

电力系统财会干部培训教材

- 主编 吴声澍
杨正义
李 涛
- 主审 华炳之

企业会计实务

——
企业会计准则与财务通则的运用

湖南科学技术出版社

前 言

为了及时满足电力系统在职财会人员学习《企业会计准则》、《企业财务通则》的需要,由中国电力教育会计学会组织长沙水电师院、北京动力经济学院、南京电力专科学校等三所院校教师共同编写了此书。

该书全面、系统地介绍了“两则”的基本内容及核算实务。全书共分十三章。第一章概括性地介绍了“两则”的性质、特点、结构及其主要内容,突出了理论性和深入浅出的特点;第二章至第十一章按会计要素顺序,具体分述了各类资产、负债以及所有者权益项目的会计处理实务,体现了条理性和可操作性的特点;第十二章阐述了主要财务报表的编制以及会计报表附注、财务情况说明书的编写,表现出综合性的特点;第十三章说明了企业清算的一般方法及会计处理。本书将有助于广大财会工作者更新知识、转变观念、提高实际操作水平。

本书由吴声述、杨正义、李涛同志主编,由华炳之同志主审。第一、二、八、十章分别由南京电力专科学校管理系杨正义、陆富斌、韩淮平同志编写;第三、四、五、十二章分别由长沙水电师院财经系吴声述、唐虎延、张保中同志编写;第六、七、九、十一、十三章分别由北京动力经济学院经济系李涛、陈兆江、张戈同志编写。

中国电力企业联合会、能源部经济调节司以及中国电力会计学会为本书的编写和出版给予了大力支持。雷仕生、郑守

义、余泽远、董文生、方耀兴、胡绳木、伍佩雄、刘长荣、周任藏等同志对本书的编写内容进行了认真的审定、并提供了极为宝贵的意见，在此一并致谢。

由于我们水平有限，加之编写时间短促，错误和疏忽在所难免，还请读者批评指正。

编 者

1993年元月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 会计准则的性质和特点.....	(1)
第二节 我国制定会计准则的指导思想与初步实践.....	(5)
第三节 会计准则的结构和内容.....	(13)
第四节 企业财务通则.....	(31)
第二章 流动资产	(36)
第一节 短期投资.....	(36)
第二节 应收款项.....	(41)
第三节 存 货.....	(61)
第三章 长期投资	(79)
第一节 长期投资的概念与分类.....	(79)
第二节 股票投资.....	(81)
第三节 债券投资.....	(87)
第四节 其他投资.....	(91)
第四章 固定资产和在建工程	(98)
第一节 固定资产的概念、分类和计价.....	(98)
第二节 固定资产增加的核算.....	(99)
第三节 固定资产折旧.....	(105)
第四节 固定资产租赁.....	(111)
第五节 固定资产盘盈、盘亏及清理.....	(115)
第六节 在建工程.....	(117)

第五章 无形资产、递延资产和其他资产	(121)
第一节 无形资产的性质、分类和计价.....	(121)
第二节 无形资产的摊销.....	(123)
第三节 几种主要的无形资产.....	(125)
第六章 流动负债	(131)
第一节 负债与流动负债.....	(131)
第二节 短期借款.....	(133)
第三节 应付及预收款、应付票据.....	(137)
第四节 其他应付、应交款.....	(142)
第五节 预提费用和负债性基金.....	(146)
第七章 长期负债	(148)
第一节 长期负债分类与计价.....	(148)
第二节 长期借款.....	(150)
第三节 应付债券.....	(152)
第四节 长期应付款.....	(157)
第八章 所有者权益	(160)
第一节 所有者权益的概念及其内容.....	(160)
第二节 投入资本.....	(162)
第三节 股 本.....	(171)
第九章 营业收入	(184)
第一节 营业收入的内容及确认标准.....	(184)
第二节 营业收入的核算.....	(186)
第三节 销货退回、折让和折扣.....	(187)
第十章 费用	(189)
第一节 费用及其分类.....	(189)
第二节 成本与费用核算的基本原则与要求.....	(191)
第三节 直接费用与间接费用.....	(195)

