

会计准则指导下的会计业务丛书

工业会计

■王明珠■王福利■李喜英■邓吉荣 主编



中国审计出版社

工业会计

王明珠 王福利 主编
邓吉荣 李喜英

中国审计出版社

图书在版编目(CIP)数据

工业会计/王明珠等主编. —北京:中国审计出版社,
1997. 1

ISBN 7-80064-561-4

I. 工… II. 王… III. 工业会计 IV. F406.72

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (96) 第 24674 号

工业会计

王明珠 王福利 主编
邓吉荣 李喜英

*

中国审计出版社出版

(北京市海淀区白石桥路甲 4 号)

北京密云县印刷厂印刷

新华书店总店科技发行所发行 各地新华书店经销

*

850×1168 毫米 32 开 17 印张 430 千字

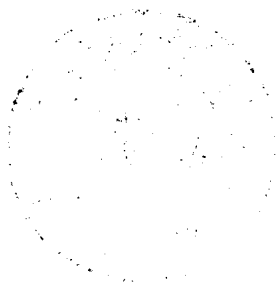
1996 年 12 月北京第 1 版 1996 年 12 月北京第 1 次印刷

印数:1—8000 册 定价:22.00 元

ISBN 7-80064-561-4/F·392

DW34/05
丛书编委会

主 编	张立民	庄恩岳	
副主编	王明珠	姜 虹	
编 委	王福利	邓吉荣	陈雨露
	郑斯忠	孙桂春	郑 丽
	张兴东	张立民	庄恩岳
	王明珠	姜 虹	丛 敏
	桂 欣		



前 言

会计准则的颁布和实施,标志中国会计将结束用行业会计制度规范会计工作的模式,标志中国会计与国际接轨这一会计改革宏伟工程即将完成。它将加快中国会计成为国际商业通用语言的进程,推进中国会计事业的进步和发展。

会计准则的实施,对会计计量、会计确认和会计报告等重大会计问题均产生一定影响。为了配合会计准则的贯彻实施,帮助广大会计及审计专业教学人员、会计及审计人员、会计及审计专业学生理解和运用会计准则,并在此指导下进行会计及审计研究和操作,我们编写了这套会计准则指导下的会计系列丛书,包括《会计学原理》、《工业会计》、《商品流通会计》。本系列丛书的特点是以中国特色的会计准则和国际会计准则为指导,融理论与实务为一体,内容完整,通俗易懂,易于掌握。

本册《工业会计》主要介绍工业企业六大会计要素的确认、计量和报告等理论及实务。本书由王明珠、王福利、邓吉荣、李喜英主编,郑斯忠、孙桂春、郑丽、张兴东任副主编。参加本书编写的除上述同志以外,还有史玉凤、王忠、王京茹、胡静波、蒋文春、赵磊、李秀彬、孔宪臣等。全书由庄恩岳总纂、定稿。

由于会计准则实施伊始,尚缺少应用经验,加之受时间限制,书中不免存在不当之处,敬请读者指正。

编 者

1996 年 11 月

目 录

第一章	总论	(1)
第一节	工业会计的特点	(2)
第二节	会计假设	(6)
第三节	会计原则	(11)
第四节	会计要素与会计等式	(20)
第二章	现金及应收款项	(26)
第一节	现金	(26)
第二节	应收及预付帐款	(39)
第三节	应收票据	(53)
第三章	存货	(60)
第一节	存货概述	(60)
第二节	存货的交接方式及收发凭证手续	(74)
第三节	存货的实际成本法	(83)
第四节	存货的计划成本法	(99)
第五节	存货的成本与市价孰低法	(120)
第六节	存货的其他估价方法	(125)
第七节	存货清查	(130)
第四章	对外投资	(132)
第一节	对外投资的分类	(132)
第二节	短期投资	(134)
第三节	长期投资	(138)

