



高等院校“十二五”应用型规划教材

会计学原理

KUAIJIXUEYUANLI

主编 刘建胜 王 珍



南京大学出版社



高等院校“十二五”

会计学原理

主 编	刘建胜	王 珍
副主编	袁良蓉	吴海兵
	于海燕	邱 真
参 编	陈申万	杨伟鸽
	李 皞	张妍芳

图书在版编目(CIP)数据

会计学原理 / 刘建生, 王珍主编. —南京: 南京大学出版社, 2011. 12

高等院校“十二五”应用型规划教材·财会专业系列

ISBN 978-7-305-09378-4

I. ①会… II. ①刘… ②王… 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 262507 号

出版发行 南京大学出版社

社 址 南京市汉口路 22 号 邮编 210093

网 址 <http://www.NjupCo.com>

出版人 左 健

丛 书 名 高等院校“十二五”应用型规划教材·财会专业系列

书 名 会计学原理

主 编 刘建生 王 珍

责任编辑 王向民 编辑热线 025-83594275

照 排 江苏南京大学印刷厂

印 刷 南京大众新科技印刷有限公司

开 本 787×1092 1/16 印张 20.25 字数 496 千

版 次 2011 年 12 月第 1 版 2011 年 12 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-305-09378-4

定 价 38.00 元

发行热线 025-83594756

电子邮箱 Press@NjupCo.com

Sales@NjupCo.com(市场部)

* 版权所有, 侵权必究

* 凡购买南大版图书, 如有印装质量问题, 请与所购
图书销售部门联系调换

前言

谁都不能否认,经济发展与会计的关系越来越密切,尤其是全球经济一体化的趋势让世界各国的会计准则制定机构都走上了与国际会计准则趋同的道路。我国 2006 年 2 月颁布的新会计准则也正是顺应这一国际趋势的。会计人才的培养要适应经济与社会的发展,要适应我国社会主义市场经济建设的需要。优秀的教材对于培养会计人才的重要性是显而易见的,教材必须紧跟时代前进的节奏,把握好经济与社会发展的脉搏。会计学原理是会计学的专业基础知识,其学习与掌握与否将直接影响着会计学后续的中级财务会计、财务管理、管理会计的学习、掌握和融会贯通,影响着专业功底的牢固。

本教材以《会计基础工作规范》和新《企业会计准则》为理论依据,将会计基本理论与实践相结合,教材突出了以下几个方面特点:

1. 教材在对会计学基本理论和基本方法进行介绍的基础上,着重阐述工业企业会计核算的方法,以会计确认、计量、记录和报告为主线,由浅入深引导学生进行学习。

2. 教材充分体现新会计准则精神,内容突出宽泛性。本教材结合 2008 年出版的《企业会计准则讲解 2008》,反映了最新的增值税、消费税、营业税等税收法规,力争建设全面、立体的资源平台。此教材不仅适用于会计专业,而且适用于经济、管理专业。对于经济与管理专业学生来说,接触必备的会计基础知识,在其知识体系中占有很重要的作用。

3. 教材体现了应用型本科教育特色,理论与实践融合。每章末均附有相关的练习与思考题,以帮助同学掌握和巩固所学知识。

本书由江西理工大学刘建胜、信阳师范学院王珍任主编;江西理工大学应用科学学院袁良蓉、湘南学院吴海兵、华东交通大学理工学院于海燕、江西理工大学应用科学学院邱真任副主编;江西理工大学陈申万、安阳师范学院杨伟鸽、闽江学院海峡学院李皞和张妍芳参加了本书部分章节的编写;刘建胜负责全书编写大纲的确定、初稿的统纂与最后定稿。

在编写过程中,我们得到了谢英亮、黄学良、谢林海等同志的关心和帮助,在此一并表示感谢。

由于我们的理论水平与专业知识以及编写时间有限,书中不足甚至错误之处在所难免,敬请各位专家、学者、同行和广大读者批评指正。

编者

2011 年 10 月

目 录

第一章 总 论	1
学习目标	1
案例导入	1
第一节 会计的产生与发展	1
第二节 会计的含义	11
第三节 会计的职能和目标	14
第四节 会计核算的程序和方法	21
第五节 会计学及其学科体系	25
练习题(一)	27
第二章 会计核算基础	29
学习目标	29
案例导入	29
第一节 会计要素与会计等式	29
第二节 会计假设与会计基础	43
第三节 会计信息质量要求	47
第四节 会计要素确认、计量及其要求	50
练习题(二)	55
第三章 复式记账法	59
学习目标	59
案例导入	59
第一节 会计科目与账户	59
第二节 借贷记账法	67
练习题(三)	81
第四章 制造企业主要经济业务核算	88
学习目标	88
案例导入	88
第一节 筹资业务的核算	88
第二节 供应过程业务的核算	93
第三节 生产过程业务的核算	104
第四节 销售过程业务的核算	115
第五节 财务成果形成与分配业务的核算	122

