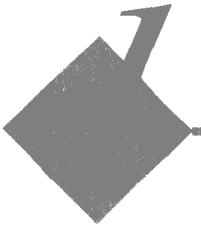
第1篇

《企业会计制度》总说明与业务索引

需要全本请访问 www.ertongbook.com



《企业会计制度》总说明

一、《企业会计制度》出台的背景

（一）我国会计制度发展的沿革

从历史上看，统一会计制度这个概念早在建国初期就已经出现。1950年3月，针对建国不久，企业单位会计制度混乱、会计核算各行其是的实际情况，中财委发布训令，要求中央各企业主管部门草拟统一会计制度。当时所讲的“统一”是狭义的统一，实际上是部门内的统一，并不是全国范围内打破行业、部门限制的统一，并且这种状况沿袭多年。当时所讲的“会计制度”基本上是有关会计核算的制度，主要表现为会计科目和会计报表格式。

改革开放以后，适应经济发展和经济管理的新情况，财政部门不断拓宽会计行政管理的新领域，从传统上的主要管理会计核算，发展到对包括会计核算、会计人员、会计信息、会计电算化、会计基础工作在内的会计工作各个方面的管理，财政部在恢复一度被撤销的会计制度司的同时，将其重新命名为会计事务管理司，后来又进一步改称为会计司。这时，在许多场合开始对会计制度和会计核算制度加以区分，前者成为对包括会计核算制度、会计监督制度、会计人员管理制度、会计信息管理制度在内的各种会计行政规范的统称。

1993年实施两则两制，建立起了以《企业财务通则》和《企业会计准则》起统驭作用、行业财务和会计制度作为主要规范形式的新的财务、会计制度体系。新体系在统一各行业的会计核算制度方面有所加强，原来分散由行业主管部门管理的会计核算制度，基本上都收归财政部管理。做到了制度管理上的统一。但分行业制定会计核算制度的模式一直没有改变，会计制度以13个行业会计制度的形式存在。1998年颁布实施的《股

份有限公司会计制度》也仅适用于占少数的股份公司，我国大部分企业的会计工作仍处在“行业割据”的状态之中。

（二）《企业会计制度》出台的背景

当前，我国经济体制和经济运行机制发生了巨大变化，经济工作和会计工作中出现了许多新情况和新问题，大家越来越清楚地认识到“市场经济越发展，会计工作越重要”。会计工作之所以重要，就在于，越是搞市场经济，越需要真实的会计信息；越是搞市场经济，越是要加强会计监督。但我国现阶段会计信息失真现象严重，会计信息质量不高，人们对会计信息的可靠性逐渐产生怀疑，由此引起的“会计信息危机”，影响了我国资本市场的健康发展，也在一定程度上影响了会计的国际化进程。而会计信息失真，是由各种原因造成的，其中会计要素确认和计量缺乏可靠性、会计核算制度缺乏统一性等是影响会计信息真实性的主要原因之一，具体表现在以下几个方面：

1．会计要素确认和计量缺乏可靠性。众所周知，1992—1993 年，我国进行了会计制度的重大改革，发布了《企业会计准则》、《企业财务通则》和分行业的企业财务制度和会计制度（以下简称“两则两制”）。“两则两制”的发布，确立了六大会计要素，确立了资本的概念，使我国的会计核算制度向着国际化的方向迈进了一大步，实现了会计核算模式的转换。但是，“两则两制”是建立在社会主义市场经济的初始阶段，所制定的财务会计制度不可避免地带有较多的计划经济的痕迹。市场经济所必然产生的经济事项，在当时还未充分地反映出来，会计要素的确认和计量还没能真正反映会计信息质量特征的基本要求，没能真正体现会计信息可靠性的要求。例如，《企业会计准则》将资产定义为“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”。这一定义没有真实反映出资产的质量特征。资产的质量特征包括两个方面：一是由过去的交易或事项形成，并由企业拥有或者控制的资源。会计的主要职能是对已经发生的交易或事项的记录和报告，资产是企业的资源，这种资源必须由企业拥有或者控制，在实际工作中，当各项资产上的风险和报酬已经转移到企业，并且能够可靠地计量时，才能确认为企业的资产。二是资产预期会给企业带来经济利益，这种经济利益是指流入现金和现金等价物的能力，这是资产所具有的最重要的质量特征。当企业拥有或者控制的资源已经不能为企业带来经济利益时，则该资源不能确认为企业的资产，也不能在资产负债表的资产方予以反映。按照《企业会计准则》对资产的定义所制定的企业财务会计制度，没有真正反映资产的质量特征，当企业的某项资产已经发生了损失或者已经发生了减值，比如有些企业大量的应收账款长期收不回来，而债务单位实际上已经撤销，或者已经无力承

