



工业企业会计学

伍千奎 孙树明 主编



石油工业出版社

前 言

1993 年的全面会计改革,标志着我国既适应市场经济,又与国际会计惯例靠拢的新的会计模式已基本确立。会计改革作为整个经济体制改革的一个组成部分,它并不是孤立的,它必须与其他相关经济体制(税收体制、金融体制等)改革相适应,必然会受到其他体制改革的影响和制约。自 1993 年以来,我国出台了一系列经济体制改革措施,尤其是税收体制改革和外汇管理体制,对我国会计实务产生了极其重大的影响。为满足会计教学和会计实务工作的需要,我们组织编写了这本《工业企业会计学》。

本书在充分吸收相近版本教材优点的同时,力争体现如下几个特点:

(1)认真贯彻领会财政部颁发的《企业财务通则》和《企业会计准则》,反映财税、金融等改革引起的会计核算的变化,做到观点正确、表述清楚。

(2)全书内容与会计制度相统一。以《企业会计准则》、《企业会计准则》为基础,以《工业企业财务制度》、《工业企业会计制度》为主要内容编写的,但并非是会计制度的翻版。在全面阐述会计理论的同时,侧重于可操作性,深入浅出,使读者有效地掌握会计制度和会计理论知识,注意提高教材的使用价值。

(3)各章节安排合理、逻辑性强,使其成为一个完整的体系。这样做的目的在于能与国际惯例接轨,有利于读者从会计要素到财务报告有一个完整的概念。

本书由伍千奎、孙树明主编,程德兴、杨洛新、吴杰任副主编。各章分工如下:程德兴、王召江(第一章),杨洛新(第二章),杨洛新、刘新胜(第三章),程德兴(第四章),吴杰(第五章),吴杰、刘新胜(第六章),伍千奎(第七章、第十三章),陆宝通(第九章),孙树明

(第十章、第十一章),陆宝通、王召江(第十二章)。

本书得以完成,首先是感谢河南油田总会计师、江汉石油学院兼职教授王永凡高级会计师。从本书大纲的拟定到编写定稿的全过程,王总会计师始终给予热情的关怀和支持。最后在百忙之中认真审阅了全书。

由于作者水平有限,加之时间仓促,疏漏、错误之处在所难免,恳请广大读者不吝赐教。

编者

1996年4月

目 录

第一章 概论	(1)
第一节 工业企业会计的内容	(1)
第二节 工业企业会计制度的特点和内容	(10)
第三节 工业企业会计科目	(13)
第二章 货币资金和银行结算业务	(20)
第一节 现金的核算	(20)
第二节 银行存款的核算	(26)
第三节 银行结算业务及其核算	(31)
第四节 其他货币资金的核算	(51)
第五节 外币业务的核算	(53)
第三章 应收及预付款项的核算	(66)
第一节 应收票据的核算	(66)
第二节 应收帐款的核算	(72)
第三节 预付帐款和其他应收款的核算	(80)
第四章 存货	(82)
第一节 存货的内容与计价	(82)
第二节 材料的核算	(89)
第三节 委托加工材料的核算	(115)
第四节 低值易耗品的核算	(118)
第五节 包装物的核算	(123)
第六节 自制半成品和产成品的核算	(133)
第七节 存货清查的核算	(136)
第五章 固定资产	(140)
第一节 固定资产的分类与计价	(140)
第二节 固定资产增加的核算	(147)
第三节 固定资产减少的核算	(161)

