

新编工业会计学

主编 张学诞 副主编 李向东 陈有均



中国物价出版社

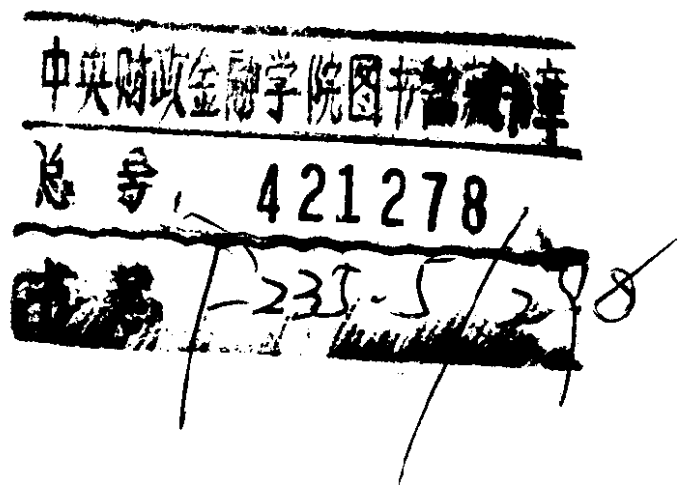


中财 B0010121

新编工业会计学

主 编 张学诞
副主编 李向东 陈有均

C12342/19



中国物价出版社

(京) 新登字第 098 号

新编工业会计学

主编 张学诞

责任编辑 王群

*

中国物价出版社出版发行

新华书店经销

厂印刷

*

787×1092 毫米 32 开 11.59 印张 241 千字

1993 年 10 月第 1 版 1993 年 10 月第 1 次印刷

印数: 1—5000 册

ISBN7—80070—315—O/F·246

定价: 8.50 元

前 言

改革开放，是我们时代的主旋律，而作为财政经济改革的一个重要方面——财务会计改革，对于转换企业经营机制和政府管理职能，对于培育和发展社会主义市场经济机制，对于扩大开放，更多地吸引外资，都显示其重要作用。为此，总结我国经验，借鉴国际惯例，财政部颁布了《企业会计准则》、《企业财务通则》，并根据“两则”制定了《工业企业会计制度》和《工业企业财务制度》。而新会计制度的制定与实施，对广大会计工作者来说是一项全新的工作。为了满足广大会计工作人员学习掌握新制度的需要，我们组织编写了《新编工业会计学》一书。

该书采用理论与实践相结合的方法，通俗易懂地演示了新会计制度下工业企业会计核算的全过程。全书共分 11 章，详细介绍了货币资金、应收项目、存货、投资、固定资产及无形资产、流动负债与长期负债、所有者权益、成本与费用、财务成果的核算以及财务报表的编制与分析。本书由张学诞、李向东、许宏、刘晨、张莉华、马晓方、杨菽、彭太瑞、武心曼、陈有均、杜松波等同志负责初稿编写，最后由张学诞同志修改、总纂并定稿。

本书的出版得到中国物价出版社王群同志和中国财政经济出版社孙伟生同志的大力帮助，在此深表忱谢。

书中如有谬误及不当之处，望读者不吝指正。

编 者

1993 年 6 月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 会计改革与会计准则	(1)
第二节 我国企业会计准则的基本内容	(5)
第三节 工业企业会计的会计科目	(15)
第二章 货币资金	(24)
第一节 现金与银行存款的核算	(24)
第二节 外币业务的核算	(33)
第三节 其他货币资金的核算	(52)
第三章 应收项目	(56)
第一节 应收帐款的核算	(56)
第二节 应收票据的核算	(63)
第三节 预付帐款及其他应收款的核算	(69)
第四章 存货	(72)
第一节 存货的类别及其计价方法	(72)
第二节 材料的核算	(83)
第三节 低值易耗品及包装物的核算	(96)
第四节 自制半成品及产成品的核算	(104)
第五节 存货清查	(107)
第五章 投资	(110)
第一节 短期投资的核算	(111)
第二节 长期投资的核算	(117)