练习题(四)	130
第五章 账户的分类	136
学习目标	136
案例导入	136
第一节 账户分类的意义	136
第二节 账户按经济内容的分类	138
第三节 账户按用途和结构分类	141
第四节 账户的其他分类方法	152
练习题(五)	154
第六章 会计凭证	158
学习目标	158
案例导入	158
第一节 会计凭证概述	158
第二节 原始凭证	160
第三节 记账凭证	167
第四节 会计凭证的传递和保管	173
练习题(六)	176
第七章 会计账簿	182
学习目标	182
案例导入	182
第一节 会计账簿的意义和种类	182
第二节 会计账簿的设置与登记	186
第三节 会计账簿的启用、更换、交接与保管	195
第四节 错账的更正	197
第五节 对账与结账	200
第六节 账簿的更换与保管	203
练习题(七)	205
第八章 财产清查	209
学习目标	209
案例导入	209
第一节 财产清查概述	209
第二节 存货的盘存制度	212
第三节 财产清查的程序与方法	219
第四节 财产清查结果核算	227
练习题(八)	230
第九章 财务会计报告	234
学习目标	234
案例导入	234
第一节 财务会计报告概述	234

第二节 资产负债表	239
第三节 利润表	249
第四节 现金流量表	255
第五节 所有者权益变动表	261
第六节 财务报表附注	263
练习题(九)	265
第十章 会计核算组织程序	268
学习目标	268
案例导入	268
第一节 会计核算组织程序概述	268
第二节 记账凭证核算组织程序	271
第三节 科目汇总表核算组织程序	273
第四节 汇总记账凭证核算组织程序	278
第五节 日记总账核算组织程序	284
练习题(十)	286
第十一章 会计规范、会计机构与会计工作组织	290
学习目标	290
案例导入	290
第一节 会计规范体系	290
第二节 会计工作组织概述	297
第三节 会计机构及会计人员	300
第四节 会计档案	310
练习题(十一)	313
主要参考书目	315

第一章 总 论

【学习目标】

通过本章的学习,学生应理解会计的产生与发展、会计学科分类,理解会计的基本职能、会计信息使用者、会计目标。理解和掌握会计环境对会计的影响,掌握会计核算方法,掌握会计核算的一般程序。

【案例导入】

王浩打算在海滨浴场租赁一个摊位,开设一家销售夏季用品的公司,主营太阳镜、泳装、防晒用品以及冷饮。经过充分的市场调查,王浩估计每月的销售额会有 8 000 元,所需商品的购买成本为 4 000 元,摊位租金 600 元,杂费 400 元。王浩决定正式启动自己的首次创业计划,但是怎么管理好自己的财务,却是一个棘手的问题。要做好管钱、管账等工作需要相应的技术和头脑。他咨询了一名从事财务工作的朋友,朋友建议他了解一些会计学基础方面的知识,并且告诉他,会计是一门商业语言,正如大家使用汉语、英语交流一样,企业经营过程中,企业与其外部环境之间、企业内部各环节之间也需要交流,通用的语言就是会计。会计工作能够帮助他系统及时地了解企业的经营状况。

第一节 会计的产生与发展

一、会计环境对会计的影响

(一) 会计环境的意义

任何一门学科的产生和发展,都是一定环境作用的结果。会计这门学科也不例外。在会计的产生和发展过程中,会计环境起着影响、制约和促进的作用。

对于环境概念的一致理解是“某一事物周围的境况”,具体到会计环境,是指会计所处的历史条件和客观状况,即指与会计产生和发展相关,影响并决定会计思想、会计目的、会计任务、会计制度、会计组织、会计工作、会计理论以及会计实务及其发展趋势的历史条件和客观状况。进一步说,会计环境主要包括三个要素:经济因素、社会因素、自然因素。它们之间是相互联系、相互依存的,会计理论和会计实务的发展变化是会计环境三要素综合作用的结果。

会计环境是会计基础理论的重要组成部分。FASB 对财务会计概念框架结构的解释是:

“本框架论述的目的,受到美国经济、法律、政治和社会环境的影响。”事实上,会计环境对于会计其他基础理论,如会计目标、会计假设、会计概念、会计原则等,都有极大的影响。美国会计学家亨德里克森在其所著的《会计理论》一书中曾谈到“会计环境对会计的目标及根据逻辑导出的各种会计原则和规则有着直接的影响”。从会计的发展历史不难看出,任何一个阶段的会计理论研究都是以其所处的会计环境作为背景而展开的。每一个国家的会计理论与实务都各不相同。美国会计学家 G. G. 米勒等曾说过“没有任何两个国家的财务会计实务是相同的”。每一个国家都是按照它的社会发展状况和具体的经济环境制定适合自己国家的会计准则和会计制度,都是准确地反映了一个国家的政治、法律、经济、文化、教育等一些特定环境。应该说,会计环境差异是形成会计的国家差异的根本原因。由此可见,会计环境在会计理论结构体系中处于十分重要的地位。

会计环境不仅制约、影响着会计的发展,而且是正确衡量和评价会计理论和会计实务的客观标准。会计理论和会计实务的发展不可能超越其所处的历史环境,超前的会计理论和实务不但不能适应其所处的会计环境的需要,而且会造成会计工作秩序的混乱;反之亦然,落后的会计理论和会计实务对经济的发展也会产生破坏作用。因此,会计理论和会计实务必须与会计环境相适应。

但另一方面,会计并不是只消极地适应会计环境,它通过自身的活动和发展变化反作用于会计环境。会计水平的高低,直接影响到企业的管理、社会资源的配置以及社会经济的运行和发展。对不利于会计理论与实务发展变化的会计环境,会计通过其自身的积极运行操作,促进会计环境的改善,以形成一个良好健康的客观环境。

