

21世纪全国应用型本科财经管理系列规划教材

21 SHIJI QUANGUO YINGYONGXING BENKE
CAIJING GUANLI XILIE GUIHUA JIAOCAI

基础会计

主 编◎湛忠灿



西南交通大学出版社

[Http://press.swjtu.edu.cn](http://press.swjtu.edu.cn)

21世纪全国应用型本科财经管理系列规划教材

21 SHIJI QUANGUO YINGYONGXING BENKE
CAIJING GUANLI XILIE GUIHUA JIAOCAI

基础会计

主 编◎湛忠灿

副主编◎彭平锋 曾 丹 何海蓉

钟光荣 李 蓉



西南交通大学出版社

[Http://press.swjtu.edu.cn](http://press.swjtu.edu.cn)

图书在版编目 (C I P) 数据

基础会计 / 湛忠灿主编. — 成都: 西南交通大学出版社, 2011.6

21 世纪全国应用型本科财经管理系列规划教材
ISBN 978-7-5643-1177-3

I. ①基… II. ①湛… 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 072845 号

21 世纪全国应用型本科财经管理系列规划教材

基础会计

主编 湛忠灿

责任编辑	邹蕊
封面设计	何东琳设计工作室
出版发行	西南交通大学出版社 (成都二环路北一段 111 号)
发行部电话	028-87600564 87600533
邮政编码	610031
网 址	http://press.swjtu.edu.cn
印 刷	成都蜀通印务有限责任公司
成品尺寸	185 mm×260 mm
印 张	13.75
字 数	343 千字
版 次	2011 年 6 月第 1 版
印 次	2011 年 6 月第 1 次
书 号	ISBN 978-7-5643-1177-3
定 价	25.00 元

图书如有印装质量问题 本社负责退换

版权所有 盗版必究 举报电话: 028-87600562

前 言

基础会计是会计学专业的一门专业基础课,也是管理类和经济类专业共同学习的一门基础课。会计学是一门经济管理的应用科学,基础会计是会计学科的入门课程,是学习中级财务会计、成本会计、管理会计、会计电算化、高级财务会计以及审计学等课程的基础。我们编写本书的目的是使学生更好地理解会计基础理论,掌握会计核算方法及其实际应用,为学生进一步学习会计学有关课程打好基础。

根据 2006 年 2 月我国颁布的企业会计准则体系的主要精神,本教材坚持以会计基本理论够用和以会计实务基本操作流程为主要的理念,避免大篇幅抽象理论,突出理论知识结构紧凑、讲解通俗易懂和更多实例的特色。

本教材的内容操作性强,既可作为本科院校会计专业的专业基础课教材和非会计专业的非专业基础课教材,也可以作为高职高专各专业的会计基础教材,同时也可从事会计理论研究和实践工作的人员提供参考。

本教材主要有以下几个方面的特点:

第一,将课程改革的主线贯穿于教材始终,强调“以能力与实践为主要导向”的教学指导思想。理论部分强调“必需、有用、够用”,注重学生综合职业能力的培养,各章节不仅向学生传授专业理论知识,而且更为重要的是围绕职业岗位要求,培养学生从事财务会计工作的能力。

第二,充分体现了培养学生自学能力的指导思想。全书贯彻以人为本的教育理念,指出教学活动应当充分尊重学生的个性发展,满足学生个性化学习的要求,调动学生的学习积极性与主动性,激发其学习热情,提高学生的自学能力。

第三,内容新颖。本教材依据财政部 2006 年颁布的《企业会计准则——基本准则》和 38 个具体会计准则并吸收了最新的各项补充规定和核算内容编写而成。

本教材由湛忠灿担任主编,彭平锋、曾丹、何海蓉、钟光荣、李蓉担任副主编。各章编写分工如下:第一章由湛忠灿、李蓉编写,第二章由林友谅编写,第三章由曾丹编写,第四章由邹以琦、彭平锋编写,第五章由叶苗苗编写,第六章由李美清编写,第七章由刘芳编写,第八章由徐明编写,第九章由钟光荣编写,第十章由何海蓉编写。

由于时间及水平有限,书中难免存在一些疏漏之处,恳请各位同仁不吝指教,以便我们今后继续完善。

谢谢!

编 者
2011 年 3 月

目 录

第一章 总 论	1
第一节 会计的产生和发展	1
第二节 会计的本质	9
第三节 会计的对象	15
第四节 会计信息质量要求	18
第五节 会计的方法	21
思考练习题	24
第二章 会计确认与计量	26
第一节 会计假设	26
第二节 会计确认	28
第三节 会计计量	35
思考练习题	38
第三章 会计账户和借贷记账法	39
第一节 会计科目	39
第二节 会计账户	42
第三节 借贷记账法	44
第四节 总分类账户和明细分类账户的平行登记	56
思考练习题	59
第四章 制造业经济活动与会计处理	63
第一节 制造业基本的经营活动	63
第二节 资金筹集业务核算	64
第三节 材料采购业务的核算	66
第四节 产品生产过程的业务核算	70
第五节 销售业务核算	74
第六节 财务成果核算	77
第七节 资金退出企业的核算	81
思考练习题	81
第五章 会计凭证	83
第一节 会计凭证的作用和种类	83
第二节 原始凭证的填制和审核	84
第三节 记账凭证的填制和审核	91
第四节 会计凭证的传递和保管	98
思考练习题	99