第五章	长期资产	(156)
第一节	固定资产	(156)
第二节	无形资产	(176)
第三节	递延资产及其他资产	(183)
第六章	负债	(188)
第一节	负债的特征与分类	(188)
第二节	流动负债	(189)
第三节	长期负债	(238)
第四节	债务重整	(257)
第七章	所有者权益	(259)
第一节	投入资本	(260)
第二节	资本公积	(266)
第三节	留存收益	(268)
第四节	股本核算的几个特殊问题	(271)
第八章	成本及费用	(276)
第一节	费用	(277)
第二节	成本计算基本方法	(310)
第三节	变动成本法	(336)
第四节	标准成本法	(355)
第九章	收入及利润	(369)
第一节	收入	(369)
第二节	利润	(380)
第三节	利润分配	(391)

第十章	外币业务	(395)
第一节	外币业务概述	(395)
第二节	外币业务核算	(401)
第三节	外币报表折算	(418)
第十一章	财务会计报表	(429)
第一节	资产负债表	(430)
第二节	损益表	(439)
第三节	财务状况变动表	(445)
第四节	现金流量表	(486)
第五节	合并会计报表	(496)
第六节	会计报表附注	(526)

第一章 总 论

两权分离是现代企业的重要特征。为确保企业所提供的财务信息公正、客观、可靠，以法律、准则或制度形式规范企业会计处理程序方法，以真实地反映企业的财务状况和经营成果，是大多数国家和地区会计实务界所认同的。伴随跨国经营的不断发展，协调各国会计实务，并确保财务会计信息的可比性，国际会计准则委员会自 1973 年 6 月 29 日成立即着手制订颁布国际会计准则，在已陆续发布的 31 个国际会计准则中至今有 29 个仍具指导意义。中国会计改革的一个重要目标就是要同国际会计惯例接轨，因此，财政部于 1992 年 11 月 31 日发布了《企业会计准则》，并从 1993 年 7 月 1 日起实施。《企业会计准则》是一个基本准则，它只规范会计核算工作的基本框架，诸如会计假设、会计核算一般原则、会计要素及其确认和会计报告等，但对许多具体的会计实务缺乏规范，而且在颁布实施之前财政部早有规划，准备在两年多时间里陆续颁布约 40 个左右具体会计准则。经过几年会计界专家的辛勤努力，共计 30 个具体会计准则已全部出台，并经过了近一年的征求意见阶段，除去暂时不具备条件的几个具体准则难以实施外，约有 20 几个具体会计准则将于 1997 年在现代企业制度试点企业、股份制上市公司试行，中国的会计改革彻底实现了会计管理模式、会计核算模式同国际惯例的对接。在企业具体会计准则架构下重塑企业会计实务教程的时机已经成熟。

第一节 工业会计的特点

一、工业会计的环境

通常，环境是存在于研究系统之外的，对研究系统有影响作用的一切系统的总和。会计是一个经济信息系统，财务会计是会计系统中侧重向企业外部提供财务信息的一个子系统。工业会计是财务会计的一个分支，隶属于财务会计子系统。作为人造系统，财务会计的产生和发展都必然依存于它所处的客观经济环境，即市场经济。市场经济可以存在于不同的社会，但它们具有共性。现代市场的主要参与者是以公司为代表的现代企业，它们扮演两种角色，一方面是产品（劳务）的生产和供应者，另一方面是生产要素的消费者和需求者。其实质是一种交换行为。同时，现代企业是自主经营、自主理财、独立核算、自负盈亏的企业法人，在“产权明晰、责权明确、政企分开、管理科学”的原则下参与市场的竞争，承担权利，享有义务。公平、公开和一视同仁的竞争使市场更具活力，各项生产要素、技术、资金、人才和信息自由流动，社会资源合理优化配置，企业优胜劣汰。

在市场经济条件下，参与市场行为的现代企业以经营者和投资人、债权人、企业职工间形成委托和受托关系。在现代企业制度下，所有者不再参与企业经营管理，企业作为法人依法拥有法人财产权，企业经营者将作为职业企业家行使理财的权力。市场经济也就是法制经济，财务会计作为会计信息系统，将在市场经济的环境下对外提供财务报告。

在市场经济环境下，企业会计对外提供信息的数量与质量取决于外界的需要、企业会计提供信息的能力和必须或愿意提供三方面。一般地讲，国家的经济状况、经济管理体制和企业组织形式等经济环境都会影响会计信息的需求。众所周知，企业的