第四节	跨期费用·····	(200)
第五节	期间费用·····	(202)
第十一章	利润·····	(207)
第一节	利润的组成·····	(207)
第二节	利润分配的顺序及内容·····	(208)
第三节	利润实现·····	(211)
第四节	利润分配·····	(223)
第十二章	财务报告·····	(230)
第一节	财务报告的作用与种类·····	(230)
第二节	资产负债表·····	(231)
第三节	损益表·····	(235)
第四节	财务状况变动表·····	(239)
第五节	会计报表附注·····	(260)
第六节	财务情况说明书与财务评价·····	(262)
第十三章	企业清算·····	(268)
第一节	企业清算的原因和程序·····	(268)
第二节	企业清算方法·····	(271)
第三节	企业清算的会计处理·····	(274)

第一章 总 论

第一节 会计准则的性质和特点

一、会计准则的性质

会计准则，或称会计原则，最早出现于西方国家的会计文献。早在本世纪30年代，美国在股票交易和财务处理上存在着多种形式的方法和程序，给审计查帐工作带来了一定的困难。为了克服这种混乱状况，美国执业会计师协会发表了《公司帐目审计》文件，首次提出了会计原则的概念，对股票交易和财务处理的方法、程序作出了一些规定，以作为审计查帐的依据。在经过一段时间实践之后，通过民间会计权威组织的不断充实和完善，形成了所谓“公认会计原则”。此后各国都根据各自的政治、经济、文化等特点，相继制定了会计原则。1973年由美、英、日等九个国家的主要会计职业团体组成的“国际会计准则委员会”，发表了《国际会计准则》。

会计准则的出现虽然已有数十年的历史，但至今在国内外尚未形成统一或严格的定义。目前，会计学界对会计准则的表述，主要有以下两种类型：

第一，会计准则是对会计工作或会计实务处理的明确规范或规定。社会生产的发展必然要求会计信息的统一和可比，即使在不同的社会制度下，客观上都有必要对会计实务中应采用的会计方法程序作出规范性的具体规定。会计准则就是用于指

导计量、记录、分类和解释会计信息以及以会计报表为中介传输其结果的规则，如存货估价、固定资产及其折旧、成本计算和收入确认等，但不包括会计原理性的规范。事实上，这种观点认为会计原则和会计准则是两个不同层次的概念。会计原则是反映会计活动内在规律或长期经验的一些原理性规范要求，是对会计实务中较普遍适用的一些基本指导思想的概括，如实际成本原则、配比原则、权责发生制原则等，因而会计原则属于会计原理的概括反映，而会计准则属于对会计实际问题处理方法程序的具体指导。

第二，会计准则是在特定的经济社会里，作为会计活动的广泛性指导的观念、原理和程序等构成的规范体系。它既包括会计的一般指导思想，又包括会计实务处理的具体规则，还包括会计活动的一些前提概念或其他命题，如会计假定等。因此，会计准则（或称会计原则）是一个涵义广泛的概念。我国目前制定和发布的企业会计准则，基本上就属于这一类型。

在不同社会制度和相同社会制度的不同国度里，由于特定的社会、政治、经济条件和社会习惯对会计活动的规范化要求不同，因而会计准则具有不同的表现形式。概括地说，目前世界各国的会计准则主要有以下三种类型：

第一，社会公认型。即会计准则由民间会计师职业团体制定，并以文告的形式定期公布，属于普遍接受的会计惯例或者不带有强制性。例如，美国的会计（主要指财务会计和财务报表）是在证券交易委员会的支持下，由独立的民间会计组织所制定的“公认会计原则”加以指导的。遵守公认会计原则所编制的财务报表，被认为是公允地表述了一个企业的财务状况、财务状况变动和经营成果的主要标志。因此，美国的公认会计原则虽然是具有相当权威支持的，但它没有法律约束力，属于社

会公认型。

第二，立法型。即会计准则直接由政府机构或立法机构制定并颁布执行，具有强制性和法律约束力。例如，法国传统的会计是“面向税务”，拿破仑法典曾明确规定，会计的原则和方法必须遵守国家的税法，直到第二次世界大战，会计立法的主要来源是法国商事法典和1897年的公司法。由于法国在第二次世界大战中遭到严重破坏，战后的法国政府面临着及早医治战争创伤，恢复并振兴法国经济的任务。政府决定在财政和经济事务部建立一个会计标准化委员会，1947年，这个委员会制定了一套全国统一的会计制度，由国家经济事务部部长批准公布。同年，会计标准委员会改组为一个顾问组织，负责监督这一会计制度的实施，并在必要时提出修改的建议。1947年建立的全国统一会计制度经过1957年和1979年两次修订后，才开始改变法国会计“面向税务”传统惯例，转而注重反映经济现实。1979年修订的全国统一会计制度，还明确提出了年度报告应当按照“真实和公允的观点”提供经营成果和财务状况，从而使法国的财务会计向欧洲经济共同体会计靠拢，保证在欧洲经济共同体内各成员国的会计原则协调一致。尽管法国的会计准则在内容上已经向欧洲经济共同体会计靠拢，但仍然由法国政府机构负责制定和发布，因而属于立法型。

