



会计制度转轨实务与 账户衔接

主审 / 傅磊 主编 / 袁小勇 朱传华



首都经济贸易大学出版社

会计制度转轨实务 与账户衔接

主 审 傅 磊
主 编 袁小勇
朱传华

首都经济贸易大学出版社
·北 京·

图书在版编目(CIP)数据

会计制度转轨实务与账户衔接/袁小勇,朱传华主编.—北京:首都经济贸易大学出版社,2001.5

ISBN 7-5638-0919-8

I.会… II.①袁… ②朱… III.企业管理—会计制度—研究—中国 IV.F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2001)第 027686 号

首都经济贸易大学出版社出版发行

(北京市朝阳区红庙)

北京怀柔师范学校印刷厂印刷

全国新华书店经销

850×1168 毫米 32 开本 13.125 印张 336 千字

2001 年 5 月第 1 版 2001 年 5 月第 1 次印刷

印数:1~6 000

ISBN 7-5638-0919-8/F·511

定价:22.00 元

序

今年是我国会计改革的又一个重要年头。刚刚公布实施的《企业会计制度》，是我国会计改革的新的里程碑，它所产生的影响，决不亚于1993年的“两则两制”，且是对上次改革的进一步深化。面对这样一场改革，编写一本介绍和研究性的书籍，是非常必要的。在此，我想说明两点看法。

首先，是对这次改革的认识。近10年来，我国会计改革频繁，新准则、新制度不断出台，简直有令人目不暇接的感觉，会计成了我国最为活跃的改革领域之一。如此频繁的改革，使有些人感到不可理解：制度不断地变化，概念不断地更新，有必要吗？其中到底有多大区别？

肯定地说，我国的会计改革的确剧烈，以致有人用“会计风暴”对其作形容；并且改革不是一次完成，而是一个高潮接着一个高潮，“风暴”屡屡来临。这说明什么？只能说明我国的会计改革任务艰巨，需要改革的地方太多，需要改革的程度太深，不是做个小手术就能解决问题的；同时，也说明各方面人士改革决心的巨大与坚定，不然不会有这么大的投入。至于说到改革的必要性，只要看一看我国会计与经济发展、经济改革的不适应，看一看我国会计与国际惯例的差异，就不应该存在什么异议了。那么，为什么改革又要逐步地进行，不能一次到位呢？这又涉及到改革的复杂性。大家都知道，会计行为最终会影响到社会资源的分配。既然如此，会计改革必然会触及多方的利益，于是改革必然要小心从事，逐步展开。如果考虑到我国会计人员素质不高的现状，改革更要分阶段地进行，以使他们能够适应。这些都决定了会计改革只能采取递进的方式，而不宜搞“休克疗法”。以上便是我国会计改革的现实。对广大会计人员来说，要解决的不是是否接受会计改革的问题，而是怎样才能更好地跟上改革的步伐，更快地提高和改进自己，否则

必将被无情地淘汰。所以,尚存在于部分人士中的对会计改革的不理解、抵触和侥幸逃避的心理,是不合时宜的,应当赶快扭转想法,端正认识。当然,会计改革伴随的是知识更新,要求会计人员不断学习新东西。这会给本来工作就很繁重的会计人员带来困难(这也是一些人士反感改革的原因)。但这是我们这个时代的会计人员所必须面对的现实,不存在讨价还价的可能,所能做的只有接受挑战,知难而进。其实,每个时期的人们都有自我改造的必要,只是其要求的程度不同罢了。

那么,怎样才能掌握改革精神,学好新知识呢?要解决这个问题,不妨翻开本书,认真地读一读,你肯定会有所收获。努力将改革的精华展现给读者,使读者能够在较短的时间内对改革有一个较深的认识,这正是本书的作者们所要奉献给大家的。只要你踏踏实实地读了本书介绍的内容,就会感悟到这次会计改革的意义以及它与以往改革的不同,也就会消除上述对会计改革的茫然。

