

释 疑 / 实 例 / 比 较

最新企业具体会计准则

阐释

编著 / 田明 张筱冰

上

ZUIXIN
QIYE
JUTI
KUAIRI
ZHUN
ZE
CHAN
SHI

中国物价出版社

最新企业具体会计准则阐释

释疑·实例·比较

(上)

编著 田 明 张筱冰

中国物价出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

最新企业具体会计准则阐释. 上/田明, 张筱冰编著. —北京:
中国物价出版社, 2002. 5

ISBN 7-80155-393-4

I. 最… II. ①田… ②张… III. 企业管理—会计制度—注
释—中国 IV. F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2002) 第 016401 号

出版发行/中国物价出版社[电话:68012468(编辑部) 68033577(发行部)]

邮编:100837 地址:北京市西城区月坛北小街2号院3号楼

经销/新华书店

印刷/河北省高碑店市鑫昊印刷有限责任公司

开本/850×1168毫米 大32开 印张/15.75 字数/400千字

版本/2002年5月第1版 印次/2002年7月第2次印刷

书号/ISBN 7-80155-393-4/F·286

定价/30.00元

前 言

随着我国社会主义市场经济体制的逐步建立和完善，以及我国财务会计改革的逐步深入，这对我国会计准则的制订和修订提出了更高和更新的要求。近年来，我国不断加快了会计准则的制订步伐，不断推进我国会计准则的建设。

我国会计准则由基本会计准则和具体会计准则两个层次组成。1993年实施的《企业会计准则》，即为基本会计准则。主要规范会计核算的四个基本前提，会计核算应遵循的具体原则，会计核算的六大要素以及会计报告编报要求等四个方面。具体会计准则是根据基本会计准则的要求，针对具体会计核算业务所做出的规范。到目前为止，财政部已正式颁布实施了十六项会计准则，其中，《企业会计准则——现金流量表》、《企业会计准则——债务重组》、《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》、《企业会计准则——或有事项》、《企业会计准则——非货币性交易》、《企业会计准则——租赁》、《企业会计准则——借款费用》等七项准

则在所有企业普遍施行，包括《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》等九项准则暂在股份有限公司或上市公司施行。

深入进行具体会计准则的理论研究和实践探索，是当前会计理论界和实际工作者共同面临的现实和紧迫的重要课题。为适应对具体会计准则实践探索和理论研究的需要，特别是为了满足从事实际会计工作的同志更全面更准确地理解、贯彻实施我国已颁布实施的具体会计准则，我们编写了《最新企业具体会计准则阐释》。本书的编写力求体现指导性、实用性、系统性和超前性四个特点。

本书总体框架结构的设计是：根据财政部已颁布实施的会计准则，全书由上、下两册构成。其中上册为财政部颁布的基本会计准则和所有企业都适用的七项具体准则；下册为财政部颁布的暂在上市公司或股份有限公司施行的九项具体会计准则。读者可根据自身的工作需要，了解和领会会计准则的释义、比较、案例和对准则的独立思考。

在本书编写过程中参考了大量的国内外有关文献资料，并得到会计理论界和实业界有关专家和师长的帮助和指导，在此一并表示衷心的感谢。对于书中的不是之处，请读者赐教和指正，以便再稿时修正。

编 者

2002. 3

目 录

第一章 会计准则简介	(1)
第一节 会计准则概述	(1)
一、会计准则的定义	(1)
二、会计准则的性质	(3)
三、会计准则的制定模式	(7)
四、会计准则和会计制度的关系	(8)
五、财务制度与会计准则	(10)
六、会计准则与税法的关系	(10)
第二节 会计准则的体系和结构	(11)
一、会计准则的体系	(11)
二、会计准则的结构	(12)
三、我国会计准则与国际会计准则的差异	(14)
第三节 新颁布的企业会计准则对会计、审计工作的影响分析	(16)
一、新颁布的会计准则与原有准则和会计制度相比的变化	(17)
二、新准则的颁布和实施对会计和审计工作的影响	(18)
三、注册会计师在审计过程中应注意的问题及建议	

