

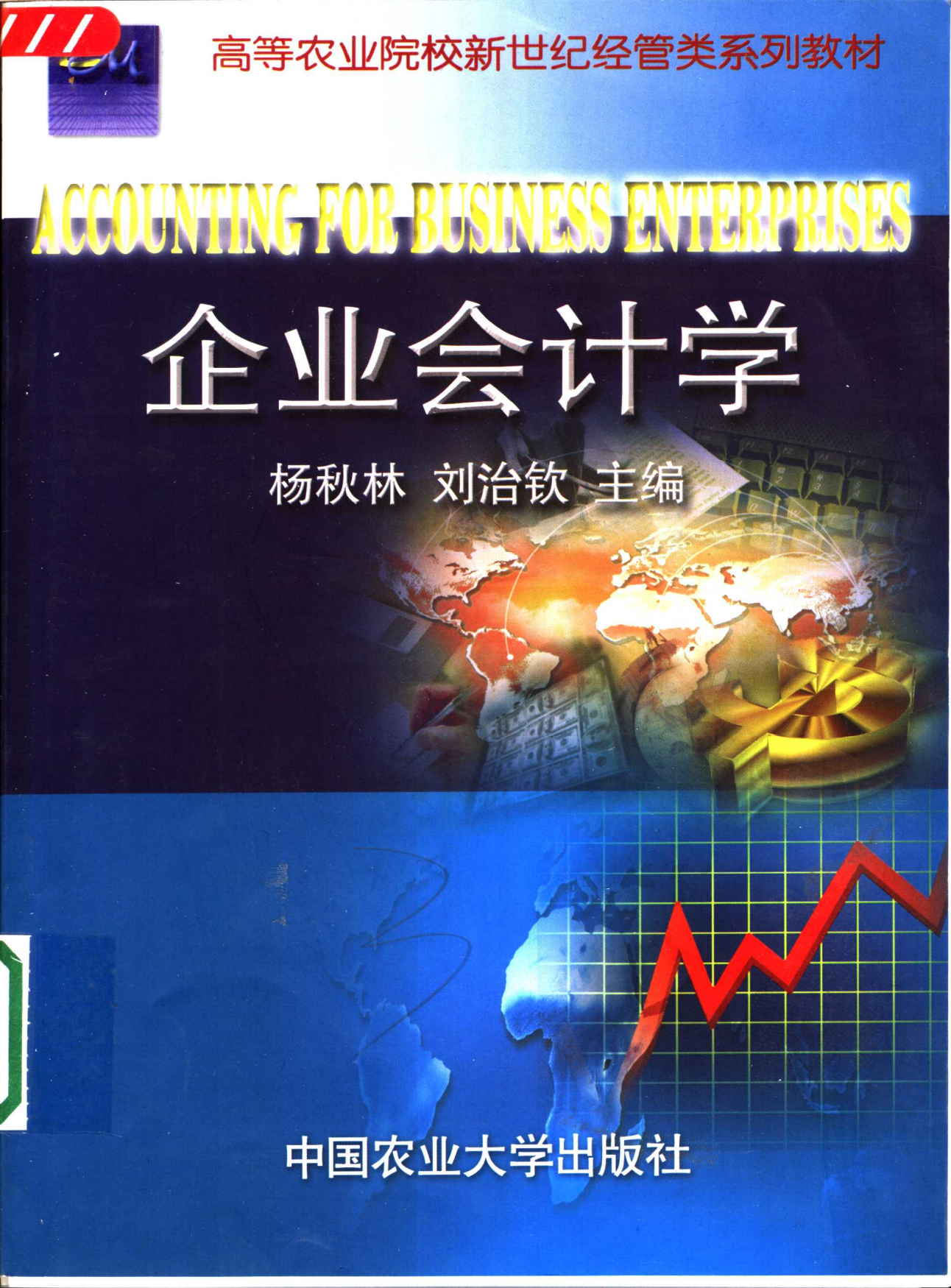


高等农业院校新世纪经管类系列教材

ACCOUNTING FOR BUSINESS ENTERPRISES

企业会计学

杨秋林 刘治钦 主编



中国农业大学出版社

高等农业院校新世纪经管类系列教材

ACCOUNTING FOR BUSINESS ENTERPRISES

企业会计学

杨秋林 刘治钦 主编

中国农业大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

企业会计学/杨秋林,刘治钦主编. —北京:中国农业大学出版社,2003.2
ISBN 7-81066-492-1/F·50

I. 企… II. ①杨… ②刘… III. 企业管理-会计 IV. F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 106639 号

出版 中国农业大学出版社
发行 新华书店
经销 新华书店
印刷 莱芜市圣龙印务书刊有限责任公司
版次 2003 年 2 月第 1 版
印次 2003 年 2 月第 1 次印刷
开本 16 印张 25 千字 460
规格 787×980
印数 1~5 000
定价 28.50 元

图书如有质量问题本社负责调换

社址 北京市海淀区圆明园西路 2 号 邮政编码 100094
电话 010-62892633 网址 www.cau.edu.cn/caup/

主 编 杨秋林 刘治钦

副 主 编 董雪艳 尹金辉

编写人员 (按姓氏拼音顺序排列)

蔡岩兵(山东农业大学)

董雪艳(山东农业大学)

姜 汝(沈阳农业大学)

刘治钦(中国农业大学)

张笑涓(东北农业大学)

王红英(江西农业大学)

杨秋林(中国农业大学)

尹金辉(中国农业大学)

前 言

