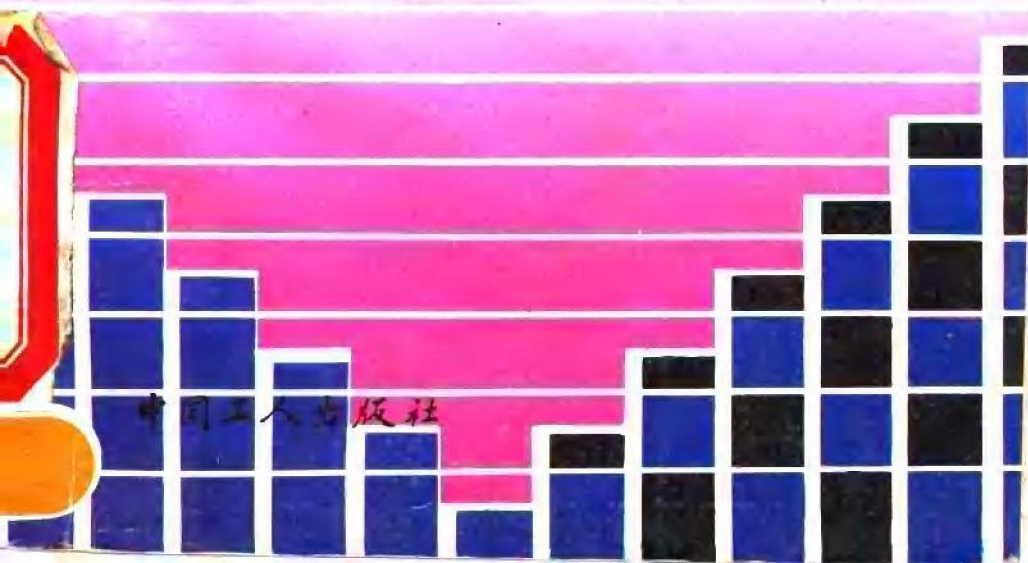


葛家澍 主审

新编

工业企业会计学

方荣义 李若山 主编



新编工业企业会计学

主审 葛家澍

主编 方荣义 李若山

中国工人出版社

1993.5 北京

(京)新登字 145 号

图书在版编目(CIP)数据

新编工业企业会计学/方荣义,李岩山主编;葛家澍主审.
—北京:中国工人出版社,1993.6
ISBN 7-5008-1425-9

I. 新…

II. ①方… ②李… ③葛…

III. 工业会计-专业学校-教材

IV. F406.72

中国工人出版社出版发行

(北京安外六铺炕)

华燕印刷厂印刷 新华书店北京发行所经销

1993年6月第1版 1993年6月北京第1次印刷

开本:850×1168 1/32 * 印张:15.375

字数:395千字 * 印数:1~10100册

定价:11.90元

序

长期以来,我国的会计模式都是建立在高度集中的计划经济体制之下的,因而,会计课程的设置和会计教材的编写也是以此为基础。不可否认,这种会计模式在我国经济建设中曾起过积极的作用。但是,随着经济体制改革的深入,市场经济逐步建立,这一会计模式与经济环境的不适应性就明显地表现出来。为此,国家决定让财务与会计的改革迈出较大的步伐,以便更好地为建议社会主义市场经济服务。正是在这一形势下,财政部颁布了《企业会计准则》、《企业财务通则》,以及相关的行业会计制度,并很快付诸实施。显然,现有的会计教材已不能适应改革后的形势需要。改革现有的会计课程体系,建立一套既能与“两则”和新制度相一致,又能适应经济发展和会计学科改革需要的教材体系,就显得迫在眉睫了。

正是这一形势之下,方荣义、李若山等同志编写了《新编工业企业会计学》。该书以“两则”为依据,参照了新近颁布的工业企业财务制度和会计制度,并适当融合了市场经济环境下的会计惯例。在我看来,该书具有以下几个特点:

第一,突出会计的一般理论。该书的一个重要特征,就是突出对一般会计理论问题的阐述。在书中,对具有广泛适应性的会计一般原理作了一定的介绍,某些问题还作了较为深入的探讨,使各种会计方法建立在具有逻辑联系的理论之上,从而使该书自成体系,避免了一般同类教科书只是对制度加以说明的不足。

