

商品流通企业会计

徐永平 王次忠 主编

51

中国商业出版社

95
F715.51
127
2

XAJ09/116

商品流通企业会计

名誉主编：孙法晋 赵毓玮

主 编：徐永平 王次忠



中国商业出版社



C

173053

《商品流通企业会计》教材审查委员会

主 任	葛 冀	黄崇源	张光明
副主任	孙法晋	张同顺	
委 员	张树森	张同凯	张尊棣
	刘希荣	许国庆	刘书才
	韩建林	孙修良	

商品流通企业会计

徐永平 王次忠主编

*

中国商业出版社出版发行

山东枣庄日报印刷厂印刷

*

开本：850×1168毫米 大32开 12印张 320千字

1993年7月第1版 1993年7月第1次印刷

印数：1—6000册 定价 7.60元

ISBN 7-5044-1756-4/F·1099

《商品流通企业会计》教材编写委员会

名誉主编	孙法晋	赵毓玮	
主 编	徐永平	王次忠	
副主编	曹士志	刘希荣	(常务)
	刘慎亮	杨建东	董钦凤
编 委	(以姓氏笔画为序)		
	王 敏	王赐杰	申相平
	田传礼	左金英	刘 武
	刘建成	刘海英	陈学章
	高文利	高宪礼	郭方东
	韩建民	魏向阳	

编写说明

由财政部颁布、经国务院批准的《企业会计准则》和《企业财务通则》，已于今年7月1日起在全国实施。这标志着我国会计界一场空前的制度革命已经到来。这场革命的最显著特点，就是打破按所有制、部门和行业规定会计制度的陋习，摒弃原来会计制度的一些核算办法和原则，代之以国际通行的会计核算准则和办法，以期建立起适应社会主义市场经济要求的新型会计模式。这场变化巨大、内容浩繁、影响深远的一揽子会计制度的变革，无论是对我国财务会计水平的提高，还是对于政府转变职能和企业转换机制，乃至进一步对外开放，都将产生深刻而积极的影响。

为了向流通领域的广大财会人员宣传这次财务会计改革，配合会计改革的全面实施，帮助商品流通领域财务人员尽快适应新的会计制度的核算要求，我们在有关部门领导的大力支持和帮助下，根据《企业会计准则》、《企业财务通则》和商品流通企业财务会计制度的有关规定，依靠集体智慧和力量，精心编写了这本反映改革要求的《商品流通企业会计》教材。在编写过程中，我们始终注意依据商品流通企业会计改革最新制度，密切配合会计改革的全面实施，精编会计改革最新实务，反映会计改革最新概念，体现会计改革最新成果，力求使本书内容丰富、重点突出、文字精炼、操作性强。总之，使本书成为商品流通企业财会人员、财经院校师生的良师益友，是我们编委会全体同仁不懈追求的崇高目标。

在撰写过程中，我们参阅了大量有关中外著作、文献与资料，恕不一一列举，在此谨向有关作者表示诚挚的谢意。中国商业出版社特约副编审滕荣祥、编辑刘海涛同志为本书的编辑出版付出

了大量心血，在此一并表示感谢。

本书由孙法晋、赵毓玮任名誉主编，徐永平、王次忠任主编。参加编写人员如下（以姓氏笔画为序）：王敏、王次忠、王赐杰、申相平、田传礼、左金英、刘武、刘希荣、刘建成、刘海英、刘慎亮、陈学章、杨建东、徐永平、高文利、高宪礼、郭方东、董钦凤、韩建民、魏向阳。全书由徐永平设计理论框架、写作提纲、统稿和定稿。王次忠、刘希荣等同志参加初稿修改与组织编写工作。