第六章 账 簿	100
第一节 账簿的意义和种类	100
第二节 会计账簿的设置与登记	104
第三节 对账和结账	112
思考练习题	119
第七章 财产清查	122
第一节 财产清查概述	122
第二节 财产清查的内容和方法	131
第三节 财产清查结果的处理	134
思考练习题	139
第八章 财务会计报表	140
第一节 财务会计报表概述	140
第二节 资产负债表	145
第三节 利润表	151
第四节 现金流量表	154
第五节 所有者权益变动表	164
思考练习题	166
第九章 账务处理程序	168
第一节 记账凭证账务处理程序	168
第二节 汇总记账凭证账务处理程序	170
第三节 科目汇总表账务处理程序	171
思考练习题	172
第十章 会计工作组织	173
第一节 会计工作组织的意义与原则	173
第二节 会计机构	175
第三节 会计人员	179
第四节 会计工作规范体系	183
第五节 会计档案	185
第六节 会计电算化	187
思考练习题	190
附 录	191
附录 1 中华人民共和国会计法	191
附录 2 企业会计准则——基本准则	197
附录 3 中国会计学界百年星河图名人录	201
附录 4 会计基础工作规范	202
参考文献	214

第一章 总 论

引言：本章阐述了有关会计的几个基本问题，依次介绍会计的产生和发展，会计的目的、职能、对象、要素、恒等式，会计信息质量要求与会计方法等一些问题。也可以将这些问题归纳为五个问题，即会计的发展过程是怎么样的，会计是什么，会计是干什么的，会计信息有哪些质量要求，以及会计核算的基本方法。它们之间是有关联的，要联系起来理解。由于本书是一本会计入门书，本章又是第一章，多数读者刚开始接触会计，所以书中对较抽象的理论问题没有多做阐述，对初学者只要求掌握基本的理论知识。

学习目标：学习本章的目的是了解和掌握会计的发展过程，会计的基本理论、概念和方法。读者学习完本章后，对什么是会计，会计是干什么的，以及会计的要素和方法有哪些，有一个概括、清晰的了解。

第一节 会计的产生和发展

“会计”是由汉语中“会计”一词演变而来。汉语中的“会计”一词，由汉字“会”和“计”两字缀合成词。据《说文解字》解释：“会，合也。”据此可知，“会”字本意为会合。古汉语中，“计”与“算”为同音假借字。据文献记载，汉代以前，“会计”和“计会”两种词序的涵义相同，为人们所通用。汉代以后，“会计”逐渐成为固定的单一用法。“会计”一词的涵义，据清代焦循在《孟子正义》中的阐述，为“零星算之为计，总和算之为会”。发展到现代，会计的涵义相当广泛，它已成为一门学科，成为一门课程，成为一门专业，也成为一门职业。

会计是以货币为主要计量单位，反映和监督某一特定经济组织或经济活动的一种经济管理工作。在企业中，会计主要反映企业的财务状况、经营成果和现金流量，并对企业经营活动和财务收支进行监督。会计是随着人类社会生产的发展和经济管理的需要而产生、发展并不断完善起来的。会计自其诞生之日起，就处于不断的变革之中，其中也不乏革命性的变化。在生产活动中，为了获得一定的劳动成果，必然要耗费一定的人力、物力和财力，人们一方面关心劳动成果的多少，另一方面也注重劳动耗费的高低。通常人们将结绳记事、刻石计数作为会计的萌芽。随着生产活动的发展，产生了对生产活动进行专门计量与记录的会计。之后，人类文明不断进步，社会经济活动不断革新，生产力不断提高，会计的核算内容、核算方法等也得到了较大发展，逐步由简单的计量与记录行为，发展成为以货币为主要计量单位综合地反映和监督经济活动过程的一种经济管理工作，并在参与单位经营管理决策、提高资源配置效率、促进经济健康持续发展方面发挥积极作用。

会计的起源很早,据国外史料记载,公元前 5000 年以前记录部落之间交易的符号就已出现。在古巴比伦、古埃及、波斯和古希腊等文明古国,公元前已设置有会计的记录官员和审计官员。我国史籍中也有氏族社会的“结绳记事”和“书籍”等最初的计量和记录行为的记载。随着人类社会生产的发展和经济管理的需要,以及生产发展和经济管理方法的不断改进,会计理论和会计方法日益完善,从奴隶社会的单式簿记发展到现代社会的复式簿记,从财务会计衍生到管理会计、再到社会责任会计,从二元价值逻辑拓展到三元价值逻辑形成的三式簿记和收益动量,在历史的持续中会计理论和方法逐渐发展丰富。

