

韩长晖 金光华 编著

现代会计导论

同济大学出版社

现代会计导论

韩长晖 金光华 编著

同济大学出版社

内 容 提 要

随着我国市场经济的发展,作为对经济活动过程控制、反映预测和决策工具的会计发展也异常迅速。特别是1993年7月1日施行《企业财务通则》、《企业会计准则》以来,会计中新的理论观念和核算方法层出不穷,广大财会人员和财会、经济、管理技术经济和工程技术类专业的在校学生迫切希望学习和了解现代会计中的一些最主要内容,为此我们编写了这本书。本书列举了大量的实务材料,深入浅出,内容翔实,便于大家理解、掌握和运用。

全书以现代会计所包含的九个主要方面为专题,围绕它们相关的基本理论和核算方法编著成书,具体内容包括:成本会计、股份制企业会计、财务会计报表、合并会计报表、外币业务会计、物价水平调整会计、破产与清算会计、资产评估会计、我国会计电算化的发展趋势等。

责任编辑 黄旦丽

封面设计 陈益平

现代会计导论

韩长晖 金光华 编著

同济大学出版社出版

(上海四平路1239号 邮编:200092)

新华书店上海发行所发行

常熟市文化照相制版彩印厂印刷

开本:850×1168 1/32 印张:13.875 字数:400千字

1998年4月第1版 1998年4月第1次印刷

印数:1-4000 定价:21.00元

ISBN 7-5608-1819-6/F·202

前 言

“现代会计专题”是同济大学商学院会计专业本科、非会计专业研究生与在职干部培训开设的一门专业课程。会计是企业管理中的一门重要学科,研究企业管理不能不熟悉会计,企业实施现代化管理离不开会计核算、会计分析和会计管理。我们曾编写了“现代会计专题”的讲义,受到了学员的欢迎,在此基础上我们又经修改编写成“现代会计导论”。本书选择了现代企业会计发展中的一些重大问题进行专题论述,内容包括:成本会计、股份制企业会计、财务会计报表、合并会计报表、外币业务会计、物价水平调整会计、破产与清算会计、资产评估会计以及我国会计电算化的发展趋势等。本书参考并引用了国内外会计等有关教材中涉及上列各专题的较为成熟的阐述。

以上这些专题与企业会计工作关系密切,无论在实务操作和理论分析方面都有不少可值得讨论的地方。本书是同济大学商学院会计学系的第一本自编教材,以后我们将陆续出版,使这类书形成系列。尽管本教材为学生采用,但是它所反映的现代会计专题对广大企业、各单位财会人员是有参考价值的,可作为指导会计工作、学习进修之用。

本书第二、三、四、五、七、八各章由韩长晖编写,第一、六、九各章由金光华编写,全书由韩长晖统编。

最后,我们衷心感谢同济大学出版社本书责任编辑黄旦丽等同志对本书出版所给予的帮助,感谢所引用书目的作者。由于本书作者水平及编著时间所限,难免有疏漏不当之处,欢迎广大读者批评指正。

编 者

1997年5月

目 录

第一章 成本会计	(1)
一、概述	(1)
二、分批成本的确定	(9)
三、分步成本的确定	(16)
四、标准成本	(28)
五、成本计划制定和成本控制	(37)
六、与短期决策有关的成本	(44)
七、长期投资决策与资本成本	(46)
八、责任会计与可控成本	(48)
九、成本-数量-利润分析	(53)
复习思考题及练习题	(66)
第二章 股份制企业会计	(68)
一、公司组织形式与所有者权益	(68)
二、股份与股本核算	(71)
三、股利及其分派	(76)
四、发行股票的股份制企业反映获利能力的指标	(81)
五、以重庆长安汽车股份有限公司 1993—1996 年 实际数据为例进行的财务状况分析	(82)
六、附股份制企业会计科目和会计报表	(83)
复习思考题及练习题	(90)
第三章 财务会计报表	(94)
一、编制财务会计报表的意义	(94)
二、编制财务会计报表的要求	(95)
三、资产负债表	(96)

