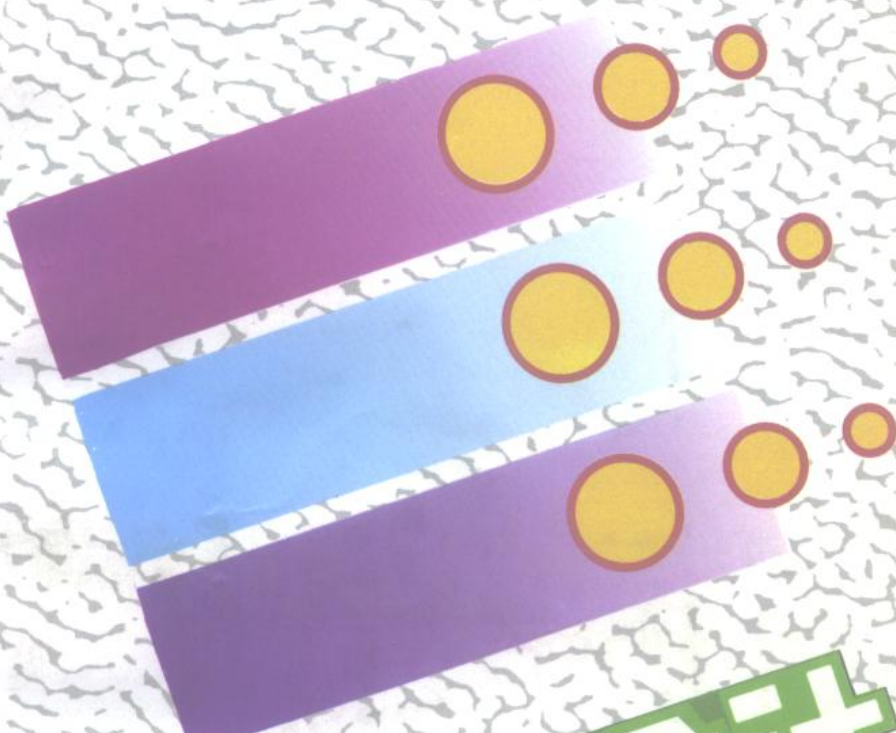




现代企业会计

袁晓勇 张荣生 熊瑞芬 编著

北京经济学院出版社

现代企业会计

袁晓勇 张荣生 熊瑞芬 编著

北京经济学院出版社

现代企业会计

袁晓勇 张荣生 熊瑞芬 编著

北京经济学院出版社出版

(北京市朝阳区红庙)

中国人民警官大学印刷厂印刷

全国新华书店发行

850×1168 毫米 32 开本 17.125 印张 444 千字

1997 年 3 月第 1 版 1997 年 3 月第 1 版第 1 次印刷

印数: 0 001—5 000

ISBN 7-5638-0567-2/F · 335

定价: 22.00 元

前 言

中国轰轰烈烈地实施《企业会计准则》已经三年多了,现在又将颁布实施新的各项具体的会计准则。这些具体准则在会计目标、会计要素、会计等式、会计报表体系等多方面基本符合国际惯例,它的实施,无疑又将是一场会计革命,冲击自成体系、较为落后的中国会计的核算模式,为中国会计迈向世界、与国际会计接轨走出了关键的一步。

但会计是环境的产物。长期以来,中国实行的一直是计划经济。计划经济必然要求高度集中统一的会计模式。这种模式用全国统一的会计制度来规范企业的会计行为,保证会计信息逐级汇总到中央政府,满足国家宏观管理的需要,但它却忽视了企业经营者在实现自主经营、自主理财过程中对会计信息的需求。随着现代企业制度的建立,过去的那种为适应计划经济而建立的传统的会计模式,必将为适合于市场经济机制下的、能满足现代企业需求的、新型的会计模式所取代。本书的写作即是基于这一目的。

本书为具有一定会计基础的读者进一步学习会计理论与实务而写,在写作过程中,我们遵循如下原则:

