

新 制 度

企 业 会 计 核 算

陈荣奎 主编

北京科学技术出版社

(京)新登字 207 号

《新制度企业会计核算》

陈荣奎 主编

*

北京科学技术出版社出版

(北京西直门南大街 16 号)

邮政编码:100035

新华书店总店科技发行所 各地新华书店经销

京南印刷厂印刷

*

787×1092 毫米 32 开本 15.125 印张 340 千字

1993 年 9 月第 1 版 1993 年 9 月第 1 次印刷

印数 1—10000 册

ISBN7-5304-1514-X/F·027

定价:10.50 元

前 言

为适应社会主义市场经济和转换企业经营机制的需要,使会计更好地为我国经济管理工作服务。我们以《企业会计准则》为规范,按照新会计制度的规定,并借鉴国际会计惯例,编写了这本《新制度企业会计核算》。

本书按照会计要素分季节阐述企业各项资产、负债、所有者权益、成本费用、收入和利润等方面的会计核算内容和会计报告体系,并突出新制度关于资本保金原则、制造成本法和谨慎性原则在企业会计核算中的体现。在编写过程中,我们尽可能兼顾不同所有制,不同行业,不同经营方式企业会计核算的内容和要求,各章节既有理论归纳,又有实例说明,便于读者系统地学习和实际运用。本书适应国有、集体、私营和内联的工业、商业、粮食、物资供销、供销合作社、对外贸易、图书发行等企业会计核算的需要,可作大专院校财经专业和各类自学人员教材之用,也可作为各类企业会计人员和会计职称实务考试者的参考书。

本书由陈荣奎同志担任主编并撰写第一、六、七、八、十、十一、十二、十三、十四各章;胡玉明同志撰写第二、三、四、五、九各章。由于我们的水平有限,加上编写时间短促,疏忽和错误之处在所难免,欢迎读者批评指正。

编著者

1993年7月于厦门大学

目 录

第一章 企业会计准则	1
第一节 实施企业会计准则的意义.....	1
第二节 企业会计准则的主要内容.....	3
第三节 新会计制度与原会计制度的比较	14
第二章 货币资金及应收款项的核算	22
第一节 货币资金的核算	22
第二节 应收款项的核算	34
第三章 外币业务的核算	48
第一节 外币业务的基本概念	48
第二节 汇兑损益及其核算原则	50
第三节 其他外币业务的核算	57
第四章 存货的核算(一)	65
第一节 存货的分类	65
第二节 材料的核算	66
第三节 低值易耗品的核算.....	104
第五章 存货的核算(二)	110
第一节 商品的核算.....	110
第二节 产成品的核算.....	134
第三节 存货盘盈、盘亏的核算	138
第六章 固定资产及在建工程的核算	145
第一节 固定资产的分类和计价.....	145
第二节 固定资产增加的核算.....	151
第三节 固定资产折旧和修理的核算.....	158
第四节 固定资产减少的核算.....	172
第五节 固定资产租赁的核算.....	178
第六节 在建工程的核算.....	183

第六节	在建工程的核算	184
第七章	无形资产、递延资产和其他资产的核算	192
第一节	无形资产的概述	192
第二节	无形资产的核算	196
第三节	递延资产和其他资产的核算	204
第八章	对外投资的核算	209
第一节	对外投资的分类	209
第二节	短期投资的核算	211
第三节	长期投资的核算	216
第九章	负债的核算	234
第一节	负债的分类	234
第二节	流动负债的核算	237
第三节	长期负债的核算	254
第十章	费用和成本的核算	271
第一节	期间费用的核算	271
第二节	生产成本核算的基本要求	282
第三节	生产费用归集与分配的基本原理	290
第四节	成本计算方法	319
第十一章	营业收入和利润的核算	353
第一节	营业收入分类和确认	353
第二节	主营业务收入的核算	356
第三节	主营业务税金及附加的核算	373
第四节	其他业务收支的核算	380
第五节	利润的核算	383
第十二章	所有者权益的核算	398
第一节	所有者权益的分类	398
第二节	投入资本的核算	401

