

《企业会计制度》操作指南

会计准则与会计制度研究组 编写



东北财经大学出版社

《企业会计制度》操作指南

会计准则与会计制度研究组 编写

东北财经大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

《企业会计制度》操作指南/会计准则与会计制度研究
组编写. —大连: 东北财经大学出版社, 2001.4

ISBN 7-81044-874-9

I. 企… II. 会… III. 企业管理-会计制度
IV. F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2001) 第 19616 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

大连理工大学印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行

开本: 850 毫米 × 1168 毫米 1/32 字数: 430 千字 印张: 16

印数: 1—10 000 册

2001 年 4 月第 1 版

2001 年 4 月第 1 次印刷

责任编辑: 李智慧 卢 悦 廖世成 责任校对: 悦 诚

封面设计: 钟福建

版式设计: 刘瑞东

定价: 24.00 元

前 言

2000年12月29日，财政部以财会〔2000〕25号文件的形式正式发布了《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施行，同时，废止了1998年1月27日颁布的《股份有限公司会计制度》及以后陆续发布的补充规定。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之外）实施只是一个时间问题。《企业会计制度》的颁布与实施，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与保障，是我国会计制度改革进程中的一件大事。

尽管目前该制度暂在股份有限公司中实施，以后将逐步推开。但财政部于2001年1月22日就《企业会计制度》实施范围作了规定：鼓励除股份有限公司以外的其他企业先行实施该制度；国有企业欲先行实施的，由企业提出申请，报经同级财政部门批准；纳入合并报表范围内的母子公司在母公司已经实施，应当要求子公司也实施。

为了配合《企业会计制度》的学习和培训工作，我们成立了会计准则与会计制度研究组，组织了十多名长期从事会计研究、会计教学和会计实务工作的专家，在对新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〉操作指南》。这些作者多次参加新制度和具体会计准则的培训与指导工作，具有较丰富的经验和较强的理解、写作能力。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，对新制度进行了全面、深入、细致、务实的讲解，具有较强的可操作性。使用本书将有助于会计人员及时地

学习和掌握新制度，据以进行会计业务工作。

本书按照制度规范的内容排列，共分十三章：第一章“总论”，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”。每章均按最容易让读者理解的方式安排内容顺序，也便于培训时讲授。我们之所以按照新制度的顺序排列，一方面是为了方便读者对照新制度的内容阅读与理解；另一方面是使每章能够自成体系。

本书讲解全面、细致，资料详尽、实用，举例丰富、具体，是广大会计人员的理想参考书，也是各级财政、会计主管部门进行新制度培训的好教材！

本书的出版得到了有关部门和人士的关心和支持，谨对此表示衷心感谢！由于参加编写人员的水平有限，加之时间仓促，书中错误之处在所难免，恳请各位读者指教，以便修订。

会计准则与会计制度研究组

2001年4月

目 录

第一章 总论	1
第一节 《企业会计制度》概述	1
第二节 会计要素	9
第三节 会计核算的基本前提	12
第四节 会计核算的一般原则	14
第五节 我国会计法规体系	19
第二章 资产	25
第一节 流动资产	25
第二节 长期投资	70
第三节 固定资产	98
第四节 无形资产和其他资产	125
第五节 资产减值	138
第三章 负债	143
第一节 流动负债	144
第二节 长期负债	164
第三节 债务重组	176
第四节 借款费用及其资本化	193
第四章 所有者权益	215
第一节 实收资本	215
第二节 资本公积	225
第三节 留存收益	232
第五章 收入	241
第一节 销售商品及提供劳务收入	241
第二节 建造合同收入	264

