

企业会计准则指定培训教材

企业会计准则 操作实务

企业会计准则编审委员会 编



立信会计出版社

企业会计准则操作实务

企业会计准则编审委员会 编

(上册)

立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

企业会计准则操作实务/企业会计准则编审委员会 编.

上海:立信会计出版社,2007.3

ISBN 978-7-5429-1821-5

I. 企... II. 企... 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 028566 号

责任编辑 谷 梅

书 名 企业会计准则操作实务

出版发行 立信会计出版社

地 址 上海市中山西路 2230 号

邮 编 200235

电 话 (021)64411389

传 真 (021)64411325

网 址 www.lixinaph.com E-mail lxaph@sh163.net

网上书店 www.lixinbook.com Tel (021)64411071

经 销 各地新华书店

印 刷 北京楠萍印刷有限公司

开 本 787 毫米×1092 毫米 1/16

印 张 68

插 页 4

字 数 1690 千字

版 次 2007 年 3 月第 1 版

印 次 2007 年 3 月第 1 次

书 号 ISBN 978-7-5429-1821-5

定 价 118.00 元(上、下册)

如有印订差错 请与本社联系调换

前 言

为了适应我国市场经济快速发展对会计信息多元化的需求,也为了适应经济全球化下会计准则国际趋同的潮流,我国发布了新的企业会计准则体系。这一准则体系由对原来1项基本准则和16项具体准则的修订,以及新发布的22项准则构成。我国会计准则体系构建的目标是:建立与我国国情相适应的、与国际财务报告准则趋同的、涵盖各类企业各项经济业务、独立实施的会计准则体系。新准则体系实施时间为2007年1月1日,首先在上市公司施行,鼓励其他企业提前执行,力争用不长的时间涵盖我国大中型企业。这套会计准则体系实施后,企业会计信息的质量和透明度可望得到进一步提高,企业会计信息在国际范围内交流、使用、判断和评价的基础和平台将得以建立并不断完善,从而能够更好地满足投资者、债权人和其他利益关系人等有关方面对会计信息的需求,进一步规范企业会计行为和会计秩序,有力地维护公众利益。

新会计准则体系的发布,是我国财政部为适应新形势下国内外经济环境发展需要作出的重大会计改革决策,本次会计改革范围之广、程度之深是史无前例的。本次会计准则体系的构建比以往更强调对资产负债表日的企业财务状况的真实反映,而不是仅仅简单关注企业损益情况。这既是一种会计理念的变化,也是一种改变目前我国大部分企业增长理念的措施,更强调企业盈利模式和资产的营运效率而不仅仅是效果,更关注企业今后的增长潜能而不仅仅是对历史的总结,更重视资产质量以及揭示可能存在的风险和权利义务而不仅仅是一个数字。这样,新准则体系对会计人员的职业判断和综合能力的要求大大提高了。

由于新准则及应用指南规定均较为原则,作为会计人员不但要了解会计准则及应用指南的条文要求,还要充分理解和掌握准则的本质,合适地运用新准则进行职业判断。同时,由于会计准则与税收紧密相连,新准则下会计和税收差异进一步扩大,因此,会计人员还需要处理

好新准则下的税务问题,学会并合适地运用新准则进行税收筹划。

为此,从更好地帮助企业会计人员领会新企业会计准则的精髓、掌握新准则下会计及税务实务处理出发,立足于会计实务操作处理,我们编写了这本《企业会计准则操作实务》一书。

本书的编委长期从事与会计准则有关的课题研究和实践工作,既掌握系统的、前沿的理论知识又有丰富的实践经验。本书以财政部最新颁布的企业会计准则及其应用指南为依托,把准则与指南有机地结合起来,面向实务、配合案例、注重会计与税收业务处理、浅显易懂,有很强的适用性和可操作性。

