

经济特区 会计改革与实务

深圳市财政局 编

中国财政经济出版社

经济特区 会计改革与实务

深圳市财政局 编著

中国财政经济出版社

经济特区会计改革与实务

深圳市财政局 编著



中国财政经济出版社出版
(北京东城大佛寺东街8号)

中国科学院印刷厂印刷



850×1168毫米 32开 13印张 330 000字
1990年11月第1版 1990年11月北京第1次印刷
印数: 1—10 000 定价: 10.00元
ISBN 7-5005-1194-9/F·1121

序

杨纪琬

会计工作是一项重要的经济管理工作，会计改革是经济体制改革的一个组成部分。小平同志指出：“我国的经济体制改革是中国的第二次革命。”这场内容丰富、意义深远的重大变革，必将对各项经济管理工作产生重大影响。如何适应经济体制改革的需要，并与之配合、协调，应该是当前会计改革的主要目标。

会计学作为一门经济管理科学，其理论基础既同生产关系、上层建筑、社会制度相联系，又有它自身的特点、体系和规律。一部会计史就是会计理论、会计实践不断发展、提高、完善的过程的纪录，从这个意义上讲，会计改革是永无止境的。^①

我国实行的是有计划的商品经济，同资本主义商品经济有着本质上的区别。同时，在不同的商品经济中，又有共同之处。因此，对西方的会计理论、方法应该结合我国具体情况加以分析、鉴别、消化。

深圳特区的经济体制改革起步较早，效果显著，同时在会计改革方面也取得了可喜的成绩。深圳市财政局为了进一步深化会计改革并使之规范化，特组织了“深圳经济特区会计改革领导小组”，在深入调查、总结经验的基础上，经过反复讨论研究，制定了《深圳经济特区会计改革试行方案》并在此基础上组织编写了《经济特区会计改革与实务》一书。从内容来看，既有继承，

①注：杨纪琬教授是我国著名会计学家财政部科研所博士研究生导师、中国会计学会副会长，原财政部会计司司长。

又有创新；既考虑了全国的统一要求，又能结合特区的具体情况；对西方的会计方法也能结合当地实际加以吸收、借鉴。这是一种可喜的、有益的、值得推广的尝试。《方案》的发布和《经济特区会计改革与实务》的出版，对深圳特区的会计改革工作必将产生深远的影响；对全国来说，也是一个很好的范例。希望在贯彻执行中，不断总结经验，并随着情况的变化，不断加以修改、提高、完善，使会计工作更好地为改革开放、为社会主义建设事业作出应有的贡献！

1990年9月12日

前 言

为了适应深圳经济特区外向型经济的发展和不断深化经济体制改革的需要，我局从 1988 年开始组织进行了会计改革，目前《深圳经济特区会计改革方案（试行）》已经征得财政部会计司的同意和广东省财政厅的批准，从 1990 年开始在预算外企业范围内择点试行。本书是《改革方案》的配套书，对《方案》的各要点进行了比较全面和详细的阐述，并配合列举了大量有关经济业务的会计处理实例，以有利于《改革方案》在推行过程中广大财会人员学习、掌握和执行。本书也可以作为大、中专院校师生和理论工作者了解经济特区会计的参考书。

本书在编写过程中得到了各级领导和专家的高度重视和大力支持，杨纪琬教授和汪家祜教授担任“深圳市会计改革领导小组”和本书编写的顾问，对整个过程提出了许多指导性意见。杨纪琬教授并在百忙中为本书作了序；汪家祜教授自始至终参予和指导了本书的编写工作，并对部分章节进行了修改。

本书各章的撰写者是：第一章管元平；第二、三章陈大本；第四至第十四章宋介麟；第十五章刘金登、孟基础、朱文岳；第十六章孟基础。最后全书各章由金明、管元平同志审改定稿。韩继东、刘碧美同志对本书作了大量有益的工作。