其次,是对本书的认识。相对于其他介绍本次改革的书籍,本书的面世较晚。这倒并不是本书的作者动作迟缓,而是他们另有考虑。他们认为,一本书的价值不仅在于及时,还在于其生命的长久。一本书如果能够在市场上、人们的使用中占据较长的时间,它的生命力就会较长久;而生命力长久的书,必然会受到人们的欢迎。如何才能使一本书的生命长久呢?这离不开对所要阐述的问题的深入挖掘。因为只有这样才能让读者感到有东西可读,长期可读,读来回味无穷。本书的作者们认识到了这一点,朝着这个方向去努力,应该说这是本书区别于其他同类书籍的特征。对此,读者可以在阅读中去体会。

以上看法,实际上也是对本书的介绍。虽然对本书的评价最终要由读者给出,但我相信我的介绍应当是客观的。

傅磊

2001年4月24日

前 言

2000年12月29日,财政部正式发布《企业会计制度》,于2001年1月1日起暂在股份有限公司范围内实施,并鼓励其他有条件的企业选择实施。这是我国会计界一件令人欣喜的大事。它是贯彻实施《会计法》和《企业财务会计报告条例》的重要步骤,也是完善我国企业会计核算制度,统一会计核算标准,提高企业会计信息质量的具体措施,标志着我国会计改革又一新高潮的到来。《企业会计制度》的发布和实施,是我国会计改革与发展的重要里程碑。

新的会计制度与原行业会计制度与股份制企业会计制度相比,变化很大。执行新会计制度不仅涉及到对新会计制度的把握与理解,而且涉及到企业的清产核资与新旧账户的衔接。而新制度的实施时间又定在2001年1月1日,时间紧迫,要想在短时间内吃透并运用会计制度,对企业会计人员来说确实不是一件很容易的事情。为此,首都经济贸易大学出版社组织多年从事会计研究与教学的专家学者,就企业会计制度出台的背景,改革的总体思路,制定原则与主要创新,企业会计核算的法律适用,对新会计制度的主要内容(与原股份制企业会计制度比较),新旧会计制度衔接过程中调账前的准备,会计账目的调整,主要会计报表的调整等进行了详尽阐述,并在全书最后专设一章“新旧会计制度衔接调账实例”,以帮助会计人员完成对本单位新旧会计账户的衔接。

本书由首都经济贸易大学会计学院袁小勇与北京联合大学商务学院朱传华主编,首都经济贸易大学会计学院副院长傅磊主审。各章作者及分工如下:袁小勇:第一、二、三章;邵军、章涛:第四、五、六章;杜海霞:第七章;王霞:第八章;袁国辉:第九章;朱传华:第十、十一、十二章;朱传华、袁小勇:第十三章。

本书在编写过程中,承蒙首都经济贸易大学会计学院领导、北

京联合大学商务学院领导、首都经济贸易大学出版社领导等多方指导,在此深表谢意。

本书可作为广大会计工作者、高等财经类院校师生学习新会计制度的指导教材,也可作为大中型企业和企业主管部门组织新会计制度学习的培训教材。

由于《企业会计制度》刚刚颁布实施,各企业的具体情况又很繁杂,在执行新制度过程中到底会遇到哪些问题,还有待进一步实践和沟通。为此,我们特与中国财会网(www.kj2000.com)商定,在中国财会网开设一个“企业会计制度探讨”专栏,诚邀会计人员自由讨论,并欢迎广大读者对本书提出宝贵意见。

袁小勇

2001年4月25日于北京

目 录

第一部分 企业会计制度概述	(1)
第一章 企业会计制度出台的背景.....	(4)
第二章 企业会计制度改革的总体思路、制定原则及 主要创新	(12)
第三章 企业会计核算的法律适用	(22)
第二部分 新会计制度的主要内容	(31)
第四章 资产类科目比较	(33)
第五章 负债类科目比较.....	(143)
第六章 所有者权益类科目比较.....	(165)
第七章 成本类科目比较.....	(171)
第八章 损益类科目比较.....	(175)
第九章 会计报表编制比较.....	(199)
第三部分 新旧会计制度衔接	(235)
第十章 调账前的准备.....	(237)
第十一章 会计账目的调整.....	(240)
第十二章 主要会计报表的调整.....	(286)
第十三章 新旧会计制度衔接调账实例.....	(303)

