

新旧会计制度转换实务

XINJIU

KUAIJIZHIDU

ZHUANHUANSHIWU

新旧会计制度转换实务

主 编：侯兴东 张云礼 宋培刚 袁亚凤

副主编：祝学德 宋宪明 王元宾 袁和强

王 晶

编 委：(按姓氏笔画为序)

于士海 于 瑛 王金凤

王作文 王佳鹏 孙家康

李 倩 曲永生 曲同锦

张克忠 张宁新 邵承钧

徐清玉 徐方车 高金尊

程希亮

主 审：丛吉滋

青岛海洋大学出版社

加強會計核算與監督
是對國庫經濟實行科
學化管理的重大步驟

丁方明

一九五二年

三月

前 言

为适应我国市场经济发展的需要,加快会计制度改革步伐,经国务院批准,财政部规定并颁发了《企业会计准则》及行业会计制度,并于今年七月一日起实施。这是我国会计制度的一项重大改革,不仅对促进企业转换经营机制,加快改革开放步伐,而且对建立我国社会主义市场经济体制,都具有十分重要的意义。

为使企业广大财会人员尽快掌握新的会计制度,顺利实现新旧会计制度转换,我们根据财政部镇江学习班讲授的有关内容,编写了《新旧会计制度转换实务》一书。

本书列举了大量工业、商业及股份制企业经济业务实例,较详细地介绍和说明了企业会计科目的设置、业务核算程序和方法,新旧会计制度转换以及国有企业如何转轨股份制等内容。具有直观、简明、易于操作、接近实际等特点,是企业领导和广大财会人员参与会计制度改革,处理日常经济业务的理想工具书,并可作为专业教学和业务培训的指导性教材。本书第一、二章由侯兴东、宋培刚、袁亚风同志编写;第三、四章由张云礼、邵承钧、祝学德同志编写;第五章由程希亮、王元宾、王作文同志编写,最后由丛吉滋同志审定。

在编写过程中,得到了各方面的大力支持和配合,省政协副主席丁方明同志专门为本书题了词,在此一并表示衷心感谢。

由于时间仓促,在编写过程中难免出现疏漏,敬请读者提出宝贵意见。

编 者

1993年4月6日

目 录

第一章 会计准则和行业会计制度概述	(1)
第一节 会计准则的内容	(1)
第二节 行业会计制度的内容	(14)
第三节 会计制度改革的主要特点	(30)
第二章 工业企业会计核算实务	(38)
第一节 资产的核算	(39)
第二节 负债的核算	(111)
第三节 所有者权益的核算	(125)
第四节 成本和费用的核算	(134)
第五节 销售、利润和利润分配的核算	(160)
第六节 外币业务的核算	(187)
第七节 会计报表及编制	(195)
第三章 商业企业会计核算实务	(209)
第一节 流动资产	(210)
第二节 固定资产的核算	(240)
第三节 无形资产及其他资产的核算	(245)
第四节 对外投资的核算	(247)
第五节 权益的核算	(252)
第六节 成本和费用的核算	(263)
第七节 营业收入、利润及其分配	(279)
第八节 外币业务的核算	(296)
第九节 会计报表及编制	(306)
第四章 新旧会计制度衔接	(307)

第一节	将现有所使用的科目进行分类.....	(307)
第二节	将需要调帐的科目分别不同情况进行 调整.....	(308)
第三节	编制科目余额表,试算平衡	(326)
第五章	股份制试点企业的会计核算业务.....	(333)
第一节	股份制企业的组建.....	(333)
第二节	资产的核算.....	(343)
第三节	负债的核算.....	(382)
第四节	股东权益的核算.....	(391)
第五节	成本和费用的核算.....	(400)
第六节	营业收入、利润及利润分配的核算	(415)
第七节	外币业务的核算.....	(423)
第八节	会计报表及编制.....	(427)
附件一	综合练习题.....	(449)
附件二	综合练习题答案.....	(453)

第一章 会计准则和行业会计制度概述

第一节 会计准则的内容

《企业会计准则》的内容包括总则、一般原则、资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润、财务报告和附则等共十章六十六条，其主要内容如下：

一、总则

总则主要说明了制定准则的宗旨和依据、适用范围、地位、对核算基础工作的要求以及会计假设等内容。

1. 制定企业会计准则的宗旨和依据。总则指出，它是为适应我国社会主义市场经济发展的需要，统一会计核算标准，保证会计信息质量而制定的，其依据是《中华人民共和国会计法》。