我国于2001年11月加入WTO(世界贸易组织)以后,经济对外开放程度进一步扩大,企业之间的竞争也随之扩展到全球范围。会计信息作为国际商业通用语言,在企业管理中的作用进一步得到加强,同时社会各界对会计信息的质量要求也越来越高,会计的国际化趋势也越来越明显。

近几年来,我国会计核算体系的建设以及会计规范向国际惯例接轨的步伐逐渐加快,先后修订了《会计法》、发布了《企业财务报告条例》、发布了统一的《企业会计制度》及16个具体会计准则,其影响的广度和深度都远远超过了1993年以两则两制为主要内容的财务会计改革,并且这项工作还在继续深化。

受国际国内会计环境剧烈变化的影响,我国的大部分会计教材与会计理论和实务脱节严重,普遍显得陈旧老化。面对这一会计发展的新趋势和目前会计类教材存在的问题,我们编写了这本《企业会计学》教材,以满足各方需要。

《企业会计学》是经济管理专业的主干课程之一,是对《会计学基础》中所涉及的会计要素的确认、计量、记录、报告等方面相关理论、方法、程序的具体深化。本书的编写,主要参照我国已发布的《企业会计制度》和各项具体会计准则。从结构安排上讲,本书从会计报表的会计要素项目依次展开,然后再针对一些特殊的会计业务和项目,如债务重组、外币业务、会计调整、合并会计报表编制等逐一进行论述。为了帮助学习者更好地理解 and 掌握教材内容,我们在每章的开始提示了学习要点,在每章结束列示了复习思考题和练习题。本教材主要面向本科财经院校财务会计专业、金融专业、经济管理专业的学生,也可作为从事财务会计工作和管理工作的有关人员学习参考。

本书的作者都是从事会计教学、科研工作多年的高校会计教师。各位作者与学术界和理论界联系密切,对我国会计理论、会计规范体系、会计实务现状有着较为深入和准确的把握。在本书编写过程中,我们在内容上和编写体例上力求突出一个“新”字。但我国财务会计改革仍在继续深入,在本书出版过程中及以后的一段时间里,可能会有新的准则和制度出台。若本书内容与之有不符之处,应以新准则和新制度为准。

本书由中国农业大学经济管理学院杨秋林教授和刘治钦博士主编。作者分工撰写,由主编审定,反复几次修改,最后由主编定稿。其中杨秋林教授编写第1章;

