

林 业 企 业

新旧财会制度衔接转换问题与指导

主编 郑德胜 王广建

6.25

东北林业大学出版社

前 言

经国务院批准，财政部制定的各行业新财会制度从1993年7月1日开始实行了。这是我国40年多年来传统会计管理体制和会计核算模式的重大改革。为了配合林业企业贯彻新财务会计制度，做好新旧制度的衔接转换工作，我们编辑了《林业企业新旧财会制度衔接转换问题与指导》这本书。本书编辑了企业财务会计制度和农业企业财务会计制度改革的主要内容、全国著名财会专家蒋凤起教授在“全国森工企业新财会制度研讨班”上的讲课材料，结合林业实际，阐述了新旧财务会计制度衔接转换有关问题的具体处理方法。由于财政部“关于森工企业贯彻执行新财会制度有关问题的通知”下发较晚，本书在讲解新旧会计制度衔接转换时，仍依据执行工业企业会计制度。本书可作为林业企业贯彻新制度的培训教材和财会人员业务学习的参考书。

参加本书撰稿的有郑德胜、于长满（第一章），王广建、戴永清（第二章），付香兰、陈颖杰（第三章），王翠槐、刘勤（第四章），蒋凤起（第五章），附录由郑德胜收集编辑。全书由郑德胜、王广建任主编，刘勤、戴永清任副主编，郑德胜负责全书的总纂和定稿。

由于时间仓促，书中错误在所难免，敬请读者批评指正。

编 者

1993年6月20日

前 言

经国务院批准，财政部制定的各行业新财会制度从1993年7月1日开始实行了。这是我国40年多年来传统会计管理体制和会计核算模式的重大改革。为了配合林业企业贯彻新财务会计制度，做好新旧制度的衔接转换工作，我们编辑了《林业企业新旧财会制度衔接转换问题与指导》这本书。本书编辑了企业财务会计制度和农业企业财务会计制度改革的主要内容、全国著名财会专家蒋凤起教授在“全国森工企业新财会制度研讨班”上的讲课材料，结合林业实际，阐述了新旧财务会计制度衔接转换有关问题的具体处理方法。由于财政部“关于森工企业贯彻执行新财会制度有关问题的通知”下发较晚，本书在讲解新旧会计制度衔接转换时，仍依据执行工业企业会计制度。本书可作为林业企业贯彻新制度的培训教材和财会人员业务学习的参考书。

参加本书撰稿的有郑德胜、于长满（第一章），王广建、戴永清（第二章），付香兰、陈颖杰（第三章），王翠槐、刘勤（第四章），蒋凤起（第五章），附录由郑德胜收集编辑。全书由郑德胜、王广建任主编，刘勤、戴永清任副主编，郑德胜负责全书的总纂和定稿。

由于时间仓促，书中错误在所难免，敬请读者批评指正。

编 者

1993年6月20日

目 录

前 言	(1)
第一章 企业财务会计制度改革的主要内容	(5)
一、企业财务制度改革的主要内容	(5)
二、企业会计制度改革的主要内容	(10)
三、林业企业执行哪个行业财会制度	(13)
第二章 农业企业财务制度的主要内容	(16)
一、总则	(16)
二、资金筹集	(17)
三、流动资产的管理	(21)
四、固定资产的管理	(23)
五、无形资产、递延资产和其它资产	(24)
六、对外投资	(24)
七、成本和费用	(25)
八、营业收入、利润及其分配	(26)
九、外币业务	(27)
十、家庭农场财务	(28)
十一、企业清算	(28)
十二、财务报告	(29)
第三章 农业企业会计制度改革的主要内容	(30)
一、新制度的适用范围	(30)
二、新制度的主要特点	(30)
三、新制度改革的主要内容	(32)

第四章 森工企业新旧财务制度衔接转换问题的处理	 (39)
一、新制度与承包体制的衔接	(39)
二、林业公检法司警经费的列支渠道	(41)
三、林价(育林基金)问题	(41)
四、集体林区更改资金和国有林区伐区道路延伸费问题	(43)
五、企业现有各项资金的处理	(44)
六、改变固定资产划分标准等问题的处理	(45)
七、奖金逐步计入成本、费用的处理	(46)
八、征集能源交通基金和预算调节基金问题	(46)
第五章 林业企业新旧会计制度衔接转换问题的处理	 (48)
一、林业企业执行新财务会计制度的依据	(48)
二、会计科目	(52)
三、所有者权益	(64)
四、营林核算	(71)
五、木材采运成本核算	(83)
六、固定资产的核算	(90)
七、基本建设业务	(95)
八、购销存货业务	(97)
九、投资业务	(105)
十、利润和利润分配业务	(108)
十一、会计报表	(111)
附录	 (124)
1、财政部《关于贯彻实施新的企业财务制度有关政策衔接	

