

21世纪高等教育会计通用教材

财务会计基础理论

Basic Concepts on Financial Accounting

裘宗舜 主编

 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

21世纪高等教育会计通用教材

财务会计基础理论

Basic Concepts on Financial Accounting

裘宗舜 主编



东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

© 裘宗舜 2009

图书在版编目 (CIP) 数据

财务会计基础理论 / 裘宗舜主编. —大连: 东北财经大学出版社, 2009. 10

(21 世纪高等教育会计通用教材)

ISBN 978 - 7 - 81122 - 806 - 9

I. 财… II. 裘… III. 财务会计 - 高等学校 - 教材
IV. F234. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 183345 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连北方博信印刷包装有限公司印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm × 240mm

字数: 213 千字

印张: 10 3/4

2009 年 10 月第 1 版

2009 年 10 月第 1 次印刷

责任编辑: 李智慧 时 博 张爱华 王伟民

责任校对: 那 欣 赵 楠

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

ISBN 978 - 7 - 81122 - 806 - 9

定价: 20.00 元

前 言

自从我国企业于 2007 年 1 月 1 日起实施新修订后的《企业会计准则》以来，在会计学科的教学思想上，我一直在思考、谋划着如何出版一本能整套体现我国会计向国际趋同又能显现我国社会主义市场经济特色的基础会计理论教科书，既能“和而不同”，又能集约不繁，以期让财务会计的初学者，直截了当地学习一套现代财务会计的概念体系。这本书的写作耗时将近两年，我把 2000 年出版的《财务会计概念研究》重新整理、删修、增补、编纂成册，力求体现上述的目的。谨以此书向伟大的新中国成立 60 周年献礼。恳祈海内外财务会计界同仁批评指教，谨先致谢！

此书可供高等院校本科生、专科生首次学习财务会计的课本，也可作为成人教育和在职人员继续教育的教科书或教师参考书。

在此书即将发行的时候，要向过去在江西财经大学读研究生的曾小青（博士）、段萍（硕士）、沈芳（硕士）、艾健明（博士）、韩洪灵（博士）、柯东昌（硕士）致感激之情，他们不仅偕同一道研究，而且还帮我收集、整理、打印资料，付出了许多时间和辛劳，这本书包含着他们的汗水；还有一贯支持襄助出版的上海立信会计出版社编审张立年同志、东北财经大学出版社社长方红星教授和编辑李智慧同志，在此一并致谢！

裘宗舜

2009 年 7 月

目 录

1	第一章 会计的历史发展与实质
1	第一节 会计的历史发展
9	第二节 现代会计的实质——信息系统
14	复习思考题
15	附录 会计概念与历史的对称
20	第二章 会计理论体系与概念框架
20	第一节 会计理论及概念框架的定义和功能
22	第二节 现代企业财务会计及其理论的发展
26	第三节 会计理论的逻辑起点问题
28	复习思考题
29	附录 中国会计准则与国际财务报告准则 (IFRS) / 国际会计准则 (IAS) 具体项目比较表
31	第三章 会计目标
31	第一节 会计目标的两大学派
33	第二节 会计目标两大学派的差异、包容及融合
36	第三节 会计信息使用者及其需要的信息
37	第四节 我国企业会计与宏观经济调控的关系
38	复习思考题
40	第四章 会计假设
40	第一节 会计假设的意义及特征
42	第二节 会计假设的内容
46	第三节 会计基本假设面临的挑战
49	复习思考题
50	第五章 会计信息质量特征
50	第一节 会计信息质量特征研究的历史回顾
53	第二节 FASB 与 IASC 对会计信息质量特征的研究
61	第三节 我国现行的企业会计准则——基本准则对会计信息质量的要求及有关维护会计信息质量的法规
64	复习思考题
65	第六章 会计控制及其发展——内部控制
65	第一节 内部控制的历史演进

70	第二节 我国《企业内部控制基本规范》述评
75	复习思考题
76	第七章 会计要素
76	第一节 会计要素的意义
77	第二节 各种要素的定义
80	第三节 资产负债表各要素定义的比较及特征
89	第四节 利润表（损益表）各要素定义的分析及其特征
92	第五节 诸要素之间的关系及要素的补充
93	复习思考题
95	第八章 会计确认
95	第一节 会计确认的含义和确认标准
97	第二节 资产、负债的确认
100	第三节 收入、利得、费用和损失的确认
103	复习思考题
104	第九章 会计计量
104	第一节 会计计量的含义及其属性和单位
110	第二节 会计计量模式
112	复习思考题
114	第十章 会计记账
114	第一节 借贷记账法
119	第二节 会计账簿
123	第三节 凭证
124	复习思考题
125	业务题
126	第十一章 会计报告
126	第一节 财务会计报告的意义及其要求
127	第二节 资产负债表
130	第三节 利润表
131	第四节 现金流量表
134	第五节 所有者权益变动表
136	第六节 附注
136	第七节 财务分析
139	复习思考题
141	第十二章 资本及资本保全
141	第一节 资本与收益
144	第二节 资本保全理论

