

CAIZHENGBU GUIHUA JIAOCAI

QUANGUO ZHONGDENG ZHIYE XUEXIAO CAIJINGLEI JIAOCAI

财政部规划教材

全国中等职业学校财经类教材

戴重光/主编

商品流通

企业会计

(第五版)

SHANGPIN LIUTONG  
QIYE KUAJJI



中国财政经济出版社

财政部规划教材  
全国中等职业学校财经类教材

# 商品流通企业会计 (第五版)

戴重光 主编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

商品流通企业会计/戴重光主编. —5 版. —北京: 中国财政经济出版社, 2007.6  
财政部规划教材. 全国中等职业学校财经类教材  
ISBN 978-7-5005-9977-7

I. 商… II. 戴… III. 商业会计-专业学校-教材 IV. F715.51

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 078715 号

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph @ cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×1092 毫米 16 开 11.75 印张 232 000 字

2007 年 6 月第 5 版 2007 年 6 月北京第 1 次印刷

印数: 1—5 060 定价: 18.00 元

ISBN 978-7-5005-9977-7/F·8665

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

# 编写说明

本书是财政部规划教材，由财政部教材编审委员会组织编写并审定，作为全国中等职业学校财经类教材。

2002年以来，我国的会计工作环境和中职学校教学工作环境均发生了较大的变化。为了适应我国会计工作与国际会计趋同和中职会计专业学生培养目标的重大变化，本次修订紧紧围绕“定位准确、衔接合理、内容适度”的总体要求，进行了较大幅度的修改。其主要特点如下：

1. 根据中职学校会计专业培养目标的变化和学生的认知现状，将本书的教学内容定位于小型商品流通企业会计实务。在编写体例上打破了单一的叙述形式，增加了“学习目标”、“章前导读”、“想一想”、“注意”、“相关链接”等一些小模块，力求使教材形式新颖，以增加可读性。

2. 综合考虑我国会计工作与国际会计趋同的大趋势，在教学内容中适度体现新的企业会计准则体系的改革方向。

3. 为了避免与“企业财务会计”课程重复，本书只编写了四章内容，重点讲述商品流通企业会计的精髓——商品流转的进价核算和售价核算。

4. 为了培养学生从事小型商品流通企业会计实务的动手能力，增加了两个附录，简略而系统地介绍了小型批发企业和小型零售企业的会计核算实务。

5. 将教材与习题集合为一体，在每章教学内容后编有复习思考题与练习题，以利于培养学生独立作业与思考的能力。用书学校任课老师若需要习题答案，请以电子邮件形式向中国财政经济出版社索取，E-mail: chenbing@efeph.cn。

《小企业会计制度》与最新的《企业会计准则》主要科目对比见书后附录三。

参加本次教材编写的有：武汉市财政学校戴重光（第一章）、陈玲霞（第二、三章和附录），广州市财政学校汤小洁（第四章）等三位同志，并由戴重光同志负责对全书进行总纂。

由于此次修订是针对中职学生现状和教学实际所作的大胆尝试，使用效果有待实践检验。加之，作者对新的企业会计准则体系学习尚欠深入，对《企业会计准则——基本准则》指导《小企业会计制度》的精神实质领会不深，疏漏与不当之处难以避免，欢迎读者批评指正。

编者

2007年5月

# 目 录

|                              |         |
|------------------------------|---------|
| 第一章 概述                       | ( 1 )   |
| 第一节 商品流通企业会计的内容              | ( 2 )   |
| 第二节 商品流通企业的会计工作组织和基本要求       | ( 7 )   |
| 第三节 商品流转核算的基本方法              | ( 12 )  |
| 第二章 商品流转的进价核算                | ( 20 )  |
| 第一节 商品购进的核算                  | ( 20 )  |
| 第二节 商品销售的核算                  | ( 34 )  |
| 第三节 商品储存的核算                  | ( 57 )  |
| 第四节 委托加工商品的核算                | ( 64 )  |
| 第三章 商品流转的售价核算                | ( 78 )  |
| 第一节 商品购进的核算                  | ( 78 )  |
| 第二节 商品销售的核算                  | ( 86 )  |
| 第三节 商品储存的核算                  | ( 98 )  |
| 第四节 鲜活商品的核算                  | ( 104 ) |
| 第四章 财务会计报告                   | ( 114 ) |
| 第一节 财务会计报告概述                 | ( 114 ) |
| 第二节 资产负债表                    | ( 118 ) |
| 第三节 利润表                      | ( 124 ) |
| 第四节 财务报表附注                   | ( 128 ) |
| 附录一 小型批发企业会计核算实例             | ( 134 ) |
| 附录二 小型零售企业会计核算实例             | ( 156 ) |
| 附录三 《企业会计准则》与《小企业会计制度》主要科目对比 | ( 178 ) |
| 主要参考资料                       | ( 180 ) |