第六章 成本和费用	274
第一节 成本和费用概述	274
第二节 生产成本	277
第三节 期间费用	282
第七章 利润及利润分配	286
第一节 本年利润	286
第二节 所得税	291
第三节 利润分配	303
第八章 非货币性交易	308
第一节 非币性交易的几个概念	308
第二节 不涉及补价情况下非货币性交易的会计处理	313
第三节 涉及补价情况下非货币性交易的会计处理	320
第四节 非货币性交易中换入资产涉及应收款项的 会计处理	329
第九章 外币业务	338
第一节 外币业务	338
第二节 外币业务的会计处理	338
第十章 会计调整	342
第一节 会计政策变更	342
第二节 会计估计变更	349
第三节 会计差错更正	352
第四节 资产负债表日后事项	356
第十一章 或有事项	367
第一节 涉及或有事项的法律和制度规定	367
第二节 或有事项的内涵	371
第三节 或有事项的会计处理	383
第十二章 关联方关系及其交易	407
第一节 关联方关系及其披露	407
第二节 关联方交易及其披露	413

第十三章 财务会计报告	418
第一节 财务会计报告的内容	418
第二节 财务会计报告的编制	423
第三节 合并会计报表	493
后 记	503

第一章 总 论

制定《企业会计制度》的目的在于规范企业的会计核算，真实、完整地提供会计信息。《企业会计制度》制定的主要依据是《中华人民共和国会计法》（简称《会计法》）和《企业财务会计报告条例》，其适用范围具有通用性，是一套跨行业、跨经济成分的统一的会计核算制度。会计要素是对会计对象具体内容所作的分类，它是组成财务会计报表的基本要素。组成资产负债表的会计要素是资产、负债和所有者权益；组成利润表的会计要素是收入、费用和利润。会计核算的基本前提包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。会计核算的一般原则有十三项，包括客观性、相关性、可比性、一贯性、及时性、明晰性、权责发生制、配比、实际成本、划分收益性支出与资本性支出、谨慎性、重要性和实质重于形式等原则。我国会计法规体系由四部分组成会计法、会计行政法规、会计部门规章和地方性会计法规。

第一节 《企业会计制度》概述

一、制定和实施《企业会计制度》的意义

财政部于 2000 年 12 月 29 日正式颁布了《企业会计制度》。《企业会计制度》的制定和实施，是深入贯彻落实《会计法》和《企业财务会计报告条例》的重要举措，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的又一大突破。

制定和实施《企业会计制度》的意义主要表现在以下几个方面：

(一) 制定和实施《企业会计制度》是完善国家统一的会计制度的迫切需要

国家统一的会计制度应由国务院财政部门制定并公布。第二次修订的《会计法》强调要实行统一的会计制度。在国务院公布的《企业财务会计报告条例》中，再次强调了国家统一的会计制度在企业核算和报告中的地位和作用。

国家统一的会计制度，是国务院财政部门根据《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。

《会计法》的修订和《企业财务会计报告条例》的出台，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》对资产、负债等会计要素作出了新的、更为科学的定义。但从我国现行会计核算制度体系的现状看，目前还没有一套针对不同行业、不同经济成分的企业的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、记录和报告全过程作出具体规定的会计核算制度，以满足《国会计法》和《企业财务会计报告条例》的需要。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》是提高会计信息质量的客观要求和基本保证

会计报告是企业经营管理者、企业投资者、企业债权人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的好坏，直接影响财务会计报告使用者的判断和决策，而会计资料的真实性是保证财务会计报告真实性的前提。众所周知，企业的会计核算，应当根据真实的交易或事项所取得的原始凭据，按照会计核算程序和会计核算原则合理地确认和计量各项会计要素，并记录各项交易或事

项对财务状况和经营成果的影响，最终编制出可以对外提供的财务会计报告，或根据管理的需要编制内部财务会计报告。在这一过程中，任何一个环节的差错，都会直接或间接地影响所提供的财务会计报告资料的真实性。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；而会计工作在发展中正面临着一些问题，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：

1. 分行业的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，企业便各行其是，各搞一套。另一方面，企业会计准则针对企业会计确认、计量和报告作出了规定，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）没有作出相应的规定，对于如何编制财务会计报告也没有作出详尽、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。

2. 《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，从客观上造成会计信息严重偏离经济事实。例如，在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。

3. 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，致使人为地操纵利润，影响证券市场的健康发展。

4. 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。

简言之，在上述形势下，如应按原制度执行，企业会计信息的质量必然严重失真，制定和实施《企业会计制度》，在客观上保证了会计信息质量的可靠性与相关性。

(三) 制定和实施《企业会计制度》是对外开放和与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与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进一步协调的问题。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并与国际接轨的企业会计核算制度的重要原因之一。

