

新旧企业会计制度差异分析

吴联生 叶少琴 编著
康 均 施先旺



东北财经大学出版社
DUFEP

新旧企业会计制度差异分析

吴联生 叶少琴 编著
康 均 施先旺

东北财经大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

新旧企业会计制度差异分析/吴联生等编著. —大连:
东北财经大学出版社, 2001.6

ISBN 7-81044-877-3

I. 新… II. 吴… III. 企业管理-会计制度-分
析-中国 IV. F.275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2001)第 22357 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室: (0411) 4710523

营销部: (0411) 4710525

网 址 <http://www.dufep.com.cn>

读者信箱 dufep@mail.dlptt.ln.cn

沈阳新华印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行

开本: 850 毫米 × 1168 毫米 1/32 字数: 333 千字 印张: 12 1/4

印数: 1—10 000 册

2001 年 6 月第 1 版

2001 年 6 月第 1 次印刷

责任编辑: 迟 梅

责任校对: 浩 竹

封面设计: 钟福建

版式设计: 刘瑞东

定价: 20.00 元

前 言

2000年12月29日颁布并于2001年1月1日起开始施行的《企业会计制度》是我国企业会计规范建设的重要内容,它将对我国会计实务的发展产生重大影响。目前,《企业会计制度》在股份有限公司实施,同时鼓励其他企业施行。也就是说,所有企业遵循《企业会计制度》的要求进行会计实务工作,将是大势所趋。面对新的企业会计制度,广大会计人员首先要解决如何从旧企业会计制度转换到新企业会计制度的问题。正是基于这种考虑,我们组织了一个研究小组,对新旧企业会计制度的差异进行分析。原来股份有限公司所执行的是1998年1月27日发布的《股份有限公司会计制度》,其他企业所执行的是1992年年底开始发布的行业会计制度,同时它们都遵循1992年11月30日颁布的《企业会计准则》,因此,我们比较的对象是《企业会计制度(2001)》与1992年的《企业会计准则》、1992年的行业会计制度、1998年的《股份有限公司会计制度》。由于行业会计制度很多,我们不可能就所有的行业会计制度进行比较,而是以最具代表性的《工业企业会计制度》作为比较的标准。为行文的方便,我们以“新企业会计制度”指代《企业会计制度(2001)》,以“旧企业会计制度”指代1992年的行业会计制度,以“《股份有限公司会计制度》”指代1998年的《股份有限公司会计制度》,以“《企业会计准则》”指代1992年的《企业会计准则》。

为便于广大会计人员对新企业会计制度的学习,本书按照新企业会计制度内容的顺序排列章节,除去新企业会计制度第十四章“附则”无需进行比较以外,对其余十三章我们均进行了详细的差异分析。本书由吴联生负责拟订写作大纲,具体分工如下:第一章

和第十一章由叶少琴执笔，第二章和第十章第四节由鄢涛执笔，第三章和第十二章由施先旺执笔，第四章和第十章第一节由吴联生执笔，第五章和第八章由康均执笔，第六章、第九章和第十章第二、三节由张榆执笔，第七章和第十三章由曾小青执笔，最后由吴联生进行总纂定稿。

由于时间仓促，本书肯定存在不足甚至错误，敬请广大读者批评指正！

编著者

2001年4月

作者简介

吴联生，厦门大学会计系副教授，博士，博士后，主要研究会计基本理论、审计基本理论和资本市场会计审计问题，已在《经济研究》等刊物上发表论文 50 余篇，主编或参编著作 5 部，主要讲授会计学原理、财务会计等课程。

叶少琴，厦门大学会计系副教授，博士研究生，注册会计师，主要致力于会计基本理论和方法的研究，主编或参编教材多部，发表论文多篇，主要讲授会计学原理、财务会计等课程。

康均，中南财经政法大学会计学院讲师，博士研究生，主要研究会计、审计史和会计理论，已在《会计研究》等刊物上发表论文 30 余篇，参编著作有《走向 21 世纪的现代会计》、《会计大典》、《合伙企业会计》，主要讲授会计史、财务会计等课程。

施先旺，中南财经政法大学会计学院讲师，博士研究生，主要研究会计基本理论和财务会计，已在《财务与会计》等刊物上发表 10 余篇论文，出版专著 1 部，参编著作 4 部，主要讲授会计学原理、会计理论专题、会计制度设计等课程。

