

2006中国会计大变革

新企业会计准则

XIN QI YE KUAI JI ZHUN ZE ZHONG DIAN NAN DIAN JIE XI

重点难点解析

新企业会计准则重点难点解析编写组 编写



企业管理出版社

ENTERPRISE MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

2006 中国会计大变革

新企业会计准则重点难点解析

新企业会计准则重点难点解析编写组 编写

企业管理出版社

图书在版编目(CIP)数据

新企业会计准则重点难点解析/新企业会计准则重点难点解析编写组编写. —北京:企业管理出版社,2006.3

ISBN 7-80197-403-4

I. 新… II. 新… III. 企业管理-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 017057 号

书 名:新企业会计准则重点难点解析

作 者:新企业会计准则重点难点解析编写组

责任编辑:任宁

书 号:ISBN 7-80197-403-4/F·404

出版发行:企业管理出版社

地 址:北京市海淀区紫竹院南路 17 号 邮编:100044

网 址:<http://www.emph.cn>

电 话:出版部(010) 68414643 发行部(010) 68414644
编辑部(010) 68428387

电子信箱:80147@sina.com zbs@emph.cn

印 刷:三河市欣欣印刷有限公司

经 销:新华书店

规 格:185 毫米×260 毫米 16 开本 19.25 印张 607 千字

版 次:2006 年 3 月第 1 版 2006 年 3 月第 1 次印刷

定 价:28.00 元

版权所有 翻印必究·印装有误 负责调换

会计准则全球趋同是资本市场国际化达到一定程度的产物。随着我国经济的发展和对外开放的深入,我国会计准则已逐渐与国际会计准则趋同。2006年2月财政部召开会计准则体系发布会,正式发布新的会计准则体系,规定新会计准则体系执行时间为2007年1月1日,并要求新会计准则体系自2007年1月1日起在所有上市公司同时执行,标准统一;所有现行的暂行规定、补充规定、行业会计核算办法、问题解答等一律废止。

新会计准则体系由1项基本会计准则、38项具体会计准则和2项会计科目、会计报表规定组成。其颁布与实施,是我国会计界的一件大喜事,其影响远非会计界,也将成为我国经济生活中的一件大事,特别是对企业及广大的会计人员将产生重大影响;同时也是对企业的财务人员和财务系统的适应能力的一次巨大考验。这一点正如国际会计师联合会(IFAC)有关人士所指出的:“朝向国际财务报告准则也意味着失误、混乱和惊慌失措。因为这些准则的精确度比以往任何时候都更高,”对财务会计人员的培训、再培训工作尤其重要。如果培训研讨不足,在新准则正式生效时,财务系统可能面临极大的不适应。要适应新的改革形势,财政部已经安排部署了一系列的全国范围内的会计知识的培训及学习,包括:(1)大规模的分片师资培训;(2)举办第三届全国会计知识大赛,以新会计准则体系为主要内容,宣传新会计准则体系;(3)选择部分企业试运行新会计准则体系。无疑,新的会计准则体系的颁布与实施对广大会计人员来说既是机遇也是挑战。无论是一般的财务人员还是财务主管甚至是企业领导者,都有必要了解新准则将会带来哪些深刻变化?新准则实行之后将对财务状况以及经营业绩产生的影响是什么?

为配合大家的学习与培训,我们聘请全国著名的会计教学名家与会计实务一线专家认真研究新的会计准则体系,讨论并归纳其重点难点问题,特别为大家编写了这本《新企业会计准则体系的重点难点解析》。该书对财政部正式发布的新会计准则体系的制定或此次修订的背景交代清楚,对各具体准则精华部分作重点难点解析,具有“说理透彻、解析准确、有理有例、便于学习”。本书既可作为广大财务人员自学之用,也可供各培训单位培训学习之用。

我们衷心祝愿广大会计人员尽快了解新会计准则的精髓,通过学习更好适应自己的工作岗位。

对于书中的疏漏、错误之处,恳请读者批评指正。谢谢!

2006年3月

目 录

第一章 新会计准则体系概述	(1)
一、新会计准则体系的框架结构及特点	(1)
(一) 新会计准则体系的框架结构	(1)
(二) 新会计准则体系的特点	(1)
二、新会计准则体系颁布的意义	(3)
第二章 企业会计准则——基本准则	(4)
一、基本准则的制定背景及意义	(4)
二、基本准则的重点难点解析	(4)
(一) 财务会计信息的使用者	(4)
(二) 财务会计的目标	(4)
(三) 财务会计信息的质量特征	(5)
(四) 会计要素	(5)
(五) 会计的基本假设	(6)
(六) 会计确认和计量的原则	(6)
第三章 企业会计准则——存货	(7)
一、存货准则修订的背景及意义	(7)
(一) 取消了发出存货计价的后进先出法	(7)
(二) 某些存货发生的借款费用可以资本化	(7)
二、存货准则的重点难点解析	(7)
(一) 存货的确认	(7)
(二) 存货的初始计量	(7)
(三) 存货的期末计量	(9)
(四) 存货成本的结转	(10)
(五) 存货的披露	(11)
第四章 企业会计准则——长期股权投资	(12)
一、长期股权投资准则修订的背景及意义	(12)
二、长期股权投资准则重点难点解析	(12)
(一) 长期股权投资准则规范的范围	(12)
(二) 长期股权投资初始投资成本的确定	(12)
(三) 后续计量	(13)
(四) 长期股权投资的处置	(15)
(五) 长期股权投资的披露	(15)
第五章 企业会计准则——固定资产	(16)
一、固定资产准则修订的背景及意义	(16)
二、固定资产准则的重点难点解析	(16)
(一) 固定资产的确认	(16)
(二) 固定资产的初始计量	(16)
(三) 固定资产折旧	(18)
(四) 固定资产的后续支出	(18)

