

高级会计学

向泽生 主编



辽宁人民出版社

《高级财会系列丛书》编委会

主 编：刘恩禄 向泽生 朱小平

编 委：(按姓氏笔画为序)

于富生	云秀清	王化成
王 斌	刘恩禄	刘江超
边恭甫	汤湘希	汤谷良
许亚湖	向泽生	朱小平
连志远	李 杰	罗志铸
郑常勇		

致读者

我国 90 年代的中心任务,是要把国民经济的整体素质提高到一个新水平,实现社会主义现代化建设的第二步发展战略目标。加强财会队伍建设,深化财会改革,逐步提高财会工作水平,以促进国民经济持续、稳定、协调发展,为实现 90 年代的中心任务而奋斗,是财会工作面临的重要任务。为适应提高财会人员的素质和提高财会工作水平的需要,我们编撰了这套《高级财会系列丛书》。

本系列丛书具有务实、求新、拓宽、提高的特点。所谓务实,即从我国实际出发,理论与实践密切结合,满足读者学以致用要求;所谓求新,即侧重研究发展社会主义有计划商品经济中出现的新的财会问题,更新原有财会教材的内容,满足财会人员更新财会知识的需要;所谓拓宽,即打破行业界限,扩大财会人员的知识面,克服就会计论会计、就财务论财务的局限性,满足财会人员一专多能的要求;所谓提高,即着眼于提高财会人员理论水平和分析与解决问题的能力,使读者在学习这套《丛书》后,能大大提高财会知识水平。

本系列丛书,可作系统培训高级财会人员、高级审计人员和财务、会计、审计专业师生及研究生的教材。可供在职助理会计师、助理审计师和会计师、审计师及高级财会、审计人员

自学之用。

高与低、新与旧是相对的、发展变化的。根据当前实际情况，本《丛书》暂时编撰了《高级会计学》、《高级财务学》、《高级审计学》、《决策会计学》、《涉外会计学》、《涉外理财学》等六本书。由于各行业情况千差万别，改革方兴未艾，加之我们水平所限，《丛书》中不妥之处在所难免，敬请读者批评指正。

高级财会系列丛书编委会

1991年3月

前 言

根据“高级财会系列丛书编委会”提出的“务实”、“求新”、“拓宽”、“提高”的编辑方针，我们就财务会计中最核心的问题和经济改革中出现的新业务、新问题撰写了这本《高级会计学》。它侧重于理论联系实际的研究和对新问题的科学探索，以期有助于提高财会理论水平和更新财会专业知识。

本书是按专题研究编写的。因而各章均是一个独立的内容，是一本专题性的学术著作，是供在职财会人员、审计工作者和研究生提高会计水平用的教材。为便于阅读，在编排上照顾了各章内容的先后及其联系，使之能成为新的教材体系。

全书共 14 章。其中第一章由许亚湖编写，第二、三、十一、十二章由向泽生编写，第四章由凌绍英编写，第五、六章由汤湘希编写，第七、十章由罗志铸编写，第八章由连志远编写，第九章由陈明友编写，第十三章由余浩编写，第十四章由刘江超编写。全书由向泽生总纂完稿。

编写本教材，对我们来讲，是一次新的尝试，不妥之处，恳请读者批评指正。

作 者

1991 年 1 月

目 录

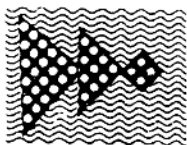
第一章 会计基础理论	(1)
第一节 现有会计理论体系及研究中的问题	(1)
第二节 会计理论体系的层次性	(4)
第三节 会计基础理论基本内容与结构	(8)
第四节 会计对象(客体)理论	(14)
第五节 会计行为准则理论	(36)
第二章 筹集资金会计	(45)
第一节 概 述	(45)
第二节 企业的法定资本	(47)
第三节 银行借款	(63)
第四节 债 券	(67)
第五节 商业信用	(74)
第六节 租 赁	(76)
第三章 存货会计	(80)
第一节 存货会计的基本内容	(80)
第二节 存货分类核算原理	(81)
第三节 存货的原始计价与入帐价格	(83)

