

特殊业务会计学

主 编：徐兴恩 张长海
副主编：张翠荷 陈美华 李连华

航空工业出版社

特殊业务会计学

主 编 徐兴恩 张长海
副主编 张翠荷 陈美华 李连华

航空工业出版社

1 9 9 4

(京)新登字 161 号

内 容 提 要

本书比较系统地阐述了物价变动会计、外币折算会计、合并报表会计、质量成本会计、人力资源会计、社会会计、国际会计、租赁会计、股份公司创立会计、破产会计、行为会计、实证会计等特殊会计领域的最新研究成果和发展趋势。

本书可作为普通高校、各类成人高校的商贸、经济、管理、财会等相关专业的参考教材和广大在职财经与管理干部、实务工作者的自学与培训用书。

图书在版目(CIP)数据

特殊业务会计学/徐兴恩等编著. —北京:航空工业出版社, 1994.7

ISBN 7-80046-745-7

I. 特… I. 徐… —Ⅱ. 会计学 N. F230

航空工业出版社出版发行

(北京市安定门外小关东里 14 号 100029)

北京医科大学印刷厂印刷 全国各地新华书店经售

1994 年 7 月第 1 版

1994 年 7 月第 1 次印刷

开本: 850×1168/32

印张: 14 字数: 357 千字

印数: 1—4500

定价: 11.80 元

前 言

社会经济的深刻变革已经并正在导致产生许许多多的会计新领域和一系列的特殊会计实践客体。为展示会计学科的最新研究成果和发展趋势,拓宽会计学专业学生的视野和思路,更为了对实际工作中特殊业务的会计处理给予理论上的指导,我们编著了这本《特殊业务会计学》。

“特殊”是相对于传统和常规而言,“业务”则意味着“实践性”而非纯粹的概念和理论。基于这种理解来确定本书的取材和写作风格,力求实现理论性与实践性并重的目标。

本书写作过程中面临着不少困难。主要是:文献资料缺乏,实际工作中可资参考借鉴的特殊业务处理方法也不多见,多数“特殊业务”迄今为止尚无以可循的法规、制度依据。凡此种种都在客观上决定本书是属于“研讨”性质。

考虑到各种特殊业务的复杂程度的不同,以及该领域在理论上的成熟程度的差异,本书不苛求各部分在篇幅上的平衡。

本书由郑州航空工业管理学院、天津财经学院、山西财经学院、河南财经学院和泉州华侨大学的13位中青年教师共同编著。徐兴恩、张长海担任本书的主编,负责决定编写大纲、组织编写和全部书稿的修改、补充和总纂工作;张翠荷、陈美华、李连华担任本书的副主编。全书经郑州航空工业管理学院会计系主任段金铭教授终审定稿。各章执笔者分别为:

第一章:江运生;第二章:张永国;第三章:徐兴恩;第四章:王国防;第五章:肖倩、杨荣彦;第六章:韩传模;第七章:李现宗;第八

章:王秀芬;第九章:张翠荷;第十章:张长海;第十一章:李连华;第十二章:陈美华。

由于编著者的学术水平有限,又缺乏实践经验,书中定会存在不妥甚至谬误之处。恳请会计界专家、学者和各界读者批评指正。

编著者

1994年3月

目 录

第一章 物价变动会计	(1)
第一节 物价变动会计的由来.....	(1)
第二节 资本保持概念.....	(5)
第三节 一般物价水平会计	(10)
第四节 现行成本会计	(18)
第二章 外币折算会计	(26)
第一节 外币业务会计处理	(26)
第二节 外币财务报表的折算	(39)
第三节 各国及国际会计准则委员会对外币折算的主张	(48)
第三章 合并报表会计	(67)
第一节 合并报表会计概述	(67)
第二节 合并报表会计的相关知识	(69)
第三节 合并报表会计的基本方法	(75)
第四节 合并报表会计理论与实务的国际协调	(82)
第四章 质量成本会计	(93)
第一节 概述	(93)
第二节 质量成本预测和计划	(99)
第三节 质量成本核算.....	(110)
第四节 质量成本控制.....	(122)
第五节 质量成本的分析与考核.....	(128)
第五章 人力资源会计	(136)
第一节 人力资源与人力资源会计.....	(136)
第二节 人力资源会计的产生与发展.....	(142)
第三节 人力资源会计的基本理论.....	(145)