担偿债义务，按照行业财务会计制度规定，仍然确认为资产列示在资产负债表上，使得企业的资产虚增，利润虚增，导致会计信息缺乏可靠性。这样的例子，对固定资产、长期投资、无形资产也同样存在，这种企业资产不实的情况，会导致企业会计信息失真。

2. 会计核算制度的混乱，造成会计规范的不“规范”。分行业会计制度本身是一个庞大的体系，由以下 13 个分行业会计制度组成：《工业企业会计制度》、《商品流通企业会计制度》、《运输（交通）企业会计制度》、《运输(铁路)企业会计制度》、《运输(民用航空)企业会计制度》、《邮电通信企业会计制度》、《农业企业会计制度》、《房地产开发企业会计制度》、《施工企业会计制度》、《对外经济合作企业会计制度》、《旅游服务企业会计制度》、《金融企业会计制度》、《保险企业会计制度》,加上适用于股份公司的《股份有限公司会计制度》共有 14 个会计制度同时存在。同时“两则两制”以后，为了对会计工作进一步进行规范，针对会计实务中出现的新情况，及原有会计规范中的某些问题，财政部陆续颁布了一些补充规定和管理办法。主要包括《关于增值税会计处理的规定》、《关于消费税会计处理的规定》、《关于营业税会计处理的规定》、《关于增值税会计处理的补充通知》、《关于外汇管理体制改革后企业外币业务会计处理的规定》、《企业所得税会计处理的暂行规定》、《关于外汇管理体制改革后有关会计处理的补充规定》、《关于减免和返还流转税的会计处理规定的通知》、《关于股份制试点企业股票香港上市有关会计问题的解答》、《合并会计报表暂行规定》、《关于印发企业交纳土地增值税会计处理规定的通知》、《关于外币业务会计处理中有关折合汇率问题补充规定的通知》、《关于境外上市的股份制试点企业利润分配问题的通知》、《关于自产自用的产品视同销售如何进行会计处理的复函》、《国有企业试行破产有关会计处理问题的暂行规定》、《企业兼并有关会计处理问题暂行规定》、《企业商品期货业务会计处理暂行规定》、《关于股份有限公司有关会计问题解答》、《关于执行具体会计准则和〈股份有限公司会计制度〉有关问题解答》、《股份有限公司会计制度有关会计处理问题补充规定》、《企业以非现金资产抵偿债务有关会计处理规定》、《股份有限公司会计制度有关会计处理问题补充规定问题解答》等。可以说，原有会计核算制度是由 14 个会计制度与许多的补充规定组成的一个非常庞杂的体系，这种状况不利于制度的宣传、实施，造成了会计核算制度难以落实到实处，同时也不利于对会计工作进行监督，更不利于实务工作者参照使用，造成会计规范的混乱。

3. 会计信息的可比性受到影响。随着证券市场的进一步发展，广大投资者、债权人等利益各方对企业会计信息提出了更高的要求。为此，财政部于 1998 年制定并发布了《股份有限公司会计制度》，该制度对规范股

需要全本请访问 www.ertongbook.com

份有限公司的会计核算和信息披露起到了良好的作用。同时，财政部从1997 年至今，陆续发布了 18 个具体会计准则（包括对已发布准则的修订）。《股份有限公司会计制度》和具体会计准则的发布，为股份有限公司的会计核算实现国际化打下了良好的基础。但是，由此形成了我国不同性质的企业，实行不同的会计制度，一般企业和外商投资企业分别执行分行业的会计制度和《外商投资企业会计制度》，同时执行《企业会计准则——现金流量表》、《企业会计准则——债务重组》和《企业会计准则——或有事项》三个具体会计准则；而股份有限公司实行《股份有限公司会计制度》和 18 个具体会计准则。由于不同性质的企业实行不同的会计制度，而不同的会计制度所采用的会计政策也不尽相同，由此造成行业内各企业之间的信息不可比，特别在企业集团内部既有国有企业，又有外商投资企业，也有股份有限公司的情况下，给企业集团编制合并会计报表时，统一会计政策带来了很大的困难。因此，分行业、分企业性质而分别实行不同的会计制度，已经不能满足日益发展的行业对会计信息的需求。

4. 对会计制度的选用无所适从。由于一般企业仍然实行分行业的会计制度，行业的划分不能涵盖全部的企业类型，特别是随着市场经济的发展，又出现了许多新型行业，如网络公司、高尔夫俱乐部、高科技企业等，这些新型行业都有其各自的业务特点，简单套用现行分行业的会计制度，不能真实地反映这些企业的财务状况和经营成果。同时随着企业多样化经营趋势的加强，许多企业在经营范围上跨越两个或多个行业，完全搞一个行业的企业越来越少，这种多样化经营的企业往往找不到适用的会计制度。

