

新《企业会计准则》 精解

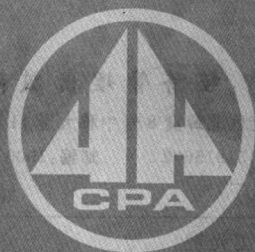
岳华会计师事务所《企业会计准则》研究组 编著



经济管理出版社
ECONOMY & MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

新《企业会计准则》 精解

岳华会计师事务所《企业会计准则》研究组 编著



经济管理出版社
ECONOMY & MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

图书在版编目(CIP)数据

新《企业会计准则》精解/岳华会计师事务所《企业会计准则》研究组编. —北京:经济管理出版社, 2007. 3

ISBN 978-7-80207-868-0

I. 新... II. 岳... 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(2007)第 024228 号

出版发行:经济管理出版社

北京市海淀区北蜂窝 8 号中雅大厦 11 层

电话:(010)51915602 邮编:100038

印刷:北京银祥印刷厂

经销:新华书店

责任编辑:魏晨红 王光艳

技术编辑:杨 玲

责任校对:龙 萧

787mm×1092mm/16

26.5 印张

575 千字

2007 年 3 月第 1 版

2007 年 3 月第 1 次印刷

印数:1—6000 册

定价:56.00 元

书号:ISBN 978-7-80207-868-0/F·741

· 版权所有 翻印必究 ·

凡购本社图书,如有印装错误,由本社读者服务部

负责调换。联系地址:北京阜外月坛北小街 2 号

电话:(010)68022974

邮编:100836

本书编写组

(排名不分先后)

成 员：刘贵彬 王 丰 范志伟 袁刚山
李 杰 张冲良 李 琪 江亮君
仵建军 邱晓丽 郭俊英 王忠贤
孟祥军

前言

新企业会计准则体系由1项基本准则、38项具体准则和32项企业会计准则应用指南构成。其中,基本会计准则和38项具体会计准则已于2006年2月15日正式向国内外发布,2006年10月31日《企业会计准则应用指南》的正式对外发布,标志着适应我国市场经济发展要求、与国际惯例趋同的中国企业会计准则体系正式建立。

新企业会计准则体系与我国现行企业会计准则及企业会计制度相比,发生了重大变化,同国际财务报告准则相比,在立足中国国情的前提下实现了会计准则的国际趋同。

新《企业会计准则》将满足投资者(包括单位、个人、国家投资者)和潜在投资者对会计信息的需求放在财务会计报告目标的首位,反映受托责任的履行情况。这一目标顺应了我国资本市场发展的需要并与国际惯例趋同,同时也是本次会计改革的关键所在。

新《企业会计准则》强调企业的财务状况,特别是强调企业净资产而不是强调利润,体现了贯穿于整个体系中的“资产负债表观”理念,适度弱化了“利润表观”理念。“资产负债表观”理念认为,利润代表净资产的增加,亏损代表净资产的减少,在分析企业的财务状况、考核业绩时,关键是看净资产是否增加,即股东财富是否增加。新的理念要求不追求虚假利润,要求将企业的发展落在实处。在《企业会计准则第30号——财务报表列报》规定的所有者权益变动表中适度引入了这一理念。

新《企业会计准则》特别重视六要素各自的本质特征。例如,对资产要素定义的核心是预期未来经济利益的流入;负债定义的核心是“现时义务”,包括法定、潜在和推定的义务;收入要素的本质是“日常活动”,所以,例如固定资产、无形资产的处置、变卖不属于日常活动,不产生收入,只是营业外收入。利润要素也增加了新的概念,即利得和损失(包括已实现和未实现的,其中利润表中的利得为已实现部分,未实现部分直接计入所有者权益)。

会计的计量属性多年来均以历史成本为计量基础,新《企业会计准则》在基本准则中专门设置了“会计计量”一章,仍然维持以历史成本为基础的格局,同时适度、稳健地引入公允价值。由于公允价值在实务中的应用尚有缺陷,因此,《企业会计准则——基本准则》规定需要谨慎运用公允价值,并引入了公允价值确定的三个级次,即第一是活跃市场中的报价;二是同类或类似资产的公允价值加以一定调整;第三是运用估值技术。