(二) 会计环境的构成及演变

会计学是一门科学。会计所处的外在环境因素,诸如社会环境、经济环境、自然环境、历史环境、军事环境等,都对会计制度的制定、完善和发展产生不同程度的影响。会计理论和实务的建立与完善要以其所处的客观环境为依据。总之,对会计学科的形成、发展起限制作用的各种因素,统称为会计环境。从纵向看,会计的产生、发展和进步离不开会计环境的变迁。从横向看,会计环境差异是形成会计国家差异的基本原因。纵观世界各国会计,差异是客观、普遍存在的。每个国家的会计准则和会计制度,都是结合各国自身的社会发展情况和具体的经济环境制定的,无一不体现其国家特色。应该说,国际会计准则委员会于 1989 年发表的概念框架中对此作了很精辟的论述:各国财务报表“实际上是有差别的,这大概是由于各国社会、经济和法律环境的不同以及不同的国家在制定国家级标准时考虑到财务报表不同使用者的需要引起的,这些环境的不同,导致使用财务报表要素的各种定义……导致使用关于确认财务报表项目的不同标准,导致对不同计量基础的取舍。财务报表的范围和财务报表中的列报内容,也受其影响”。

具体来说,不同国家的政治和法律制度、经济模式、经济发展水平、经济增长速度、教育文化水平、商业法规、企业规模、社会风气和习惯,甚至不同国家的自然环境和地理条件,都会对会计制度和方法的制定产生不同的影响,这些因素有些属于直接的,对会计起到关键性的重要影响,比如经济、法律、政治、文化、教育因素;而有些只是间接对会计发生影响,例如地理位置、资源禀赋等自然条件,它们对会计制度的制定只是起到相对次要的非决定性的作用。下面着重以经济、社会和自然三个环境为主来阐述会计环境对会计影响的过程。

1. 经济环境对会计的影响

在所有的会计环境因素中,经济因素对会计的影响最为重要。它不但直接地对会计产生着重要的有时甚至是决定性的影响,而且还通过对政治、法律、文化教育等其他环境因素的影响来间接地对会计产生影响。经济因素包括国家的经济特点,经济发展程度,经济制度的基本方向,国家的货币财政政策,经营资金的供应渠道,参与国际经济活动的程度,通货膨胀的趋势,一国与其他国家的经济关系、经济联系和经济来往等。在所有这些经济因素中,与会计联系最密切的有国家的经济体制,经济发展水平,经济结构即经济布局状况,经济主体内部因素,诸如所有制成分、经营形式、经营机制等,资本市场的组织方式,国家通货膨胀率的高低,以及国家对外贸易工作开展的程度等。

国家经济体制对会计的影响最大,它包括财政体制、税收体制等方面。财政是社会生产力发展到出现剩余产品时才开始萌芽的,财政分配的形式和数量及其在社会经济中的作用和地位与剩余产品在社会再生产中的作用和地位息息相关。可以说,利润是商品经济追求剩余产品价值的价格表现,而财政是在价格表现上分配剩余产品价值的经济形式。在所有社会中,财政分配是由社会生产引起的一种社会职能,财政分配原则上是以社会共同需要、财富共有为前提,凭借国家权利参与社会剩余产品分配以保证社会共同需要。国家经济制度的基本方向表明了该国对经济部门的参与和控制意向,主要是通过财政和税收体制来体现的。强化了中央计划和控制机制的国家,为了加强政府的计划和控制管理体制职能,其会计制度的制定必然反映出高度标准化和高度统一的特征。采用不同货币政策的国家,必然要伴以专门的会计政策和方法。在经济发展水平较低的国家,其财务会计、税务会计和管理会计不会十分完善。

相比之下,在美国、西欧等经济发展水平和生产力水平较高的国度内,其会计理论和实务的发展水平也必然较高。由于其企业规模的扩大和管理上的需要,以及拥有高度发达的高技术产业,与之相适应的会计理论和会计实践的水平也很高,比如,会计准则一开始都是先在这些国家里出现的。经济结构体现在国家内部各地区、各行业的经济发展是否平衡,它往往影响到一国内部各地区、各行业的会计理论以及会计实务水平。如果一国各地区、各行业的经济结构不十分合理,也就是地区之间或者行业之间在经济发展速度、经济发展水平、经济资源占有量等方面差异较大,地区和行业之间的会计信息可比性就要受到一定的影响,从而造成各地区之间、各行业之间的会计水平、会计思想方面的差异,甚至影响到全国范围内的宏观经济管理。

经营资金的供应渠道也可称作资本市场的组织方式,主要指企业资金的来源渠道。如果企业资金主要是靠贷款方式解决的,那么会计就要反映债权人需要的信息,保护债权人的合法权益成为提供会计信息的基本宗旨。而主要来自股东投资的企业,就要反映重要的投资信息,即投资者投入资金所取得的红利情况。在证券市场规范化、国际化的国家,要完善上市公司的会计信息,会计信息的公开、合理的揭示是证券公司经济良性运行的必要条件。

通货膨胀对会计的影响主要体现在它对会计信息真实性原则的冲击上。在物价变动较为剧烈的情况下,会计计量基础受到动摇,从而严重影响会计报表的真实性和可靠性,并可能导致决策的严重失误。因此,在通货膨胀程度较剧烈的国家,亟须制定恰当的通货膨胀会计以适当调整失实的会计信息。在通货膨胀率较低的经济水平下,一般对通货膨胀会计的应用则采取稳健的保守态度。

