

# 第一篇

# 基础会计



# 第一章

## 会计基本理论

### 第一节

#### 会计环境与现代会计

##### 一、会计环境

###### (一) 会计环境的意义

现代科学产生和发展的历史已经表明，在相当重要的程度上，对一门学科中许多重大问题的研究和解释都是以环境分析为前提，或者说是从环境分析中得出的。会计作为一门以社会科学为主并兼具自然科学某些特征的综合性和交叉性的学科，它总是存在于一定的社会经济环境之中，既受环境因素的影响和制约，又会对它所处的社会经济环境的改变起一定的促进作用。因此，会计环境问题是会计学永恒课题之一。只有以环境分析为起点，才可能对会计理论与实务中的一些基本问题作出恰当的解释，才能使会计科学更好地适应环境，并发挥其职能作用，进而促进会计理论与实务的发展与进步。

会计环境是一个含义十分丰富的概念。它泛指与会计产生和发展密切相关，并对会计思想、会计理论和会计实务的发展具有一定影响或制约作用的客观历史条件。一般地说，某一历史阶段

会计环境，是正确认识和评价这一历史阶段会计发展水平的客观标准，它直接决定着会计目标和人们的会计思想，而某一阶段的会计目标和会计思想又会对同期会计理论和会计实务的发展水平产生十分重要的影响。换言之，某一历史阶段会计的发展状况，始终受这一历史阶段会计环境的影响和制约，会计的发展，特别是会计实务的发展，既不可能超越它所处的社会经济环境，也决不会任凭落后的会计思想和理论来支配新的历史阶段的会计行为。因此，环境对会计所起的作用是显而易见的，会计的每一次重大变革，都是以特定环境的变化为背景的，任何会计基本理论问题的研究及对任何一项会计实务渊源关系的揭示，也都离不开环境问题。会计发展的历史已经充分说明了这一点。例如在 12 至 15 世纪，意大利城市商业开始兴起，贸易走向繁荣，伴随着商品经济的发展，会计实务中产生了意大利复式簿记方法。但在 16 至 18 世纪大约三百年的时间里，由于在经济上处于重商主义时期，使会计的发展处于停滞阶段。19 世纪英美等国工业技术的巨大变革及科学管理运动的兴起，使成本会计得到了迅速发展。与此同时，由于公司组织形式的出现，企业所有权和经营权分离，使会计由服务于个别企业的管理当局转变为向所有的信息使用者提供信息，并且使注册会计师职业及业务应运而生。进入 20 世纪，特别是二次世界大战以后，由于企业规模日益扩大，市场竞争日趋激烈，经济危机发生频繁，促使管理当局更加重视企业内部的科学管理，于是主要为企业内部强化管理服务的管理会计从企业会计中分离出来，从而使会计科学的发展进入了一个新的历史阶段。

由此可见，会计的发展与其所处的社会经济环境息息相关，只有在会计环境的宏观视野内研究会计科学中的一些基本问题，才能比较准确地把握会计产生与发展的规律，进而更好地认识和

发挥会计在经济管理中的重要作用。

## （二）影响会计的环境因素

从社会大系统的角度看，能够对会计产生重要影响的环境因素有很多，如政治、经济、社会、科技、文化、法律等，这些因素相互联系、相互作用，共同构成了会计环境的基本要素。从这些要素与会计的相关程度看，有些直接相关，有些间接相关；从影响作用看，有些是正面影响因素，对会计发展起促进作用，有些属负面影响因素，会在一定程度上制约着会计的发展。

### 1. 经济因素

在所有能够影响会计的环境因素中，经济因素最为重要，它不但直接对会计产生重要的、甚至是决定性的影响，而且还通过对其他环境因素的影响来间接地发挥作用。归纳起来，直接对会计产生重要影响的经济因素主要有：

（1）经济体制。不同的经济体制由于在所有制形式和国家对经济的干预程度等方面存在差异，因而对会计目标与会计信息要求的程度也有所不同。例如在计划经济体制下，企业资金来源渠道较为单一，缺乏应有的生产经营自主权，会计制度也高度统一。在这种体制下，会计的计划性和政策性占主导地位，会计主要为上级管理部门和国家计划服务。由于经济关系比较简单，因而会计的方法也相对教条。而在市场经济体制下，会计主体拥有相当广泛的自主权，企业外部关系人、特别是债权人和投资人都需要广泛而深刻地了解和掌握企业的会计信息，以便作出各自立场上的经济决策，因而会计服务的对象就扩大为与企业相关联的各利害关系人，特别是所有者和债权人。由此可见，经济体制对会计的影响主要表现在会计目标的决定方面。