2. 企业会计准则的适用范围。总则指出，它适用于设在中华人民共和国境内的所有企业。境外企业也应当按会计准则的要求向国内有关部门编报财务报告。

3. 企业会计准则的地位。总则指出，制定企业会计制度应当遵循企业会计准则。

4. 会计核算基础工作的要求，包括记帐方法，文字记录等。总则指出，会计记帐采用借贷记帐法，即要求原实行增减记帐法或收付记帐法的企业都要改为借贷记帐法。会计记录的文字应当使用中文，少数民族地区以及外商投资企业和外国企业可以同时使用当地民族文字或某种外国文字。

5. 会计假设。会计假设包括会计主体、会计期间、持续经营和

货币计价等四个方面的内容。这些是进行会计核算的前提条件，因此在总则中予以规定。

(1)会计主体

总则规定：“会计核算应当以企业发生的各项经济业务为对象”，这里的“企业”即为会计主体。那么，什么是会计主体呢？

在组织会计核算之前，首先应明确会计为之服务的特定单位，这就是会计主体。会计主体的弹性很大。凡具有经济业务的任何特定的独立实体都需要进行独立核算，成为一个特定的会计主体，也就是说作为一个会计主体，必须具有实体、统一体和独立体这样三个特点。会计主体可以是一个企业，也可以是由若干家企业通过控股关系组织起来的集团公司。

会计主体应该看作是一个独立的整体。其一，它在经济上是独立的，所以不仅要把会计主体之间的经济关系划分清楚，而且还应把企业的财务活动与企业职工的个人财务活动相分离。例如，企业按规定在成本中提取一笔职工福利基金，这表示企业增加了一笔债务，而企业在使用职工福利基金时，就不能再看作是企业的支出或作为营业费用列支。其二，会计主体是一个整体，反映和处理企业的生产经营活动与财务问题都要从企业整体出发，这是因为企业内部资金财产的调拨，既不会增加企业的收益或损失，也不会增加企业的资产和负债。例如，一家总公司在编制会计报表时，分公司之间相互销售的产品只能视作是产品内部转移，而不能作为总公司的营业收入，也不应由此增加总公司的本期利润。同样道理，总公司与分公司之间、分公司与分公司之间的应收应付款亦应相互抵销，不能由于内部资金的划拨而增加企业的资产和负债。很显然，只有在会计主体这一概念的基础上，即从会计主体整体出发，才能正确计算它在经营活动中所获得的收益或损失，正确计量它的资产和对外承担的债务，从而为经济决策提供有用的信息。

另外，需要指出的是：会计主体与法律主体（即法人）是有区别

的。例如，独资与合伙企业通常不具有法人资格，它们所有的财产和对外所负的债务，在法律上仍视为业主或合伙人的财产与债务，但在会计核算中则需把它们作为独立的会计主体来处理，把企业的经营活动与业主或合伙人的个人的财务活动严格区分开。再例如，集团公司是由若干具有法人地位的企业所组成，但在编制集团公司合并报表时，只能把集团公司看作是一个独立的整体，需要采用特定的方法把集团公司所属企业之间的债权债务相互抵销，扣除由于所属企业之间销售活动而产生的利润。

(2)持续经营

总则规定：“会计核算应当以企业持续、正常的生产经营活动为前提”。那么，什么是持续经营呢？

持续经营是指会计核算应以企业制定的经营方针、目标和持续、正常的生产经营活动为前提。换言之，会计主体在可预见的未来将不会面临破产清算，它所持有的资产，将按预定的目的在正常的经营过程中被耗用、出售或转让，它所承担的债务，也将按期偿还。正是在这一前提条件下，才可以建立起会计计量和确认的原则，解决很多常见的财产计价和收益确定问题。例如，固定资产的价值通常在其使用年限内分期转作费用。这一方法就是以持续经营作为前提的。

在市场经济条件下，按照优胜劣汰的商品竞争原则，企业的关、停、并、转，甚至破产清算并不鲜见，事实上每个企业都存在经营失败的风险，都可能会变得无力偿债而被迫宣告破产或进行法律上的改组。如果有证据说明一个会计主体已无法履行它所承担的义务，正常的经营活动亦无法持续下去，即持续经营这一前提已不能成立，那么，建立在这一基础之上的各种会计准则将不再适用，而只能采用另外一些特殊的会计准则。例如，对破产清算企业来说，历史成本原则是不适宜的，而只能采用清算价格来确定企业财产的价值。当然，从总体上讲，破产清算的企业终究是少数，所以

对绝大多数企业而言,持续经营这一基本前提是合理的。

(3)会计分期

总则规定:“会计核算应当划分会计期间,分期结算帐目和编制会计报表”。那么,为什么要划分会计期间呢?

