

走向市场丛书

走向国际化的 企业会计

著者/吴云飞 谢 荣

ZOU XIANG GUO JI HUA DE QI YE KUA I J I



上海三联书店

走向市场丛书

主编/费方域 朱国安

走向国际化的 企业会计

著者/吴云飞 谢 荣



上海三联书店

走向国际化的企业会计

著 者 / 吴云飞 谢 荣

特约编辑 / 王 珏

责任编辑 / 朱国安 周宇芬

封面设计 / 桑吉芳

出 版 / 生活·读书·新知 上海三联书店

(200020) 中国上海市绍兴路7号

发 行 / 新华书店上海发行所

上海三联书店·学林出版社联合发行部

(200020) 中国上海市永嘉路25弄8号

印 刷 / 上海市印七厂一分厂

版 次 / 1993年6月第1版

印 次 / 1995年11月第2次印刷

开 本 / 850×1168 1/32

字 数 / 120000

印 张 / 6.5

插 页 / 2

印 数 / 5001—9000

ISBN7-5426-0678-6

F·163-1 定 价 7.80 元

前 言

企业会计准则是企业会计的行为规范。我国以计划经济为基础的现行会计制度，随着我国经济体制改革的发展深化已不适应市场经济的客观要求，会计改革作为经济体制改革的内在环节已引起社会的普遍关注。改革现行会计制度，制定适合我国社会主义市场经济、符合国际惯例的会计准则已成为我国会计改革的中心任务。1992年我国颁布的《企业会计准则》迈出了我国会计改革实质性的一步。本书以我国颁布的《企业会计准则》为基础，结合国际上的会计惯例，着重阐述我国会计改革的特征、企业会计体系、企业会计核算的基本内容和方法、企业会计报表和会计报表分析及合并财务报表、电子计算机在企业会计中的运用等内容，为认识和掌握将在1993年7月1日开始施行的《企业会计准则》提供一个可资借鉴的企业会计运行模式和核算体系。

本书共分九章：第一章，我国会计制度的改革；第二章，企业会计概述；第三章，资产；第四章，负债；第五章，所有者权益；第六章，收入、费用、利润；第七章，财务报告与财务报告分析；第八章，合并财务报表；第九章，会计电算化。

本书第一章、第二章、第五章、第六章、第七章由吴云飞副教授执笔；第三章、第四章、第八章、第九章由谢荣副教授执笔。全书由吴云飞副教授、谢荣副教授共同修改、审定。

我国《企业会计准则》的颁布，为建立我国会计准则体系奠定了基础，随着我国经济体制改革的深化，我国会计准则体系将逐步确立和完善。基于我国会计制度改革正处于发展之中，我们对会计制度改革有一个不断深化的过程，书中存在缺点和错误在所难免，衷心希望广大读者多赐教益，以便修正。

目 录

第一章 我国会计制度的改革	(1)
第一节 会计信息是一种国际化的商业语言	(2)
第二节 我国现行会计制度的特征	(5)
第三节 我国会计制度的改革	(11)
第二章 企业会计概述	(16)
第一节 企业会计系统	(16)
第二节 会计核算体系	(20)
第三节 会计假设和会计原则	(27)
第三章 资产	(34)
第一节 流动资产的核算	(34)
第二节 长期投资的核算	(52)
第三节 固定资产的核算	(61)
第四节 无形资产的核算	(68)
第四章 负债	(77)

第一节	负债项目在我国会计制度中的变更	(77)
第二节	流动负债的核算	(79)
第三节	长期负债的核算	(87)
第五章	所有者权益	(99)
第一节	所有者权益项目在我国会计制度中的变更	(99)
第二节	所有者权益的性质及其主要内容	(101)
第三节	所有者权益的核算	(104)
第六章	收入、费用、利润	(113)
第一节	基本概念	(113)
第二节	收入	(115)
第三节	费用	(120)
第四节	利润	(123)
第七章	财务报告与财务报告分析	(126)
第一节	我国会计报告体系的变更	(126)
第二节	资产负债表	(129)
第三节	损益表	(134)
第四节	财务状况变动表	(138)
第五节	现金流量表	(146)
第六节	财务报告分析	(151)
第八章	合并财务报表	(162)
第一节	合并财务报表的意义	(162)
第二节	股权取得时的报表合并	(163)

