



会计学原理

薛明云 唐志民
主 编



警官教育出版社

(京)新登字 167 号

图书在版编目(CIP)数据

会计学原理/薛明云,唐志民主编.-北京:警官教育出版社,
1994.7

ISBN 7-81027-510-0

I. 会… II. ①薛…②唐… III. 会计 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(94)第 04653 号

会 计 学 原 理

主编 薛明云 唐志民

*

警官教育出版社出版

北京西城木樨地北里 2 号

邮政编码 100038

*

河北省抚宁县印刷厂印刷 新华书店北京发行所发行

850×1168 毫米 32 开本 11.50 印张 295 千字

1994 年 7 月第 1 版 1994 年 7 月第 1 次印刷 印数 1—5000 册

ISBN7-81027-520-8/G·111 定价:9.50 元

前 言

为了适应财务会计制度的改革,及时满足全国财经类院校专业及在职人员教学和培训的急需,我们受全国部分院校委托,组织长期从事财会教学和实际工作的有关专家、学者编写了《会计学原理》一书。经济体制改革和扩大对外经济交流客观上要求对原有会计核算制度进行改革,借鉴国际惯例,建立一套与国际惯例相一致并适应我国社会主义市场经济发展的会计制度,使我国的会计语言与国际会计语言相通。这就要求会计人员更新观念,适应新形势的发展。同时也要求会计教学从基本原理、基础知识和基本方法上来一个大的改革。本书在总结我国会计教学改革经验的基础上,吸收了国际会计理论和会计方法,结合我国国情和新的财务、会计制度,着重阐述了与国际会计惯例接轨的有关会计理论和会计方法,做到理论与实务并重。

本书由薛明云、唐志民任主编,杨子林、李正安、梁星维、李祥云、高东红任副主编。参加编写的老师有(以姓氏笔画为序):丁莉、王玉梅、支玲、陈健、陈德俊、李正安、李祥云、李建国、李国祥、李新明、周杰、杨子林、赵贵平、赵宗州、高东红、唐志民、梁志华、梁星维、黄文卿、薛明云。全书由主编总纂定稿。

为了满足教学急需,本书编写的时间较短,而且因为是转型、接轨的新书,更由于作者水平有限,因此难免会出现一些缺点或不当之处,请读者批评指正。

编 者

1994年8月

目 录

前 言	(1)
第一章 绪 论	(1)
第一节 会计的意义	(1)
第二节 会计核算的基本前提	(9)
第三节 会计核算的一般原则	(13)
第四节 会计核算的方法	(19)
第五节 会计的基本要素	(23)
复习思考题	(27)
第二章 会计科目、帐户和复式记帐	(29)
第一节 会计恒等式	(29)
第二节 会计科目与帐户	(33)
第三节 复式记帐	(40)
第四节 总分类帐户与明细分类帐户及其平行登记 ...	(57)
复习思考题	(66)
第三章 企业主要会计事项的核算	(67)
第一节 材料购入业务的核算	(67)
第二节 生产费用业务的核算	(74)
第三节 产品售出业务的核算	(101)
第四节 财务成果收支业务的核算	(105)
第五节 其他业务的核算	(112)
复习思考题	(129)
第四章 帐户的分类	(131)
第一节 帐户按经济内容的分类	(131)
第二节 帐户按用途和结构的分类	(136)

第三节 帐户按提供指标详细程度分类·····	(153)
复习思考题·····	(154)
第五章 成本计算和会计确认·····	(155)
第一节 会计处理基础·····	(155)
第二节 成本计算·····	(159)
第三节 会计确认·····	(167)
复习思考题·····	(173)
第六章 会计核算凭证·····	(174)
第一节 会计凭证的意义和种类·····	(174)
第二节 原始凭证·····	(176)
第三节 记帐凭证·····	(184)
第四节 会计凭证的传递与保管·····	(191)
复习思考题·····	(193)
练习题·····	(194)
第七章 会计核算帐簿·····	(196)
第一节 帐簿的意义和种类·····	(196)
第二节 日记帐的设置和登记·····	(199)
第三节 总分类帐和明细分类帐·····	(204)
第四节 帐簿的登记规则·····	(208)
第五节 帐簿错帐的更正方法·····	(210)
第六节 对帐和结帐·····	(214)
复习思考题·····	(217)
第八章 财产清查·····	(219)
第一节 财产清查的意义·····	(219)
第二节 财产清查的方法·····	(222)
第三节 财产清查结果的处理·····	(230)
复习思考题·····	(234)
第九章 会计核算组织程序·····	(236)
第一节 帐务处理程序的意义和种类·····	(236)

