

会计与审计准则解读丛书

新企业会计准则解读

Xin Qiye Kuaiji Zhunze Jiedu

曹阳 支春红 主编

3

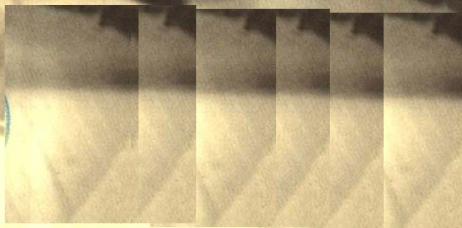
 復旦大學 出版社

会计与审计准则解读丛书

新企业会计准则解读

Xin Qiye Kuaiji Zhunze Jiedu

曹阳 支春红 主编



图书在版编目(CIP)数据

新企业会计准则解读/曹阳,支春红主编. —上海:复旦大学出版社,
2007.8

(会计与审计准则解读丛书)

ISBN 978-7-309-05630-3

I. 新… II. ①曹…②支… 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106925号

新企业会计准则解读

曹 阳 支春红 主编

出版发行 复旦大学出版社 上海市国权路579号 邮编 200433
86-21-65642857(门市零售)
86-21-65100562(团体订购) 86-21-65109143(外埠邮购)
fupnet@fudanpress.com <http://www.fudanpress.com>

责任编辑 王联合

总 编 辑 高若海

出 品 人 贺圣遂

印 刷 江苏如皋市印刷有限公司

开 本 787×960 1/16

印 张 23.25

字 数 442千

版 次 2007年8月第一版第一次印刷

印 数 1—4 100

书 号 ISBN 978-7-309-05630-3/F·1277

定 价 35.00元

如有印装质量问题,请向复旦大学出版社发行部调换。

版权所有 侵权必究

总 序

自20世纪80年代末期,我国便拉开了会计改革的序幕,从1992年颁布的《企业会计准则》、《企业财务通则》到据其制定并陆续出台的具体会计准则,从相继制定实施的分行业会计制度到1998年发布的《股份有限公司会计制度》,从1985年《会计法》的出台到后来的两次修订,从早期的《会计基础工作规范》到后来的一系列会计工作规范措施,都体现了不断改革的进程;进入21世纪以后,我国又颁布实施了《企业会计制度》、《金融企业会计制度》和《小企业会计制度》。

自1996年起,我国连续颁布实施了《独立审计基本准则》与一系列《独立审计具体准则》和《独立审计实务公告》。

在上述这些改革成果的基础上,我国又对企业会计准则和独立审计准则进行了脱胎换骨式的改造,使之形成了完整的体系。它们包括39项企业会计准则和48项注册会计师执业准则。这些准则于2007年1月1日首先在上市公司中推行,随后会逐步推广到所有公司。财政部对《企业财务通则》也进行了修订,并于2007年1月1日起施行。

我国原有的会计准则由1个基本准则和16个具体准则组成,大部分于1996年至2001年期间发布。准则与国际趋同的目标要求将国际财务报告准则整合到国内准则中,因此在修订所有现行准则的同时,22个新的具体准则又接踵而至。新准则体系虽然是中文的表述,但依据的是国际会计准则的精神,在框架结构上也是一样的。我国政府推进会计国际趋同的态度是积极而现实的。新准则考虑到了中国经济目前的特点,针对特殊类别交易(如同一控制下企业合并等)和特定类型行业(如石油和天然气采掘业等)的会计核算提供了具体的规定,并保留了一些不同于国际会计准则的规定,包括不允许转回已计

