

新

庄恩岳 陆宇建 编著

编企业会计核算

经济管理出版社

新编企业会计核算

庄恩岳 陆宇建 编著

经济管理出版社

责任编辑 卢小生
版式设计 徐乃雅
责任校对 郭缸生

图书在版编目 (CIP) 数据

新编企业会计核算/庄恩岳, 陆宇建编著. - 北京: 经济管理出版社, 2000.1

ISBN 7-80118-892-6

I. 新… II. ①庄… ②陆… III. 企业管理-会计 IV. F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (1999) 第 68052 号

新编企业会计核算

庄恩岳 陆宇建 编著

出版: 经济管理出版社

(北京市新街口六条红园胡同 8 号 邮编: 100035)

发行: 经济管理出版社总发行 全国各地新华书店经销

印刷: 国防工业出版社印刷厂

850×1168 毫米 1/32 19 印张 469 千字

2000 年 1 月第 1 版 2000 年 1 月北京第 1 次印刷

印数: 1—6000 册

ISBN 7-80118-892-6/F·846

定价: 30.00 元

·版权所有 翻印必究·

(凡购本社图书, 如有印装错误, 由本社发行部负责调换。

地址: 北京阜外月坛北小街 2 号 邮编: 100836)

前 言

有人说，中国最缺乏的是合格的经营管理人才。企业资金有了，技术有了，没有良好的经营管理，也是无效的经济活动。从经营管理人才短缺的现象来看，会计人才的缺乏也是十分令人忧虑的。据测算，我国企业需要近百万名合格的会计人员。所谓合格的会计人员，起码要符合两个条件：一是必须维护会计职业道德准则；二是必须精通会计理论和方法。可以说，企业合格的会计人才在一定程度上会促进企业经营管理水平的提高。但是，遗憾的是，目前许多企业家还没有清醒地看到这一点！

这次《中华人民共和国会计法》的修订，重点在于确保会计信息的真实，遏制会计信息造假的歪风邪气。规范会计行为，避免会计信息失真所带来的各种经济风险，已成为一个“热门话题”，也是摆在我们面前的一个严峻的问题，亟须引起有关部门和企业事业单位的注意，并应迅速采取相应措施。为了帮助会计人员更好地学习新形势下的会计核算知识，我们编写了《新编企业会计核算》一书。全书以新修订的《会计法》和会计准则为编写依据，结合我国企业经营活动案例，并参考国际会计惯例。

由于会计改革是个庞大的系统工程，且经济改革有个循序渐进的过程，又限于编者的水平，书中不足在所难免，恳请读者指正。

编 者

1999 年仲秋

目 录

第一章 会计核算基础	(1)
第一节 会计准则与会计制度	(1)
第二节 会计核算的基本前提	(6)
第三节 会计核算的一般原则	(12)
第四节 会计方程式	(18)
第五节 会计核算方法	(28)
第六节 会计科目的设置方法	(30)
第七节 会计账户和账簿的设置	(39)
第八节 借贷复式记账法	(56)
第九节 会计凭证的管理	(61)
第十节 会计核算的账务处理程序	(67)
第二章 流动资产的核算	(75)
第一节 流动资产的概念	(75)
第二节 货币资金的核算	(77)
第三节 应收及预付款项的核算	(97)
第四节 应收票据的核算	(104)
第五节 短期投资的核算	(108)
第六节 存货的核算	(112)
第七节 外币业务的核算	(144)
第三章 长期投资的核算	(146)
第一节 长期投资概述	(146)
第二节 长期股权投资的核算	(147)
第三节 长期债权投资的核算	(156)

第四节	长期投资减值和投资划转核算·····	(163)
第四章	固定资产、无形资产、递延资产及其他资产	
	的核算·····	(167)
第一节	固定资产概述·····	(167)
第二节	固定资产折旧·····	(170)
第三节	固定资产的核算·····	(176)
第四节	清产核资的核算·····	(190)
第五节	在建工程的核算·····	(194)
第六节	无形资产的核算·····	(198)
第七节	递延资产的核算·····	(202)
第八节	待处理财产损溢的核算·····	(206)
第五章	负债的核算·····	(209)
第一节	负债的概念和种类·····	(209)
第二节	流动负债的核算·····	(211)
第三节	应交税金的核算·····	(228)
第四节	长期负债的核算·····	(277)
第六章	所有者权益的核算·····	(295)
第一节	所有者权益概述·····	(295)
第二节	实收资本的核算·····	(298)
第三节	公积金的核算·····	(306)
第四节	未分配利润的核算·····	(312)
第五节	股东权益的核算·····	(313)
第七章	成本与费用的核算·····	(322)
第一节	成本与费用的基本概念·····	(322)
第二节	制造成本法·····	(332)
第三节	期间费用的核算·····	(337)
第八章	产品成本的计算·····	(344)
第一节	生产费用计入成本的程序和方法·····	(344)