第三节	资本公积的核算·····	406
第四节	盈余公积和未分配利润的核算·····	413
第十三章	企业会计报表 ·····	416
第一节	会计报表的种类和编制要求·····	416
第二节	资产负债表·····	419
第三节	损益表·····	435
第四节	财务状况变动表·····	441
第五节	会计报表附表和附注·····	454
第十四章	企业解散清算的核算 ·····	463
第一节	企业解散清算的原因和程序·····	463
第二节	解散清算会计核算原则和方法·····	466
第三节	企业解散清算的核算·····	470

第一章 企业会计准则

第一节 实施企业会计准则的意义

会计准则是进行会计工作的规范。建国以来,我国企业一直执行的是按所有制、分部门或行业的会计制度,这种模式是与实行高度集中的计划经济管理体制的统收统支的财务体制相适应的。在历史上虽然曾经发挥过一定的作用,但随着对内改革的深化和对外开放的扩大,原会计核算制度从总体上讲已经不适应新的经济形势发展的需要。因此,需要制定和实施我国的企业会计准则,逐步建立会计准则统驭各行各业会计制度的新的会计制度管理模式。

我国之所以要制定和实施《企业会计准则》,其主要目的在于规范企业对外会计报告的主要内容、格式以及会计确认和计量的方法和口径,保证会计信息质量,使企业会计信息适应社会主义市场经济的客观需要,在国民经济管理和对外经济合作中发挥更大的作用。

实施企业会计准则,统一和规范各行各业的会计制度,是社会主义市场经济体制和国家进行宏观调控的需要。原会计制度是按所有制、分行业、分部门制定的,不同所有制、不同行业之间

的核算标准存在着很大差异,从而导致了部门和行业之间会计信息的口径不统一,不可比。这种会计制度既不适应市场经济条件下企业投资主体多元化、经营方式多样化核算上的需要,也不能满足国家进行宏观调控的信息需要。因此,只有实施企业会计准则,统一规范各行各业会计核算行为,适应多种经济成份的跨地区、跨部门、跨行业的企业集团和联合经营的需要,以保证不同所有制、不同部门、不同行业之间会计信息的可比性,便于国家对会计信息的分析和综合利用,据以对国民经济运行情况作出准确的判断和决策,加强对社会主义市场经济的宏观控制和管理。

实施企业会计准则,有利于企业灵活自主地进行会计核算,适应转换企业经营机制的需要。原会计制度由国家统一规定,而且一统到底,定得过多,过死,过细,使企业难以根据自身的经营特点和经营体制等实际情况组织会计核算,使得会计核算在企业生产经营管理中的作用不能得到充分发挥。实施企业会计准则,既对企业的会计核算作了统一的规范,又允许企业根据自身的实际情况,自主设计会计核算程序,选择会计处理方法。这就有利于企业灵活自主地进行会计核算,最大限度地发挥企业会计工作的作用,以适应转换企业经营机制,扩大企业理财自主权的需要。

实施企业会计准则,有利于与国际会计惯例接轨,适应扩大对外开放的需要。我国原有的会计制度,是适应高度集中的计划经济体制建立起来的,在会计核算和会计报表方面与国际会计惯例的差距较大。外商看不懂我国原有的企业会计报表,也不易理解企业的会计信息,这不利于他们对我国经济政策和企业财务状况的了解,显然有碍于影响外商来我国投资;同时,随着我国经济的发展,企业需要走向国际市场,进行跨国经营,按照国

际商业惯例从事经营活动。会计信息是国际上通用的商业语言，我们必须改变过去与国际会计惯例不相适应的做法，制定和实施一个与国际会计惯例相接轨，便于外商理解的会计准则，以适应扩大对外开放客观经济形势发展的需要。

第二节 企业会计准则的主要内容

会计准则分为基本准则和具体准则两个层次。

基本准则是进行会计核算工作必须共同遵守的基本要求，它是制定具体准则的理论依据和指导原则，也是企业进行会计核算工作的指导思想和依据。故称之为指导性准则，具有覆盖面广、概括性高的特点。基本准则的内容包括一般原则和会计要素准则两大部分，其核心是关于会计确认、计量、记录和报告的基本要求的规定。

