

主编 沈 云 余秉坚

ZKJSHSHC



總會計師手冊

薄一波



中国财政经济出版社

总會計師手冊

薄一波

主编 沈云

余秉坚

中国财政经济出版社

(京)新登字 038 号

总 会 计 师 手 册

主编:沈 云 余秉坚

*

中国财政经济出版社出版

(北京东城大佛寺东街 8 号)

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经售

北京印刷三厂印刷

*

787×1092 毫米 16 开 91.25 印张 3 147 000 字

1992 年 9 月第 1 版 1992 年 9 月北京第 1 次印刷

印数:1—25 000 定价:55 元

ISBN 7-5005-1872-2/F·1772

《总会计师手册》编委会

顾问:杨纪琬

主编:沈 云 余秉坚

编委(以下按姓氏笔画为序):

马增伦	王又庄	王庆成	王 军	冯淑萍	刘玉常	沈 云
沈小南	余秉坚	毕可乙	李 皓	杨纪琬	杨树本	贺南轩
高一斌	高耀深	郭兆旭	薛任福	楼申光	魏振雄	

撰稿和审稿人员:

马增伦	王又庄	王庆成	王子林	王云志	王永杰	王 军
冯淑萍	毕可乙	孙伟生	孙茂竹	刘玉常	刘晓莲	刘彩霞
朱 平	沈 云	沈小南	余秉坚	余小雷	许建刚	吴少平
李东昕	李 皓	李尊农	何敏华	时映西	宋 常	张逮隆
张 震	陈亚民	陈金元	陈建明	骆小元	胡兴国	金继性
金哲松	周载群	杨纪琬	杨树本	贺南轩	贺锦娜	徐 洁
徐基晋	贾冬青	高一斌	高耀深	聂海金	夏冬林	郭兆旭
傅 磊	董立友	楼申光	翟俊武	蔡 瑜	戴德明	魏振雄
魏 伟						

前言^①

王 丙 乾

通过改革开放,解放和发展生产力,建设具有中国特色的社会主义,是我们的战略选择。为此,必须坚定不移地贯彻党的“一个中心、两个基本点”的基本路线。把经济搞上去要靠两个轮子:科技和管理。会计是经济管理的重要组成部分,又是科技进步的重要表现。在新形势下如何充分发挥会计的作用,为提高经济效益,为社会主义建设服务,已成为一个日益紧迫的现实问题。

充分认识会计工作的重要性

建国 40 多年来,我国的会计工作取得了很大的成绩,也遭受过严重的干扰和冲击。正反两方面的经验使我们认识到,会计是一项重要的经济管理工作,经济越发展,会计越重要。

首先,做好会计工作,充分发挥会计的职能,有利于促进经济效益的提高。人们进行物质生产,能够取得多大经济效益,首先取决于社会制度和生产力发展水平。但是,在相同的社会制度和相同的生产力发展水平下,经济效益也有高低之分,这就取决于是否巧于安排,精于核算。近代会计是一种包括事前预测、事中控制、事后核算、分析、反馈的全过程和全方位的管理。只要抓好会计工作,就可以带动其他管理,对提高经济效益起到经久不衰的作用。当然,提高经济效益,必须依靠科技进步。但科技进步需要资金的投入,受到财力的制约。而加强管理却很少受到这种限制,只要善于学习,肯下功夫,任何单位都可以做到。因此,做好会计工作,对提高经济效益有着不可忽视的现实意义。

其次,做好会计工作,有利于加强宏观经济管理。有人统计,企业管理所需信息,有 70% 来自会计部门。过去有些人认为,会计信息只对微观经济管理起作用,因而把会计的作用范围局限在企业、事业等个别单位之内。这种看法,是不符合客观实际,也不符合会计发展的趋势。实际情况是,会计信息不仅对个别单位有用,对宏观经济管理也有着越来越重要的作用。例如,衡量国民经济总体状况的国民生产总值、国民收入以及国有资产总额等重要指标,就是由汇总会计报表提供的。又如社会总产品的价值构成,行业间的税负程度和盈利水平等都可以从会计报表中取得。这些经济指标对于总量控制、结构平衡乃至经济杠杆的正确运用,有着极为重要的价值。从这个意义上说,会计在经济管理中起着承上启下的作用,是宏微观经济管理的结合部。从会计发展的趋势看,社会化大生产要求会计向社会会计方向转化。我国正在研究、建立国民经济核算体系,并取得了一定的成果。希望会计理论和实际工作者勇于探索,大胆实践,积极配合这一工作,在建立具有中国特色的宏观核算体系方面,做出应有的贡献。

① 该文章发表于 1992 年 6 月 10 日人民日报,题目为《加强会计工作促进经济更快更好发展》。

第三,做好会计工作,对保证经济活动正常、有序进行有着重要作用。发展社会主义有计划的商品经济,采用计划经济和市场调节相结合的运行机制,需要正常的经济秩序。回顾我国社会主义建设的历史,每一次调整整顿,都要在收紧财务收支,加强会计工作上下功夫。经济的失控往往导致会计工作的混乱,会计工作一乱,又反过来助长和加剧经济的失控。近年来在税收、财务、物价大检查中揭露出的违反财经纪律的问题表明,只有在会计这一“关”上把严,才能有效地防范和制止。抓廉政建设,杜绝公款请客送礼、公费旅游、铺张浪费等等,也都涉及到会计人员能否依法履行职责;各单位和广大人民群众深恶痛绝的乱收费、乱罚款、乱摊派等问题,也需要会计人员依法监督才能防止。从一定意义上讲,会计是保证经济活动正常有序进行的重要“关口”。

