

新会计制度 与调账实务

XIN KUAJIZHIDU YU DIAOZHANG SHIWU

李 敏 编著



上海财经大学出版社

新会计制度与调账实务

李敏 编著



上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

新会计制度与调账实务/李敏编著. —上海: 上海财经大学出版社, 2002. 9

ISBN 7-81049-800-2/F · 684

I. 新... II. 李... III. 会计制度-中国
IV. F233.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 063343 号

XIN KUAIJIZHIDU YU TIAOZHANG SHIWU

新 会 计 制 度 与 调 账 实 务

李 敏 编著

责任编辑 王 平 封面设计 周卫民

上海财经大学出版社出版发行

(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海第二教育学院印刷厂印刷

上海浦江装订厂装订

2002 年 8 月第 1 版 2002 年 12 月第 2 次印刷

850mm×1168mm 1/32 10.375 印张 250 千字

印数: 6 001—9 000 定价: 18.00 元

【编写说明】

1993 年我国开始实施的《企业会计准则》主要是从模式上与国际会计惯例接轨,而 2001 年我国开始实施的《企业会计制度》以及相关的会计准则主要是从内容实质上与国际会计惯例接轨,这个转换令世人瞩目。中国已经走向世界,世界也正在走近中国。随着我国加入世贸组织以后,必将会加快我国会计与国际会计惯例接轨的步伐。

随着《企业会计制度》的逐步推广与实施,绝大多数企业都会遇到新、旧会计制度的衔接与调账等问题。广大财务会计人员不仅需要掌握《企业会计制度》有哪些新的规范,还急需知道有关新、旧会计制度的差异,以及如何进行新、旧会计制度的转换、会计衔接与调账等方面的知识、方法,并提高实务操作能力。本书正是为了适应这种需要而编写的。

作者在编写过程中,十分注意突出《企业会计制度》新的规范要求和调账操作实务中的方

式、方法,并尽量做到新、实、精。为了减少与现有的企业会计制度辅导教材的重复,全书力求突出在实施企业会计制度调账实务操作中的重点与要点,讲解清楚新、旧会计制度的转换以及调账的过程、方法与技巧,并提供一定的思路、案例、方法供选择与参考、借鉴。编写时力求深入浅出、通俗易懂,便于操作;同时还配有一定量的案例分析与练习演示、必要的图表解析与解答提示等,使本书不仅具有可读性、启迪性,还增强了实用性、操作性。

本书原是一份讲稿,在财务会计人员继续教育培训上多次使用、几经修改。本书的主要阅读对象为企业的财务会计人员,包括分管财务会计工作的领导、财务总监、总会计师、财务经理,以及企业的财务会计人员和相关的管理人员,此外,本书也可供财政税务人员、注册会计师以及相关的审计人员参考、借鉴。同时,它既可作为财务会计人员岗位培训的教材,也可作为有关《财务会计》课程的配套读本或教学参考书,还可作为财务会计人员自修参考书。书后的三套练习题紧扣《企业会计制度》的教学内容,可供复习与自我测试使用。

本书由高级会计师、主任会计师李敏编著。徐成芳、蔡凤梅协助有关编写工作。由于作者水平有限,加上编写时间仓促,疏漏与差错在所难免,敬请读者提出宝贵意见,以便日后修订、补正。

为方便读者查找,书后附录了财政部已经发

布的有关实施《企业会计制度》方面的文件。在实施《企业会计制度》过程中,财政部若有新规定的,企业应当按照财政部的有关文件规范操作。

作 者

2002年7月19日

【 目 录 】

第一章 《企业会计制度》概述/3

第一节 新、旧会计制度转换的必要性/3

第二节 《企业会计制度》的主要特点/7

第三节 《企业会计制度》结构框架/19

第四节 《企业会计制度》实施步骤/22

第五节 《企业会计制度》实施范围/26

第二章 《企业会计制度》的新规范/31

第一节 规范会计核算前提/31

第二节 规范会计核算原则/35

第三节 规范会计科目设置/42

第四节 规范资产减值准备/57

第五节 规范财务会计报告/65

第三章 新、旧会计科目的衔接与转换/105

第一节 资产类会计科目衔接/105

第二节 负债类会计科目衔接/120

第三节 所有者权益类会计科目衔接/128

- 第四节 成本类会计科目衔接/131
- 第五节 损益类会计科目衔接/133
- 第六节 新、旧会计账簿的结转/138

第四章 会计调整及其账户处理/147

- 第一节 会计调整的内容与方法/147
- 第二节 会计政策变更的调整/148
- 第三节 会计估计变更的调整/156
- 第四节 会计差错更正的调整/159
- 第五节 资产负债表日后事项的调整/161
- 第六节 追溯调整案例分析/164

第五章 《企业会计制度》操作的几个实务问题/189

- 第一节 开办费的摊销/189
- 第二节 利息资本化/190
- 第三节 初始投资成本的确定/194
- 第四节 债务重组的核算与追溯调整/208
- 第五节 非货币交易的核算与追溯调整/222

