

会计人员继续教育培训教材



根据财政部新颁企业会计准则应用指南编写

最新企业会计准则 学习与应用

财政部财科所财务会计研究室

李明/主编

经济日报出版社

策 划：财智文化

责任校对：董 乃 雄

责任编辑：雷 伟

识别正版 电码防伪
三种查询方式 敬请查询

ISBN 978-7-80180-639-0



9 787801 806390 >

定价：58.00元

最新企业会计准则 学习与应用

主 编 李 明

(财政部财科所财务会计研究室主任)

撰稿人

莫小鹏	旷 晶	付玉来	杨晓东
范媛媛	王新颖	陆 苗	苗 茵
宋 菲	唐 宇	张小杰	隆 辉
殷祖贞	侯艳妮	胡小俊	贾博颖
刘 健	刘永生	王广奇	郭庆齐
沈胜利	刘锦芳		

经济日报出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

最新企业会计准则学习与应用/李明主编.

——北京: 经济日报出版社, 2007. 2

ISBN 978-7-80180-639-0

I. 最...

II. 李...

III. 企业-会计制度-中国-学习参考资料

IV. F279. 23

中国版本图书馆CIP数据核字 (2007) 第008740号

最新企业会计准则学习与应用

主 编	李 明
责任编辑	雷 伟
责任校对	董乃雄
出版发行	经济日报出版社
地 址	北京市宣武区白纸坊东街2号 (邮政编码: 100054)
电 话	010-63567684 (编辑部) 63567683 (发行部)
网 址	www.edpbook.com.cn
E-mail	jjrb58@sina.com
经 销	全国新华书店
印 刷	双流县印刷一厂
开 本	787 X 1092mm 1/16
印 张	49. 75
字 数	1, 500千字
版 次	2007年2月第一版
印 次	2007年2月第一次印刷
书 号	ISBN 978-7-80180-639-0/F. 277
定 价	58. 00元

版权所有 盗印必究 印装有误 负责调换

本书采用电码防伪 注意识别真伪

前言

我国原有的会计基本准则始于 20 世纪 90 年代初。后来财政部又相继制定并发布了 16 项具体会计准则以及《企业会计制度》与《金融企业会计制度》等会计规范。这些会计准则和制度在当时的经济环境下发挥了重大作用。

在随后的 10 多年中,我国经济又有了快速发展,相关领域的法律条款也开始出现调整。1999 年,全国人大修订了《会计法》,2000 年,国务院制定并发布了《企业财务会计报告条例》,2005 年后,又发布了经修订的《公司法》、《证券法》等。为了与上述法律法规的有关规定保持一致,原有的会计准则也需要随之修订。

不仅如此,和国际接轨也是新会计准则体系出台的重要原因。会计准则全球化趋同的趋势最近几年日益明显,自 2005 年 1 月 1 日起,已经有 90 多个国家表示要采用国际财务报告准则。随着我国经济开放程度越来越高,活跃在国际贸易和国际资本市场的中国企业更是需要首先在会计准则上国际化。

在国际贸易中,欧盟不完全承认中国市场经济地位,理由之一就是中国会计标准与国际差异较大。在中国一些应诉反倾销的企业当中,也屡屡因为会计制度不接轨而失败。

在资本市场上,随着中国海外上市的企业越来越多,以及国内资本市场对外资的开放程度越来越高,也对会计准则与国际接轨提出了要求。

为解决上述问题,促进我国经济发展,提高我国企业国际竞争优势,财政部于 2006 年 2 月 15 日发布了新会计准则体系。

这个新的会计准则体系由 39 项会计准则构成,分两个层次,第一层次为基本准则,第二层次为具体会计准则。其中,基本准则在整个准则体系中起统驭作用,主要规范会计目标、会计基本假设、会计信息质量要求、会计要素的确认和计量原则等,相当于国际会计准则理事会编报财务报表的框架和美国财务会计准则委员会的概念框架。具体会计准则根据基本准则制定,分为一般业务准则、特殊行业的特定业务准则和报告准则三类。其中:

一般业务准则主要规范各类企业普遍适用的一般经济业务的确认和计量要求,包括首次执行企业会计准则、存货、会计政策及会计估计变更和会计差错更正、资产负债表日后事项、建造合同、所得税、固定资产、租赁、收入、职工薪酬、非货币性资产交换、债务重组、政府补助、外币折算、借款费用、长期股权投资、企业年金基金、每股收益、无形资产、资产减值、或有事项、投资性房地产、企业合并、股份支付等 24 个准则项目。

特殊行业的特定业务准则主要规范特殊行业的特定业务的确认和计量要求,如石油天然气开采、生物资产、金融工具确认和计量、金融资产转移、套期保值、金融工具列报、保险合同、再保险合同等 8 个准则项目。

报告准则主要规范普遍适用于各类企业的报告类准则,如财务报表列报、现金流量表、合并财务报表、中期财务报告、分部报告、关联方披露等 6 个准则项目。

完整的新会计准则体系还包括准则应用指南。指南已于 2006 年 10 月 30 日发布。准则应用指南的作用是规范新会计准则体系下会计科目的设置、账务处理、报表体系的构成、报表

