



普通高等教育“十三五”规划教材
会计精品系列

企业会计制度设计

(第五版) QIYE KUAIJI ZHIDU SHEJI

董惠良 / 主 编
许正梅 / 副主编



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE



普通高等教育“十三五”规划教材
会计精品系列

企业会计制度设计

(第五版)

董惠良 / 主 编

许正梅 / 副主编



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

企业会计制度设计 / 董惠良主编. —5 版. —上海:
立信会计出版社, 2017. 8

普通高等教育“十三五”规划教材. 会计精品系列

ISBN 978-7-5429-5560-9

I. ①企… II. ①董… III. ①企业管理—会计制度—
高等学校—教材 IV. ①F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2017)第 189165 号

策划编辑 洪梅春
责任编辑 洪梅春
封面设计 周崇文

企业会计制度设计(第五版)

Qiyè Kuàiji Zhìdù Shejì

出版发行	立信会计出版社	邮政编码	200235
地 址	上海市中山西路 2230 号	传 真	(021)64411325
电 话	(021)64411389	电子邮箱	lxaph@sh163.net
网 址	www.lixinaph.com	电 话	(021)64411071
网上书店	www.shlx.net		
经 销	各地新华书店		

印 刷	常熟市梅李印刷有限公司	
开 本	710 毫米×960 毫米	1/16
印 张	18.25	
字 数	316 千字	
版 次	2017 年 8 月第 5 版	
印 次	2017 年 8 月第 1 次	
印 数	1—3 100	
书 号	ISBN 978-7-5429-5560-9/F	
定 价	32.00 元	

如有印订差错,请与本社联系调换

前言

在社会主义市场经济的建设进程中,企业作为国民经济的细胞,在独立自主、自主经营、自负盈亏的过程中,迫切需提高企业管理水平、提高经济效益。建立和健全企业会计制度是达到这一目的十分重要的一环。

我国《会计法》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。”国家统一的会计制度,只对会计科目、会计报表、经济业务的核算原则和核算方法以及其他某些必须全国统一的部分作了明确规定,其他方面一般只作原则性或示范性规定,因而各企业必须针对本身的实际情况,在国家统一会计制度规定的原则指导下,具体制定本单位的会计制度。目前新出现的民营、个体企业以及各种形式的联合企业,更需参照国家统一会计制度的有关规定,设计它的企业会计制度。此外,随着社会主义市场经济向纵深发展,会计工作已从以服务宏观管理为主转向同时强调服务微观管理;从单纯记账、算账、报账转向全面会计管理。为了充分发挥会计对企业经济业务的管理和监督作用,必须设计合适的企业会计制度。本书第五版根据近年来企业会计准则的变化、对会计从业人员资格的要求、会计档案管理的规定,以及会计电算化的普及等多方面的规范要求,在第四版基础上作了全面修订。

本书共分三部分十一章。第一部分为企业会计制度设计概述,包括总论、企业会计制度的总体设计、会计机构设置和会计人员配备;第二部分为企业会计核算制度的设计,包括会计科目和账务处理

程序设计、会计凭证设计、会计账簿设计、财务会计报告设计和成本核算制度设计;第三部分为会计管理和监督制度的设计,包括财产管理会计制度设计、购销业务管理会计制度设计、会计档案管理和会计工作交接制度设计等。为了适应企业内部管理的需要,本书设计了一系列专题性内部报表和单证,以供企业设计会计制度时参考选用。

密切结合我国财务会计的实践,突出实用性和操作性是本书的编写宗旨。全书自始至终以财政部颁布的《企业会计准则》为编写依据,坚持理论联系实际,强调规范性和实务性,从我国企业会计制度设计的实践经验出发,参考西方管理会计,综合论述了企业会计制度的设计原理、设计方法及其措施。

本书可供各大专院校会计专业作为“会计制度设计”课程教材,也可以作为有关部门培训会计师、助理会计师的教材,还可作为会计教师以及财政、税务、银行、审计等部门专业人员和自学者的参考书。书中列举的凭证账表格式甚多,可供会计师作设计手册用。