曾小青，厦门大学会计系博士研究生，注册会计师，已在《财务与会计》等刊物上发表论文多篇，参编（译）教材多部，曾讲授会计学原理、中级财务会计等课程。

鄢涛，厦门大学会计系硕士研究生，已在《当代财经》等刊物上发表论文多篇，参编著作 3 部。

张榆，厦门大学会计系硕士研究生，已在《财会月刊》等刊物上发表论文多篇，参编著作 3 部。

目 录

第一章 总则	1
第二章 资产	10
第一节 流动资产	10
第二节 长期投资	55
第三节 固定资产	74
第四节 无形资产及其他资产	89
第五节 资产减值	99
第三章 负债	118
第四章 所有者权益	150
第五章 收入	160
第六章 成本和费用	194
第七章 利润及利润分配	204
第八章 非货币性交易	227
第九章 外币业务	280
第十章 会计调整	286
第一节 会计政策变更	286
第二节 会计估计变更	297
第三节 会计差错更正	300
第四节 资产负债表日后事项	304
第十一章 或有事项	317
第十二章 关联方关系及其交易	336
第十三章 财务会计报告	351

第一章 总则

一、新企业会计制度与《企业会计准则》“总则”差异的总体分析

作为总体说明，新企业会计制度“总则”共十一条（第一条至第十一条），它开宗明义地对制定目的、依据、适用范围、企业会计核算办法的制定、其他会计工作的适用法规、会计核算基本前提、会计记账一般要求和会计核算基本原则等，作出了原则性规定。它与1992年11月31日颁布、1993年7月1日起施行的《企业会计准则——基本准则》（第一章、第二章，共二十一条）相比，有联系更有区别，这说明了会计理论的继承性。

总体地说，新企业会计制度的“总则”部分基本上保持了《企业会计准则》中的整体框架、基本内容和基本原则，如制定目的、依据、适用范围、企业会计核算办法的制定、会计核算基本前提、会计记账一般要求和会计核算基本原则等。具体地说，除会计核算的基本前提——会计主体、持续经营，记账的一般要求——记账本位币、记账方法和记账文字，以及会计核算基本原则——可比性原则和明晰性原则与《企业会计准则》完全相同（不排除表述会略有不同）外，其他均不相同，而且不同之中程度又有很大差别。归纳起来，主要有以下两方面的变化：

从形式上看，一是新企业会计制度的“总则”是《企业会计准则》第一章“总则”和第二章“一般原则”合二为一的结果；二是新企业会计制度的“总则”条文表面看来虽然从二十一条减至十一条，实际上却从二十一条增至二十三条，因为第四条是新增加的，而第十一条会计核算基本原则下又有十三条具体原则。

新企业会计制度从实质内容上看，一是新增加了两项内容：一

项是其他会计工作的适用法规即关于企业填制会计凭证、登记账簿、管理会计档案等应遵循的规范，另一项是会计核算基本原则——实质重于形式原则（最大、最有意义的变化）；二是对《企业会计准则》中下列内容作了或大或小的变化：制定目的和依据、适用范围、企业会计核算办法制定依据、会计核算基本前提——会计分期、会计核算基本原则中的客观性原则、相关性原则、及时性原则、实际成本原则和谨慎性原则；三是对《企业会计准则》中下列内容作了进一步解释或补充说明：会计核算基本原则中的一贯性原则、权责发生制原则、配比原则、划分收益性支出与资本性支出原则和重要性原则。

二、新企业会计制度与《企业会计准则》“总则”差异的具体分析

（一）制定目的和依据

《企业会计准则》第一条指出，“为适应我国社会主义市场经济发展的需要，统一会计核算标准，保证会计信息质量，根据《中华人民共和国会计法》，制定本准则”；新企业会计制度第一条则指出，“为了规范企业的会计核算，真实、完整地提供会计信息，根据《中华人民共和国会计法》及国家其他有关法律和法规，制定本制度。”

