

苏州市会计人员继续教育系列培训教材

企业会计准则导读(二)

2007

《苏州市会计人员继续教育培训教材》编委会 编著

新华出版社

苏州市会计人员继续教育系列培训教材

《企业会计准则导读》(二)

2007

苏州市《会计人员继续教育培训教材》继委会

新华出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

企业会计准则导读. 2/吴敏燕主编. —北京: 新华出版社, 2007. 11

ISBN 978-7-5011-8154-4

I. 企… II. 吴… 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 166423 号

企业会计准则导读 (二)

责任编辑: 陈一青

装帧设计: 王树红

出版发行: 新华出版社

地 址: 北京石景山区京原路 8 号

网 址: <http://press.xinhuanet.com>

<http://www.xinhupub.com>

邮 编: 100040

经 销: 新华书店

印 刷: 北京奥隆印刷厂

开 本: 880mm×1230mm 1/32

印 张: 17

字 数: 450 千字

版 次: 2007 年 11 月第一版

印 次: 2007 年 11 月第一次印刷

书 号: ISBN 978-7-5011-8154-4

定 价: 35.00 元

图书如有印装问题, 请与印刷厂联系调换 电话: (010) 61639067

苏州市《会计人员继续教育培训教材》编委会

主 编:严文奎

副主编:黄济美 陆少杰

执行主编:吴敏燕

执行副主编:刘海燕 王则斌 张幼华

编写人员:刘海燕 王则斌 许叶枚 龚菊明 李洁慧

其他参编人员:陆兆林 王文明 藕永清 顾 焱 沈 曦

王凯荣 刘广立 刘 敏 陈 浩 范友根

韩泉民 李 刚 吴 坚 程玉玲 包曙峰

舒兴元 陆志东 俞跃华 张觉非 唐敏惠

沈 健 陆 昂 陶 洁 董汉泉 金 川

前 言

会计准则作为反映经济活动、明确产权关系、规范收益分配的专业技术标准，是市场经济“游戏规则”和国家经济法规的重要组成部分。多年来，财政部一直根据经济发展的要求，循序渐进地推进会计改革。可以说，会计准则的全球趋同是我国经济全球化、资本市场国际化的产物。2006年2月15日财政部在人民大会堂召开新闻发布会，颁布我国的会计准则体系和审计准则体系，规定新的会计准则体系从2007年1月1日起首先在上市公司范围内执行，鼓励其他企业执行。执行新会计准则体系后，所有现行的暂行规定、补充规定、行业会计核算办法、问题解答等一律废止。

新会计准则体系由1项基本会计准则、38项具体会计准则和会计核算科目表、会计报表格式及列报说明组成。新会计准则的颁布与实施，是我国会计界的一件大事，也是我国经济生活中的一件大事，特别是对广大企业及财会人员将产生重大影响。为了新准则的顺利实施，会计人员以后续教育为重点的学习热潮将在全国展开。无论是普通财务人员还是财务主管，甚至企业的管理层都有必要了解新准则发生了哪些变化？新准则实施之后将对企业的财务状况、经营业绩产生什么影响？由于新准则数量多、内容新，会计处理的要求越来越高，顺利实施的关键是要拥有能够熟练掌握、深刻领会新准则精髓的财务人员。只有认真的培训和学习才能使财务人员迅速适应新准则的变化。

为配合苏州市2007年会计人员的后续教育，我们聘请高校的会计教学名家和会计实务一线的资深人士共同编写了这本系列教材。本教材涉及《长期股权投资》、《资产减值》、《收入》、《借款费

用》、《外币折算》、《企业合并》、《金融工具确认与计量》、《财务报表列报》、《现金流量表》、《中期财务报告》、《合并财务报表》、《每股收益》等 12 项具体会计准则。在编写过程中力求概念清晰，重点、难点突出，具有“说理透彻、解析准确、有理有例、便于学习”的特点。本书既可作为各培训单位的培训教材，也可供广大财务人员自学之用。