第二节	记帐凭证帐务处理程序·····	(238)
第三节	汇总记帐凭证帐务处理程序·····	(240)
第四节	科目汇总表帐务处理程序·····	(244)
第五节	日记总帐核算组织程序·····	(247)
第六节	分录日记帐核算组织程序·····	(249)
第七节	会计电算化记帐程序·····	(252)
	复习思考题·····	(258)
	附:科目汇总表帐务处理程序举例 ·····	(259)
第十章	会计报表 ·····	(299)
第一节	会计报表的概念及种类·····	(299)
第二节	资产负债表·····	(304)
第三节	损益表·····	(314)
第四节	财务状况变动表·····	(319)
第五节	会计报表附表·····	(323)
	复习思考题·····	(326)
第十一章	会计工作组织 ·····	(327)
第一节	会计工作的组织意义和要求·····	(327)
第二节	会计机构与人员·····	(330)
第三节	会计法规·····	(334)
第四节	会计档案·····	(337)
	复习思考题·····	(340)
第十二章	当代会计学 ·····	(341)
第一节	当代会计学及其组成·····	(341)
第二节	当代会计理论结构·····	(345)
第三节	当代会计的发展趋势·····	(351)
	复习思考题·····	(358)

第一章 绪 论

本章提要 本章概括地阐述有关会计的一些基本理论问题，包括：会计的产生和发展、会计的职能、会计准则、会计的任务、会计核算的基本前提、会计核算方法、会计的基本要素等。通过对本章内容的学习，可对会计有一个初步的了解，为学习以后各章节打下基础。

第一节 会计的意义

一、会计及其产生和发展

会计是一个古老的名词，并不是外来语，它的意义是逐渐固定和充实的。基于中国古代的字义，“会”就是集合；“计”就是计算，把事物集合起来，核算它们的数目是多是少，这就是“会计”。如果再细加分析，则“会”字有“大计”（综合计算）的意思，“计”字有零星计算的意思。这就是说，平时进行零星计算，期终办理决算，把日常的核算与定期的总括核算两层意思都包括在内。虽然这种简单的字面解释无法概括现代会计的丰富内容，但基本上能表达会计在核算方面的基本特征。

会计作为一项记录、计算和汇总工作，无论在中国或在外国都是很早就有了，但是会计作为一门独立科学，具有一套科学的计量和记录的方法，则是最近一、二百年的事。随着社会生产的发展和经济管理的不同要求，会计所记录、计算和考核的内容及范围以及所要达到的目的和要求，都是在不断地发展和变化，而

进行记录、计算和考核所应用的原则、方法和技术，也是逐步发展并日趋完备的。所以，尽管会计的历史渊源流长，但到底什么是会计，如何给会计下一个确切的定义，在中外会计界可谓众说纷纭，至今也未统一。综合我国对会计的认识，比较流行的一种会计定义是：会计主要是以一定的货币单位作为统一计量单位，对各项经济活动进行完整、连续、系统地记录、计量和分析，并对经济活动的过程和结果加以控制和考核，以便加强经济管理，提高经济效益的一项管理活动。在国际上，比较有代表性的见解首推美国会计学会（American Accounting Association）和美国注册会计师协会（American Institute of Certified Public Accountants）所陈述的观点，根据美国会计学会提出的权威性定义，会计是确认、计量和报告经济信息的一种程序，其目的是为了协助信息使用者作出明智的判断和决策。