第二节	产品成本计算的品种法	(356)
第三节	产品成本计算的分步法	(369)
第四节	产品成本计算的分批法	(382)
第五节	产品成本计算的分类法	(388)
第九章	收入与利润的核算	(396)
第一节	收入的核算	(396)
第二节	利润及其分配的核算	(406)
第十章	会计报表	(418)
第一节	会计报表概述	(418)
第二节	资产负债表	(424)
第三节	利润表和利润分配表	(435)
第四节	现金流量表	(445)
第五节	会计报表附注	(507)
第十一章	债务重组	(557)
第一节	债务重组概述	(557)
第二节	债务重组的会计处理	(563)
第三节	债务重组信息的披露	(582)
第十二章	会计信息失真及防治	(583)
第一节	会计信息失真的危害、表现形式及其成因	(583)
第二节	会计信息失真的防治	(590)

第一章 会计核算基础

第一节 会计准则与会计制度

一、会计准则的框架

我国企业会计准则自 1988 年开始起草，1992 年 11 月《企业会计准则》以财政部部长令的形式正式发布。

我国企业会计准则分为基本会计准则和具体会计准则。《企业会计准则》实际上是基本会计准则，它对会计核算的一般要求和会计核算的主要方面作出了原则性的规定，为具体会计准则和会计制度的制定提供了基本框架。具体会计准则根据基本会计准则的要求，就基本经济业务的会计处理及程序作出具体规定。到目前为止，我国已颁布了《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》等 8 个具体会计准则。

会计准则的结构如图 1-1 所示：

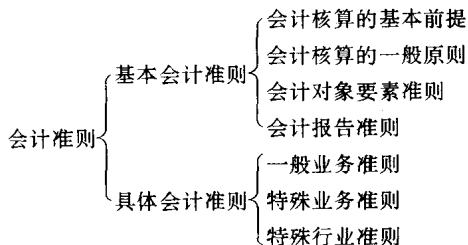


图 1-1 会计准则结构图

(一) 基本会计准则

我国《企业会计准则》由 10 章、66 条组成，其内容包括总则、一般原则、资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润和财务报告等部分。这些内容是普遍适用的，尽管企业的性质或行业不同，但并不影响基本准则对它们的指导和约束作用。

1. 总则部分。总则部分主要明确会计准则制定的目的和依据，规定会计准则的适用范围、会计核算的基本前提和会计核算基础工作。

2. 一般原则部分。一般原则部分主要对会计核算的基本要素作出规定。《企业会计准则》在借鉴和参考国际会计惯例和总结我国会计核算的实践经验的基础上，将我国会计核算的一般原则归纳为客观性原则、相关性原则、可比性原则、一贯性原则、及时性原则、明晰性原则、权责发生制原则、配比性原则、谨慎性原则、历史成本原则、划分收益性支出与资本性支出原则、重要性原则等 12 项。这些原则从不同的方面对我国会计核算工作提出要求。

3. 资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润部分。资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润部分，分别就会计要素的确认、计量和报告作出规定。在资产部分，将资产分类为流动资产、长期投资、固定资产、无形资产、递延资产和其他资产，并就各类资产的计价、核算及其揭示作出规定。在负债部分，将负债划分为流动负债和长期负债两大类，分别就其计量和核算作出规定。在所有者权益部分，规定所有者权益包括实收资本、资本公积、盈余公积和未分配利润。在收入部分，就收入的分类、各项收入的确认作出规定。费用部分，明确了费用的定义，并对费用的分类及核算作出了规定。在利润部分，就利润的构成和计算作出了规定。财务报告部分，主要规定了财务报告的

