



新编会计学系列教材



*Fundamental
of Accounting*

会计学基础

许家林 主 编

蔡传里 龚 翔 朱廷辉 副主编



WUHAN UNIVERSITY PRESS
武汉大学出版社



新编会计学系列教材
丛书主编 汤湘希

*Fundamental
of Accounting*

会计学基础

许家林 主 编

蔡传里 龚 翔 朱廷辉 副主编



WUHAN UNIVERSITY PRESS

武汉大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

会计学基础/许家林主编;蔡传里,龚翔,朱廷辉副主编. —武汉:武汉大学出版社,2010.10

新编会计学系列教材

ISBN 978-7-307-07828-4

I. 会… II. ①许… ②蔡… ③龚… ④朱… III. 会计学—高等学校—教材 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 102459 号

责任编辑:陈 红 责任校对:王 建 版式设计:马 佳

出版发行:武汉大学出版社 (430072 武昌 珞珈山)

(电子邮件:cbs22@whu.edu.cn 网址:www.wdp.com.cn)

印刷:湖北金海印务有限公司

开本:787×1092 1/16 印张:20.75 字数:477千字 插页:1

版次:2010年10月第1版 2010年10月第1次印刷

ISBN 978-7-307-07828-4/F·1375 定价:30.00元

版权所有,不得翻印;凡购我社的图书,如有缺页、倒页、脱页等质量问题,请与当地图书销售部门联系调换。

前 言

受武汉大学出版社委托,我们编写了这本《会计学基础》教材,以期帮助经济和管理类专业学生以及从事相关经济管理工作的有关人员了解相关会计学基础知识。

会计信息作为现代经济社会一种通用性最强的商业语言,对推动社会经济发展起到了不可替代的重要作用,这一点已经成为人们的共识。因此,客观上也要求生活在现代社会的人学习一些会计基础知识,以使用会计的知识和思维有效地管理自己的学习、工作和生活。特别是在现代经济环境下,企业作为各种契约关系的一个联合体,各契约主体(如股东、债权人、企业员工、供应商、顾客和政府机构等)权责利关系的相互制衡是各种契约关系得以有效运行的根本前提。会计信息作为该制衡机制的重要组成部分,直接影响着企业的运行效率。改革开放以来,大量的外国资本不断涌入中国,同时也有越来越多的中国企业赴海外上市,会计信息业已成为优化资源配置与合理进行利润分配的重要依据。不论是企业内部的经营管理人员,还是企业外部的投资者、债权人以及政府机构等,都需要以会计信息为依据从事相关经济活动以实现各种宏观和微观目标。因此,掌握必要的会计基础知识已成为从事各类经营活动的重要前提条件。

中华人民共和国成立以来,我国的会计规范经历了几次大的变化。但不论是已经废除的行业会计制度,还是正在实施的企业会计准则,其某些基本核算在原理上却是相通的。中华人民共和国财政部于2006年2月15日发布了与国际会计惯例实质性趋同的《企业会计准则》,以取代原有的准则、《企业会计制度》和《金融企业会计制度》。此后,又陆续发布了配套指南与相关的解释,以对会计准则运用过程中遇到的具体问题进行处理说明。为保证专业核心内容的适时性,本教材即以现行会计准则及其指南和解释为基础,吸收了最新的会计研究成果,同时借鉴了国内外教材的先进经验。有鉴于此,本书不仅可用做高等学校会计专业以及非会计专业的教材,同时,它也可从事会计与财务实务工作的人员以及单位内部管理人员学习会计基础知识所用。

本书共设九章,其具体结构如下:第一章至第三章阐述会计基本理论问题,包括会计本质与目标、会计信息质量特征、会计要素及其确认、会计等式、会计账户以及复式记账方法等;第四章阐述会计计量的典型问题,以资产的耗费计价为重点,辅以对资产取得计价和期末计价的阐述;第五章至第六章阐述会计记录问题,包括凭证记录和账户记录;第七章阐述会计报告问题,主要包括资产负债表、利润表以及现金流量表等常用会计报表的编制方法与信息内涵;第八章阐述会计循环问题,以案例形式将前述会计处理程序予以系统整合;第九章阐述目前我国企业会计活动的法律基础。

本书由许家林任主编,蔡传里、龚翔、朱廷辉任副主编。书中各章编写人员及分工如下:第一章由许家林、李朝芳、杨孙蕾执笔,第二章由蔡传里执笔,第三章由胡曲应

执笔，第四章由胡伟执笔，第五章至第六章由龚翔执笔，第七章由杨海燕执笔，第八章由王昌锐执笔，第九章由黄益雄、许慧、许家林和张华林执笔，附录与参考文献部分由许家林选定。许家林、蔡传里、龚翔负责教材编写大纲的拟定以及全部书稿的总纂、修改与定稿，朱廷辉承担了全书的技术规范校订以及各章内容提要、思考题和练习题的补充与调整工作，博士研究生杨孙蕾与硕士研究生龙娟、徐佳琪、武苗、徐荣、杨明和李红良同学承担了文稿的校订工作。

