

Interpretation and Application of CAS(2006)

新企业会计准则

阐释、应用与难点透析

根据2006年颁布的企业会计准则及其应用指南编写

主 编 戴德明

副主编 毛新述

Interpretation and Application of CAS(2006)

F279.23

145

2007

新企业会计准则

阐释、应用与难点透析

根据2006年颁布的企业会计准则及其应用指南编写

主 编 戴德明

副主编 毛新述

中国人民大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

新企业会计准则:阐释、应用与难点透析/戴德明主编.

北京:中国人民大学出版社,2007

ISBN 978-7-300-07709-3

I. 新...

II. 戴...

III. 企业-会计制度-中国

IV. F279.23

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 003637 号

新企业会计准则:阐释、应用与难点透析

主 编 戴德明

副主编 毛新述

出版发行 中国人民大学出版社

社 址 北京中关村大街 31 号 邮政编码 100080

电 话 010-62511242(总编室) 010-62511398(质管部)

010-82501766(邮购部) 010-62514148(门市部)

010-62515195(发行公司) 010-62515275(盗版举报)

网 址 <http://www.crup.com.cn>

<http://www.ttrnet.com>(人大教研网)

经 销 新华书店

印 刷 河北涿州星河印刷有限公司

规 格 185 mm×260 mm 1/16 版 次 2007 年 3 月第 1 版

印 张 34.5 插页 1 印 次 2007 年 3 月第 1 次印刷

字 数 770 000 定 价 65.00 元

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换

新会计准则的颁布：会计制度改革的新篇章 代前言

2006年2月15日，是我国改革开放以来会计改革史上又一个具有里程碑意义的日子。由1项基本会计准则和38项具体会计准则组成的新会计准则（以下简称新会计准则）正式发布，并将于2007年1月1日在上市公司范围内全面施行。新会计准则既立足中国国情，又充分与国际财务报告准则趋同、涵盖各类企业各项经济业务，对提高我国企业会计信息的质量、保护投资者利益、促进资本市场的健康发展具有深远意义。

从20世纪90年代初至今，我国先后经历了4次较大规模的会计制度改革，即：1993年“两则两制”，1998年《股份有限公司会计制度》和2001年《企业会计制度》的颁布实施以及2006年新会计准则的颁布。会计制度改革顺应了我国建立和完善社会主义市场经济体制，特别是加快国有企业改革、建立和完善现代企业制度的要求。新会计准则的颁布充分体现了经济全球化背景下我国实施“走出去”和自主创新战略的思想，体现了会计对经济改革和发展的支持作用。

新会计准则的全面实施，将彻底改变我国会计制度与会计准则并存、分行业制定会计制度的格局。新会计准则的有效执行需要准则制定机构、理论界和实务界人士的密切配合。

全面、准确理解和贯彻执行新会计准则，需要了解新会计准则颁布的总体背景，需要从复杂的规定中把握新会计准则制定的概念基础、基本原则与理念。

一、新会计准则的制定：概念基础、基本原则与理念

（一）中国特色的财务会计概念框架——基本准则

财务会计概念框架的制定通常是用于指导和评估会计准则的制定，使相关的概念得以一致地运用。在2006年新会计准则颁布前，尽管也存在类似的基本准则（即1993年实施的《企业会计准则》），但基本上失去了指导和评估准则制定的作用。考虑到会计准则是我国法规体系的组成部分，我国准则制定机构没有采用类似美国财务会计准则委员会（FASB）发布的《财务会计概念框架》和国际会计准则理事会（IASB）发布的《编报财务报表的框架》的形式，转而以部门规章的形式发布了《企业会计准则——基本准则》（以下简称基本准则），对财务报告的目标、基本前提、记账方法、会计信息的质量要求、财务报表要素的划分和定义以及会计计量和财务会计报告进行了规范，以指导具体会计准则的制定。基本准则的发布，使具体会计准则中的概念有了一致的基础并在准则制定中得以一致地运用。基本准则是准则的准则，在整个准则体系中起统驭作用，深入理解具体会计准则的规定需要首先准确把握基本准则的思想、概念和基本原则。