参加本书编写的人员有:董惠良(第一章、第十一章),许正梅(第二章),吴健(第三章、第四章),张一平(第五章、第六章、第十章),徐月丽(第七章、第八章),巫美云(第九章)。全书的第一章至第六章由许正梅总纂,第七章至第十一章由董惠良总纂。第五版的修订全部由董惠良独立完成。

需要课件的老师可以登录立信会计出版社网站下载(www.lixinaph.com),或发邮件(lixinaph@163.com)索取。

由于我们水平有限,书中的疏漏和错误在所难免,敬请读者批评指正。

编 者

2017年7月

目 录

第一章 总论	1
第一节 会计制度与会计制度设计	1
第二节 企业会计制度设计的任务	13
第三节 企业会计制度设计的原则	16
第四节 企业会计制度设计的工作程序	22
复习思考题	27
第二章 企业会计制度的总体设计	28
第一节 总体设计及其作用	28
第二节 调查研究	31
第三节 总体设计的内容	41
复习思考题	51
第三章 会计机构设置和会计人员配备	52
第一节 会计机构的设置	52
第二节 会计岗位设计与会计人员配备	57
第三节 会计人员的职业道德规范和教育培训	78
复习思考题	81
第四章 会计科目和账务处理程序设计	83
第一节 会计科目的设计	83
第二节 账务处理程序的设计	91
复习思考题	102
第五章 会计凭证设计	103
第一节 原始凭证的设计	103
第二节 记账凭证的设计	121
复习思考题	126

第六章 会计账簿设计	131
第一节 账簿设计的意义与原则	131
第二节 各种会计账簿的设计	133
第三节 账簿启用及登记制度的设计	145
复习思考题	150
第七章 财务会计报告设计	151
第一节 财务会计报告的内容和设计原则	151
第二节 对外财务会计报告的设计	154
第三节 对内会计报表的设计	175
第四节 财务会计报告的审查	180
复习思考题	182
第八章 成本核算制度设计	183
第一节 成本核算制度设计的基本要求	183
第二节 要素费用及成本项目的设计	184
第三节 辅助生产成本计算的设计	189
第四节 产品成本计算的设计	192
复习思考题	206
第九章 财产管理会计制度设计	207
第一节 货币资金管理会计制度的设计	207
第二节 材料管理会计制度的设计	219
第三节 固定资产管理会计制度的设计	228
复习思考题	240
第十章 购销业务管理会计制度设计	241
第一节 采购业务管理会计制度的设计	241
第二节 销售业务管理会计制度的设计	251
复习思考题	261
第十一章 会计档案管理和会计工作交接制度设计	262
第一节 会计档案管理制度的设计	262
第二节 会计工作交接制度的设计	282
复习思考题	286

第一章 总 论

第一节 会计制度与会计制度设计

一、什么是会计制度

会计有两大职能：会计核算和会计监督。为了使会计的职能得到充分发挥，使会计真正成为宏观国民经济管理和微观企业经营活动的有力工具，使其在社会主义市场经济中发挥应有的作用，必须具备多方面的条件。设计必要的、作为会计工作依据的会计制度，并不断地加以完善，就是其中必不可少的一项重要条件。

辞海中是这样解释“制度”一词的：“要求成员共同遵守的，按一定程序办事的规矩。”会计制度就是指在会计核算和会计监督中，所有与经济事项有关的成员都要遵守的程序和规矩。俗话说：“没有规矩，不成方圆”。进行会计工作，不在事前制定出处理会计业务的规矩作为实际工作的依据，是做不好会计工作的。即使是会计的萌芽“结绳记事”，也要在事前确定一个规矩作为依据。郭道扬所著的《中国会计史稿》中提到秘鲁的“结绳法”时，是这样描述的：“通常以主绳为干，上系各色小绳，因事物种类之别，而各异其结，如以黄色表示黄金；白色表示白银；绿色表示谷物。数量方面，以单结表示十，双结表示二十。重结表示百，二重结为二百等等。”中国的《周易正义》引郑玄注称：“事大，大结其绳；事小，小结其绳。”这种规定，就是当时处理会计业务的规定。如果没有这种规矩，随心所欲地变换结绳颜色、结绳大小、结绳方法所指的事物，时间长了就会弄得很混乱。不但别人无法理解，就是结绳者自己也难以区分，就会失去“结绳记事”的作用。一般地说，这样的规矩就是原始的会计制度。