（2）经济发展水平。经济发展水平不同，对会计的要求也不同。正如马克思所指出的：“过程越是按社会的规模进行，越是

失去纯粹个人的性质，作为对过程的控制和观念总结的簿记就越是必要。因此，簿记对资本主义生产，比对手工业和农民的分散生产更为必要，对公有生产比对资本主义生产更为必要”。<sup>①</sup>从会计产生和发展的历史中可以看出，经济越发展，经济关系越复杂，会计也就越重要，其水平也越来越高。事实上，各国之间的会计发展水平之所以存在差异，同一国家不同时期的会计特征也有所不同，主要是由于它赖以存在的经济环境及其发展水平不同而引起的。正因为如此，人们通常将经济发展水平视为会计发展的第一环境，或者说是首要的前提条件。

(3) 企业组织形式及其规模。企业组织形式有多种多样，如独资企业、合伙企业、公司企业（有限责任公司和股份有限公司）等。不同组织形式的企业，其所有者权益具有不同的表现方式，在会计核算上也有各自不同的特点。例如在独资企业，由于业主独自出资并承担无限责任，业主权益则无需分类；而在合伙企业，由于是两个或两个以上的合伙人共同出资，其合伙企业的净权益就应按合伙契约的规定在合伙人之间进行分配等。同时，企业规模有大有小，不同规模的企业对会计的要求或所选定的会计方针也有明显的差别。例如一个小公司对一笔宣传广告费用支出可以确定它采用递延方法处理，但一个大公司对此可能直接作为当期费用。

(4) 经营管理的要求。经营管理要求的提高会对会计产生极其重要的影响。在一定意义上讲，会计就是为适应加强经营管理、提高经济效益的需要而产生的，如果离开了经营管理上的需要，一些先进的会计思想和会计方法就无从产生，即使产生也不会得到广泛的应用。例如在 19 世纪以前，由于固定资产在企业

<sup>①</sup> 《马克思恩格斯全集》第 24 卷，人民出版社，1972 年版，第 152 页。

中尚不重要，因而折旧并未成为一个重要的会计概念。而随着固定资产投资规模扩大，管理上要求均衡地反映各期的财务成果，折旧问题才变得日益重要，进而产生了折旧会计和各种不同的折旧计算方法。又比如在美国，标准成本法大约于 1904—1910 年就诞生了，管理工程师和会计师们在许多著述中从各自角度出发，都强调了标准成本对会计控制的重要作用，但在初期，标准成本法并未引起世人的重视。直到第一次世界大战以后，随着美国经济转入不景气时期，人们逐渐认识到标准成本在加强成本控制和利润管理、加快成本计算、以及价值决定等方面的重要作用，因而经营管理者对标准成本法的关心才急剧增加，标准成本法也随之迈开了自己坚实的步伐。从这一简单例证中就足以说明，会计的发展总是与经营管理的要求分不开的，管理要求提高了，一些先进的会计方法和程序便会应运而生。

此外，经济成份、分配制度、经济政策的制定以及经济稳定和经济资源的稀缺程度等也都会对会计产生一定的影响。

## 2. 科技因素

科技因素对会计的影响主要体现在会计工作手段的不断进步方面，最典型的例子就是电子计算技术在会计实务中的广泛运用。由于电子计算技术的广泛运用，从根本上改变了传统手工会计处理系统的落后状态，不仅保证了会计信息的及时性和相关性，而且使会计在经济管理中的地位和作用也愈重要。

同时，科技的发展也往往会促使会计实务上的创新。例如随着通讯事业的发展，经济活动的范围可能日益扩大，甚至跨越国界，形成跨国公司。在此环境下，会计实务中就必然会出现外币折算、合并报表等过去未曾采用的会计方法。此外，科技的发展还会对会计理论的进步产生一定的影响。如老三论、新三论等被大量应用于会计理论研究和解释会计问题就是一个典型的例证。

