

厦门大学出版社

工业会计实务

● 最新会计实务丛书

● 葛家澍 主编

●最新会计实务丛书 ●主编 葛家澍

工业会计实务

主 编 曲晓辉
副主编 毛付根
李建发
陈少华

厦门大学出版社

[闽] 新登字 09 号

最新会计实务丛书

主 编 葛家澍

工 业 会 计 实 务

主 编 曲晓辉

副主编 毛付根

李建发

陈少华

厦门大学出版社出版发行

三明日报印刷厂印刷

*

开本 850×1168 1/32 15印张 356千字

1993年7月 第1版 1993年7月 第1次印刷

印数：1—10000册

ISBN 7-5615-0695-3/F·112

定价：9.00元

最新会计实务丛书

序

长期以来,我国实行的会计核算(财务会计)规范是分部门、分行业、分所有制的会计制度,它是在产品经济基础上,适应高度集中的计划经济的产物。这种会计制度不仅形成财务管理和会计核算内容上的部门分割、行业分割与所有制分割,无法实现商品经济对会计规范必须统一、公平的要求,而且在核算程序和方法上也由于闭关自守与固步自封而同国际惯例很不协调。

随着我国经济建设的迅猛发展,旧的会计核算与会计实务日益暴露它不利于进一步改革开放,不利于转换企业经营机制,不利于建立社会主义市场经济的弊端。小平同志高瞻远瞩的南巡重要谈话和党的十四大的精神,有力地推动了财务与会计改革的进程。财政部在去年颁发了力求与国际惯例接轨的《企业会计准则》和与《准则》相互呼应、彼此配合、各有侧重、略有交叉的《企业财务通则》,并陆续出台了在“两则”规范下的行业财务制度和会计制度。这就使得我国长期滞后于经济体制改革的会计改革,出现了重大的突破!

新的《企业会计准则》和其他一系列财务、会计规范的颁布与实施,标志着中国的会计实务及其规范体系已开始从适应计划经济旧体制向适应社会主义市场经济新体制转变。虽然,会计模式的转换不可能毕其功于一役,基本准则的颁布并不意味着我国会计准则体系的建立已经结束,但是,“两则”的公布与实施却是一件值得大书特书的大事。从任何方面看,在新中国的会计发展史上,它

都是继《会计法》之后的另一个重要的里程碑!可以预言:我国的会计规范与会计实务,从此将进入一个崭新的历史阶段!立足于新的准则,依据新的制度,我国企业今后对外披露和传递的会计信息,必将汇入“国际通用商业语言”,它基本上能为国外会计同行所通晓,并可供国际投资者共同使用。

新的准则和制度颁布以后,当务之急就是:迅速使它被广大会计工作者真正理解和掌握,并正确地加以贯彻。只有如此,“两则”和新的制度才能真正规范会计实务,从而把我国企业核算的水平和会计信息的质量大大提高一步。因此,宣传和解释新的准则和制度,帮助会计实务工作者正确地理解它、掌握它,并在1993年7月1日起正确地贯彻执行它,是摆在我们会计理论工作者面前的一项光荣而重要的任务。

基于上述认识,我们编写了《工业会计实务》、《商品流通会计实务》、《房地产开发会计实务》、《旅游、饮食服务会计实务》等以阐述实务为主,也兼顾理论的几本会计读物,定名为《最新会计实务丛书》。在有条件的时候,将继续编写其他行业“会计实务”,以充实这套丛书。

我希望,这套丛书的出版,不仅对从事企业会计实际工作的同志,而且对财经类大中专学生和广大经济管理干部,学习和掌握“两则”和由“两则”所规范的工业、商品流通、房地产开发与旅游、饮食服务等十多个行业的财务与会计制度,都能有所帮助。

葛家澍

1993年4月30日

编写说明

本书以《企业会计准则》、《企业财务通则》为指导，根据财政部最近颁布的《工业企业会计制度》和《工业企业财务制度》的规定，紧密联系实际，结合编者的教学与实践经验并参考国际通行惯例编写而成。

