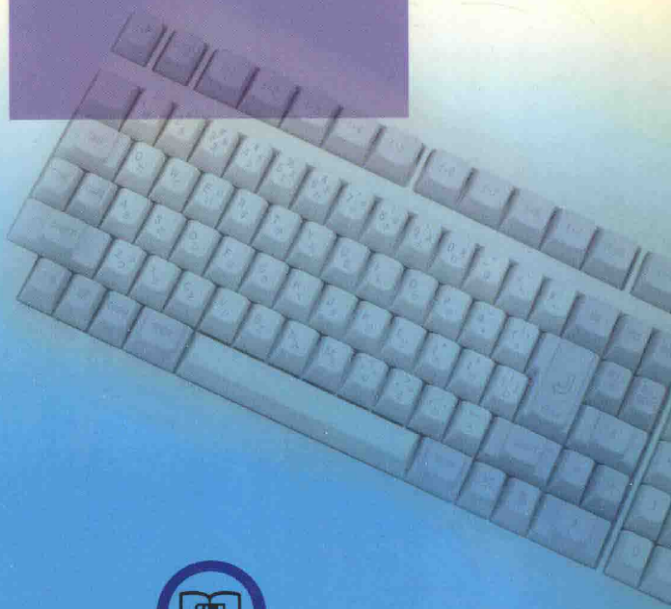


全国会计人员继续教育教材

新会计制度讲解

会计教育研究组 编



辽宁民族出版社

全国会计人员继续教育教材

新会计制度讲解

主 编:宋建邦 高晓红

副主编:程殿卿 马福熠

辽 宁 民 族 出 版 社

图书在版编目 (CIP) 数据

新会计制度讲解/会计教育研究组 编. - 沈阳: 辽宁民族出版社, 2002.3

ISBN 7-80644-396-7

I. 新… II. 会… III. 企业管理-会计制度-解释-中国 IV. F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2002) 第 017163 号

辽宁民族出版社出版发行

(沈阳市和平区十一纬路 25 号 邮政编码 110003)

沈阳新华印刷厂印刷

字数: 365 千字 开本: 850 × 1168 1/32 印张: 14 1/4

2002 年 3 月第 1 版

2002 年 3 月第 1 次印刷

责任编辑: 韩桂荣

责任校对: 徐 力

封面设计: 徐春艳

张启发

印数: 1—2 000

定价: 18.00 元

学习、贯彻新制度,提高 会计工作水平(代前言)

(财政部会计司司长冯淑萍、副司长刘玉廷论述节引)

《企业会计制度》不是在“两则两制”基础上的重复,而是在现有《股份有限公司会计制度》和已经发布的具体会计准则的基础上制订的,起点更高,并且在制度中将正在起草并准备发布的具体会计准则等较成熟的部分,也纳入了《企业会计制度》。从根本上改变了会计要素的确认和计量标准,从会计制度的根本上提高了会计信息的质量。

值得说明的是,《企业会计制度》与分行业会计制度不同,它实现了会计标准实质上的转换,它带有较多的需要根据经验和所掌握的会计知识进行判断的规定,给予实务工作者较大的职业判断空间,如收入的确认、各项资产减值准备的计提等,都需要会计人员和注册会计师具备一定的职业判断能力。因此,除了掌握和领会会计制度的实质精神外,还需要广大实务工作者不断提高专业知识和业务能力,为更好地执行《企业会计制度》奠定基础,为提高我国企业的会计信息质量作出努力。

《企业会计制度》是深化会计核算制度改革,提高会计信息质量,加强会计国际协调的必然要求,它对于规范企业会计核算行为,统一会计核算标准具有重大的现实意义和深远的历史意义。(冯淑萍)

此次会计核算制度改革的力度较大,新内容较多,具有一定的复杂性,需要各级会计管理部门和会计理论界做好新准则和新制度的宣传培训工作,确保《企业会计制度》在适用范围内得到很好的实施。