四、损益表	(105)
五、利润分配表	(109)
六、财务状况变动表	(111)
七、现金流量表	(134)
八、关于财务会计报表分析	(153)
复习思考题及练习题	(177)
第四章 合并会计报表	(185)
一、合并会计报表的概述	(185)
二、合并会计报表的编制——取得日的合并资产负债表	(192)
三、合并会计报表的编制——合并后的合并会计报表	(197)
复习思考题及练习题	(247)
第五章 外币业务会计	(255)
一、外汇、外币折算、外汇汇率和汇兑损益	(255)
二、外币业务会计的记帐方法	(263)
三、外币报表折算	(279)
复习思考题及练习题	(286)
第六章 物价水平调整会计	(291)
一、概述	(291)
二、物价水平调整会计的主要方法	(296)
复习思考题及练习题	(319)
第七章 破产与清算会计	(322)
一、企业破产清算的原因	(322)
二、破产企业的清算程序	(326)
三、破产清算会计的内容和特点	(328)
四、清算财产的范围和作价	(331)
五、清算费用和清算损益	(335)
六、债务清偿和剩余财产分配	(343)

复习思考题及练习题	(348)
第八章 资产评估会计	(351)
一、资产评估的概念	(351)
二、资产评估的对象	(352)
三、资产评估标准	(353)
四、资产评估的基本方法	(354)
五、机器设备评估	(362)
六、机器设备重置成本——重置净价的估算方法	(365)
七、房地产评估	(366)
八、流动资产评估	(376)
九、无形资产评估	(383)
十、整体资产评估方法与实例剖析	(386)
十一、资产评估结果的会计处理	(399)
复习思考题及练习题	(406)
第九章 我国会计电算化的发展趋势	(408)
一、会计电算化的发展历程	(408)
二、会计电算化的现状及面临的任务	(415)
三、开发会计管理型软件	(422)
四、互联网在会计电算化应用上的广阔前景	(426)
五、会计电算化向高级阶段——会计决策支持系统 和专家系统发展	(429)
复习思考题及练习题	(434)
参考文献	(436)

第一章 成本会计

一、概 述

(一) 成本的概念

1. 成本是商品生产中所消耗的生产资料和所使用的劳动力价格。

马克思指出：“按照资本主义方式生产的每一个商品 W 的价值，用公式来表示是 $W = c + v + m$ 。如果我们从这个产品价值中减去剩余价值 m ，那么，在商品中剩下来的，只是一个在生产要素上耗费的资本价值 $c + v$ 的等价物或补偿价值。”“商品价值的这个部分，即补偿所消耗的生产资料和所使用的劳动力价格的部分，只是补偿商品使资本家自身耗费的东西，所以对资本家来说，这就是商品的成本价格。”^① 我们把它称之为“耗费论”。

2. 成本是企业维持简单再生产的补偿尺度，生产中的耗费要求在流通过程中实现补偿。

马克思又指出：“商品的成本价格也决不是一个仅仅存在于资本家帐簿上的项目。这个价值部分的独立存在，在现实的商品生产中，会经常发生实际的影响，因而这个价值部分会通过流通过程，由它的商品形式不断地再转化为生产资本的形式，因而商品的成本价格必须不断买回在商品生产上耗费的各种生产要素。”^② 在商品生产条件下，生产中的耗费要求补偿和在流通中得到补偿，这是矛盾的对立统一。如果商品不适销对路，或者售价、质量、款

① 《马克思恩格斯全集》第25卷，人民出版社1974年版，第30页。

② 《马克思恩格斯全集》第25卷，人民出版社1974版，第33页。

式上竞争不过对手,那么生产中的耗费(这是生产者的事)就不可能在流通中得到补偿(这是社会过程)。所以,商品经济迫使人们既要重视商品生产中的消耗,更要重视在流通过程中能够实现补偿,做到两者的统一。我们把它称之为“补偿论”。