.....	(19)
第二章 借款费用准则	(22)
第一节 准则阐释	(26)
一、因借款而发生的辅助费用的处理	(27)
二、借款利息、折价或溢价的摊销、汇兑差额的处理	(28)
三、严格界定借款费用资本化的条件	(31)
四、借款费用的账务处理	(32)
第二节 准则比较	(35)
一、简介	(35)
二、比较	(36)
第三节 准则实例	(42)
第四节 准则思考	(51)
一、利息资本化金额和期间的确定及有关内容的披露	(51)
二、《企业财务会计准则——借款费用》给费用资产划“成分”	(53)
三、虚增利润少了机会	(55)
第三章 租赁准则	(64)
第一节 准则阐释	(71)
一、关于租赁的分类	(72)
二、关于融资租赁情况下承租人的会计处理	(73)
三、关于融资租赁情况下出租人的会计处理	(74)
四、关于售后租回交易的会计处理	(75)
第二节 准则比较	(75)

一、《企业会计准则——租赁》的改进及其影响	(75)
二、中外租赁准则比较	(79)
第三节 准则实例	(82)
第四节 准则思考	(99)
 第四章 或有事项准则	(117)
第一节 准则阐释	(120)
一、基本要求	(120)
二、说明	(122)
三、举例	(136)
第二节 准则比较	(151)
一、或有事项准则规范的范围比较	(151)
二、或有事项准则的若干概念比较	(152)
三、“谨慎原则”在或有事项准则中的体现	(157)
四、或有事项准则对会计原则的修正	(158)
第三节 准则实例	(160)
第四节 准则思考	(165)
一、准则没有指明其目的	(165)
二、准则的适用范围可进一步扩大	(166)
三、应使用一专门术语界定可予以确认的或有事项	(166)
四、对或有负债的会计处理过于稳健	(167)
五、应在附注中对所使用的估计加以解释	(168)
六、上市公司年报中有关或有事项的披露	(168)
 第五章 现金流量表准则	(188)
第一节 准则阐释	(193)

一、现金流量表的目的和作用	(193)
二、现金流量表会计准则的制定背景	(195)
三、现金流量表的主要内容	(200)
四、直接法	(203)
五、间接法	(211)
六、现金流量表的几个特殊问题	(220)
第二节 准则比较	(224)
一、现金流量表准则修订前后的比较	(225)
二、现金流量表准则国际比较	(229)
第三节 准则实例	(240)
第四节 准则思考	(248)
一、现金流量表分析的含义及必要性	(248)
二、现金流量表分析的内容	(249)
 第六章 非货币性交易准则	(278)
第一节 准则阐释	(280)
一、非货币性交易准则概述	(280)
二、非货币性交易的会计处理	(285)
第二节 准则比较	(319)
一、扩大了非货币性交易准则的涵盖范围，缩小了同 国际惯例的差距	(319)
二、简化了非货币性交易的分类	(320)
三、淡化处理公允价值	(321)
四、置换损益以补价为限	(322)
五、遵循了谨慎性原则	(323)
六、简化了披露内容	(323)
第三节 准则实例	(330)
第四节 准则思考	(345)

一、“货币性资产与非货币性资产”的分类标准问题	(345)
二、非货币性交易与货币性交易的界限问题	(347)
三、关于换入固定资产入账基础的问题	(347)
四、关于劳务交换是否可以纳入非货币性交易范畴的问题	(349)
五、利润操作仍有弹性	(351)
六、现行会计准则梗阻退市机制，五大会计师事务所认为，中国会计准则在资产重组方面尚未与国际接轨，反而出现倒退	(351)
第七章 债务重组准则	(355)
第一节 准则阐释	(359)
一、修订背景	(359)
二、修订后的准则的范围	(360)
三、准则的基本要求	(361)
四、准则说明	(363)
五、债务重组的会计处理	(365)
六、债务重组信息披露方式	(387)
第二节 准则比较	(387)
一、关于债务重组的定义	(388)
二、关于债务重组方式	(390)
三、债务人的会计处理	(390)
四、债权人的会计处理	(393)
五、公允价值的计价受到约束	(394)
六、债务重组披露	(395)
七、债务重组收益须追溯调整	(396)
第三节 准则实例	(405)