会计制度是进行会计工作的规范和准则，是会计工作的规则、方法和程序的总称，是经济管理制度的重要组成部分。会计制度设计就是指：对会计的规范和准则所涉及的会计核算组织体系、会计监督体系及其他涉及会计工作的有关方面进行设计。它应当包括如下内容。

(1) 会计核算制度。它是指对会计核算过程中必须涉及的各种具体形

式,如会计科目、原始记录、会计凭证、会计账簿、会计报表等进行设计。

(2) 会计监督制度。它是指对会计过程进行控制和会计监督所采取的形式和利用的方法进行设计。

(3) 会计机构和会计人员制度。它是指对会计机构的设置,人员配备、不同会计岗位的会计人员任职资格和会计人员管理方法进行设计。

(4) 会计工作管理制度。它是指为满足日常会计工作而设计的有关部门制度。

每一个企业单位都必须建立一套科学的会计制度,只有这样才能有条不紊地开展会计工作,充分发挥会计的核算与监督职能。

二、制定企业会计制度的意义

认真制定并严格贯彻执行企业会计制度,对规范企业会计行为,保证企业会计资料的真实、完整,具有重大意义。

1. 能把国家统一的会计制度真正在企业中落实

认真制定企业会计制度,可以把《中华人民共和国会计法》(以下简称《会计法》)和政府部门制定的各项企业会计准则、行业会计制度和其他相关的国家统一会计制度真正在企业中落到实处。

国家统一制定的《会计法》和统一会计制度着重解决企业会计工作中带有普遍性的问题。企业是国民经济的细胞,每一个企业在经营内容、经营规模、人员构成、企业文化等方面的具体情况千差万别,为了保证《会计法》和国家统一会计制度真正在每一个企业中得到贯彻落实,企业必须针对自身的具体情况,根据有关国家法律、法规和法令制定企业会计制度。

2. 能够保证企业真实、可靠、完整地进行会计核算,客观地提供会计信息

企业会计制度是企业单位准确计量资产、负债和所有者权益,客观反映企业财务状况的基础;也是准确计量收入、成本费用和利润,分析盈亏原因,加强经济管理,提高经济效益的基础。只有制定科学的、合法的、合理的企业会计制度,才能依法保证会计资料的真实、可靠、完整;也只有在科学的、合法的、合理的企业会计制度基础之上,才能使企业微观财务会计信息,经过逐级统计、汇总、分类、整理后,使之成为宏观国民经济决策的可靠依据,提高宏观经济决策的准确性和有效性。

3. 能有效地防止违法乱纪现象的发生

制定企业会计制度并严格贯彻执行企业会计制度,是依法进行会计核算和会计监督的制度保证,科学的、合法的、合理的企业会计制度能堵住财务管理上的漏洞,不给贪污、挪用公款等经济犯罪分子以可乘之机,有利于防止偷

税漏税、经济诈骗等严重违法犯罪行为的发生,有利于防止国有和集体资产的流失,有利于防止腐败奢侈现象的发生,达到净化党风、政风和社会风气的目的。

4. 能有效地维护社会主义市场经济秩序,维护社会安定团结

从社会生活看,在市场经济条件下,会计信息已成为一种重要的社会资源,为社会公众所关注。例如,随着证券市场的建立和发展,证券投资者不断增多,企业的股东和投资者,被称为“股民”的成千上万中小投资者,都迫切需要了解上市公司财务会计方面的真实信息,以进行风险判断,作出投资决策。上市公司制定合理的、合法的、科学的企业会计制度,直接关系到上市公司能否提供真实、可靠、完整的会计信息,从而直接关系到广大股民的利益,关系到社会的稳定。