第四节	存货的再计价	(87)
第四章	固定资产折旧	(98)
第一节	概 述	(98)
第二节	固定资产折旧的基本理论	(102)
第三节	关于快速折旧问题	(105)
第四节	固定资产折旧的计算方法	(110)
第五章	无形资产会计	(121)
第一节	无形资产的内容与特性	(121)
第二节	无形资产的计价原理	(124)
第三节	专有技术及专利权	(129)
第四节	商标权及商号	(134)
第五节	场地使用权	(137)
第六节	开办费	(139)
第七节	租赁权及租赁改良工程	(141)
第八节	商誉的计价与核算	(145)
第六章	产品成本核算的原理与方法	(164)
第一节	产品成本的现状及管理对策	(164)
第二节	产品成本的经济本质	(167)
第三节	成本核算原理	(171)
第四节	产品成本计算的简单法、分批法和分 步法	(188)
第五节	定额法——成本控制法	(203)
第六节	责任成本的确认与计算	(216)

第七章 利润的形成与分配	(227)
第一节 概 述	(227)
第二节 利润的形成	(229)
第三节 利润分配	(238)
第四节 亏损弥补	(243)
第五节 其他有关利润分配的问题	(248)
第八章 会计设计概论	(254)
第一节 会计设计的意义	(254)
第二节 会计事务处理办法的设计	(259)
第三节 会计核算组织体系的设计	(268)
第四节 会计监督工作程序的设计	(281)
第九章 租赁业务会计	(285)
第一节 概 述	(285)
第二节 经营租赁	(291)
第三节 融资租赁	(298)
第四节 企业租赁经营	(307)
第十章 股份(集团)公司会计	(322)
第一节 概 述	(322)
第二节 西方股份(集团)公司会计简介	(330)
第三节 我国股份(集团)公司重要会计业务	(337)
第四节 股份(集团)公司财务报表分析指标	(346)

第十一章 通货膨胀引起的会计问题	(352)
第一节 动摇了财务会计的基本假定	(352)
第二节 对财务会计的具体影响	(354)
第三节 西方会计通货膨胀简介	(357)
第四节 对策与探讨	(360)
第十二章 资产评估会计	(368)
第一节 资产评估的意义与原则	(368)
第二节 资产评估的特点	(372)
第三节 资产评估的标准与方法	(374)
第四节 固定资产评估	(379)
第五节 流动资产评估	(381)
第六节 专项资产评估	(383)
第七节 资产评估的会计处理	(384)
第十三章 质量管理会计	(392)
第一节 概 述	(392)
第二节 质量管理会计的特点	(401)
第三节 质量管理会计的对象	(406)
第四节 质量经济预测	(412)
第五节 质量经济决策	(419)
第六节 质量经济控制	(423)
第七节 质量经济分析	(431)
第十四章 企业兼并与破产清算	(442)
第一节 概 述	(442)

第二节	企业兼并的会计处理	(444)
第三节	破产清算的会计处理	(451)



第一章

会计基础理论^①

80年代初以来,现代会计理论建设已成为我国会计界研究的中心问题。经过10年来的实践,已在很多方面取得了较大的进展,打破了在产品经济条件下形成的传统会计观念的束缚,提出了一些新的概念学看法。为了加速我国会计理论建设,推动会计实践发展,有必要对现有会计理论体系及其研究中存在的问题进行研究,探讨新的会计理论体系。

第一节 现有会计理论体系 及研究中的问题

我国会计理论建设在近几年来,尽管取得了可喜的成果,但从总体上看还赶不上时代的步伐和会计实践发展的需要,对会计实践中的许多问题,在理论上还未能给予很好的回答,现有

^① 本章是许亚湖根据《现代会计新基础理论》一书(许亚湖著湖北科学技术出版社1989年7月版)编写的。

会计理论体系及研究中还存在不少问题。概括起来主要表现在以下几个方面：

1. 会计理论研究层次不够清楚，内容比较笼统。我国会计理论研究一般都没有明确划分层次，在内容上也比较笼统，这种现象致使人们对不同层次的会计理论研究对象、任务、功能等认识不清，有时往往把两个层次理论研究目的相混淆。

2. 会计基础理论研究的内容比较狭窄，视野不够开阔。我国现有会计理论研究中存在的一些明显缺陷，主要表现在：

(1) 重视会计实践客体的研究，轻视会计实践主体的研究。关于会计实践的客体（会计对象），已经深入到其层次性和运动规律性的系统研究，但关于会计实践主体（会计人员）的有关问题，如会计人员的管理、素质、观念和教育等，长期以来一直缺乏全面系统地探讨，更谈不上将其纳入会计基础理论体系之中。这种人为地把会计实践主客体之间的联系割裂开来的现象，致使许多问题得不到本质的阐述。