规模越大，经营权和所有权越分离，对企业会计信息的依赖程度越大，会计信息的可靠性、可信性越重要。经济环境的变化导致会计程序和方法变化。企业从事的生产经营活动简单，会计程序和方法亦简单。以成本计算而言，早期成本计算只计算原材料成本。随着生产规模的不断扩大，早期的作坊经济出现了较大规模的雇佣劳动，人工成本被纳入成本计算内容。随着加工业的迅猛发展，产品品种的大量增加，使间接制造费用越来越多，也逐渐成为成本计算的主要内容。可见，产业革命的演进促进了成本计算的发展和完善。会计报告的方法和会计工作的手段都可清晰折射出环境变化对会计的影响。伴随投资活动的日益增多，长期投资会计核算的成本法和权益法应运而生，随着企业相互参股投资，企业集团涌现，合并会计报表的方法汇入会计核算体系，随着社会生产力的发展，会计手工记帐逐步过渡到运用计算机处理等等。《企业会计准则》基本准则和具体准则的出台实施，企业财务会计所提供的会计信息应满足国家宏观经济管理的需要，有关各方了解企业财务状况和经营成果的需要，企业内部强化经营管理的需要，会计管理的目的因应环境的变化进行转换和有所侧重。

二、工业会计的定义

财务会计的定义至今无公认的定义。会计界有不同解释。在美国即有多种释义。例如在 1966 年，美国会计学会（AAA）发表《基本会计理论说明书》，认为会计是“使信息使用者能够作出有根据的判断和决策而辨认、计量和传递经济信息的程序”，其中“向外部使用者提供会计信息的”是财务会计。在 1970 年，美国注册会计师协会所属会计原则委员会（APB）发表的第 4 号说明书说“企业财务会计是会计的一个分支，它着眼于有关财务状况与经营成果的通用报告即财务报表”，财务会计借助财务报表“将积累和处理的信息，按期传递给使用者，借助财务会计程序，一个企业经济活动错综复杂的作用，便可据此积累、分析、分类、记

录、汇总并报告两种基本类型的信息：①与某一时点有关的财务信息；②与一定期间有关的财务状况的变动”。在1978年，财务会计准则委员会在其概念公告第1号中指出，财务会计“关注的是企业的资产、负债、收入、费用、盈利等方面的会计”。在我国，财务会计是以《会计法》为基本法规，以《企业会计准则》加以具体规范的。财务会计是“在市场经济体制下，建立在企业或其他主体范围内的，旨在向企业或主体外部提供以财务信息为主的一个经济信息系统。这个系统把已发生或已完成的交易与事项中的财务（能用货币表现的）数据作为输入，按照公认会计原则或企业会计准则的规范要求，运用若干普遍接受的会计惯例，通过确认、计量、记录和报告等程序进行加工，把数据转换为有助于决策和合乎其他目标的有用信息。报告这一程序代表系统的输出，有用信息主要借助于财务报表（会计报表）传递给企业外部的使用者”^①。

工业会计是企业财务会计的一个重要分支，它是以货币作为主要计量单位，运用财务会计特有的程序和方法对工业企业的生产经营过程及其成果进行连续的、系统的、全面的、综合的反映的会计信息系统。

三、工业会计的特点

工业会计是企业财务会计的一个分支，企业财务会计的特点也就是工业会计的特点。其共性特点主要体现在以下几方面：

第一，服务外向性。

会计目标就是对会计主体的经济活动进行核算，提供和反映会计主体经济活动的信息。美国公共执业注册会计师协会在《会计报表的目标》中将会计目标列示为“五个等级”。其架构内容为：①基本目标。制订经济政策；②会计信息使用人。主要为股东、债

^① 《中级财务会计》，葛家澍主编，辽宁人民出版社，1994年10月第1版，P11。

权人、政府机构和社会公众。③会计信息主要内容。主要为盈利能力和会计责任。④会计信息质量要求，即相关性、可靠性。⑤会计报表种类。即资产负债表、损益表、财务收支表。即财务会计要通过日常的业务记录、帐簿登记、报表编制向企业外界有经济利害关系的团体或个人报告会计信息。是对外报告会计，服务外向性。在社会主义市场经济体制下，服务外向性尤为突出，表现有二，一是市场在资源配置中发挥基础作用，但仍需国家宏观调控资源合理配置，须借助会计归集整理的会计信息，研判国民经济整体运行状况，以便制定合理、有效的管理措施，确保经济运行健康、有序发展。没有会计提供的信息是很难作出准确判断的。二是在市场经济条件下，企业处于错综复杂的经济关系之中，其生产经营活动与政府机构、投资者及潜在投资者、债权人、社会公众等方面存在密切联系。它们不直接参与企业的生产经营活动，需要通过会计核算提供的会计信息作出决断和相应对策。