由于会计改革是一项新生的事物，加上我们的水平有限，成书的时间又比较仓促，错漏之处在所难免，殷切希望各位专家和学者提出宝贵意见。

1990 年 9 月 28 日

目 录

第一章 绪 论	(1)
第一节 会计改革的必然性和意义	(2)
第二节 经济特区会计改革的目标和要求	(3)
第三节 经济特区会计模式的选择和建立	(8)
第四节 经济特区会计改革的主要内容	(14)
第二章 经济特区会计基本准则	(18)
第一节 会计假设理论	(18)
第二节 会计信息判断标准	(24)
第三节 会计核算基本原则	(29)
第三章 经济特区会计应用准则	(41)
第一节 会计计量基础	(41)
第二节 资产的核算原则	(50)
第三节 资本和资本运筹原则	(60)
第四节 收入实现的界定原则	(66)
第五节 会计平衡公式	(68)
第四章 新旧科目对照表	(74)
第一节 编制新旧科目对照表的必要性	(74)
第二节 新旧科目对照表编制的要求	(75)
第五章 资本的核算	(88)
第一节 企业资本的概念	(88)
第二节 资本核算使用的会计科目	(89)
第三节 实收资本的入帐时间和入帐价值	(90)
第四节 实收资本入帐的货币	(94)

第五节 会计分录	(95)
第六章 借款及其利息、债权、债务及坏帐准备	(103)
第一节 经济特区企业的借款	(103)
第二节 使用的会计科目及会计分录	(106)
第三节 债权债务的范围及其会计科目的选用	(110)
第四节 坏帐准备及其计提和转销	(111)
第七章 外汇的核算	(116)
第一节 外币(外汇)的核算	(116)
第二节 会计分录	(120)
第八章 长、短期投资的核算	(130)
第一节 长、短期投资的概念	(130)
第二节 长、短期投资会计处理及会计科目	(131)
第三节 长、短期投资的会计分录	(133)
第九章 固定资产和长期资产的核算	(142)
第一节 固定资产	(142)
第二节 融资租入固定资产	(165)
第三节 无形资产	(170)
第十章 存货的核算	(175)
第一节 存货的概念和计价原则	(175)
第二节 存货实物数量的确定方法	(178)
第三节 存货盘存的计价、盘亏、盘盈及毁损的处理	(180)
第四节 各项存货帐户的设置和使用的会计科目	(181)
第五节 会计分录	(184)
第六节 商业企业商品成本及销售的核算改按工业核算方法后的税赋问题	(199)
第十一章 成本和费用核算	(203)
第一节 成本核算必须划清的几个界限	(203)
第二节 成本核算中几个突出问题的处理	(206)

第三节	会计科目的使用、帐户设置和会计分录	·····	(208)
第四节	标准成本法介绍	·····	(212)
第十二章	销售的核算	·····	(225)
第一节	销售的范围与销售的实现	·····	(225)
第二节	销售收入与销售成本	·····	(227)
第三节	销售帐务处理的改革	·····	(228)
第四节	会计科目的使用和帐户的设置	·····	(229)
第十三章	利润与利润分配的核算	·····	(238)
第一节	利润	·····	(238)
第二节	利润结转与利润分配	·····	(241)
第三节	所得税	·····	(242)
第四节	交通能源重点建设基金和国家预算调节基金	·····	(246)
第五节	公积金和公益金	·····	(247)
第六节	利润分配的核算	·····	(249)
第七节	会计分录	·····	(250)
第十四章	解散与清算的核算	·····	(258)
第一节	企业的解散与清算	·····	(258)
第二节	清算的程序和方法	·····	(260)
第三节	清算后剩余财产的分配	·····	(264)
第四节	会计分录	·····	(265)
第十五章	会计报表	·····	(269)
第一节	会计报表的基本要求	·····	(269)
第二节	资产负债表	·····	(272)
第三节	损益表	·····	(277)
第四节	财务状况变动表的结构与编制方法	·····	(281)
第十六章	会计报表的分析	·····	(300)
第一节	会计报表分析的公式方法	·····	(300)
第二节	比率分析	·····	(305)

第三节 会计报表分析的局限性	(313)
附录:《深圳经济特区会计改革方案(试行)》	
会计准则	(316)
会计制度	(324)
会计制度总说明	(326)
会计科目表	(335)
会计科目说明	(339)
会计报表及编制说明	(383)