149	第三节 资本保全对我国国有企业改革的意义
150	复习思考题
152	第十三章 会计研究方法
152	第一节 会计研究方法概述
153	第二节 会计理论研究方法体系
160	第三节 规范研究和实证研究相结合
161	第四节 华莱士推理模型
162	复习思考题
163	主要参考文献

第一章 会计的历史发展与实质

在展开本书的论述之前，必须首先明确这本书研究的对象是什么？在这里，所谓现代会计，它是指在现代国际经济全球化的形势中以及在我国当代社会主义市场经济体制下的会计，它包括企业、事业、机关、团体等单位的会计，本书只涉及企业会计。现代企业是以股份有限公司为代表的公司企业，它们发行股票、筹集资本，申请进入股票交易市场，使自己成为上市公司。因此，现代企业会计主要是指股份有限公司会计。受控于公司管理者的现代企业会计，其中与传统会计紧密相衔接、以《企业会计准则》为规范、以对外公开披露为主的会计，是财务会计。这就是本书的研究对象——现代企业财务会计。

第一节 会计的历史发展

会计的发展从属于经济、政治、文化和社会的发展，受其所处环境的制约。会计作为人类学文化的一项创新文明，其概念或理念的逻辑发展，基本上是与会计发展的历史相一致的。

一、古代的官厅会计（叙述式或单式簿记）

现代企业财务会计，虽然始于西欧，但在古代官厅早已有了财务租税收支的计算和记录。

在我国古代的战国时期，孔子曾任官厅仓库会计，他说：“会计当而已矣。”（《孟子·万章下》）意思是：会计是以礼制为标准，要做到俭不违礼、用不伤义，一切应求适中、适当。这表明当时会计受制于礼制。宋代是我国历史上财计著作空前繁荣的时代，盛行“四柱结算法”，出现《会计录》。宋初，为了巩固政权，一举把州、郡的行政、司法及财权统统收归中央，从而空前强化了封建专制主义的中央集权统治。宋朝《会计录》为一代之制，从北宋初至南宋末编写一直陆续不断，其内容按朝廷规定的财计体制和财政收支项目归类整理，并加以分析。其中《元佑会计录》为苏辙所为，他认为：凡节冗官，精士卒，克众用，便国富有余。若沉员充积，国用奢侈，积糜耗多，便会导致财匱不给^①。两宋编撰《会计录》的主要目的在于达到量入为出、理财制用的目的，是因为两宋会计受制于封建专制主义的中央集权统治，为皇帝朝廷的利益服务。^②

二、复式簿记的兴起（商业簿记）

在欧洲，12—15世纪，地中海沿岸的贩运贸易非常发达，意大利各商业城邦，如威尼斯、佛罗伦萨、热那亚等地的商人普遍使用在威尼斯流行的意大利簿记，也就是1494年卢卡·巴其阿勒（Luca Pacioli，也有译为巴乔利的）详细记述的“古

