



商品 流通 企业会计学

葛家澍 主审

陈 玮 主编
刘 峰

中国工人出版社

商品流通企业会计学

葛家澍 主审
陈玮 刘峰 主编

中国工人出版社

1993.6

(京) 新登字 145 号

图书在版编目 (CIP) 数据

商品流通企业会计学/陈玮, 刘峰主编; 葛家澍主审。

北京: 中国工人出版社, 1993. 6

ISBN 7-5008-1421-6

I. 商…

II. ①陈… ②刘… ③葛…

III. ①商品流通—工业会计—专业学校—教材

②工业会计—商品流通—专业学校—教材

IV. F406.72

中国工人出版社出版发行

(北京安外六铺炕)

华燕印刷厂印刷 新华书店北京发行所经销

1993年6月第1版 1993年6月第1次印刷

开本: 850×1168 1/32 印张: 13

字数: 345千字 印数: 1~10100册

定价: 11.20 元

序

长期以来，我国的会计模式都是建立在高度集中的计划经济体制之上的，因而，会计课程设置及会计教材的编写也是以此为基础。不可否认的是，它在我国经济建设中曾起到了积极的作用。但是，随着经济体制改革的深入、市场经济逐步建立，现行会计模式对经济环境的不适应性已越来越明显了。为此，国家决定让财务与会计的改革迈出较大的步伐，以便更好地为建立社会主义市场经济服务。正是在这一形势下，我国财政部颁布了《企业会计准则》和《企业财务通则》和相关的行业会计制度和财务制度，并很快付诸实施。显然，现有的会计教材已不能适应改革后的形势需要。改革现有的会计课程体系，建立新的、适应“两则”及新制度规定的会计教材，迫在眉睫。

陈玮、刘峰等同志正是应这一形势所需编写了《新编商品流通企业会计学》。该书以“两则”为依据，参照了新近颁布的商品流通行业财务、会计制度，并融合市场经济环境下的会计惯例。在我看来，该书具备以下几个特点：

第一，突出会计一般理论。本书的一个重要特征就是突出了一般会计理论，在该书中，对具有广泛适应性的会计一般原理作了一定的介绍，某些问题还作了相当深入的讨论，使各种会计方法建立在具有逻辑联系的理论之上，避免了一般同类教科书的制度加说明的不足。

第二，立足新制度。正如该书的编写者所言，该书就是为了

适应这一转轨而为各层次会计学生和广大会计工作者提供的一本有益的教科书。因此，紧扣新制度，力求使该书具备较大的可操作性，构成了该书区别于一般教科书的一个重要特征。

第三，深入浅出，文字清新。由于本书作者长期研习会计理论与方法，对市场经济下的会计一般理论与方法较为熟悉，此外，这些作者的科研基础比较扎实，因而，他们能做到将商品流通企业会计的一般理论与实务论述得简明、易懂。文字表达上也力求活泼、清新，使读者在学习时，不致感到语言枯燥而饶有兴趣。

我认为本书是新会计制度实施后一本较为理想的教材，同时也是广大会计实务工作者的一本有益的参考书。故乐而为之序。

中国会计学会副会长

厦门大学会计系教授

葛家澍

1993年5月

前 言

随着《企业会计准则》和《企业财务通则》的颁布、实施，中国的会计正面临着一场重大的变革，为适应新形势的要求，满足各层次会计及相关专业对“商品流通企业会计学”的教学需要，帮助从事商品流通会计的实务人员实现新旧会计制度的衔接转轨，我们根据“两则”的精神，遵循新颁布的商品流通企业会计制度和财务制度，组织编写了这本教材。

在编写过程中，我们力求以全新的结构、流畅的语言，对商品流通企业所面临的各种主要会计问题进行规范化的阐述，既注重理论研讨，又注重实际操作，突出重点，照顾一般，体现了新准则、制度的科学性和实用性。

