

企业会计制度讲座

财政部《企业会计制度讲座》编写组

湖南科学技术出版社

企业会计制度讲座

0036862

1 财 政 部

《企业会计制度讲座》编写组

湖南科学技术出版社

湘新登字004号

005804

企业会计制度讲座

财政部《企业会计制度讲座》编写组
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)
湖南省新华印刷一厂印刷

*

1993年8月第1版第1次印刷

开本：787×1092毫米 1/32 印张：14.25 字数：324,000

印数：1——300,000

ISBN 7—5357—1219—3

F·156 定价：9.80 元

前 言

为了适应我国改革开放和发展社会主义市场经济的需要，财政部适时地对我国会计制度进行了重大改革。既适合我国国情，又同国际会计惯例接轨的新的会计政策、会计核算方法及会计报告体系，在已经发布的《企业会计准则》中有充分的体现。为了彻底改革我国传统的会计制度，建立新的会计核算和会计报告体系，贯彻执行《企业会计准则》，财政部已完成了对现行行业会计制度的改革。打破部门、所有制界限，重新划分行业，分别制定了工业、商品流通、交通运输、旅游服务、农业、施工、对外经济合作、金融等十三个新的行业会计制度，并决定新制度从1993年7月1日起在全国所有企业执行。

这次会计制度改革是对我国四十多年来传统会计管理体制和会计核算模式的重大变革，对企业转换经营机制，促进改革开放，以及对提高广大会计人员的知识水平，使我国会计事务管理体系逐步走向国际规范化都将产生重大的深远的影响，受到国内外会计界和社会各方面的重视与关注。但是，因为这次会计改革迈的步子大，涉及的范围广，必将给我们的会计理论、会计教育、会计政策、会计实务等带来一系列新情况、新问题。因此，从思想认识上理解会计改革的目的和意义；从会计知识的范围上吸纳国内外会计发展的新东西；从会计实务上尽快掌握新制度，搞好新旧会计制度的衔接，对我国广大会计人员都是迫在眉睫的问题。

为了向广大会计人员宣传会计改革的重大意义，详细讲解

新制定的十三个行业会计制度制定中的一些重要问题，我们组织财政部会计事务管理司参加制定会计制度的有关同志撰写了《企业会计制度讲座》一书。该书紧紧依据《企业会计准则》的有关规定，针对十三个新会计制度制定中涉及的理论与实务问题，新旧会计制度的变化，对比新旧会计制度的衔接等问题，进行了详细地阐述。同时，为了帮助大家尽快的学习掌握新制度，书中列举了不少实例，也附录了主要行业会计制度的科目对照表，企业内部管理用示范会计报表，以及综合参考练习题。该书可作为各部门，各地区对会计人员进行新制度培训的统一教材，也可以作为财经院校和有关方面的参考用书。

由于这次会计改革的时间紧，任务集中，书中难免存在不足和错误，特别是对一些行业特点还没有照顾到，对一些问题讲的还不透，希望大家批评指正，并随时向我们反映。

财 政 部
《企业会计制度讲座》编写组
1993 年 1 月

①
2
3
1
2
3
1
2
3
1
2
3

目 录

第一讲 会计制度改革与会计准则	(1)
第一节 加快会计制度改革,适应社会主义市场 经济的需要	(1)
第二节 制定和实施会计准则,实现我国会计 核算模式的根本转变	(9)
第二讲 关于新会计制度的说明	(27)
第一节 制定新会计制度的指导思想与原则	(27)
第二节 新会计制度的主要内容与原制度的 主要区别	(31)
第三讲 流动资产	(41)
第一节 现金	(41)
第二节 银行存款	(43)
第三节 其他货币资金	(49)
第四节 应收帐款	(52)
第五节 应收票据	(62)
第六节 短期投资	(68)
第七节 存货	(75)
第四讲 长期投资	(119)
第一节 长期投资的分类	(120)
第二节 长期投资的核算	(122)
第五讲 固定资产	(138)
第一节 固定资产的概念及标准	(138)

第二节	固定资产的分类.....	(139)
第三节	固定资产的计价.....	(141)
第四节	固定资产增加的核算.....	(145)
第五节	固定资产减少的核算.....	(152)
第六节	固定资产折旧的核算.....	(154)
第七节	固定资产修理的核算.....	(161)
第六讲	无形资产及其他资产.....	(162)
第一节	无形资产.....	(162)
第二节	其他资产.....	(174)
第七讲	流动负债.....	(175)
第一节	流动负债的定义及基本特征.....	(175)
第二节	流动负债的核算.....	(178)
第八讲	长期负债.....	(199)
第一节	长期负债的分类.....	(200)
第二节	负债费用的资本化.....	(208)
第三节	长期负债的核算.....	(211)
第九讲	所有者权益.....	(229)
第一节	投入资金的核算.....	(229)
第二节	资本公积金的核算.....	(243)
第三节	留存收益的核算.....	(248)
第四节	实收资本的增减变动.....	(257)
第十讲	成本、费用	(262)
第一节	成本费用的概念.....	(262)
第二节	产品(包括工业产品、工程施工项目、 房地产开发产品,下同)生产成本和 商品采购成本的核算.....	(264)
第三节	期间费用的核算.....	(271)

