

工业会计

我国会计理论与实务上的一次重大变革
施实会计准则和新的行业会计制度
帮助理解和掌握新的会计理论与实务制度

主编
董美珩

新编

93

GONGYEKUAIRI
XINBIAN

GONGYE
KUAIRIXINBIAN
经济科学出版社

72

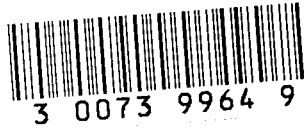
工业会计

新编

95
F406.72
152
2

工业会计新编

董美珩等编著



经济科学出版社



C

097138

(京)新登字 152 号

责任编辑:龚 援

封面设计:李健强

工业会计新编

董美珩等 编著

*

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

郑州市金水区黄河印刷厂印刷

*

850×1168 毫米 32 开 10 印张 250 千字

1993 年 4 月第一版 1993 年 4 月第一次印刷

印数:00001—6000 册

ISBN 7-5058-0629-7/F·501

定价:8.60 元

前 言

在我国,改革开放逐步深入,社会主义市场经济迅速发展,“三资”企业、股份制企业日益增多,企业集团的组建,国有企业经营机制的转换,也在迅速进行,传统的会计理论与方法已不适应实践的需要。根据我国国情,财政部于1993年元月颁布了新的行业会计制度和财务制度,并定于93年7月1日在全国实施。为了配合我国新会计制度的全面实施,帮助从事财会理论研究和教学的同行们了解新会计制度的理论特点,帮助广大基层会计人员尽快掌握新制度的操作方法,我们撰写了《工业会计新编》一书。

本书体例新颖,内容丰富,系统地介绍了工业企业资产、负债、所有者权益的核算方法;对外币业务会计和企业集团的报表合并做了较详细的阐述;对企业清算会计内容、特点及帐务处理方法也作了探讨。

该书理实并茂,适用性强,既可作为财经院校的教材,也可作为会计实际工作者的业务学习的参考书。

本书由董美珩任主编,各章编写分工如下:

第一章,董美珩;第二章,张春林;第三章,管艳秋;第四章,邢安会、孙菲、管艳秋;第五章,邢安会;第六章,孙文基;第七章,董美珩;向大海。第八章,管艳秋、孙文基;第九章,高书钦、王湘阳;第十章,王巧荪、孙文基;第十一章,郑石桥、王湘阳;第十二章,孙菲。