第二,立足新制度。正如该书的编写者所言,该书是在会计制度转轨变型以后为各层次会计学生和广大会计工作者提供的一本有益的教科书。因此,紧扣新制度,力求使该书具有较强的可操作性,是该书区别于一般教科书的又一重要特征。

第三,深入浅出,文字清新。本书的编写者大多是已经取得或正在攻读博士学位的教学和科研人员,他们长期研习会计理论与方法,比较熟悉市场经济环境下的会计一般理论与方法问题。同时,他们又具有较强的实际工作能力,因而能将工业企业会计的一般理论与实务问题的论述,较好地融汇到一起,简明、易懂。文字表达上则力求活泼、清新,避免了一般教科书枯燥说教的缺陷。

鉴于上述特点,我认为,该书是会计制度转轨变型以后一本较为理想的工业会计教材,故乐而为之序。

中国会计学会副会长
厦门大学经济学院教授

葛家澍

1993年5月

前 言

《企业会计准则》、《企业财务通则》和相关的分行业会计制度相继出台,标志着我国的会计改革进入了一个崭新的阶段,一个既能与市场经济发展相适应,又适当地与国际会计惯例靠拢的新的会计模式已基本确立,并将进一步得到完善。形势的发展,给会计理论和实际工作者提出了一个迫切的问题:如何尽快建立一套理论与实际并举、可读性与可操作性并重的会计教材体系?

为此,我们编写了这本《新编工业企业会计学》。该书严格以“两则”和《工业企业会计制度》为依据,力求以简洁、明快的语言和清新、流畅的笔调,论述了工业企业的各种会计理论与方法问题。为了扩大读者的视野,对工业企业一些主要会计问题的处理,还列举了与国际惯例的比较。同时,为了使本书自成体系,本书第一篇还专门论述了会计的一般理论问题。

根据本书的内容和特点,我们认为本书可作为高等财经院校和各级职业培训学校会计专业及相关专业学生学习工业会计的教材,同时也可作为广大会计人员学习工业会计制度和掌握工业会计实务的参考书籍。

本书是集体智慧的结晶,是几位作者在紧张而又融洽的气氛中合作完成的。由方荣义和李若山任主编,负责大纲的拟定和全书的总纂、修改工作。各章的作者分别是:李若山(第一、二章)、方荣义(第三、五、六章;第七章部分)、王蕤(第四章)、李国庆(第七章部分、第九、十、十八、十九、二十章)、薛云奎(第八、十四、十五、十六、十七章)和胡玉明(第十一、十二、十三章)。最后,由葛家澍教授审

阅定稿。

本书得以完成,首先要感谢中国会计学会副会长、厦门大学经济学院葛家澍教授。本书从大纲草拟到编写定稿的全过程中,葛教授始终给予热情的关怀和支持,还在百忙之中认真审阅了全书,并亲自挥毫作序。

我们还要感谢中国工人出版社的同志和三家村文化事业有限公司的张丽娜同志。他们为本书的出版和发行付出了辛勤的劳动。

由于作者水平有限,加之时间仓促,书中的疏漏甚至错误在所难免,恳请广大读者不吝指正。

编者

1993年5月于厦大凌云楼

目 录

序.....	葛家澍	1
前言.....		3

第一篇 总论

第一章 企业会计准则与工业企业会计制度.....	1
第一节 会计核算的基本前提.....	1
第二节 会计核算的目标.....	8
第三节 会计的一般原则	11
第四节 会计要素	18
第五节 工业企业会计制度的特点和主要内容	24
第二章 会计循环	26
第一节 会计核算的一般程序	26
第二节 会计帐户与复式记帐	27
第三节 帐项处理与过帐	35
第四节 帐项调整与成本计算	37
第五节 试算平衡与会计报表	41

