企业损益会计

主编：陈　冰

中华工商联合出版社

《最新企业会计制度详解与操作规范》丛书

编　委　会

总 主 编

李殿富(北京工商大学副校长、教授、研究生导师)

副总主编

赵保卿(北京工商大学会计学院教授、研究生导师)

吴　革(对外经济贸易大学会计系讲师)

编　　委

孙宝珩(北京商业管理干部学院会计系主任、教授)

冯义秀(北京工商大学会计学院副教授)

刘晓婵(北京工商大学会计学院讲师)

高　璐(中央财经大学会计系讲师)

胡　燕(北京工商大学会计学院副教授、研究生导师)

陈　冰(北京工商大学会计学院副教授、研究生导师)

欧阳爱平(北京工商大学会计学院副教授、研究生导师)

苏　君(北京工商大学会计学院副教授、研究生导师)

傅得一(北京工商大学会计学院副教授、研究生导师)

刘婉立(北方工业大学经管系副教授)

谢　萍(北京工商大学会计学院副教授、研究生导师)

程隆云(北京工商大学会计学院副教授、研究生导师)

张　越(天津理工学院会计系讲师)

杨　鸿(天津理工学院会计系讲师)

总　序

处在新旧世纪交替的特定历史时刻，除了对饱经沧桑和风云变幻的20世纪的回顾与反思外，更多的则是对充满希望和挑战的21世纪的展望与憧憬，进而做好迎接挑战、备战未来的充分准备并开始切实的行动。我们作为会计工作者，唯其如此，别无选择！

在刚刚过去的一个世纪里，不论是世界经济还是中国经济都发生了前所未有的深刻变化。特别是二战以后，世界经济波澜起伏，科学技术日新月异，人类文明空前进步。历史清楚地告诉我们，每一场社会、科技的革命，无不引起会计文明的大进步。1494年巴其阿勒《算术，几何与比例概要》一书的问世标志着单式簿记向复式簿记的发展；1918年克朗赫尔姆所著《簿记新法》一书的出版标志着商业会计时代向成本会计时代的过渡；19世纪60—70年代，第二次科学技术革命的浪潮孕育了管理会计，由此实现了传统会计向现代会计的转变。当人类历史的时针开始指向21世纪的时候，世界经济形势又出现了如下一些重要趋势：贸易自由化进一步深化和国际资本流量迅猛增长，资本市场被相对小数量的

实力雄厚的投资者所控制，对信息需求不断增长和对其有效性要求日渐提高，企业购并继续深化，国际互联网正作为一种高效率的全球投资工具被加以推广，等等。所有这些表明经济已趋全球化的特征，将成为包括我国在内的全球会计改革和发展的占据主导地位的影响因素。

自上个世纪80年代末期，我国便拉开了会计改革的总序幕，从1992年颁布的《企业会计准则》、《企业财务通则》到据其制定并陆续出台的具体会计准则；从相继制定实施的分行业会计制度到1998年发布的《股份有限公司会计制度》，期间经受了多少风风雨雨，遇到了多少坎坎坷坷。可以说，我国会计改革与发展的每一步，都凝聚了诸如杨纪琬、莫启欧等老一辈会计专家的心血，也饱饮了我国会计理论与实务工作者的辛勤汗水。

从"两则两制"到现在，已走过八年的历程。二十一世纪的到来，以及世界经济国际化趋势和我国加入世界贸易组织对会计带来的挑战与机遇，促使我们重新审视行业会计制度，迫切要求我们按照市场经济的需要，对企业会计核算行为提出更高的要求。有鉴于此，《中共中央关于国有企业改革和发展若干重大问题的决定》明确要求建立健全全国统一的会计制度，1999年10月31日重新修订并通过的《会计法》也规定，我国将实行统一会计制度。为了贯彻实施新《会计法》，国务院于2000