### 3. 法律和政治因素

法律因素对会计的影响主要体现在法律及其对会计的干预程度方面。在西方国家，法律体制大致可分为两大法系：一种是欧洲大陆法系；另一种是普通法系，即通常所说的英美法系。在实行欧洲大陆法系的国家，国家颁布的公司法、商法、证券交易法、税法等有关法律对财务会计问题一般都有明确甚至是详细的规定，政府制定会计制度并强制实施，国家对企业会计实施较多的管制和干预。而在实行普通法系的国家里，法律中对会计的规定只是原则性的，国家一般通过制定或认可权威机构制定的会计准则的办法来规范企业会计实务，因而法律对会计的管制和干预程度相对较弱。

政治因素对会计的影响作用较为特殊，它一般通过法律、经济以及其他环境因素的作用来间接地对会计产生影响。

### 4. 社会文化和教育因素

企业作为会计主体单位，是社会的一个细胞，因而社会环境对会计也具有一定影响，主要表现在：

(1) 会计的社会地位。从理论上讲，会计的地位取决于人们对会计本质的认识；从实践上看，则取决于会计作用的发挥程度和人们的思想倾向。会计社会地位的高低对会计教育的深度、广度和普及程度具有深层次的影响作用。会计的社会地位高，就会得到人们的崇尚，会计教育也会随之兴旺，不但可以促进会计人员素质的提高，而且会促进会计理论研究的繁荣，就会对会计的发展产生积极的影响。反之，就会在一定程度上影响会计的发展。

(2) 会计人员的教育和职业素质。会计人员是会计工作的主体，它们接受社会文化教育的程度决定了人类会计思想的水准。会计工作者的职业素质既决定了会计理论研究的水平和会计技术方法的应用程度，也决定着会计科学的继承、传播、创新和发

展。

除以上四方面因素外，会计学相关学科的发展程度也会对会计产生一定的影响。这种影响主要体现在会计学可以不断地从其他学科中吸取养份，以此来促进自身的发展。

## 二、现代会计

### （一）会计的产生和发展

#### 1. 会计的产生

会计的历史源远流长，它是适应社会生产实践活动的客观需要而产生的。

我们知道，物质资料的生产是人类社会赖以存在和发展的基础，人类要生存，社会要发展，必须进行物质资料的生产。在生产实践活动中，一方面能创造物质财富，取得劳动成果，另一方面又必然要发生各种各样的劳动耗费。在一切社会形态下，人们进行生产活动时，总是力求以尽可能少的耗费，取得尽可能多的成果。为了达到这一目的，就需要对劳动耗费和劳动成果进行记录和计算，并且将耗费和成果加以比较和分析，借以不断提高经济效益。因此，在生产实践活动中，记录和计算劳动耗费和劳动成果的会计行为就应运而生了。

但在人类社会的早期，由于生产力水平低下，人们对劳动耗费和劳动成果的关注只是通过头脑记忆或简单的原始计数方法来体现，在生产时间之外附带地把收入、支出等记载下来，因而会计只是“生产职能的一个附带部分”，并未成为一项独立的工作。随着生产的发展和剩余产品的出现，需要记录的事项日益增多，会计才逐渐从生产职能中分离出来，成为一项独立的职能。

根据史料记载，我国早在西周时代，就出现了“会计”一

词，并建立了一套比较完整的会计工作组织系统。世界上一些著名的文明古国如古巴比伦、埃及等也都有关于会计活动的记载。由此可见，会计是一个历史的产物，它的产生与社会生产实践活动密切相关。

