

现代实用企业会计

——七大行业新会计制度核算操作全书

闫德玉 主编



中国统计出版社

现代实用企业会计

——七大行业新会计制度核算操作全书

阎德玉 主编

中国统计出版社

(京)新登字 041 号

责任编辑：严 玉

封面设计：刘 利

现代实用企业会计

——七大行业新会计制度核算操作全书

阎 德 玉 主编

※

中国统计出版社出版

新华书店经销

湖北省长虹印刷厂印刷

※

787×1092 毫米 16 开 35.75 印张 1138 千字

1993 年 6 月第一版 1993 年 6 月第一次印刷

印数：1—8,000 册

ISBN7—5037—1053—5/F·452

定价：23.00 元

现代实用企业会计

主 编 阎德玉

副主编 詹才利 夏成才 张龙平 文善恩
唐国平 江连国 曾月明 李长爱

参加编写人员

王一新	王 莉	王华莹	文善恩	邓春华	牛励军
尹建平	江连国	孙贤林	许北平	刘汉民	刘金文
刘奇志	刘春光	宋邦荣	汪兴华	李长爱	李友准
李世斌	李晓燕	李毅林	陈水蒲	陈保华	何希程
张龙平	张慧德	施芸芸	杨开明	苏 红	胡少林
唐国平	袁天荣	夏广良	夏成才	阎德玉	黄 力
黄志敏	喻景中	曾月明	詹才利	魏建舟	焦跃华

前 言

建立社会主义市场经济体制是发展我国经济的重大决策。经济体制的改革,决定了中国会计必须从传统模式向市场经济会计模式转变。制定实施《企业会计准则》、《企业财务通则》和各行业新会计制度,是实现我国会计模式转变的主体工程,是我国会计改革进入新时期的重要标志,是中国会计走向世界的第一个里程碑!

《准则》、《通则》和行业新会计制度的发布实施,为会计工作深化改革指明了方向,同时对广大会计人员提出了新要求、新任务。为配合“两则”和新制度的宣传、学习,为了帮助会计人员更快掌握其精神并正确地贯彻执行,由中南财经大学、华中师范大学、武汉金融高等专科学校、武汉大学、中国人民解放军军事经济学院、武汉水运工程学院、武汉工业大学等校的专家、教授和部分实际工作同志,编写了《现代实用企业会计》一书。

编写该书的基本宗旨和原则是:1. 坚持为各行业企业会计人员提供诚实服务的宗旨;2. 把握时代气息,突出时代特征。本书书名冠以“现代”一词,其意也在于此。根据新制度,突出改革精神,重点阐明新内容。3. 重点指导会计核算操作,遵循适用性原则。本书对一些重要理论问题,只是讲明观点或道理,不作过多的展开;用较多的篇幅阐明帐务处理、报表的编制、指标的计算、各种方法的实际运用等,以便会计人员“边学边干”。4. 正确处理通用性与行业特点的关系。我们之所以编写这样一本“大企业”会计,就是基于对企业会计通用性的认识。改革以后的各行业企业会计,共性的东西越来越多,其主要区别在于各行业基本经济业务的内容不同。依据这一原则,全面重点阐述了工业企业会计和商品流通企业会计;较完整地介绍了施工企业会计和交通运输企业会计;扼要介绍了旅游饮食服务企业会计、对外经济合作企业会计、房地产开发企业会计的特点和基本业务的处理。这样安排,不仅比每一行业会计写一本书的篇幅要减少一半以上,而且对于培养通用性会计人才大有好处。读者一书在手,可以对多种行业会计进行学习与比较,掌握更广泛的会计知识,为会计人员根据市场经济的要求合理流动创造了条件。

本书共分八篇:第一篇企业会计准则与企业财务通则评介;第二篇工业企业会计;第三篇商品流通企业会计;第四篇运输(交通)企业会计;第五篇旅游饮食服务企业会计;第六篇施工企业会计;第七篇对外经济合作企业会计;第八篇房地产开发企业会计。本书的主编和八位副主编,均是主要撰稿人,并根据分工承担书稿的审定工作。

此书从1992年下半年开始筹划编写到现在正式出版,得到了财政部会计事务管理司、中南财经大学会计系、湖北省财政厅、中国统计出版社、(武汉)荣华技术经济

开发研究所等单位的许多同志的大力支持与帮助。在此，一并表示衷心地感谢！

对于“两则”和新会计制度，编写组的同志仍在学习之中，对有些问题的理解认识，不一定准确妥当，书中存在的不足之处，以及印刷错漏，欢迎读者批评指正。

《现代实用企业会计》编写组
七大行业新会计制度核算操作全书

1993年3月28日于武汉

目 录

第一篇 企业会计准则与企业财务通则评介

第一章 企业会计准则简论 (1)	第七节 收入、费用、利润要素准则 (20)
第一节 会计准则的产生和发展 (1)	第八节 财务报告准则 (24)
第二节 我国制定会计准则的意义 (2)	第二章 企业财务通则评介 (25)
第三节 企业会计准则的基本精神和基本结构 (3)	第一节 制定实施企业财务通则的意义 (25)
第四节 企业会计准则的总论和一般原则 (5)	第二节 企业财务通则体现的重大改革 (27)
第五节 资产要素准则 (10)	第三节 企业财务通则内容简介 (35)
第六节 负债、所有者权益要素准则 (17)	第四节 新旧财务制度的衔接与转换 (37)