本书由著名会计学家筹划指导，由一批有一定教学经验的中青年博士和硕士执笔，作者大多具有执行注册会计师业务的经历，熟悉企业的会计工作，了解会计实务工作者的需要并熟悉国际通行惯例。本书系统介绍工业企业会计核算方法和工业企业会计报表的编制与分析要点，突出讲解制造成本法的应用，并以实际业务为例全面、简洁而深入地说明各项会计业务的处理方法，旨在帮助广大会计实务工作者理解和掌握新的会计方法和报表体系，顺利实现会计工作的转轨。本书可作为工业企业会计实务工作者处理会计业务的工具书，也可作为大专院校财经专业学生的教材及经济管理部门干部的参考读物。

本书作为著名会计学家葛家澍教授总编的《最新会计实务丛书》之一，由中国第一位会计学女博士曲晓辉副教授（注册会计师）主编，毛付根博士、李建发注册会计师、陈少华博士任副主编。本书第一、二章由陈少华执笔，第三章由肖华执笔，第四、五章由卢永华执笔，第六章由王明花执笔，第七、十章由毛付根执笔，第八、十二、十三章由李建发执笔，第九章由陈少华和陈汉

文执笔，第十一、十五章由曲晓辉执笔，第十四章由傅元略执笔。

由于本书编写人员水平有限，加之时间仓促，书中可能有错漏之处，恳请读者指正。

编 者

1993. 4. 30 于厦门大学

目 录

序

编写说明

第一章 总论	1
第一节 我国企业财务与会计的重大改革.....	1
第二节 会计核算的基本前提和一般原则.....	8
第三节 财务会计基本要素	15
第二章 会计核算程序	18
第一节 选择和分析经济业务	18
第二节 序时记录	24
第三节 过帐	46
第四节 调整帐项	58
第五节 结帐和对帐	61
第六节 编制会计报表	63
第三章 货币资金及结算款项	65
第一节 现金及备用金的核算	65
第二节 银行存款的核算	71
第三节 其他货币资金的核算	82
第四节 应收及预付款项的核算	85
第四章 材料	91
第一节 材料的分类与计价	91
第二节 材料收发凭证及手续	94

第三节	原材料按实际成本计价的核算	98
第四节	原材料按计划成本计价的核算	114
第五节	低值易耗品的核算	128
第六节	包装物的核算	134
第七节	委托加工材料的核算	145
第八节	材料清查的核算	148
第五章	产品成本(上)	151
第一节	生产费用的分类	151
第二节	生产费用的总分类核算和明细分类核算	153
第三节	产品成本核算的一般程序	157
第六章	产品成本(下)	184
第一节	产品成本计算方法的确定	184
第二节	简单法	186
第三节	分批法	193
第四节	逐步结转分步法	200
第五节	平行结转分步法	207
第六节	分类法	214
第七节	标准成本法	221
第七章	对外投资	231
第一节	短期投资	231
第二节	长期投资	235
第八章	固定资产	246
第一节	固定资产的标准、分类与计价	246
第二节	固定资产取得的核算	251
第三节	在建工程的核算	258
第四节	固定资产折旧的核算	264
第五节	固定资产修理的核算	269
第六节	固定资产清理的核算	271

第七节	固定资产盘盈、盘亏的核算	273
第八节	固定资产的明细分类核算	275
第九章	无形资产、递延资产及其他资产	278
第一节	无形资产的核算	278
第二节	递延资产的核算	295
第三节	其他资产的核算	298
第十章	负债	299
第一节	负债的定义及其基本特征	299
第二节	流动负债的核算	300
第三节	长期负债的核算	315
第十一章	所有者权益	332
第一节	实收资本的核算	333
第二节	资本公积的核算	347
第三节	留存收益的核算	352
第十二章	财务成果	357
第一节	产品销售业务及产品销售利润	357
第二节	其他业务收支的核算	369
第三节	期间费用的核算	374
第四节	投资收益的核算	380
第五节	营业外收支的核算	381
第六节	工业企业利润构成及其核算	386
第七节	利润分配的核算	390
第十三章	外币业务	396
第一节	外币业务及外汇汇率	396
第二节	外币折算、兑换和汇兑损益	401
第三节	期末外币项目余额及其调整	407
第四节	调剂外币业务的核算	409
第五节	外币资本投入的核算	416