关于会计的起源，可说由来已久。在中国，远自上古时代，人们很早就懂得了会计工作的重要性，虽然古代还没有文字，但据专家们的估计，古书中所传的“结绳记事”，也就多少带有会计的性质，这可以说是最原始也最简单的一种会计记录。以后，随着社会文明的进步，会计方法也就逐渐进步起来，根据《周礼》记述，早在西周奴隶社会，就已经建立起一套完整的会计工作组织系统，有“司书”、“司会”等官吏专门从事会计工作。“司书”是记帐的，主要对财物收支进行登记。“司会”是进行会计监督的，要掌管全国财物收支，利用书契往来和丈量版图的副本，来考核王朝大小官吏管理地方的情况和他们经手的财物收支。在我国从实物计量到货币综合反映。经历了从秦到汉缓慢的过渡时期。与此同时，从秦汉到唐宋，在生产发展的基础上，逐步形成了一套记帐、算帐的古代会计基本模式，即“四柱清册”方法。所谓“四柱”是指“旧管”（相当于“上期结存”）、“新收”（相当于“本期收入”）、“开除”（相当于“本期支出”）、“实在”（相当于“本期结存”）四个部分。“四柱清册”方法，把一定时期内财物收

支记录，通过“旧管+新收=开除+实在”（即上期结存+本期收入=本期支出+本期结存）这一平衡公式，加以总结，即可检查日常记帐的正确性，又可系统全面和综合地反映经济活动全貌，这是我国古代会计的一个杰出成就。“四柱清册”一直沿用到清末民初，后来中国银行、交通银行用外国引进的现代会计记帐方法，“四柱清册”法在官方结算中才逐渐消失。在民间，仍沿用了一段时间。

至于在外国，许多有名的古老国家，如埃及、巴比伦等，也早就萌发了各种各样的会计方法，最早有记录的是公元前3600年左右的巴比伦王国用泥土块记录所付的工资。埃及《泽兰莎草纸稿》记载了埃及托勒密二世的财政大臣阿波罗尼阿斯私人庄园的财产和收支。“纸稿”证明，远在二千多年前，埃及的大奴隶主就用会计来反映和监督他对奴隶的剥削榨取活动。

早期的会计绝大部分是私人或政府财务活动方面的记录。它不是对所有经济业务都系统地用一定的货币或实物等记帐单位进行记录的。记录的只是特殊的几种或几部分重要的经济事项。为一个企业的经济活动进行完整的记录是以后意大利那些商业社团由于需要才进行的。

至于现代人所习惯使用的复式记帐制度，至少已有600多年的历史，早在13—15世纪，意大利沿海城市先后出现不同形式的复式记帐制度。至1494年，威尼斯传教士卢卡·巴其阿勒编著的《算术、几何、比与比例概要》一书出版，其中专设一章“计算与记录详论”，对当时在意大利沿海城市中已流行了二、三百年的借贷记帐法进行了详尽介绍和理论总结。这是第一本描述复式簿记制度和提供会计记录理论的著作，从而表明1494年开始已进入了现代会计时代。复式记帐法要求对每笔经济业务按照平衡的原则记录有关的两个方面。利用这一点可使企业所进行的经济活动能系统地进行记录，按期据以计算利润，并能编制资产负债表，反映企业所拥有的各种资产和与企业全部资产有关的各种产权。

18 世纪中叶以后，英国和其他欧洲国家相继发生了工业革命，给社会和经济带来不少变化，最显著的变化是市场上绝大部分原来靠手工业生产的商品陆续由工厂机器生产所代替，改由机器生产后，产量、品种逐渐增多，有必要对其产品的成本进行计算。为了满足这样的需要，在会计方面出现了成本会计。进入二十世纪，特别是第一次大战后，美国处于世界经济霸主地位，其成本会计方法也领先于世界。伴随工业的发展，劳伦斯的《成本会计》和陀尔的《成本会计》相继问世。至本世纪 30 年代，标准成本纳入会计系统，形成标准成本会计，极大地发展了成本计算和管理方法。至 40 年代，管理会计兴起，成本会计又与管理会计结合在一起，产生了新的活力。

科技的发展使得商业竞争更加剧烈，扩大企业规模是企业生存和发展的前提，而多方集资是扩大企业规模的必然途径。于是股份有限公司的企业形式产生并不断发展成熟，会计为此作出了积极贡献。在股份有限公司形式下，企业会计报表的使用者范围极大地扩展，客观上要求会计报表所提供的财务信息具有横向与纵向可比性，这就要求建立统一的会计规范。1946 年佩顿和利特尔顿发表《公司会计准则绪论》，比较集中地反映了这种愿望和要求，也出色地表现了理论研究工作成果。以后美国执业会计师协会设置会计原则委员会，至 70 年代，美国成立财务会计准则委员会，陆续颁布了一系列的公认会计准则，要求公司会计信守执行。