项目的内容、报表格式等。设置会计科目和会计报表体系是与现行规范体系衔接的需要。这套会计科目和会计报表体系继承了现行会计制度中的合理内容,但又与准则不矛盾,是准则规定的具体化,对准则体系起到补充和辅助作用,是整个准则体系的应用指南。按照中国会计的现状,目前还不能完全没有会计科目和报表体系。在具体写法上,对现行《企业会计制度——会计科目和会计报表》的行文风格做适当简化,例如删除在多个科目中重复出现的非货币性交易,换入资产计价和账务处理的内容。

在准则体系中也包括一些只适用于金融企业,或者偏重于金融企业应用的会计准则。前者包括《原保险合同》和《再保险合同》两项准则,只适用于保险公司;关于金融工具的4项具体会计准则主要适用于金融企业,但非金融企业对所涉及的金融工具进行会计处理的原则也应与其协调一致。

这1项基本会计准则、38项具体会计准则和一套准则应用指南都由财政部发文公布,同样具有规范性文件的效力。新会计准则体系自2007年1月1日起在上市公司推行,鼓励其他企业执行。条件成熟后,将在除小企业外的所有企业执行。小企业将仍执行现行的《小企业会计制度》,不执行新会计准则体系。执行新准则体系的企业,不再执行旧准则、《企业会计制度》、《金融企业会计制度》和各项专业核算办法以及相关问题解答。

为了帮助广大企业财会人员、相关管理人员以及大专院校的师生学习和掌握新准则,正确运用新准则,我们编写了这套《最新企业会计准则学习与应用》一书。

参加本书编写的有财政部财科所的部分专家学者以及武汉大学的刘锦芳。

编 者

2006年12月

目 录

第1章《基本准则》学习与应用	(1)
第一节 本准则内容理解	(1)
第2章《存货》学习与应用	(10)
第一节 本准则内容理解	(10)
第二节 本准则应用	(18)
第3章《长期股权投资》学习与应用	(29)
第一节 本准则内容理解	(29)
第二节 本准则应用	(37)
第4章《投资性房地产》学习与应用	(43)
第一节 本准则内容理解	(43)
第二节 本准则应用	(49)
第5章《固定资产》学习与应用	(60)
第一节 本准则内容理解	(60)
第二节 本准则应用	(64)
第6章《生物资产》学习与应用	(76)
第一节 本准则内容理解	(76)
第二节 本准则应用	(87)
第7章《无形资产》学习与应用	(97)
第一节 本准则内容理解	(97)
第二节 本准则应用	(105)
第8章《非货币性资产交换》学习与应用	(110)
第一节 本准则内容理解	(110)
第二节 本准则应用	(113)
第9章《资产减值》学习与应用	(123)
第一节 本准则内容理解	(123)
第二节 本准则应用	(132)
第10章《职工薪酬》学习与应用	(141)
第一节 本准则内容理解	(141)
第二节 本准则应用	(144)
第11章《企业年金基金》学习与应用	(155)
第一节 本准则内容理解	(155)
第二节 本准则应用	(157)

第 12 章 《股份支付》学习与应用	(170)
第一节 本准则内容理解	(170)
第二节 本准则应用	(173)
第 13 章 《债务重组》学习与应用	(180)
第一节 本准则内容理解	(180)
第二节 本准则应用	(186)
第 14 章 《或有事项》学习与应用	(196)
第一节 本准则内容理解	(196)
第二节 本准则应用	(204)
第 15 章 《收入》学习与应用	(211)
第一节 本准则内容理解	(211)
第二节 本准则应用	(216)
第 16 章 《建造合同》学习与应用	(230)
第一节 本准则内容理解	(230)
第二节 本准则应用	(238)
第 17 章 《政府补助》学习与应用	(247)
第一节 本准则内容理解	(247)
第二节 本准则应用	(250)
第 18 章 《借款费用》学习与应用	(255)
第一节 本准则内容理解	(255)
第二节 本准则应用	(264)
第 19 章 《所得税》学习与应用	(268)
第一节 本准则内容理解	(268)
第二节 本准则应用	(275)
第 20 章 《外币折算》学习与应用	(285)
第一节 本准则内容理解	(285)
第二节 本准则应用	(288)
第 21 章 《企业合并》学习与应用	(296)
第一节 本准则内容理解	(296)
第二节 本准则应用	(307)
第 22 章 《租赁》学习与应用	(312)
第一节 本准则内容理解	(312)
第二节 本准则应用	(318)
第 23 章 《金融工具确认和计量》学习与应用	(333)
第一节 本准则内容理解	(333)
第二节 本准则应用	(347)
第 24 章 《金融资产转移》学习与应用	(356)
第一节 本准则内容理解	(356)
第二节 本准则应用	(361)

