

企业会计准则

—— 股份制企业会计

鲍学曾 武羿 主编

海洋出版社

序

为了适应我国社会主义市场经济的发展和转换企业经营机制的需要，改革现行的按所有制、分部门、分行业制定的会计制度，制定和实施会计准则，实现我国会计管理体制和会计核算体系的根本改革，是当前会计工作一项十分重要的任务，已引起有关领导和会计界的重视与关注，并被提上了议事日程。实践证明，经济越发展，改革开放越深入，会计越重要，会计制度改革也愈加紧迫。

我国《企业会计基本准则》与《股份制会计制度》的制定与发布，代表着我国会计制度改革的阶段性重大成果，标志着我国新的会计核算模式的建立。而实现新的会计模式的转换，不仅需要广大会计工作者认真学习宣传新制度，而且需要会计教育工作者不失时机地编写出由浅入深、易学、易懂、易记、易操作的会计教科书和会计自学读物。中央财政金融学院、中央财政管理干部学院教授鲍学曾等同志，把握时机，潜心研究，及时编写了《企业会计准则——股份制企业会计》，本书编写前，作者在北京、安徽、河北等地亲身进行讲授，受到了学员和广大会计人员的普遍欢迎，收到了显著效果。

感谢作者为我国会计改革，为实施会计准则所作的努力，他们身体力行，严谨治学的成果《企业会计准则——股份制企业会计》一书，一定会受到大家的欢迎。

张汉兴

1992年8月于北京

前 言

在党中央改革开放方针指导下，我国经济体制改革和国民经济的发展，取得了显著的成果。会计改革是整个经济体制改革中的一个子系统，在改革开放过程中，具有重要的地位。1991年10月财政部制定了《企业会计准则第1号——基本准则（草案）》，这是我国会计改革中的一件大事。会计是一种国际商业通用语言，根据我国特点和国际会计准则制定的企业会计准则，对加速改革开放、促进国际间的经济合作，将起着重要的桥梁作用。1992年6月《股份制试点企业会计制度》正式发布，这些重大的会计改革措施，无疑对提高会计信息质量，使会计信息资料具有统一性和可比性，推动我国会计工作的迅速开展，以及推动股份制企业试点工作，将起着重要作用。

为适应新形势，以企业会计准则为主，以《股份制试点企业会计制度》为依据，系统阐述股份制企业会计核算，以加深会计人员对企业会计准则的理解，为应用企业会计准则奠定基础，本书可供股份制企业财务会计人员和经营管理人员，以及财政、银行、税务等部门的同志学习、参考之用。本书也可作为高等财经院校会计、审计、国际会计等有关专

业使用的教材。本书也可作为岗位培训教材。

本书定稿前，得到中央财政部会计管理司、教育司、中央财政金融学院、中央财政管理干部学院有关领导的大力支持和协助，中央财政金融学院的赵素娟同志，北京化工管理干部学院的刘高焯同志对本书提出的宝贵意见，使本书受益良多，谨致谢意。由于时间仓促，作者水平有限，本书存在缺点和不足之处在所难免，欢迎批评指正。

鲍学曾 武羿
1992.8.

目 录

第一章 总论

第一节	制定会计准则的必要性	(1)
第二节	会计准则与会计理论及相关名词涵义 的关系	(4)

第三节	股份制企业基本知识	(11)
-----	-----------	------

第二章 企业会计基本准则—总则

第一节	会计准则的特点	(19)
第二节	会计准则的内容和结构	(21)

第三章 企业会计基本准则—一般原则

第一节	一般原则的具体内容	(24)
第二节	我国企业会计基本准则中一般原则的比较	(26)

第四章 货币资金和结算业务的核算

第一节	货币资金的核算	(28)
第二节	结算业务的核算	(38)
第三节	货币资金与银行存款的清查	(45)

第五章 工资的核算

第一节	工资总额的组成	(48)
第二节	工资的结算与分配	(58)