第四节 准则思考	(409)
一、我国上市公司债务重组的现状	(409)
二、《债务重组准则》对上市公司的影响	(411)
三、《债务重组准则》不确认债务重组收益使重组利 润缩水	(412)
四、公允价值的作用大大降低	(414)

第八章 会计政策、会计估计变更和会计差错更正准则

第一节 准则阐释	(420)
一、准则的修订	(420)
二、本准则的重点和难点	(421)
三、基本要求	(421)
四、说明	(423)
第二节 准则比较	(447)
一、关于会计政策定义的差异	(447)
二、会计政策在会计报表附注中的披露差异	(449)
三、对会计政策变更的会计处理差异及报表披露差异	(449)
四、关于会计估计变更的会计处理差异及其披露的差 异	(452)
五、关于会计差错更正会计处理差异及其披露差异	(452)
第三节 准则实例	(461)
第四节 准则思考	(473)
一、准则建议	(473)
二、会计政策变更和会计差错更正的比较	(475)

第一章 会计准则简介

第一节 会计准则概述

一、会计准则的定义

会计准则是一个外来词。与会计准则同时传进来的还有会计标准、会计原则这些词。中国会计文献中出现会计准则、会计原则这些提法，比较早的当属解放前出版的潘序伦先生所译《公司会计准则导论》和潘兆申先生所译《会计原则述要》（均为立信会计图书用品社发行）。直到改革开放前夕，人们在提到或在课堂上讲到会计准则、会计原则这些词时，也总是把它做为西方国家的会计现象来对待和介绍的。改革开放以后，会计学者在会计研究中开始提及会计准则、会计原则、会计标准等概念，并开始思考中国的会计准则问题。当时的普遍看法是，会计准则是一种指导原则，是用于指导会计核算、制定会计制度的原则和思想。也就是说，它不是会计制度本身。

基于以上理解，有些学者进一步研究了中国会计准则所应包括的具体内容。有的认为，会计准则应包括“（1）实事求是；（2）集中统一；（3）及时反馈；（4）系统完整；（5）民主理

财；(6)开源节流；(7)统筹兼顾；(8)内部牵制”。(孙文超《关于社会主义企业会计原则的浅见》，载《财会通讯》1983年第10期)有些学者进一步认为，这样概括的会计准则并不都是会计所固有的，有的原则实际上所有经济活动都应具有的。所谓的会计准则，应当是会计所固有的。据此，有人认为“社会主义会计准则分为两类：一类是体现社会主义公有制特点的会计准则，如社会性、统一性；另一类是各种经济形态都存在的会计准则，如会计主体、历史成本、稳健、配比”。(孔祥祯《略论社会主义企业的会计准则》，载《财会通讯》1984年第3期)还有的认为“会计准则应分为两类，一类是借鉴资本主义国家的会计准则，比如，会计主体、持续经营、会计期间、货币计量、实际成本、收入确认、配比；另一类是体现中国特色的会计准则，比如，统一性、计划性、政策性”。(李柏林《社会主义国营企业的会计准则》，载《江西会计》1984年第6期)

也有观点认为，会计准则是会计核算的规范，即它不仅仅是指导会计核算或会计制度的原则，而且就是规范本身。如有的认为，会计准则“表达了会计工作以及会计工作所产生的会计信息应达到怎样的质量标准，才符合人们对它的要求，才能发挥它应有的作用，因而它是指导会计工作的规范。”(娄尔行、石成岳、裴静之《会计的任务、假设、概念和原则》，载《会计研究》1983年第2期)又如，“会计准则就是会计核算工作的规范，即，就各项经济业务的会计处理方法和会计核算程序作出规定，为各企业的会计核算行为提供规范。”(财政部会计事务管理司编《企业会计准则讲解》，中国财经出版社1993年版)以上定义更强调会计准则是关于会计核算的规范。这一提法目前更为广泛一些。但是也还有一些问题。主要是，从政府对会计的管理来说，涉及的东西是相当广泛的，他们并不都是会计准则。从这个意义上讲，这样定义就显得太宽泛了一些。准确地说，会计