第二篇 工业企业会计

第一章 工业企业会计概述 (43)	第一节 投资核算概述 (80)
第一节 工业企业会计的对象 (43)	第二节 短期投资 (81)
第二节 工业企业会计新旧制度比较 (45)	第三节 长期投资 (83)
第三节 工业企业会计科目 (48)	第六章 固定资产 (87)
第二章 货币资金 (49)	第一节 固定资产核算概述 (87)
第一节 货币资金核算概述 (49)	第二节 固定资产增加的核算 (90)
第二节 现金的核算 (51)	第三节 固定资产减少的核算 (94)
第三节 银行存款的核算 (53)	第四节 固定资产折旧的核算 (96)
第四节 其他货币资金的核算 (56)	第五节 固定资产使用中支出的核算 (98)
第五节 外币业务核算 (57)	第七章 无形资产及其他资产 (100)
第三章 应收及预付款 (60)	第一节 无形资产核算概述 (100)
第一节 应收帐款和预付帐款的核算 (60)	第二节 无形资产取得的核算 (102)
第二节 应收票据的核算 (62)	第三节 无形资产转让和投资的核算 (104)
第三节 其他应收款的核算 (64)	第四节 无形资产摊销的核算 (104)
第四章 存 货 (66)	第五节 递延资产的核算 (105)
第一节 存货核算概述 (66)	第六节 其他资产的核算 (106)
第二节 库存原材料的核算 (66)	第八章 负 债 (106)
第三节 委托加工材料的核算 (73)	第一节 负债核算概述 (107)
第四节 低值易耗品的核算 (74)	第二节 流动负债的核算 (107)
第五节 包装物的核算 (76)	第三节 长期负债的核算 (116)
第六节 在产品、自制半成品和产成品的核算 (78)	第九章 所有者权益 (120)
第五章 投 资 (80)	第一节 投入资本的核算 (121)
	第二节 公积金的核算 (122)

第三节	未分配利润	(124)	第一节	利润与利润分配核算概述	(153)
第十章	收 入	(124)	第二节	利润实现的核算	(153)
第一节	收入核算概述	(124)	第三节	利润分配的核算	(157)
第二节	产品销售业务的核算	(126)	第十三章	工业企业会计报表	(162)
第三节	其他业务的核算	(132)	第一节	工业企业会计报表概述	(162)
第十一章	成本与费用	(133)	第二节	资产负债表	(163)
第一节	成本与费用核算概述	(133)	第三节	损益表及其附表	(168)
第二节	生产费用的归集与分配	(136)	第四节	财务状况变动表	(172)
第三节	产品制造成本的计算	(143)	第五节	会计报表分析	(175)
第四节	期间费用的核算	(151)			
第十二章	利润与利润分配	(153)			

第三篇 商品流通企业会计

第一章	商品流通企业会计概述	(180)	第四节	未分配利润的核算	(231)
第一节	商品流通企业会计的意义和特点	(180)	第五章	商品流通企业收入与费用核算	(231)
第二节	商品流通企业会计对象	(181)			
第三节	商品流通企业新旧会计制度比较	(183)	第一节	收入与费用核算概述	(231)
第二章	商品流通企业资产核算	(185)	第二节	收入的核算	(232)
第一节	货币资金的核算	(185)	第三节	商品销售成本及税金的核算	(236)
第二节	应收及预付款项的核算	(188)	第四节	费用和支出的核算	(238)
第三节	投资的核算	(190)	第六章	商品流通企业利润及利润分配核算	(242)
第四节	商品存货的核算	(194)			
第五节	其他存货的核算	(199)	第一节	利润及利润分配核算概述	(242)
第六节	固定资产的核算	(202)	第二节	利润的核算	(243)
第七节	无形资产及其他资产的核算	(206)	第三节	利润分配的核算	(245)
第三章	商品流通企业负债核算	(208)	第七章	商品流通企业会计报表	(248)
第一节	负债的概念和种类	(208)			
第二节	短期负债的核算	(210)	第一节	会计报表概述	(248)
第三节	长期负债的核算	(219)	第二节	资产负债表	(249)
第四章	商品流通企业所有者权益核算	(223)	第三节	损益表	(254)
			第四节	财务状况变动表	(256)
第一节	所有者权益的概念及内容	(223)	第五节	利润分配表	(261)
第二节	投入资本的核算	(224)	第六节	商品销售利润明细表	(262)
第三节	资本公积和盈余公积的核算	(227)	第七节	会计报表分析	(263)

第四篇 运输(交通)企业会计

第一章	运输(交通)企业会计概述	(266)	第三节	固定资产的核算	(278)
第二章	运输企业资产核算	(267)	第四节	无形资产、递延资产及其他资产的核算	(282)
第一节	流动资产的核算	(267)	第三章	运输企业负债核算	(283)
第二节	对外投资的核算	(275)			

第一节	流动负债的核算	(284)	第五节	代理业务成本的核算	(306)
第二节	长期负债的核算	(287)	第六节	其他业务成本的核算	(307)
第四章	运输企业所有者权益核算	(290)	第六章	运输企业损益核算	(309)
第一节	实收资本的核算	(290)	第一节	收入与支出的核算	(309)
第二节	公积金的核算	(291)	第二节	利润的核算	(317)
第三节	未分配利润的核算	(293)	第三节	利润分配的核算	(322)
第五章	运输企业成本核算	(293)	第七章	运输企业会计报表	(325)
第一节	交通运输企业成本核算概述	(293)	第一节	资产负债表概述	(325)
第二节	运输成本的核算	(297)	第二节	损益表及其附表	(329)
第三节	装卸成本的核算	(301)	第三节	财务状况变动表	(332)
第四节	堆存成本的核算	(303)			