第三，准立法型。即会计准则的制定采用由有关法律和法令明确认可和授权的形式。例如，英国对会计原则要求主要通过法律——公司法加以规定，至于会计准则，则完全由英国特许会计师协会和其他若干民间会计职业组织去制定和管理，因而属于准立法型。

此外，有的国家的会计准则是由政府机构出面组织，吸收会计界名流参加研究制定的。不同类型的会计准则，其强制性

和约束力不同。我国的会计准则是以社会主义市场经济和公有制占主导地位为背景，以向投资者和国家管理者提供必要的会计信息为目的，在借鉴国外会计准则经验和集国内不同部门与层次意见的基础上，由国家财政部根据《中华人民共和国会计法》制定和发布的，因而具有较大的强制性和约束力，它既是进行企业会计工作的规范，又是制定企业会计制度的基本依据。

二、会计准则的特点

会计准则作为特定社会或国家在不同时期指导会计工作和会计实务的规范，应具有以下几个方面的特点：

1、公认性。会计准则揉合了某一特定时期有关下列事项的一致见解：在财务会计中，何种经济资源和经济义务应记录为资产和负债；资产和负债的何种变动应予记录，何时记录；资产、负债及其变动应如何计量；应揭示何种信息；如何揭示这种信息以及应编制何种财务报表等。会计准则只有得到会计界的承认，并为广大会计人员的理解和接受，才能用于指导会计实践。

2、权威性。会计准则要由一定的权威机构来制定和发布。例如，我国的企业会计准则就是由国家财政部组织制定和发布实施的。有些国家的会计准则虽然是由民间会计师职业团体制定的，但也“具有相当权威支持”。例如，美国证券交易委员会在第150号会计文告中明确承认，由财务会计准则委员会发布的准则具有权威支持。

3、强制性。由政府机构和立法机构制定的会计准则，属于法的规范，带有法律的强制性，如有违反，将采取行政以至法律手段强制执行。由民间会计师职业团体制定的会计准则，

虽然会计准则本身没有法律的约束力和强制性，但在执行过程中往往也要采用一定的强制手段。例如，国际会计准则委员会制定并公布的国际会计准则，必然要求它的会员国共同遵守，如果会员国拒不遵守，国际会计准则委员会也会采取必要的手段以至停止其在国际会计准则委员会中的业务活动。

4、实用性。会计准则是会计实践经验和会计惯例的科学概括。随着会计实务的进展和经验的积累，人们对会计活动内在规律性的认识逐步深化，有可能逐渐归纳或运用会计活动的基本经验，构成会计的基本原理，使之能动地指导和规范日常的会计实务。这样，会计准则逐步具有高于会计实务或会计惯例的特征或性质，成为广泛性的一般原则或指导思想。会计准则之所以具有能动的指导和规范会计实务的作用，是因为它体现了会计活动的规律。如果会计准则不能用于指导会计活动，经不起会计实践的检验，就不能成其为会计准则了。

5、相关性。会计准则不是一成不变的，和其他事物一样，它也有一个不断发展和完善的过程。人们对于会计理论和会计惯例的概括，是以特定时期内会计实务的进展和经验的积累以及人们对于会计活动内在规律性的认识为基础的。因此，会计准则的制定和修订，要注意前后一贯，保持相对稳定。

第二节 我国制定会计准则的 指导思想与初步实践

一、制定会计准则的必要性

建国以来，在会计核算方面我国根据高度集中的经济管理体制和统收统支的财务管理体制的要求，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，作为企业会计核算行为的规范，其中分散地规定了不少类似会计准则的会计核算要求，而没有单独成文的会计准则。这种统一会计制度，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，其中一些成功的经验和作法在新的体制下仍将发挥其应有的作用。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，现行的会计核算制度已经不能完全适应新的经济体制和经济机制的需要，日益显露出其局限性和不适应性。突出的表现有以下几个方面：

