

5 中国

会计 热点 问题

张新民
刘钟声 著

对外经贸热点研究丛书

中国青年出版社

中国会计热点问题

张新民

刘钟声 著

中国税务出版社

(京)新登字 083 号

图书在版编目(CIP)数据

中国会计热点问题/张新民,刘钟声著.-北京:
中国青年出版社,1996.6

(对外经贸热点研究丛书;5)

ISBN 7-5006-2061-6

I. 中... I. ①张...②刘... II. 会计-研究-中国 IV. F23
中国版本图书馆 CIP 数据核字(95)第 22076 号

社址:北京东四 12 条 21 号 邮政编码:100708

河北遵化胶印厂印刷 新华书店经销

850×1168 1/32 7.5 印张 2 插页 148 千字

1996 年 6 月北京第 1 版 1996 年 6 月北京第 1 次印刷

印数 1—5,000 册 定价 11.00 元

对外经贸热点研究丛书

名誉顾问 安子介
顾 问 孙振宇 刘向东 孙维炎

编辑委员会

主 任 王林生
委 员 朱国兴 秦宣仁 张卓元
杨圣明 郑一奇 张国风
潘 平

策 划 对外经济贸易大学

本丛书得到中国宜兴环保科技工业园循环水设备总公司王腊华总经理的热心支持,谨表感谢!

迎接中国经济发展的新时代

——贺《对外经贸热点研究丛书》出版

改革开放十几年来，中国在经济发展、社会保障和完善政治体制等方面均取得了举世瞩目的成就。这些伟大的业绩，都是与邓小平的改革开放思想密不可分的。正是这一关于改革和开放的决策，揭开了中国发展史上崭新的一页。经过十几年的共同努力，终于使中国在通向繁荣昌盛的道路上迈出了关键性的一步。

机遇对任何人都是公平的，但又不尽如此。历史上美国、日本都曾把握了机遇，抓紧时间，大大发展了自己并取得了成功。这次中国也面临着机遇，而邓小平毅然抓住了它。中国能不能利用今后几十年的时间，全国上下协力、万众一心来实现中华民族十二亿

同胞的愿望——振兴中华呢？我认为十分可能，关键在于稳定、持续而有效地发展。

随着科技不断进步，世界各国之间的相互依存不断加深，这正是所谓“你中有我，我中有你”、“你离不开我，我也需要你”。这种相互依存的局面，既表现在经济上，也表现在政治上，甚至军事上。基于这一点，全世界各种国际经济、金融、科学、技术等方面的组织机构，都应在和平共处、相互依存、取长补短的前提下，求得共同发展，使世界人民都能分享科学技术和经济发展所带来的成果。

既然“相互依存，共同发展”是世界各国间相处的一个前提，那么各国之间相互了解，共同制订并遵守规则就很有必要。中国经过几十年的摸索、实践，终于作出了建设有中国特色的社会主义市场经济的决策。这充分表明了中国政府能高瞻远瞩，有雄才大略。随着中国成为世界贸易组织(WTO)的创始成员国，中国的经济体制向市场经济体制转换的过程也必然会加快。因此，研究中国与世界市场接轨问题就迫在眉睫。对外经济贸易大学一些热心于此事的教授和中国青年出版社的负责人，对这个命题作出了积极的反应，组织了对外经济贸易大学的一些充满活力、颇有才华的中青年教师，及时编写了《对外经贸热点研究丛书》。这是一种有益的尝试，也是对社会的一种贡献。尽管它还是初步的，但有积极意义，我赞成他们的

这一举动。长江后浪推前浪，今朝新人展才华。作为一个在半个世纪前也曾热心为我国国际贸易著书立说的老人，对此我感到非常欣慰。我祝愿我国对外经济贸易界能有更多的优秀科研成果问世。

