

工业会计学

仇 玮 王培欣 主编

哈尔滨工业大学出版社

(黑)新登字第 4 号

内 容 提 要

本书运用会计学的原理和方法,按照《企业会计准则》的要求,对工业会计核算作了系统的阐述,包括会计信息系统中的货币资金、应收款项、存货、固定资产、对外投资、负债、成本、损益、所有者权益的核算及会计报表的编制与分析,并容纳了 1994 年 1 月 1 日开始实施的新税制。

本书内容详尽,并提出一些适应会计改革新的理论和实用方法,是一本崭新的教材和实际工作者的业务参考书。本书另配有习题集,供学习者练习之用。

本书可作为高等院校会计专业及其他相关专业的本、专科生教材,也可供自学考试学员参考。

工业会计学

仇玮 王培欣 主编

*

哈尔滨工业大学出版社出版

新华书店首都发行所发行

哈尔滨工业大学印刷厂印刷

*

开本 787×1092 1/32 印张 16.625 字数 399 千字

1994 年 4 月第 1 版 1994 年 4 月第 1 次印刷

印数 1-8000

ISBN 7-5603-0827-9/F·174 定价 12.00 元

目 录

第一章 总 论

第一节	工业会计的对象	1
第二节	工业会计信息系统	6
第三节	企业会计工作机构	15
第四节	企业会计工作人员	22
第五节	企业会计法规与制度	28

第二章 货币资金的核算

第一节	货币资金核算的任务	33
第二节	现金的核算	35
第三节	银行存款的核算	46
第四节	结算业务的核算	50
第五节	外币业务的核算	66

第三章 应收及预付款项的核算

第一节	应收帐款的核算	71
第二节	应收票据的核算	83
第三节	其他应收款及预付帐款的核算	91

第四章 存货的核算

第一节	存货概述	96
第二节	存货的计价方法	100
第三节	材料的核算	106
第四节	包装物和低值易耗品的核算	127

第五节	自制半成品和产成品的核算	139
第六节	存货清查的核算	144
第五章 对外投资的核算		
第一节	对外投资概述	148
第二节	短期投资的核算	150
第三节	长期投资的核算	155
第六章 长期资产的核算		
第一节	固定资产的概念与分类	167
第二节	固定资产的计价	170
第三节	固定资产增加的核算	173
第四节	固定资产折旧的核算	184
第五节	固定资产的明细分类核算	202
第六节	固定资产修理的核算	205
第七节	固定资产清理的核算	208
第八节	固定资产清查的核算	211
第九节	无形资产的核算	215
第十节	递延资产和其他资产的核算	219
第七章 负债的核算		
第一节	负债概述	222
第二节	流动负债的核算	224
第三节	长期负债的核算	262
第八章 产品成本核算(上)		
第一节	产品成本核算概述	280
第二节	生产经营费用的分类	290
第三节	生产成本核算的一般程序	293
第四节	成本费用的归集和分配	297
第九章 产品成本核算(下)		

第一节	产品成本计算方法的选择	337
第二节	产品成本计算的品种法	340
第三节	产品成本计算的分批法	350
第四节	产品成本计算的分步法	360
第五节	产品成本计算的分类法	384
第六节	产品成本计算的定额法	387
第七节	产品成本计算方法的应用	399
第十章 损益的核算		
第一节	企业损益的形成	401
第二节	销售损益的核算	402
第三节	管理费用和财务费用的核算	426
第四节	利润总额的核算	432
第五节	利润分配的核算	439
第十一章 所有者权益的核算		
第一节	所有者权益的概念及内容	446
第二节	投入资本的核算	452
第三节	资本公积的核算	463
第四节	留存收益的核算	468
第十二章 财务报表		
第一节	财务报表的目的和编报要求	477
第二节	资产负债表	480
第三节	损益表及附表	492
第四节	财务状况变动表	501
第五节	会计报表的分析	511

第一章 总 论

第一节 工业会计的对象

会计学是一门应用学科。将会计学的基本原理和方法应用于工业企业,对其各项经济业务的价值运动进行记述和分析,即为工业会计学。所以,工业会计学是会计学中应用于工业企业的一门专业会计学。

