

新工业企业会计制度 实际操作指南

本册主编：王业可 李学广 刘德文

东北师范大学出版社

一、新颁工业企业会计制度常识

王业可

1. 面对当前的会计变革,会计人员应如何树立新的会计观念?

一名会计人员,要想树立适合时代要求的会计观念,使自己真正做好应做的工作,就需要对当前的会计改革有清楚的认识。

我国改革开放之初,就开始了会计改革。不过,以往的改革,都是就原来的财务会计制度本身进行增减、改变,而就会计自身来讲,仍维持了和计划经济相适应的旧的会计模式。随着我国经济改革的不断深入,特别是在邓小平同志南巡讲话以后,党的第十四次全国代表大会正式确立了我国经济改革目标是建立社会主义市场经济体制,而我国原来的财务会计制度,同建立和发展社会主义市场经济体制的要求相比,存在着模式性的不适应问题。由于此,我国要进行的会计改革,不能再像以前进行的那样对原来财务制度进行一些零敲碎打式的改革,那样将难以满足改革开放形势迅速发展的需要。所以,我们要进行会计改革,就是实现会计模式的转换。

要适应我国改革开放的形势,适应建立社会主义市场经济体制的要求,就需要建立新的会计模式,而会计工作者必须树立新的会计观念,它主要包括以下几个方面:

(1)明确产权关系观念

会计核算中,要遵从资本保全原则,设立企业必须有法定资本金,企业在经营中一般不能随意增减,例如提取折旧、资产盘盈盘亏等均不能增减资本金。这将有助于解决目前我国企业存在的资本亏蚀问题,保障所有者权益。市场经济中,企业作为一个独立的法人主体,有独立的经营权,同时负有受托经营资产的责任,即对资本所有者的资产有认真经营的责任,而会计核算就必须能够明确这样一种关系。

(2) 会计信息社会化观念

企业作为市场的一个因素,同社会息息相关,它有向所有者和债权人提供资产经营的责任,同时也需要向社会有关方面提供经营情况,这就需要采用国际通用报表体系,向社会有关各方提供财务报告,从而使财务会计信息成为国际通用的商业语言。

(3) 经营管理型会计观念

企业的会计工作应能履行企业的对外报告财务情况的责任,同时,企业的会计工作也必须是为满足企业经营管理的需要而进行的,因此,企业会计一方面要依照《企业会计准则》的规范,对外提供符合《准则》要求的财务报告;另一方面,还必须致力于为企业加强经营管理、提高经济效益服务。

2. 工业企业会计人员应如何认识《企业财务通则》和《企业会计准则》?

工业会计人员从事的会计工作是一种将会计基本理论和方法具体应用于工业部门的具有很强的技术性和实用性的活动,这种活动需要在一定会计理论层次性规范下进行。我国的工业会计活动是以《企业会计准则》和《企业财务通则》为指导,贯彻《工业企业会计制度》和《工业企业财务制度》的会计实践活动。

《企业会计准则》和《企业财务通则》的颁布,标志着我国会

计事业的发展进入了一个新的历史阶段。

会计准则是会计核算工作的规范,它最早产生于美国,逐步通行于世界上大多数国家,但各国会计准则有一定的差异。随着跨国经营企业和国际资本市场的发展,不断要求各国会计准则的调协性和一致性,实现会计的国际化。1974年由澳大利亚、加拿大、法国、德国、墨西哥、荷兰、英国和美国等会计职业团体发起成立了国际会计准则委员会,制定和发布国际会计准则,以协调各国的会计准则。

建国以来,我国一直是通过制定分所有制、分部门和行业的会计核算制度来规范企业的会计核算。随着改革开放的发展和社会主义市场经济体制的确立,社会经济情况发生了很大的变化,原有的会计核算管理体制和会计核算模式已不能完全满足经济形势发展的需要。主要表现在:第一,原有制度过分割裂了不同行业、不同所有制企业会计的共性;第二,原有制度与国际会计惯例不相一致,影响了对外开放;第三,原有制度不利于企业经营机制的转换,不利于确立企业的独立经济实体地位。采用国际惯例,适应我国国情,建立我国的会计准则势在必行。由财政部制定和发布的《企业会计准则》,成为我国会计法规体系的组成部分,对会计的实践活动起指导和规范的作用。

