

主编 缪 鸣

XIN

新企业会计制度 操作指南

QIYE

KUAIJI ZHIDU CAOZUO ZHINAN

立信会计出版社

LIXIN KUAIJI CHUBANSHE

新企业会计制度操作指南

缪 鸣 主编

立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

新企业会计制度操作指南/缪鸣主编. —上海:立信
会计出版社, 2002. 5

ISBN 7-5429-1009-4

I. 新… II. 缪… III. 企业管理-会计-指南

IV. F275. 2-62

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 035952 号

出版发行	立信会计出版社
经 销	各地新华书店
电 话	(021)64695050×215 (021)64391885(传真) (021)64388409
地 址	上海市中山西路 2230 号
邮 编	200235
E-mail	<i>lxaph@sh163c.sta.net.cn</i>

印 刷	立信会计常熟市印刷联营厂
开 本	850×1168 毫米 1/32
印 张	20.75
字 数	540 千字
版 次	2002 年 5 月第 1 版
印 次	2002 年 5 月第 1 次
印 数	1—3 000
书 号	ISBN 7-5429-1009-4/F·0924
定 价	38.00 元

如有印订差错 请与本社联系

前 言

财政部于2000年12月29日正式发布了《企业会计制度》，并于2001年1月1日起首先在股份有限公司范围内执行。这是自1992、1993年财会制度模式性变革以来，我国会计核算制度的又一深层次的重大改革，是我国会计核算制度走向成熟的标志。为了贯彻实施新《企业会计制度》，进一步规范乡镇企业会计核算，提高会计信息质量，推动乡镇企业会计制度与国际惯例接轨，农业部于2002年3月5日下发了《关于乡镇企业贯彻实施新企业会计制度的通知》（农企发[2002]4号），要求乡镇企业自2003年1月1日起，逐步实施新《企业会计制度》。

为了认真落实农业部《通知》要求，顺利完成我省乡镇企业新旧会计制度的衔接转轨，帮助广大企业财务会计人员迅速掌握和运用新的会计理论方法体系，促进全省乡镇企业财务会计工作再上新台阶，推动乡镇企业会计工作尽快与国际惯例相衔接，以适应乡镇企业新一轮竞争发展的需要，我们在调查研究的基础上，从乡镇企业财务会计工作的实际出发，组织编写了这本《新企业会计制度操作指南》。

本书定位于操作、指南，就是要为企业会计人员的具体操作释疑解惑。全书力求全面、规范、权威。本书的特点：一是突出可操作性。本书以新《企业会计制度》为依据，对概念、理论不作过多论述，重点是以举例、图表形式来说明企业主要经营业务和会计事项的会计处理；二是突出乡镇企业特色。本书针对乡镇企业特有的

会计事项,重点介绍了支农建农资金、补助社会性支出等会计处理办法。有些章节的实例直接来自乡镇企业,更能反映乡镇企业实际;三是突出有所创新。会计工作是实践性极强的工作。本书本着“立足新制度、突出创新”的原则,在章节体系上,将非货币性交易、债务重组、或有事项等新会计事项的核算分散在各有关章节中阐述,避免重复。在调查研究的基础上,对间接法编制经营活动现金流量表取得一定突破。

本书由江苏省经济贸易委员会(江苏省乡镇企业管理局)信息统计处组织编写,是我省乡镇企业会计制度转轨的指定培训教材。本书由缪鸣同志任主编,全书共十七章,具体执笔人员是:方雪忠(第一章)、张聚福(第二、四章)、黄虎平(第三章)、孙月明(第五、十四章)、邱晓菲(第六章)、龚伯能(第七章)、姚宏、陶全荣(第八、九、十七章)、贾金春(第十章)、蒋锡坤(第十一、十二章)、许忠新(第十三章)、余雷(第十五、十六章)。全书由南京农业大学王怀明副教授和余雷同志总纂。张聚福、蒋锡坤、方雪忠、李以华、姚宏、陶全荣等同志参加了本书书稿的修改工作。全书最后由缪鸣、朱敦超同志审定。