第六节	汇兑差额在会计报表上的列示·····	420
第十四章	会计报表·····	423
第一节	会计报表的作用、种类和编报要求·····	423
第二节	资产负债表·····	425
第三节	损益表及其附表·····	433
第四节	财务状况变动表·····	441
第十五章	会计报表的分析·····	458
第一节	财务情况说明书·····	459
第二节	其他财务指标·····	468
第三节	会计报表分析中应注意的问题·····	472

第一章 总论

第一节 我国企业财务与会计的重大改革

建国以来,我国企业会计严格以分所有制、分部门、分行业的全国统一会计制度为规范。这些会计制度,是与高度集中的计划经济相适应的。随着我国经济体制改革和对外开放的深入,尤其是社会主义市场经济目标模式的确立,这些会计制度日益显现出不适应性。企业会计实务规范的根本改革势在必行。

1992年11月16日财政部正式颁发的、1993年7月1日起实行的《企业会计准则》和《企业财务通则》标志着我国财务会计制度为适应社会主义市场经济的要求而发生的根本变革。以此为依据,财政部最近又陆续颁发了《工业企业会计制度》、《商品流通企业会计制度》、《房地产开发企业会计制度》和《旅游、饮食服务企业会计制度》等行业会计制度。由此,我国企业财务会计核算的规范体系发生了根本性的变化。

改革后的财务会计规范体系主要由三个层次构成。第一层次是以《企业会计准则》和《企业财务通则》作为统一的财务与会计制度的基础和出发点。当然,企业会计准则还应当体现《会计法》的要求。第二层次是根据“两则”制定的行业财务制度与会计制度。《企业财务通则》对企业的资金筹集、资产、成本费用、收入分配、企业清算、财务报告与财务评价等方面进行了政策性的规范,《企业会

计准则》则主要就会计核算的前提、一般原则和会计要素的确认、计量与报告提出总体要求。以《企业财务通则》为依据,行业财务制度则考虑行业特点,把有关财务政策加以具体化,进一步规范了不同行业中的企业财务行为。行业会计制度也以《企业会计准则》为依据,结合行业特点,具体规定了会计科目及其使用和会计报表及其编制。第三层次是企业本身制定的内部财务管理制度和会计核算办法。它主要是在第一层次和第二层次的规范下,根据企业生产经营的特点和经营策略而制定的内部财务政策规定和会计核算工作的程序、方针。上述三个层次是互相联系,互相作用的,它们共同构成我国财务与会计的规范体系。

一、企业会计准则

《企业会计准则》(以下简称《准则》)共 10 章 66 条,主要就会计核算的基本前提、一般原则和会计要素的确认、计量与报告作出规范。与原有的会计制度相对比,《准则》在以下几方面进行了重大的改革。

(一)突破原有的会计管理模式

我国原有的会计管理模式,主要是从计划经济的要求出发,通过按所有制和分行业制定会计制度来规范各类企业的会计核算工作。一方面,它过分集中,但又缺乏必要的统一。工业企业会计制度要求采用借贷记帐法,而国营商业企业则允许采用增减记帐法。至于在会计确认和计量方面,可以统一而不统一的地方很多。这种模式与发展社会主义市场经济,转换国营企业的经营机制格格不入。市场经济的主要特征是鼓励和确保企业之间的公平竞争。如果同一类企业由于行业或所有制不同而必须按不同的制度或规定进行会计核算,那么,以此会计核算结果为基础进行的利益分配必然难以使各种所有制的企业都处在平等的地位上。此外,由于不同行业 and 不同所有制的企业所编制的财务报表的种类、内容和格式