第四节	人力资源成本的一般构成	(152)
第五节	人力资源成本的计量	(157)
第六节	人力资源成本的会计处理	(166)
第七节	人力资源价值及其计量	(174)
第六章	社会会计	(185)
第一节	社会会计的基本概念	(185)
第二节	社会会计的基本内容及帐户体系	(192)
第三节	国民收入会计	(205)
第四节	投入产出会计	(211)
第五节	资金流量会计	(216)
第六节	国民资产负债会计	(225)
第七节	国际收支会计	(229)
第七章	国际会计	(235)
第一节	国际会计的概念	(235)
第二节	国际会计产生的必要性及目的	(240)
第三节	国际会计的主要内容	(244)
第四节	国际会计研究的方法	(252)
第五节	会计的国际协调化	(253)
第六节	国际会计教育	(260)
第八章	租赁会计	(263)
第一节	租赁及租赁会计概述	(263)
第二节	租金的计算	(277)
第三节	租赁业务的核算	(288)
第九章	股份公司创立会计	(309)
第一节	股份公司创立会计概述	(309)
第二节	发起方式设立公司的会计核算	(319)
第三节	募集方式设立公司的会计核算	(322)
第四节	企业改组的会计核算	(330)
第五节	借鉴股份公司会计的意义和途径	(335)

第十章 破产会计	(340)
第一节 破产会计概述.....	(340)
第二节 和解整顿会计.....	(350)
第三节 破产清算会计.....	(363)
第十一章 行为会计	(390)
第一节 行为会计的产生与发展.....	(390)
第二节 会计行为的特征及分类.....	(393)
第三节 会计行为研究中的假设程序.....	(395)
第四节 会计行为的影响因素.....	(397)
第五节 会计计量行为.....	(400)
第六节 会计行为的现状及其优化措施.....	(403)
第十二章 实证会计	(407)
第一节 实证会计概述.....	(407)
第二节 会计选择的实证研究.....	(412)
第三节 实证会计理论研究面临的问题及在我国的运用 ...	(432)
主要参考文献.....	(436)

第一章 物价变动会计

近几十年来,在资本主义国家中,由于存在着持续通货膨胀,传统的会计模式受到了很大的冲击。西方会计界为使会计能够适应持续通货膨胀的新的社会经济环境,提出了物价变动会计的新理论,也有人称它为通货膨胀会计。本章将介绍西方会计界有关物价变动会计的理论和方法。

第一节 物价变动会计的由来

一、物价变动的概念

在商品经济中,货币是充当一般等价物的特殊商品,具有交换价值,它表现为一个单位的货币(例如,1美元)所能换取的商品或劳务数量,即它的购买力。在现实生活中,由于政治、经济等多方面因素的影响,货币的价值或它的购买力不是稳定不变的。物价变动就是指因商品或劳务价格水平发生变化而引起的货币购买力变化。物价变动可以分为一般物价变动和个别物价变动两种。一般物价变动是指商品或劳务价格平均水平的变化,即单位货币购买力发生变化。当一般物价水平上涨(或者说单位货币购买力下降)时,这种物价变动称为通货膨胀;反之,当一般物价水平下跌(即单位货币购买力上升)时,则称通货紧缩。个别物价变动是指具体商品或劳务价格的变化。

物价变动的幅度一般是通过物价指数来间接地衡量的。物价指数可以分为一般物价指数和个别物价指数。一般物价指数反映的是不同时期某一社会全部商品与劳务价格水平的变化。它一般地衡量某一特定时期内一种货币购买力,即说明货币与它所能一

一般地换取的商品与劳务之间的交换比率。其计算公式为

$$\text{一般物价指数} = \frac{\sum \text{报告期代表性商品单价} \times \text{权数}}{\sum \text{基期代表性商品单价} \times \text{权数}}$$

$$\frac{\text{报告期对于基期}}{\text{的货币购买力}} = \frac{\text{基期的一般物价指数}}{\text{报告期的一般物价指数}}$$