^① 《宋文鉴》卷八十七。

^② 郭道扬：《中国会计史稿》（上册），130页，北京，中国财政经济出版社，1982。

代复式簿记”。“诚然，巴其阿勒没有发明复式记账，因为有证据表明，复式记账在14世纪初期就存在了。但是，巴其阿勒成为撰写复式记账专著的第一位作者，而且是以通俗的语言写成，从而使他赢得了会计之父的称号。”^①巴其阿勒的《簿记论》共有32章，首先告诫“希望获得经营成功”的商人（现在称企业家），必须具备首要的条件是现款或经济实力；其次是应用借贷记账法有条不紊地记录自己的经营活动。他认为，借贷记账法是记述经商活动的最有效的方法。第二、三章讲述财产盘存和编制财产目录。财产目录要详细记述不动产、动产、每一笔债权和每一笔债务，实际上包括所有的资产和负债。在第五章以后详细讲述三本主要账簿：第一本为详细记述每笔交易的序时备忘簿，类似我国过去俗称的鱼鳞账簿，它是商人自己登记，本人不在时，可由代理人、助手、妻子登记；第二本为日记账簿，是根据上述备忘簿按借贷分录法登记的正式账簿；第三本为分类账簿。还讲了一些特殊分录，诸如与市政机构、银行、贸易行的往来账目，以及以货易货、合伙经营的分录等。当时已发现“有不少人设两套账簿”，经呈递商务官员验证了的才是“合法账簿”。第二十五章及以后，讲述收入与费用账户以及损益账户、利润或亏损最后结转“资本账户”，资本账户总是分类账簿中的最后一个账户，从中你可知道你所拥有的全部财产的总价值。整个《簿记论》没有提到“报表”，在第二十四章讲述“编制列示所有借方余额和所有贷方余额总计的试算表”，“如果借贷双方的总额相等，你就可以得出结论，分类账的登记和结账均正确无误”，否则，必须“细心地查找错误”，从此可知编制试算表只是为查验登记和结账是否有误。在第三十章，讲到如何为债务人或雇主编制账户摘录清单，它是商号雇主的代理人或助手为顾客、债务人或雇主编制的往来账单。当时记账编表用的数字，不是用阿拉伯数字，如1, 3, 5, 10……而是用罗马字母代替阿拉伯数字，如I, III, V, X……为什么《簿记论》没有出现类似今日的“会计报表”呢？这是由于雇主一般精通簿记，账簿就是他自己登记的，即使是由他的代理人或助手登记的，雇主也可以随心所欲地查阅，以了解经营活动的情况或结果。由此充分说明12—15世纪意大利各商业城邦流行的商业复式簿记是受制于商号的业主，他既是经营者也是资本主，商号簿记只供商号内部使用，是业主了解、掌握经营活动和情况，了解经营盈亏的手段。

三、工商企业会计（包含成本计算纳入复式簿记系统）

18世纪产业革命首先在英国兴起以后，其国内贸易和国际贸易的发展促使工业发达，工商业在规模和种类上都扩大和繁荣起来了。英国一批新兴的资本家自己筹资创办实业，出于经营管理需要，英国琼斯（Jones）改进意大利簿记，将金额栏分为借方、贷方两栏等，形成英国簿记。在工商企业资本家的观念上，他所有的各种形态的制成品、商品及财产在他的账本上都转化为可计算的货币形态，他追求

^① [美] R. C. 布朗、K. S. 约翰斯顿：《巴其阿勒会计论》，林志军等译，23页，上海，立信会计图书用品社，1988。

的资本增值，是计算货币或观念货币的增加额。这批新生代资本家，一般都通晓甚至精通簿记的技巧，利用簿记产生的数据，对商品和财产进行定价或计价。经营管理中所需要的内部信息，差不多全依靠簿记来取得，并且以簿记作为工具，直接用来控制和反映生产经营过程，但是，它只供资本家（所有者同时也是经营者）使用，对外则是不公开的“商业秘密”。

19 世纪后半叶至 20 世纪初，西方工商业继续得到发展。当时的很多产业，如铁业、铁路建筑业、机器制造业、化学工业等需要巨额投资，非独资或少数人合资经营所能承担，于是，便大量发行股票，广泛向社会集资的股份公司发展起来了。社会上不仅有交易所形式的商品市场，而且有证券（股票）交易所形式的资本市场。在股份公司这种形式的企业里，资本的职能与资本的所有权已经分离，即经营管理权与所有权的分离，企业的经理，掌握着企业的经营管理权，对拥有所有权的投资人具有保全资本并使资本增值的职责。股份公司企业通过交易所向投资人、债权人和社会公众公布企业的会计报表，让他们和其他与公司有利益关系的人能知晓公司的盈利情况、财务状况，能据以预测公司的前景。为了取信于社会，还请作为第三者的注册会计师，即英国的特许公共会计师（chartered public accountants），对企业的会计报表进行审查验证，写出审计报告书随同公布。随着工商业的发展，情况也发生了变化：

首先，原来的簿记学已不能适应经济环境的变化，簿记学必须逐步推进为会计学，不仅要研究记账、算账，研究财产和损益的核算，而且还研究对资产的估计，研究如何编制财务报表，如何解释、分析报表，如何审计等。

其次，会计工作者已逐步专业化，把会计视为一种艺术（art），“它记录分类和总结一个企业的交易并报告和解释其结果”^①。说会计是艺术，强调的是会计工作者运用其知识、经验，以解决特定问题的那种创造性的技巧与能力及其职业判断力。各个公司公布的财务报告，是仁者见仁、智者见智，报表的格式、内容不相同，资产估价的原则也不一致，许多经济事项的发展情况变幻莫测，会计核算难以确定，也只能依靠会计工作者凭经验、知识来主观估计和判断。

