

zhong guo

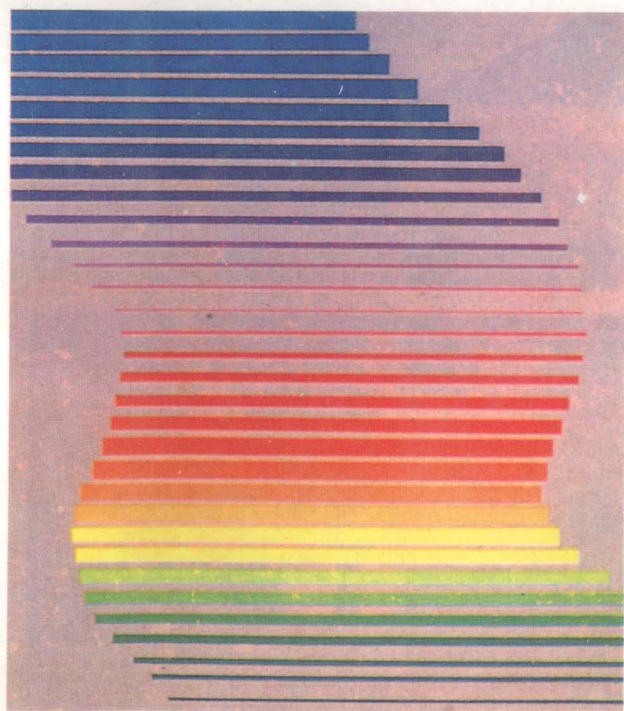
kuai ji zhun ze dao lun

中国会计准则

导论

陈信元
陈国辉

章国富
瞿灿鑫



宁夏人民出版社

中国会计准则导论

陈信元 章国富

陈国辉 瞿灿鑫

宁夏人民出版社

1993.4

中国会计准则导论

陈信元 章国富

陈国辉 瞿灿鑫

*

宁夏人民出版社出版发行

新华书店经销

宁夏社会科学院印刷厂印刷

*

开本: 850×1168 印张: 7.875 1/32 字数: 183千

1993年4月第1版第1次印刷 印数: 1—10,000册

ISBN7-227-00934-3/F·61 定价: 5.50元

序 言

会计准则是会计实践的经验总结，是指导会计工作的规范。纵观世界各国，会计准则研究的深度，反映出一个国家会计理论的水平。一个国家所设定的会计准则是否合理、完备，则影响着该国会计实务的成熟程度，并间接影响会计在微观乃至宏观经济管理中所能发挥的作用。

在我国，会计准则问题很早就受到学术界的重视，出现过一批有相当水平的论著和译作。但结合我国国情的研究，进而讨论起草，则始于本世纪的八十年代。现在，我国首次成文的《企业会计准则》已由财政部颁布，于1993年7月1日起施行。这是我国会计改革的一项重大措施，也是我国会计事业发展过程中一个重要的里程碑。

《企业会计准则》适用于我国境内所有企业。这些企业，不问其所有制的性质如何，也不问其组织的形式怎样，其会计事务的处理，都必须遵从准则。

众所周知，建国几十年来，我国一向主要用全国统一会计制度来管理会计事务。从统一制度到颁行会计准则，这是极大的转变。从广大的企业会计工作人员来说，这次转变对具体会计工作的影响非常深刻。如果说，过去“画瓢”，有样可依，今后就不能了，要独自举步了。必须对于准则中比较原则性的规定，融会贯通，才能结合本单位的实际情况，得心应手地加以运

用，某些过去所熟悉的、习惯了的东西，业已背时，不复可用，要束之高阁；而某些生疏的、未曾接触过的，却成为当前为完成工作任务所迫切需要了解掌握的事物。于是需要学习，需要阐述会计准则的教程、读物，备作参考。

抑更有进者，《企业会计准则》的内容，与过去的统一会计制度相比，有不少差别，有的是作了重大修改，有的是提出了新的、更高的要求。例如，会计等式是建立会计工作的重要基础之一。从“资金运用=资金来源”这一等式，改变为“资产=负债+所有者权益”，就引起了一系列根本性的变革，要更新许多重要的会计概念。再例如，准则规定的某些会计处理方法，如无形资产的处理，是过去制度中所未曾用过的；要求编制的某些报表，如财务状况变动表或现金流量表，是过去制度并不要求编制的。新的概念，新的会计处理方法，新的报表，也都需要学习，需要相应的教程和参考读物。

上海财经大学陈信元、章国富、陈国辉、瞿灿鑫等四位同志，潜心会计学术，均卓然有所成就。他们有鉴于上述需要，不惜放弃休息，利用教学、科研的余闲时间，争分夺秒，奋力笔耕，卒成本书。他们勇于以天下为己任，志实可嘉。