第四节	固定资产折旧的核算	(166)
第五节	固定资产修理的核算	(177)
第六节	固定资产明细分类核算	(179)
第六章	无形资产和递延资产	(183)
第一节	无形资产的核算	(183)
第二节	递延资产和其他资产的核算	(193)
第七章	对外投资	(196)
第一节	概述	(196)
第二节	短期投资的核算	(201)
第三节	长期投资的核算	(206)
第八章	负债的核算	(218)
第一节	负债及其分类	(218)
第二节	流动负债的核算	(221)
第三节	长期负债的核算	(242)
第九章	所有者权益	(257)
第一节	概述	(257)
第二节	投入资本的核算	(264)
第三节	资本公积的核算	(270)
第四节	盈余公积和未分配利润的核算	(273)
第十章	成本和费用	(277)
第一节	成本和费用的概念	(277)
第二节	成本费用核算的基本要求	(286)
第三节	成本费用的归集与分配	(290)
第四节	在产品成本的核算与完工产品成本的结转	(321)
第五节	期间费用的核算	(327)
第十一章	产品成本核算方法	(333)
第一节	产品成本核算对象的确定	(333)
第二节	产品成本核算的品种法	(339)
第三节	产品成本核算的分批法	(355)
第四节	产品成本核算的分步法	(363)
第五节	产品成本核算的分类法	(375)

第六节	产品成本核算的定额法	(384)
第十二章	销售和财务成果的核算	(397)
第一节	销售的核算	(397)
第二节	投资收益和营业外收支的核算	(412)
第三节	所得税的核算	(417)
第四节	利润和利润分配的核算	(426)
第十三章	财务报告	(433)
第一节	财务报告的种类及编制要求	(433)
第二节	资产负债表	(437)
第三节	损益表	(447)
第四节	财务状况变动表	(454)
第五节	财务评价	(472)
参考文献		(478)

第一章 概 论

第一节 工业企业会计的内容

工业企业会计学是会计学科体系的重要组成部分,是部门会计学的一个分支,它是会计学的基本理论和方法在工业企业的具体应用。

一、工业企业会计的概念

所谓工业,是指对开采矿物资源、采伐木材,并对矿业以及农、林、牧、副、渔等各行业所提供的原材料进行一系列加工的物质生产部门。工业企业是指以工业产品生产、加工和销售为主要活动的盈利性经济实体。它包括不同经济性质的国有工业企业,集体所有制工业企业,私营工业企业,外商投资工业企业等,也包括不同组织形式的工业企业,如有限责任公司,股份有限公司和联营企业等。

工业企业不同于其他物质生产部门和非物质生产部门的企业,其特点表现在:

第一,工业企业是自主经营,具有独立法人地位的营利性经济实体。

第二,工业企业的生产经营活动主要经过供应、生产和销售三个基本过程。由于工业生产的特殊性,企业通过供应过程采购生产所需的各种材料物资,投入生产过程,进行工业产品的生产加工和制造,生产出满足社会和市场需要的产品,通过销售过程,取得销售收入,实现产品的价值。

大家知道,会计作为一个以提供财务信息为主的经济信息系

统,是随着生产力的发展和经济管理的需要而产生和发展的。人类在经济活动中总是千方百计地力求以最少的劳动耗费(包括物化劳动耗费和活劳动耗费)来取得最大的经济效益。而经济效益的提高,既离不开生产力水平的提高,也离不开对经济活动的管理。人类要管好经济活动,必须了解和掌握经济活动而产生的各种经济信息,从而使人类出现会计活动。而会计产生突飞猛进的发展和不断完善,则是由于商品经济的产生和发展以及货币的形成。在商品经济条件下,会计为经济管理服务的经济信息则表现为价值运动信息(财务信息)。马克思在《资本论》中说:“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必要;因此,簿记对资本主义生产比对手工业和农民的分散生产更为必要,对公有生产比对资本主义生产更为必要”(《资本论》第二卷,人民出版社,1975年版,第152页)。

随着我国社会主义市场经济体制的确立,政府职能的转变和企业经营机制的转换,会计为企业经营管理服务的领域将愈加广阔。工业企业会计作为一门应用于工业企业的部门会计,不仅要对企业企业资金的筹集和使用,费用的发生,财务成果的形成和分配等方面进行真实、全面、系统的核算,以发挥会计的反映职能,还要对企业生产经营活动进行分析,找出存在的问题,采取有效措施,挖掘企业生产能力,预测经济前景,参与企业的经营决策,并在实施会计核算过程中,依据党和国家的有关方针、政策、法令和制度,维护财经纪律,保护国有资产的安全完整和投资者的合法权益,以充分发挥会计的控制职能。