第十一讲	营业收入	(275)
第一节	营业收入的范围.....	(275)
第二节	营业收入的实现.....	(277)
第三节	主营业务收入的核算方法.....	(283)
第四节	其他业务收支的核算方法.....	(290)
第十二讲	利润及利润分配	(292)
第一节	利润总额的构成.....	(292)
第二节	利润亏损总额的核算方法.....	(293)
第三节	利润分配的核算.....	(294)
第十三讲	外币业务	(299)
第一节	外币业务的记帐原则和方法.....	(299)
第二节	汇兑损益的确认及核算.....	(301)
第三节	调剂外汇的核算.....	(308)
第四节	外币业务发生的汇兑差额在会计报表上的	(311)
第十四讲	会计报表	(315)
第一节	编制会计报表的一般要求.....	(315)
第二节	资产负债表.....	(317)
第三节	损益表.....	(336)
第四节	财务状况变动表.....	(341)
第五节	利润分配表.....	(347)
第六节	主营业务收支明细表.....	(351)
第十五讲	新旧制度衔接的帐务处理	(353)
附录一	企业会计准则.....	(374)
附录二	新旧会计科目对照表.....	(385)
附录三	企业内部管理会计报表示范格式.....	(400)
附录四	综合参考练习题.....	(424)

第一讲 会计制度改革与会计准则

第一节 加快会计制度改革，适应社会主义市场经济的需要

一、我国会计制度改革的必要性和紧迫性

在我国经济加速发展的新时期，党的十四次代表大会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我们对社会主义经济规律深化认识的结果，必将对加快改革开放的步伐，加速经济的发展产生极其重要的和深远的影响。

我国长期实行的高度集中的计划经济体制，其弊端主要是国家对企业统的过多，管的过死，企业作为政府的附属物，排斥了商品和市场的作用，束缚和压抑了企业积极性、主动性和创造性。党的十一届三中全会以来，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、私营等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。这些新情况、新问题的出现，对会计工作和会计改革，提出了新的任务和要求，对我国传统的会计管理体制和会计核算模式提出了新的挑战。因此，会计改革，已成为我国经济体制改革的重要组成部分，成为改革开放和发展商品经济、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，在五十年代初期，依据高度集中的计划经济体制，在学习苏联会计工作经验的基础上，建立了“统一领导，分级管理”的会计管理体制和适应企业管理需要的分行业、分所有制的会计核算体系。旧的会计管理体制和会计核算模式，有它产生的客观基础和历史由来，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，促进国民经济的发展，都起过重要的积极的作用。

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，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。其主要表现在以下几个方面：

第一，现行的会计管理体制为“统一领导，分级管理”，而在实际执行过程中统的过多、统的过死，地方、主管部门、企业管理会计的权限过少、过小。突出体现在：全国统一的会计制度由财政部统一制定，会计政策，会计核算方法，会计报告体系都执行国家统一制度，企业无权自行调整。这在深化企业

改革，转换企业经营机制的情况下，要使企业作为独立的商品生产者，要在市场竞争中求生存，求发展，而企业又不能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的反映，在一定程度上影响了企业加强经营管理，加强经济核算的积极性和责任心，同时，也影响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的会计制度，是按部门和所有制来划分和制定的。按制定部门看，大致有三种形式。一是财政部制定和管理；二是财政部和行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，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会带来一定的困难。

第三，在发展商品经济和市场经济的体制下，纷纷出现的跨地区、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发生了重大的变化，这样现行只适用于单一所有制，单一经营企业的会计制度就没办法反映新的经济形式和经济活动，给发挥会计职能，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新形势下，会影响会计的对外交流，影响吸收外商投资和国际金融组织的贷款。比如，我国的记帐方法，目前采用增减记帐法、收付记帐法，国际通用的记帐方法

是借贷记帐法；企业会计核算的基本原则之一的权责发生制原则，稳健原则等，还不能作为所有企业会计核算的原则采用；我国绝大多数企业报表是以资金平衡表为主的报表体系，同国际上通用的以资产负债表为主的会计报表体系有很大的差异，使外国会计专家、投资者、债权人看不懂，因而造成许多麻烦，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，强调它们之间的一致性，财政决定财务、财务决定会计的体系，使会计缺乏相应的独立性、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，改革会计管理体系和会计核算制度，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。近两年来，国务院领导对我国的会计改革十分关心、十分重视。朱镕基副总理就明确指示，为了适应改革开放的需要，要加快会计改革的步伐，改革的最终目的就是同国际会计准则接轨。王丙乾国务委员也多次主持会议研究财务会计改革，要求尽快制定会计准则，变财务会计滞后为先导。实际上，一些地区的领导者，一些经济学家，都把改革的着眼点从着重抓改革的大系统的同时，开始注意了会计改革这个子系统。强烈呼吁要加强会计工作，加快会计改革，把会计改革作为改革开放的一项主要工作来抓。这充分说明加快会计改革，是适应十四大确定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。