本书付梓以前，我有幸先睹为快，披阅一过，觉得不乏特色。举其大者而言，约有以下三端：

(1) 书中论述，一以已颁《企业会计准则》为本，密切结合我国实际，颇有实用价值，在此基础上，又适当地运用某些可以为我所用的西方会计理论，加以说明，对读者正确理解和掌握会计准则，有较大帮助。

(2) 强调了《企业会计准则》的颁行，是为了适应经济体制改革深化的需要，是建设社会主义市场经济的需要。通过对会计准则的反复分析和解释，雄辩地再次证明了会计受客观

经济环境的影响，又反过来有能力影响客观经济环境这一基本原理。

(3) 详尽地比较分析了现行准则与过去统一会计制度的区别，有利于指引广大会计工作人员较好地完成当前的迫切任务，即改弦易辙，把会计工作转到新的轨道上去。

是为序。

姜南行

1993年2月24日

致 读 者

中国有史以来的第一个会计准则——《企业会计准则》，已由财政部颁布，将于1993年7月1日起在全国范围内实施，届时我国境内所有企业都应执行会计准则。这是我国会计改革的重大举措。

但会计准则的实施也给会计界，尤其是会计实务界带来了许多问题。过去的会计处理，事无巨细，均由会计制度规定；现今的会计准则仅仅规定了体现会计科学性的基本原则以及重大事项的会计处理方法，会计人员一时难以适应。会计准则出现了许多过去会计制度中未曾出现的概念和方法，许多会计人员不甚理解，更谈不上操作。更有进者，过去的会计制度是高度计划经济体制的产物，会计人员已形成了根深蒂固的思维模式；而今的会计准则迎合了市场经济的要求，思维要转轨后才能予以理解。因此，会计理论工作者的任务是深重的，要对会计准则广为宣传。

本书正是基于这一认识，阐明了会计准则产生的背景，会计准则的意义；并以《企业会计准则》为框架，详细地论述了基本会计准则、会计要素、财务报告和分析等涉及的重大会计理论和实务问题，旨在于帮助读者理解和掌握会计准则的新概念，新方法，完成会计转轨工作。

本书理论和实务并重，指出了会计准则和过去会计制度的

区别点，同时有机地介绍了西方经典会计理论，有助于读者熟悉新的概念、方法和表式出现的背景。此外，还示例了重要的会计处理方法和表式。因而，既可作为会计接轨教材，又可作为教学参考书。

《中国会计准则导论》由陈信元、章国富、陈国辉和瞿灿鑫四位同志撰写。陈信元负责全书的校阅、补充和定稿工作。全书各章分工如下：陈信元第4、5、8章，章国富第1、2、7章，陈国辉第3、6章，瞿灿鑫第9、10章。

我们感谢著名会计学家娄尔行教授的热情支持，并欣然为此书作序；我们还感谢会计学博士张为国教授对此书提供的指导；我们感谢对此书成文和出版作出贡献的其他人士。

由于我们水平有限，加之成稿时间短暂，本书一定存在不少缺点，甚至还有错误。衷心欢迎广大读者给予批评指正，以便再版时修订。

作 者

1993年2月

作者简介

陈信元 男，1964年生，上海财经大学博士生。近年来已在《会计研究》等杂志发表论文二十余篇，其中一篇获全国首届中青年财会论文“中意杯”大奖赛一等奖。曾参加《经济大辞典·会计卷》、《英汉会计词汇》、《蒙氏审计学》等编、译。

章国富 男，1958年生，上海财经大学博士生。近年来在全国各类学术性杂志发表论文数篇，在成本管理会计方面有较深的研究。

陈国辉 男，1956年生，上海财经大学讲师。曾参加《财务会计》习题集、《现代内部审计实务》、《西方财务会计》等编写。

瞿灿鑫 男，1951年生，上海财经大学讲师。长期主讲《财务会计》、《基础会计》等课程，在全国各类学术性杂志发表论文数篇，对财务会计理论和实务有较深的研究。

目 录

序 言

致读者

第一章 会计准则概论..... (1)

一、历史的回顾..... (1)

二、建立会计准则的必要性..... (6)

三、会计准则的性质..... (9)

四、会计准则的层次结构..... (13)

第二章 会计假设和一般会计原则..... (18)

一、会计假设..... (19)

二、一般会计原则..... (23)

第三章 资 产..... (35)

一、资产的定义..... (35)

二、资产的确认..... (41)

三、资产的计量..... (44)

四、资产的分类型..... (49)

第四章 负 债..... (70)

一、划分负债和所有者权益的必然性..... (70)