年6月21日发布了《企业财务会计报告条例》。该条例对1992年制定的《企业会计准则——基本准则》所规定的会计要素的定义做了重新修订，赋予了会计六大要素以新的内涵，使之更加符合其质量特征。

面对21世纪全球经济一体化的挑战和我们进一步完善会计核算制度的要求和环境，伴随着我们跨入二十一世纪的脚步声，我们的国家又掀起了会计改革的新浪潮，奏响了会计改革又一动人的新乐章——《企业会计制度》发布与实施了。综合而言，《企业会计制度》体现了以下特点：第一，构成统一会计制度的重要组成部分。这次会计改革，将按照企业性质和规模，分别建立《企业会计制度》(不含金融企业)、《金融保险企业会计制度》和《小企业会计制度》。《企业会计制度》是会计改革整个体系中的重要内容。第二，突出了会计信息质量的要求。《企业会计制度》按照《企业财务会计报告条例》所规定的会计要素的定义，对会计要素的确认和计量遵循会计要素定义的要求，使之在会计报表上所反映的各项会计要素均符合其质量特性，满足了会计信息高质量的要求。如《企业会计制度》规定，如果企业所拥有或者控制的各项资产已经发生了减值，应当计提减值准备，计提的减值准备计入当期损益，体现了资产应是预期能给企业带来经济利益资源的这一特性。高质量的会计信息及其对会计信息的分析，对于会计政策制定者和市场参与者而言都具有十分重要的意义。第三，力求与国际

会计惯例协调。实际上,《企业财务会计报告条例》对六大会计要素的界定,已符合国际会计惯例。《企业会计制度》规定的会计政策和会计确认、计量标准也与国际会计准则中的核心准则所规定的会计政策和会计确认、计量标准基本相同。如按照国际会计惯例的要求,《企业会计制度》规定,企业期末存货按照成本与可变现净值孰低的原则进行计价。第四,注重了与旧制度的衔接。《企业会计制度》既规定了会计核算的原则、会计政策的采纳、会计要素的确认、计量标准等一般会计核算规定,又规定了会计科目的设置运用方法、财务会计报告的编制方法等具体核算方法,又注意了新旧制度的衔接。具体表现:一是保留《股份有限公司会计制度》及其相关补充规定,以及具体会计准则中的合理、有用的内容,并将其作为建立统一会计核算制度的基础和依据。二是对现行会计核算制度或具体会计准则在实际执行中产生较大问题,或不适用的部分予以修正。如当前在某些领域,由于缺乏活跃的市场,公允价值往往难以取得,从而也给滥用公允价值留下空子,为此,对债务重组、非货币性交易等准则及企业会计制度中涉及公允价值的规定进行了修改或规定。三是充分体现《企业财务会计报告条例》对会计要素尤其是资产定义的要求,将资产减值范围扩充到固定资产和无形资产等方面。

《企业会计制度》的颁布与实施,标志着我国会计改革迈上一个新台阶,步入一个成熟期,是我国会计改革

发展史上一个重要里程碑，并预示着我国会计改革将逐步深入、步步为营、持续推进！

在这样的背景下，《企业会计制度详解与实施规范》丛书孕育而生了。我们赋予她如下职能和特征：一是指导性。我国的企业会计又处在一个新旧交替与衔接的重要时期，所有会计工作者及关注会计工作的人士都必须回答和解决这样一个问题：如何快速更新会计知识，尽快掌握会计新技能？这套丛书有助于很好地回答和解决这一问题。因为她既适用于会计人员的继续教育、财经院校师生的教学参考，也满足于社会各界人士了解企业会计制度和会计知识、掌握企业会计工作技能的需要。二是操作性。她立足于实践，着眼于操作，以基本会计理论为基础，以《企业会计制度》为指导，特别注重新旧会计制度的对比与衔接，力求把会计实务操作程序和方法用科学理论加以阐明和演示，并辅以大量案例，极具可操作性。三是简明性。她力求言简意赅，深入浅出、通俗易懂，以便于各类读者学习参考。四是前瞻性。她在立足实践、着眼制度的基础上，尽量结合和运用当前会计研究的最新成果，总结和归纳我国会计改革与发展过程中的新情况、新问题，并进行规律性探索，具有一定的前瞻性。

