

中国会计准则 与企业会计核算

• 张汉兴 李 杰主编



湖南科学技术出版社

《中国会计准则与企业会计核算》编委会

主 编 张汉兴 李 杰

副主编 龚国伟 张跃进

编写人员 (以姓氏笔划为序)

刘婉立 张汉兴 张跃进

李 杰 苏 君 陆守兵

杨有红 龚国伟 曾宪锋

湘新登字 004 号

中国会计准则与企业会计核算

主编: 张汉兴 李 杰

责任编辑: 古 华

*

湖南科学技术出版社出版发行

(长沙市展览馆路3号)

湖南望城湘江印刷厂印刷

*

1993年4月第1版第1次印刷

开本: 850×1168毫米 1/32 印张: 11.25 字数: 278,000

印数: 1—10,100

ISBN7—5357—1264—9

F·165 定价: 8.50元

前 言

为了发展社会主义市场经济,保证经济活动健康有序地进行,客观上要求必须建立和完善社会主义市场经济运行规则,其中一个非常重要的方面,就是必须加快企业财务会计制度的改革,建立一套与社会主义市场经济体制相适应的财务会计规范体系。

当今世界各国规范企业会计核算工作的普遍形式,是制定和实施会计准则。建国以来,我国一直按行业、部门、所有制分别制定会计核算制度,来规范企业的会计核算。应当说,这种模式是与高度集中的经济管理体制相适应的,并对过去的经济发展发挥了重要作用。但随着经济体制改革的不断深入和对外开放的进一步扩大,特别是随着国际间经济交往和资本国际化的加速,以及社会主义市场经济体制的确立,我国的社会经济情况发生了深刻变化,原有的会计核算制度已无法很好适应经济形势发展的需要,由此提出了改革的客观要求。根据当前我国会计改革的总体目标规划,会计核算制度改革的基本点,就是要改变长期以来分行业、分部门、分所有制分别制定会计核算制度的做法,借鉴国际惯例,建立与实施和新的经济环境相适应的会计准则。经多年努力,这一工作目前已取得了重大进展,经国务院批准,《企业会计准则》已于1992年11月30日由财政部以部长令形式发布,并将从1993年7月1日起在全国正式实施。《企业会计准则》的发布实施,是我国会计核算制度改革的重大的举措。它既标志着会计核算管理模式的重大转变,同时也必然对企业的会计核算工作提

出新的更高要求。

为了配合我国会计准则的颁布和贯彻实施，帮助各级会计部门和广大会计人员熟悉会计准则，掌握会计准则的各项规定，了解会计准则与传统会计制度的差别及其对会计核算实际工作所带来的具体变化，以及掌握运用会计准则处理企业具体会计业务的方法，我们编写了这本《中国会计准则与企业会计核算》。该书立足于当前我国会计改革的实际情况，注重理论联系实际，并严格以国家已发布的会计准则、财务通则等最新法规制度为依据，力求对改革后的企业会计核算方法进行全面、系统的介绍，以便于广大会计人员在实际工作中学习运用。

由于我国制定会计准则尚属首次，在实施过程中的具体要求和具体核算方法也未完全定型，许多问题还有待于进一步探索和完善，因此，书中难免有疏漏谬误之处，恳望读者批评指正。

该书在写作与出版过程中得到财政部会计事务管理司有关领导和同志的大力支持与帮助，在此谨表谢意。

编 者

1993年1月

目 录

第一章 会计改革与会计准则	(1)
第一节 我国会计改革的现状与前景	(1)
第二节 改革会计核算制度,制定和实施会计准则.....	(10)
第三节 会计准则的基本理论问题	(23)
第二章 我国会计准则的特点和内容	(34)
第一节 会计准则的中国特色	(34)
第二节 会计准则对传统会计核算制度的改进 和突破	(38)
第三节 我国会计准则的内容	(48)
第三章 资产	(68)
第一节 流动资产	(68)
第二节 长期投资.....	(105)
第三节 固定资产.....	(115)
第四节 无形资产.....	(131)
第五节 递延资产.....	(134)
第四章 负债.....	(137)
第一节 流动负债.....	(138)
第二节 长期负债.....	(149)
第五章 所有者权益.....	(165)
第一节 投入资本.....	(165)
第二节 资本公积金.....	(175)
第三节 盈余公积金和未分配利润.....	(181)
第六章 收入.....	(185)