建立适应社会主义有计划商品经济要求的会计体系

党的十一届三中全会以来,特别是在贯彻“一个中心、两个基本点”的基本路线过程中,我们的会计工作取得了很大的成绩,主要表现在:会计对加强经济管理,提高经济效益的作用日益增强;会计工作法制建设成绩显著,以《会计法》为核心的会计法规体系初步形成;会计干部专业知识培训取得较好的效果;会计理论研究蓬勃开展。在肯定这些成绩的同时还必须看到:一是会计改革与经济体制改革不同步,对改革中出现的新情况、新问题反应滞后;二是会计监督不严,会计工作中有法不依,违法违纪现象还较为普遍;三是会计制度还不健全,不配套,缺乏硬约束机制,种种违法乱纪行为得不到有效制止;四是部分会计人员参与意识、效益观念不强,会计队伍素质不适应经济发展和改革开放的要求。这些问题的存在,削弱了会计的职能,不利于生产力发展和经济效益提高,必须通过进一步解放思想,深化改革来解决。

建立适应社会主义有计划商品经济要求的会计体系,是我们会计改革的目标。为此,首先要适应计划经济与市场调节相结合的经济运行机制的要求,建立起以提高经济效益为中心,有利于完善企业经营机制的经营型会计。其次,要适应国家机关管理职能和管理方式的转变,在会计事务管理中,逐步实现以《会计法》为核心,以其他会计法规为主体,经济、法律和行政手段并用,有利于加强宏观调控,同时可以充分发挥地方、部门、基层单位积极性和创造性的会计管理体制。还要大力发展全国会计师事业,建立会计的社会监督和咨询服务体系。为实现上述目标,应首先抓好以下工作:

第一,立足我国实际,大胆借鉴国际经验,制订和实施财务会计准则。我国现行会计核算制度是采取分所有制、分部门、分行业的办法制订的。这种会计核算制度是与传统的计划经济体制相适应的。那时,国家对企业基本上实行直接管理,除了全民所有制和集体所有制两种公有制以外,非公有制经济比重很小,企业经营内容和经营方式还比较单一,跨行业、跨部门经营的企业很少,会计核算的主要目的是为了国家计划管理的需要。随着改革开放政策的贯彻实施,我国经济结构和企业的内部经营机制发生了新的变化,现行的会计核算制度已难以适应。因此,以《会计法》为依据,按照有计划商品经济对会计核算的要求,制定全国统一的会计准则,就成为会计改革的一项重要任务。会计准则是制定会计核算制度和组织会计核算的基本规范,它可以覆盖各种所有制和各行各业。在它的规范下,财政部或由财政部会同国务院有关主管部门拟定不同产业或行业的示范会计制度,各单位可以在统一会计准则指导下,根据示范会计核算制度的要求,设计制订适用于本单位的会计核算办法。这样,既有统一规范,又照顾了各单位的特点,把一般和特殊结合起

来,把宏观管理和微观管理结合起来,其优越性是显而易见的。

第二,根据有计划商品经济的要求,以提高经济效益为中心,改革会计方法,开拓会计工作新领域。会计工作要在做好记帐、算帐、报帐的基础上,把重点放到对经济活动和经济效益的预测、决策、控制和监督方面来。让会计工作渗透到生产经营活动的各个环节,揭露矛盾,挖掘潜力,提高经济效益,促进生产力发展。实现这种转变,要综合利用量本利分析、价值工程、目标管理、预算控制等现代管理理论和方法,参与经营决策,参与经营管理。为此,必须积极而有组织地改革传统的核算办法。比如,会计参与企业经营决策,需要面向未来的会计信息,就应该改革现有单一的成本核算模式。既核算制度成本,以处理国家和企业的分配关系,也要核算诸如变动成本、差别成本、责任成本等与决策和控制相关的成本,以满足企业经营管理的需要。其他像计提折旧冲减固定基金,专款专用原则等,不符合有计划商品经济要求的方法,都应该根据邓小平同志关于“姓社姓资”的三条标准,认真分析,吸收和借鉴那些虽产生于资本主义制度,但适合社会化大生产一般要求的方法为我所用。科技是第一生产力,会计工作也要采用先进技术手段,把会计人员从繁重的事务性工作中解放出来,使他们能够把主要精力放到分析、预测、决策等多层次工作上面来,为企业经营管理出谋献策。