提的资产减值准备、针对某些政府补助的特殊会计处理和不具有投资关系的国有企业之间的交易不作为关联方交易披露等。

注册会计师执业准则体系包括鉴证业务准则、相关服务准则和质量控制准则三大部分。质量控制准则是注册会计师执业各类业务均应当执行的,而鉴证业务准则和相关服务准则则是按照注册会计师所从事业务是否具有鉴证职能、是否需要提出鉴证结论加以区分的。其中,鉴证业务准则又分为审计准则、审阅准则和其他鉴证业务准则三类。审计准则用来规范注册会计师执行历史财务信息审计业务,要求注册会计师综合使用审计方法,对财务报表获取合理程度的保证;审阅业务准则用来规范注册会计师执行历史财务信息审阅业务,要求注册会计师主要使用询问和分析程序,对财务报表获取有限程度的保证;其他鉴证业务准则用来规范注册会计师执行除历史财务信息审计和审阅以外的非历史财务信息的鉴证业务。在准则框架体系中,审计准则无疑是其核心内容和重点所在。因此,按照审计过程、业务性质和规范的内容,又将审计准则划分为一般原则与责任、风险评估与风险应对、审计证据、利用其他主体的工作、审计结论与报告,以及特殊目的、特殊业务、特殊领域等小类。可见,准则框架体系层次分明,内容全面,既规范了审计等具有鉴证职能的业务,又规范了代编财务信息、对财务信息执行商定程序等不具有鉴证职能的业务,涵盖了注册会计师业务领域的各个主要环节和主要方面,能够满足注册会计师业务多元化的需求,满足社会公众和相关监管部门的基本需求。另外,注册会计师执业准则全面渗透了风险审计理念,充分体现了国际趋同要求,切实考虑了中国国情。注册会计师执业准则将对注册会计师实务工作产生全面、深刻的影响。

新《企业财务通则》明确了资金筹集、资产营运、成本控制、收益分配、信息管理、财务监督等六大财务管理要素,并结合不同财务管理要素,对财务管理方法和政策要求做出了规范。这标志着我国原有的企业财务制度体系将逐步被更新,我国将在企业财务管理体制上实现创新,从政府宏观财务、投资者财务、经营者财务三个层次,构建资本权属清晰、财务关系明确、符合企业法人治理结构要求的企业财务管理体制。

在此背景下,《会计与审计准则解读丛书》出版了。我们赋予它如下职能和特征:一是指导性。我国的企业会计又处在一个新旧交替与衔接的重要时

期,所有会计工作者及关注会计工作的人士都必须回答和解决这样一个问题:如何快速更新会计知识,尽快掌握会计新技能?这套丛书有助于很好地回答和解决这一问题。因为它既适用于会计人员的继续教育、财经院校师生的教学参考,也可满足社会各界人士了解企业会计制度和会计知识、掌握企业会计工作技能的需要。二是操作性。它立足于实践,着眼于操作,以基本会计理论为基础,以《企业会计制度》为指导,特别注重新旧会计制度的对比与衔接,力求把会计实务操作程序和方法用科学理论加以阐明和演示,并辅以大量案例,极具可操作性。三是简明性。它力求言简意赅、深入浅出、通俗易懂,以便于各类读者学习参考。四是前瞻性。它在立足实践、着眼制度的基础上,尽量结合和运用当前会计研究的最新成果,总结和归纳我国会计改革与发展过程中的新情况、新问题,并进行规律性探索,具有一定的前瞻性。

本丛书由赵保卿教授主持编写。我国企业会计制度仍处在重建之中,企业会计准则与有关会计规范尚需完善,会计理论和业务领域正不断拓展,在这样的环境和条件下,加之受我们学识和水平的限制,我们赋予它的职能和特征也许不尽完善,疏漏乃至错误也在所难免。我们恳请广大读者多提宝贵意见。

丛书作者
2007年3月

前 言

随着国际经济一体化不断深入、信息技术广泛应用和金融工具不断创新,作为国际通用商业语言的会计面临着新形势带来的严峻挑战。在这一大的时代背景下,我国财政部于2006年2月15日发布了新企业会计准则,并要求上市公司于2007年1月1日起正式实施,其他企业鼓励执行。新企业会计准则包含1项基本会计准则和38项具体会计准则,新企业会计准则应用指南已于2006年11月出台,新企业会计准则讲解也已于2007年4月颁布。

新企业会计准则体系具有两个突出特点:一是较好地解决了长期困扰我们的会计准则与会计制度、基本准则与具体准则、企业会计制度与行业会计制度及其有关专业核算办法等之间的关系问题。二是创造了一个既坚持中国特色又与国际准则趋同的会计准则制定模式,建立了一个既能让国人认可,又能得到国际认同的准则趋同平台。

基于以上两个特点,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、一气呵成。新企业会计准则具体包括四个层次:一是基本准则,11章50条。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。二是具体准则,包括基本业务类准则、特殊业务类准则、金融工具类准则、财务报告类准则和特殊行业类准则。主要规范企业发生的具体交易或者事项的会计处理,为企业处理会计实务问题提供具体而统一的标准。在38项具体准则当中,除了对原有的16项准则进行修订之外,其余22项准则均为此次新增,覆盖存货、债务重组、投资性房地产、固定资产、企业年金等众多准则。在适用范围上,从过去偏重工商企业,扩展到横跨金融、保险、农业等众多领域,覆盖了各类企业的各项经济业务,填补了我国市场经济条件下新型经济业务会计处理规定的空白。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。四是会计准