5. 能加强企业内部管理,有效杜绝会计工作的混乱局面

从企业管理的角度看,要把依法做好会计工作放到经济和企业管理工作的重要位置。事实证明,单位会计工作的混乱,必然会导致经济管理的混乱,造成经济效益低下,以致出现经济犯罪行为。我们国家领导人也曾指出,要保证中央的政策措施和国家的法律法规真正得到贯彻落实,当务之急是“严”字当头,强化管理。并提出,要“切实贯彻《会计法》,提高会计信息质量”。各行、各业、各单位都必须严格依照《会计法》的规定和国家统一的会计制度进行会计核算,实施会计监督,整顿会计工作秩序。企业会计制度的设计与制定是进行会计核算,实施会计监督,整顿会计工作秩序的一项制度保证。通过企业会计制度的约束,可以纠正一些单位会计工作混乱、管理松懈的现象,杜绝不设账、造假账等违法行为。

三、会计制度的分类和主要内容

在我国,由于社会主义市场经济所体现的本质特征与资本主义市场经济具有根本性的区别,因此,我国企业在组织会计核算和会计监督的过程中有其自身的特殊要求。在我国,企业会计核算和会计监督必须强制性地接受两个层次法规和制度的制约与控制,即国家的会计法规体系和企业自行制定的企业会计制度。前者,我国会计法规建设目前基本上已经形成了以《会计法》为中心、国家统一的会计制度为基础的相对比较完整的法规体系。会计法规体系已经成为会计工作顺利进行和健康发展的有力保障,是社会主义市场经济发展的重要保证,并起到了促进作用。后者,则需要企业根据国家会计法规的规定,结合本单位具体情况予以制定,企业会计制度是确保国家会计法规得到贯彻落实的必不可少的重要环节。本书的宗旨是解决后一层次的问题,即企

业会计制度制定原则、制定程序、制定方法。为更好地解决后一层次的问题，有必要在此简述各个层次法规和制度的主要精神。

(一)《会计法》

《会计法》是我国会计核算的根本大法，是我国会计工作的母法，是国家机关、社会团体、公司、企业、事业单位和其他组织在处理会计事项时必须遵守的法律。可以讲，《会计法》是会计制度的最高表现形式。

《会计法》就我国会计核算的主要方面作出了规定，涉及我国会计核算的所有领域，是包括企业会计核算法规在内的所有会计法规制定的基本依据。

《会计法》于1985年1月21日第六届全国人民代表大会常务委员会第九次会议通过，1999年10月31日由第九届全国人民代表大会常务委员会第十二次会议审议通过了第二次修订草案，并于2000年7月1日正式施行。全文共有7章52条，分别为：总则；会计核算；公司、企业会计核算的特别规定；会计监督；会计机构和会计人员；法律责任；附则。

制定《会计法》的目的在于规范和加强会计工作，保障会计人员依法行使职权，发挥会计工作在维护社会主义市场经济秩序、加强经济管理、提高经济效益中的作用。

1. 新修订《会计法》的重要突破

本次新修订的《会计法》，与原来的《会计法》相比，在若干问题上实现了重要突破。

(1) 规定单位负责人对本单位的会计工作和会计资料的真实性、完整性负责，并承担相应的法律责任。

(2) 明确会计核算的确认和计量问题，会计核算要贯彻稳健性原则。

(3) 提出各单位要建立、健全本单位的内部会计监督制度，按照现代企业的要求，加强内部控制。

(4) 强化会计的外部监督职能，各单位要积极配合外部有关方面对本单位的会计资料实施监督检查。

(5) 要求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制定。

(6) 强调违反《会计法》犯罪将承担刑事责任。

2. 《会计法》各章的主要内容

(1) 总则部分。明确国家机关、社会团体、公司、企业、事业单位和其他经济组织必须依照《会计法》办理会计事务。各单位必须依法设立会计账簿，并保证其真实、完整。各单位负责人对会计资料的真实性、完整性负责。会计机

构、会计人员和其他人员必须依法办理会计事务,进行会计核算,实行会计监督。任何单位和个人不得授意、指使、强令会计机构、会计人员伪造、变造会计资料,不得对依法履行职责的会计人员打击报复。总则还对会计工作的管理权限作了规定,明确财政部是全国会计工作的管理机构,县级以上人民政府财政部门管理本行政区域内的会计工作。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制定。国务院有关部门可以依照《会计法》和国家统一的会计制度对会计核算和会计监督有特殊要求的行业实施国家统一会计制度的具体办法或者补充规定,并须报国务院财政部门审核批准。

