

会计要素论

程淮中 著

兰州大学出版社

目 录

1 导论

- 1.1 会计要素的涵义 (1)
 - 1.1.1 从会计对象最一般意义说起 (1)
 - 1.1.2 会计要素理论在会计理论体系中的地位 (9)
- 1.2 会计要素的分类设置 (39)
 - 1.2.1 会计要素的分类:资金存量和增量 (39)
 - 1.2.2 中外会计要素的分类比较 (41)
 - 1.2.3 会计要素的内容 (54)

2 资产要素研究

- 2.1 资产的概念 (57)
 - 2.1.1 资产的性质 (57)
 - 2.1.2 资产的特征 (65)
 - 2.1.3 资产分类研究 (67)
- 2.2 资产的确认标准与计价 (70)
 - 2.2.1 资产的确认标准 (70)

| | | |
|-------|-------------------|-------|
| 4.1 | 所有者权益的概念 | (196) |
| 4.1.1 | 所有者权益的涵义 | (196) |
| 4.1.2 | 所有者权益的特征 | (198) |
| 4.1.3 | 所有者权益的内容与资本概念的界定 | (200) |
| 4.2 | 所有者权益和负债的比较研究 | (206) |
| 4.3 | 所有者权益计量的几种理论 | (208) |
| 4.4 | 所有者权益的计价方法 | (213) |
| 4.4.1 | 实收资本 | (213) |
| 4.4.2 | 资本公积 | (220) |
| 4.4.3 | 盈余公积 | (226) |
| 4.4.4 | 未分配利润 | (228) |
| 4.5 | 净权益的几种保全观 | (229) |
| 4.5.1 | 净权益的财务资本保全观 | (229) |
| 4.5.2 | 净权益的稳值货币资本保全观 | (230) |
| 4.5.3 | 净权益的实物资本保全观 | (232) |
| 4.6 | 所有者权益项目在资产负债表中的列示 | (234) |

5 收入要素研究

| | | |
|-------|---------------|-------|
| 5.1 | 收入的概念 | (235) |
| 5.1.1 | 收入定义的表象 流出与流入 | (235) |
| 5.1.2 | 收入的特征 | (242) |
| 5.1.3 | 收入的组成内容 | (243) |

| | | |
|-------|--------------------------|-------|
| 5.2 | 收入的确认、计量、记录和报告 | (245) |
| 5.2.1 | 收入的确认 | (245) |
| 5.2.2 | 计量 | (248) |
| 5.2.3 | 记录 | (248) |
| 5.2.4 | 报告 | (249) |
| 5.2.5 | 对确认收入的时点所作的进一步讨论 | (249) |
| 5.3 | 销售商品收入的确认和计量 | (254) |
| 5.3.1 | 销售商品收入的确认 | (254) |
| 5.3.2 | 销售商品收入的计量 | (260) |
| 5.3.3 | 特殊业务销售收入的确认 | (261) |
| 5.4 | 提供劳务收入的确认和计量 | (268) |
| 5.4.1 | 劳务收入的确认与计量 | (268) |
| 5.4.2 | 特殊劳务收入的确认 | (270) |
| 5.5 | 让渡资产使用权产生的收入的确认和计量 | (272) |
| 5.5.1 | 让渡资产使用权产生的收入种类 | (272) |
| 5.5.2 | 利息、使用费收入的确认原则 | (272) |
| 5.6 | 建造合同收入的确认和计量 | (273) |
| 5.6.1 | 建造合同概述 | (273) |
| 5.6.2 | 合同收入 | (275) |
| 5.6.3 | 合同成本 | (277) |
| 5.6.4 | 合同收入与合同费用的确认 | (278) |

