

企业会计 准则(制度)选解

Qiye Kuaiji
Zhunze (Zhidu) Xuanjie

◎万宇洵 编著



湖南大学出版社

企业会计 准则(制度)选解

Qiyè Kuàiji
Zhūnze (Zhìdù) Xuánjiě

◎万宇洵 编著

湖南大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

企业会计准则(制度)选解/万宇洵编著. —长沙:

湖南大学出版社, 2003. 10

ISBN 7-81053-690-7

I. 企... II. 万... III. 企业—会计制度—中国
—学习参考资料 IV. D922.264

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 087881 号

企业会计准则(制度)选解

Qiyè Kuaijì Zhūnzé (Zhìdù) Xuánjiě

万宇洵 编著

-
- | | | | |
|-------------------------------|-----------------|----|--------------|
| ☐ 责任编辑 | 陈建华 | | |
| ☐ 封面设计 | 张 毅 | | |
| ☐ 出版发行 | 湖南大学出版社 | | |
| | 社址 长沙市岳麓山 | 邮码 | 410082 |
| | 电话 0731-8821691 | | 0731-8821593 |
| ☐ 经 销 | 湖南省新华书店 | | |
| ☐ 印 装 | 湖南大学印刷厂 | | |
-

- | | | | | | |
|-----------------------------|-------------------------|---|---|-----------------------------|-------|
| ☐ 开本 | 880×1230 32 开 | ☐ 印张 | 9 | ☐ 字数 | 225 千 |
| ☐ 版次 | 2003 年 10 月第 1 版 | ☐ 2003 年 10 月第 1 次印刷 | | | |
| ☐ 印数 | 1-5 000 册 | | | | |
| ☐ 书号 | ISBN 7-81053-690-7/F·60 | | | | |
| ☐ 定价 | 16.00 元 | | | | |
-

(湖南大学版图书凡有印装差错, 请向承印厂调换)

前 言

优胜劣汰、适者生存，在不进则退的市场经济时代，在飞跃发展的经济形势之下，惟有学习才能合上时代的步伐，顺应形势的变化。企业如此，个人如此，会计人员更是如此。面对日新月异的会计变革，为了会计人员的学习需要，我们编写了这本《企业会计准则（制度）选解》。

会计界自改革开放以来，已发生了一系列翻天覆地的变化。特别是加入 WTO 以后，为求在保护本国利益的前提下达成与国际会计的协调，进行了转型期间的若干重大变革，突出的表现就是先后颁布了《企业会计准则》和《企业会计制度》。这里的“准则”、“制度”，虽然从名称、形式、结构和内容编排上都表现为会计法律、法规中的两个不同文本，但在实质内容和指导作用上却都是会计实务操作的规范化准绳，两者相辅相成，共同构成目前国家统一的会计核算制度（广义的）。这种“准则”、“制度”并存，共同规范会计实务的现象，可以说是我国在计划经济影响尚未消除、而知识经济热浪已然灼面的转型时期的特殊表现。当市场化程度和会计人员素质得到普遍提高后，由单一的《企

业会计准则》来规范会计实务应是最终趋势。

有鉴于此，我们针对目前财务会计庞杂的内容进行了系统的重新编排：《中级财务会计学》主要按照《企业会计制度》的要求，以六个会计要素为主形成常规业务的日常核算，并对比较典型的新业务进行了初步介绍，在形成中级财务会计业务的完整认识的基础上，重点研究了财务报告的编制；《高级财务会计学》主要介绍和探讨超越四个基本假设时空范围的特殊业务，由于这也属于财务会议的范畴，因此也受《企业会计准则》的规范制约。那么，还有一些符合四个基本假设作为核算前提、属于其设定范围的新业务，考虑到它们大部分已随着具体会计准则的颁布陆续推出，我们就暂以本课程予以归纳，并作为“企业会计准则、制度讲解”开设。虽然该课程暂时起到的是拾遗补阙的作用，但其内容却是目前最新也是最重要的，无论是会计职称考试还是注册会计师考试都已在近几年成为常见的内容。