5. 会计核算制度缺乏可操作性。分行业会计制度舍弃了原会计制度便于操作的形式，即分行业会计制度对会计核算只规定了一般的账务处理原则，而减少了对交易或事项的描述以及相应内容的记录和报告，造成了会计制度不能指导企业进行会计核算，失去了会计制度本应具有的“工具”或“教科书”的作用，影响了企业会计核算的正确性。

上述问题可以总结为两个方面：一是经济环境的发展使得原来的会计制度不能适应时代的要求；二是会计制度本身在制定时就存在一定的问题。要解决这些问题就必须对会计制度进行改革，这就使统一的会计制度再次被提上法制建设和会计行政管理工作的议事日程，并受到党和政府的高度重视。

1999 年 3 月 5 日，第九届全国人民代表大会第二次会议《政府工作报告》要求：加强质量管理和财务、成本管理，建立全国统一的会计制度和现代企业管理制度。

1999 年 9 月 22 日，党的十五届四中全会通过的《中共中央关于国有

企业改革和发展若干重大问题的决定》指出：搞好成本管理、资金管理、质量管理；建立健全全国统一的会计制度。

1999 年 10 月 31 日颁布了新《会计法》，明确了“国家实行统一的会计制度”这一方针，既体现了国家对加强会计工作、强化会计管理的总体要求，也适应了我国当前经济工作和会计工作新情况和新趋势。《会计法》还指出，“国家统一的会计制度由国务院财政部门根据本法（即会计法）制定并公布”；“国家统一的会计制度是指国务院财政部门（即财政部）根据本法制定的关于会计核算、会计监督、会计机构和会计人员以及会计工作管理的制度”。以上这些规定第一次明确了统一会计制度的定义，也明确了会计制度的制定权限，突出了国家统一的会计制度的法律地位，有利于强化会计制度的统一性和权威性，有利于保障国家统一的会计制度的贯彻实施，也有利于充分发挥会计工作和会计制度在社会主义市场经济和现代化建设中发挥其应有的作用。可以说，《会计法》的颁布与实施直接促进了统一的《企业会计制度》的诞生。

2000 年 6 月 21 日公布了《企业财务会计报告条例》，并规定自 2001 年 1 月 1 日起施行。《企业财务会计报告条例》重新确定了我国会计要素的概念，明确了国家统一的会计制度是对各项会计要素进行合理确认和计量的依据。这些法律、法规的出台，为国家实行统一的会计核算制度提供了法律依据，加速了我国会计核算制度改革的步伐。

二、《企业会计制度》制定的思路

（企业会计制度）是在现有《股份有限公司会计制度）和 18 个具体会计准则，以及相关的会计核算补充规定的基础上，结合我国实际情况和国际发展方向而制定的。

1. 将经实践证明的（股份有限公司会计制度）及其相关补充规定和具体会计准则中行之有效的部分，继续保留、充实和完善。例如，（企业会计准则—— 收入）中有关收入的确认和计量原则，经实践证明从实施至今起到良好的作用，为规范收入确认和计量标准提供了很好的指南，同时，也与国际上通行的做法相同。因此，有关收入的确认和计量原则，沿用了收入准则的有关规定。又如，对于（股份有限公司会计制度》及其补充规定中操作性较强，并且在实践中证明能够起到良好作用的规定，在（企业会计制度）中也予以了保留。

2. 立足于中国国情制定会计标准，对经实践证明不符合我国国情的会计核算标准，予以修正。例如，（企业会计准则—— 债务重组》发布并实施后，有些企业利用关联交易，确定非公允的公允价值，作为确认债务重组收益的依据。还有些上市公司针对会计准则可以确认利润的规定，制造相应的经济业务，从而为其“制造利润”提供会计上的依据。《企业会