则讲解,对比较原则化的会计准则应用指南进行更细致的说明,进一步提高新企业会计准则的可操作性。

新企业会计准则的颁布与实施,对我国会计界和我国经济的可持续发展具有重大意义。新企业会计准则对会计信息披露的要求显著提高,对会计操纵行为的约束力明显增强,提高了会计信息的决策有用性。同时,新企业会计准则作为进一步完善中国资本市场的配套法规体系建设的重要内容,可以更好地巩固股权分置改革的成果,既有利于增强投资者信心、保护社会公众利益,也为资本交易提供了通用的国际商业语言,是中国积极应对资本市场全球化的重要工具,对于中国企业海外上市将起到极大的推动作用。但是,由于新旧会计准则的内容含量跨度很大,新准则引入了很多新理念,由于准备时间短,涉及范围广,企业在实际运用中肯定存在诸多问题,所以,企业应当尽快熟悉新会计准则的内容,对新准则可能造成的影响进行细致的评估,提前规划。

本书从重要名词解释、关键内容解读、适用范围、新旧准则的差异比较及对企业的影响、疑难问题解析等五个方面对企业会计准则进行了解读,其特点是尽可能用最精炼的语言凸显庞大新准则的精髓内容,与本套丛书的其他部分相得益彰。

本书由曹阳、支春红任主编,具体编写人员有(括号内的数字表示第几号具体准则):曹阳(基本准则)、曹阳、朱丽华(9、12、33、34、36)、曹阳、赵丹平(8、20)、曹阳、朱胜菊(7)、支春红(1、3、4、6、10、13、15、19、24、27、28、29、31、35、38)、马建威(2、5、11、14、16、17、21)、程六满(22、23、37)、余应敏(25、26)、王保平(30、32)、陈凌云(18)。王玉凤在其中也做了大量的工作。

在本书的编写过程中,虽然我们尽可能准确解读新准则,但仍难免存在错漏的地方,恳请各位读者批评指正,以便我们进一步修正和完善。

作者
2007年2月

目 录

前言	(1)
第一章 新企业会计准则体系与基本准则	(1)
第一节 新企业会计准则体系概述	(1)
第二节 企业会计准则——基本准则	(7)
第二章 基本业务类准则	(20)
第一节 企业会计准则第 1 号——存货	(20)
第二节 企业会计准则第 2 号——长期股权投资	(27)
第三节 企业会计准则第 4 号——固定资产	(37)
第四节 企业会计准则第 6 号——无形资产	(45)
第五节 企业会计准则第 9 号——职工薪酬	(53)
第六节 企业会计准则第 13 号——或有事项	(60)
第七节 企业会计准则第 14 号——收入	(70)
第八节 企业会计准则第 17 号——借款费用	(81)
第九节 企业会计准则第 18 号——所得税	(90)
第三章 特殊业务类准则	(101)
第一节 企业会计准则第 3 号——投资性房地产	(101)
第二节 企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换	(108)
第三节 企业会计准则第 8 号——资产减值	(118)
第四节 企业会计准则第 10 号——企业年金基金	(129)
第五节 企业会计准则第 11 号——股份支付	(135)
第六节 企业会计准则第 12 号——债务重组	(146)
第七节 企业会计准则第 16 号——政府补助	(155)

第八节	企业会计准则第 19 号——外币折算	(162)
第九节	企业会计准则第 20 号——企业合并	(169)
第十节	企业会计准则第 21 号——租赁	(180)
第十一节	企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和 差错更正	(192)
第十二节	企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则	(200)
第四章	金融工具类准则	(211)
第一节	企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量	(211)
第二节	企业会计准则第 23 号——金融资产转移	(218)
第三节	企业会计准则第 24 号——套期保值	(225)
第四节	企业会计准则第 37 号——金融工具列报	(234)
第五章	财务报告类准则	(243)
第一节	企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项	(243)
第二节	企业会计准则第 30 号——财务报表列报	(251)
第三节	企业会计准则第 31 号——现金流量表	(263)
第四节	企业会计准则第 32 号——中期财务报告	(270)
第五节	企业会计准则第 33 号——合并财务报表	(278)
第六节	企业会计准则第 34 号——每股收益	(291)
第七节	企业会计准则第 35 号——分部报告	(299)
第八节	企业会计准则第 36 号——关联方披露	(306)
第六章	特殊行业准则	(316)
第一节	企业会计准则第 5 号——生物资产	(316)
第二节	企业会计准则第 15 号——建造合同	(326)
第三节	企业会计准则第 25 号——原保险合同	(333)
第四节	企业会计准则第 26 号——再保险合同	(343)
第五节	企业会计准则第 27 号——石油天然气开采	(352)

