

2001

企业会计制度并轨操作指南

《企业会计制度并轨操作指南》编写组



经济科学出版社

2001

企业会计制度 并轨操作指南

《企业会计制度并轨操作指南》编写组

顾 问：王又庄

主 编：杨世忠

副主编：赵艳玲 崔也光

经济科学出版社

F275.2
Y51



UIBE 000456495

责任编辑:谭志军 孙怡虹 齐伟娜
责任校对:徐领弟 王苗苗
版式设计:周国强
技术编辑:李长建

2001 企业会计制度并轨操作指南

《企业会计制度并轨操作指南》编写组

顾问:王义庄

主 编:杨世忠

副主编:赵艳玲 崔也光

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址:北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编:100036

总编室电话:88191217 发行部电话:88191515

网址:www.esp.com.cn

电子邮件:esp@esp.com.cn

北京天宇星印刷厂印刷

永明装订厂装订

850×1168 32 开 20.75 印张 540000 字

2001 年 5 月第一版 2001 年 6 月第二次印刷

印数:7001—12000 册

ISBN 7-5058-2515-1 / F·1907 定价:30.00 元

(图书出现印装问题,本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

前 言

财政部发布的《企业会计制度》是我国会计制度继 1993 年转轨之后的又一次重大改革。这次改革的特点是进一步打破行业、所有制、组织方式和经营方式的界限，将现行 11 个行业会计制度和外商投资企业会计制度、股份制企业会计制度并轨为统一的企业会计制度。使之符合企业多元化、跨行业经营和多种经济成分混合的实际，有利于规范企业会计核算，提高企业会计信息质量。为了贯彻实施《企业会计制度》，帮助广大财会工作者尽快熟悉和掌握其内容，由首都经济贸易大学会计学院、北京化工大学经济管理学院和石家庄铁道学院会计系的部分专家学者共同编写了本书。

编写本书的目的是使广大财会工作者从新旧制度的差异中了解新制度、掌握新制度。因此，贯穿全书的指导思想是“揭示差异，说明差异”。人们只有充分了解旧制度的变化，才能准确地把握新制度，本书的作用正在于此——为从旧会计制度向新会计制度的转换架桥铺路。本书的特点是内容全面、重点突出、针对性和操作性强。本书涉及了 11 个行业 and 外商投资企业的会计制度并轨操作实务，并且不再重复《企业会计制度》所述内容，着重说明原行业会计制度与新发布的企业会计制度之间的区别。因此，它是联结原行业会计制度与新企业会计制度的桥梁，有助于熟悉原行业会计制度的财会人员顺利完成会计制度的并轨操作。本书除第一章对各个行业的会计制度与新企业会计制度的总体性差异加以说明以外，各章都是对具体行业会计制度核算内容分类差异作出具体说明，并且例举了并轨调账过程，以求对财会工作者学习和掌握《企业会计制度》、完成并轨操作过程提供指导。

本书由王又庄教授指导，杨世忠教授设计、审核、修改，赵艳玲副教授、崔也光副教授协助编纂定稿。各章执笔者分别是：第一章，杨世忠、王国生、赵艳玲；第二章，赵艳玲、刘俊；第三章，王国生；第四章，武玉荣、江劲松；第五章 周晓梅、张沁；第六章，仇雨；第七章，许江波；第八章，蒋钢、李春瑜；第九章，李晓斌、段英文；第十章，李晓燕；第十一章，袁晓勇、袁国辉、王霞；第十二章，贾娜、刘云；第十三章，崔也光、刘洋、彭文斌、王志敏。由于作者水平有限，书中缺点错误在所难免，希望读者批评指正。

本书编写组

2001 年 4 月

目 录

第一章 概述	(1)
第一节 《企业会计制度》与行业会计制度 总体差异.....	(1)
第二节 会计要素确认计量差异.....	(6)
第二章 工业企业会计制度并轨操作实务	(31)
第一节 新旧会计科目比较	(31)
第二节 资产	(34)
第三节 负债	(51)
第四节 所有者权益	(55)
第五节 成本	(59)
第六节 损益	(60)
第七节 财务会计报告	(62)
第八节 调账举例	(69)
第三章 商品流通企业会计制度并轨操作实务	(80)
第一节 新旧会计科目比较	(80)
第二节 资产	(84)
第三节 负债.....	(100)
第四节 所有者权益.....	(102)
第五节 收入.....	(103)
第六节 费用.....	(105)
第七节 利润.....	(107)