第三,硬化财务会的约束机制,强化会计监督。90年代经济体制的改革中,国家对国民经济的宏观调控必须从直接调控为主转向间接调控为主,从实物量调控为主转向价值量调控为主,从运用行政性手段为主转向运用经济杠杆为主。指令计划将进一步减少,指导性计划和政策引导范围将扩大;企业必须面对市场,转变经营机制,以自己的收入抵补支出,并力争创造更多的盈利,在竞争中求生存求发展。无论宏观还是微观经济管理的这些变化,都要求加强管理,强化会计的监督职能。而强化会计监督,就要加强法制建设,做到有法必依、执法必严。1985年颁布的《中华人民共和国会计法》是我国会计工作法制建设进入一个崭新阶段的重要标志。《会计法》规定了会计工作的职能、地位、工作原则和基本要求,是会计工作的基本大法,任何单位和个人都必须遵守。但深入贯彻《会计法》,还需要制订与之配套的其他法规和实施细则,形成一整套规范会计行为的法规体系。在改革开放过程中,要认真研究和解决经济生活中已经和将要出现的新情况、新问题,使之逐步规范化,形成适合有计划商品经济要求的财会法规体系。同时,各级领导要支持会计人员依法履行职责,绝不允许对坚持原则的会计人员进行刁难和打击报复。对打击报复会计人员的案件,必须依法严肃查处。要支持会计人员依法行使职权,还需要关心会计人员工作、学习和生活等切身问题,发挥他们的积极性和创造性。会计人员也要不断提高自身的政治和业务素质,做到忠于职守,依法办事,当好红管家。

大力发展注册会计师事业

注册会计师是经国家批准从事会计业务的专业人员。他们的业务,主要是依法接受委托,以独立的第三者身分对有关经济组织的会计报表和其他经济资料,进行合法性、真实性的审查,提出客观、公正的具有法律证明效力的报告。从性质上讲,应该属于社会公证职能,属于社会监督的重要部分。只有大力发展会计师事务所,充分发挥注册会计师的作用,形成内外结合的双层监督体制,才能为社会主义商品经济发展提供良好的经济秩序。

注册会计师制度是商品经济发展到一定阶段的产物。产业革命以后,机器大工业代替了工场

手工业,社会生产力和商品经济大发展,企业经营规模也日益扩大,特别是股份公司的出现,产生了经理阶层,促使所有权和经营权的分离。为防止经营者营私舞弊,保护所有者的利益,在英国最先出现了法定的执业会计师,专门负责审查公司帐目,以后这一制度发展到其它商品经济发达国家,逐步形成了社会公认的一种独立职业。当商品经济进入市场机制十分发达的时候,经济上利益关系日渐复杂,要求赋予注册会计师以超脱地位,客观公正地向有利害关系的各方,提供可以信赖的企业财务状况和经营成果报告。这样,注册会计师的服务对象就从面对个别企业,发展成为面对整个社会。其职能也从最初的单纯保护投资者权益,逐渐演变成为一种在商品经济活动中为有关利益各方共同需要的社会公证职能。注册会计师制度产生和发展的历史表明:它是由商品经济发展的客观需要所决定的。

为适应改革开放的需要,从1980年起我国恢复了注册会计师制度,到目前为止,全国会计师事务所包括分设机构已有1500家,注册会计师6700余人,已成为我国会计事务管理体系中的一个重要组成部分。根据有计划商品经济的内在要求,建立、完善和发展我国的注册会计师制度,具有重大意义。我国注册的会计师,一方面要为对外开放服务,在承办中外合资、中外合作以及外资企业的验资、查帐和解散清算业务中,担负着法定的重要职责,这是我国改善投资环境的必要条件;另一方面他们在对内搞活经济,全面深化改革中,也面临着广阔的工作领域。例如建立证券交易市场,就需要经过公证的财务、会计信息。又如,企业成为相对独立的商品生产者之后,能否提高经营管理水平和经济效益,将成为关系到企业生死存亡的大问题,也需要专业化的注册会计师提供经营诊断和管理咨询。所有这些,都是注册会计师的用武之地。为促进注册会计师制度的发展,我们在1988年成立了中国注册会计师协会,它是注册会计师和会计师事务所进行自我教育和自我管理的同业公会。协会在维护注册会计师的职业权益,开展职业道德和专业技能教育,组织经验交流和进行职业监督等方面,肩负着重要的任务。今后,我们要通过立法,确立注册会计师的法律地位,明确注册会计师的职能和责任,规范注册会计师和会计事务所的行为和政府对他们实行管理和监督的权责。同时,要抓紧培训和考试,迅速培养一支年龄、知识结构合理,政治业务素质较高的注册会计师队伍,并大力加强会计师事务所的建设,加强领导和管理,更好地发挥他们在经济活动中的作用。此外,还要继续加强注册会计师国际间的交往,吸收借鉴国际上的经验,把我国注册会计师事业推向一个更高的发展阶段。

序

总会计师制度是一项重要的经济管理制度,党和国家历来对此十分重视。国务院曾多次在有关行政法规中,对总会计师的设置、职责、权限等作出规范;党的十二届三中全会通过的《中共中央关于经济体制改革的决定》,又以包括总会计师在内的“一长三总师”作为企业领导体制改革的目标;《中华人民共和国会计法》也明确了设置总会计师的要求。为了进一步完善总会计师制度,1990年12月31日,国务院发布了《总会计师条例》,标志着我国会计法制建设和发展又进入了一个崭新的阶段。

随着我国改革开放步伐的加快和经济的不断发展,总会计师在经济管理中的地位越来越突出。而总会计师要想在日趋复杂的经济环境中牢牢掌握工作的主动权,第一是学习,第二是学习,第三还是学习。《总会计师手册》是我国一些会计专家、学者和从事实际工作的同志编写的一部大型工具书,这部书的出版,将对提高总会计师的知识水平、指导总会计师工作等有所助益。

我衷心地希望:中国的总会计师继续发扬开拓进取精神,勤奋学习,大胆实践,不断进步,在改革开放的大潮中更新、拓宽自己的知识,提高自身的素质,在社会主义现代化建设中发挥更大的作用,做出更大的贡献!