新《企业会计准则——基本准则》的“财务会计报告”一章中特别强调和提升了

财务会计报告（包括财务报表附注）的地位和作用。具体准则中的报告类准则从第30号到第37号，共有8个。这表明中国的企业会计准则体系不仅重视企业的核算和账务处理，还重视财务报告，因而注意提升财务报告的地位。

新《企业会计准则》在同国际准则的趋同中，并不是完全照搬国际财务报告准则，而是采纳其基本原则，并将其融入我国会计准则体系。我国具体企业会计准则共有38项，而国际财务报告准则中目前有效的共有37项，所以中国的具体会计准则并非与国际财务报告准则一一对应，而是对国际财务报告准则体系进行了较大的调整。对一些重大的会计原则问题，在尽可能借鉴的前提条件下，始终立足于解决中国的实际会计问题，对于国际财务报告准则规定中不合适的内容，做出相应变通处理。目前，中国企业会计准则体系和国际财务报告准则在两个方面存在实质性差异，一是关联方认定及披露问题，二是长期资产减值准备的转回问题。其他方面的问题均不作为实质性差异。

基于新准则的内容及特点，在组织编写本书时，将内容体系确定为以下五个方面：一是新准则制定背景，二是新准则的内容，三是新准则与现行准则的差异比较，四是新准则与相关国际财务报告准则内容解释与差异比较，五是新准则对实务的影响。这五个方面是分别按每一个具体准则编写的，因此这些内容分散在每一个具体准则的章节中。需要说明的是，对于类似第22号《金融工具的确认和计量》等首次发布的准则，因为没有现行准则内容作比较，内容体系的组织可能会和其他准则有些差异，但这并不影响读者对准则的理解。

这本书可以说是在新准则、现行准则、国际准则之间架起了一道桥梁，为读者学习新准则提供了极大的方便，成为学习新准则不可多得的参考书，同时也是岳华会计师事务所实施内外培训的教材。

最后，要说明的是，本书的编写并非一个人所能完成，它是集体智慧的结晶，是大家共同努力的结果，为了这本书的出版，编写组成员从2006年5月份开始，花了半年的时间，夜以继日地进行编写，牺牲了和家人团聚、照顾宝宝的时间。在此，我们向为此书出版付出了心血和汗水的朋友们致以最深的谢意。更需要强调的是岳华会计师事务所，是她给了我们这个平台，给了我们这个和大家交流的机会。所以，本书编写组成员衷心感谢岳华会计师事务所李延成董事长、李岳军总经理及各位同仁的大力支持。

由于时间仓促和编者水平有限，书中难免存在不足甚至错误，望各位读者不吝指正。如果书中观点与财政部有关规定存在偏差，以财政部有关规定为准。

本书编写组

2006年12月

目 录

企业会计准则概述.....	(1)
企业会计准则——基本准则	(10)
企业会计准则第 1 号——存货	(24)
企业会计准则第 2 号——长期股权投资	(33)
企业会计准则第 3 号——投资性房地产	(48)
企业会计准则第 4 号——固定资产	(58)
企业会计准则第 5 号——生物资产	(65)
企业会计准则第 6 号——无形资产	(73)
企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换	(81)
企业会计准则第 8 号——资产减值	(91)
企业会计准则第 9 号——职工薪酬.....	(105)
企业会计准则第 10 号——企业年金基金	(109)
企业会计准则第 11 号——股份支付	(115)
企业会计准则第 12 号——债务重组	(122)
企业会计准则第 13 号——或有事项	(129)
企业会计准则第 14 号——收入	(136)
企业会计准则第 15 号——建造合同	146
企业会计准则第 16 号——政府补助	(158)
企业会计准则第 17 号——借款费用	(164)
企业会计准则第 18 号——所得税	(176)
企业会计准则第 19 号——外币折算	(200)
企业会计准则第 20 号——企业合并	(205)
企业会计准则第 21 号——租赁	(217)
企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量	(225)
企业会计准则第 23 号——金融资产转移	(261)
企业会计准则第 24 号——套期保值	(272)
企业会计准则第 27 号——石油天然气开采	(287)
企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正	(304)
企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项	(316)
企业会计准则第 30 号——财务报表列报	(320)

企业会计准则第 31 号——现金流量表	(329)
企业会计准则第 32 号——中期财务报告	(337)
企业会计准则第 33 号——合并财务报表	(349)
企业会计准则第 34 号——每股收益	(369)
企业会计准则第 35 号——分部报告	(379)
企业会计准则第 36 号——关联方披露	(390)
企业会计准则第 37 号——金融工具列报	(398)
企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则	(407)
参考文献	(413)