第一部分

企业会计制度概述

正当人们辞旧迎新,准备迎接新世纪到来的时刻,财政部于2000年12月29日正式发布《企业会计制度》(财会[2000]25号),并于2001年1月1日起暂在股份有限公司范围内实施。这是我国会计界的一件大事。它是贯彻实施《会计法》和《企业财务会计报告条例》的重要步骤,也是完善我国企业会计核算制度,统一会计核算标准,提高企业会计信息质量的具体措施。它标志着我国会计改革又一新高潮的到来。《企业会计制度》的发布和实施,是我国会计改革与发展的重要里程碑。

建国50多年来,我国企业会计核算制度从无到有,从逐渐建立到不断完善,从“资金平衡表”到“资产负债表”,从“两则两制”模式上的转变到《股份有限公司会计制度》和具体会计准则的发布,从酝酿建立国家统一的会计核算制度到《企业会计制度》正式的发布,无一不体现了党和国家对会计事业的关怀与支持,无一不凝聚了我国会计理论界和会计实务界专家的心血。《企业会计制度》是我国建国50年来集会计核算制度成果之大成,是吸纳历年会计核算制度精华的结晶,也是向更高层次的国际会计标准迈进的实际运作。

下面,对我国企业财务会计制度的逐步建立建全,特别是近10年来进行重大改革的情况作一简要、概括的介绍。

第一章 企业会计制度 出台的背景

一、市场经济的发展要求提高会计信息质量

1992~1993年,我国进行了重大的财务会计制度改革,先后发布了《企业会计准则——基本准则》和《企业财务通则》,以及分行业的财务会计制度(以下简称“两则两制”),并于1993年7月1日起由所有企业实施。“两则两制”的发布并实施,实现了我国会计核算模式的转换,即由适应于高度统一的计划经济体制的财务会计核算模式,转换为适应于社会主义市场经济体制的财务会计核算模式,建立了资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六大会计要素,由多种记账方法统一为借贷记账法,资金平衡表改为资产负债表,等等。“两则两制”实现了会计核算模式的国际化,为引进外资,企业走出国门奠定了财务会计的基础。

随着我国证券市场的进一步开放,企业股份制改造日益兴起,并在国内上市,发行股票筹集资金。同时,我国企业到香港、境外等地发行股票,接受外国政府贷款、世行贷款、亚行贷款等越来越多,相应地带来了会计的国际化协调问题,特别是上市公司因其投资者众多,公众关心上市公司的会计信息的需求程度远远高于对非上市公司会计信息的需求。因此,提高会计信息质量,保证会计信息的可靠性,提高会计信息的透明度,必然被提到了议事日程,尤其是琼民源事件发生后,社会公众以及证券监管部门对会计核算和信息披露提出了更高的要求。为此,财政部于1997年发布了第一个具体会计准则——关联方关系及其交易的披露,旨在规范

关联交易的信息披露,增加关联交易的透明度;后来,又于1998年发布了《股份有限公司会计制度》和收入、投资等七个具体会计准则。《股份有限公司会计制度》和八个具体会计准则的发布及其实施,对于提高股份有限公司,特别是上市公司的会计核算和会计信息质量起到了良好的作用。值得提到的是,1998年和1999年财政部发布的有关股份有限公司会计制度的补充规定,如财会字[1999]第35号文件要求所有股份有限公司均计提应收款项坏账准备、短期投资跌价准备、存货跌价准备、长期投资减值准备,对于加强股份有限公司会计信息的可靠性、真实反映其资产的价值和损益,具有重要的意义。

但是,除股份有限公司外,其他企业仍然执行“两则两制”时发布的财务会计制度,市场经济已经又走过了8年的历程,这8年来我国市场经济已经有了长足的发展,随着股份有限公司会计信息质量的日益提高,其他企业的会计信息质量仍然维持在“两则两制”时的状态。分行业财务会计制度是在我国市场经济刚刚起步阶段所制定的财务会计制度,带有较多的计划经济痕迹,其中,不能真实反映企业的财务状况和经营成果已成为企业会计信息不可靠的主要原因之一。财务会计制度不适应市场经济发展的需要,不适应企业实际工作的需要,主要表现在以下几个方面:

(一)财务会计管理体制已不能适应市场经济发展的要求

在我国,长期以来形成了一套传统的企业财务会计管理模式,会计要素的确认和计量均由国家企业财务制度规定,企业会计制度按照财务制度规定的确认、计量标准进行相关的会计处理。虽然“两则两制”进行了企业财务会计制度改革,但并没有从财务会计制度的根本上解决财务会计管理以及所带来的会计要素确认和计量标准的不合理、不科学等现象。究其原因,主要是长期以来政府一直把企业作为执行国家财政和计划的基层单位,企业经营国家授权经营的资产,实现利润上缴国家,发生亏损由国家弥补,企业发生的资产损失要经财政部门批准后才能计入损益,在未经财

政部门批准前或财政部门不予批准的损失只能将其挂在账上,形成虚的资产。企业完成国家计划是主要的,很少具有财务决策自主权。虽然自改革开放以来,国家对国有企业一再放权,但计划经济体制下形成的国家与企业的财务管理模式,并没有根本改变。面对社会主义市场经济的新形势,这种财务会计管理模式已暴露出越来越多的问题。

(二)会计信息的真实可靠性差

财务会计制度所规定的某些会计政策和会计估计已不能适应企业实际情况的需要,导致企业所反映的各项会计要素缺乏其真实可靠性。具体表现在以下几个方面:

1. 固定资产折旧政策、固定资产净残值率、固定资产报废标准由国家统一规定,而不是按照社会主义市场经济的要求,根据企业自身生产经营的特点而对固定资产价值磨损的程度,以及无形损耗的具体情况来确定。由于固定资产折旧年限等标准与企业的实际情况不符,一方面导致企业固定资产净值不实,另一方面致使企业更新改造资金严重不足,设备老化,跟不上社会主义市场经济对劳动资料的更新需求。

2. 坏账准备按照国家统一规定的比例提取,提取比例一般为3‰~5‰;已经发生的坏账损失,要经过财政部门批准才能冲销,致使大量呆、坏账长期挂在账上,妨碍了资金周转,导致企业的现金流量严重不足。

3. 不按正确的标准确认和计量收入。目前,国有企业的收入确认标准比较简单,已不能适应社会主义市场经济的要求,如有些企业在商品销售时,虽然已经知悉购买时企业将无力承担付款的责任,但仍然确认收入。虚列收入,必然虚增利润,导致利润超分配,现金流出企业,加剧了企业资产短缺。

4. 由于存货严重积压,变现能力差,存货的账面价值已经低于市价,但在资产负债表上仍然反映成本价值,而不是反映可变现净值。

5. 投资不能产生效益, 有的甚至已经发生损失, 但资产负债表上仍然反映原投资成本或原价值, 没有反映已经发生的投资价值的减损, 造成虚增投资价值, 使企业资产严重不实。

6. 某些不符合资产定义的财产, 仍然作为资产在资产负债表上反映, 如开办费、待处理财产损溢等, 导致企业资产不实。

由于上述各种会计政策体现在财务会计制度中, 由此造成企业财务会计报告所提供的信息缺乏真实性、可靠性。

(三) 会计信息的可比性差

不同性质的企业实行不同的会计制度, 造成相同行业会计信息不可比。由于不同财务会计制度所规定的会计政策、会计标准不同, 导致同一行业企业因执行不同会计制度所反映的会计信息缺乏可比性。例如, 纺织行业中有股份有限公司、外商投资企业、国有企业等, 因其分别执行《股份有限公司会计制度》、《外商投资企业会计制度》、分行业会计制度, 而使纺织行业中的各个企业所提供的会计信息不一致, 股份有限公司可以计提短期投资和长期投资损失准备, 而其他企业则不能计提投资损失准备。这种现象不便于国家对企业的会计数据统计、考核等, 特别是给企业编制合并会计报表增加了难度。

