

QIYE KUAISI ZHUNZE

企业会计准则概论



主编 孙宇林 刘同旭
天津科学技术出版社

新华书店
PDG

企业会计准则概论

主编 孙宇林 刘同旭

天津科学技术出版社

津新登字(90)003号

责任编辑:王国利

企业会计准则概论

主编:孙宇林

刘同旭

天津科学技术出版社出版、发行

天津市赤峰道130号

天津新华印刷二厂印刷

开本 850×1168毫米 1/32印张 4.75 字数 112 000

1992年11月第1版

1992年11月第1次印刷

印数:1-5 000

ISBN 7-5308-1258-0/F·81 定价 3.00元

序 言

企业会计准则,是会计工作的规范。会计准则对于会计核算理论与会计核算实务都具有大的指导意义。本世纪30年代以来,国外的会计职业界和会计理论界一直都在持续不断地致力于会计准则的研究和完善。联合国、欧洲经济共同体、经济合作与发展组织等官方机构;国际会计准则委员会、国际会计师联盟等民间会计职业组织都在参与或者进行国际会计准则的协调,世界上的许多国家,如美国、英国、德国、法国和日本等国都先后制定、颁布和实施了企业会计准则。

进入80年代以来,我国会计界积极开展了会计准则的研究。我国对于会计准则的研究主要是从两条线索进行的,第一、中国会计学会从80年代开始致力于会计准则的研究,到1987年学会专门设立了一个由著名会计专家、教授参加的会计准则研究组,就制定我国会计准则的有关问题进行了广泛的探讨,这些研究成果一方面通过各种书刊公开发表,另一方面将这些研究成果提供给财政部作为研究制定会计准则时的参考。第二、财政部会计事务管理司于1988年10月成立了会计准则课题组,负责有关会计准则的可行性研究、会计准则的起草、会计准则的协调等工作,到1991年11月财政部提出了企业会计基本准则草案,并发布全国征求意见,至此,我国企业会计准则基本成型。

我国研究会计准则可供参考的书籍很少,掌握会计准则对于会计工作是十分必要的,会计信息的规范化是会计核算的主要目标之一。为此,孙宇林、刘同旭同志主编了《企业会计准则概论》一书,本书作者试图立足于中国的国情,以财政部制定的企业会计基

本准则为依据,对会计准则的有关概念、涵义、内容、方法和意义等作了比较全面的分析与论述,而且,在本书中还吸收了国外会计准则当中的有关内容,并力求加以消化与吸收,使得本书的内容更加充实。

会计准则的研究方兴未艾,事物的发展和科学技术的进步是无止境的,作者对于这些重要的会计理论和实务的认识有些还属于探讨性的,然而,本书对于会计理论的学习和会计实际工作都将具有重要的参考价值。

李宝震

1992年7月于天津

前 言

会计信息,作为一种有用的商业语言,必须是规范的,否则,势必影响会计信息的有用性。会计信息的规范化是一种国际趋势,联合国会计和报告国际准则政府间专家特别工作小组、欧洲经济共同体、经济合作与发展组织等官方组织;国际会计准则委员会、国际会计师联盟、欧洲财政经济会计专家联盟和东盟国家会计师联盟等民间会计组织都在积极参与和进行国际间的协调。世界上的许多国家,如美国、英国、德国、法国和日本等国家都在进行会计核算的规范化。从世界范围来看,会计核算的规范化大都是通过制定、颁布、实施与执行会计准则来进行的。中国作为一个正在实行改革开放的发展中的国家,经济的起飞是未来一定时期的战略选择,经济越发展,会计越重要,对内改革和对外开放都需要会计这一重要的经济管理工具。所以,中国的会计核算中的确认、计量、记录和报告也需要加以规范化,一方面将国内不同所有制形式与不同行业的会计核算进行规范化,另一方面使得国内的会计核算能够与国际会计准则相协调。

会计准则,是对会计核算进行具体指导的规范。会计准则,是生产力发展到一定阶段的产物。伴随着生产力的发展,企业的社会化程度日益提高,企业的经营也日趋多元化,企业的业务范围趋向于国际化,企业的经营活动越来越复杂,企业的这些变化,都要求通过会计准则对企业的会计核算加以规范化。