最后，过去视为“商业秘密”的会计报表，现在除了成本报表仍然视为内部资料外，其他财务报表要求透明公布于世。

四、现代公司（集团）会计（电算化会计信息系统）

在两次世界大战中，美国主要国土均未直接遭受战火，工商业得到飞速发展，但是，1930 年前后的经济大危机，使美国经济一蹶不振，工商企业和银行，连续破产倒闭，股票市场股价猛跌，遭受损失的投资者和债权人抱怨注册公共会计师，在审计企业财务报告时没有预告危机，于是上诉法院要求赔偿。为了维护经济秩序，美国先后于 1933—1934 年颁布《证券法》和《证券交易法》，由政府设立“证券交易委员会（Securities and Exchange Commission, SEC）”负责安排实施，要

① [英]《大百科全书》（第 15 版），第一卷，37~42 页，1980。

求美国注册会计师协会（AICPA）在调查研究后，陆续公布公认会计原则（GAAP）和公认审计准则（GAAS），借以规范上市公司的财务报表的表述与编制，提高注册会计师的审计验证的质量。

20 世纪后半叶，世界的科学技术突飞猛进，市场经济继续走向全球化。在天空，“500 颗人造卫星持续不断地掠过地球，向人类传递各种无线讯号，卫星传来的照片通过 10 亿电视荧屏勾勒出一个共同美好的世界——‘万有商品天堂’。44 000 多个跨国企业精心密织的商业网与交通运输网覆盖了整个地球。各种数据网络把世界所有金融大都市紧密联系在一起，数秒钟时间就能把几十亿资金转移出去，经纪人每天指挥着大约万亿美元的货币交易，他们顷刻之间能使大银行处于困境，使货币贬值，给政府施加强大压力，地球变得越来越小了。”^① 为了适应世界经济全球化的发展形势，迎合资本市场跨国投资、融资的需要，满足商品市场跨国购销结算的需要以及便利外汇市场多种货币兑换的需要，1972 年在澳大利亚悉尼召开的第十次国际会计大会集体倡议，由会计职业界协调制订筹建国际会计准则委员会（International Accounting Standard Committee, IASC）方案，据此方案于 1973 年 6 月在英国伦敦成立国际会计准则委员会（IASC）

国际会计准则委员会（IASC）创立后，先后发布了 41 项国际会计准则（IAS），成功地履行了 1995 年 7 月与证券委员会国际组织（International Organization of Securities Commissions, IOSCO）的承诺，即于 1998 年 12 月完成了一套全面、高质量的核心准则。证券委员会国际组织（IOSCO）于 2000 年 5 月审查批准并向全世界推荐其中 30 项国际准则。欧盟公开表示，所有欧盟的各国企业除有关金融工具的准则外，均自 2005 年起遵行国际会计准则（IAS）；而美国证券交易委员会（SEC）发表概念公告（concept release）就国际会计准则委员会（IASC）核心准则是否具有足够的遵从性（compliance）和实施机制进行评论。国际会计准则委员会（IASC）为了协调与美国的关系，接受了对国际会计准则委员会（IASC）工作组关于重塑未来的建议（shaping IASC for the future）进行改组。

2001 年 2 月在美国成立国际会计准则委员会（IASC）基金会，重组为一个非盈利的法律实体，基金会由 19 名受托人（Trustee）构成，他们是分别具有不同区域及功能背景的个人代表。基金会受托人的任务是为准则工作修改章程、筹集基金、审批预算，任命国际会计准则理事会（IASB）的成员及常设解释委员会（Standing Interpretation Committee）和准则咨询委员会（Standard Advisory Council）的成员，负责对国际会计准则理事会（IASB）的工作者效率进行监督。国际会计准则委员会（IASC）基金会于 2002 年 7 月修订后的章程规定国际会计准则理事会（IASB）的基本目标是：

（一）制定一套高质量、易于理解且可实施的全球会计准则。这套准则要求财务报表和其他财务报告中的信息高质量、透明和可比，有助于世界各种资本市场的

① 佚名：《21 世纪的挑战——经济全球化》，载《上海译报》，1993-05-10。

参与者和使用者进行经济决策。

(二) 促使这些准则的使用和严格运用。

(三) 促使国家会计准则与国际会计准则 (IAS) 和国际财务报告准则 (IFRS) 高质量解决方法的趋同。

国际会计准则委员会 (IASC) 公布国际会计准则 (IAS) 仍称国际会计准则 (IAS), 共 41 项有效的 30 项。国际会计准则理事会 (IASB) 制定公布的准则称为国际财务报告准则 (IFRS), 已公布 7 项。