## 2. 会计的发展

会计因生产实践活动的需要而产生，生产实践活动不断发展，因而会计也是随生产的发展而发展。从会计发展的历史考察看，可以划分为三个阶段。

(1) 古代会计阶段。会计从其产生到复式簿记产生这段时间称为古代会计阶段。这个阶段会计方法较为简单，最初只是采用“结绳记事”、“刻木记事”等原始的计量记录方法。到了秦汉时代，会计的方法有一定的进步，并创立了用于登记会计事项的账簿（当时称簿或簿书）。从秦汉到唐宋，在生产力发展的基础上，逐步形成了一套古代会计记账、算账的基本模式，即“四柱清册”方法。所谓“四柱”是指旧管（相当于期初结存）、新收（相当于本期收入）、开除（相当于本期支出）、实在（相当于期末结存）四个部分。“四柱清册”方法是把一定时期内财务收支的记录，通过“旧管 + 新收 = 开除 + 实在”这一平衡公式加以总结，既可以检查日常记账的正确性，又可以系统、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，在现代会计核算中，仍然被广泛运用。但严格说来，这个阶段的会计包括的范围较为广泛，会计特有的专门方法还没有形成，会计也尚未成为一门独立的学科。

(2) 近代会计阶段。从复式簿记到 20 世纪中叶这段时间称为近代会计阶段。它以复式簿记方法在理论上的总结和广泛运用为标志。复式簿记方法最早产生于意大利。1494 年，意大利数学家卢卡·巴其阿勒有关复式记账论著的出版，使复式簿记方法

在欧洲及全世界逐渐得以推广，一般认为标志着近代会计的开始。

(3) 现代会计阶段。现代会计阶段是指 20 世纪 50 年代以后。一般认为，现代会计的形成以管理会计的出现和电子计算机在会计上的应用为主要标志。

经过一次世界大战后，美国经济迅速崛起，当时泰罗的科学管理方法在许多企业中广泛推行。到了 20 世纪 40 年代，特别是二次世界大战后，随着科学技术和生产力的迅猛发展，企业的市场竞争日趋激烈，企业经营不得不在加强管理的同时，重视经济预测和决策工作，以攫取最大限度的利润。在此环境下，专门为强化企业内部管理决策服务的管理会计从企业会计中分离出来。管理会计的出现，极大地丰富和发展了早期形成的会计技术方法，使会计从事后反映到事前预测、决策，事中控制和事后考核分析等全过程的管理与核算，为会计注入了新的活力，使会计逐渐进入了现代会计阶段。

## (二) 现代会计的涵义及其特点

从会计产生和发展的历史回顾中可以看出，会计是以货币为主要计量单位，以凭证为依据，对各单位经济活动进行完整、连续、系统地核算和监督，借以加强单位经济管理，并向会计信息使用者提供有用会计信息的一种管理活动，是单位经济管理的重要组成部分。

从以上基本涵义中可以看出，会计作为一种经济管理活动，与其他经济管理活动相比较，具有以下显著特点：一是以货币为主要计量单位进行核算和监督；二是以凭证为主要依据；三是会计核算具有完整性、连续性和系统性等基本特征；四是会计的目标不仅在于加强单位经营管理，而且要向会计信息使用者提供有用的会计信息。

## 第二节

### 会计职能与会计目标

#### 一、会计职能

会计职能是指会计在经济管理过程中所固有的功能，即人们运用会计干什么。在会计学理论与实务中，明确会计的职能，就是要在社会分工中，界定会计工作的基本职责，从而更好地完成会计工作的任务。

一般而言，社会生产力发展水平和经营管理水平的高低，对会计的职能具有决定性影响。例如，在生产水平较低的时代，会计的主要功能在于简单的计量、记录，以反映为主；而在生产力发达，管理水平较高的今天，简单的记录、算账、报账已无法满足经济管理的需要，监督经济活动的合法性、合理性和有效性等便成为会计的一项重要职能。概括地说，现代会计的基本职能包括核算和监督两个方面。

##### （一）会计的核算职能

会计的核算职能，是指会计能反映企业经济活动情况，为经济管理提供完整的、以财务信息为主的经济信息。和其他经济管理形式相比较，会计的核算职能具有自身固有的特点。

1. 主要从数量方面反映企业经济活动情况，并着重利用货币计量单位

我们知道，会计的产生和发展是基于提高经济效益的客观要求，提高企业经济效益的重要途径在于加强经营管理，经营管理

的核心是经营决策。而决策离不开信息资料。在经济活动日趋复杂的情况下，人们单凭观察和记忆，不可能掌握企业经济活动的全面情况，只有通过会计所特有的记账、算账、报账等反映手段，把大量的经济业务加工整理，转换为有用的会计数据，才能够评价企业经营管理工作质量，服务于企业经营决策。