由于编者水平所限，时间仓促，本书难免有错误与不妥之处，敬请读者批评指正。

编 者

一九九三年七月

目 录

第一章 概论	1
第一节 商品流通企业会计的意义	1
第二节 商品流通企业会计的基本前提和一般原则	5
第三节 商品流通企业会计的特点	12
第二章 借贷记帐法	15
第一节 借贷记帐法原理	15
第二节 会计分录	21
第三节 会计循环	23
第四节 会计科目表	25
第三章 货币资金和结算业务的核算	27
第一节 货币资金的核算	27
第二节 转帐结算的核算	32
第三节 应收款项的核算	48
第四节 外币业务	54
第四章 存货的核算（上）	61
第一节 存货的概念与分类	61
第二节 存货的计价	63
第三节 存货的核算方法	65
第四节 存货的盘存制度	69
第五章 存货的核算（中）	72
第一节 商品购进的核算	72
第二节 商品销售的核算	86
第三节 商品购销中其他业务的核算	107
第四节 商品销售税金及附加	123
第五节 出租商品业务的核算	127
第六节 商品销售成本的核算	129
第七节 商品储存的核算	148
第八节 商品加工业务的核算	155

第六章 存货的核算 (下)	160
第一节 包装物的核算	160
第二节 材料物资的核算	170
第三节 低值易耗品的核算	172
第七章 对外投资的核算	179
第一节 对外投资的分类、计价	179
第二节 短期投资的核算	182
第三节 长期投资的核算	185
第八章 固定资产的核算	193
第一节 固定资产的分类和计价	193
第二节 固定资产增加的核算	197
第三节 固定资产折旧的核算	203
第四节 固定资产减少的核算	208
第五节 固定资产修理的核算	210
第六节 在建工程的核算	212
第七节 固定资产的明细分类核算	215
第九章 无形资产、递延资产和其他资产的核算	216
第一节 无形资产的核算	216
第二节 递延资产及其他资产的核算	224
第十章 负债的核算	230
第一节 负债的概念及种类	230
第二节 流动负债的核算	231
第三节 长期负债的核算	244
第十一章 所有者权益的核算	261
第一节 所有者权益的涵义及核算要求	261
第二节 资本金的核算	265
第三节 资本公积金的核算	271
第四节 盈余公积金的核算	276
第十二章 商品流通费的核算	278
第一节 商品流通费的涵义与分类	278
第二节 商品流通费的核算方法	279
第三节 经营费用的核算	281
第四节 管理费用的核算	286

第五节	财务费用的核算	290
第十三章	利润及利润分配	293
第一节	利润形成的核算	293
第二节	利润分配的核算	302
第十四章	财务报告	315
第一节	财务报告的作用和种类	315
第二节	会计报表的内容结构及编制方法	318
第三节	财务情况说明书	350

第一章 概 论

第一节 商品流通企业会计的意义

一、商品流通企业会计的涵义

会计是以提高经济效益为目的,以货币作为主要计量单位,选用一系列科学方法,对社会再生产过程进行连续、系统、全面、综合的核算与监督的一种经济管理活动。

商品流通企业会计是会计学的一个分支,具有会计的一般特点与特征。首先,商品流通企业会计是一种价值管理活动,它以货币为主要计量单位,确认、计量、报告企业的资产、负债和权益,综合地反映企业的资产结构及分布、经营状况和经营成果;其次,商品流通企业会计作为一种管理活动,具有连续性、系统性、综合性和全面性的特点。

综上所述,商品流通企业会计是以货币为主要计量单位,用特有的方法,对企业经营过程的资金运动进行确认、计量、监督和报告,并运用自身的信息参与企业经营预测和决策,达到提高经济效益的一种经济管理活动。

二、商品流通企业会计的职能

商品流通企业会计的职能,是指商品流通企业会计本身所具有的功能。马克思曾把会计的职能概括为“对过程的控制和观念的总结”。^①“过程”是指社会再生产的全过程,“控制”是指监督,“观念总结”是指核算。为此,商品流通企业会计的基本职能,可以概括为:会计核算与会计监督。