制定会计准则、评议会计准则都需要理论指导。否则, 难以避免在不同时间制定的准则产生矛盾、互相抵触。在市场经济的环境中, 股份制企业与资本市场的投资人、债权人的沟通、联系, 主要是依靠股份制企业财务报表提供的财务信息。这是可以加以验证的客观事实。1966 年美国会计学会 (AAA) 于其年会总结性理论报告《论会计基本理论 (ASOBAT)》中明确写道: “在实质上, 会计是一个信息系统。” 1980 年 Finney 和 Miller 在他们的《会计原理——导论》中也指出: “会计是一个经济信息系统或经济信息职业……” (第 8 版, 13 页)。下面试对我国新中国成立以来的会计加以综述。

五、新中国会计发展 60 年

1949 年中华人民共和国成立后, 经过短暂的经济恢复时期之后, 即转入中央高度集权计划经济时期。在 20 世纪 50 年代初期, 由各主管部门提出、财政部审定的各行业统一会计制度陆续颁布施行, 并见成效。但至“一五”计划后期, 因受“左”倾错误思想的影响, 对于会计制度的改革, 有人提出“彻底放权”、“大力简化”, 致使正常会计工作秩序受到损害, 出现“以表代账”、“无账会计”等错误做法, 有些单位账目混乱, 会计监督名存实亡, 损失浪费严重。为了抑制并纠正上述混乱现象, 财政部于 1959 年 8 月颁发《关于国营企业会计核算工作的若干规定》, 对企业会计核算及监督一一作了明确、具体的规定, 要求各级主管部门以及各级财政部门对收到的会计报表应充分利用、及时审查批复, 对报表反映的问题及时研究解决。1961 年 11 月, 国务院批转同意试行财政部拟定的《国营企业会计核算工作规程 (草案)》, 再一次加大了纠正力度。在国务院下达的通知中, 要求: “在社会主义企业里必须建立一套健全的会计核算制度。‘以表代账’、‘无账会计’等错误做法必须彻底加以改变和纠正。” 对于会计的性质, 认为会计“是以货币形式反映和监督企业经营活动过程和经营成果的一种科学方法, 是领导和管理国民经济必不可少的一个重要工具”。1962 年 5 月, 财政部与中国人民银行总行联合召开全国会计工作会议, 开始认识到: 经济越发展, 会计越重要。但是, 20 世纪 60 年代, 会计工作历经“文化大革命”空前“洗劫”, 基本处于瘫痪状态。直至 20 世纪 70 年代, 通过拨乱反正, 清算了“四人帮”罪行, 会计工作才再恢复过来。1978 年 9 月, 国务院颁发正式的《会计人员职权试行条例》, 重申“会计是管理国民经济必不可少的工具, 社会主义经济越发展, 会计越重要”, 并明确指出“会计人员是社会主义的劳动者, 要尊重他们的劳动”, “会计人员要紧紧依靠党的领导, 在党委

领导下，做好本职工作，起到参谋助手作用”。1985年1月21日，我国第六届全国人民代表大会常务委员会第九次会议正式通过《中华人民共和国会计法》（简称《会计法》）。《会计法》第一条阐明的立法宗旨在于：“加强会计工作，保障会计人员依法行使职权，发挥会计工作在维护国家财政制度和财务制度、保护社会主义公共财产、加强经济管理、提高经济效益中的作用。”这个宗旨充分反映了当时的“大财政、小会计”，会计为财政、财务服务的思想，而没有直接反映当时我国会计学术界有些同志提出的会计工作是经济管理的一个重要组成部分的认识，仍然认为会计是维护财政、财务制度，保护公共财产，加强经济管理，提高经济效益的工具。其实，管理就是实现某种目标的必要手段。在工业社会时期，那些自命为企业家的企业管理者，他们的职能就是把各种生产要素组织起来，在分工协作的基础上运用多种机制加以协调，使步骤一致，以达到按计划实现既定目标。现代管理科学理论，早已把统计与信息职能、协调与控制职能、监督与核算职能等概括在管理职能之内，与前面提到的会计是管理的工具或手段，或是管理的组成部分，从大处来看，是难以说清楚有多大区别的。