由于本教材编写时间仓促，疏漏、错误之处在所难免，恳请读者批评指正。

编 者

2007 年 9 月

关于中国企业会计准则体系 建设与实施的若干问题

财政部副部长 王 军

在“十一五”规划的开局之年，中国企业会计准则体系正式发布，并从2007年1月1日起在上市公司范围内实施，鼓励其他企业执行。这是财政、会计工作贯彻落实科学发展观、服务改革开放和经济社会发展的重大举措，顺应了我国市场经济发展的要求，实现了与国际财务报告准则的实质趋同，对于维护市场经济秩序，完善市场经济体制，保障社会公众利益，促进社会和谐具有重要意义。

一、什么是会计准则

我国明确地提出会计准则的概念，并将其作为一个重要的会计理论问题进行研究，是上世纪70年代末和80年代初在会计学术界开始的。一直以来，对何为会计准则，会计学者们从不同角度有多种看法。有人认为，会计准则是关于一般通用的会计规则的公共合约；也有人认为，会计准则是为实现财务报告目标而约定的一种技术手段；还有人认为，会计准则是政治程序的产物。对会计准则之所以有不同理解，主要是各自看问题的角度不同。我以为，至少可从以下三个方面总体把握“会计准则”的内涵：第一，会计准则是反映经济活动、确认产权关系、规范收益分配的会计技术标准，是生成和提供会计信息的重要依据；第二，会计准则是资本市场的一种重要游戏规则，是实现社会资源优化配置的重要依据；第三，会计准则是国家社会规范乃至强制性规范的重要组成部分，是政府干预经济活动、规范经济秩序和从事国际

经济交往等的重要手段。正因为如此，世界各国越来越重视会计准则建设并注重发挥其在社会经济活动中的作用。有学者认为，会计审计准则、企业内部控制以及政府监管，是促进资本市场健康发展的三大支柱。这种说法并不为过。

会计准则体系作为技术规范，有着严密的结构和层次。中国企业会计准则体系，由三部分内容构成：一是基本准则，在整个准则体系中起统驭作用，主要规范会计目标、会计假设、会计信息质量要求、会计要素的确认、计量和报告原则等。基本准则的作用是指导具体准则的制定和为尚未有具体准则规范的会计实务问题提供处理原则；二是 38 项具体准则，主要规范企业发生的具体交易或事项的会计处理；三是会计准则应用指南，主要包括具体准则解释和会计科目、主要账务处理等，为企业执行会计准则提供操作性规范。这三项内容既相对独立，又互为关联，构成统一整体。

二、为什么要制定会计准则

我国会计准则建设，始终与建立和完善社会主义市场经济体制相互联系、相互促进。上个世纪 90 年代初，为适应建立市场经济体制的客观要求，我们制定了“两则”“两制”，标志着我国会计由计划经济模式向市场经济模式转换，实现了我国会计与国际会计惯例的初步协调；随后，我们修改完善了会计制度，制定了 16 项具体会计准则。在这种情况下，为什么还要搞企业会计准则体系建设呢？从根本上讲，是因为经济全球化进入了一个新的发展时期，我国市场经济又进入了一个新的发展阶段。会计准则发展必须顺时应势、创新趋同。

一是适应经济发展进程的需要。一方面，会计准则体系必须适应经济市场化程度的要求。经过将近 30 年的改革开放，我国经济的市场化程度已经大大提高。据有关专家测算，2003 年我国经济的市场化指数为 73.8%，不仅超过了市场经济临界水平（即市

场化指数为 60%)，而且属于快速发展的市场经济国家，相信今后几年我国经济市场化程度还会有进一步的提高；另一方面，经济全球化也对会计准则体系提出更高的要求。近年来，尤其是我国加入 WTO 以来，我国经济无论是在广度还是深度上都快速地融入了世界经济体系，进出口贸易保持快速增长，国际贸易总量稳居世界第三位。迫切需要有一套公认、一致、科学的会计标准来规范企业会计行为，确保生成公开透明、高质量的会计信息，促进企业的国际经贸交流和投融资活动。