第六章 固定资产、无形资产及递延资产	(143)
第一节 固定资产的分类及计价	(143)
第二节 固定资产增减的核算	(146)
第三节 固定资产折旧的核算	(159)
第四节 固定资产修理的核算	(166)
第五节 无形资产的核算	(169)
第六节 递延资产和其他资产的核算	(177)
第七章 负债	(183)
第一节 流动负债的核算	(184)
第二节 长期负债的核算	(199)
第八章 所有者权益	(228)
第一节 资本金和资本金制度	(228)
第二节 实收资本的核算	(234)
第三节 资本公积金和盈余公积金的核算	(239)
第九章 成本与费用	(248)
第一节 成本与费用的概念及其分类	(248)
第二节 成本核算的原则要求	(251)
第三节 成本核算 (一)	(253)
第四节 成本核算 (二)	(267)
第十章 财务成果	(290)
第一节 销售收入与营业收入的核算	(290)
第二节 销售成本与销售税金的核算	(296)
第三节 销售费用、管理费用和财务费用的核算	(302)
第四节 利润及利润分配的核算	(308)
第十一章 财务报告	(317)

第一节 财务报告的种类及其编制要求..... (317)

第二节 资产负债表..... (323)

第三节 损益表..... (336)

第四节 财务状况变动表..... (346)

第五节 会计报表附注和财务状况说明书..... (362)

第六节 财务报表分析..... (365)

第一章 总 论

第一节 会计改革与会计准则

一、我国会计改革的必要性

建国以来，我国一直实行高度集中的计划经济体制，企业单一经营，基本上不存在跨行业经营，而且，各行业企业经济活动均由国家计划统一规定，并按计划执行。企业只是各级政府的附属物。因而，会计工作完全是为适应高度集中经济体制和满足政府工作和财政的需要，财政部规定全国以分所有制、分部门、分行业封闭式的行业统一会计制度进行会计核算，会计报表逐级汇总上报，经财政部同意各企业主管部门也可对统一会计制度作某些补充。企业会计核算不能擅自增减有关科目，各会计报表的任何项目，企业也不得随意改动。会计核算的一般原则，体现在各行业统一会计制度及其它一些有关法规之中，会计制度内容面面俱到，甚至规定了经济业务处理的具体会计分录。

但是，改革开放以来，我国的经济结构、企业组织形式及其经营内容和企业内部经营机制都有了新的变化。而当前的会计核算与国际会计惯例是极不相适应的，同时，现行会

计制度也不能满足企业作为独立商品生产者的需要，限制了企业自主进行会计核算的积极性。因而，这种会计模式越来越不能适应经济形势发展的需要，亟需改革。

在总结过去、探索现在与未来的基础上，借鉴国外成功的经验，我国新的会计模式应是以会计法为基础，以会计准则与财务通则规范全国会计核算的原则、方法和任务，再根据两则精神制定行业会计制度。这种新的会计模式包括以下三个层次：

第一层次是以会计法为基础制定的企业财务通则和企业会计准则。这是企业财务会计制度的基本法规，也是统一财务会计制度的基础和出发点。

第二层次是根据企业财务通则和企业会计准则制定大行业财务会计制度。这是为适应各行业的特点和要求，使通则、准则得以实施操作所作的具体规定。

第三层次是企业根据第一层次与第二层次的规定，结合生产经营的特点和要求，制定内部财务会计办法。

二、制定我国会计准则的必要性

会计准则是进行会计核算工作的规范。建国以来，我国制定了一系列分所有制、分部门、分行业的企业会计制度，而没有制定单独成文的会计准则。但是，随着改革开放的深入，这些会计制度已不能完全适应现代经济管理的需要，因而，迫切需要对现行会计制度进行重大改革，制定我国会计准则，逐步建立以会计准则统驭各行各业会计制度的新的会计模式，实现会计核算模式的转轨变型。