例如，基本准则中将资产的主要特征定义为预期会给企业带来经济利益的资源，因此，在资产确认时应当充分着眼于资产的未来经济利益流入（价值观），而不仅仅是现时资源流出的对价（成本观）。未来现金流入的现值（除非未来现金流入同其现值两者的差异非常小）成为许多资产项目（如，贷款和应收款项、持有至到期投资）计价的依据。即使是在基于资源流出对相关资产进行初始计量的情况下，也应该面向未来，考虑与该项资产相关的未来资源流出义务，例如《企业会计准则第4号——固定资产》规定，在对固定资产进行初始计量时，应当考虑预计弃置费用因素。在资产的后续计量中，如果资产在某一时刻的账面价值高于其预计未来的经济利益流入，表明资产发生了减值，应当将其账面价值减记到可收回金额。总之，在资产的初始确认和后续计量中，以预期会给企业带来经济利益作为确认和计量标准贯穿于全部具体会计准则。

（二）管理层判断、管理层意图与新会计准则的制定

会计的根本作用在于真实反映和报告企业交易和其他事项的经济实质。考虑交易和其他事项的经济实质，需要企业管理层判断。然而，长期以来，为了便于会计制度或准则的执行，避免管理层利用会计制度或准则所赋予的专业判断进行盈余管理，会计制度或准则对于支出的资本化和费用化、短期投资和长期投资的划分、公司收益的分配、甚至曾经对固定资产和无形资产的折旧和摊销年限、坏账准备的计提比率等都做出了严格的规定，通常是划定统一的“界线”。然而，这些限定和“界线”同真实反映企业交易和其他事项的经济实质是背道而驰的，各种人为的“界线”往往也成了管理层“构造”交易进行盈余管理的主要动因。在这些规定下，通常不可能真实反映企业的财务状况和经营成果，也不可能实现企业之间会计信息实质上的可比。要反映企业交易和其他事项的经济实质就必须取消这些武断划定的限定和“界线”。

评价管理层判断的合理性，有时在于真实了解管理层的意图。真实反映企业交易和其他事项的经济实质有时在于真实反映管理层的意图。而真实反映管理层的意图同样需要取消各种武断的“界线”。新会计准则在无形资产的确认和金融资产的划分等方面，要求充分考虑管理层的意图和评估管理层意图的变化，据以采用不同的计量标准。

总之，必须正确认识管理层判断在财务报告中的作用。管理层判断并不是盈余管理的代名词，尽管可能为管理层进行盈余管理提供机会。它更是真实反映和报告企业交易和其他事项经济实质的前提和基础。有关方面通过企业披露的财务报告了解管理层的意图，并且判断这些意图是否得到一致的执行，可以为评价管理层判断的合理性提供重要依据。

（三）新会计准则的制定模式：资产负债观与收入费用观

新会计准则的发布表明准则的制定开始从以收入费用观为基础的制定模式转向以资产负债观为基础的制定模式。

一般来说，准则制定者在制定准则时，可以使用两种基本方法来定义会计基本要素：资产负债观和收入费用观。在资产负债观下，准则制定者在为一类交易制定准则时，首先试图定义和规范由此交易产生的有关资产和负债的计量。然后根据所定义的资产和负债的变化来定义收益。相反，收入费用观要求准则制定者在制定准则时，首先考虑与某类交易相关的收入和费用的直接确认与计量。应以资产负债观还是收入费用观为基础来制定会计

准则，长期以来是会计领域中富有争议的论题。争论的实质实际上是：应当以收入与费用相比为基础来计量收益，还是应以净财富的变动为基础来计量收益？尽管理论界尚未达成共识，但总体来看，IASB和FASB在准则的制定中基本上采纳了资产负债观。

企业的发展最终应该体现在“财富”的变动上。在资产负债观下，收益的计量体现了净财富的变动，并试图以价值计量而非历史成本计量作为主要的计量基础。因此以资产负债观来计量净收益可以为投资者提供更有用的信息和促进企业的可持续发展。而在收入费用观下，配比原则的广泛运用为收益平滑敞开了大门，在一定程度上促长了企业和管理层追求短期利益而不是着眼于长远发展。

要求对符合规定的投资性房地产、生物资产，以及金融资产和金融负债直接以公允价值计量且其变动计入当期损益，要求对暂时性差异的所得税影响采用资产负债表债务法核算，这些都是资产负债观在准则制定中的具体体现。

尽管如此，很难说准则的制定已经完全放弃了收入费用观，因为配比原则仍然有较为广泛的使用，彻底的资产负债观要求采用完全的公允价值（现值）计量模式。因此在今后相当长的时期内，在准则制定中收入费用观仍然会得到运用。

