

会计人员继续教育配套教材

新企业会计准则

及相关制度

精读精讲



中华会计网校 编
www.chinaacc.com

東方出版社

会计人员继续教育配套教材

新企业会计准则及相关制度

精读精讲

中华会计网校 编

東方出版社

责任编辑：骆 蓉
版式设计：书林瀚海

图书在版编目 (CIP) 数据

新企业会计准则及相关制度精读精讲/中华会计网校编.

-北京: 东方出版社, 2006. 10

ISBN 7-5060-2622-8

I. 新… II. 中… 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 (2006) 第 100988 号

新企业会计准则及相关制度精读精讲

XINQIYE KUAIJI ZHUNZE JI XIANGGUAN ZHIDU JINGDUJINGJIANG

中华会计网校 编

东方出版社出版发行

(100706 北京朝阳门内大街 166 号)

北京市彩虹印刷有限责任公司印刷 新华书店经销

2006 年 10 月第 1 版 2006 年 10 月北京第 1 次印刷

开本: 787 毫米×1092 毫米 1/16 印张: 31.5

字数: 1031 千字 印数: 0,001-1,0000 册

ISBN 7-5060-2622-8 定价: 38.00 元

邮购地址 100706 北京朝阳门内大街 166 号

人民东方图书销售中心 电话 (010) 65250042 65289539

序 言

财政部于2006年2月15日在北京人民大会堂正式宣布了我新《企业会计准则》的出台,并定于2007年1月1日起在上市公司中率先执行。这是我国为适应新形势下作出的重大会计改革,这意味着2006年将是中国会计“学习年”,也将是企业会计工作完善与提高的“关键年”。新会计准则体系充分体现了与国际准则的趋同,其实施将给我企业带来巨大考验,对企业财务人员的执业能力提出了更高的要求。业内人士认为,新会计准则将带来“革命性的变化”,新会计准则的实施将有力地规范会计工作秩序和会计行为,提高我国会计信息质量,满足投资者、债权人、政府等利益相关者对会计信息的需求,维护社会公众利益。

面对外界环境的变化,财会人要与时俱进,迅速地实现“转型”,以适应时代的特定要求。要摒弃传统的思维方式,要学会用新的思维、新的观念和新的方法来解决面临的新问题。如何能够快速适应时代要求,跟上时代步伐?财会人员在自我不懈努力的基础上还需要配备优秀的业内老师和资料。正是为了满足时代的这一需求,帮助广大财会人员尽快了解新旧准则的变化,领会新准则体系的内容、要点和精髓,更好地做好新旧制度的衔接和新准则体系的贯彻工作,中华会计网校(www.chinaacc.com)作为国内权威、专业的会计远程教育网站,作为联合国教科文组织技术与职业教育培训在中国的唯一试点项目,义不容辞地担起了这一重任。网校特别邀请国内知名学者、专家教授,对新会计准则进行了深入细致的研究,耗时三个月精心编写了《新企业会计准则及相关制度精读精讲》,就新会计准则的制定背景、内外准则对比分析、对企业的盈亏影响以及重点条款解读和实务操作精要指南进行了精辟的分析和阐述。该书以简练的语言、明晰的图表、准确权威的解、通俗易懂的分析,对每一项准则的主要变化、内容线索、重点难点问题等作出了明确的阐释,并且辅以案例解析,阐述了新准则体系的理论及会计核算操作方法。既可作为新企业会计准则培训的教材,又可成为广大财会人员后续教育的辅导用书。虽然力求完美,但由于时间有限,所以本书也许存在着一些不足和遗憾,希望广大读者多提宝贵意见。

本书编写委员会
2006年12月

作者简介

中华会计网校(www.chinaacc.com)是国内权威、专业的会计远程教育网站,也是联合国教科文组织技术与职业教育培训在中国的唯一试点项目。网校成立至今,以其雄厚的师资力量、领先的课件技术、严谨的教学作风、极高的考试通过率,为我国财政系统培养了近百万名专业优秀人才,被广大会计人员亲切地誉为“会计人的网上家园”。

目 录

绪 论	1
第一节 会计准则的出台态势	1
第二节 会计准则的内外扫描	1
第三节 准则体系的基本构成与盈亏影响	5
第四节 准则学习的初步探路	7
第五节 准则讲解的几点说明	9
《企业会计准则——基本准则》解读	10
第一节 准则框架概述	10
第二节 重点条款解读	16
《企业会计准则第 1 号——存货》解读	19
第一节 准则框架概述	19
第二节 重点条款解读	21
第三节 实用精要指南	24
《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》解读	28
第一节 准则框架概述	28
第二节 重点条款解读	30
第三节 实用精要指南	34
《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》解读	38
第一节 准则框架概述	38
第二节 重点条款解读	40
第三节 实用精要指南	43
《企业会计准则第 4 号——固定资产》解读	47
第一节 准则框架概述	47
第二节 重点条款解读	49
第三节 实用精要指南	54
《企业会计准则第 5 号——生物资产》解读	58
第一节 准则框架概述	58
第二节 重点条款解读	61
第三节 实用精要指南	65
《企业会计准则第 6 号——无形资产》解读	68
第一节 准则框架概述	68
第二节 重点条款解读	70
第三节 实用精要指南	74
《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》解读	77
第一节 准则框架概述	77
第二节 重点条款解读	79

