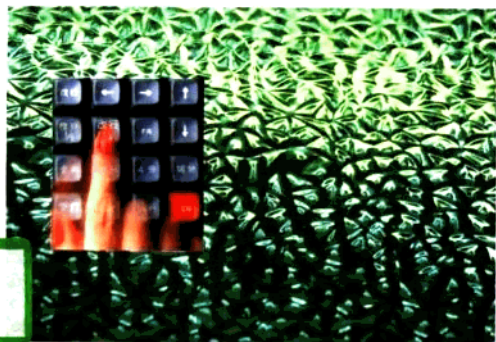


企业会计

夏振杰/任洪云/岳成年/编著



辽宁民族出版社

前 言

《企业会计准则》和《企业财务通则》的发布和实施,奠定了中国会计国际化的基石,它一方面为我国社会主义市场经济发展扫除了信息障碍,另一方面也表明了中国会计制度力求与国际惯例接轨的信心和决定。这是全国会计界的一件历史性大事,已成为广大财会人员关心的焦点。

《新税制》的全面实施,既意味着国家与企业、单位和个人之间利益分配关系的全面调整,同时对广大税务人员,财会人员及其他经济工作人员的工作提出了新的更高的要求。

本书是在《两则》和《新税制》实施后,我们组织有实践经验的财经工作者和多年从事财经理论研究的教师严格按照《新会计制度》、《新税制》要求编写的。它适用于财税干部理论学习,也可作为大中专学校的教材。它观点新、内容全、具有较强的实用性。

本书第一章、第十二章、第十五章由夏振杰编写;第二章由任洪云编写;第九章、第十章、第十一章由岳成年编写;第三章由刘世杰编写;第六章由张子森编写;第四章由赵丽娟编写;第八章由孟繁学编写;第五章由胡中宇编写;第七章由马春良编写;第十三章、第十四章由王秋丰编写。全书由夏振杰、任洪云做了统稿;由辽宁省新闻出版局赵文英同志做了审定,在此表示衷心感谢。

由于时间仓促,书中难免有疏漏之处,恳请读者批评指正。

编 者

1997年6月1日

目 录

第一章 总 论	1
第一节 会计核算的基本前提	1
第二节 会计核算的一般原则	3
第三节 会计要素和会计等式	8
第二章 流动资产的核算	19
第一节 货币资金的核算	19
第二节 应收及预付款项的核算	32
第三节 短期投资的核算	47
第四节 存货的核算	52
第三章 长期投资	113
第一节 长期投资的分类	114
第二节 长期投资的核算	116
第三节 长期投资的转让	127
第四节 长期投资与短期投资的结转	129
第五节 长期投资在资产负债表上的列示	130
第四章 固定资产与在建工程	131
第一节 固定资产增加和减少	131
第二节 固定资产折旧	141
第三节 固定资产修理、清理及清查	148
第四节 固定资产租赁	154
第五节 在建工程	158
第五章 无形资产、递延资产及其他资产	163
第一节 无形资产	163

第二节	递延资产	175
第三节	其他资产	179
第六章	流动负债	181
第一节	流动负债的分类	181
第二节	流动负债的核算	182
第七章	长期负债	204
第一节	长期负债的分类	205
第二节	负债费用的资本化	213
第三节	长期负债的核算	216
第八章	所有者权益	222
第一节	所有者权益的含义	222
第二节	投入资本的核算	223
第三节	资本公积与盈余公积的核算	228
第四节	股份制企业股东权益的核算	231
第九章	生产费用	242
第一节	生产费用的管理	242
第二节	生产费用的核算	245
第三节	生产费用在各产品间的归集与分配	247
第四节	生产费用在完工产品与在产品之间的 分配	258
第十章	工业企业成本核算	265
第一节	产品成本的管理	265
第二节	成本计算的品种法	271
第三节	成本计算的分批法	274
第四节	成本计算的分步法	281
第五节	成本计算的其他方法	293

第十一章 商业企业成本的核算	301
第一节 商业企业成本核算的意义和内容	301
第二节 批发企业商品采购与销售成本的核算	303
第三节 零售企业商品采购与销售成本的核算	327
第十二章 收入与利润的核算	339
第一节 收入的核算	340
第二节 产品销售税金及附加的核算	352
第三节 销售成本的核算	380
第四节 利润总额的核算	382
第五节 利润分配的核算	390
第十三章 会计报告	398
第一节 会计报告概述	398
第二节 资产负债表	400
第三节 损益表及其附表	411
第四节 财务状况变动表	418
第五节 财务状况说明书	427
第六节 企业财务评价指标	430
第十四章 外币业务	433
第一节 外币业务与汇率	433
第二节 外币业务核算的原则	434
第三节 外币业务的会计处理	438
第十五章 所得税会计	446
第一节 所得税会计概述	446
第二节 所得税会计处理方法	448