第一，现行会计核算制度是按不同的行业 and 所有制分别制定的，各行业、各所有制之间没有规定统一共同遵守的会计核算要求，各类企业提供的会计信息缺乏可比性，不利于国家据以进行宏观经济决策和调控。

第二，按行业和所有制分别制定的会计核算制度，使得不同行业 and 不同所有制之间的核算标准存在着很大的差异。而会计核算不一致，必然导致资产、成本、利润的计量不一致，最终影响国家、企业、个人之间的分配关系，引起企业负担水平不均，这对鼓励公平竞争产生极其不利的消极影响。

第三，随着企业经营方式的多样化和横向经济联合的发展，跨地区、跨行业、跨所有制的联合企业和企业集团已经出现，科工贸、农工商一体化，以及部分地区试点的股份制和租赁制企业，既不可能按原有的体制和模式制定相应的会计核算制度，现行分行业、分所有制的会计核算制度又无法满足其会计核算的需要。

第四，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生产经营特点，设计

切合实际的会计核算方法和程序，以满足自身经营管理的需要。

第五，经济的发展，已经超越了一国的范围。在对外经济交往中，没有一个单独成文的会计准则，就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，也不利于促进外商投资企业和对外经济交流的发展。

第六，现行会计专业和会计教材大多是按行业 and 部门设置的，与现行会计核算制度一致。这种教育体制下培养出来的学生，适应能力较差，也不能满足经济发展形势的要求。

由此可见，改革现行会计核算制度，制定各类企业都适用的会计准则，对于深化经济体制改革，促进社会主义市场经济的发展，对于转变政府管理职能，加强国民经济宏观调控和搞活微观经济，以及对外开放和促进对外经济交流，既具有十分重要的现实意义，也必将产生深远的历史影响。

二、制定会计准则的指导思想

我国的会计准则，与西方一些国家的会计准则不同，它由国家财政部制定和发布，是国家会计法规的组成部分。因此，制定我国的会计准则，必须从我国的政治经济情况的实际出发，本着立足国内、借鉴国外的精神，而不能照搬照抄外国的会计准则。我国制定会计准则的指导思想主要包括以下四个方面的内容：

第一，我国实行的是社会主义市场经济，存在着以公有制为主体、多种经济成分并存的所有制结构。会计作为经济管理的重要组成部分，必须与社会主义公有制占主导地位、多种经济成分并存的所有制结构相适应，满足宏观经济调控和微观经济搞好的需要，为发展社会主义市场经济服务。

第二，“统一领导、分级管理”是我国经济管理工作的一个重要原则，也是会计管理特别是会计核算制度管理的原则。制定会计准则时，应体现统一领导与分级管理相结合的会计管理原则。例如，财政部制定的企业会计准则只选择了共同的、基本的会计问题，而各行各业则需要结合本行业的生产经营特点，制定示范性会计制度。这种企业基本会计准则与行业示范性会计制度并存的格局，充分体现了统一领导与分级管理相结合的会计管理原则。

第三，建国以来，在我国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。

第四，我国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，制定会计准则应尽量与财务、税务制度相互协调。

三、制定会计准则的初步实践

建国四十多年来，我国一直执行的是分行业分所有制的会计制度，并以此规范企业会计核算的行为，没有单独成文的会计准则。但是，随着会计的实践与发展，有关会计准则的一些基本内容，如会计记帐方法、核算程序、权责发生制原则、配比原则等，在不同行业的会计制度中都有所体现。这些散见于分行业分所有制会计制度中的会计准则，虽然显得很不规范、统一和系统，难以满足国定宏观调控和微观管理对会计信息资料可比性与统一性的要求，但在一定程度上为建立我国的会计准

则提供了初步实践。党的十一届三中全会以后，随着改革的深入和对外开放的扩大，我国会计实务处理日趋复杂化，形成了资产计价、收入确认、费用配合、成本计算、折旧处理、收益划分、外币核算等一系列新问题和新方法，仅仅靠分行业分所有制的会计制度或者对原统一会计制度的修修补补，已不能满足需要，从而引起了我国会计学界对建立中国会计准则的极大热情，进一步促进了会计准则的理论研究。在财政部的领导下，中国会计学会成立了会计准则研究组，组织专家教授对制定我国会计准则进行了理论与学术上的研究和探讨。所有这一切，都为制定我国的会计准则作了理论上的准备。在开展会计准则理论研究的基础上，为了制定我国的会计准则，财政部会计事务管理司从1988年10月份开始，就组织力量着手会计准则的调研和起草工作。从着手起草到发布，可分为以下四个阶段：

