创造过程,另一方面又是物化劳动与活劳动的耗费过程。人类进行生产活动,必然要关心自己的生产成果,并力求以尽可能少的劳动耗费,取得尽可能多的劳动成果。为了达到这一目的,人类要不断改进生产技术和加强对生产过程的管理。人类在进行生产活动的同时,还需要对劳动成果和劳动耗费进行记录、计量,并将取得的劳动成果与劳动耗费进行比较、分析,以便获得反映生产过程及其结果的经济信息,据以总结过去、了解现状和安排未来。于是,人类的会计思想和会计行为便得以产生。因此,人类的会计思想和会计行为是社会生产发展到一定历史阶段的产物。

人类的原始会计行为表现为人类对经济活动的计量与记录行为。人类为了计量、记录劳动成果和劳动耗费,学会了计数。人类从学会会计数开始,就有了会计的萌芽。在人类

社会的早期,人们只是凭借头脑来记忆生产过程中的所得与所费。随着生产活动的日益纷繁、复杂,大脑记忆已无法满足上述需要,于是,便产生了专门记录和计算生产过程中所得与所费的原始会计行为。例如,人类采用在树干、石头、兽骨上刻画各种简单的图形、符号等方式,来达到管理生产和分配劳动成果的目的。

会计从简单的计数开始,发展、演变为今天具有较完备的科学理论和实践规范的现代会计,经历了漫长的历史过程。在人类社会的早期,由于生产力水平十分低下,人们所关心的还只是生产本身,会计并不占重要地位,也不可能有专职人员去担任会计工作,会计只是作为生产职能的附带部分,即由生产者在生产时间之外附带地把收入、支出等事项记载下来。当社会生产力发展到一定水平,出现了剩余产品,随之出现了社会分工和私有制之后,会计才逐渐从生产职能中分离出来,成为一种特殊的独立职能,成为由专职人员从事的经济管理工作。随着人类社会生产的日益发展,生产规模日趋扩大,生产的社会化程度不断提高,生产、分配、交换、消费活动日益频繁,经济生活日渐复杂,会计的地位、目标、要求、核算内容、核算方法和技术手段等也发生了巨大的变化,得到了长足的发展。特别是随着商品经济的发展,货币成为衡量和计算商品价值的尺度,会计可以利用货币作为价值尺度的职能进行价值核算,综合地记录、计算、控制、分析和考核财产物资的利用和生产经营过程中的各种耗费及其成果,会计就从简单的计量与记录行为,逐渐发展成为利用货币单位综合地核算和监督经济活动全过程的一种经济管理工作。

(一) 中国会计的产生和发展

会计在我国有着十分悠久的历史。我国在远古时期曾出现过“绘图记事”、“刻记记事”和“结绳记事”等最简单的原始会计行为,并被认为是会计的起源。随着生产力的不断发展,原始社会解体,进入奴隶社会。西周王朝(大约公元前1100年到前770年)是我国奴隶社会经济发展的鼎盛时期,当时已经出现了“会计”一词,其基本含义是:既有日常的零星核算,又有岁终的总合核算,通过日积、月累到岁终的核算,达到正确考核王朝财政经济收支的目的。后来清朝学者焦循在《孟子正义》一书中将“会计”一词解释为:“零星算之为计,总合算之为会”。即“会计”一词包括了日常的零星核算和定期的总括核算两层意思。虽然这种简单的字面解释无法概括现代会计的丰富内容,但基本上能够表达会计在核算方面的基本特征。随着奴隶制国家的建立,当会计成为国家行为的时候,“官厅会计”和“官厅会计部门”便产生了。为了管理贡赋、徭役等的征收和分配,西周王朝在官厅中专门设置了权力相当大、职位相当高的管理全国钱粮、赋税和官厅财物收支的官吏“司会”,建立了独立的会计部门,而且会计部门与业务部门(财物保管部门)之间已有了比较明确的分工,二者之间既相互联系,又相互制约。在会计部门中,会计与出纳也有了初步的分工。同时,西周王朝还规定了“以参互考日成,以月要考月成,以岁会考岁成”的会计检查制度。这里的“参互”、“月要”、“岁会”,相当于今天的日报、月报、年报,初步具备了当今财务报表的作用。这说明当时的会计,已有了记录、计算、考核和检查的内容,并

且财务报表和会计制度的初步轮廓也出现了。由此可见,我国会计在西周时代有了相当大的发展,走在世界的前列。正如美国会计史学家查特菲尔德在其名著《会计思想史》一书中所指出的,“在内部控制、预算和审计程序等方面,周代在古代世界是无与伦比的”。