張佑才

1992年4月10日

我国的会计准则

余秉坚

改革我国现行的会计核算制度,制定并实施会计准则,是当前会计改革的重要任务。近几年,在改革开放发展形势的推动和广大会计工作者的积极努力下,会计准则的草拟工作取得重要进展。《企业会计基本准则(草案)》已印发广泛征求意见,具体应用准则的草拟工作亦已着手进行。在我国全面实施会计准则的条件已基本成熟。在这里拟对我国制定会计准则的必要性及有关准则的草拟工作情况作一介绍。

一、关于制定会计准则的必要性

会计工作是财政经济工作的基础。建国以来,为了保证计划经济体制的有效运转,规范企业的会计核算工作,我国制定了一整套按所有制、分部门和行业的会计核算制度。这些会计核算制度的基本特征是服务于高度集中的计划经济、内容详细具体、管理权限高度集中、部门或行业间会计指标口径不一、与国际惯例有较大差距等。应该说,我国的会计核算制度在当时的历史条件下,发挥了一定作用。但是,随着改革开放的深入和社会主义商品经济的不断发展,现行会计核算制度的局限性日益暴露出来,迫切需要进行改革,改革的根本出路,就是制定并实施我国的会计准则。

会计准则是会计核算工作最基本的准绳、规范。本世纪 30 年代以来,世界上主要发达和发展中国家都陆续制定发布了会计准则。会计准则突破所有制和部门、行业的界限,对会计核算的基本政策、方法等作出统一规范(当然,对一些特殊的会计核算要求也作出规定),以保持会计核算所表述的会计信息的统一性、可比性。实践证明,会计准则对有效规范会计核算工作,推动会计工作更好为微观经营管理和宏观经济调控服务等方面有重要作用。我国应借鉴国际惯例,制定并实施符合我国国情的会计准则,以适应社会主义商品经济发展的要求。

(一)制定会计准则是改善和加强宏观经济调控的需要。发展我国的社会主义商品经济,必须加强宏观上的计划、指导、监督、调控。国民经济宏观调控离不开会计信息和其他经济信息。这就需要会计核算提供全面、统一、准确的会计信息。制定和实施会计准则,可以统一会计核算规范,使各行各业的会计信息相互可比,既有利于发挥会计在微观经济管理中的职能作用,又能更好地为国民经济宏观管理服务。

(二)制定会计准则是转换企业经营机制的需要。转换企业经营机制,把企业推向商品经济市场,使企业成为独立的商品生产经营者,是经济体制改革的重要目标。转换企业经营机制的一项重要内容,就是建立统一的商品经济市场运行规则,使企业在平等的环境中竞争。制定和实施会计准则,建立了各行各业都遵循的统一的会计核算标准,有利于各企事业单位在统一标准的规范和要求下组织会计核算工作,充分发挥会计在搞活经营、强化内部管理中的作用。

(三)制定会计准则是扩大对外开放的需要。我国现行的会计核算制度在许多方面与国际惯例存在很大差异,不利于外国投资者了解我国的会计政策并据此进行投资的可行性研究和决策。制定并实施会计准则,为我国企业走上国际经济舞台,在国际金融市场上筹集资金,提供符合国际惯例的会计信息创造了条件。

二、我国会计准则体系的基本构成

拟订中的我国会计准则,包括基本会计准则和具体会计准则两大部分。基本会计准则是对会计核算的一般原则和会计基本要素的确认、计量标准作出的规范,如《企业会计基本准则》;具体会计准则是对各会计要素的项目如何进行具体会计核算问题和一些特殊行业、特殊业务如何进行会计核算问题作出的规范,如固定资产会计、折旧会计、无形资产会计、短期投资会计、存货会计、应收帐款与坏帐会计、长期投资会计、成本核算会计、所得税会计、递延费用会计、研究开发会计、专项拨款会计、投入资本及投资公积会计、收益分配会计、租赁会计、外币业务会计、联营会计、股票会计、债券会计、借款费用会计、关联企业往来会计、破产清算会计、股利发放会计、企业合并会计、资产负债表、利润表、财务状况变动表、企业会计报表公开、银行及非银行金融机构会计、石油天然气业会计、公用事业会计、交通运输行业会计、农业会计、邮电行业会计、旅游行业会计等等。

我国的会计准则,受《会计法》的规范;会计准则规范会计核算制度。因此,财政部根据全国人民代表大会常务委员会制定发布的《会计法》拟定会计准则;财政部或财政部会同国务院有关业务主管部门拟定不同产业或行业的示范性会计核算制度;各基层单位在统一会计准则的指导下,根据示范性会计核算制度的要求,制订适用于本单位的会计核算规程和办法。

