

企业会计制度 [2001] 释义及应用

主编 朱小平



中国人民大学出版社
CHINA RENMIN UNIVERSITY PRESS

企业会计制度[2001] 释义及应用

主编 朱小平

中国人民大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

企业会计制度[2001]释义及应用/朱小平主编

北京:中国人民大学出版社,2001

ISBN 7-300-03758-5/F·1129

I. 企…

II. 朱…

III. 企业-会计制度-解释-中国

IV. F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2001)第 15243 号

企业会计制度[2001]释义及应用

主编 朱小平

出版发行:中国人民大学出版社

(北京中关村大街 31 号 邮编 100080)

邮购部:62515351 门市部:62514148

总编室:62511242 出版部:62511239

E-mail:rendafx@public3.bta.net.cn

经 销:新华书店

印 刷:中国煤田地质总局制图印刷中心

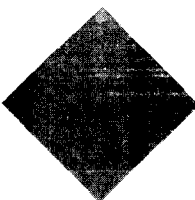
开本:787×980 毫米 1/16 印张:22.25

2001 年 4 月第 1 版 2001 年 4 月第 1 次印刷

字数:397 000

定价:30.00 元

(图书出现印装问题,本社负责调换)



前 言

我国自 1993 年开始实行《企业财务通则》和《企业会计准则》以来，还保留了分行业的会计制度，这使得我国大部分企业的会计工作仍处在“行业割据”的状态之中。同时，为了进一步规范会计工作，针对会计实务中出现的新问题，财政部陆续发布了一些补充规定、管理办法及具体会计准则。这种由会计准则、财务通则、行业会计制度、具体准则、补充规定和管理办法组成的庞杂体系，使得会计核算制度难以落到实处，也不利于实务工作者参照使用，造成会计规范的混乱。为解决上述问题，财政部颁布了《企业会计制度》，用以规范会计工作。

由于会计本身是一项实践性很强的工作，制度只能从总体上对会计工作作出一些原则上的规定，在实际工作中会计人员能否按照会计制度的规定从事会计工作，一方面取决于会计人员自身的职业判断能力；另一方面则取决于会计人员对《企业会计制度》的理解程度。本书正是以此为出发点，结合现实经济业务对《企业会计制度》作出了全面的解释和运用示例。

本书特点如下：

1. 不但侧重于对《企业会计制度》的解释，同时，也注重结合实际问题中最常见的问题，站在会计工作人员的立场，有针对性地加以说明。
2. 对《企业会计制度》进行了总结和整合，如对制度中重复提及的内容或关联紧密的业务（销售业务中涉及的收入确认和应收账款确认），本书仅在讲解核心业务时才对其说明；对有共性的经济业务（非货币性交易等），本书单独成章讲解，而不是像制度那样分散于各个章节。

3. 不但考虑到了制度的适时性和前瞻性,同时也对其延续性加以考察,将之与以往会计制度和股份有限公司会计制度加以比较,使得读者能够清楚地了解新旧制度的区别。

本书由中国人民大学会计系系主任、博士生导师朱小平教授主持编写,参加编写的人员有王鑫、赵宇斌、胡尔纲、胡锦敏、秦皓、司宏鹏、袁淳、冯严、孙炜、陈铮、董海、郭左践、曾一龙等。

编者

2001年3月

目 录

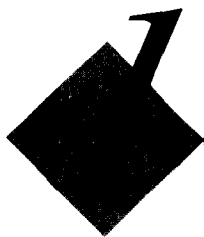
第 1 篇	《企业会计制度》总说明与业务索引	
1 章	《企业会计制度》总说明	3
2 章	企业主要经济业务和会计事项索引	17
第 2 篇	企业基本业务会计核算	
3 章	货币资金	27
第 1 节	现金	27
第 2 节	银行存款	30
第 3 节	其他货币资金	34
4 章	短期投资	37
第 1 节	投资概述	37
第 2 节	短期投资的计价与收益确认	39
第 3 节	短期投资核算	42
5 章	应收及预付款项	47
第 1 节	应收票据的核算	47
第 2 节	应收账款的核算	51
第 3 节	预付账款与其他应收款的核算	58
6 章	存货	61
第 1 节	存货的分类与数量确定	61
第 2 节	存货的计价	63
第 3 节	按实际成本计价的存货核算	68