企业会计准则概述

2006 年 2 月 15 日财政部在北京举行新闻发布会，宣布了与国际财务报告准则趋同、适应中国社会经济发展要求、可独立执行的我国新企业会计准则体系的建立。根据财政部文件要求，我国新的《企业会计准则》将于 2007 年 1 月 1 日在上市公司执行，同时鼓励其他企业执行新的《企业会计准则》。

一、企业会计准则体系的背景

企业会计准则体系的建立与发布，是我国社会主义市场经济体制和资本市场的发展和完善，是经济全球化和我国企业“走出去”战略的客观需求。

1. 新《企业会计准则》适应我国市场经济体制，特别是资本市场发展和完善的客观需求

资本市场作为我国整个市场体系的重要组成部分，其不断的发展与完善是决定我国市场经济体制完善与发展的关键因素；而资本市场的发展与完善，如股权分置改革的初步完成，离不开会计信息这一市场共同需要的商业语言为市场的参与者提供决策信息。与此同时，资本市场的不断发展与完善，也为会计准则的修订与完善创造了条件。在此进程中需要提供适应市场发展客观需求的、公开、透明和高质量的、能够公允反映企业财务状况、经营成果与现金流量的会计信息，新《企业会计准则》正是基于这一客观需要而发布与实施的。

2. 新《企业会计准则》适应经济全球化的客观需求

我国加入 WTO 后 5 年的过渡期即将结束。国内资本市场的不断发展与完善、企业发展与改革均与全球主要经济体密切相关，我国市场经济的运行规则需要与 WTO 成员共同遵循的规则相协调。

(1) 市场经济地位的确认与认同。我国与世界主要经济体就我国市场经济地位的谈判中都涉及我国会计准则与一些 WTO 成员国家执行的会计准则体系不一致的问题，我国现行会计准则、制度已经不适应参与国际谈判的要求，到了必须与世界主要经济体认同的会计准则体系相协调的时候。

(2) 国际反倾销中受损。自 2001 年我国加入 WTO 后，我国经济已逐渐融入世界经济竞争体系之中，但因为我国会计核算制度与国际财务报告准则还存在较大差

距,与此同时我国的会计人员(包括执业的注册会计师)没有基本的国际公认的会计理念,造成我国企业在国际经济贸易中被提起倾销起诉,并往往败诉。据《国际金融报》2006年11月29日报道,2006年上半年WTO有149个成员共提起87起反倾销诉讼,起诉中国达32起,对华反倾销诉讼占全球的1/3,至此,中国已经连续11年成为全球遭受反倾销诉讼最多的国家。

(3) 资本市场开放与境外融资。我国大量的国内企业境外上市和吸收境外投资者投资、境外公司到中国上海、深圳证券交易所上市、对境外金融机构开放人民币存贷业务等,这就必然要求国内企业必须按照国际通用的会计处理方法、规则进行会计处理和编制财务报告,提供财务信息。

3. 新《企业会计准则》是适应我国企业“走出去”战略,参与国际竞争的客观需要
据国家统计局提供的2005年度统计资料表明,中国的经济总量已经位居世界第四,中国制造了占全世界20%的冰箱、30%的洗衣机、40%的袜子、50%的摩托车、55%的电视、60%的青霉素、75%的钟表、80%的拖拉机、90%的打火机和纽扣。在新形势下必然要求我国企业实施“走出去”战略,到境外办企业和境外上市,会计信息系统的国际化也是与境外投资者、境外市场主体的需求相协调的客观需要。

鉴于实际工作中的相关需求,财政部会计准则委员会审时度势,在总结我国会计改革的历史经验、借鉴国际惯例的基础上,完成了我国企业新的会计准则体系的建立。

二、企业会计准则体系的架构

新颁布的企业会计准则体系由1项基本准则、38项具体准则和32项企业会计准则应用指南构成。其中,基本会计准则和38项具体会计准则已于2006年2月15日正式发布,2006年10月31日《企业会计准则应用指南》的正式发布,标志着适应我国市场经济发展要求、与国际惯例趋同、能够独立执行的中国会计准则体系正式建立。

