

新旧会计制度 帐务调整业务手册

主 编 耿建新 牟乃密

实收资本

10000

①

固定基金

10000

10000

流动基金

15000

15000

②

15000

新旧会计制度 帐务调整业务手册

耿建新 牟乃密 主编

(京)新登字 156 号

新旧会计制度帐务调整业务手册

耿建新 牟乃密 主编

出版者：中国人民大学出版社

发行者：中国人民大学出版社

(北京海淀路 39 号 邮码 100872)

印刷者：北京市红星黄佳印刷厂

经销者：新华书店总店北京发行所

开 本：787×1092 毫米 32 开

字 数：300 000

印 张：12. 125

版 次：1993 年 5 月第 1 版

印 次：1993 年 5 月第 1 次印刷

册 数：1—15 000

书 号：ISBN7-300-01690-1/F·451

定 价：11.00 元

前 言

财政部已陆续颁布了《企业会计准则》、《企业财务通则》和各大行业会计制度，并定于1993年7月1日在全国范围内实施，这是会计史上一次重大革命。实施新的会计制度，按照会计准则进行会计处理，首要的问题是如何把旧帐过渡到新帐，即帐务调整工作。这是目前广大会计人员迫切需要了解和解决的问题。为此，我们编写了本书。

本书按会计要素的顺序展开，以新旧对比为写作手法，严格按照有关法规、制度，对资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润以及会计报表作了如下方面的介绍：(1)、概述。简单介绍了本问题的基本知识；(2)、新旧帐户设置对比。详细列示了每一个问题在帐户设置上的不同；(3)、在报表揭示上的对比。即在报表中列示顺序、方法、目的等有什么不同；(4)、帐务调整及规范性演示。该部分是本书的重点，在新的业务处理基础上，用实例介绍了怎样从旧帐过渡到新帐，并且在很多地方运用了“T”字型帐户进行了详细演示。

本书有以下几个特点：

第一，实用性。本书完全根据目前企业会计的现实状况而编写，既从理论上阐明应如何运作，又从实务上介绍了具体可行的处理方法；

第二，可操作性。本书是一本务实性的操作手册，所写内容就是目前企业会计帐务调整要做的工作；

第三，全面性。本书是按会计要素的顺序编写的，对会

计工作所面临的调帐问题进行了系统而全面的介绍；

第四，多方位适用性。本书主要以工业企业会计制度为根据编写，但同时也兼顾了其他行业，如商品流通企业，因此，对其他行业来说，也可以作为参考用书。

本书是集体智慧的结晶。由中国人民大学会计系耿建新、牟乃密策划并总纂。参加编写的有：金春保、冯立亮、杨小松、李云水、齐正华、耿建新、牟乃密等同志。

由于时间紧迫，水平所限，不妥之处在所难免，敬请读者批评指正。

编 者

一九九三年四月于北京

目 录

前言	(1)
第一章 总论	(1)
第一节 新会计制度与帐务调整	(1)
第二节 新旧会计制度的总体比较	(4)
第三节 帐务调整的原则与程序	(13)
第二章 流动资产核算的帐务调整	(16)
第一节 概述	(16)
第二节 流动资产帐户设置的新旧对比	(21)
第三节 流动资产在报表上列示的新旧对比	(23)
第四节 流动资产帐务调整的难点	(27)
第五节 流动资产帐务调整的业务处理及其 规范性演示	(49)
第三章 固定资产核算的帐务调整	(61)
第一节 概述	(61)
第二节 固定资产帐户设置的新旧对比	(70)
第三节 固定资产在报表上列示的新旧对比	(71)
第四节 固定资产帐务调整的难点	(73)
第五节 固定资产帐务调整的业务处理及其 规范性演示	(95)
第四章 其他长期资产核算的帐务调整	(100)
第一节 概述	(100)
第二节 其他长期资产帐户设置及其在报表上 的列示	(109)

第三节	其他长期资产帐务调整的难点·····	(114)
第四节	其他长期资产帐务调整的业务处理及其 规范性演示·····	(131)
第五章	负债核算的帐务调整·····	(142)
第一节	概述·····	(142)
第二节	负债帐户设置的新旧对比·····	(146)
第三节	负债在报表上列示的新旧对比·····	(157)
第四节	负债帐务调整的难点·····	(163)
第五节	负债帐务调整的业务处理及其规范 性演示·····	(186)
第六章	所有者权益核算的帐务调整·····	(191)
第一节	概述·····	(191)
第二节	所有者权益帐户设置的新旧对比·····	(196)
第三节	所有者权益在报表上列示的新旧对比 ·····	(202)
第四节	所有者权益帐务调整的难点·····	(205)
第五节	所有者权益帐务调整的业务处理及 其规范性演示·····	(221)
第七章	收入核算的帐务调整·····	(230)
第一节	概述·····	(230)
第二节	收入帐户设置的新旧对比·····	(232)
第三节	收入帐务调整的难点·····	(242)
第四节	收入帐务调整的业务处理及其规范 性演示·····	(251)
第八章	成本费用核算的帐务调整·····	(260)
第一节	概述·····	(260)
第二节	成本费用帐户设置的新旧对比·····	(262)