第一章 绪论

会计是一个管理经济的工具，也是一个经济信息系统。它主要有二个方面的职能，第一是反映的职能。反映生产和再生产过程中的数与量的关系。会计本身不是生产活动，但却能提供生产所要求、为管理所必需的经济信息。会计提供的信息，主要运用货币形式，综合反映企业生产经营活动的所有最重要的方面。例如，企业的财产、物资、收入、支出、成本、费用、盈利和亏损等等。这些方面，直接涉及各有关阶层、部门、企业和个人的物质利益，是一些最为敏感、最受人们关注的“数”与“量”。其次是控制的职能。人们之所以需要会计，是由于需要利用会计提供的财务信息，更好地控制生产，不断改进经营管理，正确进行各种决策，尽可能提高经济效益。总之，反映是方法，控制是目的，反映是为控制服务的。

会计是经济管理的一个组成部分，属于上层建筑的范畴，它是与一定的生产方式和生产力的发展水平相联系的。生产力的发展水平决定会计核算的理论和方法，而会计核算对生产力的发展具有反作用。随着生产力的发展，生产的规模越来越大，分工越来越细，生产过程越来越复杂，会计核算的理论和方法也日益发展，而且地位也日益显得重要。马克思说：“会计原来是生产职能的附带部分，以后才逐渐从生产职能中分离出来。但即使它已成为一项专业管理职能，它依然是对生产过程的控制和观念的总结。并且，生产的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的总结的簿记就越是必要。”（《资本论》第2卷）

会计是生产过程的控制和观念的总结的这一性质，决定了会计与生产活动的关系，生产力的不断发展，要求会计的理论和方法也不断发展，从这一意义来说，会计改革是永无止境的。

第一节 会计改革的必然性和意义

社会主义存在商品经济，是根源于社会主义自身的客观经济条件。是社会主义经济关系中一个内在的本质关系，是社会主义经济的一个基本属性。

我国现阶段，还存在着个体经济、私营经济、国家资本主义经济，它们是完全独立的经济实体，它们之间的经济联系及其与公有制经济实体之间的经济联系，需要采用商品交换的关系。

改革开放是我国的一项长期国策，设立经济特区，是实行对外开放政策的一项重要措施。其根本目的，就是要更有效地发展国际经济合作，扩大技术文化交流，充分发挥特区“技术的窗口、知识的窗口、管理的窗口、对外政策的窗口”和对外对内“两个扇面”辐射的作用，为促进我国社会主义现代化建设服务。

深圳经济特区从 1980 年开始创办，到 1990 年已经十年。在这十年间，各方面建设发展神速，成就举世瞩目，被人誉为一夜之城。深圳经济特区目前已经基本形成了外向型的经济格局，其主要的经济特征有：多种经济成分共存；资金以引进外资为主；经济结构以“三资”企业为主；经济活动以市场调节为主；企业组织形式逐步趋向集团化、股份化；企业经营范围逐步趋向多元化、国际化；商品流通媒介多样化，多种货币同时流通。

“经济越发展，会计越重要。”随着经济体制改革的不断深化和经济特区建设的发展，我们原来赖以构筑会计理论和会计方法的一些基本前提和基本假设，已经产生了重大的变化。我国现行的会计制度建立于 50 年代初期，受苏联模式的影响很大，主要

是与高度集中的计划经济相适应的，这种制度的建立，有其客观的历史原因，在当时也曾经起了较好的作用。这种制度的主要特点是：行业垂直分割；强调目标计划；注重实物产量；制度的刚性过大，各项规定过细、过死，但往往和实际情况相脱离。随着时间的推移，这种制度逐渐失去了它的合理性，这期间，我国也曾经对原来的制度做过几次较大的修改，但是，从根本上说仍然是属于原来的模式，沿袭传统的体例，仍然是以行业分割为其主要特征，存在刚度过大，以实际情况相脱离等问题，这种制度和经济特区的经济现状和发展要求都极不相适应。改革现行的会计制度，探索和创立在新的经济背景下与经济特区的发展要求相适应的会计理论和方法，并使其逐步实现规范化、科学化和现代化，就历史地提到了日程上来，这是生产力发展，生产关系和所有制结构发生了变化，市场机制在更大的范围内起作用等等必然产生的结果，是不以人们的意志为转移的。搞好会计改革，使会计核算的理论和方法符合社会生产力发展的要求，将能促进经济特区经济更加健康地发展。同时，对于国内的会计改革，也可以起到一个很好的借鉴或参考作用。