第六章 待处理财产损溢的处置/235

- 第一节 全面清查、盘点各项财产物资/235
- 第二节 对不实资产核销的规定/236
- 第三节 待处理财产损溢的账户处理/243

附录一 财政部关于印发《〈企业会计制度〉实施范围有关问题规定》的通知(财会[2001]11号)/250

附录二 财政部关于印发《贯彻实施〈企业会计制度〉有关政策衔接问题的规定》的通知(财会[2001]

17 号)/252

附录三 财政部《关于认真贯彻执行国家统一会计制度及相关规定的通知》(财会[2001]31 号)/255

附录四 财政部关于印发《实施〈企业会计制度〉及其相关准则问题解答》的通知(财会[2001]43 号)/256

附录五 财政部关于印发《国有企业申请执行〈企业会计制度〉的程序及报送材料的规定》的通知(财会[2001]44 号)/261

附录六 财政部关于印发《会计师事务所、资产评估机构、税务师事务所会计核算办法》的通知(财会[2001]61 号)/265

附录七 财政部关于印发《外商投资企业执行〈企业会计制度〉有关问题的规定》的通知(财会[2001]62 号)/269

附录八 财政部关于印发《外商投资企业执行〈企业会计制度〉有关问题解答》的通知(财会[2002]5 号)/272

附录九 财政部关于国有企业执行《企业会计制度》有关财务政策问题的通知(财企[2002]310 号)/276

附录十 《企业会计制度》复习题(A)与参考答案/278

附录十一 《企业会计制度》复习题(B)与参考答案/291

附录十二 《企业会计制度》测试题与参考答案/305

【第一章】

《企业会计制度》概述

第一节 新、旧会计制度转换的必要性

如果说,1993 年我国开始实施的《企业会计准则》和分行业的会计制度主要是从模式上与国际会计惯例接轨的话,那么,2001 年开始实施的《企业会计制度》以及相关的具体会计准则主要是从内容的实质上与国际会计惯例接轨。这是我国会计核算制度上的又一次重大改革。中国已经走向世界,世界也正在走近中国。我国加入世贸组织以后,进一步加快了我国会计与国际会计惯例接轨的步伐。

应当看到,1993 年是我国会计发展史上的一个重要的里程碑。当时,为了进一步推进市场经济的发展,加快与国际会计惯例接轨,我国进行了会计制度的重大改革,发布了《企业会计准则——基本准则》、《企业财务通则》和分行业的企业财务制度与会计制度(以下简称“两则两制”)。“两则两制”的发布,确立了六大会计要素,树立了资本的概念,使我国的会计核算制度向着“国际通用商业语言”的方向迈进了一大步,开始实现了会计核算模式的转换,这个历史功绩不可磨灭。

但是,“两则两制”是建立在社会主义市场经济的初始阶段,当时所制定的这些财务会计制度既有历史的延续性,又不可否

认有其历史的局限性,尤其是不少在市场经济活动中必然产生的经济事项,如关联方交易、债务重组、非货币交易等,在当时还未充分地反映出来,会计要素的确认和计量还没能真正反映会计信息质量特征的基本要求,也没能真正体现会计信息可靠性的要求。例如,《企业会计准则——基本准则》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。”这一定义和国际会计上对资产的认识有一定的差别,还没能真实地反映出资产的质量特征。资产的质量特征一般包括以下两个方面: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,当一项资产上的风险和报酬已经转移到某个企业,并且能够被可靠计量时,这个企业才能将此确认为本企业的一项资产。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。由此看来,原先按照《企业会计准则——基本准则》对资产的定义所制定的企业财务会计制度,还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,而债务单位实质上已经撤销,或者实质上已经无力承担偿债义务,但是,按照原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。类似短期投资和存货的跌价,长期投资、固定资产及无形资产的减值等现象同样存在,这种企业资产不实的情况反映在资产负债表上已经使会计信息失真,一些别有用心的人甚至利用原会计制

度的不完善操纵企业的利润,粉饰会计报表,使投资者、债权人等蒙受损失。从“打假治乱”的角度来说,也需要有高质量的、统一的会计制度。

“两则两制”发布、实施以后,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》,该制度为规范股份有限公司的会计核算和信息披露起到了积极的作用。同时,财政部又于1997年起,陆续发布了十几个具体的会计准则。《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。然而,当时我国不同性质的企业仍然实行不同的会计制度,一般企业执行分行业的会计制度和财务制度,外商投资企业执行外商投资企业会计制度,上述企业又同时执行现金流量表、债务重组和或有事项等具体会计准则;而股份有限公司实行《股份有限公司会计制度》和相关的具体会计准则。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同,所以造成行业内各企业之间的信息不可比,特别是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,企业集团编制合并会计报表时就会给其统一会计政策带来很大的困难。企业呼唤要有统一的会计制度。

事实上,原有的分行业的会计制度和财务制度也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、物业公司等,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,不能客观、准确地反映这些企业的财务状况和经营成果。由此看来,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要。