主要背景介绍使读者对学习各具体准则的用途了然于胸;基本内容的图表演示能帮助读者对新准则的结构一目了然;应用指南与准则内容有机的结合,使读者就准则与指南就同一问题的各自规定、二者如何协调一清二楚;疑难问题精解帮助读者把握新准则的重点难点;新旧差异及国际比较有利于读者全面深刻地领会新准则的内涵与外延;税务应用和税收筹划介绍便于读者掌握新准则下的税收处理,以便企业做好合理的税收筹划事宜;新准则对企业内控和财务影响的分析,有利于财务人员全面了解新准则,更好地把握新准则的实质,从而提高职业判断能力,同时,就新准则对企业可能产生的影响及时与市场及相关主管部门沟通,以便社会各界正确把握企业真实的财务状况。

总之,本书对于帮助广大读者了解会计改革背景,掌握新旧变化,开拓国际视野,迅速掌握新准则体系,熟练运用新准则进行职业判断和账务处理,协调处理好新准则下的税务问题等都将具有十分重要的参考价值。本书是广大财务人员,以及非财务人员学习、掌握和熟练运用新会计准则不可多得的工具用书。

由于本书涉及面广、内容层次多,错漏之处在所难免,恳请读者和专家批评指正,以便进一步修正和完善。

王老师信箱:lxlwejxs_cn@sina.com

企业会计准则编审委员会

2007年3月

目 录

第一章 企业会计准则——基本准则	(1)
一、新准则及应用指南的具体解释	(1)
二、新准则讲解	(5)
第二章 企业会计准则第1号——存货	(29)
一、新准则及应用指南的具体解释	(29)
二、新准则讲解	(32)
三、案例分析及操作实务	(41)
四、首次执行日的会计处理	(45)
五、新准则的税收应用	(46)
六、新准则对企业的影响	(47)
第三章 企业会计准则第2号——长期股权投资	(49)
一、新准则及应用指南的具体解释	(49)
二、新准则讲解	(53)
三、案例分析及操作实务	(63)
四、首次执行日的会计处理	(83)
五、新准则的税收应用	(85)
六、新准则对企业的影响	(86)
第四章 企业会计准则第3号——投资性房地产	(90)
一、新准则及应用指南的具体解释	(90)
二、新准则讲解	(93)
三、案例分析及操作实务	(102)
四、新准则的税收应用	(110)
五、新准则对企业的影响	(110)
第五章 企业会计准则第4号——固定资产	(113)
一、新准则及应用指南的具体解释	(113)
二、新准则讲解	(116)
三、案例分析及操作实务	(126)
四、首次执行日的会计处理	(137)
五、新准则对企业的影响	(138)
第六章 企业会计准则第5号——生物资产	(140)

一、新准则及应用指南的具体解释	(140)
二、新准则讲解	(144)
三、案例分析及操作实务	(153)
四、首次执行日的会计处理	(172)
五、新准则对企业的影响	(173)
第七章 企业会计准则第6号——无形资产	(175)
一、新准则及应用指南的具体解释	(175)
二、新准则讲解	(179)
三、案例分析及操作实务	(187)
四、首次执行日的会计处理	(191)
五、新准则对企业的影响	(192)
第八章 企业会计准则第7号——非货币性资产交换	(194)
一、新准则及应用指南的具体解释	(194)
二、新准则讲解	(197)
三、案例分析及操作实务	(204)
四、首次执行日的会计处理	(211)
五、新准则对企业的影响	(211)
第九章 企业会计准则第8号——资产减值	(213)
一、新准则及应用指南的具体解释	(213)
二、新准则讲解	(221)
三、案例分析及操作实务	(243)
四、首次执行日的会计处理	(255)
五、新准则对企业的影响	(256)
第十章 企业会计准则第9号——职工薪酬	(257)
一、新准则及应用指南的具体解释	(257)
二、新准则讲解	(260)
三、案例分析及操作实务	(269)
四、首次执行日的会计处理	(278)
第十一章 企业会计准则第10号——企业年金基金	(279)
一、新准则及应用指南的具体解释	(279)
二、新准则讲解	(285)
三、案例分析及操作实务	(296)
四、首次执行日的会计处理	(323)
五、新准则的税收应用	(323)
第十二章 企业会计准则第11号——股份支付	(326)
一、新准则及应用指南的具体解释	(326)
二、新准则讲解	(329)
三、案例分析及操作实务	(334)