第一节	收入实现的确认·····	(185)
第二节	收入环节的核算业务·····	(192)
第七章	费用·····	(215)
第一节	费用的分类与核算·····	(215)
第二节	成本计算·····	(227)
第三节	标准成本会计简介·····	(240)
第八章	利润·····	(245)
第一节	利润的形成·····	(245)
第二节	利润的分配·····	(254)
第九章	财务报告·····	(273)
第一节	财务报告的意义、构成与编制要求·····	(273)
第二节	资产负债表·····	(276)
第三节	损益表·····	(285)
第四节	财务状况变动表·····	(293)
第五节	合并会计报表·····	(311)
附录一	企业财务通则·····	(334)
附录二	企业会计准则·····	(344)

第一章 会计改革与会计准则

第一节 我国会计改革的现状与前景

一、我国会计改革的客观必然性

十一届三中全会以来，在邓小平同志建设有中国特色社会主义理论的指导下，中华大地发生了历史性的变化，社会生产力获得了空前解放。在我国经济加速发展的新时期，党的十四大明确提出建立社会主义市场经济体制的目标，这是我国在计划与市场关系问题上的一次重大理论突破，是改革开放十四年来的实践发展和对社会主义经济规律深化认识的结果。

我国在第一个五年计划形成的高度集中的计划经济体制，其弊端主要是国家对企业统得过多，管得过死，企业作为政府的附属物，排斥了商品和市场的作用，束缚和压抑了企业的积极性、主动性和创造性。改革开放以来，我国致力于经济体制的改革，其目的就是使企业成为自主经营、自负盈亏、自我约束、自我发展的商品生产者。以市场为导向的转换企业经营机制的改革，出现了计划经济体制下不可能出现的新情况、新问题。经济运行以公有制为主体，出现全民、集体、私营多种所有制并存竞争的局面；企业经营范围以一业为主，多种经营全面发展；经营方式以承包经营为主，联营、合资、合作、租赁、股份制经营等多种经营形式并存。这些都对作为企业经营管理重要组成部分的会计工作提出了新的任务和要求，对我国传统会计管理体制和会计核算模式提出了新的挑战，成为我国发展商品经济和市场经济的一项重要

内容。

一定的社会政治制度和经济基础，决定了必须建立与其相适应，并为之服务的会计管理体制和会计核算模式。回顾我国四十多年的会计发展历史，在50年代初期依据高度集中的计划经济体制，学习苏联会计经验，而建立起来的“统一领导、分级管理”的会计管理体制和适应当时企业管理需要的分行业分所有制的会计核算体系，有其产生的客观基础和历史由来。应该肯定，它们从我国建国初期的经济恢复时期，到大规模的经济建设，从纠正“左倾”路线干扰，到国民经济的“调整、巩固、充实、提高”，从纠正十年“文革”动乱的破坏，到改革开放政策的确立，对严格财经纪律、保障国家财政政策的贯彻实施和促进国民经济的发展，都起过重要的作用。

但是，在改革开放的新形势下，随着企业经营规模的不断扩大，企业经济联系日益复杂，企业资金来源的多渠道和利益分配的多元化，使传统的会计管理体制和会计核算模式，与深化企业改革和完善社会主义市场经济的运行机制极不适应，日益暴露出它的弊端和局限性。主要表现在以下几个方面：

第一，现行的会计管理体制为直接管理模式，在实际工作中统得过多，管得过死，且一统到底，地方主管部门给企业管理会计的权限过少、过小。这在深化企业改革、转换企业经营机制的情况下，不利于企业作为独立的商品生产者，在市场竞争中求生存，求发展；也不利于企业根据改革变化了的新情况和经营过程中层出不穷的新问题，自主地进行会计核算和灵活反映，在一定程度上影响了企业加强经营管理和经济核算的积极性和责任心，同时也影响了国家宏观调控所需会计信息的及时性和真实性。

第二，我国现行的会计制度主要表现为分行业分所有制的会计制度，是按部门和按所有制来划分和制定的。从制定部分看，大致有三种形式：一是财政部制定和管理；二是财政部和企业主管