第4节	按计划成本计价的存货核算	83
第5节	存货清查的核算	91
7章	长期投资	94
第1节	长期股权投资	94
第2节	长期债权投资	105
8章	固定资产	112
第1节	固定资产概述	112
第2节	固定资产增加的核算	114
第3节	固定资产折旧的核算	119
第4节	固定资产减少的核算	123
第5节	固定资产修理、减值和清理的核算	126
第6节	在建工程	131
9章	无形资产及长期待摊费用	137
第1节	无形资产	137
第2节	长期待摊费用	143
10章	负债	145
第1节	流动负债的核算	145
第2节	长期负债的核算	161
第3节	负债在期末会计报表中的披露	171
11章	所有者权益	173
第1节	所有者权益的构成、分类与计价	173
第2节	实收资本的核算	174
第3节	资本公积的核算	178
第4节	盈余公积的核算	182
12章	收入	186
第1节	主营业务收入的核算	186
第2节	非主营业务收入的核算	197
第3节	建造合同收入的核算	200
13章	成本与费用	206
第1节	成本费用概述	206
第2节	成本费用的核算	210
第3节	所得税	221
14章	利润及利润分配	230
第1节	利润的构成	230
第2节	利润及利润分配的核算	231

第3篇	企业特殊业务会计核算	
15章	非货币性交易	241
第1节	非货币性交易计价与核算的基本原则	241
第2节	单项非货币性资产之间交换的核算	246
第3节	多项非货币性资产之间交换的核算	258
第4节	涉及应收款项的资产交换	262
16章	债务重组	266
第1节	债务重组概述	266
第2节	债务重组业务中债务人的会计处理	269
第3节	债务重组业务中债权人的会计处理	278
17章	会计调整	283
第1节	会计政策变更	283
第2节	会计估计变更	294
第3节	会计差错更正	296
第4节	资产负债表日后事项	299
第4篇	企业财务报告	
18章	财务报告	309
第1节	企业财务报告体系	309
第2节	资产负债表	312
第3节	利润表	322
第4节	现金流量表	325
第5节	分部报告	334
第6节	会计报表附注	339

第1篇

《企业会计制度》总说明与业务索引



《企业会计制度》总说明

一、《企业会计制度》出台的背景

（一）我国会计制度发展的沿革

从历史上看，统一会计制度这个概念早在建国初期就已经出现。1950年3月，针对建国不久，企业单位会计制度混乱、会计核算各行其是的情况，中财委发布训令，要求中央各企业主管部门草拟统一会计制度。当时所讲的“统一”是狭义的统一，实际上是部门内的统一，并不是全国范围内打破行业、部门限制的统一，并且这种状况沿袭多年。当时所讲的“会计制度”基本上是有关会计核算的制度，主要表现为会计科目和会计报表格式。

改革开放以后，适应经济发展和经济管理的新情况，财政部门不断拓宽会计行政管理的新领域，从传统上的主要管理会计核算，发展到对包括会计核算、会计人员、会计信息、会计电算化、会计基础工作在内的会计工作各个方面的管理，财政部在恢复一度被撤销的会计制度司的同时，将其重新命名为会计事务管理司，后来又进一步改称为会计司。这时，在许多场合开始对会计制度和会计核算制度加以区分，前者成为对包括会计核算制度、会计监督制度、会计人员管理制度、会计信息管理制度在内的各种会计行政规范的统称。

1993年实施两则两制，建立起了以《企业财务通则》和《企业会计准则》起统驭作用、行业财务和会计制度作为主要规范形式的新的财务、会计制度体系。新体系在统一各行业的会计核算制度方面有所加强，原来分散由行业主管部门管理的会计核算制度，基本上都收归财政部管理。做到了制度管理上的统一。但分行业制定会计核算制度的模式一直没有改变，会计制度以13个行业会计制度的形式存在。1998年颁布实施的《股