第二，程序规范性。

财务会计必须执行固定的会计循环程序。企业会计工作总是重复不断地按照一定步骤有序进行的。会计人员对企业所发生的大量经济业务记录、分类、概括，直至编制会计报告，这种重复进行、依次继起的步骤称为会计循环。或许不同企业会计管理的水平会有差异，但所从事的会计核算工作都始于凭证转换、经登记帐簿而止于编报财务会计报告。通常情况下殊难发现颠倒会计工作程序的现象，也不会随意变更会计工作的内容，同类企业财务会计工作程序往往大同小异。

第三，约束强制性。

财务会计工作必须遵循公认会计原则（GAAP），这是会计常识。在社会主义市场经济体制下，财务会计工作必须执行企业会计准则和其他会计法规，也是勿用置疑的。财务会计约束的强制性首先表现在约束依据上，不以公认会计原则或企业会计准则进

行会计核算、会计监督，便无法保证财务报表空间上可比、时间上一致（一贯）。其次，会计循环程序也是固定的，企业可以根据企业具体情况和管理要求，采用不同的会计核算程序，但“凭证——帐簿——报表”的会计循环模式是恒定不变的。再次，财务会计将着眼点放在真实准确地反映企业生产经营过程人、财、物的分布、使用、消耗方面，务求内容完整、反映及时、计算准确，公正公允，必须定期报告企业财务状况和经营成果。需要由操作能力强、懂政策的专门人才担任会计工作。

第四，信息及时性。

俗话说，管理的重心在经营，经营的重心在决策。要经营、要决策便离不开会计信息等决策数据。滞后提供的会计信息数据对已经作出的决策是无多大价值的。财务会计要定期报告，以增强信息及时性。规定记帐要求、结帐时间、报告频率不只是证明、记载已经发生的经营业务、算“呆帐”，而且要为管理提供有价值的决策数据，是一种会计管理活动。

第五，报告公开性。

财务会计要以价值尺度、定量资料，定期向与企业有利害关系的团体或个人提供全面的、系统的、连续的、综合的财务信息，而且要便于理解、相关可靠、准确及时。会计报告必须按规定周期呈报。

第二节 会计假设

会计假设是人们在长期会计实践中逐步认识和总结形成的，是财务会计核算的基本前提条件，是为保证会计工作的正常进行和会计信息的准确衡量，对会计核算的范围、内容、基本程序和方法所作的限定，并在此基础上建立会计原则。这些限定往往包含在会计基本理论架构和颁布实施的公认会计原则(GAAP)和会

计准则之中。当限定与企业（会计主体）面临的现实相符时，这些设定的程序和方法可以并且应该采用，并据此编制财务报表。会计人员依此假设是否成立决定是否使用决定的程序和方法；使用者在此假设前提下解析、使用所提供的数据。若现实情况和约定假设相去甚远，则应废弃约定的程序和方法，另选他途。

会计基本假设有会计主体、持续经营、会计分期和货币计量四项。

一、会计主体

会计主体是会计为之服务的特定单位。这一假设解决了会计核算的空间范围。会计核算的是企业生产经营活动的各项具体的经济业务，这些经济业务总是与其他企业或单位的经济活动相联系的。会计所提供的信息，特别是报表反映的只能是特定会计主体的财务状况和经营成果，不应该混杂任何别的会计主体的经济活动，也不能遗漏本会计主体的任何会计要素的反映。即会计人员只能站在特定会计主体的立场，解决为谁记帐、算帐、报帐。