计制度》重新审视了现行的会计核算标准，对于不符合我国国情的会计标准予以重新考虑其会计处理方法。比如《企业会计准则——债务重组》本身是符合国际标准的处理方法，但由于我国目前尚不存在活跃的市场，某些资产的公允价值难以取得，而且由于公司法人治理结构不完善，在实际工作中上市公司利用关联交易制造利润，从而达到提高业绩的情况也时有发生，对我国证券市场的健康发展将产生不利的影响。为此，在《企业会计制度》中，对债务重组的会计处理不再运用公允价值概念，在具体操作中，企业以非现金资产抵偿债务的（含债务转为资本），全部按照账面价值结转，不确认债务重组收益或损失；以现金资产偿还债务的金额小于原债务账面价值的，视为债权人对债务人的捐赠，其差额确认为资本公积，不确认债务重组收益，而债权人放弃部分债权而发生的损失，直接计入当期损益。另外，对于《企业会计准则——非货币性交易》也作了修正，不再分同类和非同类非货币性资产交换，对于企业的资产重组所发生的换入换出资产等，视为企业对其资产、负债的重新安排，一律不确认利润，全部按照账面价值计量所换入的各项资产的价值。

3. 为了防止资产计量不实而造成虚增资产，从而虚增利润等现象的再次出现，从会计核算标准上首先要求企业对于各项资产，如果预计其价值发生了减值，都应当计提资产减值准备。《股份有限公司会计制度》已经建立了“四项准备”的概念，《企业会计制度》又增加了固定资产、无形资产和在建工程减值准备等内容。同时，为了防止企业计提秘密准备，又规定如果有确凿证据表明企业不恰当地运用了谨慎性原则计提秘密准备的，应当作为重大会计差错予以更正，并在会计报表附注中说明事项的性质和调整金额，以及对企业财务状况、经营成果的影响。

4. 将目前已经比较成熟的具体准则的内容也包括在《企业会计制度》中。为了符合《企业财务会计报告条例》的要求，提供高质量的会计信息，《企业会计制度》将目前正在制定并且即将发布的部分具体准则如《企业会计准则——无形资产》和《企业会计准则——借款费用）的内容也包括进来，使之更加完善。

三、《企业会计制度》的结构

此次会计核算制度改革的总体原则是：（1）打破行业、所有制和组织形式的界限，建立统一的《企业会计制度》，适用于大、中型企业，并在此基础上对特殊业务的核算办法进行规范；（2）兼顾小规模企业不对外直接筹资的特点，制定小规模企业会计核算制度；（3）考虑到金融性企业经营的特殊性，制定金融性企业会计核算制度。因而统一的会计核算制度主要将由《企业会计制度》、《中小企业会计制度》及《金融企业会计制度》三大部分组成，同时将根据实际的需要制定一系列的行业特殊业务会计处

理补充规定，对一些行业的特殊业务的会计处理进行规范。

《企业会计制度》结构上由一般规定、会计科目及会计科目说明、主要会计业务事项举例、会计报表及会计报表说明等几个部分组成。采用这样的制度结构，既保证了制度的严谨性和稳定性，又兼顾了制度的可操作性。其中一般规定由 160 则条文组成，覆盖了企业会计核算的方方面面，对会计核算工作作出了原则性的规定，是《企业会计制度》的主体部分；而会计科目与会计科目说明则将一般规定的内容进行细化和具体化，便于使用者理解与操作，同时对一般规定中不便于规定的内容作出了规范，这一安排主要考虑了以会计科目和会计报表形式为主体的会计制度比较符合中国人的思维方式，便于广大会计人员理解和操作，这也是《企业会计制度》的一大中国特色。

统一的会计核算制度发布实施后，现行的十几个行业会计制度将被废除，但是，统一的会计核算制度并不是对现行的行业会计制度的简单相加，而是以《股份有限公司会计制度》和具体会计准则为基础加以制定的。需要说明的是，统一会计核算制度内容结构中，除一般规定和会计科目、会计报表外，还将制定若干行业的核算办法，这是一项系统工程，不能一蹴而就，将随着会计改革的深入而不断出台。

四、《企业会计制度》的变化与特点

（一）《企业会计制度》的变化

《企业会计制度》在《会计法》的指导下，以《股份有限公司会计制度》和已发布的具体会计准则为基础，并充分考虑了社会经济环境变化给会计核算所带来的影响，是对会计核算的一个全新规范。我们对《企业会计制度》和《股份有限公司会计制度》在科目设置和科目使用上进行了比较，现将两者的区别列示于表 1—1。

表 1—1　　《企业会计制度》在科目设置和使用上的变化

比较科目	变化
资产类科目	新增加一级科目“固定资产减值准备”、“无形资产减值准备”、“委托贷款”、“自制半成品”、“材料成本差异”和“未确认融资费用”；减少一级科目“开办费”
现金	明确规定了现金短缺或溢余的会计处理
银行存款	增加了对有确凿证据表明在银行或金融机构的款项已经不能收回，或者不能收回情况下应作为损失的规定
其他货币资金	规定了对于逾期尚未办理结算的银行汇票、银行本票等，应按规定及时转回银行存款
短期投资	(1) 核算内容增加了基金一项 (2) 短期投资取得时按投资成本入账，并分现金购入、投资者投入、接受债务人以非现金资产抵偿及以非货币性交易等几种方式取得短期投资分别说明投资成本的确定方法 (3) 企业因短期投资收到的股利冲减短期投资的成本，而不作为投资收益处理