尽管作者力求完美、精益求精,并为之付出了艰辛的努力,但由于作者水平有限,加之时间仓促,书中不当之处在所难免,敬请批评指正。

编 者

2002年4月于南京

目 录

第一章 乡镇企业会计基础.....	1
第一节 会计的涵义.....	1
第二节 会计核算的基本前提和一般原则	10
第三节 会计要素和会计等式	16
第四节 会计科目、会计凭证、会计账簿和会计档案	19
第五节 会计法律制度及会计法律责任	31
第二章 货币资金的核算	37
第一节 现金的核算	37
第二节 银行存款的核算	42
第三节 其他货币资金的核算	53
第三章 应收及预付款项的核算	58
第一节 应收票据的核算	58
第二节 应收账款的核算	65
第三节 其他应收款的核算	76
第四节 预付账款的核算	79
第五节 坏账准备的核算	81
第四章 存货核算	87
第一节 存货概述	87

第二节	原材料的核算	100
第三节	包装物的核算	129
第四节	低值易耗品的核算	136
第五节	自制半成品的核算	140
第六节	产成品的核算	142
第七节	委托加工物资的核算	145
第八节	存货清查的核算	147
第九节	存货跌价准备的核算	151
第五章	对外投资的核算	156
第一节	对外投资概述	156
第二节	短期投资的核算	160
第三节	长期股权投资的核算	169
第四节	长期债权投资的核算	186
第五节	对外投资减值准备的核算	195
第六章	固定资产的核算	202
第一节	固定资产概述	202
第二节	固定资产的计价	207
第三节	固定资产的核算	211
第四节	在建工程的核算	228
第五节	固定资产折旧的核算	231
第七章	无形资产及其他资产的核算	243
第一节	无形资产概述	243
第二节	无形资产的确认及计量	247
第三节	无形资产的核算	252
第四节	其他资产的核算	264

第八章 流动负债	266
第一节 流动负债概述.....	266
第二节 短期借款的核算.....	266
第三节 应付及预收款项的核算.....	268
第四节 应交款项的核算.....	281
第五节 预提费用和预计负债的核算.....	307
第九章 长期负债的核算	310
第一节 长期负债概述.....	310
第二节 长期借款的核算.....	310
第三节 应付债券的核算.....	312
第四节 其他长期负债的核算.....	323
第十章 所有者权益的核算	326
第一节 实收资本的核算.....	326
第二节 资本公积的核算.....	337
第三节 盈余公积的核算.....	345
第十一章 收入核算	351
第一节 收入的定义及分类.....	351
第二节 销售商品收入的核算.....	352
第三节 提供劳务收入的核算.....	374
第四节 让渡资产使用权收入的核算.....	383
第五节 其他业务收入的核算.....	386
第六节 建造合同收入.....	387
第十二章 成本和费用的核算	400
第一节 成本、费用概述	400

第二节	成本的核算·····	405
第三节	生产费用在完工产品和在产品之间的分配·····	422
第四节	产品成本计算方法·····	428
第五节	期间费用的核算·····	456
第十三章	利润及利润分配的核算·····	460
第一节	利润的定义及其构成·····	460
第二节	利润的核算·····	462
第三节	利润分配的核算·····	467
第十四章	外币业务的核算·····	472
第一节	外币业务概述·····	472
第二节	外币业务的核算·····	478
第三节	外币会计报表折算·····	487
第十五章	会计调整·····	496
第一节	会计政策变更·····	496
第二节	会计估计变更·····	506
第三节	会计差错更正·····	511
第四节	资产负债表日后事项·····	516
第十六章	财务会计报告·····	528
第一节	概述·····	528
第二节	资产负债表·····	540
第三节	资产负债表附表编制方法·····	557
第四节	利润表·····	565
第五节	利润表附表编制方法·····	574
第六节	现金流量表·····	587

第七节	会计报表附注.....	624
第十七章	新旧会计制度衔接.....	634
第一节	调账前应做的准备.....	634
第二节	会计账目的调整.....	635
第三节	调账举例.....	643

第一章 乡镇企业会计基础

第一节 会计的涵义

一、会计的定义

会计是以货币为主要计量单位,以凭证为依据,采用专门的技术方法,对一定主体的经济活动进行全面、综合、连续、系统的核算与监督,并向有关方面提供会计信息的一种经济管理活动。