（四）新会计准则的制定与计量属性的选择：历史成本计量与公允价值计量

总体来讲，新会计准则中，仍然是以历史成本计量为主，并且适度、谨慎引入公允价值计量。

长期以来，会计上是以历史成本为基础，以配比作为收益计量的主要方法，以稳健作为收益计量的补充。以历史成本为基础的财务报告曾经很好地服务于过去的工业时代，但却远不能适应信息和知识时代的要求。为了提高财务报告的决策有用性，FASB和IASB在准则制定中大力推广公允价值计量属性。FASB还于2006年9月发布了《财务会计准则公告第157号——公允价值计量》，对公允价值的定义、初始确认中的公允价值、公允价值的估价技术、估价技术的参数、公允价值的层级结构及其披露进行了详细的规定。尽管在新会计准则发布前，准则制定机构对公允价值计量的运用相当谨慎，但要实现与IFRS的趋同，就必须在公允价值计量的运用上取得一定的突破。而且，只有扩大公允价值计量的运用，才能真正体现以资产负债观为基础的准则制定模式。准则制定中遵循资产负债观和扩大公允价值计量的运用是相辅相成的。

为了实现国际趋同，并且尽可能地减少公允价值计量对财务报告的冲击，准则制定机构在引入公允价值计量的同时，对其运用施加了严格的限制。强调只有在有确凿证据表明公允价值能够可靠计量时，才允许使用公允价值进行计量。可以说，我国准则制定机构在准则制定中仍然坚持了其一贯的原则：在确保会计信息可靠性的基础上来提高其相关性。而且我国准则制定机构关于公允价值运用的规定也对IASB的准则制定产生了影响。

二、新会计准则的颁布：中国国情与国际趋同

会计制度不能超然独立于其赖以存在的政治、经济和法律环境。我国属于转型经济的成文法国家，会计准则是法规体系的组成部分，具有强制执行的特点。而以英美等普通法国家成熟资本市场为背景制定的国际财务报告准则（IFRS）在我国不具有法律效力。因

此，我国没有像澳大利亚、欧盟等国家和地区那样要求企业直接采用 IFRS (IAS) 或根据 IFRS (IAS) 编制合并财务报表的做法，而是采用在立足国情的基础上积极同 IFRS (IAS) 趋同的做法。

总体来讲，新会计准则基本上实现了与 IFRS (IAS) 的趋同，在基本理念方面，资产负债观和公允价值计量在准则制定中被逐步引入，而在具体准则层面则主要表现为：

- 禁止采用后进先出法计算存货发出成本；
- 要求对联营企业和合营企业的长期股权投资采用 IFRS (IAS) 中规定的类似复杂权益法的方法核算；
- 自行开发无形资产所发生的支出满足一定标准后可予以资本化；
- 单项资产的减值损失无法估计的，应根据资产组（现金产出单元）进行估计；
- 与员工提供服务相关的股份支付应在利润表中确认为一项费用；
- 具有商业实质的非货币性交易应当以公允价值计量；
- 债务重组的收益应计入当期损益；
- 与资产相关的政府补助确认为递延收益，并在相关资产使用寿命内平均分配计入损益；
- 非专门借款利息在符合资本化条件时也应予以资本化；
- 取消了应付税款法，要求采用资产负债表债务法反映暂时性差异的所得税影响；
- 非同一控制下的企业合并中，购买方应对被购买方的资产、负债和或有负债采用购买法以购买日的公允价值计量；
- 正商誉及使用寿命不确定的无形资产不允许摊销，而且至少需要在每年末进行减值测试，负商誉经复核后直接计入损益；
- 融资租赁中的承租方应按公允价值与最低租赁付款额现值两者中的较低者作为租入资产的入账价值；
- 应当根据类似实体理论（不确认应归属于少数股权的商誉）而不是母公司理论或现代理论来编制合并财务报表，少数股东权益在股东权益中列报，子公司当期损益归属于少数股东权益的份额，应当在合并利润表中净利润项目下以“少数股东损益”项目列示；
- 对金融工具的确认、计量、列报和披露做出了同 IFRS (IAS) 几乎一致的规定。

这些变化将对企业的财务报告产生重大影响，尽管现在尚很难准确评估这些变化将对管理层决策和经营业绩产生多大程度的影响。因此，上市公司管理层应当更新观念，积极应对，根据新会计准则的要求和企业的实际状况完善其财务报告与控制系统，认真评估这些变化对企业财务报告产生的可能影响。