(四) 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趋势

我国现行的属于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，造成了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，进而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与分析。而且，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作出了详细规定，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。

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，从而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。

因此，《企业会计制度》的制定和实施，恰恰满足了不同行业、不同经济成分的会计核算和会计报告的需要。

二、《企业会计制度》的制定目的和依据

（一）《企业会计制度》的制定目的

制定《企业会计制度》的目的在于规范企业的会计核算，真实、完整地提供会计信息。对企业的会计核算进行规范是制定和实施《企业会计制度》的直接目的，而确保企业真实、完整地提供会计信息则是终极目的。

会计信息是反映企业在某一时点上的财务状况和某一期间的经

营成果和现金流量的综合价值信息，是会计核算工作的最终产品。它既是评价企业经营管理当局经营业绩的主要指标，也是有关的利益主体（投资者、债权人、政府、职工等）分享在企业内所主张的利益的重要依据。因此，会计信息是否真实、完整，直接关系到国家、企业职工、其他相关法人和自然人的切身利益。只有保证会计信息的真实、完整，才能合理地协调各方利益主体之间的利益关系，维护健康的经济秩序，保证社会主义市场经济建设顺利开展。

会计信息来源于企业的会计核算工作，因此，必须下大力气规范企业的会计核算，从而为形成真实、完整的会计信息提供基础和前提。对企业的会计核算进行规范的主要手段就是制定和实施国家统一的会计制度。

（二）《企业会计制度》的制定依据

制定《企业会计制度》的主要法律依据是《中华人民共和国会计法》和《企业财务会计报告条例》。这主要体现在以下几个方面：

1. 《中华人民共和国会计法》第一章“总则”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。”财政部就是根据这项法定授权职能来制定和发布《企业会计制度》的。

2. 《中华人民共和国会计法》第二章“会计核算”和第三章“公司、企业会计核算的特别规定”中，对各单位进行会计核算、填制会计凭证、登记会计账簿、编制财务会计报告作出了规定。《企业会计制度》针对企业（含公司），对这些规定进行了明细化和具体化，深入贯彻了这些规定。

3. 《企业财务会计报告条例》虽然主要针对的是企业财务会计报告的编制和对外提供，但是它多次提到了企业据以编制财务会计报告的会计核算资料乃至财务会计报告本身都必须符合国家统一的会计制度的规定。

4. 《企业会计制度》中对资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润等基本会计要素的定义、企业财务会计报告的内容和格式

要求等都遵循了《企业财务会计报告条例》的相关规定。

（三）《企业会计制度》的适用范围

《企业会计制度》的适用范围，应该说具有通用性，是一套跨行业、跨经济成分的统一的会计核算制度。当然通用性也有两个例外，根据重要性原则，一是经营规模较小且不对外筹集资金的企业可以例外；二是与一般行业有完全不同的经营业务的企业，如金融、保险企业也例外。因为通用的会计核算方法对于金融、保险企业也不一定合适。除此之外的所有企业，不论所属的行业和经济成分如何，都在《企业会计制度》的适用范围之内。

当然，考虑到会计人员素质现状、会计制度调整和衔接等多方面的原因，《企业会计制度》采取了“先试点，后推广”的做法，暂时只在股份有限公司范围内执行。但是，我们可以合理地预计到，在不久的将来，《企业会计制度》必将会逐步取代现有的分行业（金融、保险等特殊行业除外）、分经济成分的会计制度，真正成为通用的、统一的企业会计核算制度。