第五篇 旅游饮食服务企业会计

第一章	旅游饮食服务企业会计概述	(337)	第四节	无形资产及递延资产的核算	(363)
第一节	旅游饮食服务企业会计任务	(337)	第五节	负债的核算	(365)
第二节	旅游饮食服务企业会计核算标准	(337)	第六节	所有者权益的核算	(369)
第二章	旅游饮食服务企业会计要素核算的特点	(339)	第七节	营业成本和费用的核算	(369)
第一节	流动资产要素核算的特点	(339)	第八节	营业收入和利润的核算	(372)
第二节	长期性资产要素核算的特点	(340)	第九节	利润分配的核算	(376)
第三节	负债要素核算的特点	(340)	第四章	旅游饮食服务企业会计报表	(376)
第四节	所有者权益及损益要素核算的特点	(340)	第一节	旅游饮食服务企业会计报表概述	(376)
第三章	旅游饮食服务企业主要业务的核算	(341)	第二节	旅游饮食服务企业资产负债表	(377)
第一节	流动资产的核算	(341)	第三节	旅游饮食服务企业损益表	(381)
第二节	长期投资的核算	(355)	第四节	旅游饮食服务企业财务状况变动表	(382)
第三节	固定资产的核算	(357)	第五节	旅游饮食服务企业利润分配表 和营业收支明细表	(385)

第六篇 施工企业会计

第一章	施工企业会计概述	(388)	第三节	施工企业对外投资核算	(410)
第一节	施工企业在国民经济中的地位 和作用	(388)	第四节	施工企业无形资产、递延资产和 其他资产的核算	(412)
第二节	施工企业会计的特点	(389)	第五节	专项工程支出核算	(414)
第三节	施工企业会计科目	(392)	第三章	施工企业负债与所有者权益核算	(415)
第四节	施工企业会计的任务	(396)	第一节	施工企业负债核算	(415)
第二章	施工企业资产核算	(397)	第二节	施工企业所有者权益核算	(422)
第一节	施工企业流动资产核算	(397)	第四章	施工企业成本费用核算	(424)
第二节	施工企业固定资产核算	(407)			

第一章	对外经济合作企业会计概述	的核算 (463)
.....	 (456)	第一节 对外经济合作企业资产的核算 (463)
第一节	对外经济合作企业会计对象与任务	第二节 对外经济合作企业负债的核算 (472)
.....	 (456)	第三节 对外经济合作企业所有者权益
第二节	对外经济合作企业会计核算的	的核算 (474)
特点与方法	 (456)	第四节 对外经济合作企业收入的核算 (475)
第二章	对外经济合作企业会计要素核算	第五节 对外经济合作企业成本和费用
的特点 (459)		的核算 (478)
第一节	对外经济合作企业资产要素核算	第六节 对外经济合作企业利润的核算 (484)
的特点	 (459)	第四章 对外经济合作企业的会计报表
第二节	对外经济合作企业负债及所有者	 (487)
权益要素核算的特点	 (461)	第一节 资产负债表 (487)
第三节	对外经济合作企业成本费用要素	第二节 损益表 (491)
核算的特点	 (462)	第三节 财务状况变动表 (492)
第四节	对外经济合作企业损益要素核算	第四节 利润分配表和经营业务收支明细表
的特点	 (462)	 (494)
第三章	对外经济合作企业主要业务	

第一章	房地产开发企业会计概述	(496)			延资产的核算	(527)
第一节	房地产开发企业会计对象	(496)	第五节	负债的核算	(530)	
第二节	开发企业会计核算方法	(498)	第六节	权益的核算	(536)	
第二章	会计要素核算的特点	(501)	第七节	成本的核算	(538)	
第一节	存货及固定资产核算的特点	(501)	第八节	损益的核算	(544)	
第二节	负债权益核算的特点	(502)	第四章	开发企业会计报表	(547)	
第三节	成本损益核算的特点	(503)	第一节	开发企业会计报表概述	(547)	
第三章	开发企业主要业务的核算	(504)	第二节	资产负债表	(548)	
第一节	货币资金应收及预付款的核算	(504)	第三节	损益表	(551)	
第二节	存货的核算	(509)	第四节	财务状况变动表	(552)	
第三节	固定资产的核算	(523)	第五节	利润分配表	(555)	
第四节	短期投资、长期投资、无形资产、递					

第一篇

企业会计准则与企业财务通则评介

第一章 企业会计准则简论

第一节 会计准则的产生和发展

一、会计准则的概念

会计准则亦称会计原则，对其概念有多种不同的描述。

有的把会计原则理解为“指导会计工作的理论思想、方针政策和技术标准的总称”。西方国家的会计原则只适用于企业的财务会计，即把会计原则作为向外部提供财务报告所应遵循的规范。在我国，有一种意见认为会计原则主要是指企业进行会计核算、提供财务报告所应遵循的规范。还有一种意见认为我国的会计原则应是组织会计工作，处理会计事务必须遵循的准则。

比较研究各种见解，可以得出如下的共同点：会计原则是一种规范，其规范的领域是企业会计中的财务会计，其规范的内容是企业财务会计的会计核算、信息处理与提供的方法与标准，这种规范对会计人员的行为和会计工作的组织具有直接的影响。

会计准则，既涉及会计理论和方法，又影响会计实务和操作，在整个会计领域中具有极其重要的作用和影响。

概括而言，会计准则是会计人员从事会计核算必须遵循的基本原则，是会计行为的规范化要求，也是会计工作法制化的重要组成部分。

二、会计准则的产生

会计准则是商品经济的产物。会计准则在本世纪 30 年代首先产生于美国。

1938 年，“美国执业会计师协会”（当时称“美国会计师协会”）下属的“会计程序委员会”开始颁布权威性的会计原则。该委员会 1959 年为“美国执业会计师协会”下属的“会计原则委员会”所取代。