尽管新会计准则同 IFRS (IAS) 已经基本实现了趋同，但由于新企业会计准则必须立足于中国国情，因而在关联方披露和资产减值损失的转回方面同 IFRS (IAS) 形成了实质性差异。就关联方披露而言，《企业会计准则第 36 号——关联方披露》规定，仅仅同受国家控制而不存在其他关联方关系的企业不构成关联方，因为同受国家控制的企业都是独立法人，这些企业必须有投资纽带或其他规定的关系才构成关联方。可喜的是，在这一点上，IASB 积极听取了我国准则制定机构的建议，并承诺修改《国际会计准则第 24 号——

关联方披露》(IAS 24),这一实质性差异将随着 IAS 24 的修订而得以消除。就资产减值损失的转回而言,《企业会计准则第 8 号——资产减值》(CAS 8)禁止转回其适用范围内的资产(主要指固定资产、无形资产、部分长期股权投资等单项资产和资产组)以及部分特殊行业资产计提的减值损失。尽管 CAS 8 同《国际会计准则第 36 号——资产减值》存在实质性差异,但同美国的相关规定却是一致的,尽管两者的出发点并不一致。

除了关联方披露和资产减值上存在两项实质性差异外,新会计准则同 IFRS 还在下述方面存在差异:企业合并中关于同一控制的规定,退休福利计划(主要指设定受益计划)、恶性通货膨胀等方面。由于对实务中没有出现的业务或法律尚未规范的事项,我国会计准则通常不进行规范,因此,当在国外设立子公司而出现新会计准则中尚未规范的事项时,应该在合并财务报表中进行适当的处理。对需要根据新会计准则和 IFRS 进行双重报告的上市公司,应对这些差异给予关注。

三、本书的结构安排、主要特色与阅读对象

(一) 本书的结构安排

全书共 39 章,内容涵盖整个新会计准则体系,包括 1 项基本准则和 38 项具体会计准则。其中,具体会计准则的编号同本书各章的编号对应。各章按如下体例分六部分进行安排:

第一部分:准则制定的主要背景与历程

本部分主要介绍新准则或与此相关的会计制度的制定背景和相关历程,同时尽量结合 FASB,IASB 和主要发达国家相关准则的制定背景和发展历程,来阐述我国会计准则国际趋同的过程,便于读者理解准则的内容。

第二部分:准则的主要特点与变化

本部分主要介绍新准则的主要特点,以及新准则同 2001 年实施的《企业会计制度》及 2006 年前颁布的相关具体准则和规范的变化。若新准则的规定同 IFRS 存在差异,在这一部分也进行简要说明。主要特点与变化均以准确和简明的方式进行列示,必要时才进行适当的说明,尽量使读者一目了然。

第三部分:准则的实施后果

本部分主要介绍新准则的实施对公司财务报告的影响,包括对管理层的决策和主要财务指标的影响。

第四部分:准则的基本内容与阐释

本部分主要根据新准则及其指南对新准则进行阐释。在全面理解准则的基础上,将相关的内容进行归纳、提炼和扩充,尽量写出应用每一准则时具体的操作步骤,便于读者理解和学习。

第五部分:准则的应用难点

这一部分主要是对准则指南没有进行解释的新准则中的应用难点进行详细讲解。必要时,还从理论上对这些难点进行剖析,以便读者透彻理解。这部分并不是每章必需的。本书对一些比较简单的准则没有提供单独的难点分析,而直接在第六部分中通过示例进行

说明。

第六部分：准则应用举例与难点详解

本部分尽量通过综合示例来说明如何完整地应用新准则和理解新准则的难点。在示例分析中，我们尽量考虑公司执行新准则时可能遇到的各种问题。比如，对于新会计准则中难度较大的所得税准则，我们根据税法 and 所得税准则的规定设计了多道综合题，多角度、全方位地阐释了如何理解和运用资产负债表债务法来反映暂时性差异的所得税影响。考虑到“金字塔”式的控股结构是我国企业集团的主要控股模式，上市公司不可避免地会涉及复杂持股结构下合并财务报表的编制问题，但如何根据新准则的规定（类似实体理论的方法，不考虑归属于少数股权的商誉）来编制复杂持股结构下的合并财务报表在已有的著作中还鲜有涉及，即使在国外已有的高级会计学中的相关介绍也是经过简化处理的，本书则完整地展示了多层控股结构下合并财务报表的编制。