实际上,原有的分行业的会计制度中大部分内容也是相同的,如固定资产、无形资产等内容的核算,无论哪种行业的企业都是基本相同的。原行业会计制度核算的特点主要反映在不同行业的企业对其收入、费用的确认和计量有所不同。

从“两则两制”发布到现在,已经走过了九年的历程。21 世纪的到来,以及世界经济国际化的趋势和我国加入世界贸易组织对会计带来的挑战与机遇,促使我们重新审视行业会计制度,迫切要求我们按照市场经济的需要,对企业的会计核算行为提出更高的要求,而建立国家统一的会计核算制度是规范会计行为的基础和保证。

为了规范企业的会计核算行为,提高我国企业的会计信息质量,国务院多次要求建立健全国家统一的会计制度,1999 年 10 月 31 日重新修订并通过的《中华人民共和国会计法》规定,国家实行国家统一的会计制度。同时,为了贯彻实施《中华人民共和国会计法》,国务院于 2000 年 6 月 21 日发布了《企业财务会计报告条例》。《企业财务会计报告条例》对 1992 年制定的《企业会计准则——基本准则》所规定的会计要素的定义作了重新修订,赋予了会计六大要素,并以新的内涵,使之更加符合其质量特征。该条例于 2001 年 1 月 1 日起实施。由于以上众多方面的原因,迫切需要对现行会计制度重新修订,使会计制度所规定的各项会计要素的确认、计量、记录和报告的要求更加符合《企业财务会计报告条例》的规定。从这一意义上来说,《企业会计制度》的适时发布,既是落实《中华人民共和国会计法》的需要,也是对《企业财务会计报告条例》的具体运用。

综上所述,2001 年《企业会计制度》的发布与实施,加快了我国会计与国际会计惯例接轨的步伐,翻开了我国会计发展史上新的一页,又是一个新的、更重要的里程碑。

第二节 《企业会计制度》的主要特点

一、国家统一会计核算制度的主要内容

2000年7月1日实施修订的《中华人民共和国会计法》以后,中国会计立法的环境发生了重大变化。《中华人民共和国会计法》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。”这就是说,国家将通过实施统一的会计制度来规范各单位的会计行为,并取代原有的分行业、分所有制的会计制度。

国家统一的会计制度是指国务院财政部门根据《中华人民共和国会计法》制定的有关会计核算、会计监督、会计机构和会计人员以及会计工作管理的制度。其中,国家统一会计核算制度是国家统一会计制度的重要组成部分。国家统一会计核算制度的内容主要包括会计准则和会计制度两个部分。现分述如下:

(一) 会计准则

会计准则包括企业会计准则和非企业会计准则两个方面。

1. 企业会计准则

企业会计准则是规范企业会计确认、计量、报告的会计准则,它包括企业会计基本准则和企业会计具体准则两个层次。目前已经发布和实施的企业会计准则包括以下17项,其中大部分准则的内容已融合在《企业会计制度》中。

(1)《企业会计准则——基本准则》(1992年11月30日发布,自1993年7月1日起执行)。

(2)《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》(1997年5月22日发布,自1997年1月1日起执行,适用于上市公司)。

(3)《企业会计准则——现金流量表》(1998年3月20日发布,自1998年1月1日起执行,适用于所有企业;2001年1月18日修订发布,自2001年1月1日起执行,适用于所有企业)。

(4)《企业会计准则——资产负债表日后事项》(1998年5月12日发布,自1998年1月1日起执行,适用于上市公司)。

(5)《企业会计准则——债务重组》(1998年6月12日发布,自1999年1月1日起执行,适用于所有企业;2001年1月18日修订发布,自2001年1月1日起执行,适用于所有企业)。

(6)《企业会计准则——收入》(1998年6月20日发布,自1999年1月1日起执行,适用于上市公司)。

(7)《企业会计准则——投资》(1998年6月24日发布,自1999年1月1日起执行,适用于上市公司;2001年1月18日修订发布,自2001年1月1日起执行,暂时在股份有限公司施行)。

(8)《企业会计准则——建造合同》(1998年6月25日发布,自1999年1月1日起执行,适用于上市公司)。

(9)《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》(1998年6月25日发布,自1999年1月1日起执行,适用于上市公司;2001年1月18日修订发布,自2001年1月1日起执行,适用于所有企业)。

(10)《企业会计准则——非货币性交易》(1999年6月28日发布,自2000年1月1日起执行,适用于所有企业;2001年1月18日修订发布,自2001年1月1日起执行,适用于所有企业)。

(11)《企业会计准则——或有事项》(2000年4月27日发布,自2000年7月1日起执行,适用于所有企业)。

(12)《企业会计准则——无形资产》(2001年1月18日发布,自2001年1月1日起暂在股份有限公司施行)。

(13)《企业会计准则——借款费用》(2001年1月18日发布,自2001年1月1日起执行,适用于所有企业)。