第一章 新企业会计准则体系与基本准则

本章的主要内容涉及两大部分:①新企业会计准则体系。本部分主要阐述了我国新企业会计准则发布实施的重要意义、整体框架、主要内容和特点,新企业会计准则变更对会计信息的影响。②基本准则。本部分主要阐述了在基本准则中涉及的重要概念,财务会计报告目标、会计基本假设、会计信息质量要求、会计要素、会计计量、财务会计报告等关键内容及与原基本准则的差异,公允价值在实际运作过程中的应用。

第一节 新企业会计准则体系概述

2006年2月15日,我国新企业会计准则发布,并于2007年1月1日起在上市公司施行。新企业会计准则体系的发布实施成为我国会计发展史上又一个新的重要的里程碑,既突出了会计国际协调的宏观方向,又坚持了“充分体现中国特色”的基本原则;既具有前瞻性,又具有很强的操作性。它适应了我国经济发展和世界经济一体化的需要,是一项全新的会计制度改革。

一、新企业会计准则体系颁布实施的必要性

新企业会计准则的发布具有以下四个方面的重大意义。

(一) 有利于我国融入国际经济体系

20世纪90年代以后,国际贸易、国际投资呈现良好的发展态势,会计准则作为世界商业语言全球趋同已是不可阻挡的历史潮流。自2005年1月1日起至今,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。新企业会计准则的颁布实施,是在经济发展全球化的背景下与国际接轨的迫切要求。

一是全球商品市场一体化的需要。在国际贸易中,欧盟不完全承认中国经济地位,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。会计准则没有和全球接轨,以及缺乏熟悉相关领域的会计师是重要原因。

二是全球资本市场一体化的需要。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,对会计准则向国际接轨提出了要求。全球股票市场、商品期货市场的形成,汇率和利率的交换,资金在世界范围的流动,意味着资本市场全球一体化。我国的资本市场对于境外投资者有着巨大的吸引力,但同时,境外投资者对我国有一个与国际会计准则一致的财务会计体系要求也越来越强烈。另外,对希望到海外上市的公司来说,国内、国际不同的会计准则是这些企业进入国际市场的一大障碍。如果不能有效地解决资本市场赖以生存和发展的透明度问题,不能解决上市公司和中介机构如实地向社会披露信息的问题,那么我国的资本市场就没有发展前途。

新企业会计准则既实现了与国际会计惯例的趋同,也兼顾了中国的实际情况和自己的会计习惯。并得到了国际会计组织的认可。这为今后的开放、为中国经济融入世界经济奠定了基础。

(二) 有利于适应我国市场经济改革的会计准则体系的自我完善

随着我国经济的飞速发展,企业生存的内外环境发生了巨大的变化,出现了许多新业务,原有会计准则中的许多表述、会计政策和方法、涵盖的经济领域已经不合时宜。譬如,原有准则将“会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求”单独列出并放在会计目标的首要位置,带有明显的“计划经济”的色彩,没有突出满足投资者或信贷者使用信息的需要,不符合建立和完善现代企业制度以及市场经济的需要。再譬如,原有会计准则无法解决企业会计信息质量低下的问题,我国现阶段会计信息披露规范过于简单,层次不够清晰,透明度不够高,公平执行的力度不强,严重损害了投资者尤其是中小投资者的利益。此外,像通货膨胀下的相关规定以及职工福利、退休金、人力资源等方面的信息都没有规范,严重损害了投资者的利益。同时,《会计法》、《企业财务会计报告条例》、《公司法》、《证券法》先后实施,为了与这些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。这些亟待解决的种种问题也迫切要求更完善的会计准则的出台实施。

和过去的会计准则相比,新准则从基本会计准则到具体会计准则都做了较大的改动。新会计准则全面确立了为报告使用者作出科学决策提供相关、真实、可靠、公允会计信息的企业财务报告目标,建立起了一套较为科学完善的会计要素确认、计量和报告标准体系,这对维护投资者和社会公众利益、促进资本市场健康稳定发展提供了制度保证。