3. 在高度发达的商品经济——市场经济条件下,成本概念已不限于马克思所说的商品产品成本,而进一步演化为与企业管理密切有关的各种不同条件下为实现不同的目的而付出的代价。我们把它称之为“代价论”。正如美国会计学会对成本曾下过一个定义所说的那样:“成本是为了一定目的付出的(或可能付出的)用货币测定的价值牺牲。”例如,现代的成本已发展为预测、决策需要的变动成本、固定成本、边际成本、机会成本等,为控制、考核需要的可控成本、责任成本、质量成本等,总数达几十种之多。随着经济体制改革的不断深化和经济管理的进一步加强,以成本管理为中心的地位也将更为突出。

当前,我国正在开展“学邯钢、抓管理、增效益”的活动。要求各企业在“学邯钢”工作中明确制定目标,努力降低各种资源和物料消耗,提高产品质量和等级率,压缩费用支出和储备资金占用,努力降低各项费用;建立动态成本指标管理和经济核算体系,严格把住产品销价和原材料进厂价两个关口,通过对成本的倒摊分解,逐个环节制定指标,落实责任,降低成本。特别是要求借鉴引入邯钢的成本否决机制,增强企业内部管理的有效性,要求按邯钢的“模拟市场核算,实行成本否决”方法的要求,建立起一套适合企业本身特点的内部经济核算基础工作;要求企业从严管理,切实解决有章不循、无章可循的问题;相信和依靠职工,充分调动广大职工的积极性和主动性。对一切行之有效的管理经验,如规范化管理、岗位星级管理、精细管理等,要求继续推广并不断发展创新,借鉴邯钢经验中实行严格否决制度的基本思路予以完善,增强企业各项制度的执行力度和有效性。邯钢的做法,为国有企业实行从传统的计划经济体制向社会主义市场经济体制,从粗放经营向集约经营这两个具有全局意义的根本性转变提供了借鉴。

(二) 成本会计的定义

成本会计的传统定义是指:对生产经营过程中发生的费用,在有关总分类帐户的统筹下,进行归集、分配,计算出有关成本计算对象的成本,并进行分析和考核。内容主要包括:成本计算对象的确定、生产过程中所发生的各种消耗如原材料、人工及其他费用明细帐户的设置和登记,产品总成本和单位成本的计算,成本报表的编制,以及对成本资料进行的分析考核等。成本会计的定义也是不断发展中的。

(三) 成本会计的发展

成本会计是在社会经济发展过程中逐步形成和发展起来的。

1. 资本主义初期,市场竞争促使企业要精确地计算成本,薄利多销,利于在竞争中取得有利地位。从而使成本计算与会计核算结合起来,开始形成了成本会计。当时对成本会计的定义是:“成本会计就是应用普通会计的原理、原则,系统地记录某一工厂生产和销售产品时所发生的一切费用,并确定各种产品或服务的单位成本和总成本,以供工厂管理者决定经济的、有效的和有利的产销政策时参考。”

2. 20 世纪初,随着泰勒制度的推行,在会计上,出现了标准成本、预算控制和差异分析等一些同泰勒的时间研究、动作研究等科学管理方法相联系的方法,成为成本会计的一个组成部分。这一时期,对成本会计的定义是:“成本会计是用来详细地描述企业在预算和控制它的资源(指资产、设备、人员及所耗的各种材料和劳动)利用情况方面的原理、惯例、技术和制度的一种综合术语。”从而扩大了成本会计的范围,开始包括了预算和控制。成本会计相对于财务会计,也开始形成了独立的体系。

3. 二次大战以后,随着企业规模的扩大和国际市场的发展,竞争愈加激烈,成本会计也进一步从事后计算向事前预测和事中控制发

展,要求制定目标成本,以成本最优来指导生产。可以说,以成本干预生产,这是现代成本会计的一个重大变化。邯钢实行成本否决制的经验也正是在这方面取得了突破。我们把它称之为“干预论”。

现代成本会计正是根据成本核算所提供的信息及其他资料,采用现代数学和数理统计的原理与方法,结合现代企业的特点,运用现代企业管理方法,对企业的生产经营活动,作出预测和决策,进行控制和考核,使企业实现最优运转,提高竞争能力和经济效益。成本会计在企业管理中的应用范围也扩大到价格、资金、利润等各方面。如果说,财务会计主要是为企业外部使用者提供信息的话,那么成本会计主要就是为企业内部使用者提供信息,为企业内部的管理和决策服务。所以它演变成为管理会计,或者说成为管理会计的主要组成部分。

