

成人高等教育会计学品牌专业系列教材

总主编 王竹泉

簿 记

主编 于卫兵

B u j i



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

成人高等教育会计学品牌专业系列教材

总主编 王竹泉

簿 记

主编 于卫兵

B u j i



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

簿记/于卫兵主编. —上海:立信会计出版社,2010.11

成人高等教育会计学品牌专业系列教材

ISBN 978-7-5429-2650-0

I. ①簿… II. ①于… III. ①会计方法—成人教育:
高等学校—教材 IV. ①F231

中国版本图书馆CIP数据核字(2010)第204767号

责任编辑 方士华

封面设计 周崇文

簿记

出版发行 立信会计出版社

地 址 上海市中山西路2230号 邮政编码 200235

电 话 (021)64411389 传 真 (021)64411325

网 址 www.lixinaph.com E-mail lxaph@sh163.net

网上书店 www.shlx.net Tel: (021) 64411071

经 销 各地新华书店

印 刷 上海申松立信印刷有限责任公司

开 本 787毫米×960毫米 1/16

印 张 20.5 插 页 1

字 数 389千字

版 次 2010年11月第1版

印 次 2010年11月第1次

印 数 1—3 100

书 号 ISBN 978 - 7 - 5429 - 2650 - 0/F

定 价 30.00元

如有印订差错,请与本社联系调换

总 序

在专业人才培养过程中,教材建设发挥着举足轻重的作用。编写一套充分体现人才培养特色定位、与人才培养目标相契合的教材成为专业建设的重要内容,也是确保人才培养质量的关键所在。对于成人高等教育来说,教材建设的重要性尤为突出。然而,综观目前我国会计学专业成人高等教育,在专门化教材建设方面捉襟见肘,体现成人高等教育特点和成人高等教育一般规律的专门化教材较少,不少院校直接选用面向普通高等教育的教材。即便是冠以成人高等教育名头的系列教材,在内容安排上,也多是以专业理论和方法讲解为主,有助于学员自学的内容安排不足,未能较好地适应以提高专业技能和专业能力为培养目标的成人高等教育人才培养之需要,使用效果不尽如人意。至于与区域经济发展需求的特色人才培养相适应的会计学专业成人高等教育系列教材则更为少见。

中国海洋大学会计学专业是山东省首批成人高等教育品牌专业建设点,也是山东省首批普通高等教育品牌专业建设点和教育部国家特色专业建设点。会计学成人高等教育品牌专业以服务于山东半岛城市群经济发展为导向,以培养半岛制造业基地、地区金融中心、贸易和物流基地等急需的应用型会计专业人才为主要目标,充分发挥学校和专业的品牌优势,有效整合半岛城市群中的社会会计教育资源,着力调整人才培养的层次结构、地区结构和行业结构,不断优化人才培养的培养方案和培养模式。自2007年立项建设以来,该专业以建立与会计专业人才培养结构调整和培养模式优化相适应的新型特色课程体系为目标不断推进课程体系改革和教材建设,在山东省教育厅成教处和中国海洋大学及其继续教育学院各级领导的大力支持下,联合立信会计出版社,组织多年从事会计学专业成人高等教育教学工作的一线专业教师编写了本系列教材。



本系列教材涵盖了会计学专业核心课程和品牌专业的模块化特色课程,核心课程分别是《簿记》、《中级财务会计》、《成本会计》、《管理会计》、《财务管理》、《高级财务会计》、《审计学原理》、《注册会计师审计实务》、《计算机会计》和《管理咨询》。模块化特色课程主要包括《金融企业会计》、《预算管理》、《营运资金管理》、《物流成本管理》等。总体上看,本系列教材具有以下几个方面的突出特点:

第一,充分体现专业人才培养规律。与通行的会计系列教材不同,本系列教材的第一门课程定名为“簿记”,更加突出其簿记原理和技术特点,为后续《中级财务会计》和《高级财务会计》的系统学习打下坚实的基础;在绝大多数院校中,审计类课程仅开设“审计学”一门,既讲原理又讲实务,结果是学员在两个方面学习得都不深入,鉴于此,我们将传统的《审计学》课程划分为《审计学原理》和《注册会计师审计实务》两门课,分别两个学期先后讲授,一方面体现相关专业知识学习的循序渐进;另一方面实现对相关知识的深入、系统学习;此外,本系列教材特别增设了《管理咨询》课程,旨在锻炼学生分析问题、解决问题的实战能力,同时开阔视野、完善知识结构,提高综合技能。