会计同其他经济管理形式如统计管理、劳动管理、技术管理等比较,具有以下特点:

(一) 以货币为主要计量单位

会计是从数量方面反映经济活动的。经济活动的计算和记录通常有实物、货币和劳动三种计量单位,但只有货币才能把经济活动的数量变化,转换成为统一的价值指标。因此,为了对各单位的经济活动进行综合核算和比较,会计上必须用货币来统一计量经济活动。当然,会计也运用实物、劳动计量单位,但货币始终是主要计量单位。

(二) 以凭证为依据

原始凭证是进行会计核算的基本原始材料,是记账的原始根据,是经济业务的书面证明,因此,只有审核无误的原始凭证才能作为会计进行各种记录和计算的依据,只有严格以凭证为依据,才能明确经济活动的责任,才能真正记录经济活动过程。

(三) 有独特的全面性、连续性与系统性

全面性,是指凡属会计所能反映的经济活动,必须全部予以计

量、计算与记录,不得遗漏。连续性,是指以经济业务发生的时间为顺序进行不间断的记录。系统性,是指对所有经济业务,都要利用专门的方法,进行科学的分类与加工处理,从而有序地形成相互联系的系统会计数据。

(四) 有一套完善的专门方法

在长期的实践中,会计核算逐渐形成了一整套严密、系统、科学、完备的专门方法。这些方法包括设置会计科目和账户、填制和审核会计凭证、复式记账、登记账簿、成本计算、财产清查和编制财务会计报告等。各种会计核算的专门方法相互联系,相互配合,构成了一个完整的科学方法体系。

二、乡镇企业会计制度的产生、发展与改革

(一) 乡镇企业会计制度的产生与发展

乡镇企业萌芽于 20 世纪 50 年代,党的十一届三中全会以后蓬勃发展,日益显示出在农村经济乃至整个国民经济发展中的重要作用。在改革开放以前没有专门的乡镇企业会计核算制度。1979 年国务院颁发了《关于发展社队企业若干问题的决定(试行草案)》,社队企业进入历史性转折时期。1980 年财政部和农牧渔业部颁发了《农村人民公社社办企业财务制度(试行草案)》和《农村人民公社社办企业会计制度(试行草案)》,以此来统一规范全国社队企业的财务会计工作。1984 年,党中央、国务院正式批转了农牧渔业部《关于开创社队企业新局面的报告》,同意将社队企业改称为乡镇企业。1986 年财政部、农牧渔业部根据乡镇企业的新情况,重新颁发了三个制度,即《乡镇企业财务制度》、《乡镇企业会计制度》、《关于乡镇企业成本开支范围的规定》。重新制定制度的主要原因:一是乡镇企业的经营管理体制发生了变化,已发展为多层次的企业,有乡办、村办、组(队)办、农民联办、个体办等各种形式;二是乡镇企业的经营管理方式发生了变化,对内实行各种形式的经济责任制,对外则采

取各种形式的横向联系；三是乡镇企业生产经营结构发生了变化，乡镇企业不仅有农业、工业、商业，还有运输业、建筑业、饮食服务业等；四是财政、税收、金融制度的进一步调整。《乡镇企业会计制度》的设计，是以工业为主，并包容乡镇企业其他行业的一个综合的会计制度，它适用于所有的乡镇企业。不容置疑这个制度对促进乡镇企业的发展，加强乡镇企业的管理，提高乡镇企业的经济效益，促使乡镇企业会计核算日趋科学完善起到了极大的推动作用。