由于企业经济活动的复杂性，会计从数量方面反映经济活动情况，可以采用实物、劳动和货币三种量度。实物量度用于反映不同经济资源的实物数量，它对于提供经营管理上所需要的实物数量指标，保护各种物资的安全完整具有重要的意义，但不能总括地计算不同种类物资的价值量，也无法综合地反映企业发生的各项经济活动。劳动量度用于反映企业经济活动中消耗的工作时间的数量，有助于具体计量某一工作过程中的劳动耗费。在市场经济条件下，会计为了按统一的表现形式综合反映不同的经济活动，财产物资的增减变化，经济活动中劳动和物资的耗费，价值的实现、回收和分配等，必须在实物和劳动量度的基础上，以货币作为统一计量尺度进行综合的价值核算。这是由货币商品的特殊使用价值和更好地加强企业经营管理的要 求所决定的。因此，着重利用货币量度进行数量反映，是会计核算职能的一个重要的特点。

2. 主要是对已发生的经济活动进行事中、事后反映，也为预测未来提供信息

会计核算首先应当是对已发生的经济活动进行如实反映，这是会计职能最直接的表现形式。会计之所以成为经营管理工作的重要组成部分，就在于它能够 提供信息资料，反映企业经济活动的历史轨迹和现实态势。而随着社会经济的发展，企业经济活动日趋复杂，在经营管理上就需要加强预见性，因此客观上要求会计还要为预测未来提供资料。有了反映经济活动现状和历史的各

项资料，也就能够预测未来经济活动可能达到的效果，同时可以满足国家宏观经济调控对经济信息的需求。因此，对已经发生的经济活动进行事中、事后反映，是会计更好地发挥职能作用的重要基础。

### 3. 会计核算具有完整性、连续性和系统性

会计作为一项经济管理工作，不是消极地、机械地进行反映，而是对属于会计对象的全部经济活动都予以记录，在反映时也必须对各项相互关联的数据资料进行科学的分类和加工整理，从死数字中找出活情况，以便掌握经济活动的过程和结果。因此，会计核算的完整性、连续性和系统性特征是提高会计信息质量的重要保证。

## （二）会计监督职能

会计的监督职能，就是利用会计信息资料对企业经济活动加以控制和指导，使之能够按既定的目标和要求来进行。和其他经济监督形式相比较，会计监督职能具有以下特点：

1. 主要是利用价值指标实行货币监督前已述及，会计着重通过货币计价提供一系列价值指标，由于价值指标具有综合性特征，因此利用价值指标进行货币监督，可以全面控制企业经济活动的过程和结果，综合地考核企业经济效益。但会计监督也要在一定程度上进行实物监督，例如凭证收发材料物资，按规定盘点资产，以确保资产的安全和完整。

2. 主要是对企业经济活动的合法性、合理性和有效性进行监督。所谓合法性，主要指符合财经政策、财会制度的规定，不违犯财经纪律。所谓合理性，主要指通过所费与所得的比较，能够取得最大的经济效果，既要从微观企业又要从宏观经济来考虑利弊得失。所谓有效性，主要是从提高微观企业的经济效益出发，对经济活动的全过程进行事前、事中和事后监督，揭露企业

经营管理中的弊端，促使企业挖掘内部潜力，堵塞漏洞，提高经济效益。对企业经济活动的合法性、合理性和有效性进行监督，既是会计监督的特点，也是会计监督的重要内容。

会计的核算职能和监督职能是密切联系、相辅相承的。如实地核算是实施有效监督的必备条件和基础，严格的监督则是如实地核算的前提和继续。因此，会计核算是会计监督的基础，没有会计核算所提供的各种信息，监督就失去了依据；而会计监督又是会计核算质量的保证，只有核算，没有监督，就难以保证会计核算所提供信息的真实性和可靠性。

应当说明的是，会计职能作为会计本身所固有的功能是客观存在的。在社会经济环境不断变化和科学技术日益进步的情况下，随着经济的发展和管理的需要，会计工作的内涵和外延已经发生了深刻的变化，其职能也不断得到发现和发展，核算和监督已不完全概括会计的全部功能，参与预测和决策、实施控制和考核等将不断成为会计新的职能。尽管如此，核算和监督仍然具有鲜明的时代特征，不失为会计的基本职能。会计管理离不开记账、算账，少不了核算和监督的职能，否则就无所谓会计，预测、决策、控制、考核也就无从谈起。