本教材编写的一个主要目的，就是将企业会计准则、制度，作为我国会计法律、法规、规章中专业技术性最强的一个独立部分向大家进行介绍，让大家了解我国目前开展会计实际工作的相应“游戏规则”。由于具体准则的研究制定还在继续，且已颁布的多达二十来个，我们只能有所选择地对部分有代表性的具体准则内容进行讲解，希望能在此基础上举一反三、触类旁通，为大家自学其他具体准则特别是以后新颁布的具体准则创造条件。因此，我们在这里强调的还是企业会计准则、制度作为一

个整体，它在会计法律、法规中处于什么位置，它怎样对会计实务进行规范，它应对会计实务的哪些方面进行规范，它的内容框架如何，等等。只有这些认识问题解决了，准则、制度中具体内容的深入学习就比较好办。

在新形势下学习新事物，是目前我们所有会计工作者最为突出的一个共同任务。如果书中有不妥、不当或错误的地方，敬请大家斧正。

万宇洵

2003 年 8 月于湖南大学会计学院

目 次

前 言

第一讲 企业会计准则、制度概述

- 第一节 现代会计的分类与分工 1
 - 会计的起源、发展 / 现代会计的分类 / 企业会计的分工 / 会计准则规范的对象
- 第二节 会计的法律、法规体系 10
 - 会计法律、法规的层次和内容 / 企业会计准则的内容框架 / 企业会计制度的内容框架

第二讲 关联方关系及其交易的披露

- 第一节 企业会计准则——关联方关系及其交易的披露 ... 20
 - 引言 / 定义 / 关联方关系 / 关联方交易 / 披露 / 附则
- 第二节 《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》讲解 24
 - 关联方关系及其范围 / 关联方交易及其类型 / 关联方关系及其交易的披露 / 关联方关系披露举例 / 关联方交易事项披露举例

第三讲 或有事项

- 第一节 企业会计准则——或有事项 54
 - 引言 / 定义 / 或有事项的确认和计量 / 或有事项

的披露 / 附则

第二节 《企业会计准则——或有事项》讲解 57

或有事项的定义及特征 / 或有事项的确认、计量
和账务处理 / 或有事项的披露

第四讲 资产负债表日后事项

第一节 企业会计准则——资产负债表日后事项 71

引言 / 定义 / 调整事项 / 非调整事项 / 附则

第二节 《企业会计准则——资产负债表日后事项》讲解

..... 73

资产负债表日后事项所涵盖的期间和内容 / 资产
负债表日后事项的处理原则及方法

第五讲 会计政策、会计估计变更和会计差错更正

第一节 企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计
差错更正 111

引言 / 定义 / 会计政策变更 / 会计估计变更 / 会
计差错更正 / 附则

第二节 《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会
计差错更正》讲解 115

会计政策变更 / 会计差错变更 / 会计差错更正 /
关于滥用会计政策和会计估计及其变更

第六讲 建造合同

第一节 企业会计准则——建造合同 140

引言 / 定义 / 合同分立与合同合并 / 合同收入 /
合同成本 / 合同收入与合同费用的确认 / 披露 /
附则

第二节 《企业会计准则——建造合同》讲解…………… 145

建造合同的定义及特征 / 建造合同的类型划分 /
建造合同的分立与合并 / 建造合同收入 / 建造合
同成本 / 合同收入与合同费用的确认 / 合同预计
损失的会计处理 / 关于披露 / 本准则与现行《施
工企业会计制度》的比较

附录 1 《建造合同》具体准则对施工企业会计核算新要求的分析
…………… 173

附录 2 《建造合同》准则对成本核算的影响分析…………… 181

第七讲 收 入

第一节 企业会计准则——收入…………… 194

引言 / 定义 / 销售商品 / 提供劳务 / 让渡资产使
用权 / 披露 / 附则

第二节 《企业会计准则——收入》讲解…………… 197

收入概述 / 商品销售收入的确认和计量 / 提供劳
务收入的确认和计量 / 让渡资产使用权收入的确
认和计量 / 收入的披露 / 本准则与会计制度的比
较

第八讲 债务重组

第一节 企业会计准则——债务重组…………… 230

引言 / 定义 / 债务重组方式 / 债务人的会计处理 /
债权人的会计处理 / 披露 / 衔接办法 / 附则

第二节 《企业会计准则——债务重组》讲解…………… 235

债务重组概述 / 债务重组核算原则 / 债务重组的
披露 / 债务重组准则修订前后内容的简单比较

第九讲 非货币性交易

第一节 企业会计准则——非货币性交易·····	252
引言 / 定义 / 非货币性交易的会计处理 / 披露 / 衔接办法 / 附则	
第二节 《企业会计准则——非货币性交易》讲解·····	254
非货币性交易的基本要求 / 非货币性交易的相关 概念 / 非货币性交易的核算 / 非货币性交易的披 露 / 非货币性交易准则修订前后的主要变化	
附：企业财务会计报告条例·····	266