财政部将要求中央有关部门和各地财政部门将学习新制度纳入本部门、本地区会计人员继续教育体系。在组织《企业法》检查中,也将新制度的贯彻执行情况纳入检查范围。证券监管部门应当按照新制度,对上市公司及相关企业进行监管和审计监督。企业应当认真学习、积极贯彻执行新制度。会计中介机构要根据新制度的内容对其客户进行审计。我们相信,通过《企业会计制度》的贯彻实施,必将使我国企业的会计信息质量和整个会计工作提高到一个新的水平,实现我国公司企业会计标准国际化的目标。(刘玉廷)

本书按照“会计人员继续教育”的编写要求,力求深入浅出,突出实务操作性,同时又做到相当的理论深度。本书编委既有会计专业的资深专家,又有工作在会计岗位上的骨干人员,他们的知识和经验总结有助于其他会计人员及相关人员更全面、系统、准确地理解和掌握《企业会计制度》。通过对本书的学习,提高会计工作水平,提高会计信息质量,规范经济秩序,促进市场经济健康发展,其意义现实而深远。

目 录

第一部分 《企业会计制度》条文详解

第一章 总则	1
第二章 资产	15
第一节 流动资产	15
第二节 长期投资	49
第三节 固定资产	67
第四节 无形资产和其他资产	83
第五节 资产减值	89
第三章 负债	101
第一节 流动负债	101
第二节 长期负债	103
第四章 所有者权益	121
第五章 收入	129
第一节 销售商品及提供劳务收入	130
第二节 建造合同收入	141
第六章 成本和费用	153
第七章 利润及利润分配	157
第八章 非货币性交易	173
第九章 外币业务	184
第十章 会计调整	189
第一节 会计政策变更	190
第二节 会计估计变更	197

第三节	会计差错更正	200
第四节	资产负债表日后事项	204
第十一章	或有事项	216
第十二章	关联方关系及其交易	234
第十三章	财务会计报告	243
第十四章	附则	250
第二部分	会计科目使用说明与典型会计分录例示	
第一章	会计科目使用的一般规定	251
第二章	资产类会计科目典型会计分录例示	258
第三章	负债类会计科目典型会计分录例示	316
第四章	所有者权益类会计科目典型会计分录例示	338
第五章	成本类会计科目典型会计分录例示	346
第六章	损益类会计科目典型会计分录例示	348
第三部分	会计报表编制方法讲解	
第一章	会计报表编制的一般规定	361
第二章	资产负债表及其附表编制方法讲解	375
第一节	资产负债表编制方法讲解	375
第二节	资产负债表附表编制方法讲解	396
第三章	利润表及其附表编制方法讲解	402
第一节	利润表编制方法讲解	402
第二节	利润表附表编制方法讲解	406
第四章	现金流量表编制方法讲解	411
第五章	会计报表附注的编制	440

第一部分 《企业会计制度》 条文详解

第一章 总 则

本章共 11 条(第一条至第十一条),主要规定了《企业会计制度》的制定目的和依据、适用范围,会计核算的一般要求,会计核算的基本原则等内容。

一、制定目的和依据

第一条对制定目的和依据作出了规定。

(一)制定目的

制定《企业会计制度》的目的在于规范企业的会计核算,真实、完整地提供会计信息。对企业的会计核算进行规范是制定和实施包括《企业会计制度》在内的国家统一的会计制度的直接目的,而确保企业真实、完整地提供会计信息则是终极目的。

会计信息是反映企业在某一时点上的财务状况和某一期间的经营成果和现金流量的综合价值信息,是会计核算工作的最终产品。它既是评价企业经营管理当局经营业绩的主要指标,也是有关的利益主体(投资者、债权人、政府、职工等)分享在企业内所主张的利益的重要依据。因此,会计信息是否真实、完整,直接关系到国家、企业、职工、其他相关法人和自然人的切身利益。只有保证会计信息的真实、完整,才能合理地协调各方利益主体之间的利益关系,维护健

康的经济秩序,保证社会主义市场经济建设顺利开展。

会计信息来源于企业的会计核算工作,因此,必须下大力气规范企业的会计核算,从而为形成真实、完整的会计信息提供基础和前提。对企业的会计核算进行规范的主要手段就是制定和实施国家统一的会计制度。