综上所述,工业企业会计是将会计学的基本原理和方法应用于工业企业,对工业企业的经济活动进行反映和控制,为加强和改善企业经营管理,不断降低成本,提高经济效益提供真实、全面、系统会计(财务)信息的一种专业会计。

二、工业企业会计的内容

工业企业会计的内容是指工业企业会计反映和控制的内容,

即工业企业会计的对象,它是工业企业能够用货币形式来表现的经济活动,也就是工业企业的资金运动。

(一)工业企业的资金运动

“巧妇难为无米之炊”,工业企业要进行正常的生产经营活动,必须拥有一定数量的生产资料(包括劳动资料和劳动对象)。在商品经济社会里,这些生产资料的增减变动都必须以货币作为统一的计量尺度进行计量。在再生产过程中,这些垫支于生产经营过程,满足生产经营活动所需要的财产物资的货币表现和货币本身,就是工业企业的资金。企业的资金可以根据国家法律、法规的规定,采用吸收投资或举债等多种方式取得,并有权在生产经营过程中自主加以运用。同时,企业对资金的投资者负有保全和实现增值的责任。

工业企业的资金运动与工业企业的生产经营过程紧密相关。其资金运动表现为资金的筹集和投入、周转和耗费、收入和分配三个方面。

1. 资金的筹集和投入

资金的筹集和投入是工业企业开展生产经营活动的必要条件,是企业资金运动的起点。工业企业筹措资金的渠道主要有两个方面:

(1)投资者投入的资本金。是企业在工商行政管理部门登记的注册资本。它包括国家资本金、法人资本金、个人资本金和外商资本金。企业可以采用多种形式,如吸收投资者以货币资金、实物、无形资产的投资,或通过发行股票的方式来筹措资本。根据《企业财务通则》,企业对其筹集的资本金,依法享有经营权,在企业经营期内,投资者除依法转让外,不得以任何方式抽走。

(2)负债。是企业所承担的能以货币计量,需以资产和劳务偿付的债务。主要包括企业向银行或其他金融机构借贷的款项,发行企业(公司)债券形成的债务以及企业在与其它单位或个人结算过程中所形成的应付及暂收款等。

2. 资金的周转和耗费

企业所筹集的资金在投入企业以后,按照工业企业的主要生产经营过程,即供应、生产和销售三个阶段进行活动,随着企业生产经营活动的不断进行,形成企业资金周转。

工业企业的供应过程是企业采购材料物资的过程,其主要业务是购买企业所需的材料,并按照等价交换的原则支付货款和采购费用。在这个过程中,企业的资金从货币资金形态转化为储备资金形态。

工业企业的生产过程既是产品的生产过程,又是新价值的创造过程,同时也是一个耗费的过程。在这个过程中,劳动者借助于劳动资料对劳动对象进行加工、制造,生产出合格产品。在产品加工、制造过程中,属于劳动对象性质的储备资金和发生的活劳动耗费、固定资产使用中的价值损耗(折旧)以及车间生产管理性费用支出,在一个生产周期内被消耗掉,从而使企业资金从货币资金形态和实物资金形态(包括储备资金和固定资产)先转化为在产品或自制半成品形态的生产资金,随着产品的加工完成和产品价值的形成,使企业生产资金形态转化为产成品资金形态。

工业企业的销售过程通过各种渠道将产品销售给购货单位,并按照等价交换的原则收取货款,取得销售收入,实现产品的价值,使企业资金从产成品资金形态,又转化为货币资金形态。

3. 资金的收入与分配

企业通过销售产品或提供劳务而收回的资金,表现为企业的营业收入。其营业收入应首先补偿生产经营过程中发生的成本费用支出,所补偿的这部分耗费资金又以货币资金形态重新投入再生产过程,继续参加企业资金的循环和周转。其营业收入补偿生产经营的成本费用支出后的部分,表现为企业所实现的净利润或发生的亏损。净利润这部分资金将随着它的分配而使部分资金退出企业资金运动过程。企业净利润的分配主要包括两个方面:提取盈余公积金(包括法定盈余公积金和公益金)和向投资者分配利润。