现举例说明一般物价指数的编制方法。假定表 1-1 的资料是选自某一特定社会中的三种代表性商品或劳务, 19×1 年的物价指数为 100。

表 1-1 一般物价指数编制底表

所选定代表性商品或劳务	单价(美元)		加权权数	金额(美元)	
	19×1 年(基期)	19×2 年(报告期)		19×1 年(基期)	19×2 年(报告期)
A	10	15	20	200	300
B	20	15	30	600	450
C	30	35	50	1 500	1 750
合 计				2 300	2 500

$$19 \times 2 \text{ 年的一般物价指数} = \frac{2\,500}{2\,300} \times 100 = 108.7$$

说明 19×2 年的一般物价水平比 19×1 年上升了 8.7%。

19×2 年对于 19×1 年

$$1 \text{ 美元的货币购买力} = \frac{100}{108.7} = 0.92 \text{ 美元}$$

这就是说 19×2 年的 1 美元只相当于 19×1 年的 0.92 美元, 或者说 19×2 年的一般购买力比 19×1 年下降了 8%(1.00—0.92)。

物价指数的种类很多。在美国, 最重要的物价指数有国民生产总值综合价格指数和消费品物价指数, 前者是由美国商业部按季

编制的,后者是由美国劳工部拟定的

二、物价变动会计的由来

财务会计采取历史成本会计模式,其基本任务是为企业外部利害关系集团和个人提供财务会计报表,现行财务会计报表是用货币作为统一计量单位、以历史成本为基础编制而成的。而历史成本原则的前提是假定币值不变。因为只有假定货币本身的价值稳定不变或基本不变,才能准确计量企业的资产、负债、收入、费用和业主权益等,才能如实反映一个企业的财务状况和经营成果,从而保证会计信息的质量。但是,在现实生活中,货币本身的价值并不是稳定不变的。当物价发生剧烈变动,如出现通货膨胀或通货紧缩,则货币本身的价值亦发生剧烈变动,如果我们仍按历史成本会计模式编制财务报表,那么资产、负债、收入、费用和业主权益等就难以表现其真实的价值,这样必然影响到财务报表提供的信息质量,甚至导致报表使用者作出错误的判断和决策。

举例说明,假设甲企业 1991 年初购入设备一台,成本 \$100 000,预计使用 10 年,报废时无残值,该企业每年按直线法计提折旧。1992 年初,设备的重置成本为 \$200 000。1992 年营业收入 \$50 000,如不考虑销货成本与其他任何费用,按历史成本会计模式,甲企业 1992 年度收益如表 1-2 所示。

表 1-2 甲企业收益表

(以历史成本为基础)

1992 年

营业收入	\$ 50 000
折旧费用 $(100\,000 \times \frac{1}{10})$	<u>10 000</u>
营业收益	\$ <u>40 000</u>
净收益	\$ <u>40 000</u>

上例收益表存在的问题是明显的,即费用偏低,收益偏高。上

表每年只列示 \$ 10 000 的折旧费。照此下去,十年之后,积累的更新设备资金(累计折旧)不过相当于 1992 年重置成本(\$ 200 000)的一半。因此,按照设备的历史成本计提折旧,等于把一部分固定资本转为营业收益。假定管理当局根据表 1-2 列示的营业收益交纳所得税和决定股利,那么企业业主权益将受到不合理侵蚀。营业收益是用来衡量企业经营成就的重要信息。然而上例列示的营业收益 \$ 40 000 却不能代表甲企业 1992 年度实际取得的经济效益。由此可见,在通货膨胀的情况下,按历史成本会计模式算出的营业收益往往含有虚假的成分。

自第二次世界大战以来,西方资本主义国家出现的持续通货膨胀,对历史成本会计模式提出了挑战。为此西方会计界提出了物价变动会计的新理论,在物价持续波动情况下,通过对会计信息进行调整,来保证会计信息的质量和各期会计信息的可比性。

三、物价变动会计的模式

西方会计提出的物价变动会计的模式主要有一般物价水平会计,现行成本会计和变现值会计等。我们只介绍一般物价水平会计和现行成本会计。在本节中将介绍一般物价水平会计和现行成本会计的一般概念,至于这两种模式对财务报表的调整程序及方法,将在第三节和第四节中分别介绍。