续前表

比较科目	变化
短期投资跌价准备	增加了对已计提跌价准备的短期投资的市价以后又恢复的情况下跌价准备恢复的规定
应收票据	(1) 增加了对企业将带息票据背书转让所取得所需物资业务的会计处理规定 (2) 明确提出应收票据不得计提坏账准备，并规定如有确凿证据表明企业所持有的未到期应收票据不能够收回或收回的可能性不大时，应转入应收账款 (3) 对应收票据利息收入确认的期间不同：新制度规定为期末，而旧制度规定为中期期末或年度终了
应收账款	(1) 按新债务重组准则对有关债务重组业务进行了规定 (2) 按新非货币性交易准则对有关非货币性交易业务（如以应收账款换入应收账款或以应收账款和其他资产换入应收账款等）进行了规定
其他应收款	(1) 明确规定了其他应收款的核算内容 (2) 对企业其他应收款与其他单位的资产交换，或者以其他资产换入其他单位的其他应收款等非货币性交易业务的会计处理进行了规定 (3) 规定对其他应收款计提坏账准备
坏账准备	(1) 明确规定只能采用备抵法核算坏账损失 (2) 对坏账准备的计提方法作出了原则性的规定
预付账款	规定了在有确凿证据表明其不符合预付账款的性质或无望再收到所购货物的情况下，应转入其他应收款
应收补贴款	更加详细规定了该科目的核算内容
物资采购	由《股份有限公司会计制度》中的在途物资和材料采购等科目转换而来
原材料	(1) 增加了对企业接受的债务人以非现金资产抵偿债务方式取得的原材料或以应收债券换入原材料时原材料入账价值确定的规定 (2) 增加了以非货币性交易换入的原材料入账价值确定的规定
材料成本差异	新增加的一级科目，对企业各种材料的实际成本与计划成本的差异进行核算
自制半成品	新增加的一级科目，对工业企业库存的自制半成品的实际成本进行核算
库存商品	分企业类型说明了库存商品增加与减少的核算
商品进销差价	新增加的一级科目，对流通企业采用售价核算的商品售价与进价之间的差额进行核算
存货跌价准备	(1) 对可变现净值概念进行了详细的解释 (2) 规定了存货跌价准备的提取方法 (3) 规定了存货跌价准备提取的时机 (4) 规定了已提取跌价准备的存货价值在以后得以恢复情况下的会计处理方法
长期股权投资	(1) 在成本法和权益法选择标准上使用了控制、共同控制和重大影响等概念 (2) 长期投资取得时的会计处理方法按长期投资的四种取得方式分别进行规定：以现金购入、债务人以非现金资产抵偿债务方式取得、以非货币性交易换入和通过行政划拨方式取得 (3) 增加了对被投资单位因增资扩股而增加所有者权益情况下的会计处理规定 (4) 增加了企业因追加投资或减少投资引起成本法和权益法之间进行转换的会计处理规定 (5) 增加了短期股权投资转为长期股权投资的会计处理规定

续前表

比较科目	变化
长期债权投资	(1) 在各明细科目下增设“债券费用”明细科目单独核算企业购入债券所发生的金额较大的手续费等相关税费 (2) 按以支付现金取得、债务人以非现金资产抵偿债务方式取得和以非货币性交易换入三种方式取得长期债权投资分别规定了会计处理方法
长期投资减值准备	(1) 详细规定了判断是否计提长期投资减值准备的标准 (2) 对长期投资减值准备恢复的会计处理方法作出了规定
委托贷款	新增加的一级科目，核算企业按规定委托金融机构向其他单位贷出的款项
固定资产	(1) 明确了企业应向外披露固定资产核算的依据，以及应披露的内容 (2) 对非货币性交易换入固定资产业务的会计处理作出了规定 (3) 详细规定了接受捐赠的固定资产在捐赠方提供有关凭据和捐赠方未提供有关凭据两种情况下固定资产的入账价值 (4) 盘盈的固定资产按同类或类似固定资产的市场价格，减去按该项资产的新旧程度估计的价值损耗后，余额作为入账价值
累计折旧	(1) 强调了企业应披露折旧提取的依据 (2) 明确了折旧提取的范围，详细规定了哪些固定资产应提取折旧，哪些固定资产不应提取折旧 (3) 对企业因更新改造等原因而调整固定资产价值时的折旧提取方法作出了规定 (4) 对接受捐赠旧的固定资产和融资租赁租入的固定资产折旧提取方法作出了特别规定
固定资产减值准备	新增加的一级科目，对固定资产减值准备的提取及恢复进行核算
工程物资	(1) 规定明细科目为：专用材料、专用设备、预付大型设备款、为生产准备的工具及器具 (2) 对企业购置大型设备的会计处理作出了特殊规定
在建工程	规定明细科目为建筑工程、安装工程、在安装设备、技术改造工程、大修理工程、其他支出
在建工程减值准备	新增加的一级科目，对在建工程减值准备的提取及恢复进行核算
无形资产	(1) 按购入、投资者投入、债务人以非现金资产抵偿债务和以非货币性交易换入等方式取得无形资产分别规定会计处理方法 (2) 对土地使用权的会计处理方法作出了详细规定
无形资产减值准备	新增加的一级科目，核算企业无形资产减值准备的计提和恢复
未确认融资费用	新增加的一级科目，核算企业融资租入固定资产所发生的未实现融资费用
长期待摊费用	(1) 详细规定了长期待摊费用的摊销方法 (2) 将开办费也纳入本科目核算