具体准则是在基本准则基础上进一步作出具体规定的准则。它包括：一是基本准则的具体化，如会计报告、汇总报表和合并报表的准则，无形资产会计准则，存货会计准则，固定资产会计准则，成本计算准则，收入确定会计准则，外币业务会计准则等；二是一些特殊业务的会计处理要求，如为股份制企业会计、物价变动会计等而制定的准则；三是针对一些特殊行业而制定的会计准则，如石油开采企业的会计准则等。具体准则也可称之为应用性准则，具有针对性强和便于操作等特点。

我国于1992年11月30日以财政部部长令颁布、从1993年7月1日起实施的《企业会计准则》属于基本准则。《企业会计准则》共十章六十六条，具体包括下列几个方面内容：

一、会计核算的基本前提

会计核算的基本前提,是指组织会计核算工作应当具备的前提条件,也称为会计假定,通常包括以下四个方面的内容:

(一)会计主体

会计主体是指会计工作为其服务的特定单位或组织。在组织会计核算之前,首先要明确会计主体,建立会计主体观念,为确定特定企业所掌握的经济资源和所进行的经济活动提供基础,从而为规定有关记录和报表所涉及的范围和对象进行界定,也是对会计的确认和计量在空间范围的限定。会计主体认为,企业的经济活动是独立于企业的投资者。它要求会计核算不仅要区分自身的经济活动与其他企业单位的经济活动,而且还要区分企业的经济活动与企业投资者的经济活动。每个会计主体都必须进行独立核算,才能正确反映本会计主体的资产、负债和所有者权益情况,才能正确提供企业的财务状况和经营成果的会计信息。

凡是具有经济业务,需要进行独立核算的实体,都可以成为一个特定的会计主体。会计主体可以是法人,如企业、事业单位,也可以是非法人,如合伙经营活动;可以是一个企业,也可以是企业中的内部单位,如企业的分公司;可以是单一企业,也可以是由几个企业组成的联营公司或企业集团公司。正确划分会计主体,对于企业实行自主经营、自负盈亏具有重要意义。在《企业会计准则》中规定:“会计核算应当以企业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。”

(二)持续经营

持续经营,是指企业将以现时的形式并按既定的目标不断地经营下去,其资产将会按其原定用途去使用,其负债也会如期

偿还。这一假设为企业资产损耗的计量规则提供了重要依据,也是企业选择会计方法的出发点。在持续经营的前提下,企业对于所拥有的厂房、设备等固定资产才会按照历史成本记帐并在规定使用年限内选择某种折旧方法计提折旧;对于所负担的债务,才能按规定的条件偿还。而在破产清算的情况下,会计核算就不能采用建立在持续经营前提基础上的公认会计原则和会计处理方法。此时资产的价值则必须按照实际变现的价值计算,负债也只能按照变现后的实际能力偿还。

必须指出,会计准则建立持续经营的假设,与企业日后发生破产并不矛盾。恰恰相反,有了持续经营的假定为前提,企业在经营期间的会计核算才能正确确认资产和负债及其经营损益。实际发生破产时才能如实反映产权和债务。所以,《企业会计准则》中规定:“会计核算应当以企业持续,正常的生产经营活动为前提。”

(三)会计分期

会计分期,是对会计核算对象在时间范围上的界定。基于企业持续经营假设的基础上,为了及时提供企业的财务信息,满足信息使用者的需要,因而人为地把企业川流不息的经营活动截取为若干个较短的等间距的会计期间加以反映,从而确定每一个会计期间的收入、费用和利润,期初、期末的资产、负债和所有者权益的数额,进行结算帐目和编制会计报表。

会计分期,对会计的确认和计量产生重大的影响。企业的收入和费用的确认及其相互配比,各项资产和负债的变动,是否考虑本期与非本期的界限,这就产生了收付实现制和权责发生制两种不同的核算方法。采用权责发生制的企业,应根据会计期限的划分,正确确定收入和费用的归属期,在会计处理上运用预收、预付、应收、应付等核算方法。

要使各个企业所提供的会计信息具有可比性,企业会计期间的划分必须相一致。为此,《企业会计准则》作出规定:我国的“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。”

(四)货币计量

货币计量作为会计核算的基本前提之一,它要求对所有会计核算的对象采用同一种货币作为统一的尺度来予以计算,并把企业经营活动和财务状况的数据转化为按统一货币单位反映的会计信息。