第三节	股权取得后的报表合并	(171)
第四节	少数股权	(179)
第五节	包含在存货中的内部利润的处理	(183)
第九章	会计电算化	(185)
第一节	会计电算化概述	(185)
第二节	电算化会计信息系统的特点	(188)
第三节	电算化会计信息系统的开发	(190)

第一章

我国会计制度的改革

会计制度是会计工作的规范。新中国成立以来，我国实行的是一套以计划经济为基础，统收统支为主的会计制度。现行会计制度按不同所有制、部门和行业分别制定，不同所有制、部门和行业的企业之间没有共同遵循的会计一般原则，各类企业之间的会计信息资料缺乏统一性和可比性。

近年来，随着我国经济体制改革的发展深化，社会主义市场经济的逐步建立，我国企业的经济成份和经营方式正逐步改变和发展。跨地区、跨部门和行业的企业集团、股份制企业、联营企业正以前所未有的速度蓬勃发展。我国的行业已打破了单一所有制形式的格局，企业的经营方式也按市场经济的规律向多样化发展。随着我国对外开放的进一步发展，我国企业正逐步走向国际市场，跨国经营、海外投资已成为我国企业的经营战略。我国经济体制改革的发展深化必然需要建立与此相适应的企业会计制度，但是我国现行的会计制度却难以适应我国经济发展的需要。

现行会计制度不适应正处于改革开放中的社会经济发展的

需要，影响了我国经济体制改革的深入进行和对外开放的发展。会计制度改革作为经济体制改革的内在环节已成为影响我国经济体制改革和对外开放能否顺利进行的大问题。会计制度改革引起了社会各界的高度重视和关注，成为我国经济体制改革中的又一热点。

第一节 会计信息是一种国际化的商业语言

会计是社会经济发展的产物，并随着社会经济发展而逐步完善。当现代社会中经济活动国际化成为衡量一个国家经济发展程度的标志时，会计也正随之迈出禁锢多年的国门走向世界。会计信息已成为经济交往中一种国际化的商业语言。

一、经济发展对会计的影响

会计，作为人们从事经济信息收集、整理、发布的一项活动，有着悠久的历史。从会计产生时起，人们就着重运用会计从数量上反映人类经济活动中财产的增减变化和经营成果，提供与此相关的经济信息。

人类要搞好经济活动，减少耗费和提高经济效益，就必须掌握经济活动的基本信息。最初，人们只能靠头脑来接收并储存有关经济活动的信息。随着社会经济的发展和语言文字的形成，人类才把经济活动中的事项量化并记录下来。

世界上的文明古国，如古巴比伦、埃及和中国周王朝都有类似于会计的记录。从十二世纪到十五世纪，地中海沿岸某些城市的商业和手工业得到了迅速发展，特别是在地中海沿岸某些城市中十分活跃的商业和银钱兑换业，都迫切要求从会计记