第一讲 企业会计准则、制度概述

进入 21 世纪，特别是加入 WTO 以后，为了适应经济全球化的新形势，加强与国际间会计的协调，我国已对照国际通行的做法，逐步实行了以会计准则（制度）为主要标准来指导、规范会计实务操作的工作模式。从国际上会计发展的情况看，现代会计的这种工作模式是以两权分离为前提，以受托代理为导因，以会计分工为基础而形成的。因此，要对企业会计准则（制度）有整体的了解，就应该通过对会计起源、发展的历史进行分析，从其分类与分工演变的过程去把握这种做法的实质。

第一节 现代会计的分类与分工

现代会计的分类与分工，是传统会计在长期实践中不断发展的结果，也是会计与时俱进的先进性的表现。

一、会计的起源、发展

会计起源于社会生产实践。人类要生存，社会要发展，就必须进行物质资料的生产，而任何生产活动的开展总表现为得失兼有的过程。正是这种计较得失的社会经济活动的发展使人类萌生

原始核算行为的要求和提高核算质量的主观需要；同时，社会经济活动的发展又使人类不断产生出满足上述需求的技术手段和客观可能。事实上，社会生产的发展既对会计的进步不断提出要求，又为会计的完善不断提供条件。为了便于概括性地了解会计发展的历史，我们不妨分阶段来进行分析。

1. 古代会计的初始阶段

在人类历史发展初级阶段的原始社会，人类就出于对“得”、“失”的关心，将得失兼有的生产过程以原始的手段记录下来，产生了诸如“结绳记事”、“刻石记数”等原始的计量、记录活动，形成“生产职能附带部分”的一些原始核算行为。

随着劳动生产力的不断提高，剩余产品开始出现，生产过程中需要计量和记录的内容逐渐丰富起来，于是，会计就从生产职能中分离出来，成为由专职人员担任并具有独立职能的管理工作。但这种初始的会计工作，由于当时社会生产过程的经济业务比较简单，充其量也只是对财产物资的收支进行实物数量的记录和计算，并没有形成以货币为主要计量尺度的特点，也就没有与统计以及其他核算区别开来，因此，它与完整意义上的会计还有一定距离。对此，我们不妨将其作为古代会计的初始阶段加以认识，其特点主要是在原始核算行为中由附带职能演变为专门职能。

2. 古代会计的形成阶段

完整意义上的会计，至少应以货币作为主要计量尺度形成自身的基本特点，从而独立于统计与其他核算以外自成体系。

在我国古代的会计核算中，以货币作为计量单位，一直处于一个缓慢的量变过程中。这种量变的积累直至春秋战国时期封建生产关系产生以后，伴随着商品货币经济的发展才有了一定的进步。其中，秦代币制的统一使货币量度在会计核算中的运用迈出了关键的一步。到西汉时期，商业活动开始摆脱以物易物的交换形式，商业经营中货币成了衡量一切商品价值的对照物，此时，

货币量度在会计核算中占据了统治地位,会计核算的对象就主要集中在社会生产过程中能以货币表现的经济活动上。据此,会计作为一项独立的管理工作,已将统计及其他核算内容分离出去,逐步形成自己的专门体系。这样,以货币作为主要计量尺度进行了统、会分家这一特征,表明古代会计已经形成。但由于它在相当长的一段时间内将呆板的单式记账逐步演进为科学的复式记账,因此,它又为近代会计的萌发、成型创造了条件,打下了基础。

3. 近代会计的萌发阶段

由单式记账法向复式记账法的逐步过渡,表现出古代会计向近代会计的历史演变。古老的中式会计是在与西式会计的结合中最终完成了向复式记账过渡的这一进程。由于西方近代会计发展的趋势明显,我们以它为主进行分析。