二、负债的涵义..... (72)

三、负债的确认..... (75)

四、负债的分类..... (78)

五、负债的计价和报告..... (84)

第五章 所有者权益..... (89)

一、所有者权益的涵义..... (90)

二、所有者权益的特征..... (92)

三、所有者权益的确认..... (94)

四、所有者权益的分类..... (97)

五、所有者权益的计量和具体业务..... (99)

第六章 收 入..... (109)

一、收入的定义..... (109)

二、收入的确认..... (111)

三、收入的计量..... (128)

第七章 费 用..... (131)

一、费用的意义..... (131)

二、费用的归集和分配..... (135)

三、费用归集举例..... (144)

四、有关费用归集的几个问题..... (151)

五、《企业会计准则》实施前后 费用归集
分配、成本计算的比较..... (152)

第八章 利 润	(155)
一、利润的基本涵义.....	(155)
二、利润总额的构成和分类.....	(158)
三、利润确定与资产计量、资本保全的关系	(161)
四、确定利润的会计方法.....	(163)
五、会计利润和应税利润.....	(165)
六、当期利润的分配.....	(170)
第九章 财务报告	(172)
一、资产负债表.....	(173)
二、损益表.....	(179)
三、利润分配表.....	(184)
四、财务状况变动表.....	(185)
五、现金流量表.....	(196)
六、会计报表附注.....	(203)
七、财务情况说明书.....	(204)
第十章 财务报告分析	(213)
一、财务报告分析概述.....	(213)
二、比较分析法.....	(217)
三、比率分析法.....	(223)
四、趋势分析法.....	(233)

第一章

会计准则概论

一、历史的回顾

(一) 西方会计准则的产生

成文的会计准则最早产生于西方国家。十九世纪六十年代后,资本主义经济以前所未有的速度急剧发展。原有的独资、合伙等企业组织形式无论从其经营规模还是风险分散方面都不能适应社会化大生产发展的需要。在这种情况下,股份有限公司应运而生,成为资本主义大企业较为理想的组织形式。由于公司资本的主要来源是股东投资和发行债券,使得企业投资者和潜在投资者人数增加并且分布于许多地区,企业的债权债务关系日趋复杂。银行等信贷者对企业的影响逐步升级,国家有关机构出于征税等目的对企业的关注和影响程度也与日俱增。于是,在公司外部形成了比独资和合伙企业远为庞大而复杂的利害关系集团。这些集团的成员不参与企业的经营管理,但都因与企业存在着直接或间接的利害关系,不同程度地关心企业财务状况和经营成果,需要从企业对外发布的财务报告中取得有用的决策信息。然而在传统会计中,许多会计术语、会计处理程序和会计报告的编制标准等方面存在着相当大的差异,

一些拥有经营权的企业管理当局为了经营管理的某种目的，也对财务会计工作施加影响，使会计报告不能提供全面、真实、客观的经济信息，无法满足各方面的要求。更为实际的问题还在于，将日常的会计记录转化为通用的财务报告，要经过会计人员的“再加工”，而这一“再加工”过程就包括对资产的计价，费用的计量和分配，营业收入的确认等等。上述各项内容的加工无不带有一定程度的主观假定。不同的会计人员，对于同样的原始记录，并非有意作假以满足某种特殊需要，只是因为对原始数据的处理方法不同，就会得出不同的结论，编出不同的财务报告。鉴于上述原因，社会各界纷纷要求在尽可能科学、公正和客观的基础上，统一财务报表的编制程序，尽量避免企业管理当局在编制报表时的主观臆造和弄虚作假，以保证投资者、债权人等各方面的经济利益不致因报告失真而受到损害。正是这种客观存在的社会需要，成为会计准则产生和发展的先导。

综上所述，在西方国家，会计准则的产生是商品经济高度发展的结果；会计准则的确立与完善是经营权与所有权分离的结果；会计准则是会计实践经验的升华结果。

西方国家的会计准则，是商品经济高度发达的产物。它继承和吸收了几百年来会计实践的成功经验以及在此基础上产生的会计理论，同时又根据商品经济发展的新特点、新情况及其对会计实务提出的新要求不断地进行补充和完善。在西方的会计准则中，不可避免地受到资本主义社会制度的影响，但其中有很多反映了社会化大生产对会计的要求，反映了各种社会制度下会计的共有规律。因为，会计这门学科具有明显的继承性和技术性，不管是哪一国、哪一地区的人创造出新的会计方法，提出了新的认识，只要能够促进会计理论发展，推动会计技术的进步，就会迅速推广流传，成为人类的共同财富。

