

经济管理类主干课教材

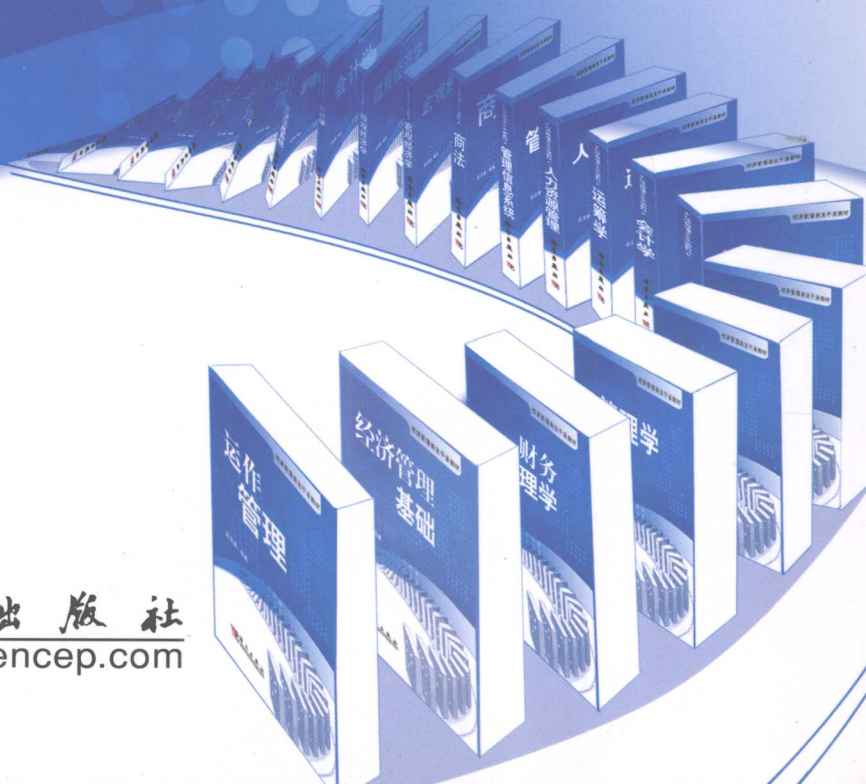


普通高等教育“十一五”国家级规划教材

会计学

(第二版)

陈菊花 陈良华 / 主编



科学出版社

www.sciencep.com

普通高等教育“十一五”国家级规划教材

会计学

(第二版)

陈菊花 陈良华 主 编
吴 斌 吴 芃 副主编

科学出版社

北 京

内 容 简 介

本书按照新的会计准则及其指南编写,除了全面、系统地介绍了一般意义上的会计确认、计量、记录和报告的基本原理、基本知识和基本方法外,还对会计学的有关专题进行了专门的陈述。各个章节不仅集合了会计学的基本内容和知识,还扩充了相关知识点,5个附录反映会计学科前沿的有关理论和最新进展,使得本书具有内容丰富、体系完整和信息量大的特点。

另外,为了体现新旧会计准则的衔接和对新会计准则重点和难点的把握,本书在结构和案例上突出了新准则的亮点和对新准则的着力解释。结合本书的其他电子教材、课件和教师以及学生指导用书,本书将呈献满足读者多种需要的会计学知识体系。

本书可作为经济管理学科的本科生教材,也可供有志于会计事业的研究人员参考,本书尤其可帮助具有工科背景的人士来理解会计。

图书在版编目(CIP)数据

会计学 / 陈菊花,陈良华主编. — 2版. — 北京:科学出版社,2008

普通高等教育“十一五”国家级规划教材

ISBN 978-7-03-020944-3

I. 会… II. ①陈…②陈… III. 会计学—高等学校—教材 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 009853 号

责任编辑:王伟娟 赵静荣 / 责任校对:陈玉凤

责任印制:张克忠 / 封面设计:耕者设计工作室

科 学 出 版 社 出 版

北京东黄城根北街 16 号

邮政编码: 100717

<http://www.sciencep.com>

源海印刷有限责任公司 印刷

科学出版社发行 各地新华书店经销

*

2005 年 8 月第 一 版 开本: B5 (720×1000)

2008 年 1 月第 二 版 印张: 34 3/4

2008 年 2 月第一次印刷 字数: 669 000

印数: 1—4 000

定价: 42.00 元

(如有印装质量问题,我社负责调换〈环伟〉)