第三节	成本费用在报表上列示的新旧对比·····	(270)
第四节	成本费用帐务调整的难点·····	(272)
第五节	成本费用帐务调整的业务处理及其 规范性演示·····	(300)
第九章	利润及其分配核算的帐务调整·····	(310)
第一节	概述·····	(310)
第二节	利润及其分配帐户设置的新旧对比·····	(312)
第三节	利润及其分配在报表上列示的新旧对比 ·····	(328)
第四节	利润及其分配帐务调整的难点·····	(334)
第五节	利润及其分配帐务调整的业务处理及其 规范性演示·····	(343)
第十章	会计报表的比较与转换·····	(350)
第一节	概述·····	(350)
第二节	资产负债表与资金平衡表的对比·····	(352)
第三节	损益表与利润表的对比·····	(353)
第四节	财务状况变动表的作用和编制·····	(355)
第五节	新报表体系中的难点·····	(365)

第一章 总 论

第一节 新会计制度与帐务调整

一、经济体制改革与会计改革

80年代以来,我国开始实施以经济建设为中心,对内搞活,对外开放的重大国策。江泽民同志在十四大报告中明确指出,我国要建立社会主义市场经济体制。随着改革的深入,我国的市场经济得到了发展。跨地区、跨部门、跨行业和跨所有制企业集团的兴起,证券和股票市场的建立,股份制、租赁制企业的涌现,以及对外贸易的迅速发展,都给我国的经济注入了活力。

然而,长期以来,我国实施的是分行业、分部门、分所有制一统到底的会计制度,这种制度的最大特点是权限高度集中并带有浓厚的行业色彩。虽然它在历史上曾起过积极的作用,但在当前的经济运行中已暴露出明显的缺点:权限高度集中不利于搞活企业,不利于企业走向市场;分部门、分行业、分所有制管理不适应混合经济实体的要求,不利于实施有效的宏观统一调控。会计制度的封闭性,与国际会计惯例不相吻合,也不利于改善我国的投资环境。

改革的推进要求会计改革。

二、会计改革与新会计制度

要改变上述种种不利情况,唯一的途径就是要改革会计核算体制。首先应该制订实施一套不分所有制、不分行业、不

分部门、能与国际会计惯例接轨的会计准则，然后在此基础上，对每一个特殊会计问题的处理，制订一系列的具体会计准则来制约。因此，财政部已经正式颁布了《企业会计准则》、《企业财务通则》以及分行业会计制度，并定于 1993 年 7 月 1 日起正式在全国范围内实行。

从理论上讲，会计准则颁布以后，我国的会计核算法规体系将由三个层次构成：第一层次是基本法，即会计法，这是会计核算工作最高层次的规范；第二层次是会计准则，它是根据会计法的要求制订，并对所有以盈利为目的的经济组织会计核算工作均有约束力的规范，由主管会计工作的最高部门财政部制订颁发；第三层次是由企业自行制订或委托社会会计服务机构制订的会计制度，它仅对具体使用单位有约束力。这是我国建立新的会计核算法规体系的总思路。但是，为了保证会计工作时时有法可依，杜绝出现“法规真空”，作为一种过渡办法，财政部陆续颁布了各分大行业的会计制度和财务制度。这只是一中过渡措施，从经济发展的趋势看，终究要被废除。之所以这样做，其意义在于：

1. 可以加快会计改革的步伐

贯彻会计准则是一项很艰巨的任务，应选择最有效的措施，全面展开这项工作并尽快取得成效。按我国财会人员的现有素质和接受新事物的方式，以接近于会计准则的要求编制新制度，并以新制度的方式贯彻会计准则，能够在较快的时期内将企业会计准则的要求体现于企业会计实务中，取得事半功倍的效果。

2. 可以稳妥地落实各项改革措施

我国处于新旧经济体制转换之际，若将会计改革一步到位、以具体会计准则全部取代会计制度，除现有财会人员难

以招架外，还可能会出现一系列的其它反应。比如，企业产权仍难划清，虚列收入，成本费用不实等。若这类事项出现会有悖于会计改革良好的愿望，甚至成为更深层次改革的障碍。而以新制度的方式规范各种会计事项，在“变”中有统一、有法令性的具体规定，则可减少这方面的副作用，将新旧体系的摩擦最大限度地减少，达到快中有稳的目的。

