

《企业会计制度》 及讲解

《企业会计制度》研究组 编



新千年
新制度
新风暴



东北财经大学出版社

《企业会计制度》及讲解

《企业会计制度》研究组 编

东北财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

《企业会计制度》及讲解/《企业会计制度》研究组编.
- 大连:东北财经大学出版社,2001.3
ISBN 7-81044-860-9

I.企… II.企… 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 09740 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

大连业发印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

开本:850 毫米×1168 毫米 1/32 字数:626 千字 印张:23 1/4

印数:1-10 000 册

2001 年 3 月第 1 版

2001 年 3 月第 1 次印刷

责任编辑:钟会

责任校对:一频

封面设计:钟福建

版式设计:刘瑞东

定价:36.00 元

前 言

2000年12月29日,财政部以财会[2000]25号文的形式发布了《关于印发〈企业会计制度〉的通知》,正式颁发了《企业会计制度》。这项新制度自2001年1月1日起暂在股份有限公司范围内执行,取代了财政部于1998年1月27日以财会字[1998]7号文的形式颁发、自1998年1月1日起施行的《股份有限公司会计制度——会计科目和会计报表》。从长远来看,《企业会计制度》在所有企业(除特定的小规模企业和金融保险企业以外)施行只是一个时间问题。《企业会计制度》的颁发,是贯彻实施《中华人民共和国会计法》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、统一企业会计核算标准、提高企业会计信息质量的有力措施,是我国会计制度改革进程中的一件大事。

为了配合《企业会计制度》的学习和培训工作,我们组织了近20名长期从事会计事务管理、会计研究、会计教学和会计实务工作的专家,在对《企业会计制度》进行认真研究的基础上,精心编写了这本《〈企业会计制度〉及讲解》。本书紧扣《企业会计制度》的内容,密切联系企业会计工作的实际,对《企业会计制度》进行了全面、深入、细致、务实的讲解。全书共分七个部分。具体讲解内容包括四个部分:第一部分针对《企业会计制度》的颁发及其主要内容、重大改动等相关问题进行了详尽、细致的解答,主要是为了使读者对《企业会计制度》有一个总体上的了解和把握;第二部分详细讲解了《企业会计制度》全部十二章内容,有利于读者领会《企业会计制度》的具体规定;第三部分详细讲解了新制度下各个会计科目的运用,并针对企业日常的会计事项列举了相应的会计分录,为读者根据《企业会计制度》进行日常会计核算提供了详尽、细致、便利的指南和参照;第四部分着重讲

述了新制度下企业会计报表的编制方法和技巧,有利于读者实际掌握新制度下如何编制会计报表。此外,为了方便读者查阅相关的会计法规,本书还以附录的形式收录了《企业会计制度》、《企业会计制度——会计科目和会计报表》原文,《中华人民共和国会计法》、《企业财务会计报告条例》、《会计基础工作规范》、《会计档案管理办法》等相关的重要会计法规,以及基本会计准则和截至目前已经颁发和修订的 13 项具体会计准则。

本书讲解全面、细致,资料详尽、实用,是广大会计工作者学习和掌握《企业会计制度》、据以进行会计业务工作的理想参考书,同时也十分适合各级财政、会计主管部门用作《企业会计制度》的培训教材。

在本书即将出版之际,谨对关心和支持本书编写的有关部门和人士致以衷心的感谢!同时,我们也殷切地希望本书的出版能够对《企业会计制度》的学习、培训和实际操作起到积极的推动作用!

编 者

2001 年 3 月

目 录

前言

第一部分 《企业会计制度》问题解答

- 第一题 为什么要制定和实施《企业会计制度》? 1
- 第二题 《企业会计制度》在我国的会计法规体系中
处于什么地位? 5
- 第三题 制定《企业会计制度》的依据是什么? 10
- 第四题 如何理解《企业会计制度》的适用范围? 11
- 第五题 《企业会计制度》包括哪些主要内容? 12
- 第六题 《企业会计制度》做出了哪些改动和新的规定? ... 14

第二部分 《企业会计制度》条文详解

- 第一章 总则 18
- 第二章 资产 29
- 第三章 负债 103
- 第四章 所有者权益 112
- 第五章 收入 116
- 第六章 成本和费用 127
- 第七章 利润及利润分配 131
- 第八章 非货币性交易 143
- 第九章 外币业务 147
- 第十章 会计调整 150
- 第十一章 或有事项 163
- 第十二章 关联方关系及其交易 174
- 第十三章 财务会计报告 185
- 第十四章 附则 190

第三部分 会计科目运用与会计分录例示

第一章 资产类会计科目运用与会计分录例示·····	191
第二章 负债类会计科目运用与会计分录例示·····	246
第三章 所有者权益类会计科目运用与会计分录例示·····	269
第四章 成本类会计科目运用与会计分录例示·····	276
第五章 损益类会计科目运用与会计分录例示·····	278