会计学研究对象,是社会再生产过程中的一般资金运动。工业企业是盈利性经济组织,其资金运动具体化为工业生产经营活动的资本运动。因此,工业会计的对象是工业生产经营活动的投入、使用、回收、增殖的不断运动过程。按照资本周转的总公式: $G-W \cdots P \cdots W' - G'$ ^①,工业会计核算的具体内容有以下几个方面。

一、资本的投入

工业企业要进行生产经营,必须要有适合于生产经营规模的资本总量。资本的投入,一般是投入货币(G),有时也可投入实物或无形资产,但都要以货币形式表示。资本的投入是运动的起点。

在市场经济的条件下,工业企业所需的全部资本,除了投资者

①见马克思《资本论》第二卷31页,人民出版社,1975年第1版。

投入外,还可向债权人借入。投资者依法按注册登记的要求,投入的注册资金,是企业的法定资本金,也是开办企业所需的最低资本金,反映其能独立承担民事责任的能力。除法定资本金外,企业所需的资本可通过一定的筹资渠道,向债权人筹集,比如向银行借入,向社会或企业内部发行债券借入、利用商业信用借入、利用补偿贸易借入等。借入的资金可短期或长期补充企业资本总量的不足,可取得“借资生利”的效果。

投资者投入的法定资本金,是投资者的权益;企业借入资金所形成的负债,是债权人的权益。工业会计要对投资者和债权人的权益(即所有者权益和负债)进行核算、反映和监督。

二、资本的使用

企业取得资本金后,即要用它来购置生产经营所需的各项资产,为生产经营活动的进行提供条件。企业用货币购置各项资产,基本上是 $G-W$ (商品)的过程,也是一种流通过程;工业企业将购置的各项资产投入生产过程,是“ $\cdots P \cdots$ ”过程(“ P ”是生产过程),它意味着流通过程的中断,进入工业企业的产品生产过程。在生产过程中,劳动者与生产资料的结合,使活劳动可借助劳动手段作用于劳动对象,生产出包含着新增价值的产品,为资本的增殖提供了可能。在上述的流通过程和生产过程中,投入的资本不断改变形态,不断运动,是一种复杂的动态过程。为了便于对各种不同形态的资产进行核算和管理,为了反映生产过程中劳动的转化和价值的形成,就需要将会计的一般方法体系,具体化为适用于工业生产经营的工业会计核算方法。其特点是一方面要将各类资产按资本的流动性和在生产经营过程中的作用,划分为流动资产、固定资产、无形资产、递延资产、其他资产等类别,并对流动资产中的存货按储备、生产、成品等过程进行再分类,以完成对各类资产的核算

和管理;另一方面要针对生产过程中的物化劳动和活劳动的消耗,对产品的制造成本和有关期间费用进行核算和控制,为产品价值的形成提供依据。这两个方面的特点,是工业会计区别于其他专业会计的最明显的标志。

工业企业除了将取得的资本投入本企业的生产经营活动外,还可能将短期内暂时不用的资本作对外的短期投资(如购买债券、股票等),也可能抽出部分资本(一般应控制在本企业净资产的50%之内)对外作长期投资。对外投资是企业经营活动的一个方面,对外投资的收益是企业经营收益的组成部分。因此,对外投资的核算,也是工业会计的核算内容的组成部分,要专设帐户进行。

三、资本的周转

工业企业完成产品生产后,要进入产品的销售过程。在这个过程中,企业要将生产出的产品销售给用户,通过商品交换取得货币资金,以保证再生产过程的持续进行。这是企业生产经营活动中最为关键的过程,因为它一方面要使新生产出的使用价值得到社会的检验、评价和承认,使可能的使用价值成为现实的使用价值;另一方面要使劳动者在生产过程中新创造的价值得到体现,使商品中的增殖部分(W')转换成增殖的货币(G'),即 $W' - G'$ 。这样,从投入的货币资金 G ,到收回增殖的货币资金 G' ,即 $G - G'$,就标志着资本金完成了一次循环。不断的循环,称之为周转,其循环周转过程可见图 1-1。