部门联合制定和管理；三是由企业主管部门制定报财政部批准或备案。这样，就造成会计政策、会计方法和会计报告体系在部门、行业、所有制之间不统一，不可比，会使同一个会计核算内容出现不同的会计规定、不同的会计核算程序和方法，从而产生不同的会计信息，给国家的宏观调控和企业的微观管理都带来一定的困难。

第三，在发展社会主义市场经济的新体制下，纷纷出现了跨地区、跨部门、跨行业、跨所有制的联营企业、企业集团、合资企业、合作企业、股份制企业等，企业的经营范围、经营方式和以往相比都发生了重大的变化。这样，现行只适用于单一所有制、单一部门和行业的会计制度就无法满足新的要求，给发挥会计职能和加强经济核算产生了一系列难以解决的问题。

第四，我国现行会计制度所依据的会计原理，所采用的会计政策、会计方法、会计报告，都同国际惯例有相当大的差距，这在进一步扩大对外开放的形势下，会影响会计的对外交流，影响吸引外商投资和国际金融组织的贷款。比如，我国的记帐方法目前采用有借贷记帐法、增减记帐法、收付记帐法，还不能按国际通行的借贷记帐方法统一起来；作为企业会计核算基本原则的权责发生制、收益性支出和资本性支出划分、稳健性等，还不能作为所有企业会计核算的原则采用；我国现行的报表体系与国际通行的报表体系有很大的差异，外国的会计专家、投资者和债权人看不懂按我们会计制度编制的会计报表，从而造成许多麻烦，甚至发生误解。

第五，我国现行的会计制度过多地依赖于财政、财务和税收的规定，过分强调它们之间的一致性。这种财政决定财务，财务决定会计的体制，使会计缺乏相应的规范性和科学性，造成会计理论与会计实务的不衔接。比如，固定资产提取折旧要冲减国家资金的作法，从理论上说不通，实际上也不可取，但财务上多年

来是这样规定的，会计上只能被动地去反映。

以上几个方面的分析，说明在改革开放的新形势下，改革会计管理体制和会计核算制度，已经成为深化改革，转换企业经营机制的一个十分重要的问题，会计改革已成为财政经济改革的一项十分重要的内容被提到议事日程。实际上，一些明智的领导者，一些经济学家，都在着重抓改革大系统的同时，开始注意了会计改革这个子系统。上海市领导部门在深化企业改革的同时，提出要积极探索与国际会计衔接之路。深圳市在贯彻邓小平同志讲话，加快改革开放步伐的同时，决定在全市范围内推行同国际惯例接近的会计改革方案。这都充分说明，会计改革是适应十四大确立的社会主义市场经济新体制的需要；是适应深化改革，进一步对外开放的需要；是搞活企业，转换企业经营机制的需要。

但是，在新的形势下进行的会计改革能不能达到确定的目标方向，能不能适应社会主义市场经济需要，也就是说这次会计改革能否成功，这也是大家关心的问题。提出这个问题，实际上是在回顾和总结我国曾经在 50 年代、60 年代所进行过的两次会计改革经验教训的基础上，对当前会计改革可行性的客观分析。

大家记忆犹新的是，1950 年到 1958 年曾经进行过的第一次会计改革，在“破除迷信”、“大破大立”、“先破后立”的口号下，单纯从精简会计科目和会计报表出发，以至出现以表代帐的无帐会计，给当时的经济核算和会计工作产生了恶果，留下了后遗症。1964 年到 1965 年间进行的第二次全国会计改革，也是在反对繁琐哲学，让领导能看懂报表，群众能参与管理的口号下，在简化核算制度和通俗易懂方面作文章，也没从根本上触动会计管理体制和会计核算体系的实质。实际上，前两次会计改革，都不同程度地受“左”的思想影响，注重了会计改革的轰轰烈烈，忽视了会计改革的科学性；注重了会计方法形式上的改革，忽视了会计改革目标模式的设计。因此，可以说前两次会计改革是不够成功