会计核算的规范化,从世界范围来看,实现的途径主要有两条:其一,通过国家的民事法典、公司法、商法和证券交易法等法律加以规范,也就是对会计核算进行间接规范;其二,通过制定会计准则加以规范,也就是对会计核算进行直接规范。从历史的发展

看,早期的会计核算规范多是通过第一条途径实现的;而现代的会计核算规范多是通过第二条途径实现的。会计准则脱离法律规范而逐渐成为独立的指导规范是一种发展趋势。会计准则,作为独立的指导规范主要用于规范特定国家的会计核算方法、程序,会计的计量、确认、记录和报告,以便实现会计核算过程的标准化。

作为会计工作者,本书作者唯一的期望就是在会计准则这一新领域中作出一点点探索,愿《企业会计准则概论》一书既能够起到抛砖引玉的作用,又能够在会计实践中发挥一定的作用。本书作者希望读者通过《企业会计准则概论》的阅读受到一定的启迪。

由于作者水平有限,编写与修改时间仓促,本书一定有不妥和错误之处,欢迎读者批评指正,以便进一步修改和补充。

参加《企业会计准则概论》一书编著的作者包括:孙宇林、刘同旭、王洪、邵国宏、郝建国、刘凤军。全书初稿完成后由孙宇林修改并补充,最后,经孙宇林、刘同旭审阅并定稿。

编著者

1992年6月于天津

目 录

第一讲 企业会计准则概述 [1]

一、我国企业会计准则的基本框架 [3]

二、会计准则总则的结构与内容 [7]

三、建立我国企业会计准则的必要性 [13]

第二讲 企业会计核算的一般原则 [15]

一、会计核算一般原则的组成 [16]

二、会计核算一般原则的内容 [19]

第三讲 企业资产的会计准则 [31]

一、企业资产的涵义及其实质 [32]

二、企业资产的种类 [35]

三、企业资产确认、计量和报告的准则 [37]

第四讲 企业负债的会计准则 [46]

一、负债的涵义与性质 [47]

二、流动负债的种类 [48]

三、长期负债的种类 [52]

四、或有负债的问题.....	[56]
五、企业负债基本会计准则.....	[58]

第五讲 企业产权的会计准则 [59]

一、企业产权的涵义.....	[59]
二、企业产权的内容.....	[61]
三、企业产权的基本会计准则.....	[68]

第六讲 企业收入的会计准则 [70]

一、企业收入的涵义与性质.....	[70]
二、企业收入的确认.....	[72]
三、企业收入的计量.....	[77]
四、企业收入的基本会计准则.....	[78]

第七讲 企业费用的会计准则 [80]

一、企业费用的涵义.....	[80]
二、企业费用的种类.....	[83]
三、企业费用的确认.....	[87]
四、企业费用的计量.....	[89]
五、企业费用的基本会计准则.....	[91]

第八讲 企业利润的会计准则 [93]

一、企业利润的涵义与性质.....	[93]
二、企业利润的种类.....	[96]
三、企业利润的确认与计量.....	[97]

四、企业利润的基本会计准则	[99]
---------------------	------

第九讲 会计报告的会计准则	[100]
----------------------------	--------------

一、会计报告的涵义与组成	[100]
--------------------	-------

二、会计报告的要素	[102]
-----------------	-------

三、会计报告的主要形式	[106]
-------------------	-------

四、会计报告的基本会计准则	[115]
---------------------	-------

第十讲 国外会计准则	[117]
-------------------------	--------------

一、国外会计准则的发展	[118]
-------------------	-------

二、国际间会计准则的协调	[124]
--------------------	-------

附录：中华人民共和国《企业会计准则》(草案) ...	[127]
-----------------------------------	--------------