第 25 章《套期保值》学习与应用	(366)
第一节 本准则内容理解	(366)
第二节 本准则应用	(373)
第 26 章《原保险合同》学习与应用	(388)
第一节 本准则内容理解	(388)
第二节 本准则应用	(398)
第 27 章《再保险合同》学习与应用	(409)
第一节 本准则内容理解	(409)
第二节 本准则应用	(415)
第 28 章《石油天然气开采》学习与应用	(424)
第一节 本准则内容理解	(424)
第二节 本准则应用	(434)
第 29 章《会计政策、会计估计变更和差错更正》学习与应用	(437)
第一节 本准则内容理解	(437)
第二节 本准则应用	(442)
第 30 章《资产负债表日后事项》学习与应用	(447)
第一节 本准则内容理解	(447)
第二节 本准则应用	(451)
第 31 章《财务报表列报》学习与应用	(462)
第一节 本准则内容理解	(462)
第二节 本准则应用	(490)
第 32 章《现金流量表》学习与应用	(498)
第一节 本准则内容理解	(498)
第二节 本准则应用	(505)
第 33 章《中期财务报告》学习与应用	(517)
第一节 本准则内容理解	(517)
第二节 本准则应用	(523)
第 34 章《合并财务报表》学习与应用	(535)
第一节 本准则内容理解	(535)
第二节 本准则应用	(555)
第 35 章《每股收益》学习与应用	(564)
第一节 本准则内容理解	(564)
第二节 本准则应用	(571)
第 36 章《分部报告》学习与应用	(574)
第一节 本准则内容理解	(574)
第二节 本准则应用	(581)
第 37 章《关联方披露》学习与应用	(592)
第一节 本准则内容理解	(592)
第二节 本准则应用	(604)

第 38 章 《金融工具列报》学习与应用	(608)
第一节 本准则内容理解	(608)
第二节 本准则应用	(615)
第 39 章 《首次执行企业会计准则》学习与应用	(628)
第一节 本准则内容理解	(628)
附录 企业会计准则应用指南	(635)

第1章 《基本准则》学习与应用

第一节 本准则内容理解

本准则包括六大部分：总则、会计信息质量要求、会计要素的确认（包括资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润报表要素的确认）、会计要素的计量、财务会计报告以及附则。

一、总则

总则部分主要是对会计核算基础所做的明确规范。同时，它也规范了财务会计的具体目标、本准则的制定依据及其使用范围等。

（一）本准则制定目的、使用范围及制定依据

为了规范企业会计确认、计量和报告行为，保证会计信息质量，本准则根据《中华人民共和国会计法》和其他有关法律、行政法规而制定。同时，作为准则的准则，本准则以规范具体会计准则的制定以及没有具体会计准则规范的交易或者事项的会计处理为具体目的，适用于我国境内设立的所有企业（公司）。

相比，在我国经济转型时期，原准则仅将其目标定位为统一会计核算标准，保证会计信息质量，而没有明确具体的目标。也就是说，为适应变化了的客观经济环境，本准则致力于规范影响会计信息质量特征的具体行为——规范企业会计确认、计量和报告行为，并通篇以这一目的为主线展开。

（二）财务会计目标

作为财务会计理论结构的第一层次，财务会计系统的目标是系统必备的特性之一。本准则以会计目标为其逻辑起点，以《中华人民共和国会计法》为依据，逐步对会计确认、计量和报告进行了具体的规范。

准则规定了企业编制财务报告的目标是向报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息，反映企业管理层受托责任的履行情况，有助于报告使用者做出经济决策。其主要宗旨在于规范会计行为，进一步提高会计信息质量来满足公共利益，满足财务会计报告的使用者（包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众）决策需要。

由于企业所有权与经营权分离，企业所有者和经营者之间构成了经济上的委托与受托责任。同时，由于企业投资主体的增加，企业与外部投资人、债权人、评估管理当局及其他同企业有利害关系的集团之间形成了利害攸关的经济联系，企业就有责任向他们提供有助于了解接受委托者（经营者）对资源是否有效利用的信息，即报告受托责任和对决策有用的信息。如企业作为公共资产的受托者，有责任向社会公众提供受托责任的履行情况。我国实行的是社会主义市场经济，不完全等同于西方国家的市场经济，因此，我国财务会计目标的建立还要充分考虑国家作为社会管理者（宏观调控者），在制定与社会资源配置、产业结构、企业改造及其他与企业有关的重大经济政策时，在收取各项税收时，在确保国有资产的保值、增值时，对可靠、相关会计信息的需求。

原准则是在我国由计划经济向市场经济过渡之时，基于我国宏观经济管理的需要，做出的统一会计核算标准的准则体系，没有提出或没有明确提出我国财务会计的目标。原准则突出了会计假设，却忽视了会计目标的建立，使得后续的具体准则的制定，波动性较大。国务院于2000年6月颁布了“企业财务会计报告条例”，对我国企业会计准则（即原准则）进行了一定的修改，将财务报告的目标界定为提供真实、完整的会计信息。这样，在其之后修改的具体准则所涵盖的目标与之基本相符。