(一) 一般物价水平会计

一般物价水平会计,亦称不变币值会计。它是指以一般物价指数将会计报表中的各项数值加以调整,从而消除一般物价水平变动的影响。或者说,它是按货币现时购买力反映企业的财务状况和经营成果的一种会计模式。值得指出的是,按一般物价水平会计模式操作并不涉及日常会计处理,只是按一般物价指数对历史成本会计模式下的财务报表进行调整,因此,这种模式并没有改变传统的历史成本会计理论与方法。

(二) 现行成本会计模式

现行成本会计模式,亦称现行价值会计模式,是指以资产的现行成本计价,而不是以历史成本或按一般物价指数调整后的历史成本计价。它被西方会计学家认为是更为完整的物价变动会计。现行价值可以表述为三种不同的概念,即现值、可实现净值和现行成本。目前较为普遍的共识是把现行价值理解成现行成本,即重新购置在品种规格或是使用效率和年限等方面与现有资产基本相同的资产所需的成本。现行成本的确定方法多种多样,最常用的方法是利用个别物价指数对资产的历史成本进行调整以求得现行成本。个别物价指数一般以行业划分,反映其中某个项目商品或劳务的物价变动情况。个别物价指数的运用方法与一般物价指数基本相同。现行成本当然可以按照每一项资产的实际重置成本计量,但是有些资产的重置成本是很难确定的。值得指出的是,现行成本会计模式是在否定了历史成本会计模式的前提下,将各会计期间全部或部分非货币性资产按现行成本重新计量,并据以确定企业收益的一种会计模式。

第二节 资本保持概念

物价变动会计的理论与“资本保持”概念(简称“保本”)联系密切。无论是一般物价水平会计模式,还是现行成本会计模式,都认为只有在保持资本完整无损之后,才能确认收益。因此,在物价上涨时期,必须消除物价变动影响,才能判断资本保持的程度如何。两种物价变动会计模式所采用的资本保持概念是不同的。一般物价水平会计模式采用的是“财务资本保持概念”,现行成本会计模式采用的则是“实物资本保持概念”。下面简要介绍这两种资本保持概念。

一、财务资本保持概念的两观点

(一) 历史成本概念

按照历史成本概念,资本保持就是原有资本的货币金额保持不变。这一资本保持概念适用于历史成本会计模式。

举例说明:假设某公司19×1年1月1日购入商品一批,成本为\$10 000,当时的一般物价指数为100,该商品的分类物价指数也是100。19×2年12月出售该批商品,获价款\$20 000,此时一般物价指数为150,分类物价指数为170,市场上的重置价格为\$18 000。如果没有发生其他费用,试确定该公司的净收益。

按照历史成本资本保持概念,只要保持资产历史成本的货币金额,即可确认收益。计算如表1-3所示。

表 1-3 X 公司收益表

(按历史成本概念)

19×2 年

销货	\$ 20 000
销货成本	<u>10 000</u>
营业收益	\$ 10 000

(二) 现行购买力概念

现行购买力概念是按不变的货币购买力来保持资本的完整无损,也就是说,按照一般物价指数来调整以历史成本计量的资本价值。这一概念适用于一般物价水平会计模式。仍依前例,应以历史成本计量的销货成本按一般物价指数调整后,再与销售收入相比配,计算营业收益如表1-4所示。

表 1-4 X 公司收益表

(按现行购买力计算)

19×2 年

销货	\$ 20 000
销货成本 $(\$ 10\,000 \times \frac{150}{100})$	<u>15 000</u>
营业收益	\$ 5 000

二、实物资本保持概念

这种概念下,在再生产过程中,资本保持就意味着保持资本的实物,即保证现有生产能力或经营能力得到恢复。因此,必须按照现行成本(或重置成本)补偿所费资本的货币额,才能算保持了资本。这一概念适用于现行成本会计模式。由于资本现行成本的计算方法不同,实物资本保持概念又可以用两种不同形式来表示。

(一)按具体资产的实际重置价格表示。

严格地说,实物资本保持概念应该是按每一项资产的实际重置价格来计量,在此基础上确定企业的收益。依前例,计算出营业收益如表 1-5 所示。

表 1-5 X 公司收益表
(按现行成本——实际重置价格计算) 19×2 年

销 货	\$ 20 000
销货成本	<u>18 000</u>
营业收益	\$ 2 000

(二)按分类物价指数表示

从理论上讲,只有按每一资产的实际重置价格计量,才算是保持了实物资本。然而,在实际中,要计量每一资产的实际重置价格是十分困难的,比较简便的做法是,将原始成本按照分类物价指数调整为重置价格后,与收入相配比,计算企业的营业收益。依前例,列表计算该公司营业收益如表 1-6 所示。