第二篇 资产与负债

第三章 货币资金	44
第一节 现金的核算	44
第二节 银行存款的核算	48
第三节 其他货币资金的核算	56

第四节 外币存款的核算	59
第四章 应收及预付款项	77
第一节 应收帐款的核算	77
第二节 坏帐的处理	80
第三节 预付帐款的核算	87
第四节 应收票据的核算	89
第五章 存货	94
第一节 存货的分类与计价	94
第二节 材料收发按实际成本计价的核算	105
第三节 材料收发按计划成本计价的核算	115
第四节 委托加工材料的核算	127
第五节 包装物和低值易耗品的核算	132
第六节 产成品的核算	147
第七节 存货的盘点和盘点结果的核算	149
第六章 固定资产	152
第一节 固定资产的分类与计价	152
第二节 固定资产增加的核算	158
第三节 固定资产折旧及修理的核算	167
第四节 固定资产减少的核算	178
第七章 无形资产、递延资产和其他资产	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	191
第八章 对外投资的核算	194
第一节 对外投资的分类和计价	194
第二节 短期投资的核算	199
第三节 长期投资的核算	203
第九章 应付及预收款项	214
第一节 短期借款的核算	214
第二节 应付帐款、预收帐款和其他应付款的核算	216

第十五章 销售	396
第一节 产品销售收入的核算.....	396
第二节 产品销售成本和销售费用的核算.....	405
第三节 产品销售税金及附加的核算.....	410
第四节 其他销售业务的核算.....	413
第十六章 经营损益和其他损益	416
第一节 经营损益的核算.....	416
第二节 投资损益的核算.....	419
第三节 营业外收支的核算.....	422
第十七章 利润和利润分配	427
第一节 利润总额的核算.....	427
第二节 利润分配的核算.....	431

第五篇 财务会计

第十八章 财务报告概述	438
第一节 财务报告的涵义和作用.....	438
第二节 财务报告的种类和内容.....	439
第三节 会计报表编制的一般要求.....	441
第十九章 资产负债表	442
第一节 资产负债表的结构和用途.....	442
第二节 资产负债表的内容和编制方法.....	445
第二十章 损益表及其附表	455
第一节 损益表及其编制.....	455
第二节 利润分配表.....	462
第三节 主营业务收支明细表.....	466
第二十一章 财务状况变动表和现金流量表	467
第一节 财务状况变动表的作用.....	467
第二节 财务状况变动表的结构和内容.....	468
第三节 财务状况变动表和现金流量表的编制.....	472

第一篇 总 论

第一章 企业会计准则与工业 企业会计制度

第一节 会计核算的基本前提

一、会计产生的条件

会计的滥觞,最早可追溯到原始社会末期。马克思曾经在他的著作中提到,在印度的原始公社末期的太古共同体里,农业上已经有了记帐员,他登记农业上的各种帐目,经手各种收付,并记录各种有关事项。在这里,虽然马克思并未提到这些记帐员是采用什么方式来记帐的,但通过对目前仍处于原始状态的一些部落的考察,可以推测在没有纸和笔,且文化十分落后的当时,可以用一些十分简单的直观方法记帐。因此,那时所记的帐,尚不能称之为会计核算,只能称为会计的萌芽。

会计真正成为一项独立的社会活动需要有如下三个条件:

1. 人们所从事的经济活动,其复杂程度超过人们的记忆能力。

在原始社会,由于人们共同劳动,共同分配,几乎没有任何剩余产品,经济活动十分简单。人们一般凭记忆或借助一些简单的用

具就能予以管理。因此,就不必对经济活动予以专门的记录与核算。但是,随着社会生产力的发展,剩余产品的出现,人们所从事的生产活动日趋复杂,其复杂程度逐渐超过了人们的记忆能力。出于对劳动成果的关心,人们就会对经济活动过程中的所费与所得进行数量比较与计算,并将其结果予以详细记录,从而更好地组织与管理生产。于是,就出现了最原始的会计雏形,即对具体经济活动过程进行直观反映的写写算算。但这一雏形离会计核算尚有一段距离。

2. 经济职能的分解,使评价责任成为一种社会需要。

在一个共同劳动、共同分配、彼此没有权利、义务及责任之分的经济实体中,人们对经济活动过程的写写算算是比较随便的,完全依据人们对经济管理的需要来进行,没有什么约束。但是,随着国家的产生、阶级的出现,经济实体发生分化,出现了一批拥有所有权而不从事实际经济活动的阶层,同时也出现了另一批没有所有权而从事经济活动的阶层。为了协调这种分化,就需要有一项客观的记录来反映相互之间的权利、义务及责任关系,使得处在不同地位的阶层能相互传递、评价责任,从而使这种责任关系处在平衡协调状态中,使社会经济能稳定运行。会计由于能通过凭证、报表等特殊手段,使得经济责任的传递、评价比较客观、真实、简便;因此,当评价经济责任成为一种社会需要时,就会促使会计核算的产生。