(2) 在会计实践客体的研究上，长期以来人们比较注重对对象的“事物”规定性一面的研究，而对对象的“人”的规定性一面的研究则重视不够。如果把会计实践看作是一种“管理经济的活动”，则人们所注重的前者，是会计实践与生产力相联系的一面所表现出来的客体规定性，后者是会计实践与生产关系相联系的一面所表现出来的客体规定性，只要会计人员在会计实践或管理经济的活动中，与各有关方面发生相互作用的关系，那么，这种“人”的规定性的客体就必然存在，这一“客体”，就是他人或社会的利益。由于我们长期忽视后一客体的研究，致使我国会计职业道德的研究一直没有很好地开展起来。

(3) 将会计研究方法理论排斥于基础理论体系之外。我国

长期以来，关于会计研究方法的研究，几乎达到无人问津的地步。1984年周忠惠同志在《会计研究》杂志上，提出了要开展会计理论研究方法研究的建议和建立现代会计研究方法论体系的设想。这些建议和设想，对推动会计理论研究具有重要意义。我们不仅要开展会计研究方法研究，而且还要将其纳入会计基础理论体系。

3. 对西方会计理论缺乏全面与深刻的认识。我国过去的经济体制的弊端之一，就在于封闭，针对这一弊端所实行的经济体制改革，对外只能是开放，它是从我国社会主义初级阶段的实际出发得出的结论。要实行对外开放，向发达国家学习，就有一个如何看待资本主义和怎样认识社会主义的问题。在会计理论研究上，也存在着这一问题。长期以来，人们对西方会计缺乏了解。实行对外开放后，人们对西方会计有了较为广泛的了解，开始意识到西方会计理论有的在我国也是适用的。但从现在对西方会计理论的研究情况看，一般介绍性的东西多，深入研究性的东西少，而研究的深度和广度都还不够，停留在宏观描述、信息报道阶段，缺乏深入细致的研究。这样有时得出的结论就不够正确，如我国会计学界长期存在的“西方会计没有研究会计对象或客体”的观点，就是一个很值得商榷的观点。

4. 会计理论研究工作缺乏系统的管理。它是一个会计科学研究管理系统化的问题。随着社会的进步、改革的深入、研究活动的展开，会计理论研究系统管理越来越加重要。会计研究活动，是认识主体与客体相互作用的过程。要系统管理，就要研究认识的主体，包括人员、机构、素质、观念等；要研究认识的客体，抓好选题工作，减少研究课题选择上的盲目性；要研究认识的方法，即研究会计的研究方法，以发挥各种方法的

作用；要研究认识成果及成果的管理，如理论书刊杂志的管理；要研究认识的主体、客体相互作用的方式或形式；还要研究认识的目的或目标，等等。现有会计理论研究工作明显缺乏系统管理以及系统管理的理论。1987年杨弘章等五位博士生在《财会探索》杂志上撰文提出了七项建议，即建立会计研究中心，集聚理论研究力量；设立会计研究基金，鼓励从事理论研究；评选杰出会计学者，进行巡回学术演讲；创办质量高、风格各不雷同的会计理论刊物；加强教学和科研的交叉渗透，实行优化培养；重视方法论研究，促进理论探索多样化；坚持改革与开放，加强国际间学术交流与合作。这些都是关于会计研究管理的很好建议。

5. 允许学术上的百家争鸣。会计理论研究要有所发展，必须在宽松的环境下进行。长期以来，我们在会计理论问题上习惯于求一律、讲大同，而听不得不同意见。其实，在学术上因对某些会计理论问题，特别基础理论问题看法不同，形成了几大学派，这是完全正常的现象。应当允许学术上的百家争鸣，允许学术上不同见解的存在和发展。

第二节 会计理论体系的层次性

一、什么是会计理论

要了解会计理论体系的层次性，应先明确什么是会计理论。关于会计理论的概念，有多种解释。我国阎达伍教授认为，会计理论“是人类积累起来的关于会计实践的理性认识”，“是人