二是完善市场经济体制的需要。市场经济的建设，一要靠诚信，二要靠法制，两者不可或缺，但都与会计密切相关。如果会计标准不统一、不协调，企业提供的会计信息也就不可靠、不可比，会计师事务所出具的审计报告也无法对企业会计信息质量提供合理保证。这必然会大大增加交易成本，影响市场规范运作和效率。因此，建立高质量的企业会计准则体系，有利于确保会计信息的真实、可比、有用；有利于降低交易成本；有利于促进资金有效流动，推动产业升级，避免无效投资和资源浪费；有利于深化企业改革、金融改革和资本市场的健康发展，也是完善社会主义市场经济体制的必然要求。

三是维护社会公众利益的需要。会计信息质量的高低，直接影响投资者对资本市场的信心，直接影响社会公众的切身利益。以提高会计信息质量、服务投资者经济决策为目标，按照国际会计惯例设计的会计确认、计量和报告标准，不仅使会计准则本身更加科学，更符合国际规范，而且有利于进一步强化对信息供给者的硬性约束，有利于有效维护投资者的知情权，有利于社会公众作出理性决策，从而为维护自身合法利益提供更好的制度保证。

四是加强政府对市场监管的需要。市场经济的发展需要政府不断调整、完善职能，一方面尽可能减少对市场的直接干预，另一方面又需要政府承担更多的公共责任，对市场行为和市场经济秩序进行恰当、必要的监管。建立高质量的企业会计准则体系，

可以为政府监管部门和有关经济管理部门提供更加科学有效的评判准绳和衡量标准，同时还有利于提高整个经济管理工作的质量和效率，不断规范市场经济秩序，提升政府驾驭市场经济的能力，更好地发挥政府维护社会公平与效率的职能作用。

五是提高我国对外开放水平的需要。经济全球化趋势的深入发展和信息技术的日新月异，越来越凸显出会计作为国际通用的商业语言的重要性。语言不通，没法打交道、做生意、谈合作。随着我国经济与世界经济相互联系、相互依存和相互影响程度的日益加深，迫切需要我们深化经贸合作、维护国家利益和谋求长远发展的大局出发，在认真总结我国会计改革实践经验的基础上，大胆借鉴国际通行规则，不断完善会计准则，为深入实施“请进来”和“走出去”战略，扩大互利合作、实现共同发展提供标准趋同、可比互通的统一信息平台，进一步优化我国投资环境，全面提高对外开放水平。

六是推进我国会计国际化的需要。我国经济在国际舞台中正扮演着越来越重要的角色，会计作为反映和监督经济活动、服务经济发展的重要基础，也应走上国际舞台，发挥其应有的作用。这是一项具有战略意义的系统工程，而会计准则的制定是其中一项重要的基础性工作。因此，我们有必要从促进与国际趋同的会计准则制定入手，一步一个脚印，脚踏实地，全面提升我国会计人员素质和会计发展水平，提高我国会计的国际话语权，推动我国会计的规范化和国际化。

三、如何处理好中国特色与国际趋同的关系

纵观当今世界，经济一体化已成为世界经济发展的重要趋势。影响贸易的关税壁垒和非关税壁垒正在大幅度削减，贸易自由化程度越来越高；国际资本市场、跨国并购和战略联盟的发展，使资本、劳务等生产要素在全球范围内自由流通更加便捷，推动着经济领域中包括会计标准在内的各种标准、制度的国际趋同；信

息资源正在被更广泛的区域、更多的群体所分享，日益成为一种世界性的公共产品。所有这些，都对会计准则的国际趋同提出了新要求，同时也注入了新活力。

会计信息作为公共信息资源和国际通用商业语言，其相互可比、真实公允，对各国经济与世界经济的融合发展，起着不可或缺的作用。在这种背景下，国际财务报告准则的国际趋同化业已成为一种必然趋势。但是，“普遍性离不开特殊性，普遍性属于特殊性之中”。在会计准则国际趋同过程中，我们也不能忽视国情。既要坚持中国特色，又要妥善处理好与国际财务报告准则的趋同问题。我们的原则是：

第一，趋同是进步，是方向。趋同是协调的进一步深化，体现了世界经济一体化进程的要求。任何一个不想游离于国际市场之外的经济体或组织，都不能无视准则国际趋同这一发展趋势。这就需要共同努力，尽量寻求一致。