刘治钦博士编写第 2、13、16、17 章；尹金辉博士编写第 5、6、7、8 章；董雪艳副教授和蔡岩兵副教授合作编写第 18、19、20、21 章；姜汝博士编写第 14、15 章；张笑涓副教授编写第 3、4 章；王红英讲师编写第 9、10、11、12 章。

本书编写过程中，参考了财政部发布的有关制度和准则；得到了财政部会计司、中国农业大学出版社、各有关兄弟院校的大力支持；中国农业大学经济管理学院陈维卿女士、尤庆国、张富先生参加了校对。作者对给予本书关怀和支持的单位和人士表示衷心感谢。

编 者

2002.11

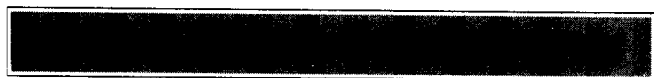
目 录

1 概论	(1)
1.1 企业会计学概述	(2)
1.2 企业会计核算的基本前提和一般原则	(7)
1.3 企业会计要素与会计科目	(14)
1.4 企业会计核算方法体系	(20)
2 货币资金及应收项目	(23)
2.1 货币资金	(24)
2.2 应收票据	(35)
2.3 应收账款	(39)
2.4 其他应收款	(45)
3 存货的核算	(47)
3.1 存货的内容和范围	(48)
3.2 存货取得的核算	(49)
3.3 存货发出的核算	(56)
3.4 存货的期末计价	(61)
3.5 存货的清查	(64)
4 投资的核算	(69)
4.1 短期投资	(70)
4.2 长期股权投资	(74)
4.3 长期债权投资	(81)
4.4 投资的期末计价	(87)
5 固定资产的核算	(93)
5.1 固定资产概述	(94)
5.2 固定资产购建	(99)
5.3 固定资产租赁	(101)
5.4 固定资产折旧	(103)
5.5 固定资产的修理与改良	(108)

5.6 固定资产的处置与期末计价	(110)
6 无形资产及长期待摊费用的核算	(116)
6.1 无形资产	(117)
6.2 长期待摊费用	(123)
7 流动负债的核算	(125)
7.1 应付款项的核算	(126)
7.2 应交税金的核算	(129)
7.3 应付工资和应付福利费的核算	(134)
7.4 其他流动负债	(137)
8 长期负债的核算	(141)
8.1 长期借款的核算	(142)
8.2 应付债券的核算	(143)
8.3 长期应付款	(147)
9 所有者权益的核算	(150)
9.1 实收资本的核算	(151)
9.2 资本公积的核算	(156)
9.3 留存收益的核算	(159)
10 收入的核算	(165)
10.1 收入的内容及确认	(166)
10.2 营业收入的核算	(168)
10.3 建造合同收入核算	(176)
11 成本和费用的核算	(179)
11.1 成本和费用的概述	(180)
11.2 成本核算的要求和一般程序	(182)
11.3 生产费用的归集与分配	(183)
11.4 成本计算方法	(193)
12 利润及利润分配核算	(201)
12.1 利润的概念及组成	(202)
12.2 利润形成的核算	(203)
12.3 利润分配	(208)
13 所得税的核算	(211)
13.1 所得税会计概述	(212)

13.2 所得税会计处理方法	(214)
14 非货币性交易	(228)
14.1 非货币性交易概述	(229)
14.2 不涉及存货的非货币性资产交换	(230)
14.3 涉及存货的非货币性资产交换	(233)
15 债务重组	(238)
15.1 债务重组概述	(239)
15.2 债务重组的会计处理	(241)
16 外币业务的核算与外币报表折算	(252)
16.1 外币业务概述	(253)
16.2 外币业务会计处理	(254)
16.3 外币会计报表折算	(261)
17 会计调整	(271)
17.1 会计政策及其变更	(272)
17.2 会计估计及其变更	(280)
17.3 会计差错更正	(283)
17.4 资产负债表日后事项	(288)
18 财务会计报告及其分析	(296)
18.1 财务会计报告概述	(297)
18.2 资产负债表及其附表	(299)
18.3 利润表及其附表	(306)
18.4 现金流量表	(311)
18.5 会计报表附注和财务状况说明书	(321)
18.6 财务会计报告的分析	(326)
19 或有事项	(333)
19.1 或有事项的含义与分类	(334)
19.2 或有事项的确认与计量	(336)
19.3 或有事项的披露	(339)
20 关联方关系及其交易	(343)
20.1 关联方关系及其披露	(344)
20.2 关联方交易及其披露	(353)
21 合并会计报表	(359)
21.1 合并会计报表概述	(360)