第三节 实用精要指南	82
《企业会计准则第8号——资产减值》解读	86
第一节 准则框架概述	86
第二节 重点条款解读	88
第三节 实用精要指南	91
《企业会计准则第9号——职工薪酬》解读	93
第一节 准则框架概述	93
第二节 重点条款解读	95
第三节 实用精要指南	97
《企业会计准则第10号——企业年金基金》解读	103
第一节 准则框架概述	103
第二节 重点条款解读	105
第三节 实用精要指南	109
《企业会计准则第11号——股份支付》解读	111
第一节 准则框架概述	111
第二节 重点条款解读	112
第三节 实用精要指南	114
《企业会计准则第12号——债务重组》解读	118
第一节 准则框架概述	118
第二节 重点条款解读	120
第三节 实用精要指南	123
《企业会计准则第13号——或有事项》解读	126
第一节 准则框架概述	126
第二节 重点条款解读	128
第三节 实用精要指南	130
《企业会计准则第14号——收入》解读	132
第一节 准则框架概述	132
第二节 重点条款解读	134
第三节 实用精要指南	137
《企业会计准则第15号——建造合同》解读	141
第一节 准则框架概述	141
第二节 重点条款解读	143
第三节 实用精要指南	146
《企业会计准则第16号——政府补助》解读	149
第一节 准则框架概述	149
第二节 重点条款解读	150
第三节 实用精要指南	152
《企业会计准则第17号——借款费用》解读	154
第一节 准则框架概述	154
第二节 重点条款解读	156
第三节 实用精要指南	158
《企业会计准则第18号——所得税》解读	161
第一节 准则框架概述	161
第二节 重点条款解读	163
第三节 实用精要指南	168

《企业会计准则第 19 号——外币折算》解读	173
第一节 准则框架概述	173
第二节 重点条款解读	174
第三节 实用精要指南	176
《企业会计准则第 20 号——企业合并》解读	180
第一节 准则框架概述	180
第二节 重点条款解读	182
第三节 实用精要指南	188
《企业会计准则第 21 号——租赁》解读	192
第一节 准则框架概述	192
第二节 重点条款解读	195
第三节 实用精要指南	200
《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》解读	206
第一节 准则框架概述	206
第二节 重点条款解读	210
第三节 实用精要指南	217
《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》解读	222
第一节 准则框架概述	222
第二节 重点条款解读	224
第三节 实用精要指南	227
《企业会计准则第 24 号——套期保值》解读	230
第一节 准则框架概述	230
第二节 重点条款解读	232
第三节 实用精要指南	236
《企业会计准则第 25 号——原保险合同》解读	237
第一节 准则框架概述	237
第二节 重点条款解读	239
第三节 实用精要指南	242
《企业会计准则第 26 号——再保险合同》解读	244
第一节 准则框架概述	244
第二节 重点条款解读	245
第三节 实用精要指南	248
《企业会计准则第 27 号——石油天然气开采》解读	250
第一节 准则框架概述	250
第二节 重点条款解读	252
第三节 实用精要指南	255
《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》解读	258
第一节 准则框架概述	258
第二节 重点条款解读	261
第三节 实用精要指南	263
《企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项》解读	265
第一节 准则框架概述	265
第二节 重点条款解读	266
第三节 实用精要指南	268
《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》解读	273