随着经济的迅速发展，会计信息在经济决策中的重要性越益显示出来。提高财务数据加工整理速度，及时获取会计信息成为人们的强烈愿望。于是电子计算机技术与会计技术联姻，形成电算化的会计信息系统，它在处理大型企业集团每天成万上亿个财务数据时得心应手，迅速无比。应该指出，电算化会计决不仅仅是计算手段的改革，即以电子计算机替代算盘等传统计算工具，而是在会计核算的各个环节发生了根本性的变革。

二、会计的基本职能

会计的职能是指会计在经济管理中所具有的功能。随着生产的发展、经济关系的复杂化和理论水平的提高，会计职能的内涵和外延都在发生变化，传统的职能得到不断充实，新的职能不断出现。中外会计界提出了会计多职能论，比较有代表性的一种观点是“会计六职能论”，即会计除具有传统的核算（反映）、监督职能外，还有预测、决策、控制、分析职能。

会计的基本职能是核算与监督。会计核算会计的基础，主要是从数量方面反映企业单位已经发生或已经完成的各项经济活动，即事后核算。记帐、算帐、报帐是会计执行事后核算职能的主要形式。但是会计核算的职能不仅仅是对经济活动进行事后反映，为了在经营管理上加强计划性和预见性，会计利用其信息反馈，还要对经济活动进行事前核算和事中核算。事前核算主要形式是进行预测，参与计划，参与决策；而事中核算的主要形式是在计划执行过程中，通过核算和监督相结合的方法，对经济活动进行控制，使过程按计划或预期的目标进行。

会计监督是会计的核心，主要是利用会计资料和信息对经济活动加以控制和指导。监督的核心就是要干预经济活动，使之遵守国家有关法律、法规的规定，保证财经制度的贯彻执行，同时还要从本单位的经济效益出发，对每项经济活动的合理性、有效性进行事前、事中的控制、分析、检查，以防止损失浪费。监督的依据是各种法规、制度、计划和预算。

会计核算和监督两个职能的关系是十分密切的，两者相辅相成。核算是执行监督的前提，没有核算提供数据资料，监督就没有客观依据；如果只有核算而不进行监督，就不能发挥会计在管理经济中的作用。

三、《企业会计准则》的制订

我国过去没有统一的会计准则，企业一直执行按不同行业 and 不同所有制性质制定的会计制度，这是建国以来根据计划经济体制的模式规定的，在历史上曾发挥着一定的作用。但随着改革、开放的进一步深入，在许多方面很不适应经济体制的变化和对外开放的需要，因此财政部于 1988 年成立了会计准则课题组，着手进行我国会计准则的制订。至 1992 年 11 月份由财政部发布了《企业会计准则》，并决定自 1993 年 7 月 1 日起执行。会计准则也叫会计原则，它是处理会计工作的规范，制订会计制度的依据，也是评价会计信息质量的标准。

《企业会计准则》适用于设在中华人民共和国境内的所有企业，并与国际会计惯例接轨，对我国经济改革和对外开放都具有重大意义，主要表现以下三点：

1、适应社会主义市场经济的需要。建国以来我国根据计划经济的要求，制订了一系列分行业、分所有制的具体会计制度。由于各行各业、各种所有制的会计制度，其核算方法各不相同，影响了会计信息的可比性和科学性。无法满足新形势下跨行业、跨所有制的多元化的联合企业和企业集团的需要，也不利于在市场经济体制下，把企业推向市场、实行公平竞争并为各方面提供统一、有效的信息。因此，制订会计准则有利于发展市场经济、加快市场体系的培育。

2、转变政府机关职能，适应企业转换机制的需要。我国原有会计制度，很多规定由财政部一统到底，不仅影响了企业行使自主权，而且使国家机关的精力过多地用于对企业的直接管理。并由于无法取得统一的经济指标，也影响了发挥宏观管理的职能。我国实行社会主义市场经济，一定要实行两个转变：第一是转换国有企业的经营机制，把企业推向市场，实行公平竞争；第二是加快政府职能的转变，从微观管理转变为宏观管理。企业实施会计