一、西方会计的产生和发展

(一) 西方古代会计

早在公元前 3600 年就已经有了反映经济情况的记录,在古希腊和古罗马已经出现某些会计的观念。古罗马的商业发达,地中海沿岸居住的西方人对会计知识十分注重,到罗马帝国时代,会计学已接近诞生。例如,在公元初期,一个罗马建筑师就曾经提出对两个围墙的计价不仅应计算围墙的价值,还要每年扣减其价值的八十分之一。但公元前 395 年,罗马君主惟西阿德西大帝去世,此后罗马帝国开始瓦解,在公元 5 世纪至 6 世纪,罗马陷入混乱时期,征战厮杀使得已有的文明就此衰落,会计学的成就也失传殆尽。从公元 6 世纪至 11 世纪,会计学在西方已不复存在。公元 11 世纪至 14 世纪以前,西方会计倒退到了最原始的地步,会计知识之简单,几乎让人难以置信,国外史料表明,当时皆用叙事体记录或报告财产状况,根本没有账簿。这期间英国人虽有会计作品发表,但是仅仅用拉丁文或诺尔曼人的法文写作,且用罗马数字记录。英国人的第一部会计作品是在 1086 年由英格兰诺曼王朝第一任国王威廉一世(William I, 1027—1087)下令编辑的《英国人口和土地普查记录》(Domesday Book)一书。该书主要部分是关于土地及应征土地税的记录。其后所谓《御库卷档》(The Pipe Roll)每年出一期,公元 13 世纪时期,英国的诸侯及教皇命令人民记录其财产与收益,记录并无一定的方法,且性质项目也未归类,仅拉丁文摘要和用罗马字记录而已。那时虽有如上简单的账簿,但并无相应的报表。11 至 13 世纪,十字军东征,促进了意大利城市和东方贸易的发展,使意大利城市积累了财富。由于代理商和合伙人的出现,贸易规模不断扩大,促使资本家的财富和年青商人的勇敢结合起来。同时,为满足经济发展的会计得以进一步的发展,1211 年,意大利的佛罗伦萨(Florence)银行发明了用各种簿籍登录交易事实,利用交错式分录(Cross Entry Type)登入簿籍,它成为今日复式分录(Double Entry)的最初形态。

可以说,西方古代会计活动确实是存在的,但会计理论却非常薄弱,所谓的会计理论,也只是存在于人们的头脑之中,并没有以文字的形式在书本上反映。

(二) 西方近代会计

14 世纪初叶,英国对资产负债项目开始分类,财产的货币价值开始用直栏记载,例如伦敦市政府的账簿,1334 年开始有分类的直栏记载,在账页的左方叙述交易的事实,右方记载

交易的金额,叙述交易事实用拉丁文及诺尔曼法文,记载金额用罗马数字,每页账虽结有总额,但总额并不结转下页。与此同期,德国人赫曼约翰和卫丁博格著书《14世纪簿记》,该书将1329—1360年所发生的交易详加叙述。后来意大利人发展了现代簿记方法。1340年意大利人吉纳(Geno)采用的会计簿籍,第一次创造了交互分录制度,稍后在芬里登(Venetian),有一名意大利商人,将其1406—1434年所发生的交易用交互分录制度记录,并创立资本账户及损益账户;1430年威尼斯的巴巴锐哥商店又第一次应用按字母顺序排列的分类账,在分类账用完才结算一次,因而从1440—1449年该商店从未结算,其子里克拉在1456年开始记分类账,至1482年用完时才结算一次。当时也有习惯每一次交易结算一次分类账,并同时确定其损益。1458年意大利人班里犹托克述里著有关于复式分录簿记方法的论文,论题可简称为“商品论”,该文不仅提出“借”与“贷”,且讨论了结账以及将损益结转账户的问题。此文的发表对于后来意大利僧侣卢卡·巴乔利(Luca Pacioli)发明复式簿记分录方法有重大影响。

1494年11月10日,卢卡·巴乔利所著《算术、几何、比及比例概要》一书在威尼斯出版,该书讨论了数学,但也论及簿记,该书全面系统地介绍了当时威尼斯盛行的复式记账法,标志着复式记账法的最终确立。由此来看,应该说卢卡·巴乔利为会计学奠定了基础,我们称其为会计学鼻祖也不为过。巴氏不仅提出复式簿记借贷分录方法,并且创立了三种主要簿籍,即序时簿、分类账及备忘簿。序时簿及分类账的应用在本质上与现代无异,只是序时簿而已。同时对于转账分录及结账分录一无所知,其创设的备忘簿,主要作用在于记录交易的事实及各种货币的换算。世界会计史学界均认为:自从帕氏的著作问世之后,整个会计界才从会计实践的研究中摆脱出来,从而向会计理论研究的方向发展。至此,会计才开始形成一门科学,帕氏对会计的贡献是划时代的,他被称为“现代会计之父”,就连诗人歌德也在诗中写道:“复式簿记是人类智慧的结晶,是伟大的发现。”

(三) 西方现代会计

从19世纪至20世纪,在西方,现代化大工业取代自由资本主义,社会发展要求会计的迅速发展,因之会计学科的成果层出不穷。在这百年间,西方会计研究显然已经转变了方向,即从着重研究会计簿籍设置及借贷分录的应用,转而研究价值核算、会计报表编制及财务分析。在这百年间,会计的发展一方面体现为专业会计团体的成立,会计准则逐渐统一健全;另一方面体现为会计功能的变化。

1. 西方会计团体及会计准则的发展

1853年,爱丁堡会计师协会在苏格兰成立。爱丁堡会计师协会的成立,标志着会计服务对象的扩大,会计开始走出企业,开展社会服务。由于英国的第一次工业革命给当时的资本主义世界,特别是给英国注入了强大的活力,致使生产经营及其管理日趋复杂,由此引起了生产组织和经营权形式的重大变革,于是适应资本主义企业的新的经营形式——股份公司诞生了。它的出现使得经营权和所有权相分离,并要求会计既要考核经营情况,又要保护股东的合法权益。