6 费用要素研究

| | |
|--|-------|
| 6.1 费用的概念 | (282) |
| 6.1.1 费用的定义及特征 | (282) |
| 6.1.2 费用的分类 | (287) |
| 6.2 费用与成本 | (295) |
| 6.2.1 成本的概念 | (295) |
| 6.2.2 费用与成本的关系 | (300) |
| 6.3 费用的确认标准 配比原则 | (302) |
| 6.4 产品成本与期间费用的会计确认与计量 | (307) |
| 6.5 比较研究 权责发生制、收付实现制和现金流 动制 | (313) |
| 6.5.1 权责发生制 | (313) |
| 6.5.2 收付实现制 | (319) |
| 6.5.3 现金流动制 | (322) |
| 6.5.4 未来会计确认的基础——权责发生制与现金流 动的融合 | (324) |
| 6.6 制造成本法与完全成本法之比较研究 | (326) |

7 利润要素研究

| | |
|-------------------------|-------|
| 7.1 利润的概念 | (337) |
| 7.1.1 利润的性质 | (337) |
| 7.1.2 利润的特点 | (346) |
| 7.1.3 公司理财目标的现实选择 | (348) |
| 7.2 利润的确认与计量 | (355) |

| | | |
|-------|-----------------------|-------|
| 7.2.1 | 利润的内容 | (355) |
| 7.2.2 | 利润的确认 | (358) |
| 7.2.3 | 利润的计量 | (366) |
| 7.3 | 利润总额的形成及利润表 | (373) |
| 7.3.1 | 利润总额的形成 | (373) |
| 7.3.2 | 利润表 | (383) |
| 7.4 | 损益:来自外币业务的一种解说 | (390) |
| 7.4.1 | 外币业务中汇兑损益的两种确认观 | (390) |
| 7.4.2 | 外币报表换算的国际方法 | (394) |
| 7.4.3 | 外币报表换算方法的选择 | (399) |

8 现金流量表:会计要素变动的晴雨表

| | | |
|-------|--------------------------|-------|
| 8.1 | 现金流量表的概念 | (403) |
| 8.1.1 | 现金流量表的历史演进 | (403) |
| 8.1.2 | 现金流量表产生的动因 | (409) |
| 8.1.3 | 现金流量表的作用 | (414) |
| 8.1.4 | 比较研究 现金流量表与财务状况变动表 | (416) |
| 8.2 | 现金流量的分类研究 | (421) |
| 8.2.1 | 现金流量的概念及其影响因素 | (421) |
| 8.2.2 | 现金流量的分类 | (422) |
| 8.3 | 现金流量表的编制基础 | (426) |
| 8.4 | 现金流量表的国际准则 | (430) |
| 8.4.1 | 现金流量表国际会计准则的规定 | (430) |

| | | |
|-------|----------------------|-------|
| 8.4.2 | 现金流量表美国会计准则的规定 | (439) |
| 8.5 | 现金流量表:中国的会计准则 | (448) |
| 8.5.1 | 现金流量表的内容 | (448) |
| 8.5.2 | 现金流量表的格式 | (449) |
| 8.5.3 | 现金流量表的编制程序 | (452) |
| 8.5.4 | 现金流量表的编制方法 | (453) |

9 金融创新:会计要素内涵的进一步扩展

| | | |
|-------|--------------------------|-------|
| 9.1 | 金融工具和衍生金融工具 | (463) |
| 9.1.1 | 金融工具的概念 | (463) |
| 9.1.2 | 衍生金融工具 | (468) |
| 9.1.3 | 金融工具和衍生金融工具的主要内容 | (470) |
| 9.2 | 衍生金融工具:财务会计理论创新与发展 | (472) |
| 9.2.1 | 会计要素定义:来自衍生金融工具的冲击 | (472) |
| 9.2.2 | 金融资产和金融负债的会计确认 | (474) |
| 9.2.3 | 金融资产和金融负债的计量 | (477) |
| 9.2.4 | 衍生金融工具的信息披露 | (484) |

| | | |
|--------|-------|-------|
| 主要参考文献 | | (490) |
|--------|-------|-------|

| | | |
|-----|-------|-------|
| 后 记 | | (493) |
|-----|-------|-------|

An Opinion On Accounting Elements

1 Introduction

1.1 The definition of accounting elements

1.1.1 From the most basic meaning of accounting subject

1.1.2 The theory of accounting elements :the importance of the theory of accounting elements in the system of accounting theory