与原准则相比，本准则制定的会计目标具有广泛性。本准则突破了原准则的局限，考虑了我国当前的经济形势，将财务报告的目标定为为信息使用者提供对其决策有用的会计信息，充分体现了会计已不再简单地被认为是反映企业经营活动的工具，而是企业经营者与投资者、债权人以及利益受益人之间的交流工具，这样能够大大改善信托关系。同时，这并不是说会计报告的服务对象要保持“多元化”的形式即可，而是要侧重于为投资者、债权人、政府及有关部门提供对决策有用的信息，即对于决策有关的信息进行充分地确认、计量和报告，为各方做决策服务。

(三)会计核算的基本前提

企业编制财务报表,要遵循一定的原则,即所提供的会计信息要保持一定的质量标准。而这些会计原则又是建立在一些基本的会计核算基础之上的。因此,本准则在总则部分主要规定了财务会计核算的基本假设前提,同时将权责发生制作为财务会计的核算基础列于本部分。但是,由于“基本假设”一词及其相关内容与某些会计实务不相符合,故企业会计准则总则部分并未做出明确、具体的规定,而是以会计核算的基本前提的形式出现的。

会计基本假设是会计核算体系建立的基础,即只有在满足了基本假设的情况下才能进行会计准则体系所规定的具体核算程序。一般认为,会计假设是指会计机构和会计人员对那些未经确认或无法正面论证的经济业务或会计事项,根据客观的正常情况或变化趋势所做出的合乎情理的判断。基本假设具体说明了现代商品经济条件下会计的先决条件和必要条件,这些条件不需要推理和证明。

会计的基本假设是由会计的外在客观经济环境所决定,即商品经济的发展影响,它包括:持续经营假设、会计主体假设、会计分期假设、货币计量假设。

1. 会计主体

会计主体假设,主要是设定会计为之服务的对象,即限定会计核算的空间范围。具体讲,会计主体假设就是指会计所反映的经济活动是与某一特定单位的经管责任相联系的。如,本准则对会计主体假设规定如下:企业应当对其本身发生的交易或事项进行会计确认、计量和报告。

需要注意的是,会计主体是一个经济主体概念,而非法律主体概念,它不仅仅适用于盈利企业,如国有企业、上市公司、分厂、分公司等,同样适用于非营利组织,如政府预算单位、学校、医院等。

会计主体假设的作用除了是限定上市公司会计活动的空间范围以外,对会计概念、会计行为、会计法规建设及报表编制等方面还有重大影响。比如,对会计概念的影响(会计概念的确认要求会计概念具有明确的主体性):以资产为例,会计中的资产概念指的是特定主体可以支配的经济资源,离开了一定的会计主体,就不可能谈论会计概念。再如,对报表编制的影响,由于要求特定会计主体的财务报表只能反映某特定主体的财务状况与经营成果,因此,会计报表编制中要求首先确定核算和报告的特定主体(如确定企业名称)。明确会计主体假设对会计的重要意义,对制定会计政策、评价上市公司会计行为等方面具有重要意义。

总之,有了会计主体假设,会计处理的经济业务和财务报告才可以按特定的主体来识别,并同时能够保证会计目标的实现,只有明确了会计核算的对象,才能划定会计所要处理的各项交易或事项的范围,只确认、计量和报告那些影响企业本身经济利益的各项交易和事项并将会计主体的经济活动与会计主体所有者的经济活动区分开来,把握会计处理的立场。

2. 持续经营

持续经营是指在没有相反证据的情况下,会计主体会在可以预见的将来,按它现时的形式和目的持续不断地经营下去。通俗地讲,就是上市公司在可预见的将来不会面临破产、清算。本准则具体规定企业会计确认、计量和报告,应当以持续经营为前提。即准则体系中不含破产清算会计准则。

持续经营假设是会计进行确认、计量和报告的出发点。明确这个基本前提,就意味着会计主体将按照既定用途使用资产,按照既定的合约清偿债务,会计人员就可以在此基础上选择会计原则和会计方法。在这里,企业在可预见的将来保持持续经营并不意味着此企业(或公司)会永久存在,而是指其能存在足够长的时间,使上市公司能按其既定的目标开展其经营活动、按已有的承诺清偿债务。

持续经营假设要求资产的计价应以非清算为基础。由于各种资产不会削价变现,从而资产计价不能用清算价格。对于现存的资产,要按照原来的购买意图,正常地予以使用或消耗,从而应当用实际成本(即历史成本)计价;对长期资产摊销,如固定资产折旧、无形资产摊销等问题的处理,均以上市公司在折旧年限或摊销期内会持续经营为假设,而不是在其预期清算前的较短期间内进行摊销。可见,企业只有在持续经营的情况下,折旧、摊销等才有意义。对负债、所有者权益、收入、费用等会计要素的确认和计量,一般也与这一假设密切相关;对未来利益的预期促使管理人员放眼于未来,才能让投资者将资本放心地留在企业。