(四) 成本会计的职能

主要是:

1. 成本预测与决策;
2. 成本计划与控制;
3. 成本核算与分析、考核。

(五) 成本会计的任务

主要是:

1. 正确计算产品成本,及时提供成本信息;
2. 优化成本决策,制定目标成本;
3. 加强成本控制,进行成本分析;
4. 促进责任成本制的建立与完善,提高企业经济效益。

(六) 成本会计职能的组织结构

由于企业组织形式和结构是多种多样的,并且会计的职能应当为组织内各种决策制订者提供信息,因此,对组织结构的分析是

重要的。以制造业为例,图 1-1 和图 1-2 所示的是企业组织图和总会计师室组织图。

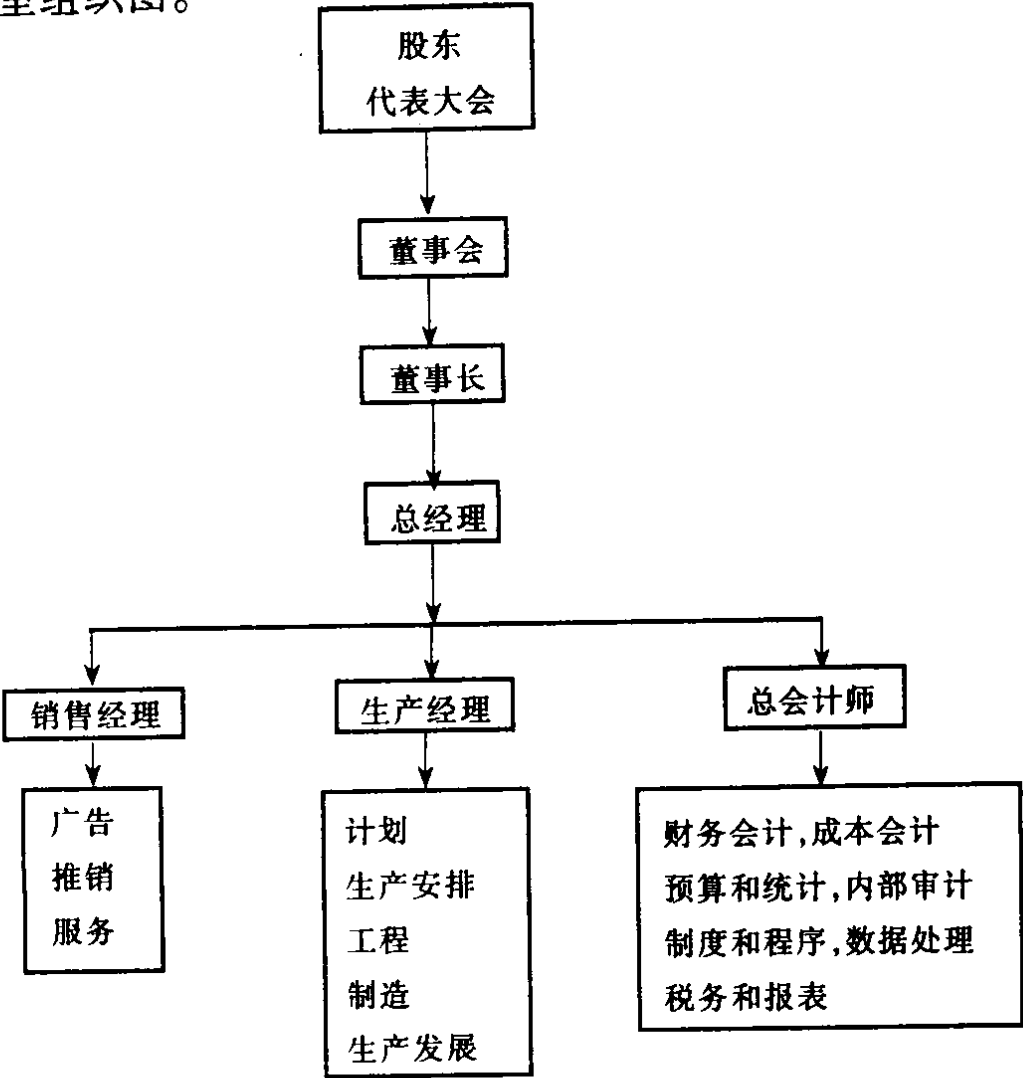


图 1-1 制造企业组织图

总会计师是会计主管,他所管理的是财务会计、成本会计、预算、内部审计、税务、制度建设等工作,而成本会计则是主要部分。