第一章 总 论

第一节 会计核算的基本前提

会计核算的主要目的是向有关各方提供决策有用的会计信息,而会计信息的产生必须在一定的空间和时间范围内进行,并按一定的形式,对一定的内容,通过会计核算的程序和方法取得。会计核算的基本前提就是限定会计核算的范围、内容,并对收集、加工处理的会计信息加以过滤和筛选,以保证会计工作的正常进行和会计信息的质量。会计主体、持续经营、会计分期、货币计量是进行会计核算的四个基本前提和制约条件,也是制定会计准则和会计核算制度的重要指导思想。

一、会计主体

会计主体是指会计工作所服务的特定单位,它为会计工作规定了活动的空间范围。明确会计主体是组织会计核算工作的首要前提。会计处理的数据和提供的信息,不是漫无边际,而是有一个空间界限。这个界限是有自主经营所必须的资产,并产生相应的债务和所有者权益;有独立的收入和费用,并可据以确定盈亏,评价业绩。只有把会计核算限制在这个范围内,才能使会计主体的资产、负债、收入、费用和损益与其所有者和其他主体的财产不相混淆。在这个主体范围内,建立会计工作,规划自己的行动,对生产经营活动进行记录、反映和控制,并向有关各方提供会计信息,即报送会计报告。在一般情

况下,企业、事业单位和机关都是会计的主体,但典型的会计主体是经营企业。

二、持续经营

持续经营是指在正常的情况下,会计主体的生产经营活动将按照即定的目标持续不断的经营下去,在可以预见的将来,不会面临破产,进行清算。会计的处理方法有正常情况(即持续经营)下的处理方法,也有特殊情况(即停止关闭)下的处理方法,持续经营为会计工作的正常活动作出时间的规定。也就是说,组织会计核算工作时间是以正常情况,即会计主体在可以预见的未来不会面临破产清算为前提的。这样会计主体才有可能采用历史成本,而不是清算价值来确认、计量其资产等要素,所有资产也将按照预定的目标在正常的生产经营过程中被耗用、出售,它所承担的债务也将如期偿还。

三、会计分期

会计分期是指在会计主体无限期持续经营的基础上,人为地规定会计信息的提供期限。它是对持续经营的必要补充。企业需要经常反映一定时期内的经营成果和财务状况,向有关各方提供信息,不可能等到结束其经营活动时才去进行决算和编制财务报告,因此会计核算应当划分会计期间,人为地把持续不断的企业生产经营活动划分为较短的经营期间。会计期间通常为1年,称为会计年度。我国《企业会计准则》规定以日历年度作为会计年度。为了及时提供信息,在年度内还可以划分为若干较短的期间,如季度和月份。

四、货币计量

货币计量是指会计提供的信息主要是以货币(即记帐本

位币)为计量尺度。由于会计提供的信息主要是定量信息。在商品经济条件下,一切商品只有转变为货币,它的价值才能实现。这就决定了会计在提供数量化信息时主要应当以货币作为计量单位。以货币作为统一计量单位包含着稳定即币值保持不变或变化甚微为条件,只有这样,会计核算才能排除无所适从的境地,才能把会计主体发生的经济活动进行连续、系统的记录,综合汇总,并对不同时期的会计信息进行比较、分析和评价。如果出现了异常的情况,即出现了持续的,特别是恶性的通货膨胀,就应当修正这个前提条件(假设),例如,用“不变购买力”、“重置成本”等计量单位来取代“名义的货币”计量单位。

在我国货币计量采用的是以人民币为记帐本位币,有外币收支业务的企业也可采用某种外币作为记帐本位币,但向有关方面编送的会计报表必须折算为人民币反映。

第二节 会计核算的一般原则

会计核算的一般原则是进行会计核算工作的规范,是会计核算工作中从事会计帐务处理,编制会计报表时所依据的一般规则和准绳。也为会计要素准则和会计具体准则的制定提供指导思想和理论依据。它大体上可以划分为四类,一是总体性要求的原则;二是对会计信息质量要求的原则;三是会计要素确认与计量的原则;四是会计修订性惯例的要求。这些一般原则,大部分体现了不同社会制度下商品经济对会计核算的共同要求,是会计核算一般规律的概括和总结。