都存在着重大的差异,这不但使各类企业的会计报表缺乏可比性,而且使国家宏观调控所需的资料也难以通过企业会计报表汇总得到。最后,这种情况还造成了跨行业、跨所有制联合企业会计核算的混乱现象。

《企业会计准则》明确规定,会计准则适用于我国境内的所有企业。这样,我国各类企业的会计核算首次能够建立在统一的基础上。它不但使企业之间的会计资料具有可比性,而且促进了企业之间的公平竞争。由于《准则》注重会计核算的理论基础同国际通行惯例一致,从而为完善我国会计核算系统和扩大对外开放创造了更好的“软环境”。

(二)规定了会计核算的基本前提和一般原则

会计核算的基本原则是指进行会计核算工作的基本前提和基本要求,包括基本前提和一般原则。我国原有的会计核算中遵循的会计基本原则散见于分所有制、分行业制定的会计制度,缺乏系统全面的总结。此外,尽管过去许多会计制度也对会计核算提出过一般性的要求,但在内容上既不完整又不协调。《准则》首次较为全面系统地规定了我国企业会计核算应遵循的基本前提和一般原则。会计核算的基本前提是指进行会计核算的先决条件。《准则》在总则部分提出了四项基本前提:会计主体、继续经营、会计分期和货币计量。《准则》对我国企业会计核算应遵循的一般原则也提出了几条具体的规定。它们包括:真实性原则、相关性原则、可比性原则、一贯性原则、明晰性原则、权责发生制、配比原则、稳健性原则、实际成本原则、收益性支出与资本性支出划分原则、重要性原则等。会计核算的基本前提和一般原则不但在会计准则中起主导作用,而且为行业会计制度和企业会计制度的制定提供了统一的指导思想和理论基础。

(三)初步明确了会计目标

改革开放以前,我国企业会计信息(核算)主要是为国家进行

宏观经济计划和管理服务的。国家及其有关部门成为会计信息主要、甚至唯一的使用者(团体)。这种信息导向适用于高度集中的计划经济体制。它在严格财经纪律,保障国家财政政策的制定与贯彻实施等方面都起过重要而积极的作用。改革开放以后,我国企业一改过去单一所有制,单一经营内容与方式,出现了以公有制为主体,国营、私营、合资、股份制等多种经济成份并存,以承包经营为主体,租赁、联营、合资、股份制等多种经营方式并存的新局面。党的十四大明确提出,我国经济体制改革的目标是建立和发展社会主义市场经济。国家的行政职能也将由过去的主要以计划为主、以行政手段对企业干预和调控为主变为主要以经济和法律的手段进行宏观调控、指导为主。企业将逐渐成为真正独立经营、自负盈亏的商品生产者和经营者。因此,企业提供的会计信息不但要为国家宏观经济管理服务,而且还要满足企业投资者、债权人和企业管理人员等方面的需要。在《准则》的第11条对会计核算的目标作了初步的明确规定。

(四)改变了会计核算的基本方程式

会计基本方程式是会计所反映的对象(内容)的数学表达式。在过去过分集中的计划经济体制下,企业的资金主要由国家提供,产权关系单一。银行信贷和商业信用也受国家严格控制,因此,企业对负债的概念不强。会计核算往往从笼统的资金来源和资金运用两大角度进行考虑。这就决定了我国企业原来使用的会计方程式是“资金占用=资金来源”。随着经济体制改革和对外开放,多种所有制和多种经营形式企业的出现,必然要求严格区分债权人权益和所有者权益。《准则》根据我国社会发展的需要,借鉴国际通行惯例,采用“资产=负债+所有者权益”这一基本方程式。这一改变不但使企业作为独立的商品生产者和经营者的地位在会计报表中得到体现,使产权得以明确,而且使会计报表提供的信息更适合于有关各方了解企业产权结构和偿债能力的需要。