前 言

会计学是一门专业性相对较强的学科,具有专门的理论和方法,即使有过会计学基本训练的人士,对复杂环境下会计问题的处理也往往表现出无奈或力不从心。正因此,会计学科需要不断丰富和完善,我们也需要在学习和接受会计训练时具备对会计问题的敏感性和职业判断能力。我们学会的不仅仅是会计的基本概念、基本方法和程序,更重要的是要通过对会计信息的了解和分析,知道企业运作的实质以及如何通过会计的手段来完整、准确地描述企业的真实活动,使得经营企业的人和想了解企业经营的人能够达成一致,从而减少经济活动的不确定性,提高经济的运行效率。

虽然通过本书本身不能完全达成上述目的,但是,本书作为一个媒介,一个窗口,能够具备这种理念,编写时力求按照“为什么”,而不仅仅是“是什么”去组织素材,使得本书在完整性、系统性、先进性、可读性和启发性等方面具有自身的特点。例如,对于什么是“会计”这个定义,众说纷纭,而本书是按照历史的演进和权威的说法来编列的,以便让读者能够在以后通过对会计知识和经验的积累来深刻理解和领悟这个概念的含义和它的演进原因。又如“收入”的定义,虽然我国的会计准则有定义,但这个概念可能也会随着时间的推移和环境的变化而在陈述上发生改变,所以,要根本和动态地理解这个概念,就需要从各个不同的角度去思考和辨析。本书通过列举美国会计准则和国际会计准则的定义来进行比较和对照,包括在附录中完整地收入会计准则的国际比较,可以让读者领会这个概念的含义。再如固定资产的折旧方法,虽然新准则只规定了可选择的有限几种,但是一本好书应该具有引导读者思考和探索的功能,本书还尽可能多地引用了各种不同的方法,这样的思路和期望贯穿于全书的各个角落。另外,本书例题的编写和体例的安排也有独到之处,体现出图文并茂、内容丰富和化繁为简的特点。

随着经济的发展和环境的变化,会计实务和理论也在不断地变化,代表典型会计规范的会计准则越来越体现出专业性和前沿性的特点。为了应对这种趋势和变化,我们的会计知识结构应该能够具有整合和包容的能力,这种观念体现在本书的整体结构安排和扩展内容以及主要附录里,如对损益观念的思考,对会计信息披露理论的引用等。随着时间的推移,人们发现,在会计学的进入门槛越来越高的同时,具有经济学和管理学等学科交叉背景的人士反倒成为了会计学方面的权威。这说明,会计学早已不是纯粹意义上的技术性科学,而是具有对社会、政治、经济甚至文化产生影响的综合性学科。因此,本书力图从不同的角度去思考同一个会计问题,

以便打开一扇窗,让读者凭窗瞭望,体会到博采众长的乐趣和会计学的妙处。

本书以新会计准则为依据,对本书的第一版进行了大规模的修订,体现了对新准则内容的重点把握和清晰理解,配合立体化辅助资料和不断更新的电子及网络信息,力求使会计学课程能够体现动态的会计学生命周期演化过程,帮助人们进行会计学方面的自我终身教育。

本书分三篇共 18 章:第一篇阐述会计学的基本理论、框架结构和基本程序、方法;第二篇阐述财务会计的具体运用;第三篇介绍会计学的有关专题。每章包括基本内容、思考题和扩展内容。另外,为了跟踪学科前沿和深入理解相关理论和概念,本书专门安排了五个附录以飨读者。

本书由陈菊花、陈良华任主编,吴斌、吴芃任副主编,与其他作者共同完成本书的写作。陈良华负责总体框架的构建和完善,陈菊花负责具体策划、总纂、修改和定稿。各章撰写具体分工为:第 1 章,陈良华;第 2、3 章,陈菊花;第 4 章,江其玟;第 5 章,吴芃;第 6 章,陈菊花,朱淑贞;第 7 章,吴芃,陈菊花;第 8 章,陈吉凤;第 9 章,陈汐,刘春晖;第 10 章,陈菊花,朱淑贞;第 11 章,吴芃;第 12 章,吴斌,刘锋;第 13 章,韩静;第 14 章,陈菊花,朱淑贞;第 15、16 章,陈良华,戚啸艳;第 17 章,陈良华;第 18 章,江其玟、韩静、王辰。