(2) 会计核算部分。对必须办理会计手续、进行会计核算的经济业务事项,对会计年度、记账本位币、记录文字从法律上作了规定。强调必须根据实际发生的经济业务组织会计核算,任何单位、任何个人不得伪造、变造会计资料,不得提供虚假的财务会计报告。向不同的会计资料使用者提供的财务会计报告,其编制依据应当一致。对会计凭证的取得、填制、审核,会计账簿的登记,财务会计报告的组成、编制、签名盖章等提出了要求。明确指出会计处理方法的选用前后各期应当一致,不得随意变更。要求各单位对各种会计资料应当建立档案,妥善保管。

(3) 公司、企业会计核算的特别规定部分。明确指出公司、企业进行会计核算时不得发生下列行为:随意改变资产、负债、所有者权益的计量标准或者计量方法,虚列、多列、不列或者少列资产、负债、所有者权益。虚列或者隐瞒收入,推迟或者提前确认收入。随意改变费用、成本的确认标准或者计量方法,虚列、多列、不列或者少列费用、成本。随意调整利润计算方法、分配方法,编造虚假利润或者隐瞒利润。违反国家统一会计制度规定的其他行为。

(4) 会计监督部分。确立了三位一体的会计监督体系:内部会计监督、社会会计监督、政府会计监督。《会计法》提出内部会计监督必须符合四方面的要求:建立有效的内部牵制和内部制约制度;重大决策的决策程序应当明确并且有制约机制;定期财产清查;建立内部审计制度。社会会计监督指的是会计师事务所的注册会计师审计,明确规定,任何单位或者个人不得以任何方式要求或示意注册会计师及其所在的会计师事务所出具不实或者不当的审计报告。《会计法》规定:财政、审计、税务、银行、证券监管、保险监管等部门应当依照有关法律、行政法规规定的职责对有关单位的会计资料实施监督检查。要求各单位配合会计中介机构对本单位的会计资料及有关情况进行审计、验资和其他业务工作。

(5) 会计机构和会计人员部分。对各单位会计机构的设置作了规定。就

会计人员的从业资格及从业资格证书的管理、单位会计机构负责人的资格要求、总会计师的设置、会计机构内部稽核制度的建立、会计人员的职业道德、会计人员的工作交接、会计人员继续教育等有关方面作了规定。

(6) 法律责任部分。就违反《会计法》的有关行为作了规定,对不依法设账,私设会计账簿等十个方面的违法行为所应承担的法律责任作了界定。特别规定了伪造、变造会计资料,提供虚假财务会计报告;隐匿或者故意销毁会计资料应当承担的法律责任。明确单位负责人对依法履行职责、抵制违法行为的会计人员进行打击报复、财政部门及有关行政部门滥用职权、玩忽职守、徇私舞弊等违法乱纪行为所应承担的法律责任。

(7) 附则部分。对《会计法》中所涉及的用语作了解释。

(二) 会计准则和会计制度

1. 会计准则和会计制度的制定原则及其基本内容

新修订的《会计法》多处提到国家统一的会计制度,《会计法》第八条规定:“国家实行统一的会计制度。”第二十五条规定:“公司、企业必须根据实际发生的经济业务事项,按照国家统一的会计制度的规定确认、计量和记录资产、负债、所有者权益、收入、费用、成本和利润。”这意味着我国在法律上第一次明确了企业会计是按照国家统一的会计制度,而不是按照税法制度和财务制度对会计事项进行确认、计量、记录和报告的。由此可见,会计制度不等同于会计核算制度,而是会计制度包括核算制度。除此之外,会计制度还包括会计监督制度、会计机构设置及其负责人任职资格管理制度、会计人员管理制度、会计工作管理制度等。

我国对统一会计制度的制定基本上实行的是集中原则,《会计法》第八条规定:“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。”但同时规定:“国务院有关部门可以依照本法和国家统一的会计制度制定对会计核算和会计监督有特殊要求的行业实施国家统一的会计制度的具体办法或者补充规定,报国务院财政部门审核批准。中国人民解放军总后勤部可以依照本法和国家统一的会计制度制定军队实施国家统一的会计制度的具体办法,报国务院财政部门备案。”会计制度的制定实行统一的原则,有利于与国际会计惯例接轨,也可以使不同行业、不同地区、不同规模的企业会计核算资料更具有可比性。