准则以后，在会计处理和财务管理上有更大的自主权，使政府机关有更多精力用于宏观控制。

3、对外开放和扩大对外经济交往的需要。我国原来的财务会计制度，与国际惯例有很多差距。我国没有一个统一的会计准则，使各方投资者和信贷者无法掌握财务会计制度的全貌，难以进行投资和信贷的可行性研究；我国会计核算等式和国际惯例不一致，报表的表达形式不同，使外国人看不懂我国的会计报表，无法分析企业财务状况；我国某些财务规定不符合国际标准，影响了投资环境。因此，制订企业会计准则成为扩大对外开放与发展外向型经济的必然需要。

四、《企业会计准则》和原有会计制度的比较

（一）突破了原有会计核算的管理模式，确立了以统一会计准则作为制订企业会计制度的依据。

（二）把会计核算尽量建立在比较稳妥的基础上，适当采用稳健原则。如有条件地采用加速折旧法、计提坏帐准备等。而对发达国家采用的成本或市价孰低的存货计价方法则不予采用。

（三）打破了过去“资金占用=资金来源”的会计方程式的做法。采用了“资产=负债+所有者权益”的会计方程式等公式，使会计资料（信息）能够满足各方面的需要。

（四）统一采用了国际通用的借贷记帐法。

（五）实行了国际通用的制造成本法。

企业将管理费用、销售费用、财务费用作为期间费用直接计入当期损益，生产成本只包括直接材料、直接工人工资和制造费用，这样简化了会计核算手续，同时也避免了因管理费用摊入成本所造成的潜在亏损，又符合了国际惯例。

（六）实行了国际通行的会计报表体系。

资产负债表取代了资金平衡表，并增加了财务状况变动表。

五、我国会计准则的主要内容

我国会计准则分为基本准则与具体准则两个层次。于 1992 年 11 月制定和发布的《企业会计准则》属于基本准则，有关会计核算的具体准则，国家财政部将在近年内陆续制定和颁布。

《企业会计准则》的基本内容：

《企业会计准则》共分十章 66 条，归纳起来共分四个部分：

（一）总则

总则这一部分主要包括会计准则的性质、制定的依据、适用范围和会计假设以及对会计核算基础工作的要求。

（二）一般原则

会计核算的一般原则包括十二项（在第三节内论述）。

（三）会计要素

（在第五节论述）

（四）会计报告

会计报表主要规定三张报表：1、资产负债表；2、损益表；3、财务状况变动表。也包括财务状况说明书。

六、会计的任务

会计的任务是指会计工作在一定社会经济条件下所要承担的责任和工作，它是会计职能的具体化。也就是说会计职能主要是回答“会计有什么用”，而会计的任务是回答“会计人员应当做什么”。

会计的任务有以下三个方面：

（一）提供信息

会计人员要处理经济业务数据，经常积累财务成本信息，使企业内部的经理人员和外界有经济利害关系的团体和个人能据以评价企业的财务状况和经营成果。

（二）提醒注意

会计人员不仅要提供信息,而且要善于分析和解释这些信息,并利用它提醒各级管理人将注意力集中在关键问题上。为此,会计人员要把不符合有关法规和计划的事项报告给有关主管人员,还要经常对各种报表进行分析,并参与计划的编制和控制标准的制订等工作。

(三) 提出解决问题的建议

会计人员对企业例行经常活动中出现的问题,应提出改进措施,以此改进企业的各项管理工作;对企业的非例行经济活动,应对可供选择的方案进行经济和财务评价,会计人员一般说来不代替经理人员决策,但是他们有根据的建议,将会对决策人产生重大影响。

此外,由于我国长期实行高度集中的计划经济体制,资金由国家统一供应,利润按国家规定上交或分配,没有企业自主的理财活动,形成了财务管理人员与会计人员无法区分的局面。在传统上,我国会计人员同时又是财务管理人员,故此,他们被称为财会人员,行使有关财务管理的职能,需要对资金的筹措、使用和分配进行计划、组织、指挥、协调和控制,完成不同层次的决策。