1. 基本准则的内容

基本准则在整个企业会计准则体系中属于最高层次,统驭整个企业会计准则体系,是“准则的准则”。它指导和规范各项具体准则和应用指南,并对实际工作起到指导作用。对今后出现的具体会计准则尚未规范的新业务,我们需运用基本会计准则中的理念进行操作和判断。

(1) 会计的目标。新的基本会计准则明确规定企业财务会计报告的目标是向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)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。其最大的变化是将投资者放在了首要的位置,满足投资者通过财务会计报告这一信息载体了解企业的财务状况、经营成果和企业价值的需求,关注企业的经营和未来的发展趋势,将各会计要素和经营情况向投资者、债权人等方面报告,同时反映受托责任的履行情况。这一目标顺应了我国

资本市场发展的需要并与国际惯例趋同,同时也是本次会计改革的关键所在。

(2) 会计假设。包括会计主体、会计分期、持续经营、货币计量和权责发生制。在企业会计实务中,企业的会计核算和财务会计报告的编制必须建立在持续经营假设的基础之上。

(3) 会计的六大要素。包括资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润。与国际财务报告准则(IFRS)中的会计要素基本一致,相对于IFRS而言增加了“利润”要素。在总结、提炼我国会计改革、会计理论研究、会计实务的基础上,国务院于2000年发布的《企业财务会计报告条例》规定的六要素,至今已得到会计理论界、实务界的广泛认同,本次基本准则继续遵循了六大会计要素的划分规定。与此同时,本次会计准则的修订与制定充分体现了贯穿于整个体系中的“资产负债表观”理念,强调企业的财务状况,特别是强调企业净资产而不是强调利润,适度弱化“利润表观”理念。“资产负债表观”理念的实质是,在分析企业的财务状况、考核业绩时,关键是看净资产是否增加,即股东财富是否增加。在“资产负债表观”下,利润代表净资产的增加,亏损代表净资产的减少,从理念角度要求不追求虚假利润,要求将企业的发展落在实处,与“资产负债表观”密切相关的一个理念是全面收益观(综合收益理念),在《企业会计准则第30号——财务报表列报》规定的所有者权益变动表中适度引入了这一理念。

新准则对六要素的界定,特别重视六要素各自的本质特征。如:对资产要素定义的核心是预期未来经济利益的流入,这也是资产减值测试的理论依据;负债要素定义的核心是“现时义务”,包括法定、潜在和推定的义务;收入要素的本质是“日常活动”,例如固定资产、无形资产的处置、变卖不属于日常活动,所以不产生收入,只是营业外收入;利润要素也增加了新的概念,即利得和损失(包括已实现和未实现的,其中利润表中的利得为已实现部分,未实现部分直接计入所有者权益)。

(4) 会计的计量(定量)。会计的计量属性多年来均以历史成本为计量基础,新的《企业会计准则——基本准则》中专门设置了“会计计量”一章,仍然维持以历史成本为基础的格局,同时适度、稳健地引入公允价值,前提条件是公允价值能够持续可靠取得并能可靠计量。

(5) 关于报告系统。新准则体系中报告类准则从第30号到第37号,共有8个。新的《企业会计准则——基本准则》的“财务会计报告”一章中特别强调和提升了财务会计报告(包括财务报表附注)的地位和作用。

2. 具体会计准则

我国的具体企业会计准则共有38项,而国际财务报告准则目前共有37项,因此,并非是与国际财务报告准则一一对应的,而是对国际财务报告准则体系进行了较大的调整。38项具体会计准则涵盖了我国企业的各类经济业务。38项具体会计准则可分类为一般业务准则、特殊业务准则和报告类准则。其中,一般业务准则针对一般企业经常发生的业务,如存货、固定资产等;特殊业务准则针对特殊行业的业务,如保险合同、生物资产、石油天然气开采等。也可以按另一种分类方法分为确认与计量

准则和报告准则，其中确认与计量准则包括一般业务准则和特殊业务准则。

新准则正文只规范会计的确认与计量，并不涉及会计记录，会计记录的内容在准则应用指南的《会计科目和主要账务处理》中单独规范。

3. 会计准则应用指南

会计准则应用指南由两大部分构成：对各准则的解释和《会计科目及主要账务处理》。其中准则的解释是应用指南的主体，已发布的会计准则应用指南涉及 32 项具体企业会计准则，另有 6 项具体准则（资产负债表日后事项、关联方披露、建造合同、中期财务报告、原保险合同、再保险合同）未作解释。