第一讲

企业会计准则概述

会计,作为一门古老而又年轻的学科有着源远流长的历史。1494年,意大利人卢卡·帕乔利出版了《算术·几何及比例概要》一书,从会计发展史上看,这是一个重要的里程碑,它标志着会计步入了科学的时代。然而,会计理论和会计实务的迅速发展是从本世纪开始的。进入本世纪以来,会计理论和会计实务的发展总目标是:建立一套前后连贯,浑然一体,在世界范围内能够协调统一的会计理论和会计实务的规范体系。在本世纪内会计基本理论、会计实务的研究比以往更加深入,视野更加开阔、规范化是会计发展史上的一个长盛不衰的主旋律。为了达成这一主体目标,研究、制订、颁布与执行会计准则是世界各国实现会计理论、会计实务规范化的一个必然途径。

从世界范围来看,很多国家对会计准则都进行了不同程度的研究。特别是一些发达国家基本上都颁布了各种会计准则,用以规范本国的会计核算工作。从理论上讲,许多国家都进行了大量的理

论研究,会计学大师帕登(W. A. Paton)与李特登(A. C. Littleton)1940年所著《公司会计准则导论》一书的出版标志着企业会计准则在理论研究上的深化。其后,世界各国的会计工作者以及国际会计组织对会计准则进行了一系列的研究,发表了一系列有关概念体系的专论和会计准则的研究论文,使会计准则的理论研究逐步得以完善。从实务上看,美国、英国、法国和日本都先后制订颁布了一系列会计准则的公告,使会计准则从理论的研究过渡到实务的应用,如美国的“公认会计原则”、英国的“会计原则推荐”和日本的“企业会计原则”等。这一切都预示着会计理论的研究和会计实务的处理都在逐渐朝着会计核算规范化这一总体会计目标发展和完善。

从我国的情况来看,企业会计准则的理论研究和实践都起得较晚。三十年代初,我国已经开始有人研究企业会计准则的有关问题,但基本上都是介绍国外的有关理论与观念,如黄祖方在其《会计学之重要假定》一文中列举了九项会计基本假定。潘序伦在四十年代翻译了美国会计准则研究的代表作《公司会计准则导论》一书,这些对我国的会计学研究产生了一定的影响。其后的若干年,1983年为止,会计准则的理论研究基本上是空白,这与我国会计的外部环境和管理体制的问题是分不开的。1983年后,我国的会计准则研究才真正开始起步,我国会计准则的研究主要围绕着两个线索展开:(1)中国会计学会将“社会主义的会计原则与会计准则及其与西方会计准则的联系和区别”作为会计理论研究课题,列入1983—1985年工作规划要点,其后的几年里,我国会计界围绕着会计原则的概念,我国有无会计原则,如何建立具有中国特色的会计原则等问题展开了讨论,但是理论上的分歧仍然很大,主要是对会计规范化的认识还不是很深刻,其主要原因是我国商品经济的发展程度仍然很低。1987年后,由于制订会计准则的必要性随着商品经济的发展而逐渐变的清晰起来。经济管理的发展正在突破旧体制的束缚,会计准则在实践中的需要程度逐渐增加。因此,

中国会计学会专门设立了一个由国内著名会计学专家、教授参加的“会计准则研究组”，从事会计准则的理论研究，在理论上取得了系列的成果。(2)财政部会计事务管理司对企业会计准则的研究主要侧重于实务上，1988年，财政部会计事务管理司成立了“会计准则课题组”，专门从事企业会计准则的理论研究，具体负责中国会计准则的调查、研究、设计和草拟工作。财政部会计准则课题组主要进行了三个阶段的工作。第一阶段：探索了制订中国会计准则的可行性与必要性。在这一阶段中，财政部课题组提出了《关于拟定我国会计准则的初步设想》、《关于拟定我国会计准则需要研究的几个主要问题》等研究报告，经过深入讨论，在尽快制定中国会计准则的问题上逐步形成了共识，统一了认识。第二阶段：探索了中国会计准则的基本框架与结构。财政部课题组在可行性研究的基础上，进一步探讨了中国会计准则的基本结构、基本内容与实施步骤等基本问题。并在此基础上提出了《中华人民共和国会计准则(草案)提纲》，成为正式起草会计准则的重要依据。第三阶段：正式起草并发布了《企业会计基本准则(草案)》。会计准则课题组在会计准则提纲的基础上，又经过一年多的工作，于1991年11月提出了基本准则(草案)，由财政部发布全国征求意见，我国企业会计准则制定的基本框架在这一阶段业已完成。财政部同时还在加紧应用准则的起草工作。我国企业会计准则的制定，颁布与实施既涉及到会计理论与方法，又影响会计工具的运作和实务的操作，将对中国的会计领域产生极其深远的影响，它将是我国会计领域中的一件大事和中国会计史上的一个重要里程碑。