(五) 固定资产减值	(18)
(六) 固定资产处置	(18)
(七) 固定资产的披露	(19)
第六章 企业会计准则——投资性房地产	(20)
一、投资性房地产准则制定的背景及意义	(20)
(一) 将具有投资性质的房地产单独列账反映	(20)
(二) 引入了公允价值模式	(20)
二、投资性房地产准则的重点难点解析	(21)
(一) 投资性房地产的概念	(21)
(二) 投资性房地产的确认条件	(21)
(三) 投资性房地产的入账价值确认	(21)
(四) 投资性房地产增加时的会计处理	(21)
(五) 投资性房地产的后续计量	(22)
(六) 投资性房地产的转换与处置	(24)
(七) 投资性房地产的披露	(25)
第七章 企业会计准则——建造合同	(26)
一、建造合同准则修订的背景及意义	(26)
二、建造合同准则的重点难点解析	(26)
(一) 建造合同的概念和类型	(26)
(二) 合同分立和合同合并的限定条件	(26)
(三) 合同收入的构成及合同变更收入的确认条件	(27)
(四) 合同成本的构成及会计处理	(27)
(五) 合同收入和费用的确认	(29)
(六) 建造合同的披露	(31)
第八章 企业会计准则——生物资产	(32)
一、生物资产准则制定的背景及意义	(32)
二、生物资产准则的重点难点解析	(32)
(一) 生物资产的确认	(32)
(二) 生物资产的分类	(32)
(三) 生物资产的计量	(33)
(四) 生物资产的披露	(34)
第九章 企业会计准则——石油天然气开采	(35)
一、石油天然气开采准则制定的背景及意义	(35)
二、石油天然气开采准则的重点难点解析	(35)
(一) 矿区权益取得阶段	(36)
(二) 勘探阶段	(36)
(三) 开发阶段	(36)
(四) 开采阶段	(37)
第十章 企业会计准则——无形资产	(38)
一、无形资产准则修订的背景及意义	(38)
二、无形资产准则的重点难点解析	(38)
(一) 无形资产的定义	(38)

(二) 无形资产确认	(39)
(三) 无形资产的初始计量	(39)
(四) 无形资产后续支出	(40)
(五) 无形资产减值	(40)
(六) 无形资产披露	(40)
第十一章 企业会计准则——金融工具确认和计量	(41)
一、金融工具确认和计量准则制定的背景及意义	(41)
二、金融工具确认和计量准则的重点难点解析	(41)
(一) 概念解析	(41)
(二) 金融资产和金融负债的分类	(42)
(三) 嵌入衍生金融工具	(43)
(四) 金融工具的确认和计量	(43)
(五) 重分类	(48)
(六) 金融资产减值	(48)
(七) 公允价值确定	(48)
第十二章 企业会计准则——金融资产转移	(49)
一、金融资产转移准则制定的背景及意义	(49)
二、金融资产转移准则的重点难点解析	(49)
(一) 金融资产转移的概念	(49)
(二) 金融资产转移的确认	(49)
(三) 金融资产转移的会计处理例释	(50)
第十三章 企业会计准则——金融工具列报	(53)
一、金融工具列报准则制定的背景及意义	(53)
二、金融工具列报准则的重点难点解析	(53)
(一) 金融负债和权益工具的确认	(53)
(二) 金融工具的披露	(54)
第十四章 企业会计准则——套期保值	(56)
一、套期保值准则制定的背景	(56)
二、套期保值准则的重点难点解析	(56)
(一) 套期保值概念	(56)
(二) 运用套期会计方法的条件	(57)
(三) 套期保值分类	(57)
(四) 具体会计处理方法示例	(57)
第十五章 企业会计准则——资产减值	(61)
一、资产减值准则制定的背景及意义	(61)
二、资产减值准则的重点难点解析	(61)
(一) 资产减值迹象的判断	(61)
(二) 资产可收回金额的计量	(62)
(三) 资产组的认定与减值测试	(63)
(四) 商誉减值测试与处理	(65)
(五) 资产减值的会计处理	(65)
(六) 资产减值的披露	(65)