四、首次执行日的会计处理	(340)
五、新准则对企业的影响	(341)
第十三章 企业会计准则第 12 号——债务重组	(343)
一、新准则及应用指南的具体解释	(343)
二、新准则讲解	(346)
三、案例分析及操作实务	(353)
四、新准则的税收应用	(357)
五、新准则对企业的影响	(357)
第十四章 企业会计准则第 13 号——或有事项	(359)
一、新准则及应用指南的具体解释	(359)
二、新准则讲解	(362)
三、案例分析及操作实务	(368)
四、首次执行日的会计处理	(370)
第十五章 企业会计准则第 14 号——收入	(371)
一、新准则及应用指南的具体解释	(371)
二、新准则讲解	(375)
三、案例分析及操作实务	(385)
四、新准则的税收应用	(392)
五、新准则对企业的影响	(394)
第十六章 企业会计准则第 15 号——建造合同	(395)
一、新准则及应用指南的具体解释	(395)
二、新准则讲解	(398)
三、案例分析及操作实务	(409)
四、新准则对企业的影响	(415)
第十七章 企业会计准则第 16 号——政府补助	(418)
一、新准则及应用指南的具体解释	(418)
二、新准则讲解	(420)
三、案例分析及操作实务	(431)
四、新准则对企业的影响	(435)
第十八章 企业会计准则第 17 号——借款费用	(436)
一、新准则及应用指南的具体解释	(436)
二、新准则讲解	(439)
三、首次执行日的会计处理	(449)
四、新准则的税收应用	(450)
五、新准则对企业的影响	(452)
第十九章 企业会计准则第 18 号——所得税	(453)
一、新准则及应用指南的具体解释	(453)
二、新准则讲解	(457)

三、案例分析及操作实务	(484)
四、首次执行日的会计处理	(494)
五、新准则对企业的影响	(495)
第二十章 企业会计准则第 19 号——外币折算	(496)
一、新准则及应用指南的具体解释	(496)
二、新准则讲解	(499)
三、案例分析及操作实务	(506)
四、首次执行日的会计处理	(511)
五、新准则对企业的影响	(512)
第二十一章 企业会计准则第 20 号——企业合并	(513)
一、新准则及应用指南的具体解释	(513)
二、新准则讲解	(518)
三、案例分析及操作实务	(550)
四、首次执行日的会计处理	(561)
五、新准则的税收应用	(562)
六、新准则对企业的影响	(571)
第二十二章 企业会计准则第 21 号——租赁	(574)
一、新准则及应用指南的具体解释	(574)
二、新准则讲解	(578)
三、案例分析及操作实务	(587)
四、首次执行日的会计处理	(592)
五、新准则的税收应用	(592)
六、新准则对企业的影响	(598)
第二十三章 企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量	(599)
一、新准则及应用指南的具体解释	(599)
二、新准则讲解	(611)
三、案例分析及操作实务	(620)
四、新准则对企业的影响	(629)
第二十四章 企业会计准则第 23 号——金融资产转移	(632)
一、新准则及应用指南的具体解释	(632)
二、新准则讲解	(637)
三、案例分析及操作实务	(644)
四、新准则对企业的影响	(647)
第二十五章 企业会计准则第 24 号——套期保值	(649)
一、新准则及应用指南的具体解释	(649)
二、新准则讲解	(654)
三、案例分析及操作实务	(663)
四、新准则对企业的影响	(668)