问题的通知》	(124)
2、财政部《全民所有制工业企业新旧会计制度衔接有关调帐问题的处理规定》的通知	(130)
3、财政部关于发布《农业企业财务制度》和《农业企业会计制度》的通知	(151)

第一章 企业财务会计制度 改革的主要内容

经国务院批准，财政部制定发布了《企业财务通则》、《企业会计准则》，以及 10 个行业的企业财务制度和 13 个行业的会计制度，这是发展社会主义市场经济、转换企业经营机制，大力推进改革开放的重大举措，也是建国以来我国企业财务会计制度的一项重大改革。它改变了长期以来按所有制、分行业或部门的统一会计核算制度管理模式，建立起以《通则》、《准则》统驭大行业的财务会计制度，并在此基础上由企业结合生产经营特点和管理要求制定内部财务会计办法的管理模式。这样改革，既符合国情，又同国际惯例相接轨。

一、企业财务制度改革的主要内容

（一）企业资金管理制度的改革

建立资本金制度，充分体现资本保全和完整的原则。建立资本金制度是我国资金管理体制的重大改革。长期以来，我们一直把资本视为资本主义特有的范畴，但实际上资本是商品经济高度发达的产物，是企业从事生产经营活动的基本条件。我国是以生产资料公有制为主体的社会主义国家，虽然资本体现的社会经济关系与资本主义国家有本质的区别，但它始终寓于社会再生产过程的运动之中，并不断实现资本的

增值，是客观存在的。由于我国尚未建立资本金制度，现行的一些财务处理办法没有体现资本的保全和完整。诸如企业计提折旧资金，固定资产盘盈、盘亏、报废等净损失调整资金等，使投资者投入企业的资金在周转和循环中不能保全，损害了投资者权益。因此，建立资本金制度，确保资本金的保全和完整，对促进社会主义市场经济的发展具有极其重要的作用。

企业财务通则对资本金的概念、构成、筹集方式及其管理原则等均作出了明确的规定。从概念上讲，资本金是企业 在工商行政管理部门登记的注册资金总额，企业设立时必须 有资本金，并不得低于国家规定的限额。从其构成看，根据 投资主体不同，资本金包括国家资本金、法人资本金、个人 资本金和外资资本金等。从筹集方式看，企业可以根据国家 法律、法规规定，采取国家投资、各方集资或者发行股票等 方式筹集资本金，投资者则可以用现金、实物、无形资产等 形式向企业投资。从管理原则看企业筹集的资本金，企业依 法享有经营权，在企业经营期内除投资者依法转让外，不得 以任何方式抽走；同时，为了确保筹集的资本金及时到位，对 由于投资者未按投资合同、协议的约定履行出资义务的，企 业或者其他投资者可以依法追究其违约责任。对于企业在筹 集资本金活动中，投资者缴付的出资额超出资本金的差额 （包括股份有限公司发行股票的溢价收入），以及接受捐赠的 财产等，计入资本公积金。上述规定构建了我国企业实行资 本金制度的基本框架。

建立资本金制度需要对我国现行企业财务制度进行相应 的改革。一是企业盘盈或出售固定资产的净收入，企业报废、

盘亏、毁损的固定资产净损失，不再增减资金，直接列为企业营业外收支；二是企业固定资产计提折旧，不再冲减资金，直接列入成本费用；三是企业库存材料物资因国家调整调拨价格而产生的价差不再增减有关资金，按其实际购建成本入帐，直接体现损益；四是企业收回对外投资与投资时帐面价值差额不再调整有关资金，计入投资损益；五是企业以实物、无形资产对外投资，其资产重估确认价值与其帐面净值的差额，也不再调整有关资金，计入资本公积金；六是企业的资金不再按资金来源不同划分固定的基金、流动基金、专用基金，并取消专户存储办法，允许企业灵活有效地统筹运用资金。上述内容，企业财务通则已按照资本金制度的要求作出了明确规定，为资本金制度的实行提供了保证。