准则是关于价值确认、计量、记录和报告的规范。其中，确认是指对某一种经济业务加以分析判断，是否已经引起了资源和义务的增减变动，从而认定是否能够加以记录并在会计报表中列示；计量所要解决的问题是，确定资源和义务的增减变动以什么样的金额加以记录和列示；记录是指用什么账户和程序加以记录；报告是对账户记录进行整理，确定列报内容和方式。将会计准则定义为确认、计量、记录和报告的规范，就比较全面地揭示了会计准则的内涵，也使得会计准则与我国传统的会计制度区别开来。我国传统的会计制度所规范的内容大体上是对记录和报表编制这两个环节的规范，没有或者很少规范确认和计量这两个环节。

正如前面提到的，80年代初期，会计准则、会计原则、会计标准这些概念是混用的。有些同志曾经提出，会计准则、会计原则、会计标准属于不同层次。会计原则属于较为抽象的层次，高度概括，起指导作用；会计准则属于中间层次，属于具体的原则；而会计标准是较为具体的，直接指导会计核算实务。这与美国早期 accounting principles, accounting standards, accounting practices 等词混用、也曾经探讨各词之间的关系相当类似。记得1989年1月，在上海金山召开的中国会计学会会计基本理论和会计准则研究的研讨会上，大家一致赞成统一采用会计准则一词。从此，大家结束了名词上的争论，开始广泛采用会计准则这个概念进行会计研究和政策设计。

二、会计准则的性质

会计准则的性质这个命题，所要解决的问题是，会计准则的本质是什么，它主要是给会计准则定位。

80年代初，学术界对会计准则性质的认识有多种表述。一种观点认为，“会计准则是理论与实务之间的桥梁”。从会计准则以理论为指导、用以指导和规范这个角度来讲，这个说法有一

定道理，但它始终并没有说明会计准则到底是什么，既然是桥梁，就既不是理论，又不是实务，它到底是什么呢？它没有回答。还有一种观点认为，“会计准则是会计实务在理论上的概括”。从字面上看，它实际上认为会计准则是理论。因为对实务进行理论上的概括，还是理论。显然，讲会计准则是理论，是无法让人接受的。这个观点还可以作另一种理解，即，会计准则即便不是，也是按照理论的原则制定出来的。确实，会计准则的较高境界是按照理论进行推演，各会计准则制定机构也确实作出了许多努力，使会计准则服从理论上的要求，而避免成为政治较量的结果。但实际情况是，在许多国家会计准则是不同利益之间政治较量的结果，在另一些国家会计准则是对各种经济后果和政治后果进行估量后作出的选择。因此，说会计准则是理论推演的结果也是不符合当今会计准则的现实的。也有同志认为，“西方的会计原则产生于审计的直接需要，他们的会计原则实际上就是审计原则”。从西方会计准则起源看，情况恰恰是这样，因为会计原则几乎都是为注册会计师进行审计服务的。但作为对会计准则的定位，显然这是不够的。

会计准则作为一个体系和人类实践形式，是十分丰富的，从不同的角度，可以有不同的概括，就目前能够认识到的，可以有以下几种分析。

从会计准则的形成和实际应用看，可以把会计准则看作是一种行政规范。在中国，会计准则是由政府部门制定的，是行政法规的一部分，属于《会计法》所指的国家统一会计制度的一个重要组成部分。按照历史唯物主义分析方法，作为法律制度的一部分，会计准则属于上层建筑，它产生于经济基础，并为经济基础服务。