一、总体性要求的原则

(一)可比性原则

可比性原则是指会计核算必须符合国家的统一规定,提供相互可比的会计信息。可比性是保证不同会计主体之间会计指标口径一致,相互可比,以便于会计信息的比较、分析、汇总,从而为国家进行宏观调控的管理,为投资者作出正确的决策,提供必要的依据。为了保证会计信息的可比性,企业的会计核算必须按照国家统一规定的会计处理方法进行。

(二)一致性原则

一致性原则,也称为一贯性原则,是指企业采用的会计处理方法和程序前后各期应当一致,不能随意变更。经济业务通常存在着多种处理方法,企业在进行会计核算时,可以在会计准则允许的范围内使用,如存货的计价方法、折旧的计提方法等,但为了保证会计报表前后期有关数据的可比性,以防止由于会计方法的变更而影响会计数据的真实性,会计处理方法应当保持前后期一致,不能随意变更,如果确有必要变更,应当将变更的情况、变更的原因及对企业财务状况的经营成果的影响,在会计报告中加以说明。

在会计核算中坚持一贯性原则,前后各会计期采用相同的会计处理方法和程序,有利于提高会计信息的使用价值,并可以制约和防止企业通过会计方法的变更,人为的操纵成本、利润等会计指标,弄虚作假。

二、对会计信息质量要求的原则

(一)真实性原则

真实性原则又称客观性原则,是指企业提供的会计信息必须以实际发生的经济业务及证明经济业务发生的合法凭证为依据,如实反映财务状况和经营成果,做到内容真实,数字

准确,项目完整,手续齐备,资料可靠。

真实性是对会计核算工作和会计信息的基本质量要求。真实的会计信息对国家宏观经济管理、投资者决策和企业内部管理有着重要意义。在会计核算的各个阶段都应遵循真实性原则,依据实际发生的经济活动来进行确认、计量。

(二)相关性原则

相关性原则又称有用性原则,是指会计信息应当满足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。会计的主要目标是向有关方面提供决策有用的信息。如果会计提供的信息不利于人们做出各种经济决策,与经济决策无关,会计工作也就失去了意义。要充分发挥会计信息的有用性必须使会计提供的信息与各方面使用的会计信息的要求相协调。随着客观经济环境的变化,信息使用者增多,对会计信息的有用性也在发生变化,过去信息有用性主要是符合国家宏观管理的需要,在市场经济条件下,则是满足在国家宏观调控的同时,还应考虑其他有关各方(投资者、信贷者)以及企业内部管理的需要。

(三)及时性原则

及时性原则是指在处理会计事项时,必须在经济业务发生时及时进行,讲求实效,以便于会计信息的及时利用。及时性包括两个方面,一是会计事项的帐务处理应当在当期内进行,不得拖延;二是会计报表应当在会计期间结束后按规定的日期内报送有关部门。如果会计处理与会计报告的编报不及时,则时过境迁,失去时效,会计信息就难以发挥作用。

(四)清晰性原则

清晰性原则是指会计记录和会计报表必须清晰、明了,简

明易懂地反映企业的财务状况和经营成果,以便于报表使用者理解会计报表的利用会计信息,同时也有利于审计人员进行查帐验证。

三、对会计要素确认、计量要求的原则

(一)权责发生制原则

为了正确划分并确定各个会计期间的财务成果,《企业会计准则》规定,企业应以权责发生制作为记帐基础。行政事业单位(不包括实行企业化管理的事业单位),不进行盈亏计算,为了正确反映预算支出的执行情况,一般采用收付实现制作为记帐的基础。

权责发生制,又称应计制,它是以收入和费用是否已经发生为标准来确认本期收入和支出的一种方法。其主要内容是,凡是当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,都应当作为本期的收入和费用处理;凡是不属于当期的收入和费用,即使款项已经在当期收付,都不应作为当期的收入和费用处理。权责发生制是与收付实现制相对的一种记帐基础,它主要是从时间选择上确定会计确认的基础,其核心是根据权责关系的实际发生和影响期间来确认企业的费用和收益。因此,能较真实地反映企业财务状况和经营成果。

收付实现制也称现金制,它是以款项实际收付为标准来确认本期收入和支出的一种方法。其主要内容是,凡是在本期收到的收入和付出的费用,不论是否属于本期,都应作为本期的收入和费用处理,而对于应收、应付、预收、预付等款项均不予调整。这种帐务处理方法比较简单,但对各期损益的确定不够合理,因此企业一般不采用收付实现制。