我们有幸赶上这个令人激动的“会计年代”，能为之作出我们的努力，奉献我们的果实，倍感喜悦；同时我们也知道，编写这样一套丛书，对我们也是一个挑战和考

验。因为我国企业会计制度仍处在重建之中，企业会计准则与有关会计规范尚需完善，会计理论和业务领域正不断拓展，在这样的环境和条件下，加之受我们学识和水平的限制，我们赋予她的职能和特征也许不尽完全，疏漏乃至错误也在所难免。我们恳请广大读者多提宝贵意见。

《企业会计制度详解与实施规范》丛书编委会

2001 年 5 月于北京

前　言

作为“企业会计制度详解与实施规范”之一，本书是这样构建其结构体系的：第一章总体阐述新企业会计制度下损益会计的特征与核算内容，其他各章均以刚刚发布的《企业会计制度》为指导，参考修改后的具体会计准则，借鉴国际会计惯例，系统、深入地介绍和探讨了收入、费用和利润三个会计要素的会计确认、计量、记录和披露等问题；在章节安排上，有的会计要素只用一章的篇幅（如收入），有的则用两章（如利润）甚至更多章（如费用）的篇幅，力求分析透彻、介绍清楚；各章节既自成体系，又相互连贯，共同构成了损益会计的核算体系。

陈冰主编了本书，并总纂定稿。各章执笔人是：第一章赵保卿、李君；第二章陈冰、朱伟华；第三章陈冰；第四章傅得一；第五章刘婉立、苏君；第六章高璐、盛颖逾、胡燕；第七章孙宝珩、朱伟华。

我们知道，以这样的体系和体例构建一门会计学，尤其是在与《企业会计制度》配套的具体规定尚未颁布的情况下，是需要克服许多困难的。由于我国统一的会计制度仍然在建设之中，可供参考与借鉴的东西极其有

限，本书肯定存在这样或那样的问题。由此，我们恭请会计界老前辈和广大读者朋友能予以批评和指正。

作者

2001 年 5 月于北京

目　录

第一章　概述……（1）
第一节　损益会计与企业会计制度……（1）
第二节　损益会计的核算内容……（3）
第二章　收入……（9）
第一节　新旧会计制度比较和说明……（9）
第二节　商品销售收入 ……（18）
第三节　提供劳务收入和建造合同收入 ……（46）
第四节　投资收入 ……（50）
第五节　其他收入 ……（86）
第六节　收入在财务会计报告中的披露 ……（93）
第三章　期间成本与支出 ……（97）
第一节　期间成本与支出新旧制度比较与说明 ……（97）
第二节　商品销售成本……（113）
第三节　提供劳务成本……（152）
第四节　建造合同成本……（155）
第五节　营业外支出……（182）
第六节　期间成本与支出在财务会计报告中的披露……（185）
第四章　期间费用 ……（191）
第一节　新旧会计制度比较和说明……（192）

第二节　管理费用……（198）
第三节　财务费用……（209）
第四节　营业费用……（217）
第五章　税金及附加 ……（229）
第一节　新旧会计制度比较和说明……（229）
第二节　主营业务税金……（231）
第三节　教育费附加……（251）
第四节　所得税……（251）
第五节　税金及附加在财务会计报告中的披露……（280）
第六章　以前年度损益调整 ……（283）
第一节　新旧会计制度比较和说明……（283）
第二节　以前年度损益调整的确认……（285）
第三节　以前年度损益调整的计量……（288）
第四节　以前年度损益调整的记录……（289）
第五节　以前年度损益调整在财务会计报告中的披露……（292）
第七章　利润与利润分配 ……（297）
第一节　利润核算的新旧比较……（297）
第二节　本年利润……（299）
第三节　利润分配……（314）