三、企业会计基本准则的主要内容

财政部 1991 年印发了《企业会计基本准则》(草案)广泛征求意见,这个草案共 9 章 71 条,主要规定了以下一些内容。

(一)关于会计核算的一般原则

1. 适用范围。企业基本会计准则适用于设在中国境内的所有企业;设在中国境外的中国企业应当按照会计准则的要求向国内有关部门编报会计报表。

2. 会计主体。会计核算应当以企业为主体,记录、计算和反映企业本身发生的各项经济业务。

3. 持续经营。会计核算应当以企业持续、正常的生产经营活动为前提。

4. 会计期间。会计核算应当划分会计期间,分期结算帐目和编制会计报表。会计期间分为年度、季度和月份。年度、季度和月份的起讫日期与公历日期同。

5. 记帐本位币。会计核算以人民币为记帐本位币。业务收支以外币为主的企业,也可以选定某种外币作为记帐本位币,但编制的会计报表应当折算为人民币反映。境外企业向国内有关部门编报会计报表的,也应当折算为人民币反映。

6. 记帐方法。采用借贷记帐法。

7. 合法性原则。会计核算应当遵守国家有关法律、法规和规章。

8. 真实性原则。会计记录和会计报告应当以实际发生的经济业务及证明经济业务发生的合法凭证为依据。

9. 实用性原则。会计信息应当满足国家宏观经济管理的需要,满足有关各方了解企业财务状况和经营成果的需要,满足企业加强内部管理的需要。

10. 可比性原则。会计核算提供的信息应当做到口径一致,相互可比,便于分析。

11. 一致性原则。会计处理方法前后各期应当一致,不得随意变动。如有必要变动,应当将变动情况和原因、变动后对企业财务状况和经营成果的影响,在会计报告中说明。

12. 及时性原则。会计事项的帐务处理和会计报告的编报,应当及时进行。

13. 明晰性原则。会计记录和会计报告应当清晰明了,便于检查和利用。

14. 权责发生制。会计核算应当遵循权责发生制原则。

15. 配比原则。一定会计期间的收入应当与其相关的成本、费用相互配比。

16. 实际成本原则。各项财产物资应当按取得时的实际成本计价。物价变动时,除国家另有规定的外,不得调整其帐面价值。

17. 收益性支出与资本性支出应当明确划分。支出的效益及于一个以上(不含一个)会计年度的,应当作为资本性支出;支出的效益仅及于本会计年度的,应当作为收益性支出。

18. 重要性原则。对重要的经济业务,应当分别核算,分项反映,并在会计报告中重点说明。

(二)关于资产

资产是企业拥有或者控制的能以货币计量的经济资源,包括各种财产、债权和其他权利。资产按流动性质分,有流动资产、长期投资、固定资产、无形资产、递延资产和其他资产。特殊行业根据需要也可按其他标准分类,但要在会计报表说明书中说明。

1. 流动资产。流动资产是指可以在一年内或超过一年的一个营业周期内变现或者耗用的资产,主要包括以下几个方面。

(1) 现金及各种存款。主要是指库存现金、在银行及其他金融机构的存款等,对此要按实际收入和支出数记帐。

(2) 短期投资。是指各种能随时变现、持有时间不超过一年的有价证券以及不超过一年的其他投资,对此应按取得时的实际成本记帐。购入有价证券时,实际支出的款项中包括的已宣告发放但未支付的股利和利息,应作为应收帐款记帐,不计入短期投资实际成本内。当期宣告的证券收益,以及证券转让所取得的收入与帐面成本的差额,计入当期损益。有价证券应以帐面余额在会计报表中列示,有市价的,应在会计报表说明书中说明。

(3) 应收及预付款项。主要指应收票据、应收帐款、其他应收款、预付货款、待摊费用等,对此应按实际发生额记帐。营业性与非营业性的应收及预付款项应分别核算。应收帐款和应收票据可以按国家规定的方法和比例计提坏帐准备,坏帐准备在会计报表中作为有关应收帐款的减项列示,根据国家规定经确认已无法收回的应收帐款,应当转作坏帐损失,计入当期损益,已提坏帐准备的,应当冲销坏帐准备。待摊费用应当按受益期分摊,未摊销的余额在会计报表中单独列示。

(4) 存货。是指企业在生产经营过程中为销售、生产或耗用而储存的商品、产成品、半成品以及各类材料、燃料、包装物、低值易耗品等。各种存货应当按取得的实际成本记帐。按照计划成本进行日常核算的企业,应同时核算计划成本与实际成本的差异,并按期结转成本差异,将计划成本调整为实际成本。各种存货发出时,企业可根据实际情况,选择采用先进先出法、加权平均法、移动平均法、个别计价法、后进先出法等方法计价。对于发生的盘盈、盘亏以及过时、变质等需要报废的,应在年度内进行处理,计入当期损益;年末尚未处理的部分,应在会计报表中单列项目予以反映,并在会计报表说明书中说明其可能发生的损失。各种存货在会计报表中应以实际成本列示其价值。

2. 长期投资。是指不可能或者不准备在一年内变现的投资,包括股权投资、债券投资和其他投资。股权投资应当根据不同情况,分别采用成本法或权益法记帐。债券投资应当按实际支付的款项记帐;实际支付的款项中包括应计利息的,应将这部分利息作为应收款项单独记帐;债券投资存续期内的应计利息,以及出售时收回的本息与债券帐面成本及尚未收回应计利息的差额,应计入当期损益。其他投资应当按投出时实际支付的款项或者确定的金额记帐。股权投资、债券投资和其他投资应当以帐面余额在会计报表中分别列示。库存股票和债券有市价的,应当在会计报