可见，两者的核心内容是基本相同的：制定的最终目的都是为了确保会计信息质量；制定的依据都是有关法律、法规，其中都有会计工作的基本法——《中华人民共和国会计法》。两者的区别主要在于：第一，对于会计信息质量，《企业会计准则》只是泛泛而提，而新企业会计制度则明确、具体地指出了会计信息质量应具备的两项主要特征——真实和完整，这在当前我国会计信息严重失真的背景下更具现实指导意义；第二，关于制定的依据，《企业会计准则》只有《中华人民共和国会计法》，而新企业会计制度依据的范围更广，除了《中华人民共和国会计法》外，还有国家其他有关法律和法规，如《企业财务会计报告条例》等。

（二）适用范围

《企业会计准则》第二条指出，“本准则适用于设在中华人民共和国境内的所有企业。设在中华人民共和国境外的中国投资企业（以下简称境外企业）应当按照本准则向国内有关部门编报财务报告”；新企业会计制度第二条则指出，“除不对外筹集资金、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”。

两者的核心内容基本相同，不同的是，《企业会计准则》的适用范围比新企业会计制度的适用范围大。《企业会计准则》适用于设在中华人民共和国境内的所有企业和境外企业。而新企业会计制度中的“所有企业”则不包括设在中华人民共和国境内的对外筹集资金、经营规模较小的企业和金融保险企业。因为这些企业各有其特性，需要分别单独制定相应的会计制度。同时，新企业会计制度未对境外企业是否遵循本制度作出明确规定。

此外，新企业会计制度的适用范围与其他分行业、分所有制的会计制度相比，更不可同日而语。因为新企业会计制度的基本定位是建立一套跨行业、跨所有制的统一的、通用会计核算制度，以增强不同行业、不同所有制企业之间会计信息的可比性、可靠性和透明度。虽然目前它只是暂时在股份有限公司范围内执行，同时选择一些国有企业进行试点，但这并不影响其基本定位。

（三）企业会计核算办法的制定

《企业会计准则》第三条规定，“制定企业会计制度应当遵循本准则”；新企业会计制度第三条规定，“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，制定适合于企业的会计核算办法”。

可见，新企业会计制度中关于企业会计核算办法的制定较之《企业会计准则》来说，依据更广——除本制度外，还有有关会计法律、行政法规，而《企业会计准则》中只有“本准则”；更强调合法性——“在不违反本制度的前提下”；更强调适应性或针对性，

即制定的会计核算办法必须适合于企业具体情况，如经营特点、管理要求、客观条件和人员素质等，因为其制定的初衷就是用来指导本企业的具体会计核算。

（四）其他会计工作的适用法规

新企业会计制度第四条规定，“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”。这实际上是明确了除企业的会计核算以外的其他会计工作——填制会计凭证、登记会计账簿和管理会计档案等——的适用法规，从而把新企业会计制度的规范对象定格为企业的会计核算，同时也说明了相关的会计法规之间的分工性。而《企业会计准则》对此未作出相应的、明确的说明。

（五）会计核算的基本前提——会计分期

《企业会计准则》第六条规定，“会计核算应当划分会计期间，分期结算账目和编制会计报表。会计期间分为年度、季度和月份。年度、季度和月份的起讫日期采用公历日期”；新企业会计制度第七条规定，“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。会计期间分为年度、半年度、季度和月度。年度、半年度、季度和月度均按公历起讫日期确定。半年度、季度和月度均称为会计中期。本制度所称的期末和定期，是指月末、季末、半年末和年末”。

因此，两者对分期核算的要求是一致的——“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”；对各会计期间起讫时间的确定是一致的——都采用公历起讫日期。但是二者对会计期间的具体界定却略有不同。新企业会计制度中会计期间除分为年度、季度和月度外，还有半年度，而《企业会计准则》中则只分为年度、季度和月份。此外，新企业会计制度还对“期末和定期”时间概念作了进一步的界定——“指月末、季末、半年末和年末”，同时对什么是会计中期也作了明确的说明，而《企业会计准则》对

此未进行界定与说明。

（六）会计核算的基本原则

1. 客观性原则

《企业会计准则》第十条规定，“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”；新企业会计制度第十一条第一款规定，“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”。

两者本质上是相同的，即对客观性原则的实质要求完全一致——“会计核算应当以实际发生的交易或事项为依据，如实反映……”；不同的是新企业会计制度中对于“如实反映”的客体除企业的财务状况和经营成果，还有现金流量，而《企业会计准则》中则没有提到现金流量。