企业生产经营活动的复杂性,决定了企业资本循环与周转的复杂性。计算资本周转速度的主要数据有两个,一是资本周转额,说明资本周转的规模,一般可以用产品销售净收入总额来反映,比较简明;一是资本占用量,从工业企业生产经营的需要看,其构成极为复杂,大致可分为具有不同性质的三种类型。

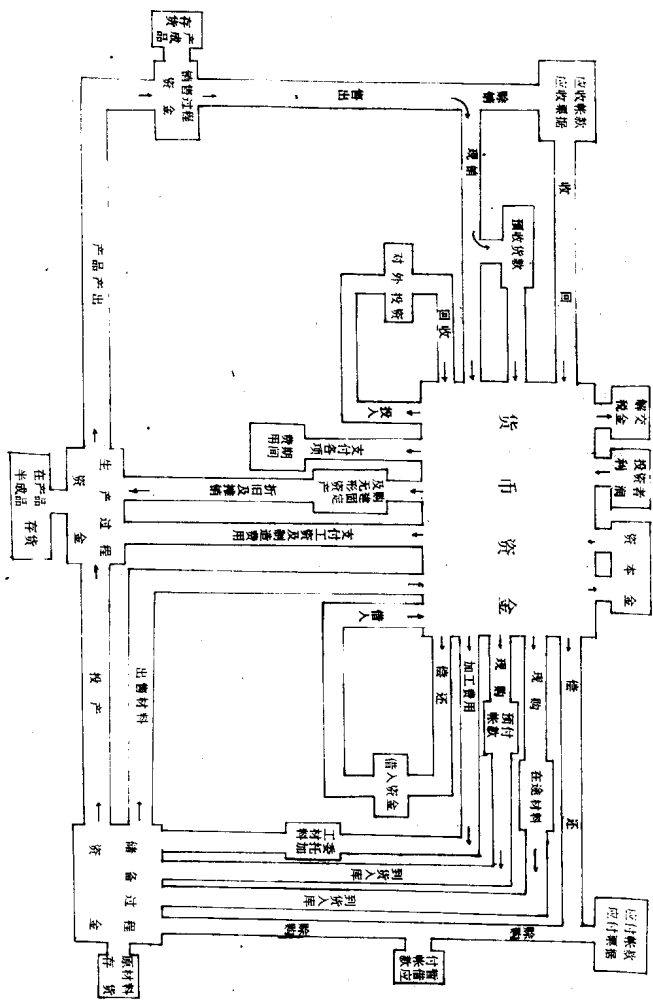


图 1-1 资本循环与周转图

(一) 占用在流动资产上的资本

这类资本包括购买各类存货,支付日常生产经营费用,被供、销客户短期占用,对外短期投资等在一年内或在一个营业周期内可以回收变现或被耗用的资金。这类资本的周转期往往接近于营业周转期,其周转过程与生产经营过程基本相似,而且流动性较强。

(二) 占用在长期资产上的资本

这类资本包括购建固定资产、取得无形资产、支付递延费用等所占用的资金。长期资产有受益期长的特征,其资金周转要以折旧、摊销的形式体现,在多个营业周期中逐渐收回。可见,长期资产的流动性差,周转缓慢,每次的周转期都很长。

(三) 占用在长期投资中的资本

从性质看,长期投资属于长期资产。但是,长期投资是一种把资本投放到外企业的一种投资行为,与本企业内部的生产经营活动已无直接联系,也不是影响本企业销售收入的一个因素,所以对长期投资的周转应给以单独反映。

长期投资的周转是一种投入——回收的过程。资本金的投入往往是一次性的,回收的盈利是分期的;其周转时间需要用投资回收期来反映,其周转额不是产品销售收入,而是投资后取得的收益额。所以,在核算和分析长期资产的周转情况时,应该将长期投资单列一类,单独核算其资本周转和投资收益。

以上对资本占用量的分类,可为工业会计核算提供具体的对象。为了满足会计信息使用者的不同需要,在进行企业会计核算时,既要从总体上反映全部资本的周转情况,又要按各个类别分别反映各类资本占用的周转情况,才能做到全面、完整。