录中获得有关经济往来和经营成果的重要信息。商品货币经济的发展，推动了会计方法的改革。1494年卢卡·巴其阿勒的《关于算术、几何和比例概念》一书的出现奠定了现代会计学的基础，成为现代国际上通用的借贷记帐法会计的起源。十七至十八世纪世界的商业中心由意大利转到西班牙、葡萄牙和北欧。英国的东印度公司、弗吉尼亚公司、马萨诸塞湾公司积极援助英帝国等殖民者扩张，会计在世界上得到了广泛的传播。十八世纪末和十九世纪初的产业革命，引起了生产组织和经营形式的重大变革。股份公司经营形式的出现对会计提出了新的要求，也带来了会计的重大变革。以“自由职业”者身份出现的“特许”或“执业”会计师由此应运而生。二十世纪初，世界经济高速发展，世界金融和各国工商业的经营方式 and 经济手段日益多样化和复杂化，企业与企业之间的兼收并蓄和跨国公司的成长，促成了新的会计制度和经济信息系统。第二次世界大战后形成的对商品和劳务需求的急剧增大，国家政治活动和国际货币制度的逐步恢复，国际贸易和国际投资的大量增加，促进了国际商业的发展，这就需要与此相适应的会计，以处理国际商业事务，由此形成了处理国际商业所特有的会计原则和程序。世界经济的发展使得会计从国家型逐步转向国际化。国际会计这一会计的分支由此而快速发展。当我们回顾会计发展历史时，我们可清楚地认识到，现代会计是随着社会经济的发展而形成和发展起来的，并随着各国经济交往的日益扩大而走向国门，迈向世界，成为国际商业的一种通用的信息。

二、会计信息是一种国际化的商业语言

1966年，美国会计学会对会计作了如下定义：会计是对经济信息的认定、衡量、传递的程序，使信息使用者作出审慎

的判断和决策。

这一定义把会计视作一个信息系统。会计作为一个信息系统，向社会提供特定的经济个体的财务信息，以帮助决策人作出正确的判断和决策。

会计制度作为会计行为的规范，一直具有浓厚的国家特色。有多少国家就有多少会计制度，没有完全一样的两个国家的会计制度，这就是会计信息的国家化特征。

但是，随着社会经济国际化的发展，会计制度国际化的进程从来就没有间断过。推动会计制度国际化的基本动力是国际间资本流动大幅度地增加。国际化的企业必然面对会计制度国家化的会计问题；对这些企业而言，它们希望能有统一的会计制度。首先，跨国公司需要通过日常渠道对集团公司的各个部分的业务情况进行评价；其次，跨国公司需要合并财务会计报表，向股东、债权人和其他会计信息使用者介绍和解释公司的业务情况，借助一致化的会计报表来进一步判断现存的和未来的国际业务，作出合理的经济决策。

我国会计制度改革的一个重要目标是将我国的会计制度与国际会计惯例接轨，即摒弃现行会计制度中的一些核算办法和原则，代之以国际上通行的会计准则及其核算办法。会计信息是一种国际语言，但在现行的会计制度下，我国会计信息却难以在对外开放和对外经济技术合作交流中起到信息媒介的作用。我国企业准备在香港证券市场发行 B 种股票，只因提供的会计报表香港人看不懂，使股票发行工作难以顺利进行。有关企业不得不花重金请国际会计公司将其会计报表重编。我国铁道部在与世界银行谈判贷款项目时，也因外方看不懂我国的会计报表，使谈判搁浅。

随着我国对外开放的逐步发展，我国经济要参与国际市

场，会计信息与国际会计惯例接轨是一个必备的基础。国际合作者要了解企业的财务状况，财务报表的使用者需了解企业的会计信息，必然要求我国企业用国际通用的会计准则来规范我国企业的会计行为。当我国经济发展从国家地域逐步走向世界时，作为商业信息语言的会计信息也必然由国家语言而发展成国际通用的信息。加快我国会计制度改革步伐，制订符合国际会计惯例的会计准则以代替现行的会计制度是我国会计信息走向国际化的必由之路。

第二节 我国现行会计制度的特征

会计制度总是以一定的社会经济环境为基础的。会计制度对社会经济发挥作用的程度取决于会计制度对社会经济制度的适应程度。我国现行会计制度的不适应性是会计制度落后于社会经济发展的表现。