第二节 会计核算的基本前提

会计核算的主要目标是向有关各方提供决策有用的会计信息,而信息的产生必须在一定的空间和时间范围内进行,并按一定的内容和形式,通过会计核算的程序和方法取得。会计核算的基本前提就是限定会计核算的范围、内容,并对收集、加工处理的会计信息加以过滤和筛选,以保证会计工作的正常进行和会计信息的质量。会计核算的基本前提既是企业会计核算的依据,也是制定会计准则和会计核算制度的重要指导思想。我国企业会计

准则提出的基本前提主要有四项：会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

一、会计主体

会计主体也称为会计实体，是指会计所服务的特定单位，即会计所反映的每一个在经营上或经济上具有独立性和相对独立性的单位，这种单位不论执行何种社会分工的职能，都应有独立的资金，作为独立的整体开展各种经济活动和财务活动，并能计算、考核经济财务活动的成果。会计主体前提在会计核算工作中的意义，集中表现为它规定了会计活动的空间范围，即各企业既要与其他企业区别开来进行独立核算，单独计算盈亏，同时，也必须把企业的经济活动与企业所有者（投资者）的经济活动区别开来，要求日常会计核算和财务报告的内容不能包括企业所有者本身的经济活动。因此，会计主体前提对于明确企业会计工作的任务，加强经济核算和正确考核企业的经营成果，具有重要作用。

会计主体不完全等于法人，法人是指在政府部门注册登记，有独立的财产，能够承担民事责任的法律实体，它强调企业与其它各方面的经济法律关系，而会计主体是按照正确处理企业所有者与企业的关系，以及正确处理企业内部关系的要求而设立的，尽管所有经营法人都是会计主体，但并不是每一个会计主体都是法人。例如，独资与合伙企业通常不具有法人资格，它们所有的财产和对外所负的债务，在法律上仍视为业主或合伙人的财产和债务，但在会计核算中则须把它们作为独立的会计实体来处理，把企业经营活动与业主或合伙人个人的财务活动严格区分开。例如，一些企业集团，下属很多子公司，这些子公司尽管都是法人，但由于经营管理的需要，必须将所有子公司连同母公司一起作为一个整体，全面考核和反映集团公司的经营活动和财务成果，就必须将所有的子公司连同母公司作为一个会计主体，编制合并会计报表，全面分析和评价整个集团公司的经营情况。

二、持续经营

持续经营是指会计核算应以企业既定的经营方向和目标以及持续、正常的生产经营活动为前提。换言之，持续经营的概念是假定会计主体在可以预见的未来能正常经营，不会停业清理，它所持有的资产将按原定的用途在正常的经营过程中去使用，它所承担的债务也将按承诺的条件去偿付。一般地说，企业的存在状态有二种类型：①能够在长时间内生存发展；②有明显的证据表明企业即将破产清算。虽然这两种情况随时都有存在，但相对而言，前者是较为普遍、大量和重要的情况，而后者则属于个别或较特殊的状态。因此，把日常会计核算的基础确定在企业能够持续经营这一前提上是合理的。

持续经营假定为会计工作的正常活动作出了时间上的规定，是企业会计工作所依据的一项基本假定。一方面，这一假定能够反映绝大多数企业对会计核算的要求；另一方面，又能使其他会计准则和会计方法、程序建立在非清算的基础之上，从而解决了许多资产的计价和收益确认原则，并使会计核算与报告系统处于稳定状态。例如，资产就可按取得时的实际成本进行计价，其中固定资产成本还要分期地计提折旧，转入成本，至于待摊费用也应按受益期限均衡摊配下去等，也是根据这一前提而来的。

当然，在商品经济条件下，由于种种原因，企业会终止经营，如经营不善、资不抵债而破产等，在这种情况下，持续经营这一前提事实上已不再成立，那么企业就不能继续按照持续经营条件下的核算方法来进行会计核算。例如企业破产清算时，固定资产的价值就不再继续摊销，摊余价值（净值）全部体现在清算损益中（属于财产处理损益），此时固定资产是按可变现净值入帐，而不是其历史成本；未摊完的待摊费用不再摊配，未摊完部分全部列作清算费用。