(五)改革了财务报告体系

随着会计目标的改变,《准则》对我国原有的企业财务报告体系进行了全面的改革。我国原有的财务报告体系按行业和所有制进行组织。不同行业、不同所有制企业的报表种类、格式和内容都不一样。这种状况不但使各类企业之间的会计报表缺乏可比性,而且国家宏观调控所需的资料难以通过企业会计报表汇总得到。此外,它造成了跨行业、跨所有制联合企业会计核算和报告实务无所适从的混乱现象。最后,原有的报告体系忽视了对外会计报告与对内报告的不同职能。在商品经济下,企业对外提供的会计信息要既能满足外部使用者的合理与合法的需要,又不损害企业作为独立商品生产者和经营者的利益;内部报告则可根据管理人员的需要而不加限制。然而,过去企业对外提供的会计信息中包括诸多属于内部信息性质的内容,如成本表等。对外公布这些信息可能对企业产生不利的影响。

针对上述问题,《准则》统一规定了所有企业必须编制和对外报送的报表种类及其主要内容。改革后的企业对外报表体系包括由“资产负债表”、“损益表”和“财务状况变动表”组成的基本报表及其附注,还有财务状况说明书。这样,改革后会计报告体系就成为同国际惯例基本一致的“财务报告”。过去存在的报表种类太多、内容参差不齐、“内外不分”等缺点,基本上得到了克服。

二、企业财务通则

《企业财务通则》(以下简称《通则》)共12章46条,具体规定了企业财务活动必须遵循的财务原则和政策。其主要内容包括:总论、资金筹集、流动资产、固定资产、无形资产和其他资产、对外投资、成本和费用、营业收入、利润及其分配、外币业务、企业清算、财务报告与财务评价和附则。这些原则和政策对我国原有的企业财务制度进行了重大的改革,它们具体表现在以下几个方面:

(一)统一了企业财务制度

我国原有的企业财务制度如同企业会计制度一样,也是按企业所有制性质和经营方式制定的。国营企业、集体乡镇企业、外商投资企业、股份制企业等均实行不同的财务管理制度,它明显违背了社会主义市场经济平等竞争的原则,阻碍了我国经济体制的深入改革和对外开放的不断扩大。《通则》制定了我国境内所有企业都必须遵循的统一财务准则,从而在财务政策上为不同类型企业之间的公平竞争创造了必要的条件。

(二)建立资本金制度

资本金制度是国家对有关资金筹集、管理和核算以及所有者权益等所作的法律规范。任何企业组织要开展生产经营活动都需要拥有一定的资本金。从概念上看,资本金是指企业在工商行政管理部门登记的注册资本金总额;从来源渠道看,资本金可以由国家资本金、法人资本金、个人资本金和外商资本金等单独或混合组成;从其性质特征看,企业筹集的资本金,企业依法享有经营权,在企业经营期内,除投资者依法转让外,不得以任何方式抽回。资本金制度的建立和完善对企业资本的保全及债权人利益的保护等都具有重要的意义。资本金制度的建立要求对我国原有的企业财务制度进行相应的改革,例如企业计提的固定资产折旧不得再冲减资本金,固定资产的盘盈、盘亏、毁损、报废等损益、企业库存材料物资因国家统一调价发生的差价也不得调整资本金。

(三)改革固定资产折旧制度

固定资产折旧制度是指对固定资产分类、折旧年限、折旧方法和计提折旧范围所作的具体规定。《通则》明确规定固定资产折旧制度必须由财政部制定。新折旧制度允许企业在国家规定的基础上选择具体的折旧方法和加速折旧的幅度。具体地说,《通则》主要在以下几个方面对原有制度进行了改革。第一,改革固定资产分类办法,对固定资产采取粗线条的划分,使固定资产的分类既科学合