对企业来讲,《会计法》中所讲的统一的会计制度包含两方面的内容:一是企业会计准则;二是会计制度。其中:企业准则又可以分为基本准则和具体准则两类。

2. 基本会计准则

我国第一部基本会计准则发布于1992年11月30日,于1993年7月1

日起在全国所有企业中施行。2006 年在多年基本会计准则实施的基础上,重新修订并发布了《企业会计准则——基本准则》,从 2007 年 1 月 1 日开始施行。基本准则由 11 章 50 条内容组成,第一章总则部分规定了准则的适用范围、会计核算的基本前提、会计核算的基础、会计核算应采用的记账方法。第二章规定了会计信息的质量要求。从第三章开始到第八章分别对资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六大会计要素的内涵作了规定。第九章会计计量规定了会计的计量属性,主要包括历史成本、重置成本、可变现净值和现值,同时又明确规定一般情况下应当采用历史成本。第十章财务会计报告,对财务会计报告的组成及内涵作了规定。

3. 具体会计准则

具体会计准则是根据基本准则制定的、有关企业会计核算的具体要求。具体会计准则与基本会计准则一样,都是针对所有企业的。自 2007 年 1 月 1 日起,我国所有上市公司应当执行以下具体会计准则,这意味着我国的会计准则体系进一步与国际惯例趋同。

企业会计准则第 1 号——存货

企业会计准则第 2 号——长期股权投资

企业会计准则第 3 号——投资性房地产

企业会计准则第 4 号——固定资产

企业会计准则第 5 号——生物资产

企业会计准则第 6 号——无形资产

企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换

企业会计准则第 8 号——资产减值

企业会计准则第 9 号——职工薪酬

企业会计准则第 10 号——企业年金基金

企业会计准则第 11 号——股份支付

企业会计准则第 12 号——债务重组

企业会计准则第 13 号——或有事项

企业会计准则第 14 号——收入

企业会计准则第 15 号——建造合同

企业会计准则第 16 号——政府补助

企业会计准则第 17 号——借款费用

企业会计准则第 18 号——所得税

企业会计准则第 19 号——外币折算

- 企业会计准则第 20 号——企业合并
- 企业会计准则第 21 号——租赁
- 企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量
- 企业会计准则第 23 号——金融资产转移
- 企业会计准则第 24 号——套期保值
- 企业会计准则第 25 号——原保险合同
- 企业会计准则第 26 号——再保险合同
- 企业会计准则第 27 号——石油天然气开采
- 企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正
- 企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项
- 企业会计准则第 30 号——财务报表列报
- 企业会计准则第 31 号——现金流量表
- 企业会计准则第 32 号——中期财务报告
- 企业会计准则第 33 号——合并财务报表
- 企业会计准则第 34 号——每股收益
- 企业会计准则第 35 号——分部报告
- 企业会计准则第 36 号——关联方披露
- 企业会计准则第 37 号——金融工具列报
- 企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则

随着我国经济领域出现的一些新情况,以及国际会计准则的变化,财政部在 2014 年和 2017 年先后发布了 4 项新企业会计准则,修订了 9 项原企业会计准则。

新发布的企业会计准则如下:

- 企业会计准则第 39 号——公允价值计量
- 企业会计准则第 40 号——合营安排
- 企业会计准则第 41 号——在其他主体中的权益披露
- 企业会计准则第 42 号——持有待售非流动资产、处置组和终止经营

修订的企业会计准则如下:

- 企业会计准则——基本准则
- 企业会计准则第 2 号——长期股权投资
- 企业会计准则第 9 号——职工薪酬
- 企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量
- 企业会计准则第 23 号——金融资产转移
- 企业会计准则第 24 号——套期会计