会计核算之所以用货币作为统一的计量单位,是因为货币是一般等价物,在商品经济的条件下,实物单位,劳动时间最终都可以换算为货币单位,而且只有采用货币计量单位,才能系统全面连续地记录、汇总企业的资产、负债、所有者权益以及收入、费用和利润等各项会计信息指标。以货币作为会计的计量单位,在企业存在多种货币的情况下,必须选择一种统一使用的记帐货币,即记帐本位币,其他非记帐本位币必须折算为记帐本位币反映。

以货币作为统一计量单位,同时还假定币值不变。尽管在日常经济活动中,货币的购买力随着供求关系而发生变动,但在会计核算中可以不考虑这些变动,即认为币值是稳定的,从而坚持历史成本原则。有关财产物资一经按统一的货币计价入帐后,一般不因币值变动而作出调整。只有在发生恶性通货膨胀时,才需要采用特殊的会计准则来加以处理。

《企业会计准则》具体规定了货币计量的要求:“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制会计报表,应当折算为人

民币反映。”

二、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。包括对会计信息质量的要求,以及会计的确认、计量与报告的原则。《企业会计准则》(以下简称《准则》)从我国的国情出发,体现我国特定的社会经济环境对会计核算的要求,规定了我国会计核算的十二项原则:

(一)客观性原则

《准则》第十条规定:“会计核算应当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。”

根据这一原则,会计核算的对象应该是客观的,即应该是已经发生的经济业务,而且必须具有能够证明该项经济业务发生的原始凭证为依据,做到数字可靠,内容真实,手续完备,以如实反映企业的财务状况和经营成果。客观性是对会计核算工作和会计信息的基本质量要求,在确认会计事项时必须依据真实的经济活动;会计的计量、记录和报告不得伪造;会计报告必须如实反映情况,否则,不仅不能发挥会计应有的作用,而且还将导致错误的经济决策。

(二)相关性原则

相关性原则,是指会计核算所提供的信息必须满足信息使用者的需要。《准则》第十一条规定:“会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求,满足有关各方了解企业财务状况和经营成果的需要,满足企业加强内部经营管理的需要。”

相关性原则要求会计信息要考虑会计目标的需要,提供与信息使用者进行决策相关的会计信息。首先要保证为国家提供宏观调控所必需的会计信息,同时,对企业的投资者和债权人提

供有助于他们进行投资决策和信贷决策所需的会计信息。相关性原则增强了会计信息的有用性,这一原则的规定,使会计信息能够得到充分利用。

(三)可比性(统一性)原则

可比性原则。是指会计核算应当提供相互可比的会计指标,便于分析比较和汇总。《准则》第十二条规定:“会计核算应当按照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。”

在市场经济体制下,国家对国民经济进行综合平衡和宏观调控,需要利用会计核算所提供的指标,并且要求所有企业的会计核算都建立在相互可比的基础上。只有这样,才能比较各部门的经济效益,调整产业结构,进行综合平衡,从而实现社会资源的最佳配置。

(四)一贯性原则

一贯性原则,就是要求企业采用的会计处理方法和程序前后各期必须一致。《准则》第十三条指出:“会计处理方法前后各期应当一致,不得随意变更。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。”

在会计核算中坚持一贯性原则,要求企业对经济业务的会计处理,一经采用某种方法,就应一贯地予以使用,如在会计科目的设置、资产的计价、折旧的方法、成本的计算等方面应体现一贯性原则,以便在不同的时期对同一会计主体的相同会计指标进行比较和分析。当然,一贯性并不意味着会计处理方法一成不变,如有实际需要,是可以变更的,但要在财务报表上加以说明。

(五)及时性原则

及时性原则,是指会计核算工作要讲求时效,以便会计信息的及时利用。《准则》第十四条规定:“会计核算应当及时进行。”

及时性原则是保证会计信息的有用性。市场经济信息瞬息万变,企业竞争日趋激烈,企业所提供的会计信息一旦贻误时机,就会失去时效,会计信息的作用就得不到发挥。为此,要求会计事项的帐务处理应当在规定的时间内及时进行,不能延至下一会计期间进行,也不允许提前至上一会计期间进行。会计报告应在会计期间结束后规定的时间内报送,以便信息需要者及时利用。