四、经营收入的分配

工业企业所取得的商品销售收入和其他销售收入,包含着需

要补偿的成本、费用部分和投资者权益部分,要进行分配。对成本、费用的补偿,可按流动资产周转的过程处理;对投资者权益部分,则按国家的规定依法分配。

销售收入中属于投资者的权益部分,是销售收入减去销售税金和成本、费用后的余额,即缴纳所得税前的利润总额,是投资者的所得,也是资本金的增殖。对这部分所得,首先要依法缴纳所得税,然后要按规定的顺序分配,一部分留在企业作为公积金和公益金,一部分可向投资者分配利润。投资者分得利润后,即收回了对企业的这部分权益,这部分资金也就失去了资本的性质。

工业会计要对营业收入的分配进行分层次的核算,而且要作为重要部分向外部报告。

上述工业会计核算的四个方面具体内容,组成了工业会计的对象。

第二节 工业会计信息系统

关于会计的定义,中外会计界的学者已发表了不少见解,常见的有会计管理论、会计管理工具论、会计核算方法论、会计信息系统论等等。这些不同见解,实际上是对会计的职能,会计在经济管理中的作用和地位有不同的认识而产生的。但是,持各种不同见解的人们,对会计所具有的经济信息系统的基本特征,是有共识的。

从会计的产生和发展的历史看,早在原始氏族社会所进行的记录、计量活动,就是因为人们需要知道自己进行生产劳动所取得的劳动成果和所耗费的劳动时间方面的信息。当有剩余产品时,就更需要知道剩余产品的取得、分配、结存等方面的信息。这些需要,使会计原来属于生产机能中的一项附带工作,分离为一项独立的工作,专职登记和记录有关生产活动的帐目,为信息的使用者提供

有关的信息。随着生产的发展和生产规模的社会化,会计的记录、计量活动也日趋复杂,经过人们的长期实践和不断探索,逐渐形成了会计理论与信息处理方法,完善了会计信息系统。同时,随着社会科学技术的进步,处理会计数据的技术也在不断发展变化,从手工操作、机械操作发展到电子计算机处理,对完善会计信息系统起到了极其重要的作用。在我国,会计数据处理电算化已在逐渐替代手工操作,并正成为一种发展趋势。

工业会计信息系统是工业企业管理信息系统中的一个最为重要的子系统,它包括从会计数据处理中产生的信息和其他财务性信息。会计信息系统的输入数据、数据加工、输出信息的过程,可见图 1-2。

会计信息系统在企业管理信息系统中处于特殊的重要地位,是工业企业中最普及、最完整的信息系统,这是由会计信息系统本身的特点、作用和信息使用者对它的需要所决定的。

一、会计信息系统的特点

企业管理信息系统是包括企业全部生产经营活动的一个复杂的大系统。按工业企业管理过程和系统的功能分,管理信息系统可分为生产技术准备、物资技术供应、基本生产作业、销售服务、会计核算等子系统。会计信息系统作为一个子系统,与其他子系统比,有明显的特点。首先,会计是一个连续、全面、系统反映企业全部生产经营活动的价值形式信息系统,而其他子系统只能是反映某一局部过程的信息系统,它们所提供的信息量和信息面,远远比不上会计信息系统;其次,会计信息系统所提供的反映再生产过程中价值运动的信息,是源自供、产、销各分过程,是对各分过程经济业务活动的描述,而经过核算加工处理所输出的信息,又是对上述经济