感谢研究生许凤、程晓霞、鲍家友、张芮、吴文婕、郑圆员、翁苗苗、赵晓玲、孙懿、王梅、丁香、汤燕娜、唐哲军、林立、杨睿等,他们为本书稿的资料收集、整理和初稿的修改做了大量的工作。同样也感谢 06 级本科生左勇、周毅、杨婷、罗沛梅、王静雯等,他们对本书提出了及时、正确的修改意见并参与了辅助材料的编辑等工作。同时还要特别感谢科学出版社的王伟娟和赵静荣女士等,没有他们的辛勤劳动和悉心沟通便不会有本书的再次顺利出版。还要感谢本书所有参考文献的作者。

由于作者水平所限,书中错漏和表述不当在所难免,期待和欢迎读者批评、指正,以利于修正和补充。

作 者

2007 年 12 月

目 录

前言

第一篇 会计学原理篇

第 1 章 会计的基本概念与理论体系	3
1.1 会计的概述	3
1.2 会计理论的基本结构	5
1.3 会计规范体系.....	19
1.4 会计组织机构与会计人员.....	24
1.5 本教材的编写结构说明.....	26
扩展内容	27
国外会计规范比较	27
第 2 章 会计循环——财务会计的日常程序与方法	30
2.1 会计循环概述.....	30
2.2 账户.....	32
2.3 复式记账.....	39
2.4 会计凭证.....	45
2.5 会计账簿.....	50
2.6 借贷记账法的应用——制造业经营过程的核算.....	58
扩展内容	78
1 账务处理程序.....	78
2 财产清查与相应的内部控制制度.....	80
第 3 章 会计循环——财务会计的期末程序与方法	85
3.1 账项调整.....	85
3.2 存货成本的结转.....	88
3.3 结账.....	89
3.4 试算平衡表和工作底稿.....	92
3.5 编制会计报表.....	95
3.6 会计期末程序的范例.....	99
附录 传统财务会计理论	99

第二篇 财务会计篇

第 4 章 货币资金及交易性金融资产	107
4.1 货币资金和交易性金融资产概述	107
4.2 现金及其控制	109
4.3 银行存款及其结算	118
4.4 其他货币资金	125
4.5 交易性金融资产	127
扩展内容.....	132
现金定义的各国比较.....	132
第 5 章 非交易性金融资产与投资	135
5.1 金融资产与投资的概念界定	135
5.2 贷款和应收款项	136
5.3 可供出售金融资产	146
5.4 持有至到期投资	149
5.5 长期股权投资	153
扩展内容.....	168
1 长期股权投资形成后对被投资企业的控制和影响确定	168
2 各种投资之间的转换	170
第 6 章 存货	177
6.1 存货概述	177
6.2 存货数量的确定与计价	180
6.3 原材料存货收发的日常会计处理	190
6.4 存货的清查	198
扩展内容.....	200
1 周转材料的核算	200
2 存货的内部控制	202
第 7 章 固定资产	207
7.1 固定资产概述	207
7.2 固定资产的初始确认和计量	211
7.3 固定资产的后续计量	216
7.4 固定资产的处置	223
扩展内容.....	227
折旧与现金流.....	227

第 8 章 无形资产、投资性房地产和其他资产	229
8.1 无形资产	229
8.2 投资性房地产	241
8.3 其他资产	247
扩展内容	248
投资性房地产的转换	248
第 9 章 资产的期末计量	254
9.1 概述	254
9.2 金融资产的期末计量	256
9.3 长期资产的期末计量	264
9.4 其他资产的期末计量	274
扩展内容	277
长期资产减值准则的新旧对比——从新准则的角度	277
第 10 章 负债	280
10.1 负债的概述	281
10.2 流动负债的确认和计量	283
10.3 非流动负债	300
扩展内容	312
1 可转换公司债券	312
2 债务重组	314
第 11 章 所有者权益	321
11.1 所有者权益概述	321
11.2 投入资本	323
11.3 留存收益	333
扩展内容	339
1 所有者权益理论	339
2 股份支付	341
第 12 章 收入、费用和利润	344
12.1 收入	344
12.2 费用	359
12.3 利润与利润分配	365
扩展内容	369
1 利润计算的形式——损益满计观和本期营业观的比较	369
2 政府补助	371
附录 收入会计的国际比较	373