1.2 Classification of accounting elements

1.2.1 Classification of accounting elements :fund stores and fund growth

1.2.2 Classified comparison of accounting elements in China and foreign countries

1.2.3 The contents of accounting elements

2 A research on the element of assets

2.1 The concept of assets

2.1.1 The nature of assets

2.1.2 The characteristics of assets

2.1.3 Classifide research on assets

2.2 The standard of confirmation and calculation of assets

2.2.1 The standard of confirmation of assets

2.2.2 The calculation of assets

2.3 The content of the calculation of assets

2.3.1 The calculation of marketable securities

2.3.2 The calculation of inventory

2.3.3 The calculation and depreciation of fixed asset

2.3.4 The calculation and distribution of intangible properties

2.3.5 The calculation of other assets

2.4 Assets items shown in a balance sheet

3 A research on the element of liabilities

3.1 The concept of liabilities

-
- 3.1.1 The definition of liabilities
 - 3.1.2 The characteristics of liabilities
 - 3.1.3 A classified research on liabilities
 - 3.1.4 The standard of confirmation of liabilities
 - 3.2 The calculation of liabilities**
 - 3.2.1 The purpose of the calculation of liabilities
 - 3.2.2 The calculating ways of various kinds of liabilities
 - 3.3 Liabilities items shown in a balance sheet**
 - 4 A research on the element of owner's equity**
 - 4.1 The concept of owner's equity**
 - 4.1.1 The definition of owner's equity
 - 4.1.2 The characteristics of owner's equity
 - 4.1.3 The contents of owner's equity and determination of the concept of capital
 - 4.2 A classified research on owner's equity and liabilities**
 - 4.3 A number of theories of the calculation of owner's equity**
 - 4.3.1 The theory of ownership
 - 4.3.2 The principal part of the theory
 - 4.3.3 The theory of residual ownership
 - 4.3.4 The theory of enterprise
 - 4.3.5 The theory of fund
 - 4.3.6 The commander theory
 - 4.4 The calculation ways of owner's equity**
 - 4.4.1 Paid - in capital
 - 4.4.2 Capital surplus
 - 4.4.3 Earned surplus
 - 4.4.4 Undistributed profit
 - 4.5 A number of ideas about the maintain of net equity**

-
- 4.5.1 The maintenance idea of financial capital of net equity
 - 4.5.2 The maintenance idea of stable money capital of net equity
 - 4.5.3 The maintenance idea of physical capital of net equity
 - 4.6 **Owner's equity items shown in the balance sheet**
 - 5 **A research on the element of income**
 - 5.1 **The concept of income**
 - 5.1.1 The appearance of definition of income :flow in and out
 - 5.1.2 The characteristics of income
 - 5.1.3 The composition of income
 - 5.2 **The determination calculation recording and interpreting of income**
 - 5.2.1 Determination
 - 5.2.2 Calculation
 - 5.2.3 Recording
 - 5.2.4 Interpreting
 - 5.2.5 A further discussion on income when determining
 - 5.3 **The determination and calculation of the income of sold commodity**
 - 5.3.1 The determination of the income of sold commodity
 - 5.3.2 The calculation of the income of sold commodity
 - 5.3.3 The determination of sales revenue of special business
 - 5.4 **The determination of and calculation of the income of provideing service**
 - 5.4.1 The determination of and calculation of service income
 - 5.4.2 The determination of and calculation of special service
 - 5.5 **The determination of and calculation of income resulted from the right of use of hired assets**
 - 5.5.1 The kinds of income resulted from the right of use of hired assets
 - 5.5.2 The determination principle of income from interest and using hired assets
 - 5.6 **The determination and calculation of income of construction contract**