第一阶段，1988年10月至1989年3月，先后提出了《关于拟定我国会计准则的初步设想（讨论稿）》和《关于拟定我国会计准则需要研究讨论的几个主要问题（征求意见稿）》，向会计界广泛征求意见。同时，财政部会计准则课题组成员又赴各地进行调查研究，座谈讨论，广泛汲取专家、教授和会计实务工作者的意见。

第二阶段，从1989年11月开始，经过多次征求意见和反复修改，于1990年9月形成了《中华人民共和国会计准则（草案）提纲》（征求意见稿），并作为主要文件提交同年11月召开的全国会计工作会议暨全国会计工作“双先”表彰大会讨论，进一步征求与会代表和社会有关方面的意见。

第三阶段，在《中华人民共和国会计准则（草案）提纲》的基础上，根据各地的修改意见，从1990年12月份至1991年11

月份，完成《企业会计准则第1号——基本准则（草案）》，并以财政部文件印发各地区、各部门，要求会计理论和会计实务工作者进一步发表意见。同时，在世界银行的帮助下，财政部于1992年2月26日至28日，在深圳成功地召开了会计准则国际研讨会。国内外会计专家对制定中国会计准则进行了广泛讨论。这对加快具有中国特色的会计准则的制定和实施将是一个新的推动和促进。

第四阶段，在广泛征求各方面意见的基础上，1992年7月又完成了《企业会计基本准则》，提交全国财政工作会议讨论。现在正式发布的《企业会计准则》，就是在这个讨论的基础上修改形成的。

制定会计准则从理论准备到发布实施，虽然只有四年多的时间，但已得到了我国会计界的普遍关心和广泛支持，既充分反映了制定会计准则的群众基础，也足以证明我国会计界的水平。正如国际会计准则委员会主席怀特先生所说，中国能在这么短的时期内制定出企业会计基本准则，而且争取在今后三年内逐步制定和发布四十多应用准则，简直出乎我们意外，甚至我们有点妒嫉。

四、我国会计准则的特点

现行发布的企业会计准则与国外会计准则相比较，具有以下几个方面的基本特点：

第一，我国会计准则是财会法规的重要组成部分，具有法规的强制性和约束力。会计准则作为会计核算的指导性规范，应为国家政治经济服务，并与其社会经济方针政策相适应。过去，我国一直通过《会计法》以及相应的会计法规制度来规范企业的会计核算行为，同时，《会计法》赋予了财政部门管理

全国会计工作的权力。这既符合我国的政治经济体制，也是我国的国情。因此，应该从我国的国情出发，由财政部制定和发布具有法规强制性和约束力的会计准则。有的同志认为，会计准则本身不具有法规性，应当由中国会计学会这样的学术团体研究制定。这种观点是不符合我国国情的。一方面，《会计法》已明确规定财政部和国务院各主管部门、地方财政部门代行国家管理会计的职能；另一方面，我国实行的是社会主义市场经济，公有制经济占主导地位，国家需要通过统一、可比的会计资料，对国民经济计划的实施和企业的经营活动进行宏观调控。如果会计准则由社会团体制定和发布，不具有法规的强制性和约束力，就难以达到上述两个方面的基本要求。

第二，会计法指导会计准则，会计准则统驭会计制度，会计制度规范会计核算方法，是我国会计准则的另一个特点。制定了会计准则以后，还要不要统一的会计制度，主要观点有两种。一种观点认为，有了会计准则不要再搞统一的会计制度，企业会计制度可以由企业自行设计或聘请会计师事务所设计；另一种观点认为，有了会计准则还要由国家制定统一的或示范性会计制度，即会计准则发布以后并不自动改变现行分行业的统一会计制度，会计准则和统一会计制度并行一段时间。经过讨论，基本上达到了共识。首先，社会主义市场经济需要利用具有统一性、准确性和可比性的会计信息进行宏观决策，如果财政部不设计统一会计制度，就会出现对会计准则的不同理解和对同一核算内容的不同处理，影响会计信息的质量和可比性。其次，我国的会计队伍虽有近1000万人，但具有中等专业水平的只占27%左右，其业务素质达不到自行设计完整会计制度的水平。注册会计师事业不发达，还不能完全承担企业会计制度设计的任务。因此，从我国的实际出发，财政部有必要根据会