第十六章 企业会计准则——职工薪酬	(67)
一、职工薪酬准则制定的背景及意义	(67)
二、职工薪酬准则的重点难点解析	(67)
(一) 职工薪酬的组成部分及其确认原则	(67)
(二) 辞退福利的会计处理和计量	(68)
(三) 职工薪酬的列报与披露	(68)
第十七章 企业会计准则——借款费用	(69)
一、借款费用准则制定修订的背景及意义	(69)
(一) 扩大了借款费用资本化的资产范围	(69)
(二) 扩大了可予资本化的借款范围	(69)
二、借款费用准则的重点难点解析	(69)
(一) 借款费用的定义	(69)
(二) 借款费用应予资本化的资产的范围	(70)
(三) 借款费用确认的基本原则	(70)
(四) 借款费用开始资本化的时点	(70)
(五) 每期借款费用资本化金额的确定	(71)
(六) 每期外币借款汇兑差额资本化金额的确定方法	(71)
(七) 借款费用的账务处理	(71)
(八) 暂停资本化	(71)
(九) 停止资本化	(72)
(十) 借款费用的披露	(72)
第十八章 企业会计准则——债务重组	(73)
一、债务重组准则修订的背景及意义	(73)
二、债务重组准则的重点难点解析	(73)
(一) 有关概念	(73)
(二) 债务重组方式	(73)
(三) 债务重组的会计处理	(73)
(四) 债务重组的信息披露	(78)
第十九章 企业会计准则——收入	(79)
一、收入准则修订的背景及意义	(79)
二、收入准则重点难点解析	(79)
(一) 收益、收入与利得的概念	(79)
(二) 收入的确认	(79)
(三) 收入的计量	(81)
(四) 一些主要业务的账务处理	(82)
(五) 收入的披露	(84)
第二十章 企业会计准则——原保险合同	(85)
一、原保险合同准则制定的背景及意义	(85)
二、原保险合同准则的重点难点解析	(86)
(一) 原保险合同的概念及确定方法	(86)
(二) 原保险合同的分类标准	(86)
(三) 保费收入的确认与计量	(87)

(四) 原保险合同准备金的确认与计量	(88)
(五) 原保险合同维护的会计处理	(89)
第二十一章 企业会计准则——再保险合同	(90)
一、再保险合同准则制定的背景及意义	(90)
二、再保险合同准则重点难点解析	(90)
(一) 再保险合同的概念界定	(90)
(二) 再保险合同分出业务的会计处理	(90)
(三) 再保险合同分入业务的会计处理	(91)
(四) 再保险合同相关信息的列报	(92)
第二十二章 企业会计准则——所得税	(93)
一、所得税准则制定的背景及意义	(93)
二、所得税准则的重点难点解析	(94)
(一) 计税基础	(94)
(二) 暂时性差异与递延所得税	(94)
(三) 递延所得税的确认	(94)
(四) 递延所得税的计量与记录	(95)
(五) 列 报	(98)
第二十三章 企业会计准则——每股收益	(100)
一、每股收益准则制定的背景及意义	(100)
二、每股收益准则重点难点解析	(100)
(一) 基本每股收益的计算	(100)
(二) 稀释的每股收益	(102)
(三) 每股收益的列报与披露	(103)
第二十四章 企业会计准则——股份支付	(104)
一、股份支付准则制定的背景及意义	(104)
二、股份支付准则重点难点解析	(104)
(一) 以权益结算的股份支付	(104)
(二) 以现金结算的股份支付	(105)
(三) 披 露	(105)
第二十五章 企业会计准则——企业年金基金	(106)
一、企业年金基金准则制定的背景及意义	(106)
二、企业年金基金准则重点难点解析	(106)
(一) 企业年金基金的概念及企业年金基金会计的主要内容	(106)
(二) 企业年金基金资产的会计处理	(107)
(三) 企业年金基金负债的会计处理	(108)
(四) 企业年金基金收入的会计处理	(109)
(五) 企业年金基金费用的会计处理	(110)
(六) 企业年金基金净资产的会计处理	(110)
(七) 企业年金基金的财务报表列报	(110)
第二十六章 企业会计准则——政府补助	(112)
一、政府补助准则制定的背景及意义	(112)
二、政府补助准则重点难点解析	(112)

(一) 政府补助的概念与分类	(112)
(二) 政府补助与政府援助的区别	(113)
(三) 政府补助的确认和计量	(113)
(四) 政府补助的会计处理	(114)
(五) 政府补助的返还	(115)
(六) 政府补助的披露	(115)
第二十七章 企业会计准则——非货币性资产交换	(116)
一、非货币性资产交换准则修订的背景及意义	(116)
二、非货币性资产交换准则重点难点解析	(116)
(一) 与非货币性资产交换有关的概念	(116)
(二) 非货币性资产交换的会计处理	(118)
(三) 非货币性资产交换中涉及多项资产的会计处理	(120)
(四) 非货币性资产交换的披露	(120)
第二十八章 企业会计准则——租赁	(121)
一、租赁准则修订的背景及意义	(121)
二、租赁准则重点难点解析	(121)
(一) 租赁准则规范的范围	(121)
(二) 租赁业务的分类	(121)
(三) 融资租赁的会计处理	(123)
(四) 经营租赁的会计处理	(126)
(五) 售后租回的会计处理	(128)
第二十九章 企业会计准则——或有事项	(130)
一、或有事项准则制定修订的背景及意义	(130)
二、或有事项准则重点难点解析	(130)
(一) 与或有事项有关的概念	(130)
(二) 预计负债的确认	(131)
(三) 预计负债的计量	(132)
(四) 或有事项的披露	(133)
(五) 有关业务的核算和披露	(133)
第三十章 企业会计准则——财务报表列报	(136)
一、财务报表列报准则制定的背景及意义	(136)
二、财务报表列报准则重点难点解析	(136)
(一) 财务报表的构成	(136)
(二) 财务报表列报的基本要求	(136)
(三) 资产负债表列报	(137)
(四) 利润表列报	(138)
(五) 所有者权益变动表列报	(139)
(六) 附 注	(139)
第三十一章 企业会计准则——现金流量表	(141)
一、现金流量表准则制定修订的背景及意义	(141)
二、现金流量表准则重点难点解析	(141)
(一) 现金流量的含义	(141)