(三) 有利于建立和完善现代企业制度

目前,我国进一步加快了建立和完善“产权明晰、权责明确、政企分开、管理科

学”的现代企业制度的改革步伐。建立和完善现代企业制度需要高质量的会计信息,没有高质量的会计准则,就不可能有高质量的会计信息。新企业会计准则体系较多地压缩了会计估计和会计政策的选择项目、限定了企业利润调节的空间范围,规范和控制企业对利润的人为操纵,夯实经营业绩,提高盈利质量,譬如,取消存货发出计价的“后进先出法”,计提的资产减值准备不得转回等,这对于提高我国会计透明度、提升我国资本市场国际竞争力具有重要意义。总之,新的企业会计准则体系贯彻了先进科学的会计理念,从中国的实际出发,借鉴了国际会计准则中适合中国国情的会计政策和程序,使企业提供高质量的会计信息有了制度保证,必将对建立和完善现代企业制度产生积极的影响。

(四) 有利于提高会计人员的职业水平

提高会计人员的职业水平一靠培训,二靠在实践中锻炼。以新企业会计准则体系培训为契机,将国际上先进的会计理念和先进的会计方法传授给会计人员,将有利于会计人员职业水平的提高;实施新企业会计准则体系,将使会计人员有机会在会计实践中锻炼和提高职业判断能力。如同1992年颁布和实施“两则两制”一样,此次新会计准则体系的颁布和实施也必将对我国会计人员的整体职业水平的提高起着巨大的推动促进作用。

二、新企业会计准则体系的主要内容与特点

(一) 新企业会计准则体系的主要内容

新企业会计准则体系是一个有机的整体,由1个基本准则、38个具体准则和2个应用指南构成(企业会计准则应用指南——金融企业的会计科目和会计报表、企业会计准则应用指南——非金融企业的会计科目和会计报表)。具体而言,新企业会计准则体系由基本准则、具体准则和应用指南三个层次构成。

1. 基本准则

基本准则在新企业会计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、财务报表的总体要求等,相当于国际会计准则体系中《编报财务报表的框架》。基本准则作为具体准则的基本平台,其作用不仅体现在指导具体准则的制定上,而且对实际工作也具有指导作用。目前,虽然38个具体准则基本涵盖现阶段各类企业经济业务的一般情况,但不能覆盖企业中存在的所有经济业务,企业可能存在某些特殊的经济业务,并且随着经济发展,还会出现新的经济业务,这些业务暂时没有相应的具体准则来规范。所以,在处理这类特殊业务或新出现的业务,企业会计人员就需要根据基本准则的精神对它们进行判断和处理。

2. 具体准则

具体准则有 38 项,它主要规范企业发生的具体交易或者事项的会计处理,为企业处理会计实务问题提供具体而统一的标准。具体准则根据基本准则制定,主要包括基本业务类准则、特殊业务类准则、金融工具类准则、财务报告类准则和特殊行业类准则。其中,基本业务类准则主要规范企业一般经济业务的确认、计量和披露,包括存货、长期股权投资、固定资产、无形资产、职工薪酬、或有事项、收入、借款费用和所得税准则项目。特殊业务类准则主要规范企业不经常发生的或者是比较特殊的经济业务的确认、计量和披露,包括投资性房地产、非货币性资产交换、资产减值、企业年金基金、股份支付、债务重组、政府补助、外币折算、企业合并、租赁、会计政策、会计估计变更和差错更正、首次执行企业会计准则项目。金融工具类准则主要规范有关金融工具的确认、计量和披露,包括金融工具确认和计量、金融资产转移、套期保值、金融工具列报准则项目。财务报告类准则主要规范普遍适用于各类企业的、与企业对外财务报告有关的事项的披露原则,包括资产负债表日后事项、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、分部报告、关联方披露准则项目。特殊行业类准则主要规范特殊行业的特定业务的确认、计量和披露,包括生物资产、建造合同、原保险合同、再保险合同、石油天然气开采准则项目。

在 38 项具体准则当中,除了对原有的 16 项准则进行修订之外,其余 22 项准则均为此次新增,覆盖存货、债务重组、投资性房地产、固定资产、企业年金等众多准则。在适用范围上,从过去偏重工商企业,扩展到横跨金融、保险、农业等众多领域,覆盖了各类企业的各项经济业务,填补了我国市场经济条件下新型经济业务会计处理规定的空白。需要强调的是,为了给首次执行新企业会计准则体系的企业提供规范和指导,新准则体系中还包括了《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》,相当于新旧会计标准的衔接办法。