第二十六章 企业会计准则第 25 号——原保险合同	(670)
一、新准则及应用指南的具体解释	(670)
二、新准则讲解	(673)
三、案例分析及操作实务	(684)
四、新准则对企业的影响	(695)
第二十七章 企业会计准则第 26 号——再保险合同	(696)
一、新准则及应用指南的具体解释	(696)
二、新准则讲解	(698)
三、案例分析及操作实务	(707)
四、新准则对企业的影响	(715)
第二十八章 企业会计准则第 27 号——石油天然气开采	(716)
一、新准则及应用指南的具体解释	(716)
二、新准则讲解	(720)
三、案例分析及操作实务	(730)
四、新准则对企业的影响	(734)
第二十九章 企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正	(736)
一、新准则及应用指南的具体解释	(736)
二、新准则讲解	(738)
三、案例分析及操作实务	(746)
四、新准则对企业的影响	(748)
第三十章 企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项	(749)
一、新准则及应用指南的具体解释	(749)
二、新准则讲解	(750)
三、案例分析及操作实务	(755)
四、新准则对企业的影响	(757)
第三十一章 企业会计准则第 30 号——财务报表列报	(759)
一、新准则及应用指南的具体解释	(759)
二、新准则讲解	(813)
三、案例分析及操作实务	(842)
四、新准则对企业的影响	(848)
第三十二章 企业会计准则第 31 号——现金流量表	(849)
一、新准则及应用指南的具体解释	(849)
二、新准则讲解	(859)
三、案例分析及操作实务	(871)
四、首次执行日的会计处理	(874)
第三十三章 企业会计准则第 32 号——中期财务报告	(875)
一、新准则及应用指南的具体解释	(875)
二、新准则讲解	(877)

三、案例分析及操作实务	(885)
第三十四章 企业会计准则第 33 号——合并财务报表	(891)
一、新准则及应用指南的具体解释	(891)
二、新准则讲解	(903)
三、案例分析及操作实务	(937)
四、新准则对企业的影响	(965)
第三十五章 企业会计准则第 34 号——每股收益	(967)
一、新准则及应用指南的具体解释	(967)
二、新准则讲解	(970)
三、案例分析及操作实务	(983)
四、新准则对企业的影响	(985)
第三十六章 企业会计准则第 35 号——分部报告	(986)
一、新准则及应用指南的具体解释	(986)
二、新准则讲解	(989)
三、案例分析及操作实务	(999)
四、新准则对企业的影响	(1007)
第三十七章 企业会计准则第 36 号——关联方披露	(1011)
一、新准则及应用指南的具体解释	(1011)
二、新准则讲解	(1013)
三、案例分析及操作实务	(1022)
四、新准则对企业的影响	(1024)
第三十八章 企业会计准则第 37 号——金融工具列报	(1025)
一、新准则及应用指南的具体解释	(1025)
二、新准则讲解	(1033)
三、案例分析及操作实务	(1044)
第三十九章 企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则	(1057)
一、新准则及应用指南的具体解释	(1057)
二、新准则讲解	(1062)
三、案例分析及操作实务	(1063)
四、首次执行日的会计处理	(1065)
五、新准则对企业的影响	(1074)

第一章 企业会计准则——基本准则

一、新准则及应用指南的具体解释

第一章 总 则

第一条 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,根据《中华人民共和国会计法》和其他有关法律、行政法规,制定本准则。

第二条 本准则适用于在中华人民共和国境内设立的企业(包括公司,下同)。

第三条 企业会计准则包括基本准则和具体准则,具体准则的制定应当遵循本准则。

第四条 企业应当编制财务会计报告。财务会计报告的目标是向财务会计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履行情况,有助于财务会计报告使用者作出经济决策。

财务会计报告使用者包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等。

第五条 企业应当对其发生的交易或者事项进行会计确认、计量和报告。

第六条 企业会计确认、计量和报告应当以持续经营为前提。

第七条 企业应当划分会计期间,分期结算账目和编制财务会计报告。

会计期间分为年度和中期。中期是指短于一个完整的会计年度的报告期间。

第八条 企业会计应当以货币计量。

第九条 企业应当以权责发生制为基础进行确认、计量和报告。

第十条 企业应当按照交易或者事项的经济特征确定会计要素。会计要素包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。

第十一条 企业应当采用借贷记账法记账。

第二章 会计信息质量要求

第十二条 企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行确认、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,保证会计信息真实可靠、内容完整。