# 第一章 DIYIZHANG

## 概述

暑假到了，中职会计专业学生小张刚学完会计基础知识和企业财务会计等课程，满怀激情地来到一家百货商店进行日常会计核算工作的实践活动。她首先遇到的一笔经济业务是：服装柜用银行存款购进男上装 400 件，单位进价 100 元，单位售价 120 元，增值税率 17%。商品已如数验收上柜。于是，她立即在记账凭证上列示如下分录：

借：库存商品——男上装 40 000

    应交税金——应交增值税（进项税额）

6 800

贷：银行存款 46 800

会计老王接过凭证一看，亲切地说：“这笔分录不正确。问题出在你不了解商品流通企业会计核算的特殊的一面，还没掌握零售企业商品核算的基本方法。”正确的分录应该是：

借：库存商品——服装柜 56 160

    应交税金——应交增值税（进项税额）

6 800

贷：银行存款 46 800

    商品进销差价——服装柜 16 160

本章各节将从商品流通行业的角度概括描述商品流通企业会计的对象、会计工作组织、会计工作要求和库存商品核算的基本方法，为深入学习具体的商品核算与管理方法及步入商品流通企业会计实务进行必要的铺垫。

## 第一节 商品流通企业会计的内容

### 学习目标

- ☐ 了解什么是商品流通企业及其行业涵盖范围
- ☐ 掌握商品流通企业会计的基本含义、核算和监督的具体内容及其特征

### 一、商品流通企业会计的含义

商品流通企业会计是会计这项经济管理活动在商品流通企业中的具体实践。要掌握其基本含义,就得首先了解什么是商品流通企业?它在社会生产总过程中处于何种地位?它的主要经济活动有何特征?

#### (一) 商品流通企业

商品流通企业是指在社会经济活动中以从事商品流通为主营业务,自主经营、自负盈亏、独立核算的经济组织。它是商品流通中交换关系的主体。

商品流通企业是企业按所属行业不同进行分类中的一类。它不仅具有所有企业的共同特征——是依法设立、以营利为目的、实行独立核算的社会经济组织,而且与其他企业的最大区别在于——它以从事商品(有形货物)的购进和销售为主营业务。例如,某通讯器材商场主要从事通讯器材的购销业务,又兼营通讯器材的维修业务,当其年度通讯器材销售额大于年度总销售额的50%时,则可确认它以从事商品流通为主营业务,属商品流通企业。

商品流通企业的范围很广,包括各种经济性质和组织形式的商业、粮食、物资供销、供销合作社、对外贸易、医药(石油、烟草)商业、图书发行等企业。它们或者主营生活资料购销业务,或者主营生产资料购销业务,或者主营农村生产和生活资料购销业务,或者专营粮食、医药、石油、烟草、图书等某类商品的购销业务,或者主营对外贸易业务。

在商品流通企业的诸项经济活动中,购进和销售活动是完成企业基本任务的关键性活动。调入、调出、运输和储存等活动都是围绕商品购销活动而开展的,受购销活动的支配和影响。经营设备、商品储备和货币储备是流通企业组织业务经营必不可少的资源,三者之间应保持恰当的比例。一般讲,商品是企业经营的对象,在企业的全部资源中占有较大的比重,经营设备与货币储备要与商品经营的范围和规模相适应,并有助于商品购销业务的扩大和加速。商品流通企业一般没有生产过程,其经济活动过程主要分为购进和销售两个阶段:第一阶段,企业以营运中的货币资本为媒介从生产者手中购进商品,实现商品所有权由生产者向中介者(商人)转移;第二阶段,商人将购进的商品转卖给消费者,重新收回货币,实现商品所有权由中介者向消费者的转移。企业转卖的商品满足了消费者生产或生活的需要;从消费者手中收回的货币不仅能补偿商品购销活动中垫支的全部支出,而且取得了合法盈利,实现了货币增值。

商品流通企业

是指在社会经济活动中以从事商品流通为主营业务,自主经营、自负盈亏、独立核算的经济组织。

若把商品流通企业的上述经济活动与制造业的经济活动相比较,不难发现其经济活动至少有以下三个特征:一是企业经济活动的中心内容是频繁发生的商品购进和销售;二是商品存货在企业全部资产(预期会给企业带来经济利益的资源)中占有较大的比重,是企业资产核算和管理的重点;三是企业营运中资金运动的基本轨道是“货币—商品—货币”,主要形式是货币与商品的相互转换。