(二) 经营活动现金流量主要项目填报方法	(142)
(三) 投资活动现金流量主要项目填报方法	(143)
(四) 筹资活动现金流量主要项目填报方法	(145)
(五) 现金流量表的编制方法	(145)
(六) 现金流量表的披露	(146)
(七) 编制现金流量表应注意的几个问题	(146)
第三十二章 企业会计准则——中期财务报告	(148)
一、中期财务报告准则制定修订的背景及意义	(148)
二、中期财务报告准则重点难点解析	(148)
(一) 中期财务报告准则的核心问题与理论基础	(148)
(二) 中期财务报告的组成、格式和内容	(149)
(三) 编制中期财务报告的重要性原则	(149)
(四) 中期财务报告涉及的合并会计报表和母公司会计报表	(150)
(五) 中期财务报告涉及的比较会计报表	(150)
(六) 中期会计报表附注应披露的内容	(150)
(七) 在年度财务报表中的披露	(151)
(八) 编制中期会计报表应遵循的确认与计量原则	(151)
(九) 中期会计报表确认和计量原则的具体运用	(151)
(十) 中期会计政策变更的会计处理	(152)
第三十三章 企业会计准则——分部报告	(154)
一、分部报告准则制定的背景及意义	(154)
二、分部报告准则重点难点解析	(154)
(一) 分部报告的有关概念	(154)
(二) 报告分部的确定	(155)
(三) 分部报告的主要报告形式和次要报告形式的区分	(157)
(四) 分部会计信息的披露	(157)
第三十四章 企业会计准则——关联方披露	(159)
一、关联方披露准则修订的背景及意义	(159)
二、关联方披露准则重点难点解析	(159)
(一) 判断是否是关联方	(159)
(二) 关联交易以及如何披露	(161)
第三十五章 企业会计准则——资产负债表日后事项	(163)
一、资产负债表日后事项准则修订后的主要变化	(163)
二、资产负债表日后事项准则的重点难点解析	(163)
(一) 关于资产负债表日后事项的定义	(163)
(二) 资产负债日后两类事项的划分	(163)
(三) 主要调整事项	(163)
(四) 调整事项的处理原则与方法	(164)
(五) 调整事项举例	(164)
(六) 非调整事项举例	(167)
第三十六章 企业会计准则——会计政策、会计估计变更和差错更正	(169)
一、会计政策、会计估计变更和差错更正准则修订的背景及意义	(169)

二、会计政策、会计估计变更和差错更正准则重点难点解析	(169)
(一) 会计政策变更	(169)
(二) 会计估计变更	(172)
(三) 前期差错更正	(173)*
(四) 追溯调整和追溯重述的不切实可行	(174)
第三十七章 企业会计准则——企业合并	(176)
一、企业合并准则制定的背景及意义	(176)
二、企业合并准则的重点难点解析	(176)
(一) 企业合并的概念与形式	(176)
(二) 企业合并的类型及判断	(176)
(三) 同一控制下企业合并的会计处理方法——权益结合法	(177)
(四) 非同一控制下企业合并的会计处理方法——购买法	(179)
(五) 披 露	(180)
第三十八章 企业会计准则——合并财务报表	(182)
一、合并财务报表准则制定的背景及意义	(182)
二、合并财务报表准则重点难点解析	(182)
(一) 合并财务报表的理论	(182)
(二) 合并范围	(183)
(三) 合并资产负债表的编制	(184)
(四) 合并利润表的编制	(184)
(五) 合并现金流量表的编制	(185)
(六) 合并财务报表的披露	(186)
第三十九章 企业会计准则——外币折算	(187)
一、外币折算准则制定的背景及意义	(187)
二、外币折算准则重点难点解析	(187)
(一) 准则的适用范围	(187)
(二) 记账本位币的确定	(187)
(三) 外币交易的会计处理	(188)
(四) 外币财务报表的折算	(188)
(五) 外币折算的披露	(189)
第四十章 企业会计准则——首次执行企业会计准则	(190)
一、首次执行企业会计准则准则制定的背景及意义	(190)
二、首次执行企业会计准则准则重点难点解析	(190)
(一) 适用范围	(190)
(二) 首次执行日及期初资产负债表	(191)
(三) 期初资产负债表确认、计量和列报的一般原则	(191)
(四) 首次采用企业会计准则的基准处理方法——追溯调整法	(191)
(五) 首次执行日追溯调整事项的会计处理	(191)
(六) 首份年度财务报表的列报要求	(193)
附：企业会计准则 2006	(195)