第六章 固定资产核算

第一节	固定资产的分类和计价	(68)
第二节	固定资产增加的核算	(73)
第三节	固定资产折旧的核算	(80)
第四节	固定资产减少的核算	(86)
第五节	固定资产修理的核算	(90)
第六节	固定资产租赁的核算	(94)

第七章 存货的核算

第一节	库存材料的核算	(97)
第二节	低值易耗品的核算	(128)
第三节	库存商品的核算	(138)
第四节	存货发出的计价	(145)

第八章 生产成本核算

第一节	生产成本核算的基本要求和一般程序	(152)
第二节	成本计算品种法	(161)
第三节	成本计算分批法	(171)
第四节	成本计算分步法	(176)

第九章 投资的核算

第一节	短期投资的核算	(193)
第二节	长期投资的核算	(196)

第十章 无形资产和应收款项的核算

第一节	无形资产的核算	(205)
第二节	应收、应付款项的核算	(211)
第三节	应收票据及应收票据贴现的核算	(219)

第十一章 长期负债的核算

第一节	长期负债的分类与计价	(224)
第二节	长期借款的核算	(225)

第三节	应付债券的核算.....	(229)
-----	--------------	-------

第十二章 财务成果的核算

第一节	营业收入的核算.....	(241)
第二节	营业成本的核算.....	(247)
第三节	营业税金核算.....	(250)
第四节	销售费用、管理费用和财务费用的核算...	(253)
第五节	营业外收支的核算.....	(258)
第六节	利润及利润分配的核算.....	(262)

第十三章 股东权益

第一节	股票发行的会计处理.....	(271)
第二节	股份制企业的增资和减资.....	(273)
第三节	公积金与公益金的核算.....	(277)
第四节	股份制企业股利分配的核算.....	(280)

第十四章 会计报告

第一节	会计报告的种类和要求.....	(284)
第二节	资产负债表.....	(288)
第三节	利润表.....	(297)
第四节	财务状况变动表.....	(301)
第五节	合并会计报表.....	(307)
第六节	终止与清算.....	(311)
附表 1:	一元的现值表.....	(319)
附表 2:	一元的年金终值表.....	(325)
附表 3:	一元的年金现值表.....	(331)
附表 4:	一元的复利终值表.....	(337)

第一章 总论

本章主要对制定企业会计准则的必要性，会计准则与会计理论之间一些主要问题进行概括的介绍。此外还对股份制企业的基本知识予以论述，以加深理解，并有助于深入学习股份制企业会计。

第一节 制定会计准则的必要性

一、为什么要制定会计准则

会计准则是进行会计核算工作的规范。建国以来，在会计核算方面我们根据计划经济的要求，制定了一系列分行业、分所有制的非常详细具体的会计核算制度，作为企业会计核算的行为规范，其中分散地规定了不少类似会计准则的会计核算要求，而没有制定单独成文的会计准则。在当时的情况下，对于加强经济核算，促进经济发展，发挥了积极的作用。但是，随着经济体制改革的不断深入和对外开放政策的贯彻实施，这些会计核算制度已不能完全适应经济发展形势的要求，日益显露出其局限性和不适应性。突出表现在：这些会计制度是按不同的行业和所有制分别制定的，各行业、各所有制之间没有规定统一的共同遵循的会计核算要求，各类企业提供的会计信息资料缺乏可比性，不利于国家据以进行宏观经济决策和调控；同时无法满足各种形式的跨

行业、跨所有制的联合企业和企业集团会计核算需要。其次，各项经济业务不分巨细，都由政府部门在会计制度中规定具体核算办法，一统到底，不利于政府部门转变对企业的管理职能，也不利于企业根据本单位的经营特点，建立必要的会计核算方法和程序，以满足自身经营管理的需要。第三，在对外经济交往中，没有一个单独成文的会计准则，不利于外商了解我国的会计政策和会计方法，据以进行投资的可行性研究，不利于促进外商投资企业和对外经济交流的发展。

因此，根据《中华人民共和国会计法》，制定各类企业都适用的会计准则，是社会主义市场经济发展的需要，是政府转变管理职能、加强国民经济宏观调控和搞活微观经济的需要，是对外开放和促进对外经济交流的需要。