进入封建社会后,随着社会生产力的不断发展,会计的技术方法也有了明显的进步。秦、汉时期广泛采用了以“入”、“出”作为记账符号、以“入 - 出 = 余”(或“收 - 付 = 余”)作为基本结算公式的定式简明会计记录法,用比较固定划一的会计记录格式,取代了文字叙述式的、烦琐不一的会计记录方法。从西汉开始,人们将部分属于统计范畴的核算内容逐步从会计核算内容中分离出去,把会计记录与统计记录划分开来,把记录会计事项的简册称为“簿”、“簿书”或“计簿”,而把记录统计事项的简册称为“籍”。从此,我国的会计账簿有了比较明确的命名。唐、宋时期是我国封建社会的鼎盛时期,农业、手工业、商业和对外贸易空前繁荣,这必然推动会计方法和技术的创新。当时,一个突出的成就是创立并完善了一种科学的会计结算方法——“四柱结算法”。它是在会计账册和报表中并列四大要素——“旧管”、“新收”、“开除”、“实在”(其含义分别相当于现代会计中的“期初结存”、“本期收入”、“本期支出”、“期末结存”),并根据这四大要素之间的内在联系,按照一定的公式计算和考核一定时期财产物资和财务收支的增减变动情况及其结果的一种结算方法。上述四大要素,古人形象地将其比作支撑大厦的四根支柱,以此表明四大要素在会计结算中的重要地位和作用,故有“四柱”之名。这“四柱”都各自反映着一定的经济活动内容,它们之间相互联系、相互制约,形成统一的整体。“四柱结算法”的基本公式为“旧管 + 新收 - 开除 = 实在”。这种结算方法,既可以检查日常会计记录的正确性,又可以分类汇总日常会计记录,使之起到系统、全面和综合的反映作用。“四柱结算法”的创立和运用,是我国唐、宋时期在中式会计方法上的重大突破,它不仅解决了会计结算方法的科学性问题和会计核算中的一系列技术性问题,把会计账簿和报表格式的设计以及结账、报账工作提高到了新的水平,使我国传统的单式记账方法得到了进一步的完善,而且为我国由单式记账发展到复式记账奠定了基础。可以说,“四柱结算法”集中归结了中式会计的基本原理,是中式会计方法的精髓,是我国会计发展的里程碑,它从唐朝至今一直都是我国会计方法的重要组成部分。同时,“四柱结算法”的创立和运用,也是我国会计对世界会计方法发展的一个重要贡献,它对世界上许多国家的会计核算都曾产生过重要影响。明末、清初,随着手工业、商业的发达和资本主义经济关系的萌芽,我国民间商界在“四柱结算法”的基础上创立了可以计算盈亏的“龙门账”。它把全部账目分为“进”(相当于收入)、“缴”(相当于支出)、“存”(相当于资产)、“该”(相当于资本和负债)四大类,采用“进 - 缴 = 存 - 该”的平衡公式双轨计算盈亏,并于年终结账时分别编制“进缴表”和“存该表”(它们分别相当于现代会计中的“损益表”和“资产负债表”),两表各自计算得出的盈亏数应当相等,称为“合龙门”。“龙门账”的问世,是我国固有的具有特色的复式记账法的起源,同时也标志着我国的部门会计——商业会计的产生。18 世纪中叶(即清朝的乾隆至嘉庆年间),在“龙门账”的基础上我国又产生了一种比较成熟的复式记账

法——“四脚账”(又称“天地合账”)。它要求所有账项(包括现金收付和转账事项)都要在账簿上记录两笔,同时登记“来账”(收方)和“去账”(付方),以反映同一账项的来龙去脉,故称为“四脚账”。其账簿采用垂直格式,分上、下两格书写,上格记收,称为“天”,下格记付,称为“地”,上、下两格所记数额必须相等,称为“天地合”。“四脚账”的产生,把中式会计推向了一个新的发展阶段,是我国近代会计发展史上的光辉篇章。