大多数现代企业的生产经营活动具有连续性的特点。显而易见,为了完成“对过程的控制”,为了充分发挥会计管理的积极作用,不可能等到企业全部经济活动都结束,各项资产都已转化为现金,各项负债都清偿完毕后再进行结算和编制会计报表。所以会计核算应当划分会计期间,即人为地把持续不断的企业生产经营活动划分为一个个首尾相接,等间距的会计期间,确定每一个会计期间的收入、费用和利润。确定每一会计期间期初期末的资产、负债和所有者权益的数量,进行结算帐目和编制会计报表。

会计期间通常是一年,称为会计年度,会计年度可以与日历年度相一致,也可以不一致。在后一种情况下,通常以每年中企业经济活动的最低点作为会计年度的起点和终点。我国规定以日历年度作为企业的会计年度,即以公历1月1日起至12月31日止为一个会计年度。此外,企业还需要按季度、按月份编制会计报表,即把季度和月份也作为一种会计期间。

会计分期给会计核算带来了一系列新问题。例如,为了正确计算会计期间的经营成果,需要对跨会计期间的经济业务采用合理的帐务处理方法。如折旧、摊销及配比的方法,等等。由于企业之间的情况很不一致,所以很难找到单一的方法以适用于所有的企业,在这种情况下,需要会计人员根据会计准则的要求,作出合理的选择。

(4)货币计量

总则规定:“会计核算以人民币为记帐本位币”。那么,为什么要这样规定呢?

货币计量也是会计核算的基本前提之一。它要求对所有会计

核算的对象采用同一种货币作为统一的尺度来予以计量,并把企业经营活动和财务状况的数据转化为按统一货币单位反映的会计信息。具体地说,这一前提包括以下三个方面的内容:其一,财产物资可以采用不同的计量单位,如自然单位、物理单位、劳动时间单位、货币单位,等等。但在会计核算中,只有货币计量单位是前后一致,贯穿始终的,也唯有采用货币计量单位,才能系统全面连续地记录、汇总、分析和揭示企业的经营过程和财务成果。从这个意义上讲,货币单位是会计的基本计量单位,其它计量单位都是辅助性质的。当然,在财务报告中还需要用文字或附注方式揭示企业经营中重大的,但不能用货币计量的信息。很显然,这些内容是无法进入复式簿记系统的。其二,在多种货币存在的条件下,或某些业务是用外币结算时,就需要确定某一种货币为记帐本位币。编制分录和登记帐簿时,需采用某种汇率折算为记帐本位币单位登记入帐。在我国境内,应以人民币作为记帐本位币,有外币收支的企业,也可以采用某种外币作为记帐本位币,但向中国有关方面编送会计报表时,必须折算为人民币反映。其三,货币计量单位实际上是借助于价格来完成的,而价格是在市场的交换中形成的。但某些经济业务没有客观形成的价格可作为计量的依据,如企业的内部财产的转移、以货易货交易、接受的捐赠财产等,这就需要选择合理的计价、评估方法来完成计量工作。

以货币作为统一计量单位,包含着币值稳定的假设,即假定货币本身的价值是稳定的,货币购买能力的波动可以不予考虑。按照各国的会计惯例,当货币本身的价值波动不大,或前后波动能抵销时,会计核算中可以不考虑这些波动,仍然认为币值是稳定的。但在发生恶性通货膨胀时(如年通货膨胀率达26%,或三年的通货膨胀率达100%),就需要用特殊的会计准则来加以处理。

二、一般原则

一般原则是会计核算最基本的要求。这些原则在以往的会计

核算制度中已有不同程度的体现。《企业会计准则》对其进行了系统的归纳,并借鉴了西方国家的会计准则的经验,形成了十二条一般原则。它们分别是:

1. 真实性原则

会计核算必须真实地反映企业的财务状况和经营成果。会计记录必须以经过审核的、能证明经济业务实际发生的、合法的凭证为依据,做到资料可靠、内容真实、数字准确、手续完备。

2. 相关性原则

会计信息必须满足国家宏观调控的需要,满足财务关系各方了解企业财务状况和经营成果的需要,满足企业加强内部经营管理的需要。

3. 可比性原则

会计核算必须做到口径一致,不得随便变动,必须符合国家的统一规定、统一计量口径和报告口径。

4. 一致性原则

在会计核算中,经常会遇到有多种方法可供选择的情况。如存货计价的方法、折旧的方法、成本计算的方法,等等。为了保证会计报表有关数据的前后期可比性,防止会计人员通过方法调整而影响会计数据的客观性,会计业务处理方法应保持前后各期一致,选定的方法不得随意变动。如确有必要调整会计方法,应按规定的报批程序进行,并将变动情况和原因,变动后对企业财务状况和经营成果的影响,在财务报告中加以说明。

