

SHANGPINLIUTONGQIYEKUAJI

商品流通企业会计

主编 傅孝忠

副主编 刘树彬 夏振杰 李国光

主审 张国升 白 野



NEUPRESS

东北大学出版社

前 言

随着市场经济的实行,新的《商品流通企业会计制度》已颁布并于1993年7月1日实施。这次会计制度的改革,使我国会计核算方法与国际惯例得已对接。为了帮助商品流通企业会计人员和其他经济管理部门的领导干部、工作人员、有志之士及财政(经)学校的学生系统地掌握商品流通企业会计的基本理论和方法,我们编写了《商品流通企业会计》一书奉献给广大读者。本书以“两则”、《商品流通企业财务制度》和《商品流通企业会计制度》为依据,以会计六大要素为对象,充分阐述了各项要素的确认、计量、记录、报告的方法和程序,内容全面、体系新颖,突出了实用性和可操作性,并注意突出重点,分散难点,循序渐进的要求。本书可作为财经中专和职教教学用书,也可作为财会人员培训及自学之用。

全书共十三章,傅孝忠任主编、刘树彬、李国光、夏振杰任副主编,张国升、白野任主审。参加编写的人员有:傅孝忠编写第一、二、五、六、十、十三章,李国光编写第三章,夏振杰编写第四、十二章,孙进秋编写第七章,范宝学、赵祖胤编写第八章,刘树彬编写第九章,李雪、傅云忠编写第十一章。最后由傅孝忠总纂定稿。

由于时间和水平有限,缺点和错误再所难免,恳请读者指教。

编 者

1993年10月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 商品流通企业会计的内容	(1)
第二节 商品流通企业会计的核算方法与程序 ..	(15)
第二章 流动资产的核算(上)	(30)
第一节 货币性资产的核算	(30)
第二节 结算业务	(41)
第三节 外币业务的核算	(63)
第四节 应收款项的核算	(74)
第三章 流动资产的核算(中)	(85)
第一节 商品购进的核算	(85)
第二节 商品储存的核算	(104)
第三节 加工商品的核算	(114)
第四节 出租商品的核算	(118)
第五节 鲜活商品的核算	(120)
第四章 流动资产的核算(下)	(125)
第一节 低值易耗品的核算	(125)
第二节 包装物的核算	(128)
第三节 材料物资的核算	(135)
第五章 投资的核算	(138)
第一节 短期投资的核算	(138)

第二节 长期投资的核算.....	(142)
第六章 固定资产的核算	(155)
第一节 固定资产的分类与计价.....	(155)
第二节 固定资产增加的核算.....	(159)
第三节 固定资产折旧的核算.....	(164)
第四节 固定资产租赁的核算.....	(172)
第五节 固定资产减少的核算.....	(176)
第六节 固定资产清查的核算.....	(180)
第七节 在建工程的核算.....	(183)
第七章 无形资产、递延资产及其他资产的核算	(188)
第一节 无形资产的核算.....	(188)
第二节 递延资产和其他资产的核算.....	(196)
第八章 负债的核算	(200)
第一节 流动负债的核算.....	(200)
第二节 长期负债的核算.....	(208)
第九章 所有者权益的核算	(220)
第一节 投入资本的核算.....	(221)
第二节 资本公积的核算.....	(225)
第三节 盈余公积的核算.....	(230)
第十章 收入的核算	(233)
第一节 商品销售的概述.....	(233)
第二节 商品销售的进价核算.....	(234)
第三节 商品销售的售价核算.....	(260)

第四节	其他业务收支的核算·····	(274)
第十一章	费用和税金的核算·····	(278)
第一节	费用的核算·····	(278)
第二节	税金及附加的核算·····	(287)
第十二章	利润的核算·····	(292)
第一节	利润形成的核算·····	(292)
第二节	利润分配的核算·····	(297)
第十三章	财务报告·····	(304)
第一节	财务报告的内容·····	(304)
第二节	资产负债表·····	(308)
第三节	损益表·····	(317)
第四节	财务状况变动表·····	(321)
第五节	会计报表的附表·····	(330)
第六节	会计报表的分析·····	(336)