^① 马克思《资本论》第2卷,第152页

应该指出,商品流通企业会计的职能是随着商品经济的发展;经济管理水平的不断提高而不断发展完善的。在商品经济发展初期,会计的主要职能是核算、记录和反映经营活动情况。随着商品经济发展,所有权与经营权分离,商品流通企业会计的监督职能日渐突出,到了现代,股份公司、企业集团、跨国公司大量涌现,先进的电讯技术和管理手段应用于流通企业,企业管理者需要会计及时提供信息,进行经营预测并参与决策,保证企业在市场竞争中立于不败之地,商品流通企业会计又有了参与经营决策等职能。流通企业会计职能可以表述为以下几个方面:

(一) 确认、计量经济活动

商品流通企业会计通过审核编制凭证、记帐、算帐,对企业发生的能以货币计量的经济活动进行价值核算,客观地反映资金运动的来龙去脉,提供完整的核算资料。

(二) 监督经营过程

国家要求企业必须坚持社会主义经营方向,遵守国家的法律、法规和政策。流通企业会计就是以此为准绳,监督企业经营活动全过程,保证企业自我约束,合法经营。

(三) 控制经营活动

流通企业会计在计量企业经营状况,提供会计信息的基础上,通过分析会计资料,实施组织、指挥、调节等手段,把资金、费用、成本控制在企业计划轨道上,促进企业预期经营目标的实现。

(四) 考评经营效益

社会主义商品流通企业是权、责、利为一体的经济实体,制定了若干经济责任和经济效益指标。商品流通企业会计通过对经济活动确认、计量,提供详细核算资料,考核经济效益指标完成情况,作出客观评价。

(五) 提供会计信息

商品流通企业会计根据核算资料,定期不定期地编制会计报告,提供会计信息满足企业管理、国家宏观经济调控的需要。

（六）参与经营预测与决策

传统的商品流通企业会计在事后反映已完成的经营活动。随着电子计算机在会计管理中的运用，管理会计科学的发展，商品流通企业会计不仅进行传统的事后确认、计量，还要适应市场竞争的需要，进行经济前景预测，向领导提供会计信息，提出改善经营管理的措施，并筛选出若干决策方案，进而参与经营决策，发挥会计管理的作用。

三、商品流通企业会计的对象要素

商品流通企业会计对象要素，就是流通企业会计对象的具体化，它构成会计报告的基本项目。商品流通企业会计对象是企业的资金运动以及相伴随的资金效益形成过程和分配过程。在我国，会计对象要素主要有资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六项。

（一）资产、负债和所有者权益

1. 资产。资产是企业拥有或者控制的能以货币计量并能在今后为企业带来经济效益的经济资源，包括各种财产、债权和其它权利。若有一项资产已失去效用，不能为企业带来新的经济效益时，它就应该转为本期的费用，而不能再作为资产处理。资产按其流动性的变现能力可分为流动资产和非流动资产。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者耗用的资产。包括现金及各种存款、短期投资、应收及预付款项、存货等，非流动资产包括长期投资、固定资产、无形资产、递延资产和其他资产。

2. 负债。负债是指企业所承担的能以货币计量，需要资产或劳务偿还的债务。负债按其偿还期的长短可以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、预收帐款、应付工资、应交税金、应付利润、其它应付款、预提费用等。长期负债包括长期借款、应付债券、长期应付款等。

3. 所有者权益。所有者权益是指企业投资人对企业净资产(企业的全部资产减去全部负债后的余额)的所有权。所有者权益一般分为三个部分:一是实收资本,二是资本公积,三是留存收益,如盈余公积金和未分配利润等。

(二) 收入、费用和利润

1. 收入。收入是指企业在销售商品或者提供劳务等业务中实现的营业收入,包括基本业务收入和其他业务收入。企业应在发出商品、提供劳务,同时收讫价款或者取得价款的凭证时,确认收入的实现,并按时入帐。

2. 费用。费用是指企业在生产经营过程中发生的各项耗费。企业为经营商品和提供劳务而发生的直接人工、直接材料等直接耗费,应计入经营费用。企业的管理费用、财务费用应作为期间费用,均应计入当期损益。