(四) 分行业会计制度不能起到指导企业进行会计核算的作用

“两则两制”以前, 会计制度根据企业实际发生的各项经济业务进行规范, 会计制度起到了会计核算手册的作用, 即企业遇到会计核算问题, 通常情况下只要对照会计制度即可进行相关的会计处理。而“两则两制”则未考虑我国的现状, 舍弃了原会计制度操作性强的特点, 代之以简单的指引。分行业会计制度执行 8 年来, 不少企业会计人员反映, 会计制度成了简单的账务处理程序, 造成会计人员遇到实际情况翻阅会计制度后, 也不知所云, 不知如何进行会计处理的情况, 在一定程度上失去了会计制度的权威性, 也造成了会计处理无章可循、各行其事的局面, 影响了会计信息的真实性。

(五)行业会计制度按行业分类已明显不符合企业实际情况的需要

一方面是企业多种经营的存在和发展,用分行业的会计制度已经不能满足会计核算的需要;另一方面,新兴行业的兴起,如足球俱乐部、网络公司、软件公司等,无法从现有行业会计制度体系中找到其适用的会计制度,而且会有越来越多的新兴行业和业务出现,按行业分别设计企业会计制度的做法已越来越不能满足经济发展的需要,企业会计制度的制定将始终处于被动局面,滞后于经济的发展。长此以往,行业会计制度将失去其权威性,对制度建设本身不利。

二、国家法律、行政法规和会计国际化进程要求会计标准的国际化

近几年,财务会计报告使用者对会计信息的可靠性越来越关注。广大财务会计报告使用者已越来越清醒地认识到,财务会计报告所提供的信息不真实,会计信息的可靠性就失去了基本的保障。从我国实际情况来看,一方面提高会计信息质量、规范会计核算制度的呼声越来越高,另一方面会计制度不规范导致会计信息不真实,以及企业管理当局为了各自的目的而操纵利润,提供虚假的财务会计报告等情况时有发生。而近年来,国内和国际形势的发展,迫切要求提高会计信息质量,提高会计信息透明度,因此,会计制度改革势在必行。

第一,政府和国家领导人的一系列指示,为深化会计核算制度改革指明了方向。

《国务院办公厅关于转发国家经贸委国有大中型企业建立现代企业制度和加强管理基本规范(试行)的通知》中,要求企业严格按照国家统一的会计制度的规定,合理地确认和计量各项资产、负债、所有者权益、收入、费用等;中央有关文件和中央领导对会计制度改革也曾多次作出指示,要进一步深化会计制度改革,按照社会

社会主义市场经济要求和国际惯例,建立健全国家统一的会计制度。如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”,又如,《中共中央关于国有企业改革和发展若干重大问题的决定》(1999年9月22日中国共产党第十五届中央委员会第四次全体会议通过)规定,建立健全全国统一的会计制度;江泽民总书记1999年在国有企业改革座谈会中指出,要建立国家统一的会计制度;李岚清副总理在2000年国务院召开的贯彻实施《会计法》电视电话会议的讲话中指出,要进一步深化会计制度改革,按照社会主义市场经济要求和国际惯例,实行国家统一的会计制度。这一系列重要指示为深化会计核算制度改革指明了方向。

第二,新修订的《会计法》和《企业财务会计报告条例》的发布和实施,为深化会计核算制度改革提供了重要的法律、法规依据。

修改《会计法》的宗旨在于规范会计行为,保证会计资料真实、完整,提高会计信息质量。《会计法》第八条规定:“国家实行统一的会计制度。”这一规定的指导思想在于会计制度的标准应当统一,作为国家统一的会计制度重要组成部分的会计核算制度,也应当制定统一的、适合于我国实际情况的会计核算标准。

要做到真实、完整地对外提供会计信息,必须从会计核算的最终结果——对外提供的财务会计报告反映的会计信息的真实性、完整性着手,要求制定出有针对性地、具有一定可操作性,又符合我国实际情况的有关财务会计报告的行政法规。为此,在修订《会计法》的同时,国务院于2000年6月21日,发布了《企业财务会计报告条例》(国务院令 第287号),作为实施《会计法》的配套法规。《企业财务会计报告条例》在两方面有重大突破:一是对六大会计要素作了重新定义,重新定义后的六大会计要素,更加符合其特性;二是不仅规范了编报者的行为,而且还规范了财务会计报告要素者的行为。对六大会计要素的重新定义,在中国具有划时代的