党的十一届三中全会以后，在改革开放中，我国会计工作明显滞后，直至1992年11月，才由财政部颁布《企业会计准则》，借以统一会计核算标准、统一实施借贷记账法，保证会计信息质量，并要求逐步与国际惯例靠拢。而作为制定《企业会计准则》法律根据的1985年颁布的《会计法》，更显得滞后。于是，在1993年12月29日经人民代表大会常务委员会第五次会议决定加以修正。修正后的《会计法》明显收获是：直接反映了我国改革开放的成就——从计划经济体制转为社会主义市场经济体制。立法宗旨不再囿于“大财政、小会计”的思想，而是“为了规范和加强会计工作，保障会计人员依法行使职权，发挥会计工作在维护社会主义市场经济秩序、加强经济管理、提高经济效益的作用”。会计工作不仅是为财政、财务制度把关守口，更是为了维护社会主义市场经济秩序和法规服务。社会主义市场经济秩序意味着运用市场机制配置资源，既要提高效率，也要有一个公平的市场竞争的环境，把“公平与效率”结合起来。社会主义市场经济体制下的典型企业是股份有限公司，它们的经营管理者迫于市场竞争的压力，自愿披露企业经营的财务信息，通过经纪人（券商）在资本市场筹资资本，投资人则成为企业财务信息的需求者和使用者，企业财务信息成为他们做出投资决策的依据。这些公开披露的财务信息对企业管理也是同样有用的，其他债权人、潜在的投资人和债权人，以及经济管理部门和研究部门、作为公共物品的搭便车人（free rider）都可免费使用。这些披露的财务信息的载体是企业财务报表（不包括成本报表的其他会计报表），是由企业财务会计提供的。为了提高市场效率水平，由具有国家权威的管理部门制订《企业会计准则》和《审计准则》，要求企业和注册会计师遵照执行，并由企业聘请注册会计师对财务报表进行审计，提出审计报告，对会计工作的质量予以评述，借以提高信息的质量。

随着改革的深化、开放的扩大的社会主义市场经济的发展，有些地方和企业会

计工作秩序失控，有法不依，做假账、信息失真等问题十分突出。1999年10月31日第九届全国人民代表大会常务委员会第十二次会议修订了《会计法》，并于2000年7月1日起施行，特别强调：确保会计资料真实、完整；确立记账基本规则，保证会计核算依法进行；完善和强化会计监督；加大违法行为的处罚力度，补充规定刑事责任。

实施改革开放的方针及有关政策，大大促进了我国社会主义市场经济的全面发展，尤其是2001年加入了世界贸易组织（WTO）后，我国进出口贸易迅速扩大，进出口总额占全球的比重排世界贸易强国前列，外汇储备首冠全球，全国经济总量也快速增长，从排列世界第十一位跃升为第四位，振兴的国家经济实力和综合国力，促使我国经济加快融入全球化的世界经济中。在这种形势下，为了适应国际经济贸易合作发展态势的迫切要求，我国企业财务会计必须走上国际化的道路，建立与国际会计准则理事会（IASB）的国际财务报告准则（IFRS）（包括国际会计准则（IAS））在实质上趋同的企业会计准则体系。为此，2006年2月15日我国财政部正式发布了1项《企业会计准则——基本准则》和38项《企业会计准则——具体准则》，10月又发布了《企业会计准则——应用指南》，要求在2007年1月1日起在上市公司开始施行。

“就实质上来说，会计是一个信息系统。”这是美国会计学会（AAA）于1966年在年会总结性理论报告《论会计基本理论（ASOBAT）》中明确指出的。会计准则就是这个系统的规范。为了使先后不同时间制订的会计准则以及相关的会计准则都能保持一致性，也就是说不会产生矛盾、互相抵触，就需要有一套共同的理论来指导准则的制订并对已制订的准则进行评估。这套用来指导制订和评估会计准则的理论纲要，在我国称为“基本准则”，在西方称为“概念框架（conceptual framework, CF）”。我国财政部对1992年制订并公布的《企业会计准则》进行了修订。修订后的《企业会计准则——基本准则》重新公布，并于2007年1月1日起施行。国际会计准则委员会（IASC）于1989年7月发布《编制和表达财务报表的框架》。在这方面做得最为详尽、细致的是美国财务会计准则委员会（FASB），自1978年11月至2000年2月先后发布7辑《财务会计概念公告》。它们分别为：