3. 利润。指企业在一定期间的经营成果,包括营业利润、投资净收益、营业外收支净额、国家补贴收入和汇兑损益,企业若发生亏损,应按规定的程序弥补。

四、商品流通企业会计的平衡公式

商品流通企业会计平衡公式,又称会计恒等式,它表明商品流通企业会计对象诸要素间内在联系和数量变化关系。会计平衡公式是复式记帐法的理论基础。

在会计期间开始时,任何一个企业的财务状况存在下列的平衡关系:

资产 = 负债 + 所有者权益

在会计期间内的任一时刻,则为:

资产 = 负债 + 所有者权益 + (收入 - 费用)

企业在结算后,上述等式成为:

资产 = 负债 + 所有者权益

第二节 商品流通企业会计的基本前提和一般原则

一、商品流通企业会计的基本前提

商品流通企业会计的基本前提是指组织会计工作应当具备的前提条件，也称为会计假设。

会计假设是对经济活动的确认、计量和报告等所做的逻辑控制。离开了会计假设，商品流通企业会计借以计量的数据就不能确定，更无法解决和运用。只有在这些假设的前提条件下，会计工作才能顺利进行。

会计假设通常包括四个方面内容：会计主体假设、持续经营假设、会计期间假设和货币计量假设。

（一）会计主体假设

会计主体是经营上或经济上具有独立性或相对独立性的单位。一个会计主体应有独立的资金可以开展经济活动或财务活动，一般都有资产、负债和发生的各项支出、费用，有的单位还有收入，收入与费用对比能确定经营成果；没有收入的单位也能确定费用和支出的节约成果。会计主体可以是股份有限公司，也可以是合伙企业或独资企业，也可以是某个企业的某一特定部分，如分公司、分处、内部部门、零售点等，也可以是联营公司，或具有经济业务的特定的非营利组织，如学校、机关、团体、科研和医疗机构等。

会计主体假设是明确会计人员站在谁的立场上，以多大的空间范围的经济活动作为自己作用的内容，为谁核算，核算谁的业务。因为会计所反映的生产活动过程是由若干具体的经济活动构成，各经济活动之间又互相联系构成了一个纵横交错的整体。在这种情况下，就必须划分会计核算和监督的范围，没有“空间”范围的限定，会计核算工作就无法进行。因此，会计主体假设成为会计核算的前提条件。会计主体假设规定会计核算应当以会计主体发生的各项经济业务为对象，记录和反映会计主体本身的各项

生产经营活动。会计工作只能核算和监督某一特定主体的财务状况、经营或经济效益，既不当同任何别的会计主体相混淆，也必须同会计主体的所有者在经济上划分清楚。

在商品经济中，典型的会计主体是企业。在商品经济发展的初期，企业一般是“独资”或“合伙”形式，随着商品经济的发展，出现了公司组织形式。在西方，独资企业和合伙企业虽然在法律上不是“法人”，没有独立的人格，业主应对企业的盈亏负完全责任，对债务清偿负无限责任，但从会计上看，企业应具有独立资格，是一个独立的会计实体。会计核算所反映的是企业本身的债权债务及盈亏状况，与业主其它收支活动和私人财产区分开来，企业在经营中所获得的收益，不应直接作为业主的收益，只有按规定转归业主后，才能算成是他的收益。

根据这一假设条件，企业就可以在会计上分清公私界限，正确反映会计主体本身所拥有的财产和对外债权、债务，正确计算盈亏，为信息使用者提供有用的会计信息。因此，会计主体是最主要的会计核算前提条件，它为会计活动规定了空间范围，决定了会计的性质和作用范围。

（二）持续经营假设

持续经营是假设会计主体能够无限期地存在下去，其经济活动能够无休止地运行，会计核算应当以企业持续、正常的生产经营活动为前提。只有这样，企业会计业务处理才能按帐面价值合理进行计算，企业现有的资产才能按原定用途使用，债权债务才能按照承诺的条件得到清偿，企业发生的有关预付待摊或预提待付等项费用，才能在受益期间进行合理分配，以保持财务成果的真实合理。