第十三条 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。

第十四条 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。

第十五条 企业提供的会计信息应当具有可比性。

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。

第十六条 企业应当按照交易或者事项的经济实质进行确认、计量和报告,不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。

第十七条 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有关的所有重要交易或者事项。

第十八条 企业对交易或者事项进行确认、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。

第十九条 企业对于已经发生的交易或者事项,应当及时进行确认、计量和报告,不得提前或者延后。

第三章 资 产

第二十条 资产是指企业过去的交易或者事项形成的、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。

前款所指的企业过去的交易或者事项包括购买、生产、建造行为或其他交易或者事项。预期在未来发生的交易或者事项不形成资产。

由企业拥有或者控制,是指企业享有某项资源的所有权,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。

预期会给企业带来经济利益,是指直接或者间接导致现金和现金等价物流入企业的潜力。

第二十一条 符合本准则第二十条规定的资产定义的资源,在同时满足以下条件时,确认为资产:

(一) 与该资源有关的经济利益很可能流入企业;

(二) 该资源的成本或者价值能够可靠地计量。

第二十二条 符合资产定义和资产确认条件的项目,应当列入资产负债表;符合资产的定义、但不符合资产确认条件的项目,不应当列入资产负债表。

第四章 负 债

第二十三条 负债是指企业过去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时义务。

现时义务是指企业在现行条件下已承担的义务。未来发生的交易或者事项形成的义务,不属于现时义务,不应当确认为负债。

第二十四条 符合本准则第二十三条规定的负债定义的义务,在同时满足以下条件时,确认为负债:

(一) 与该义务有关的经济利益很可能流出企业;

(二) 未来流出的经济利益的金额能够可靠地计量。

第二十五条 符合负债定义和负债确认条件的项目,应当列入资产负债表;符合负债的定义、但不符合负债确认条件的项目,不应当列入资产负债表。

第五章 所有者权益

第二十六条 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。

公司的所有者权益又称为股东权益。

第二十七条 所有者权益的来源包括所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益等。

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所有者分配利润无关、但会引起所有者权益发生增减变动的利得或者损失。

利得是指由企业非日常活动形成的、会引起所有者权益增加的、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发生的、会引起所有者权益减少的、与向所有者利润分配无关的经济利益的流出。

第二十八条 所有者权益金额取决于资产和负债的计量。

第二十九条 符合所有者权益定义的项目,应当列入资产负债表。

第六章 收入

第三十条 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的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。

第三十一条 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。

第三十二条 符合收入定义和收入确认条件的项目,应当列入利润表。

第七章 费用

第三十三条 费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者利润分配无关的经济利益的总流出。

第三十四条 费用只有在经济利益很可能流出从而导致企业资产减少或者负债增加、且经济利益的流出额能够可靠计量时才能予以确认。

第三十五条 企业为生产产品、提供劳务等发生的可归属于产品成本、劳务成本等的费用,应当在确认产品销售收入、劳务收入等时,将已销售产品、已提供劳务的成本等计入当期损益。

企业发生的支出不产生经济利益的,或者即使能够产生经济利益但不符合或者不再符合资产确认条件的,应当在发生时确认为费用,计入当期损益。

企业发生的交易或者事项导致其承担了一项负债而又不确认为一项资产的,应当在发生时确认为费用,计入当期损益。

第三十六条 符合费用定义和费用确认条件的项目,应当列入利润表。

第八章 利润

第三十七条 利润是指企业在一定会计期间的经营成果。利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。

第三十八条 直接计入当期利润的利得和损失,是指应当计入当期损益、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。

第三十九条 利润金额取决于收入和费用、直接计入当期利润的利得和损失金额的计量。

第四十条 利润项目应当列入利润表。

第九章 会计计量

第四十一条 企业在将符合确认条件的会计要素登记入账并列报于会计报表及其附注(又称财务报表,下同)时,应当按照规定的会计计量属性进行计量,确定其金额。

第四十二条 会计计量基础主要包括:

(一)历史成本。在历史成本计量下,资产按照购置时支付的现金或者现金等价物的金额,或者按照购置资产时所付出的对价的公允价值计量。负债按照因承担现时义务而实际收到的款项或者资产的金额,或者承担现时义务的合同金额,或者按照日常活动中为偿还负债预期需要支付的现金或者现金等价物的金额计量。

(二)重置成本。在重置成本计量下,资产按照现在购买相同或者相似资产所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。负债按照现在偿付该项债务所需支付的现金或者现金等价物的金额计量。

(三)可变现净值。在可变现净值计量下,资产按照其正常对外销售所能收到现金或者现金等价物的金额扣减该资产至完工时估计将要发生的成本、估计的销售费用以及相关税金后的金额计量。

(四)现值。在现值计量下,资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流入量的折现金额计量。负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量。

(五)公允价值。在公允价值计量下,资产和负债按照在公平交易中,熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额计量。

第四十三条 企业在对会计要素进行计量时,一般应当以历史成本作为会计计量基础。法律、行政法规和企业会计准则规定允许采用其他会计计量基础的,也可以采用其他会计计量基础,但应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量。

第十章 财务会计报告

第四十四条 财务会计报告是企业对外提供的反映企业某一特定日期的财务状况和某一会计期间经营成果、现金流量等会计信息的文件。财务会计报告包括财务报表和其他应当在财务会计报告中披露的相关信息和资料。财务报表至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表等报表及其附注。

小企业编制的财务报表可以不包括现金流量表。

第四十五条 资产负债表是反映企业在某一特定日期财务状况的报表。

第四十六条 利润表是反映企业在一定会计期间的经营成果的报表。

第四十七条 现金流量表是反映企业在一定会计期间现金和现金等价物流入和流出的报表。

第四十八条 附注是对在财务报表中列报项目所作的进一步说明,以及对未能在这些报表中列报项目的说明等。

第十一章 附 则

第四十九条 本准则由财政部负责解释。

第五十条 本准则自 2007 年 1 月 1 日起施行。

二、新准则讲解

(一) 修改背景

中国加入 WTO 以后,市场的开放、非歧视和公平贸易原则的实施等带来经济贸易的高度自由化,使会计面临的环境更加自由、开放和复杂。中国将进一步融入市场经济的国际大家庭,公平、诚信等将成为市场经济运行的必备法则。中国加入世界贸易组织之后,以往推动中国会计国际化的因素,将以新的力量和新的方式,发挥更大的作用,同时,也使中国会计国际协调面临更深刻的挑战。用一个既具有中国特色又符合国际惯例的财务会计概念框架来指导和规范我国会计准则的制定已是大势所趋。当然,概念框架的表现形式可能不一,在我国表现为基本准则。

目前,英国、澳大利亚、加拿大等西方发达国家都建立了各自的财务会计概念框架。虽然名称不尽一致,但其实质是相同的,即都是对财务会计和会计准则制定过程中涉及的一些基本概念进行研究,借以更好地指导会计准则的制定或会计实务,为其提供一个更一致的概念基础,并将其作为评估既有会计准则质量的一个重要标准,指导发展新的会计准则。可以说,现代西方会计理论研究是以财务会计概念框架为中心的。在国际会计趋同的今天,各国会计准则的制定,必须奠定在大致相同的概念基础之上,概念基础不一致将给会计准则和会计的国际化带来诸多障碍。

在我国,基本准则充当国际会计准则及其他准则体系中概念框架的作用,甚至比其功能更强,因为我国的基本准则不但要规范准则制定者,而且还要约束企业的会计业务处理。我国原来实行的《企业会计准则——基本准则》(简称基本准则)是 1992 年底制定和颁布的,从 1993 年 7 月 1 日起开始执行的。时过境迁,在过去的十余年中,会计法律法规体系发生了巨大变化,对会计法进行了两次修订,具体会计准则、《企业会计财务报告条例》、《企业会计制度》等陆续出台,它们与基本准则之间难免会有一些不协调的地方。我国经济环境的变化更大,加入 WTO 后,市场的开放、非歧视和公平贸易原则的实施所带来的经济贸易自由化,使会计的环境更趋复杂,也使会计的国际协调面临更大的挑战。因此,拥有一个既有中国特色、又符合国际惯例的基本准则或财务会计概念框架,以应对各种挑战,满足现实环境的需求,是大势所趋。基本准则修订的必要性有三个方面。