二、制定会计准则的指导思想

尽快制定我国会计准则，解决现行分行业、分所有制制定的会计核算制度存在的问题，已是会计界的共识。但对制定什么样的会计准则，这是大家所关心和探讨的问题。由于我国政治经济情况与外国有很大的差别，我国不能照搬照抄外国的会计准则，必须本着立足国内、借鉴国外的精神，制定具有中国特色的会计准则。因此，制定会计准则，首先必须对我国的国情有一个清楚的认识，明确我国会计准则制定的指导思想，应当体现如下：

1.我国实行的是有计划的商品经济，以社会主义公有制为主体，多种经济成份并存的所有制结构，作为经济管理重要组成部分的会计，必须为社会主义市场经济发展服务：必须与社会主义公有制占主导地位、多种经济成份并存的所有制结构相适应，使之满足宏观经济调控和微观经济搞活的需

要。

2.“统一领导、分级管理”是我国经济管理工作的重要原则，也是国家对会计管理特别是会计核算制度管理的原则。因此，会计准则应体现统一领导与分级管理相结合的会计管理原则。

3.建国以来，我国在会计实践中创造了许多行之有效的做法，积累了丰富的经验，值得我们总结、提高；另一方面，国外先进的会计理论、会计方法和一些国家制定会计准则的经验，也值得我们借鉴和学习。因此，制定会计准则既要从我国国情出发，结合我国会计实践，又要借鉴国外先进的会计理论和方法。

4.我国的会计是财政经济工作的基础，会计核算制度是财政管理制度的重要组成部分，会计准则应尽量与财务、税务制度相互协调。

三、关于名称问题

会计准则是全国统一执行会计核算方面的规范性文件，现在各个国家对它的名称不一致，举例说明如下：

- (一) 国际会计标准 (IAS)
- (二) 美国为“公认会计原则” (GAAP)
- (三) 英国为“标准会计惯例” (SAP)
- (四) 澳大利亚和新加坡为“会计标准” (AS)
- (五) 日本为“企业财务会计标准”
- (六) 法国为“基本会计计划” (GAP)

我国称为会计准则。会计界认为会计准则又可称为会计原则，二者是同义语。虽然在会计理论界仍有不同观点，但目前统一称为“会计准则”，英文可译成 Accounting Standard。会计准则既是会计标准，又是会计原则，是进行会计

核算工作的规范。

四、建立会计准则的可能性

我国对会计准则并不完全陌生。我国有关会计准则的内容，已散见于各项会计制度、条例和有关规定之中，只是没有明确、统一的规定和完整的表述。这就给制定统一会计准则提供了现实的可能性。在我国的会计实际工作中，许多会计准则已在不同程度地使用和执行，例如权责发生制原则、配比原则等。只是行业间比较分散，没有形成通用的共同标准，有些会计准则规定太死，没有相应的变通余地。会计实际工作中的这些情况，都为制定会计准则提供了前提条件。

国外在近几十年来，会计工作得到充分的发展，在制定会计准则方面有许多成功经验可资借鉴，例如美国、日本和国际会计准则委员会等，他们制定会计准则的经验都是值得我们参考的。此外，1985年制定的中外合资企业会计制度中，已明确规定了会计核算工作的一般原则，它的执行情况也为制定企业会计准则，提供实践经验。

建国四十余年以来，我国财会人员的素质不断提高，也为财会人员执行企业会计准则提供了可能性。

第二节 会计准则与会计理论及相关名词涵义的关系

有些会计名词与会计准则在内涵上既相互联系又相互区别，在外延上既相互交叉又相互排斥，而且有的只是名称不一而已。目前学术界对有些会计名词涵义的看法还有分歧，所以必须统一认识，这样才有助于会计准则的制定和应用。