12世纪末和13世纪初,由于当时意大利的商业比较发达,商业交易活动日趋复杂,古代会计中长期采用的单式记账法已不能满足充分反映交易事项的要求,于是首先在佛罗伦萨的钱业庄中运用了复式记账法并设置了复式账簿,随后又在吉诺亚和威尼斯相继出现了官厅复式账簿和商业复式账簿,表明了复式记账法在会计中的普遍使用,初露了近代会计的端倪。但由于复式记账一开始仅停留在利用账簿来处理具体业务这一初级阶段,因此,它只表明近代会计尚处于萌芽状态,故有人把这一时期称为“簿记阶段”。

作为近代会计的萌发阶段,其主要的特点是围绕着完善记账方法和改善账簿组织结构进行了有效的研究,这就为近代会计的最终形成创造了条件。

4. 近代会计的成型阶段

会计作为自成体系的经济管理活动,在形成了以生产过程中的价值方面为特定对象后,还应依据核算方法的内在联系形成固定的工作模式,并每期重复同样的工作程序来处理不同的经济业

务，以保证提供口径一致、质地相同的管理所需信息。

18 世纪至 19 世纪中叶，特别是英国产业革命完成以后，企业面对百废待兴中的巨大商机，为求自身的更大发展而纷纷举债。债权人则出于规避风险的考虑，要求企业提供反映负债情况的报表，于是首先由一些无限责任的独资、合伙企业开始编制“负债表”并对外报告。一段时间后，债权人感觉到单纯的负债情况不足以了解一个企业客观的偿债能力，进而要求企业将“资产”这一偿还债务的手段一并列出，这就产生了延续至今的“资产负债表”。19 世纪 60 年代以后，随着自由资本主义向垄断资本主义的过渡，社会化大生产和专业化的发展以及劳动分工，导致了企业股份化、资本集中化的趋势。大量股份制企业的涌现，使企业的所有权与经营管理权逐渐分离，分离后的两权拥有者之间开始出现委托、受托代理关系。所有权拥有者作为独立核算、自主经营的经济主体的外部关系人，他们特别关心企业的经营成果，要求企业定期提供与其经济利益息息相关的“损益表”。至此，企业外部众多的债权人、所有者和其他利益相关者都需要企业经营管理者定期提供赖以决策的财务报告，于是乎，企业定期编制会计报表就形成风气并成为制度。会计报表的编制，从内容上是一定时期经济业务核算的总结，从形式上是一段时间会计处理程序的终点。它表明了会计工作已按一定模式和固定程序在有条不紊地进行，无论各期具体业务有何不同，会计核算都将按填制凭证，登记账簿，编制报表等固定步骤予以重复操作，会计循环由此完成。由会计循环为主要标志的近代会计也趋于成型。

5. 近代会计的成熟阶段

会计核算形成定期循环的固定程序后，如何使核算内容更为规范化、通用化，特别是使核算产生的会计资料更符合报表使用者的决策需要，不能不对一定范围内各自为政的企业会计作出统一的规范标准，这就引发了会计原则的研究。从 20 世纪初到 40

年代，率先由美国开始出现并初步建立的“公认会计原则”，就成为会计在外向服务时既能为会计人员所认同，也能为社会公众所接受的会计事务处理准绳，表明近代会计迈出了成熟的一步。

同时，伴随着股份制企业日益普遍，社会竞争更趋激烈，企业都特别强调利用会计加强内部管理，首当其冲自然着眼于成本。随着泰勒科学管理思想和方法的推广，标准成本应运而生，会计将原本属于统计的成本核算，通过与复式记账的结合纳入其中，使成本记录与会计账簿一体化，构成了成本会计的专门内容。

此时，会计无论是对内还是对外，其有助于决策的作用越来越大，表明近代会计已然进入成熟阶段，并也初现企业会计分工的端倪。

6. 会计的深化阶段——现代会计的产生

现代会计起源于20世纪30年代，形成于20世纪50年代，在20世纪60年代至80年代得到初步发展，现在仍处于进一步发展的时期。

进入20世纪30年代以后直至50年代，科学技术突飞猛进，经济形势急速发展，既要求会计突破传统的束缚进一步深化，又为会计的深入变革创造了客观条件，从而使会计进入了一个向传统挑战的全新阶段。一方面，企业为了在激烈的竞争中求生存，都会增强忧患意识并着重防患于未然，在利用会计加强内部控制的同时，将成本核算方法与预算管理理论相结合，由原先单纯的事后核算转向更为强调事前、事中核算，形成了以对内服务为主、服从于企业内部经营管理决策需要的会计分支——管理会计。另一方面，传统会计中的原有部分，作为主要对外服务的会计分支——财务会计，仍按会计循环的固有程序，有条不紊地继续沿着原有轨迹朝着规范化、通用化、系统化、理论化方向发展，不断完善会计原则。