本书是在热烈而又融洽的交流、讨论氛围中完成的，又得益于著名专家的指导，体现了群体智慧。全书由四篇十九章组成，各章的分工如下：第一、二、十一章由陈玮执笔；第三、六、七章由李少波执笔；第四、五、十六章由项有志执笔；第八、九、十章由庄世虹执笔；第十二、十三、十四、十五章由李孟顺执笔；第十七、十八、十九章由刘峰执笔。本书由陈玮、刘峰担任主编，负责全书的修改、总纂工作，最后，经葛家澍教授审阅定稿。

根据本书的内容和特点，我们认为本书可作为高等财经院校及大、中专院校会计及相关专业学生学习商品流通企业会计的教材，同时也可作为会计人员学习商品流通企业会计制度的培训教材和掌握商品流通企业会计实务的参考书册。

本书得以完成，首先要感谢中国会计学会副会长、厦门大学会计系葛家澍教授的关怀和支持，感谢他担任本书主审并为本书挥毫作序。从本书的大纲草拟到编写定稿的全过程中都凝结着他的汗水。

我们还要感谢厦门大学会计系的领导和老师们对本书的编写给予的支持和帮助，感谢他们对本书提出的宝贵意见和建议。

最后，还要特别感谢中国工人出版社的编辑和工作人员以及北京市三家村文化实业有限公司为本书的出版所付出的辛勤劳动，没有他们，本书不可能在这么短的时间里出版发行。

受编写者水平和编写时间的局限，本书的缺点、错误在所难免，恳请读者批评指正。

作者

1993年5月于厦大凌云

目 录

第一篇 总 论

第一章 企业会计准则与商品流通企业会计制度·····	1
第一节 会计核算的基本前提·····	1
第二节 会计核算的目标 (服务对象) ·····	8
第三节 会计核算的一般原则 ·····	11
第四节 会计对象与会计要素 ·····	15
第五节 商品流通企业会计制度的特点与主要内容 ·····	21
第二章 会计方法与会计循环 ·····	25
第一节 会计核算的一般程序 ·····	25
第二节 会计帐户与复式记帐 ·····	29
第三节 会计循环 ·····	38

第二篇 资产与负债的核算

第三章 货币资金 ·····	44
第一节 现金的核算 ·····	44
第二节 银行存款的核算 ·····	49
第三节 其他货币资金的核算 ·····	64
第四节 结算方式 ·····	66
第四章 应收及预付款项 ·····	69
第一节 应收帐款和预付帐款的核算 69 ·····	

第二节	坏帐准备的会计处理	74
第三节	应收票据的核算	83
第五章	商品采购和库存商品的发出	94
第一节	商品采购概述	94
第二节	商品采购的核算	105
第三节	商品储存的核算	137
第四节	库存商品发出的成本计价方法	146
第六章	代销、加工、出租商品和其他物资	155
第一节	代销商品的核算	155
第二节	加工商品的核算	1162
第三节	出租商品的核算	166
第四节	材料物资、包装物、低值易耗品的核算	169
第七章	固定资产	188
第一节	固定资产的分类与计价	188
第二节	固定资产增加的核算	192
第三节	固定资产折旧及修理的核算	200
第四节	固定资产减少的核算	209
第八章	无形资产、递延资产和待摊费用	214
第一节	无形资产的核算	214
第二节	递延资产及待摊费用的核算	223
第三节	其它资产的核算	225
第九章	对外投资	226
第一节	对外投资的分类与计价	226
第二节	短期投资的核算	231
第三节	长期投资的核算	235
第十章	应付、预收款项及预提费用	246
第一节	应付帐款的核算	246
第二节	预收帐款的核算	249
第三节	应付票据的核算	251

第四节 其他应付款项及预提费用的核算.....	255
第十一章 银行借款和应付债券.....	258
第一节 银行借款的核算.....	258
第二节 应付债券的核算.....	265