（二）本书的主要特色

运用综合示例对难点和重点进行详细和综合的讲解是本书的主要特色。对于下述部分，进行了尤为详细的介绍：

- 对于长期股权投资，详细说明了权益法（复杂权益法）的运用，包括初始和后续计量、增加和减少投资的核算，以及同《企业会计制度》等规定的相关区别。

- 对于资产减值，详细阐述了同时涉及商誉和总部资产分摊的资产组的减值测试与披露（包括预计未来现金流量的估计、资产组之间及资产组内减值损失的分摊）。

- 对于所得税，多角度、全方位地阐释了如何理解和运用资产负债表债务法来反映暂时性差异的所得税影响。包括资产项目和负债项目的计税基础、暂时性差异以及递延所得税资产（负债）的计算；税率变动时递延所得税资产（负债）和所得税费用的会计处理；企业合并中递延所得税资产（负债）和所得税费用的会计处理；企业有纳税亏损时递延所得税资产（负债）和所得税费用的会计处理。

- 对于企业合并，详细分析了同一控制和非同一控制下企业合并的会计处理；完整地展示了分步实现企业合并的会计处理。

- 对于合并财务报表，详细分析了控制权取得日及控制权取得日后合并财务报表的编制；系统而完整地展示了多层持股结构下合并财务报表的编制（层层合并和一次合并）。

- 对于金融工具，对交易性金融工具的核算、金融资产摊余成本的计算（实际利率法）、金融资产的转移、公允价值套期、现金流量套期和境外经营净投资套期进行了详细的讲解。

（三）本书的阅读对象

本书的阅读对象主要是从事实务工作的广大会计与财务人员，尤其适合重视理论与会计实务相结合的广大会计专业硕士（MPAcc）学员。本书也可以为会计准则的学习者和理论研究者（包括本科生和研究生）提供重要参考。由于本书对准则的难点进行了重点梳理，对参加CPA考试的考生也有一定的帮助。

本书由戴德明担任主编，毛新述任副主编。主编拟定全书的写作提纲后，各章编写分工如下：

基本准则：涂毅

第1、4、6章：闻子捷

第2、8、20、33章：戴德明、毛新述

第3、34章：沈梦溪

第5、30章：姜丹

第7、16章：张栋

第9、11章：黄莹

第10章：陈盈盈

第12、19章：宋丽娜

第13、17、21章：尹文诚

第14、32章：徐捷

第15、38章：邓璠

第18章：戴德明、姚淑瑜

第22、23章：黄颖丽

第24、37章：董欣

第25、26章：王艳

第27章：何玉润

第28章：李跃然

第29、36章：黄欣

第31章：张艳、毛新述

第35章：赵宇

初稿完成后，我们组织编写组成员进行了多次讨论，并经交叉校对后，由我对书稿进行修改和定稿，副主编毛新述协助做了大量统稿工作。

感谢中国人民大学出版社杜俊红女士为本书出版付出的辛勤努力。

由于新会计准则是一个涵盖各类企业各项经济业务的庞大体系，书中难免存在错误，欢迎广大读者批评指正。

戴德明

2007年1月

于中国人民大学商学院会计系

目 录

第一篇 基本准则	(1)
企业会计准则——基本准则	(3)
第二篇 具体准则	(15)
第1章 企业会计准则第1号——存货	(17)
第2章 企业会计准则第2号——长期股权投资	(24)
第3章 企业会计准则第3号——投资性房地产	(42)
第4章 企业会计准则第4号——固定资产	(50)
第5章 企业会计准则第5号——生物资产	(58)
第6章 企业会计准则第6号——无形资产	(68)
第7章 企业会计准则第7号——非货币性资产交换	(77)
第8章 企业会计准则第8号——资产减值	(87)
第9章 企业会计准则第9号——职工薪酬	(109)
第10章 企业会计准则第10号——企业年金基金	(117)
第11章 企业会计准则第11号——股份支付	(128)
第12章 企业会计准则第12号——债务重组	(139)
第13章 企业会计准则第13号——或有事项	(152)
第14章 企业会计准则第14号——收入	(164)
第15章 企业会计准则第15号——建造合同	(184)
第16章 企业会计准则第16号——政府补助	(196)
第17章 企业会计准则第17号——借款费用	(202)
第18章 企业会计准则第18号——所得税	(216)
第19章 企业会计准则第19号——外币折算	(241)
第20章 企业会计准则第20号——企业合并	(251)
第21章 企业会计准则第21号——租赁	(271)
第22章 企业会计准则第22号——金融工具确认和计量	(286)
第23章 企业会计准则第23号——金融资产转移	(310)
第24章 企业会计准则第24号——套期保值	(323)
第25章 企业会计准则第25号——原保险合同	(347)