（二）成本管理的改革

一是取消企业提取大修理基金管理办法。现行财务制度规定，允许企业将提取的折旧基金和大修理基金等捆起来使用。这样企业将大部分大修理基金用于技术改造，把大修理基金与折旧基金混同使用，大修理基金已成为变相的折旧基金。修理费用（包括大修理费用）的本质，是为了保持固定资产功能，虽然大修有局部更新的性质，但是在折旧以外再建立一个局部补偿基金则没有必要。另外在企业实际执行过程中，也存在着企业大、中、小修理划分标准不清的问题，致使企业发生的大修理费用大都直接进了成本，而不在大修理基金中列支，大修理基金结余逐年增加。取消提取大修理基金办法，这样每年企业大约可减少成本支出几十亿元，也可避免企业和财税部门因大、中、小修理费界限不清而扯皮。企业取消提取大修理基金办法后，发生的修理费直接计入成本

费用。对一次性修理费用支出较大的，企业可编制年度计划，采取预提或待摊的办法。

二是改完全成本法为制造成本法。目前国营工业企业成本是采用完全成本法核算，即企业产品成本不仅包括直接材料、直接工资、制造费用，而且还包括管理费用。这样一方面核算起来很复杂，另一方面也容易产生潜亏。并且与国际上通行做法也不尽相同。国营工业企业成本核算办法，由完全成本法改为制造成本法，即企业产品成本只包括直接材料、直接工资和制造费用，而不包括管理费用。管理费用作为当期费用直接处理，不分摊到产品成本中去。

三是划清资本性支出和收益性支出的界限。取消5万元以下为开发新产品而购置的固定资产列入成本的做法。凡是用于购建固定资产和无形资产发生的支出都是资本性支出。其发生的支出不能摊入当期成本费用。成本应体现足额补偿的原则，但也不能无界限提前补偿。对企业为取得本期收益而发生的收益性支出，可以摊入当期成本费用。

四是建立坏帐准备金制度。现行财务制度一般不允许企业建立坏帐准备，企业发生的坏帐损失直接进成本。随着市场经济的发展，企业之间的经济关系越来越复杂，风险也越来越大，如不从财务制度上为企业发生的坏帐损失规定一个稳定的资金来源，促进企业及时处理坏帐损失，企业坏帐损失挂帐将会成为企业潜亏的又一大隐患。因此，企业财务通则规定企业要建立坏帐准备金，企业发生的坏帐损失，冲减坏帐准备金，并对坏帐损失的范围重新进行了界定。

（三）企业折旧制度的改革

一是改进折旧计提方法。实行多种折旧方法并存，允许

在一定范围内实行快速折旧法。按照现行折旧条例规定，国营企业计提折旧方法采用平均年限法或工作量法。由于这两种折旧方法都属于直线法，未能考虑到无形损耗等影响，也没有从折旧制度上体现国家产业政策。按照国务院发布的《全民所有制工业企业转换经营机制条例》规定，企业按照国家规定，有权选择具体的折旧方法，如果仍然实行单一的直线法，这一规定也就失去了其应有的意义。为此，国家将根据产业政策，对在国民经济中占有重要地位、技术进步快的电子生产企业、船舶工业和运输企业、生产“母机”的机械制造企业、汽车制造和运输企业、飞机制造企业以及医药、化工生产企业等，其机器设备实行双倍余额递减法和年数总和法。企业具体折旧方法可按上述规定选择确定。

二是改进固定资产折旧分类办法，简化折旧分类。把固定资产分类从三大部分、29类、433项，简化为三大部分22类。经过补充修订、重新组合，使折旧分类既科学规范，又切实可行。

三是适当提高折旧水平，制定固定资产的弹性区间。现行折旧年限相对偏长，而且折旧年限由国家统一规定，整齐划一，未能充分体现各地区、各行业、各企业自然经济条件生产特点和经济发展水平的差别。为此，固定资产折旧年限在现行折旧年限的基础上，平均加速20%—30%，提高折旧水平，并按简化的折旧分类，对每类固定资产折旧年限规定一个最高限和最低限，允许企业根据自身的实际情况，在国家规定的折旧年限区间内具体确定每类固定资产的折旧年限。但为了避免企业把折旧当成调节利润的手段，发挥折旧固有功能，企业折旧年限一经确定，不得随意变动。