《企业财务通则》则是企业开展财务活动和进行财务管理而必须遵循的基本原则和规范,是企业财务制度体系中的基本法规,是制定各行业财务制度和企业内部财务管理制度的纲领性文件。我国所制定《企业财务通则》作为对企业财务活动的规范,是由我国国情的特殊性决定的。

《企业财务通则》和《企业会计准则》作为对企业会计和财务活动的规范,二者共同发挥作用,又各有侧重,它们对行业的财

务制度和行业会计制度有现实的指导意义。

工业企业会计人员应在《企业财务通则》和《企业会计准则》的指导下,贯彻执行新颁布的《工业企业会计制度》、《工业企业财务制度》,具体进行会计的实务工作。

3. 工业企业会计人员应如何领会和运用《工业企业会计制度》?

以《企业会计准则》和《企业财务通则》为指导,1992年12月31日,财政部颁布了新的《工业企业会计制度》和《工业企业财务制度》,提出了处理具体经济业务的规范要求。

新的《工业企业会计制度》主要有以下几方面特点:

(1) 以《企业会计准则》为依据

新的《工业企业会计制度》的颁布,是在我国十四大确立建立社会主义市场经济体制的背景下,依据《企业会计准则》,充分考虑转换企业经营机制、转变政府职能对会计核算提出的要求,以工业企业会计实务为设计基础,同时与国家相关法规相协调而进行设计的,它是对工业会计实务的具体指导和规范,是沟通《企业会计准则》和工业会计实务的桥梁。

制定包括《工业企业会计制度》在内的分行业会计制度,是在既要考虑我国当前会计核算的实际又要适应改革形势,制定企业会计准则、改革会计核算模式的情况下,进行的正确选择。分行业会计制度的制度,既保证了《准则》的出台和实施,又保证了改而不乱。

包括《工业企业会计制度》在内的分行业会计制度为将来规定和实施会计具体应用准则,积累了经验,奠定了基础。

(2) 适用范围广

新颁布的《工业企业会计制度》同旧制度相比具有适用范围

广的特点,首先,它适用于不同所有制的企业,不管所有制如何均应执行新制度;其次,取消了部门限制,不管哪个主管部门的工业企业均应执行该制度;新的工业企业会计制度适用于所有独立核算的工业企业,从而形成了较为完整的,行业性统一的会计制度。

(3)核算内容丰富

新编工业企业会计制度仍然以工业生产活动为主要核算内容,但考虑到目前大多数企业仍是以一业为主、多种经营的情况,新制度以独立核算的工业企业作为会计制度的规范内容,对其他业务视繁简程度而采取了两种不同的核算方法:①其他业务量很小,收入很小的,简单核算;②其他业务量大,收入较多的,可增设科目进行较为详细的核算。

(4)引进国际通用方法

新制度依据《企业会计准则》,采用了国际通用的核算方法,例如:在坏帐处理方面,允许采用提取坏帐准备金的办法;固定资产折旧方面允许采用加速折旧法;成本计算方面,采用制造成本法;对外投资方面,可以根据情况采用权益法或成本法等。

(5)新型的会计模式

新制度依据《企业会计准则》,采用了国际通用惯例,是以基本的会计概念结构分类进行核算的,采用了“资产=负债+权益”的会计平衡公式,将会计科目按会计要素分为资产类、负债类、所有者权益类、成本类和损益类等五大类。会计核算的设计既考虑了明确产权关系,维护投资人和债权人权益,明确了企业的对外财务报告,同时,也强调了会计的对内管理作用,确保企业的经营自主权。

工业企业会计人员在具体运用《工业企业会计制度》进行会

计实务工作中,首先就要认真领会新制度的特征,要注意在《企业财务通则》和《企业会计准则》的指导下,按《制度》规定的范围和内容开展工作,同时要进一步认识到,这次《制度》是在会计模式进行转换的情况下出台的,会计人员需要全面掌握新会计模式的含义。会计核算制度下一步改革的思路 and 目标是:用跨所有制、跨行业、跨经营方式、跨国内外的包括基本会计准则和应用会计准则的会计准则体系来规范会计行为。

4. 新的《工业企业会计制度》是按会计要素对会计科目进行分类的,会计要素包括哪些内容,如何进行理解?