需要全本请访问 www.ertongbook.com

续前表

比较科目	变化
应付账款	增加了债务重组的有关规定
其他应付款	详细列示了该科目的核算内容
待转资产价值	新增加的一级科目，核算外商投资企业待转的接受非现金资产捐赠的价值
预计负债	新增加的一级科目，核算企业各项预计的负债，包括对外提供的商业承兑票据贴现、未决诉讼、产品质量保证等很可能产生的负债
长期借款	(1) 增加了对企业与债权人进行债务重组业务的会计处理规定 (2) 规定划转长期借款及无须偿还的长期借款转入资本公积 (3) 增加了有关借款费用资本化的有关规定
专项应付款	新增加的一级科目，核算企业接受国家拨入的具有专门用途的拨款，如专项用于技术改造、技术研究等，以及从其他来源取得的款项
已归还投资	新增加的一级科目，核算中外合作经营企业按合同规定在合作期间归还投资者的投资
资本公积	(1) 重新设置明细科目为资本（或股本）溢价、接受捐赠非现金资产准备、接受现金捐赠、股权投资准备、拨款转入、外币资本折算差额和其他资本公积 (2) 对外商投资企业按规定接受的非现金资产捐赠，通过“待转资产价值”与本科目核算 (3) 实行国家拨补流动资本的企业，应在本科目下设置“补充流动资本”明细科目核算
盈余公积	(1) 重新设置明细科目为法定盈余公积、任意盈余公积、法定公益金、储备基金、企业发展基金 (2) 对外商投资企业提取储备基金、发展基金及将它们转增资本等业务的会计处理方法进行了规定
利润分配	考虑适用企业的各种情况重新设置了明细科目
生产成本	规定了单独核算废品损失和停工损失的会计处理方法
制造费用	细化了车间发生机物料消耗的会计处理方法，并对制造费用的分配方法作出了原则性规定
劳务成本	新增加的一级科目，核算企业对外提供劳务所发生的成本
主营业务收入	(1) 使用了收入准则所规定的收入确定条件 (2) 对提供劳务、让渡资产使用权与建造合同所产生的收入的会计处理方法作出了详细的规定 (3) 对代销商品销售收入的确认作出了详细的规定
营业外支出	对债务重组过程中发生的债务重组损失的会计处理方法作出了详细规定

（二）《企业会计制度》的特点

1．体现了统一性原则。《企业会计制度》（不含金融、保险企业和不对外筹集资金、经营规模较小的企业）不再分行业制定，它主要由会计核算一般规定、会计科目及其运用、财务会计报告的编制等内容组成，体现

行业特点的具体会计核算办法作为《企业会计制度》的重要组成部分，将在以后根据具体情况分别制定。对于不同行业的企业，根据《企业会计制度》以及其后发布的与其相适应并体现行业特点的具体会计核算办法结合在一起，即为该行业所适用的会计核算制度。由此，形成我国特有的会计核算制度体系。

2. 体现了可靠性原则。《企业会计制度》按照《企业财务会计报告条例》所规定的会计要素的定义，对会计要素的确认和计量遵循会计要素定义的要求，使之在会计报表上所反映的各项会计要素均符合其质量特性，满足了会计信息可靠性的要求。例如，《企业会计制度》规定，如果企业所拥有或者控制的各项资产已经发生了减值，应当计提减值准备，计提的减值准备计入当期损益。这一规定体现了资产应当是预期会给企业带来经济利益的资源的特性。