(六)明晰性原则

明晰性原则,是对会计记录和会计报告书写表达的要求。《准则》第十五条规定:“会计记录和会计报表应当清晰明了,便于理解和利用。”

在会计核算中坚持明晰性原则,有利于会计信息使用者准确、完整地理解会计信息所表达的内容,从而更好地加以利用。因此,要求会计记录要做到清晰完整,文字表达简明扼要,数字记录工整无误,不随便涂改,便于检查核对;会计报表所用术语应便于理解,避免产生误会,以利于报表使用者加以分析和运用。

(七)权责发生制原则

《准则》第十六条规定:“会计核算应当以权责发生制的基础。”这是对企业会计确认一般原则所作出的规定。

在会计分期假定的条件下,企业持续经营过程上的各项收入和费用的归属有两种确认的标志,一是按照现金是否已经收到或支出为标志,称为收付实现制;二是按照权利和责任的发生与转移作为确定收入和费用的标志,称为权责发生制。

按照权责发生制的要求,凡是本期已经实现的收入和已经

发生或应当负担的费用,不论款项是否收付,都应作为本期的收入和费用处理;凡是不属于本期的收入和费用,即使款项已经在本期收付,都不应作为本期的收入和费用处理。

根据权责发生制原则进行收入与费用的核算,能够更加准确地反映特定会计期间真实的财务状况和经营成果。

(八)配比原则

配比原则,是指必须将同一会计期间的收入与为取得这些收入所耗费的成本、费用相配合。《准则》第十七条规定:“收入与其相关的成本、费用应当相互配比。”在会计核算中坚持这一原则,有利于正确计算和考核企业的经营成果。

按照配比原则的要求,一个会计期间内所取得的营业收入与其相关联的营业成本、营业费用,应在同一会计期间内登记入帐。配比原则和权责发生制原则都是为了正确地计算净损益。权责发生制是为了正确地确认收入和费用,而配比原则是在正确地确认收入与费用的基础上进一步确认和计量净损益,二者既有联系,又有区别,不能相互替代。

(九)谨慎性原则

谨慎性原则,是指会计核算在处理企业不确定性的经济业务时,必须谨慎从事。《准则》第十八条规定:“会计核算应当遵循谨慎原则的要求,合理核算可能发生的损失和费用。”

按照谨慎性原则的要求,企业对于市场竞争和经营风险可能发生的损失和费用支出要作出合理的预计,如固定资产可采用加速折旧法、存货可采用后进先出法、应收帐款可计提坏帐准备等。采用谨慎性原则可以避免实际发生损失时对企业正常生产经营产生严重影响,提高企业应付风险的能力,有利于企业持续经营和稳定发展。

(十)历史成本原则

历史成本原则,也就是实际成本核算原则。《准则》第十九条对这一原则作出规定:“各项财产物资应当按取得时的实际成本计价。物价变动时,除国家另有规定者外,不得调整其帐面价值。”

历史成本原则,是会计计量应遵循的一项重要原则。按照这一原则的要求,对企业各项资产、负债、权益的计量应当根据经济业务的实际交易价格或实际成本,而不考虑日后市场价格变动的影响。按历史成本计价,符合客观性原则的要求,既便于对财产物资的检查和控制,又使收入与费用的配合符合实际交易的情况,保证会计信息的真实可靠。

(十一)划分收益性支出与资本性支出

《准则》第二十条规定:“会计核算应当合理划分收益性支出与资本性支出。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。”

企业的支出分为收益性支出和资本性支出的目的,在于正确地计算各期的净收益。收益性支出如耗用材料,支付工资和管理费用等,其支出的效益仅涉及当期,故应在当期全部转作费用,与当期收入相配比;资本性支出如购买固定资产和无形资产而发生的支出,由于这些支出可使多个会计期间受益,故不能全部在当期转作费用,而应在受益期间分期摊销转作各期费用。

(十二)重要性原则

重要性原则,是指会计核算应区别主次,突出重点,简化一般。《准则》第二十一条指出:“财务报告应当全面反映企业的财务状况和经济成果。对于重要的经济业务,应当单独反映。”

按照重要性原则的要求,企业在会计核算和报表编制过程中,对重要的经济业务和会计事项,要进行单独计算和分项反