第八节	财务会计报告·····	(107)
第九节	调账举例·····	(114)
第四章	施工企业会计制度并轨操作实务·····	(124)
第一节	资产·····	(124)
第二节	负债·····	(149)
第三节	所有者权益·····	(154)
第四节	成本·····	(157)
第五节	损益·····	(159)
第六节	调账举例·····	(161)
第五章	房地产开发企业会计制度并轨操作实务·····	(170)
第一节	新旧会计科目比较·····	(170)
第二节	资产·····	(172)
第三节	负债·····	(187)
第四节	所有者权益·····	(189)
第五节	收入·····	(193)
第六节	成本、费用·····	(195)
第七节	利润及利润分配·····	(198)
第八节	财务会计报告·····	(199)
第九节	调账举例·····	(206)
第六章	旅游、饮食服务企业会计制度并轨操作实务·····	(213)
第一节	新旧会计科目比较·····	(214)
第二节	资产·····	(217)
第三节	负债·····	(234)
第四节	所有者权益·····	(239)
第五节	成本·····	(242)
第六节	损益·····	(242)

第七节	财务会计报告·····	(247)
第八节	调账举例·····	(252)
第七章	对外经济合作企业会计制度并轨操作实务·····	(266)
第一节	新旧会计科目比较·····	(266)
第二节	资产·····	(274)
第三节	负债·····	(299)
第四节	所有者权益·····	(304)
第五节	成本·····	(306)
第六节	损益·····	(307)
第七节	财务会计报告·····	(310)
第八节	调账举例·····	(313)
第八章	运输（交通）企业会计制度并轨操作实务·····	(318)
第一节	新旧会计科目比较·····	(318)
第二节	资产·····	(321)
第三节	负债·····	(335)
第四节	所有者权益·····	(338)
第五节	成本·····	(339)
第六节	损益·····	(340)
第七节	财务会计报告·····	(341)
第八节	调账举例·····	(348)
第九章	运输（铁路）企业会计制度并轨操作实务·····	(356)
第一节	新旧会计科目比较·····	(356)
第二节	资产·····	(365)
第三节	负债·····	(382)
第四节	所有者权益·····	(387)
第五节	损益·····	(390)
第六节	财务会计报告·····	(394)

第七节	调账举例	(401)
第十章	运输（民航）企业会计制度并轨操作实务	(412)
第一节	新旧会计科目比较	(412)
第二节	资产	(416)
第三节	负债	(422)
第四节	所有者权益	(423)
第五节	收入	(424)
第六节	费用	(425)
第七节	利润	(426)
第八节	财务会计报告	(426)
第九节	调账举例	(427)
第十一章	邮电通信企业会计制度并轨操作实务	(436)
第一节	资产	(436)
第二节	负债	(467)
第三节	所有者权益	(479)
第四节	成本	(483)
第五节	损益	(484)
第六节	调账举例	(493)
第十二章	农业企业会计制度并轨操作实务	(503)
第一节	新旧会计科目比较	(503)
第二节	资产	(508)
第三节	负债	(528)
第四节	所有者权益	(533)
第五节	成本	(535)
第六节	损益	(537)
第七节	财务会计报告	(541)

第八节	调账举例·····	(548)
第十三章	外商投资企业会计制度并轨操作实务·····	(560)
第一节	新旧会计科目比较·····	(560)
第二节	资产·····	(566)
第三节	负债·····	(611)
第四节	所有者权益·····	(620)
第五节	成本·····	(624)
第六节	损益·····	(625)
第七节	财务会计报告·····	(632)
第八节	调账举例·····	(637)
主要参考文献·····		(648)

第一章

概 述

《企业会计制度》是在原行业会计制度、《股份有限公司会计制度》和已经发布或即将发布的具体会计准则的基础上，广泛吸收其优点并结合我国的实际情况加以制定的。它与原行业会计制度相比有很多差异。这些差异可以分为三类：一是制度总体差异，即制度结构、目的、范围、依据、报告要求方面的差异；二是会计要素的确认、计量差异；三是会计记录和报告差异。前两类差异具有共性，在本章分两节分别加以说明。第三类差异则在以后各章分别说明。

第一节 《企业会计制度》与行业 会计制度总体差异

1993年财政部颁布的13个行业会计制度是由总说明、会计科目（含会计科目表和会计科目使用说明）、会计报表和主要会计事项分录举例四部分组成。2001年财政部新颁布的《企业会计制度》在结构和内容上与原会计制度区别见表1-1。

由表1-1可见，新的《企业会计制度》是由会计核算一般规定、会计科目使用说明、会计报表和会计报表附注三部分组成。其中，会计核算一般规定是企业进行会计核算必须遵循的一