(七) 成本会计制度类型

确定成本的基础有两种：

1. 历史成本基础。其成本是按照实际发生的数额汇集的。进货按当时的进价。固定资产按购得时的原价作为其成本。
2. 预计、预算和标准成本基础。其成本是在生产之前预先确定的。实际成本与预计成本之间的差异另设帐户加以汇集,以便

管理人员查明其差异,特别是不利差异发生的原因,然后在经营活动中作出调整。

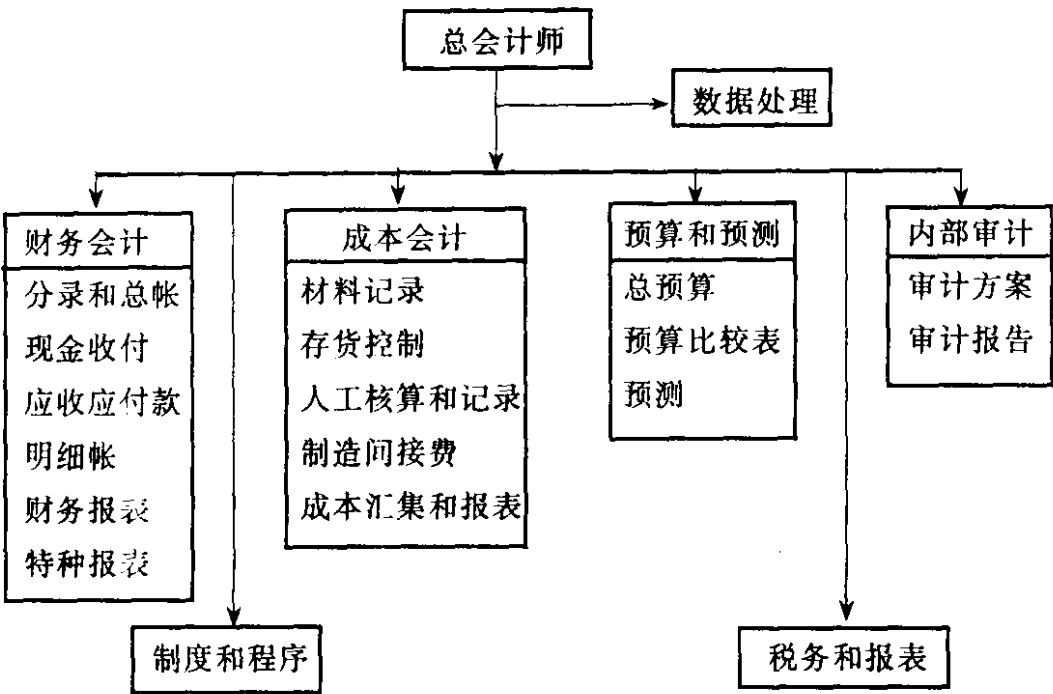


图 1-2 总会计师室组织图

不论是按历史成本,还是按预计成本为基础,都可以或者按照批次进行汇集,称为分批成本;或者按照工艺步骤进行汇集,称为分步成本。

(八) 变动成本和固定成本

按照成本与产品产量增减变化之间的关系,可将成本分为变动成本、固定成本和半变动成本三种:

1. 变动成本。变动成本是指与产量成正比例变动的成本。例如,制造一套家具用的是 0.5 立方米的木材,那么,制造两套家具用的木材就将是 1 立方米。以图形表示,变动成本与产量关系如图 1-3 所示。

变动成本通常只包括在生产成本中,又叫直接成本,包括直接原材料成本、直接人工成本和直接费用(限于专利费和版税、特许费)。例如:为每台微机配某软件制造商生产的汉字系统和某种工

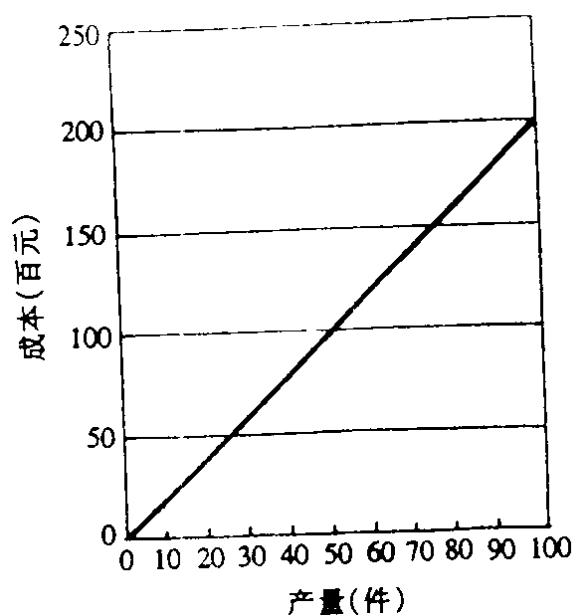


图 1-3 变动成本图

具软件,就要为每台计算机支付软件的版权费,属于直接成本。

2. 固定成本。固定成本与产量多少没有关系,不管是否生产,其成本值是相同的。例如租金、保险费、暖气费等。以图形表示,固定成本与产量关系如图 1-4 所示。

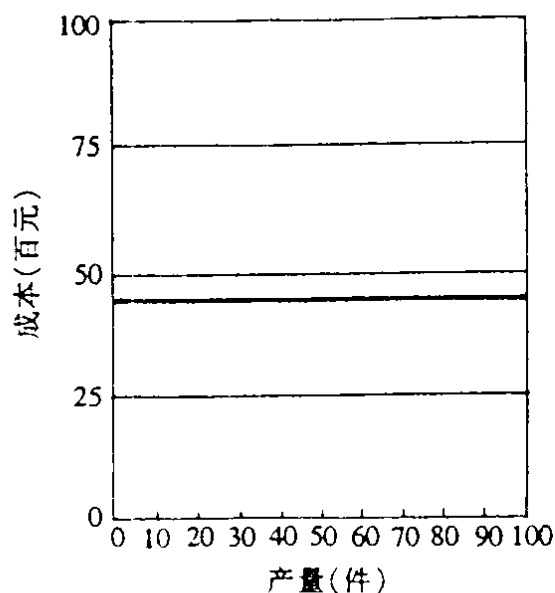


图 1-4 固定成本图

3. 半变动成本。半变动成本是指与产量虽然不是成正比例变动,但却有一定的关系,而是呈阶段性地增减的。例如,在一定的生产产量范围内,用一台车床就够了,但当超过一定产量时,就要用两台车床来完成,也就是说,折旧费要增加一倍(直接折旧法情况下)。实际上半变动成本是一种混合成本,在一定范围内是固定成本,超过一定范围,就跳跃到另一个阶段,以图形表示,半变动成本与产量关系如图 1-5 所示。