第二，趋同不是简单地等同。各国在经济环境、法律制度、文化理念以及监管水平、会计信息使用者和会计人员素质等方面存在着不同程度的差异，不顾各国国情，不顾会计审计发展状况和环境特点，一味追求会计准则的简单趋同，难以实现真正的趋同。

第三，趋同需要一个过程。各国国情的差异决定了合作的自愿性，需要积极且不断地研究新情况、解决新问题、创建新机制，努力追求符合国际效率、公平、主权和全球多样性发展要求的建设机制。

第四，趋同是一种互动。趋同并不意味着单向运动。它是世界各个国家之间、各国与国际财务报告准则理事会之间、国际财务报告准则理事会同各区域会计组织之间，相互沟通，相互借鉴，相互认可。世界多样性特点下的国际化趋同互动是一种客观规律。遵循它，就能更好前进。否则，就会影响效率或效果。

基于上述理念和认识，我们妥善处理中国特色和国际趋同的

关系问题。具体的措施包括：

第一，对于国际财务报告准则的规定，只要与中国的经济环境和法律规定不冲突，同时又能与中国经济的实际情况相结合，均在中国会计准则中体现；而对于那些通常只在发达市场经济环境和条件下才能有效运用的规定，我国会计准则采取了“适度引入”的做法，比如对投资性房地产偏重于成本计量而非公允价值计量模式。

第二，对于国际财务报告准则中不太符合中国经济实际情况和监管环境的规定，中国会计准则采用了“暂不趋同”的做法。比如，不允许长期资产减值损失转回；又比如，不将同为国有企业但没有投资关系的不同企业认定为是关联方。特别是后一点，根据互动原则，国际会计准则理事会参考我们的做法，拟对现行《国际会计准则第24号——关联方披露》进行修改，相关征求意见稿已发布。

第三，对于国际财务报告准则，其他国家会计准则通常不作为准则组成部分的概念框架（基本准则），我们将其纳入企业会计准则体系，作为该体系的重要组成部分。如果不这样处理，在中国的法制环境下，不仅实现不了其制定初衷，也难以得到社会公众、政府监督部门的认可。

第四，会计准则的行文和框架结构遵从中国法律法规的习惯，采取“章节”、“条款”式，而不是国际财务报告准则所采用的“引言”、“目标”、“主要内容”、“披露”等方式；同时，在条文表达上，尽可能中国化、规范化和通俗化，便于理解和操作，促进实现有效趋同。

四、如何制定出会计准则

会计准则体系的建设是一项专业技术性强、社会影响面广泛的系统工程，是夯实企业发展基础、规范游戏规则、完善市场经济体制的重要保证。为了确保会计准则的高质量，规范企业会计

行为，提高会计信息质量，我们扎扎实实做了以下工作：

一是专门课题起步。会计准则是会计实务的提纯，是会计理论的延伸，对会计准则理论问题研究的深度和广度决定着会计准则的质量和效用。因此，会计准则体系建设首先从准则课题研究起步。我们聘请会计准则委员会各位委员和部分咨询专家，分别主持了数十项针对性极强的会计准则研究课题，所有准则起草人员全部参与其中。这些课题于2005年陆续完成、结项，课题报告普遍质量较高，资料翔实，内容丰富，兼顾中外，论述透彻，理论与实务有机结合，为后来全面铺开会计准则体系的建设奠定了较为扎实理论基础、政策基础和技术基础。

二是研究报告破题。各项会计准则立项后，我们要求每个准则项目负责人首先撰写研究报告，在研究报告中把与该准则有关的内容说透、问题摆明、思路理清，把国际准则、美国等主要国家的准则、中国当前的实务及其存在的问题等研究透，然后再着手起草准则。撰写研究报告是每项准则起草的起点，是准则制定的必经程序。事实证明，磨刀不误砍柴工，研究报告的起草，对于把握准则重点，提高制定效率发挥了基础作用。