(二)制定依据

制定《企业会计制度》的依据是《中华人民共和国会计法》及国家其他有关法律和法规。

实际上,制定《企业会计制度》的主要法律依据是《中华人民共和国会计法》和《企业财务会计报告条例》。这主要体现在以下几个方面:

第一,《中华人民共和国会计法》第一章“总则”第八条规定,“国家实行统一的会计制度。国家统一的会计制度由国务院财政部门根据本法制定并公布。”财政部就是根据这项法定授权职能来制定和发布《企业会计制度》的。

第二,《中华人民共和国会计法》第二章“会计核算”和第三章“公司、企业会计核算的特别规定”中,对各单位进行会计核算、填制会计凭证、登记会计账簿、编制财务会计报告做出了规定。《企业会计制度》针对企业(含公司),对这些规定做了明细化和具体化,深入贯彻了这些规定。

第三,《企业财务会计报告条例》虽然主要针对的是企业财务会计报告的编制和对外提供,但是它多次提到了企业据以编制财务会计报告的会计核算资料乃至财务会计报告本身都必须符合国家统一的会计制度的规定。

第四,《企业会计制度》中对资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润等基本会计要素的定义、企业财务会计报告的内容和格式要求等都遵循了《企业财务会计报告条例》的相关规定。

二、适用范围

第二条的规定,“除了不对外筹集资金、经营规模较小的企业,以

及金融保险企业以外,在中华人民共和国境内设立的企业(含公司,下同),执行本制度。”这意味着《企业会计制度》的适用范围具有通用性,是一套跨行业、跨经济成分的统一的会计核算制度。

这种通用性只有两个例外:一是不对外筹集资金、经营规模较小的企业,这体现了重要性原则的运用和对符合特定条件的小规模企业的会计豁免;二是金融保险企业,这是因为金融保险企业具有与一般行业企业完全不同的经营业务,使得一些通用的会计核算方法对于金融保险企业不一定适用。

除此之外,其他所有企业,不论所属的行业和经济成分如何,都在《企业会计制度》的适用范围之内。

当然,考虑到会计人员素质现状、会计制度调整和衔接等多方面的原因,《企业会计制度》采取了“先试点,后推广”的做法,暂时只在股份有限公司范围内执行。但是,我们可以合理地预计到,在不久的将来,《企业会计制度》必将会逐步取代现有的分行业(金融、保险等特殊行业除外)、分经济成分的会计制度,真正成为通用的、统一的企业会计核算制度。

三、企业会计核算办法的制定

第三条规定,“企业应当根据有关会计法律、行政法规和本制度的规定,在不违反本制度的前提下,结合本企业的具体情况,制定适合于本企业的会计核算办法。”

企业会计核算办法,也叫企业内部会计核算制度,是基层企业根据国家相关会计法规的规定,结合企业自身的经营特点、管理要求等各方面的实际情况,制定并在本企业内部执行的会计政策、程序、方法、要求等的总称。企业会计核算办法是国家会计法规在企业内部的具体化,是企业会计核算工作的直接指导。

各个企业在制定本企业的会计核算办法时,需要注意两点:一是合法性,即不能违背国家有关的会计法律、法规和制度,不能与国家统一的会计制度相抵触;二是适应性,即要充分考虑企业自身的具体情况,因地制宜,制定与自身经营特点、管理要求、客观条件、人员素

质等相适应的会计核算办法。

四、其他会计工作的适用法规

第四条规定,“企业填制会计凭证、登记会计账簿、管理会计档案等要求,按照《中华人民共和国会计法》、《会计基础工作规范》和《会计档案管理办法》的规定执行。”

由于《企业会计制度》主要针对的是企业的会计核算,尤其是会计确认、计量、记录和报告,因此不能对会计工作的所有方面都面面俱到地做出规定。本条明确了相关会计法规的分工,指明填制会计凭证、登记会计账簿、管理会计档案等会计工作的适用法规,用排除法确定了《企业会计制度》的规范对象——企业的会计核算。