2. 实质重于形式原则

新企业会计制度第十一条第二款明确指出，“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”，即实质重于形式原则；而《企业会计准则》却未把此原则纳入其会计核算的基本原则之中。

“实质重于形式原则”要求企业在会计核算过程中，如果遇到经济实质与法律形式不一致的交易或事项时，应该不要拘泥于交易和事项的外在表现形式，而要注重其经济实质。如融资租入的固定资产，在租期未满以前，虽然从法律形式上讲，所有权并没有发生转移，因此承租人不能将其作为自有固定资产进行会计核算；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，承租人实际上已能对该项固定资产行使控制权，因此承租人应将其视为自有的固定资产进行会计核算。

1997年及以后陆续颁布的具体会计准则就多次提到首先应当运用实质重于形式原则判断交易或事项的实质，然后再进行相应的会计核算。我国于1997年1月1日起施行的第一个具体会计准则《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》中首次运用了实

质重于形式原则：有关各方是否存在关联方关系，应当视其关系的实质，而不仅仅是法律形式。我国于1999年1月1日起施行的《企业会计准则——收入》中对收入确认标准的规定也是实质重于形式原则的具体运用与体现：如在商品销售的交易中，《企业会计准则——收入》要求企业在确认收入时要判断商品所有权上的主要风险和报酬是否转移给买方，而并不注重表面上商品是否发出；要求企业判断商品的价款能否收回，而并不注重形式上是否已取得收款的权利等。还有关于资产减值的确认等都是基于实质重于形式考虑的。而《企业会计准则》对于收入确认标准的规定却比较注重其形式，不大注重其实质：如《企业会计准则》第四十五条规定，“企业应当在发出商品、提供劳务，同时收讫或者取得索取价款的凭据时，确认营业收入”。

此外，目前关于会计标准表现形式争论颇多。新企业会计制度的颁布实施是我国进行会计核算制度改革时运用实质重于形式原则的又一实例。因为不论是会计准则还是会计核算制度，虽然形式不同，但从实质上看，它们的目的是是一致的——都是为了确保企业能够提供真实和完整的会计信息，为会计信息使用者服务而对企业的会计核算行为进行的规范；它们的地位是相同的——在我国会计法规体系中均属于第三层次——会计部门规章。

在国际会计准则委员会《编报财务报表的框架》中，财务报表的四项主要质量特征是可理解性、相关性、可靠性和可比性。其中，可靠性包括真实性和实质重于形式。因此，将国际上普遍遵循的会计核算基本原则“实质重于形式原则”首次纳入会计制度是我国会计核算制度与国际接轨进程中的又一举措，它能够保证会计核算信息与客观经济事实更加相符，从而提高会计信息质量。

3. 相关性原则

《企业会计准则》第十一条规定，“会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求，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需要”；新企业会计制度第十一

条第三款规定,“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”。

两者对会计信息主要质量特征之一相关性原则要求的核心内容是一致的,都强调会计提供的信息要与使用者的经济决策相关,对使用者有用。但两者对“谁是会计信息使用者”、“信息使用者需要什么样的会计信息”的提法不一样:《企业会计准则》认为,“国家”、“有关各方”(即存在于企业外部与企业经济利益关系的集团、单位和个人),以及“企业内部”是企业“会计信息使用者”;它们需要的是“符合国家宏观经济管理”、“满足了解企业财务状况和经营成果”和“满足加强内部经营管理”的信息,即“一符合二满足”的信息。新企业会计制度则认为,凡是需要会计信息的皆为其使用者,包括投资者、债权人、政府、职工、其他利益主体乃至社会公众,他们需要的是“能够反映企业的财务状况、经营成果和现金流量”的信息。可见,《企业会计准则》中的提法更具体、更具中国特色,而新企业会计制度中的提法更概括、所包含的范围更广(如“乃至社会公众”),更符合国际惯例。

4. 及时性原则

《企业会计准则》第十四条规定,“会计核算应当及时进行”;新企业会计制度第十一条第六款规定,“企业的会计核算应当及时进行,不得提前或延后”。

两者的实质内容一致,区别关键在于新企业会计制度还进一步强调指出“不得提前或延后”,寓意深刻。我们知道,导致会计信息失真的根源很多,人为操纵利润就是其中一个,而运用提前或延后确认收入、费用又是人为操纵利润的惯用手段,因此,治理会计信息失真的一个相应对策就是要对企业任何“提前或延后”的行为坚决予以禁止。而《企业会计准则》对此未作特别的说明。