2. 社会环境对会计的影响

社会环境因素是政治、文化、法律、教育、科学和技术等因素的总称。除了经济环境对会计产生重要的直接影响外,社会环境各因素对会计的影响也是直接的。一国的经济体制和法律框架共同决定了该国会计模式的基本特征。国家政局的稳定与否直接影响到该国会计工作的秩序和会计信息的真实水平。文化教育会计的基础,它包括会计基础知识的普及和专业会计教育两部分。科学和技术的进步能够为会计理论和实务起到极为有力的推动作用。具体来说,社会环境对会计的影响可分以下几个方面:

(1) 政治法律因素对会计的影响

一个国家的政治制度总是为统治阶级服务的。统治阶级在处理社会各阶级、各阶层的利益分配关系时,离不开会计这一特殊的工具。从这一角度说,会计是具有阶级属性的,一个国家的会计总带有该国的政治色彩和统治者的意志。政治方向的变化或政府领导人的更换,自然会考虑重新制定政策,并通过新制定的法律来确定新的会计准则和制度。会计要受到所处政治环境的稳定与否的影响,稳定的会计必然要有一个稳定的政局作保证。政局的稳定与否主要是通过其对经济的直接影响,从而使会计也深受影响,政局的不稳定带来的经济不稳定,诸如物价变动、通货膨胀、汇率变动等,给会计带来诸如此类的一些新的问题。此外,在一国政治趋势不明朗的情况下,会计也会采取或增加一些符合稳健主义和稳健原则的做法。法律对会计的影响历来很大。一个国家的经济活动必然受到法律的约束,会计作为经济活动的一个重要组成部分也不例外。从某种角度来说,法律对会计的影响甚至超过经济因素。世界上大多数国家和政府往往通过立法手续指定应采用的会计方法而影响这一国家的会计实务,不少国家的会计准则和会计制度是采用法律条文的形式。法律手段在调控经济中作用越大,其会计管理体制越具有立法管理的特征。在法律环境属大陆法系的国家里,其会计准则一般是作为一种独立的法律予以颁布的,而商法、证券交易法、税法中的会计规则自然也是十分直接、具体的。这些国家出于税收目的,通过税法规定了会计方法和实务按政府制定的会计规则进行会计处理,在税法中还详细说明了税务范围内可采用的会计方法。因此,在这些国家里,税务会计和财务会计是很难分开的。法律制定者往往只注重维护国家的财政收入而忽视了会计理论和实务内在的基本规律,因而使得该国的财务会计有时不可避免地牺牲会计应遵循的真实公允及可靠性原则,而盲目顺应税收的需要。

在美国,法律对会计的影响相对来说要小很多。在会计准则制定上起主导作用的不是美国政府,而是一个民间机构——财务会计准则委员会。美国的会计管理体制并不覆盖会计活动的方方面面,一般的会计活动是极少受到政府干预的。因为美国实行的是竞争性市场经济,政府不主张干预国家经济。在法律环境上,美国属于英美法系,真正影响会计的是不具有法律性质的公认会计原则,并通过证券法、证券交易法间接地影响会计实务。

(2) 文化教育因素对会计的影响

任何一个国家的教育特点、文化水平都直接对会计政策和方法产生重要影响。教育特点包括人民接受教育的程度、教育制度的基本方向、职业教育的状况,以及教育对满足和适应国家经济建设和社会需要的程度。

一方面,会计工作需要会计人员具备文字表述与数字运算能力,这就决定了会计人员必须具有一定的文化水平,能够阅读分析财务报告,成为企业管理者制定决策的有力助手,这是普通教育对会计的影响。很难想象,一个教育水平不高、文盲还占不小比例的国家,能正确理解

会计的重要性和成功地运用会计报表提供的信息。只有具有相当教育文化水平的国家,会计教育受到重视,电脑运用已较普及的国家,才有可能实施和发展比较科学合理及较精细、复杂的会计方法。

另一方面,会计专业职业教育对会计的影响也很大,可以从两个角度来考察:一要看教育机构和培训人员的数量与层次是否满足国家需要,二要看专业教育的内容、质量是否符合经济发展要求,以及所培养的人员能否具备独立操作与处理实际问题的能力。

社会文化因素对会计的影响往往是潜意识的,这些因素包括保守程度,重商主义或轻商主义倾向,进取精神和竞争意识,社会对企业、知识、会计、会计职业人员的态度,语言文字,社会流行的价值观念等。这些因素直接或间接地影响到会计人员的社会地位、会计人员的素质、会计的理论水平和实务水平。