尽管我国会计产生的较早,也有过辉煌的历史,并在世界古代会计发展史上一度处于领先地位,但是到了近代,特别是清朝中期以后,由于封建统治者长期推行“重农抑商”政策和闭关锁国政策,资本主义经济关系的萌芽受到严重阻碍,社会经济发展缓慢,与世界经济的差距逐渐拉大,加上受封建伦理道德的束缚,轻视会计思想的长期存在,失去了推动会计发展的内在动力,从而使我国的会计发展水平渐渐落后于西方。1840年鸦片战争后,西方列强瓜分中国,中国沦为半封建、半殖民地社会,帝国主义根据不平等条约在其控制的我国海关、铁路、邮政等部门和强行在我国开办的工厂、商行、银行等企业开始采用西式会计,由此开始了延续到新中国成立前的“中式会计”和“西式会计”并存的时期。1905年,随着我国学者蔡锡勇所著《连环账谱》的出版发行,西方的复式借贷记账法正式传入我国。随后,以著名会计学家谢霖先生(中国第一位注册会计师)、徐永祚先生(改良中式会计运动的发起人)和潘序伦先生(现代中国会计事业的奠基人和立信会计事业的创始人)等为代表的我国会计界的先驱者,致力于我国会计的改良或改革事业,他们通过著书立说和创办会计师事务所、会计学校,积极引进西方的先进会计方法,使西式会计在我国民族资本主义的企业中得到推广运用。从西方引进复式借贷记账法,对于推行现代会计,建立我国的会计理论,改进我国的会计方法,促进我国会计事业的发展,都起到了非常重大的作用,因此,这被称为我国会计发展史上的第一次革命。

1949年中华人民共和国成立后,我国实行了高度集中的计划经济体制,引进了与此相适应的苏联会计模式(包括会计管理体制和会计核算制度)。苏联会计模式的引入,是对旧中国的会计理论、制度、方法的重大变革,因此,这被称为我国会计发展史上的第二次革命。新中国成立后,党和政府非常重视会计工作,财政部设立了会计制度司(1982年更名为会计事务管理司),主管全国的会计工作。1950年,财政部着手统一全国企业的会计制度。在此后的四十多年里,为适应我国计划经济发展的需要,财政部会同中央其他主管部门陆续制定了数十种分所有制性质、分部门、分行业的会计制度。但后来由于受极“左”思潮的影响,在1958年起的“大跃进”时期和1966年开始的“十年动乱”时期,严重阻碍了我国的会计工作的健康发展。

1978年党的十一届三中全会后,我国进入了一个新的历史时期,全党工作的重点转移到经济建设上来,实行改革开放政策,国民经济得到了飞速发展,会计在经济生活中的地位、作用日益重要和突出。为了适应经济体制改革和对外开放的需要,财政部于1980年12月发布了《关于成立会计顾问处的暂行规定》,标志着我国中断了近30年之久的注

册会计师制度开始复苏。1985年,我国颁布了新中国第一部《会计法》(1993年和1999年又先后两次进行了修订),标志着我国会计工作法制化的开端。1992年党的十四大明确提出了建立社会主义市场经济体制的目标,为了适应市场经济新体制的需要,我国对企业财务、会计制度进行了重大改革,财政部于1992年11月发布了《企业财务通则》和《企业会计准则》,随后又陆续发布了13个行业的企业财务制度和企业会计制度(以下简称“两则两制”),并从1993年7月1日起在全国所有企业中实施。“两则两制”的发布实施,是对新中国成立后四十多年的传统会计管理体制和会计核算制度的一次模式性的变革,标志着我国的会计模式已与苏联会计模式完全脱钩,初步实现了从过去为高度集中的计划经济体制服务的“报账型”会计模式向为社会主义市场经济体制服务的“经营管理型”会计模式的转换,实现了与国际会计惯例的初步协调,对社会主义市场经济的健康发展起到了基础性的作用。因此,这次改革被称为我国会计发展史上的第三次革命。《企业会计准则》是我国企业会计的基本准则,随着基本准则的发布实施,我国又拉开了制定具体会计准则的序幕。1997年5月,财政部发布了我国第一个具体会计准则《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》,至2005年年底已发布了16个具体会计准则。随着我国社会主义市场经济的全面发展,尤其是企业制度改革的不断深化,以及国际经济一体化进程的加快,“两则两制”及其补充规定的不适应性逐渐显现出来,于是,财政部又于2000年12月29日发布了打破行业 and 所有制界限的真正统一的《企业会计制度》,并于2001年1月1日起暂在股份有限公司范围内实施。《企业会计制度》的发布实施,是我国深化会计核算制度改革、统一会计核算标准的重大举措,它既保持了会计的中国特色,又实现了与国际会计惯例的充分协调,标志着我国的会计核算制度已摆脱了计划经济体制的束缚,朝着适应社会主义市场经济对会计核算要求的方向和会计国际化的方向迈进。2006年2月15日,财政部发布了包括1项基本准则和38项具体准则的新的企业会计准则体系,自2007年1月1日起在上市公司范围内施行,同时鼓励其他企业执行。该准则体系的发布,标志着我国已建立起与社会主义市场经济体制相适应并与国际财务报告准则趋同的、涵盖各类企业各项经济业务、可独立实施的企业会计准则体系。这是会计工作贯彻落实科学发展观、服务改革开放和经济社会发展的重大举措,对于完善市场经济体制,维护市场经济秩序,保障社会公众利益,促进社会和谐具有重要意义。而且,在进入社会主义市场经济发展时期后,中外会计交流日益频繁,我国已先后加入了亚太会计师联合会、国际会计师联合会和国际会计准则委员会等多个在国际上有广泛影响的会计团体,并逐步对外开放会计市场,会计教育事业不断发展和完善,会计研究领域不断拓展,会计理论研究日益活跃,我国的会计事业已进入了全方位蓬勃发展的新时期。