安子介

一九九五年七月于香港

目 录

一	基本会计报表与会计假设、会计原则	(1)
	1. 基本会计报表	(2)
	2. 会计假设	(18)
	3. 企业会计的一般原则	(24)
二	国有企业改造成股份制企业及股份公司资本减少的 会计问题	(33)
	1. 国有企业改造成股份制企业的会计问题	(34)
	2. 股份有限公司资本减少的会计问题	(43)
三	公司合并的会计问题	(58)
	1. 公司合并——吸收合并的会计问题	(58)
	2. 新设合并的会计问题	(70)
四	财务状况变动表 (一)	(78)
	1. “财务状况”的含义	(78)
	2. 对企业的经济业务按照与营运资金的关系 进行分类	(80)
	3. 对不引起营运资金减少的费用和不引起营 运资金增加的收入的剖析	(90)

五 财务状况变动表 (二)	(106)
1. 财务状况变动表的结构	(106)
2. 财务状况变动表的编制	(111)
3. 不涉及营运资金变化的重大理财活动的 列示	(114)
4. 财务状况变动表编制示例	(120)
5. 财务状况变动表的分析	(128)
六 企业财务评价中的指标体系与方法	(130)
1. 与企业有经济利害关系的有关方面及其对 企业财务状况的关注点	(130)
2. 基本比率及其分析方法	(134)
3. 不同企业间进行比较分析时应注意的若干 问题	(157)
4. 企业破产的预测	(161)
七 通货膨胀会计方法	(166)
1. 通货膨胀的类型	(166)
2. 通货膨胀对会计的影响	(168)
3. 通货膨胀会计方法	(175)
4. 通货膨胀会计在我国的应用前景展望	(190)
八 企业财会制度改革的若干问题	(194)
1. 改革的主要内容	(194)
2. 关于《企业财务通则》与《企业会计准则》 的关系	(197)
3. 利润应否列入会计基本要素	(202)
4. 关于谨慎原则的应用	(204)

5. 已发布的有关改革文献中的其他缺陷	
.....	(208)
6. 关于具体会计准则的制定	 (220)
主要参考资料	 (223)
后 记	 (226)

一 基本会计报表与会计假设、会计原则

会计作为一种商业语言，是通过会计报表体系与企业外部的信息使用者相联系的。我国在 1993 年 7 月 1 日以前的会计制度中，从基本报表及其内容（当时包括资金平衡表、利润表与成本表等三类报表）、会计要素的处理原则乃至会计报表各项目的名称内涵，均与国际会计惯例相差较大。这就使我国的会计信息在相当长的时间内只能供“内部参考”，根本无法与国外进行交流。

我国从 1993 年 7 月 1 日开始的财会改革，其最终目的是要在会计报表的格式、会计信息的内涵以及会计要素的处理方法上与国际惯例相适应。在改革的具体操作上，则是首先以财政部部长令的形式发布了《企业会计准则》；随后又以财政部文件的形式发布了各行业会计制度。现在，财政部又着手制定具体会计准则并将陆续发布实施。可以预见，中国会计的改革将会持续发展下去。

本书以《企业会计准则》以及有关的行业会计制度为背景，对中国会计改革的一些热点问题进行研究。由于我国会

计改革发展较快，本书所依据的一些资料的背景可能会随着会计改革的深化而相应变化。但是，本书探讨的内容并不随一些具体业务处理在实务中的表现形式的变化而失去其价值。相反，由于本书着眼于中国会计改革的一些方向性内容，因而会在今后一定时期内对我国的会计改革具有重要的参考价值。

作为全书的第一部分，为了给读者阅读全书打下较好的基础，我们将对基本会计报表、会计假设与会计原则作一介绍。

1. 基本会计报表

一般而言，会计报表是由会计部门提供的反映企业某一时期（或时点）财务状况与经营成果的书面文件。会计报表有时也称财务报表。

按照我国《企业会计准则》以及有关会计制度的规定，企业的基本会计报表包括资产负债表、损益表和财务状况变动表（或现金流量表）。正是由于企业的会计报表揭示了财务状况与经营成果，才使企业现在和潜在的投资者（业主）、贷款提供者以及其他与企业有经济利害关系的信息使用者能了解企业的财务状况，在分析的基础上作出有关经济决策。