(3) 科学技术因素对会计的影响

科学是会计理论研究的土壤。科学是人类对自然、社会和思维的一门知识,它的发展不仅给会计理论提供了更为科学、严密的指导理论,也提供了会计必须配套的相关学科知识。会计理论研究是一个由演绎法、归纳法、伦理法、社会学法、经济学法、实证法、事项法、系统法等多种方法组成的集合体。要想从多角度、多侧面研究会计理论,必须掌握上述科学的研究理论和方法,以有关财务报告目标、假设或其他概念为前提。应用演绎法,推导出能指导会计实务的原则、准则及相应的会计方法程序;应用归纳法,从大量会计实务的观察、计量、分类中概括出一般性关系或结论,并通过验证,推导出对会计实务具有指导意义的一般概念或准则;社会学法是将企业个体与社会联系起来,将企业对社会承担的责任、企业经营活动对社会的影响以及会计技术和方法的社会效益作为研究对象;实证研究方法从 60 年代起引入会计学领域,运用实证法来研究财务报告与资本市场的关系,从现代会计理论而为会计行为的选择提供可靠的依据。可见,现代会计理论的形成和发展离不开科学的认识论和研究方法。在这些方法的共同作用下,会计理论研究才能永远建立在科学性、规范性和有效性的基础上,这些方法的发展和进步无疑会推动会计理论的发展。

此外,科学技术的发展,改进了会计实务工作,会计研究和会计教育的工具、方法、手段、方式不仅提高了会计工作效率和工作质量,也改变了会计的传统观念,促使会计不断向新的领域进行开拓,进而使会计地位不断提高。最为突出的就是电子计算机在会计领域的应用。20 世纪 70 年代,主要是由于电子计算机在会计工作中的广泛运用,信息科学、系统科学等新兴学科向会计领域的渗透,使人们重新认识了会计的本质,会计理论的逻辑研究起点从会计假设转到会计目标上。电子计算机在会计中的应用具有如下特点:电动运算、速度快、精度高;具有记忆功能;能连续工作;具有选择、判断以及作出合理决定的逻辑功能;具有多功能的输入、输出设备。这不仅使财务会计人员从繁重的手工操作中解脱出来,而且提高了会计信息搜索、整理、传输、反馈的灵敏度和正确度,提高了会计分析决策能力,更好地满足了管理的需要。目前,在世界范围内实现了会计电算化,随着科学的不断扩展,会计电算化必然会为现代企业经营控制和管理决策提供更多、更及时、更有用的可靠信息。

3. 自然环境对会计的影响

与经济环境、社会环境相比,自然环境对会计的影响是间接的、次要的。自然环境包括国家所处的地理位置、气候物产、自然资源和人们对于生态环境的态度等,它对会计理论与会计实务的影响相对要少一些,主要体现在以下几个方面:

(1) 一个国家所处的自然环境、气候物产决定了该国生产经营活动的内容,进而决定了会计核算内容上的差异,比如,澳大利亚以采矿业、畜牧业为主,中东主要以石油开发为主,马来西亚以种植热带植物为主等,不同的会计核算内容必然要求不同国家在制定会计准则时针对本国的特殊性来考虑。我们国家地大物博,是一个农业大国,农业在国民经济中占有举足轻重的地位,而我国的农业情况又很复杂,多种所有制、多种经营方式的企业交织在一起。针对我国这种特殊的自然环境,我国企业会计准则就要考虑解决农业问题,应单独制定农业会计准则。

(2) 自然资源的有限和日趋紧缺性,促进了物流会计、成本会计、资源会计的研究及其实务与理论的发展。近几十年来,科学技术的飞速发展,世界人口的迅猛增长,社会需求的日益膨胀,促使世界各国通过对自然资源的极度开采来发展本国经济,造成了自然资源日趋耗竭、自然灾害频繁发生、环境污染日渐严重、能源供应日益紧张的状况,这不仅动摇了有关国家发展经济的自然物资基础,制约了经济发展,而且使人类与自然、生态与经济出现了紧张局面。为了遏制生态经济环境的恶化,世界各国投入了大量的人力、物力、财力,改善生态环境,使之与经济协调发展。因此,为保护生态环境而研究生态环境的成本和价值,提供生态环境变化信息的绿色会计的发展和应用便显得极为重要。绿色会计是以自然资源耗费应如何补偿为中心而开展的会计。绿色会计通过其特有的方法,正确计量、报告和控制企业给社会资源造成的效益和损失,对保护生态资源、控制环境污染、恰当地协调企业与环境的关系具有十分重大的意义。

二、会计的产生和发展

会计是社会环境的产物,客观存在是应人类社会生产实践和经营管理需要而产生的。任何有经济活动的地方,人们必然会按照一定的目的,用一定的形式来管理自己的经济活动。物质资料的生产是人类社会赖以生存和发展的基础,也是会计产生的根本前提。因此,人们对经济活动的管理,首先是对物质资料的生产和耗费的管理。任何生产者,总希望以尽可能少的劳动时间创造出尽可能多的物质财富,力求达到节约劳动耗费、提高经济效益的目的,因此就需要对生产耗费和生产成果进行记录、计算、对比、分析,借以反映和控制生产过程中的所耗与所得。

在人类社会的发展历史上会计很早就产生了,在原始社会,人们为了具体掌握生产成果和安排生活需要,逐步产生了计数和计算的要求。从最早的用“结绳记事”“刻契记数”或是凭头脑的记忆来进行的活动就标志着会计萌芽的产生。有了成熟的文字以后,人们对物质资料的生产与耗费开始有了专门的记载。这种数字和文字结合的专门记载,就是最初形态的会计,但由于当时社会的生产力十分低下,物质资料非常匮乏,生产的规模也很狭小,因此,用来计算生产和耗费的会计,也是极为简单和粗糙的,它只是生产者在从事生产活动中的一项附带工作。当时的会计虽然只是一种极其粗略的计算和记录,但是从它的目的和作用来看,已经是生产者反映和控制生产与耗费的一种管理工作了。因此,会计从它的产生时起就是作为一种管理活动而存在的。