在本书的编写过程中，中南财经政法大学会计学原理教研室部分教师就教材定位、结构与内容提出了诸多宝贵建议，在此一并致谢！同时也要感谢本书编写过程中所参阅论著的作者，在他们有关会计基本理论问题的论述中所闪现的思想光辉给了我们丰富的启迪！更要感谢武汉大学出版社的领导与范绪泉博士所给予的支持与指导。

由于编者水平所限，教材的疏漏之处在所难免，我们期待广大读者的批评指正，以便教材的不断完善。

作 者

2010年5月于武昌南湖

目 录

第一章 概论.....	1
【学习目标】	1
第一节 会计的产生与演进.....	1
第二节 会计的本质与目标	11
第三节 会计信息质量特征	16
第四节 会计的内容	22
【本章小结】	28
思考题	28
练习题	29
第二章 会计对象与会计要素的关系	30
【学习目标】	30
第一节 会计对象概说	30
第二节 会计要素及确认要求	32
第三节 会计恒等式	55
【本章小结】	65
思考题	66
练习题	66
第三章 会计账户与复式记账	70
【学习目标】	70
第一节 会计科目	70
第二节 会计账户	74
第三节 复式记账	79
【本章小结】	91
思考题	91
练习题	92
第四章 资产计价	96
【学习目标】	96
第一节 资产耗费的计价	96

第二节 资产的期末计价	103
【本章小结】	105
思考题	106
练习题	106
第五章 会计凭证	108
【学习目标】	108
第一节 会计凭证概述	108
第二节 原始凭证	110
第三节 记账凭证	115
第四节 会计凭证应用于企业基本经济业务	123
第五节 会计凭证的传递与保管	151
【本章小结】	153
思考题	153
练习题	153
第六章 会计账簿	158
【学习目标】	158
第一节 会计账簿概述	158
第二节 会计账簿的登记	160
第三节 会计账簿的核对与结算	165
【本章小结】	177
思考题	177
练习题	178
第七章 会计报告	180
【学习目标】	180
第一节 财务会计报告概述	180
第二节 资产负债表	185
第三节 利润表	192
第四节 现金流量表	198
第五节 财务会计报告信息的分析与利用	205
【本章小结】	215
思考题	215
练习题	216
第八章 会计循环	220
【学习目标】	220

第一节 会计循环过程·····	220
第二节 会计循环案例·····	231
【本章小结】·····	258
思考题·····	259
练习题·····	259
 第九章 会计规范·····	 264
【学习目标】·····	264
第一节 会计规范体系·····	264
第二节 会计法律·····	266
第三节 会计报告规范·····	268
第四节 会计核算规范·····	269
第五节 会计监督规范·····	273
第六节 会计工作管理制度·····	274
【本章小结】·····	286
思考题·····	286
练习题·····	287
 附录 相关会计规范·····	 288
《中华人民共和国会计法》·····	288
《企业财务会计报告条例》·····	294
《企业会计准则——基本准则》·····	300
《会计基础工作规范》·····	304
《企业内部控制基本规范》·····	316
 主要参考文献·····	 323

第一章 概 论

【学习目标】

本章主要阐述会计的产生和演进过程；会计的本质与目标；会计信息质量特征；会计的基本内容。

通过本章的学习，了解中外会计的发展阶段与主要成就；理解对会计本质的不同认识；了解“受托责任观”和“决策有用观”两种对于会计目标定位的主流观点；掌握我国对会计信息质量特征的规定和会计的基本内容。

第一节 会计的产生与演进

会计是社会经济发展到一定阶段的产物。由于会计是因生产管理的需要而产生的，生产不断地向前发展，会计技术方法也不断地革新与创新，会计学科也随之呈现出不断完善和多元化的趋势。因此，经济越发展，会计越重要。目前，会计信息作为一种商业语言，在现代社会的各个领域中都发挥着重要的作用。生活在现代社会的人，客观上都需要学习一些会计知识，以使用会计的知识和思维有效地管理自己的学习、工作和生活。古人云：“夫以铜为镜，可以正衣冠；以古为镜，可以知兴替；以人为镜，可以明得失。”^① 因此，我们学习会计的相关知识，首先要对会计演进的历史有充分的认识，这样可能更有助于我们学习与理解今天的现代会计。