第 13 章 财务报告	380
13.1 财务会计报告及其组成	380
13.2 资产负债表及其附表	383
13.3 利润表及其附表	388
13.4 现金流量表	390
13.5 所有者权益变动表	401
13.6 财务会计报表的编制范例	401
扩展内容	424
1 资产负债表日后事项	424
2 会计政策、会计估计变更和会计差错更正	425
附录 实证会计学	429
第三篇 会计学专题篇	
第 14 章 所得税会计	437
14.1 财务会计与税收会计	437
14.2 所得税会计的处理方法	438
扩展内容	446
所得税会计的中外比较	446
第 15 章 合并财务报表	452
15.1 合并财务报表概述	452
15.2 合并财务报表的合并理论	460
15.3 控股权取得日的合并财务报表的编制	462
15.4 控股权取得日后合并资产负债表编制	468
15.5 控股权取得以后的合并利润表的编制	477
附录 合并财务报表的国际发展概况	482
第 16 章 外币业务与外币折算会计	486
16.1 外币业务会计	486
16.2 外币会计报表折算	489
第 17 章 上市公司信息披露	503
17.1 上市公司信息披露概述	503
17.2 上市公司股票发行、上市阶段的信息披露	509
17.3 上市公司上市后的信息披露	519
扩展内容	523
各国关于上市公司信息披露的规范和要求	523
附录 西方会计信息披露的 3 个基本理论	525

第 18 章 租赁会计	530
18.1 租赁概述.....	530
18.2 经营租赁.....	533
18.3 融资租赁.....	535
18.4 售后租回交易.....	543
参考文献	546

第一篇 会计学原理篇

第1章 会计的基本概念与理论体系

【引言】 一群人坐在桌前闲谈起来,话题是有关会计的。政府官员肯定地说:“会计是什么?是政府征税的依据。”企业家辩解道:“我认为会计是一种管理工具。”会计学家一本正经地说:“准确地说,会计是采用货币计量方式连续地、全面地、系统地记录企业经济活动,为股东、债权者和政府提供……”统计人员不耐烦地打断:“会计不就是一种统计方法吗!”股东插话道:“会计能反映投资动态情况。”银行家补充道:“会计也能反映客户的偿债能力。”最后,经济学家清了清嗓子总结道:“你们要知道,会计已成为当今工业化社会的一种通用的国际商业语言。”那么,会计到底是什么呢?

【重要概念】

- 财务会计
- 会计目标
- 会计原则
- 会计

- 管理会计
- 会计假设
- 会计概念
- 会计主体

1.1 会计的概述

1.1.1 会计的产生与发展

会计是人类社会发展到一定阶段的产物,是随着社会生产的发展和经济管理的要求而产生和发展起来的。会计的实践行为伴随着经济组织的出现而产生,已有数千年的发展历史;而会计形成为一门成熟的理论,其历史却很短,只有数百年的时间。大教育学家培根说过:“读史使人明智。”本节将简要回顾会计的产生和发展,以使读者能较深刻地理解现代会计的本质。