随着社会生产力的发展,生产规模不断扩大,社会产品逐渐增多,经济管理日趋复杂。会计的重要性也就越来越明显。早在原始社会末期,生产力有了发展,剩余产品出现了,劳动过程中需要计量和记录的内容多起来,生产者忙于生产,无暇兼顾会计工作。并且,随着生产的

发展,人们对经济管理的要求也越来越高,作为经济管理活动的会计工作,已经不是生产者所能胜任的一项附带工作了。于是,会计“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”。根据马克思在《资本论》中的考证,“在远古的印度公社中,已经有一个农业记账员,在那里,簿记已经独立作为一个公社官员的专职,这个官员的职责就是登记农业账目,登记和记录与此有关的一切事项”。这样的职责实质上就是一种管理活动。商品货币经济的不断发展,不仅生产过程更加复杂,而且各个经济单位、社会成员之间的经济关系也愈益广泛。人们为了追求更大的经济利益,就需要更加精细地计算和比较生产耗费与生产成果,更加严密地管理和控制各种经济活动。这就对会计提出了更高的要求。它不仅要登记生产与耗费的结果和财物的收支,而且还要连续、系统地反映生产、耗费的全过程;不仅要反映和控制生产过程中人与物之间的关系,而且还要反映和控制生产过程中人与人之间的经济往来。经济的发展推动了会计的发展和进步,而会计的发展和进步又反过来加强了经济的管理,从而为经济的发展提供了重要条件,会计在经济管理中的作用也就越来越突出,人们越来越感到管理经济是离不开会计的。同时,由于商品货币经济的发展,各个生产者之间的商品交换,都要以货币作为媒介,会计对于各种经济往来的反映和控制也同样要以货币形式来进行。另一方面,为了查明经济活动的最终成果,需要对生产成果与生产耗费进行综合的计算与比较,究竟是生产成果大于生产耗费,还是生产成果小于生产耗费,这就需要用一种统一的、综合的价值尺度来反映生产的耗费与成果。基于这样的要求,会计也就发展为以货币作为统一计量尺度,连续、系统、全面和综合地反映和控制生产过程,并衡量其生产经营成果的活动。

随着现代科学技术的迅猛发展和物质生产的高度社会化,使整个社会生产的分工更加精细,协作关系更加复杂和严密,各个企业、单位和社会人员之间形成了千丝万缕的经济关系,这种经济关系又大都是通过市场来建立和形成的。各个企业都要从市场上购买它所需要的各种生产资料,通过市场来销售产品;同时,为了在越来越激烈的竞争中求得自身的生存和发展,各个企业必须充分掌握瞬息万变的市场情况,以便根据市场的需要和变化,结合自身的具体情况来作出正确的经营决策,力求避免决策的失误。由于现代社会的经济结构越来越复杂,经济情况的变化越来越迅速,小生产力式的经验决策已经被科学决策所代替。因此,要实行科学决策,必须以科学的预测为基础。科学预测的前提之一就是要掌握详尽的经济信息。这些经济信息既有来自企业外部,也有来自企业内部。其中来自企业内部的经济信息,很大部分要由会计来提供,于是会计也就担负起了参与经济预测和决策的任务,进一步扩大了它的管理职能。同时,企业为了提高自己在竞争中的地位,需要不断地加强内部管理,努力使经济管理科学化,使企业的全部经济活动都能按照正确的决策和最优的方案来进行,以保证实现原定的经济目标,获得预期的经济效益。因此,会计对于经济活动的监督,不再是仅仅侧重于对财产物资和财务收支的监督,而是要深入到经济活动的每一个具体环节中去,实行全面的监督,借以控制整个经济活动。经济越是发展,管理越是加强,会计的这种发展趋势越是明显。会计的这种发展和变化,使它日益和整个经济活动紧密结合在一起,成为经济管理的一个不可缺少的重要组成部分。

可见,会计是人类社会生产发展到一定历史阶段的产物,是为了适应生产活动发展需要而产生的。随着社会生产的日益发展和生产规模的不断扩大,生产、分配、交换和消费日益频繁,使会计经历了由简单到复杂、由低级到高级的完善过程,从时间及会计的发展特点来看,整个会计发展的历史可分为古代会计、近代会计和现代会计三个大的阶段。

（一）古代会计阶段

会计产生的历史悠久,一般将会计的产生到复式簿记的应用这一阶段称为古代会计阶段。古代会计经历了漫长的岁月,其时间跨度标志是旧石器时代的中晚期至封建社会末期。这一阶段会计使用的主要技术方法包括原始计量记录法、单式簿记法和初创形态的复式记账法等。

在生产水平极其低下的原始社会初期,物质产品简单,人们对物质数量的记录仅凭记忆或“结绳记事”“刻契记数”即可,因而对生产活动计量、记录的活动只是生产职能的一种附带管理工作。原始社会末期,生产力有了发展,剩余产品出现了,生产活动中需要计量和记录的内容逐渐增多,于是出现了从生产活动中分离出来、专门从事记录工作的记账员,这标志着会计的产生并成为一项独立的活动。在国外,古巴比伦、古希腊和古罗马留存有商业合同、农庄庄园的不动产项目等有关的会计记录。在原始的印度公社里,出现了专门的记账员,负责登记农业账目及有关事项。大约 4000 年以前,古巴比伦人就开始在金属或瓦片上记录商品交易。公元前 200 年,罗马政府中已设有会计官员。13 世纪以后,在佛罗伦萨的银行账簿中,首先分别以“借主”“贷主”登记其债权债务项目,成为日后“借贷记账法”中的记账符号的基础。佛罗伦萨当时采用的记账方法是复式记账的萌芽阶段。