## (二) 商品流通企业会计

会计作为一项管理活动,广泛存在于各公司、企业、事业、机关、团体及其他单位之中,商品流通企业也不例外。为了有效地组织好商品的购进、销售、运输和储存,取得商品流通活动的最优经济效益。每个商品流通企业必须建立、健全会计机构,做好企业会计工作。从这个意义上讲,商品流通企业会计的基本涵义可作如下表述:

商品流通企业会计是应用于商品流通企业的一种专业会计,是企业会计的一个分支,也是企业经济管理的重要组成部分。具体地讲:它是以货币计量为基本形式,运用专门的程序和方法对企业在组织商品购销运存中发生的交易和事项进行会计核算(确认、计量和报告)、实行会计监督,并向有关各方提供对决策有用的会计信息,旨在实现最优经济效益的一项管理活动。

## 二、商品流通企业会计的内容

商品流通企业会计的内容是指商品流通企业会计核算和监督对象(客体)的具体内容。

从上述关于商品流通企业会计基本涵义的描述中可以看到:商品流通企业会计的内容,概括地讲,是企业在组织商品购销运存活动中发生的交易和事项(或称经济业务事项)。根据《会计法》第十条的规定,企业经济业务事项包括以下七个方面:(1)款项和有价证券的收付;(2)财物的收发、增减和使用;(3)债权债务的发生和结算;(4)资本、基金的增减;(5)收入、支出、费用、成本的计算;(6)财务成果的计算和处理;(7)需要办理会计手续、进行会计核算的其他事项。

上述经济业务事项有两个特点:一是可以用货币进行计量;二是会引起企业财务会计报告中相关项目发生增减变动。例如,某商店用银行存款购进商品5万元,同时垫支可抵扣的增值税进项税额8500元。这是一笔进货交易,涉及款项付出、财物收入、债务抵减等方面。它既可以用货币计量;又会引起企业财务会计报告(资产负债表)中的货币资金(银行存款)减少58500元,存货(库存商品)增加5万元,应交税金(应交增值税)减少8500元。

对于纷繁复杂的经济业务事项,会计是通过分类核算和监督的方法来进行管理和提供会计信息的。商品流通企业的经济业务事项,按其经济特征可以分为六大类,即六项会计要素。它是会计核算对象的具体化,也是财务会计报告的基本构件。根据《企业会计准则——基本准则》第十条的规范,会计要素包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。

想一想:

对照上述商流企业的三个特征,你能说出制造企业经济活动的特点吗?

交易

又称经济业务,是指单位与其他单位和个人之间发生的各种经济利益的交换,如商品的购进和销售等。

事项

是指在单位内部发生的具有经济影响的各类事件,如计算和结转已销商品购进成本、计提折旧等。

### (一) 资产、负债和所有者权益

资产、负债和所有者权益是企业经济业务事项中最基本的三个会计要素,通过对它们的确认、计量和报告,可以清晰地反映企业在某一特定日期的财务状况。

资产是指企业过去的交易或者事项形成的,由企业拥有或者控制的,预期会给企业带来经济利益的资源。按其流动性分类,可分为流动资产和非流动资产。

负债是指企业过去的交易或者事项形成的,预期会导致经济利益流出企业的现时义务。按其流动性分类,可分为流动负债和非流动负债。

所有者权益是指企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益。其来源包括所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益等。

商品流通企业会计基本要素的内容如图 1-1 所示。

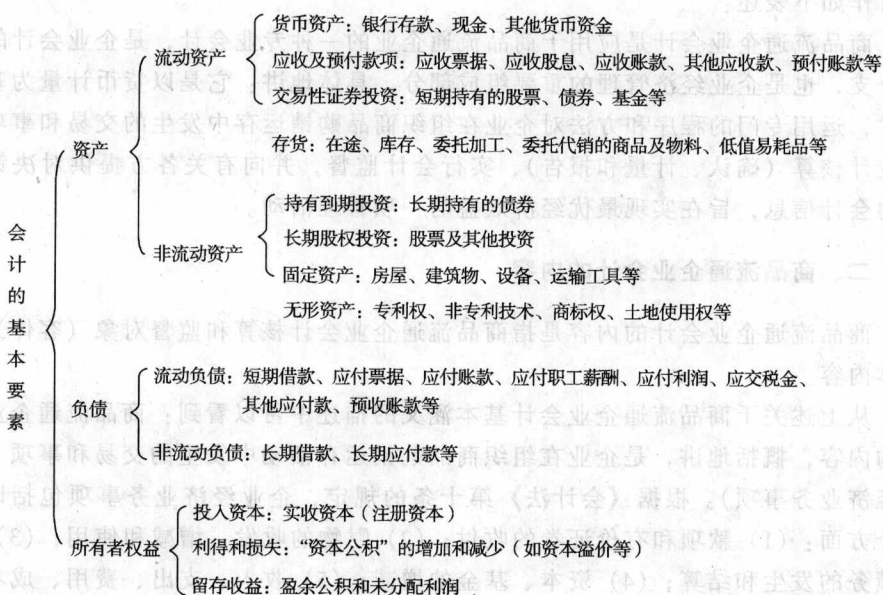


图 1-1

企业资产的主要部分是其从事业务经营的物质基础。企业的每一项资产都处于特定所有权关系之下,负债和所有者权益共同体现了企业全部资产的所有权关系,它们是一个事物的两个侧面,相辅相成,缺一不可,其总额必然相等,可用下述等式表示:

$$\text{资产} = \text{负债} + \text{所有者权益}$$

由于债权人的求偿权优于投资人求偿权,上述会计等式还可以变为反映所有者权益含义的会计等式,即:

$$\text{资产} - \text{负债} = \text{所有者权益}$$

### (二) 收入、费用和利润

收入、费用和利润是反映企业一定时期内经营成果的三个会计要素,必须予以全面、正确地确认、计量和报告。

**收入**是指企业在日常活动中形成的,会导致所有者权益增加的,与所有者投入资本无关的经济利益的总流入,包括销售商品收入、提供劳务收入和让渡资产使用权收入。

**费用**是指企业在日常活动中发生的,会导致所有者权益减少的,与所有者分配利润无关的经济利益的总流出,实质上是企业为取得收入而发生的资产耗费或负债承诺。

**利润**是指企业在一定会计期间的经营成果,包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。

商品流通企业经营成果会计要素如图 1-2 所示。

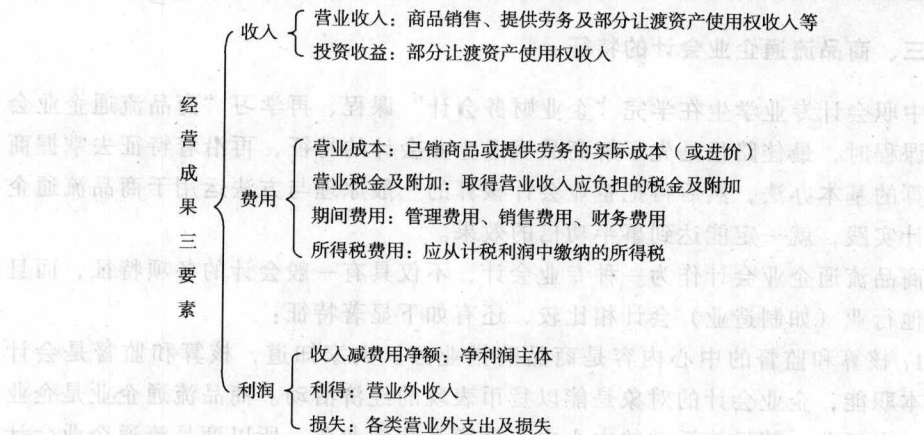


图 1-2

收入和费用是企业一定会计期间从事业务经营等日常活动所获得的收入和相应发生的耗费,按照自主经营、独立核算、自负盈亏的要求,费用应从相应的收入中抵补,一般情况下,收入减去费用后的净额为正数,即为利润;反之,为负数,即为亏损。因此,反映收入、费用、利润三要素关系的会计等式是:

$$\text{收入} - \text{费用} = \text{利润}$$

### (三) 六个会计要素之间的关系

“资产 = 负债 + 所有者权益”和“收入 - 费用 = 利润”两个会计等式、两组会计要素从不同角度结合起来,系统地描述了企业的经济业务事项及经营成果。前者从静态角度反映了企业在某一特定日期的财务状况;后者从动态角度反映了企业在一定会计期间的经营成果。

由于所有者权益不仅来源于所有者投入的资本和直接计入权益的利得和损失,而且还有来源于经营成果中的留存收益。所以“资产 = 负债 + 所有者权益”包含了“收入 - 费用 = 利润”的内容,且后者是对前者必要的补充。它说明所有者权益将会随企业的经济效益变化而变化,企业经营取得了利润,所有者权益将随之增大;反之,将随之减少。

**思考:**

观察图 1-1 和图 1-2, 说出商品流通企业会计与其他行业会计在会计对象的具体内容上有什么异同?