会计主体的规模并无统一的理论标准，是随着社会生产力发展和经营活动组织形式的发展变化而产生的。一般认为，作为会计主体必须具备三个条件：一是具有一定数量的资金，二是能进行独立的生产经营活动或其他活动，三是实行独立核算。因此，典型的会计主体是企业。但会计主体并不就是等同于法律主体。一般地说，法律主体必然是会计主体，但会计主体并不一定就是法律主体。在业主独资经营的情况下，企业经营活动与业主的活动是合二为一的，作为法律主体并无必要区分哪些是企业的经营活动，哪些是业主的个人收支，但作为会计主体却必须在会计核算中界别企业的生产经营活动。在合伙经营情况下，法律上并不作为一个独立的法律实体，但会计核算却必须区分合伙人各自的收支活动，站在合伙企业的立场上核算企业盈亏。独资企业和合伙企业都不是法律主体，但是会计主体。在公司组织形式下，公司

同时为法律主体和会计主体。但在企业规模较大情况下，为便于掌握其分支机构的生产经营活动，可以将分支机构作为独立的会计主体定期编制会计报表，此时分支机构并不是法律主体。在控股经营情况下，母公司及其控制下的子公司均为独立的法律主体，也各为会计主体，但在编制合并会计报表时须将企业集团视为一个会计主体，将其各自的会计报表，在抵销内部交易经济业务的基础上编制合并报表，据以反映企业集团的整体财务状况和经营成果。

会计主体的组织形式是多样的。任何控制经济资源，须对此资源负责的法律主体或经济实体都可成为会计主体。合伙、独资、合资、公司及其分支机构，甚至企业集团均可成为会计主体。

二、持续经营

持续经营假设是指会计核算应以企业（会计主体）持续、正常的经营活动为前提，而不考虑企业是否会破产清算。换言之，是假设会计主体的经营活动按照现在的形式或目标将无限期地继续下去，在可预见的未来不会清算、解散、倒闭。持续经营假设明确了会计工作的时间范围。

持续经营假设是建立在会计主体非清算的基础上，会计核算的一系列会计处理方法都是以会计主体持续经营为前提的。只有在持续经营的前提下历史成本原则才能广为运用。在会计主体按照现在形式和既定目标持续经营情况下，它所拥有的经济资源才能正常使用，它所承担债务才能依照原来允诺的条件逐步加以偿还。在市场经济中，企业可能会因亏损等各种原因终止经营，若企业不再持续经营，会计主体按历史成本原则编报会计报表对使用人是没有用处的，也无助于他们的决策。此时，企业的经济资源必须按照变现的价值计量，所承担的经济义务也只能以经济资源变现后的实际负担能力来清偿。。会计上许多确认、计量、报告都与持续经营假设有关。因为，只有在持续经营的前提下，会计

信息的收集与处理、会计方法的选择与应用、会计报表的编制与报告才具有一致性和稳定性。

三、会计分期

会计分期假设是指将企业持续不断的生产经营活动分割为一定的期间，据以结算帐目，编制会计报表，分期反映经营成果、财务状况及其变动情况的会计信息。

在会计主体的持续经营过程中，经济活动是川流不息、循环往复的，对经济活动成果的最真实计量应当在企业（会计主体）最终终止其存在时进行。但企业是在持续经营假设下延续无止境，要求企业停业以衡量经营成果是有悖投资者初衷的。实际上是不允许，也是行不通的。事实上，会计信息使用者总是要求在持续经营条件下，及时地、定期地提供企业财务状况和经营成果，以便在此基础上作出各种相关决策。会计核算上需要确定从何时开始到何时截止对企业经济活动的记录核算，这种人为分期就是会计分期。

将企业持续不断、川流不息的经营活动划分为若干个首尾相等的期间以分期反映损益和财务状况，是会计分期假设的基本内涵。这种首尾相接的期间称会计期间，它是划分会计工作的起讫日期。会计期间的划分是人为的，有的国家采用日历年制；有的国家采用营业年制；也有的国家另设起止时间，如以宗教节日等。我国《会计法》规定会计期间采用公历年制，即以每年1月1日起到12月31日止，为“会计年度”。《企业会计准则》规定会计期间分为年度、季度、月度，起讫日期采用公历日期。

会计期间的划分对会计核算有着重要影响。有了会计分期假设，才产生了本期与非本期的区别，才出现了权责发生制和收付实现制记帐基础的选择，才使分期结算帐目，报告会计信息成为可行。会计分期假设是会计工作时间范围的具体划分。