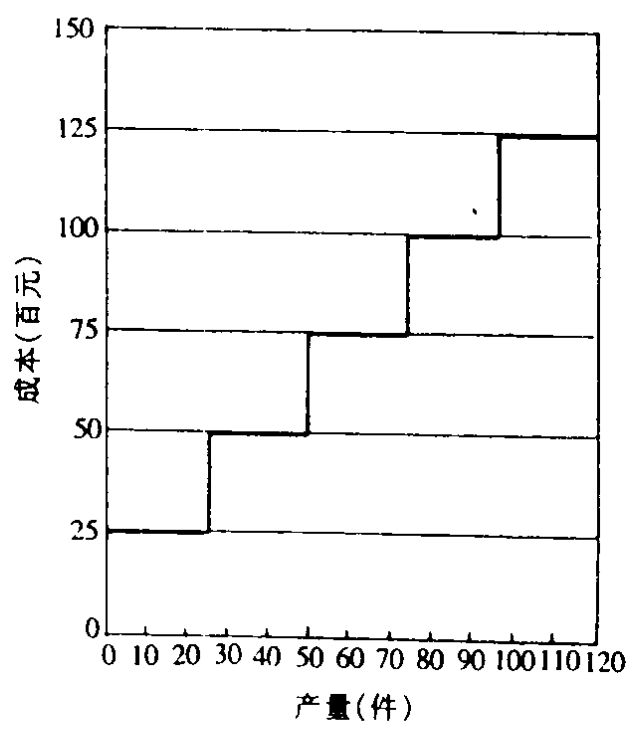


图 1-5 半变动成本图

还有一种半变动成本与图 1-5 差不多,也是成阶段式的,然而在一定范围内由于所依据的比率不同,所以其斜率不同。例如推销员的佣金比率,在某推销量范围内是固定的,超过一定范围后,在不同的推销量之间,其抽取比率不同。以图形表示,这种半变动成本与产量关系如图 1-6 所示。

图 1-6 是假设该公司推销员在推销 20 件及以下时,给一定的固定佣金,与推销量无关,当超过 20 件时,每增加一件,就按一定

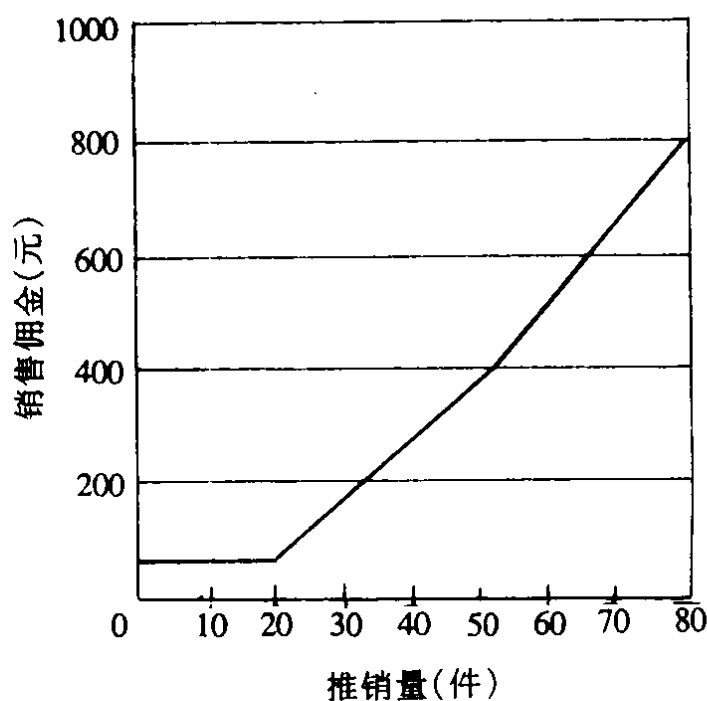


图 1-6 半变动成本图

的斜率上升,而当超过 50 件时,就以更高的斜率上升,也就是固定成本与不同产量(推销量)下不同斜率的变动成本相混合的成本。

混合成本通过将其项目的细分来判别其中哪些可归属于固定成本,哪些可归属于变动成本;或者在什么产量范围下,归属于固定成本,哪些产量范围下归属于变动成本;或者按其主要方面来归类,如果主要部分是属于固定成本的,则将其全部混合成本归于固定成本(反之亦然)等方法,最终将混合成本分别归入固定成本和变动成本。

二、分批成本的确定

分批成本计算法一般适用于根据定单安排生产的企业,因此成本计算的分批法也叫定单法。根据定单安排生产的特点是所生产的产品通常是批量制造的,在这种企业里,生产的组织安排,也是按产品的批次来进行的,一批产品的生产,可在会计期间的任何时候开始和完成。如印刷厂、重型汽车制造厂、造船厂、飞机制造