和不彻底的。

十一届三中全会以来,根据经济体制改革和对外开放的需要,我国的会计改革配合财政、税收、财务的改革,作了大量的工作,取得了一定的成效。比如对企业实行的企业基金制度,利润留成制度,承包经营责任制等项改革,作出了相应的会计规定,特别是对改革中出现的融资租赁的核算、无形资产的核算、外币业务核算等新问题,都在原会计制度的基础上作了重大的改革和调整。这对促进改革和加强经济核算,起了积极的作用,并为会计改革的深入发展进行了积极而稳妥的探索和理论与实务的准备。但我们应该看到,直到80年代中后期,我们进行的会计改革还是零散的、被动的,也就是说还不系统,只是在现行行业制度的基础上的修修补补。鉴于这种情况,第三次会计改革能不能深入下去,能不能不重复第一、第二次会计改革的结果,走出改革的误区,取得改革的彻底胜利,成了近几年我国有关部门研究部署会计改革所注意解决的首要问题。

分析当前会计改革所处的大环境和面临的客观小气候,取得这次改革成功有以下几方面的保证:

第一,在总结我国会计理论与实践的基础上,对传统的会计制度实事求是、恰如其份地评价,既肯定了我国会计发展的作用与成就,又指出了传统会计理论和方法与改革开放形势的不适应,明确了会计改革的指导思想、目标方向和实施措施,制定了系统、科学的会计改革宏观指导方案。

第二,在总结和吸取前两次会计改革经验教训的基础上,在国家整个改革开放中,把会计改革作为经济体制改革的子系统,针对改革中对会计提出的新问题、新要求,进行了积极有益的探索,取得了一定的经验,为会计改革的深入发展奠定了良好的基础。

第三,我国的经济体制由过去高度集中的计划经济,过渡到有计划的商品经济,十四大又确立了社会主义市场经济的新体制,

为明确会计改革的目标方向，提供了最基本的理论前提。也就是说，这次会计改革完全可以围绕社会主义市场经济体制，对传统的会计管理体制和会计核算模式进行彻底的改革。

第四，在坚持党的基本路线的前提下，摒弃了“左”的思想干扰，大胆解放思想，在学习借鉴国际会计先进理论与经验的问题上，避免姓“社”姓“资”的争论，敢于提出同国际会计准则接轨的改革口号，使我国会计改革走向国际化又前进了一大步。

第五，会计学术研究的空前活跃与繁荣，出现了一大批致力于会计改革的理论工作者和实务工作者，他们既熟悉中国会计的发展，又对国际会计有较深的研究，他们的改革勇气和务实精神，使会计改革成为不可阻挡的潮流。

当然，正因为这次会计改革是一次质的飞跃，改革也一定会有难度。具体说，有思想认识上的禁锢，有传统习惯的困扰，也有体制上的制约，以及相关法规的不协调。这就需要我们积极宣传会计改革，努力实践会计改革，以会计改革的丰硕成果为改革开放和发展社会主义市场经济服务。

二、我国会计改革的总体目标

改革开放以来，彻底改革会计管理体制和会计核算模式已成为大势所趋。但是，在会计改革的指导思想上，在目标模式的选择上，有一个思想认识的发展、加深过程，也有一个探索过程。我国这次会计改革总的指导思想，就是要在总结我国传统会计经验基础上，学习借鉴国际会计惯例，建立适应社会主义市场经济体制，同国际会计接轨的新的会计体系。

首先，我国的会计改革必须与社会主义市场经济体制相适应。十四大确立了我国的经济体制是社会主义市场经济。在新的经济运行机制中，国家行政职能将作重大改变，即由过去的主要以计划为主，以行政手段对企业的直接干预和调控，变为主要以经济和法律手段进行宏观间接调控，指导经济的运行。会计工作也必

须适应新的经济体制，所提供的会计信息不仅要符合国家宏观管理的需要，还要满足企业管理者的需要，也要满足投资者、债权人和其它有关方面的需要。我们所进行的会计改革的根本目的之一，就是要统一规范会计行为，保证会计信息的真实可靠，相互可比，易于理解，便于利用。

其次，会计改革必须与改革开放中出现的所有制成分的多元化，经营范围的扩大化，分配形式的多样化相适应。改革开放十多年来，我国企业一改过去单一的所有制成分、单一的经营内容和单一的经营方式，出现了以公有制为主体，国营、集体、私营、合资、股份制等多种经济成分并存；以一业为主，工、农、商、贸、服，多种产业多种经营；以承包经营为主，租赁、联营、合资多种经营形式并存的新局面。会计改革就是要改变传统的会计管理体制和会计核算模式，适应企业的这些变化，能在会计政策、会计方法上解决企业改革中不断出现的新情况和新问题，保证国有资产的完整与增值，保护投资者和债权人的权益。