内容、会计报表的种类等内容。

（二）具体会计准则

具体准则是确认、计量、报告具体经济业务对会计实体财务状况、经营成果和现金流量影响时所应遵循的准则，是基本准则的具体化。具体准则中有些是常见的，如固定资产及其折旧、存货估计、应收账款入账等；有些是经济体制改革中新出现的，如破产清算、设备租赁、物价变动等；还有些是特殊行业会计准则，主要考虑某些行业由于其经营活动、业务活动、生产条件、经济环境不同而具有的特殊问题，如金融、保险企业的经营活动不同于一般的工商企业；工业企业经济活动中有生产制造过程，生产制造成本的计算就具有特殊性；采掘采伐企业生产场所的特殊性决定了其资产、成本的核算必然具有特殊性；外贸企业、跨国企业受到国际资本市场以及有关国际会计准则的影响，也具有特殊性。因此，在制定具体准则时，首先按会计对象要素立项，然后在此基础上，识别特殊业务和特殊行业，按行业或项目立项。具体准则的内容虽有所区别，但必须在基本准则指导下加以确定。

到目前为止，我国已颁布了 8 个具体会计准则：①《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》发布于 1997 年 5 月，该准则规范关联方关系的披露和关联方交易的披露。②《企业会计准则——现金流量表》发布于 1998 年 3 月，该准则规范现金流量表的编制方法及其应提供的信息。③《企业会计准则——资产负债表日后事项》发布于 1998 年 5 月，该准则规范企业资产负债表日后事项的会计核算和相关的信息的披露。④《企业会计准则——收入》发布于 1998 年 6 月，该准则规范企业销售商品，提供劳务以及他人使用本企业资产等交易中形成的收入的会计核算和相关信息的披露。⑤《企业会计准则——债务重组》发布于 1998 年 6 月，该准则规范企业债务重组的会计核算和相关信息

的披露。⑥《企业会计准则——建造合同》发布于1998年6月，该准则规范建造承包商建造工程合同的会计核算和相关信息的披露。⑦《企业会计准则——投资》发布于1998年6月，该准则规范投资的会计核算和相关信息的披露。⑧《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》发布于1998年6月，该准则规范企业会计政策变更的会计核算和相关信息的披露，会计估计变更的会计核算和相关信息的披露，会计差错更正的会计核算和相关信息的披露。

二、会计核算制度与会计准则的关系

会计核算制度是指导会计实务的具体规定，它是以会计准则为基础而形成的，两者既有区别，又有联系。

(一) 联系

1. 都来源于会计实践，又指导会计实践。这种联系，世界各国无一例外。二者都是在总结以往会计实践基础上加以提炼而成的，都要受到国家一定时期的经济、财税制度、法令的约束，并指导着会计实践。

2. 具有共同的目的。二者都是为了提高会计工作水平，发挥会计在加强企业管理、提高经济效益中的积极作用，促使会计工作规范化、秩序化；向企业的所有者、债权人、政府部门等提供决策所需要的信息；其最终目的都是为了正确处理国家、集体、个人三者利益关系，发展社会经济。

3. 对会计信息有共同的要求。二者都十分重视会计信息的相关性、可靠性、可比性和一致性等，以高质量的会计信息服务于经营决策。

(二) 差别

1. 侧重点不同。会计准则反映了社会经济发展的客观要求，体现了会计职业本身的特点和会计理论的发展现状。而会计核算制度属政府规章制度的组成部分，它体现的是国家一定时期的有

关政策。因此，会计准则侧重点在于会计本身的科学性和会计职业规范，而会计核算制度侧重点是国家政策在会计工作中的贯彻实施。

2. 体系不同。会计准则的核心是会计报表，重点说明企业对外报表的种类、内容、结构、格式，以及确认与计量的方法和口径，即约束了企业对外会计报表的质量标准和要求。在会计准则的指导下，结合本单位业务活动的实际情况，进一步制定具体的会计核算制度，进行会计核算。而统一会计核算制度的核心是会计科目，具体规定了会计科目的名称，会计账户的结构及用途，会计分录的编制方法、会计报表的编制方法。

3. 实行的条件不同。会计准则是靠自身的权威性、公正性、社会舆论和人们的习惯及教育的力量来维持和运行的。而会计核算制度是由国家制定并强制执行的，它依靠国家的权威来实行。

4. 适用范围不同。会计准则不仅是财务会计的规范，而且它与成本会计、管理会计、审计、统计、财政税收和银行信贷等也有着密切的关系，并且与整个社会的经济活动及各方面的管理要求相适应。所以，会计准则是会计工作职业规范的高度抽象，它对会计实务具有广泛的适用性和指导作用。会计核算制度则具有较强的针对性，特定的会计核算制度只适用于特定的会计业务。

5. 稳定性不同。虽然会计准则随着经济、政治、社会条件、新知识和技术，以及会计信息使用者需求的变化而变化，但这种变化是一个渐进的过程，具有相对稳定性。会计核算制度受国家有关政策、法令的制约，必须随着国家政策、法令的变化而变化，相对而言稳定性较差。