厂以及实验性、试制品生产和修理性业务等。

制造活动从发出生产通知单授权进行制造开始,通知单一经发出,成本核算部门就要设立一张分批成本单。为了进行控制,要对每一批给予一个识别号数。制造上所用的直接材料和直接人工成本就按批别汇集起来,分批成本单上设有专栏以分别记录直接材料、直接人工和分配于各该特定产品上的估计制造间接费用。分批成本循环示意图,如图 1-7 所示。

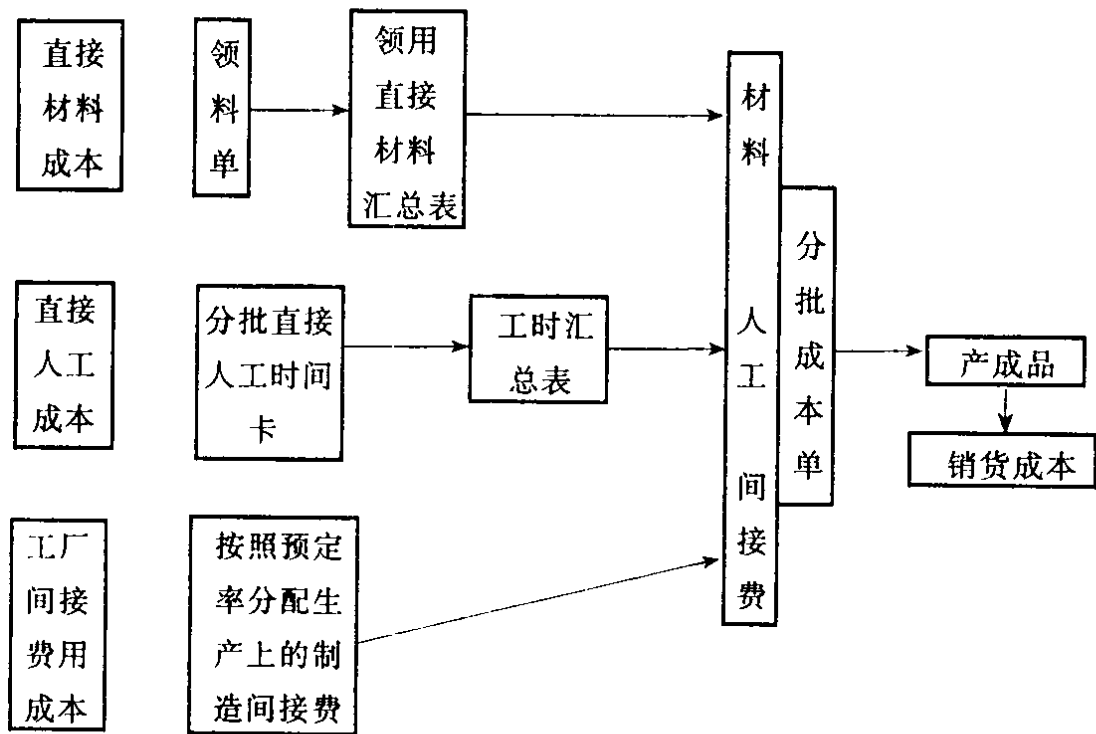


图 1-7 分批成本循环示意图

采用分批法计算产品成本的企业为每一批产品或每一张定单设置一个明细帐户,将有关该批产品或该张定单的所有直接费用和按照预定分配率分配生产上的间接费用都归集到该明细帐户中。在该批产品全部完工之后,所有费用加以汇总,即为该批产品的总成本,将总成本除以产量即为该批产品的单位成本。在该批产品没有完工前,全部作为在产品成本,在完工之后则全部作为产成品成本。这种方法的优点是成本计算与生产周期能够适应起来,计算方法比较简便,它的缺点是当一批产品陆续完工并陆续销售时,已销售的这部分产品就不能计算实际成本,只能先用定额成