(二) 外国会计的产生和发展

在国外,会计也有很长的历史。据马克思考证,在“原始的规模小的印度公社”里,已

经有了“一个记账员,登记农业账目,登记和记录与此有关的一切事项”。^① 根据现有的史料,世界上一些著名的文明古国,如巴比伦、埃及、希腊、罗马、印度等,都有类似于会计的记录或会计官制与会计活动的记载。例如,古巴比伦的“黏土记录板”、古埃及的“纸草文书”和古印度的“贝多罗叶记录”等,都是世界会计史上最早的会计文献之一。公元前630年,古希腊就发明了铸币,并运用到会计记录中,产生了“货币计量”的思想萌芽,推动了会计记录的专业化。公元前5世纪,在古希腊的经济文化中心——雅典,还出现了人类历史上最早的财务公开思想。奴隶制时代的古罗马,在官厅会计中备忘录、日记账和总账的设置已比较完备,等等。

公元13世纪到15世纪,处于封建时代的意大利,其地中海沿岸的某些城市,如威尼斯、热那亚、佛罗伦萨等,手工业、商业和金融业较为发达,产生了资本主义生产的最初萌芽,成为推动会计发展的重要因素,出现了较为科学的借贷复式记账法。1211年,意大利佛罗伦萨的银行已采用借贷复式记账法,称为“佛罗伦萨式簿记”,以后又陆续出现了“热那亚式簿记”和“威尼斯式簿记”,人们将其并称为意大利“三式”簿记。其中,“威尼斯式簿记”把借贷复式记账法提高到了一个水平,是意大利借贷复式记账法的主干。意大利“三式”簿记的出现,是人类会计史上具有划时代意义的大事件,它宣告了长达几千年的单式记账法的结束和一个比较科学、完整、与商品经济发展相适应的复式记账法的诞生。对此,著名的德国诗人歌德曾赞美道:“它是人类智慧的一种绝妙的创造,从而使每一个精明的商人在他的经济事业中都必须应用它”。1494年,意大利数学家卢卡·帕乔利(Luca Pacioli)的数学专著《算术、几何、比与比例概要》(又译为《数学大全》)一书在威尼斯出版发行。他在书中题为“计算与记录要论”的簿记部分,全面、系统地介绍了威尼斯的借贷复式记账法,并结合数学原理从理论上给予了必要的阐述。这样,借贷复式记账法的优点及其使用方法才能很快地为世人所认识,从而使它有可能在全球范围内广为流传。帕乔利的这部著作,是世界上第一部系统介绍和论述借贷复式记账法的文献,在此后的一百多年里,这一名著先后被译成英文、法文、荷兰文、西班牙文、德文等多种文字,使得借贷复式记账法这一科学的记账方法能够在全世界广泛传播,同时,也使借贷复式记账法得到了各国会计学者从理论和技术上的不断发展与完善。帕乔利的这部著作,不仅是人类数学发展史上的光辉篇章,而且开创了人类会计发展史上的新纪元,标志着近代会计的开端,因而帕乔利也被人们尊称为“近代会计之父”。会计史学家认为,自从帕乔利的这一名著问世,整个会计界才从会计实务的研究中摆脱出来,向着会计理论的研究方面发展,会计方能称其为一门学科。

18世纪中叶开始,英国等西方国家相继爆发了工业革命,带来了生产力的巨大发展,世界经济重心由意大利转移到了英国。工业革命推动了新技术和大机器的应用,工厂逐步取代了手工作坊,产品的商品化程度提高,市场竞争日益激烈,要求对批量生产

^① 《马克思恩格斯全集》第23卷,人民出版社1972年版,第395~396页。