6. 制定机构不同。会计准则一般由专门组织研究制定并负责监督其实施。而会计核算制度多由政府财政部门或企业主管部门制定。

第二节 会计核算的基本前提

会计面对的是变化不定的社会经济环境。在这种情况下，会计人员有必要对会计核算的经济环境作出判断。例如，企业在一般情况下是连续经营的，为及时计算企业的损益情况，有必要将企业连续不断的生产经营过程人为地划分为一定的期间，作为会计核算的期间；再如，会计核算以某一手段反映企业的生产经营情况，有必要选择确定一定的计量单位。会计核算的前提条件，是在长期的会计实践中，人们逐步认识和总结而成的。只有规定了这些会计核算的前提条件，会计核算才得以正常地进行下去。

会计前提，又称会计假设或会计假定，是指对会计资料的记录、计算、归集、分配和报告进行处理和运用的基本前提和制约条件，是企业设计和选择会计方法的重要依据。主要包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

一、会计主体

(一) 会计主体的定义

会计主体是随着经济发展和经济活动的组织形式的发展变化而产生的。在经营活动很少，由业主独自经营的情况下，经营活动与业主的活动是合二为一的。而当几个人合伙经营时，合伙经营收支活动就必须与业主的活动相区分，需要确定会计主体，即合伙会计的核算范围。特别是发展到股份制经营的情况下，企业是作为独立的主体进行会计核算。这样，会计主体的概念便应运而生。

会计主体，又称会计实体，或会计单位，是指会计工作所服务的特定单位或组织。具体是指运用会计核算方法体系进行会计反映和监督活动，具有独立的生产和经营活动和资金，实行独立的

财务会计报告的单位。对于企业会计来说，只能站在企业自身的角度来核算和监督企业本身的生产经营活动。

（二）会计主体与法律主体并不是同一概念

一般来说，法律主体必然是会计主体，但会计主体不一定是法律主体。会计主体可以是独立的法人，也可以是非法人（如合伙经营活动）；可以是一个企业，也可以是企业内部的某一单位或企业内部的某一个特定部分（如企业的分公司或企业的事业部）；可以是单一企业，也可以是几个企业组成的企业集团（如由若干个子公司和母公司组成的企业集团）。衡量一个企业是否是一个会计主体，可从以下几个方面加以辨别：①拥有独立的资金和资源；②进行独立的生产经营活动；③实行独立的会计报告制度。符合这三条标准的企业，即为一个独立的会计主体。

（三）会计主体的分类

按照不同的划分标准，会计主体可以分为不同的类型。在诸种分类方法中，以按企业的组织形式划分最为普遍，也是其他分类的基础，其他任何标准的分类均可归纳于某种组织形式，因此，在此详细介绍以企业组织形式划分的三种会计主体：

1. 独资企业会计主体。是指仅有一个投资者出资创办的，从事产品生产或提供服务的，依法实行独立核算、自负盈亏的经济组织。

2. 合伙企业会计主体。是指以营利为目的的，由两个或两个以上的投资者共同出资创办的经济组织，它有如下特点：①投资者自愿组合而成；②合伙企业是独立的会计主体，但不是独立的法律主体；③合伙企业是脆弱的、松散的联合体，合伙人退出等行为均会导致企业合伙行为的终止、合伙企业的消失；④合伙人对合伙企业的债务负无限责任；⑤依据“风险共担、利益共享”原则，合伙人共同享受合伙企业的利益；⑥合伙企业的资财由合伙人共同拥有。

3. 公司企业会计主体。公司企业会计主体，简称公司。是指由法定人数以上的、多方投资人集资组成的，自主经营、自负盈亏、独立核算，具有法人资格的经济组织。它有以下特点：①是法人实体；②是坚实、紧密的联合体；③股份有限公司的股东只负有限责任；④公司的股票可以自由转让，其买卖交易不影响公司的产权；⑤筹资方式灵活、迅速。

一般地说，公司企业的会计主体，按公司债务关系划分，可分为无限责任公司会计主体、有限责任公司会计主体、股份有限公司会计主体、两合公司会计主体和股份两合公司会计主体等种类。我国《公司法》规定我国股份制企业主要是指股份有限公司、有限责任公司两种组织形式。