财务会计的外向服务性质，决定了其核算资料，特别是提供

的财务报告具有对外开放的公开性。如何能取信于社会公众？这就需要由独立于两方利益以外的第三者来予以验证，由此又产生了公共执业（注册）会计师独立审计制度。这样，会计由服务于政府、服务于特定主体，又扩展到服务于社会公众。

会计的这种工作领域的划分和企业会计的分工，是现代会计最基本的特征，也是会计发展至今最具主导地位的现状。为了便于总结，我们不妨将其概括于图 1-1 所示：

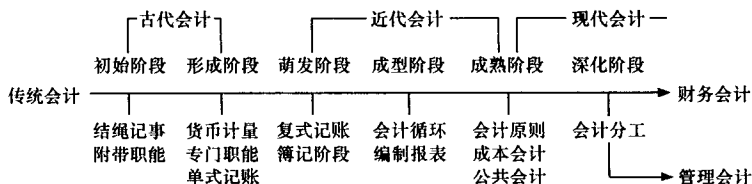


图 1-1 会计起源、发展及分工概况

二、现代会计的分类

由近代会计推进到现代会计的主要标志之一，是公共执业会计师制度建立后的会计工作的分类。现代会计按其工作的范围可划分为三大领域：公共会计、私用会计和政府会计。

1. 公共会计（public accounting）

公共会计也称为公共会计师职业会计，它是为社会公众服务的公用会计。合格的公共会计师必须通过一系列严格的考试才能具备执业资格，并获得一定时间的从业经验后方能注册，成为注册公共会计师（Certified Public Accounting，即 CPA）。此后，他们就可以通过事务所的组织形式或以个人的身份独立执业，面向全社会，接受社会公众的委托，开展审计、评估、咨询等有偿服务工作。

2. 私用会计（private accounting）

私用会计也称私会计，它是指专门为某一特定组织（主体）服务的会计。它与公共会计同时服务于众多的客户从而具有广阔的工作范围不同，它只受雇于单一组织机构，其工作内容是限制在一定空间范围之内的。由于社会组织有营利与非营利两种类型，私用会计也就分为服务于营利组织的会计——企业会计和服务于非营利组织的会计——社团会计。企业会计按其业务性质的不同又可分为工业企业会计、商业企业会计、农业企业会计、施工企业会计、金融企业会计和服务行业会计等，它强调以收抵支，争取盈余，其经营活动是以营利为目的；社团会计主要包括文化、教育、科研、医疗等事业单位以及慈善机构和宗教团体等非营利组织的会计，它偏重收支的计算而不强调损益的考核，其业务活动因带有一定公益性质而不以追求赢利为目的，因此也叫收支会计。

3. 政府会计（governmental accounting）

政府会计又叫官厅会计，是指专门为政府公务部门中各级机构服务的会计。它主要从事政府机构内部会计业务的核算，审查各级政府机关的会计资料，准备预算，并对企业和个人的所得税申报情况进行查核等。由于它与国家财政联系非常密切，并为国家宏观指导提供基础资料，因此核算上具有很强的政策性，同时也有逐级向上汇总的要求。政府部门需靠会计提供的财务资料来开展指导性的宏观管理工作，因此，政府每一级行政机构就必须设置会计以履行发展的相关职责。

会计三大领域的划分，作为现代会计的主流现象一直延续至今。就我国而言，公共会计就是注册会计师职业会计，非营利组织会计主要指事业单位会计，政府会计相当于行政单位会计，而营利组织会计就叫企业会计。显然，企业会计无论从整个发展的历史、经济业务的广度和深度，以及从业人员的数量看，都决定了它在会计中占据了主导地位。企业会计的分工，正是从根本上