以持续经营为基础编制财务报表不再合理的,企业应当采用其他基础编制财务报表,并在附注中披露这一事实。

3. 会计分期

会计分期,又称会计期间,是指将一个企业持续的生产经营活动划分为一个个连续的、长短相同的期间。

会计分期的目的是将企业长期、持续的经营,以合理的时间段的形式反映,便于会计信息使用者能在经营期内获知企业相关的财务信息,评价企业的经营业绩,及时调整企业的经营计划或投资计划,或及时发现企业治理中存在的问题并加以解决。可见,会计分期假设是持续经营假设的必然结果。

由于我们假设企业(或公司)会在可预见的将来保持其持续经营状态,这就存在着在持续经营的过程中,什么时候向与企业有利害关系的各方提供财务报告的问题。在会计实践上,绝不可能等到企业的全部经营活动完结以后才向外界提供财务报告。为了使财务报告的使用者能定期、及时地了解企业的财务状况和经营成果,会计上就应把其持续经营的经济活动人为地进行划分,使其归属于各不相同的会计期间,并进行会计处理及财务报告的编制。同时,由于会计分期,产生了当期与其他期间的差别,从而出现了权责发生制和收付实现制的区别。

会计分期的长短在一定程度上影响企业所提供会计信息的质量。会计期间划分越短,越难以计算经营成果,从而影响会计信息的可靠性;会计期间划分得过长,又影响会计信息的及时性。所以,实务上企业可以根据实际需要来确定会计期间,但是从会计信息本身应当反映的经济内容以及报表信息使用者所希望了解的内容来看,会计期间的划分应当体现较为完整的生产经营过程。一般,会计期间分为年度和中期,其间提供的会计报告又称为年度报告和中期报告。常见的会计期间是一年,以一年确定的会计期间称为会计年度。中期是指短于一个完整的会计年度的报告期间。在我国,会计年度自公历每年的1月1日起至12月31日止。

本准则规定企业应当划分会计期间,分期核算账目和编制财务会计报告。其中对会计分期问题,由于《会计法》的限制,仍然规定以日历年度作为会计年度。

4. 货币计量

本准则规定,企业会计应当以货币计量。

在商品经济作为财务会计最重要的外部经济环境下,货币是计量商品经济最好的计量尺度。货币计量,是指会计主体在会计核算过程中采用货币作为计量单位,计量、记录和报告会计主体的生产经营活动。在货币计量的前提下,企业的会计核算以人民币为记账本位币。

货币计量假设的基本含义是,只有能用货币反映的经济活动,才能纳入到会计系统中来。这意味着:第一,会计所计量和反映的,只是上市公司能用货币计量的方面;第二,不同实物形态的资产需用货币作为统一计量单位,才能据以进行会计处理,揭示上市公司的财务状况。

货币计量假设使得上市公司对大量复杂的经济业务进行统一汇总、计量成为可能。

当然,影响财务状况和经营成果的因素,并不是都能用货币来计量的,比如,企业经营战略、在消费者当中的信誉度、企业的技术开发能力等。因此,为了弥补货币计量的局限,在会计报表附注中企业被要求采用一些非货币指标作为补充,表外披露。

5. 权责发生制

本准则明确规定了企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告。

从上文可知,会计分期假设下,出现了权责发生制和收付实现制的区别。权责发生制又称“应计制”,是指凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用,不论款项是否收付,都应当作为当期的收入和费用;凡是不属于当期的收入和费用,即使款项已在当期收付,也不应当作为当期的收入和费用。收付实现制是以收到或支付现金作为确认收入和费用的依据。

权责发生制关注的焦点是能够影响现金流量的交易或其他经济事项,而不是现金的收支。交易和其他经济事项在它们实际发生时被记录,而收入在其取得的金额和时间能够合理估计的情况下才应被确认,费用要根据配比原则确认。权责发生制决定收入费用相抵后所得收益的确认。权责发生制是整个会计要素确认和计量的基础:

首先,会计要素的确认受到人们主观评价的影响。由于企业经营活动具有连续性,伴随经营活动形成的物流、资金流的非同步性,收入实现与取得收入所发生的费用相比,可能提前或滞后。即企业发生的货币收支业务与交易或事项本身并不完全一致,如货款已经收到,但销售并未实现;或款项已经支付,但并不是为本期生产经营活动而发生的。所以,为了明确会计核算的确认基础,更真实地反映特定会计期间的财务状况和经营成果,就要求企业在会计核算过程中应当以权责发生制为基础。

其次,会计要素的计量受到会计操作方法的影响。由于可选择的方法多,采用预计、推断和估算等一系列主观估计和判断的方法,在资产计价(包括取得时计价和期末再计价)、费用摊配、计提折旧中,可能造成损益计算的任意性,从而使会计信息失真。所以,企业有必要以权责发生制为核算基础来合理确认收益,确保会计