21.2 合并资产负债表.....	(367)
21.3 合并利润表和合并利润分配表.....	(378)
21.4 合并现金流量表.....	(384)
参考文献	(389)



1 概 论

◆ 本章学习要点

- ◆ 企业会计核算的目标、对象、职能和任务
- ◆ 企业会计核算的基本前提
- ◆ 企业会计核算应遵循的一般原则
- ◆ 企业会计要素及会计科目
- ◆ 企业会计核算的专门方法及其相互之间的联系

1.1 企业会计学概述

会计学是研究会计的产生和发展、对象和任务,会计的理论与方法及其运用,以及如何科学地组织会计工作、完善会计信息系统,为决策提供有用会计信息的一门应用性经济管理学科。它是人们在长期经济活动的实践中,经过不断地总结,逐渐发展形成的。按其研究的主要内容划分,可分为会计学原理、财务会计、管理会计、税务会计等。企业会计学基本属于财务会计的范畴。

企业会计学是研究经济主体(企业、经济组织或个人)的财务资源、义务和活动如何得以真实反映和监督,获得有用会计信息的一门应用性企业经济管理学科。我国财政部 2000 年 12 月 29 日正式发布了《企业会计制度》,并于 2002 年进行了修订。它的颁布、修订与实施,是贯彻实施《中华人民共和国会计法》和《企业财务会计报告条例》的重要步骤,是完善我国企业会计核算制度、统一企业会计核算标准、规范会计行为的重要举措,对保证会计资料真实完整、加强企业的经济管理和财务管理、提高企业经济效益、维护社会主义市场经济秩序有着重要作用。因此,本企业会计学讲述的内容将以《企业会计制度》规定的内容为基础。

1.1.1 企业会计的目标

企业会计是以货币为计量单位,系统而有效地记录、分类和汇总企业活动中具有财务性质的交易和经济活动事项的过程,并解释其结果的一种应用技术。它的程序基本上是计量、记录、分类、汇总、编表、分析。它的目标主要是向企业外部使用者如投资者、债权人及其他使用者提供企业的财务会计信息,表明企业管理人员(如企业经理)如何履行业主(如股东)所委托的企业资源使用责任(企业财务状况)及其管理业绩(企业经营成果)。

1.1.2 企业会计的对象

企业会计的对象是企业发生的各项交易或事项,如实记录和反映企业本身的各项生产经营活动。一般地说,会计对象是指会计主体的资金及其运动。具体地说,会计对象包括会计主体占有和使用的资源以及资源的所有权、会计主体由于资源的使用而产生的收入和发生的费用以及由此而产生的经营成果等。

企业本身的各项生产经营活动引起的资金运动有两种表现形态:一是资金运

动的相对静态表现,二是资金运动的绝对动态表现。

1.1.2.1 资金运动的相对静态表现

资金运动的相对静态表现是指企业在某一时点上资产和权益的统一。“资产”是指企业过去的交易、事项形成并由企业拥有或控制的资源,该资源预期会给企业带来经济利益。它包括流动资产、长期投资、固定资产、无形资产和其他资产。“权益”是指企业资产的来源。向企业提供资产的经济主体对企业资产拥有索偿权,这种索偿权在会计上称为“权益”。权益来源有两类:一类是负债,即企业过去的交易、事项形成的现时义务,企业履行该义务预期会导致经济利益流出企业。企业将以资产或劳务偿付的债务,包括流动负债和长期负债。另一类是所有者权益,即企业投资所有者在企业资产中享有的经济利益,其金额为资产减去负债后的余额。包括实收资本、资本公积、盈余公积和未分配利润等。