第一章 总 论

第一节 商品流通企业会计的内容

一、商品流通企业会计的概念

商品流通企业是整个社会经济活动中专门从事商品流通,自主经营、独立核算、自负盈亏的经济组织。它主要包括商业、粮食、物资供销、供销合作社、对外贸易、医药(石油、烟草)商业和图书发行等企业。商品流通企业的基本职能是从事商品的交换。社会的再生产过程是由生产、分配、交换和消费四个环节所组成,其中生产是再生过程的起点,消费是终点,分配和交换表现为中间环节,成为生产和消费的纽带。在市场经济的条件下,商品流通企业作为商品交换的媒介,通过其经营活动,使商品的使用价值和价值得以实现,生产过程中的劳动耗费以价值形式得到补偿和从实物上得到替换,从而保证了社会再生产的顺利进行。

商品流通企业会计是商品流通企业经济管理的重要组成部分。它是以货币作为主要的计量单位,运用会计学的基本原理和方法,对商品流通企业经济活动进行核算和监督,并依据会计信息参与经济预测和决策,为企业加强经营管理提供系统资料的管理系统。

在人类社会进入商品货币经济以后,商品流通企业会计

是由于社会生产的发展,商品经济的出现和经营管理的需要逐步形成的。最初,它只是生产职能的附带,随着生产力的发展,生产规模的扩大,生产的社会化,经济管理的职能需要不断加强,因而会计也逐渐地从生产职能中分离出来,成为一项特殊的、独立的职能。正如马克思根据会计的发展历史所论证:“生产过程越是按社会的规模进行,越是失去纯粹个人的性质,作为对过程控制和观念总结的簿记就越是必要;因此,簿记对资本主义生产,比对手工业和农业的分散生产更为必要,对公有生产,比对资本主义生产更为必要”(《马克思恩格斯全集》第24卷,第152页)。这一论述将会计的职能进行了科学的概括,即核算和监督。会计的核算职能,就是核算经济活动情况,为经营管理提供以货币表现的各种数据资料。会计的监督职能,就是在核算企业经济业务活动的同时,监督企业经济活动的合法性、合理性和经济性,借以控制企业的经济活动,使其按一定的目标和方向进行。会计的核算和监督的职能两者相互联系,相辅相成,构成会计核算的有机整体。

二、商品流通企业会计的内容

(一) 商品流通企业会计的基本假设

会计假设是指明会计在一定条件下的运用范围及其理论基础,它包括会计主体假设、持续经营假设、会计分期假设和货币计量单位假设。

1. 会计主体假设

会计主体就是会计为之服务的特定单位,它是对会计核算范围的界定。就会计工作而言,凡是有经济业务的地方,都可以实施会计,但是会计的实施是具体的,而不是抽象的,它

必须解决一个前提条件,即会计记录所反映的范围。会计主体可以是一个企业,也可以是由若干企业通过控股关系组织起来的集团公司。作为会计主体,它必须是一个独立的整体。其一,它在经济上是独立的,所以不仅要把会计主体之间的经济关系划分清楚,而且还应把企业的财务活动与企业主和企业职工个人的财务活动划分清楚。其二,会计主体是一个整体,反映和处理企业的生产经营活动与财务问题都要从企业整体出发,这是因为企业内部资金财产的调拨,既不会增加企业的收益和损失,也不会增加企业的资产和负债,如公司所属企业之间产品的销售,总公司不能作为营业收入处理,总公司与分公司及分公司之间的往来款项,也在总公司编报表时相互抵销,而不能一方面作为资产的增加,另一方面作为负债的增加处理。我们只有在会计主体这一概念的基础上,即从会计主体出发,才能够正确计算企业在经营活动中的收益或损失,正确计量它的资产和负债。但是会计主体与法律主体(法人)不同,会计主体可以是法人,如企事业单位,也可以是非法人,如合伙或独资企业;可以是一个企业,也可以是企业中的内部单位或企业中的一个特定的部分,如企业的分公司、企业设立的事业部;可以是单一企业,也可以是几个企业组成的联营公司或企业集团。