5. 及时性原则

会计事项的帐务处理应在当期内及时进行,不能延至下一会计期间或提前至上一个会计期间。财务报告亦应该在会计期间结束后规定的日期内呈报给有关部门和人士。

6. 明晰性原则

会计记录和会计信息必须清晰,所用术语应便于理解,以利于

检查、分析和使用。

7. 权责发生制原则

企业应以权责发生制作为记帐基础,它是国际上通用的列帐方法。由于在较短的会计期间内,资金的收付与资产、负债的变化不相吻合。这就产生了两种记帐基础:权责发生制与收付实现制。一般来说,权责发生制有助于正确计算企业的经营成果,而收付实现制有助于更为客观地了解企业的财务状况。所以,在确定本期收入和费用时,应采用权责发生制作为记帐基础,即以权利和责任的发生与转移作为收入和费用发生的标志,而不能以款项收支是否发生作为收入与费用发生登记入帐的依据。这一点应特别注意,在近几年财务检查中发现,有些企业根据自身利益,选择帐务处理原则,对企业有利的就采用权责发生制,对企业无利的就采用收付实现制,随意性很强。

8. 配比性原则

企业的营业收入与其成本、费用的核算应相互配合。一个会计期内所取得的营业收入与其相关联的营业成本、营业费用,应在同一会计期内登记入帐,不应脱节,不应提前或延后。如果在一个会计期内只记入已经实现的收入,而不将已经发生的有关费用和成本全部记入,或者只记入已经发生的成本和费用,而不将已实现的有关收入全部记入,这一期间的经营成果就会造成虚假不实。根据收益与费用相互配合的核算原则,这个月售出的产品,既要登记已经实现的销售收入,又要登记与其相关联的销售成本和销售费用。同样,上月售出的产品,本月退回时,应将已退回或应退回的货款,减少本月的销售收入,记入“产品销售收入”科目的借方,与其有关的销售成本,必须在本月内记入“产品销售成本”科目的贷方,以减少本月的销售成本。

9. 谨慎原则

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。

所谓“谨慎原则”，也叫稳健原则，或审慎原则，是指对于某些会计事项有不同处理方法可供选择时，从保障企业财力不受损害出发，在不影响合理反映的条件下，以尽可能选用一种不导致虚增帐面盈利或夸大企业权益的做法为原则，根据这一原则，对资产的估价和收益的确定，所选的标准如果不能完全正确，与其使之失于偏高，不如使之失于偏低，对于负债的记录，要完全毋漏；对于费用与损失的记录要宁足毋缺，即所谓“要充分准备有损失，切勿预计收益”。

10. 历史成本计价原则

在会计核算中，各项财产物资应按照取得或生产、购建时发生的实际成本登记入帐，如各种存货应按实际成本记帐；固定资产应按原价登记入帐；无形资产投资按各方协商确定的金额作为原价；购入的无形资产按实际支付的金额作为原价；生产经营所耗用的各项材料按实际耗用数量和帐面单价计算，等等。

所谓按实际成本估价不仅是某批产品的实际成本，也不仅是某次进货的实际成本，而是由已经入帐的各个实际成本历史地形成的帐面实际成本。

当市价发生变动时，除非国家另有规定，不得调整其帐面价值。但当市价低于实际成本的数额较大时，应以附注的形式在会计报表中加以说明。

11. 划分资本性(或投资性)支出和收益性支出原则

“资本支出”和“收益支出”是西方会计的两个惯用术语，企业支出应分为收益性支出和资本性支出。收益性支出是指支出的效益仅及于当期的那部分支出，它从当期已实现的收入中得到补偿；资本性支出是指支出的效益涉及多个会计期间的支出，这部分支出形成固定资产或无形资产的价值。但对于那些数额较小，或单位价值较低，虽其支出的效益涉及多个会计期间的支出，为简化核算

程序,也可以作为收益性支出处理。

资本支出表现为固定资产或无形资产的增加,而收益支出则是为取得当期收益而发生的一种支出,表现为费用的增加,因此必须划分清楚资本支出与收益支出的界限。如果将资本支出列为收益支出,就会减少资产而增加开支,因而少计当期盈利,少交税金;反之,如果将收益支出列为资本支出,又必然会虚增资产而减少开支,多计当期盈利,多交税金。