1.1 资产负债表

资产负债表是基本会计报表之一，它以“资产=负债+

所有者权益”为平衡关系，反映企业在某一特定日期财务状况的报表。其中：

资产是企业因过去的交易或事项而获得或控制的能以货币计量的经济资源，包括财产、债权和其他权利。资产具有如下特征：

(1) 资产是由过去的交易所获得的。企业所能利用的经济资源能否列为资产，其区分标志之一就是是否由已发生的交易所引起。

(2) 资产应能为企业所实际控制或拥有。在这里，“拥有”是指企业拥有资产的所有权；“控制”则是指企业虽然没有某些资产的所有权，但实际上可以对其自由支配和使用，例如融资租入固定资产。

(3) 资产必须能以货币计量。这就是说，会计上列示的资产并不是企业的所有资源，只有能用货币计量的资源才予以列示。而对那些虽是企业的资源，如人力资源等，由于无法用货币计量其价值，故不在会计系统中处理。

(4) 资产应能为企业带来未来经济利益。在这里，所谓“未来经济利益”，是指直接或间接地为未来的现金净流入作出贡献的能力，这种贡献，可以是直接增加未来的现金流入，也可以是因耗用（如材料存货）或提供经济效用（如对各种非流动资产的使用）而节约的未来的现金流出。

在我国目前的有关制度中，把资产分为流动资产、长期投资、固定资产、无形资产、递延资产和其他资产。

流动资产是指可以在一年或者超过一年的一个营业周期内变现或耗用的资产，包括现金及各种存款、短期投资、应收及预付款项、存货等。

长期投资是指不准备在一年内变现的投资，包括股票投资、债券投资和其他投资。

固定资产是指使用年限在一年以上，单位价值在规定标准以上，并在使用过程中保持原来物质形态的资产，包括房屋及建筑物、机器设备、运输设备、工具器具等。

无形资产是指企业长期使用而没有实物形态的资产，包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权、商誉等。

递延资产是指不能全部计入当期损益、应当在以后年度内分期摊销的各种费用，包括开办费、融资租入固定资产的改良支出等。

其他资产则是指除以上各项目以外的资产，包括特准储备物资、银行冻结存款、冻结物资、国外冻结资产、待处理财产等。

负债是指企业由于过去的交易或事项引起而在现在某一日期承担的将在未来向其他经济组织或个人交付资产或提供劳务的责任。负债具有如下基本特征：

- (1) 与资产一样，负债应由企业过去的交易引起。
- (2) 负债必须在未来某个时点（且通常有确切的受款人和偿付日期）通过转让资产或提供劳务来清偿。
- (3) 负债应是能用货币进行计量的债务责任。

一般而言，负债按偿还期的长短，分为流动负债和长期负债。

流动负债是指将在一年或者超过一年的一个经营周期内偿还的债务，包括短期借款、应付帐款、应付票据、预收帐款、应付工资、应付利润、应交税金、预提费用、其他应付

款等。

长期负债则是指偿还期在一年或者超过一年的一个经营周期以上的债务，通常包括长期借款、长期外汇借款、应付债券、长期应付款等。

应该指出，上述负债均能比较确切地确定其金额及付款日期。但对企业而言，有一种负债即或有负债，在对企业的财务状况进行评价时具有重要的意义。而或有负债在会计实务中又往往被忽略，下面对或有负债作一介绍。

或有负债是指那些其是否发生以及金额大小、收款人、偿付日期在某一时日尚难以确定，而取决于未来某些不确定事项是否发生的债务责任。换句话说，或有负债是由于在未来可能招致损失的偶发性事项而形成的债务责任，但这种偶发性事项的发生一定与以前企业的某些经济活动有关。属于或有负债的项目有：贴现应收票据、信用担保、产品质量担保、未决诉讼等。