份有限公司会计制度》也仅适用于占少数的股份公司，我国大部分企业的会计工作仍处在“行业割据”的状态之中。

（二）《企业会计制度》出台的背景

当前，我国经济体制和经济运行机制发生了巨大变化，经济工作和会计工作中出现了许多新情况和新问题，大家越来越清楚地认识到“市场经济越发展，会计工作越重要”。会计工作之所以重要，就在于，越是搞市场经济，越需要真实的会计信息；越是搞市场经济，越是要加强会计监督。但我国现阶段会计信息失真现象严重，会计信息质量不高，人们对会计信息的可靠性逐渐产生怀疑，由此引起的“会计信息危机”，影响了我国资本市场的健康发展，也在一定程度上影响了会计的国际化进程。而会计信息失真，是由各种原因造成的，其中会计要素确认和计量缺乏可靠性、会计核算制度缺乏统一性等是影响会计信息真实性的主要原因之一，具体表现在以下几个方面：

1. 会计要素确认和计量缺乏可靠性。众所周知，1992—1993年，我国进行了会计制度的重大改革，发布了《企业会计准则》、《企业财务通则》和分行业的企业财务制度和会计制度（以下简称“两则两制”）。“两则两制”的发布，确立了六大会计要素，确立了资本的概念，使我国的会计核算制度向着国际化的方向迈进了一大步，实现了会计核算模式的转换。但是，“两则两制”是建立在社会主义市场经济的初始阶段，所制定的财务会计制度不可避免地带有较多的计划经济的痕迹。市场经济所必然产生的经济事项，在当时还未充分地反映出来，会计要素的确认和计量还未能真正反映会计信息质量特征的基本要求，没能真正体现会计信息可靠性的要求。例如，《企业会计准则》将资产定义为“资产是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”。这一定义没有真实反映出资产的质量特征。资产的质量特征包括两个方面：一是由过去的交易或事项形成，并由企业拥有或者控制的资源。会计的主要职能是对已经发生的交易或事项的记录和报告，资产是企业的资源，这种资源必须由企业拥有或者控制，在实际工作中，当各项资产上的风险和报酬已经转移到企业，并且能够可靠地计量时，才能确认为企业的资产。二是资产预期会给企业带来经济利益，这种经济利益是指流入现金和现金等价物的能力，这是资产所具有的最重要的质量特征。当企业拥有或者控制的资源已经不能为企业带来经济利益时，则该资源不能确认为企业的资产，也不能在资产负债表的资产方予以反映。按照《企业会计准则》对资产的定义所制定的企业财务会计制度，没有真正反映资产的质量特征，当企业的某项资产已经发生了损失或者已经发生了减值，比如有些企业大量的应收账款长期收不回来，而债务单位实际上已经撤销，或者已经无力承

担偿债义务，按照行业财务会计制度规定，仍然确认为资产列示在资产负债表上，使得企业的资产虚增，利润虚增，导致会计信息缺乏可靠性。这样的例子，对固定资产、长期投资、无形资产也同样存在，这种企业资产不实的情况，会导致企业会计信息失真。