4. 在《会计科目和主要账务处理》的规定中，规定了 156 个科目

与《企业会计制度》比较，有几点需要我们在学习和执行中予以重视：

（1）《会计科目和主要账务处理》针对整个新准则体系，未再区分行业，这与准则不分行业的特点是对应的。对于明显仅适用于某一特殊行业的会计科目，财政部会计准则委员会在科目表中已明确标明。

（2）《会计科目和主要账务处理》仅规范会计记录环节，只涉及账务处理而不涉及会计确认和计量，确认和计量应遵循准则及其应用指南的规定。而目前执行的《企业会计制度》中规定的会计科目实际上规定了会计确认、计量的内容。

（3）新准则将会计报表及其附注的规定有机地融入到有关准则正文或应用指南中，而不是在《会计科目和主要账务处理》中规范，例如企业年金基金会计报表的格式直接在《企业会计准则第 10 号——企业年金基金》的正文中规定；《会计科目和主要账务处理》、《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》的应用指南中规定了一般企业、商业银行、保险公司和证券公司的资产负债表、利润表和所有者权益变动表的格式；《企业会计准则第 31 号——现金流量表》的应用指南中分别规定了一般企业和各类金融企业的现金流量表格式（包括现金流量表的附注）；合并会计报表的格式及其附注则在《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》的应用指南中规范。将报表格式和附注格式的规定提升到准则正文和解释（规范性文件）的层次，使之更具有强制性，报表格式和附注不能随意修改。

（4）对于 156 个会计科目的设置及其账务处理允许企业有一定的灵活性，在不违反会计确认、计量和报告规则的前提下，允许企业具备记录环节的灵活性，而不仅限于下级明细科目，也包括一级会计科目。

三、企业会计准则体系的主要特点

1. 立足国情

本次准则的修订最基本的原则是在立足于中国国情的前提下进行会计准则的国际趋同。在一些重大的会计原则问题上，能与国际财务报告准则（IAS）保持一致的同时，为适应我国企业现状和发展趋势，在尽可能借鉴的前提条件下，始终本着立足点是解决我国的实际会计问题，对于国际财务报告准则规定中不合适的内容，做了相应

的变通处理。

(1) 关联方交易的披露问题。同受国家控制的企业,按照国际财务报告准则的规定应视为关联方,假如我国企业会计准则也按照这一规定进行规范,就面临着我国所有国有企业、国有控股企业之间发生的交易行为都将被视为关联交易进行披露,这在实务中根本就不具有可操作性。新准则规定只有同受国家控制的企业之间存在投资控制关系时,才构成关联方,这是我国企业会计准则体系与国际财务报告准则的两个实质性差异之一。2006年7月19日,国际财务报告准则委员会正式宣布将借鉴中国的做法修改这一条款,计划2006年年底发布征求意见稿,2007年7月发布正式的修订稿。

(2) 长期资产减值准备的转回问题。国际财务报告准则规定所有的资产减值时均需计提减值准备,减少当期利润,同时减值因素消除后减值准备均可转回,相应增加利润或者减少亏损。在我国新的企业会计准则体系中规定,应收账款、存货等流动性较强的资产的减值损失可以转回,但固定资产、无形资产、长期股权投资等长期性资产的减值视同永久性减值,一旦计提即不得转回。其理由是:一方面,此类长期资产价值较大,减值情况较为少见,减值准备的计提需要特别谨慎,一旦减值就应当是永久性的;另一方面,我国现实经济生活中,特别是近年来确有一些企业利用减值准备的计提和转回操纵利润的案例,这时的减值准备计提既不符合实际情况也不客观。基于此,在新准则中即规定长期资产的减值准备不得转回。这是我国企业会计准则体系与国际财务报告准则的第二个实质性差异。