一、西方会计的产生和演进概说

从会计技术方法发展以及会计学科发展的角度看，西方会计的发展历程大致可以分为古代会计、近代会计和现代会计三个不同的历史阶段。

（一）古代会计——会计产生至单式簿记出现

1. 会计的产生

或许我们不知道具体何时人类开始出现会计思想的萌芽，但是公元前 5000 多年记录部落之间交易的符号已经出现。闪族文化发端于公元前 3200 年左右的美索不达米亚（Mesopotamia），在该时期的陶片上发现了会计记录的一些符号。在伊拉克著名的建筑物“齐克拉”（Ziggurat）里，考古学家发现了最早的文献——账单（又被称为“原始算板”），在账单上有刻记的记数符号。公元 12 世纪，领土北起今哥伦比亚边境，南至今

^① 旧唐书·魏征传//田晓娜·四库全书精编（史部）。北京：国际文化出版公司，1996：774.

智利中部，西起太平洋岸，东至亚马逊丛林及现今阿根廷北部的印加帝国出现了世界上典型的“结绳记事”。这些都隐含着原始的计量与记录思想，虽然按照现在具有独立意义的会计特征来衡量，它们算不上真正意义上的会计，但从它们身上我们可以看见会计的源流。

2. 单式记账代替简单刻记

伴随着原始社会公社制度的解体，人类社会的发展进化到奴隶制时代。这个时期占据社会经济生活主导地位的是自给自足的自然经济，经济结构以自给自足的小农业为主，工业处于手工业阶段，而商业处于简单的物资贩运阶段。顺应这种经济结构的变化，以“简单刻记”和“结绳记事”为特征的原始计量和记录行为逐渐消失，取而代之的是为自然经济服务的单式簿记的运用，为适应社会经济的发展逐渐分化出国库会计、神殿会计、寺院会计、教会会计、庄园会计以及早期的商业会计，乃至后来在封建制时代又分化出官厅会计、行会会计、商业会计以及旧式银行会计——汇总会计、钱庄会计、票号会计和典当会计。

（二）近代会计——复式簿记产生至财务会计形成

1. 复式簿记的诞生

11—13 世纪，欧洲十字军东征使得意大利沿海城市成为东西方贸易的中心。航海业发展对东西方经济交流的促进以及商品交易范围的不断扩大和贸易额的快速增加，遂给有地中海交通之便的意大利北部沿岸城市的海上贸易带来了繁荣的景象，商业贸易对资本的需求大大地推动了商品经济的发展。单式簿记已经难以适应复杂的商品经济与交易的需要，复式簿记在这一背景下登上了人类历史的舞台。其形成的标志是 15 世纪末，意大利数学家卢卡·帕乔利（Luca Pacioli）的著作《算术、几何、比与比例概要》（*Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*，又译为《数学大全》）的问世，“该书不仅系统地介绍了威尼斯的复式记账方法，还从一定角度上对其进行了理论阐述，因而其奠定了以复式簿记为基础的会计方法体系基础”。^①

2. 复式簿记的传播

15 世纪末和 16 世纪初的地理大发现，对欧洲大陆的经济生活产生了重要影响。以世界市场扩大、经营方式改变和商路、贸易中心转移为特征的“商业革命”，使资本主义经济基地由地中海区域向大西洋沿岸转移，进而致使意大利北部城邦的贸易中心地位逐渐被欧洲新兴工业城市所代替。处于新生期的欧洲大陆资本主义经济，需要先进的经济管理方法和新式簿记方法来对经济活动进行确认、计量与记录，从而推动了借贷复式簿记理论在欧洲大陆的传播。借贷复式记账法在世界各国的传播使该方法不断发展和完善，成为迄今为止世界上运用最广泛、最科学的一种复式记账法。

3. 簿记向会计的转化

进入 19 世纪，由于资产阶级工业革命的成功和生产技术的改进，工商业活动迅速发展，会计理论与方法也得到了长足的发展。以英国为代表的主要工业国家，为顺应工

^① 郭道扬．会计发展史纲．北京：中央广播电视大学出版社，1984：390-407.