由于时间仓促,书中缺点在所难免,诚请专家、读者斧正。

编者

1993年4月

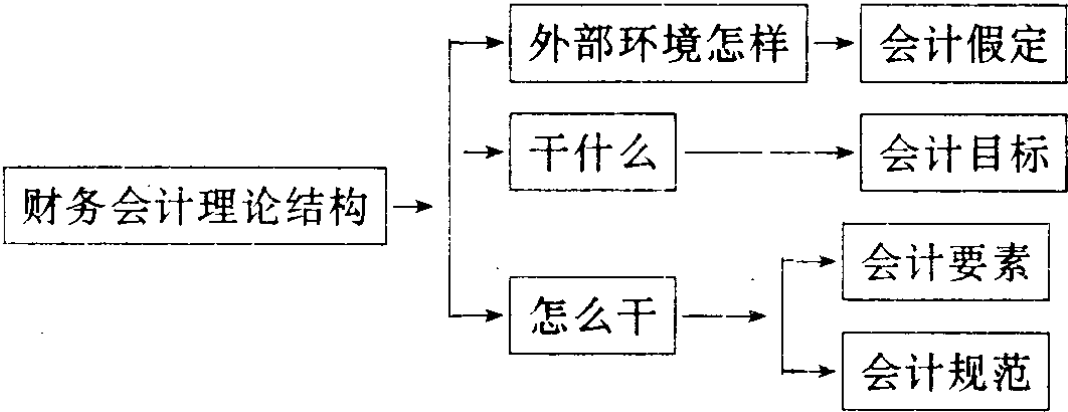
目 录

第一章 财务会计基本理论	(1)
第一节 财务会计目标与会计假定	(1)
第二节 会计要素	(6)
第三节 会计规范	(11)
第二章 资金筹集	(16)
第一节 流动负债	(17)
第二节 长期负债	(29)
第三节 所有者权益	(40)
第三章 流动资产	(48)
第一节 货币资金	(48)
第二节 应收款项与坏帐准备	(64)
第三节 存货	(71)
第四章 固定资产和在建工程	(95)
第一节 固定资产的分类和计价	(95)
第二节 固定资产的取得	(98)
第三节 固定资产的折旧与修理	(104)
第四节 固定资产的清理与盘存	(114)
第五节 在建工程	(116)
第五章 无形资产、递延资产和其他资产	(122)
第一节 无形资产	(122)
第二节 递延资产和其他资产	(130)
第六章 对外投资	(134)
第一节 对外投资概述	(134)
第二节 短期投资	(137)
第三节 长期投资	(142)

第七章	成本和费用	(162)
第一节	成本费用概述	(162)
第二节	成本计算的基本程序	(166)
第三节	成本计算方法	(175)
第四节	期间费用	(186)
第八章	销售和利润	(190)
第一节	销售收入	(190)
第二节	利润形成	(204)
第三节	利润分配	(210)
第九章	外币业务	(220)
第一节	外币业务概述	(220)
第二节	汇兑损益	(225)
第三节	外币调剂	(233)
第十章	财务报告	(237)
第一节	财务报告概述	(237)
第二节	资产负债表	(241)
第三节	损益表	(252)
第四节	财务状况变动表	(264)
第十一章	合并财务报表	(284)
第一节	合并财务报表的主体、对象和模式	(284)
第二节	商品性价值运动在合并财务报表中的处理	(287)
第三节	资金融通性价值运动在合并财务报表中的处理	(294)
第十二章	企业清算	(304)
第一节	企业清算的种类与程序	(304)
第二节	企业清算会计的任务及帐户设置	(308)
第三节	企业清算的帐务处理	(310)

第一章 财务会计基本理论

财务会计基本理论是关于财务会计在一定环境下向外部使用者提供信息的知识体系，其基本结构图表 1—1 所示。



图表 1—1 财务会计理论结构图

本章分节阐述这些问题

第一节 财务会计目标与会计假定

一、财务会计目标

财务会计目标就是向使用者提供财务信息，它包括三个方面的含义：向谁提供、为什么要提供和提供什么信息。

（一）财务信息的使用者

我国《企业财务通则》规定：“企业应当定期向投资者、债权人及有关的政府部门以及其他报表使用者提供财务报告”，这些接受财务报告的单位或个人就是财务信息的使用使用者。

投资者包括国家投资部门、法人、个人和外商；债权人指企

业负债的提供者，如银行；有关的政府部门包括财政机关、税务机关和主管部门；其他报表使用者包括潜在的投资者、企业职工及其代表、外部财务分析者和统计部门等。

（二）财务信息的用途

外部使用财务信息的最终目的是减少不确定性，提高决策水平。具体来说，又可以分成四个方面：

（1）判断盈利状况。几乎所有的外部使用者都力图了解并预测企业的盈利情况，这是财务信息的重要用途之一。

（2）判断财务状况与流动性。对某些使用者来说，了解并预测企业财务状况和偿债能力可能比盈利更为重要，这一点尤其适用于短期债权人，因为他们必须对近期债务清偿中的不确定性进行估价。

（3）评价管理效率。管理效率是与上述盈利状况、财务状况及流动性不可分割的，基本上呈正相关关系。对外部使用者来说，管理效率是非常重要的。

（4）财产经管责任。投资者、债权人将经济资源委托给另一个经济主体，必然期望这些主体对经济资源的使用情况进行会计核算，以反映这些主体对经济资源的经营责任和管理责任。

（三）财务信息的内容

财务报告的使用者对财务信息的要求是各不相同的，如果要满足所有使用者的财务信息要求，则财务报告将不堪其繁。因此，必须从各类使用者的信息需要中归出同性的东西，这才是财务报告所要提供的信息。其一般内容如下：

- （1）资产、负债及资本；
- （2）收入、费用及盈亏；
- （3）货币资金来源及使用；
- （4）生产经营状况、利润实现和分配情况；
- （5）各项财产物资变动情况；