5. 实际成本原则

《企业会计准则》第十九条规定,“各项财产物资应当按取得时的实际成本计价。物价变动时,除国家另有规定者外,不得调整其

账面价值”；新企业会计制度第十一条第十款规定，“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计提相应的减值准备。除法律、行政法规和国家统一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”。两者对资产的计量皆强调按照实际成本原则，资产的账面价值一经确定，均不得随意调整。

两者之间最大的区别在于新企业会计制度的规定更具有灵活性，而且符合国际惯例。新企业会计制度允许企业在因技术进步、市场供求变化、财产老化等原因造成财产减值的情况下提取相应的减值准备。美国财务会计准则委员会（FASB）和国际会计准则委员会（IASB）曾为此发布过相关的公告和准则，就资产减值作出规定。因此新企业会计制度中允许企业计提“资产减值”的做法既是实质重于形式原则和谨慎性原则的贯彻实施，又是会计核算制度改革在会计计量方面的一大创新，从而在一定程度上杜绝了“制度性”原因所造成的会计信息失真。

6. 谨慎性原则

《企业会计准则》第十八条规定，“会计核算应当遵循谨慎性原则的要求，合理核算可能发生的损失和费用”；新企业会计制度第十一条第十二款规定，“企业在进行会计核算时，应当遵循谨慎性原则的要求，不得多计资产或收益、少计负债或费用，但不得计提秘密准备”。

两者关于谨慎性原则核心内容的规定基本一致。最大的区别在于新企业会计制度中特别作出了“不得计提秘密准备”的规定，即企业在运用谨慎性原则时，不得滥用，不得以谨慎性原则为由任意计提各种准备。同时，为了防止企业“计提秘密准备”，人为调节利润，新企业会计制度第五十一条还特别规定：“如有确凿证据表明企业不恰当地运用了谨慎性原则计提秘密准备的，应当作为重大会计差错予以更正，并在会计报表附注中说明事项的性质、调整金额，以及对财务状况、经营成果的影响”。此外，新企业会计制度

中对谨慎性原则要求的表述，内容更广、更加规范，它不只要求“少计负债或费用”，同时还要求“不得多计资产或收益”；而《企业会计准则》中只要求“合理核算可能发生的损失和费用”。

7. 其他原则

新企业会计制度中对于一贯性原则、权责发生制原则、配比原则、划分收益性支出与资本性支出原则和重要性原则的规定与《企业会计准则》相比，内容基本一样，没有实质性的变化，只是更加详细、具体，对原来的条文作了进一步解释或补充说明。

第二章 资产

资产是财务会计的一个基本要素，在新企业会计制度中，资产是指过去的交易、事项形成并由企业拥有或者控制的资源，该资源会为企业带来经济利益。按《企业会计准则》，资产的定义为企业拥有或者控制的能以货币计量的经济资源，包括各种财产、债权和其他权利。与后者相比，前者的定义更为明确和严谨。企业的资产按流动性分为流动资产、长期投资、固定资产、无形资产和其他资产，下文分别对它们在新旧企业会计制度中的差异进行分析。

第一节 流动资产

一、新旧企业会计制度流动资产会计差异的总体分析

在流动资产的会计核算方面，新旧企业会计制度一致的地方较多，在科目设置方面，新旧企业会计制度均设置的一级科目包括：现金、银行存款、其他货币资金、短期投资、应收票据、应收账款、其他应收款、坏账准备、预付账款、原材料、包装物、低值易耗品、材料成本差异、自制半成品、商品进销差价、委托代销商品、分期收款发出商品、待摊费用等。

新企业会计制度与《股份有限公司会计制度》相比，科目设置的相同之处更多，除了上述科目一致外，还包括：短期投资跌价准备、应收股利、应收利息、应收补贴款、库存商品、委托加工物资、受托代销商品、存货跌价准备等。

在会计核算方面，新旧企业会计制度一致之处主要包括：（1）现金的核算；（2）银行存款的账户、账簿设置，收付业务的核算及核对等要求；（3）短期投资、应收款项、原材料等财产物资入账价