表有关项目内或会计报表说明书中说明。一年内可以到期的债券投资,应当在会计报表中债券投资项目下单独反映。

3. 固定资产。是指使用年限较长,单位价值较高,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。固定资产应当按取得时的实际成本记帐。为购建固定资产的借款利息支出和有关费用,以及外币借款的折算差额,在固定资产尚未交付使用或已投入使用但尚未办理竣工决算前发生的,应计入固定资产价值,在这以后发生的,应计入当期损益。接受捐赠的固定资产应按市场价格和新旧程度估价入帐,或者根据捐赠者提供的有关凭据确定价值,接受捐赠时发生的各项费用,应计入固定资产价值。融资租入的固定资产应当比照自有固定资产核算,并在会计报表中单独列示。固定资产应按国家规定标准计提折旧。固定资产折旧应根据固定资产原值、预计净残值、预计使用年限或预计工作量,采用年限平均法(即直线法)或工作量(或产量)法计算,如经批准或符合有关规定,也可采用加速折旧法。固定资产的原值、累计折旧和净值,应在会计报表中分别列示。固定资产盘盈、盘亏以及报废清理所发生的净损益应计入当期损益。

4. 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、商标权、专有技术、著作权、土地使用权、商誉等。购入和接受投资取得的无形资产,应当按实际成本记帐。自行开发的无形资产,应按开发过程中实际发生的支出数记帐。除企业合并外,商誉不得作价入帐。各种无形资产应在受益期内分期平均摊销,并以未摊销余额在会计报表中列示。

5. 递延资产。是指不能全部计入当年损益、应当在以后年度内分期摊销的各项费用,包括开办费、租入固定资产的改良及大修理支出等。企业在筹建期内实际发生的各项费用,除应计入有关财产物资者外,应当作为企业开办费入帐。开办费应在企业开始生产经营以后的一定年限内分年平均摊销。租入固定资产改良及大修理支出应在租赁期内分年平均摊销。租入固定资产改良支出,独立形成固定资产的,应计列固定资产价值。各种递延固定资产应当以其未摊销的余额在会计报表中单独列示。

6. 其他资产。是指除以上各项目以外的长期资产。对此应在会计报表中分项列示。

(二)关于负债

负债是企业所承担的能以货币计量的、将以资产或劳务偿付的经济责任。按其流动性质,负债可分为流动负债和长期负债。

1. 流动负债。是指将在一年内或者超过一年的一个营业周期内偿还的债务,包括短期借款、应付票据、应付帐款、预收货款、应付工资、应交税金、应付股利、其他应收款、预提费用等。按国家规定提取的职工福利基金、职工奖励基金、劳保基金等视同流动负债。各项流动负债应当按实际发生数额记帐。负债已经发生而数额需要预计确定的,应根据有关凭证合理预计,待实际数额确定后进行调整。其余额应在会计报表中分项列示。

2. 长期负债。是指偿还期在一年以上或者超过一年的一个营业周期的债务,包括长期借款、应付债券、长期应付款等。长期借款包括向金融机构借款和向其他单位借款,应当分别借款性质按实际发生数记帐。发行债券时,应按债券的面值记帐。债券溢价或折价发行时,实收价款与面值的差额应单独核算,在债券到期前分期冲减或者增加各期的利息支出。长期应付款包括应付引起设备款、融资租入固定资产应付款等,对此应按实际发生数记帐。长期负债应按长期借款、应付债券、长期应付款在会计报表中分项列示。债券的溢价或折价,其尚未摊销的余额应作为应付债券的加项或减项列示。将于一年内到期偿还的长期负债,应在长期负债项下单独列示。

(三)关于所有者权益

所有者权益是企业投资人对企业净资产的所有权,包括企业投资人对企业资本以及形成的资本公积、盈余公积和未分配利润等,应在会计报表中分项列示。

1. 投资人投入资本。包括国家投资、单位投资、个人投资等,按实际投资额入帐。股份企业发行股票应按股票面值作为股本入帐。国家拨给企业的专项拨款除另有规定者外应作为国家投资入帐。

2. 投资公积。包括股本溢价、财产重估增值、接受捐赠等,应根据各个项目的不同情况合理计价。

3. 盈余公积。包括按国家有关规定从利润中提取的生产发展基金、后备基金、风险基金等各种公积金,按实际提取数记帐。

4. 未分配利润。是企业留于以后年度分配的利润或待分配利润。

(四)关于收入

收入是企业在销售商品或者提供劳务等经营业务中实现的营业收入。企业一般应于发出商品、交付工程、提供劳务、同时收讫价款或取得索取价款的凭据时,确认营业收入。采取分期收款销售的,可按合同约定的各期应收款项或者以本期实际收到的相当于一个计量单位的分期销售价款,作为营业收入的实现。长期工程(劳务)合同,根据合同规定的工程价款结算方式合理确认营业收入。销售退回、销售折扣和销售折让应作为营业收入的抵减项目记帐。营业收入应按基本业务收入和其他业务收入分项列示。