1929—1933年的经济危机导致证券市场的崩溃,美国国会于1933年和1934年先后通过了《证券法》和《证券交易法》,并且根据《证券交易法》成立了证券交易委员会(SEC),要求公司送交证券交易管理会的会计报表,必须是按统一的会计准则编制的,并要经过注册会计师审计。美国证券交易委员会准许并鼓励民间职业团体在会计准则的制定过程中保持主

导地位。承担会计准则制定任务的机构先后有会计程序委员会（1938—1958）、会计原则委员会（1959—1973）以及现在的财务会计准则委员会（FASB）。在 1959—1973 年，会计原则委员会制定的会计准则改用会计原则委员会意见书（APB Opinions），发表了 31 个意见书和 4 个文告；会计研究部则通过理论研究来支持并发展“意见书”（APB Opinions），这是美国注册会计师协会吸取会计程序委员会的失败教训而在理论研究方面采取的重大举措。

美国财务会计准则委员会（FASB）是由具有更大政治代表性的会计团体组成的，下属有 7 个委员会，分别代表会计师事务所、企业、政府和会计教学机械。在隶属关系上既不隶属美国注册会计师协会，也不受美国政府管辖。因此，它于美国会计界而言，拥有了相对独立的地位。美国财务会计准则委员会不仅有权发布准则，并且可以对它前任机构的正式文件，即对会计程序委员会（Committee on Accounting Procedures, CAP）的《会计研究公报》和 APB 的《会计原则委员会意见书》发表解释。FASB 自成立以来，工作卓有成效，其硕果累累，它主要发表了以下几种文件：

（1）《财务会计准则公告》（Statements of Financial Accounting Standards）。至 2006 年 5 月为止总共发表了 156 份公告，其中有相当大的一部分是为了修订或补充以前发布的 APB 意见书、会计研究公报和 FASB 公告做出的。

（2）《财务会计准则委员会解释》（FASB Interpretations）。截至 1993 年，总共发表了 40 份，主要是对已发布的 FASB 公告、APB 意见书以及会计研究公报等做出的解释。

（3）《财务会计准则委员会技术公报》（FASB Technical Bulletins），截至 1993 年，共发布了 49 份，主要是 FASB 工作人员对财务会计和财务报告问题所发行的指导性材料。

（4）《财务会计概念公告》（Statements of Financial Accounting Concepts, SFAC），截至 2000 年，共发布了 7 份。

自 2001 年年底美国相继发生安然、世界通信等一系列财务丑闻事件以来，人们对美国会计准则的制定基础产生了质疑，并对会计准则的制定应采用“以原则为基础的方法”（Principles-Based Approach），还是采用“以规则为基础的方法”（Rules-Based Approach）展开了讨论。一些人认为，国际会计准则采用的是“以原则为基础的方法”，而美国会计准则采用的是“以规则为基础的方法”。美国会计准则数量庞大，各项规定太为具体，即使是专业会计人员也很难全部掌握，而且由于以规则为基础，容易挂一漏万。在对一些经济事项没有制定相应的会计准则，同时缺乏原则性规定的情况下，会计监管就暴露出了漏洞。还有人认为，正是由于美国会计准则缺乏对新兴衍生金融工具和表外融资等事项作出会计披露的原则性要求，才使安然公司有机可乘，利用“特殊目的主体”（SPE）制造财务丑闻。

2002 年 7 月，美国布什政府颁布了《萨班斯-奥克斯利法案》（Sarbanes-Oxley Act），该法案针对美国会计准则存在的问题，除了重申 SEC 制定会计准则的权力外，还要求 SEC 就美国是否应改为“以原则为基础”的会计准则进行研究。在法案出台后不久，FASB 即对美国会计准则的制定是否应采用“以原则为基础的方法”发布了一份建议书，要求公开讨论“以原则为基础的方法”能否改善财务报告的质量和透明度以及对未来会计准则的发展有什么影响等问题。

与美国专业会计组织发展相比，国际会计准则委员会及国际会计准则也在迅速发展。

20 世纪 80 年代末，在全球经济一体化的大背景下，国际资本市场逐渐活跃，跨国公司业务不断发展，国际会计准则在会计政策选择上的多样性问题变得非常突出，建立一套全世

界统一标准的国际会计准则已经成为各界人士的共识,国际会计准则就是在这样的背景下应运而生的。国际会计准则委员会成立初期的主要工作是兼顾各国会计法规、经济环境和法律体系等方面的差异,认可各国对主要会计问题所采取的处理方法。因此,在 20 世纪 80 年代末,共制定了 26 份国际会计准则,这些国际会计准则几乎包容了各国会计实务的内容,其在许多会计问题上允许在多种备选方案中选择。

1995 年,国际会计准则委员会(IASC)与证券委员会国际组织(IOSCO)达成协议,要求 IASC 完成一套核心准则,证券委员会国际组织审核通过后,将作为跨境上市和筹资时编制会计报表的依据。1997 年国际会计准则委员会成立了常设的准则解释委员会,不时地对现行国际会计准则可能产生歧义的方面进行解释。2000 年 5 月 17 日 IOSCO 全部通过了 40 个核心准则项目,批准跨国证券发行和上市的公司使用国际会计准则,此举是全球财务报告协调化的一个里程碑。2000 年 IASC 改组以后成立了 IASB,IASB 成立伊始,就明确了其发布的准则名称为“国际财务报告准则”(IFRS)。