第 26 章	企业会计准则第 26 号——再保险合同	(357)
第 27 章	企业会计准则第 27 号——石油天然气开采	(365)
第 28 章	企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正	(384)
第 29 章	企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项	(397)
第 30 章	企业会计准则第 30 号——财务报表列报	(405)
第 31 章	企业会计准则第 31 号——现金流量表	(416)
第 32 章	企业会计准则第 32 号——中期财务报告	(428)
第 33 章	企业会计准则第 33 号——合并财务报表	(436)
第 34 章	企业会计准则第 34 号——每股收益	(483)
第 35 章	企业会计准则第 35 号——分部报告	(491)
第 36 章	企业会计准则第 36 号——关联方披露	(504)
第 37 章	企业会计准则第 37 号——金融工具列报	(512)
第 38 章	企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则	(527)

第一篇

基本准则

企业会计准则 ——基本准则

一、基本准则修订的主要背景与历程

我国于1992年11月颁布了第一个企业会计准则，也就是基本会计准则。它是在这样的背景下出台的：建国后不久，即1951年下半年，通过借鉴苏联的会计模式，我国实行了分部门、分行业、分所有制的会计制度。40年中，它与当时的计划经济是相适应的，在维护财经纪律、保证财政收入、促进增产节约等方面起过积极作用。但在改革开放后，随着时间的推移，这种大一统的会计制度逐渐暴露出了与社会主义市场经济不相适应的缺陷。这种缺陷可以从两方面看：对内，实行部门、行业和所有制三个分割，使不同部门、行业和所有制企业的会计信息缺乏可比性，同时，企业在运用会计制度时没有灵活性；对外，我国统一会计制度从账户设置、会计处理到会计报表，都同国际惯例有很大的差距，这种会计制度所产生的会计信息，不可能成为国际通用商业语言的一部分，从而也就不可能在对外交流中起到应有的媒介作用。为了解决这些问题，1992年，财政部颁布了《企业会计准则》（原基本准则），大幅度改革了实施40多年的会计核算体系和方法。

原基本准则于1993年7月1日起开始施行。十多年来，我国经济和法律环境等都发生了较大变化，准则的一些内容已经不能适应形势发展的需要，亟须进行修订。具体表现在：

1. 法律法规间的协调与统一问题。全国人民代表大会于 1999 年修订了《中华人民共和国会计法》（以下简称《会计法》），国务院于 2000 年制定并发布了《企业财务会计报告条例》，这些新的法律法规对于企业的会计核算、财务会计报告的编制以及会计要素的定义等都作了新的规定，为了与上述法律法规的有关规定保持一致，需要对原基本准则的相关内容进行了修订。

此外，修订后的《中华人民共和国公司法》（以下简称《公司法》）、《中华人民共和国证券法》（以下简称《证券法》）于 2006 年 1 月 1 日施行，上述两法是建立和完善社会主义市场经济体制的重要法律，也是制定企业会计准则的法律依据之一。按照国务院的要求，必须对准则相关内容进行了修订，以使其与修订后的《公司法》、《证券法》的有关内容相衔接。

2. 适应环境变化和会计的国际协调。近年来，我国经济体制改革已经取得巨大成就，并逐步走向完善。首先，以公有制为基础、多种所有制共同发展的所有制结构和以按劳分配为主、多种分配形式并存的分配制度逐渐趋于合理和完善，这就为公平竞争环境的形成和按生产要素进行分配提供了可靠保障。相应要求会计准则覆盖不同所有制、不同经济成分的企业，并使会计准则按照国际会计惯例进行收益分配成为可能，也为完善会计准则的内容和方法提供了条件。同时，随着现代企业制度的建立以及国有企业的改组、改造、联合、兼并、实行股份合作制以及出售等各种形式的变革，国有企业的产权关系进一步明确，政府不再用行政手段直接干预企业的经营，而是代之以法律手段，经济管理法制化程度进一步提高，这些环境因素的变化对会计准则的全面实施起到了积极的推动作用。