信息的真实性。可见,实现原则和配比原则成为权责发生制在收入和费用确认方面的延伸,是会计信息质量特征的具体标准。

6. 与原会计准则的差异比较

与原准则相比,本准则在此部分的主要变化在于:强调了基本准则用来作为概念框架来指导会计确认、计量和报告等核算过程的重要性,解决基本会计准则一直被搁浅的境况;将权责发生制从一般原则中独立出来,列于基本假设中;凸现了新会计准则保护投资者利益以及公共利益的核心理念,这对于提高企业会计信息质量及其透明度,减少信息不对称,促进我国市场经济健康有序发展将起到十分积极的作用。

二、会计信息质量要求

本准则第二章为会计信息的质量要求,即为衡量会计信息质量的一般原则和起修正作用的一般原则。

在会计概念结构体系,会计信息质量特征是联系会计目标和实现目标的手段之间的“桥梁”,它对财务报表所提供的信息起着约束作用,使其能符合目标的要求。会计信息质量特征是使会计信息有用的特征,它是确定构成信息有用的成分。

本准则继续保留了重要性原则、谨慎原则、实质重于形式原则等,也强调了可比性、一致性、明晰性等原则。由于当前信息披露的明晰性和重要性原则贯彻不够,造成了大量无用信息,信息在一定程度上并不是越多越好。在本准则中,权责发生制和历史成本不再作为会计核算的基本原则:权责发生制并入会计分期基本假设,历史成本体现在会计要素的计量中。具体来看:

首先,衡量会计信息质量的一般原则包括:

1. 客观性。本准则要求:企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行会计确认、计量和报告,如实反映符合确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息,保证会计信息真实可靠,内容完整。

客观性是对会计工作的基本要求,也是实现会计目标的基础。为了满足会计信息使用者的决策需要,会计工作所提供的会计信息就要做到内容真实、数字准确、资料可靠。

2. 相关性。本准则规定:企业提供的会计信息应当与财务会计报告使用者的经济决策需要相关,有助于财务会计报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测。

相关性原则要求企业在收集、加工、处理和提供会计信息过程中,充分考虑会计信息使用者的信息需求,提供相关使用者决策有用的企业会计信息。其基本思路是指财务报告应尽可能满足使用者的信息需求。

3. 明晰性。本准则规定:企业提供的会计信息应当清晰明了,便于财务会计报告使用者理解和使用。

清晰、可理解并不是越简单越好。它既要保证充分披露所有重要的事项,又要避免所提供的信息过分繁琐而引起使用者使用和理解混乱。

4. 可比性。本准则规定:企业提供的会计信息应当具有可比性。同时要求同一企业不同时期发生的相同或者相似的交易或者事项,应当采用一致的会计政策,不得随意变更,确需变更的,应当在附注中说明;不同企业发生的相同或者相似的交易或者事项,应当采用规定的会计政策,确保会计信息口径一致、相互可比。

可比性原则要求企业按照国家统一的会计制度的规定进行,使所有企业的会计信息都建立在可比的基础上,便于不同时间点的比较。

5. 及时性。本准则作了如下的规定:企业对于已经发生的交易或者事项,应当及时进行会计确认、计量和报告,不得提前或者延后。

及时性原则可以帮助信息使用者做出的决策具有很强的时效性。及时性要求企业自经济业务发生后及时收集会计信息,及时处理会计信息,及时传递会计信息。

其次,起修正作用的一般原则包括:

6. 实质重于形式。本准则规定:企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告,不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。

这一原则的应用主要依赖企业组织形式和业务的复杂化等因素,可以用在会计实务中的诸多方面。如:企业合并政策、外币折算政策、所得税的会计处理方法、存货的计价方法、长期投资的核算方法、坏账损失的核算、或有事项的处理、关联方关系及交易的披露等。

7. 重要性。本准则规定:企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的所有重要交易或者事项。该原则认为,对有显著经济影响的交易和事项可以以最迅捷的方式予以处理,而不管它是否需要披露。

重要性原则充当了一个暗含的指导作用,它能使会计人员决定什么是不重要的或什么对财务报表的精确性无影响并与用户无关,可以根据是否属于企业日常活动等因素来判断,如单项金额占总资产额、营业总额或负债总额等的比重。可见,重要性从本质上讲更是一种职业判断。

8. 谨慎性。本准则规定:企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告应当保持应有的谨慎,不应高估资产或者收益、低估负债或者费用。

首先,本准则将会计信息的质量特征单列一章,并改称为会计信息质量特征,拔高了会计信息的确认、计量和报告的原则。

此外,本准则对原基本原则作了补充和完善,更加强调会计信息的相关性,将2001年1月1日实行的《企业会计制度》中“经济实质重于法律形式”的原则纳入基本准则;同时突出相关性、弱化可靠性原则;取消划分收益性与资本性支出的原则;将历史成本原则放入了计量属性当中。

三、财务会计要素的确认

财务报表的各种要素是构筑财务报表的材料,即会计确认、计量和报告的依据。

新会计准则体系下的会计要素仍保留原先的六要素分类,规定的主要内容定义为和相关的定性规定。各会计要素的定义表述与《企业财务会计报告条例》类似,但在内涵上借鉴了IFRS《框架》,有所扩大。它以“经济利益的流动”作为主线,贯穿于六项要素之中,而把所有要素都有机联系在一起。