五、会计核算的一般规定

第五条至第十条对会计核算的一些一般性的问题做出了规定,大致可以分为会计核算的基本前提和记账的一般要求两大部分。

(一)会计核算的基本前提

会计核算的基本前提,也称基本会计假设,它是据以进行会计核算的基础性假定。是会计人员对会计核算所处的变化不定的环境做出合理的判断。现代会计理论认为,会计核算的基本前提包括:会计主体、持续经营、分期核算、货币计量。

1. 会计主体

第五条规定,“会计核算应当以企业发生的各项交易或事项为对象,记录和反映企业本身的各项生产经营活动。”

实际上是针对会计主体做出的规定,目的在于严格、合理地界定会计核算的对象。要求我们以企业作为会计核算的主体,把企业与企业的相关利益主体尤其是投资者、关联方企业区分开来,只核算本企业发生的各项交易或事项,记录和反映本企业自身的各项生产经营活动。

条文中提到的所谓交易,是指企业与外部主体之间所发生的价值交换行为。所谓事项,主要是指企业主体内部所发生的价值转移行为;此外,还包括一些如火灾、地震等外部环境因素对企业所产生

的直接影响。

2. 持续经营

第六条规定,“企业核算应当以企业持续、正常的生产经营活动为前提。”

实际上是针对持续经营做出的规定,目的在于为会计核算提供一个正常的核算基础,因为如果企业处于破产、清算等非持续经营状况,一些重要的会计计量、确认方法都要做出相应的调整,正常情况下的一些会计方法尤其是计价标准可能不再适用。

3. 分期核算

第七条针对分期核算和会计期间做出了规定,目的在于为会计核算界定一个时间范围。我们既然假设企业会持续、正常地经营下去,不会在可以预见的短期内破产、清算,也就意味着企业的生产经营活动在可以预见的未来会一直持续下去,这样,势必要求我们合理地划分会计期间,以便计算期间损益,以及在期末定期提供有关企业经营状况和财务成果方面的信息。

第七条实际上包含三层含义:(1)分期核算的要求。“会计核算应当划分会计期间,分期结算账目和编制财务会计报告。”(2)会计期间的界定。会计年度是基本的会计期间,我国采用的是历年制的会计年度,即以每年的公历1月1日至12月31日作为一个会计年度;除了基本会计期间之外,《企业会计制度》还规定了一些会计中期,即短于一年的会计期间,包括半年度、季度和月度,会计中期的起讫时间也一律以公历的起讫日期为准,例如一年分为两个半年度,即1月1日至6月30日为一个半年度,7月1日至12月31日为一个半年度。(3)对本制度中关于时间概念的界定。“本制度所称的期末和定期,是指月末、季末、半年末和年末。”

4. 货币计量

第八条关于记账本位币的规定实际上隐含了以货币作为计量单位计价核算的基本前提,但鉴于记账本位币的规定属于记账的一般要求,所以放在(二)记账的一般要求中讲述。

(二) 记账的一般要求

《企业会计制度》从记账本位币、记账方法和记账文字三个方面对记账提出了具体要求:

1. 记账本位币

所谓记账本位币,是指日常登记会计账簿和编制财务会计报表时用来作为价值尺度、进行货币计量的币种。为了便于进行统一的货币计量,并保证会计核算数据的可比性和可加性,会计核算中必须固定采用一种货币作为记账本位币,发生的涉及记账本位币以外的其他币种的交易或事项,应当折算成记账本位币进行会计核算。

第八条关于记账本位币的规定,主要有两个方面的内容:(1)一般性的规定,即“企业的会计核算应当以人民币作为记账本位币”,这是因为人民币是我国的法定货币;(2)特殊情况下的特殊规定,它又包含两种特殊情况:一是采用外币作为记账本位币的情形,即对于日常经营业务收支以人民币以外的货币为主的企业,可以选择其中一种货币作为记账本位币,进行日常的记账工作,但是编制的财务会计报告应当折算为人民币;二是境外中国企业报表折算的规定,即在境外设立的中国企业,由于开展经营活动和在所在国提交财务会计报告和申报纳税的需要,日常会计核算需要采用当地的法定货币作为记账本位币,但是其向国内报送的财务会计报告,应当折算为人民币。