会计要素就是对会计对象的具体化分类。在我国,会计要素包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润,共 6 项。

(1) 资产

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。从这个概念可以看到,资产是一种经济资源,它可以用货币计量,但它也可以是非货币性的;它可以是有形的财产物资,也可以是无形的债权和权利。对资产概念,可以从下列三个方面理解:①资产的内涵是经济资源,它必须有益于企业的生产经营,其目的是能够为企业带来未来的经济利益;②资产是企业拥有或控制的,就是说,企业作为一个特定的经济实体,对资产拥有经营权,这些资产可以是投资人投入的,也可以是企业外借的;③资产是能以货币计量的,货币计量是会计的根本特征之一,对于任何无法用货币进行计量的资源,不能确认为企业的资产。企业的资产分为流动资产、长期投资、固定资产、无形资产、递延资产和其他资产。

(2) 负债

负债是企业所承担的能以货币计量的、需以资产或劳务偿

付的债务。负债是企业的一种债务责任,到期需要牺牲资产或提供劳务进行偿付。负债按期限的长短分为流动负债和长期负债两大类。

(3)所有者权益

所有者权益是企业投资人对企业净资产的所有权,包括企业投资人对企业的投入资本以及形成的资本公积、盈余公积和未分配利润等。所有者权益表现的是企业投资者对企业资产的一种要求权,这种要求权限制在企业的净资产或剩余资产的要求权,即所有者权益=资产-负债。

(4)收入

收入是企业在销售商品或者提供劳务等经营业务中实现的营业收入。对收入应从以下几个方面理解:①收入是指企业的营业收入,包括主营业业务收入和附营业业务收入,它是进行经营活动的结果,不包括和企业经营活动无关的营业外收入;②企业应当合理确认营业收入的实现,企业应当在发出商品、提供劳务、同时收讫价款或者取得索取价款的凭据时,确认营业收入;长期工程合同,一般应当根据完成进度法或者完成合同法合理确认营业收入。

(5)费用

费用是企业生产经营过程中发生的各项耗费。费用按列支方式分为计入成本的费用和期间费用两大类。直接为生产商品和提供劳务等发生的直接人工、直接材料等直接费用作为成本费用计入生产经营成本;为生产产品或提供劳务而发生的各项间接费用也属于成本费用分配计入生产经营成本。和生产经营没有直接关系,不计入生产经营成本,而从当期产品销售收入中扣减,从而求得当期生产经营损益的各项费用为期间费用。

期间费用可以划分为管理费用和财务费用。

(6) 利润

利润是企业一定期间的经营成果,包括营业利润、投资净收益和营业外收支净额。

利润总额=营业利润+投资收益+营业外收入-营业外支出。

营业利润包括产品销售利润(产品销售收入-产品销售成本-产品销售费用-产品销售税金及附加)及其它业务利润扣除期间费用后的净利润。

投资收益是企业对外投资收入减去投资损失后的余额。

营业外收支净额是指与企业生产经营没有直接关系的各种营业外收入减营业外支出后的余额。

5. 工业企业会计核算中,有哪些方面作了较大的改革?

按照建立社会主义市场经济体制的要求,依据新颁布的《企业会计准则》,结合工业企业自身的特点,财政部发布了《工业企业会计制度》,具体规范工业企业的会计行为。同现行制度相比,在会计核算方面新制度有以下几个较大的变化。

(1) 资本的核算

在工业企业的会计核算中,“资本”是一个新的概念。过去,工业企业会计核算中都设置了“固定基金”、“流动基金”、“专用基金”三项资金来源性质的科目,主要核算企业使用国家资金的来源情况,一般情况下,这些科目都处于经常的变动之中,不反映企业独立的资产关系,产权关系不明确,同资本核算的要求不相符合。