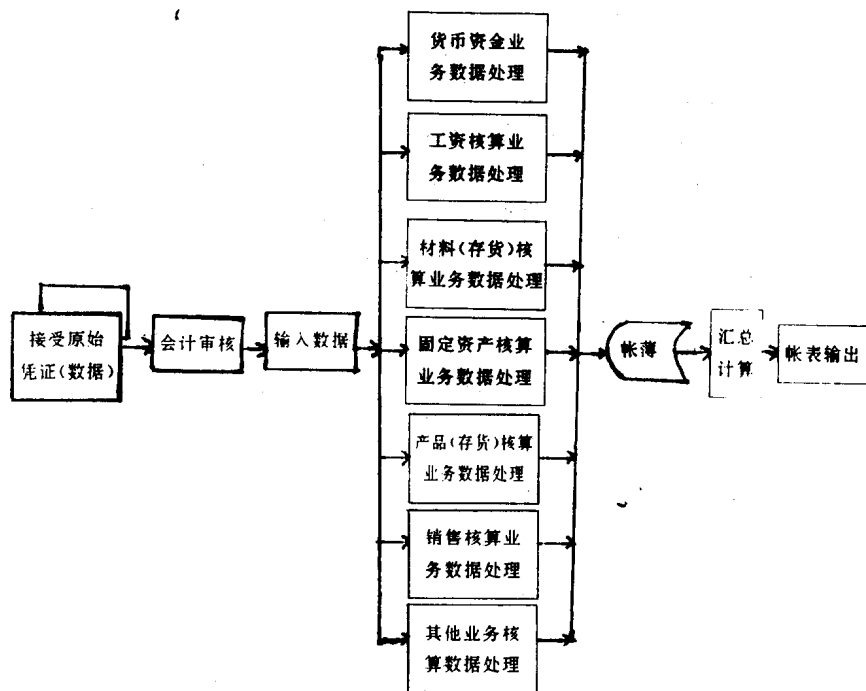


图 1-2 会计信息处理过程图

业务活动结果的一种评价,也是一种反馈,与其它子系统相配合,可以完整地提供各分过程的全部信息;最后,会计信息系统从数据输入到信息输出的过程,是由会计所特有的方法体系来保证的,这种方法体系经过长期的实践,已非常成熟,是其他子系统所无法比拟的。会计信息系统的这些特点,决定了它在企业管理信息系统中的重要地位。

二、会计信息系统的功能

会计信息系统是对会计数据进行确认、计量、加工、处理,使之转换成为会计信息的过程。在这个过程中,会计信息系统具有以下两个方面的基本功能。

(一)核算和反映

会计数据和会计信息是两个既有联系又有区别的概念。会计数据源自于经济业务活动,是会计信息系统的输入过程。会计数据可以是数量、金额、时间等一系列数字的集合,也可以是人物、地点、业务活动等一系列文字的集合。在一般情况下,会计数据往往是数字和文字的共同集合,说明某一经济业务发生的时间、地点、数量、质量。会计信息是指对会计数据加工处理后所输出的,对使用者来说是有用的经济业务信息,是会计信息系统的输出过程。输出的会计信息既可以是反映在一定时间、空间范围内企业完整的财务状况和财务成果,也可以是反映某一特定时间、地点发生的某项经济业务对财务状况和财务成果所产生的个别或局部影响。所以,输出会计信息的时间,既可以是定期的,也可以是不定期的;输出会计信息的内容,既可以是企业整体的财务活动信息,也可以是个别的、局部的财务活动信息,可视信息使用者的需要而定。

会计数据是会计信息产品的原材料。在多数情况下,会计数据都需要经过加工、处理后才能成为有用的会计信息;在个别情况

下,会计数据经确认后也可直接转换为有用的会计信息,如某日收到一笔投资者的投资、某日发生一笔超限额领料业务等。但是,从总体来看,对会计数据的加工、处理,直至转换为输出的有用会计信息是会计信息系统的基本任务。为了完成此项任务,就需要发挥会计本身所具有的核算和反映的基本功能。

会计核算有它特有的方法体系(详见会计学原理教材)。工业会计信息系统就是要运用会计核算的方法,对工业会计的对象在运动中所产生的会计数据进行加工、处理和输出信息。其对会计数据的收集、加工、处理过程,即是会计核算过程;会计信息的输出过程,即是会计反映过程,也是人们常说的,对再生产过程的“观念总结”。所以,核算和反映是会计信息系统的首要功能。