第二,更符合应用型人才培养需要。教材编写过程中,我们充分考虑成人高等教育人才培养目标的实际需要。在对专业课基本知识和一般原理讲解清楚的基础上,更加注重对相关专业知识实际应用的介绍,安排了大量的例题或案例,更加有利于学员能够学以致用,培养起实际动手应用的能力。

第三,特色定位更加明显。在主干课程定位和教材内容安排上,我们充分考虑学员特点、区域经济特点、师资优势和特长,对教材内容进行科学定位。使得本系列教材更好地适应区域经济发展中制造业基地、区域金融中心、贸易和物流基地发展对会计学专业成人高等教育人才培养的专门需求。

第四,更适合学习和教学需要。尊重成人高等教育人才培养的一般规律,为方便学员业余时间自学,本系列教材安排了“内容简介”、“学习目标与要求”、“思考与练习”和“案例讨论”等内容,对学员的自学提供指南和素材,更加适合学员自学之需要。同时,为更好地满足学生学习和教师教学需要,我们还专设了成人高等教育会计学品牌专业和特色课程网站,



网址为：<http://www2.ouc.edu.cn/accouc/kjcj/>，读者可在该网站的课程资源中下载各特色课程的教学课件、拓展阅读材料、案例和模拟试卷等。

上述突出特点也正是本系列教材的优点所在。我们期望本系列教材的出版能够为我国特别是山东省会计学专业成人高等教育事业奉献一套理想教材，同时更好地发挥会计学成人高等教育品牌专业的示范效应。

本系列教材的顺利出版是多方共同努力的结果，其间不仅仅饱含了中国海洋大学管理学院会计学系全体教师的辛勤汗水，同时也凝聚了山东省教育厅特别是教育厅成教处以及中国海洋大学、中国海洋大学继续教育学院各级领导的心血。本系列教材的出版工作还得到了国内财经类权威出版社——立信会计出版社的鼎力支持，特别是窦瀚修社长和方士华编辑的大力支持。在此，向对本系列教材出版工作给予帮助的各方人士表示衷心的感谢！

由于水平有限，本系列教材的编写难免存在不足或错误之处，恳请读者批评指正，电子邮件地址为：accouqd@yahoo.com.cn，我们将不断努力完善。

王竹泉

2010年10月

前 言

《簿记》是山东省成人高等教育会计学品牌专业系列教材之一。本书是根据会计学原理与新《企业会计准则》的要求,结合成人教育的基础性、职业性、实践性等特点进行编写的。本书体现了以下特点:

(1) 时代性。本书的编写以相关法律及新《企业会计准则》为依据,联系我国企业会计实务,以簿记循环为主线,以会计核算的基本方法为主要内容形成的体系,层层展开。

(2) 实用性。本书在知识内容上,既有一定的理论深度,更重视实践性和可操作性,注重培养学生的动手能力和操作能力。

(3) 针对性。本书针对成人教育的学员具有一定的社会实践经验和理论知识的特点,设置了学习目标和要求、思考题、业务题等板块,能够激发学生学习兴趣,提高学习效率和实际操作能力。

本书主要介绍会计核算的基本方法、原理及其在我国会计实务中的应用,并在各章后附有思考题、练习题,便于学生了解、掌握和运用。

本书由于卫兵副教授主编,并负责编写第一章、第三章、第四章、第六章、第十章;王荭教授编写第九章、第十一章、第十二章;徐凤霞副教授编写第二章、第五章;刘秀丽副教授编写第七章、第八章。