财务会计要素的确认包括两部分:初始确认和再确认。初始确认是对经济活动产生的信息进行具体的判断、选择、归类,以便信息能被复式簿记系统正式接受和记录,主要解决哪些信息、以什么形式、何时、以多大的金额计入会计系统。再确认是指在初始确认的基础上,将记录在会计系统信息进行筛选、提炼、浓缩,汇总在财务会计报表上的过程,主要解决哪些信息、何时、以什么形式、多大金额列示于会计报表当中,以确保披露的会计信息能够真实地反映经营状况和盈利能力(再确认部分将在本准则的后部分讲解)。

国际会计准则委员会在其发布的《编制和呈报财务报表的结构》中规定会计要素确认的基本标准有二:(1)与该项目有关的任何未来的经济利益可能会流入或流出企业;(2)该项目具有能够可靠计量的成本或价格。其核心思想等同于美国会计准则委员会认可的,会计要素确认所具有的四项标准,即可定义性、可计量性、相关性和可靠性。

首先来看资产负债表各要素的确认。

(一) 资产

1. 资产的定义。

企业从事生产经营活动必须具备一定的物质资源,或物质条件。这些资源和物质条件就构成了企业的资产。但是如何确切地确认企业的一项或多项资产呢?根据本准则,资产是指企业过去的交易或事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。它反映了企业所拥有资产能产生未来现金净流量的潜力。

具体来说,资产具有以下特征:

第一,资产代表对企业的潜在现金流量。即指资产蕴含着可能的未来经济利益,也就是他单独或与其他资产结合起来具有一种能力,将来能直接或间接地给企业带来经济利益的流入——一般表现为现金和现金等价物流入企业的潜力。其中,它仅代表经济利益,而不包括“递延借项”;同时这种未来的经济利益必须是企业可获得的。如原材料用于生产过程并获得最终的产品,出售后收回货款,而为企业带来经济利益的流入。

第二,资产是为企业所拥有或控制的。表明企业享有某项资产的所有权,或者虽然不享有某项资源的所有权,但该资源能被企业所控制。这样可以保证企业能够排他性地从资产中获得经济利益。如以融资租赁方式租入的固定资产,虽然企业并不拥有其所有权,但是由于租赁合同规定的租赁期相当长,接近于资产的使用寿命;资产的使用或维修都限于承租方,即租赁资产是出租人专门为承租人租赁而购入的;承租人租赁期内受益,租期结束后具有优先购买选择权。所以,以融资租赁方式租入的资产应视为企业的资产。而以经营租赁方式租入的资产,由于企业不能控制它,而不应视为资产。

第三,有权取得或控制利益的交易或其他事项业已发生。资产代表对具体利益的法律约束力,它应该是从过去或现在的交易以及包括待执行合同在内的所有约定中产生。所以,资产必须是现实的资产而不能是预期的资产。例如,对于企业,劳务潜力或将来的经济利益,最终形成流入企业净现金。对于非赢利组织,劳务

潜力或将来的经济利益,是用以向受益人或其他委托人提供所需的产品或劳务的,提供后,就可以直接地或间接地形成流入该组织的净现金。

第四,它可能具有实体(如存货等),也可能是无形的、并可为企业带来经济利益的权利(如专利权)。

2. 资产的确认标准。

在满足资产的定义的前提下,我们来确定如何具体确认资产。

具体来说,资产的确认标准如下:

- (1)与该资源有关的经济利益很可能流入企业;
- (2)该资源的成本或者价值能够可靠地计量。

如待处理财产损失虽已经形成了企业资产未来经济利益的减少,但仍然挂账,确认为一项资产,待问题查明才做具体的处理,因此不再符合资产的定义,不能再作为企业的一项资产而在资产负债表中反映。

3. 与原会计准则的差异。

首先,在定义的概述中,本准则以国际国内相关讨论为标准填充完善了资产的准确定义,强调了其可增值性。在原准则下,某些不符合资产定义的财产,已经形成损失或支出,却仍然作为资产在资产负债表上反映,如递延资产、待处理财产损失等,导致企业资产不实。

其次,为了增强在理论方面的描述,本准则删去了原准则所包含的资产的具体分类中的各项的描述,而代之以具体描述其共性,即资产的三个基本特征:①过去的交易和事项形成的;②必须由企业拥有或控制;③包含未来经济利益。

再次,规定了资产确认的两个标准。

(二) 负债

1. 负债的定义。

会计准则委员会在其第4号公告中概括:任何时候,一家企业的经济义务就是它在将来向企业主体交付经济资源或提供劳务的责任。同时,由于义务通常是因从其他主体购买或借入而收到资源时产生的,所以义务是对企业的一般要求权,除非义务的条款或适用的法律规则另有规定。

本准则规定,负债是指企业已经的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现实义务。现实义务是指企业在现行条件下已承担的义务,而非潜在义务。