以后，一个相对独立的机构，即财务会计准则委员会在 1973 年成立，承担起发颁财务会计准则的职责。

在美国会计程序委员会于 1938 年成立以前，美国会计师协会的一个特别委员会就对会计准则的研究作出了重要贡献。这个特别委员会曾于 1933 年向纽约证券交易所建议了五项原则，其内容包括利润的实现、资本盈余、母子公司合并盈余、库存股票股利以及高级职员、职工所欠应收票据和应收款的列示等。这五项原则后来成为 1938 年会计程序委员会提交的《会计研究公报》的重要内容。

本世纪 30 年代初期，资本主义国家出现严重的经济危机，证券市场基本关闭，这种严峻的经济形势迫使美国会计界为提高会计信息质量，迎接在美国政府控制下重新开放的证券市场和萧条后的经济复苏作出必要的努力。再者，随着股份公司组织经营形式的相继出现，企业所有权与经营权的分离，企业与投资人、债权人、税务机关等有着休戚相关的利害关系，迫切要求财务会计提供能真实反映企业财务状况的可靠的、公允的财务信息，以维护投资者、债权人以及与企业有利害关系的各方面的利益。于是由美国民间会计组织开始着手研究和制订会计原则。

此后，美国制订的会计准则，以各种方式影响资本主义世界各国。

三、会计准则的发展

会计准则随市场经济的发展而发展。世界各国制订实施会计准则的先后，与其经济发达程度、推行市场经济的先后基本是吻合一致的。

英格兰与威尔斯特许会计师协会，从 1942 年到 1969 年发布了一系列类似美国执业会计师协会《会计研究公报》的说明。这些说明称为《会计原则推荐书》，成为最佳会计实务指南的规则。

在加拿大，加拿大特许会计师协会所属“会计与审计研究委员会”于 1946 年发表了它的《公报》第 1 号，后为 1957 年的《公报》第 14 号所取代。第 14 号《公报》即为“财务报表中的揭示准则”。1967 年

会计与审计研究委员会用活页式“手册”来代替公报。

澳大利亚特许会计师协会和澳大利亚会计人员联合会两团体发表了标准会计实务说明,1973年两团体又制订了会计准则。1974年分别成立了会计研究委员会和会计准则委员会。

又如原西德,制订了“体系化簿记的各项原则”;日本制订了“企业会计原则”,日本大藏省下属的咨询组织——职业会计评议会(BADC)承担发布会计准则的任务,不过,它所颁布的准则,只适用于必须符合由大藏省所颁布的证券法的上市公司。

此外,亚洲的新加坡、香港都颁发了本国或地区的会计准则。

我国台湾在1971年(民国60年4月30日)修正通过了“一般公认会计原则”,共6部分56条。

我国在改革开放方针的指引下,80年代初期就对会计准则问题开始进行介绍和研究。财政部会计事务管理局于1988年10月成立了会计准则课题组;1987年中国会计学会成立了“会计基本理论与会计准则研究组”,该组在1989年1月举办了第一次会计准则专题研讨会。财政部会计准则课题组于1991年11月提出了基本准则(草案),在全国广泛征求意见,经过反复论证,于1992年11月30日财政部正式发布了《企业会计准则》,共10章66条。

随着跨国经营企业和国际资本市场的发展,要求会计国际化。1973年由澳大利亚、加拿大、法国、德国、墨西哥、荷兰、英国和美国等会计职业团体发起成立了国际会计准则委员会,制定和发布国际会计准则,以协调各国的会计准则,。

国际会计准则委员会(IASC)的目标,主要是通过发展国际会计准则及推广国际会计准则在发表财务报表上的使用,改善及协调财务报告。要求相似的交易事项在全球应以相似的方式予以说明。无论会计事项或交易事项是在何处进行,或者是在何处申报,会计核算和申报应该相同。同样地,无论是在何处申报,不同的交易事项和会计事项必须用不同的方式说明。因此,财务报表的使用者可以将不同企业的财务报表加以比较,而无论这些企业处在何处。

遵循这一目标,到目前为止共发布了31号国际会计准则,其中有两号被其后制定的会计准则所取代,现在仍然有效的国际会计准则有29号。

国际会计准则在协调各国会计准则,提高会计信息的可比性方面发挥着积极的作用。许多国家都以国际会计准则为基础制定本国的会计准则,也有

的国家直接采用国际会计准则作为本国的会计准则。一些国际性经济组织也要求债务人提供按国际会计准则编制的会计报表。

国际会计准则委员会为达到长期目标并评价其进展,开展了一个五年计划(1992—1996);提高国家会计要求和国际会计准则之间的兼容性;协调资本市场的需求;关注发展中国家和新兴工业国家的财务报告需要。

1992年2月,我国财政部在深圳召开了“会计准则国际研究会”,国际会计准则委员会的专家和国内的专家教授参加了会议。这次研讨会通过与国际会计界的交流,加强我国与国际会计准则委员会的相互联系与了解,加快了我国会计准则制定的进程,促进了我国的会计改革。

第二节 我国制定会计准则的意义

我国制定颁布实施会计准则是会计改革的重要内容。其主要目的是要建立以提高经济效益为目标,以强化内部管理为中心,适应社会主义市场经济发展的新的财务会计管理体制和核算模式。

一、制定实施会计准则的必要性

随着经济体制改革的不断深入和对外开放方针的进一步贯彻实施,我国原有的一系列分所有制、分部门和行业的会计制度,与经济发展和改革的形势极不适应,迫切需要改革。

(一)制定会计准则是改善和加强宏观调控的需要

我国经济体制改革的目标之一就是要确立以间接调控为主的宏观调控体系。这就需要会计核算提供全面、统一、高质量的会计信息。制定和实施会计准则,可以为各行各业制定会计核算制度提供依据,使各行各业的会计信息建立在相互可比的基础上,便于国家综合经济管理部门对会计信息进行分析 and 汇总,据以对国民经济运行情况作出准确的判断和决策。