簿记的内容相对于会计的其他部分,较为成熟和稳定。但尽管如此,由于水平所限,书中错误在所难免,恳请读者批评指正并欢迎提出修改建议。

编 者

2010年10月

目 录

第一章 簿记基本理论	1
第一节 簿记的概念	2
第二节 簿记的对象与职能	8
第三节 簿记核算方法和簿记循环	11
第四节 会计学科体系	16
思考与练习	18
第二章 会计工作组织与规范	20
第一节 会计工作组织的意义和要求	21
第二节 会计机构	22
第三节 会计人员和会计职业道德	24
第四节 会计规范	27
思考与练习	33
第三章 会计科目与账户	35
第一节 会计要素	36
第二节 会计等式	42
第三节 会计科目	45
第四节 账户	50
思考与练习	52
第四章 复式记账	58
第一节 复式记账法	59
第二节 借贷记账法	61
思考与练习	76



第五章 会计凭证	81
第一节 会计凭证概述	82
第二节 原始凭证	93
第三节 记账凭证	99
第四节 会计凭证的传递与保管	105
思考与练习	107
第六章 会计账簿	111
第一节 会计账簿的意义和种类	112
第二节 会计账簿的设置与登记	118
第三节 会计账簿的登记和使用规则	131
第四节 对账与结账	136
思考与练习	139
第七章 簿记循环	146
第一节 簿记循环概述	147
第二节 记账凭证核算组织程序	149
第三节 科目汇总表核算组织程序	174
第四节 汇总记账凭证核算组织程序	179
第五节 多栏式日记账核算组织程序	184
第六节 日记总账核算组织程序	185
第七节 普通日记账核算组织程序	187
思考与练习	188
第八章 制造企业主要经营业务核算	194
第一节 资金筹集业务的核算	195
第二节 资产购置业务的核算	199
第三节 生产过程业务的核算	205
第四节 销售过程业务的核算	212
第五节 财务成果的形成和利润分配的核算	218
思考与练习	224



第九章 账项调整	230
第一节 权责发生制与收付实现制	231
第二节 账项调整	235
思考与练习	239
第十章 财产清查	242
第一节 财产清查的意义和种类	243
第二节 财产清查的方法	246
第三节 财产清查结果的处理	253
思考与练习	258
第十一章 账户的分类	264
第一节 账户按经济内容的分类	265
第二节 账户按用途和结构的分类	268
思考与练习	281
第十二章 会计报表	285
第一节 会计报表概述	286
第二节 资产负债表	290
第三节 利润表	299
第四节 现金流量表	304
思考与练习	309
参考文献	314

第一章 簿记基本理论

内 容 简 介

本章主要阐述簿记基本理论,包括簿记的产生发展的历史、簿记的概念和特点、簿记的对象和职能、簿记核算方法和簿记循环等。本章重点是对簿记特点、对象和职能的理解,理解簿记的一般对象与具体对象的关系;本章的难点是对簿记核算方法的理解。学习本章,可以初步熟悉和掌握会计的基本理论,为后面的学习打下基础。

学习目标和要求

1. 了解簿记产生和发展的历史、会计学科体系;
2. 理解簿记的核算方法和簿记循环;
3. 掌握簿记的概念、对象和职能。



第一节 簿记的概念

一、簿记的产生和发展

中外学者对簿记的认识大体上达成了共识,认为“簿记是会计学中关于记载或核算方法的一个分支”,是会计工作中关于对经济事项的核算部分,无论对于单式簿记或复式簿记,均以簿记作为包含它们的统一名称,把有关核算方法、技术,以及从理论上对于簿记核算原理的解说,称之为会计学的前身或会计学的先导部分——簿记原理或簿记学。

“簿记”是日本人在明治维新时从欧美会计中“bookkeeping”一词直译过来的,“book”具有账册或账簿的含义,“keep”含有保存、保留、保密、管理等意思,“bookkeeping”的组合为“簿记”。我国从日本引进时亦沿用了“簿记”这种译法,其实我国在宋代早已把账簿叫作“簿记”了。

一般认为,“簿记”与“会计”可以从时间上加以区别,在19世纪50年代前,会计只是簿记,而在此以后,由于产生了成本会计、会计报表分析、货币计价的原则与方法 and 审计,这时的会计就不只是簿记了,簿记则逐步变成了会计的记录部分。