新工业企业会计制度中,设置了“实收资本”、“资本公积”、“盈余公积”、“本年利润”、“利润分配”五个所有者权益科目。这

五个科目的核算基本遵从资本保全的概念,具体反映所有者权益状况。其中“实收资本”科目核算企业实际收到投资人投入的资本,包括国家投资、其他单位投资和个人投资。除了投资人投资或资本公积和盈余公积转增资本外,“实收资本”科目不能随意变动。接受捐赠、资产评估增值或实现盈利、利润分配等使所有者权益增加时,只能先记入“资本公积”、“盈余公积”科目内。“本年利润”和“利润分配”两科目主要是反映企业实现盈利和利润分配情况。

(2)成本核算中采用制造成本法

过去,我们进行成本的核算一直采用的是完全成本法,即产品的生产成本包括企业生产过程中的全部耗费,产品的成本项目一般包括原材料、燃料和动力、工资、提取的职工福利基金、车间经费和企业管理费。这种核算方式主要适合过去国家直接管理企业 and 对企业生产成本直接考核的要求,这种成本计算方法实务操作难度大,精确性差。

根据《企业会计准则》对产品成本核算的要求,结合工业生产活动实际,新制度改按制造成本法计算产品成本,成本核算中设置“生产成本”和“制造费用”两个科目具体核算和产品生产直接相关的费用耗费,而和产品生产没有直接关系的一些费用,如行政管理费、利息支出、财务手续费等,不再通过成本核算计入产品的生产成本,仅作期间费用计入当期损益。

(3)简化包装物、低值易耗的核算

过去的工业企业会计核算制度中,对包装物和低值易耗品的核算规定特别繁琐,采用的方法主要有五五摊销法、净值摊销法等,如包装物的核算,总科目下要设“库存未用包装物”、“库存已用包装物”、“出租包装物”、“出借包装物”和“包装物摊销”等

五个明细科目,实际操作中,难度大又繁琐。

新制度中主要列举了两种常用方法,即一次摊销法和分次摊销法,对于在用的低值易耗品或是已用过的低值易耗品仅需在备查簿中加以记录反映,以便加强实物的管理。

(4)计提坏帐准备

提取坏帐准备一直是我国会计核算中的禁区,新制度依据《企业会计准则》第十八条“会计核算应当遵循谨慎原则的要求,合理核算可能发生的损失和费用”,规定了企业可以根据情况提取坏帐准备,并相应设置“坏帐准备”科目具体核算。

(5)变革投资核算方法

在过去的工业企业会计核算中,较少涉及到对外投资业务,企业会计核算中遇到类似情况一般在“长期投资”和“有价证券”两个科目中反映,对外投资业务的核算极不全面。

新制度中对投资的核算规定了以下方面:

一是进行投资划分。按投资目的和投资期限的长短划分为长期投资和短期投资,并相应设置“长期投资”和“短期投资”科目分别核算。

二是根据投资具体情况的不同,对外投资的核算可分别采用成本法或权益法进行核算。

三是规定了对债券溢价、债券折价和债券利息的核算方法。

(6)规范了利润分配渠道

过去的工业会计核算中,利润分配明细项目多、政策性强,很不利于企业经营自主权的扩大,同当前经济体制改革的形势不相适应。

新制度规范了利润分配渠道,列出了六个明细项目:①应交所得税,②盈余公积补亏,③提取盈余公积,④应付利润,⑤应交

特种基金,⑥未分配利润。“利润分配”科目年末可保留余额,借方表示未弥补亏损,贷方表示尚未分配的利润。

最后,以《企业会计准则》为指导颁布的《工业企业会计制度》是适合当前的会计模式的变革,会计核算同原来相比有较大范围的变化,如损益的核算、工资核算、无形资产的核算等。新制度更为灵活地处理了其他经营业务的核算,强调了不同行业制度的兼容性。

6. 工业企业会计人员应如何把握新颁《工业企业会计制度》中规定的会计科目?它同旧制度的科目比较有哪些不同?