第四部分 会计报表编制方法讲解

第一章 资产负债表及其附表编制方法讲解·····	289
第二章 利润表及其附表编制方法讲解·····	312
第三章 现金流量表编制方法讲解·····	325
第四章 会计报表附注的编制·····	341

第五部分 附录一：《企业会计制度》原文

关于印发《企业会计制度》的通知·····	348
企业会计制度·····	348
企业会计制度——会计科目和会计报表·····	413

第六部分 附录二：相关会计法规

中华人民共和国会计法·····	627
企业财务会计报告条例·····	637
会计基础工作规范·····	646
会计档案管理办法·····	666

第七部分 附录三：企业会计准则

企业会计准则——基本准则·····	673
企业会计准则——关联方关系及其交易的披露·····	682
企业会计准则——现金流量表·····	686
企业会计准则——资产负债表日后事项·····	694
企业会计准则——债务重组·····	695
企业会计准则——收入·····	699
企业会计准则——投资·····	703
企业会计准则——建造合同·····	708

企业会计准则——会计政策、会计估计变更和 会计差错更正	713
企业会计准则——非货币性交易	717
企业会计准则——或有事项	719
企业会计准则——无形资产	721
企业会计准则——借款费用	725
企业会计准则——租赁	729

第一部分 《企业会计制度》 问题解答

第一题 为什么要制定和实施 《企业会计制度》?

2000年12月29日,财政部以财会[2000]25号文的形式发布了《关于印发〈企业会计制度〉的通知》,正式颁发了《企业会计制度》。《企业会计制度》的制定和实施深入贯彻落实《中华人民共和国会计法》和《企业财务会计报告条例》的重要步骤,是完善我国企业会计核算制度、统一企业会计核算标准、提高企业会计信息质量的有力措施,是我国会计制度改革进程中的一件大事。

制定新的《企业会计制度》的必要性和原因,主要可以从以下几个方面去理解:

一、制定《企业会计制度》是贯彻落实《中华人民共和国会计法》和《企业财务会计报告条例》、完善“国家统一的会计制度”的迫切要求

1999年10月31日,第九届全国人民代表大会常务委员会第十二次会议通过了修订后的《中华人民共和国会计法》(自2000年7月1日起施行),强调了“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制定并公布”(第八条)。2000年6月21日,国务院公布了《企业财务会计报告条例》(自2001年1月1日起施行),再次强调了国家统一的会计制度在企业会计核算和报告中的地位和作用。

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。它是我国会计法规体系的重要组成部分。其中,有关会计核算的制度,更是直接指导各个单位办理会计业务、实行会计核算的重要规范。

鉴于我国现行会计核算制度体系的现状,目前还没有一套针对不同行业、不同经济成分的企业统一的会计核算制度,也没有一套包含对企业会计确认、计量、记录和报告全过程做出具体规定的会计核算制度。

更为严重的是,由于《中华人民共和国会计法》的修订和《企业财务会计报告条例》的出台在时间上晚于大部分会计核算制度,已经体现了新形势下的一些新要求,例如,《企业财务会计报告条例》中,对资产、负债等会计要素做出了新的、更为科学的定义,从而使得现行企业会计核算制度中有一些规定已经与《中华人民共和国会计法》和《企业财务会计报告条例》的内容不符。

因此迫切需要对原有的企业会计核算制度进行改革,制定新的《企业会计制度》。

二、制定和实施《企业会计制度》是加强会计管理、规范会计核算、提高会计信息质量的客观要求

随着我国社会主义市场经济的发展、经济体制改革的深化和对外开放的扩大,会计业务处理日益复杂,投资者、债权人和社会公众对会计信息披露的时效、范围、质量的要求越来越高;另一方面,会计工作在发展中正面临一些问题,一些地方和企业会计工作秩序混乱、管理失控,做假账、会计信息失真等问题比较严重,损害了国家和相关利益主体、乃至社会公众的利益。

而原有的会计核算制度尽管对于规范企业会计核算、提高会计信息质量曾经起到了积极的促进作用,但在执行过程中,也逐渐暴露出一些问题。比较突出的问题有:

第一,分行业会计制度仅仅规范会计科目和会计报表,而缺乏对会计政策尤其是会计确认、计量、报告方法的规范,导致会计核算沦为简单的“记账报账”,对于一些涉及企业会计政策和会计方法选择

的重要问题,由于无章可循,诱发企业各行其是,各搞一套。另一方面,企业会计准则针对企业会计确认、计量和报告做出了规定,为企业选择会计政策和会计方法提供了法规约束,但对于具体的会计记录(会计科目设置及其运用、账簿设置和记账规则等)没有做出相应的规定,对于如何编制财务会计报告也没有做出详尽、具体的规定,而且大都仅在上市公司范围内执行,不利于企业在实际会计工作中,尤其是在会计记录和报告过程中切实遵循、照章办事。这样,势必严重影响会计信息的质量。