业的迅速发展,产生了许多会计新思想和新方法,来反映和监督企业的经济活动,使得簿记成功地实现了向会计的转化。

(1) 折旧观念的产生。18 世纪末和 19 世纪初的产业革命,给当时的资本主义国家特别是英国带来了巨大的生产力,由此引起了生产组织和经营形式的重大变革。股份公司的出现以及受托责任关系的确立,对会计实务和会计理论的发展产生了重要的影响。这一时期会计发展的一个重要方面是折旧概念及计算方法的形成。随着工厂制度的建立,企业成为持续性经营的主体,并且开始大量采用机器设备等长期资产,长期资产的日益增多使得长期资产投资如何在生产过程中转化为成本费用成为当时迫切需要解决的问题,折旧观念在这时应运而生,丰富了会计的内容。

(2) 成本会计的形成。这一时期会计发展的另一个重要方面是成本会计的形成。由于工业的发展和生产规模的扩大,企业的制造费用上升,成为生产总成本的重要组成部分。与此同时,企业的生产过程也日趋复杂,一个企业往往同时生产多种产品,制造程序、费用归集和分配流程越来越复杂,这些客观因素对各产品、各工序的成本的精确计算提出了较高的要求。为了便于加强生产控制和提高效率,同时便于成本计算与财产账户相结合,成本会计制度遂逐渐形成并得以快速发展。

(3) 独立审计的形成。伴随着企业会计的发展,注册会计师事业开始兴起。从 19 世纪下半叶开始,英国的公司法要求财务报表必须经过公司监事会审查,并向公司股东提交经审核的会计报告。由于公司监事一般不具备会计专业知识,所以他们一般委托亲信或相关人士审查公司的会计账簿,这种制度最终演变为由独立的注册会计师进行查账的制度。在经过政府和社会的认可后,注册会计师职业便应运而生。此后,英国的注册会计师事业随即得到迅速发展,从业人数激增。随着注册会计师事业的发展及专门从业人员的增加,从两个方面产生了对这种社会从业人员的执业资格以一定方式予以正式认定的需要:首先,从政府的立场来看,为了保证这种民间从业人员所出具的查账报告的严肃性和有效性,以加强对这种社会职业的管理,需要有正式的从业人员资格认定和登记制度以规范该行业;其次,从注册会计师从业人员本身的角度来看,为了维护这一新兴职业的声誉,防止因部分不具备从业基本条件的人员自由执业而对注册会计师的公众形象产生不良影响,产生了由政府有关部门来正式认定从业资格的客观要求。1853 年,苏格兰的 47 名会计师集会于爱丁堡(Edinburgh)市筹设会计师公会,成立了世界上第一个会计师团体组织——爱丁堡会计师公会(Society of Accountants in Edinburgh)。1854 年,这个公会由国会正式批准成立并由英国女王授予了第一份特许状,与此同时,英国政府正式向苏格兰的 47 名会计师颁发了“敕许证书”(Royal Charter),这标志着会计师作为一种专门的职业已经形成并发展为一种社会力量。1880 年,英国的利物浦会计师协会、伦敦会计师协会、曼彻斯特会计师协会、谢菲尔德会计师协会和英国会计师协会(伦敦)等五大会计师协会联合成立了英国最大的一个会计师职业组织——英格兰及威尔士注册会计师协会(The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, ICAEW),由于其异常强大的阵容,在公众中充分地展示了其可以依靠和信赖的职业形象,不仅开创出现代独立审计发展的新时代,也使会计学科的一个新分支——现代审计得以形成。

(4) 财务会计的形成。随着整个世界经济中心从欧洲大陆向美洲的转移,美国成为会计理论与实务发展最快的国家。美国 1933 年通过的《证券法》(Securities Act) 和 1934 年通过的《证券交易法》(Securities Exchange Act) 对会计信息披露及会计执业行为规范提出了要求,规定所有的上市公司都必须提供统一的会计信息,并将制定统一的会计规范的权力交给具有外部会计监管职能的美国证券交易委员会 (Securities and Exchange Committee, SEC),可以说,这些事件促进了财务会计功能的进一步强化。这时的会计不再限于为企业主服务以满足投资者的信息需求,还需考虑企业的其他相关利益集团的信息需求,使得主要向企业相关利益集团提供财务信息和其他经济信息的财务会计得以从传统的会计中逐渐分离出来,形成并发展为现代财务会计。财务会计的特点在于定期提供一套具有通用目的的财务报表,以便使用者根据有用的财务报表做出合理的经济决策。为了促使管理当局提供真实和公允的财务报表,确保投资人、债权人和社会公众等企业相关利益集团的利益,财务会计的账务处理、财务报表的形式与编制方法以及信息的种类等,都要有一定的较严格的约束或指导规范和程序。

(三) 现代会计——会计管理体系形成

20 世纪 40 年代以后即为现代会计的形成与发展阶段。进入 20 世纪 40 年代以后,会计的面目为之一新,这主要体现在三个方面:一是电子计算机技术被推广到会计领域,相继引起了会计技术方法的彻底变革;二是传统会计逐渐形成了相对独立的两个分支——财务会计和管理会计,使会计信息的提供层次与对象出现了基本分工;三是在会计领域的扩展上,出现了人力资源会计、国际会计、通货膨胀会计、社会责任会计、无形资产会计、环境会计、资源会计、衍生金融工具会计和网络会计等许多新型的会计分支学科,从而进入了会计全面发展的新时期。