(四) 实行财务会计报告制度，建立新的财务指标体系。

新的企业财务制度采用国际通用的财务报表体系，建立了一套新的评价财务的指标体系。

一是把现行的以资金平衡表、利润表、成本表以及其他各种以统计性质为特征的报表体系，改为以资产负债表、损益表、财务状况变动表以及有关附表为特征的报表体系，年终还应编制企业财务状况说明书。这一改革大大简化了报表手续，并且与国际通用的财务报表体系衔接一致，使企业的财务信息得到充分、明晰的反映，能满足投资者及有关各方面对财务信息的需要。

二是把现行国家考核企业财务状况的办法改为企业财务评价的办法，建立新的企业财务指标体系。设计了能全面反映企业情况的指标体系，包括流动比率、速动比率、应收帐款周转率、存货周转率、资产负债率、资本金利润率、营业收入利税率、成本费用利税率等。新的财务指标体系，既体现了企业财务评价的特色，也考虑到了社会各方面的需要。

企业财务制度的改革除上述四个方面外，在利润分配方面，将实行依法缴纳所得税、税后分利的办法，规范了企业税后利润的分配秩序。同时在负债管理、投资管理、营业外收支管理等方面，也进行了较大改革。

二、企业会计制度改革的主要内容

(一) 突破了现行的会计核算管理模式。长期以来，我国一直实行高度集中的计划经济体制，在会计核算管理上，是按部门、分所有制和行业制定会计核算制度，用来规范各类

企业的会计核算。从行业和部门来说，虽然也遵循了一般公认的会计准则，但在具体部门和行业的会计核算制度中，都存在着部门和行业之间具体确认和计量标准的差异，从而导致了部门和行业之间会计信息的口径不统一，不可比。新的企业会计制度突破了现行的会计核算管理模式，规定其适用于设立在我国境内的所有企业，包括全民所有制、集体所有制、私营、外商投资等各种所有制成份的企业，使我国各行各业的会计核算有了共同遵循的规范体系，用统一的会计准则，规范各行业各部门会计制度所规定的会计核算行为，有利于提高会计核算资料的统一性、可比性。

(二) 规定了会计核算的一般原则。会计核算的一般原则是对会计核算的基本要求。目前我国会计核算中遵循的一些基本要求主要散见于制定的各行各业的会计核算制度中，没有将其归纳和整理上升为会计核算的一般原则。在企业会计准则中，在参考国际会计核算的一般原则和总结我国 40 多年来会计核算实践经验的基础上，规定了我国会计核算应遵循的一般原则，包括：客观性原则、相关性原则、可比性（统一性）原则、一贯性原则、及时性原则、明晰性原则、权责发生制、配比原则、谨慎性原则、实际成本核算原则、收益性支出与资本性支出划分原则、重要性原则等 12 项原则。这些原则，在会计准则中居于指导地位，指导着会计准则的制定和整个会计核算工作，为我国会计制度的统一和规范提供了前提条件。

(三) 改革了现行会计核算制度中采用的会计平衡公式，采用国际通行的会计平衡公式。我国目前普遍采用的是“资金来源=资金占用”的会计平衡公式。随着经济体制改革的

不断深入，现行会计平衡公式所提供的会计信息已不能满足有关方面对企业会计信息的需要，迫切需要对现行平衡公式进行改革，即以国际通行的“资产=负债+所有者权益”的会计平衡公式，取代现行的“资金来源=资金占用”的会计平衡公式。这样，既有利于我国会计向国际会计惯例靠拢，与国际会计对接；同时也能使企业会计核算的信息满足多方面的需要。

（四）采用了国际通行的会计报表体系。会计报表是会计核算工作的结果，是企业会计向外传递会计信息的主要手段。新的企业会计制度的会计报表体系采用了与国际会计相一致的会计报表体系。以资产负债表取代现行的资金平衡表，增加了财务状况变动表，这样我国企业会计制度中向外提供的会计报表主要包括资产负债表、损益表、财务状况变动表共3张报表，其他报表只是作为附表来规定的。会计报表体系的改革，缩小了与国外会计报表的差距，便于外国投资者通过企业会计报表了解我国企业的财务状况，使我国会计走向国际化迈出了很大的一步。