一、会计概念

会计概念是人们在会计实践中，所产生的思维活动，并由这些思维活动所形成的对会计实践的看法。它不仅包括在会计实践中所形成的一切理论和方法。会计概念又可分为：

（一）狭义的会计概念

是人们对具体会计对象本质属性的认识。

（二）广义的会计概念

广义的会计概念不仅包含狭义会计概念的内容，还包括人们对会计过程中，所采用的各种方法本质属性的认识，以及会计基本理论中的其它内容。

二.会计假设

会计假设是指对会计资料的分类、记录、计算、收集、分配和报告等工作，所做出的合乎逻辑地控制。会计假设是从会计核算本身的需要出发，以客观的经济现象为依据，使会计核算工作赖以进行的前提。会计假设有以下主要内容。

（一）会计主体假设

会计的核算对象是独立核算的企业、事业单位和机关，这个独立的核算单位就是会计主体。现在以企业为例进行说明会计主体假设。例如企业的经济活动必须与企业所有者的经济活动分开。企业的资产应视为企业本身所有，企业的负债，应视为企业本身的负债，而与企业所有者本身的资产和负债分开。通过会计主体假定，可以使企业同所有者相分离，通过会计上的独立核算、独立编制会计报表，说明企业的生产经营情况，如实反映企业以及各有关方面的经济利益，使投资人、债权人、有关领导部门根据核算资料和会计报表得到正确的经济信息，并据以作出正确的决策。

（二）持续经营假设

持续经营假设是指：企业在宣告破产、解散、停止经营和清算之前，将仍以它现有的目标持续经营下去。按原来的用途使用资产，按原承诺的条件清偿债务。企业的各项资产和负债都要在这一基础上正常估价，并按正常价格对一切经济业务进行常规的会计处理。

根据持续经营假设，使会计核算工作建立在原来正常经营活动的基础上，这就为独立核算企业的财产估价和收益的确定，提出理论依据。

（三）稳定货币计量假设

稳定货币计量假设是指：企业由会计反映的经济活动，都能够用统一的货币单位进行计算，并且假定货币本身的价值是稳定不变的。

（四）会计分期假设

会计分期假设是指：把一个企业的全部经济活动时期，人为地划分为几段相等的较短时间，如年、季、月等。

会计分期假设是为了及时满足企业内、外部门对会计信息的需要，人为地把企业经营期间截开，以便分期进行会计核算工作和编制会计报表。

会计分期假设是选择处理企业经济工作不同方法的基础，也为会计期间经济业务的估计判断提供了可能。

三、会计原则与会计准则

上节已阐述会计原则与会计准则是同义语，在使用上无本质差异。但在会计理论界有不同的观点，他们认为会计原则不同于会计准则。

持有不同观点的同志认为：会计原则是一个不太严密的笼统概念，既有相当原则的要求，又有细致入微的具体规

定。会计原则含有几个层次的内容，有的同志认为是两个层次，有的同志认为是三个层次，应作不同的阐述。例如我国财政部制定的企业会计准则规定为两个层次，既基本准则和应用准则。其次，会计原则是对会计实践的经验总结，又是指导会计工作的规范。第三，会计原则是一个不断发展变化的体系，而不是一成不变的自然定律，需要不时加以修定。会计原则密切依存于会计实践，因此，制定会计原则决不能照抄照搬。

会计原则又可分为广义的会计原则和狭义的会计原则。狭义会计原则是指：由于会计活动的内在规律性而归纳出一系列会计工作的原理原则，或基本要求。广义的会计原则是指：在狭义的会计原则基础上，还应包括：对会计工作中各种问题的处理，以及各种主要方法、程序的具体规定等等。可见会计原则是一种指导会计工作的规范，这是人们对会计原则最为根本的认识。

根据以上论述，持不同意见的同志认为：基本会计原则要通过会计准则来落实，会计准则应以基本会计原则为指导。基本会计原则是实质，会计准则是形式。会计原则与会计准则是两个不同的概念。目前财政部制定的《企业会计准则第1号——基本准则》认为会计原则和会计准则含义相同，只是提法的区别，我们应以此为准。