(6) 对本期或者下期财务状况发生重大影响的事项；

(7) 资产负债表日至财务报告报出前发生的对企业财务状况发生有重大影响的事项。

前三个方面的财务信息以基本会计报表的形式提供，后四个方面的信息在报表附注或财务情况说明书中揭示。

二、财务会计假定

会计实务赖以进行的外部环境存在着不确定因素，要完成提供财务信息的任务，就必须运用判断或估计，对外部环境作出一定的假定，这就是会计假定。事实上，任何科学都是在一定的假定（公理）的基础上建立起来的，会计假定规定会计的外在环境，是会计科学的理论基石。会计原则、会计准则和会计实务都受会计假定的制约。

会计假定总的来说是会计环境的约定，但所包括的内容众说不一，一般认为包括四个假定：会计主体假定、货币计量与币值不变假定、持续经营假定和会计分期假定。

（一）会计主体假定

会计主体假定是商品经济发展的必然产物。在商品经济发展的初期，经营单位是独资企业，此时，将经营单位和业主自身的收支明显划分清楚并单独核算的要求不是强烈，但业主为了计算其经营盈亏情况，已经有划分业主收支和经营收支的初步要求。随着商品经济的发展，出现了合伙企业，此时，划分业主（合伙人）收支和经营收支已显得十分必要。这一方面可以较准确地核算经营盈亏，另一方面可以处理好合伙人之间的经济利益关系。股份公司的出现，使所有权和经营权完全分离，业主和经营单位也完全分离，企业会计仅就经营单位的价值运动进行确认、计量、解释、反映和传递，以获得企业的财务状况和经营成果方面的信息，这也就是会计主体假定的实质所在。

会计主体明确了会计活动的空间范围和界限，其典型代表是

企业。随着社会经济和会计实践的发展，会计主体内容也不断丰富，除企业是会计主体外，还有以下三种会计主体：

(1) 企业集团。有的国家要求编制反映整个企业集团财务状况和经营成果的合并财务报表，这就把企业集团这种企业群体组成的经济组织看成了一个会计主体，这是对原有企业会计主体的突破。

(2) 企业内部责任单位。责任会计制度下的责任单位，都有自己相对独立的业绩和经济利益，基本上是责权利统一体，所以，在企业会计主体内部又可以划定多个低层次的人为会计主体，各自进行相对独立和完整的会计核算。

(3) 政府部门非盈利组织。为了衡量政府机构和非盈利组织的政绩，也需要单独核算各自的收支情况。

总之，会计主体是对会计活动范围和界限的规定，其典型代表是企业，但也存在非企业会计主体。

(二) 货币计量与币值稳定假定

货币计量假定就是会计必须采用货币作为统一的计量尺度。企业在生产经营过程中产生大量错综复杂的经济事项，为了全面、系统、连续地对这些经济事项进行会计确认和计量，自然要求有一个统一的计量尺度。在企业范围内，经济事项涉及整个生产经营过程，包括多种经济要素，这些经济要素又表现为不同的实物形态，有的甚至是无形的。这些不同形态的经济要素各自计量属性是多种多样的，一般包括实物计量属性和价值计量属性两方面。由于实物计量属性各不相同，有的经济要素甚至无实物计量属性，所以，要在会计上综合地确认、计量、记录和传递，就只能从价值形态上将它们当作同质的东西，使用共同的价值尺度——货币来作为计量手段。所以，货币计量是经济发展的必然结果。

会计用货币作为计量手段也是与会计的对象相联系的，大家知道，会计的对象就是企业生产过程的价值运动，实际上也就是

能够用货币表现的经济事项显然，只能用货币作为计量手段。

货币在会计上作为计量手段，主要发挥价值尺度的职能，也就是充当计算货币。但是，货币要作为价值尺度去度量其他商品价值，应解决货币自身的量度问题，也就是要规定币值稳定。只有这样，以货币为计量尺度的会计计量才有可能对企业不同时期的资产、负债、收入、费用和收益等进行汇总合并，从而对经济活动连续、系统计量和记录才有实际用途。因此，货币计量当然和币值不变相联系，否则，货币作为会计计量尺度会产生信息失真。