(一) 簿记在国外的产生与发展

人类的原始计量记录行为产生于旧石器时代的中、晚期,搞清这一点,关系会计研究的历史起点。在旧石器时代的中晚期,由于生产剩余物品的出现,原始部落里的经济关系随之复杂,为组织生产活动和合理分配物品,这使得单凭头脑计数及其默记已无法进行下去,仅靠语言和手势的配合也无法达到正确传递信息的目的。客观现实迫使人们不得不在头脑之外的自然界去寻找帮助记事的载体以及进行计量、记录的方法了。

比如当原始人将一个剩余的猎物拖进山洞时,就在山洞外的一块大石板上放一个石子;从山洞里拖出一个猎物时,就从大石板上取下一个石子。或者,将大石子代表大猎物,小石子代表小猎物。这样,大石板上的大小石子,就代表着山洞里存放的大小猎物。这就是堆石记事,也就是会计的萌芽。

从这里,我们可以得到关于会计的重要的启示,会计的最基本的功能就是记录数据,并且只记录人类社会生产活动中的数据。

在旧石器时代的中晚期,所采用的计量记录方法有简单刻记和直观绘图。奴隶社会和封建社会是采用单式簿记的时期。据史料考证,在奴隶制和封建制时代的官厅会计核算中,人们最早是按照国家财政项目进行分类分项核算的;以序时记录为特征的流水账是世界各地最早设置和运用的账簿,各国大都经历了“三账”(即原始凭



证、明细分类账、总分类账)的设置时期,“三账”的设置 of 复式簿记奠定了基础;到中世纪,凭证已成为记账人员登记账户不可缺少的依据;公元 10 世纪左右,在意大利出现了一种“平衡账”,即左边列资产,右边列负债、资本和利润。

13~15 世纪,资本主义经济关系逐渐萌芽,尤其是金融业、商业、手工业的发展,单式簿记的局限性日渐突出,改进单式簿记势在必行,于是产生了著名的“佛罗伦萨式簿记”、“热那亚式簿记”及“威尼斯式簿记”。15 世纪中叶,由于文艺复兴运动的推动,簿记已由单式簿记发展进入复式簿记发展阶段。1494 年,意大利数学家卢卡·帕乔利所著《算术·几何·比及比例概要》(也称《数学大全》或《簿记论》)一书,最早对复式簿记进行了系统的描述。该书对于复式簿记在欧洲的广泛传播起了很大作用,500 多年来的历史证明,它对于簿记学乃至会计学发展的指导性作用是经久不衰的。会计史学家评价它是“为师者的会计教本,为商者的操作手册”。这是会计发展史上的第一块里程碑。

18 世纪末和 19 世纪初的产业革命,提高了生产社会化程度,社会政治、经济环境发生重大变化,簿记发展进入完善阶段,簿记立法受到各国的普遍重视,簿记理论不断丰富和发展,出现了“二账系”、“一账系”、“三账系”学说,形成了以德、法为代表的“大陆式簿记”与以英国为代表的“英式簿记”。由于股份有限公司的产权与经营权的分离以及企业信贷业务的开展,社会上出现了以查账为职业的特许会计师,再加上这一时期成本计算、会计报表分析和审计等新内容相继出台,簿记逐渐成长为会计。1854 年,世界上第一个会计师协会——英国爱丁堡会计师公会成立,这是会计发展史上的第二块里程碑。

第一次世界大战后,美国崛起,成为会计理论及实务中心。20 世纪 30 年代后标准成本纳入会计系统,会计理论研究由以商业为重点过渡到以工商企业为重点,为使会计核算工作规范化,西方各国先后研究和制定了会计准则,英国在 20 世纪 30 年代开始了会计准则制定与研究的尝试。在经历了 1929 年股市崩溃和大萧条之后,从 20 世纪 30 年代起,美国开始了公认会计原则的研究和制定,由最初的个人定义会计原则,到由会计团体和专门的机构制定会计原则,依次经历了会计程序委员会、会计原则委员会和财务会计原则委员会的变迁。20 世纪 40 年代后,在新技术革命的推动下,现代市场经济迅速朝系统化、信息化与科学化方向发展,为会计与电子计算机的结合和管理会计的形成奠定了基础,管理会计的诞生是现代会计开端的标志,也是会计发展史上的第三块里程碑。1973 年成立的国际会计准则委员会致力于国际的会计协调。20 世纪最后 10 年,现代经济开始朝信息化、知识化、全球化方向发展,会计理论、方法、思想面临新的发展。在经济全球化的浪潮下,会计国际化成为热点,各国在制定会计准则过程中不可避免地要参考国际会计准则,欧盟更是要求其成员国从 2005 年开始遵循国际会计准则。