2. 持续经营假设

持续经营是指假定企业或者会计主体的经营活动将无限期地持续下去。在这样的假定原则下,企业的资产将按原定的用途使用,它们按照原来的成本记录,费用照样分期摊配,它所承担的负债,也将按原来承诺的条件去清偿。正是在这一假设前提下,才可以建立起会计计量和确认原则,解决了很多常见的财产计价和收益确定问题。如果没有规定这一假设前提,

一些公认的会计处理方法将缺乏存在的基础,一些公认的会计处理方法也将无法采用。

在市场经济的条件下,企业要保持不断地经营下去,这是由商品生产的本质决定的,但是,作为一个企业来说,其经营活动又都是一种历史的暂时性,而不可能无限期地经营下去,这种暂时性,可能是企业相互竞争的结果,也可能是由于经济政策的调整,导致企业关、停、并、转及破产清算。如果企业出现这种情况,持续经营的假设就不再存在了,并且在这种假设条件下的会计原则和会计程序也自然不再运用了,而只能采用一些特殊的会计准则。如破产清算企业,历史成本原则已不适宜了,而应采用清算价格来确定企业财产价值,采用破产企业会计来组织核算。但从总体上来讲,破产企业终究是少数,对绝大多数企业来说,持续经营假设这一理论是成立的。

3. 会计分期假设

社会化大生产下的企业生产活动是一个再生产过程,为了完成企业会计核算,加强生产经营管理,企业不可能等到全部生产经营活动都结束,再来核算企业的损益和编制会计报表,所以必须进行会计分期。会计分期是指将企业持续不断的生产经营活动人为地划分为一定的期间,据以结算帐目和编制会计报表,从而及时地为有关部门提供有关财务状况和经营成果的会计信息。

企业通常以一年作为划分会计期间的标准,以一年为会计期间的称为会计年度,会计年度可以日历年度为准,也可以以第一日开始至 365 天为一个会计年度,确定的会计期间还可以根据需要进行更短的会计期间。我国会计准则规定以日历年度作为企业的会计年度,即以公历 1 月 1 日至 12 月 31 日止为一个会计年度,每一会计年度再具体划分为季度、

月份。

会计期间的划分,对于确定会计核算程序和方法产生极大的影响。有了会计期间,就会使同一会计期间内的各项资产和负债的变动与其现金的收支不一致,即产生了本期和非本期的区别,从而也就产生了收付实现制与权责发生制两种记帐基础。另外,为了正确计算各个会计期间的经营成果,保证会计资料的正确性,就需要对跨会计期间的会计事项采用合理的帐务处理方法,如折旧、摊销等。

4. 货币计量单位假设

会计计量是会计记录的前提,会计记录又必须经过分类和汇总,才能编制成反映企业经营全貌的财务报告。因此就需要一个能够计量各项经济业务的影响和结果的共同尺度。在商品经济的条件下,货币是商品的一般等价物,是衡量一般商品价值的共同尺度,货币具有价值尺度、流通手段、价值贮藏手段和支付手段的职能,这样就决定了会计核算必然选择货币作为会计核算的计量单位,其他任何一种计量单位都不能满足需要。

会计核算以货币作为计量单位,使企业会计核算对象统一地表现为货币的运动,但是这并不排除为加强企业经营管理,提供生产所需信息的其他计量,如自然单位、物理单位、劳动时间单位等。会计核算只是以货币作为主要的计量单位,贯穿于全部会计核算之中。

在我国是以人民币作为国家的法定货币,在我国境内流通,所以在企业会计准则中明确规定,我国的会计核算应以人民币作为记帐本位币,对于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,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。

应用货币单位作为会计核算的统一计量手段,又必然要引伸出一个实质性的假设,即假定货币本身的价值是稳定的(或者其变动是微不足道的)。按照国际惯例,当货币本身的价值波动不大,或者前后波动能互相抵消,会计核算中可以不考虑这些波动,仍然认为币值是稳定的,但是在发生恶性的通货膨胀时,就需要采用特殊的会计准则来处理。