第一章 概 述

资产、负债、所有者权益、收入、成本与费用、利润与利润分配构成会计的六个要素。损益会计是从要素角度分析，它围绕收入、成本与费用、利润与利润分配等要素，介绍和叙述其确认、计量、记录和报告的程序和方法，从而构成本章结合新的企业会计制度，全面分析损益会计的基本特点和核算的内容体系。

第一节 损益会计与企业会计制度

财政部于2000年12月29日正式发布《企业会计制度》(财会［2000］25号)，并于2001年1月1日起暂在股份有限公司范围内实施。《企业会计制度》的发布实施是我国会计界的一件大事，它标志着我国会计核算制度走向成熟，也标志着我国会计改革又一高潮的到来。它不仅对规范我国企业会计核算工作，真实、完整地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量，提高企业的会计信息质量具有深远地意义，而且对于促进我国会计同世界会计接轨、加快我国会计标准的国际协调具有深远的意义。

此次会计改革建立的国家统一的《企业会计制度》，充分体现了以下几个原则：

（1）统一性原则，即将企业的资产、负债和所有者权益，以及通常的收入、费用等的确认和计量标准统一起来。

（2）以《股份有限公司会计制度》以及已经发布的并经实践证明行之有效的具体会计准则为基础，并结合了我国的实际情况。在新的《企业会计制度》中保留了那些现行有效、执行效果较好的会计标准，同时对于现行会计制度或具体会计准则在实际中产生较大问题或者不适用的部分，做了修改，并重新规定。

（3）充分体现了会计要素的质量特征。《企业会计制度》遵循了《企业财务会计报告条例》对会计要素定义的规定，对资产、负债、收入、费用等都规定了统一的确认和计量标准，对于不符合资产定义的各项财产，都规定为计提资产减值准备。

（4）提高了会计制度的可理解性和可操作性，真正起到了指导会计人员进行会计核算的作用。

（5）在不违背会计核算一般原则和会计要素计量原则的前提下，尽量的与税法保持一致。

因此新颁布的《企业会计制度》，最大特点就是体现了会计标准实质上的转换，它带有较多的需要根据经验和所掌握的会计知识进行判断的规定，给了实务工作者较大的职业判断空间，如收入的确认、各项减值准备的计提等，都需要会计人员和注册会计师具备一定的职业判断能力。所以，为了帮助会计人员领会和掌握新的会计制度，尤其是收入、费用和利润这一需要更多职业判断的部分，我们编写了这本以收益、费用和利润的确认、计量、记录和报告为介绍内容的《损益会计》，对制度中的有关内容作进一步详细介绍。

《企业会计制度》的内容主要是对六大会计要素或要素中

的某些内容或某一特殊的会计业务在会计确认、会计计量和会计报告方面做出原则性和概括性的规定或规范，但对会计记录本身未作规定或规范。这本《损益会计》则既包括会计确认、会计计量和会计报告，也包括会计记录，而且后者占了相当的篇幅。之所以这样安排，我们考虑的是：我国的会计规范将长期以《企业会计制度》为主，但同时我国会计人员的整体素质还比较低，这本《损益会计》以收入、费用和利润的会计确认、会计计量、会计记录和会计报告为内容，从具体操作上，对这四个方面进行了系统和详细的介绍，这就便于提高广大会计工作人员的专业素质，保证其认真贯彻和执行新的《企业会计制度》。

这本《损益会计》将涉及到损益的会计要素按会计科目分为几个章节，按顺序分别从收益、期间成本与支出、期间费用、税金及附加、利润及利润分配等几个大的方面来进行详细论述，且每章附有大量的例题及习题，对会计人员掌握有关损益部分的会计核算是非常有帮助的。