在我国,“会计”一词最早的文字记载出现在西周。《周礼》一书中多处提到会计。如《周礼·天官》篇中有:“会计,以参互考日成,以月要考月成,以岁会考岁成。”“日成”为十日成事之文书,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。当时,西周为保护王朝财产,还设置会计官职(司会和单独会计部门),掌管王朝的钱粮赋税和财务收支,定期对王朝的收入和支出实行“月要”“岁会”,并实施会计监督。

唐朝出现了“四柱结算法”,所谓“四柱”,即“旧管”或“元管”(相当于上期结存)、“新收”(相当于本期收入或增加)、“开除”或“已支”(相当于本期支出或减少)、“实在”或“见在”(相当于本期结存)。“四柱”之间体现出数量上的平衡关系,公式为“旧管+新收=开除+实在”。按照这种平衡关系编制的报告就称为“四柱清册”。宋朝同样把财产收支分为四部分,分别为“元管”“新收”“已支”“现在”,并存在“元管+新收=已支+现在”的数量平衡关系。唐末的“四柱结算法”使我国会计技术提高到一个新的水平,并逐渐由官方传入民间。

明末清初,我国商业和手工业有了较大规模的发展。为适应生产管理的需要,出现了以四柱为基础的“龙门账”和“四脚账”,其中已显现出了复式簿记的雏形。“龙门账”把全部经济活动反映的账项划分为“进、缴、存、该”四大类。所谓“进”是指全部收入,“缴”指全部支出,“存”指全部资产,“该”指全部负债。四者之间的关系为“进一缴=存一该”。运用这一公式计算盈亏,分别编制“进缴表”(相当于利润表)、“存该表”(相当于资产负债表),两个表上计算的盈亏数应当相等,就是“合龙门”。“四脚账”又称“天地和”,这种账要求对日常发生的一切账项,既要登记它的来账方面,又要登记它的去账方面,借以全面反映同一账项的来龙去脉。这表明中国的会计已由单式记账法向复式记账法过渡。我国古代官厅会计所用的记账方法是单式记账方法。

（二）近代会计阶段

近代会计阶段从时间上看,一般认为应从 1494 年意大利数学家、会计学家卢卡·帕乔利所著《算术、几何、比及比例概要》一书的公开出版开始,直至 20 世纪 40 年代末。

中世纪地中海沿岸一些城市,是资本主义经济的发源地。其中,意大利的佛罗伦萨、热那亚、威尼斯等城市的商业和金融业比较繁荣。日益发展的商业和金融业要求不断改进并提高其记账方法。1494年,意大利数学家卢卡·帕乔利(Luca Pacioli)发表了《算术、几何、比及比例概要》一书,其中“计算与记录要论”部分系统地介绍了“威尼斯簿记法”,并结合数学原理从理论上加以概括,被公认为是复式簿记最早的文字的记载。书中以商业会计核算为例,就复式记账法的核算目的、核算程序、财产盘存制度、计价标准、序时记录和分类记录等,作了比较系统的介绍。该书的出版是复式借贷记账法产生的标志,是会计发展史上的一个重要的里程碑,标志着近代会计的最终形成。随后,借贷复式记账法相继传至世界各国,并在实践中不断发展和完善,对后世会计理论和实务产生了重大而深远的影响。

18世纪60年代,在西欧开始的产业革命,使社会生产力大大提高,对经济管理工作的客观要求越来越高。19世纪工业革命的胜利,工厂制度替代了家庭手工业,出现了工业革命和大生产方式。企业主出于对利润的关心,对生产过程中的费用、支出和成本倍加重视,成为成本会计产生和发展的重要条件。这一时期,会计不但在技术方面,而且在理论方面也大大地丰富起来,从而使会计由一门应用技术发展为一门科学。1890年,大陆式会计理论奠基人雪尔的《簿记理论》,以及1900年前后英国皮克斯利的《会计学》和狄克西的《高级会计学》等著作,都标志着会计理论有了很大的发展。18世纪末19世纪初,美国的生产组织和经营形式发生了重大变革,以资本所有权和经营权相分离的适应社会化大生产的经营形式的股份公司应运而生,对会计工作也提出了更高的要求。由于股份公司的所有权和经营权相分离,公司的股东一般不直接参与或控制企业的生产经营活动,而是推选董事会作为代表,由董事会聘请经理人员来管理企业。这样,企业的经营者就有责任向股东、债权人、证券交易机构、政府管理机构、潜在投资人提供真实、准确的财务报告,反映公司经营状况,公开说明自身的经济实力。为了让外界阅读者能够看懂财务报表,报表的编制原则、所应用的会计术语和会计方法就必须是社会通行的、为一般人所接受的,传统会计中那种各行其是的做法已无法适应需要了,这样就产生了专门审核经营者履行职责、维护股东集团和债权人利益的代理人——独立职业会计师,进行查账和公证业务。为了迎合这种需要,1854年,英国成立了第一个特许会计师协会——爱丁堡会计师协会,它的成立是近代会计发展史上的另一个里程碑,具有划时代的意义,也标志着会计的服务对象、核算内容得到了扩展。伴随着被尊为“科学管理之父”的泰勒的专著《科学管理原理》的发表以及泰罗制管理在企业中的推行,与其相联系的一系列管理方法、技术被引入会计领域,标准成本和预算控制等方法也在这一期间产生,由此构成了成本会计的主要内容。同一时期,各国税法、商法、公司法等法律的陆续颁布和不断完善,也促进了会计的发展,使成本会计、会计报表分析、审计等新内容相继出现。