2. 会计的范畴及功能的发展

除了上述的会计团体与会计准则的发展外,会计的发展体现为会计的功能或者会计涉及的范畴在扩大。会计的功能在发展,即从满足较多业主的需要,发展到同时使企业较多的债权人满意,再发展到同时满足企业的多数股东、企业的许多管理者及企业更多债权人等三方面的需要。相应地,会计从只需计算营业成本以确定损失发展到应能反映企业的获利能力与偿债能力,会计报表为人所注意,而相应地产生资产负债表和收益表以及很多管理报表。

20 世纪 50 年代以后,管理会计应运而生,与财务会计并存而形成企业生产经营型现代会计模式。第二次世界大战后,各种新技术、新工艺在生产中得到了广泛的应用,生产经营社会化、跨国公司的出现使得企业规模日益扩大,于是加强企业内部管理成为当务之急。管理会计的形成正是适应了这一要求,它广泛吸收了行为科学管理、数量管理和系统理论等方面的研究成果,成为多种学科相互交叉、相互渗透的结合体。它改变了作为经济管理组成部分的会计,不仅要对外提供财务信息,而且要反映企业生产经营的状况,使财务会计解脱出来,从而把重心放在对外服务上。管理会计准则主要利用信息来预测前景、参与决策、规划未来、控制和评价企业经济活动等,保证以较少的劳动消耗和资金占用以取得最佳的经济效益。

1968 年,美国会计学家戴维·林诺维斯在《会计杂志》上发表题为“社会经济会计”一文,首创“社会责任会计”一词,并揭开了研究序幕。这次革命的原因可以追溯到 19 世纪。古典经济学派认为:企业只是经济的下属系统,而不是社会的下属系统,追求利润是企业唯一目标也是最高目标。由此出现了企业不顾社会及公众利益,将企业内部成本转嫁成为社会成本,疯狂攫取利润,来达到个人利益最大化的目的。西斯蒙蒂在 1819 年第一次明确提出的“社会成本”概念以及约翰·莫里斯·克拉提出的“社会成本簿记”和“社会价值”观念为这次革命做了理论上的准备。社会责任会计是把企业与社会之间的关系当做社会责任并以此为中心而展开的会计活动。它的出现不仅改变了传统的会计思维模式,将生产经营型会计发展为生产经营社会型会计,“意味着会计在社会学、政治科学和经济学等社会科学中的应用”,还标志着会计对象不仅仅局限于价值方面,一些非价值的人力资源、社会环境资源等也可以计量和记录,会计对象日趋扩大。

1982 年,美国著名会计学家伊尻雄士教授出版《三式簿记和收益动量》一书,这次革命

源于复式记账法。井尻雄士教授认为,复式簿记还有几个理论问题尚未得到完善解决,而三式记账就是要在复式记账的基础上解决复式记账所没有解决的问题。为此,井尻雄士教授将牛顿力学中的动量、动力、能力、冲量等概念引入会计中,并由此产生了三式簿记和微分三式簿记。它的贡献不仅是对人类种种制约因素的突破,更主要的是将各种分析完备化、系统化,使会计从反映职能中跳出来寻求导致有关变化的理由,使得寻求理由变成会计的“第二本能”,从而实现强化经营责任观的目标。

西方会计的发展是一个无止境的不发展的过程,来自于会计界内部和外部的因素在会计理论的形成和发展过程中,从各自利益角度出发,往往直接干预会计准则制定,以期促成有利于自己的经济结果;随着社会经济环境的发展变化,会计信息使用者对会计报告的需要也在不断变化。因此,会计为满足会计信息使用者的新需求,充分发挥会计理论对会计实务的解释、评价和指导作用,也必须不断地发展。

二、我国会计的产生和发展

(一) 我国古代会计

中国的古代会计,从时间上看,是从旧石器时代的中晚期到封建社会末期逐步形成和发展的。

中国的经济、文化发展较早且水平较高,是世界四大文明古国之一,也是古文明未曾中断的唯一的古国。中国会计的历史可谓源远流长,早在原始社会时期,先民们已发明了“刻记记数”和“结绳记事”等方法,以此反映渔猎收获数量及其他收支。这是迄今世界历史上最早的会计活动。到奴隶制时代,随着经济的发展和国家的出现,为适应管理经济的需要,官厅会计部门产生并得到初步发展。例如西周设置了专门负责会计工作的“司会”官职,它与专门负责财物保管工作的官职“小宰”有明确的分工。会计部门内部设“司书”“职内”“职岁”“职币”四种官职分别执掌财务与出纳。西周还制定了一些会计管理制度,如收支报告制度、交互考核制度以及宰夫所行使的就地稽查制度等。那时“会计”一词已有了比较明确的含义,即所谓“零星算之为计,总合算之为会”。周代的官厅会计,不仅采用了类似凭证(“书契”“官契”等)、账簿(“籍书”)和“三柱结算法”等专门方法,而且有了叙事式会计报告,如《周礼》中的“日成”“月要”和“岁会”报告等。

封建社会早期(战国至秦汉),官厅计财组织从中央到地方已初步构成了一个经济管理系统。以“编户制度”“上计制度”以及国家财政收支和皇室收支分别管理制为主干的财计制度的建立,加之秦汉御史监察制度的建立,是封建国家经济集权的重要体现。以“入、出”为记账符号,以“上入下出”为基本特征的单式入、出记账法的形成,以“入-出=余”为基本公式的三柱结算法的普及运用,以及在战国中后期会计账簿设置分为“恒籍”(汇总登记领饲料的会计籍书)、“粮籍”(专门登记粮草的会计籍书)、“苑籍”(专门登记骡马数量的会计籍书)进行分类核算等,形成了中式会计方法的基础。秦汉时期,随着商品货币经济的发展,还采用了以“收、付”为记账符号、以“上收下付”为基本特征的单式收付记账法,并对一部分收支以钱币为计量单位进行核算,这是中式会计获得初步发展的重要标志。