3. 货币成为商品一般等价物。

在早期的会计记录中,会计对经济活动的描述是文字性为主的,既没有统一的程序和方法,也没有一个标准的计量单位。这是因为在早期社会中,各种产品的生产是以自给自足为原则;即使产品有多余的,也是用来进行物物交换。因此,生产过程与交换过程都是个别行为,缺乏共性。此时的会计仅能称为记录,尚不能称核算。然而,当社会逐步发展到商品经济阶段时,货币逐渐变成商品一般等价物,所有商品都有一个共同等价物——货币。这样,在生

产过程与交换过程中的商品都有了一个统一的计量标准,这就为会计的统一核算提供了前提条件。

在上述三个条件同时具备时,会计就摆脱了仅仅是记录生产过程的状态,而成为连续、综合、客观、全面反映经济活动的核算过程。认识到这一点,对于把握会计特征是大有裨益的。

二、会计核算的基本前提

如上所述,会计依赖于社会经济环境的发展;社会经济环境一方面赋予会计产生和发展的活力,另一方面也为会计这种提供经济信息的人类活动界定了范围,使会计具有一些本质特征——会计核算的基本前提。

会计核算的基本前提产生于会计所处的客观商品经济环境之中。伴随着会计实践活动逐渐渗透到会计领域,股份公司组织形式的出现更是加剧了这种渗透,使会计的这些特征趋于明显而易于界定。虽然这些基本特征在现阶段还不能得到充分的证明,具有假设的性质(国外通常称为会计假设),但它们是会计实践活动中最基本的概念,是会计信息系统发挥其职能的前提条件。

需要指出的是,会计核算的基本前提虽然具有假设的性质,但它们不是会计人员的主观臆造,而是建立在大量事实基础上的合乎事理的判断,具有现实性的基础。

目前世界上公认的会计核算基本前提有四个:会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。

1. 会计主体

会计主体又称为会计实体,是指会计工作为其服务的特定单位或组织。会计核算以自身发生的生产经营活动为范围,核算反映本身的生产经营活动。它既与其他经济单位相区别,同时也与主体自身的所有者相区别。

会计主体思想的产生实际上起源于经营主体的概念。一般认为,市场经济的发展,客观上要求按照经营主体的范围来核算收益和费用,这样,依附于经营主体的会计主体就产生了。随着市场经

济的发展,特别是股份制企业组织形式的出现,典型意义上的企业所有权和经营权分离了,经营主体在客观上具有的独立性和相对独立性,以及独立核算、自负盈亏的基本特征,为会计主体概念奠定了基础。

由此可见,会计主体为会计核算界定了空间范围和服务对象,它将整个社会相互依存、相互联系的经济业务按照核算单位进行分割,从而使单独考核某一特定领域的财务状况和经营成果成为可能。会计只站在主体角度来处理企业和其他单位、组织之间发生的经济业务,反映经济业务对主体自身的影响。例如,企业向另外一家企业出售一批商品,同时收到应得的款项,这时企业只需在帐面上反映这项交易活动产生的收入,取得的现金或银行存款,同时还要结转成本,反映存货的减少,但不必要反映这些售出的商品对方企业怎样进行处置。此外,会计主体认为企业的经济活动是独立于企业的投资者的,投资者自身的活动与会计核算无关。因此,会计主体概念的提出,要求企业的会计核算只核算企业范围内的经济活动,企业的会计记录和会计报表既不核算反映企业投资者或所有者的经济活动,也不核算反映其他企业或经济主体的经济活动,只有这样,企业的会计核算才有可能,会计所提供的信息才具有特定的范围和含义,才对那些与主体相关的信息使用者有益。