(五)关于费用

费用是企业在生产经营过程中发生的各项耗费,包括直接费用、间接费用和期间费用。直接费用是指直接为生产商品和提供劳务等发生的各项费用,包括直接人工、直接材料、商品进价和其他直接费用,应直接计入生产经营成本;企业为生产商品和提供劳务而发生的各项间接费用,应按一定标准分配计入生产经营成本;企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用和财务费用,以及为销售商品和提供劳务而发生的销售费用,应作为期间费用直接计入当期损益。本期支付应由以后各期负担的费用应按一定标准分配计入本期和以后各期;本期尚未支付但应由本期负担的费用应预提计入本期。企业一般应按月计算成本,成本计算方法可根据企业生产经营特点、生产经营类型和成本管理要求自行确定,一经确定,不得随意变动。企业应按实际发生额核算费用和成本。采用定额成本、标准成本或者计划成本进行日常核算的,应合理计算成本差异,月末编制会计报表时一律调整为实际成本。企业应正确、按时地将已销售商品和提供劳务的成本作为营业成本,连同期间费用,结转当期损益;日常以售价记帐的,可按售价结转营业成本,月末计算损益时,应结转已销商品的进销差价。营业成本、期间费用的各个项目应在会计报表中分项列示。

(六)关于利润

利润是企业一定期间的经营成果,包括营业利润和营业外收支净额。营业利润是营业收入减去营业成本、期间费用和各种流转税及附加税后的余额。营业外收支净额是指与企业生产经营没有直接关系的各种营业收入减营业外支出后的余额。企业当年实现利润加上以前年度未分配利润为可供分配的利润,应按有关规定进行分配。企业发生亏损,应按规定的程序弥补,未弥补的部分应在会计报表中单独列示。利润的构成和利润分配的项目应在会计报表中分项列示。仅有利润分配方案,尚未最后决定的,应将分配方案要会计报表说明书中说明。

(七)关于会计报告

会计报告是企业向有关各方及国家有关部门提供财务状况和经营成果等会计信息的总结性

书面文件。会计报告主要包括会计报表和会计报表说明书。会计报表包括资产负债表、损益表、财务状况变动表(或现金流量表)以及其他附表。资产负债表是反映企业某一特定日期财务状况的报表,其项目应按资产、负债和所有者权益的类别分项列示。损益表是反映企业在一定会计期间内经营成果及其分配情况的报表,其项目应按利润的构成和利润分配各项目分项列示;利润分配部分各个项目也可另行编制利润分配表予以反映,不计入损益表。财务状况变动表是综合反映一定会计期间内营运资金来源和运用及其增减变动情况的报表,其项目分为营运资金来源和营运资金运用。营运资金来源分为利润来源和其他来源,并分项列示;营运资金运用分为利润分配和其他用途,并分项列示。现金流量表以现金为基础编制,其项目分为现金来源和现金运用,其差额为现金增减净额。会计报表各个项目可以根据需要,采取前后两期对比方式填列;有计划数或者预算数的重要项目应同时列示。采取前后两期对比方式填列的,上期的项目分类和内容与本期不一致的,应将上期数按本期要求调整有关数字。会计报表应根据登记完全、核对无误的帐簿记录和其他有关资料编制,做到数字真实、计算准确、内容完整、说明清楚、按时报送。企业对其他企业的投资如占被投资企业资本总额半数以上的,或者实质上拥有控股权的,应编制合并会计报表。有些特殊行业不宜合并的,可不予合并,但应将其会计报表一并报送。会计报表说明书应与会计报表一并报送,其内容包括:所采用的主要会计处理方法,会计处理方法变更情况、变更原因以及对财务状况和经营成果的影响,资产负债表日至报出前发出的重要事项,非经常性项目的说明,会计报表中有关重要项目的明细说明资料,其他有助于理解和分析报表需要说明的事项。

·(四)会计准则的实施

我国会计准则的制定和实施,是一项大的系统工程,必须积极、稳妥、有计划、按步骤地进行。制定并实施会计准则是一重要改革步骤,对广大会计工作者来说是一项全新的工作。而且,完成会计准则条文的制定、实现会计核算制度向会计准则的过渡等都需要一定的时间。因此,在我国实施会计准则宜采取逐步过渡、分步实施的办法,努力做到先立后破,改而不乱。首先,在近期内发布《企业会计基本准则》,以此为依据,分别修订现行会计核算制度,保证基层单位的会计核算工作有所依归。新制定的会计核算制度,则要以会计准则为准绳,在各项具体规定上向会计准则靠拢。其次,在发布试行会计基本准则的基础上,完成具体会计准则的制定工作,并陆续发布,最终形成我国的会计准则体系,在全国全面推行,从而实现会计核算模式的转换和会计核算体系的改革。第三,要广泛宣传,组织会计人员进行培训,学习会计准则方面的知识,提高会计人员对会计准则的认识,学会运用准则处理会计业务,为会计准则的是效实施做好准备。