股份有限公司会计主体。股份有限公司，是指注册资本由等额股份构成并通过发行股票（或股权证）筹集资本，股东以其所认购股份对公司承担有限责任，公司以其全部资产对公司债务承担责任的经济组织。它有如下特征：①公司资本总额分为等额股份；②股东以认购的股份承担责任，公司以其全部资产承担责任；③经有关部门批准，公司可以通过公开发行股票筹措资本；④上市股票可在证券交易所自由交易；⑤利益共享；⑥公司的对外会计报表必须向社会公开。

有限责任公司会计主体。有限责任公司，是指由两个以上股东共同出资，每个股东以其所认缴的出资额对公司承担有限责任，公司以其全部资产对其债务承担责任的经济组织。它有如下特征：①资本总额不分为等额股份；②公司向股东签发出资证明书，不发行股票；③股东人数有一定限制，一般为 2 人以上 50 人以下，特殊情况下，国家授权投资的机构或国家授权的部门可以单独设立国有独资的有限责任公司；④股份转让有严格限制，《公司法》规定，股东转让出资，公司设立股东会的，由股东会讨论通过；公司不设立股东会的，由董事会讨论通过。股东会不

同意转让的或全体股东未一致同意转让的，应当由其他股东购买该出资；股东会或全体股东同意转让的，其他股东在同等条件下对转让出资者有优先购买权；⑤股东根据出资比例，分享权利，承担义务；⑥公司的会计报表不一定要公开，但应当按公司章程规定的期限将财务报告送交各股东。

（四）会计主体的实质

会计主体主要规定会计核算的空间范围，它要求会计核算应当区分自身的经济活动与其他企业单位的经济活动；区分企业的经济活动与企业投资者的经济活动。企业的会计记录和会计报表涉及的只是企业主体的活动，既不核算企业投资者或所有者的经济活动，也不核算其他企业或其他经济主体的经济活动。企业的会计核算只核算企业范围内的经济活动，这样才能正确反映会计主体的资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润情况，才能正确提供反映企业财务状况、经营成果和现金流量的会计信息。也正是确定了会计核算的范围，企业的投资者、债权人，才可能从会计记录和会计报表中得到有用的会计信息。

二、持续经营

（一）持续经营的含义

持续经营，又称继续营业，是会计假定中一个极为重要的内容。即假定会计主体的生产经营活动将无限期地延续下去，而不会破产、清算。它是财务会计某些核算原则和会计程序得以顺利成立的前提条件，如企业的财产分类、计价、费用分配和收益确定等均是持续经营为基础的，而不是以清算为基础。

（二）以持续经营为前提的会计核算内容

企业可以在持续经营的基础上，使用它所拥有的各种资源和依照原来的偿还条件来偿还它所负担的各种债务。会计核算上所使用的一系列会计处理方法都是建立在持续经营为前提的基础上。如果没有持续经营的前提条件，一些公认的会计处理方法将

缺乏存在的基础，无法采用。以持续经营为前提的会计核算内容有：①固定资产折旧的计提和摊销。②无形资产的摊销。③费用的预提、待摊费用的分配。④资产、负债根据长期和流动的分类。⑤收益确定和费用分配的应计制原则。⑥其他核算内容。

持续经营是以“非清算基础”为基本前提的。在清算的情况下，企业资产的价值必须按照实际变现的价值计算；负债必须按照资产变现后的实际负担能力清偿。在清算情况下的会计核算，不能采用建立在持续经营前提基础上的公认会计原则和公认的会计处理方法。

三、会计期间

（一）会计期间的含义

会计期间，又称会计分期，是指为了定期反映企业的生产经营活动情况，便于清算账目，编制会计报表，及时地提供有关财务状况、经营成果和现金流量的会计信息，而人为地将企业持续不断的生产经营活动分割为若干个均等的会计起讫期间。

（二）会计期间的作用

1. 会计期间的划分对于确定会计核算程序和方法具有极为重要的作用。由于有了会计期间，才产生了本期与非本期的区别，产生了权责发生制和收付实现制，才使不同类型的会计主体有了记账的时间标准。如划分会计期间后，就产生了某些成本要在不同的会计期间进行摊销，分别列为当期费用和下期费用问题。采用权责发生制会计后，对于一些收入和费用按照受益关系需要在本期和以后会计期间进行分配，按会计期间确定其归属。为此需要在会计处理上运用预收、预付、应收、应付会计方法。

2. 会计期间的划分，使企业连续不断的生产经营活动分为若干个较短的会计期间，有利于企业及时结算账目、编制会计报表，及时提供反映企业经营情况的财务信息，能够及时满足企业内部加强经营管理及其他有关方面进行决策的需要。