三是征求意见，广开言路。在准则起草过程中，我们敞开言路，鼓励争鸣，兼容并蓄，集思广益，成为保证准则质量、堵塞准则漏洞的主要手段，充分贯彻了中央提出的科学民主决策的精神。准则整个制定过程建立了一套完整的机制，始终保持公开透明，征求意见规模之大、范围之广、领域之宽为我国会计准则制定史上少见。具体做法包括：一是重视会计准则委员会委员的意见；二是寻求咨询专家的技术支持；三是集中研修，重点突破；四是向社会各界广泛征求意见；五是注重财政部内、外协调。在财政部内部，会计司与企业司、税政司、金融司等有关司局做了大量的沟通与协调工作，形成共识；在财政部外部，虚心听取了审计署、国资委、证监会、银监会、税务总局等相关部委的意见。通过广泛沟通，实现了会计政策与企业、金融、财政、税收、证

券等政策的协调统一。

四是调研测试，心中有数。在整个会计准则的起草、修改过程中，我们十分重视实地调查研究工作，精心选择了部分有代表性的上市公司、大中型企业和会计师事务所，就准则的需求、应用等问题进行调查摸底，就每项准则规范的重点、难点进行深入的面对面交流与探讨。与此同时，还专门选择了 50 多家企业，在准则发布之前进行模拟测试，既掌握了会计准则应用中可能出现的问题，也了解了会计准则应用后可能产生的影响，切实做到了心中有数，提高了准则内容的针对性和准则应用的可操作性。

五是协调“两则”，相互校正。我国企业会计准则体系的建设与审计准则体系的建设是同步的，发布实施也是同步的。其中，企业会计准则规范企业会计确认、计量和报告行为，审计准则规范财务报表审计和鉴证行为，两者之间相互依赖，相互促进，有着非常密切的关系。在会计、审计准则制定过程中，凡是涉及相互交叉的内容，双方准则制定人员都及时研究，协调一致，相互参照，相互支持，保证了准则内容的一致性、严肃性和权威性，有利于两大准则体系的有效贯彻实施。

五、会计准则体系有哪些创新

企业会计准则体系将理念基础、指导思想、体系设计、内容安排、技术标准等融为一体，整个体系逻辑严密、首尾一贯，实现了我国会计准则的诸多重要创新。

一是着眼提高社会经济资源的配置效率，在财务报告目标方面，强化了会计信息决策有用的要求。市场经济既是法制经济、产权经济，也是信息经济，高质量的会计信息是合理引导资金流动、促进资源有效配置、保护产权的重要基础。企业会计准则体系以强调高质量会计信息的供给与需求为核心，要求财务报告在反映企业管理层受托责任履行情况的同时，应当向投资人等会计信息使用者提供决策有用信息。这有助于提高投资和信贷决策的

有效性,降低资金成本,提升经济资源配置效率,促进市场经济健康、有序发展。

二是着眼促进企业长远可持续发展,在确认、计量和财务报表结构方面,确立了资产负债表观的核心地位,避免企业短期行为。多年来,利润表在企业财务报表体系中一直居于显要地位,利润也成为各方面考核企业管理层业绩、衡量企业盈利能力的重要指标。但是,利润反映的毕竟只是企业某一期间的经营成果,会计准则的制定如果片面侧重于利润表,容易为一些企业留下追逐短期利益和操纵利润的空间。企业会计准则体系凸显了资产负债表的核心地位,要求企业提升资产负债信息质量,及时计提资产减值准备,如实反映资产未来经济利益,不高估资产价值;要求企业合理确认预计负债,全面反映现时义务,不低估负债和损失;要求企业采用资产负债表债务法核算企业所得税;要求企业不能继续使用不符合资产或负债定义的递延(待摊)或预提项目。企业只有在资产减去负债后的余额,即所有者权益(净资产)增加的情况下,才表明企业价值增加了,股东财富增长了,突破了传统的单纯的利润考核概念,从而促使企业着眼于企业长期战略,改善资产负债管理,优化资产和资本结构,避免眼前利益和收益超前分配,提高决策水平。

三是着眼向投资者提供更加与价值相关的信息,在会计信息质量要求方面,强调了会计信息应当真实与公允兼具。会计信息质量标准的取向,对于会计政策的选择和会计要素的确认、计量与报告要求有着直接而重大的影响。企业会计准则首次构建了较为完善的会计信息质量标准体系,除继续要求企业会计信息应当确保真实可靠、内容完整外,还要求企业会计信息应当遵循公允列报的要求,使财务报表反映企业所有重大的交易或者事项。比如,企业会计准则要求将衍生工具交易、套期保值等资产负债表外业务纳入表内核算,按照公允价值进行计量,能够更加公允地反映企业的财务状况和经营成果,从而向投资者提供更加与价