（二）中国会计准则的产生

会计作为一种以反映经济情况、监督经济活动、参与经营决策为主要职能的经济管理工作，在加强经济管理，提高经济效益方面，有着重要的作用。自1949年新中国成立之日起的几十年内，我国实行的是高度集中的中央计划经济。在这个体制下，各企业的经济活动均由计划规定，并按计划执行，一切企业都是国民经济的基层单位。作为国民经济整体的一部分，其生产经营都要受国家控制。会计作为经济管理工作的一部分也不例外。为了满足国家宏观管理的需要，几十年来，由财政部会计事务管理司牵头，各级政府部门投入了大量人力和物力，制订了各行各业的会计制度。其范围包括会计核算的方方面面，如凭证编制、帐务处理、财产清查、成本计算和报表编制等。在这些制度中包含着许多与西方会计大致相仿的会计原则，如原始成本原则、实现原则、配比原则、真实性原则等。这些会计原则有的虽没有明文规定，但约定俗成，贯穿于整个会计核算工作的始终。

应该承认，这些会计制度对于建立正常的会计工作秩序，贯彻国家各个时期的经济政策，对国家进行宏观管理，促进国民经济持续、稳定、协调地发展起了一定的作用。

近十四年来，随着改革开放的深入和国家工作重点的转移，继续用统一的会计制度来处理日新月异的众多问题，变得越来越困难；继续对现有会计制度进行局部的改革已很难跟上形势的发展。因此，从1987年起，中国会计学会和财政部会计事务管理司先后研究并起草了会计准则，试图以会计准则代替现行的会计制度。

1987年，中国会计学会成立了七个研究组，“会计基本理论与会计准则研究组”（以下简称“准则组”）便是其中之

一。1989年1月，“准则组”举办了第一次会计准则专题研讨会，专门讨论了以下几个关键问题：

- (1) 我国制订会计准则的必要性；
- (2) 会计准则的性质与内容；
- (3) 会计准则与现行统一会计制度的关系；
- (4) 研究和制订会计准则的思路。

经过专题研讨，“准则组”得出如下结论：

(1) 研究和制订会计准则应与深入研讨相关的理论问题相结合；

(2) 制订会计准则应包括一般准则和具体准则的研究；

(3) 在着重探索企业财务会计准则的同时，应兼顾管理成本会计、审计、企业财务、财政、税收等方面的理论、实务与政策问题。

在专题研讨会上，“准则组”通过了工作任务说明，还确定了74个有待进一步研究的课题。这些课题可归纳为以下几类：

- (1) 基本理论问题；
- (2) 基本会计准则；
- (3) 会计要素的确认、计量和报告的准则；
- (4) 具体或详细会计准则；
- (5) 其它。

作为中国会计学会下属的一个分组，“准则组”的主要工作是研究与会计准则相关的各种问题，并以合适的形式发表自己的见解和研究成果。在受到邀请时，向财政部会计事务管理司提出建议和咨询意见。而制定和颁布执行会计准则的权力则属于会计事务管理司。

1988年10月，财政部会计事务管理司建立了会计准则课题

组，负责必要的调研和会计准则起草工作。目标是草拟既适合中国国情又尽可能与国际会计准则和惯例相协调的会计准则。课题组在1989年3月提出了两个征求意见稿：1.《关于拟定我国会计准则的初步设想（讨论稿）》；2.《关于拟定我国会计准则需要研究讨论的几个主要问题（征求意见稿）》。1990年9月，起草了《中华人民共和国准则（草案）提纲》征求意见稿。然后在此基础上，1991年11月又拟定了《企业会计准则第1号——基本准则（草案）》。最后在广泛讨论、征求意见的基础上制定了现已颁布并将于1993年7月起正式实施的《企业会计准则》。

在制定《企业会计准则》的过程中，制订者们的指导思想是：

（1）强调从中国国情出发，尽量与国际惯例和国际会计准则相协调。强调从中国国情出发，是因为四十多年来我国在制定会计核算制度方面积累了正反两方面的经验，在如何规范和指导会计处理事务方面，在如何提高会计信息质量，加强会计管理方面都有成熟的经验；尽量与国际惯例和国际会计准则相协调，是为改革开放，引进外资提供会计方面的保证。

（2）重视国家在调节经济活动、规范经济秩序中的作用。我国现在开始实行市场经济、转变企业经营机制，国家通过宏观调控、政策引导来调节市场，引导企业的经济活动。在会计准则方面，国家的这种宏观调控职能也要有所体现，但这种体现不再象以前的会计制度那样面面俱到、无所不至、刚性执行。

（3）充分征求、广泛吸收社会各界的意见。在国外，会计准则一般是由社会会计职业组织制定的。在我国，长期以来会计制度都是由财政部会计事务管理司制定的，他们是我国会