（二）我国簿记的产生和发展

我国旧石器时代晚期的峙峪人、山顶洞人曾在骨片和鹿角棒上画过一些简单的线条纹道，估计这些线条纹道很可能是他们进行计量活动所留下的标记。在西安半坡、临潼姜寨等地出土的原始社会晚期使用的陶体上就发现了许多刻画符号。原始计量记录法的主要形式有实物记事（如狩猎以后，以猎获动物的头骨作为记事材料，通过所存动物的头骨反映猎获的对象和数量）、绘画记事（利用矿石粉等材料在山洞内岩壁上将重大的活动以形象的图形绘制出来或雕刻出来）、结绳记事（事大，大结其绳；事小，小结其绳。即根据事件的性质、规模或所涉及数量的不同结系出不同的绳结）、刻契记事（在某种物体的边缘上刻契缺口、在某种物体的表面上刻契凹槽痕迹、在某种物体的表面上钻穿孔洞）。

簿记在我国有着悠久的历史。据有关史籍记载，我国古代王朝，都委任专职官员，掌管朝廷中的钱粮赋税等收支和管理大权，并编制“日成”、“月要”和“岁会”等报告文书。传统的中国单式簿记可追溯到商、周时期，代表着当时世界的先进水平。“会计”一词最早出现于西周时代，记载于《周礼》一书中，清代焦循在《孟子正义》一书中，对西周会计解释为“零星算之为计，总合算之为会”，而会计的最初发展阶段即为簿记。宋代，经济发展较快，创建了“四柱结算法”，即把财政收支分为“元管”、“新收”、“已支”、“现在”四个部分，用来计算财产的增减变化情况，而且，在这一时期就把账簿叫做簿记。明朝初年，把“四柱结算法”概括为“四柱清册”记账法，所谓“四柱”，是指“旧管”、“新收”、“开除”、“实在”，通过“旧管（期初结存）+新收（本期收入）-开除（本期付出）=实在（期末结存）”这一平衡公式进行结账，奠定了我国收付记账法。

明末清初，随着商业和手工业的发展，在“四柱清册”的基础上出现了“龙门账”，即把全部账目划分为“进”（收入）、“缴”（支出）、“存”（资产）、“该”（资本及负债）四大类，它们之间存在着平衡公式：“进-缴=存-该”，编制“进缴表”和“存该表”，两表的计算结果（即盈亏）应相等，因此，称之为“合龙门”。到了清朝，又产生了“天地合账”，即每笔账都需要在账簿中记录两笔，以反映同一账项的来龙去脉。登记账簿时垂直书写，分上下两格，上格记收，称为“天方”，下格记付，称为“地方”，上下两格所记数额应当相等，称之为“天地合”。以上的“四柱结算法”、“龙门账”、“天地合账”反映了我国历史上各个时期传统中式簿记的特点。

清朝后期，西方复式簿记开始传入中国。1905年，学者蔡锡勇所著《连环账谱》一书，首次介绍了西式复式簿记的方法。之后，谢霖和孟森先生所著的《银行簿记学》一书系统地介绍了西式复式簿记在银行业的运用，1908年，大清银行首次采用借贷复式簿记。民国以后，西式复式簿记的传播、研究和实践在中国开始推广开来。