币值稳定并不是币值完全不发生变化，更不是商品的价格不发生变化。轻微的币值变化和非币值变动型价格波动并不影响币值稳定假定。只有在持续的通货膨胀下，币值稳定才受到挑战，为了解决这一问题，出现了各种各样的物价变动会计，其中最典型的是一般物价变动会计和现值会计。

（三）持续经营假定

人们创办企业总是希望它能够按照预定的目标持续地经营下去。然而，企业的持续经营并不是人们主观愿望所能完全地把握的，在商品经济条件下，由于价值规律和竞争，企业的破产、倒闭、合并就不可能避免。而且这种局面的发生概率和时间并不能事先准确地预知，这就为会计计量带来了困难。例如，开办费分几年摊销，固定资产分几年摊入成本等，这些困难的解决都和企业的生命期有关。

大家知道，会计假定是对会计环境不确定性的一种判断，就个别企业来说，同时存在着连续经营和停业两种可能性，但是，从总体来说，只要没有充分的证据证明企业将停止营业，就必须视为具有经营的连续性，它的生产活动将无限期地存在下去，这就是持续经营假定的基本含义。

持续经营假定使会计环境由具有不确定性变为具有确定性，

从而为一系列的会计准则、程序和方法奠定了基础。例如权责发生制就是以持续经营假定为依据的；历史成本模式也是以持续经营为基础的。

持续经营假定并不否认企业会停业，当有充分证据证明企业将于某个时期停业时，就必须放弃这一假定，并调整以其为基础的会计准则、程序和方法。

（四）会计分期假定

企业是在一定的不确定性条件下从事生产经营活动的，其财务状况和财务成果也带有一定不确定性。要准确地知道企业的财务状况和财务成果，只有企业停止经营，作最终清算。但是，投资者和债权人以及企业管理当局是不能容忍这种情况的，况且他们也不需要十分准确的有关企业财务状况和财务成果的信息，而只需要能满足其决策需要的财务信息即可。这就产生了会计分期假定，即按一定的时间间隔提供财务报告，确认、计量和记录企业财务状况和财务成果，对企业连续经营全过程中一定截面的财务状况与一段期间（两个截面之间）内财务成果进行总括反映。

会计分期假定是顺利进行会计活动的前提条件。早期的会计实务中，存在过多种不同分期单位。经过数百年的会计实践，世界各国的会计分期单位逐渐过渡到以日历分期单位为会计分期单位。我国的会计期间为年、季、月三种。

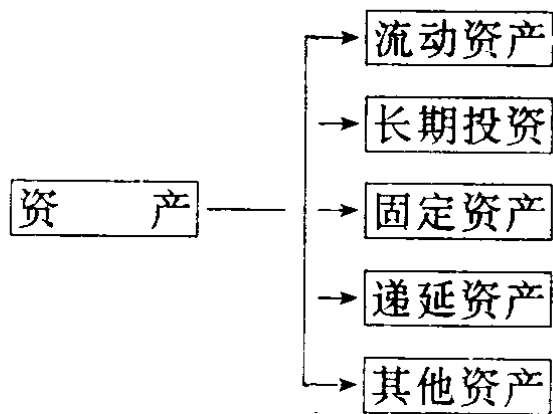
第二节 会计要素

会计假定和会计目标解决了在什么环境下向谁提供什么财务信息的问题，会计要素和会计规范所要解决的是怎样提供财务信息。会计要素为会计报告提了一个框架结构，会计规范是会计活动的行为规范。会计要素是对企业经济事项的基本分类，我国《企业会计准则》规定了六大会计要素：资产、负债、所有者权益、

收入、费用和利润。

一、资产

资产是企业拥有或控制能以货币计量的经济资源，包括各种财产、债权和其他权利。资产可以按不同的标志进行分类，其中，按资产的流动性分类最有实际意义。其分类情况如图表 1—2 所示。



图表 1—2 资产分类图

流动资产指可以在一年内或不超过一年的一个营业周期内变现或者耗用的资产。

长期投资是指不准备在一年内变现的投资，包括股票投资、债券投资和其他投资。

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来物质形态的资产。

无形资产是指企业长期使用而没有实物形态的资产，例如专利权、商标权、土地使用权、商誉等。

递延资产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，例如开办费、租入固定资产的改良支出等。其他资产是指除以上各项目以外的资产。