第一节 准则框架概述	273
第二节 重点条款解读	275
第三节 实用精要指南	290
《企业会计准则第 31 号——现金流量表》解读	300
第一节 准则框架概述	300
第二节 重点条款解读	302
第三节 实用精要指南	307
《企业会计准则第 32 号——中期财务报告》解读	310
第一节 准则框架概述	310
第二节 重点条款解读	313
第三节 实用精要指南	317
《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》解读	320
第一节 准则框架概述	320
第二节 重点条款解读	323
第三节 实用精要指南	335
《企业会计准则第 34 号——每股收益》解读	339
第一节 准则框架概述	339
第二节 重点条款解读	340
第三节 实用精要指南	344
《企业会计准则第 35 号——分部报告》解读	347
第一节 准则框架概述	347
第二节 重点条款解读	348
第三节 实用精要指南	355
《企业会计准则第 36 号——关联方披露》解读	358
第一节 准则框架概述	358
第二节 重点条款解读	361
第三节 实用精要指南	362
《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》解读	364
第一节 准则框架概述	364
第二节 重点条款解读	365
第三节 实用精要指南	372
《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》解读	373
第一节 准则框架概述	373
第二节 重点条款解读	374
附录一 企业会计准则——基本准则	381
附录二 企业会计准则第 1 号——存货	385
附录三 企业会计准则第 2 号——长期股权投资	387
附录四 企业会计准则第 3 号——投资性房地产	390
附录五 企业会计准则第 4 号——固定资产	392
附录六 企业会计准则第 5 号——生物资产	395
附录七 企业会计准则第 6 号——无形资产	398
附录八 企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换	401
附录九 企业会计准则第 8 号——资产减值	403
附录十 企业会计准则第 9 号——职工薪酬	408
附录十一 企业会计准则第 10 号——企业年金基金	410

附录十二	企业会计准则第 11 号——股份支付	414
附录十三	企业会计准则第 12 号——债务重组	416
附录十四	企业会计准则第 13 号——或有事项	418
附录十五	企业会计准则第 14 号——收入	420
附录十六	企业会计准则第 15 号——建造合同	422
附录十七	企业会计准则第 16 号——政府补助	425
附录十八	企业会计准则第 17 号——借款费用	426
附录十九	企业会计准则第 18 号——所得税	428
附录二十	企业会计准则第 19 号——外币折算	431
附录二十一	企业会计准则第 20 号——企业合并	433
附录二十二	企业会计准则第 21 号——租赁	436
附录二十三	企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量	440
附录二十四	企业会计准则第 23 号——金融资产转移	449
附录二十五	企业会计准则第 24 号——套期保值	453
附录二十六	企业会计准则第 25 号——原保险合同	457
附录二十七	企业会计准则第 26 号——再保险合同	460
附录二十八	企业会计准则第 27 号——石油天然气开采	463
附录二十九	企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正	466
附录三十	企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项	468
附录三十一	企业会计准则第 30 号——财务报表列报	470
附录三十二	企业会计准则第 31 号——现金流量表	474
附录三十三	企业会计准则第 32 号——中期财务报告	477
附录三十四	企业会计准则第 33 号——合并财务报表	479
附录三十五	企业会计准则第 34 号——每股收益	483
附录三十六	企业会计准则第 35 号——分部报告	485
附录三十七	企业会计准则第 36 号——关联方披露	488
附录三十八	企业会计准则第 37 号——金融工具列报	490
附录三十九	企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则	496

绪 论

“磨刀不误砍柴工”。在具体学习各个会计准则之前,对此次企业会计准则亮相的台前幕后、内容构成进行初步地总体性了解,是十分必要的。

第一节 会计准则的出台态势

2006年2月15日,春天的气息带我们走进了我国会计领域的新天地。财政部在人民大会堂举行新闻发布会,对外正式宣布我国《企业会计准则》的正式出台。由1项基本准则和38项企业会计准则构成的全新会计准则体系,标志着适应我国市场经济发展要求、与国际惯例趋同的企业会计准则体系正式建立。

发布会上,财政部长金人庆强调指出,新的企业会计准则将自2007年1月1日起在上市公司施行。财政部副部长、会计准则委员会主席楼继伟介绍了企业会计准则体系有关情况。国家审计署副审计长董大胜、国务院国有资产监督管理委员会副主任李伟、中国证券监督管理委员会纪委书记李小雪等监管部门先后讲话,一致认为,企业会计准则体系的发布实施,为进一步强化监管工作提供了有力支持,有利于促进资本市场健康稳定发展,有利于维护经济秩序和社会公众利益。中国银行副行长周载群、中瑞华恒信会计师事务所总经理顾仁荣等企业界和中介机构的代表也先后发言。国际会计准则委员会主席戴维·泰迪高度评价中国企业会计准则与国际财务报告准则之间的实质性趋同,是促进中国经济发展和提升中国在国际资本市场中地位的非常重要的一个战略举措。

可以说,此番颁布的企业会计准则是在中国加入WTO框架下,立足于建立符合国际惯例的会计准则而历经三年多时间的反复、多次磨合、提升才得以修成正果的。它深受近年来国际会计准则趋同的影响,并直接产生于中国改革持续推进的政治环境 and 经济背景之下。新的会计准则体系在总原则、结构与范围上充分借鉴国际惯例,与国际准则实现了最大限度的趋同,同时,又充分考虑了中国现阶段的经济及法律环境,对部分经济事项或交易选择了符合中国国情的会计处理方法。