第三篇 所有者权益和损益的核算

第十二章 资本金和各项公积.....	282
第一节 投入资本的核算.....	282
第二节 资本公积、盈余公积的核算.....	292
第三节 实收资本的增减变动.....	297
第十三章 商品销售收入、折扣、折让和其他营业收入.....	299
第一节 商品销售的概述.....	299
第二节 商品销售的核算.....	303
第三节 其他营业收入的核算.....	324
第十四章 商品销售成本和商品流通费.....	326
第一节 商品销售成本的核算.....	326
第二节 经营费用的核算.....	330
第三节 管理费用的核算.....	337
第四节 财务费用的核算.....	341
第十五章 营业损益和其他损益.....	345
第一节 营业损益的核算.....	345
第二节 其他损益的核算.....	355
第十六章 利润(收益)决定及其分配.....	359
第一节 本年利润的核算.....	359
第二节 利润分配与亏损弥补的核算.....	365

第四篇 财 务 报 告

第十七章 资产负债表.....	373
第一节 资产负债表的结构与形式.....	373

第二节	资产负债表编制	377
第十八章	损益表、利润分配表与商品销售明细表	381
第一节	损益表及其编制	381
第二节	利润分配表的编制	386
第三节	商品销售利润明细表及编制	389
第十九章	财务状况变动表与现金流量表	391
第一节	财务状况变动表的结构与原理	391
第二节	财务状况变动表的编制	396
第三节	现金流量表及其编制	400

第一篇 总 论

第一章 企业会计准则与商品流通 企业会计制度

第一节 会计核算的基本前提

一、商品流通企业会计概念

会计是社会经济发展的产物，是人们追求经济效益的直接结果，它与经济效益之间具有“血缘”关系。从会计的发展史考察，人们在生产经营活动中，由于资源的稀缺性和人们需求之间的矛盾，使人们必需注意和掌握在生产经营活动中的劳动、资源耗费和所取得的成果，这样就逐渐产生了一项有关记录、计量和报告这些经济行为的社会实践活动，这就是会计（最初是“簿记”）。严格地讲，现代的会计包括财务会计和管理会计两部分，前者主要向会计主体以外的有关利益集团提供会计信息，后者侧重于向主体内部的信息使用者提供会计信息。从根本上讲，会计（这里指财务会计）的直接活动是加工、传递具有财务特征（可以用货币计量）的经济信息，为信息使用者的决策提供服务。从这一角度出发，可以把会计理解为一个经济信息系统。这个系统把它所服务的会计主体的经济活动，以货币为主要的计量单位，通过一整套特定的方法、程序，以会计报告的形式进行再现，变换成对会

计信息使用人有用的信息。

商品流通企业会计是从事商品流通活动的企业所应用的一种企业财务会计。在国民经济整体结构中，商品流通是保证社会化大生产正常运行的重要环节，也是联系生产领域和消费领域的中介。在我国从事商品流通的企业主要有商业、粮食、物资供销、供销合作社、对外贸易、医药（石油、烟草）商业、图书发行等独立核算的实体。它们的共同特征是主要进行商品的购销活动，把工业企业的产品通过购进和储存、销售阶段传递到消费者手中，从而最终实现商品的使用价值和价值。依据马克思的资本循环理论，商品流通企业的资金循环可按“ $G—W—G'$ ”进行表述。商品流通企业会计就是要反映商品流转的“ $G—W$ ”（购进）和“ $W—G'$ ”（销售）过程中的资金运动过程及其结果，并控制（监督）这两个环节的资金运动，反映是其首要职能。

综上所述，可以把商品流通企业会计描述为一个主要以商品流通企业外部信息使用者的经济决策为目标的，对商品流通企业的经济活动所发出的数据资料，通过特定的确认、计量、记录和报告程序、方法，加工成以财务信息为主的经济信息，并据以实行必要控制的一个经济信息系统。

二、会计核算的基本前提

会计核算的对象是企业的经营活动（表现为资金运动），但由于商品经济固有的特征使企业的经营活动表现出一定的不确定性，给会计核算带来了一定的困难，在这种情况下，会计人员就有必要对会计核算的经济环境作出判断，为会计信息系统的运行提供一些基本前提或假设，保证会计核算工作的正常进行。如企业向银行借入一笔借款，企业未来期内是否能持续地经营下去是个未知的概念，因而，只有假定企业能够持续不断地以既定的目标经营下去，当该项借款偿还期到来时，企业可以按借贷双方契约规定偿还本息，而不考虑企业也许会出现破产的可能性时，企业才可以借款时确认这笔负债，并进行相应的会计处理。