随着工商业的发展,两汉(公元前 202 年—公元前 220 年)出现不少商业繁荣、人口在

10 万以上的大都会。当时全国性的商业大都会有洛阳、邯郸、临淄、宛（南阳）和成都，号称“五都”，人口均在 30 万~40 万，京都长安达 80 万余人。而中世纪西欧最大的国家意大利在 14 世纪中期之前，只有四个城市的人口超过 5 万，即米兰、威尼斯、那不勒斯和佛罗伦萨。无疑，我国当时经济的发达程度比较高。我国古代经济的高度发展，必然要求并促使会计水平的提高。作工数百人乃至数千人的手工业、童仆千人的富豪、积财巨万的商人、庞大的政府机构和军队，都需要相应的会计工作。

公元 1000 年（宋真宗咸平三年），中式会计又有新的进展，并依旧居世界领先水平。从公元 1002 年到 1068 年，连续三代宋朝皇帝推行财计组织体制改革，试图以此理顺中央与地方计财关系。公元 1069 年，王安石以“理财”为纲进行变法，并以“制置三司条例司”作为改革的总机关。公元 1074 年，设置“三司会计司”，以此总考天下财赋出入，实行州路会计考核制度，这些都在一定程度上影响和推动了会计科学发展的进程。公元 1078 年至 1085 年，宋神宗通过推行“新官制”，使中央政府机构又恢复到唐朝的“三省六部”体制，并重新确立了政府会计、出纳及审计的组织地位，使会计工作恢复到正常状态。

随着唐宋时期民间金融活动的发展，对债权债务的核算日趋重视，在实际中记录“人欠”和“欠人”的要求应运而生。据考查，这期间产生了中国古代的“三脚账”。“三脚账”又称为“跛行账”，是指现金收付事项只记现金的对方；而转账事项（非现金收付事项）则要同时记入来账（收账）和去账（付账）两方。三脚账是单式记账法向复式记账法发展的一种过渡形态的记账方法。虽然它已经开始区分经济业务，并且将部分业务作成复式记录，但是并没有从根本上克服单式记账的缺点，仍属不完全的复式账法。三角账的重点是放在流水账上，注重债权债务的复式记账。对商品的购进和销售业务及费用项目的核算，采用单式记账核算，从而造成在总清薄的核算中不能进行平衡计算，只能用期末盘存的办法来计算当期的盈亏。

明末清初期间，我国会计发展史上具有划时代意义的一种复式记账方法，俗称“龙门账法”，该法属于一种复式记账方法，龙门账的创始人是山西商人傅山（或富山），把全部账目分为“进”“缴”“存”“该”四个部分，以“进—缴=存—该”作为会计平衡等式，“进”相当于各类收入，“缴”相当于各种费用，“存”相当于各种资产，“该”相当于负债和资本，按月结算核计。

（二）我国近代会计

中国近代史的时间是从 1840 年鸦片战争到 1949 年中华人民共和国成立前，也是中国半殖民地半封建社会的历史时期。近代史的过程就是传统社会向现代社会的变迁过程，它将引起社会生产力、经济制度、政治制度、思想文化乃至人们的生活方式、价值观念和心理态度的多元化等各个方面的变革，其核心是经济的工业化和政治的民主化。

在“三脚账”“龙门账”的基础上建立起来的一种复式账法，俗称“四脚账”，其记账法则是：无论是对现金收付事项，还是对转账会计事项的处理，一律遵循“有来必有去，来去必相等”的记账规则，这与借贷复式簿记的做法完全相同。它在结账与平账方面继承了传统“四柱结算法”的基本原理，突出地表现了中式会计的特色；同时，这种记账法的基本原理已与西式复式簿记方法相同，尤其是在成本结转、盈亏计算、结册编制以及平账原理的运用等方面，其做法与西式复式簿记方法有着异曲同工之妙，它是继“龙门账”后，

我国会计发展的又一重大转变，它把中式会计推向一个新的发展阶段，是中国近代会计发展史上的光辉篇章。与借贷复式簿记相比，它还存在许多问题，如账簿组织建设尚不够严密，会计核算项目的设置还不够科学，账户体系不够健全，账页和结册的格式因过于简略而缺乏科学性，对会计凭证的运用还停留在比较低级的阶段，以及在基本账法的处理方面还显得烦琐和杂乱等。

随着西式科学文化、西式企业以及西方传教士的大量涌入，1900—1912 年中式会计进行改良尝试。其中 1901 年（清光绪二十七年）《光绪会计表》出版；1905 年（清光绪三十一年）蔡锡勇编著的《连环账谱》出版，《连环账谱》一书，为中国引进借贷复式簿记的开端；1907 年（清光绪三十三年）谢霖（1885—1969）与孟森合着的《银行簿记学》出版，《银行簿记学》（1907）一书，为引进借贷复式簿记创造了条件。1908 年大清银行创办之时，即采用现金收付复式记账法，此后中国的会计出现了中式会计的改良和借贷复式簿记的引进同时并存的局面。