2. 国际趋同

与国际趋同是新准则的一大特点,在新准则中大量引进了在国际财务报告准则中应用的新概念和观念,对我国原会计准则中与国际财务报告准则不同的确认、计量方法作了较大幅度的调整,使之尽可能地符合国际惯例。2005年11月8日,财政部会计准则委员会与国际财务报告准则委员会就各种实质性问题在进行了一系列讨论、研究、沟通、谈判的基础上,中国财政部会计准则委员会(CASC)和国际财务报告准则委员会(IASB)签署了联合声明,国际财务报告准则委员会认为中国企业会计准则体系除极少数问题外,已实现了和国际财务报告准则的趋同。国际财务报告委员会同时也认为中国会计准则在以下方面值得其借鉴:关联方关系的界定、企业合并的会计处理、公允价值的运用等。

(1) 企业合并准则规定了两种不同类型的企业合并,即同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并。国际财务报告准则也有“同一控制下的企业合并”的概念,但目前尚未规定具体的会计处理方法。根据我国《企业会计准则第20号——企业合并》的规定,非同一控制下的企业合并作为一种不受第三方控制的双方之间自愿进行的交易看待,采用购买法处理,取得被合并企业的可辨认资产、负债按照公允价值计量,双方讨价还价的结果就是公允价值,一般不等于净资产的价值;因此《企业会计准则第20号——企业合并》规定的非同一控制下企业合并的处理与国际报告准则一致。而同一控制下的企业合并,合并双方均处于同一方的最终控制下,合并对价

不是双方讨价还价的结果,控制方可能是企业集团或者某一部门,且控制不是暂时性的,此类合并视同资产、负债的重新整合,不涉及公允价值的运用、交易差额调整所有者权益,不形成商誉。

(2) 关于持有待售的非流动资产和终止经营 (IFRS5),我国没有对应的具体会计准则。国际财务报告准则对于持有待售的非流动资产和终止经营采用公允价值计量,公允价值的变动计入企业的损益。“持有待售”是根据企业管理层的意图决定的,新准则规定对持有以备出售的长期资产,在增加限制性条件 (即以极有可能出售或终止为前提) 的基础上,考虑净残值时应考虑现值因素,同时规定对持有待售的非流动资产和终止经营,需在财务报表附注中详细披露。

(3) 企业年金基金准则,国际财务报告准则规定了设定提存计划和设定受益计划的会计处理,其中后者需要采用精算办法。两者的区别在于:设定提存计划下,公司交存了规定的基金后,对于资金运用中发生的损失以及通货膨胀风险等,公司不再进一步承担责任;而在设定受益计划下,企业需要承担资金运用损失和物价变动等风险。我国的退休福利——基本养老保险是一项国家强制性的制度,目前部分企业已经启动的补充养老保险制度试点是作为一种激励制度,它是按照工资的一定比例缴纳,不属于设定受益计划。

(4) 金融工具、石油天然气、保险合同准则。这些准则与国际财务报告准则均存在一定差异,新准则将保险合同准则分拆为两个准则,是比较适合我国保险公司目前实际情况的。新保险合同准则的规定较国际财务报告准则更加详尽,但其基本原则与国际财务报告准则是一致的。石油天然气准则较国际财务报告准则操作性更强,涵盖了从矿区权益取得到开采的各个环节。对于金融工具准则,国际财务报告准则太过复杂,新准则在结合我国金融业务的实际情况下,将其分拆为《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》、《企业会计准则第 24 号——套期保值》,实务中,大家要注意的是金融资产的分类对所有的企业都是要采用的。

(5) 关于通货膨胀会计。国际财务报告准则规范恶性通货膨胀经济下的财务报告,新准则未对此作出规定。恶性通货膨胀的标准在《企业会计准则第 19 号——外币折算》的应用指南中有所规定:先使用一般物价指数重述,再以合并来处理我国企业在境外子公司所在地发生的恶性通货膨胀。

3. 公允价值计量谨慎应用

(1) 公允价值的总体规定。国际财务报告准则委员会推崇公允价值,关注公允价值对投资者的有用性,但我国会计理论界和实务界以及政策制定部门认为公允价值有两个明显缺陷:一是交易性金融资产等的公允价值变动计入损益,相关的资产仍然存在,并未终止确认,也没有相应的现金流变动,企业计入损益后,由于所得税和利润分配等原因可能造成现金流出,对企业的发展不利;二是如果没有活跃市场,则公允价值的确定会有很大的主观随意性。因此,《企业会计准则——基本准则》规定需要谨慎运用公允价值,新准则引入了公允价值确定的三个条件:①活跃市场中的报价;