新颁《工业企业会计制度》(以下简称新制度)中规定的会计科目同过去相比有较大的不同,把握好这些科目是工业企业会计人员做好实务工作的关键。那么,如何做到这一点呢?首先需要认识到当前我国进行的会计改革是适应社会主义市场经济体制和对外开放的需要,进行的一次模式性根本变革,新制度是适应这一点主要依据《企业会计准则》制定的,因此,新的会计科目也是适应新会计模式,按照同国际惯例接轨的要求制定,同过去的会计科目相比主要有下列变化:

(1)会计科目分类的变化。旧的会计科目是按照国家资金的变化情况,按资金占用和资金来源进行分类的,依据资金的三段式平衡,资金占用类科目和资金来源类科目又分别分为固定资金类、流动资金类和专项资金类科目。适应市场经济的要求,新制度以企业作为独立的经济实体,以反映单个企业资金状况为出发点,将会计科目分为五大类,即:资产类会计科目、负债类会计科目,所有者权益类会计科目、成本类会计科目和损益类会计科目。

(2)会计科目设置和使用要求的变化。旧制度分工较细,规

定较死,会计科目的设置主要考虑国家管理企业和国家综合平衡的需要,新制度是根据《企业会计准则》和会计核算的一般要求,结合市场经济的特点,从企业提供对外客观公允的财务报告出发,充分考虑到企业的经营自主权而制定的,因此新制度中既明确了对外报告和企业一般核算所必要的会计科目,也明确规定:企业应按本制度的规定设置和使用会计科目,在不影响会计核算要求和会计报表指标汇总,以及对外提供统一的会计报表格式的前提下,可以据实际情况自己增加,减少或合并某些科目。

(3)科目表排列顺序的变化。旧制度的会计科目表是从反映国家资金观念出发,依据国家管理的要求,按资金的固定性依次排列为固定资金、流动资金、专项资金等类科目;新制度的会计科目从反映企业财务状况出发,基本按照资金的流动性排列科目表中的资产和负债项目。

(4)会计科目中一些主要具体变化。①某些科目名称的变化:如原来的“应收销货款”、“预付购货款”、“应付购货款”、“预收销货款”等科目改为“应收帐款”、“预付帐款”、“应付帐款”、“预收帐款”,这些科目的具体核算内容变化并不大;②由于核算方法发生变化而引起的会计科目的变化,主要有:在固定资产方面,由于基建体制的改革增设了“在建工程”科目;由于折旧核算方法的改革,去掉了原来的“折旧”科目,增设了“累计折旧”科目;由于资金体制的改革,去掉了原来的“固定基金”“流动基金”“专用基金”“应交折旧基金”等科目;负债方面,原来的银行借款类帐如:“基建借款”、“流动资金借款”科目,按借款期的长短划分为“短期借款”和“长期借款”等等科目,新制度设置了“应付福利费”科目,核算企业提取的职工福利费,设置“应付利润”科目。

核算企业应上交国家和分给投资人的利润,“长期应付款”科目核算企业除长期借款和应付债券以外的其他各种长期应付款,新制度还对“应付债券”科目的核算原则及方法作了完善;在所有者权益类科目中,由于资金核算体制的变化,取消了原有基金类科目,设置了“实收资本”科目核算企业实际收到的投资人投入的资本,并增设“资本公积”和“盈余公积”核算企业所有者权益的增值;在利润核算方面,原制度主要是通过“销售”和“利润”科目进行核算的,新制度根据工业企业的具体情况,除设置了“本年利润”科目最终核算企业的利润实现情况外,相应设置了“产品销售收入”、“产品销售成本”、“产品销售费用”、“产品销售税金及附加”、“其它业务收入”、“其它业务支出”、“管理费用”、“财务费用”、“投资收益”、“营业外收入”、“营业外支出”等对应的收入和费用类科目;新制度中“利润分配”科目的核算内容比原来有较大的变化;新制度在成本计算类科目中,同采用制造成本法相适应,取消了原有的“基本生产”、“辅助生产”、“车间经费”和“企业管理费”,设置了“生产成本”和“制造费用”两个科目,需要注意的是原来“企业管理费”核算内容,一部分应归入损益类“财务费用”和“管理费用”核算而不再计入产品的生产成本;③因新增核算内容而增设的科目:新制度遵循了谨慎原则的要求,核算可能发生的损失和费用,设立了“坏帐准备”科目,核算企业按应收帐款的一定比例提取的坏帐准备。

7. 工业企业开始采用新制度时,应如何进行新旧会计科目的转换工作?