新中国成立以后，西式复式簿记与以复式簿记为原理的收付记账法并用，在实践中又探索出增减记账等方法。国家在财政部设置了主管全国会计事务的机构，先后



制定出多种统一会计制度,强化了对会计工作的组织与指导。1985年,我国颁布了《中华人民共和国会计法》,标志着我国簿记工作进入法治阶段。1992年,又颁布了《企业会计准则》,加快了我国簿记工作与国际惯例的接轨。从1995—2004年年底,还颁布了16个具体会计准则,并且2001年颁布了统一的《企业会计制度》,会计规范体系得到逐步完善。在2005年,我国发布了《企业会计准则——基本准则》和20多项新的具体准则的征求意见稿,并对已经实行的16项具体会计准则进行了修订。2006年2月15日,财政部发布38项会计具体准则,适应我国社会主义市场经济发展进程的、能够独立实施和执行的、与国际会计标准趋同的中国企业会计准则体系正式建立。

二、簿记的意义和特征

簿记是会计工作中关于对经济事项的核算部分。簿记工作的作用取决于其职能和经济管理的要求,并受簿记对象特点的制约。簿记是经济管理的重要组成部分,随着社会生产的发展和管理要求的不断提高,簿记的地位和作用,其所记录、计算和考核的内容、范围,以及要达到的目的和要求,都在不断的发展和变化着。不同的会计主体,其簿记工作的具体内容是不同的,但簿记的意义和作用和基本相同的,概括起来主要有以下几点。

1. 全面、连续、系统地反映各会计主体的经济活动和财务收支,从而提供系统的会计信息

不同的会计信息使用者,对信息的要求和用途是各不相同的。簿记的功能是记录、计算和披露信息,即运用专门的方法,对经济活动进行全面、连续、系统地记录、计算、分析和比较,及时地为有关部门提供进行管理所必需的数据资料和信息。比如,为投资者提供资金使用状况和支付报酬等信息资料;为债权人提供资金运转情况、短期偿债能力和支付能力的资料;为内部管理者和员工提供盈利能力、资源耗用和配置的信息资料;为财政、工商、税务、银行等部门提供实施管理和监督的信息资料;等等。

2. 监督各会计主体贯彻执行财经政策、法令、制度以及会计准则

监督是在反映各项经济活动的同时进行的,反映是监督的基础,在记录各项经济业务的过程中,依据有关的财经法规和制度,对经济活动的合法性、合规性实行必要的监督,对于违反财经法规、制度的行为,应予以制止和揭露。

3. 充分利用会计信息资料,参与经营决策

提供的会计信息应为经营决策服务,在制定各项决策时,由于会计人员最熟悉会计信息的经济价值,应该积极参与决策的制定,充分利用所掌握的会计信息资料,依据有关政策、法令、制度,对各项经济活动进行可行性分析,为企业管理者提供最优的方案,使会计工作在对未来经济活动的指导中发挥越来越重要的作用。

簿记作为经济管理的组成部分,与其他管理活动比较,有以下显著特征。



1. 以货币为主要计量单位进行反映

从量的方面反映经济业务,可以采用三种量度,即实物量度、货币量度和劳动量度。而货币量度是主要的计量单位,实物量度和劳动量度是辅助的计量单位。会计对经济活动的管理主要是价值管理,必须利用各种价值形式,综合计算各种生产要素的耗用、产品销售收入的取得和利润的实现、分配等,因此,用货币量度对经济活动进行综合的、统一的全面核算,是簿记的一个重要特点。

2. 有一套特有的专门方法

簿记在长期的实践中形成了一套较完整的专门方法,即簿记核算方法,主要有设置账户、复式记账、填制和审核凭证、登记账簿、成本计算、财产清查、编制会计报表等七种方法。

3. 在对外提供信息时有一套规范的通用语言

为了保证对外提供的会计信息的质量,簿记必须使用人们共同认可的专业术语和公式来描述经济活动,使用清晰易懂的规范统一的表格提供会计信息,从而形成一套规范的商业通用语言。

4. 反映具有全面性、连续性、系统性的特点

全面性是指凡是对于发生或完成的可以用货币反映的内容必须毫无遗漏地进行记录;连续性是指对于发生的经济业务按时间先后连续地、不能中断地进行记录;系统性是指对于发生的经济业务必须分门别类、相互联系地进行记录。只有全面、连续、系统地反映和管理经济活动,才能提供有用的系统的会计信息,才能更好地为决策服务。