**回答:**

相同点是: 都是企业会计的重要分支, 在会计要素的构成上都大体相同或相近。

不同点是: 商品流通企业会计的资产要素有其特殊性, 即存货中的主体是为卖而买的商品, 商品资产在全部资产中占有较大比重; 商品购销次数异常频繁, 收入主要来源于商品销售活动; 商品资金周转的快慢和商品销售毛利的大小对企业营运资金周转速度和经营成果有决定性影响。

### 三、商品流通企业会计的特征

中职会计专业学生在学完“企业财务会计”课程、再学习“商品流通企业会计”课程时, 最佳路径是先了解商品流通企业会计的特征, 再沿着特征去掌握商品核算的基本办法, 然后再把企业会计核算的一般原理与方法运用于商品流通企业会计实践, 就一定能达到事半功倍的效果。

商品流通企业会计作为一种专业会计, 不仅具有一般会计的各项特征, 而且与其他行业(如制造业)会计相比较, 还有如下显著特征:

1. 核算和监督的中心内容是商品购销业务。大家知道, 核算和监督是会计的基本职能, 企业会计的对象是能以货币表现的经济活动。商品流通企业是企业中的一个行业, 其经济活动的中心内容是商品购销业务, 所以商品流通企业会计核算和监督的中心内容必然是商品购销业务。

2. 外购商品的进货费用可以采用简化方法核算。流通企业只从事商品流通活动而没有生产过程, 其在业务经营中发生的各项耗费一般可以划分为已销商品进价成本和商品流通过费。所谓商品流通过费, 是指企业在组织商品流通过程(包括购、销、运、存各环节)中必需发生的正常耗费, 包括进货费用、销售费用、储存费用、管理费用和财务费用。为了既简化核算手续, 又便于计算商品销售毛利, 多年来商品流通企业一直是只计算商品存货的进货原价, 而将其进货费用连同销售费用、储存费用等一并列作营业费用。为了与国际会计准则趋同, 《企业会计准则第 1 号——存货》应用指南指出: 企业(商品流通)在采购商品过程中发生的运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用等进货费用, 应当计入存货采购成本, 也可以先行归集, 期末根据所购商品的存销情况进行分摊。对于已售商品的进货费用, 计入当期损益; 对于未售商品的进货费用, 计入期末存货成本。企业采购商品的进货费用金额较小的, 可以在发生时直接计入当期损益。

上述规定既考虑了与国际会计准则趋同, 又保留了我国商品流通行业会计处理进货费用的优点, 即将外购商品的进货费用不对象化到具体商品的采购成本之中, 而是先进行汇集, 于月末一次从总体上计入已销商品营业成本和未销商品的实际总成本之中。

#### 商品流通过费

是指企业在组织商品流通过程(包括购、销、运、存各环节)中必需发生的正常耗费, 包括进货费用、销售费用、储存费用、管理费用和财务费用。

3. 根据商品流转业务不同类别的特点确定商品存货的核算方法。商品从生产领域向消费领域转移的全过程中,要经过多次购销活动来实现。商品流转业务按其社会生产总过程中的作用不同,一般可分为批发商品流转和零售商品流转两大类。客观存在的这两类业务有其固有的特点(将在本章第三节详述)。一般讲,用于组织批发业务的库存商品宜按商品进价进行核算;用于组织零售业务的库存商品宜按商品售价进行核算。这是商品流通企业会计不同于制造企业等其他行业会计最突出的特点。也是学习本行业会计的重点与难点所在。

## 第二节 商品流通企业的会计 工作组织和基本要求

### 学习目标

- ☐ 了解商品流通企业会计工作组织的基本内容
- ☐ 明确做好商品流通企业会计工作的基本要求

#### 一、商品流通企业的会计工作组织

为了充分发挥会计在经济管理中的积极作用,确保商品流通企业基本任务的圆满完成,企业应将会计工作相关的人和事物进行统筹安排与协调,使企业会计工作按照科学的程序和系统健康运作。这种统筹安排与协调就是企业会计工作的组织。企业的会计工作组织主要包括以下三项内容:

##### (一) 设置会计机构

会计机构是企业内部为领导和直接从事会计工作而专设的职能部门,由专职的会计人员所组成。任何一家商品流通企业在组织商品购销运存中,都要办理大量的经济业务事项,必然离不开会计工作。要在守法和讲求效益的原则下处理好这些事项,就必须合理地设置会计机构。这是企业做好会计工作,充分发挥会计职能作用的重要保证。

商品流通企业规模有大有小,经济业务事项有繁有简,在设置会计机构上不能“一刀切”。必须按照《会计法》第三十六条第一款的规定处理,即“各单位应当根据会计业务的需要设置会计机构,或者在有关机构中设置会计人员并指定会计主管人员;不具备设置条件的,应当委托经批准设立从事会计代理记账业务的中介机构代理记账”。

#### 思考:

假设某小型零售商店有从业人员40人,年销售额为400万元,营销及业务人员为35人。有正副经理2人,其中副经理毕业于会计专业学校。试问:该企业如何设置会计机构为宜?