会计核算的基本前提产生于会计所处的客观商品经济环境之中，伴随着会计实践活动逐渐渗透到会计领域，股份公司组织形式的出现更是加剧了这种渗透，使会计的这些特征趋于明显而易于界定，虽然这些基本的特征在现阶段还不能得到充分地证明，具有假设的性质（国外通常称为会计假设），但它们是会计实践活动中最基本的概念，是会计信息系统发挥其职能的前提条件。

需要指出的是，会计核算的基本前提虽然具有假设的性质，但它们不是会计人员的主观臆造，而是建立在大量事实基础上的合乎事理的判断，具有现实性的基础。仍如上例借款事项，因为在大多数情况下，债务人到期能够履行归还本息的责任，这样，会计人员才能确认这笔债务，并按到期偿还本息的假设在借款期内进行利息费用的预提。

目前世界上公认的会计核算基本前提有四个、会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

1. 会计主体。会计主体又称为会计实体，是指会计工作为其服务的特定单位或组织。会计核算以自身发生的生产经营活动为范围，核算反映本身的生产经营活动。它既与其他经济单位相区别，同时也与主体自身的所有者相区别。

会计主体思想的产生实际上起源于经营主体的概念。一般认为，市场经济的发展，客观上要求按照经营主体的范围来核算收益和费用，这样依附于经营主体的会计主体就产生了，随着市场经济的发展，特别是股份制企业组织形式的出现，典型意义上的企业所有权和经营权分离了，经营主体在客观上具有的独立性和相对独立性，以及独立核算、自负盈亏的基本特征，为会计主体概念奠定的基础。

由此可见，会计主体为会计核算界定了空间范围和服务对象，它将整个社会相互依存、相互联系的经济业务按照核算单位进行分割，从而使单独考核某一特定领域的财务状况和经营成果成为可能。会计只站在主体角度来处理企业和其他单位、组织之间发

生的经济业务，反映经济业务对主体自身的影响。例如，企业向另外一家企业出售一批商品，同时收到应得的款项，这时企业只需在帐面上反映这项交易活动产生的收入，取得的现金或存款，同时还要结转成本，反映存货的减少，但不必要反映这些售出的商品对方企业怎样进行处置。此外会计主体认为企业的经济活动是独立于企业的投资者的，投资者自身的活动与会计核算无关。因此，会计主体概念的提出，要求企业的会计核算只核算企业范围内的经济活动，企业的会计记录和会计报表既不核算反映企业投资者或所有者的经济活动，也不核算反映其他企业或经济主体的经济活动，只有这样，企业的会计核算才有可能，会计所提供的信息才据有特定的范围和含义，才对那些与主体相关的信息使用者有益。

会计主体与法律主体（法人）是有区别的。一般说来，法律主体的概念要小于会计主体。法律主体可以成为一个会计主体，但会计主体并不一定是法律主体，如独资与合伙企业通常不具有法人资格，它们所有的财产和对外所承担的负债，在法律上仍视为业主或合伙人的财产与债务，但在会计核算中则须把它们作为独立的会计主体来处理。应用会计的唯一条件，仅是一个特定的、明确的单位，而它又具有从事经济业务的性质。这样，会计主体即可以是一个企业，也可以是企业中的内部单位或企业中的一个特定部分，如企业的分公司、企业设立的事业部；可以是单一的企业，也可以是几个企业组成的联营公司或企业集团，如若干子公司和它们的母公司组成的企业集团等。

2. 持续经营。持续经营的基本含义是会计确认、计量、记录和报告的会计主体的经营活动是建立在会计主体将按照目前的状况和目标连续不断地经营下去的基础之上的。也就是说，在可预见的未来，会计主体将不会面临破产清算的情况。主体所持有的资产，将按预定的目的在正常经营中被耗用、出售或转让，主体所承担的债务，也将按期偿还或履行。