表 1-1

会计制度总体框架结构的比较表

《行业会计制度》		《企业会计制度》	
		一、企业会计制度	第一章 总则
			第二章 资产
			第三章 负债
			第四章 所有者权益
			第五章 收入
			第六章 成本和费用
			第七章 利润及利润分配
			第八章 非货币性交易
			第九章 外币业务
			第十章 会计调整
			第十一章 或有事项
			第十二章 关联方关系 及其交易
			第十三章 财务会计报告
			第十四章 附则
一、总说明		二、企业会计制度 (会计科目和会计 报表)	1. 总说明
二、会计科目	1. 会计科目表		2. 会计科目名称和编号
	2. 会计科目使用 说明		3. 会计科目使用说明
会计报表	1. 会计报表种 类和格式 2. 会计报表编 制说明		4. 会计报表格式
			5. 会计报表编制说明
			6. 会计报表附注
附录：主要会计事项分录举例			附录：主要会计事项分录举例

般原则和具体处理方法，而会计科目使用说明、会计报表和会计报表附注则是对企业设置会计科目和编制会计报表、会计报表附注等提出的进一步要求。

一、《企业会计制度》——会计核算一般规定

《企业会计制度》——会计核算一般规定，是新会计制度增加的内容。它是企业设置和应用会计科目、编制会计报表的理论基础和操作指南，它对会计核算的总体原则以及会计报表项目的确认、计量作了详细的规定，包括 14 章。其中，第一章总则，作为会计制度总则是该制度的总纲或基本规定，是对会计制度的重要原则问题、各章节核心内容、以及不宜在其他各章节中作规定的问题等作出规定，包括会计核算基本前提、会计核算一般原则等内容；第二章至第七章和第十三章对会计要素的确认、计量和报告作了规定；第八章至第十二章以我国已经颁布的有关具体准则为依据，对特殊业务或事项作了规定；第十四章附则，规定了本制度实施时间。

二、会计科目、会计报表和会计报表附注

从会计制度安排的结构看，会计科目、会计报表和会计报表附注这部分内容在新旧会计制度中均包括总说明、会计科目名称和编号、会计科目使用说明和会计报表种类和格式、会计报表编制说明。但在以下方面发生了一些变化：

（一）会计制度制定的目的及依据

虽然制定会计制度都是为了规范会计行为，但就会计制度制定的目的及依据而言，《企业会计制度》比原行业会计制度更明确、更直接。关于制定会计制度目的，原行业会计制度作如下表述“为了贯彻《企业会计准则》，规范企业会计核算特制定本制度”，未涉及会计制度制定依据。与之不同，《企业会计制度》在总则第一条就明确、直接地说明本制度制定的目的及依据，即

“为了规范企业会计核算，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，《企业会计制度》更加突出了《会计法》在我国会计规范体系中的最高层次以及核心地位，使会计法更好地得以宣传和贯彻。

（二）会计制度适用范围

会计制度适用范围，包括会计制度在空间上的适用范围和会计制度在时间上的适用范围。

1. 会计制度在空间上的适用范围。原行业会计制度比较具体，采取列举方式规定了制度的适用范围，如《商品流通企业会计制度》总说明中指出，“本制度适用于设在中华人民共和国境内的所有从事商品流通的独立核算的企业：包括商业、粮食、物资供销、供销合作社、对外贸易、医药（石油、烟草）商业、图书发行等企业”。

新的《企业会计制度》打破了行业界限，规范了企业会计核算，规定除不对外筹集资金、经营规模较小的企业，以及金融保险企业以外，在我国境内设立的企业，执行本制度。可见，新的《企业会计制度》在空间上的效力范围是采取剔除的形式，将不适用本制度的企业予以排除。

2. 会计制度在时间上的适用范围。会计制度在时间上的适用范围，是指会计制度生效和效力终止的时间，以及会计制度对以前的行为是否有追溯既往的效力。新旧会计制度均对其发生效力时间作了明确规定。两者所不同的是，《企业会计制度》不可能像行业会计制度那样整齐划一，从1993年7月1日同时实施，而是有计划、有目标、分步骤实施。究其原因，是由于我国现行财务管理体制存在一定弊端，企业资产不实、虚增利润问题比较突出，完善的公司法人治理结构和健全的内部控制有待于进一步加强，如果一刀切地全面实施《企业会计制度》，势必会引起新一轮的会计信息失真。由于股份有限公司基础较好，又有执行