其次，随着我国加入 WTO，我国经济融入国际大循环的速度加快，国内企业海外投资的数量日渐增多，外国投资者更加关注中国的资本市场，对外资企业和涉外企业（尤其是证券市场中的这些企业）的信息披露标准要求更加严格。这就要求区分会计准则目标与政府的政策目标，明确会计准则制定的出发点，即真实反映企业的经营成果和财务状况，为资本市场服务，为投资者和债权人服务。

此外，随着经济全球化的不断前进，会计准则国际化成为不可逆转的趋势。由国际会计准则理事会（IASB）颁布的国际财务报告准则（IFRS），逐渐成为会计准则国际协调的范本。

20 世纪末，应证券委员会国际组织（IOSCO）之约，国际会计准则委员会（IASC）针对跨国证券发行和股票上市公司编制财务报表的需要，制定了一套完整的核心会计准则。经过证券委员会国际组织的认可和推荐，国际财务报告准则已经成为许多国家会计准则的基准。自从得到 IOSCO，世界银行和国际货币基金组织的鼎力支持以来，IASB 开始广泛吸收参与者，突出资本市场的影响力。而且，放弃了以注册会计师为导向的制定体制，代之以资本市场和金融市场为导向，突出了财务信息以满足投资者和债权人需要为首要目的，目标是建立全球通行的高质量会计准则。

国际会计准则理事会和世界上许多国家的准则制定机构在会计准则制定中，通常都建立了“财务会计概念框架”，作为制定国际财务报告准则和这些国家会计准则的概念基础。其作用和地位，与我国会计准则中的基本准则较为相似，但也有很多不同。要适应我国社

社会主义市场经济的发展和经济全球化的发展趋势，满足会计准则国际趋同的需要，就应当借鉴这些概念框架中的合理内容，修改原基本准则。

综上所述，虽然我国在 2006 年新准则颁布之前在推动会计准则与国际惯例接轨方面已取得显著成果，但与国际水准之间仍存在较大差距。因此，为了适应环境的改变和经济全球化的形势而改革现有的会计准则中不适应当前环境的内容，是大势所趋。改革的第一步和重点就应该是会计准则的基础：基本准则。

二、基本准则的修订意义

这次财政部对《企业会计准则——基本准则》（新基本准则）的修订，具有重大意义。

第一，有助于明确基本准则的定位，为我国会计概念框架的建立提供基础。这次修订后的基本准则定位明确，纳入了更多概念框架的思想和内容，体现了基本会计准则作为概念框架的地位与倾向，为我国财务会计概念框架的研究、建立提供了基础。

第二，有利于法律法规间的协调，保证《公司法》、《证券法》和《会计法》顺利实施。此次修订保证了基本准则与《会计法》和《企业财务会计报告条例》等法律法规的一致性，也为新《公司法》、《证券法》的顺利实施奠定了基础。

第三，有助于会计准则的协调，为具体准则的出台和修订打下基础。由于基本准则在会计准则体系中处于最高层次，对各项具体准则的制定起统领作用，所以此次修订为具体准则的修改打下了基础。

第四，有助于我国会计的国际协调，促进我国会计的国际化进程。从修订的内容看，无论是“决策有用观”的确立，还是“会计信息质量要求”和“利得”与“损失”概念的提出，都有助于我国会计准则与国际会计准则的协调，提高我国会计的国际协调能力和国际化进程。

三、基本准则的主要变化

由于抱着“成熟一个，制定一个”的思路制定会计准则，在原基本会计准则颁布后的 13 年中，中国仍然只有 16 个具体会计准则，尚未形成体系。可以说，13 年前会计准则发布掀起的会计风暴是力争在实质上与国际接轨（包括会计确认、计量、记录和报告的国际接轨），但形式上仍采用会计制度，而不是国际上通用的会计准则形式。为了逐步强化会计准则的作用和地位，最终建立完整的以准则为主的会计标准体系，从 2006 年起，会计准则的改革进入了一个新的阶段。

对原有基本准则的修改主要包括下列七个方面的内容：

1. 继续坚持我国基本准则的定位，修改规章名称。国际会计准则体系中有个“编报财务报表的框架”，其内容与我国的基本准则有相似之处，但该框架不作为准则体系的组成部分，主要用于指导准则制定机构的准则制定，在很大程度上带有“理念”的特点。我国原有的基本准则，不仅是具体会计准则的“上位法”，而且是调整企业会计行为的