虽然就某一特定会计主体（企业）来考察，任何一个企业的经营其生命都是有限的，但市场经济体制下，企业的持续经营是商品生产和交换的必要前提：第一，持续经营是商品生产者和经营者的客观要求。作为商品生产者和经营者只有不间断地进行商品生产和经营才能实现企业利益的不断积累和增长。因为企业盈利的最基本前提是企业的生命一直延续下去，持续的企业经营是企业发展的起码要求。第二，持续经营也是市场经济的客观要求。市场经济的正常运作就是保证企业与企业之间在市场中进行各种物资、资金和信息的交换。社会经济环境不断地将各种物资、资金和信息输入企业，再从企业获得新的物资、资金和信息以维持市场机制的正常运行，这在客观上为企业创造了连续不断地经营下去的能力，同时也要求企业在市场环境中能够持续不断地按既定目标生产经营下去。

我们还必须看到，由于市场经济中存在着盲目和风险性，企业在竞争中出现失败是难免的，而且有的企业本身也会根据契约协议来终止企业经营。这样，单独考察每一个具体的会计主体，其生命终结将是不可避免的，也就是说，单个企业的生命是有限的。但从企业总体上看，市场经济主客观环境为企业创造了持续经营的前提，企业生命在总体上讲是无限的。

现行会计实务中一系列会计处理方法都是建立在持续经营前提基础上的，如历史成本计价基础来计量资产，固定资产的折旧等等。当然，若企业出现清算破产等经营中止的情况，建立在持续经营前提基础上的会计方法就不能应用于清算会计，而要采用特殊的方法。如资产的价值要按照实际变现的价值计算；负债要按照资产变现后的实际负担能力进行清偿。

3. 会计分期。会计分期的基本含义是会计所反映和控制的虽然是企业连续不断的经营活动，但会计确认和报告是按既定的时间段落进行的。

从理论上讲，企业实际的经营情况和结果只有从企业开始经

营到经营终止后所得到的企业财务状况，尤其是经营损益的情况才最为准确和可靠。但企业的投资人、债权人、国家财税部门以及企业的管理者要求定期掌握和了解企业的财务状况和经营成果，以便进行经营决策和享有经济利益，否则，企业的生产经营活动就难以建立在科学、合理的基础之上，因而有必要对企业的生产经营活动按照一定的期间进行核算。此外，现实的考察，商品生产和经营所表现的规律性周期（如季节性的活动）也为会计信息的分期核算提供了一个框架。

持续经营核算前提将企业看作是一个无限经营的会计主体，而会计分期是对持续经营的修正，体现了会计确认和报告的时间段落特性。是与持续经营前提的对立统一。如果说会计主体为会计核算规定了空间的界限的话，会计分期就为会计核算确定了时间范围。按目前世界上流行的惯例，会计分期大多以年为单位，我国规定会计分期与日历年度相同，即从每年1月1日至12月31日为一个会计年度。当然，根据管理和信息使用者决策的需要，还可以将会计期间人为地延长或缩短。如把每一个会计年度再具体地划分为季度、月份。按季、月进行会计核算，提供更为详细的会计信息。

会计分期的提出，对于确定会计核算程序和方法具有重要的作用。由于会计核算按会计期间进行，而会计确认与报告的只应是本会计期间的企业经营活动，由于会计期间内各项资产和负债的变动与现金的收支不一定一致，就产生了权责发生制和收付实现制两种可供选择的记帐基础；为了正确地计算会计期间的经营成果，就需要应用配比原则，对跨会计期间的经济业务采用各种应计、递延、摊销等会计方法。此外，会计分期（会计年度）也为企业资产和负债的分类提供了一个时间上的准绳。

4. 货币计量。货币计量是指企业在会计核算过程中要采用货币为计量单位，记录、报告企业的经营情况。

企业的会计核算对象是企业的经营活动，它是由大量的错综