第一章 新会计准则体系概述

一、新会计准则体系的框架结构及特点

(一) 新会计准则体系的框架结构

新会计准则体系包括1个基本准则、38个具体准则和2个应用指南3个层次:

第一层次:基本准则。基本准则规定了整个会计准则体系的目的、假设和前提条件、基本原则、会计要素及其确认与计量、会计报表的总体要求等内容,对38个具体准则起统驭和指导作用,各具体准则的基本原则均来自基本准则,不得违反基本准则的精神。基本准则作为“准则的准则”其作用不仅体现在具体准则的制定上,而且对实际工作也具有指导作用。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,而企业中可能存在某些特殊的经济业务,随着经济发展,还会出现新的经济业务,这些业务暂时没有具体准则来规范。在这种情况下,会计人需要根据基本准则的精神对经济业务进行判断和处理。

第二层次:具体准则。具体准则根据基本准则制定,用来指导企业各类经济业务确认、计量、记录和报告。具体准则共38项,分为一般业务准则、特殊行业的特定业务准则和报告准则三类。一般业务准则主要规范各类企业普遍适用的一般经济业务的确认和计量要求,包括存货,会计政策、会计估计变更和差错更正,资产负债表日后事项,建造合同,所得税,固定资产,租赁,收入,职工薪酬,股份支付,政府补助,外币业务,借款费用,长期股权投资、企业年金基金、每股收益、无形资产、资产减值、或有事项、投资性房地产、企业合并等准则项目;特殊行业的特定业务准则主要规范特殊行业的特定业务的确认和计量要求,如石油天然气开采、生物资产、金融工具确认和计量、金融资产转移、金融工具列报、套期保值、原保险合同、再保险合同等准则项目;报告准则主要规范普遍适用于各类企业的报告类准则,如财务报表列报、现金流量表、合并财务报表、中期财务报告、分部报告、关联方披露等准则项目。

第三个层次:企业会计准则应用指南。包括企业会计准则的应用指南——金融企业的会计科目和会计报表;企业会计准则的应用指南——非金融企业的会计科目和会计报表。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,指导会计实务的操作性指南。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,类似于以前的会计制度。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企业会计准则应用指南。

(二) 新会计准则体系的特点

1. 科学性

首先,新会计准则体系的科学性体现在其会计理念上。企业的目标是生存、发展和获利,为了实现这一目标,企业管理者必须追求企业资源长期成果的最大化,而不是短期成果的最大化。这就要求企业管理者更加关注企业未来的发展,更加关注企业所面临的机会和风险,更加关注企业资产的质量和营运效率。这些理念在新会计准则体系中得到了比较充分的体现。新会计准则体系比以往更加关注企业资产的质量,更加强调对企业资产负债表日的财务状况进行真实公允地反映,更加强调企业的盈利模式和资产的营运效率而不仅仅是营运效果。

其次,新会计准则体系的科学性体现在其体系结构和表述的科学性。新会计准则体系是由基本准则、具体准则和应用指南构成的一个有机整体。在这个有机整体中,既有一般的原则指导,又有实务的操作指南;既体现了国际协调性,又紧密结合中国实际。体例合理,表述清晰,定义科学,是一套质量较高的会计准则体系。

最后,新会计准则体系的科学性还体现在其会计政策和方法中。新会计准则体系保留了在我国行之有效的会计政策和方法,剔除了一些不合时宜的、旧的会计政策和方法(如存货计价的后进先出法等),引进了一些符合中国实际的、新的会计政策和方法(如在合并会计报表中引入实体理论等)。这使得新会计准则体系的会计政策和方法具有科学性。

2. 全面性

从纵向看,基本准则、具体准则和应用指南是一个有机整体。从横向看,38项具体准则和2个应用指南基本上涵盖了各类企业的主要经济业务。这些业务不仅包括以前的一些常规业务,而且包括了随着经济活动的发展而出现的新业务(如金融工具、套期保值等)。即使将来出现具体准则没有

涵盖的新经济业务,企业也可以根据企业会计基本准则进行判断和处理。

3. 可操作性

以前,人们对已颁布的会计准则的批评之一,是会计准则缺乏可操作性。从事会计实务工作的人员在运用准则时觉得无所适从。现在,这种局面得到了改变。新会计准则体系不仅对会计确认、计量、记录和报告提供了一般的原则指导,而且对如何运用会计准则提供了操作指南。在新会计准则体系中,应用指南以会计人员喜闻乐见的会计科目和会计报表形式对运用会计准则作出了规范,避免了会计人员运用会计准则时,出现无所适从的情况,避免了在实施新会计准则体系时可能出现的混乱局面。