一、我国现行会计制度的基本特征

我国现行会计制度始于建国初期。新中国成立后，我国开展了社会主义建设运动，“三大”改造相继进行。从1953年起，国家逐步对资本主义工商业进行社会主义改造，即有步骤地把生产资料私有制改造成为社会主义公有制。到1956年，社会主义改造基本完成，公有制经济在国民经济中占绝对优势。国营和集体工商企业建立后，我国引进了苏联的会计制度，除农村外，以复式记帐法为基础的会计制度在我国企业得到迅速而全面地推广。国家制订了统一的各部门、各行业的会计制度。

三十多年来，我国企业会计制度经过多次修订，内容日益

丰富，体系也逐步健全。会计工作在加强经济管理、提高经济效益、促进经济建设乃至政权建设的巩固和发展等方面都发挥了重要作用。

但是，在经济体制改革深化的今天，我们应清醒地看到，我国现行会计制度与企业经营管理的要求确实存在诸多不相适应的方面，正影响着我国经济体制改革发展的进程。

我国现行会计制度的特征主要表现在以下几个方面：

（一）以企业生产资料公有制为基础

生产资料公有制是我国企业的最显著的特征之一。作为企业管理体制重要组成部分的企业会计制度正是建立在生产资料公有制基础之上，并按这一经济特征而设计的。企业的生产资料为国家所有，在企业会计制度中就不需对企业所有者权益作分类反映。在此基础上构建的我国会计制度形成了“资产占用等于资金来源”的会计基本等式。

（二）按行业分别设置

我国现行会计制度是按所有制，按部门和行业分别制订的，各部门和行业自成一体。从宏观上来看，我国没有统一的会计制度。因此各行业和部门之间会计信息可比性差，难以沟通。但从微观上看，各行业和部门会计制度中具体的内容规定却相当集中，口径划一。

（三）多种会计记帐方法并用

我国现行会计制度行业化，部门和行业之间有较大差异，多种会计记帐方法并用正是这种会计制度的显著特征。从我国企业所采用的记帐方法看，有“借贷记帐法”、“增减记帐法”、“钱物收付记帐法”和“资金收付记帐法”。

（四）以资金占用等于资金来源为会计基本等式

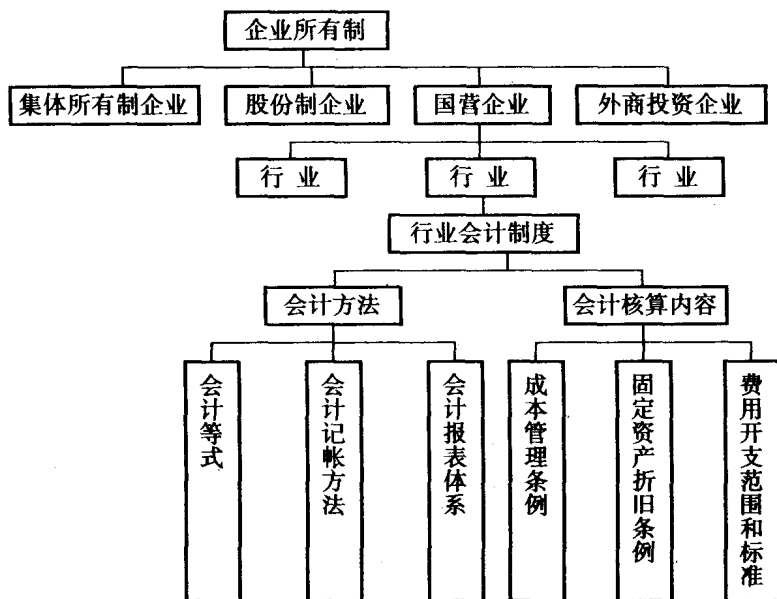
会计基本等式是构建会计核算体系的基本关系。国际通用

的复式记帐法下会计的基本等式是“资产=负债+业主权益”。我国现行会计制度以“资金占用=资金来源”为会计基本等式，并在此基础上形成会计试算平衡和资金平衡表的基本关系。