回答:

勿需单独设会计机构。可在5名管理人员中设置两名会计人员(1名会计,1名出纳),并请懂会计知识的副经理兼任会计主管人员。

实务中,大中型商品流通企业(包括集团公司、股份有限公司、有限责任公司等)应当根据《会计法》等会计工作规范的要求,结合企业会计业务的实际需要设置财务(会)部、处、科等机构;小型商品流通企业(含有限责任公司)若会计业务实际需设置会计机构的,可以设置财务(会)股、室、组等机构,也可以在有关机构中设置会计人员,并指定会计主管人员;不具备设置会计机构和会计人员条件的小型企 业,应当委托具有代理记账业务资质的中介机构(如会计师事务所)代理记账。

### (二) 配备会计人员

会计机构由专职的会计人员组成。商品流通企业的会计人员不仅包括企业会计机构中的会计工作人员、附属单位或部门的专职核算人员,而且包括会计主管人员和领导层中的总会计师等。

各商品流通企业应视自身会计业务的需要,在建立健全岗位责任制的要求下,在会计机构内部合理设置会计工作岗位。这些岗位一般包括会计主管、出纳、商品核算、非商品财产物资核算、费用及工资核算、财务成果核算、资金核算、往来核算、总账报表、稽核、档案管理等。会计岗位可以一人一岗、一人多岗或一岗多人,但出纳不得兼管稽核、会计档案保管和收入、费用、债权债务账目的登记工作。实务中,大中型企业会计人员较多,岗位分工较细;小型企业会计人员较少,岗位分工较粗,常常一人多岗,但至少应会计、出纳分设,不得少于两名会计工作人员(代理记账例外)。

### (三) 实施会计工作规范

社会主义市场经济是法制化的经济,要充分发挥会计工作在市场经济中的积极作用,必须建立健全会计法制。为此,国家制定并颁布了一系列管理会计活动的法律、条例、规章、准则、制度等规范性文件,其总称是会计工作规范。在我国,会计工作规范是一个以《会计法》为核心、国家统一会计制度(会计规章)为主体的相对完整的法规系统,是各公司、企业、事业、机关、团体及其他组织做好会计工作的标准或准绳。

我国的会计工作规范体系由会计法律、会计行政法规和会计规章等三个层次组成。

1. 会计法律。目前,我国实施的《会计法》是1999年10月31日第二次修订,经全国人民代表大会常务委 员会审议通过,由中华人民共和国主席签署命令发布,自2000年7月1日起实施,规范全国会计工作的法律文件。《会计法》共7章52条。条文中列明了:立法宗旨和适用范围;会计管理体制;单位负责人的会计责任;会计机构与会计人员的基本职权与法律保护;关于会计核算基本要求的规 定;关于会计监督基本要求的规 定;会计机构设置与建立内部控制制度的

规定;关于会计人员从业资格、会计负责人任职资格和会计工作交接的规定;违反《会计法》应承担的法律责任等内容。《会计法》处于我国会计法规体系的最高层次,是其他会计法规的母法。

2. 会计行政法规,是指由国务院制定发布,用以调整经济生活中某些方面会计关系的法律规范,主要有《总会计师条例》、《会计专业职务试行条例》、《企业财务会计报告条例》等,其制定依据是《会计法》。此外,由财政部拟定,经国务院批准发布,以《会计法》为制定依据的《企业会计准则——基本准则》也具有会计行政法规的性质。

3. 会计规章,是指财政部按照《会计法》授权,就会计工作某些方面内容所制定的行政性规范的统称。如用于规范会计核算行为的38项企业会计具体准则、《小企业会计制度》等;用于规范企业内部会计监督行为的《内部会计控制规范》;用于规范会计机构和会计人员的权利与义务的《会计从业资格管理办法》、《会计专业技术资格考试暂行规定》及其“实施办法”、《代理记账管理暂行规定》等;用于规范会计工作管理方面的《会计档案管理办法》、《会计基础工作规范》、《会计核算软件管理的几项规定(试行)》等。

由于会计核算在会计工作中的基础地位,决定了会计改革的重点在会计核算。自20世纪90年代初期以来,我国会计核算改革不断深化,经历了“两则两制”、“企业会计制度·2001”和“企业会计准则·2006”等三个阶段。2006年2月15日国家财政部发布了新的企业会计准则体系,包括1项基本准则和38项具体准则,要求自2007年1月1日起在上市公司范围内施行,力争在不太长的时间内在所有大中型企业施行。这是会计工作贯彻落实科学发展观、服务改革开放和经济社会发展的重大举措,是我国会计发展史上新的里程碑。兹对新的企业会计准则体系简要介绍如下:

会计准则,又称会计原则,是对经济业务事项进行会计处理(确认、计量、报告)所应遵循的规范。新的企业会计准则体系既与中国国情相适应,又与国际财务报告准则趋同,为我国各类企业现有的经济业务事项提供了会计确认、计量和报告的标准,是企业正确进行会计核算的准绳。它由以下三个层次组成:

第一个层次,是起统驭作用的基本准则。它是以1992年财政部发布的企业《会计准则——基本准则》为基础,以《会计法》和《企业财务会计报告条例》为依据,借鉴国际财务报告准则《编制财务报表的框架》,结合我国具体情况修订而成的。它主要规范会计目标、会计基本假设、会计信息质量要求、会计要素的确认和计量原则、财务报表的总体要求等。一方面,它是“准则的准则”,指导具体准则的制定;另一方面,当出现新的业务、具体准则暂未涵盖时,应按照新基本准则所确立的原则进行会计处理。

第二个层次,是38项具体准则。它是根据基本准则制定的,对我国目前各行业企业中存在的各类经济业务事项明确了会计处理的具体原则和规范,包括一般业务准则、特殊行业的特定业务准则(如石油天然气开采活动)和报告准则等三类。

提示:

在《会计法》中,所有由财政部制定并发布的会计规章又被定义为“国家统一会计制度”。会计规章的制定依据是《会计法》和《会计行政法规》。

提示:

会计准则的三个层次逐级递进、互相配合、共同作用,形成了一个层次分明、科学合理、全面、系统、完整的企业会计准则体系。

第三个层次,是38个具体准则的应用指南及其附录。它不仅规范了新准则体系下会计科目的设置、账务处理、报表体系的构成、报表项目的内容、报表格式等,而且还对各具体准则中的若干重要问题的解决办法进行了具体解答。

## 二、商品流通企业会计工作的基本要求

从上述三项会计工作组织的主要内容来看,要做好商品流通企业会计工作,不仅要合理地设置会计机构,按照岗位需要配备职业道德高尚、专业知识齐备、数量充足的会计人员,更重要的是要按照社会主义市场经济中会计法制的要求,将企业中与会计工作相关的人和事物进行统筹安排与协调,使企业会计工作按科学的程序和系统健康运作,重点做好会计核算、会计监督和单位内部会计控制等方面的工作。其基本要求如下:

1. 按照会计工作规范的要求,全面做好会计核算工作。

(1) 各流通企业应根据《会计法》、《企业财务会计报告条例》、《企业会计准则——基本准则》、《会计基础工作规范》、《企业会计准则——具体准则》或者《小企业会计制度》等法规中关于会计核算的基本要求,结合本企业的实际情况,制定适合本企业的具体会计核算办法。

(2) 各流通企业应根据企业会计具体准则及其应用指南、附录或《小企业会计制度》列示的“会计科目表”为基本依据(小企业会计科目表见表1-1),并结合本企业的实际,自主设置和使用会计科目。依法建立科学的账簿组织体系。

(3) 各流通企业一般应按“科目汇总表”的核算形式组织企业的会计核算,采用通用的借贷记账法记账,其中,尤其要做好制证、记账、编表等会计核算中最基础的工作。同时,还应根据《会计档案管理办法》的规定,做好会计档案的立卷、归档、保管、查阅和销毁等各项工作,规范地管理好会计档案。

(4) 各流通企业在日常会计核算中,应以持续经营、会计分期、货币计量为前提,以权责发生制为基础,以历史成本计价为最主要的计量属性,对自身发生的经济业务事项进行会计确认、计量和报告;并运用“客观性、相关性、明晰性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性、及时性”等八项原则要求规范会计信息的质量;加工制作出符合《会计法》要求的、真实、完整的会计信息;实现财务会计报告的目标,满足包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等财务报告使用者对决策有用的会计信息的需要。

(5) 实行会计电算化的商品流通企业,其软件及生成的会计凭证、会计账簿、财务会计报告和其他会计资料,必须符合相关会计规章的统一规定。

2. 按照会计工作规范的要求,做好对企业经济活动的监督工作。

(1) 各流通企业单位负责人应当积极支持和保障企业会计机构与会计人员作为会计监督的主体行使会计监督权;督促并引导会计人员认真学习国家颁布的有关财经、会计方面的法律、法规、规章、准则、制度等;掌握会计监督的法规依据。