三、《企业会计制度》的内容

《企业会计制度》的内容分为两大部分：

（一）正文部分

《企业会计制度》正文共十四章。第一章“总则”规定了《企业会计制度》的制定目的和依据、适用范围、会计核算的基本前提和一般要求以及会计核算的一般原则；第二章“资产”规定了资产的定义和分类，并分别就流动资产、长期投资、固定资产、无形资产和其他资产以及资产减值的定义、确认、计量和记录作出了具体规定；第三章“负债”规定了负债的定义和分类，并分别就流动负债、长期负债的定义、确认、计量和记录作出了具体规定；第四章“所有者权益”规定了所有者权益的定义，并就所有者权益下属的各个项目的定义、确定、计量等作出了具体规定；第五章“收入”规定了收入的定义和确认原则，并分别就销售商品及提供劳务收入、建造合同收入的定义、确认、计量等作出了具体规定；第六章

“成本和费用”就成本和费用的定义、确认、计量等作出了具体规定；第七章“利润及利润分配”就利润和利润分配的定义、利润的形成和分配过程以及所涉及到的相应的会计处理作出了具体规定；第八章“非货币性交易”主要针对非货币性交易的定义和相关的会计处理作出了具体规定；第九章“外币业务”主要针对外币业务的有关会计处理作出了具体规定；第十章“会计调整”规定了会计调整的定义和类型，并分别针对会计政策变更、会计估计变更、会计差错更正和资产负债表日后事项的定义和相关的会计处理作出了具体规定；第十一章“或有事项”规定了或有事项的定义、分类，并分别就或有负债、或有资产的定义、认定、披露等作出了具体规定；第十二章“关联方关系及其交易”主要就关联方关系的定义、认定以及关联方交易的披露等作出了具体规定；第十三章“财务会计报告”就财务会计报告的编制要求、分类、构成、合并和对外提供等作出了具体规定；第十四章“附则”规定了《企业会计制度》的实施时间。

（二）“会计科目和会计报表”部分

《企业会计制度——会计科目和会计报表》包括六个部分。第一部分“总说明”，主要就企业会计科目和会计报表的有关问题作出了总括性或者基本性的规定；第二部分“会计科目名称和编号”，规定了资产类、负债类、所有者权益类、成本类、损益类等五类会计科目的名称和编号；第三部分“会计科目使用说明”，针对第二部分所列示的会计科目的核算内容、使用方法等逐一作出了具体规定；第四部分“会计报表格式”，对资产负债表、利润表、现金流量表及其附表的格式作出了规定；第五部分“会计报表编制说明”，详细规定了资产负债表、利润表、现金流量表及其附表中各个栏目的填列方法；第六部分“会计报表附注”，对企业会计报表附注所应披露的内容及其披露方法作出了具体规定。

可见，《企业会计制度》的内容十分丰富，它在正文部分对会计核算作出了总体规定，并就有关会计要素和一些特殊会计领域的

会计确认、计量、记录和报告作出了具体规定；在会计科目和会计报表部分，又详细规定了会计科目及其使用方法、会计报表及其编制方法。可以说，《企业会计制度》综合了会计准则和会计制度的相关内容。

第二节 会计要素

会计要素是对会计对象的具体内容所作的分类，它是组成财务报表的基本要素。组成资产负债表的会计要素是资产、负债和所有者权益，组成利润表的会计要素是收入、费用和利润。因此，把会计要素划分为两类：一类是反映财务状况的要素，另一类是反映经营成果的会计要素。

一、反映财务状况的要素

（一）资产

资产是指过去的交易、事项形成并由企业拥有或控制的资源，该资源预期会给企业带来经济利益。在资产负债表上，资产应按其流动性分类分项列示，包括流动资产、长期投资、固定资产、无形资产及其他资产。其特征如下：

1. 资产从本质上讲是一种经济资源，即可以作为要素投入到生产经营中去。这就把资产同一些已经不能再投入企业作为生产经营要素的耗费项目区分开来。

2. 资产是由过去的交易、事项所形成的。资产的成因是资产存在和计价的基础。未来的、尚未发生的事项的可能后果不能确认。

3. 资产是由企业拥有或控制的。强调权属是会计主体假设的必然要求。在这里，所谓拥有是指该项资产的法定所有权属于本企业；所谓控制是指虽然企业并不拥有该资产的所有权，但是该项资产上的收益和风险已经由本企业承担，如融资租入的固定资产等。把企业虽不拥有、但行使控制权的资产纳入会计核算的范畴，反映