资产和权益是相互依存的,有一定数额的资产,必然有相应数额的权益,资产和权益是同一价值运动两个不同方面的表现。所以,在数量上任何一个企业的所有资产与所有权益的总额必定相等,其恒等式为:

$$\text{资产总额} = \text{权益总额} = \text{负债} + \text{所有者权益}$$

这一会计等式,表明资产和负债及所有者权益之间的基本关系,是会计复式记账、会计核算和编制资产负债表的基础。正是在这一等式的基础上,才能运用复式记账法,记录某一会计主体资金运动的来龙去脉,反映会计主体的资产、负债和所有者权益状况,才能通过编制资产负债表提供企业财务状况的信息。

1.1.2.2 资金运动的动态表现

企业资金运动的动态表现,包括资金的投入、资金在企业内部的循环和周转,以及资金的退出。资金运动伴随着实物形态的变动,它集中反映了资本的投入、耗费、补偿、收入和收益的变动。资金循环是指企业的经营资金从投入企业的货币资金形态开始,按照生产经营活动的顺序,通过供应——生产——销售——分配4个过程,分别依次转化为储备资金、生产资金、成品资金等各种形态,直到产品销售后,又回到货币资金。这种从货币资金开始又回到货币资金的运动过程,称为经营资金循环。因为经营过程是连续不断的,所以企业的经营资金的循环也是反复进行的,这种周而复始的循环称为资金周转。

企业从事生产经营活动以及伴随而生的资金循环周转,使企业发生各项费用和收入,其目标是赚取利润。收入、费用与利润的关系可以用恒等式表示:

$$\text{收入} - \text{费用(含费税)} = \text{税后利润}$$

这一等式表明了企业的经营成果,是编制利润表的基础。

1.1.3 企业会计的职能

会计是历史的产物,它的产生、运用和发展是与社会生产力发展紧密相连的。马克思指出:“过程越是按社会的规模进行,越是失去纯粹个人的性质,作为对过程的控制和观念总结的簿记就越是必要”(马克思:《资本论》第二卷,人民出版社,1975年,第152页)。这里马克思所讲的“簿记”就是会计,所讲的“对过程的控制和观念总结”就是对企业各项生产经营活动进行反映和监督,这是企业会计的基本职能。

1.1.3.1 反映职能

企业会计利用价值形式,通过计量、记录、分类、汇总、编表、报告分析等会计核算工作,反映会计主体的经济活动情况,及时提供合法、真实、准确、完整的会计信息。

反映职能,是会计的首要职能,从会计产生之日就有。通过编制会计凭证、记账、算账、报账、编表,达到反映会计主体经济活动情况的目的。企业会计核算要很好地完成“反映”职能,尤其要注意以下3点。

(1)对于单位发生的各项经济业务(包括款项和有价证券的收付,财物的收发、增减和使用;债权债务的发生和结算,资本、基金的增减,收入、支出、费用、成本的发生和计算,财务成果的计算和分配处理,以及其他各项需要办理会计手续的经济业务),都应该及时办理会计手续,进行会计核算。及时反映是行使会计反映职能的第一要求。

(2)要充分注意保证反映的真实性,这是反映职能的最本质要求。会计核算一定要以实际发生的经济业务为依据,按照规定的会计处理方法进行,保证会计指标的口径一致,处理方法前后一致,相互可比,提供的信息真实准确。会计凭证、账簿、报表和其他会计资料,不得伪造,不得设置账外账,不得编造报送虚假会计报表。

(3)会计反映要具有连续性、系统性、完整性和综合性。本期会计资料要做到账据、账账、账款、账物、账表五相符;各期会计资料承上启下,要相互吻合;各种会计资料都应按规定建立档案,妥善保管。