2. 会计核算制度的混乱，造成会计规范的不“规范”。分行业会计制度本身是一个庞大的体系，由以下 13 个分行业会计制度组成：《工业企业会计制度》、《商品流通企业会计制度》、《运输（交通）企业会计制度》、《运输（铁路）企业会计制度》、《运输（民用航空）企业会计制度》、《邮电通信企业会计制度》、《农业企业会计制度》、《房地产开发企业会计制度》、《施工企业会计制度》、《对外经济合作企业会计制度》、《旅游服务企业会计制度》、《金融企业会计制度》、《保险企业会计制度》，加上适用于股份公司的《股份有限公司会计制度》共有 14 个会计制度同时存在。同时“两则两制”以后，为了对会计工作进一步进行规范，针对会计实务中出现的新情况，及原有会计规范中的某些问题，财政部陆续颁布了一些补充规定和管理办法。主要包括《关于增值税会计处理的规定》、《关于消费税会计处理的规定》、《关于营业税会计处理的规定》、《关于增值税会计处理的补充通知》、《关于外汇管理体制改革的有关企业外币业务会计处理的规定》、《企业所得税会计处理的暂行规定》、《关于外汇管理体制改革的有关会计处理的补充规定》、《关于减免和返还流转税的会计处理规定的通知》、《关于股份制试点企业股票香港上市有关会计问题的解答》、《合并会计报表暂行规定》、《关于印发企业交纳土地增值税会计处理规定的通知》、《关于外币业务会计处理中有关折合汇率问题补充规定的通知》、《关于境外上市的股份制试点企业利润分配问题的通知》、《关于自产自用的产品视同销售如何进行会计处理的复函》、《国有企业试行破产有关会计处理问题的暂行规定》、《企业兼并有关会计处理问题暂行规定》、《企业商品期货业务会计处理暂行规定》、《关于股份有限公司有关会计问题解答》、《关于执行具体会计准则和〈股份有限公司会计制度〉有关问题解答》、《股份有限公司会计制度有关会计处理问题补充规定》、《企业以非现金资产抵偿债务有关会计处理规定》、《股份有限公司会计制度有关会计处理问题补充规定问题解答》等。可以说，原有会计核算制度是由 14 个会计制度与许多的补充规定组成的一个非常庞杂的体系，这种状况不利于制度的宣传、实施，造成了会计核算制度难以落实到实处，同时也不利于对会计工作进行监督，更不利于实务工作者参照使用，造成会计规范的混乱。

3. 会计信息的可比性受到影响。随着证券市场的进一步发展，广大投资者、债权人等利益各方对企业会计信息提出了更高的要求。为此，财政部于 1998 年制定并发布了《股份有限公司会计制度》，该制度对规范股

份有限公司的会计核算和信息披露起到了良好的作用。同时，财政部从1997年至今，陆续发布了18个具体会计准则（包括对已发布准则的修订）。《股份有限公司会计制度》和具体会计准则的发布，为股份有限公司的会计核算实现国际化打下了良好的基础。但是，由此形成了我国不同性质的企业，实行不同的会计制度，一般企业和外商投资企业分别执行分行业的会计制度和《外商投资企业会计制度》，同时执行《企业会计准则——现金流量表》、《企业会计准则——债务重组》和《企业会计准则——或有事项》三个具体会计准则；而股份有限公司实行《股份有限公司会计制度》和18个具体会计准则。由于不同性质的企业实行不同的会计制度，而不同的会计制度所采用的会计政策也不尽相同，由此造成行业内各企业之间的信息不可比，特别在企业集团内部既有国有企业，又有外商投资企业，也有股份有限公司的情况下，给企业集团编制合并会计报表时，统一会计政策带来了很大的困难。因此，分行业、分企业性质而分别实行不同的会计制度，已经不能满足日益发展的行业对会计信息的需求。

4. 对会计制度的选用无所适从。由于一般企业仍然实行分行业的会计制度，行业的划分不能涵盖全部的企业类型，特别是随着市场经济的发展，又出现了许多新型行业，如网络公司、高尔夫俱乐部、高科技企业等，这些新型行业都有其各自的业务特点，简单套用现行分行业的会计制度，不能真实地反映这些企业的财务状况和经营成果。同时随着企业多样化经营趋势的加强，许多企业在经营范围上跨越两个或多个行业，完全搞一个行业的企业越来越少，这种多样化经营的企业往往找不到适用的会计制度。

5. 会计核算制度缺乏可操作性。分行业会计制度舍弃了原会计制度便于操作的形式，即分行业会计制度对会计核算只规定了一般的账务处理原则，而减少了对交易或事项的描述以及相应内容的记录和报告，造成了会计制度不能指导企业进行会计核算，失去了会计制度本应具有的“工具”或“教科书”的作用，影响了企业会计核算的正确性。

上述问题可以总结为两个方面：一是经济环境的发展使得原来的会计制度不能适应时代的要求；二是会计制度本身在制定时就存在一定的问题。要解决这些问题就必须对会计制度进行改革，这就使统一的会计制度再次被提上法制建设和会计行政管理工作的议事日程，并受到党和政府的高度重视。