回顾新会计准则体系的诞生历程,可谓费尽周折,历经艰难。2005年,财政部先后发布了6批共22项会计准则的征求意见稿。此外,对现行的1997年至2001年期间颁布的16项具体会计准则,也进行了全面的梳理、调整和修订,最终在2006年初构建起一套企业会计准则的完善体系。在即将送别2005年时召开的联合国国际会计标准专家工作组第22届会议上,财政部副部长王军称这套体系为“与中国国情相适应同时又充分与国际财务报告准则趋同的、涵盖各类企业各项经济业务、能够独立实施的会计准则体系”。因此,历经多方努力,集中各界智慧,由1项基本会计准则和38项具体会计准则所组成的中国会计准则体系的正式问世,毫无疑问地成为中国会计事业持续发展的制度推进器。

在上述基本准则与具体准则正式颁布之后,财政部相继出台了以会计准则解释,会计科目和主要财务处理构成的准则应用指南(征求意见稿)。至此,全新的企业会计准则体系已经成为规范企业会计行为的“指路明灯”。

第二节 会计准则的内外扫描

作为国际会计大家庭的重要成员,中国会计准则始终离不开国际会计准则的怀抱,我们必须在了解国际会计准则演变历史的基础上,进一步把握我国会计准则的变迁历史。

一、国际会计准则的演绎轮廓

追踪国际会计准则的变迁历史,可以看到,国际会计准则的产生与发展,总是与政治环境、法律文明、社

会进步和经济发展的背景相协调的。其中经济的环境对会计及其准则的发展起着绝对的制约作用。在过去的几十年间,世界经济格局的一个重要变化就是经济的一体化、全球化。在经济开放化、交往全球化的过程中,作为商业语言的会计惯例不可避免地受到其所在国家经济发展与资本实力影响的同时,走向世界,采用日益国际化的语言。人们注意到:二战后美国的经济在全球占据着霸主地位,美国经济的世界影响也导致了其会计准则具有对世界会计的影响力。所以,国际准则总是以美国公认会计原则为主导地位。

国际会计准则的发展历程,大致经历了两个阶段:即重组之前的国际会计准则和重组以后的国际财务报告准则:

(一)重组之前

国际会计准则委员会(International Accounting Standards Committee 简称为 IASC)的基本历程大致可以分为四个阶段:

第一个阶段是 20 世纪 70 年代,在英国伦敦,由 9 个国家 16 个会计职业团体发起成立。早期的 IASC 主要是受这 9 个国家的影响,其中包括美国 and 英国。

第二个阶段是 20 世纪 80 年代至 90 年代初期,该时期整个国际资本市场迅速发展,跨国公司进一步扩大。跨国公司在世界范围内的影响,导致了资本在世界范围内的流动。因此,1989 年 IASC 编报财务报表框架,1990 年 IASC 发表了意向说明书(关于财务报表可比性的意向说明书),并且将当时的会计准则定位于两个层次:可以选择的方法和基准的方法。

第三个阶段是 20 世纪 90 年代至 21 世纪初期,IASC 与世界各个国家的会计准则机构进行了直接的、密切的联系和合作,并且特别注意处理和美国准则制定机构以及美国公认会计原则相互之间的关系,同时在这个期间和国际证券委员会的国际组织,达成了制定核心准则计划。在此期间,国际会计准则委员会对美国 SEC 的一些要求,在实际上作出了积极的回应,并且在很大程度上影响了此后国际会计准则发展的方向。

第四个阶段是 20 世纪 90 年代的中后期和 21 世纪初期,在美国的主导下,成立了“G4 集团”(后来该集团变为“G4+1 集团”),即有 4 个国家,分别是美国、英国、加拿大、澳大利亚。后来加入的 1 就是国际会计准则委员会。

重组发生于 2000 年,国际会计准则委员会正式改组为国际会计准则理事会(International Accounting Standards Board)(由 IASC 改为 IASB)。

(二)重组以后

2000 年 5 月,国际会计准则委员会批准了一个章程——《国际会计准则委员会基金会章程》,在基金会的章程中,对整个国际会计准则委员会原来的架构进行了大的调整,即将国际会计准则委员会调整为基金会,基金会下设提名委员会,提名委员会有 7 位成员,主席是美国 SEC 的主席;提名委员会下设受托管理委员会,受托管理委员会有 19 名成员;第四层次是国际会计准则理事会(IASB),由其直接负责制定国际会计准则。2002 年 4 月,国际会计准则委员会批准了国际财务报告准则的公告前言,明确提出,国际会计委员会的战略目标,即:制定一套高质量的可理解的和可以实施的全球性的会计准则;促使这些会计准则得到使用和严格的运用;促使各国会计准则与国际会计准则和国际财务报告准则(IFRS)的趋同。

国际会计准则委员会的动向如下:

- (1)国际会计准则委员会改组以后与各个主要国家的准则制定机构,建立了密切的、积极的协作关系;
- (2)国际会计准则委员会在未来发展目标中不仅要考虑上市公司的会计问题,而且还要考虑非上市公司、中小企业和一些新型的市场国家的需求;
- (3)重经济实质。具体体现在租赁、收入的确认、投资核算方法、库藏股份的处理、合并报表等;
- (4)重风险披露。

从国际会计准则的结构体系来分析,通常是由准则、解释公告两个层面组成,我们可以把国际会计准则体系的篇目整理如下,便于大家从整体结构上有所了解:

国际会计准则

国际会计准则公告前言

编报财务报表的框架

颁布时间

1983-01

1989-07

国际会计准则第 1 号——财务报表的列报(1997 年修订)	1997-08
国际会计准则第 2 号——存货	1993-11
国际会计准则第 3 号(被《国际会计准则第 27 号》和《国际会计准则第 28 号》取代)	
国际会计准则第 4 号——折旧会计	1976-10
国际会计准则第 5 号(被《国际会计准则第 1 号》取代)	
国际会计准则第 6 号(被《国际会计准则第 15 号》取代)	
国际会计准则第 7 号——现金流量表	1992-12
国际会计准则第 8 号——当期净损益、重大差错和会计政策变更	1993-12
国际会计准则第 9 号(被《国际会计准则第 38 号》取代)	
国际会计准则第 10 号——资产负债表日后事项	2005-01
国际会计准则第 11 号——建造合同	1993-12
国际会计准则第 12 号——所得税	1979-07
国际会计准则第 13 号(被《国际会计准则第 14 号》取代)	
国际会计准则第 14 号——分部报告	1997-08
国际会计准则第 15 号——反映物价变动影响的信息	1981-11
国际会计准则第 16 号——不动产、厂房和设备	1993-12
国际会计准则第 17 号——租赁	1999-09
国际会计准则第 18 号——收入	1993-12
国际会计准则第 19 号——雇员福利	1999-01
国际会计准则第 20 号——政府补助会计和政府援助的披露	1983-04
国际会计准则第 21 号——汇率变动的影响	1993-12
国际会计准则第 22 号——企业合并	1998-12
国际会计准则第 23 号——借款费用	1993-12
国际会计准则第 24 号——关联方披露	1984-07
国际会计准则第 25 号——投资会计(已失效,被准则第 40 号替代)	
国际会计准则第 26 号——退休福利计划的会计和报告	1987-01
国际会计准则第 27 号——合并财务报表和对子公司投资会计	1989-01
国际会计准则第 28 号——对联营企业投资会计	1989-04
国际会计准则第 29 号——恶性通货膨胀经济中的财务报告	1989-07
国际会计准则第 30 号——银行和类似金融机构财务报表中的披露	1990-08
国际会计准则第 31 号——合营中权益的财务报告	1990-12
国际会计准则第 32 号——金融工具:披露和列报	1995-06
国际会计准则第 33 号——每股收益	1998-06
国际会计准则第 34 号——中期财务报告	1998-06
国际会计准则第 35 号——终止经营	1998-06
国际会计准则第 36 号——资产减值	1998-06
国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产	1998-06
国际会计准则第 38 号——无形资产	1998-06
国际会计准则第 39 号——金融工具:确认和计量(自 2001 年 1 月 1 日起生效)	1998-06
国际会计准则第 40 号——投资性房地产	2002-02
国际会计准则解释公告(常设解释委员会)	
解释公告第 1 号——一致性:存货成本的不同计算方法(国际会计准则第 2 号)	1997-07
解释公告第 2 号——一致性:借款费用资本化(国际会计准则第 23 号)	1997-07
解释公告第 3 号——消除与联营企业交易中的未实现利润和损失(国际会计准则第 28 号)	1997-07
解释公告第 5 号——金融工具的分类:或有结算条款(国际会计准则第 32 号)	1997-10