(2) 企业会计人员应当根据会计监督的具体法规依据,对原始凭证、会计账簿、实物、款项、财务报告、财务收支及其他经济活动进行有效监督。其中,重点

表 1-1 小企业会计科目表

| 顺序号 | 科目名称    | 顺序号 | 科目名称      |
|-----|---------|-----|-----------|
|     | (一) 资产类 | 32  | 应付票据      |
| 1   | 现金      | 33  | 应付账款      |
| 2   | 银行存款    | 34  | 预收账款      |
| 3   | 其他货币资金  | 35  | 受托代销商品款   |
| 4   | 交易性金融资产 | 36  | 应付利润      |
| 5   | 应收票据    | 37  | 应交税费      |
| 6   | 应收股息    | 38  | 应付职工薪酬    |
| 7   | 应收账款    | 39  | 其他应付款     |
| 8   | 其他应收款   | 40  | 预提费用      |
| 9   | 坏账准备    | 41  | 待转资产价值    |
| 10  | 预付账款    | 42  | 长期借款      |
| 11  | 在途物资    | 43  | 长期应付款     |
| 12  | 材料      |     | (三) 所有者权益 |
| 13  | 低值易耗品   | 44  | 实收资本      |
| 14  | 库存商品    | 45  | 资本公积      |
| 15  | 商品进销差价  | 46  | 盈余公积      |
| 16  | 委托加工物资  | 47  | 本年利润      |
| 17  | 委托代销商品  | 48  | 利润分配      |
| 18  | 受托代销商品  |     | (四) 损益类   |
| 19  | 存货跌价准备  | 49  | 主营业务收入    |
| 20  | 待摊费用    | 50  | 其他业务收入    |
| 21  | 长期股权投资  | 51  | 公允价值变动损益  |
| 22  | 持有至到期投资 | 52  | 投资收益      |
| 23  | 固定资产    | 53  | 营业外收入     |
| 24  | 累计折旧    | 54  | 主营业务成本    |
| 25  | 工程物资    | 55  | 其他业务成本    |
| 26  | 在建工程    | 56  | 营业税金及附加   |
| 27  | 固定资产清理  | 57  | 销售费用      |
| 28  | 无形资产    | 58  | 管理费用      |
| 29  | 累计摊销    | 59  | 财务费用      |
| 30  | 长期待摊费用  | 60  | 资产减值损失    |
|     | (二) 负债  | 61  | 营业外支出     |
| 31  | 短期借款    | 62  | 所得税费用     |

说明：本表根据《小企业会计科目表》并参阅《企业会计准则应用指南——会计科目和主要账务处理（征求意见稿）》列示，删除了原科目表中的“成本类”科目；按《小企业会计制度》规定增设了“预付账款”、“受托代销商品”、“预收账款”、“代销商品款”等4个科目。科目总数为62个。

要抓好对原始凭证合法性、真实性的审查,控制住会计信息质量的源头。同时,还应配合政府相关部门和社会中介机构(如会计师事务所)对企业实施国家监督和社会监督。

3. 按照会计工作规范的要求,建立和健全单位内部会计控制。

(1) 各流通企业应当根据《会计法》、《会计基础工作规范》、《内部会计控制规范》等法律和规章,建立适合本单位业务特点和管理要求的内部会计控制制度。

(2) 内部会计控制的内容主要包括货币资金、实物资产、对外投资、工程项目、采购与付款、筹资、销售与收款、成本费用、担保等经济业务的会计控制。

(3) 各流通企业应当根据《内部会计控制规范》规定的基本原则、程序、措施和控制方法,对上述九项内容实施严格的内部控制,达到:规范会计行为,保证会计资料真实完整;堵塞漏洞,消除隐患,保护单位资产的安全与完整;确保国家有关法律和单位内部规章制度贯彻执行等三项基本目标。

### 第三节 商品流转核算的基本方法

#### 学习目标

- ☐ 了解商品流转的基本含义和环节
- ☐ 了解核算批发、零售两类商品流转业务的四种方法的含义、基本要点及适用范围

商品流通企业会计是企业会计的一个分支,它与其他行业企业会计的最大区别是:其主营业务是商品流通(商品流转)活动,在会计核算方法上有其行业特殊性。为了把握这个特殊性,本节将简要介绍商品流转的含义、环节及特点和两类四种商品流转业务核算方法的基本要点及适用范围,为深入学习本行业会计的核心内容奠定基础。

#### 一、商品流转的含义、环节及特点

商品流转亦称“商品流通”,是以货币为媒介的商品交换运动,即作为商品的工农业产品,通过货币结算的买卖活动,由生产领域向消费领域转移的过程。商品流转(流通),实质上是指商品(有形的生活资料或生产资料)生产出来以后,通过以货币为媒介的商品买卖,不断从卖者手中转移到买者手中,最终转移到消费者手中以满足消费(生活消费或生产消费)需要的全过程,是商品所有者全部交换关系的总和。其间,每发生一次商品买卖,就出现一次商品流转业务。所以,“商品流转”应同时具备两个条件:(1)必须有实物的转移,即有形货物从