1999年3月5日，第九届全国人民代表大会第二次会议《政府工作报告》要求：加强质量管理和财务、成本管理，建立全国统一的会计制度和现代企业管理制度。

1999年9月22日，党的十五届四中全会通过的《中共中央关于国有

企业改革和发展若干重大问题的决定》指出：搞好成本管理、资金管理、质量管理；建立健全全国统一的会计制度。

1999年10月31日颁布了新《会计法》，明确了“国家实行统一的会计制度”这一方针，既体现了国家对加强会计工作、强化会计管理的总体要求，也适应了我国当前经济工作和会计工作新情况和新趋势。《会计法》还指出，“国家统一的会计制度由国务院财政部门根据本法（即会计法）制定并公布”；“国家统一的会计制度是指国务院财政部门（即财政部）根据本法制定的关于会计核算、会计监督、会计机构和会计人员以及会计工作管理的制度”。以上这些规定第一次明确了统一会计制度的定义，也明确了会计制度的制定权限，突出了国家统一的会计制度的法律地位，有利于强化会计制度的统一性和权威性，有利于保障国家统一的会计制度的贯彻实施，也有利于充分发挥会计工作和会计制度在社会主义市场经济和现代化建设中发挥其应有的作用。可以说，《会计法》的颁布与实施直接促进了统一的《企业会计制度》的诞生。

2000年6月21日公布了《企业财务会计报告条例》，并规定自2001年1月1日起施行。《企业财务会计报告条例》重新确定了我国会计要素的概念，明确了国家统一的会计制度是对各项会计要素进行合理确认和计量的依据。这些法律、法规的出台，为国家实行统一的会计核算制度提供了法律依据，加速了我国会计核算制度改革步伐。

二、《企业会计制度》制定的思路

《企业会计制度》是在现有《股份有限公司会计制度》和18个具体会计准则，以及相关的会计核算补充规定的基础上，结合我国实际情况和国际发展方向而制定的。

1. 将经实践证明的《股份有限公司会计制度》及其相关补充规定和具体会计准则中行之有效的部分，继续保留、充实和完善。例如，《企业会计准则——收入》中有关收入的确认和计量原则，经实践证明从实施至今起到良好的作用，为规范收入确认和计量标准提供了很好的指南，同时，也与国际上通行的做法相同。因此，有关收入的确认和计量原则，沿用了收入准则的有关规定。又如，对于《股份有限公司会计制度》及其补充规定中操作性较强，并且在实践中证明能够起到良好作用的规定，在《企业会计制度》中也予以了保留。

2. 立足于中国国情制定会计标准，对经实践证明不符合我国国情的会计核算标准，予以修正。例如，《企业会计准则——债务重组》发布并实施后，有些企业利用关联交易，确定非公允的公允价值，作为确认债务重组收益的依据。还有些上市公司针对会计准则可以确认利润的规定，制造相应的经济业务，从而为其“制造利润”提供会计上的依据。《企业会

计制度》重新审视了现行的会计核算标准；对于不符合我国国情的会计标准予以重新考虑其会计处理方法。比如《企业会计准则——债务重组》本身是符合国际标准的处理方法，但由于我国目前尚不存在活跃的市场，某些资产的公允价值难以取得，而且由于公司法人治理结构不完善，在实际工作中上市公司利用关联交易制造利润，从而达到提高业绩的情况也时有发生，对我国证券市场的健康发展将产生不利的影响。为此，在《企业会计制度》中，对债务重组的会计处理不再运用公允价值概念，在具体操作中，企业以非现金资产抵偿债务的（含债务转为资本），全部按照账面价值结转，不确认债务重组收益或损失；以现金资产偿还债务的金额小于原债务账面价值的，视为债权人对债务人的捐赠，其差额确认为资本公积，不确认债务重组收益，而债权人放弃部分债权而发生的损失，直接计入当期损益。另外，对于《企业会计准则——非货币性交易》也作了修正，不再分同类和非同类非货币性资产交换，对于企业的资产重组所发生的换入换出资产等，视为企业对其资产、负债的重新安排，一律不确认利润，全部按照账面价值计量所换入的各项资产的价值。