资产虽然包括的内容很多，但它们具有三个共性：

- (1) 能为特定主体带来未来经济利益，它有助于企业将来的

经营，企业有权利用它们而无需负担额外的费用。

(2) 是由过去的交易事项而获得或控制的，尚未获得或控制的经济资源不能算是企业的资产。

(3) 资产是相对于某一特定主体而言的，具有排他性，一项经济资源不可能同时是两个企业的资产。

资产计价一般遵循历史成本原则，这是通行的国际惯例，资产按历史成本计价有两方面的理由：

一是持续经营假定的要求，企业购入各项资产的耗费是用来产生收入的预付费用，其成本只能是原始取得该项资产支付的价值。

二是资产的计价要须符合客观性原则，其成本应能很明确地确定并且有客观凭证，同时具有可验证性。显然，这是其他计价模式无法达到的。

二、负债

负债是企业所承担的能以货币计量，需以资产或劳务偿付的债务，一般可分为流动负债和长期负债。

流动负债是指将在一年或不超过一年的一个营业周期内偿还的债务，各项流动负债应当按实际发生数记帐，负债已经发生而需要预计确定的，应当合理预计，待实际数确定后再进行调整。

长期负债是指偿还期在一年或者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。长期负债总的来说是按实际发生数计价，但具体情况较复杂。

除在财务报告基本报表中正式列示的负债外，还有一项不正式入帐的负债，叫或有负债，它是指现在还未成为现实的债务，而将来在一定条件下偶尔有可能发生的债务。例如，企业在经营过程中时有票据贴现或背书他人票据及开出汇票时的偿付义务，担保他人债务时的担保或诉讼等情况，案件败诉时的赔偿义务等，企业就发生了或有负债。我国《企业会计准则》没有提到或有负债，

但根据国际惯例,或有负债应在报告附注或补充说明中予以揭示。

三、所有者权益

所有者权益是企业投资人对企业净资产的所有权,包括企业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等。

投入资本指投资者实际投入企业经营活动的各种财产和物资;

盈余公积金是指按照国家规定从利润中提取的公积金;

资本公积包括股本溢价、法定财产重估增值、接受捐赠的资产价值等;

未分配利润是企业于以后年度分配或待分配的利润。

所有者权益有时也称为资本或净资产,我国的《企业财务通则》对资本的规定体现了以下三条原则:

(1) 资本确定原则,即企业章程中必须明确企业资本总额;

(2) 资本充实原则,即企业不得折价发行股票,企业盈利必须按规定提存公积金后才能发派股利,企业债券发行额不得超过资本总额;