进入20世纪,特别是第一次世界大战后,美国经济发展迅速,世界的经济和科学技术、管理理论和会计理论中心也随之从欧洲移至美国。在美国,随着工业的发展,劳伦斯的《成本会计》和陀尔的《成本会计》相继出版。会计理论研究的重点也从原来的以商业为重点变成以工商业为重点。第二次世界大战后,资本主义国家生产社会化程度大大提高,股份公司兴旺发达,跨国公司发展迅速,现代西方会计职能、作用、范围日趋扩大。为了规范会计工作,提高会计报告的真实性和可比性,以美国为首的一些国家会计师协会开始制定“公认会计原则”。30年代以后,美国等西方国家先后拟定和颁布了《会计准则》,使会计核算工作更加规范化。这时,会计的理论和方法达到了新的水平。综上所述,在近代会计发展阶段实现了一个基本的转

变：那就是由单式簿记向复式簿记的转变。

这个阶段在会计的方法与内容上两点重大发展：其一是复式记账法的完善和推广。卢卡·帕乔利在上述论著中较为详细地论述了当时流行于意大利的威尼斯簿记法，以此确立了复式记账法的地位，并使其得以在欧洲的其他国家传播并普遍应用。其二是成本会计的产生和迅速发展，逐渐成为会计学中管理会计分支的重要基础。

（三）现代会计阶段

现代会计阶段从时间上看，是指从 20 世纪 50 年代以来的时间段。

20 世纪 50 年代至今，一方面科学技术日益进步，生产力得到巨大发展，企业规模不断扩大，出现了很多跨国公司；另一方面，市场竞争也更加激烈。在这种情况下，为了提高经济效益，加强对经济活动过程的控制，企业管理当局对会计提出了更高的要求，不仅要求会计对经济业务进行核算和监督，更重要的是要求对经济业务进行事前预测、决策、成本计算和分析，从而实现对经营过程的全面控制。这时，会计分化为两个领域，即财务会计和管理会计。1952 年，世界会计学会年会正式通过了“管理会计”这一名词。管理会计的形成与发展丰富了会计的内容，使会计发展进入到一个高级阶段，这是现代会计开端的重要标志。

20 世纪 40 年代，随着电子计算机的出现，迎来了会计领域应用电子计算机的新时代。电子计算机在会计上的应用，使会计由传统的手工操作，逐渐发展为电子数据处理，提高了会计工作的及时性和准确性，为充分发挥会计的作用创造了有利条件。电子计算机在会计上的普遍应用，是会计发展史上的又一个飞跃。

19 世纪中叶，“西式会计”随着资本主义经济传入我国，改革了以单式记账为主的“中式簿记”。中华人民共和国成立后，我国的社会制度发生了根本的变化，因此，为了适应社会主义建设的需要，国家先后制定了一系列会计制度，对国民经济的恢复和发展起到了积极的作用。

1978 年以后，我国实行改革开放政策，国民经济得到了飞速发展，现代会计新的理论与方法也被引进和利用。1981 年我国建立了注册会计师制度。1985 年颁布和实施了《中华人民共和国会计法》，标志着我国会计工作进入了法制化的新时期。为了适应我国市场经济的需要，1992 年我国颁布了《企业会计准则——基本准则》和《企业财务通则》，并于 1993 年 7 月 1 日开始实施，这是我国会计工作与国际惯例接轨的一个重大举措，标志着我国会计工作正逐步走向国际化。1997 年以来，我国加快了会计法制建设的步伐，相继颁布和实施了一系列《企业会计准则——××具体准则》《企业财务会计报告条例》《企业会计制度》等会计法律、法规，先后两次修订和完善《中华人民共和国会计法》。2006 年财政部颁布了修改和新制定的 1 项基本准则和 38 项具体准则，并于 2007 年 1 月 1 日率先在上市公司中实施，标志着我国会计准则实现了国际趋同。会计法规和制度建设对规范会计行为，提高会计信息质量，发挥会计作用都具有十分重要的意义，标志着我国社会主义事业正进入一个崭新的发展阶段。

这一期间会计方法、技术和内容的发展有两个重要标志：一是在会计核算手段方面产生了质的飞跃，即利用现代电子技术与会计融合导致的“会计电算化”。二是会计伴随着生产和管理科学的发展分化为财务会计和管理会计两大分支。

从上述会计产生和发展的历史过程中，我们可以得出如下结论：第一，会计是随着社会生产的发展和管理经济的需要而产生的；第二，会计的发展以社会生产的发展为背景基础，以当时的科学技术水平为条件；第三，会计的发展对社会生产的发展具有明显的反馈作用，即社会