提出持续经营假设是因为在商品经济条件下，企业之间必然存在竞争，优胜劣汰。这样，一个企业在经营过程很难预测到底能够经营多久，企业间的剧烈竞争和社会需求的日益变化常常使企业的主观愿望和实际情况相矛盾。在这种不确定的情况下，我

们在会计实践中只能作为一种假设，假设企业在可以预见的将来是能够继续存在并完成其现有的各项指标的。在这假设前提下，才能确定会计核算、监督程序和方法，建立会计核算的原则要求，例如价值补偿和资金保全原则、权责发生制原则等等。企业经营一旦终止或破产清算，就必须改变会计核算原则和会计业务处理方法，如会计报表中的资产不能再按历史成本计价，而是按清算价值计价等。

持续经营假设与会计主体假设有密切关系，它是在会计主体假设之后提出的，是为会计正常活动规定了时间范围。

（三）会计期间假设

会计期间假设是持续经营假设的补充。它是对会计主体持续不间断的经济活动，人为地划分为阶段，按划分的阶段核算和监督经营活动和财务成果，分期结算帐目和编制会计报表。这是因为会计主体活动是无休止地运行，不可能等到经营活动全部终止再进行计量、记录和报告。这样就要假设一个每次核算和监督的开始时间和截止时间。有了这个假设前提，才能对某些会计业务的处理作出一些具体规定，如收入的实现、费用的分配、财产的估价以及待摊、预提等，才能产生一系列会计准则和会计核算的程序和方法。

按照会计惯例，会计期间通常以年为度量单位，我国企业会计基本准则规定会计期间分为年度、季度和月份。年度、季度和月份的起讫日期采用公历日期。这样做与国家计划年度、财政年度相一致，以满足国家对会计主体宏观管理的需要。

会计期间假设与持续经营假设一样，都是为会计的正常活动作出了时间上的规定。

（四）货币计量假设

货币计量假设是指会计应以货币为计量单位并假设货币币值不变。这是因为会计工作是对会计的经济活动进行核算和监督，而会计主体的经济活动内容十分复杂。各种劳动占用和劳动耗费性

质、形态不同，实物衡量单位不同，无法统一计量和记录，必须借助于货币。在商品经济条件下，货币充当一般等价物的作用，只有货币作为基本计量单位，才可能计量一切经济活动，比较劳动耗费与劳动所得，核算劳动成果。我国企业会计准则规定，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，也可以选定某种货币作为记帐本位币，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，应当折算为人民币反映。

货币作为价值尺度，是商品的内在尺度。即劳动时间的必然表现形式。但另一方面，货币自身也是商品，决定商品价值的因素同样会对货币这一商品起作用。这样说，货币作为会计计量的标准，它自身也在不断变化，以这种不断变化的标准来度量会计主体的经济活动是难以客观的，同时，会计核算也很难根据货币自身的变化及时调整作出反映。这样，自然提出会计核算假设，假设币值是稳定不变的。在会计核算和会计报表体系中不考虑币值变化的因素，以此为前提，对会计主体中的固定资产、材料物资和经营成果进行计价和计量，以保持会计数据的连续性和有效性。

二、商品流通企业会计的一般原则

会计的一般原则是建立在会计基本假设和会计目标的理论基础之上，形成会计工作的规范。这些原则是参照国际会计准则，力求国际化的前提下，根据我国会计实践具体经验和实际工作需要而提出的。它分为两大类：一类是对会计提出定性要求，成为评价会计工作质量的标志，如客观原则、相关原则、可比原则、一贯原则、及时原则、明晰原则、重要原则；另一类用来指导会计的确认、计量，对会计信息赋予量的界限，如权责发生制原则、配比原则、稳健原则、历史成本原则。

（一）客观性原则

客观性原则亦称真实性或可靠性原则。所谓客观性，就是说会计确认、计量和报告经济活动一定要真实，不受主观意识支配，