从会计准则所达到的经济后果看，会计准则是一个分配标准。从实际过程来看，会计准则所解决的问题是资产、负债、所

有者权益、收入、费用和利润的确认、计量、记录和报告，但究其实质，实际上是一种分配标准，执行全社会总产品的确认职能和分配职能，比如，收入确认标准解决的是总产品的总量边界，固定资产折旧标准和存货计价标准解决的是总产品中的 C 的数量边界，有关人工工资的确认和计量解决的是总产品中 V 的数量边界。所以，会计准则搞不好，社会产品的计算以及分配都会失之紊乱。这已为我们的财务会计实践所证实。

最近几年，一些学者借鉴西方经济学的新理论对会计准则基本理论问题进行研究，作出了有益的尝试，对我们更深入地认识会计准则的本质开阔了思路。

运用科斯定理来研究会计准则，会计准则就可以视为一种产权制度，会计准则的建立、实施和修订就是一种产权的建立、实施和修订。科斯定理的核心是产权问题，研究交易费用大于零情况下的产权制度。科斯定理是一个定理群，由三个相互联系的定理组成。第一，如果交易费用大于零，不论权利怎样安排，都能实现当事人的财富最大化。适当的机制能够主动达到帕累托最优。第二，由于现实生活中存在交易费用，不同制度安排会产生不同的经济结果。需要寻求一种能够降低交易费用、实现当事人利益最大化的产权安排。科斯以前的经济学家都假定交易费用为零，研究在既有的制度条件下，如何实现利润最大化。科斯反驳了这个假定，他认为市场机制的运行是要花费成本的，即交易费用为正。第三，制度本身的设计、制定、实施、完善、修改也是有成本的。基于这种认识，我们在进行制度修订、完善、实施等工作时，也应遵循降低制度建设成本的原则。科斯定理为理解会计准则的本质提供了新的视角。我们可以把会计信息视为一种资源，因为信息的获取和提供作为一种交易过程是有成本的。为此，就要在信息提供者和接受者之间建立一个能够实现交易费用最低、利益最大的产权制度，会计准则就是这样一种规范会计信

息的产权制度。还由于会计准则这种产权制度的建立、实施、修订是要花费成本的，因此就要权衡没有会计准则的情况下将会付出的代价与建立会计准则的成本，弄清建立会计准则是否必要，要研究在众多会计准则制定体制中如何选择建立、实施、修订成本最低的体制。

运用制度变迁理论来看会计准则，会计准则就可以看作是制度的变迁。诺斯认为，制度是一系列社会规则，是用于约束人的行为的，调整人与人之间的利益关系的。从总体上讲，制度相对稳定，但不是一成不变的。它可能会出现修订和调整，或干脆被一种新的制度所取代，这就是制度的变迁。制度变迁的经济含义是，有的变迁推动了经济的增长，有的则阻碍经济的增长。制度变迁理论在很大程度上解释了影响经济发展诸因素中被人们长期忽略的制度因素。会计准则是一种制度，而且可以说是一种典型的产权制度。运用制度变迁理论，我们就可以解释为什么会出现会计制度的改革、为什么要制定会计准则。并且，更有意义的是，我们制定或修订会计准则的过程中，应当注意不能为制定某个准则而制定某个准则，为修订某个会计准则而修订某个会计准则，一定要认真地看一看是否需要制定或修订，制定或修订以规范会计实务，其意义是积极的还是消极的。

运用信息经济学来研究会计准则，对理解会计准则的本质，也有一定的意义。信息经济学把整个社会经济关系在很大程度上归结为委托代理关系，主要研究委托代理关系能否保证委托代理目标的实现以及委托代理关系中潜在的问题和解决办法。协调委托代理关系的途径是契约，契约问题的实质是信息，契约关系中普遍存在的是信息不对称，继而衍生出“败德行为”问题。也就是说，在执行契约过程中，代理人获得某种私有信息，而委托人无法获得这些信息，导致代理人的行为对委托人利益的损害。同科斯定理一样，信息经济学揭示的信息不对称问题为研究会计