表 1-6 X 公司收益表
(按现行成本——分类物价指数换算) 19×2 年

销 货	\$ 20 000
销货成本	(\$ 18 000 × 170/100) <u>17 000</u>
营业收益	\$ 3 000

以上各种资本保持概念所要求的资本及可获得的营业收益可归纳如表 1-7。

表 1-7 资本保持概念

概 念	需保持的资本	营业收益
历史成本	历史成本资本	\$ 10 000
现行购买力	按一般物价指数调整的资本	5 000
实物资本	按具体资产的实际重置成本调整成本	2 000
实物资本	按分类物价指数调整的资本	3 000

上述各种资本保持概念的支持者各抒己见。主张历史成本概念者认为,历史成本真实可靠,简便易行,具有客观性,可避免对数字的主观估计。会计制度完全基于帐面实际发生的收支数,便于理解,利于核实验证。但是,在历史成本概念下,企业的收益是以销售商品的现时售价减去购入商品历史成本的差额计列的。在持续通货膨胀下,这一收入与费用配比关系存在问题是明显的,即费用偏低,收益偏高。假使企业根据历史成本概念下的收益交纳所得税和决定股利,长此以往,企业资本将受到严重的侵蚀,甚至连简单再生产都无法维持。因此,这种收入与费用配比关系显然不能反映现代工商企业持续经营的特点。为了既不改变历史成本会计模式,又能较真实地反映物价变动情况下的会计信息,我们可以采用现行购买力概念,即按一般物价指数来调整企业的资产、权益、收入和费用等,使得财务报表上所列示的金额都按报表编制日的货币购买力来反映。这一观点显然要比历史成本概念更为合理。应指出的是,历史成本概念和现行购买力概念都属于“财务成本保持概念”。

然而,实物资本保持概念的支持者则认为,在会计基本概念中,企业作为会计实体,独立于其业主之外,并假定企业将持续经营下去,他们并不打算把代表资本的资产归还给业主,而更倾向于

把原资产更新为具有相同生产潜力的资产,即更侧重于实物资本的更新。在这一概念下,企业的收益是以销售商品的现行价值减去购入商品的现行成本的差额求得,这既保证了实物资本的更新,又使得计算企业损益的收入与成本建立在同一时点的价值之上,这显然又比现行购买力概念更为合理。实物资本保持概念导致了现行价值会计的采用,在现行价值的两种不同表述方法中,按具体资产的实际重置成本表示,显然比按分类物价指数表示更加符合实际。不过,要获得具体资产的实际重置资本,往往是比较困难的,所费代价也往往过高,因此此法有时不太切实可行。

财务资本保持概念与实物资本保持概念的主要区别在于它们所采用的企业营业循环过程的观点不同。财务资本保持概念采用的是货币资本周转循环的观点,即企业的营业过程为:

现金→购入商品存货→销售→收取帐款→现金

货币资本周转循环是以现金购入商品存货开始,当存货销售以后收回了现金,即完成了一次营业循环。期末现金大于期初现金的差额,反映为企业的收益。值得指出的是,历史成本概念反映的企业收益是由历史和现时相混合的货币购买力组成,而现行货币购买力概念反映的企业收益是由报表编制日的货币购买力组成的。

实物资本保持概念使用的是实物资本周转循环的观点,企业的营业循环过程可表述如下:

商品存货→销售→收取帐款→现金→商品存货

实物资本周转循环过程是从购进商品存货开始,当存货销售以后收回了现金,再一次购进商品存货,即完成了一次营业循环。在这种收入与费用配比观念下,在商品存货未得到重置以前,不确认企业收益,即企业的营业收益是按商品销售收入和重置商品存货成本的差额计列的。这种收益观念,我们称之为经济收益概念。按照这一概念,企业收益分为两部分:一部分是企业营业收益,即按照商品销售收入扣除重置商品存货成本计列;另一部分为持有