随着改革开放的深入，1992年11月，经国务院批准，财政部以部长令的形式，发布了《企业财务通则》、《企业会计准则》，并陆续颁发了一系列的分支行业的财务会计制度。这样，原有的乡镇企业财务会计制度随之取消。各行业的乡镇企业的财务管理、会计核算，也对口纳入各行业财务会计制度，分别执行相应的行业财务会计制度。但是乡镇企业不同于国有企业、城镇集体企业，其自身具有许多特殊的经济活动。比如，乡镇企业要按国家规定上交支农建农基金、补助社会性开支；又如，乡镇企业因生产经营需要，要修建所有权不属于企业的道路、桥梁和供电、供水管道等基础设施。再如，乡镇企业的实收资本中，有来自有权代表乡或村农民的部门或组织以乡或村集体资产投入形成的资本金。对此，分支行业的企业财务会计制度均未作出规定。为了体现党和国家对乡镇企业的政策，反映乡镇企业特有的经济活动，完善乡镇企业的财务管理和会计核算，1993年4月，财政部又印发了《对乡镇企业贯彻执行〈企业会计准则〉和分支行业的企业会计制度若干问题的规定》和《对乡镇企业贯彻执行〈企业财务通则〉和分支行业的企业财务制度若干问题的规定》。这两个规定，与分支行业的财务会计制度同时在乡镇企业中施行。

（二）“两则两制”存在的局限性

“两则两制”为推进乡镇企业会计的发展起了积极作用。例

如,“两则两制”确立了资本和资本保全的概念;提出了企业的应收账款可以按照一定的比例计提坏账准备,从而确立了应收账款应当反映其可变现净值的理念;首次提出了资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润概念,从而建立了会计要素定义,并将多种记账方法统一为借贷记账法、将资金平衡表改为资产负债表等。因此,“两则两制”为乡镇企业会计的进一步改革,为实现会计核算模式的国际化,为引进外资,为企业走出国门奠定了财务会计的基础。但随着改革开放的不断深化和社会主义市场经济的进一步发展,“两则两制”逐渐显示出它的局限性,主要表现在以下几个方面:

1. 缺乏客观真实性

行业财务会计制度所规定的某些会计政策和会计估计已不能适应企业实际情况的需要,导致企业提供的有关会计信息缺乏可靠性。具体表现在以下几个方面:

(1) 固定资产折旧政策、固定资产净残值率、固定资产报废标准由国家统一规定,而不是按照社会主义市场经济的要求,根据企业自身生产经营的特点而对固定资产价值磨损的程度,以及无形损耗的具体情况来确定。由于固定资产折旧年限等标准与企业的实际情况不符,一方面导致企业固定资产净值不实,另一方面致使企业更新改造资金严重不足,设备老化,跟不上社会主义市场经济对劳动资料的更新需求。

(2) 坏账准备按照国家统一规定的比例提取,提取比例一般为3%~5%,已经发生的坏账损失,要经过财政部门批准才能冲销,致使大量呆、坏账长期挂在账上,妨碍了资金周转,导致企业的现金流量严重不足。

(3) 不能按正确的标准确认和计量收入。如有些企业商品销售时虽然已经知悉购买企业将无力承担付款的责任,但仍然确认收入。虚列收入,必然虚增利润,导致利润超分配,现金流出企业,加剧企业资金短缺。

(4) 由于存货积压严重,变现能力差,存货的账面价值已经低于市价,但在资产负债表上仍然反映成本价值,而不是反映可变现净值。

(5) 投资不能产生效益,有的甚至已经发生损失,但资产负债表上仍然反映原投资成本或原价值,没有反映已经发生的投资价值的减损,造成虚增投资价值,使企业资产严重不实。

(6) 某些不符合资产定义的财产,已经形成损失或支出,却仍然作为资产在资产负债表上反映,如递延资产、待处理财产损溢等,导致企业资产不实。

由于上述各种会计政策体现在财务会计制度中,由此造成企业财务会计报告所提供的信息缺乏客观真实性。

2. 缺乏可比性

从我国实际情况看,1992 年大规模的会计改革,将会计改革前的 70 多种会计制度,归并为 13 个行业的会计制度。由于上市公司对会计信息的特殊需要,又制定了股份有限公司会计制度,同时保留了外商投资企业会计制度。其后,又根据其他行业会计核算的要求,制定并发布了个体工商户会计制度、资产管理公司会计制度、保险公司会计制度等。由于不同财务会计制度所规定的会计政策、会计标准不同,导致同一行业企业因执行不同会计制度所反映的会计信息缺乏可比性。