-
- 5.6.1 An introduction of construction contract
 - 5.6.2 Contract income
 - 5.6.3 Contract cost
 - 5.6.4 The confirmation of contract income and expense
 - 6 A research on the element of expense**
 - 6.1 The concept of expense**
 - 6.1.1 The definition of expense
 - 6.1.2 The classification of expense
 - 6.2 Expense and cost**
 - 6.2.1 The concept of cost
 - 6.2.2 The relationship between expense and cost
 - 6.3 The standard of confirmation of expense the principle of matching**
 - 6.4 The accounting determination and calculation of output cost and period expense**
 - 6.5 A research by comparison accrual basis cash basis and cash flow basis**
 - 6.5.1 Accrual basis
 - 6.5.2 Cash basis
 - 6.5.3 Cash flow basis
 - 6.5.4 The basis of future accounting determination—the mixture of accrual basis and cash flow basis
 - 6.6 The comparison research between manufacturing cost method and full cost method**
 - 7 A research on the element of profit**
 - 7.1 The meaning of profit**
 - 7.1.1 The nature of profit
 - 7.1.2 The characteristics of profit
 - 7.1.3 The practical choice of managerial target of a corporation
 - 7.2 The determination and calculation of profit**

7.2.1 The contents of profit

7.2.2 The determination of profit

7.2.3 The calculation of profit

7.3 The formation of total profit and profit statement

7.3.1 The formation of total profit

7.3.2 Profit statement

7.4 Profit and loss an explanation from foreign currency business

7.4.1 Two determination methods of exchange gain and in foreign currency business

7.4.2 International practice of conversion of foreign currency statement

7.4.3 The choice of methods of conversion of foreign currency statement

8 Cash – flow statement

8.1 The meaning of cash – flow statement

8.1.1 The history of evolution of cash – flow statement

8.1.2 The reason of the development of cash – flow statement

8.1.3 The function of cash – flow statement

8.1.4 A research by comparison :cash – flow statement and statement of changes in financial position

8.2 Classified research of cash flow

8.2.1 The meaning of cash flow and its influential factors

8.2.2 The classification of cash flow

8.3 The foundation of making a cash – flow statement

8.4 International practice of cash – flow statement

8.4.1 The stipulation of international accounting standards of cash – flow statement

8.4.2 The stipulation of American accounting standards of cash – flow statement

8.5 Cash – flow statement :Accounting standards of China

8.5.1 The contents of cash – flow statement

8.5.2 The form of cash – flow statement

8.5.3 The establishing procedures of cash – flow statement

8.5.4 The establishing methods of cash – flow statement

9 Bringing forth new ideas in finance – a further extension of the meaning of accounting elements

9.1 Means of finance and its derivative means

9.1.1 Means of finance

9.1.2 Derivative means of finance

9.1.3 The main contents of means and derivative means of finance

9.2 Derivative means of finance – New ideas and development in the theory of financial accounting

9.2.1 The definition of accounting elements – an impact from derivative means of finance

9.2.2 The accounting confirmation of financial assets and liabilities

9.2.3 The calculation of financial assets and liabilities

9.2.4 Some information about derivative means of finance

Main reference materials

Postscript

1 导论

1. 1 会计要素的涵义

1. 1. 1 从会计对象最一般意义说起

一、会计要素的客观性：会计的产生与发展

历史总是受到人们的青睐。研究会计要素理论也不例外。正如俄罗斯学者若列斯基所言：“我们希望从往事中获取思想之花，而不是灰烬。”会计起源于古代。根据现有的史料，距今大约四、五千年以前，世界上一些著名的文明古国如古巴比伦、埃及和中国，已有财赋计量和记载。如古埃及人早在数千年前就把经济事项记到纸莎草纸手稿卷（自由账）上，这就是所谓的“散页账簿”。如果说埃及是“散页账簿”的故乡，那么巴比伦则是“在卡片上进行核算”的发源地。而且巴比伦是专业立法最早的国家，汉穆拉比法典（公元前 2200~2150 年）规定：商人要进行独立的核算；寺院属国家簿记的范围；款项的转交若没有收据则被认为是不真实的。^①在我国，原始社会就有“结绳记事”、“堆石记数”等的记载。而“会计”一词最早出现于《周礼》和《孟