（三）我国现代会计

从会计学的角度讲，中国现代的会计制度是与国际社会接轨的制度，是与国际社会趋于一致的会计制度。这可以从上世纪二三十年代开始，因为只有这个时期大型工商企业才开始采用借贷复式簿记，中小型工商企业一般采用中式收付簿记。上世纪 30 年代我国的著名会计师徐永祚（1893—1961）发起了改良中式簿记运动，草拟了《改良中式簿记方案》（1933），虽未能广泛推行，但是开始了我国会计现代化的进程。与此同时，著名会计师潘序伦（1893—1985）通过创办立信会计师事务所、立信会计学校和立信图书用品社来编辑、出版多种会计书刊，使借贷复式簿记在中国得到广泛传播。此外，北洋政府和国民政府先后颁布过《会计法》及其他一些会计法规，这些都具有现代会计的意义。

中华人民共和国成立以来，会计制度才开始了新的生命，开始在全国范围内进行规范、统一，真正步入了科学发展的轨道，开始了真正意义上的现代会计制度的建设。随着 1949 年新中国的成立，国家会计管理机构成立。1950 年《中央金库条例》颁行，这是中国的首部会计规章，条例规定：设立中央金库，各级金库均由中国人民银行代理，一切国家财政收入均由经收机关按照规定期限全额交纳同级金库，除特别有规定者外，不得支支及自行保管；金库款的支配权属于财政部，各级金库间存款的运解调度权属于中央总金库。随后统一会计制度、国家机关会计工作统一规范建立，统一会计制度的发布和执行有效地规范了各类企业的会计行为，在会计核算方面形成了统一的局面。1962 年全国会计工作会议召开，《人民日报》发表《会计人员的光荣职责》的社论。1964 年，原中国会计学会常务理事张以原中国会计学会常务理事张以宽设计增减记账法，并在实践中得以实施，这是在全国范围内第一次实施复式记账法，会计核算中，用“增”、“减”为记账符号，来表示资产、负债、所有者权益、收入和费用的增减变动。1966—1976 年“文化大革命”时期，会计业受到严重破坏。改革开放 30 年来，我国会计制度发生了翻天覆地的变化；1978 年会计干部技术职称制度建立；1980 年后注册会计师立法；1981 年实行会计博士教育；1983 年提出创立具有中国特色的会计理论方法体系；1985 年《中华人民共和国会计法》（以下简称《会计法》）制定实施，这是我国第一部会计法（见附录 1）。1993 年 12 月 29 日第八届全国人民代表大会常务委员会第五次会议

对该法进行了局部修订。1987 年注册会计师的行业自律组织——“注册会计师协会”成立。1992 年我国颁发的《企业会计准则》(见附录 2), 制定和公布了各大行业的会计制度和财务制度。这是一项分行业会计制度向具体会计准则逐步靠拢的过渡性措施。经过 8 年的实践, 财政部又将分行业的会计制度在 2001 年月 1 日合并成了统一的《企业会计制度》, 至 2006 年底, 我国陆续修订了新会计准则, 自 2007 年 1 月 1 日起, 我国新企业会计准则在上市公司施行, 并逐步扩大实施范围。至此, 我国会计制度体系与国际社会会计制度体系几乎达到了同步发展的水平, 我国会计研究取得的丰硕成果令人瞩目, 为我国的经济发展作出了重要贡献。对会计理论的研究也由单纯的借贷复式簿记发展到企业会计、预算会计、农业和农村会计、企业内部经济核算与财务会计、会计电算化、注册会计师事业、会计管理体制、会计教育、环境会计、社会责任会计、人力资源会计等多个领域。

在我国现代会计的发展过程中, 出现了许多著名的会计学家, 他们为我国会计事业的发展均作出了杰出的贡献(见附录 3)。

第二节 会计的本质

一、会计的涵义

(一) 会计的概念

目前, 中外会计理论界对此没有一个统一的认识, 提出了各种各样的会计定义, 大致有五种: 管理工具论、艺术论、信息系统论、管理活动论和会计控制系统论等。

1. 管理工具论

管理工具论在 20 世纪五六十年代的苏联、东欧社会主义国家和中国比较流行, 曾一度成为占主导地位的观点, 现在已经被大多数会计学者所否定。管理工具论认为会计是一种管理经济的工具。在 20 世纪 50 年代, 一些会计核算原理教材指出, 会计核算是经济核算的一种, 是反映经济过程中各个经济事实或经济现象的一种工具。在 60 年代出版的会计学原理教材则提出, 会计是用来反映经济过程, 进行观察、计量、登记和分析的方法。持这种观点的人认为, 不能把会计和会计工作混为一谈, 会计是从事会计工作的手段, 它是一个独立的方法体系。这个方法体系是人们长期从事会计实践的经验总结, 把它再用于会计实践, 才表现为会计工作。并认为会计这种独立的方法体系, 主要是用来提供微观经济信息的, 或者说主要是执行反映职能的; 既然会计是一种技术方法, 那么它本身就不可能有管理职能, 而只是服务于管理的工具或手段。

2. 会计艺术论

会计艺术论认为会计是一种记录、分类和总结一个企业的交易并报告其结果的艺术。在 20 世纪 70 年代前相当长的一段时期内, 这种观点在西方国家比较流行。美国注册会计师协会所属的名词委员会于 1953 年发表的第一号“会计名词公报”, 对会计所下的定义是: “会计