②同类或类似资产的公允价值加以一定调整；③运用估值技术。

(2) 关于公允价值的具体运用。在《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》中专门进行了讨论，同时在相关准则及其应用指南中也作了相应的规定，但总体要求是稳健地、有限地、慎重地使用。例如：《企业会计准则第 5 号——生物资产》规定以历史成本为计价基础，这是因为我国目前的生物资产市场尚未成熟，如果全面推行生物资产以公允价值计量将导致农业企业会计信息的不可靠。因此，增加了一条“有确凿证据表明生物资产的公允价值能够持续可靠取得的，应当对生物资产采用公允价值计量”的条款；《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》中将投资性房地产的范围予以严格限制，并对公允价值计量模式在投资性房地产中的应用严格限制了条件，国际财务报告准则则偏向于公允价值计量，而新准则则偏重历史成本为计价基础。

4. 提供了与新准则的衔接办法

新准则采用国际通用的做法，发布了《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》以规范首次执行企业会计准则时的确认、计量和财务报表列报，对执行新准则导致的某些会计政策变更，给出了特别的衔接条款，避免了过去我国企业涉及会计制度、会计准则变更时需要财政部分别根据不同企业出台各种衔接办法的做法。新准则要求企业在首次执行日，应对所有资产、负债和所有者权益进行重新分类、确认和计量，并编制期初资产负债表，除准则及其应用指南有特别规定以外，其他项目不应追溯调整。

四、新准则的主要变化及其对企业可能产生的影响

由于新准则的上述特点，决定了新准则必将对企业财务会计报告产生较大的影响，通过分析研究，我们认为新准则的变化与可能对企业财务报告产生的影响如下：

(1) 债务重组准则。原企业会计准则规定，支付的对价与重组债务的差额应计入资本公积；新准则规定，用以清偿债务的公允价值与债务的差额应计入当期损益，并就现金、非现金偿付，以及债转股等几类清偿方式分别进行了详细的规定。

(2) 非货币性资产交换准则。原企业会计准则规定，以换出资产的账面价值与相关税费之和作为换入资产的入账价值，在没有补价的情况下，就不产生损益；新准则规定，对具有商业实质的非货币性资产交换以公允价值和相关税费之和作为换入资产的入账价值，换入资产的公允价值与换出资产的账面价值的差额就可计入当期损益。

(3) 长期股权投资准则。原企业会计准则规定，在符合权益法核算的条件下，初始投资成本与被投资单位账面价值出现差额时，应作为股权投资差额或资本公积列示，并对借方差额逐年摊销；新准则规定，非同一控制下的企业合并和其他投资形成的初始投资成本大于被投资单位可辨认净资产公允价值的，不调整初始投资成本，小于该公允价值时，其差额计入当期损益，同时调整投资成本；同一控制下的企业合并中，支付的合并对价，应当在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作

为长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产以及所承担债务账面价值之间的差额，调整资本公积，资本公积不足冲减的，调整留存收益。

(4) 投资性房地产准则。原企业会计准则规定固定资产及存货的计量属性均为历史成本，并计提折旧或摊销；新准则规定，投资性房地产应以成本模式为基准计量模式，在满足特定的条件下，也可采用公允价值进行计量，采用公允价值计量时，不需计提折旧或摊销，而是以期末的公允价值为基础调整其账面价值，公允价值与原账面价值之间的差额计入当期损益，这条规定对特定的企业而言可能产生较大的损益。

(5) 借款费用准则。新准则从两个方面扩大了可以资本化的借款费用的范围，一方面由专门借款扩大为一般借款，且专门借款费用进行资本化的计量，新准则第6条明确规定：“为购建或者生产符合资本化条件的资产而借入专门借款的，应当以专门借款当期实际发生的利息费用，减去将尚未动用的借款资金存入银行取得的利息收入或进行暂时性投资取得的投资收益后的金额确定。”另一方面新准则还扩大了符合资本化条件的资产的范围，由固定资产扩展到存货、投资性房地产等。这对固定资产建造时间较长、一次性投入巨大、投资信贷资金需求量较大的企业，生产周期长的制造业企业，房地产企业的业绩都会产生较大的影响。