3. 企业会计准则应用指南

企业会计准则应用指南是根据基本准则和具体准则制定的,处于会计准则体系的第三层次。主要解决在运用准则处理经济业务时所涉及的会计科目、账务处理、会计报表及其格式,为企业执行会计准则提供操作性规范。由于金融企业的业务与工商企业的业务存在很大的区别,所以按金融、非金融两类企业的不同特点分别制定了适用于金融企业的企业会计准则应用指南——金融企业的会计科目和会计报表和适用于一般工商企业的企业会计准则应用指南——非金融企业的会计科目和会计报表。

总之,新企业会计准则体系的上述三个层次逐级递进、互相配合、共同作用,形成了一个层次分明、科学合理、全面系统完整会计准则体系。从总的来看,新企业会计准则体系起点高,内容完整,覆盖面广,初步建立起了较为科学完善的会计

要素确认、计量和报告标准,填补了我国会计规范领域的诸多空白,并在会计计量、企业合并、金融工具会计等方面实现了质的飞跃和突破。新会计准则体系初步实现了与国际准则的趋同,只是在关联方关系及其交易的披露、资产减值损失的转回、部分政府补助的会计处理等极少数问题上存在差异。

(二) 新企业会计准则体系的特点

新企业会计准则体系既重于形式,又强调实质,较好地处理了借鉴国际惯例与立足国情的关系、继承与发展的关系、科学规范与便于理解和操作执行的关系,更加切合市场经济的发展。与以前颁布类似的会计规范相比,新会计准则体系表现出如下特点。

1. 确立了具有中国特色的财务会计概念框架

葛家澍(2003)曾经指出:“各国在制定会计准则的过程中越来越感到:科学的会计准则应当在首尾一贯、内在严密的基本概念和基本原则的基础上,否则,就难以从根本上解决在制定具体会计准则时可能产生的意见分歧”。美国财务会计准则委员会(FASB)将财务会计概念框架定义为:由目标和与它关联的基本概念组成的一个连贯、协调、内在一致的理论体系,用于评估企业财务报告,解决会计准则尚未规定而产生的新的会计问题,主要包括财务报表的目标、会计信息的质量特征、财务报表要素、报表要素的确认和计量原则等基本问题。为会计准则的制定提供理论依据,指导会计准则的制定,并对编制财务报表的准则、规定和程序等进行协调。长期以来,由于我国没有一套完整的财务会计概念框架,从而缺乏统一的会计理论指导,没有明确的会计目标,导致会计基本概念不一致,存在各项具体会计准则之间互不协调、前后矛盾的现象。而新准则从会计目标、会计信息质量特征、财务报表要素到报表要素的确认和计量原则等方面作了明确的规定,即所谓的“财务会计概念框架”。完整的财务会计概念框架的形成,将为指导会计工作实践和具体准则的制定提供理论依据。

2. 构建了一套完整的会计准则层级体系

我国原有会计规范体系是在会计法统领下由会计制度和会计准则体系共同组成的,但存在制度和准则“两张皮”问题。其中,会计准则体系包括基本准则和具体准则两个层次。从原准则主要内容看,相当一部分属于财务会计概念框架内容,如基本前提、六大会计要素定义和部分会计核算原则等。16项具体准则规定的内容只起到原则性指导作用,比较抽象,可操作性不强,因此,财政部又先后发布了《企业会计制度》、《金融企业会计制度》和《小企业会计制度》。随着会计改革深入和市场环境巨大变革,原准则中相当一部分内容已不能适应当前和未来市场环境需要,无法真正发挥理论上的指导作用。新准则将企业会计准则体系分为基本准则、具体准则和应用指南三个层级,“基本准则是纲,在整个准则体系中起

统驭作用;具体准则是目,是依据基本准则的要求对有关业务或报告作出的具体规定;应用指南是补充,是对具体准则的操作指引”(楼继伟,2006)。新准则层级分明,互相衔接,避免了指导规范与具体规定、操作指南之间的相互矛盾与冲突,使不同层级准则的具体内容能够一以贯之,保证了准则体系协调统一。