企业会计准则第 30 号——财务报表列报

企业会计准则第 33 号——合并财务报表

企业会计准则第 37 号——金融工具列报

4. 新会计准则体系的意义及内容

我国自改革开放以来,始终以改革开放和创新的精神坚持推进国际财务会计准则协调与趋同。之前,我国基本会计准则、具体会计准则、企业会计制度、行业会计制度、主要会计核算办法共存,不同企业可以根据自身的情况采用相应的会计制度和会计准则组织会计核算。此次新会计准则体系于 2006 年 2 月 15 日发布,2007 年 1 月 1 日起首先在上市公司执行,2008 年年底全部中央国有企业均执行企业会计准则,其他企业的执行时间在对实施新准则体系的企业进行总结、取得经验后再确定。企业会计准则体系全面实施以后,改变了我国原来会计准则与会计制度并存,会计标准复杂、适用范围不一的局面,使我国的会计标准框架日趋清晰,执行层次也十分明确,即大中型企业全部执行会计准则体系,小企业可执行《小企业会计准则》,也可选择执行《企业会计准则》,原行业会计制度、企业会计制度、金融企业会计制度、问题解答等逐步取消。这大大提高了会计信息的可比性。

新会计准则体系由基本会计准则、具体会计准则和应用指南组成,形成了一个完整的体系。具体会计准则的制定必须遵守基本会计准则的规定,应用指南主要提供实务操作的指导意见。

新的企业会计准则体系大量引入了现代财务理论,在资产负债的计量上强化现值观念和资产计价理念,如延期收款的收入要求以未来收款的现值确认、延期付款购入固定资产与无形资产应当以未来付款的现值进行计量。此外,金融工具的确认与计量大量采用了资产估价模型。

新会计准则体系还对我国原先一些会计核算方法作了重大改变,比如企业合并,区分同一控制和非同一控制,分别采用购买法和企业结合法对企业合并进行会计处理。合并会计报表也从原来的母公司理论改为实体理论。所得税的核算取消了应付税款法,要求企业用纳税影响会计法,而且必须使用资产负债表债务法进行相关账务处理。

新的会计准则体系填补了我国会计准则的许多空白,如新增加了金融工具确认和计量、每股收益、股份支付、企业合并、石油天然气开采、投资性房地产、企业年金基金、生物资产等。

由于我国企业会计标准框架体系发生了重大变化,这就要求各个企业在制定本企业会计制度前必须深刻理解和领会新企业会计准则体系的精神。准

确判断是否属于执行企业会计准则体系的范围,即执行《企业会计准则》,或者执行《小企业会计准则》。随后,根据企业所从事的经济业务确定应当执行什么样的具体会计准则,因为具体会计准则由通用业务准则、特殊业务准则、特殊行业准则、报告披露准则、衔接准则等内容组成。一般而言,通用业务准则、报告披露准则、衔接准则适用于每个企业,特殊业务准则、特殊行业准则,则是指对石油天然气开采、农业畜牧业等特殊行业的准则。最后,根据企业对应的执行层次与执行准则,制定出适合本企业实际情况的企业会计制度。

(三) 企业会计制度

企业会计制度是指企业根据《会计法》的基本要求,依据财政部制定的统一会计制度的有关要求,结合本单位的实际情况制定的、适用于本单位生产经营情况的会计制度。会计法从法的角度严格规范企业的会计行为,坚持在法制的轨道上充分发挥会计核算、会计监督、参与经济决策的职能作用。企业会计准则是对会计核算中面上的问题进行规范,是针对经济活动中所涉及的核算事项提出处理的意见和方法,具有普遍的意义。但是,各个企业的经营情况千差万别、企业的规模也千差万别,各个企业的会计工作不可能用一个尺度去衡量。因此,每个企业要根据自己的特定情况,在遵照会计法的规定和企业会计准则的有关规定的条件下,制定出适合本企业实际情况的会计制度。

如前所述,企业会计制度应当包括如下内容。

- (1) 会计核算制度。
- (2) 会计监督制度。
- (3) 机构设置和会计人员制度。
- (4) 财产管理制度。
- (5) 成本、费用管理制度。
- (6) 会计工作管理制度。

会计法、基本会计准则、具体会计准则、企业会计制度的关系可以用图1-1说明。



图 1-1 各类会计制度关系图