3. 可以为制定和实施具体会计准则积累经验，奠定基础。毋庸置疑，会计改革就是要适应市场经济对会计的要求，在会计基本准则的指导下、以具体会计准则取代各行业会计制度。然而，将这一过程分成两步，先以制度方式贯彻会计基本准则，待时机成熟时再以具体会计准则全部取代会计制度，不仅简捷有效、稳妥有序，还可将贯彻新制度时遇到的问题、困难反馈于具体会计准则制定机构。这样具体会计准则制定机构就能以反馈的各种信息为依据，制定出既符合国际会计惯例，又适应于我国实际情况的具体会计准则，从而将具体会计准则顺利地落实下去。

三、新会计制度与帐务调整

新会计制度不是对原有会计制度的修修补补，而是依据会计准则对原有会计制度的彻底改造。因此，学习、掌握新制度是摆在广大会计人员面前的迫切问题。7月1日新会计制度的实施，广大会计人员首先碰到的是帐务调整问题。怎样按新会计制度的要求结束旧帐，建立新帐，帐务调整则是执行新会计制度的关键。只有在把旧帐顺利调整为新帐的基础上，才能按新的会计制度处理新的经济业务。面临的问题是：

1. 怎样用新的帐户体系取代旧的帐户体系？
2. 怎样用新的报表体系取代旧的报表体系？

3. 怎样认识和掌握新出现的会计核算事项?
4. 怎样将新的会计方法贯穿于会计核算的全部过程中?
5. 怎样才能在新的核算体系中取得和利用各种经济指标?

面对这些问题,会计界应积极寻找解决问题的对策,尽快、尽好地完成会计的转轨变型工作。在以后的各章节中,我们将以财政部最近颁发的法规、文件、以及新会计制度为依据,以新《工业企业会计制度》与原有《国营工业企业会计制度(1989年4月发)》的对比为主线,对如何解决上述难题、如何进行帐务调整等问题进行了详细的分析和说明。

第二节 新旧会计制度的总体比较

一、新会计制度的特点

新会计制度与原会计制度相比,具有以下几方面的特点:

1. 扩大了制度的适用范围

以往的会计制度不仅有不同行业之分,同一行业内不同所有制形式的企业制度也不同。但新制度中虽保持了原行业会计制度的方式,却将其行业内企业的不同制度进行了统一,即将制度的范围扩大到了某一行业在中华人民共和国境内的所有企业,即包括国有、集体企业,又包括联营企业和私营企业。我国新的商品流通企业会计制度则有更大的适应面,不仅包括不同所有制形式企业,还将原有的商业、粮食、外贸、供销、图书发行等行业都包括了进来。这种大范围的会计制度不仅否定了原会计制度,并且将企业会计核算规范口径、方法等尽量统一起来,使不同企业的会计指标有一个共同比较的基础。

2. 采用了国际通行的会计报表体系

我国原有会计制度中的报表体系有着两大弊端：一是与国际通行的会计报表体系大相径庭，二是各行业内又各成体系。前者不能使外国投资者直接通过会计报表了解企业的财务状况；后者则还妨碍着国内各企业的横向联合，不利于国家对企业的宏观调控等。而新会计制度中按会计准则的要求明确了企业对外提供的会计报表主要为资产负债表、损益表和财务状况变动表三种，不仅与国际会计惯例保持了一致，也使国内各行业的报表体系基本得到了统一。

3. 采用了国际通用的会计方法

新会计制度以“资产=负债+所有者权益”的会计等式取代了“资金运用=资金来源”的会计等式，从而为正确计算企业的资本金、划清企业的产权界限、确定企业的各重要财务指标提供基础；统一采用了“借贷记帐法”，取消了“增减”、“收付”等记帐方法，从而使记帐方法在企业会计界得到了统一，并与会计等式相吻合；在工业企业等采用了制造成本法，规定企业将生产经营活动中发生的费用分为制造费用和期间费用，将制造费用作为本期产品的生产费用相应地在本期销售产品、库存产成品及在产品之间分配，而期间费用则以会计期间为界直接计入本期损益，这样作可更好地贯彻权责发生制和配比原则、也减轻企业财会人员的工作量；适当采用审慎性原则，有了加速提取折旧、计提坏帐准备等相关内容；等等。这些具体做法的实施既是与国际会计接轨的必要工作，也是各具体会计准则出台的前奏。

4. 适当简化了会计处理

新制度对某些业务事项的会计处理进行了必要的简化。比如，采用制造成本法、简化了企业成本核算过程；改变了

对包装物、低值易耗品的处理程序，简化了其核算内容等。通过这种简化，将企业在实际工作中很难做到或绝大部分企业不愿做的事情进行变通，使得新制度中的规定更贴近实际业务。

二、新旧会计制度科目的总体比较

会计科目是对会计对象的具体内容进行分类核算的重要手段，它一方面规定了会计核算的内容，另一方面又对报表的编制有重大影响。因此，会计核算制度的变革，首先会使会计科目的设置发生变化。