1. 积极吸收西方国家先进的会计理论与方法。
2. 不与现行法规产生明显冲突,但不局限于现行法规(属于应改革的内容除外)。作为教材,现代企业会计应主要阐明现代会计的基本理论与方法,而不能写成对某项法规的具体解释,否则,将无生命力。但又不能与之产生明显冲突。如其确属不合理,也最好先写明按现行制度如何处理,然后再写自己的观点。
3. 各章所用概念要统一,即统一于即将颁布的各项具体会计

准则。对于有几种不同处理办法的,应尽量写明并说明其处理依据(理由)。

4. 有新观点,新见解。对改革中出现的新问题、新方法和新的经济业务、经济现象敢于大胆作出帐务处理。

本书写作大纲由袁晓勇提出并经全体作者讨论修正而成。其中第一、十章、十二章第三、四节及第十七章第五节由袁晓勇先生执笔,第二章由邱剑杨先生和刘小莲、朱传华女士执笔,第三章第一、二节及第十二章第一、二节由周义军先生执笔,第三章第三、四节及第四、五章由张荣生先生执笔,第六、十三章由唐国平和孙贤林先生执笔,第七、九、十五、十六章由熊瑞芬女士执笔,第八、十一章由付小林先生和邵军女士执笔,第十四章由尹维劼先生执笔,第十七章由胡喜保和王汉魁先生执笔。各章习题及参考答案均由袁晓勇和邵军编写。全书最后由袁晓勇、张荣生、熊瑞芬总纂定稿。

在此,需要感谢首都经济贸易大学出版社编辑周义军,他为本书的编辑、加工与润色付出许多个日日夜夜;需要感谢出版社社长周嘉硕、副总编辑陈文冰及总编室的杨玲同志,没有他们的组织与支持,本书很难这么快地与读者见面;更应感谢著名会计学家、首都经济贸易大学德高望重的王又庄教授,是他在百忙之中抽出珍贵的时间,详细地审阅了本书全文,并对本书的理论结构及一些具体问题提出许多宝贵的意见。

我们希望本书能有助于读者在会计理论水平上有所提高,并在会计实务处理及分析问题、解决问题的能力上有所增强并得到启发。当然,改革是一项新事物,现代会计中还有许多理论和实务方面的问题有待进一步研究和探讨。鉴于作者的能力与水平,书中难免会有一些错误和不妥之处,恳请读者批评指正。

本书编委会

1997年1月1日于北京

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 会计的目标与假设	(1)
第二节 会计核算的一般原则和方法	(9)
第三节 会计要素的计量和确认	(18)
第二章 资金筹措的核算	(28)
第一节 有限责任公司投入资本的核算	(28)
第二节 股份有限公司股票发行的核算	(31)
第三节 借款业务的核算	(37)
第四节 公司债券的核算	(44)
第三章 长期资产的核算	(55)
第一节 固定资产的核算	(55)
第二节 在建工程的核算	(70)
第三节 无形资产的核算	(73)
第四节 递延资产的核算	(79)
第四章 存货的核算	(84)
第一节 存货概述	(84)
第二节 存货购进的核算	(91)
第三节 存货发出的核算	(101)
第四节 自制半成品和产成品的核算	(110)
第五节 委托加工存货的核算	(114)
第六节 存货盘存的核算	(115)
第五章 成本费用的核算	(120)
第一节 企业成本费用的种类	(120)

第二节	成本费用的核算原则·····	(123)
第三节	产品成本计算的程序与步骤·····	(129)
第四节	生产费用的归集与分配·····	(130)
第五节	期间费用的核算·····	(159)
第六章	销售业务的核算·····	(173)
第一节	销售业务核算概述·····	(173)
第二节	现销业务的核算·····	(174)
第三节	赊销业务的核算·····	(183)
第四节	销售成本的核算·····	(185)
第五节	销售费用的核算·····	(187)
第六节	销售退回与折扣、折让的核算·····	(188)
第七章	对外投资的核算·····	(196)
第一节	投资概述·····	(196)
第二节	短期投资的核算·····	(198)
第三节	长期投资的核算·····	(203)
第四节	拨付所属资金的核算·····	(211)
第八章	利润的计算与分配·····	(215)
第一节	利润的计算·····	(215)
第二节	本年利润的核算·····	(218)
第三节	以前年度损益的调整·····	(224)
第四节	利润分配政策和分配程序·····	(225)
第五节	盈余公积金的提取与亏损弥补·····	(228)
第六节	股利的核算·····	(231)
第七节	未分配利润的核算·····	(238)
第九章	所得税会计·····	(242)
第一节	所得税会计概述·····	(242)
第二节	应付税款法下所得税的会计处理·····	(247)
第三节	纳税影响法下所得税的会计处理·····	(248)
第十章	特殊业务的会计处理·····	(266)