四、会计概念、会计假定和会计准则的关系

（一）会计概念与会计准则

广义的会计概念包括会计准则概念，会计概念的范围大于会计原则。

狭义的会计概念仅指会计要素而言，这时会计概念和会计准则是并列关系。

（二）会计假设与会计准则

会计假设是制定基本会计准则和具体会计准则的基础和依据。

会计假设虽然是建立会计准则的理论基础，但是在会计理论界存在着不同的观点。一种观点认为：会计假设理论和它的实践指导意义，都高于狭义的会计原则，从而是研究和制订基本会计准则和应用会计准则的基础和依据。这样就将会计假设排除在会计准则之外，认为会计准则是在会计假设下发展的。另一种观点认为：在会计准则体系中，会计假设是最高层次的概念，它决定基本会计准则。会计假设虽然是建立会计准则的理论基础，但会计假设本身不是会计准则，因为会计准则有其不同于会计假设的本质属性。根据这一观点，将会计假设纳入会计准则体系之中，把会计假设作为会计准则体系中的最高层次，并决定会计准则体系中的基本会计准则。现行《企业会计准则第1号——基本准则》就是将会计假设列在第一章总则之中，将会计假设作为会计准则体系中的最高层次。1992年5月财政部和国家体改委联合发布的《股份制试点会计制度》第二章会计核算一般原则中，将会计假设做为主要内容予以分项规定。尽管会计理论界对会计假设的论述有不同意见，但都认为会计假设是发展和形成会计准则的基础。

五、会计制度与会计准则

（一）会计制度

会计制度是制定会计工作规则、方法和程序的总称，是进行会计工作的依据。现行会计核算制度改革前，会计制度分为：

1. 国家统一会计制度：全国统一的会计制度要反映具

有普遍意义的会计活动规律或现象。例如会计组织机构、会计人员的职责与管理；会计凭证及其处理手续；帐户及其使用说明；记帐规则、记帐方法、改错方法和报送程序等；成本计算方法；会计档案的保管和处理方法等。

2. 行业会计制度。

3. 企业内部会计制度及一些具体规定。

前已述及，现行会计制度中分别包括了许多具有会计准则性质的要求，主要问题是行业之间、所有制之间的要求不统一，因此，会计准则制定以后，要对现行一统到底、分行业的会计制度进行协调和改革，进一步充实、完善，建立起以会计准则统驭会计制度的新的会计核算规范体系。会计准则与会计制度的关系是一个十分重要的实际问题。会计准则是根据《中华人民共和国会计法》和其他法律、行政法规的有关规定制定的。会计制度的制定要以会计准则为依据，会计准则的规定，具体体现在统一制定和颁布的会计制度之中。今后会计制度将根据会计准则的要求和经济体制改革的不断深化，本着放权和简化的原则，将会计制度修订成示范性的会计制度与会计准则同步执行。

（二）会计制度与会计准则的区别

会计准则是会计实践的经验总结，是指导会计工作的规范。会计制度是进行会计工作的章法，是各单位组织和从事会计工作的规范。会计准则和会计制度都是组织和从事会计工作的规范，但是二者之间仍然存在着区别，如表 1-1 所示：

(表 1-1)

区别	会计准则	会计制度
一、产生的条件不同	会计准则是商品经济发展条件下,适应两权分离的要求和社会化大生产的产物	会计制度是计划经济体制下,产品经济的产物,它是适应计划管理的需要而产生的
二、从范围上看	会计准则不分行业,对千变万化的会计实务,具有广泛的适应性和指导作用	会计制度分行业制定,具有较强的针对性和特殊性,只适用于特定的会计实务
三、从会计工作上看	是检验会计工作进行的是否合理的依据	是检验会计工作是否合理、合法的依据
四、从会计理论上看	是靠其本身的权威性	是国家强制制定和强制执行的
五、从会计理论上	是会计理论的一个组成部分,是制定会计制度的依据	不是会计理论的组成部分,会计制度体现着有关会计准则
六、回答的问题不同	回答会计工作怎么做	回答会计工作必须这样做
七、从法制上看	会计准则不是法制体系的组成部分	会计制度是国家法制体系的组成部分