一、我国企业会计准则的基本框架

企业会计准则作为会计核算的规范。要求有严密的结构体系，会计准则应该由不同层次和部分构筑而成，这一框架在不同层次之间，不同部分之间应该能够相互配合、互相制约，共同对企业会

计核算的确认,计量与报告等作出指导与规范。

(一)我国企业会计准则的层次

会计准则的层次划分,一般有两种基本观点:其一,将会计准则划分为两个层次,一个层次是一般准则,第二个层次是应用准则;其二,将会计准则划分为三个层次,既基本会计准则、会计要素的确认、计量和报告准则,以及具体业务会计准则。我国企业会计准则在借鉴世界各国会计准则与国际会计准则的基础上,根据我国 40 多年会计核算制度的制订经验,将会计准则划分为基本会计准则和具体准则两个层次。也就是说,中国的企业会计准则由基本准则和具体准则两个层次所组成。

会计基本准则是关于会计核算的基本要求,基本指导和基本规范。它包括会计的一般原则和会计各要素的准则两大部分,会计基本准则的核心是对会计的确认、计量、记录与报告作出基本的规范与要求。会计基本准则主要有两个方面的职能:第一,用以指导具体会计准则的制订,它是制订会计具体准则的理论依据和指导原则,它是一种指导性的规范。因为企业的具体业务极为复杂,具体准则将涉及到这些业务的会计核算程序与方法,这就需要能够前后连贯,浑然一体的整体原则加以指导。基本准则将作为一条主线,确保各种具体准则之间能够相互协调、首尾一致,贯穿始终。第二,用以指导具体的会计核算工作,它是企业进行会计核算工作的指导思想和依据,基本准则是一种业务处理的指导性规范。因为各企业的经营特点和管理要求不同,会计的具体核算形式会有一些的差别,但是,作为会计的核算与处理,其原则应该是规范化的,指导思想也应该是一致的,否则,会计核算工作将失去准绳。所以,会计基本准则具有适用性强、指导性强的特点,基本准则居于一种统驭的地位,不仅驾驭具体准则,而且也统驭各行业的具体会计核算实务。

会计具体准则是根据基本准则的要求所制定的有关会计核算业务的具体规范,是企业组织会计核算工作的直接依据。财政部计

划在今后的若干年内按照具体情况,完成 40 个左右的具体会计准则,主要包括:固定资产会计、折旧会计、无形资产会计、存货会计、外币业务会计、应收帐款与坏帐会计、长期投资会计、借款费用会计、收入确认会计、收益分配会计、股份会计、债券会计、物资变动会计、破产清算会计、资金平衡表、利润表、财务状况变动表或现金流量表、合并会计报表、前期调整会计等。

(二)会计基本准则的内容

我国企业会计基本准则从内容的框架上看,主要有四个部分组成,它们是:总则、一般原则、会计要素的准则和会计报告的准则。

1. 总则的内容

我国企业会计基本准则主要包括了会计准则的性质,制订的依据,会计的目的,会计准则的适用范围,以及对会计核算基础工作的要求等。总则中还包括了会计假设,主要的假设是:会计主体、会计期间、持续经营和货币计价四项基本假设。

2. 一般原则的内容

我国企业会计基本准则主要包括了十二项一般原则,它们是:合法性原则、真实性原则、统一性原则、相关性原则、一致性原则、及时性原则、明晰性原则、配比性原则、权责发生制原则、实际成本计算原则、划分收益支出和投资支出原则以及重要性原则等。这十二项原则是基于我国的国情和借鉴国外的会计惯例加以制订的。一般原则是对会计工作和会计信息所做的基本要求。一般原则包含了会计信息的质量,会计确认计量和报告的基本原则。在一般原则中,我国企业会计准则与国外会计准则比较,主要有两个一般原则在我国企业会计准则中没有明确加以规定,一是核算的稳健原则,二是实质重于形式原则。(1)稳健主义原则,稳健主义是一个影响极大的会计原则,对世界各国的会计实务都产生了重大影响。稳健原则的一般涵义为:即在资产计价中,宁可低估资产而避免高估资产,在收益的确定中,不预计可能的收入而要预计可能的费用和