第二,作为行业会计制度制定纲领的《企业会计准则——基本准则》,在一些重大问题上也存在一些不足之处,从客观上造成了会计信息严重偏离经济事实。例如,对资产的定义和确认标准中,没有考虑资产作为一种能够带来未来经济利益的资源这个至关重要的经济属性,使一些不符合资产定义或者已经丧失价值的项目都作为资产核算和报告,而资产价值的减损又得不到恰当的反映,最终必然导致会计信息背离经济事实。

第三,现行会计核算制度中,在个别会计政策和会计处理方法的规定上,也有一些容易引发“滥用”行为的漏洞。例如,《企业会计准则——资产重组》中倡导的“公允价值”,就已经被个别上市公司用来在资产重组过程中从事不正当的关联方交易,造成人为地操纵利润,影响证券市场的健康发展。

第四,现行会计核算制度的前瞻性和包容性不够,随着社会主义市场经济的发展,一些新的业务事项和会计问题层出不穷,企业会计核算制度很难跟上形势发展的步伐,经常修修补补,给企业会计核算工作带来不便。

因此,迫切需要制定和实施一套科学、全面、严格、可操作性强的《企业会计制度》,以便强化对企业会计核算的管理,依靠强有力的法规、制度来规范企业的会计核算工作,整顿会计工作秩序,保障企业会计工作依法顺利进行。

三、制定和实施《企业会计制度》是统一企业会计核算制度的必然要求

我国现行的企业会计核算制度(国家统一的会计制度的组成部分),主要包括企业会计准则和分行业、分经济成分的会计制度。其中企业会计准则有的在所有企业执行,有的仅限于上市公司执行;而会计制度也是条块分割的。对于基层企业而言,由于自身所处的行业和经济成分的不同,实施的会计核算制度也有区别。一般企业和外商投资企业除了分别执行各自所属行业的会计制度和外商投资企业会计制度之外,还执行基本会计准则和现金流量表、债务重组等少数几个具体会计准则;股份有限公司执行《股份有限公司会计制度》,上市公司还须同时执行所有的企业会计准则。

由于企业会计制度是分行业、分经济成分分别制定的,忽视了企业会计制度的统一性,在会计方法、会计科目乃至会计报表格式和编制要求方面都存在较大的差异,造成对于经济性质相同或类似的会计事项,由于行业和经济成分不同,会计处理的方法和结果也可能产生较大的差异,导致会计信息口径不一,缺乏可比性,不利于不同行业、不同经济成分的企业之间会计信息的对比、分析。

另外,主管部门也很难为一些新兴行业、“小而特”的行业专门制定相应的会计制度,就会形成行业会计制度缺位和滞后的尴尬局面。也使一些跨行业、跨经济成分经营的企业在日常会计核算和会计报表合并过程中陷入困境。

此外,现行的分行业、分经济成分的会计制度都有一个共同的特点,即只对会计科目和会计报表做出了详细规定,并不涉及会计核算的总体要求、一般原则,以及会计确认和计量方面的内容。从而使会计确认、计量与会计记录、报告相脱节,不利于企业会计人员在实际工作中据以办理会计业务、进行会计核算和编制会计报表。

为此,我们需要制定和实施一套统一的、适用于不同行业 and 不同经济成分的《企业会计制度》。

四、制定和实施《企业会计制度》是对外开放和向国际接轨的现实要求

随着我国对外开放的扩大,促进中国的企业会计核算制度向国际接轨是近几年来会计改革的一个重要任务。随着我国加入世界贸易组织的进程的加快,这个问题的紧迫性更加突出。

目前,我国已经加入了国际会计师联合会,成为国际会计准则委员会的成员,企业会计核算制度正面临着与国际会计准则的进一步协调。这也是进一步改革现行的企业会计核算制度、制定符合社会主义市场经济内在要求、与国际接轨的企业会计核算制度的重要原因之一。

第二题 《企业会计制度》在我国的会计法规体系中处于什么地位?