1. 电子计算机技术导致会计技术方法的变革

电子计算机技术自 20 世纪 50 年代以来便被迅速引进企业经营管理领域,其中最主要的应用之一是电算化会计,即利用电子计算机系统执行会计核算和报告程序。最初多是单项式的电算化会计处理,如工薪计算与发放、存货管理、往来款项处理、总账处理等,后来扩展到整个会计系统的电算化处理。至 20 世纪 80 年代末,西方国家的大部分企业已经实现整个会计系统的电算化。这一发展导致了会计技术方法的变革,引致传统手工记账模式向现代电子记账模式的转变,扩充了财务会计的程序及内容,提高了会计核算效率,降低了信息处理成本,增加了会计信息的种类和及时性,同时也显著地增进了会计信息的可信性和决策相关性。

2. 产生了相对于财务会计的另一个重大分支——管理会计

随着所有权和经营权的进一步分离,企业日常经营活动的成败得失主要取决于管理当局的经营决策。管理当局为了加强对经营活动的控制、预测,需要会计提供越来越多的与经营决策相关的会计信息,于是逐渐出现了主要为管理当局内部经营决策提供信息的管理会计。特别是以“泰勒制”为标志的管理科学理论与方法的兴盛以及数学模型、电子计算机等技术的应用,更加丰富了会计的内容和方法,使得管理会计逐渐走向成熟。与财务会计提供的信息——企业为外界使用者提供的财务信息相比,管理会计更侧重于提供满足管理当局的计划、决策、预测和分析所需要的信息,它在形式上更加灵活

多样,在内容上更加广泛,在时间上更加及时。至此,传统会计逐渐产生了相对独立的两个分支——财务会计和管理会计,形成了现代会计学科的基本架构。

3. 其他新型会计分支学科

社会经济的不断发展和会计环境的变迁,对会计学科提出了许多新的挑战。为适应会计环境的变化,会计学科在领域上不断扩展,出现了许多新的会计分支学科,从而形成了会计发展的新领域。

(1) 人力资源会计。第二次世界大战以后,美国经济开始由重视工业生产向重视技术服务转变,在这一过程中,劳动者所从事的体力劳动与脑力劳动的比例发生了明显的变化。到了20世纪60年代,这一转变的速度加快,随之而来的是企业劳动力结构发生了巨大的变化,对员工素质的要求普遍提高。随着知识密集与技术密集型经济的发展,企业对员工受教育程度的要求也有了不同程度的提高,同时还需要对员工进行各种专门的技能训练。要招聘和培养能够适应企业需要的员工必须进行大量的投资,这使得企业资本性支出的范围、对象及构成发生了很大的变化。在这种情况下,传统的会计方法遇到了严峻的挑战。因为根据传统的会计处理方法,这些支出只能作为当期费用,但实际上这些支出并不是只在一个会计期间发挥作用。为了有效地解决这一问题,人力资源会计的研究随之兴起,并逐渐成为会计的一个分支学科。

(2) 国际会计。随着西方国家资本的日趋集中和跨国公司的迅速增加,其业务范围已远远超出本地区而遍布世界各国及地区。特别是随着国际经济贸易活动的发展和资本流动的国际化,跨国经营或多国经营越来越普遍,给财务会计带来了许多问题。例如,由于不同国家的会计标准各不相同,如何解决会计信息的可比性促进国际经济往来,如何编制跨国公司的合并报表以真实公允地反映跨国公司整体的财务状况和经营成果等问题。所有这些问题都需要各国会计标准和实务之间的协调,或者建立一套国际通用的会计准则。因此从20世纪70年代初以来,不少民间职业团体和政府间组织都致力于这方面的努力,使得国际会计逐渐发展为会计学科体系下的又一个新分支学科。

(3) 通货膨胀会计。世界货币体系解体和能源危机发生之后,许多国家都出现了“滞胀”现象。通货膨胀率越来越高,即使像美国、英国等通货长期较稳定的国家,通货膨胀也一度超过两位数,并长期居高不下。在这种经济背景下,通货膨胀对会计上长期坚持的币值稳定假设和历史成本原则提出了挑战,并直接造成前后期会计信息的不可比,或财务报表无法真实反映企业实际的财务状况与经营业绩,甚至出现了虚盈实亏的假象,根据这样的会计信息很难做出正确的经营决策。在持续通货膨胀的条件下,同企业有利害关系的各利益集团都有促使财务会计采取对策来消除通货膨胀对会计信息的影响的需求。因此,在20世纪70年代,西方国家会计理论界和职业界普遍展开了通货膨胀会计的研究,并将之运用于会计实务之中。虽然到90年代之后,通货膨胀已有所缓和,但通货膨胀会计已成为现代会计领域的一个重要的会计分支学科。