损失。我国在传统会计的实务中,一直不存在稳健主义原则,在我国企业会计准则中也没有把稳健主义原则明确列为一般原则。但是在商品经济的条件下,市场竞争将会变的愈来愈激烈,企业的经营风险和财务风险都在日益增加,从这一情况出发,会计在处理具体问题时采取稳健和审慎的原则从事是必要的。所以,我国企业会计基本准则中也内含了一些稳健主义的处理方法,如提取坏帐准备,采用加速折旧方法或缩短固定资产使用年限;存货市价明显低于成本时,可以在财务报表中通过附注予以注明等等,但是,并没有明确稳健审慎是一个一般原则。(2)实质重于形式原则,实质重于形式也是一个对会计实务产生重大影响的原则,我国企业会计基本准则没有将其纳入一般原则,在各项会计要素的准则中有许多地方实际也包含这一原则的影响。如在资产的定义中对资产的概念没有按传统的法律所有权加以定义,而是从实质的控制权加以阐述,表现了实质重于形式。但是,在我国企业的会计准则中,并没有明确规定它是一项一般原则。而在国外的会计准则中往往把它列入会计原则,如国际会计准则委员会,联合国均在其公布的准则中都提到了“实质重于形式”,并且都将其列入了会计原则。实质重于形式原则的基本涵义为:如果要把经济业务如实的反映出来,应当按照它们的实质和经济事实,而不必拘泥于法律形式。这一原则对于会计核算思想产生了一系列深刻的影响,如融资租赁固定资产会计处理方法就是这一原则的具体应用。

3. 会计要素准则的内容

我国企业会计基本准则参照国际惯例,将会计要素划分为六个。它们是资产、负债、产权、收入、费用和利润。在基本准则中分为六章分别规定了每个会计要素的确认、计量、记录和报告的基本标准。它是企业会计准则的核心内容,具体会计准则将以此为基本标准加以派生,会计要素准则不仅是指导会计核算的一般原则,也是以后制定会计具体准则的基本依据。

4. 会计报告准则的内容

我国企业基本会计准则对于会计报告的规定基本上划分为两部分,一部分是我国会计报告的体系,二是对会计报告的内容,报告项目和基本格式所作的原则性规范。(1)会计报告体系,我国企业会计基本准则规定的会计报告体系分为会计报表和财务情况说明书两部分,会计报表由基本报表、附表和会计报表的附注组成。基本报表包括三种:资产负债表、利润表和财务状况变动表(现金流量表),其中,资产负债表和利润表是我国传统会计核算所包含的会计报表,财务状况变动表则是企业会计准则规定的一种新的会计报表,主要用来反映企业的资金流动情况。会计报表的附表包括成本报表、固定资产明细表、存货明细表、费用明细表、销售利润明细表和营业外收支明细表等。财务情况说明书主要用来说明企业生产、经营、财务计划或预算,以及各项经济合同的执行情况等。会计报表的附注主要用以说明会计处理方法的选择、或有事项和会计政策等内容。(2)会计基本准则对报告的内容、基本格式等作了原则性的规定,企业基本会计准则在这一部分中,总括了会计核算的结果,对各项会计要素的准则也进一步进行了归纳,对资产负债表、利润表的内容、项目、基本格式作出了规范,对于资产负债表和利润表的具体报表项目和格式,会计基本准则没有作出具体规定,准则对财务状况变动表的内容,项目和格式也没有作出具体规定。

二、会计准则总则的结构与内容

我国的企业会计基本准则在总则中阐述了制订会计准则的目的、依据、适用范围、会计准则与会计核算制度的关系,会计假设,记帐方法、记帐文字和会计核算的基础工作等内容。

(一)会计准则制定的目的和依据

会计准则是在一定的经济环境下,满足某种目的而选定的会计处理方法的规范。会计作为一种管理活动,作为经济管理的一个人