(二) 商品流通企业会计核算的一般原则

会计核算的一般原则是对会计核算的基本要求,在这次会计改革中,我国根据国际惯例和总结我国 40 多年来会计核算实践经验的基础上,规定了我国会计核算的一般原则,包括: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、配比原则、权责发生制原则、谨慎原则、实际成本核算原则、划分收益性支出与资本性支出的原则、重要性原则等十二项原则。

1. 客观性原则

客观性原则是指会计核算必须以客观确定的证据(如办理经济业务的原始凭证、各项记录等)为基础,如实反映企业的财务状况和经营成果。会计作为一个信息系统,它要为各方面提供经营管理所需要的资料。如果会计资料不能如实反映企业经济活动的实际情况,提供的资料是一个虚假的信息,这就必然会导致有关部门和人员根据不实的资料作出脱离企业实际情况的决策,给企业及国家带来重大的经济损失。

2. 相关性原则

相关性原则是指会计核算信息必须满足宏观经济管理的需要,满足各有关方面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。会计是经营管理的组成部分,

是为有关方面提供经济信息,要充分发挥会计信息的作用,也就必须保证会计所提供的信息与各有关方面对会计信息的要求相一致,以满足各方面的需要。

3. 可比性原则

可比性原则是指会计核算应当按照国家规定的会计处理方法进行,会计指标应当口径一致,相互可比。可比性原则体现的是社会主义市场经济的客观要求,在市场经济条件下,国家为了进行宏观调控,就必须利用会计所提供的信息,这就决定了会计核算必须按国家的统一规定进行,使所有企业单位的会计核算都必须建立在相互可比的基础上,以便进行比较、分析和汇总。

4. 一贯性原则

一贯性原则是指企业采用的会计处理方法和程序前后各期应当一致。坚持一贯性原则,有利于提高会计信息的使用价值,保持会计指标的各期的可比性,同时也有利于防止会计主体通过调整会计处理方法和程序来弄虚作假。因此,企业会计准则要求,如果企业确需对会计处理方法和程序进行调整,应将变更的情况、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加以说明。

5. 及时性原则

及时性原则是指会计核算工作要讲求实效,保证会计核算及时进行。在市场经济条件下,市场的变化越来越快,企业间的竞争也在不断加剧,这就要求企业必须加强经营管理。为了有针对性地进行管理,就必须了解企业,掌握企业存在的问题,这些都需要通过会计这一信息系统来提供。如果会计提供的资料不及时,即使采取了一些措施,也会事过境迁,起不到应有的作用。

6. 明晰性原则

明晰性原则是指会计记录和会计报表应当清晰明了,便于理解和运用。会计核算的目的在于利用会计信息,特别是在社会主义市场经济条件下,会计信息的使用者越来越多,这就要求会计核算,提供的信息必须简明易懂,能够简单明了地反映出企业的财务状况和经营成果,以满足不同层次的需要。

7. 配比原则

配比原则是指营业收入与其相关的成本、费用应当相互配比。即要求企业在会计核算中,一个会计期间的收入和与其相关的成本费用必须在相同的会计期间内得以确认,这样才能够比较准确地计量企业的经营成果。

8. 权责发生制原则

权责发生制原则是指企业在确定收入和费用时,应当以应收应付为标准,而不论款项是否收付。这样才能够提供统一的和合理的考查标准,准确反映企业各期的经营成果。

9. 谨慎原则

谨慎原则是指在会计核算中要充分考虑到企业的经营风险,不高估资产和收入,不低估负债和损失。在市场经济的条件下,任何一个企业在经营中都存在着一定的风险,因此,必须对面临的风险和可能发生的损失和费用支出作出科学合理的预计。如在企业会计准则中规定企业可提取坏帐准备、可以采用加速折旧法和存货计价可采用后进先出法等。

10. 历史成本原则

历史成本原则是指企业各项财产物资应当按取得时的实际成本计价。因为,一是历史成本较之其他计价基础最易确定和最确凿;二是按历史成本记帐,所提供的数据是客观的和可查证的。

11. 划分收益性支出与资本性支出原则

会计核算应当严格划分资本性支出与收益性支出的界限。其目的是正确计算当期的损益。在企业中,凡支出的效益仅与本会计年度相关的,应当作为收益性支出;凡支出的效益与几个会计年度相关的,应当作为资本性支出。