(6) 无形资产准则。新准则规定，对企业内部研究开发的项目，在研究阶段的支出，应于发生时计入当期损益；在开发阶段的支出，具备特定条件时应确认为无形资产。此外，对无形资产的摊销年限，原企业会计准则规定，如果合同及相关法律均未规定有效年限的，摊销年限不超过10年；新准则未再具体规定摊销年限，对于使用寿命有限的，应在使用寿命内系统合理摊销，使用寿命不确定的无形资产，不再摊销，但要在会计期末进行减值测试。因此，公司对其无形资产的寿命是否可确定，以及寿命多长的判断，将对公司的利润造成不同影响。

(7) 企业合并准则。新准则对是否属于同一控制下的企业合并分别采用权益结合法与购买法处理，并对商誉的处理作出了新的规定。新准则对公司的影响主要有以下几点：

是否属于同一控制的判断，将影响到是采取购买法还是权益结合法的选择。

购买法下，新准则第12条明确规定：“购买方在购买日对作为企业合并对价付出的资产、发生或承担的负债应当按照公允价值计量，公允价值与其账面价值的差额，计入当期损益。”

购买法下，如果出现负商誉，新准则第13条第2款规定：“购买方对合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的差额，应当按照下列规定处理：①对取得的被购买方各项可辨认资产、负债及或有负债的公允价值以及合并成本的计量进行复核；②经复核后合并成本仍小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额的，其差额应当计入当期损益。”

以往对合并价差是逐年摊销的，而新准则对商誉不进行摊销，而是予以减值测试，是否发生减值及减值幅度的大小将更多地依靠主观判断。

(8) 合并财务报表准则。在合并利润表中,新准则规定,子公司当期净损益中属于少数股东损益的份额,将列示在合并利润表的净利润当中;子公司所有者权益中不属于母公司的份额,应当作为少数股东权益,在合并资产负债表中所有者权益项目下以“少数股东权益”项目列示。同时合并报表取消“未确认投资损失”项目,将原企业合并报表暂行规定的该项目直接列入“未分配利润”项目,就此将对特定企业财务会计报表产生较大的影响。

(9) 政府补助准则。对与资产有关的政府补助,原企业会计准则规定是先作为负债处理,待项目完成后转入资本公积;新准则规定,应当确认为递延收益,并在相关资产使用寿命内平均分配,计入当期损益。

(10) 所得税准则。此前多数企业均采用应付税款法核算;新准则规定,所得税只能采用资产负债表债务法核算,在实务中,多数企业均存在可抵减暂时性差异的情况,因此,将使本期递延所得税资产增加、本期所得税费用减少,从而使本期利润增加。

(11) 股份支付准则。企业为获取职工和其他方提供的服务而授予权益工具时,应以所授予的权益工具的公允价值合理计入相关成本或费用,从而使公司利润减少,原企业会计准则没有该项规定。

(12) 资产减值准则。新准则规定,对长期资产减值损失一经确认,即视为永久性减值,以后期间不得转回,这样避免了部分企业提取减值准备,在以后年度突击转回的可能。

(13) 存货。新准则取消了后进先出法,对原采用此方法的企业而言,改变存货计价方式,将对存货成本的结转产生较大影响,至于对利润是增是减,将视物价变动趋势而定。新准则还规定商业企业进货费用计入存货采购成本、符合资本化条件的存货允许借款费用资本化,这些变化都将对不同企业的损益计算产生影响。

(14) 金融工具确认和计量准则。原投资准则规定,短期投资按成本与市价孰低计量;新准则规定,交易性金融资产期末按公允价值计量,公允价值的变动计入当期损益;符合条件的衍生金融工具不再仅在表外列示,而是进入表内计量。这两项规定都将对企业利润形成影响。

(15) 石油天然气开采准则。目前我国石油企业主要采用平均年限法或直线法计提折旧,新准则规定,应以产量法计提油气资产折耗,由于按产量法进行资产折耗存在一定的不确定性,会对公司业绩产生一定影响。

(16) 长期投资准则。新准则第5条第1款规定:“投资企业能够对被投资单位实施控制的长期股权投资。控制,是指有权决定一个企业的财务和经营政策,并能据以从该企业的经营活动中获取利益。投资企业能够对被投资单位实施控制的,被投资单位为其子公司,投资企业应当将子公司纳入合并财务报表的合并范围。投资企业对其子公司的长期股权投资,应当采用本准则规定的成本法核算,编制合并财务报表时按照权益法进行调整。”这将对企业母公司财务会计报告产生重大的影响。