最后，会计改革必须适应对外开放的大趋势，满足我国对外交往和吸引外资的需要。十几年来，我国经济已形成对外开放，积极参与国际经济大循环的新格局。国民经济向国际化、集团化、一体化发展的趋势越来越明显。特别是我国在关贸总协定缔约国的地位恢复以后，中国经济必然要走向国际大市场，参与国际分工和国际竞争。这就要求我们的会计改革适应这种新形势，使会计成为国际通用的商业语言，使我国的会计工作逐步走向国际化，同国际会计接轨。

根据会计改革的上述指导思想，经过几年的会计改革实践，财政部广泛征求会计理论界和实务界的意见和建议，明确提出了我国会计改革的总体目标是：

建立与社会主义市场经济发展要求相适应的新的会计模式。其基本内容是：（1）适应发展社会主义市场经济的要求，逐步建

立起以提高经济效益为目标，以强化内部管理为中心，有利于转换企业经营机制的新的会计核算体系。(2) 适应国家政府职能和管理方式的转变，逐步实现会计法规体系的完善、规范、科学、配套，建立有利于加强宏观调控，发挥地方、部门、企业积极性和创造性的会计管理体制。(3) 发展和完善以注册会计师为主的社会经济监督体系。(4) 建立会计信息中心，逐步做到“数出一门，资料共享”，充分发挥会计信息在经济管理中的作用。

其中，提出的会计核算制度的改革目标和主要任务，是以《会计法》为依据，按照市场经济对会计核算的要求，制定符合我国国情，又同国际会计接轨的会计准则，以作为制定会计核算制度，组织会计核算的具有约束力的基本规范。同时，改革会计报表体系，本着统一、规范、必须、精简的原则，在改革行业会计制度的基础上，拟定格式统一、指标科学、口径一致、内容稳定的行业会计报表体系，以满足国家宏观管理和企业微观管理的需要。

三、我国会计改革的进展和前景

为了适应改革开放的形势和发展市场经济的要求，我国的会计改革围绕经济体制改革的总体目标，作了大量的工作，取得了阶段性的丰硕成果。回顾十一届三中全会以来的会计改革，大体经历了三个阶段：

1979年—1988年，是会计改革在原有会计体制的基础上，积极配合经济体制改革，对会计制度进行完善、调整的阶段。这十年间，主要是在1985年前后，对一些主要行业会计制度进行了补充修订，并陆续出台了一些单项新规定，解决了改革进程中会计核算遇到的一些新情况和新问题；制定发布了《中外合资企业会计制度》和《对外承包企业会计制度》，满足了对外开放和吸引外资的需要；颁布实施《会计法》，对加强会计核算，加强会计管理，加强会计监督，起了保障作用。这一时期，会计界为加快会计改

革进行了大量的理论研究和实务探索，为今后的会计改革奠定了扎实的基础。但也应该看到，这期间的会计改革尽管出台了一些改革措施，但改革的目标方向还不明确，改革还缺乏完整、科学的整体规划。

1988年—1991年上半年，是确立我国会计改革指导思想，明确改革目标方向和实施措施的阶段。这期间，会计改革依据会计改革纲要指出的具体任务，在改革会计管理体制，改革会计核算制度和制定会计准则等方面，进行了积极大胆的探索，使改革进入了实质性的实施阶段。几年内，提出了《会计改革纲要》和制定会计准则的若干个文件，并在一些重大问题上，使改革有了突破性的进展。