(二)制定会计准则是转换企业经营机制的需要
深化企业改革,转换企业经营机制的目标是:使企业适应市场的要求,成为依法自主经营、自负盈亏、自我发展、自我约束的商品生产和经营单位,成为独立享有民事权利和承担民事义务的企业法人。转换企业经营机制客观上要求在赋予企业经营自主权的同时,增强企业经营责任;使企业对全部投资的

保值和增值负全面责任,保证企业经营资金的正常运转,制定和实施会计准则,使各行各业都遵循统一的核算标准,以促进企业公平竞争,为企业转换经营机制创造条件。

(三) 制定会计准则是扩大对外开放的需要

对外开放的扩大,客观上要求会计信息具有可比性和国际化。会计信息的可比性和国际化,是加强国际经济交往,发展跨国界发行股票,组建跨国企业集团,促进资本市场全球化的一个重要前提。我国实行改革开放已十多年,在引进外资方面,截止到1991年底,仅外商投资企业已达41348家,协议投资金额513.9亿美元,实际投资228.1亿美元。无论是外商在我国投资,或者是我国的企业走出国门,在海外投资,客观上要求我国制定实施符合国际惯例的会计准则。

二、会计准则的制定为会计核算制度改革提供了根据

我国《企业会计准则》,是为适应社会主义市场经济发展的需要,统一会计核算标准,保证会计信息质量,根据《中华人民共和国会计法》而制定的。

从我国的实际情况出发,通过制定《企业会计准则》,以规范和改革会计制度,这是我国国情下财务会计制度改革的必由之路和实事求是的选择。按《准则》的要求和以保证《准则》实施为目的对现行行业会计制度进行重大改革。一是按《准则》的要求,相应修改原会计制度的陈旧内容,主要是那些与现行经济体制、新的会计核算模式极不适应的规定及作法;二是打破行业、部门、地区、所有制的界限,统一制定为工业、邮电、运输、流通、施工等9大行业会计制度;三是规范和适当简化,不同行业中的相同业务,规范了处理方法,在一些业务处理方法与手续、会计科目的设置、会计报表的编制等方面都作了相应的简化,这样既保证了《准则》的尽快出台,又保证了《准则》与新制度的有效实施和操作,以达到改而不乱、改而有效,同时,还为将来制定和实施会计应用准则积累经验、奠定基础。

三、制定会计准则将促进会计法规体系的完善

我国会计准则的制定和实施,标志着“会计法—会计准则—会计制度”的会计法规体系的初步形成。

社会主义市场经济,在一定意义上讲就是法制经济,会计法规体系是保证社会主义市场经济正常

运行的重要条件。会计法规体系的建立,不仅是会计工作本身的需要,也是建立社会主义市场经济体制的客观要求;同时,是建立市场经济会计模式的重要内容。

由于我国会计准则是在新形势下,在全新的指导思想指导下制定的,这将对那些过去制定的现在仍然有用的会计法规的修改完善指明了方向。

作为会计法规体系的母法——会计法,在过去七、八年对于加强会计核算实行会计监督起到了积极作用。但由于我国经济体制改革的深入发展,1985年制定的《会计法》与现实经济形势和会计工作出现了许多不适应的地方,必须作适当修改,会计准则制定所遵循的指导思想和基本原则,对于《会计法》的修改完善将起促进作用。

此外,我国会计准则的制定和实施,为原先制定的《国营企业成本管理条例》、《国营企业固定资产折旧试行条例》等单项法规的修改完善指明了方向,提供了依据。

第三节 企业会计准则的基本精神和基本结构

为适应我国社会主义市场经济发展的需要,统一会计核算标准,保证会计信息质量,根据《中华人民共和国会计法》,制定了我国的《企业会计准则》,这是我国财务会计制度改革的重大成果,是深化会计改革的重要标志,对于建立市场经济会计核算管理模式具有关键作用。

一、企业会计准则的基本精神

我国《企业会计准则》体现的基本精神有:

(一) 与我国社会主义经济体制相适应

党的十四大明确提出我国经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济体制。要发展以公有制为主体的社会主义市场经济,必须完善市场运行规则,转变政府部门的管理职能,转换企业的经营机制。

国家作为管理者,对企业具有宏观管理职能。在传统经济体制下,国家对企业过多地进行直接管理,造成政企不分,企业不可能成为独立的商品生产者和经营者。转变政府部门职能,就是要变过去国家对企业的直接管理和干预为以间接管理为主的宏观调控体系,为企业转换经营机制创造条件。为了保证企业微观经济活动符合宏观经济发展的要求,保障国民经济协调发展,需要对国民经济的运行进行管理

和调控;需要利用微观经济单位的会计核算资料作为国民经济决策和调控的依据;需要通过会计准则将国家对会计核算的要求传递给企业,通过对会计的管理,达到规范企业生产经营行为的目的。所以,我国的企业会计准则必须体现政府部门进行宏观管理的要求,发挥会计核算的规范作用,使企业会计提供的核算资料,能够适应国民经济管理与调控的需要。

另一方面,随经济体制改革的深入和企业经营机制的转换,出现企业的投资主体多元化、经营方式多样化,企业的各个财务关系人都需要通过会计报表了解企业的经营情况。通过企业会计准则的规范作用,使会计报表提供给企业的投资者、债权人及其他有关方面所需要的真实客观的会计信息,满足企业各有关方面对会计信息的需要。