会计主体与法律主体(法人)是有区别的。一般说来,法律主体的概念要小于会计主体。法律主体可以成为一个会计主体,但会计主体并不一定是法律主体,如独资与合伙企业通常不具有法人资格,它们所有的财产和对外所承担的负债,在法律上仍视为业主或合伙人的财产与债务,但在会计核算中则须把它们作为独立的会计主体来处理。应用会计的唯一条件,仅是一个特定的、明确的单位,而它又具有从事经济业务的性质。这样,会计主体既可以是一个企业,也可以是企业中的内部单位或企业中的一个特定部分,如企业的分公司、企业设立的事业部;可以是单一的企业,也可以是几个企业组成的联营公司或企业集团,如若干子公司和它们的母

公司组成的企业集团等。

2. 持续经营

持续经营的基本含义是会计确认、计量、记录和报告的会计主体的经营活动是建立在会计主体将按照目前的状况和目标连续不断地经营下去的基础之上的。也就是说,在可预见的未来,会计主体将不会面临破产清算的情况。主体所持有的资产,将按预定的目的在正常经营中被耗用、出售或转让,主体所承担的债务也将按期偿还或履行。

虽然就某一特定会计主体(企业)来考察,任何一个企业为经营其生命都是有限的,但市场经济体制下,企业的持续经营是商品生产和交换的必要前提:第一,持续经营是商品生产者和经营者的客观要求。作为商品生产者和经营者只有不间断地进行商品生产和经营才能实现企业利益的不断积累和增长。第二,持续经营也是市场经济的客观要求。市场经济的正常运作就是保证企业与企业之间在市场中进行各种物资、资金和信息的交换。社会经济环境不断地将各种物资、资金和信息输入企业,再从企业获得新的物资、资金和信息以维持市场机制的正常运行,这在客观上为企业创造了连续不断地经营下去的能力,同时也要求企业在市场环境中能够持续不断地按既定目标生产经营下去。

我们还必须看到,由于市场经济中存在着盲目和风险性,企业在竞争中出现失败是难免的,而且有的企业本身也会根据契约协议来终止企业经营。这样,单独考察一个具体的会计主体,其生命终结将是不可避免的,也就是说,单个企业的生命是有限的。但从企业总体上看,市场经济的客观环境为企业创造了持续经营的前提,企业生命在总体上讲是无限的。

现行会计实务中一系列会计处理方法都是建立在持续经营前提基础上的,如历史成本计价基础来计量资产、固定资产的折旧等等。当然,若企业出现清算破产等经营中止的情况,建立在持续经营前提基础上的会计方法就不能应用于清算会计,而要采用特殊

的方法。如资产的价值要按照实际变现的价值计算。

3. 会计分期

会计分期的基本含义是会计所反映和控制的虽然是企业连续不断的经营活动,但会计确认和报告是按既定的时间段落进行的。

从理论上讲,企业实际的经营情况和结果只有从企业开始经营到经营终止后所得到的企业财务状况,尤其是经营损益的情况才最为准确和可靠。但企业的投资人、债权人、国家财税部门以及企业的管理者要求定期掌握和了解企业的财务状况和经营成果,以便进行经济决策和享有经济利益,否则企业的生产经营活动就难以建立在科学、合理的基础之上,因而有必要对企业的生产经营活动按照一定的期间进行核算。此外,现实的考察、商品生产和经营所表现的规律性周期(如季节性的活动),也为会计信息的分期核算提供了一个框架。

持续经营核算前提将企业看作是一个无限经营的会计主体,而会计分期是对持续经营的修正,体现了会计确认和报告的时间段落特性。如果说会计主体为会计核算规定了空间的界限的话,会计分期就为会计核算确定了时间范围。按目前世界上流行的惯例,会计分期大多以年为单位,我国规定会计分期与日历年度相同,即从每年1月1日至12月31日为一个会计年度。当然,根据管理和信息使用者决策的需要,还可以将会计期间人为地延长或缩短。如把每一个会计年度再具体地划分为季度、月份。按季、月进行会计核算,提供更为详细的会计信息。

会计分期的提出,对于确定会计核算程序和方法具有重要的作用。由于会计核算按会计期间进行,而会计确认与报告的只应是本会计期间的企业经营活动,由于会计期间内各项资产和负债的变动与现金的收支不一定一致,就产生了权责发生制和收付实现制两种可供选择的记帐基础;为了正确计算会计期间的经营成果,就需要应用配比原则,对跨会计期间的经济业务采用各种应计、递延、摊销等会计方法。此外,会计分期(会计年度)也为企业资产和