解释公告第 6 号——修改现用软件的费用(框架)	1997—10
解释公告第 7 号——引入欧元(国际会计准则第 21 号)	1997—10
解释公告第 8 号——首次采用国际会计准则作为首要的会计基础(国际会计准则第 1 号)	1998—01
解释公告第 9 号——企业合并:区分为购买或权益结合(国际会计准则第 22 号)	1998—01
解释公告第 10 号——政府援助:与经营活动没有特定联系的政府援助(国际会计准则第 20 号)	1998—01
解释公告第 11 号——外汇:严重货币贬值所导致的损失的资本化(国际会计准则第 21 号)	1998—01
解释公告第 12 号——合并:特定目的实体(国际会计准则第 27 号)	1998—06
解释公告第 13 号——共同控制实体:合营者的非货币性投入(国际会计准则第 31 号)	1998—06
解释公告第 14 号——不动产、厂场和设备:项目减值或损失的补偿(国际会计准则第 16 号)	
解释公告第 15 号——经营租赁:激励措施(国际会计准则第 17 号)	1998—06
解释公告第 16 号——股本:购回本身的权益性工具(库藏股)(国际会计准则第 32 号)	1998—06
解释公告第 17 号——权益:权益交易费用(国际会计准则第 32 号)	1999—05
解释公告第 18 号——一致性:允许选用的处理方法(国际会计准则第 1 号)	
解释公告第 20 号:权益法:损失的确认	1999—08
解释公告第 21 号:所得税:已重估非折旧资产的收回	1999—08
解释公告第 22 号:企业合并:初始报告公允价值 and 商誉的后续调整	1999—10
解释公告第 23 号:不动产、厂场和设备:大检修费用	1999—10
解释公告第 25 号:所得税:企业或其股东纳税状况的改变	2000—07

我们可以看出,国际会计准则总是处于一种持续不断的修改完善过程。对此,我们应该有深刻的理解,随着经济环境的变化、交易类型的改变,会计准则必然会发生相应的变化。

二、国内会计准则的演变进程

中国会计准则的发展进程,整体上经历了如下三个历史阶段:

第一阶段是改革开放之初到 1993 年,中国会计改革处于摸索阶段。

第二阶段是 1993 年至 1996 年,属于中国会计改革的会计模式转换阶段,财政部首次发布了《企业会计准则——基本准则》,要求企业从 1993 年 7 月 1 日起实施,此举标志着我国自改革开放以来,为了实现与国际惯例接轨,在会计方面实行的重大举措,在我国会计改革中具有划时代意义。

第三阶段是 1997 年后中国会计改革进入另一阶段。该阶段称为市场经济条件下会计体系的完善阶段。1997 年前后我们国家还进行预算改革。同时,会计准则发布之后,对我国会计业形成了一定的推动和挑战,十几年间,随着改革的不断深入,尤其是我国加入 WTO 之后,世界经济一体化进程不断加快,迫切要求建立完整的会计准则体系。在这种历史背景下,财政部于 2006 年 2 月发布了新的会计准则体系,对原基本准则进行了修改,重新发布了一整套完整的企业会计准则体系,这无疑使中国会计业步入了一个崭新的时代。新准则有一个基本准则和具体准则两个层面,这是不同于国际准则和其他一些主要市场经济国家的做法,我们的基本准则是规范体系的一部分。另外,新准则和此前所颁布的 16 个准则写法上有区别。此前颁布的是按照国际准则来编写,而新的准则是按照章、条结构编写的。

从我国会计准则结构体系的建设规划来分析,通常可以为三个层次,第一层次为基本准则,第二层次为具体会计准则,第三层次为具体会计准则的应用指南。我们可以把本次整套颁布并将统一于 2007 年初开始施行的会计准则体系的篇目列示如下,便于大家从整体结构上有所了解:

企业会计准则目录(2006 年 2 月 15 日发布,2007 年 1 月 1 日施行):

1. 企业会计准则——基本准则
2. 企业会计准则第 1 号——存货
3. 企业会计准则第 2 号——长期股权投资
4. 企业会计准则第 3 号——投资性房地产
5. 企业会计准则第 4 号——固定资产

6. 企业会计准则第 5 号——生物资产
7. 企业会计准则第 6 号——无形资产
8. 企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换
9. 企业会计准则第 8 号——资产减值
10. 企业会计准则第 9 号——职工薪酬
11. 企业会计准则第 10 号——企业年金基金
12. 企业会计准则第 11 号——股份支付
13. 企业会计准则第 12 号——债务重组
14. 企业会计准则第 13 号——或有事项
15. 企业会计准则第 14 号——收入
16. 企业会计准则第 15 号——建造合同
17. 企业会计准则第 16 号——政府补助
18. 企业会计准则第 17 号——借款费用
19. 企业会计准则第 18 号——所得税
20. 企业会计准则第 19 号——外币折算
21. 企业会计准则第 20 号——企业合并
22. 企业会计准则第 21 号——租赁
23. 企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量
24. 企业会计准则第 23 号——金融资产转移
25. 企业会计准则第 24 号——套期保值
26. 企业会计准则第 25 号——原保险合同
27. 企业会计准则第 26 号——再保险合同
28. 企业会计准则第 27 号——石油天然气开采
29. 企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正
30. 企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项
31. 企业会计准则第 30 号——财务报表列报
32. 企业会计准则第 31 号——现金流量表
33. 企业会计准则第 32 号——中期财务报告
34. 企业会计准则第 33 号——合并财务报表
35. 企业会计准则第 34 号——每股收益
36. 企业会计准则第 35 号——分部报告
37. 企业会计准则第 36 号——关联方披露
38. 企业会计准则第 37 号——金融工具列报
39. 企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则