3. 为了防止资产计量不实而造成虚增资产，从而虚增利润等现象的再次出现，从会计核算标准上首先要求企业对于各项资产，如果预计其价值发生了减值，都应当计提资产减值准备。《股份有限公司会计制度》已经建立了“四项准备”的概念，《企业会计制度》又增加了固定资产、无形资产和在建工程减值准备等内容。同时，为了防止企业计提秘密准备，又规定如果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和调整金额，以及对企业财务状况、经营成果的影响。

4. 将目前已经比较成熟的具体准则的内容也包括在《企业会计制度》中。为了符合《企业财务会计报告条例》的要求，提供高质量的会计信息，《企业会计制度》将目前正在制定并且即将发布的部分具体准则如《企业会计准则——无形资产》和《企业会计准则——借款费用》的内容也包括进来，使之更加完善。

三、《企业会计制度》的结构

此次会计核算制度改革的总体原则是：（1）打破行业、所有制和组织形式的界限，建立统一的《企业会计制度》，适用于大、中型企业，并在此基础上对特殊业务的核算办法进行规范；（2）兼顾小规模企业不对外直接筹资的特点，制定小规模企业会计核算制度；（3）考虑到金融性企业经营的特殊性，制定金融性企业会计核算制度。因而统一的会计核算制度主要将由《企业会计制度》、《中小企业会计制度》及《金融企业会计制度》三大部分组成，同时将根据实际的需要制定一系列的行业特殊业务会计处

理补充规定，对一些行业的特殊业务的会计处理进行规范。

《企业会计制度》结构上由一般规定、会计科目及会计科目说明、主要会计业务事项举例、会计报表及会计报表说明等几个部分组成。采用这样的制度结构，既保证了制度的严谨性和稳定性，又兼顾了制度的可操作性。其中一般规定由160则条文组成，覆盖了企业会计核算的方方面面，对会计核算工作作出了原则性的规定，是《企业会计制度》的主体部分；而会计科目与会计科目说明则将一般规定的内容进行细化和具体化，便于使用者理解与操作，同时对一般规定中不便于规定的内容作出了规范，这一安排主要考虑了以会计科目和会计报表形式为主体的会计制度比较符合中国人的思维方式，便于广大会计人员理解和操作，这也是《企业会计制度》的一大中国特色。

统一的会计核算制度发布实施后，现行的十几个行业会计制度将被废除，但是，统一的会计核算制度并不是对现行的行业会计制度的简单相加，而是以《股份有限公司会计制度》和具体会计准则为基础加以制定的。需要说明的是，统一会计核算制度内容结构中，除一般规定和会计科目、会计报表外，还将制定若干行业的核算办法，这是一项系统工程，不能一蹴而就，将随着会计改革的深入而不断出台。

四、《企业会计制度》的变化与特点

（一）《企业会计制度》的变化

《企业会计制度》在《会计法》的指导下，以《股份有限公司会计制度》和已发布的具体会计准则为基础，并充分考虑了社会经济环境变化给会计核算所带来的影响，是对会计核算的一个全新规范。我们对《企业会计制度》和《股份有限公司会计制度》在科目设置和科目使用上进行了比较，现将两者的区别列示于表1—1。

表1—1

《企业会计制度》在科目设置和使用上的变化

比较科目	变化
资产类科目	新增加一级科目“固定资产减值准备”、“无形资产减值准备”、“委托贷款”、“自制半成品”、“材料成本差异”和“未确认融资费用”；减少一级科目“开办费”
现金	明确规定了现金短缺或溢余的会计处理
银行存款	增加了对有确凿证据表明在银行或金融机构的款项已经不能收回，或者不能收回情况下应作为损失的规定
其他货币资金	规定了对于逾期尚未办理结算的银行汇票、银行本票等，应按规定及时转回银行存款
短期投资	(1) 核算内容增加了基金一项 (2) 短期投资取得时按投资成本入账，并分现金购入、投资者投入、接受债务人以非现金资产抵偿及以非货币性交易等几种方式取得短期投资分别说明投资成本的确定方法 (3) 企业因短期投资收到的股利冲减短期投资的成本，而不作为投资收益处理