经济越发展，会计越重要，改革越深入，会计改革越紧迫，这已经成为更多人共识的大趋势。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，这也是大家关心的问题，提出这个问题，也是回顾和总结我国五十年代、六十年代所进行过的两次会计改革经验教训的客观分析。大家记忆犹新的是，1956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，以至出现以表代帐和“无帐会计”，给当时的经济核算和会计工作造成了恶果，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，在简化核算制度，通俗易懂方面作文章，也并没有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，注意了会计改革的轰轰烈烈，忽视了会计改革的科学性；注意了会计方法形式上的改革，忽视了会计改革目标模式的转换。因此，可以说前两次会计改革是不成功的，不彻底的改革。

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、财务等改革，作了大量的工作，取得了一定的成效。先后对企业实行的企业基金制度、利润留成制度、“两步”利改税、承包经营责任制等一系列改革，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，对促进改革，加强经济核算，起了积极的作用，为会计改革的深入发展进行了积极而稳妥的探索，进行理论与实务的准备。

但是，应该看到，过去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、不科学、不彻底，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，成了近几年我们研究部署会计改革注意解决的主要问题。因此，明确这次会计改革的指导思想，把握好改革的原则，是取得这次改革胜利的前提条件。

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，恰如其分地评价，既肯定我国会计发展的作用与成就，又指出传统会计理论、方法与改革开放形势的不适应，明确会计改革的指导思想、目标模式和实施措施，制定系统、科学的会计改革宏观指导方案。

第二，在总结吸取前两次会计改革的经验教训的基础上，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，进行积极有益的探索，为会计改革的深入发展奠定良好的基础。

第三、十四大确立的社会主义市场经济的新体制，为明确会计改革的目标、方向，提出了最基本的理论前提。会计改革要围绕社会主义市场经济的体制，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“左”的干扰，大胆解放思想，在学习、借鉴国际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，大胆依靠为会计改革鼓而呼的理论工作者和实务工作者。充分发挥他们既熟悉中国会计的发展，又对国际会计有较深研究的长处，使会计改革成为不可阻挡的潮流。

当然，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、我国会计制度改革的总体目标和原则

改革开放以来，彻底改革不适应商品经济和市场经济发展的需要，不适应企业转换经营机制的需要的会计管理体制和会计核算模式，已成为大势所趋，在我国会计界达成了共识。但是，在会计制度改革的指导思想上有一个思想认识的发展和加深过程，在目标模式的选择上有一个探索发展过程。由于我国是以公有制为基础的社会主义国家，要通过会计政策的制定和会计信息的利用，调控经济的运行。因此，这就决定了我国这次会计制度改革必须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需要的，同国际会计准则接轨的新的会计核算体系。

1. 我国的会计制度改革必须与社会主义市场经济体制相适应。

十四大确定了我国的经济体制是社会主义市场经济。在新经济运行机制中，国家行政职能将作重大改变，由过去的主要以计划为主，以行政手段对企业的干预和调控，变为主要以经济和法律的手段进行宏观调控、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、债权人和其它的有关方面的需要。我们所进行的会计制度改革的根本目的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。

2. 会计制度改革必须与改革开放中出现的所有制成份的多

元化，经营范围的扩大化，经营方式的多样化相适应。

， 改革开放十多年来，我国企业一改过去单一所有制成份，单一的经营内容，单一的经营方式，出现了以公有制为主体，国营、私营、合资、股份制等多种经济成份并存；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、股份经营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办法，适应企业的变化，能够在会计政策、会计方法上解决企业改革中不断出现的新情况和新问题，解决投资多元化，利益分配多形式，保护国有资产的完整与增值，保护投资者和债权人的利益。

3. 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、一体化的方向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制度改革适应这种新形势，还会会计是“国际商业语言”的本来面目，使我国的会计也逐步走向国际化，同国际会计准则接轨。这样，才能使我国的经济的发展所需资金有更广泛的来源，才使我国企业产品在国际市场竞争中处于不败地位。

根据会计制度改革的上述指导思想，在近几年的会计制度改革实践中，财政部广泛征求会计理论界和实务界的意见和建议，在制定的《会计改革纲要》中，明确提出了我国会计制度改革的总体目标是：

建立适应社会主义市场经济需要的新的会计管理、核算模式。其基本内容包括：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、同国际会计准则接轨的新的会计核算体系；适应国家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，以有利于加强宏观调控和发挥地方、部门和企业的积极性、创造性的会计管理体制。

其中，提出了会计核算制度改革的主要任务，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，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。

第二节 制定和实施会计准则，实现我国会计核算模式的根本转变

一、会计准则对我国传统会计核算制度的突破

会计准则对传统会计制度主要有如下突破：

第一，改变了会计核算管理模式

我国改革前的会计核算管理模式主要有两个层次，即会计法和统一会计制度，长期以来我国的统一会计制度一直是分行业、分部门和分所有制制定的，整个会计制度体系比较注重行业特点和部门管理的需要。使不同行业 and 不同所有制企业之间缺乏统一的可供共同遵循的会计核算规范，所采用的会计方法程序差距很大，从而使不同行业 and 不同所有制企业提供的会计