3. 缺乏可操作性

行业会计制度不能起到指导企业进行会计核算的作用。分行业会计制度执行 9 年来,不少乡镇企业会计人员反映,会计制度成了简单的财务处理程序,造成会计人员遇到实际情况翻阅会计制度后,也不知所云。不知如何进行会计处理的情况,在一定程度上失去了会计制度的权威性,也造成了会计处理无章可循、各行其事的局面。

同时,行业会计制度按行业分类已明显不符合企业实际情况

的需要。一方面是企业多种经营的存在和发展,用分行业的会计制度已经不能满足会计核算的需要;另一方面,新兴行业的兴起,如足球俱乐部、网络公司、软件公司等,无法从现有行业会计制度中找到其适用的会计制度。而且会有越来越多的新兴行业和业务的出现,使按行业分别设计企业会计制度的做法已越来越不能满足经济发展的需要。

(三) 企业会计制度改革的原则

为了规范我国企业会计核算行为,真实完整地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量,提高企业的会计信息质量,财政部依据新修订的《会计法》和《企业财务会计报告条例》,在深入调查研究,广泛征求意见的基础上,确立了建立国家统一的,打破行业、所有制界限、集财务与会计一体的、符合国际会计标准的《企业会计制度》,于2000年12月29日颁布。此次会计改革,建立了国家统一的会计制度,是以《股份有限公司会计制度》以及已经发布的具体会计准则为基础,同时考虑《企业财务会计报告条例》对各项会计要素的确认计量要求,按照国际通行做法予以规范的,使制定的统一会计制度符合会计真实性的要求。在制定《企业会计制度》时,确立了以下主要原则:

1. 统一性原则

从实际情况看,企业的资产、负债和所有者权益,以及通常的收入、费用等的确认和计量标准基本是统一的。因此,《企业会计制度》应当尽量体现其统一性。但是,统一性并不否认行业的特殊性,而行业的特殊性主要表现为成本费用和收入的确认和计量方面。对于具有行业特点的会计标准,今后将以专业会计核算办法的方法陆续制定并发布。今后企业将以《企业会计制度》和符合本行业特点的专业会计核算办法,作为其核算和对外提供财务会计报告的依据。

2. 以《股份有限公司会计制度》和实践证明行之有效的具体

会计准则为基础

《企业会计制度》主要以《股份有限公司会计制度》和已经或即将发布的具体会计准则为基础,结合我国的实际情况制定的。从实际情况看,《股份有限公司会计制度》和相关补充规定,以及部分具体会计准则,对规范股份有限公司会计核算和信息披露,取得了良好的效果,并且也得到了社会各界的普遍好评。因此,在制订《企业会计制度》时,财政部尽量保留了现行有效、执行效果较好的会计标准,作为制订《企业会计制度》的主要依据。同时,对于现行会计制度或具体会计准则的实际执行中产生较大问题或者不适用的部分,予以修正。例如,债务重组准则发布以后,企业利用公允价值弄虚作假,编造利润的情况时有发生,社会各界产生了较大的反响。在制定《企业会计制度》时,大家一致认为,在目前我国某些生产资料还没有形成一个活跃市场的情况下,应当尽量少用公允价值。为此,在《企业会计制度》中根据实际情况作了重新规定。

3. 充分体现会计要素的质量特性

《企业会计制度》遵循了《企业财务会计报告条例》对会计要素定义的规定,对资产、负债、收入、费用等都规定了统一的确认和计量标准,对于不符合资产定义的各项财产、规定都应当计提资产减值准备,使企业资产负债表上反映的资产价值真实符合资产的定义。《企业会计制度》与《股份有限公司会计制度》及其补充规定和具体会计准则相比较,增加了计提固定资产、无形资产、委托贷款、在建工程减值准备的内容,这些规定实现了我国会计标准与国际会计准则和国际惯例的充分协调。

4. 体现需要和稳定性

《企业会计制度》在体现稳定性的基础上,对于急需并且符合我国法律、法规规定的新的经济业务,会计制度中能够规定的尽量规定,暂时不能规定的,待制度发布后再陆续补充、修改,使之不断完善。