第一节	租赁业务的会计处理·····	(266)
第二节	政府援助与政府补助的会计处理·····	(274)
第三节	非货币性交易的会计处理·····	(278)
第四节	住房基金的会计处理·····	(282)
第十一章	会计报表·····	(292)
第一节	会计报表概述·····	(292)
第二节	资产负债表·····	(300)
第三节	损益表·····	(306)
第四节	财务状况变动表·····	(311)
第五节	现金流量表·····	(326)
第六节	会计报表附注与信息披露·····	(340)
第十二章	外币业务·····	(352)
第一节	外币业务概述·····	(352)
第二节	外币业务核算原则·····	(354)
第三节	外币业务会计处理·····	(356)
第四节	外币会计报表折算·····	(361)
第十三章	合并会计报表·····	(377)
第一节	合并会计报表概述·····	(377)
第二节	合并资产负债表·····	(384)
第三节	合并损益表·····	(391)
第四节	合并利润分配表·····	(398)
第五节	合并财务状况变动表·····	(402)
第六节	合并报表综合举例·····	(404)
第十四章	会计报表的阅读与分析·····	(421)
第一节	偿债能力分析·····	(421)
第二节	获利能力分析·····	(425)
第三节	竞争能力分析·····	(429)
第四节	比较分析·····	(431)
第五节	会计报表分析的局限性·····	(435)

第十五章	标准成本控制与责任会计	(438)
第一节	标准成本控制原理.....	(438)
第二节	标准成本的制定.....	(439)
第三节	成本差异的计算与分析.....	(442)
第四节	标准成本法的帐务处理.....	(447)
第五节	责任会计.....	(452)
第十六章	变动成本法与本量利分析	(465)
第一节	成本习性的分析.....	(465)
第二节	变动成本计算.....	(469)
第三节	保本点及其有关指标的计算.....	(475)
第四节	本量利分析.....	(481)
第十七章	公司破产、解散与清算的核算	(490)
第一节	清算会计概述.....	(490)
第二节	资产清算方法.....	(500)
第三节	解散清算的会计处理.....	(502)
第四节	破产会计核算.....	(507)
第五节	债务重整的会计处理.....	(509)
附	通货膨胀会计	(515)
附	部分章节习题答案	(520)

第一章 总 论

第一节 会计的目标与假设

一、会计目标的概念与特征

会计是一个以生成和提供财务信息为主的经济信息系统。根据系统论的观点,正确的目标是系统良性循环的前提条件。系统功能的发挥,系统的运行,系统所输入、变换与输出的内容、程度与方法等等,都应当服从于系统的目标。因此,对会计目标的研究是建立现代会计理论体系的前提与逻辑起点^①。现代会计的目标代表了会计理论的最高层次。为了研究与完善现代会计理论体系,指导企业会计实践,应首先明确企业会计的主要目标。

目标是系统所希望实现的结果。根据不同的系统所要解决与研究的问题的不同,可以确定各自不同的目标。会计目标是企业工作中所要达到的目的,是评价企业会计工作是否有效合理的标准。确定企业会计目标,对于指导企业的会计工作乃至整个企业管理都具有极其重要的现实意义。

现代会计目标一般具有如下一些特征。

(一)会计目标在一定时期内具有相对稳定性

目标是环境的产物。会计目标也是一样。随着经济、政策环境

^① 最近,会计理论研究的逻辑起点,已由会计目标向会计环境方面发展,认为会计环境具有高度的综合性,包含了会计实践的全部内容并孕育着会计理论要素的全部“胚胎”。主要代表作有谢德仁的《会计理论研究的逻辑起点及会计理论体系》(《会计研究》1995年第4期)。本书没有采用这一观点。