3. 体现了会计标准的国际化潮流。《企业会计制度》所规定的会计政策和会计确认、计量标准，与国际会计准则中的核心准则所规定的会计政策和会计确认、计量标准基本相同，例如，国际会计准则要求期末存货按照成本与可变现净值孰低计价，《企业会计制度》也作了同样的要求。可以说，《企业会计制度》所规定的会计核算与国际会计准则基本一致，为我国加入世界贸易组织，实现会计与国际接轨奠定了基础。

4. 体现了中国特色。《企业会计制度》既规定了会计核算的原则、会计政策的采纳、会计要素的确认和计量标准等一般会计核算规定，又规定了会计科目的设置和运用方法、财务会计报告的编制方法等具体核算方法，具有较强的可操作性，符合目前中国的国情。

五、新制度颁布后企业的会计规范体系

《企业会计制度》颁布实施以后，我国企业会计规范体系将出现较大的变化，主要体现在原行业会计制度和《股份有限公司会计制度》同时废止（考虑到《企业会计制度》暂在股份公司实行，我国除股份公司的其他企业仍遵循行业会计制度，但过渡到《企业会计制度》只是较短时期内的事情），配合《企业会计制度》的颁布实施，财政部将另外制定《中小企业会计制度》和《金融企业会计制度》，这三个制度将组成会计规范中会计制度层次的内容。在此框架下，我们对企业会计规范体系作全面的考察：

从纵向上看，我国的企业会计规范体系包括三个层次。

第一个层次是《会计法》。《会计法》是我国会计工作的根本大法，是从事会计工作、制定其他各种会计法规的依据，它规定了会计工作的基本目的、会计管理权限、会计责任主体、会计核算和会计监督的基本要求、会计人员和会计机构的职责权限，并对会计法律责任作了详细规定。

第二个层次是会计准则。企业会计准则也有狭义和广义两种理解，狭义上指属于“两则两制”组成部分、作为基本准则的《企业会计准则》；广义上则指由基本准则和具体准则两个层次组织的企业会计准则体系。基本准则发布于 1992 年 11 月 30 日，于 1993 年 7 月 1 日起在全国所有企业施行。基本准则规定了会计核算的一般原则、会计要素、各主要项目的核算原则以及财务会计报告的基本要求。基本准则是制定会计核算制度的依据，也是制定具体准则的依据。当然，随着经济环境的变化和会计核算要求的提高，基本准则所规定的一些原则也需要随之逐步修订。具体准则是根据基本准则制定的，是有关企业会计核算的具体要求。按规范对象的不同，大体上可以分为三类，一是有关共同业务的具体准则，如收入、存货、投资等；二是有关特别行业基本业务的具体准则，如银行基本业务、农业基本业务、保险基本业务等；三是有关披露的具体准则，如现金流量表、关联方关系及其交易、资产负债表日后事项等。具体准则与基本准则一样，都是针对所有企业的。但是，鉴于不同类型的企业在外部信息需求、企业管理水平、会计队伍建设等方面的差异，除一部分具体准则在所有企业施行外，大多数具体准则都暂在上市公司施行。

到 2001 年 3 月 1 日，已经发布的具体准则、执行日期、适用范围如表 1—2 所示。

表 1—2　　我国目前已发布的具体会计准则

具体会计准则名称	主要规范内容	适用范围	执行日期	修订准则执行日期
关联方关系及其交易的披露	主要规范关联方关系和关联方交易的披露	上市公司	1997-1-1	
现金流量表	主要规范企业现金流量表的编制方法及其应提供的信息	所有企业	1998-1-1	2001-1-1
资产负债表日后事项	主要规范企业资产负债表日后事项的会计核算和相关信息的披露	上市公司	1998-1-1	
债务重组	主要规范企业债务重组的会计核算和相关信息的披露	所有企业	1999-1-1	2001-1-1
会计政策、会计估计变更和会计差错更正	主要规范会计政策、会计估计变更和会计差错更正的会计核算和相关信息的披露	上市公司	1999-1-1	2001-1-1
建造合同	主要规范建造承包工程合同的会计核算和相关信息的披露	上市公司	1999-1-1	
投资	主要规范企业投资的会计核算和相关信息的披露	上市公司	1999-1-1	2001-1-1