4. 与国际会计准则之间的充分协调性

新会计准则体系借鉴了国际会计准则中适合中国实情的内容,绝大部分会计政策和方法与国际会计准则的要求是一致的。从总体上看,中国新会计准则体系与国际会计准则之间保持了高度的协调性(或趋同性)。同时,新会计准则与现行的国际会计准则之间也存在一定的差异,主要表现在以下几个方面:

(1) 公允价值的应用。在新会计准则体系中,对公允价值的应用采取了适度 and 谨慎的态度,其适用范围比国际会计准则中公允价值的适用范围更窄一些,限制更严一些。例如,在生物资产的准则中,我国采用的是按成本计量,而国际会计准则主张采用公允价值计量。再如,我国规定,投资性房地产取得时,应按取得时的实际成本进行初始计量,而对后续计量采用公允价值进行了严格的限制,要求企业应于会计期末以成本模式对投资性房地产进行后续计量。但如果有确凿证据表明,投资性房地产的公允价值能够可靠取得,也可以采用公允价值模式计量。就是说,我国会计准则规定投资性房地产后续计量的优选模式是成本模式。而在国际会计准则中首选的是公允价值模式。

(2) 企业合并的会计处理方法。在《国际会计准则第3号》关于企业合并的会计处理方法中,只讨论了非控制下的企业合并,没有讨论同一控制下的企业合并。就会计处理方法而言,国际会计准则规定只能采用购买法,取消了权益结合法。在我国,实务中既存在非控制下的企业合并,又存在同一控制下的企业合并,且后者占主导地位。同一控制下的企业合并,要么是在国有企业、国资委直接控制下或影响下进行的企业之间的改组,要么是在几个大集团中子公司之间的改组行为。这种改组行

为并不是子公司自愿的,而是由企业、国资委或集团控制的。所以,在我国的企业合并会计准则中,讨论了两种类型的企业合并,即同一控制下的企业合并和非控制下的企业合并,并且规定,在同一控制下的企业合并采用权益结合法,非控制下的企业合并采用购买法。

(3) 关联方关系及其交易的披露。在原国际会计准则中,对国有企业之间的关联方关系及其交易可以豁免披露,但新的国际会计准则认为国有企业也应按照关联交易的准则进行充分披露。我国会计准则规定,只有在存在投资关系而且一方对另一方有一定的影响并存在一定的经济利益关系的情况下,国有企业之间才视为关联方,否则国有企业不视为关联方。这是由中国的国情所决定的。在中国,原有的国有企业都是中央财政和地方财政投资建立的,现划归国资委管理,但它们之间并不存在投资和被投资的关系,这与国外由政府控制的企业不是一个概念。随着社会主义市场经济体制的完善,特别是企业投资主体多元化、引进战略投资者、市场化以后,政府也要与国有企业脱钩,国有企业以后的发展方向是自我独立、自我生存,这是规律和趋势。如果把国有企业都作为关联方,恰恰会掩盖真正的关联交易。

(4) 政府补助的会计处理。国际会计准则中规定,企业收到的所有政府补助都计入当期损益。我国会计准则规定,对于政府补助,如果国家有关文件中对其会计处理作出了规定,企业应按国家的规定进行处理,国家规定明确作为资本公积的就作为资本公积;如果国家的有关文件没有作出会计处理的规定,企业在收到有条件的政府补助后作为负债处理,符合条件的转入当期收入;企业取得无条件的政府补助应作为当期收入处理。

(5) 资产减值的会计处理。我国的资产减值会计准则明确规定,企业提取的资产减值以后不得转回,特别是固定资产减值不得转回。而国际会计准则规定资产减值准备是可以转回的。

我们应当正确理解会计准则的国际趋同性。首先,趋同不等于完全等同,不等于照搬照抄。因为每个国家有自己的法律环境、经济环境和文化环境,不同的会计环境决定了各国的会计准则不可能与国际会计准则完全等同。其次,趋同是一个过程,不可能一蹴而就。第三,趋同是一种互动过程。各国要考虑采用借鉴国际会计准则中适合自身国情的准则,国际会计准则也应当考虑各国自身的特点。趋同是一种互相学习、相互趋同的过程。

5. 层次性

新企业会计准则体系具有明显的层次性。基本准则处于会计准则体系的最高层次，它是制定具体准则和应用指南的依据，也是指导会计实务的规则。具体准则和应用指南不得违反基本准则的要求。具体准则处于会计准则体系的第二个层次，它是根据企业会计基本准则制定的对各类企业经济业务确认、计量、记录和报告的规范。应用指南是根据基本准则和各项具体准则制定的指导企业进行会计实务的操作指南。新会计准则体系的这三个层次相互联系、各有分工。基本准则在整个准则体系中起统驭作用，主要规范会计目标、会计基本假设、会计信息的质量要求、会计要素的确认和计量等，为具体会计准则的制定和会计实务提供指南。具体准则主要解决各类企业中各类经济业务的确认、计量、记录和报告的问题。应用指南则是为了解决会计准则的实际运用问题，为会计准则的实际应用提供会计科目和会计报表方面的指导。