值相关的信息，大大提升会计信息的有用性，进一步规范企业会计行为。

四是着眼推动企业自主创新和技术升级，在会计政策选择方面，引入了研发费用资本化制度。企业的研发能力既决定着企业的生死存亡和核心竞争力，又是一个国家综合经济实力与发展潜力的重要体现。企业会计准则改变了现行的研发费用全部费用化的做法，对于符合确认条件的开发活动支出允许资本化，作为资产予以确认。这一政策将大大改善那些高科技企业或者研发投入较大的企业的财务状况和业绩水平，尤其是改善企业的资本结构和资信状况，为这些企业进行融资和再融资提供便利，激励这些企业加大对科技和研发活动的投入，促进技术升级、产品升级和产业结构调整，为落实中央提出的鼓励企业自主创新的部署和要求创造了良好的会计环境。

五是着眼保障经济社会和谐发展，在成本核算方面，进一步完善了成本补偿制度。成本是产品定价的依提，是利润核算的前提，是确定分配多寡及合理与否的基础。尤其是在当今经济日益市场化和竞争日趋激烈的时代，成本信息发挥着新的不可估量的作用，它不仅是生产、流通、消费、投资等诸环节需要首要考量的因素，也是我国在国际经济交往中争取完全市场经济地位、迎接倾销与反倾销挑战的重要基础。企业会计准则按照市场化和国际化的要求，进一步完善了成本补偿制度，改进了成本核算项目和方法。比如，要求企业全面核算职工薪酬费用，按照受益对象摊入成本；要求特殊企业的资产成本中考虑预计环境恢复等资产弃置费用等等。企业会计准则体系将企业担负的社会责任引入到会计系统中，将有利于更加科学、合理、全面地反映成本信息，确保成本补偿，避免釜底抽薪，超前分配。通过会计手段来协调企业、政府、个人之间的关系，协调经济发展、环境保护和人力资源开发等方面的关系，进一步促进和谐社会的构建和经济的可持续发展。

六是着眼提高会计信息透明度、保护投资者和社会公众利益，在信息披露方面，突出了充分披露原则。企业会计准则体系对现行的财务报告披露要求进行了全面梳理和显著改进，创建了较为完整的财务报告体系，突破了传统的单一会计报表的概念。按照企业会计准则的要求，企业必须编制资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益（股东权益）变动表和附注；附注应当提供充分、详细、及时的补充信息；企业所有控制的子公司都应当纳入合并报表范围；中期财务报告应当定期提供，并采用与年报相一致的会计政策等等。企业会计准则对会计信息披露时间、空间、范围、内容等全面系统规定，使企业财务报告的内涵与外延大大延伸，从而可以大大提高企业会计信息透明度，有效维护投资者和社会公众的知情权，体现保护投资者和社会公众利益的基本理念，促进资本市场健康发展，推动建立公开、公平、公正的市场经济秩序。

六、如何学习好会计准则

发布企业会计准则体系的预期目标是否能够顺利实现，受多项因素的制约。其中，相关人员学习掌握好企业会计准则是关键环节之一。

谁需要学？首先，各级财税部门，审计部门，国有资产管理部門，证券、银行、保险监管机构等单位的相关人员，应当带头学。政府监督管理部门的相关人员真正学习掌握了企业会计准则，才能切实转变观念，有效地做好监管服务工作，确保会计准则有效实施。其次，公司董事长、总经理等高级管理人员和财会人员，应当把学习会计准则摆在优先考虑的位置。董事长、总经理等企业管理层理解和掌握了会计准则的新理念和新方法，对于明确责任、加强内部管理、确保企业会计信息真实公允具有重要意义。最后，注册会计师和注册会计师行业组织的相关人员也应当学。其中，注册会计师尤其应当把掌握好会计准则的原则、理念和方