（五）财务报表与成本报表并重

按照财政部 1989 年颁布的《国营工业企业会计制度——会计科目和会计报表》的通知，规定企业会计报表为 13 种。这 13 种会计报表中除“资金平衡表”、“利润表”和“专用基金及专用拨款表”等财务报表外，其他大都为成本费用报表。国际上通用的会计报表主要是财务报表，成本报表因涉及企业生产经营的商业秘密一般不对外公布。现行会计制度中财务报表与成本报表并重是现行会计制度的又一特征。

（六）会计核算制度与财务制度之间存在严格的界限



企业的会计核算包括会计报告和会计计量两个方面。我国现行会计制度中把会计核算制度与财务制度分离。我国的《国营工业企业会计制度》主要规范企业的会计核算科目和会计报表，而会计计量规范则由财务会计核算项目具体的文件来体现。财务制度规定如何计量，会计制度再根据这些计量的规定进行核算和反映。

我国现行会计制度的上述基本特征是建立在计划经济体制基础上的。把我国现行会计制度的上述基本特征联系起来，我们可以从中看出某些内在的联系：

二、我国现行会计制度的不适应性。

会计制度作为会计行为的规范，是随着社会经济的发展而不断完善的。我国经济体制改革的发展深化正冲破计划经济的模式的束缚，新的企业经营方式、经营组织不断涌现，使现行会计制度难以适应社会主义市场经济发展的需要。充分认识到这点，对于我国会计制度改革是十分重要的。

（一）以所有制为界限设置会计制度不适应多种经济成份的企业并存的需要

我国现行的会计制度是以企业生产资料所有制的性质为界线而设置的。企业会计制度按所有制性质分国营企业会计制度和集体企业会计制度两大类。随着社会主义市场经济的逐步建立，我国企业的所有制性质已变单一的国家所有为多种所有制形式并重，企业的所有制性质呈多元化发展的趋势。中外合资企业、股份制企业 and 私营企业等非公有制企业迅速发展。单纯按所有制性质制订我国会计制度已不适应发展社会主义市场经济的要求，给企业的会计核算工作带来许多问题和矛盾，影响了不同所有制企业的发展。

(二) 按行业和部门分别设置会计制度影响了企业多种经营业务的发展

我国现行会计制度按行业分别设置，带有浓厚的部门和行业的色彩。在没有统一的会计制度的情况下，企业会计制度按行业分别设置必然使得各部门和行业之间的会计制度不尽统一。会计核算的口径和要求的不同使得会计信息在不同部门和行业之间难以交流，同时也使得跨行业部门的多种经营企业难以处理其企业的会计核算和编制会计报表。会计制度按行业划分只强调行业会计核算的特殊性而未能顾及多种经营企业会计信息的一致性。

(三) 以资金占用等于资金来源等式构建会计核算体系未能提供充分的会计信息。

企业的资金占用与资金来源是企业资产及其所有权的概念化的分类。这种会计概念性的分类以生产资料公有制为基础，符合一般逻辑。但从会计信息使用者来说，在市场经济条件下，企业会计信息的使用者不仅是企业管理者，还包括企业的投资人、债权人、供应商以及政府机构，而现行会计制度下企业会计信息的使用者主要是国家管理机构。企业会计信息使用者范围的扩大，要求企业提供全面的会计信息，而不仅仅是成本、利润情况。投资人要了解企业的资本结构和盈利能力，债权人要了解企业短期和长期的偿债能力，供应商要了解企业的还贷能力，政府机构要了解企业的纳税和财务制度的执行情况。简单地把企业资金划分为占用和来源两部分，未能提供市场经济下会计信息使用者所需的会计信息，也不符合国际上通用的惯例。

(四) 多种会计记帐方法并用影响了会计信息的交流

会计记帐方法是在帐户中登记经济事项的方式，包括记帐