(4) 社会责任会计。20世纪70年代,关于企业与社会之间的关系的观点发生了很大变化,出现了认为企业应对社会福利作出贡献的观点。因此,企业除了应提供正常的经营活动报告之外,外界利益集团包括政府机构和社会公众等都需要企业会计人员提供有关企业“社会责任”的诸多信息,例如企业与环境保护、就业、雇员培训、反种族

歧视、医疗劳保、社区发展等之间的关系的资料，从而促使了社会责任会计的产生。

(5) 无形资产会计。随着知识经济时代的到来，信息技术、研究与开发投入等日益成为企业保持和增强核心竞争力的重要源泉。与传统的经济时代相比，知识经济背景下经济价值和财富的来源不再是传统的物资生产，而主要来源于无形资产的创造和使用。但按照传统的会计处理方法，许多对企业原本有价值的无形资产无法在财务报表内得到确认以真实反映企业的财务状况和经营成果。因此，如何合理地确认、计量、记录和报告无形资产成为会计理论研究的热点问题，随着无形资产在社会经济中日益发挥重要的作用，逐渐形成了无形资产会计这一会计分支学科。

(6) 环境与资源会计。生产力和科学技术的快速发展，一方面使得人类经济得到了巨大的发展；但另一方面，现代生产对资源的耗费以及向自然环境排放的废弃物与日俱增，环境污染日趋严重，人类资源日渐匮乏。于是，诸如粮食紧缺、资源短缺、环境退化、温室效应和能源危机等一系列严峻的全球性环境问题逐渐引起世界各国的关注。为此，从20世纪70年代起，美国等西方发达国家的会计组织率先专门就环境问题发布研究公告，美国证券交易委员会及联合国等也开始对企业财务报告的环境披露问题给予越来越多的关注。严峻的环境形势和会计界的积极参与，绿色运动以及各国环境法规和有关政策促使环境会计学科得以产生和发展，环境会计即成为会计学科的一个新分支，它主要是运用会计学的基本原理与方法，采用多种计量手段和属性，对企业与环境有关的经济活动进行反映、控制和报告。^①“可持续发展”理念在全球的深入，也使得资源会计在新的社会经济背景下产生了。资源会计是以资源科学、环境科学、会计科学、统计科学和相关经济科学为指导，从会计角度来系统研究资源的形成、开发、配置、运用、储存、保护、综合利用和再生产等各个阶段的经济效益核算的问题，以便在微观层面，从定量角度解决作为可持续发展的核心内容之一的资源核算中有关资源存量和增量的价值变化、开发和利用效益的核算及考核、资源耗费与价值补偿的确认及计量等技术性问题。^②

(7) 衍生金融工具会计。随着西方资本市场和金融市场的发展，市场涌现出了许多创新型衍生金融工具，例如掉期合约、套期保值、期货和期权等。这些衍生金融工具往往只是一种涉及交易双方的承诺，而不是一项已实际发生或完成的交易，因此根据传统的财务会计理论不能将其相关的交易记录入账。但由于金融市场行情变幻莫测，这些衍生金融工具的交易其实蕴含着极大的风险，若不予以记录在账，则实质上掩盖了其风险，最终可能导致投资者或债权人遭受严重损失。所以，从20世纪80年代开始，西方会计界即开始着手研究关于衍生金融工具的会计问题，并从20世纪90年代开始发布了一系列有关衍生金融工具等的规范文件以规范其会计处理和信息披露。随着资本市场的持续发展和衍生金融工具的创新，金融工具的相关会计理论也不断发展与创新，衍

① 许家林，孟凡利等．环境会计．上海：上海财经大学出版社，2004：108.

② 许家林．资源会计学的基础理论问题研究．上海：立信会计出版社，2008：47-56.

生金融工具会计逐渐成为一个富有生命力的会计分支学科。

(8) 网络会计。随着计算机技术和信息处理技术的迅速发展,互联网在全球范围内得到普及。一方面,企业通过互联网可以在全球范围内实现信息交流和信息共享;另一方面,互联网在企业内部的运用,使企业实现了内部信息资源的对外开放和优化配置。但与此同时,这些网络时代下的技术革新和会计环境变化对传统的会计理论,如持续经营假设和会计主体假设等也提出了挑战。为了适应这一外部条件的变化,使会计更好地发挥反映和监督的作用,各国会计理论界开始着手研究这一问题,网络会计也由此应运而生并得到了长足的发展。