## 二、会计目标

### （一）会计目标及其体系

会计目标是指会计工作所要达到的终极目的。会计目标集中而现实地体现了会计工作的宗旨，为会计实践活动指明了方向，在很大程度上也决定了会计方法的选择和发展。正因为如此，在会计学科领域，会计目标通常被认为是最基本的概念，在实务上，它决定着整个会计工作的发展方向 and 方式，是会计系统运行和发挥作用的导向和前提条件，也是其出发点和归宿；在理论

上，它居于会计理论结构体系的最高层次，对会计理论研究的导向具有决定性影响。简言之，会计目标所要解决的是为怎样的目的，向哪些人而提供信息的问题。只有在此基础上才能据以确定提供哪些信息以及如何提供信息，采用什么样的程序和方法生成信息等。

在会计活动中，客观地决定会计目标的因素主要有两个：一是信息使用者对会计信息的需求；二是会计内在的本质属性。前者决定了会计信息使用者要求会计干什么，而后者则决定了会计能干什么，因此，会计目标的决定既有主观的一面，又有客观的一面，是主观见之于客观，并使二者有机结合的产物。

由于会计活动不是孤立的、个别的单因素行为，而是与企业经营活动紧密结合，与外部环境也有特定联系的系统运行的反映，加之不同的信息使用者对会计信息也有不同的需求，因而会计目标也不可能是绝对单一的。严格地讲，它是由纵向不同层次、不同阶段和横向不同系列的目标有机结合而组成的多元化群体目标。从纵向上看，会计目标包括总目标和具体目标两个层次。由于会计是整个经济管理的重要组成部分，因而会计总目标应从属于经济管理的目标，也应当以提高经济效益作为其终极目标。据此要求，会计核算所提供的信息，应当符合国家经济管理的要求，满足有关方面了解企业财务状况和经营成果的需要，满足企业加强内部管理的需要。这不仅是对会计信息质量的要求，同时也是对会计总目标的具体规定。

## （二）会计具体目标及其实现

会计具体目标是其总目标在会计工作中的具体化，反映了会计目标的特殊性，其表述可概括为向会计信息使用者提供有用的会计信息。具体包括向谁提供信息、提供哪些信息、如何提供这些信息以及提供信息的质量标准等方面内容。

### 1. 向会计信息使用者提供哪些信息

概括地讲，在市场经济体制下，会计主要是向信息使用者提供企业的资产负债信息、经营损益信息和现金流量信息。由于会计信息使用者包括企业内部信息使用者和企业外部信息使用者两个方面，不同的信息使用者基于使用信息的不同目的，所需会计信息的内容和侧重点也可能不同。如企业投资者关心其投资的风险和报酬，因而需要了解企业的财务状况、经营成果和权益结构等信息；债权人关心企业能否按期偿付本息，因而需要了解企业财务状况及偿债能力等信息；政府有关部门为了有效地加强宏观经济管理，需要了解企业的经济效益、收益分配、资源配置等信息；企业的潜在投资者为了作出是否投资以及如何投资的决策，也需要了解企业相关的会计信息等等。

企业内部信息使用者为了有效地加强经营管理和正确决策，除需要了解资产负债经营损益、财务状况变动或现金流量等方面的信息外，还需掌握企业的成本费用信息。但成本费用信息属于企业的商业秘密，一般不予对外报告。

### 2. 提供会计信息的方式

会计主要通过定期编制财务会计报告的方式提供会计信息，因而在会计工作中，需要定期编制并提供资产负债表、损益表和现金流量表等基本会计报表。至于成本费用类报表是否编制以及以何种形式编制则完全取决于企业内部管理决策的特定要求。但对国有企业成本费用方面的资料，在国家经济管理部门需要时，可以作为基本财务报表的附表，另行报送。

### 3. 提供信息的质量要求

会计所提供的信息，必须符合决策有用性的质量要求。如果对决策无所帮助，就不值得提供该项信息。但决策有用性是一个广泛而笼统的概念，它至少要求所提供的会计信息要具备客观