12. 重要性原则

重要性原则是指企业在会计核算过程中对经济业务应区别其重要程度,采用不同的核算方式来反映。具体来说,就是要对企业日常发生的经济业务,根据其对企业经营的影响程度和会计信息使用者的重要程度,采用重要的事项单独反映,力求精确;次要的事项,在不影响会计信息真实性的情况下,可以适当简化核算程序和方法。

三、商品流通企业会计的内容

商品流通企业会计的内容是指企业会计核算和监督对象的具体内容,即企业在组织商品流通过程中所发生的,能够用货币表现的各项经济业务,这些经济业务可以通过资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六大要素的变动反映出来。

(一) 会计要素

1. 资产

资产是指企业拥有或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。商品流通企业的资产一般分为流动资产、长期投资、固定资产、无形资产、递延资产和其他资产。

(1)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。

(2)长期投资:是指不准备在一年内变现的投资,包括股票投资、债券投资和其他投资。

(3)固定资产:是指使用年限在一年以上的房屋、建筑物、机器、设备、器具、工具等;不属于经营主要设备的物品,单位价值在 2,000 元以上,并且使用期限超过两年的,也列做固定资产。

(4)无形资产:是指供企业长期使用,而没有物质实体的资产,包括专利权、商标权、土地使用权、非专利技术、商誉等。

(5)递延资产:是指不能全部直接计入当年损益,应当在以后年度内分期摊销的各项费用,包括开办费、以经营租赁方式租入的固定资产改良支出及对原有固定资产进行装修、装璜的净支出等。

(6)其他资产:是指除流动资产、长期投资、固定资产、无形资产和递延资产以外的资产,包括特准储备物资、银行冻结存款、冻结物资、国外冻结财产、待处理财产等。

商品流通企业的资产可用图 1-1 表示。

2. 负债

负债是指企业所承担的能以货币计量,需以资产或劳务偿付的债务。按其归还期的长短可分为流动负债和长期负债。

(1)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、预收货款、应付工资、应交税金、应付利润、其他应付款、预提费用等。

(2)长期负债:是指偿还期在一年或者超过一年的一个营业周期以上的债务,包括长期借款、应付债券和长期应付款等。

商品流通企业资产

		现金 银行存款 其他货币资金 应收票据 应收账款 商品采购 库存商品 材料物资
流动资产	{	
		股票投资 债券投资 其他投资
长期投资	{	
		房屋、建筑物 机器设备 运输设备 电子设备 工具、器具
固定资产	{	
		专利权 商标权 著作权 土地使用权 非专利技术 商誉
无形资产	{	
		开办费 租入固定资产改良支出 固定资产修理支出
递延资产	{	
		特准储备物资 银行冻结存款 冻结物资 国外冻结财产
其他资产	{	

图 1-1

商品流通企业的负债可用图 1-2 表示。

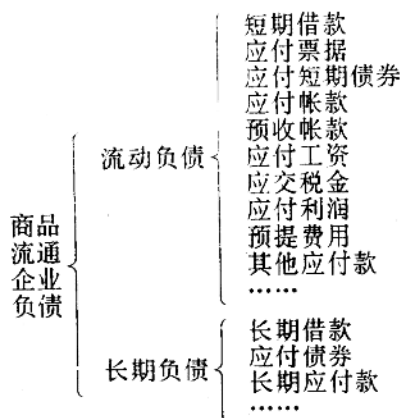


图 1-2

3. 所有者权益

所有者权益是指企业投资人对企业净资产的所有权，在数量上它等于企业的全部资产减去全部负债后的余额，即净资产的数额，它包括企业投资人对企业的投入资本以及形成的资本公积金、盈余公积金和未分配利润四个部分。

(1)投入资本：是指投资者投入企业经营活动的各种财产物资，它包括国家投资、法人投资、个人投资和外商投资等。

(2)资本公积金：包括股本溢价、法定财产重估增值、接受捐赠的资产价值等。

(3)盈余公积金：是指按照国家有关规定从利润中提取的公积金，它包括法定盈余公积金和任意盈余公积金。

(4)未分配利润：是指企业留于以后年度分配的利润或待分配的利润。