会计自从产生以来,其发展历程经历了3个阶段。见表1-1。

表 1-1 会计发展的历史

阶段和年代	发展概况	社会经济背景
第一阶段 会计萌芽阶段(原始社会~1494年)		
1. 原始社会	出现结绳记事等早期会计行为	人类处在原始社会时期
2. 原始社会~1494年	中国、印度、巴比伦、希腊和埃及等国运用有各国特点的早期会计核算方法	人类处在奴隶社会、封建社会时期
第二阶段 近代会计阶段(1494~1900年)		
1. 1494年	会计理论起源于意大利复式簿记方法。卢卡·帕乔利撰写的第一部会计专著《算术、几何及比例概要》，标志着会计理论的产生	商业资本主义的兴起和东西方贸易的发展
2. 1494~1775年	会计理论和实践发展的停滞时期	独资和合伙经营的商业业务，不需要复杂的会计技术和方法
3. 1775~1900年	近代会计理论和实践的发展时期，其特点是折旧会计、成本会计的迅速发展	工业资本主义的兴起，工业革命与工业生产的迅速发展
第三阶段 现代会计阶段(1900~至今)		
1. 1900~1933年	会计学家开始建立现代会计理论和实践时期，其特点是不具有权威性，也不够系统性	股份公司数量的激增，投资者和债权人要求公司公布会计报表
2. 1933~1955年	有会计团体系统地建立会计理论和实践时期，英国和美国的一些权威会计团体对发展现代会计理论起了重要的推动作用	20世纪30年代经济大萧条和公司的大批破产倒闭，政府和社会公众迫切要求改进会计实务，加强会计理论的指导作用
3. 1955~1975年	出现了面向企业内部管理服务的管理会计，管理会计的产生标志着现代会计的诞生	第二次世界大战结束以后，西方国家进入了经济高速发展的蜜月时期，人们已意识到会计信息不仅为企业外部使用者服务，而且应该为企业内部管理服务
4. 1975~至今	由具有更大政治代表性的会计团体(如国际会计师联合会等组织)健全和发展会计理论和实践的时期	各国政府加强对经济发展的干预，并认识到会计对促进经济发展的重要作用

1.1.2 会计发展历程总结

通过对会计历史发展历程的回顾,我们可以得到以下结论:

(1) 会计活动不是人类社会一开始就存在的,而是社会经济发展到一定阶段的产物。会计的产生有赖于两个基本条件:一是有一定经济目的性的经济组织的出现,会计活动是围绕着经济组织开展的,因此经济组织是会计产生的前提和基础;二是货币的出现,货币或名义货币是经济组织开展会计核算的基本媒介,没有货币或货币计量,就谈不上会计。

(2) 经济愈发展,会计愈重要。自1494年复式记账原理出现到1775年的近300年时间里,会计技术和方法并没有得到发展。这是因为这个时期的经济背景(独资和合伙经营的商业业务)不需要复杂的会计技术来支持。工业资本主义兴起以后,工业革命和工业生产的迅速发展,使会计技术必须加以发展,特别是现代企业的出现,使得会计在方法和内容上都得到迅速的扩展。人类即将进入知识经济时代,我们相信现代会计将会有更大的发展。

(3) 会计实践和会计理论是两个不同的范畴。会计实践活动有漫长的历史渊源,而会计理论(会计学)却仅有数百年的历史,两者不可混淆。不过,会计理论与会计实践关系十分密切,会计理论是对会计实践的概括和总结;反之,会计理论又可以指导实践,使实践得到进一步发展。

1.2 会计理论的基本结构

1.2.1 会计的概念

会计是一门新兴的管理学科,随着社会的发展,会计的职能和内容都在扩展。什么是会计(accounting)?至今,国内外对会计的定义尚未形成一致的意见。现将国内外主要会计权威机构的表述列示如下:

1966年美国会计学会(AAA)对会计所下的定义是:“会计是鉴定、计量和传递经济信息的过程,借以使信息使用者能够作出可靠的判断和决策。”从这一定义来看,有两个方面的特点:一是明确了会计的目标,即会计是为报表使用者提供决策支持的相关的信息;二是明确了会计的范围,即提供经济信息。

1970年美国注册会计师协会所属会计原则委员会(APB)对会计的定义是:“会计是一项服务活动,它的职能是提供有关一个经济单位的数量信息(主要是财务性质的信息),借以制定经济决策。”这一定义,明确地阐述了会计信息是为制定经济决策服务,而不仅限于为企业内部制定经营决策服务。

1978年美国财务会计准则委员会(FASB)阐述的会计定义是:“会计是计量、

处理和传送有关经济单位财务信息的信息系统,依据它所提供的信息,报表使用者可据以作出合理的经济决策。”该定义指出会计是一个信息系统。

根据上述现代会计的定义,会计是一个信息系统,它是连接企业和经济决策制定者之间的一个纽带。首先,会计记录和计量了企业的经营活动数据;其次,将数据储存起来,并加工处理成为会计信息;最后,通过报表形式将会计信息传送给经济决策制定者。可见,会计是一个经济信息系统,输入的是企业的经济活动数据,输出的则是经济决策制定者所需要的会计信息,如图 1-1 所示。决策制定者包括股东、管理者、债权人、政府部门、企业员工等,他们均需要通过会计报表了解企业的财务状况、经营成果和现金流转情况。