1991年下半年—1992年，是我国会计改革面临大好形势，恰逢大好时机，并使会计改革取得重大丰硕成果的黄金阶段。一是改革开放的深入和社会主义市场经济体制的确立，把会计改革推向了改革的前沿，使会计改革成了转换企业经营机制，深化改革的必不可少的重要组成部分。二是会计改革成了经济生活的热门话题，各级领导和广大会计人员都非常关心、支持，并热心希望加入改革的步伐，以适应改革开放新形势。三是会计改革不失时机的深入，取得了重大进展，主要表现在：1991年7月，国务院办公厅批准了财政部关于加强会计工作意见的通知；要求各级领导重视会计工作，深入进行会计改革；同月，财政部正式印发了《会计改革纲要》，明确了会计改革的指导思想、目标任务和实施措施；1991年11月，财政部印发了《企业会计准则第1号——基本准则草案》，把经过几年工作形成的会计准则的基本框架、内容提交全社会和广大财会工作者征求意见；1992年2月，财政部在深圳召开了会计准则国际研讨会，邀请了国内外会计专家、教授，进一步对会计准则草案征求意见；1992年7月，全国财政厅局长会议在京召开，《企业会计基本准则》和《加强会计工作，加快会

计改革的意见》作为主要文件，提交大会讨论；1992年8月，财政部部长办公会议决定在年内公布《企业会计准则》，并同时改革出台新的企业会计制度，争取在1993年内正式实现会计核算模式的转变；1992年11月底，经国务院批准，财政部部长刘仲藜以5号令正式颁布《企业会计准则》，并决定于1993年7月1日起在全国范围内施行；1992年11月，经世界银行同意，正式聘请德勤国际会计公司作为进行技援项目的咨询专家，确定在1993年至1995年间，中外会计专家合作，将向财政部提出若干与已发布的会计准则配套的具体准则。在《企业会计准则》发布的同时，财政部又对现行会计制度进行了彻底改革，依据会计准则的规定，将陆续发布工业、交通、流通、农业、施工等十几个新的行业会计制度，作为会计准则的配套法规，要求在1993年7月1日起在全国施行，以此实现我国会计改革的根本转变。

《企业会计准则》和新会计制度的发布与实施，是我国会计历史上的里程碑，是我国会计改革的重大成果，是国内外和全国会计人员关注的大事件。它必将对我国的改革开放，对深化市场经济体制下的企业改革，对最终完成我国会计改革的目标，产生强有力的推动作用。可以相信，再经过几年的努力，一定能够建立起适合我国国情，符合社会主义市场经济体制需要，并同国际会计准则接轨的新的会计管理体制和会计核算模式。

第二节 改革会计核算制度， 制定和实施会计准则

一、会计准则的制定

(一) 制定会计准则的必要性

建国以来，我国一直没有单独制定会计准则，会计核算工作的规范和依据主要是要分行业、分所有制的会计核算制度。随着我

国社会主义市场经济的发展、经济体制改革的不断深入和对外开放政策的进一步贯彻执行，原有的会计核算制度体系已日益显露出局限性，已不能适应形势发展的需要，客观上要求必须对之进行改革，制定并实施与新的经济环境相适应的具有中国特色的会计准则。

1. 制定会计准则是加强宏观经济调控的需要

改善和加强宏观调控是我国经济体制改革的一项重要目标，而要实现这一目标，客观上需要会计核算提供统一可比的会计信息。但是，我国的会计核算制度一直是分行业和分所有制加以制定和实施的，如“国营工业企业会计制度”、“国营商业会计制度”、“国营建设单位会计制度”、“中外合资经营企业会计制度”等等，整个会计制度体系比较注重行业特点，而缺少对财务会计工作一般特点和共同规律的概括和抽象；在实际工作中，各行业都实行自己的统一会计制度，而不同行业 and 不同所有制企业之间又缺乏统一的可供共同遵循的会计核算规范，各类企业提供的会计信息资料缺乏可比性。这种状况显然已不能很好适应协调不同行业、不同所有制之间越来越复杂的经济关系的需要，不利于加强对各种企业会计核算工作的宏观管理，也不利于国家通过会计手段进行宏观经济决策和调控。因此，按照我国会计核算的普遍规律和社会主义市场经济对会计核算的客观要求，制定全国统一的会计准则，以作为统驭全国各行业各种所有制企业会计核算业务的具有法规约束力的基本规范，就能为广大企业进行会计核算提供可供遵循的最一般性的标准和依据，使它们提供的会计信息建立在相互可比的基础上，从而有利于国家综合经济管理部门对会计信息进行分析 and 汇总，满足国家宏观经济调控的需要。

2. 制定会计准则是适应社会主义市场经济发展的需要

分行业、分所有制的会计制度体系存在的问题之一，就是面对经济体制改革后出现的复杂经济环境，适应性不强。在过去高