可以看出,此番中国企业会计准则是整套修订、完善后,集中统一发布的。不过。鉴于经济发展的不平衡性和许多问题产生的不同紧迫性,相信今后随着我国经济环境的变化、交易类型的改变,涉及个别行业、某个领域的具体会计准则也可能随着经济交易现象的具体发展进程而逐步地发生相应的变化,从而呈现出成熟一个推出一个、成熟一批推出一批的基本格局,更好地适应会计业发展的需要。

第三节 准则体系的基本构成与盈亏影响

一、准则体系的基本构成

在总体了解的基础上,我们再来细分一下:新的企业会计准则是由 1 个基本准则、38 个具体准则组成,如果对这些准则进行初步的分类整理,主要分为共同性要求类的准则、专门规范资产类的准则、专门规范负

债类的准则、专门规范损益类的准则、专门规范特殊业务类的准则、专门规范金融类的准则和专门规范会计报表编报类的准则,共七个大类。其中,各类准则的情况分别是:

第一类:基本类准则,包括2项,即基本准则、第38号——首次执行企业会计准则;

第二类:资产类准则,包括8项,即第1号——存货、第2号——长期股权投资、第3号——投资性房地产、第4号——固定资产、第5号——生物资产、第6号——无形资产、第7号——非货币性资产交换、第8号——资产减值;

第三类:负债类准则,包括5项,即第9号——职工薪酬、第10号——企业年金基金、第11号——股份支付、第12号——债务重组、第13号——或有事项;

第四类:损益类准则,包括6项,即第14号——收入、第15号——建造合同、第16号——政府补助、第17号——借款费用、第18号——所得税、第19号——外币折算;

第五类:特殊业务类,包括3项,即第20号——企业合并、第21号——租赁、第27号——石油天然气开采;

第六类:金融类准则,包括6项,即第22号——金融工具确认和计量、第23号——金融资产转移、第24号——套期保值、第25号——原保险合同、第26号——再保险合同、第37号——金融工具列报;

第七类:报表类准则,包括9项:第28号——会计政策、会计估计变更和差错更正、第29号——资产负债表日后事项、第30号——财务报表列报、第31号——现金流量表、第32号——中期财务报告、第33号——合并财务报表、第34号——每股收益、第35号——分部报告、第36号——关联方披露。

与我国以前的会计准则相比,此次新增加的准则有:第2号——长期股权投资、第3号——投资性房地产、第5号——生物资产、第8号——资产减值、第9号——职工薪酬、第10号——企业年金基金、第11号——股份支付、第16号——政府补助、第18号——所得税、第19号——外币折算、第20号——企业合并、第22号——金融工具确认和计量、第23号——金融资产转移、第24号——套期保值、第25号——原保险合同、第26号——再保险合同、第27号——石油天然气开采、第30号——财务报表列报、第33号——合并财务报表、第34号——每股收益、第35号——分部报告、第37号——金融工具列报、第38号——首次执行企业会计准则等。其余准则则主要是在前期我国既有相关准则的基础上,进行必要的充实、修改、完善而形成的。

二、准则施行的盈亏影响

施行新的企业会计准则,会对企业盈亏产生什么相应的影响,是许多企业密切关注的问题。尽管实际情况错综复杂,影响的性质、程度取决于众多因素。但是,我们认为,首先需要从盈亏影响的相关性出发,对庞大的准则体系进行一个初步的归类分析。

其一,整套准则结构体系配置严密。新的企业会计准则体系,在体系与结构完整性方面浑然一体,从原有16项扩充到39项,由1项基本框架性准则《企业会计准则——基本准则》、37项具体准则和1项专门用于首次采用新准则时指导实务过渡和衔接性准则《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》所组成,而37项具体准则又分门别类对企业发生的各类经济业务的会计处理进行规范。

其二,具体准则各有适用范围。在新准则中,各具体准则所针对的约束对象与规范内容有所不同,有些普遍适用于所有企业,而有些则主要针对特定行业的会计活动。经过初步梳理,《企业会计准则第5号——生物资产》主要针对和影响着农业企业;《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》、《企业会计准则第23号——金融资产转移》和《企业会计准则第37号——金融工具列报》主要针对和影响着金融企业;《企业会计准则第24号——套期保值》主要针对和影响着套期业务;《企业会计准则第25号——原保险合同》、《企业会计准则第26号——再保险合同》主要针对和影响着保险业;《企业会计准则第27号——石油天然气开采》主要针对和影响着采掘业。通常情况下,这些专门准则对其所对应的业务的影响是直接的、深刻的,而对其他行业则没有明显影响力。