第一辑，企业编制财务报告的目的，1978年11月发布；

第二辑，会计信息的质量特征，1980年5月发布；

第三辑，财务报表的各种要素（此辑以后由发布的第六辑替代，本辑取消失效），1980年12月发布；

第四辑，非营利组织编制财务报告的目的，1980年12月发布；

第五辑，企业财务报表项目的确认与计量，1984年12月发布；

第六辑，财务报表的各种要素，1985年12月发布；

第七辑，在会计计量中使用现金流量信息和现值，2000年2月发布。

六、会计历史发展归结

从以上关于会计历史发展论述中，大体上可以归结为以下几个要点：

(一) 随着人类经济、政治的发展, 会计也得到发展。

中央集权的中国历代封建王朝的会计是记叙式或单式的封建官厅会计。12—15世纪, 欧洲地中海商业城邦孵化出借贷分录式的商业复式簿记。产业革命后, 簿记学推进为会计学, 研究资本循环, 并把成本要素引进复式簿记系统, 形成包括成本会计的工商企业会计。随着股份有限公司的兴起及市场经济的发达, 现代(集团)公司会计开始分化为财务会计和管理会计。为了适应资本市场中融资和投资的需要, 出现了以对企业外部为主的企业财务会计, 其主要是向投资人、债权人提供决策之用的财务信息, 以及以对企业内部为主向企业管理当局提供决策所需的成本信息及其他经济信息的企业管理会计。随着世界经济不断走向全球化, 跨国经营的公司也越来越多, 为了适应国际资本流动的需要, 公司企业的财务会计, 不仅要遵循本国的公认会计原则(GAAP), 而且要遵循国际会计准则(IAS)和国际财务报告准则(IFRS), 提供财务信息, 才能在国际资本市场融资。

(二) 就会计的性质来说, 在中央集权的经济体制或政治体制下, 会计视为经济管理的工具手段, 或者视为经济管理的组成部分, 但随着商品经济或市场经济的发展, 会计形成一个信息系统。

在商品经济或市场经济的早期, 政府对公司企业会计没有严格的要求和规范。面对变幻莫测的种种风险, 公司企业会计处理和编制报表, 不仅需要会计理论和实务知识, 而且需要丰富的经验、技巧和判别能力, 因而将会计视为艺术。但是, 由于各行其是的企业财务信息在真实性、可比性及质量上存在着不同程度的问题, 从而引来了许多诉讼纠纷, 甚至导致发生市场危机、金融危机。因此, 公认会计原则(GAAP)、成本会计准则以及国际会计准则(IAS)相继出台, 形成会计处理的规范。继系统论、信息论、控制论以及管理学的出现和发展, 会计理论, 特别是在概念框架(CF)方面的建树, 联系会计目标, 会计则已成为一个信息系统, 为企业的投资人、债权人及其他利益相关方面提供决策所需要的信息。

(三) 如果从操作的方式来观察, 会计方式已历了惊人的发展。

工艺(craft)→艺术(art)→科学(science)

会计操作的手工时代是会计工艺; 在会计是艺术的背景下, 会计的设计及编表有一定的自由度, 可随会计人员个人技巧水平的高低, 有不同程度的艺术发挥; 但是发展到会计电算化阶段, 应用电子数据处理系统, 会计则属于信息科学了。

但是, 一项具体的企业准则的施行会产生一定的经济后果, 致使不同的集团、行业或阶层有的获利、有的受损, 因此不同的集团、行业或阶层在某项准则的制订过程中, 会采取各种手段, 力求准则的规定有利于他们的利益。准则的制订及出台, 只是他们之间政治力量博弈的过程和结果, 不一定完全符合科学理论的要求。

(四) 会计的发展以及人们对会计认识的发展, 基本上是与会计的环境发展历史进程相一致的。

正如恩格斯在阐述《资本论》理论体系所说的: “历史从哪里开始, 思想进程也应当从哪里开始, 而思想进程的进一步发展不过是历史过程在抽象的理论上前后

一贯的形式上的反映。”^①当然，理论同历史毕竟不是一个东西。理论体系必须摆脱历史形式，正确地采取逻辑形式，要避免历史进程中迂回曲折的甚至反复的现象，也要摒弃历史进程的随机的偶然性。作为理论体系中的概念、范畴，应该是同级、同阶段的事物，现象中的完全成熟的并具有代表性的典型的反映。

第二节 现代会计的实质——信息系统

不同的环境、不同的经济体制造就不同的会计。在高度集中的计划经济体制时，“大财政、小会计”，会计是为财税把关守口的。经历 1978 年党的十一届三中全会决定的改革开放后，建立了充满活力的中国特色的社会主义市场经济体制，有了商品市场，还有资本市场，投资人、债权人以及各方面利益相关方为了决策的需要，要求上市公司及其他企业提供有关的财务信息及其他信息。为此，企业必须建立财务会计，编制并披露财务报表及报告。下面运用系统论、信息论、控制论探讨现代会计的实质。