会计信息系统的核算功能,体现在对会计数据的收集、加工、传输上。收集会计数据是指取得或建立原始凭证(数据),并对原始凭证在法律上的有效性、反映经济业务的真实性和经济业务内容的明晰性进行认定,认定后可对数据作输入进系统处理。如果接受的原始凭证不符合有效、真实、明晰的要求,就不能输入系统,以保证输出会计信息的质量。收集会计数据还要注意收集会计数据的完整性,要收集工业生产经营活动全过程的会计原始数据,在时间和空间上不应有任何遗漏,以保证会计信息的连续性和完整性。加工会计数据是指运用会计的特有方法,如复式记帐、设置帐户、填制和审核凭证、登记帐簿、成本计算、财产清查、编制报表等,按一定规则和程序对会计数据进行加工处理。在加工过程中要与传输相配合。传输有两个方面的内容,一是工业会计信息系统中各子系统之间的传输,如产品(存货)核算与销售核算两个子系统之间的加工数据传输,通过传输可以连接和生成新的数据;一是在工业企业会计核算层次间的传输,如厂级会计核算与车间级会计核算之间、会计部门总分类核算与业务部门明细分类核算之间加工数据

的传输等。通过上述处理,完成对会计数据的核算和记录,为会计信息的输出提供准备。

会计信息的输出是会计反映功能的具体表现。会计信息系统有其必要的物质资源,如要使用手工或电算操作的工具,要有帐表或磁盘等信息载体。帐表或磁盘是会计反映的主要手段,具有存贮、检索、输出信息的功能。会计反映的内容,要根据会计信息使用者的需要来确定。对企业外部的会计信息使用者,主要向他们提供定期的财务报告,反映企业一定时期的财务状况和财务成果,使投资人、债权人、政府管理部门以至供应商、用户等信息使用者按需取得有用的会计信息。对企业内部的会计信息使用者,既可向他们提供定期的财务报告,又可定期或不定期地提供灵活多样的内部财务报告,满足决策层、管理层和职工的需要。

会计核算与会计反映是相辅相成的。会计核算的目的是反映经济业务过程,而正确的反映又必须依靠正确的核算。两者的有机组合,使会计信息系统具有核算和反映这一基本功能。

(二) 监督和控制

企业会计核算是以实际发生的经营业务为依据,按法定的处理规范和某些惯例进行信息加工处理的。在信息处理过程中,会计自身就具有监督和控制的功能。

会计信息系统的监督功能,是监督经营业务的合法性、合理性和经济性。这种监督首先表现在对原始凭证的审核上。通过审核,保证输入数据的合法、合规,以维护国家财经纪律和企业财务政策,同时,也可避免输入数据在技术上的差错,保证输入数据的质量。其次,是在会计业务核算数据处理的同时实施会计监督。这种监督主要是利用货币制约实物的形式,对材料物资的收发,货币及非货币性资产的安全完整进行及时监督,以保护企业资产和所有者权益。这方面监督将贯穿于经营业务的全过程,是一种日常性的

过程中(事中)监督。

在会计信息系统所具有的监督功能中,包含着“对生产过程的控制”,或者说,在会计信息处理过程中,会自然地产生控制的功能。会计控制的目标是促使经济资源的有效利用,提高可能取得的经济效益。会计控制的标准是企业实施中的财务计划、方案、预算,以及现行的定额、内部价格、标准成本等;控制的手段是利用会计特有的方法体系(包括会计核算、会计检查、会计分析方法)和必要的辅助工具;控制的重点是各项经济资源的取得、占用和耗费中脱离标准的偏差,使其向有利的方向转化和发展。从时间上看,会计控制侧重于过程中的控制,即事中控制,但也可以利用事后输出的会计信息,为未来的经济活动方案提供决策依据,起到事前控制的作用。

会计信息系统的监督与控制功能,在实务中往往是交织的,相互作用的,但又各有侧重。会计监督是侧重于维护政策、法规的权威性,静态对象较多;会计控制是侧重于对经济资源的合理、节约利用,而且动态中的控制活动较多。两者的结合,可发挥会计参与经济管理的作用。

三、会计信息系统的任务

会计信息系统的任务要由此系统自身所具有的功能和经济管理的客观要求来决定。在社会主义市场经济的条件下,以公有制为主体的多种经济成分将长期共同发展,企业组织形式也已多样化。这些企业都要进入市场,进行公平竞争,而且要与国际市场接轨。这样,作为经济组织的企业,一方面要与外界发生更多的经济来往,经济关系日趋复杂;另一方面,必须努力改善内部管理,既要向市场提供质地优良、价格合理的商品或劳务,又要尽量减少资金的占用和消耗,以取得满意的经营成果。提高企业实力和竞争能力已