1.1.3.2 监督职能

企业会计的监督职能是按照确定的财务目标如利润目标、成本目标等及有关规定对会计主体的经济活动进行监督,它是与会计反映职能同步进行的,在反映的同时对各项经济活动实行监督。

进行会计监督应依据国家的会计法、财经法律法规、规章制度,各会计主体内部管理制度以及预算、财务计划、业务计划及经济发展计划等。会计监督应依法进

行,照章办事,保证会计主体的经济活动合法合规,符合单位经济发展目标要求,提高经济活动的效益。会计监督的内容主要有以下5个方面。

(1)对原始凭证进行审核和监督,保证其真实性、合法性、准确性、完整性。

(2)对实物、款项进行监督,建立健全并严格执行钱物收发保管和财产清查制度,保证账据、账账、账款、账物、账表五相符。

(3)对财务收支事项进行监督,严格收支审批手续,对一切手续不全,违反规定,违反财经制度的收支不予办理。

(4)对单位内部管理制度、财务预算、财务计划、经济计划、业务计划的执行情况进行监督,保证单位的经济活动按既定目标有条不紊地进行,顺利实现增产增收,争取更好的经济效益。

(5)积极主动接受国家财政、审计、金融、税务等机关的监督,如实提供有关的各种会计资料和信息,不拒绝、不隐匿、不谎报,保证单位的财务工作健康发展。

1.1.4 企业会计的任务

《中华人民共和国会计法》明确规定,要“规范和加强会计工作,保障会计人员依法行使职权,发挥会计工作在维护社会主义市场经济秩序、加强经济管理、提高经济效益中的作用。”如何保证会计工作起到应有的作用,这就规定了企业会计必须切实完成的任务。其基本任务可概括为以下4个方面。

1.1.4.1 及时提供准确可靠的企业会计信息

会计工作的首要任务就是要充分发挥其反映企业经营情况的职能,正确确认和计量经济业务,真实完整、准确及时地记录和核算各项经济业务,为企业内外部有关人员及时提供准确可靠的企业会计信息,从而有利于加强企业经营管理,提高经济效益。在这方面会计工作的具体任务有如下2项。

(1)遵守《会计法》及有关准则、制度的规定,严格审核原始凭证,正确编制记账凭证,及时准确地记账编表,提供真实完整有用的会计报表。

(2)建立科学严密的会计信息制度,做好会计资料的收集、整理、加工工作,做好会计资料分析工作,及时传递会计信息,完整系统地储存会计信息,增强会计信息的有效性。

1.1.4.2 搞好企业财务预算,参与企业市场预测和经营决策,促进企业在市场经济环境中有序运作,健康发展

市场经济瞬息万变,要维护社会主义市场经济秩序,要求市场经济的各参与主体——企业遵照市场经济规律办事,加强预测,提高应变能力。在这方面会计工作的任务是很繁重的。

(1)要按照市场的供求变化情况及国民经济发展的要求,结合本企业的实际,切实做好财务预算,诸如:资金预算、现金计划、信贷计划、成本预测、利润预测、销售收入预测等,使企业在千变万化的市场中有序运作。

(2)严格监督财务预算的执行,并根据市场的变化,及时调整修改有关计划,趋利避害,增强企业对市场的适应能力。

(3)全面掌握和运用会计信息及其他经济信息,积极参与企业经营决策,为提高企业的竞争能力出谋献策,为市场经济的繁荣发展做出贡献。

1.1.4.3 加强经济核算,不断提高企业经济效益

经济效益的好坏是企业生命活力强弱之所在,也是国民经济发展的重要保证因素。市场经济是优胜劣汰,企业盈利则兴旺,长期亏损则破产,可以说不断提高企业的经济效益,是企业经济工作的中心任务,也是会计工作的基本任务之一。会计核算作为企业经济核算的最主要内容,在完成上述任务中有着特殊重要的作用。