其三,具体准则盈亏影响效力不同。在会计确认、计量和披露的全面流程中,由于确认直接关系到会计要素的核算口径,计量直接关系到会计要素的价值标准,而披露主要侧重于对会计信息的列报与公布。因此,从一定意义上看,三者对企业盈亏的影响力是完全不同的。因此,在对37个具体准则进行相关分析后,

其中一些具体准则主要侧重于对企业会计信息的列报与披露事项的规范,通常并不直接、立竿见影地涉及会计要素的确认、计量。因此,这类准则对企业盈亏状况没有直接的重大影响。这类准则主要包括《企业会计准则第13号——或有事项》、《企业会计准则第19号——外币折算》、《企业会计准则第29号——资产负债表日后事项》、《企业会计准则第30号——财务报告列报》、《企业会计准则第31号——现金流量表》、《企业会计准则第32号——中期财务报告》、《企业会计准则第34号——每股收益》、《企业会计准则第35号——分部报告》、《企业会计准则第36号——关联方披露》、《企业会计准则第37号——金融工具列报》。

当然,基于企业内部是一个相互联系、彼此互动的信息体系,许多情况表面上“好像”并不联系的事物却“内在”地联系着,在这种错综复杂的关系下,一些并不直接影响盈亏变化的这类准则在事实上可能会产生某些间接的影响,更可能在资本市场和外部环境上产生相应的间接影响。

除此之外的其他27项具体准则则会对盈亏状况产生直接的决定性影响。

其四,盈亏影响主要起源于新计价模式。新准则广泛应用了公允价值的成熟市场理念,使公允价值计价模式成为一大亮点,这将在诸多方面产生强烈的影响,比如,金融工具、投资性房地产、非共同控制下的企业合并、债务重组和非货币性交易等方面均采用了公允价值。这相对于以前谨慎性理念原则下的市价和成本孰低法而言,对相关环境提出了更高、更严的要求,这也是新准则能够直接影响盈亏变化的内在撬动力量。

通过逐项分析27项准则的施行对企业盈亏的影响机理,可以看出,新准则施行带来的盈亏变化,既有一次性的盈亏变化,也有长期性的影响;有些影响是直截了当、冲击强烈的,也有些是潜移默化、间接相关的;有些会增加利润,有些则会减少利润,也有些可增可减的。我们必须看到,新准则重在使会计信息更真实地反映企业的经济实质,强调有利于利益相关者的决策之用。但是,会计准则的修改本身并不能完全消除企业的盈余管理,在全面引入了公允价值计量属性后,企业拥有更大的自主权来根据经济预期的改变调整会计政策,因此,准则对企业会计核算的影响是深远的。

在后面的具体准则解读中,我们将对相关准则进行盈亏影响的专题分析。

第四节 准则学习的初步探路

对大多数读者来说,可能在相关会计知识的更新换代上节拍相对滞后,或者是对系统的会计理论和实践技术缺少专业修炼,这对于尽快认识全新的配套准则体系,会造成一定的障碍,尤其许多准则理念完全是基于国际背景的产物的浓缩,相对陌生一些。因此,新会计准则信息量大、知识点多、抽象性强,要在比较短的时间内理解与掌握,除了下工夫以外,也自然需要一定的科学学习方法。我们认为,下列几种方法,可以在某种程度上实现事半功倍的效果,建议大家结合自己的情况使用。

一、由粗及细,由易到难

会计准则体系有其自身内在的结构规律,从总体到分类,从大类到个别,甚至每个具体准则都有其内在架构。通常情况下,一般准则的结构可归纳为基本概念、确认、计量与披露;但并非每项都如此。比如,《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》,却主要是概念(含分类)、确认与计量;金融工具披露方面的内容则由另一项准则,即第37号准则——金融工具列报来规范。掌握这些内在的规律,我们将更快地进入学习角色。

由易到难地学习,符合人们认知事物的规律,同时能够增强学习的信心,而这种信心对于学习的持续性是至关重要的。新准则体系中,比较难懂的也许有金融工具相关准则、长期股权投资与企业合并等。其实,这种难是由于准则语言的严密性与企业经济业务的多样性而导致的。但是,事物有着这样一种规律:复杂的事物,一旦搞懂了,就显得极为简单了。

在学习过程中,为便于理解,可以采用一些技巧。在心理咨询中有一个方法,就是一个人如果正在为某事愁眉不展时,可以尝试着将该愁事的弊端等用笔一条条列于纸上,再仔细考量。结果,常常是在列完之后,发现其实事情没有想像的那样严重、那样令人愁眉不展。学习新会计准则也可以采用这种方法。比如,在学习《企业会计准则第11号——股份支付》时,可以按时间顺序,将股份支付的授予日、资产负债表日、可