因素的变化,会计目标也会发生变化。例如,1966年美国会计学会(AAA)在其出版的《基本会计理论说明书》中即对会计目标进行了深入的研究,提出了会计的目标是为了从以下四个方面提供信息:

1. 对有限资源的利用所作的决策(包括辨认决定性的决策领域,确定目标与方向)。

2. 有效地指导和控制一个组织的人力和物质资源。

3. 维护并报告资源保管责任。

4. 促进社会职能并予以控制。

而到了1983年1月,国际会计准则委员会《关于编制和提供财务报表的框架》则进一步指出,会计的目标应该是提供在经济决策中有助于一系列报表使用者掌握关于企业财务状况、经营业绩和财务状况变动的资料^①。我国的《企业会计准则》对于企业会计核算的目标也作了比较明确的指导性规定:会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求,满足有关各方面了解企业财务状况和财务成果的需要,满足企业加强内部经营管理的需要。

尽管对会计目标的认识是不断深化的,但在一定时期或特定条件下,会计的目标应该是相对稳定的。只有这样,会计目标才能作为我们会计工作的行动指南。如果会计目标变化无常,朝令夕改,会计工作就会无所适从,混乱无序。

(二)会计目标具有多元性

会计目标的多元性,是指会计目标不可能是单一的,而应该是能够满足多方面、多种需要的综合目标群。现代企业会计是一个经济信息系统,其目标也是一个多元的有机构成体系,这是由现代企业(公司)投资主体的多元性以及对信息需求的多样性所决定的。

(三)会计目标具有层次性

会计目标的层次性是指会计目标能够按一定标准划分成若干

^① 《国际会计准则》,中国财政经济出版社 1992年版,第211页。

层次。会计目标之所以具有层次性,一方面是因为企业投资者及企业其他利害关系人对信息需求的层次性;另一方面也是目标体系本质的要求。如果目标不具有层次性,就难以将目标进行分解,所定目标也就难以实现。

二、研究会计目标特征的意义

前已述及,会计目标的基本特征是稳定性、多元性和层次性。研究这三个基本特征对于确定会计目标体系具有重要的现实意义。

会计目标的稳定性,要求在企业会计工作中必须根据企业的具体情况(企业的组成、会计人员的素质和管理的要求等),结合会计工作内在规律,适时地提出企业会计的基本目标,并以此作为评价企业会计工作的标准,防止朝令夕改,多头干预。

会计目标的多元性,要求我们既要了解各目标之间的统一性,又要了解各目标之间的差异性,要以主导目标为中心,协调实现其他目标。

会计目标的层次性,要求我们把会计目标的共性(对会计信息的共同要求)与会计工作具体内容的个性结合起来,以主导目标为中心,做好各项具体工作。

根据会计目标的稳定性、多元性、层次性,可以建立一套协调不同信息使用者、不同管理要求的会计目标体系,以完善企业会计理论,指导企业会计工作。

三、会计信息的主要使用者及会计信息的用途

系统的目标必须符合信息使用者的要求。会计作为一个人造的经济信息系统,除了受它所依存的客观经济环境的影响外,其完善与运行还取决于建立和利用这一系统并享受其服务的会计信息使用者。

一般来说,会计信息的使用者主要有以下几个方面:

(一)所有者

这里所说的所有者,包括投资人和债权人。

投资人即企业的主人。根据我国现行情况,企业的投资人主要有国家、法人单位、个人和外商,他们理所当然地是企业会计信息的主要使用者。

债权人,是指对企业的资产拥有索偿权的单位和个人。主要包括:债券持有人、贷款机构、商业信用的提供者和其他出借资金给企业的单位和个人。

投资者和债权人最关心的信息是企业的财务状况(包括现金净流入)和经营成果,用以分析他们的投资和信贷活动的内在风险、投资报酬及到期还本付息的能力,以便作出明智的选择。