(1)加强成本核算,是会计搞好经济核算的主要工作。会计工作应严格监督和控制费用开支,正确计算成本,实行目标成本管理,不断寻求节约开支、降低成本的新方法、新途径,促使企业成本水平的降低,提高企业的经济效益。

(2)搞好资金占用与分配的核算,充分挖掘资金潜力,减少资金积压,加速资金周转,提高资金利用的效益。资金作为企业的一种稀缺资源,合理分配、有效使用,对于提高企业经济效益有显著作用,会计工作对完成这一任务有不可替代的责任。

(3)搞好资金回收的核算,为企业广辟财源、增加收入提供多种经济信息;多方筹集资金,保证企业生产经营活动的顺利进行;及时清理回收各项应收款项,避免拖欠、呆账、坏账给企业带来的经济损失;加速资金回收周转,是会计工作又一重要任务。

(4)搞好财务成果的核算,正确计算企业的利润,及时正确地提供企业成本、利润、劳动生产率、资金报酬率等信息资料,做好经济效益的分析工作,使有限的人力、物力、财力、科技资源得到充分合理的利用,取得更好的经济效益。

1.1.4.4 保护企业财产安全和所有者权益

资本保全会计是会计工作的重要原则。贯彻这一原则,会计工作应正确核算,采取措施,保证企业财产及所有者权益的安全,实现资本的保值增值。为此,会计工作应努力做到以下4点。

(1)反映监督企业执行国家的财经法规制度、方针政策,遵守财经纪律,严格审查各项经济活动是否合理合法,抵制经济领域的不正之风。对挪用资金、私分企业资产、挥霍国家资财、截留利润、偷税漏税、贪污盗窃等各种违法乱纪行为,应及时揭露和制止,保护企业财产及所有者权益的安全不受侵害。

(2)认真审核各种会计凭证,严格报销制度、领物制度、出入库制度,加强财产物资的管理,杜绝财产物资的浪费损失。

(3)坚持日清月结和定期财产清查,做到账据、账账、账表、账实、账款五相符。对不符的情况,要查明原因,做出处理,针对问题提出改进措施,健全财务管理,切实保护所有者权益及企业财产的安全。

(4)搞好所有者权益的核算,正确确认和计价,正确处理利益分配关系,采取措施从价值上保证所有者权益的完整与安全,保证企业资本的保值增值,促进企业兴旺发达。

1.2 企业会计核算的基本前提和一般原则

1.2.1 企业会计核算的基本前提

会计核算的基本前提也称会计假设,是讨论会计理论及其运用范围所存在的条件。唯物辩证法认为世界上任何事物的存在都是有条件的。条件变化了,事物也不会以其原有面貌存在。会计工作同样如此,都是以一定前提条件为基础的。而规定这些前提条件的目的,是使会计人员对会计核算所处的变化不定的环境条件做出合理的判断,保证会计核算的严谨规范、会计信息可靠有用。会计基本前提包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

1.2.1.1 会计主体

会计主体又称会计个体,它是会计人员为之服务的特定单位,会计人员只为特定的会计主体记账、算账并编制财务会计报告。会计主体是独立控制经济资源并从事经济活动的经济单位,它不仅与其他主体相区别,而且独立于其本身的所有者。会计主体可以是盈利性的独资、合资企业或公司;也可以是具有特定经济业务的非盈利组织。

会计主体与法律主体不是同一概念,一般地说,法律主体必须是会计主体,但会计主体不一定是法律主体。如公司、政府机构或事业单位既是法律主体,也是会计主体;但如果一独资人拥有几个企业,他是法律主体,他的每个企业都是一个独立的会计主体而不是法律主体。

会计主体前提就是说任何会计工作都是为一个特定的会计主体服务的。它规定了会计工作的空间范围和服务对象。比如甲企业(一个会计主体)出卖产品给乙企业(另一个会计主体)而收回现款。根据会计主体前提,甲企业会计的服务对象