工业企业的资金运动过程如图 1-1 所示。

(二)工业企业会计的组成要素

工业企业生产经营过程中所表现的价值(资金)运动,成为工业企业的会计对象,而工业企业的资金运动及其结果则通过资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润(净利润)等六项会计要素来体现,见图 1-1。

1. 资产

资产是企业拥有或控制的能以货币计量的,并能在未来给企业带来经济利益的经济资源。工业企业资金的周转实质上就是各种资产在生产经营活动中的被运用、耗费和补偿,并实现增值的过程。可见,资产核算是工业企业会计核算的重要内容。

工业企业的资产按其流动性质可分为流动资产、长期投资、固定资产、无形资产、递延资产和其他资产。

(1)流动资产。是指可以在一年或超过一年的一个营业周期内变现或被耗用的资产。包括货币资金(现金、银行存款和其他货币资金)、短期投资、应收及预付款项(应收票据、应收帐款、预付帐款、其他应收款和待摊费用)和存货(原材料、低值易耗品、包装物、自制半成品、在产品和产成品)等。

(2)长期投资。是指企业持有的不准备随时变现,持有时间超过一年的有价证券和其他投资。包括债券投资、股票投资以及其他投资。

(3)固定资产。是指使用年限在一年以上,单位价值在规定标准以上,并在使用过程中保持原有物质形态的劳动资料。包括房屋及建筑物、机器设备、运输设备、工具器具等。

(4)无形资产。是指供企业长期使用但没有实物形态的资产。包括专利权、非专利技术、商标权、著作权、土地使用权、商誉等。

(5)递延资产。是指不能全部计入当年损益,应当在以后年度内分期摊销的各项费用。包括开办费、租入固定资产改良支出等。

(重新参加企业资金循环)