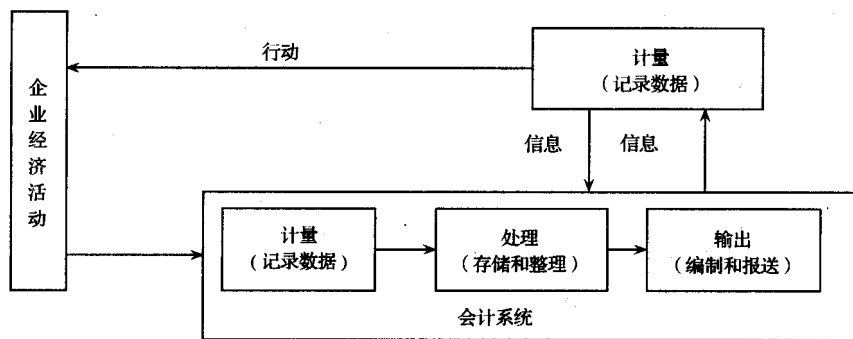


图 1-1 会计信息系统

综上所述,会计是一个以提供财务信息为主的经济信息系统,具有以下几个特点:

- (1) 以货币为主要计量单位;
- (2) 以资金运动作为会计对象;
- (3) 以提供决策使用者相关决策信息为会计目标;
- (4) 具有一套完整、科学的专门技术和方法;
- (5) 具有反映和控制两种基本职能的一个经济信息系统。

1.2.2 现代会计的两大分支

传统会计是以货币为主要计量方式,运用复式记账原理,按照规定的程序,对某一会计主体(如企业)的经济活动(交易和事项)进行记录、计量、分类整理,定期编制反映一定期间经营成果和财务状况的会计报表。20世纪以来,特别是第二次世界大战以后,现代管理科学和科学技术的飞速发展,对会计提出了更高的要求,使会计学科的领域得到新发展,传统的会计逐步发展成为财务会计和管理会计两大分支。

1. 财务会计

财务会计(financial accounting),是以传统会计为主要内容,通过一定的程序和方法,将企业经济活动中的业务数据,经过记录、分类和汇总,编制成会计报表,向企业外部与企业有利害关系的集团和个人提供反映企业经营成果和财务状况及现金流量变动情况的会计报表。财务会计的特征主要体现在:

(1) 财务会计主要通过定期编制会计报表,使企业外部信息使用者(股东、银行、政府、供应商等)能够及时地、准确地了解到企业的经营状况,以使其能够做出正确的决策。因此,财务会计被称为对外报告会计或外部会计。

(2) 财务会计是对企业已经发生的经济业务进行事后的记录和总结,对企业过去的经营活动进行客观的反映和监督。因此,我们往往称它为事后会计。

(3) 财务会计必须按照一定的程序,按照一般公认的会计原则、会计准则和会计制度,进行会计核算,定期披露企业的会计报告。按惯例向公众披露的会计报告需经过注册会计师审计。

2. 管理会计

管理会计(management accounting),是适应现代管理的需要,突破原有会计领域而发展起来的一门相对独立的会计学科。其特点有:

(1) 管理会计是利用财务会计提供的会计信息及其他有关管理信息,运用数学、统计和计算机等技术和方法,通过对比、计算、分析等手段的运用,为企业内部管理者提供经营决策、制定计划、管理控制企业经营活动信息的报表。因此,管理会计被称为对内报告会计或内部会计。

(2) 管理会计也被称为事前决策会计和事中控制会计。因为管理会计包括规划与控制两方面的内容;前者主要是通过确定目标,编制计划和确定实现计划的手段与方法,来对企业未来的经营活动进行全面的筹划;后者则主要通过落实责任、考核实绩和分析计划的执行情况,来对企业经营活动进行控制。

(3) 管理会计不像财务会计那样要严格按照一定的方法、程序进行,它采用的方法和程序都十分灵活。

1.2.3 会计理论的构成要素及其关系

包括会计在内的任何学科,均需要有一个理论结构,借以建立统一的逻辑推理体系。有了这样一个理论结构,就可以对复杂的现实世界进行抽象化,从而可以更深入地理解复杂的现实世界。理论结构对任何一个学科领域中的现象进行阐述和评价均是有用的。会计理论是指会计的基础观念,它主要是由会计目标(accounting objective)、会计假设(accounting postulates)、会计概念(accounting