第二节 经济特区会计改革的目标和要求

经济特区会计改革的目标，是根据经济特区的性质、作用以及有关的法规等而制订的。经济特区从性质上来讲，既不是纯粹的资本主义经济，也不是完全的社会主义经济，而是社会主义国家管理下以资本主义为主要成分的经济。这是由举办经济特区的目的和作用所决定的。举办经济特区的主要目的是为了引进国外的资金、先进的技术、先进的管理经验；在政治上则起对外开放政策的窗口，增强凝聚力，有利于台湾和香港回归祖国的作用；在深化经济体制改革方面作为全国改革的试验场地，为全国提供

经验。从以上这些基本点出发，会计改革要与以下几个方面的要求相适应。

一、会计改革要与经济特区的经济特点相适应

这里所说的经济特区主要是以深圳经济特区为研究对象。深圳经济特区经过十年的发展，初步形成了外向型的经济格局，其主要的经济特点是：

（一）多种经济成分共存。

深圳经济特区从经济成分来讲，目前大致上是处于三足鼎立形势，海外资金约占 $1/3$ ，经济特区本身国营、集体企业等约占 $1/3$ ，国内中央各部和各地区的资金约占 $1/3$ 。资金从其本质来讲，是物化劳动的凝结，相互之间是平等的。在经济特区内资金的往来和联系主要是通过经济法则来进行，其所代表的所有权关系也基本上是平等的，并不存在太大的政策歧视，对外资不存在打击限制，相反，还要大力引进。

（二）资金以引进外资为主，企业以“三资”企业为主。

资金以引进外资为主，企业以“三资”企业为主，这是由举办经济特区的目的和作用所决定的。在吸引外资、引进先进的技术和管理经验等方面，资金是前提和决定的因素，如果资金不进来，其他一切都无从谈起。因此，外资是否进来，进来的数量多少，可以说是衡量一个经济特区办得是否成功的一个很主要的标志。深圳经济特区引进外资方面的成绩可以说是比较显著。目前，“三资”企业已经超过了 3000 家，投入资金总额已经超过 150 亿元。随着改革开放政策的进一步推行，经济特区投资环境的进一步完善，外资将有可能进来得更多，到了一定的程度后，在数量上也可能成为占主导地位的经济成分。如果到了这样的程度，我们便可说，经济特区是办好了，办成功了。

（三）产品以外销为主，经济活动以市场调节为主。

我们举办经济特区吸引外资，最终的目的是为了吸收国外先

进的技术和管理经验，逐步消化向国内转移、扩散，以促进我国社会主义经济建设事业的发展。我国目前的经济发展还是处于比较低的水平，市场不能对外完全敞开。经济特区主要是通过较优越的地理位置，较廉价的土地、劳动力和较好的服务来吸引外资，少量地让出部分国内市场只是辅助性的措施。

对于国营企业来讲，如何把国外好的东西引进来，同时也把国内的产品科技等推销到海外市场，这是关系到如何发挥经济特区“二个扇面”辐射枢纽作用的一个重要问题。因此，经济特区内不管是“三资”企业或者是国营企业，都必须面向国际市场，以其作为自己主要的经济活动场所。

深圳经济特区目前大部分的产品是销往海外市场，据 1989 年的统计，深圳市工农业总产值为 122.1 亿元，销往海外市场 21.7 亿美元（折合人民币 101.99 亿元），占工农业总产值的 84%；外汇结汇收入 8.3 亿美元，居全国各省市创汇收入的第二位，仅次于上海。

由于经济特区与国际市场的联系非常紧密，经济规律的作用发挥得比较充分，企业的经济活动基本上以市场为导向，受市场支配。

（四）多种货币同时流通。

货币是商品流通的媒介，商品流通到哪里，货币也就流通到哪里。国际性的贸易就得用国际货币。

由于我们国家目前还处于经济发展的较低水平，可供出口的东西不多，而且大都是原材料初级产品和大路货。为了节省有限的外汇发展经济，国家实行严格的外汇管制制度，人民币不是国际货币，也不能自由兑换成国际货币。为了使经济特区能很好地发挥原定的功能，理论界主张经济性地发行一种可自由兑换的“特区货币”。但由于种种原因，目前这一计划尚无法实现。