《股份有限公司会计制度》、具体会计准则以及计提“四项准备”的经验，因此，从 2001 年起，先在股份有限公司范围内实施，然后推广应用到其他企业。

（三）会计科目设置和使用原则

会计科目的设置和使用是建立各种会计记录和报告的基础。根据经济业务内容及其特点，制定完整的会计科目体系，规范每个会计科目反映的特定经济内容以及各个科目之间的对应关系，既是会计制度设计的一项重要内容，也是实现会计目的的重要保障。对此，新旧会计制度都对会计科目设置和使用作了严格的规定。特别是新的《企业会计制度》强调了明细科目的设置原则，即“明细科目的设置，除本制度已有规定者外，在不违反统一会计核算要求的前提下，企业可以根据需要自行确定”。这是原行业会计制度未涉及的内容，它充分反映了《企业会计制度》中会计科目设置的统一性与灵活性。

三、对外报送财务会计报告的要求

新的《企业会计制度》是适应我国企业经营环境、经济成分和经营领域的变化，为提高会计信息质量，加强会计信息可比性，全面推进我国会计与国际惯例的协调而颁布的。与原行业会计制度相比，《企业会计制度》关于对外报送会计报表的要求更加广泛和严格。表现在：

1. 特别强调了编制财务会计报告的依据和要求。由于财务会计报告是企业经营管理者、企业投资者、企业债权人以及政府部门赖以评价企业财务状况、经营成果、现金流量，以及投资和融资决策的直接依据，财务会计报告所提供的信息质量好坏，直接影响财务会计报告使用者作出正确的判断和决策，因此，《企业会计制度》规定，企业应按照《企业财务会计报告条例》的规定，根据《企业会计制度》有关财务会计报告的编制基础、编制依据、编制原则和方法的要求，对外提供真实、完整的财务会计

报告。企业不得随意改变财务会计报告的编制基础、编制依据、编制原则和方法，不得随意改变本制度规定的财务会计报告有关数据的会计口径。原有行业会计制度未作此规定。

2. 与行业会计制度相比，《企业会计制度》规定财务会计报告的内容增多，要求披露信息的范围更加广泛，财务会计报告报送时间（增加了季度中期财务会计报告和对外提供中期财务会计报告的时间）比行业会计制度更为具体。

3. 突出了会计报表附注在财务会计报告体系中的重要性。会计报表附注是对会计报表的补充说明，也是财务会计报告的重要组成部分。由于会计报表本身的局限性，对会计报表的利用会受到一定的限制。为了提供更详尽的会计资料，需要在会计报表附注中对会计报表的某些项目作进一步的补充说明。对此，《企业会计制度》规定了会计报表附注的内容及其披露要求，行业会计制度对此未作出规定。

4. 会计资料作为单位经济业务活动的反映，在不同程度上含有涉及国家利益或者关系到公司、企业长远发展和竞争能力的秘密。这就要求接受财务会计报告的单位、部门及其工作人员必须负有保守所知悉秘密的义务，在财务会计报告未正式对外披露前，应当对其内容保密。否则，就会损害国家利益和提供财务会计报告单位的合法利益。原有行业会计制度未作此规定。

第二节 会计要素确认计量差异

一、资 产

（一）资产定义差异

旧制度中并没有写入“资产”这一概念，在会计核算中所应用的“资产”涵义是：“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”（《企业会计准则——基本准则》1993年）。《企业会计制度》中的资产定义是：“指过去的交易、事项形成并由企业拥有或者控制的资源，该资源预期会给企业带来经济利益。”

差异之处：新的资产概念出处是国务院 2000 年 6 月 21 日发布的《企业财务报告条例》第九条，比原定义增加了“预期会给企业带来未来经济利益”，这也是原定义中忽略的作为企业资产应当具有的最基本的性质。

（二）修改资产定义的原因

1. 原定义没有反映资产的质量特征。资产的质量特征应包括两个方面：第一，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，并且能够可靠计量时，才能确认为企业的资产。第二，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，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。如果资产定义忽略了“未来经济利益可能流入企业”这一基本特征，则这一定义是不完整、不科学的。

2. 实务工作中产生的问题。如果按照原定义来确认企业的资产，不论企业拥有或者控制的资源能否给企业带来经济利益，均作为企业的资产，将造成实际已经损失了的资源仍然作为资产列示。比如，有些企业大量的应收账款长期收不回来，债务单位已经撤销，或者实质上已经无力承担偿债义务，这样的应收账款只能是损失而不应该是资产。又如，由于技术进步，原有设备已经被淘汰或长期闲置不用，或者从国外引进的设备，因原材料供应等原因在国内无法使用，又不能出售，这些设备和原材料也不