（五）采用了国际上通行的制造成本法。新的会计制度改革了现行的完全成本法，采用了制造成本法，规定企业生产经营活动中发生的费用分为制造费用和期间费用。制造费用作为本期产品生产费用，相应地在本期完工产品和在产品之间进行分配，而期间费用则是在会计期间发生的费用，如销售费用、管理费用、财务费用，直接计入当期损益，从当期实现的销售收入中得到补偿。采用制造成本法，能够更好地贯彻权责发生制，使会计核算更加符合配比性原则的要求，同时能减轻企业财会人员的核算工作量，有利于促进企业避免

生产经营的短期行为，增加企业发展后劲，提高企业的竞争能力，使财政收入的增长建立在更加可靠的基础上。

(六) 适当采用谨慎原则。谨慎性原则是西方会计核算中广为使用的一项基本原则。在市场经济中存在着市场竞争，企业就得承担一些经营风险，为了确保企业财务上能够有承受风险能力，在处理一些不确定因素问题时要谨慎从事，就是说要充分预计可能发生的损失和费用，而不要预计可能发生的收益。根据我们国家的情况，借鉴国际惯例，适当地采用谨慎原则的部分内容。例如，按照国家规定允许企业按应收帐款的一定比例计提坏帐准备，分散经营风险，均衡成本负担。按照规定，允许企业可以选择具体的折旧方法和确定加速折旧幅度，加快固定资产折旧，促进企业更新，使企业成本及时补偿，加快企业投资回收。

三、林业企业执行哪个行业的财会制度

建国以来，林业企业一直比照执行工业企业的产业政策和财务会计制度。由于林业指导思想的失误，长期重采轻育，致使林业企业陷入森林资源危机和经济危困。为了加速培育后续森林资源，改变单一的产业结构，促使企业休养生息，增强自我积累、自我发展的能力，从1984年底起，林业企业财务管理体制由比照工业企业的财务体制，改为比照国营农业企业的财务体制，在财政系统内部由工交财务部门管理改为农业财务部门管理，并实行财务包干办法。林业企业发展到今天，已不再是从前的单纯的以砍木头为生计，而是以采伐林木、营林造林为主，兼以多种经营，实行独立经济核算的

全民所有制企业，其主要生产经营范围包括营造林木、木材采运加工、种植业、养殖业、采掘、建材、化工和第三产业。现在很难简单地用一个标准对其进行分门别类，因为它既不是纯粹的工业，也不完全是农业。因此在执行分行业财务会计制度时，很难用一句话来说清楚是执行工业还是执行农业企业财务会计制度。财政部在着手制定农业企业财务会计制度时，曾多次征求林业部门的意见，并详细叙述农业与工业企业财务会计制度的异同。从财政部了解到的情况看，林业部门有的愿意继续比照执行农业企业财务会计制度，有的则要求比照执行工业企业财务会计制度。前者认为，近几年来林业企业在极其困难的情况下，尚能得到一定的发展，这完全得益于比照执行农业企业财务管理制度和办法，因此要一如既往。后者则考虑到虽然得到不少实惠，但工业企业的一些大的优惠政策没有搭上车，如大中型骨干企业实行加速折旧、国营大中型工业企业提取技术开发费、部分大中型骨干企业补充流动资金等政策，就将林业企业排除在外。为避免又将其列入另册，要求执行工业企业财务制度。财政部认为，上述观点都有一定的道理，但也不尽其然。新的财务会计制度打破了部门、所有制界限，按照社会主义市场经济的要求，既适合我国国情，又符合国际惯例。分行业财务会计制度是根据《两则》的精神制定的，其基本内容相同。考虑到农业企业农工商多种经营的特点，在制度中还设计了农业、工业、商品流通业、运输业、建筑业、服务业等六业核算方法。财政部认为，农业企业财务会计制度适用于林业企业。林业主管部门认为，完全比照执行农业企业财会制度体现不了工业的特点，要求在执行工业企业会计制度的同时，执行农业企

业财务制度。从财会制度本身来说是讲不通的，也就是说，作为一个企业，不能会计制度执行工业企业的，财务制度执行农业企业的，要么执行工业企业财务会计制度，要么执行农业企业财务会计制度。经过与有关部门多次协商，考虑到林业的特殊情况，最后确定林业企业除执行《农业企业财务制度》、《农业企业会计制度》外，根据业务需要，还可参照《工业企业财务制度》和《工业企业会计制度》增设有关科目和报表。