总会计师必须了解和掌握会计准则及示范性会计核算制度的内容和要求,具体制订适用于本单位的会计核算规程和办法。

出版说明

经济越发展,改革越深入,开放越扩大,会计越重要。《总会计师条例》的颁布实施对于提高财务会计工作水平,加强经济管理,提高经济效益,必将发挥重要的作用。

《总会计师条例》明确规定,总会计师是单位行政领导成员,直接对单位主要行政领导人负责,总会计师负责组织领导本单位的财务管理、成本管理、预算管理、会计核算和会计监督等方面的工作,协助单位主要行政领导人对企业的生产经营、事业行政单位的业务发展以及基本建设投资等问题作出决策,参与新产品开发、技术改造、科技研究、商品(劳务)价格和工资奖金等方案的制定,参与重大经济合同和经济协议的研究、审查等。因此,贯彻执行《总会计师条例》的一个重要问题,就是对总会计师人才的培养和素质的提高。抓紧培养年富力强、德才兼备的总会计师人才,提高总会计师的政治和业务素质乃是当务之急。为此,财政部会计事务管理司、中国会计学会、中国人民大学、中央财政金融学院、北京经济学院和中国财政经济出版社等单位的会计专家、学者和实际工作者共同编写了大型工具书《总会计师手册》,这对于宣传、贯彻《总会计师条例》,培养总会计师人才,必将起到重要作用。

我国会计制度将作重大改革,将采用国际通行的会计准则及办法,财政部将颁布新中国成立以来的第一部《企业会计基本准则》,同时还将陆续颁布实施包括固定资产会计等一系列具体会计准则。新的会计制度的实施需要一个过程,为了使总会计师在会计改革的过渡时期,能够理解和掌握新的精神,我们在编写本书时,一方面以现行的会计制度为基础,另一方面注意吸收了企业会计基本准则及一些新的会计制度的内容,并将已颁布的《全民所有制工业企业转换经营机制条例》、《股份制企业试点办法》、《股份制试点企业会计制度》、《外商投资企业会计制度》等新的法规制度吸收进来,以便总会计师掌握最新的资料。

根据总会计师的职责、权限及总会计师的工作特点和需要,本书共分十四篇及附录。第一篇为总会计师制度,主要介绍了总会计师制度、总会计师的地位和设置范围、职责和权限、总会计师的素质、能力和领导艺术;第二篇为哲学、经济学基础,主要介绍了哲学、政治经济学、世界经济、经济法学等总会计师应知应会的知识;第三篇为财经应用数学,主要介绍了常用的数学方法及应用技术;第四篇为企业经营管理,主要介绍了总会计师应该掌握的企业经营管理知识;第五篇为涉外经营管理,主要介绍了涉外经营管理的基本知识、技术及技巧;第六篇为会计学基础,主要介绍了财务会计、管理会计、会计制度设计、会计史、会计工作组织等;第七篇为会计一般核算,主要介绍了工业、交通运输、商业、基本建设、农业、预算、银行、外贸、乡镇企业等行业的会计核算;第八篇为会计新业务,主要介绍了外商投资企业、股份制企业、责任会计、国际会计、会计电算化、承包租赁兼并等业务的会计核算及知识;第九篇为经济监督,主要介绍了经济监督体系、会计监督和内部控制制度等;第十篇为财务管理,主要介绍了财务管理的基础知识、资金的筹集、投放、财务成果、企业定价策略和方法、企业集团与联营企业财务、承包、租赁、兼并、拍卖、破产等财务处理、企业资产评估、企业财务诊断、全面预算等;第十一篇为成本管理,主要介绍了成本基础

知识、成本的预测、决策、计划、控制、分析、质量成本管理等；第十二篇为企业经济活动分析，主要介绍了经济活动分析的基础知识、企业经营分析、生产分析、经济效益综合分析、专题分析等；第十三篇为相关知识，主要介绍了审计和注册会计师业务、财政、税收、金融、保险、统计等；第十四篇为经济会计法规，主要选编了财会工作中常用的一些法规制度；最后附录中选编了财会常用计算公式、简明英汉会计词汇、货币时间价值表、世界货币名称一览表、主要技术经济指标等。

本书在编写时，特别注重实用性、知识性、科学性、系统性和广泛性。在编写方法上，以最新的经济法规为基础，以会计管理和财务管理、成本管理、企业管理为重点，着重介绍总会计师如何组织领导财务管理、成本管理、预算管理、会计核算等业务工作，如何参与生产经营管理的决策活动，拓宽生财、聚财、用财之道，努力开源节流，提高经济效益。

本书采用条目形式，释文简明扼要、通俗易懂。它既可以作为总会计师、会计师必备的实用工具书，也可以作为广大财务会计人员、主管部门和单位领导干部、财政、税务、审计、统计等管理部门、财会教学工作者等的参考书或工具书。

本书在编写过程中，承蒙中顾委副主任薄一波亲题书名，并以国务委员兼财政部长王丙乾在1992年6月10日人民日报发表的《加强会计工作促进经济更快更好发展》为本书的前言，又承蒙财政部副部长张佑才为本书作序；中国总会计师研究会、燕山石化总公司等单位的总会计师为本书的编写大纲提出了宝贵的意见。在此一并表示衷心地感谢！

由于编纂时间仓促，加之编者水平有限，我们虽然作了较大努力，书中仍难免存在一些不足之处，敬请广大读者批评指正。

编 者

1992年7月