(1) 贴现应收票据

在我国，“应收票据”指企业因销售商品、产品等收到的商业汇票，包括银行承兑汇票和商业承兑汇票。按照有关规定，商业汇票的承兑期限由交易的双方商定，最长不能超过9个月。承兑企业对于承兑的汇票负有到期无条件支付款项的责任。

销货企业收到承兑的商业汇票后，即形成“应收票据”债权。如果在汇票到期以前，如果急需资金，企业可以持有未到期的商业汇票向其开户银行申请贴现，银行将商业汇票的到期值扣除贴现日至汇票到期日的利息以后的余款支付给持票人。

贴现的商业汇票到期时，贴现银行向承兑付款的购货单位收取票款。如果承兑付款的购货单位的存款不足以支付票款，则银行从申请贴现的销货企业收取票据款。因此，在贴现日，销货单位在向银行贴现其持有汇票、取得贴现款的同时，就存在着向银行的一种因贴现应收票据而产生的或有负债。即承担着票据到期日承兑方不能支付票据款时，应由销货方（贴现方）向银行支付票据款的责任。显然，这种债务责任是否存在与发生，在贴现日无从确定，因它取决于票据到期日票据承兑人能否支付票据款。如果承兑方到期付款，则此项或有负债并不转化为真实的负债。

我国在资产负债表的示范格式中，在“补充资料”项下，包括了“已贴现的商业承兑汇票”这一内容，从而向信息使用者提供了企业的这项或有负债。

(2) 信用担保是企业为了帮助在财务上面临困难的企业或单位融通资金而为他们提供的担保，保证一旦被担保企业到期不能偿债而代其清偿债务。这样，在原债务人的债务到期之前，提供信用担保的企业就有一种或有负债，即承担着在原债务人到期不能清偿时代其偿付的责任。显然，这项或有负债是否发生，取决于被担保单位到期是否清偿其有关债务。

(3) 未决诉讼负债

未决诉讼负债是指企业在涉及损害赔偿案件中根据法院判决结果进行赔偿而产生的或有负债。这类负债事项近几年在我国的一些企业中广泛存在。如，某出版社因出版一部著作而被人告上法庭，理由是原告认为该出版社侵犯了其著作权。假如此项著作于1994年6月份出版，而原告于1994年

9月向法院提起诉讼，法院经过长达一年的审理，于1995年10月宣布出版社向原告赔偿10万元。很显然，在1994年12月31日出版社编制其当年会计报表时，就存在着因败诉而向原告赔偿的或有负债。这项债务在1994年12月31日看来能否成为真实的负债，完全取决于法院的日后判决。

(4) 产品质量担保负债

产品质量担保负债是指企业因销售商品并对商品的质量向购货方提供担保，允诺在一定时期内包修、包退、包换等而引起的或有负债。在一般耐用品的销售中，企业往往提供一定时期的“三包”担保。对企业而言，这项或有负债能否转化成真实的负债，完全取决于在“三包”期内被担保的产品是否出现质量问题。例如，某企业销售空调，出售日期为1994年7月1日，允诺在一年之内“三包”。在1994年12月31日，企业编制其当年的会计报表时，因尚未过质量担保期，很难判断在未来6个月是否会发生“三包”事件。但是，一旦发生“三包”事件，由此而引起的负债就是企业的真实负债了。

对信息使用者而言，不仅应关心企业的金额已经确认的负债，还应重视或有负债。

所有者权益是指企业的投资者对企业净资产的所有权，包括企业投资者对企业的投入资本以及形成的资本公积、盈余公积和未分配利润等。其中：

投入资本是指企业投资者实际投入企业经营活动的各种财产物资。按照我国目前的有关规定，投入资本按出资者的性质不同，分为国家投入资本、法人投入资本、个人投入资本与外商投入资本。国家投入资本是指代表国家的政府及各级