三、簿记演变为会计

英国著名会计学教授奥赛·H·沃尔夫曾经指出:“会计的历史也就是文明的历史,是和文明进步分不开的。人们说,商业是文明的侍女,同样可以说,会计是文明的侍女。”这段话道出了这样一个事实,会计是文明进步和商业发展的产物,同时又反过来促进了社会文明和商业的发展。如同人类文明进步一样,会计的发展过程也是漫长的,会计由最开始的简单计量、记录行为发展为簿记,再由簿记演变为会计,并向更广更深的程度发展,是事物发展的必然规律。尽管我国“会计”一词早在西周时期已经出现,但当时包括的零星计算与总括计算的简单含义,实际上就是簿记的部分内容。簿记乃是会计的程度要素,犹如运算为数学的程度要素一样。在19世纪后半叶之前,西方只有“bookkeeping”一词,之后才出现“accounting”一词。从这一语言演变过程也可以看出来,簿记演变为会计,应是19世纪末20世纪初的事情。

有人认为,作为现代意义的会计或会计学,起始于14世纪。因为该时期出现了第一个较为完整的会计体系,即“热那亚体系”。该体系已具备了会计的若干特征,如



初步形成了“企业实体”即会计主体假设,以货币形式记录各种事项,开始区分资本性支出和经营性支出等。而1494年卢卡·帕乔利的《算术·几何·比及比例概要》的出版,也就作为会计的开始、会计学的诞生。但从“热那亚体系”和卢卡·帕乔利著作的实质内容看,乃是簿记的成分,这一时期正是复式簿记总结完善的时期,是簿记向会计的过渡阶段。

从会计发展演变的历史看,从15世纪末到18世纪这段时期,随着欧洲贸易中心的转移,复式记账法从意大利传入荷兰、西班牙、英国、法国、葡萄牙及北欧诸国,此后又向美、日及其他国家传播,完成了复式簿记在世界范围内的传播和普及。这段时期,可以说是簿记或会计本身的“停滞期”,直到18世纪末开始的产业革命,是以英、美为代表的资本主义经济迅速发展,经济活动日趋复杂,对簿记或会计的要求越来越高。从而导致了会计实务、方法及理论的显著发展,完成了从簿记向会计的变革。主要表现在:

(1) 产业革命中大量采用机器设备,现代意义的工厂制度建立,企业由原来主要追求短期利益逐渐转向长期经营,从而使长期资产的价值得以重视,企业开始放弃原来那种不考虑机器等长期资产的磨损与效用期间,而待报废时全部冲销的做法,产生了折旧的思想,进而形成了折旧会计。

(2) 伴随着大机器的采用和生产规模的扩大,工业制造过程亦日趋复杂,间接费用在总成本中的比重增大,为了正确计算各期的收益,要求正确计算各工序及产品成本,从而促进了成本会计的形成。19世纪末至20世纪五六十年代,是工业成本会计产生并迅速发展的时期。主要解决了三个问题:①通过间接费用的分摊,使营业收入与费用做到了更好的配比。②将成本记录纳入会计账目中去,成本计算不再依靠统计数据,而是依靠会计核算程序一体化完成,使损益计算更为完善。③通过设定标准成本,可以找出异常成本差异并进而分析原因、采取措施,促进会计信息向有利于内部管理的方向细化。

(3) 进入20世纪,公司制成为西方国家的主要企业组织形式,因所有权与经营权的分离,与企业利害相关的利益集团相应产生,对会计提出真实、公允地记录和报告企业经营者对受托资产的使用保护情况、经营业绩和财务状况等的要求,从而促成了会计规范——公认会计原则的制定与公布执行。同时,相应导致了对会计起监督作用的职业——“特许”或“注册”会计师的出现。

综上所述,19世纪末20世纪初的工业资本主义的经济背景,是促进簿记演变为会计的社会经济基础。这段时期,在会计理论总结方面,英国走在了前面。英国于1854年公布了《公司条款法案》,规定了账户制度和资产负债表样式;同年成立了爱丁堡会计师公会。1887年,对英国成本会计作出贡献的埃米尔·卡克和J·M·费尔斯合作,在伦敦出版了《工厂会计》一书。1897年,英国会计界创立了《会计杂志》。