以工业企业为例，新的工业企业会计科目与旧的国营工业企业会计科目相比有下列变化：（见下表）

1. 科目的分类方法不同

旧制度中的会计科目是按资金占用和资金来源来分类的，新制度中会计科目是按会计要素来分类的，具体分为资产类科目、负债类科目、所有者权益类科目、成本类科目和损益类科目五大类。

2. 科目的排列方法不同

旧制度的会计科目是按重要性排列的，在资金占用和资金来源科目中，每一类基本上都是按固定资金、流动资金、专项资金的顺序排列的。而新制度中的会计科目则是按流动性排列的，流动性强的排在前面，流动性差的排在后面。

3. 科目的内容有许多变化

为了适应新的经济情况，新制度中的会计科目的内容比旧制度有较大变化。主要表现在以下几个方面：

（1）有些新科目尽管与旧制度的名称相同，但核算内容增加了；有些新科目的核算内容综合了几个旧科目的核算内容。

工业企业新旧会计科目表

新的工业企业会计科目		旧的国营工业企业会计科目	
资产类		资金占用科目	资金来源科目
一、资产类		资金	资金
现金		固定资产	固定基金
银行存款		待核销基建支出	折旧
其他货币资金		无形资产	流动基金
短期投资		长期投资	其他单位投入资金
应收票据		材料采购	基建借款
应收账款		原材料	投资借款
坏账准备		燃料	专用借款
预付账款		包装物	应付债券
其他应收款		低值易耗品	应付引进设备款
材料采购		调进外汇价差	流动资金借款
原材料		材料成本差异	已收分期收款销货款
包装物		委托加工材料	预提费用
低值易耗品		超储积压物资	待扣税金
材料成本差异		基本生产	应付票据
委托加工材料		自制半成品	应付购货款
产成品		辅助生产	应付工资
分期收款发出商品		车间经费	其他应付款
待摊费用		企业管理费	应交税金
		待摊费用	应交利润
其他应付款			
应付工资			
应付福利费			
应交税金			
应付利润			
其他应付款			
预提费用			
待扣税金			
长期借款			
应付债券			
长期应付款			
三、所有者权益类			
实收资本			
资本公积			
盈余公积			
本年利润			
利润分配			
四、成本类			
生产成本			
制造费用			

续上表

新的工业企业会计科目		旧的国营工业企业会计科目	
五、损益类			
长期投资	产品销售收入	待扣税金	其他应交款
固定资产	产品销售成本	清理维护费	待处理财产盘盈
累计折旧	产品销售税金及附加	产成品	专用基金
固定资产清理	其他业务收入	发出商品	工资基金
在建工程	其他业务支出	分期收款发出商品	专用拨款
无形资产	管理费用	现金	专项应付款
递延资产	财务费用	银行存款	专项应付款
待处理财产损益	投资收益	其他货币资金	未分配承租收入
二、负债类	营业外收入	应收票据	销售
短期借款	营业外支出	应收销货款	利润
应付票据		应弥补亏损	
应付帐款		其他应收款	
预收帐款		待处理财产损失	
		专项存款	
		专项物资	
		专项工程支出	
		有价证券	
		专项应收款	
		利润分配	

(2) 取消了许多不适用的旧科目。

(3) 合并、分解了许多旧科目。

(4) 增加了许多新科目。

具体说,科目变化有以下几种情况:

(一) 新旧制度中均设置且核算内容也相同的科目

在新旧会计科目中,有很多科目的名称相同,核算内容也相同,这类科目共有10个,如下表所示。

名称相同核算内容也相同的会计科目表

新会计科目名称	旧会计科目名称	核算内容
现金	现金	核算现金的收支
其他货币资金	其他货币资金	核算其他货币资金的增减
应收票据	应收票据	核算应收票据的增减
材料采购	材料采购	核算购料款的收付情况
委托加工材料	委托加工材料	核算委托加工材料的增减
无形资产	无形资产	核算无形资产的增减
应付票据	应付票据	核算应付票据的增减
应交税金	应交税金	核算应交税金的增减
预提费用	预提费用	核算预提费用的增减
待扣税金	待扣税金	核算待扣税金的增减

(二) 名称没变,但核算内容有变化,且无需与其他科目合并或分解的科目

在新旧会计科目中,有些科目虽然名称相同,但它们的核算内容却有所变化,这类科目包括“包装物”、“低值易耗品”、“材料成本差异”、“自制半成品”、“产成品”、“分期收款发出商品”、“固定资产”等7个科目。

(三) 增加、减少、合并和分解的科目

新旧制度比较,新制度增加了14个科目,减少了27个科目,并且还分解、合并了一些旧科目。

新增加的会计科目包括短期投资、坏帐准备、固定资产清理、递延资产、应付福利费、短期借款、长期借款、长期