1. 制定会计准则是加强国民经济宏观管理和调控的需要。

在社会主义市场经济体制下，国家主要是运用间接调控手段对国民经济进行调控。而我国在各行业间没有规定统一的共同遵循的会计核算要求，各类企业提供的会计信息资料缺乏统一性和可比性。通过制定和实施会计准则，为各行各业制定会计制度提供依据，使各行各业的会计信息建立在相互可比的基础上，便于国家综合经济管理部门对会计信息进行分析、汇总和利用，并据以对国民经济运行情况作出准确的判断和决策。同时，国家通过运用会计准则这一手段，实施对全社会企业的会计管理，并通过会计准则实现对整个经济活动的监督和控制。

2. 制定会计准则是扩大对外开放的需要。

我国现行会计制度在很大程度上是借鉴原苏联的会计核算做法而形成的，这与当时单一的高度集中的计划经济体制是相适应的，而与国际惯例不尽一致或差别很大，导致我国的会计信息不易被国外投资者所理解，从而造成外国投资者对我国会计政策，乃至对我国的经济政策产生误解，影响外商投资的发展。外商对我国会计报表的不理解，也不利于外国投资者了解我国的会计政策并据此进行投资的可行性研究和决策，这在某种程度上影响了外国投资的增加和外商投资企业的发展。

随着我国经济体制改革的深入，我国企业已开始走向国门，进行跨国经营，这要求企业必须按国际商业惯例进行运作。因而，必须改造我国现行的会计核算制度。此外，经济发展需要大量的资金，需要我们在国际资本市场上筹措大量

的国外资金，来满足我国经济建设发展的需要。而要在国际资本市场筹集资金，都必须按各资本市场的规则提供企业或借款单位的财务状况等方面的信息。这要求我国的会计核算必须与国际会计惯例相协调，按照国际会计惯例进行会计核算，使其提供易于为国际资本市场所接受的会计信息。

3. 制定会计准则是深化企业改革和转换企业经营机制的需要。

随着企业改革的深化，企业日益成为独立的商品生产经营者，客观上要求能够根据本身生产经营特点和经营管理要求，制定自己的会计制度，灵活自主地进行会计核算工作。而现行会计制度，一方面限制了企业自主进行会计核算的积极性；另一方面也导致企业会计核算脱离企业生产经营管理的需要，与企业的利益相脱节，使会计核算不能在企业生产经营管理中发挥应有的作用。通过制定和实施会计准则，将使企业在会计核算上有更多的自主权，能够结合自身的生产经营特点，选择使用更切合实际的会计处理方法，灵活自主地进行会计核算，促进企业加强经营管理。

由于不同的会计核算制度反映着不同的利益分配关系，从而使企业在市场经济中不能公平竞争。而制定会计准则，统一规范不同的会计核算制度，有利于消除各种会计核算制度之间存在的利益分配方面的差异，使企业平等地参与市场竞争。

此外，为了界定企业产权，保证企业自主经营，保护包括国家在内的所有投资者的利益，也需要改革现行的会计核算制度，需要制定会计准则。

第二节 我国企业会计准则的基本内容

一、我国会计准则的结构

会计准则的结构是指会计准则各个组成部分之间的相互关系。我国的会计准则分为基本准则和具体准则。

基本准则主要就会计核算基本内容作出原则性的规定。基本准则包括四部分内容：①会计核算的基本前提；②会计核算的一般原则；③资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润等会计要素的确认、计量和报告作出规定，即会计要素准则；④会计报表的基本内容和要求。