6. 动态性

会计准则体系是一个开放的系统。当实务中出现更科学的会计处理方法时，可以对应用指南进行修订，使企业会计准则应用指南体现实务中出现的新的更科学的会计处理方法。在出现新的经济业务时，一旦条件成熟，也可以制定新经济业务的确认、计量、记录和报告的规范，将这些规范加入到

具体准则的行列，使之成为会计准则体系的一个组成部分。即使是基本准则，也可以根据经济的发展和和其他环境的变化进行修改。

二、新会计准则体系颁布的意义

我国新的会计准则体系于2006年2月15日由财政部发布，自2007年1月1日起在上市公司范围内实施，鼓励其他企业执行。执行该38项具体准则的企业不再执行现行准则、《企业会计制度》和《金融企业会计制度》。

1992年，我国通过“两则两制”改革，实现了会计模式的转换。相对于1992年的会计改革而言，此次改革则是在会计要素的确认、计量等更深层次上，完善会计规则、规范会计秩序、实现国际趋同，其深度、广度均超过前者，标志着我国已建立起与我国社会主义市场经济相适应、与国际财务报告准则充分协调、涵盖各类企业各项经济业务、可独立实施的会计准则体系。

我国新的会计准则体系充分借鉴了国际会计惯例，符合我国加入WTO后企业参与国际竞争对信息质量的要求。新会计准则体系的贯彻和实施，对于进一步地规范我国的资本市场，提高企业会计信息质量，建立和完善企业制度，促进社会主义市场经济的健康发展，都将发挥重要的作用。

第二章 企业会计准则——基本准则

一、基本准则的制定背景及意义

1992年颁布的《企业会计准则——基本会计准则》(以下简称为“基本会计准则”),在我国会计改革中发挥了积极的指导作用。之前,我国实行的是分部门、分行业、分所有制一统到底的会计制度,不同部门、行业和所有制企业的会计信息缺乏可比性,也有失灵活性,应该说,1992年发布的企业会计准则,在当时的情况下,对推动会计改革,促进国际协调起了积极作用。时至今日,由于情况的变化,特别是企业财务会计报告条例和一系列新会计准则、会计制度的出台,基本准则的相当多的内容已经失去了作用,迫切需要进行修订。

《企业会计准则——基本准则》是我国会计准则体系的重要组成部分,亦可称之为“应用型”的财务会计概念框架”。基本准则围绕会计的目标、会计信息的质量特征、会计要素的确认与计量以及财务报表列报等加以规范,从而成为制定各项具体准则和会计实务的重要指导原则。

制定基本准则具有十分重要的意义,主要表现在:

1. 制定基本准则可以保持会计准则相关文件内在逻辑的一致性,避免不同准则之间的矛盾或冲突,保证会计准则体系的完整性和严密性。

2. 能减少准则制定过程中由于个人偏好或不同学派之间的“门户之见”,以及“长官意志”等各种人为因素所带来的不利影响,从而保证会计准则的科学性。

3. 基本准则可用来评估已发布的会计准则。它既可以用于对原准则作出修订和完善,给新会计准则的制定指明方向,还可弥补准则中的某些缺陷,对重大会计问题的解决提供理论上的支持。

4. 基本准则有助于会计信息使用者更好地理解财务报告所提供信息的目的、内容、性质和局限性,从而作出恰当的分析判断和正确的经营决策。

5. 通过对基本准则的研究,既可以充分肯定传统会计理论中仍然适用的合理部分,又能及时展示社会经济环境变动情况下会计理论研究的最新成果,从而不断地推动会计理论研究向纵深发展

二、基本准则的重点难点解析

要透彻理解基本准则,必须将其看成是一个有

机的整体,重点把握以下问题:财务会计信息的使用者、财务会计目标、财务会计信息的质量特征、会计要素、会计的基本假设、会计确认和计量的原则等。

(一) 财务会计信息的使用者

财务会计信息的使用者也称为财务报告的使用者,是指那些需要运用财务会计信息进行有关决策的组织或人士。财务会计的目的在于为财务会计信息的使用者提供有用的会计信息。可见,现代财务会计是一种用户导向的系统。

财务会计信息的使用者按其与企业的关系,可以分成两大类:外部使用者和内部使用者。会计信息的外部使用者按其与企业经济利益关系的紧密程度,可分为有直接利益关系的使用者和有间接利益关系的使用者。前者如投资者和债权人等,后者如政府监管部门、供应商、客户以及社会公众等。会计信息的内部使用者主要包括企业管理层和企业内部的职工。这些会计信息的使用者作出的决策不同,所需要的会计信息也不一样,财务会计不可能按每个使用者提供其所需的特别信息,只能提供通用的会计信息。这些通用的会计信息主要是关于企业财务状况、经营成果和现金流量的信息。