此外,行为会计、法务会计、商誉会计、企业核心竞争力会计、用益物权会计、反倾销会计和社会会计等会计新领域也在新的经济环境中得以产生和发展。至此,现代会计已经发展成为一门以财务会计(对外会计)和管理会计(对内会计)这两大独立的会计分支学科为主,以人力资源会计、国际会计、通货膨胀会计、社会责任会计、无形资产会计、环境会计、资源会计、衍生金融工具会计和网络会计等新型的会计分支学科为辅的学科,并随着未来经济的发展,其内容将不断地充实和创新。

二、中国会计的产生和发展概说

中国历史悠久,早在原始社会末期就出现了以简单计量的记录方式为基本形式的会计萌芽行为。随着我国社会经济的不断发展,会计行为也在不断地发展。一般来说,我国会计产生和发展的历程可以分为以下三个阶段:会计萌芽行为的产生、中式会计的形成和发展、中华人民共和国成立后的会计发展。

(一) 会计萌芽行为的产生

我国最早的原始会计计量行为发生在原始社会末期。据有关专家考证,当原始社会末期人类的生产能力达到了一定的程度时,单凭头脑记事已经不能达到正常地进行生产、分配和核算剩余物的储备的目的。因此,社会生产实践和生活实践迫使管理者在头脑之外寻找一种记事方法和计量记录方法,比如人们通过在洞壁上绘出简单的动物图形,在骨片上或鹿角上雕刻条纹等“简单刻记”的方法来记载劳动成果和耗费,通过用绳子打结即“结绳记事”的方式来计数以及与“简单刻记”和“结绳记事”相比有质的飞跃的“书契”来计量、记录经济事项。据《周易·系辞下传》记载:“上古结绳而治,后世圣人易之以书契。”《周易集解》称:“古者无文字。其有誓约之事,事大,大结其绳;事小,小结其绳。结之多少,随物众寡,各执以相考,亦足以相治也。”^①这些方法都体现了中国古代会计行为的萌芽形态,但由于这时的生产还未曾社会化,会计还只是作为“生产职能的附带部分”,因而其并不是真正意义上的“会计”。

(二) 中式会计的形成和发展

“会计”两字的真正出现始于西周。西周时代在朝廷中设立了掌管财务赋税的官吏“司会”等专门官职,以全面考核周王朝财政收支的过程及其结果,并形成了“日成”、

^① 王建忠. 会计发展史. 大连: 东北财经大学出版社, 2007: 29.

“月要”、“岁会”等报告文书以进行“月计岁会”。据《周礼》记载：“司会掌邦之六典、八法、八则之贰，以逆邦国、都鄙、官府之治。以九贡之法致邦国之财用，以九赋之法令田野之财用，以九功之法令民职之财用，以九式之法均节邦之财用。掌国之官府、郊野、县都之百物财用，凡在书契版图者之贰，以逆群吏之治而听其会计。以参互考日成，以月要考月成，以岁会考岁成，以周知四国之治，以诏王及冢宰废置。”^①到了唐宋时期，我国封建社会的经济发展进入鼎盛时期，朝廷官员出于管理钱粮的需要，使得以官厅会计为代表的会计记录技术有了较大发展，最终形成了“四柱结算法”（也称“四柱清册”）。所谓“四柱”是指“旧管”、“新收”、“开除”、“实在”，其相互关系是：“旧管+新收=开除+实在。”这一关系式相当于现代会计账户金额关系式：“期初余额+本期增加额=本期减少额+期末余额。”“四柱结算法”在随后的封建朝代中得到了全面的普及和运用，并在实践中进一步发展，最终为中式簿记的产生奠定了基础。到了明末清初，以山西钱庄票号会计为代表，出现了一种更趋完善的会计记录技术——“龙门账”。“龙门账”把全部账目分为“进”（收入）、“缴”（支出）、“存”（资产）、“该”（负债）四大类，运用“进-缴=存-该”的方程式计算盈亏数额，并分别编制“进缴表”和“存该表”，两表的计算结果如果完全吻合，则称为“合龙门”。“龙门账”的出现标志着中式簿记的基本形成。清末民初，以江浙一带民族工商业的核算为代表，在会计记录技术上产生了“天地合账”，也称为“四脚账”，该方法将一切账项分为“来账”和“去账”在账簿上记录。账簿采用垂直书写，每行分上下两格，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”。“天地合账”被誉为具有中式簿记特色的复式记账法，也是中国旧式簿记中发展得比较成熟的一种记账方法。尽管与西方的借贷记账法相比，它还存在许多不足，但是从中式簿记的发展历程来看，它标志着中式会计的发展进入了一个新的时期。