3. 充分实现与国际会计准则的协调和趋同

新企业会计准则从我国的实际情况出发,尽可能借鉴了国际惯例。例如,资产减值会计准则中规定,如果单项资产无法独立于其他资产或资产组产生现金流入,企业应当以资产所属的资产组为基础计算可收回金额,确认减值损失;企业合并会计准则规定,对于所有非控制下的企业合并统一采用购买法进行会计处理,不允许采用权益结合法;合并财务报表会计准则规定,应当以控制为基础确定合并财务报表的合并范围等。这些规定有力地推动了我国会计准则的国际协调和趋同进程,缩小了我国企业会计准则与国际财务报告准则之间的差异。

新企业会计准则体系与国际趋同是主要方向,但趋同并不是完全等同。新会计准则在借鉴了国际惯例的同时,也充分考虑了我国的实际情况,使得新会计准则体系与现行的国际会计准则之间存在一定的差异,表现在公允价值的应用、企业合并的会计处理方法、关联方及其交易的披露、政府补助和资产减值的会计处理等多个方面。

4. 与新的经济环境相适应

新企业会计准则在不少地方适应了新经济环境对会计的要求,譬如,对财务会计的目标定位为“企业会计应当如实反映企业的财务状况、经营成果和现金流量等方面的有用信息,以满足有关各方信息的需要,有助于使用者作出经济决策,并反映管理层受托责任的履行情况。”这个目标,就从过去强调满足国家宏观经济管理的需要,转变为既重视决策又重视受托责任的双重目标。又譬如,新会计准则包含了许多新业务的处理方法,如金融工具、套期保值等,为这些新的经济活动提供了会计处理的原则和方法。

三、新企业会计准则对企业的影响

社会各界对于新企业会计准则给予了高度的重视,普遍认为会计准则变更可能会影响到股票二级市场的走势,因为相关处理原则的改变的确会引起上市公司当期业绩或净资产的变化。虽然会计准则变化引起的上市公司业绩变化,但并不会影响上市公司内在价值,因为公司资产的内在价值是由其未来创造的收益确定的,与会计准则的变化无关,只是会计准则变化会使内在价值得以正确反映。

会计准则的变更的确会影响公司当期业绩的构成,比如,新会计准则对A股净利润可能产生直接影响的主要内容涉及投资性房地产价格重估损益、资产减

值、外币折算损益、递延税项、企业兼并收购、金融工具减值、衍生工具表内化和套期保值价值等方面,均会对公司当期业绩产生极大影响。新会计准则通过会计处理让这些影响定量地表现出来,因此新会计准则的核心要素在于让会计数据更真实。

新企业会计准则对上市公司会计数据的影响是多方面的,包括存货会计处理原则、股权激励机制等方面,绝大多数上市公司都会受到影响。但是对房地产企业和金融企业的影响尤其明显,对房地产企业来说,新会计准则指出,如果确有证据表明投资性房产的公允价值能够持续可靠地获得,就应当采用公允价值予以计量。也就是说,投资房地产的上市公司将对其相关资产重新估值,由此带来的是账面净资产的大幅增加,使得相关会计数据更能反映近年来房地产的增值情况,如G金桥、G陆家嘴前些年在楼市大牛行情中对物业的投资大幅增长,更有机构认为,目前G金桥实际净资产超过账面数60%以上。因此,这必然会影响到地产股的股价表现。对金融企业来说,新会计准则较原先的会计处理准则有了极大的改变,从而将改变银行类公司资产状况,并对当期净利润构成影响。新准则要求贷款资产的价值必须使用实际利率计算摊余成本及利息收入和利息费用,这无疑将使贷款资产账面价值和利润除了面临原来必须反映的信用损失外,还得面对利率波动带来的风险。

第二节 企业会计准则——基本准则

基本准则在整个企业会计准则体系中起着统驭作用,一方面,它是“准则的准则”,指导具体会计准则的制定;另一方面,当出现新的经济业务,而具体会计准则暂未涵盖时,应当按照新基本准则所确定的原则进行会计处理。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。我国的原基本准则发布于1992年底,从1993年7月1日起开始执行,其制定背景是20世纪90年代初。但是,在过去的十多年中,我国会计法律法规体系发生了巨大的变化,我国《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已经出现了不协调的地方。随着我国经济体制改革的进程与我国经济融入国际经济,客观上需要尽快重新制定作为企业会计核算具体规范制定与执行依据的基本准则。以发挥其应有的作用。

一、重要名词解释

基本准则涉及的重要概念主要包括以下内容。