会计核算的基本前提包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计价。

会计核算的一般原则反映社会化大生产和商品经济对会计核算的基本要求，是会计核算工作经验的总结，是制定会计要素准则和会计具体准则的指导思想和理论依据。我国会计核算的一般原则有 12 项，即客观性原则、相关性原则、可比性原则、一贯性原则、及时原则、明晰性原则、权责发生制原则、配比原则、谨慎性原则、历史成本核算原则、划分收益性支出与资本性支出原则和重要性原则。

会计要素准则主要就会计要素的确认、计量和报告作出原则性的规定。会计要素准则根据一般原则的要求，按照会计要素的分类，对其会计核算处理等作出规定。

会计报表要求就会计报表的功能、会计报表的种类及其

主要内容作出规定。

具体准则是根据基本准则的要求，就会计核算的基本业务和特殊行业的会计核算作出规定。具体准则，按照其内容可分为共性业务会计准则、会计报表准则和特殊行业特殊会计核算准则三方面的内容。

二、会计核算的基本前提（即会计假设）

企业经营活动作为会计核算的对象具有不确定性。而会计核算的目的是通过连续、系统、全面地记录、计算和反映，为各方面提供有价值的会计信息。为此，就必须对会计核算的对象及其环境作出基本规定，即建立会计核算的基本前提，也即会计假设。我国企业会计准则规定：会计核算应当以会计主体、持续经营、会计分期和货币计价为基本前提。

1. 会计主体。

会计核算必须有明确的会计主体，即会计工作为之服务的一个特定单位。为此，《企业会计准则》中明确指出：“会计核算应当以企业发生的各项经济业务为对象，记录和反映企业本身的各项生产经营活动。”简称“会计主体。”只有首先提出会计主体这一基本前提，才能使会计的核算范围得以明确，才能够使企业的财务状况和经营成果独立地反映出来，企业的所有者和债权人，以及企业管理人员和企业会计报表的其他使用者，才有可能从会计记录和会计报表中获取有价值的会计信息，从而做出是否对企业进行投资或改进企业经营管理的决策。

凡是会计主体，就必须是独立于或者相对独立于其所有者之外的会计核算单位。必须指出，企业会计主体与企业法人是不同的。法人是指在政府部门注册登记，有独立的财产，能够承担民事责任的法律实体，它强调企业与各方面的经济法律关系；而会计主体则是按照正确处理所有者与企业的关系，以及正确处理企业内部关系的要求而设立的。尽管所有经营法人都是会计主体，但有些会计主体就不一定是法人，如一些企业集团下属很多子公司，这些子公司都是法人，但出于经营管理的需要，一般将所有的子公司连同母公司作为一个会计主体。

2. 持续经营。

企业的本质规定是持续经营下去，在持续经营中发展壮大，因而，《企业会计准则》规定“会计核算应当以企业持续、正常的生产经营活动为前提。”尽管任何企业都存在破产、清算的风险，但企业会计核算应当以持续、正常的生产经营活动为前提，而不能以企业破产清算为前提。若企业不能持续、正常经营，企业应以法律（如破产法）、法规为依据，根据清算的要求如实反映企业清算时的财务状况、财产关系，并着眼于变现能力和偿债能力，提供有助于正确处理各方权益关系的信息。

持续经营作为会计核算前提的作用主要有：一是企业的资产计价应以历史成本计价，而不是采用现行市价；二是为采用权责发生制奠定了基础，正因为企业作为一个独立的经营实体，以持续经营为前提，因而，企业能以是否收到或支付货币资金作为收入或费用的标志；三是由于企业持续经营

前提的存在，才产生企业资本保全问题。若一个企业不能保持其资产完整，要想连续不断地经营下去也是不可能的。

3. 会计分期。

何时对连续不断的经营活动进行计量记录，这是摆在会计人员面前的一个主要问题。在正常情况下，会计人员无法知道企业在什么时间结束其经营活动，当然也就不能等到企业全部结束了它的经营业务，才编制对内对外的会计报告。唯一的选择是在企业持续正常经营中，设定企业的经营活动是可以间断的，并且可以划分为各个相等的期间。为此，《企业会计准则》规定“企业核算应当划分会计期间，分期结算帐目和编制会计报表。”