企业会计准则与社会主义市场经济体制相适应的精神,概括而言,就是既要满足国家对国民经济宏观调控的需要,又要满足企业微观经济管理与会计管理的需要。

从企业会计准则的具体内容来看,由于推行市场经济,企业进入市场,必须具有风险。为了增强企业适应市场变化的能力和承受风险的能力,在会计准则中,明确谨慎原则,规定允许提取坏帐准备,允许企业在资金市场自主筹集资金,根据市场行情选择投资方向和投资形式等,都体现了与市场经济相适应的精神。

(二)在借鉴国际会计惯例的同时,注意总结我国会计实践经验

我国制定的企业会计准则,应体现借鉴国际会计惯例的精神,是由会计科学的性质以及会计产生、发展的历史所决定的。

会计是随着社会生产力的发展而产生和发展起来的。现代会计的产生则是商品经济高度发展的结果。在现实经济社会中,会计正发展成为国际通用的商业语言。科学的会计理论和方法反映着商品经济和社会生产力发展对会计核算的要求,是人类社会智慧的结晶,是人类共同财富。会计准则最早出现在经济比较发达的西方国家,他们在会计准则产生、发展和成熟完善的过程中,积累了许多经验,并逐步形成了为人们所接受的国际会计惯例。我们在制定会计准则时应当很好地学习借鉴。

我国制定的企业会计准则,应当体现总结我国会计实践经验的精神,这是由我国的国情所决定的。借鉴国际惯例并不是不考虑我国的国情,不考虑我

国会计核算的特殊环境的要求。新中国成立四十多年来,特别是改革开放十多年来,在会计实践和会计改革中创造了许多行之有效的做法和积累了不少的经验,必须认真总结,并体现在会计准则之中。

从已颁布的企业会计准则的具体内容来看如采用制造成本法,又如采用国际通行的财务报表体系;采用国际通行的会计等式,等等,都体现了借鉴国际惯例。在资本金分类上,根据我国的实际情况,分为国家资本金、法人资本金、个人资本金和外商资本金;会计核算以人民币为记帐本位币;会计记录的文字应当使用中文;会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求,等等,这些规定体现了我国的国情。

(三)在与财政税务制度相协调的前提下,保证会计的相对独立性

在传统的经济体制下,我国财政管理主要是为计划经济管理服务,会计则是为财政管理服务,这种做法是与计划经济体制相适应的,在当时的历史条件下,有其合理性和必然性。但是,这样一种关系随着经济形势的变化,特别是随着计划经济模式向市场经济模式过渡,暴露出不少弊端。首先,强调会计服务于财政,导致会计工作脱离企业经营管理的需要;其次,财政、税务制度与会计的目标是不一致的,财政税务的规定主要是为财政管理工作服务的,为保证国家财政收入服务的,而会计的目标是要求企业提供客观真实的会计信息,如果强求会计与财政税务制度一致,就会影响会计本身目标的实现。会计有着自身的规律性,以会计的科学性考虑,要求会计准则独立于财政财务和税收制度,应当按照会计理论的科学性来规定。但是,由于我国目前的情况,国家还需要运用会计手段和会计提供的信息进行经济管理,还需要借助企业的会计来保证财政任务的实现。所以,我国制定会计准则应当保证会计的科学性和会计体系的完整性,保证会计目标的实现;同时,也应尽可能与财政财务和税务制度等有关法规相互协调。过去强调会计与财政、税务制度的一致性为主要矛盾;现在则是强调会计自身的规律与科学性为主要矛盾,在抓住主要矛盾的同时,注意尽可能与财政、税务制度相互协调。

二、企业会计准则的基本结构

财政部制定发布的《企业会计准则》计10章66条。大体可以分为四个部分。

(一)总论和一般原则

第一部分包括第一章总论和第二章一般原则。

（二）会计六要素的确认与计量

第二部分包括第三章、第四章、第五章、第六章、第七章、第八章，基本内容是资产要素、负债要素、所有者权益要素、收入要素、费用要素、利润要素的确认与计量。

（三）财务报告准则

第三部分是第九章，其基本内容包括财务报告的构成，各种财务报告编报的规定。

（四）会计准则的实施

第四部分是第十章，即附则。基本内容是关于会计准则实施的有关规定。

第六十五条规定，企业会计准则在实施中的解释权归财政部。

第六十六条规定，企业会计准则的施行时间，是从1993年7月1日起施行。

第四节 企业会计准则的总论 和一般原则

一、总论简介

企业会计准则的总论一共9条。

第一条的内容是制定企业会计准则的目的和依据。目的就是为适应我国社会主义市场经济发展的需要，为了统一会计核算标准，为了保证会计信息质量。制定企业会计准则的根据是《中华人民共和国会计法》，这里明确了会计法和会计准则同是会计法体系的重要内容，同时明确了会计法与会计准则的关系，是两个不同的层次，是统驭和被统驭的关系。这里必须指出，由于我国的会计法是在1985年以前制定的，当时尚未确立建立社会主义市场经济体制的总体目标，因而制定会计法的指导思想以及体现的基本精神，与当前的改革要求还有一定的差距，为了保持会计法与会计准则基本精神的一致性，更好地体现会计法对会计准则的指导作用，客观上要求在适当的时候，对会计法进行修改与完善。

第二条的内容是企业会计准则的适用范围。适用于设在中华人民共和国境内的所有企业，不仅包括国营企业、集体企业、私营企业，还包括中外合资企业以及外商投资企业。中国投资的境外企业，也要按照本准则向国内有关部门编制财务报告。