续前表

具体会计准则名称	主要规范内容	适用范围	执行日期	修订准则执行日期
收入	主要规范企业在销售商品、提供劳务、他人使用企业资产发生收入的会计核算和相关信息的披露	上市公司	1999-1-1	
或有事项	主要规范企业或有事项的会计核算和相关信息的披露	上市公司	2000-7-1	
非货币性交易	主要规范企业非货币性交易的会计核算和相关信息的披露	所有企业	2000-1-1	2001-1-1
无形资产	主要规范无形资产的会计核算和相关信息的披露	所有企业	2001-1-1	
借款费用	主要规范借款费用的会计核算和相关信息的披露	所有企业	2001-1-1	
租赁	主要规范企业租赁业务的会计核算和信息披露	所有企业	2001-1-1	

第三个层次是全国统一的会计制度，是财政部根据《会计法》制定的有关会计工作的规章，包括《企业会计制度》、《中小企业会计制度》和《金融企业会计制度》。

除这三个层次的规范以外还包括由国务院规定的有关会计工作的行政法规，主要有《总会计师条例》、《会计专业职务试行条例》等。

从横向上看，企业会计规范体系包括：（1）会计核算方面的法规，如会计准则、行业会计制度以及《股份有限公司会计制度》等；（2）会计监督方面的法规；（3）会计机构和会计人员方面的法规，如《总会计师条例》、《会计专业职务试行条例》、《会计证管理办法)等；（4）会计工作管理方面的法规，如《会计档案管理办法》、《会计电算化管理办法》等。

在会计规范体系中，我们应当特别注意会计准则与会计制度的关系。这一直是学术界经常讨论且令实务界感到困惑的一个问题。这次改革会计核算制度，必然存在着统一会计制度与会计准则的关系问题。我们认为：

1. 两者的相同点。首先，统一的会计核算制度与具体准则都属于我国的行政法规，由财政部制定发布，企业必须执行。其次，两者都是为了规范企业的会计核算行为，对会计要素的确认、计量、记录和报告作出规定。

2. 两者的不同点。第一，涵盖的业务范围不同，统一的会计核算制度自成体系，涵盖企业全部经济业务；会计准则特别是具体会计准则只就企业的某项业务作出规定，到目前为止发布的 18 项具体会计准则只能规范企业的部分经济业务。第二，侧重点不同，具体会计准则在会计要素的

确认和计量方面的规定比较原则化，统一会计核算制度的规定较为具体，可操作性强。第三，在适用范围上，具体会计准则大多只适用于股份有限公司，有些也适用于其他类型企业；统一会计核算制度将要求除金融企业和小型企业外所有企业都执行。第四，会计准则的结构、语言表述更适用于国际方面的阅读；科目、 报表式的统一会计核算制度更符合中国人的思维方式，更具有可操作性。

3. 统一会计核算制度与会计准则并存。由于会计准则与统一会计核算制度各有其侧重点和作用，例如，关联方关系及交易事项，用科目、报表式的会计制度难以说清楚，用会计准则来进行规范效果更好。根据我国的国情，在现阶段及今后相当长的时期内，统一会计核算制度和会计准则体系将同时并存，用准则代替制度不符合中国的国情，用制度代替准则不能较好地体现与国际会计惯例的接轨，两者缺一不可。即使统一的会计核算制度发布实施后，具体会计准则仍要加速制定。



企业主要经济业务和会计事项索引

无论是各种财务会计教材，还是最新颁布执行的《企业会计制度》，都沿袭了逐一讲解会计要素这一体例，一方面，它符合广大财会人员的思维习惯；另一方面，这种体例非常成熟，很容易成文推广。但是，在这一体例下，读者往往在对各种要素的核算给予充分关注的同时，只是局限于会计信息系统对经济业务部分特征的描述，忽略了对经济业务全貌的了解。同时，在这一体例下，相似的经济业务（如非货币交易）被分散到各个章节，既造成不必要的重复，也使读者无法迅速把握该经济业务的主要特征。

我们认为，掌握各种经济业务和会计事项的会计处理方法是会计从业人员应具备的基本技能，在此基础上，从多方面、不同的角度重新审视各种经济业务和会计事项，以便会计从业人员在更深层次上理解会计制度。因此，本书在体例安排上作了大胆的尝试，增加了本章内容，它和《企业会计制度》附录一中的主要会计事项分录内容相同，但采用了另一种分类方法：以经济业务作为分类的标识，对会计分录做了重新分类。

我们将企业的经济业务和会计事项分为九类，即采购业务、生产业务、销售业务、辅助业务、特殊业务、筹资业务、投资业务、利润形成及分配业务和会计调整事项。每一类下面包括若干经济业务及其在本书中的位置，一方面，它可以起到索引的目的，帮助读者迅速找到某一业务的相应会计处理；另一方面，我们希望上述分类能够帮助读者更好地理解经济业务的内涵。

需要全本请访问 www.ertongbook.com