^① [苏] 索科洛夫著，陈亚民等译：《会计发展史》，中国商业出版社，1990 年版，P7。

子》，意指当时政府的收支记录、计算、考核及其要求。清代焦循曾对《孟子》中的“会计”二字作了如下解释：“零星算之为计，总合算之为会”（《孟子正义》·万章篇）。汉朝出现了“簿书”、“计簿”，它们分别是我国会计账簿和会计报表的雏形。北宋时，官厅申报钱粮收支，办理移交时，都要编造“四柱清册”，即把一定时期的收支在账簿中分为旧管、新收、开除、实在，相当于现在账簿中的“期初结存”、“本期收入”、“本期支出”和“期末结存”四部分。四柱的关系是：旧管 + 新收 - 开除 = 实在。可见当时账簿中的平衡关系结构已经形成了，这是我国会计发展史上的重大发展。明朝出现了最早的复式记账“龙门账”，即把全部账目划分为进、缴、存、该四大类，且四类关系是：进（全部收入） - 缴（全部支出） = 存（全部资产） - 该（全部负债）。清朝初期出现了“截票”、“印簿”、“循环簿”，并且各省巡抚每年奏销时编报“奏销册”（见于《清史稿》），这说明当时已经产生了凭证，有了分类账，并且普遍采用了财产清查的方法。在西方，早期使用的会计概念是“簿记”。现在的“簿记”，仅指“会计中关于登记工作的一个分支”。（《简明不列颠百科全书》第2卷）。1494年，意大利帕乔利主著的《算术、几何、比及比例概要》一书，是最早论述15世纪复式簿记发展的总结性文献，它的出版标志着现代会计学的诞生。

从世界范围看，会计的产生和发展经历了三个阶段，即古代会计、近代会计和现代会计。古代会计（15世纪中叶以前）早先仅仅是一种极其简单的计量、记录行为。随着自然经济占主导地位，并以小生产为主，有一定的简单商品生产，会计才逐渐成形，并从生产职能中分离出来，成为由专门当事人采取专门方法进行的一种核算活动。其主要特征是单式簿记。在中国，官厅会

计卓然自立，傲视群芳，走在世界会计前列。近代会计（15世纪中叶到20世纪五六十年代）的发展，伴随着复式借贷簿记思想的传播与变革。恰如文硕先生所言：“作为意大利式簿记发展形态的借贷记账法，乃是一种完全国际化、极富生命力的记账方法。它能够宽容地接受一切创造者们不断涌现的新的智慧之花的撞击。”^①这一阶段的后期，特别是19世纪中叶以后，股份公司在西方得到了广泛的发展，并成为企业组织的主要形式。在经营方式上，股东直接从事经营管理，此时会计服务的对象主要是公司内部管理。为了防止公司经营者的舞弊行为，保护投资者的权益，英国首先出现了以审查会计报表真实性为目标的独立审计。美国在经历了1929~1933年经济危机后，开始着手制定会计准则，用以规范会计行为。在中国，西方会计理论和方法得到传播，借贷记账法在中国得以应用。现代会计（20世纪五六十年代以后）的发展，主要是以美国为代表的西方会计界致力于财务会计准则的研究，使以簿记为基础的财务会计趋于系统化和标准化。随着生产规模的扩大和竞争的加剧，使企业管理得到了前所未有的重视，一方面为适应管理的需要，系统的成本计算、有组织的内部控制制度等相继形成，成本会计得到长足的发展；另一方面企业管理对会计资料的迫切需要，促进了一个新的会计分支，即管理会计在原来成本会计基础上迅速成长，并从传统会计中独立出来。管理会计的产生是现代会计发展史上的重要里程碑。与此同时，现代会计由手工簿记系统发展为电子数据处理系统（EDP会计）和网络系统。会计处理的电算化，是会计在记录与计算技术方面的重大革命，它大大促进了会计信息的传递，

^① 文硕著：《西方会计史——会计发展的五次浪潮》，中国商业出版社，1987版，P332。