第三条的内容是关于会计准则与企业会计制度的关系。明确规定制定企业会计制度应当遵循本准则，企业会计准则对企业会计制度的制定起指导作

用，制定企业会计制度不能违背企业会计准则的基本精神和基本规定。企业会计准则对企业会计制度起着统驭作用，两者也是一种统驭和被统驭的关系。

第四条的内容是会计实体原则，即企业的会计核算应以自身发生的各项经济业务为对象，记录和反映企业本身的各项生产经营活动。会计实体原则又称会计实体假定，就是指一个企业应当与它的所有权拥有者相分离，在会计上独立反映它自身的财务状况和经营成果。会计实体假定解决会计人员进行会计核算的立场和范围。任何一个会计人员，总是站在一个会计实体（即企业单位）的立场上记帐算帐，同时限定会计人员记帐算帐的范围只是企业自身的经济业务，切不要把企业所有者（投资者）的经济活动和财务收支与企业的经济业务混为一谈。否则，企业的会计核算就不能正常进行，提供的财务报表也不能正确反映企业的财务状况。此外，会计实体假定还是我们认识会计资料的基本前提。没有会计实体的会计数据，是不能正确理解和解释的。如一张没有会计实体（即企业单位）的利润表，其利润总额是5万元，人们就无法判断经营状况的好坏。

第五条的内容是持续经营假定。持续经营假定也称继续经营假设，是指企业在可以预见的将来，将继续存在，完成其既定任务，达到既定的目标。这一假定要求会计人员进行会计核算时应当以企业持续、正常的生产经营活动为前提。因为企业正常生产经营活动与非正常的经营活动的会计核算不同；企业持续经营状态下与关停并转、破产清算状态下的会计核算也有很大差别。这一假定对会计核算的意义在于正确进行资产估价和费用的分配。如一次发生数额比较大的费用，之所以可以分几次在几个会计期间摊销，就是因为有企业持续经营这一前提，一个企业如果已明确即将结束，持续经营的假定实际上已不存在，一次发生数额较大的费用也不可能采用分期摊销的会计处理方法。一项资产在正常经营状况下与破产清算状况下的价值确认有很大差别，这一假定要求会计人员以第一种状况为前提进行资产估价。

第六条的内容是会计期间假定。会计期间假定是指将企业川流不息的经营过程划分的时间段落。企业持续经营的过程是不间断的。从理论上讲，企业的经营成果和财务状况只有在各该企业停止经营以后才能完全正确地确定下来。但是，在企业持续经营的全部过程中，国家和企业必须按宏观和微观管理的要求，按一定的时间段落，对企业的经营成果和财

务状况进行全面的反映和控制,以便及时为经营管理提供可靠的会计信息,因此,在会计实务中就必须把企业川流不息的经营过程,在时间上划分成适当的段落,以便分段结算会计记录,分段编制会计报表。世界各国会计期间的起止时间不尽相同,有的采用历年制,有的采用三月制,有的采用七月制……七月制就是从7月1日起到第二年6月30日为一个会计年度,则为7月制。历年制即从公历1月1日至12月31日为一个会计年度。我国的会计期间为公历制,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。

第七条的内容是货币计价原则。会计计量采用的计量尺度有实物量度(如钢材88吨)、劳动时间量度(如2800工时)、货币量度(如材料68000元)。在这几种计量尺度之中,货币量度具有重要意义。以货币为主要计量尺度至今仍是会计核算的重要特点,会计核算以货币为共同的衡量单位,即每种经济业务均以货币来表达,只有这样,企业才能将资产进行合并计算。如一个企业的固定资产具体有各种房屋建筑、机器设备以及运输车辆,这些不同使用价值的固定资产不能直接加总合并,必须借助于货币单位进行综合。企业会计准则明确规定:会计核算以人民币为记帐本位币。所谓记帐本位币,就是企业有多种货币收支的情况下,《准则》所规定的一种基本货币单位,在记帐和编制会计报表时,以其他币种计量的资产、负债、产权、费用和收入都要折算为基本货币单位。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,应当折算为人民币反映。

第八条是关于记帐方法的规定。明确会计记帐采用借贷记帐法。解放初期从原苏联引进借贷法,在国营大中型企业较为普遍采用。解放前虽然借贷法已传入我国,但未得到推广,收付记帐法的使用较为广泛。六十年代商业系统在当时的社会环境下,为了适应管理干部素质普遍较低的要求,在简化会计核算、强调通俗易懂的大趋势下,提出了增减记帐法。增减记帐法在特定历史时期起到了一定的积极作用,“文革”时期增减法成为我国一种主要的记帐方法。1978年以后,“文革”时期受到批判的借贷法开始恢复使用,此后十多年,借贷记帐法、增减记帐法、收付记帐法在中国形成三足鼎立之势,随着社会经济形势的发展,要求统一使用借贷记帐法的呼声越来越高。企业会计准则规定会计记帐采用借贷记帐

法的意义重大,一是解决了记帐方法纷争数十年的矛盾,二是在记帐方法上与国际惯例一致了。

第九条是关于会计记录文字的规定。会计记录的文字应当使用中文,少数民族自治地区可以同时使用少数民族文字。外商投资企业和外国企业也可以同时使用某种外国文字。强调设在中国境内的所有企业都必须使用中文,在此前提下,允许同时使用其他文字。

二、一般原则简介

企业会计准则第二章一般原则,一共规定了12条一般原则,即真实性原则、相关性原则、一致性原则、一贯性原则、及时性原则、清晰性原则、权责发生制原则、配比原则、谨慎原则、实际成本原则、区分收益性支出与资本支出的原则、重要性原则。