1. 与现行会计法律、行政法规和规章等保持一致。全国人大于 1999 年修订了《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单位的会计核算、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,现行基本准则的相关内容已经与上述法律法规的有关规定不一致,因此需要加以修改。

2. 体现基本准则统驭具体准则制定的作用。基本准则不同于具体准则,它是准则的准则,

应当规定会计的目标、会计的基本假设、会计的基本原则、会计要素的确认和计量等等,从而对各项具体准则的制定起统驭作用,属于准则体系中的最高层次。然而,从现实基本准则内容来看,离这一功能定位尚有差距,许多应当在基本准则中加以明确的确认、计量要求并没有得到规范。为了体现基本准则在会计准则体系中的功能定位,指导我国具体准则的制定,需要对基本准则加以修改。

3. 实现与国际通行做法的接轨。国际会计准则理事会和世界上许多国家在会计准则制定中,通常都有“财务会计概念框架”,它既是制定国际财务报告准则和这些国家会计准则的概念基础,也是会计准则制定机构多年摸索、总结的成果。因此,其中一些合理的内容我们可以借鉴,并有必要在基本准则中加以体现。

总之,为适应我国社会主义市场经济发展的需要,统一企业会计标准,规范会计行为,保证会计信息质量,根据《中华人民共和国会计法》,继续修订并发布了《企业会计准则——基本准则》。

(二) 主要突破

本次基本准则修订的突破主要包括以下六个方面的内容:

1. 继续坚持我国基本准则的定位。国际会计准则体系有一个《编报财务报表的框架》,其内容与我们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,主要是用于指导准则制定机构的制定工作,在很大程度上带有“理念”的特点。我国已经有了基本准则,十多年来已被理论和实务界所接受,而且依据《会计法》制定并构成法规体系的组成部分,它不仅用于指导会计准则制定,还主要用于规范各企业的会计行为。所以,这次修订基本准则,没有将原来的基本准则改为类似国际会计准则理事会的《编报财务报表的框架》,而是仍沿用《企业会计准则——基本准则》的形式,只对其中的内容作了修订。

2. 对会计目标进行修改。会计目标,在国外有的称为财务报表的目标,在1992年的我国基本准则中也有类似内容,主要强调满足国家宏观经济管理的需要;时至今日,会计准则的目标应当是强调会计信息的真实可靠,规范会计行为,维护公众利益,以满足投资人、债权人、政府监管部门以及企业管理层的需要,故对会计目标有关内容作出了相应的修改。

3. 对会计一般原则作了完善。原来的基本准则第二章“一般原则”中,具体规定了12项原则。这12项原则都是为了保证会计信息的真实、可靠、及时、有用、清晰明了等要求,国外一般称为“会计信息或财务报表的质量特征”。

本次修订将原来的“第二章一般原则”改为“会计信息的质量要求”。因为原基本准则中的“一般原则”内涵不明确,不便于指导会计实务,改为“会计信息的质量要求”更能体现该章的内容实质。除此之外,原来12项一般原则中删除了配比原则、权责发生制原则,把划分收益性支出和资本性支出原则融入具体准则中,把一贯性原则融入可比性原则中,增补了“实质重于形式”等原则。以上变化主要是基于有的原则并没有在会计实务处理中得到一贯遵守,有的原则在其他原则中或具体准则中已有表述而避免重复,有的原则是考虑近年来国际上通行的要求。新基本准则中的会计基本原则,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,同时对保留原则的内容也作了适当的补充和完善。

4. 对会计要素的定义进行重大调整。在本次基本准则的修订中,对会计要素的定义作了