总之《损益会计》是专门介绍和研究如何对收益、成本和费用及利润进行会计确认，计量、记录和报告的，它以《企业会计制度》为依据，用来指导有关企业损益核算工作的顺利进行。

第二节 损益会计的核算内容

损益会计的核算内容就是损益会计所要进行会计确认、会计计量、会计记录和会计报告的具体对象，概括讲，是企业在生产经营活动中所发生的涉及损益核算的有关经营业务。作为一个完善的企业会计核算对象，应是在购进、生产和销售过程

中所发生的各项经济活动，即企业的资金运动，但损益会计不是一个完整的企业会计，它只是企业会计的一部分，所以，损益会计的核算内容不是企业核算内容的全部，而是其中一部分，这一部分是与损益核算有直接联系的。资金运动作为企业会计的核算的对象是由各项具体经济业务体现的。企业的每项经济业务发生后，都要判断其性质和类别归属，把这些经营业务按不同性质进行分类，每一类别表现为企业会计核算对象的一个会计要素，这样，对其可以归纳出具有独立性质的六个会计要素，即资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等。涉及收入、费用和利润三个会计要素的经济活动或经济业务便构成了损益会计的核算内容。

收入，是指企业在销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等日常活动中所形成的经济利益的总流入，包括主营业务收入和其他业务收入。收入不包括为第三方或者客户代收的款项。主营业务收入是指企业在其主要的或主体业务活动中所取得的营业收入；其他业务收入是指企业在其次要的或附带的业务活动中所取得的营业收入。由于新的会计制度将建造合同收入列在了收入一节的下面，所以，我们这本《损益会计》里面涉及到的收入除上述两种外，还包括建造合同收入。建造合同收入除包括合同中规定的初始收入外，还包括因合同变更、索赔、奖励等形成的收入。它的确认和计量同样也需要会计工作人员的职业判断。

费用，是指企业为销售商品、提供劳务等日常活动所发生的经济利益的流出；成本，是指企业为生产产品、提供劳务而发生的各种耗费。成本和费用是有区别的，企业应当正确划分期间费用和成本的界限。本书将费用和成本进行了区分，以不同的章节分别进行介绍。期间费用应当直接记入当期损益；成

本应当记入所生产的产品、提供劳务的成本，并且只有当期已销产品或者是已提供劳务部分的成本才可转为当期的费用。企业的期间费用一般包括营业费用、管理费用和财务费用。营业费用是指企业在销售商品过程中发生的费用，包括企业销售商品过程中发生的运输费、装卸费、包装费、保险费、展览费和广告费等。管理费用是指企业为组织和管理企业生产经营所发生的管理费用，包括行政管理部门职工工资、工会经费、待业保险费、劳动保险费、董事会费、业务招待费、职工教育经费等等。财务费用是指企业为筹集生产经营所需资金等而发生的费用，包括利息支出、汇兑损失以及相关的手续费等。

利润，是指企业在一定会计期间的经营成果，包括营业利润、利润总额和净利润。营业利润等于主营业务收入减去主营业务成本和主营业务税金及附加，再加上其他业务利润，减去营业费用、管理费用和财务费用后的金额；利润总额等于营业利润加上投资收益、补贴收入、营业外收入，减去营业外支出后的金额；净利润是指利润总额减去所得税后的金额。总之，收入、费用和利润三要素之间存在着密切的联系，一般情况下，收入减去费用后即形成利润。

企业当期实现的净利润，加上年初未分配利润和其他转入后的余额，便构成了可供分配的利润。利润分配可按以下顺序进行：①提取法定盈余公积；②提取法定公益金；③支付优先股股利；④提取任意盈余公积；⑤支付普通股股利。经过上述分配过程后剩下的利润为未分配利润，可留待以后年度进行分配。

值得说明的是，本书将构成收入的内容和投资收益、补贴收入、营业外收入等列在一起，作为收益来说明和研究其核算；将费用分为几项内容与其他要素中的相关内容融合在一起