(二)企业经营者

企业是一个经营实体,代表企业独立经营的经理和负责企业内部经营管理的各部门的负责人,可以统称为企业的经营者,他们也理所当然地是企业会计信息的主要使用者。

企业经营者需要会计信息,目的在于及时掌握企业经营活动、财务状况及其变化,并及时根据信息反馈,采取措施,以便在完成董事会下达的任务的前提下,努力提高经济效益,不断增强市场竞争能力。

(三)国家(有关经济管理部门)

国家既是协调国民经济有计划地良性运行的宏观调控者,又是行使政治权力的主体(对企业主要以税收形式体现),有时还是企业的投资人。这种多重身份,使得国家必然要关注、利用会计信息。

国家使用会计信息的单位主要有:企业主管部门、各级计经委和统计部门、各级财政和审计部门、工商和税务机关等。

(四)企业员工及工会组织

企业的兴衰与员工的利益息息相关,他们十分关注企业的经营管理,重视企业的经济效益。为了充分发挥员工的生产积极性,引导其关注并学会使用会计信息是非常必要的。工会是企业员工自己的组织,为了代表员工的利益和要求,参加企业的经营管理,

更需要了解企业的经营活动、财务成果、财务状况及其变化。

企业员工及工会组织需要会计信息的另一个目的,在于了解企业的稳定性及获利能力,以使他们评估自己的劳动报酬、福利水平和就业机会的能力。

四、现代会计的主要目标

综上所述,从我国现阶段的经济环境和会计工作的实际能力考虑,现代会计的主要目标可以确定为如下几项:

(一)提供关于一定时期内企业经营活动基本情况的信息

利用这一信息,投资人可以了解企业的经营过程,评估经营者的经营业绩,并对企业将来的发展作出必要的指导;利用这一信息,经营者可以分清责任,寻找不足,改善管理,提高效绩。

(二)提供关于企业财务状况及其变动情况的可靠信息

企业的财务状况,包括企业对资源的控制情况、企业的资金构成、资金流动性和偿债能力以及企业适应其所处环境的变化能力(即应变能力)。

关于企业所控制的经济资源和企业过去加工处理资源的能力的信息有助于企业今后增强产生现金和现金等价物的能力。

关于资金结构的信息,有助于预计今后对借款的需要及今后的利润和现金流量的合理分配,有助于预计企业进一步筹集资金的成功率。

关于资金流动性和偿债能力的信息,有助于预计企业在其财务承诺到期履行承诺的能力。

关于企业财务状况变动的信息,有助于评价企业在报告期内投资、集资和经营等活动的成效;有助于提供企业产生现金和现金等价物的能力和企业使用这些现金流量等方面情况的详细信息。

(三)提供有助于信息使用者预计、比较、评估企业经营业绩,尤其是盈利能力的财务信息

关于企业的经营业绩,尤其是获利水平的信息,对评价企业今后有可能控制的经济资源的潜在变动是非常重要的。它不仅有助

于预计企业在现有资源的基础上产生现金的能力,还有助于判断企业利用新增资源可能取得的效益的大小。

(四)提供有助于对企业生产经营活动进行有效指挥、调节和监督的财务信息

指挥、调节和监督,即指会计的控制职能。通过控制,把企业的生产经营活动纳入到社会需要和人们所希望的轨道,并在最有利的情况下完成预期的目标。这正是人们需要会计的一个重要理由。指挥、调节和监督生产经营活动通常包括以下四个步骤:

第一,制定计划(预算或目标);

第二,组织实施计划;

第三,将实施结果同计划进行比较,评价取得的成果;

第四,在评价计划执行结果的基础上,总结经验,吸取教训,调整(修改)计划。

在上述四个步骤中,会计应该并且能够提供所需要的财务信息。

(五)提供有助于判断企业在完成目标过程中对经济资源有效利用能力的财务信息

经济资源总是有限的,投资者所希望的当然是以尽可能少的资源耗费(投入)获得尽可能多的经营成果(产出),这里涉及到的资源的有效利用程度的评估与衡量所需要的信息,理所当然地应由会计这个信息系统来提供。