经济的规律是不以人们的意志为转移的，随着经济特区外向型经济格局的形成，海外贸易的发展，国际结算、国际货币的问

题越来越突出，于是出现了多种货币同时流通的现象。目前，外币在经济特区内流通的现象十分普遍，而且数额很大，不少企业，特别是以进出口业务为主的企业，外汇帐款的进出，占其总额的 60—70% 以上。这种现象的出现，在一定程度上使国际商品流通得以顺利实现，有利于经济特区经济的发展。但是，从根本上讲，这是不太适当的。因为，首先纸币与贵金属货币不同，它是以国家政权为后盾，强制流通的，它体现了一个国家的主权。其次，纸币的发行没有太多的物质限制，当局通常都有一笔很大的货币发行收益。假定该国发生严重的通货膨胀，货币贬值，还会危害本国的经济。从长远来讲，这种现象是不能允许的，外国的货币是要逐出境内流通的。但是从目前来讲，多种货币在经济特区内同时流通，恐怕还要保持一定时期。对这个问题如何处理呢？显然，不能采取鸵鸟政策，而必须正视这一现象，把它作为经济特区会计改革必须面对的一个现实问题，从而研究它的规律，找出解决问题的方法。

（五）企业组织形式逐步趋向集团化、股份化，经营范围逐步趋向多元化。

企业组织采取股份制、集团式或跨国公司等形式，是目前世界上最先进又是最普遍的形式，这种形式的好处在于企业可通过上市集资，互相联合或者兼并，迅速壮大，增强市场竞争能力。另一方面，也可以使企业相对减少风险。例如，有一个盈利很高但风险也很大的项目，如采取一般的企业组织形式经营，一旦失败，可能会危及整个企业。但如采取集团式的经营方式，成立一个全资的子公司经营该项目，如成功，则公司可获厚利；如失败，按现行各国的公司法，企业一般为责任有限公司，也只限于子公司在注册资本范围内破产清算，不会危及母公司本体。

多元化经营的目的同样是为了增强竞争和获利能力，减少风险。目前，深圳经济特区约有 60% 以上的企业采取集团式或股份制的组织形式。

二、会计改革要与不断深化企业经济体制改革相适应

城市经济体制改革的中心是企业的经济体制改革，我国企业的经济体制改革从简政放权，增强企业自主权，增加留利，推行承包经营责任制入手，取得了巨大的成效。现在面临的是如何进一步深化企业经济体制改革，主要解决的问题是：进一步理顺产权关系，增强企业自我约束机制、自我积累和自我发展的机制；规范企业经营行为，防止吃老本，挖国家的短期行为；优化产业结构，压缩固定资产投资过热和消费膨胀等等。会计改革要与解决以上这些问题相互配合，相辅相成。

三、会计改革要与经济往来国际化相适应

随着经济特区外向型的经济格局的逐步形成，国外企业到特区来设厂办企业必将日益增多，经济特区内的国营企业目前也开始逐步向海外进军，到国外去设厂办企业。国际经济的交往由简单的贸易往来关系向更深的层次发展，各国家（地区）的子公司与母公司之间，企业与当地政府之间，企业与企业之间必然会发生会计信息的传递和会计报表的汇总等问题，这就需要有一致的会计规则和会计标准，否则会给交往带来困难。会计改革要充分考虑这些要求，在与国家现行重大法规不矛盾的前提下，尽可能多地采用国际上通用的会计准则和会计惯例。

四、会计改革要逐步实现会计核算的规范化、科学化和现代化

在我国，财会队伍人员年龄偏大，素质偏低，会计核算的方法和工具落后，基本上是以手工操作，人为的、主观的、不确定的因素太多等等，这些现象很普遍，在经济特区也同样十分突出，这与经济建设的发展是非常不相适应的。如何逐步实现会计核算的规范化、科学化和现代化，是会计改革面临的一项长期而艰巨的任务。