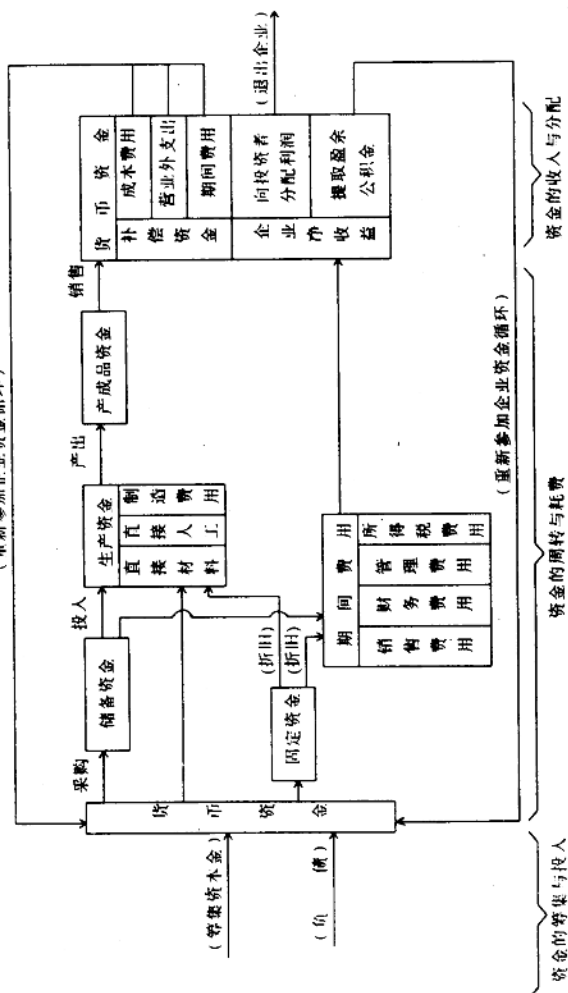


图 1-1 工业企业资金运动过程示意图

(6)其他资产。是指除以上各项目以外的资产。包括特准储备物资、银行冻结存款及物资。诉讼中的财产等。

工业企业资产的构成及分类如图 1-2 所示。

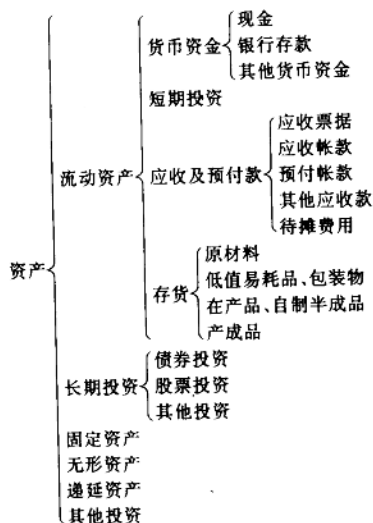


图 1-2 工业企业资产构成与分类

2. 负债

负债是企业所承担的能以货币计量的需以资产或劳务偿付的债务。负债一般具有以下三个特点。

第一，负债是现实已经存在的，由过去的经济业务而产生的经济责任；

第二，负债能用货币进行确切计量或用货币合理估计其金额；

第三，负债必须在规定的期间内以债权人所能接受的资产或劳务偿还。

负债通常按偿还期将其分为流动负债和长期负债两种。

流动负债是指将在一年或超过一年的一个营业周期内偿还的债务。包括短期借款、应付票据、应付帐款、预收帐款、其他应付款、

应付工资、应付福利费、应交税金、应付利润、其他应交款、预提费用等。流动负债依据其金额确定程度,可分为金额可以确定的流动负债、金额视经营成果而定的流动负债和金额需要估计的流动负债。

长期负债是指偿还期在一年或超过一年的一个营业周期以上的债务。包括长期借款、应付债券、长期应付款等。

企业负债的分类如图 1-3 所示。

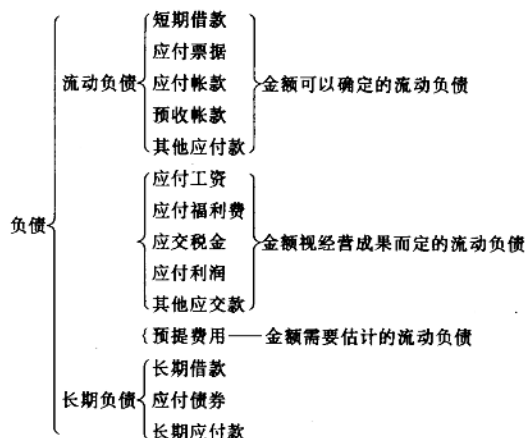


图 1-3 工业企业资产构成与分类

3. 所有者权益

所有者权益是投资人对企业净资产的所有权,在数量上等于企业资产总额减去负债总额后的净资产。所有者权益由投资人对企业的投入资本以及形成的资本公积金、盈余公积金和未分配利润构成。投入资本按投资主体可分为国家投入资本、法人投入资本、个人投入资本和外商投入资本四种;按投入的资产形态分为货币资金投资、实物投资 and 无形资产投资等投入资本。资本公积金包括资本溢价、接受捐赠的资产价值、法定财产的重估增值和资本汇率的折算差额等。盈余公积金指企业按国家有关规定从净利润中

提取的公积金,包括法定盈余公积金、公益金和任意盈余公积金,未分配利润是企业留于以后年度分配的利润或待分配利润。

4. 收入

收入是企业因销售产品或提供劳务等业务所实现的营业收入,包括基本业务收入和其他业务收入。工业企业的基本业务收入主要指产品销售收入,包括销售产品、自制半成品,提供加工、修理修配等工业性劳务而获得的收入;其他业务收入主要指销售材料和包装物、包装物和固定资产出租以及无形资产转让等而取得的收入。

5. 费用

费用是指企业在生产经营过程中发生的各种耗费。工业企业在生产经营过程中发生的费用包括直接费用、间接费用和期间费用。直接费用是指企业在生产产品或提供劳务过程中直接耗用的各项费用,包括直接材料费、直接人工费和其他直接支出,这些费用发生后应直接计入产品成本。间接费用指企业内部生产单位(如分厂、车间)为组织和管理生产而发生的共同费用和不能直接计入产品成本的费用,包括间接材料、间接人工和其他间接费用。间接费用又称制造费用,间接费用在发生后应按一定标准分配计入产品成本。期间费用是指企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用,为筹措资金等而发生的财务费用,为销售产品或提供劳务而发生的销售费用,以及企业当期收益所应负担的所得税费用等,这些费用在发生后应定期归集汇总,直接计入当期损益。