《企业会计准则》将我国的会计期间划分为年度、季度和月份。即应当按年、按季和按月分期结算帐目，编制会计报表，且年度、季度和月份的划分与公历日期相同。即，每年1月1日至12月31日为一个会计年度，每季度的第一个月的1日至该季度的最后一天为一个会计季度，每月的第一天至最后一天为一个会计月份。

4. 货币计价。

《企业会计准则》规定“会计核算应以人民币为记帐本位币。”随着我国对外开放政策的实施，外商投资企业在我国得到迅速发展，国内企业的对外投资和对外贸易业务也日益增多。许多企业在日常经营活动中以外币收支为主。为便于企业对外开展业务，以适应企业的业务特点并简化核算手续，《企业会计准则》规定“业务收支以外币为主的企业，也可以选定某种外币作为记帐本位币，但编制的会计报表应当折算

为人民币反映。外境企业向国内有关部门编报会计报表，应当折算为人民币反映。”

三、会计核算的一般原则

会计核算的目的是为向各方面提供企业财务状况和经营成果的信息。为了规范会计核算行为，确保会计信息质量，必须明确会计核算的一般原则。为此，《企业会计准则》明确规定了 12 条一般原则，现分别予以介绍。

1. 客观性原则。

客观性是用来衡量会计记录和会计报告是否真实、客观地反映经济活动的一项重要原则。《企业会计准则》规定“会计核算应当以实际发生的经济业务为依据，如实反映财务状况和经营成果。”

会计核算的客观性包括三个方面的含义：一是真实性。即会计反映的结果应当同企业实际的财务状况和经营成果相一致；二是可靠性。即指对于经济业务的记录和报告，应当做到不偏不倚，以客观的事实为依据，而不能受主观意志的左右，力求会计信息可靠；三是可验证性。即有可靠的凭证据以复查其数据的来源及其信息提供过程。

2. 相关性原则。

会计的相关性是指会计信息要同经济决策相关联，人们可利用会计信息做出各种决策。会计核算的相关性原则是由会计工作和会计信息的本质特征所决定的。以往的会计工作和会计信息是主要为满足国家对企业的直接管理和统收统支需要服务的。随着发展社会主义市场经济，国家对企业的直

接管理逐步转向间接管理，充分发挥市场在调节经济和资源配置中的作用。通过经济政策的导向作用，将企业引导到强化内部管理，降低成本，推动企业技术进步，参与市场竞争上来。这就要求会计信息不仅要为政府部门服务，而且还要为企业内部管理及社会各方面服务。为此，《企业会计准则》规定：“会计信息应当符合国家宏观经济管理的需要，满足有关各方了解企业财务状况和经营成果的需要，满足企业加强内部经营管理的要求。”

3. 可比性原则。

可比性是指不同企业，尤其是同一行业的不同企业之间，应使用相类似的会计程序和方法，将不同企业的会计报表编制建立在相同的会计程序和会计方法上，便于报表的使用者进行企业间的比较，从而有效地判断企业经营的效绩，据以做出投资决策。其实质在于，通过不同企业之间的比较分析确定先进与落后、经营成绩的优异与差劣，从而发现问题，寻找原因，提出改进措施。实践证明，若一个企业的信息与其它企业的同类信息尽量做到口径一致，相互可比，则信息的有用性会大大提高。为此，《企业会计准则》规定“会计核算应当按照规定的会计处理方法进行，会计指标应当口径一致，相互可比。”

4. 一贯性原则。

为了考核、衔接和控制不同期间的经营活动，会计信息必须做到一贯性。一般地说，会计的一贯性原则是指企业的各种会计处理方法和会计报表的指标口径、核算内容、编制规则在前后各期保持一致，在不同的会计期间要具有连贯