随着鸦片战争的开始，帝国主义列强侵占中国，中国随即沦为半殖民地半封建社会，西方的复式簿记也随之传入中国并得到运用。20世纪初，由我国学者蔡锡勇所著的《连环账谱》与谢霖、孟森合编的《银行簿记学》，正式将西方会计学的借贷记账法引入国内，从而拉开了我国会计学习引进西式簿记的序幕。20世纪30年代开始，学界曾有改良中式簿记还是全面引进西式簿记的学术争论，以徐永祚先生为代表的一方认为中式簿记可根据西式簿记进行改良后继续运用，而以潘序伦博士为代表的一方则认为只有借贷记账法是科学和进步的，因而需要全面引进。虽然最终并未形成一致的认识，但在此期间形成的观点和学术论著为我国后来会计理论与实务的发展积累了珍贵的学术财富。

（三）中华人民共和国成立后的会计发展

1. 建立社会主义计划经济的会计阶段

1949年至1957年是我国社会主义经济体制建立、国民经济恢复时期，也是中华人民共和国会计模式即社会主义会计模式的初步形成时期。在经济体制建立方面既不可盲目对外开放，又缺乏实行市场经济的根本理论支撑，因此借鉴前苏联社会主义经济建设的经

^① 周礼//田晓娜.四库全书精编（经部）.北京：国际文化出版公司，1996：130.

验,选择计划经济体制成为当时的必然选择,从而形成了以生产资料公有制为基础的社会主义计划经济模式。1958—1965年,是我国“大跃进”与国民经济三年调整时期。特别是在“大跃进”期间,在“简政”、“放权”的导向下,对会计制度进行了“大破大立”。1966—1977年,我国经历了“文化大革命”,全国人民和我国社会主义经济建设事业遭受深重灾难的同时,会计工作也未能幸免。在此期间,频繁的政治运动令经济活动近乎停顿,经济建设陷入混乱甚至恶化的局面。在批判所谓修正主义路线的借口下,作为经济管理重要组成部分的会计工作受到严重冲击,造成了我国会计工作的停滞甚至倒退。

2. 倡导中国特色的社会主义会计阶段

1978年党的十一届三中全会,通过了以改革开放为主旨的《中共中央关于经济体制改革的决定》,明确了社会主义经济是有计划的商品经济。1979年1月,党中央提出国民经济“调整、改革、整顿、提高”的新八字方针。1982年9月,党的十二大提出“以计划经济为主、市场经济为辅”的经济方针,我国的经济体制逐步地从原来高度集中的计划经济体制向有计划的商品经济转变。伴随着以经济建设为中心和改革开放的主旋律,“经济越发展,会计越重要”的观念得到强化,我国会计发展改变了以前以政治需要为导向的局面,转而为经济发展与管理服务。在结合我国会计改革实践继续学习和研究前苏联社会主义会计的同时,引进和借鉴西方先进的会计理论与方法,科学地建设具有中国特色的会计理论与会计方法体系成为本时期会计研究的中心。

1988年10月31日,为了推动中国会计规范体系的改革进程,财政部会计管理司批准设立了会计准则课题组,专门负责推动会计准则的研究工作,并于1989年3月8日印发了《关于拟定我国会计准则的初步设想(讨论稿)》和《关于拟定我国会计准则需要研究的几个主要问题(讨论稿)》,从此拉开了我国企业会计准则研究与制定工作的序幕。这一阶段,我国传统的社会主义会计学研究也开始与西方会计理论研究相互交融,在坚持中国特色的同时,会计理论研究的方法与内容开始与国际接轨。

3. 推行社会主义市场经济的会计阶段

1992—2001年,是我国由有计划的商品经济体制向以市场为导向的市场经济体制转变的时期,形成了以《中华人民共和国会计法》和《中华人民共和国注册会计师法》为核心,《企业财务会计报告条例》、《企业会计准则》和《企业会计制度》等为主干的会计规范体系,确立了与市场经济相适应的新会计模式,成功实现了有计划的商品经济体制下的统一会计制度向市场经济体制下的会计准则的过渡。在这个过程中既体现了中国国情而具有中国特色,又尽可能地借鉴、吸收了当时西方先进的会计理论和方法的最新成果。1990年12月9日上海证券交易所的开业和1991年7月3日深圳证券交易所的开业,标志着我国证券市场开始形成,资本市场的发展和以建立现代企业制度为目标的国有企业改革,对我国会计理论与实务的发展产生了深远影响,给我国会计规范建设提出了新的问题,促进了资本市场会计的发展。1992年初,邓小平同志关于发展社会主义市场经济的南方谈话以及当年10月党的十四大的召开,确立了在我国建立社会主义市场经济体制的改革目标。

1992年11月30日,我国正式出台并于1993年7月1日正式实施了《企业会计准则》和《企业财务通则》,同时发布并实施了八大行业十三个会计制度与财务制度以全