类积累起来的关于会计实践的知识体系。”^①亦有人将“会计理论”看作与“会计学”是同一概念，如葛家澍教授认为，“会计学是一门研究会计的科学，它把人们对会计这一实践活动的认识，加以系统化和条理化，形成一套完整的会计知识体系。”^②美国著名会计学家利特尔顿(A·C·Littleton)认为，“实务为行动，理论为说明”，会计理论是以解释会计行动为任务的。美国另一位学者亨德里克森(E·S·Hendriksen)认为，“会计理论是一套合乎逻辑之推理”。^③上述几位学者的观点都很相近；将它们见解归纳起来，可将会计理论的概念表述为，是人们长期积累的关于会计实践的知识体系，或者说是关于会计实践认识的系统化知识。它一方面要解释说明一般的会计实践活动和会计认识的手段，另一方面要解决将会计实践的一般理性认识运用到具体会计实践中去的问题。

会计理论所揭示的关于会计实践的本质和规律，是为会计实践服务的，指导着会计的认识活动和实践活动，具有指南作用。在会计理论的主观形式中，包含了不依人们意志为转移的客观内容，理论成果是会计实践这一客观事物本质和规律的正确反映或认识。这种正确的认识往往需要多次反复才能达到。这是因为人们的认识受到主客观条件的限制。从会计认识的主体上看，人们的认识能力受知识水平、实际经验、观点方法以及社会环境、科技发展水平的制约或限制。从认识的客体上看，由于会计实践的多面性和本质都有一个逐步暴露的过程，需要通

① 阎达伍：《会计理论专题》，中央广播电视大学出版社1985年10月出版第2页、第17页。

② 葛家澍：《会计的基本概念》经济科学出版社1985年6月出版第140页。

③ 引自朱国璋：《近代会计理论之介绍》，台湾中华书局印制。

过会计实践和认识的多次反复，才能反映到人的头脑中来。会计理论是一套合乎逻辑的推理，具有系统性或逻辑上的严密性，它自成一个完整的体系，而不是零碎的知识和经验的简单集合。会计理论的系统性还表现在其体系上所具有的层次性。会计理论体系的层次划分，将在下面进一步说明。

二、会计理论体系的层次划分

会计理论体系，是反映会计研究对象而形成的概念、范畴、判断、推理的体系，是一个具有层次性结构的系统。会计理论体系的层次划分有多种方法。一般来说，按会计理论研究的性质或研究过程的标准，可将会计理论体系划分为会计基础理论和会计应用理论两个层次。关于这两个层次的内容和特点具体说明如下：

（一）会计基础理论

会计基础理论，是研究会计实践普遍本质一般规律和基本原理，探求那些能揭示会计一般发展规律的认识方法的知识体系的。在会计理论体系中，它是处于基础或根基地位的，其科学水平决定着会计理论体系的水平。它具有以下主要特点：

1. 会计基础理论的研究对象。是会计实践的一般和会计认识方法的一般。所谓会计实践的一般，是指会计实践主体为了实现一定的会计目标，运用会计实践手段作用于客体的一般活动过程；会计认识方法的一般，是指会计研究人员正确反映会计实践的一般主观手段，会计认识或研究方法不仅作为认识的工具或手段，而且还作为会计基础理论认识的对象。

2. 会计基础理论的研究任务和目的，是解决如何正确认

识会计实践和从一般意义上如何正确组织会计实践活动的问题，前者是“怎样认识”的问题，后者是“认识什么”的问题。通过问题的解决，揭示会计实践的普遍本质和一般发展规律。

3. 会计基础理论研究的功能是长远的，具有战略性。会计基础理论研究的某项重大突破，常常给整个会计理论与实践的发展带来大的变革。例如，“会计管理活动论”这一基础会计理论观点的提出，在理论上是一个重大的突破，为会计改革作了理论上的准备，为会计工作适应企业“转轨变型”的要求提供了重要的理论依据，在加快会计理论建设，推动会计实践的发展上起了重要作用。

4. 会计基础理论研究允许多种意见并存和发展，不要急于对理论观点作出终结评价和定论。

（二）会计应用理论

会计应用理论，亦称“会计业务理论”，是关于基础理论在具体会计实践中运用的知识体系，或者说是关于处理具体会计业务时应遵循的原理、原则、程序和方法的知识体系。它介于会计基础理论与具体会计实践活动之间。通过对会计应用理论的研究，可以使会计基础理论问题的研究与会计实践联系的更加紧密，新的会计基础理论概念更易于在会计实践中落实。会计应用理论，实际上是会计基础理论在应用理论研究在建设上的反映。会计应用理论具有以下主要特点：

1. 会计应用理论的研究对象，是具体的会计实践或特殊的过程，而不是会计实践的一般。如责任会计理论研究，就是针对具体的会计实践而展开的。

2. 会计应用理论的研究任务和目的，是解决如何做好具