五、现代会计的基本假设

会计作为一个以提供财务信息为主的经济信息系统,密切依存于会计的目标及其所处的客观经济环境。为了实现会计的目标,考虑客观环境的影响,有必要设定会计活动的若干前提或制约条件,并使会计带有自己的基本特征,这就是会计的基本假设。我国著名会计学家葛家澍教授在他所著的《会计学导论》一书中指出:“会计的基本假设是指在特定的经济环境(也要考虑政治、社会等因素)下,决定会计运行和发展的基本前提和制约条件……实践证

明,如果违反这些基本前提和制约条件,会计就不能作为科学的信息系统为人们服务,甚至会改变会计的性质和职能。”

可见,假设不是毫无根据的虚构幻想,而是对客观情况作出的合乎事理的推断。由于基本假设对会计的性质和运行起着决定性的作用,通常把它列为会计理论体系中仅次于会计目标的高级层次。

迄今为止,对于基本假设所包含的具体内容,人们尚未取得共识。国内外会计界比较一致的、公认的基本假设主要有以下四个:

(一)会计主体假设

会计主体,指的是会计服务的对象或者说是会计人员进行信息处理(确认、计量、记录、报告)时采取的立场。会计工作首先必须明确为谁服务的问题。会计中各项业务的处理,例如资产、负债、收入、费用、利润等,都是同特定的经济实体,即会计主体相联系的。如果会计主体不明确,资产和负债就难以界定,收入和支出更无法衡量,以提供财务信息为目的而建立的经济信息系统也就无从谈起。所以,《企业会计准则》第四条即明确规定:“会计核算应当以企业发生的各项经济业务为对象,记录和反映企业本身的各项生产经营活动。”

会计主体这一假设认为,一个会计主体不仅和其他主体相对立,而且独立于企业的所有者之外。也就是说,会计所反映的乃是一个特定主体的经济业务,而不是某单个所有者的财务活动,也不是其他主体的业务。据此,就有了把特定主体的业务与所有者个人的经济活动加以区分的根据。这对独资和股份制企业尤为重要。

由于会计主体假设,对会计核算的内容与范围从空间上进行了有效的界定,这才可以正确地反映企业所拥有的财产和对外所负的债务,准确地计算它在经营中所获得的收益或所遭受的损失,从而为企业当局和外界有关人士提供决策所需的准确有效的财务信息。

应该指出的是,会计主体与企业法人是两个根本不同的概念。

作为法人,其经济上必然是独立的,因而企业法人必然是会计主体。但是构成会计主体的并不一定就是法人。比如,从法律上看,独资及合伙企业所有的财产和债务,在法律上应视为所有者个人财产延伸的一部分,独资及合伙企业在业务上的种种行为仍被视为个人行为,企业的利益与行为和个人的利益与行为是一致的,因此,独资与合伙企业不具备法人资格。但是,独资、合伙企业仍是一个相对独立的经济实体,在会计处理上需要将其作为一个会计主体,以使企业的财务活动与所有者个人的财务活动截然分开。

(二)持续经营假设

《企业会计准则》第五条规定:“会计核算应当以企业持续、正常的生产经营活动为前提。”除非有充分的相反的证据(如企业即将破产清算),否则,都将认为每一个会计主体能无限期地永远经营下去。这就是持续经营假设。

持续经营假设对于会计核算十分重要。现代会计的一系列基本原则,如会计记录的可靠性原则、历史成本原则、收入实现原则、配比原则等,都是同持续经营假设分不开的。正是有了这一假设,才能以历史成本作为企业资产的计价基础,才能够认为资产在未来的经营活动中可以给企业带来经济效益,固定资产的价值才能够按照使用年限的长短以折旧的方式分期转为费用。一句话,有了这一假设,使得在收集和处理经济信息时所使用的会计程序和方法得以保持稳定,使得会计能够在持续经营的基础上恰当地记载和呈报企业的经济活动与经营成果,从而为企业管理当局提供可以信赖的数据。

(三)会计分期假设

《企业会计准则》第六条规定:“会计核算应当划分会计期间,分期结算帐面和编制会计报表。”这就是会计分期假设。会计分期假设与持续经营假设看起来是一对矛盾,而这对矛盾却正好像运动中的“动”与“静”一样,是认识事物的逻辑要求。会计分期假设是持续经营假设的一个必要的补充。如果假设一个会计主体应持续