（二）实际成本（历史成本）核算原则

实际成本核算原则是指企业的各种资产应当按其取得或购进时发生的实际成本计价。其主要内容是，企业取得的资产，应从其购进或建造时发生的原始成本即实际成本作为入帐的基础，并以此作为分摊和转作费用成本的依据。物价变动时，除国家另有规定者外，一律不能调整其帐面价值。

按照实际成本（历史成本）原则进行计量，有以下三个优点：第一，历史成本是在交易发生时取得的，使会计数据真实可靠，具有客观性；第二，历史成本具有可验性，因为它有会计凭证为依据，便于事后查核和验证；第三，历史成本的数据比较容易取得，便于核算。

（三）配比原则

配比原则是指企业的收入与其相关的成本、费用应当相互配比。它要求一个会计期间内的各项收入与其相关联的成本、费用，应当在同一会计期间内登记入帐。主要包括：某个会计期间的收入与该期间的成本费用相配合，通过两者之差额来确定企业的经营成果；一个会计期间所取的某项收入与其相关的成本、费用相配合，以确定某项业务的成果；某种产品的收入与该产品的成本相配合，以确定该产品耗费的补偿。

（四）划分收益性支出与资本性支出的原则

会计核算应当严格划分收益性支出与资本性支出的界限，以正确计算企业当期损益。所谓收益性支出是指支出的效益仅及于本会计期那部分支出；资本性支出是指支出的效益涉及多个会计期间的支出。由于收益性支出和资本性支出的性质不同，因此会计上采用不同的处理方法：凡支出的效益仅属于当期的，应作为收益性支出，如管理费用、销售费用、财务

费用等,从当期实现的收入中补偿;凡支出的效益属于几个会计期间的,应作为资本性支出,如购进固定资产,从事科研开发发生的费用等,应采取折旧、摊销的方式,从以后各期实现的收入中逐步收回。

四、会计修订性惯例的要求

(一)谨慎性原则

谨慎性原则又称稳健性原则,是指对某一会计事项有多种不同方法可供选择时,应尽可能选用一种不导致企业虚增盈利的做法。由于在生活中存在着不确定因素和风险因素,只要企业同其他企业有经济交往就有可能发生坏帐,企业在经营中也存在资产过时削价处理和损失等情况,因此对于这类可能发生的费用或损失,在进行会计核算时,应当遵循谨慎原则,即将可能发生的损失和费用,预先估计入帐,待费用或损失发生时,由于已经提前预计,不会对企业的正常经营造成危害。根据谨慎原则,企业对应收帐款可计提坏帐对固定折旧的提取可采用加速折旧法,对存货的计价可采用后进先出法等。

(二)重要性原则

重要性原则是指会计核算在全面反映企业的财务状况和经营成果的同时,对于影响决策的重要经济业务应当分别核算,单独反映,并在会计报告中作重点说明,而对于次要的会计事项,在不影响会计信息真实性的情况下,则可适当简化,合并反映。

第三节 会计要素和会计等式

一、会计要素

会计要素是会计核算的具体化,是构成会计报表的基本因素,即大类项目,也是设置会计科目的依据。在我国,会计要素包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润 6 项,其中资产、负债、所有者权益三个要素构成一组,形成反映一定日期财务状况的平衡公式,即:

资产 = 负债 + 所有者权益

收入、费用、利润三个要素构成另一组,形成反映一定期间经营成果的基本公式,即:

收入 - 费用 = 利润

通过复式记帐,使这些会计要素之间发生了相互联系。

现将这 6 个会计要素的主要内容说明如下:

(一) 资产

资产是企业拥有或控制,能以货币计量,并能为企业提供的经济效益的经济资源。根据这个定义,可以概括出资产有以下 4 个特征。

1. 资产的内涵是经济资源。企业的资产只限于经济资源,非经济资源不是企业的资产。一个企业的经济资源,可以是货币的,也可以是非货币的,可以是有形的,也可以是无形的。资产作为企业的经济资源,它有益于企业的生产经营,对企业生产经营具有服务能力和贡献能力,如厂房、机器设备、原材料等。应当指出的是,强调资产的内涵是经济资源不意味着所有经济资源都是企业的资产,如水源等是经济资源,但不是资产。