(3) 资本不变原则,即非因法律程序变更企业章程,不得任意增减企业资本总额。

这样就完全体现了企业是独立的经济主体,企业具有了完整的法人形象。

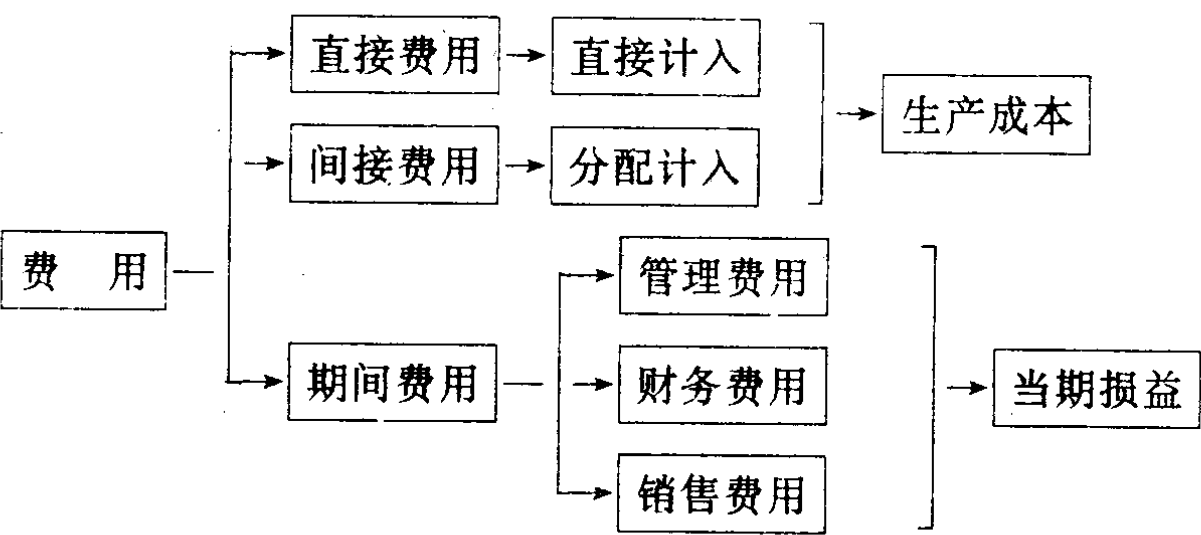
四、收入

收入是企业在销售商品或者提供劳务等经营业务中实现的营业收入,包括基本业务收入和其他业务收入。

由于商品劳务的提供时间与货款收到时间不完全一致,这就产生了收入何时入帐的问题,这就是收入确认。收入确认要遵循收入实现原则,也即企业应当于发出商品、提供劳务,同时收记价款或取得索取价款的权利时确认营业收入。

五、费用

费用是企业生产经营过程中发生的各项耗费，是资产的转化或债务的增加。费用包括的内容很多，按其在经营过程中的作用划分，如图表 1—3 所示



图表 1—3 费用分类图

直接费用指企业生产过程中实际消耗的直接材料、直接工资和其他直接支出；

间接费用包括企业各个生产单位为组织和管理产所发生的费用；

期间费用是指直接计入当期损益的费用。

费用按权责发生制原则确认入帐，即费用已经发生应当由当期负担，虽尚未实际支付的应当预提计入当期费用；虽当期支付应由当期和以后各期成本共同负担费用，应按一定标准分配计入当期和以后各期的成本。

六、利润

利润是企业一定期间的经营成果，包括营业利润、投资净收益和营业外收支净额。

理解利润概念应注意区别以下两组概念：

(1) 毛利润与净利润，前者指所得税前收入与费用相抵，再加减营业外收入后的所得；后者指毛利润扣除应纳所得税后的净额。

(2) 会计利润与应税利润，前者指根据会计准则确认和计量的利润，后者指根据税法所确认和计量的利润。当会计准则和税法的规定一致时，会计利润与应税利润就一致；当会计准则与税法的规定不一致时，会计利润与应税利润就不一致，二者的一般关系如公式所示：

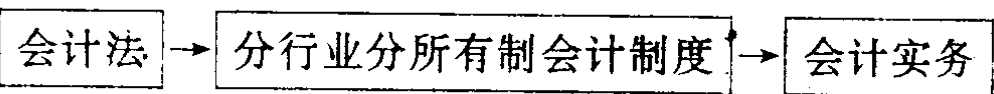
$$\text{应税利润} = \text{会计利润} \pm \text{调整项目}$$

第三节 会计规范

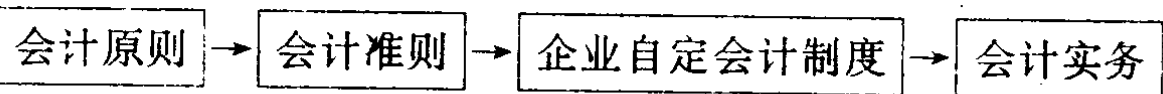
会计规范是会计活动的行为规则，它具体规定会计活动应该怎样进行。

一、会计规范体系的基本框架

会计规范内部有一定的层次结构，不同层次的规范和会计实务的关系也不一样。同时，一个国家采用什么样的会计规范体系是由本国的实际情况所决定。从世界范围来说，会计规范体系基本上可以分为两大模式：会计准则体系和会计制度体系。这两大模式的各自结构如图表 1—4 和图表 1—5 所示。



图表 1—4 会计制度体系图



图表 1—5 会计准则体系图

我国以前是采用会计制度体系，由于这一体系与市场经济的