采用新制度,按新制度要求设立帐户必须进行会计科目的转换,这是一项复杂而繁重的工作,实践性和具体操作性都很强,不同的工业企业,应根据不同的情况和各自核算内容的特殊

性,依据财政部的有关成文规定来具体进行,这里我们只能就新旧科目本身的变化对科目转换作简单的介绍。转换的方式主要有以下几种情况:

(1)相同或相似的科目基本可以进行直接的转换,即旧制度中的某些科目期末余额可以转换或基本可以转换成相同或相似的新制度科目的期初余额。这些科目属大多数,资产类主要有(按新制度的科目名):“现金”、“银行存款”、“其它货币资金”、“应收票据”、“应收帐款”(原科目为“应收销货款”)、“预付帐款”(原科目为“预付购货款”)、“其它应收款”、“材料采购”、“原材料”、“包装物”、“低值易耗品”、“材料成本差异”、“委托加工材料”、“自制半成品”、“产成品”、“分期收款发出商品”、“待摊费用”、“固定资产”、“累计折旧”(原科目为“折旧”);负债类主要有:“应付票据”、“应付帐款”(原科目为“应付购货款”)、“预收帐款”(原科目为“预收销货款”)、“其他应付款”、“应付工资”(原科目同名,但在工资同经济效益挂钩的企业,原来的“工资基金”科目余额应全部转入本科目)、“应交税金”、“预提费用”、“待扣税金”、“应付债券”等科目。

(2)新制度中某些资产和负债类科目需要对旧科目期末余额分析填入,这些科目有:①“短期投资”和“长期投资”科目,这两个科目同原来的“长期投资”、“有价证券”科目的核算内容近似,转换时应对原科目按投资期限划分分析填入新科目。②“固定资产清理”科目的核算内容在旧制度中是在专用基金——更新改造基金中进行的,由于资金核算体制的改革,这个帐户应如何转换,还需参照财政部的另行规定。③“在建工程”科目是适应新的基建体制新设的科目,该科目应根据实际按建设单位转入在建项目和原“专项工程支出”余额填列。④“待处理财产损溢”

科目应根据原“待处理财产盘盈”和“待处理财产损失”余额分析填入。⑤“短期借款”、“长期借款”科目应对原“流动资金借款”、“基建借款”、“专用借款”余额按借款期限分析转入。⑥“长期应付款”科目应按原“应付引进设备款”和其它有关长期应付款的科目分析转入。

(3)有关所有者权益类科目的转换。建立资本金制度,按资本核算的要求进行会计核算是这次会计改革的一个主要内容,而涉及到这类帐户的转换则是一个复杂的工作,主要就是实收资本的确定上。过去,基金科目主要有:“固定基金”、“流动基金”、“更新改造基金”、“大修理基金”“企业基金”、“职工福利基金”(该科目一般应转入新的负债类科目“应付福利费”)、“职工奖励基金”、“生产发展基金”等。这些基金类科目究竟那些该作为国家权益转入“实收资本”科目应按财政部的详细颁文。

(4)有关利润及利润分配类科目的转换。过去的利润及分配类科目以及一些收入及费用的余额应按新的利润核算办法填入新的“本年利润”、“利润分配”或相应的收入及费用类科目。

(5)有关成本类科目的转换。过去的成本类科目主要有“基本生产”、“辅助生产”、“车间经费”、“企业管理费”,这些科目期末一般应无余额,如有余额,就需具体分析,一般情况,原“基本生产”科目的期末余额应转入新科目“生产成本”的期初余额。

到1993年7月1日,新旧科目的转换工作就摆在了会计工作人员面前,做好这项工作是否能贯彻好新会计制度的关键,会计人员应注意做好以下工作:

(1)认真做好旧帐的结帐工作,应按年终结帐的要求进行,认真编制好各种报表和财务情况说明书。

(2)要全面了解新制度的思想内涵,认真领会《企业会计准则》和《工业企业会计制度》。

(3)要认真学习 and 领会财政部为新旧制度转换颁发的各种文件和办法,并认真贯彻执行。

(4)要认真总结自己企业的经济活动特点,并根据情况,按新制度科目,认真地选择和增补,确定适合自己企业的会计科目。

(5)要做好设置新帐的各项基础工作。