此定义同样强调了负债所具有的几个基本特征:

(1)是个体承担义务的交易或其他事项业已发生,即负债源于过去或现在已经发生的交易或事项。只有已经发生的交易或事项才能增加或减少企业的负债,而不能根据谈判中的交易或事项或计划中的未来经济业务来确认负债。

(2)负债是经济资源的未来耗费。作为企业的一项现实义务,它要求企业在特定的或可确定的日期,由于发生特定事项或应即期要求,将来可能要转交或动用资产予以清偿。

清偿负债导致经济利益流出企业的形式多种多样,如用现金或现金等价物偿还;以提供劳务偿还;部分转移资产部分提供劳务偿还;或将负债转为所有者权益偿还。

2. 负债的确认标准。

同样,负债的确认条件也是在满足了负债的相关定义后,还要同时满足以下标准:

- (1)与该义务有关的经济利益很可能流出企业。
- (2)未来流出企业的经济利益的金额能够可靠地计量。

如预计负债的确认,只有当一项经济事项很可能导致企业未来现金流出,并能够合理确信将要流出的金额或能够以一个概率值来计量,才能够在资产负债表内确认,并反映在负债一方。

3. 与原会计准则的差异。

首先,还是在概念上的修缮:强调了履行该义务预期会导致经济利益流出企业。

其次,删除负债具体分类的内容,该内容由各相关的具体会计准则做出规定。强调负债的三个特征:①过去的交易和事项形成的现实义务;②义务包括法定义务和推定义务;③义务的履行必须会导致经济利益的流出。

再次,规定了负债的两个确认标准。

(三) 所有者权益

资产和负债的差额代表了业主的利益,被称为权益。

1. 所有者权益的定义。

本准则规定,所有者权益是指企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益,又称股东权益。代表了所有者对企业的一种静态要求权。

所有者权益的基本特征是企业的剩余权益,它可以因投资者用资产投资而减少,因企业销售商品、提供劳务等获得利润而增加,因分派给投资者而减少,而投资者可以从被投资企业中获得所分配的利润。

其他特征包括:

第一,除非发生减资、清算,企业不需要偿还所有者权益。

第二,企业清算时,只有在清偿了所有的负债后,所有者权益才返还给所有者。

第三,所有者凭借所有者权益能够参与利润的分配。

所有者权益有助于提供企业的资本来源。因此,可以根据不同的来源划分:

(1) 股东缴入资本,即所有者投入的资本,包括股本和资本盈余。

(2) 直接计入所有者权益的利得和损失,如资产因货币购买力和物价变动的重估价盈余。

(3) 净收益超出股利支付后的数额,即留存收益等。

(4) 非股东对企业的捐赠。

本准则规定,其中直接计入所有者权益的利得和损失,是指不应计入当期损益、会导致所有者权益发生增减变动的、与所有者投入资本或者向所有者分配利润无关的利得或者损失。也就是未实现的利得和损失。

具体来说,利得是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入。损失是指由企业非日常活动所发生的、会导致所有者权益减少的、与所有者分配利润无关的经济利益的流出。利得实质上是一种“偶发性”、“边缘性”的“净收益”,损失实质上是一种“偶发性”、“边缘性”的“净亏损”。利得与损失之间不存在因果关系,毋需按配比性原则加以确认。

如交易性金融资产应当按公允价值计量,公允价值变动形成的利得或损失,应当计入当期损益;可供出售金融资产应当按公允价值计量,公允价值变动形成的利得或损失,应当直接计入资本公积,直至该金融资产终止确认时再转出,计入当期损益;持有至到期投资应当按实际利率法,以摊余成本计量。持有至到期投资在终止确认、发生减值或摊销时产生的利得或损失,应当计入当期损益。

2. 所有者权益的确认标准。

所有者权益=资产-负债

所以,所有者权益的确认应分别在资产和负债确认和计量了之后计算。这样,所有者权益的确认标准也就取决于资产和负债的具体确认标准。

3. 与原会计准则的差异。

首先,本准则定义部分强调了所有者权益作为一种企业净资产享有的权利,即剩余所有权。而非对企业全部资产具有所有权。

其次,为了区分会计准则和会计制度的指导性和遵从性角色,本准则未对如何具体分类做出规定。而原准则明确定义所有者权益包括: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,并对各项作了具体解释。

再次,增加了对未实现利得和损失具体定义的描述。

下面,主要对利润表中各要素的确认加以解释。

(四) 收入

1. 收入的定义。

收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。该收入要素为狭义概念,仅仅包括企业持续的生产经营活动(而非投资者投入)所取得的收入,该收入即为使得企业资产增加或负债减少,从而所有者权益增加的现金流入。

2. 收入确认的标准。

本准则规定,收入只有在经济利益很可能流入从而导致企业资产增加或者负债减少、且经济利益的流入额能够可靠计量时才能予以确认。

3. 与原会计准则的差异。

首先,收入定义将各资产负债表会计要素与收入的确认联系在了一起,有了一定的理论逻辑性。而原准