6. 利润

利润,又称净利润或净收益,是企业一定期间所实现的最终财务成果,它是企业实现的帐面利润(又称利润总额或税前利润)扣除所得税费用后的余额。利润总额包括营业利润、投资净收益和营业外收支净额。营业利润等于产品销售利润加上其他业务利润减管理费用、财务费用等期间费用。产品销售利润等于产品销售收

入减去产品销售成本、产品销售税金及附加和产品销售费用；其他业务利润等于其他业务收入减去其他业务支出。投资净收益是指企业对外投资收入减去投资损失后的余额。营业外收支净额是指与企业生产经营无直接关系的各种营业外收入减去营业外支出后的余额。

在上述六个会计基本要素中，资产、负债和所有者权益三个要素存在着这样一个关系：

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

这一公式称为会计恒等式或会计基本方程式，它反映了企业资金运动过程中某一特定时点的资产分布和权益结构状况，是企业资金运动的静态表现，为企业会计核算中设置帐户、复式记帐和编制资产负债表提供了理论依据。因此，资产、负债和所有者权益要素又称资产负债表的构成要素。而收入、费用和利润三个要素之间存在着这样一个关系：

$$\text{收入} - \text{费用} = \text{利润}$$

它从动态上反映了企业资金运动过程中的收入、耗费、补偿和结果，它们是损益表的构成要素。如果将六个会计要素从静态和动态结合起来考察，各会计要素之间的关系，又可表现为：

$$\text{资产} = \text{负债} + \text{所有者权益} + \text{收入} - \text{费用}$$

这一公式完整地反映了企业资金运动的全过程及其结果。因此，工业企业会计的具体内容是指资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润等会计要素。

第二节 工业企业会计制度的特点和内容

一、工业企业会计制度的特点

工业企业会计制度，是会计法规体系的组成部分，是工业企业进行会计核算工作所应遵循的规则、方法和程序的总和。为了适应我国社会主义市场经济发展的需要，规范企业会计行为，有利于企业的公平竞争，我国从1993年7月1日起实行新的工业企业会计

制度。新的工业企业会计制度与旧制度比较主要有以下特点。

(一)适用范围更为广泛

新的工业企业会计制度是行业统一会计制度,适用于独立核算的所有工业企业。与以往制度相比较,在适用范围上有明显特点:

(1)不分所有制。各种工业企业,不管所有制如何,包括国有工业企业、集体工业企业、联营性质工业企业、私营工业企业,以及其他经济成份的工业企业,均应执行新制度。

(2)不分部门。无论是工业主管部门的工业企业,还是非工业主管部门的工业企业,或没有主管部门的工业企业都应执行新制度。

(3)不分预算内、外。目前,一些预算外企业,在管理上与预算内企业有一些区别,但是按照预算外企业要逐渐纳入预算内管理的要求,为统一核算口径,不管是哪一级主管部门主办的预算外工业企业,都应与预算内企业一样,执行新制度。

(二)统一采用“借贷记帐法”

以往工业企业中,大多数企业采用借贷记帐法,也有一些企业采用增减记帐法和其他记帐方法。根据《企业会计准则》中“会计记帐采用借贷记帐法”的规定,新会计制度中会计处理事项分录举例,全部采用借贷记帐法。

(三)统一会计信息口径,规范会计处理方法

按照《企业会计准则》中“会计指标应当口径一致、相互可比”的要求,使所有的工业企业提供的会计信息口径一致和会计处理方法达到规范化,工业企业会计制度统一了会计要素项目的分类,即按资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六个项目分类;在科目分类上,按照会计报表的要求,将会计科目分为资产类、负债类、所有者权益类、成本类和损益类等五类,科目写法上,强调口径一致,使相同的经济业务,得到相同的会计处理;在会计报表分类和项目排列上,将会计报表分为对外报送的报表和内部报表两种,