(二) 财务会计的目标

财务会计的目标是指在一定的历史条件下,人们通过财务会计所要实现的目的或达到的最终结果。财务会计的目标即向谁提供信息、为何提供信息和提供何种信息。

在1992年颁布的《企业会计准则——基本会计准则》中,我国对会计目标的表述是“会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求;满足有关各方了解企业财务状况和经营成果的需要;满足企业加强内部经营管理的需要”。这种表述的缺陷是:首先把“满足国家宏观经济管理的需要”单独列出并放在突出位置,却没有突出满足投资者或信贷者使用信息的需要,这明显地带有“计划经济”的色彩,不符合建立和完善现代企业制度以及市场经济的需要。第二,目标过于笼统,对实践缺乏指导意义。美国财务会计准则委员会(FASB)和国际会计准则理事会(IASB)制定的财务报告的目标均具体说明了企业应该提供和决策有用的和反映经管责任的信息,并具体规定了提供的信息应包括企业的资源及其变动情况、盈利能力、偿债能

力、现金流的情况以及受托责任完成情况各个方面。但我国原《企业会计准则——基本会计准则》中仅仅提到“满足有关各方了解企业财务状况和经营成果的需要”，对企业具体应提供什么信息、信息的用途等并未做出详细的规定。第三，目标涵盖面过宽，容易造成认识上的混乱。

新修订的基本准则将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，有助于使用者做出经济决策，并反映管理层受托责任的履行情况。”这一定位克服了原基本准则在会计目标定位上的不足之处，与国际会计准则中对财务会计目标的定位一致，体现了我国的财务会计既重视决策有用又重视受托责任的双重目标。

（三）财务会计信息的质量特征

明确了财务会计的目标之后，什么样的信息才是有用的信息？这涉及的是财务会计信息的质量特征。财务会计信息的质量特征是选择或评价具体会计准则、会计程序和方法的标准，是财务报告目标的具体化，回答什么样的会计信息才是有用的或有助于决策的会计信息。

财务会计信息质量特征的层级如下：

1. 应从财务会计目标的角度来评价财务会计信息的质量特征。

2. 财务会计信息提供受成本效益原则和重要性原则的共同制约。会计信息的成本包括收集、整理、编制报表、查核验证、分析和解释所付出的代价，甚至包括披露会计信息后在同业竞争中所造成的不利影响等。会计信息的收益，对企业而言，包括经营效率的提高、便于融资和吸引投资等；对投资者和债权人而言，主要包括可以充分了解投资的报酬和风险，使其资金处于最佳运用状态；对整个经济而言，会计信息可以使社会资源得到最优配置。只有当会计信息所带来的收益大于其成本时，这种会计信息才值得提供。重要性是指当某项会计信息被遗漏或错报时，可能影响依赖该信息作出决策的人所作出的判断。我国基本准则规定，企业对交易或事项应当区别其重要程度进行会计处理。对资产、负债、损益等有较大影响，从而对使用者作出合理判断的重要会计事项，应当按照规定的会计方法和程序进行处理；对于次要的会计事项，在不影响会计信息真实性和不误导使用者作出正确判断的前提下，可适当简化处理。

3. 可理解性（明晰性）是决策者和信息有用性的连接点。基本准则规定，企业会计记录和财务

报表应当清晰明了，便于理解和利用。会计人员应尽可能使会计信息易于理解。

4. 相关性、可靠性是会计信息的主要质量特征，相关性是指提供的会计信息必须与决策相关；可靠性是指会计信息能真实地反映它所反映的实际现象而且其反映是没有偏差的。会计信息的有用性是相关性和可靠性的函数。会计信息的相关性越大，可靠性越强，会计信息就越有用。当然，相关性与可靠性之间也存在一定的矛盾，这就需要会计人员在两者的重要性之间进行权衡。

5. 财务会计信息次要的质量特征包括可比性、一致性和实质重于形式。可比性是指能使会计信息的使用者从两组经济情况中区别其异同的质量特征。当经济情况相同时，会计信息应能显示相同的情况，当经济情况不同时，会计信息应能反映其差异。为了达到可比性，相同的经济业务应采用相同的会计原则或方法，而当经济业务不同时，则应采用不同的会计原则或方法。一致性是指一个企业在各个会计期间应采用相同或相似的会计处理程序或方法，提供前后各期一致、相互可比的会计信息。所谓实质重于形式是指企业应当按交易或事项的经济实质进行会计核算，而不是仅仅按其法律形式作为会计核算的依据。

6. 在选择会计处理程序和方法生成、提供财务会计信息的过程中，应遵循谨慎性原则。企业的经营活动充满着不确定性和风险，在会计核算中，会计人员在对企业所面临的不确定因素作出职业判断时，应当保持必要的谨慎。不得多计资产和收益，也不得少计负债或费用。

（四）会计要素

会计要素也称为财务报表要素，它是对会计对象的基本分类，是设定会计报表结构和内容的依据，也是进行会计确认和计量的依据。会计要素主要解决会计向会计信息使用者提供哪些会计信息以及如何提供这些信息的问题。只有对会计要素作出科学严格的定义，才能为会计的确认、计量、记录和报告奠定坚实的基础。

原基本准则规范了会计六要素，即资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润，但对各会计要素的定义缺乏科学性和严密性。本次基本准则修订的核心就是对资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六大会计要素进行重新定义，并吸收了国际准则中的合理内容，在利润要素中引入国际准则中的利得和损失概念。利得不是经营收入所得，但构成利润的组成部分，损失不是费用，但会减少企业的利润。