一、系统思想及系统论

在古代，人们对自然的观察、思考与认识，是从表象的总体来把握的。历史发展到近代，科学昌明，各门学科不断分化独立。各门学科的专家从本学科专门化的角度来认识事物，逐渐远离整体观、系统观的思想，对客观世界总体的认识变得越来越模糊，以致只见树木，不见森林。现代一些清醒的学者为了扭转这种趋势，提出系统思想，从而再返回了整体观。

最早提出现代系统论观点的是在奥地利出生的美国生物学家 Ludwig Von Bertalanffy，他在 20 世纪 20—30 年代就提出：应将生物看成是一个有机整体，把生物整体及其环境作为一个大系统，生物学的研究才可能取得更大的发展。至 20 世纪 40 年代，系统论观点广泛应用于各个学科，成为各学科研究发展的方法论。

所谓系统，是指由若干相互作用和联系的部分（如要素、过程）所构成的、具有特定功能的有机整体。世间处处是系统。大到宇宙，小到一生物或一件特定事物，都可视为一个系统。系统具有普遍性。一般来说，系统有以下特征：

（一）系统的目的性

在一定的环境中，目的或目标是系统运行的方向，也是系统存在的根本意义。自然系统和人造系统无不如此。

（二）系统的整体性

系统是由两个以上要素所组成的有机整体。各要素以最优化方式排列，形成相互作用和联系的有系统目标的有机整体。不仅综合各要素的功能，还会实现系统增益。“两个马木留克兵绝对会打赢 3 个法国兵，但是，1 000 个法国兵则总能打败 1 500 个马木留克兵。”拿破仑说的就是这个道理：有训练和组织的法国兵能战胜个人骑术好、剑法强的马木留克兵。

^① 《马克思恩格斯选集》（第 2 卷），122 页，北京，人民出版社，1972。

(三) 系统的开放性

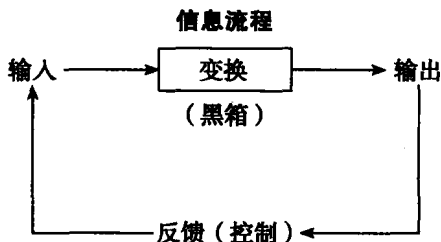
系统是开放的，与周边环境进行着信息、物质和能量的交换，而不是封闭的。系统和周边环境可以构成一个相互联系和作用的更大的整体。系统和周边环境相互交换与相互作用的过程中，系统同时具有目的性、整体性和开放性。

二、信息论、控制论、信息科学

20 世纪 50 年代出现了申农信息论。它应用数理统计方法来研究信息处理和传递，是解决通讯技术问题的通讯理论。随后，以申农信息论为基础，又出现了维纳的控制论。20 世纪 70 年代，又推进为“信息科学”，它扩大了申农信息论研究的领域，把信息的概念、原理和方法，推广到其他自然科学（如生物学、物理学）和社会科学。它不仅研究信息传递输送系统提高有效性和可靠性问题，而且研究人类和其他生物对于各种信息的生成、取得、处理、变换、传输、存储、利用和控制的一般规律，研究制造有关信息的各种硬件和软件，用来代替过去必须用人脑、人手来处理的工作，从而大踏步地提高了人们认识世界和改造世界的能力。这些信息论的新发展，在美国称为“信息科学”，在西欧称为“信息系统”。它已形成为一门新兴的、边缘的、横断的综合性科学，并具有浓厚的方法论的色彩。它的研究范围，大致包含：探讨信息的本质；探究信息的度量；研究信息的运动规律；研究如何利用信息控制的理论和方法；研究如何应用信息使系统达到最优状态和动态的方法。

信息方法是现代科学方法之一。它把系统的有目的性的运动抽象为一个信息变换过程，即信息的输入、存储、处理、输出、反馈。它直接从整体出发，用联系的、转化的观点，综合分析系统运动过程。信息流程可简示为图表 1—1。

图表 1—1



信息方法作为一种新的综合方法，不仅应用于自然科学研究，而且广泛地应用于社会科学的各个领域的研究。

三、物质流、价值流和信息流

在商品经济或市场经济的环境中，商品的生产销售过程，也是商品价值形成和实现过程，是物质流和价值流的统一。物质流有形态、性质的多样性，价值流则具有性质的同一性。会计报表的内容，是以货币计量的价值形态，反映价值流这个侧面，提供用货币金额反映的产销经营、投资理财的财务信息。企业家利用会计报表提供的信息做出决策、采取措施来驾驭并控制整个企业有目的生产经营活动，力求从总体上把握企业的生产经营过程，通过价值流来调整物质流的品种、数量、方向、目标、速度、进度，借以更多地提高经济效益。因此，伴随着物质流和价值流