划分资本性支出和收益性支出这个会计原则,就是要把增加固定资产的基建支出与企业经营业务的费用支出划分清楚。前一种支出的目的是为了购建今后需用的固定资产,其价值将以折旧的形式逐渐从以后的营业收入中收回;后一种支出则是为取得本期营业收入而发生的费用支出,应作为本期的费用从营业收入中扣除。至于企业购买材料的支出算什么支出?企业购买材料既不算资本支出,也不算收益支出。只不过是资产形式的转变,对企业当期损益没有发生直接影响,只有在领用材料时,才作为收益支出,摊入当期成本、费用。

12. 全面性和重要性原则

会计记录与财务报告应系统全面地反映企业的财务状况和经营成果,对于那些影响决策的重要经济业务,应分别核算,分项反映,并在财务报告中加以重点说明。

以上是会计的一般原则。在一般原则中要不要规定谨慎原则,会计界是有争议的。随着改革开放和引入市场机制,把企业推向市场,企业在经营活动中将愈来愈多地遇到经营风险和潜在损失。因此,会计准则有必要考虑谨慎原则。但是,谨慎原则本身含义过宽,即使在西方国家对此也不能严格界定,因此,在一般原则中只能笼统地提倡谨慎原则。

三、会计要素准则

会计要素是企业价值运动的基本分类。准则中对资产、负债、

所有者权益、收入、费用、利润等六个会计要素的确认、计量、记录和报告作了原则规定，旨在为进一步制定具体准则和会计核算制度，以及企业进行会计核算提供依据和标准。

1. 资产、负债和所有者权益

①资产是企业拥有或者控制的能以货币计量的经济资源。它是企业由于过去的经济活动所形成的目前所拥有或掌握的、能以货币计量、并能在今后为企业带来经济效益的经济资源。如果有证据说明一项资产已失去效用，不能为企业带来新的经济效益时，它就应转为本期的费用，而不能再作为资产处理。资产不仅包括各种有形的财产物资，如存货、固定资产，还包括企业拥有的债权和权力，如各种应收帐款和无形资产（专利、商标权）等等。在会计报表上，资产通常按流动性分为流动资产与非流动资产。凡是可以在一年内或超过一年的一个营业周期内变现或耗用的资产称为流动资产，如现金及各种存款、短期投资、应收及预付款项、存货等。不符合上述条件的均为非流动资产，包括长期投资、固定资产、无形资产、递延资产和其它资产等。

②负债是企业所承担的能以货币计量、需以资产或劳务偿付的债务。它是企业由于过去的经济活动所形成的，目前承担的经济责任或义务。负债按其偿还期的长短分为流动负债与长期负债。流动负债是企业将在一年或者超过一年的一个营业周期内偿还的债务，如短期借款、应付及预收款项、负债性基金等。偿还期在一年或者超过一年的一个营业周期以上的债务属长期负债，如长期借款、应付债券以及长期应付款项等。将于一年内到期偿还的长期负债，应在流动负债下单列项目反映。

③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金、盈余公积金和未分配利润等。它在数量上等于企业的全部资产减去全部负债后的余额，即净资产的数额。由于企业的组织形式和所有制关系不

同,所以采用的帐户名称也不一样,但所有者权益一般应分为三个部分:一是所有者投资部分,即投入资本包括国家投资、法人投资、个人投资、外商投资等;二是投资公积,即资本公积金如法定财产重估溢价、股本溢价、接受捐赠资产价值等;三是盈余公积金和未分配利润,包括从利润中提取的公积金及未分配利润等。在这里需要指出的是,关于所有者权益这一会计要素的命名,在会计界有不同意见。如有产权、业主权益、投资者权益、净权益、基金等多种命名,最后确定采用“所有者权益”这一名称,因为它含义确切,容纳量大,使用灵活。

2. 收入、费用和利润

①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。它是企业通过销售商品或提供服务而获取的报酬。除少数情况外,企业应于商品已经发出,劳务已经提供,同时收讫价款或取得收取价款权利的证据时确认收入。销货退回、销货折扣和销货折让应作为收入的抵减项目登记入帐,除此之外,企业不得任意冲减已实现的收入。在会计报表中,应按基本业务(即主营业务)收入和其它业务(即附营业务)收入分项列示。

②费用是企业在生产经营过程中发生的各项耗费,包括直接费用、间接费用和期间费用。其中企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用和财务费用,为销售和提供劳务而发生的进货费用、销售费用,应当作为期间费用,直接计入当期损益。

③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。其中营业利润等于营业收入减去营业成本、期间费用和流转税及附加税费后的余额。投资净收益是企业对外投资收入减去投资损失后的余额。企业若有未弥补亏损,应作为所有者权益的减项单独列示。

四、关于财务报告