2. 记账方法

第九条规定了记账方法,“企业的会计记账采用借贷记账法。”

记账方法就是设置和登记账簿的方法。记账方法可以分为单式记账法和复式记账法两大类。现代企业会计普遍采用的是复式记账法,即对于企业发生的一笔经济业务事项,同时在两个或者两个以上的相关账户中登记,以便反映经济业务事项的来龙去脉。根据记账符号的不同,复式记账法可以分为借贷记账法、收付记账法、增减记账法等。

借贷记账法采用“借”、“贷”作为记账符号,是最为完善的复式记

账法,也是国际上通行的记账方法。

3. 记账文字

第十条是有关记账文字的规定。在会计记录中,除了数字之外,还会涉及到一些文字表述,例如,会计科目名称、会计报表栏目名称、经济业务事项摘要、有关的注释和说明等,因此有必要对会计记录所采用的文字做出规定。

第十条的规定的内容包括以下三个方面:(1)“会计记录的文字应当使用中文”,这是因为中文是我国的通用语言文字;(2)“在民族自治地方,会计记录可以同时使用当地通用的一种民族文字”,这里说的是“可以同时使用”,即中文是必须使用的记账文字,除此之外,民族自治地方还可以(可以与中文同时使用,也可以只使用中文)使用当地通用的一种民族文字;(3)“在中华人民共和国境内的外商投资企业、外国企业和其他外国组织的会计记录可以同时使用一种外国文字”,这里也应强调使用中文是前提。

六、会计核算的基本原则

第十一条规定了企业会计核算的 13 条基本原则。这些基本原则包括:

(一)客观性原则

客观性原则要求“会计核算应当以实际发生的交易或事项为依据,如实反映企业的财务状况、经营成果和现金流量”,即企业不得虚构、歪曲和隐瞒经济业务事项,它是杜绝会计信息失真的基本前提。

(二)实质重于形式原则

实质重于形式原则要求“企业应当按照交易或事项的经济实质进行会计核算,而不应当仅仅按照它们的法律形式作为会计核算的依据”。

在会计核算过程中,可能会碰到一些经济实质与法律形式不吻合的业务或事项,例如,融资租入的固定资产,在租期未满以前,从法律形式上讲,所有权并没有转移给承租人,但是从经济实质上讲,与该项固定资产相关的收益和风险已经转移给承租人,承租人实际上

也能行使对该项固定资产的控制,因此承租人应该将其视同自有的固定资产,一并计提折旧和大修理费用。

遵循实质重于形式原则,体现了对经济实质的尊重,能够保证会计核算信息与客观经济事实相符。

(三)相关性原则

相关性原则要求“企业提供的会计信息应当能够反映企业的财务状况、经营成果和现金流量,以满足会计信息使用者的需要”,即要求会计信息与使用者的经济决策相关,对使用者有用。

会计信息的使用者包括投资者、债权人、政府、职工、其他利益主体乃至社会公众;不同的使用者使用会计信息的目的不同,因为他们各自进行的是不同的经济决策,企业的会计信息正是为这些与企业相关的各种经济决策提供信息支持,因而要求与这些经济决策相关。

(四)一贯性原则

一贯性原则要求“企业的会计核算方法前后各期应当保持一致,不得随意变更。如有必要变更,应当将变更的内容和理由、变更的累积影响数,以及累积影响数不能合理确定的理由等,在会计报表附注中予以说明”。

在对企业的会计核算信息进行利用时,经常需要进行纵向的历史比较,如果前后期的会计核算方法不一致,就会出现会计核算信息因口径不一致而缺乏可比性。因此,企业的会计核算方法应当保持一贯性。