是一种艺术,旨在将具有或至少部分具有财务特征的交易事项,以有意义的方式且以货币来表示,予以记录、分类和汇总并解释由此产生的结果。”

会计是一种艺术在西方国家曾流行较长一段时间,但在我国却很少有人提及,而且目前西方学界也已不多见。

3. 会计信息系统论

20 世纪 50 年代中期,电子计算机开始应用于公司的管理,此后,很快普及到会计等的主要领域。信息科学带来的新思想和新技术,打开了会计人员的思路,人们开始重新探索和认识会计的本质与作用。

1953 年,美国会计学家利特尔顿(A.C. Littleton)指出:“会计是一种特殊门类的信息服务。”他还认为:“会计的显著目的在于对一个企业经济活动提供某种有意义的信息。”1966 年,在美国会计学会所发布的《会计基本理论说明书》中对会计作出了如下的定义“从本质上讲,会计是一个信息系统……会计既是一个经营实体一般信息系统的一部分,又是信息概念范畴中的一部分。”同时,1970 年美国注册会计师协会(AICPA)所属的会计原则委员会在第四号公报中也指出:“会计是一种服务活动,它的功能是提供有关经济事项的定量信息,该类信息主要是财务性的,而且对经济决策用。”西德尼·戴维森 1977 年在主编的《现代会计手册》序言中写道:“会计是一个信息系统,它旨在向利害攸关的各个方面传输一家企业或其他个体富有意义的经济信息。这个传输过程势必要涉及两个方面,就是信息的发送者和信息的接收者。”所有这些都强调了会计的信息服务职能,这种观点从上个世纪产生发展以来已经在世界会计界占有了一席之地。

余绪缨、葛家澍认为,应把会计看做是一个信息系统,它主要通过客观而科学的信息,为管理提供咨询服务;会计是管理经济的工具,从实质上看,它是由一系列用来反映和监督经济活动的方法组成的,从现象上看,它表现为人们运用这些方法进行记账、算账等实践活动。

4. 会计管理活动论

会计管理活动论认为会计是管理生产过程的一种活动,即会计本身具有管理的职能,是一种管理活动。

杨纪婉、阎达五(1980)认为,会计自产生以来就是为管理服务的。会计作为一种管理活动,无论从理论上还是实践上看,不仅仅是管理经济的工具,它本身就具有管理的职能,是人们从事管理的一种活动。这种活动从形式上看,主要是产出与决策相关的会计信息,但本质是为了管理或控制,但是为了管理或控制并不等于管理或控制。因此会计是价值管理的信息支持系统,支持企业作出正确决策。

阎达五、戴德明近年来在会计管理活动论的基础上,提出了“价值链会计”的构建,认为会计是收集、加工、存储、提供并利用价值信息,实施对企业价值链的控制和管理,保证企业的价值链能够合规、高效、有序运转,从而为企业创造最大化的价值增值及其合理分配的一种管理活动。

5. 会计控制系统论

会计控制系统论的倡导者主要有杨时展教授、郭道扬教授,杨时展教授指出:“现代会计是一个以认定受托责任(Accountability)为目的,以决策为手段对一个实体的经济事项

按货币计量及公认原则与标准,进行分类、记录、汇总、传达的控制系统。”这一定义从外延与内涵两方面揭示了现代会计的本质。首先,定义阐明了会计基本目标在于认定受托责任履行情况这一内在的并带有规律性的问题;其次,在确认受托责任目标的基础上揭示了现代会计是个控制系统这一关键性问题,使人明确无误地认识到受托责任这一目标与会计控制系统的结合便是现代会计内涵中显示其本质的问题,而现代会计的主导性职能是控制;最后,明确了受托责任与决策之关系。应当注意,以上三个方面所揭示的问题不仅仅是概念上的,而且是从会计工作的基本内容及基本程序上体现出来的。杨时展教授在会计本质问题研究方面做出了重要贡献,它体现了现代会计发展的历史方位,在会计基本理论建设上占有重要历史地位。

(二) 会计应如何定义

认识会计的定义,首先必须弄清会计的本质。所谓会计的本质,是指从产生到发展进步的历史过程中,会计这一客观社会现象的内部联系。它由会计的内在矛盾构成,是会计这一事物比较深刻的、一贯的和稳定的方面。从会计产生和发展的历史观察各个时代的会计,有着不同的反映和控制的具体内容,其发展水平以及所采用的方法也不同,也就是说,各个不同时代的会计,具有各个时代的会计特征。各个时代的会计特征,决定了各个不同时代会计的个性,会计的本质,则是各个不同时代会计的共性。会计的本质是一种信息活动。让我们回到没有文字的原始社会,人们相互之间交换物品,比如说用鱼换米,用一句话说,“我今天用十条鱼换了一包米”,这种信息在当时只存在于人们的头脑之中;如果有了文字,用文字表达,则为:“我用十条鱼换了一包米,时间—今天。”

进一步抽象则有:

时间:今天

主体:我

鱼:减少十条

米:增加一包

再抽象则有:

时间:今天

主体:我

减少:鱼十条

增加:米一包

如有货币,都为人民币 50 元,且用借贷记账法,运用“库存商品”科目,则有:

时间:今天

主体:我

借:库存商品——米 50

贷:库存商品——鱼 50

“我今天用十条鱼换了一包米”这句话,包含了现代会计形式的全部主要信息,这只是最原始的会计意义形式,它的本质功能是起到提供信息的作用,会计的信息功能是会计与生俱来的。