2. 作为企业的经济资源必须为企业现在所拥有或控制。拥有即所有权归企业所有,而控制是由企业支配使用,但并不

等于企业取得所有权。一项经济资源是否属于企业的资产,通常要看其所有权是否属于该企业,但企业是否拥有资源的所有权,不是资产的绝对标准。那些所有权不属于特定企业,但为该企业所实际控制的经济资源,也就是企业能够自主地运用该项经济资源,从事经营活动,谋求经济利益,并承担相应的风险。例如,企业以融资租入的固定资产,尽管所有权不属于承租企业,但由于受承租企业实际控制,因此在会计实务中将其列为承租企业的固定资产。

3. 作为资产的经济资源,必须具有能为企业带来经济利益的服务潜力。企业现在拥有或控制的经济资源,通过对它有效的使用,能为企业带来未来的经济效益,才属于企业的资产,这是资产的一个重要属性。例如,资产可以当做一种购买力来使用如现金、银行存款;可以出售而转变为货币资产或某种债权,如存货;可以为企业提供服务或效用,如厂房、机器等。如果一项经济资源不能提供未来的经济效益,它就不能再列作资产,而应作为费用或损失处理。例如,无法销售出去的存货,无法收回的应收帐款等。

4. 作为资产的经济资源必须能够用货币来计量其价值。货币计量是会计核算的重要特征,如果由企业拥有或控制的一项经济资源不能用货币来计量,它就不能列作企业的资产。例如,人力资源虽是企业的一项重要资源,但由于它还不能用货币来计量,因此人力资源就不能作为企业的一个资产项目列在“资产负债表”上。

资产按其流动性分为流动资产、长期投资、固定资产、无形资产、递延资产等类别。

1) 流动资产是指可以在一年内或者超过一年的一个营业周期变现或者耗用的资产。流动资产按其变现能力的大小又

可分为现金及各种存款、短期投资、应付预付款项、存货等。

现金及各种存款包括库存现金、在银行及其他金融机构的存款，统称为货币资产，按实际收入和支出数记帐。

短期投资是指各种能够随时变现，持有时间不超过一年的有价证券以及不超过一年的其他投资。对于短期投资的各种有价证券，应当按照购买时发生的实际成本记帐。

应收及预付款包括应收票据、应收帐款、其他应收款、预付货款、待摊费用等。应收及预付款项按实际发生额记帐。由于在商品经济条件下存在着经营风险，应收帐款有收不回来的可能，因此应收帐款可以计提坏帐准备金。

存货是指企业生产经营过程中为销售或者耗用而储备的各种资产，包括商品、产成品、在产品及各类材料、燃料、低值易耗品等。各种存货应当按取得时的实际成本计价；领用或发出各种存货时，可采用加权平均法、移动平均法、先进先出法，后进先出法等方法计价。

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。

股票投资是指通过购买股票以取得其他企业所有权的投资；债券投资是指为获取利息收入而购买债券的投资；其他投资主要是指对合营企业和合作企业的投资。股票投资和其他投资应根据不同的情况，分别采用成本法或权益法核算。债券投资应当按实际支付的款项记帐。

3) 固定资产是指使用年限在一年以上，单位价值在规定的标准以上，并在使用中保持原来物质形态的资产，包括房屋及建筑物、机器设备、运输设备、工具器具等。固定资产应当按照取得时的实际成本记帐。

4) 无形资产是指企业长期使用而没有实物形态的资产，

包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权、商誉等。无形资产可以按其不同的来源,采用不同的方法计价,购入的按实际成本计价;接受投资的按评估确认或合同约定的价格计价;自行开发的按实际发生数计价。

5) 递延资产和其他资产。递延资产是指不能全部计入当年损益,应当在以后年度内分期摊销的各项费用,包括开办费、租入固定资产的改良支出等。

开办费是指企业筹建期间为进行生产经营活动准备所发生的登记费用、咨询费用、股票印刷费用等。租入固定资产改良支出是为了提高固定资产使用性能进行改造所发生的支出。递延资产按实际发生数计帐并分期摊销。

其他资产主要包括特种储备物资、冻结物资和冻结存款等。

(二) 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。其特征如下:

1. 以法律、有关制定条例或合同契约的承诺为依据。负债实质上是企业在一定期间之后必须偿还的经济债务,其偿还期限或具体金额在它们发生或成立之时就已由合同、法规所制定与制约,是企业必须履行的一种义务。

2. 以经济业务的经济实质重于法律形式为依据。一项经济业务如果能提供与决策相关的会计信息,即该项经济业务具有其经济实质。在这种情况下,尽管该项经济业务所涉及到的,由企业承担支付的合同或契约尚未正式执行,即从法律形式上讲尚未完备,但企业对这项负债应以确认。例如,企业签订承租专用设备合同,即使企业不使用这项设备,也不能取消合同所规定的债务。