当然,一贯性并不是绝对禁止企业对会计核算方法做出必要的变更。如果确有必要变更,则应该采取替代的补救措施,即加以说明。说明的内容包括:(1)变更的具体内容;(2)变更的理由;(3)变更的累积影响数,即按照变更后的会计核算方法对以前各期追溯计算的变更年度期初留存收益应有的金额与现有的金额之间的差额,如果不能合理地确定变更的累积影响数,应当说明不能确定的理由。

(五)可比性原则

可比性原则要求“企业的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”。如果说一贯性原则是对同一个企业在不同会计期间(纵向)保持会计核算方法和会计资料口径的一致的话,那么可比性原则针对的是不同企业之间(横向)保持会计核算方法和会计资料口径的一致。

要保证会计核算资料横向可比、可加,就要求各个企业会计指标的口径一致,而这种要求只有在所有企业都严格按照国家统一的会计制度规定的会计处理方法进行会计处理时才能得到满足。

(六)及时性原则

及时性原则要求“企业的会计核算应当及时进行,不得提前或延后”。会计核算如果不及时,就很难准确地反映企业在一定时点上的财务状况和一定期间的经营成果和现金流量。个别企业甚至通过提前或延后确认收入、费用来人为地调节利润,造成会计信息失真,这是应该严厉禁止的。

(七)明晰性原则

明晰性原则要求“企业的会计核算和编制的财务会计报告应当清晰明了,便于理解和利用”。会计核算是一个运用会计的专门方法、把企业的经济业务事项逐渐抽象、加工、整理成有用的会计信息的过程,如果生成的会计信息不能清晰、明了地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量,就会影响会计信息的功用。

(八)权责发生制原则

权责发生制原则要求“企业的会计核算应当以权责发生制为基础。凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用,不论款项是否收付,都应当作为当期的收入和费用;凡是不属于当期的收入和费用,即使款项已在当期收付,也不应当作为当期的收入和费用”。

权责发生制是与收付实现制相对应的,后者在确认收入和费用时一律以实际的款项收付为标志。按照权责发生制确认收入和费用,比较符合经济业务事项的经济实质,有利于准确地反映企业的经营成果和财务状况。

(九)配比原则

配比原则要求“企业在进行会计核算时,收入与其成本、费用应当相互配比,同一期间内的各项收入和与其相关的成本、费用,应当在该会计期间内确认”。

配比原则是确认收入、成本和费用以及计算利润的重要原则。它包括两层含义:(1)对象配比,即销售一项产品或劳务所实现的收入,应当与其制造成本及相应的费用相互配比,以便计算销售该项产品或劳务所实现的利润,由于企业所生产的产品或劳务往往不止一种,而且交替进行,难以准确地具体辨认,因此会计核算中的对象配比通常仅仅体现在主营业务收入与主营业务成本及相应的期间费用的配比、其他业务收入与其他业务支出的配比等大类性的对象配比上。(2)期间配比,即同一期间内的收入与相应的成本费用的配比,计算期间损益的过程实际上就是期间配比的具体运用。

(十)实际成本原则

实际成本原则要求“企业的各项财产在取得时应当按照实际成本计量。其后,各项财产如果发生减值,应当按照本制度规定提取相应的减值准备。除法律、行政法规和国家统一的会计制度另有规定者外,企业一律不得自行调整其账面价值”。

实际成本原则是资产计价的重要原则,它强调按照实际取得成本(历史成本)对资产进行计量。资产的账面价值一经确定,均不得随意调整。对于因技术进步、市场供求变化、财产老化等原因造成的财产减值,应当提取相应的减值准备。

(十一)划分收益性支出与资本性支出原则

划分收益性支出与资本性支出原则要求“企业的会计核算应当合理划分收益性支出与资本性支出的界限。凡支出的效益仅及于本年度(或一个营业周期)的,应当作为收益性支出;凡支出的效益及于几个会计年度(或几个营业周期)的,应当作为资本性支出”。

合理划分收益性支出和资本性支出是准确计算期间损益的重要前提之一。收益性支出的受益期一般就在当年(一个营业周期)之