要了解《企业会计制度》在我国会计法规体系中的地位,首先应当了解我国现行会计法规体系的构成。我国现行的会计法规体系包括以下层次和内容:

一、会计法律

会计法律是指由国家最高权力机关——全国人民代表大会及其常务委员会制定的会计法律规范。在会计领域中,只有《中华人民共和国会计法》属于国家法律层次。它是会计法规体系中权威性最高、最具法律效力的法律规范,是制定其他各层次会计法规的依据,是会计工作的基本法。

现行的《中华人民共和国会计法》是1985年1月21日第六届全国人民代表大会常务委员会第九次会议通过、根据1993年12月29日第八届全国人民代表大会常务委员会第五次会议《关于修改〈中华人民共和国会计法〉的决定》修正、1999年10月31日第九届全国人民代表大会常务委员会第十二次会议修订的。它共分为七章五十二条,主要对会计核算、会计监督、会计机构和会计人员、法律责任等做

出了规定,自2000年7月1日起施行。

二、会计行政法规

会计行政法规是指由国家最高行政机关——国务院制定的会计法律规范。会计行政法规根据会计法律制定,是对会计法律的具体化或某个方面的补充。

在我国现行的会计法规中,属于会计行政法规的有《企业财务会计报告条例》、《总会计师条例》等。

《企业财务会计报告条例》是国务院于2000年6月21日发布的,自2001年1月1日起施行。它共分为六章四十六条,主要对企业财务会计报告的构成、编制、对外提供和法律责任等做出了规定。

《总会计师条例》是国务院于1990年12月31日发布的。它共分为五章二十三条,主要对总会计师的职责、总会计师的权限、任免与奖惩等做出了规定。

三、会计部门规章

会计部门规章是指国家主管会计工作的行政部门——财政部以及其他相关部委制定的会计方面的法律规范。制定会计部门规章必须依据会计法律和会计行政法规的规定。

我国现行的会计法律中将国务院财政部门制定的会计部门规章称为“国家统一的会计制度”。它包括国家统一的会计核算制度、国家统一的会计监督制度、国家统一的会计机构和会计人员制度、国家统一的会计工作管理制度等。

(一)国家统一的会计核算制度

它主要包括会计准则和会计制度。

1. 会计准则

会计准则包括企业会计准则和非企业会计准则。

(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:

《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)

《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)

《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)

《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)

《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)

《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)

《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,暂在股份有限公司施行)

《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)

《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)

《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)

《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)

《企业会计准则——无形资产》(2001年1月18日发布,自2001

年1月1日起执行,适用于所有企业)

《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)

《企业会计准则——租赁》(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)

(2)非企业会计准则

非企业会计准则是企业之外的其他单位适用的会计准则,主要包括《事业单位会计准则(试行)》(1997年5月28日发布,自1998年1月1日起试行)等。

2. 会计制度

现行的会计制度主要包括分行业的企业会计制度、分经济成分的企业会计制度以及非企业会计制度。

(1)分行业的企业会计制度

分行业的企业会计制度是1993年会计制度改革之后陆续制定和实施的、体现行业经营特点和管理要求的会计制度。主要包括:

《工业企业会计制度》(1992年12月31日发布,自1993年7月1日起执行)

《商品流通企业会计制度》(1992年12月30日发布,自1993年7月1日起执行)

《运输(交通)企业会计制度》(1993年1月15日发布,自1993年7月1日起执行)

《运输(铁路)企业会计制度》(1993年3月15日发布,自1993年7月1日起执行)

《运输(民用航空)企业会计制度》(1993年3月22日发布,自1993年7月1日起执行)

《邮电通信企业会计制度》(1993年3月20日发布,自1993年7月1日起执行)

《农业企业会计制度》(1992年12月31日发布,自1993年7月1日起执行)

《房地产开发企业会计制度》(1993年1月7日发布,自1993年7月1日起执行)

《施工企业会计制度》(1992年1月8日发布,自1993年7月1日起执行)

《对外经济合作企业会计制度》(1993年1月15日发布,自1993年7月1日起执行)

《旅游、服务企业会计制度》(1992年12月30日发布,自1993年7月1日起执行)

《金融企业会计制度》(1993年3月17日财政部、中国人民银行联合发布,自1993年7月1日起执行)

《保险公司会计制度》(1998年12月8日发布,自1999年1月1日起执行)

(2)分经济成分的企业会计制度

分经济成分的企业会计制度主要包括:

《股份有限公司会计制度——会计科目和会计报表》(1998年1月27日发布,自1998年1月1日起执行;2000年12月29日废止)

关于外商投资企业的会计核算,还有相关的制度和补充规定。

(3)非企业会计制度

非企业会计制度是指除企业以外的其他单位适用的会计制度,主要包括《事业单位会计制度》(1997年7月17日发布,自1998年1月1日起执行)、《行政单位会计制度》(1998年2月6日发布,自1998年1月1日起执行)、《财政总预算会计制度》(1997年6月25日发布,自1998年1月1日起执行)等。

除了会计准则和会计制度之外,财政部还根据会计实务的需要,对会计准则和会计制度中没有规定或者虽有规定但已经不能适应新的情况的会计问题,做出了暂行规定或补充规定,它们也属于国家统一的会计核算制度的范畴。

(二)国家统一的会计监督制度

现行的国家统一的会计监督制度散见于相关的会计制度之中,