第十条是真实性原则。真实性是保证会计信息质量的首要准则。背离真实性的信息无质量可言。真实性的内含包括会计记录的客观性、会计资料的可检证性以及会计人员判断的公正与准确性。要求会计核算以实际发生的经济业务为依据,如实反映财务状况和经营成果。对会计核算指标的任何歪曲,对经营情况的任何粉饰,都是不允许的。为了保证会计资料的客观真实,所有登记入帐和列入报表的会计资料都必须有足以证明它确系事实的客观证据。具体要求会计核算要以真实反映经济业务的会计凭证为依据,会计人员对有些经济业务分析判断时态度上应恪守公正并具有相应的能力。因为会计人员态度上不端正,就可能有意掩饰或粉饰;会计人员素质很低,认识判断错误,也会无意之中歪曲真象,这两种情况都会影响真实性。

第十一条是相关性原则。相关性是指提供的会计信息的有用性。会计人员提供的会计信息与决策者进行决策有关,与管理当局实施管理有关,与投资者决定投资有关,“有关”即具有使用价值。相关性原则具体强调了三个方面,即对国家宏观经济管理的有用性,对需要了解企业财务会计信息的各方面的有用性,对企业内部经营管理的有用性。

第十二条是一致性原则。一致性是指会计核算所运用的会计处理方法、会计指标的计算口径在不同的企业之间应保持一致。一致性原则能保证同一行业不同企业会计信息的可比性。一致性原则是从会计方法与指标口径方面解决会计资料横向的可比性。

第十三条是一贯性原则。一贯性是指会计处理

方法前后各期应当一致,不能随意变更。如确有必要变更,应当将变更的情况、变更的原因及其对企业财务状况和经营成果的影响,在财务报告中说明。一贯性原则也是解决会计资料的可比性,与一致性不同的是,一贯性是解决会计资料纵向的可比性。

第十四条是及时性原则,及时性是要求会计核算应毫不拖延地、按会计制度规定的期限处理各种帐务,并提出关于说明企业经营情况和财务状况的一切会计资料。及时性与相关性都是为了解决会计信息的有效性,两者的区别在于相关性是指会计信息本身对使用者的有效性,及时性是指会计信息提供时间的有效性。

第十五条是清晰性原则。清晰性是指会计记录和会计报表应当清晰明了,便于理解和利用。要做到会计资料清晰明白,一方面会计报表的设计要科学合理,特别是会计指标的拟定要含义明确、界限清楚、计算简明;另一方面会计人员编制应做到正确无误、技术规范。清晰性原则也是为了解决会计信息质量的一个重要方面,提高会计信息的有效性。

第十六条是权责发生制原则。权责发生制又称应计基础,是会计处理基础的一种。会计处理基础亦称会计记帐基础,是指确定一个会计期间的收入与费用的标准。会计基础通常有现金基础和应计基础两种。

现金基础又名收付实现制,按照现金基础每期收入与费用的入帐,完全根据现金的收付为准,即是按收入与费用列入实际收付的会计期间。应计基础又名权责发生制,按照应计基础,每期收入与费用的入帐,以权责的发生为准,而不论是否已经收到或付出货币资金。凡是销售商品或是提供劳务,只要商品已经交付,或服务已经提供完毕,收入就已获得(实现)。即使不能及时收到现款,也有了将来收取现金的权利。关于费用的确认,只要在本期已享有某种效益,而且此种效益是用来争取当期的收入,就应当视为当期已发生的费用。即使当期尚未支付,但已承担了将来必须支付的责任。如4月份的银行借款利息要到6月份才支付,但是4月份的银行借款在4月份就已为企业经营所使用,为获取4月份的收入有关,也有责任于6月份支付,所以应将利息费用(即财务费用)与将来支付的责任(即应付利息反映在预提费用帐户)在4月份入帐。现举例说明两种会计处理基础的收入与费用的确定。

宏仁公司4月份发生下列经济业务:

(1) 4月份宏仁公司对外提供劳务量计算应得

收入为10万元,已收到8万元存入银行,余款尚欠。

(2) 4月份宏仁公司收到太平公司归还3月份劳务欠款计1万元。

(3) 4月份宏仁公司收到天国公司预付5月份的劳务款5000元。

(4) 宏仁公司用存款支付4月份发生并负担的各种费用计6万元。

(5) 宏仁公司用存款预付下半年的房屋租金6000元。

(6) 摊销应由4月份负担的房租1000元。

宏仁公司4月份按现金基础确定的收入、费用是:

收入是95000元。具体包括第(1)笔的8万元、第(2)笔的1万元和第(3)笔的5000元。

费用是66000元。具体包括第(4)笔的6万元和第(5)笔的6000元。

损益为盈利29000元。

宏仁公司4月份按应计基础确定的收入、费用是:

收入是100000元。仅是第(1)笔的10万元,第(2)、(3)笔不能作收入处理。

费用是61000元。具体包括第(4)笔的6万元和第(6)笔的1000元。

损益为盈利39000元。

因为采用应计基础,企业每期的收入、费用及损益的计算较为正确而且合理,所以,权责发生制已成为世界各国企业遵循的一项基本原则。

第十七条是配比原则。配比原则亦称配合原则,是指每期损益应根据当时已实现的收入与产生收入所消耗的成本相配合而定。损益的确定取决于收入与费用的适当配合。如果某项收入根据收入实现原则应作为下期的收入,则与之有关的费用应同样作为下期的费用。如果将属于下期的费用列作本期的费用,并从本期收入中扣除,这样,不仅影响本期的损益,而且也影响下期损益的正确性。

与每期收入有关的成本可分为三类:

一是与销售的产品或提供的劳务直接有关的费用,如销售商品而获得销售收入时,所出售的商品的成本即是与商品销售直接有关的成本。

二是与时间有关的成本,有些成本与销售产品或提供劳务并无直接关系,而是随着时间而耗尽,如保险费、租金等,此类成本称为期间成本。此类成本虽与收入无直接关系,而为获取收入所必须发生的成本,应当作为产生当期收入的成本的一部分。