

高等学校经济与工商管理系列教材

GAODENG XUEXIAO JINGJI YU GONGSHANG GUANLI XILIE JIAOCAI

X IN QIYE
KUAIRI ZHUNZE
JIANGJIE

新企业会计 准则讲解

主 编 陈昌龙
副主编 赵学中 罗秀玲



清华大学出版社

<http://www.tup.tsinghua.edu.cn>



北京交通大学出版社

<http://press.bjtu.edu.cn>

高等学校经济与工商管理系列教材

新企业会计准则讲解

主 编 陈昌龙

副主编 赵学中 罗秀玲

清华大学出版社
北京交通大学出版社

· 北京 ·

内 容 简 介

全书共分为4章,第1章讲解我国企业将起用新准则的影响及我国现行会计法规体系;第2章讲解企业会计——基本准则;第3章讲解修订的16项具体准则,包括存货、长期股权投资、固定资产、无形资产等;第4章讲解新增的22项具体准则,包括投资性房地产、生物资产、资产减值等。

本书通过对企业会计准则历史沿革的追溯、新准则主要内容的讲解、新旧准则的差异比较及执行新准则对企业财务状况的影响四个方面进行分析,同时附有相应的例题及图表,内容丰富,通顺易懂。

本书是会计人员继续教育的培训教材之一,也可以供高等院校财经类专业学生的通用教材。

版权所有,翻印必究。举报电话:010-62782989 13501256678 13801310933

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

本书防伪标签采用特殊防伪技术,用户可通过在图案表面涂抹清水,图案消失,水干后图案复现;或将表面膜揭下,放在白纸上用彩笔涂抹,图案在白纸上再现的方法识别真伪。

图书在版编目(CIP)数据

新企业会计准则讲解 / 陈昌龙主编. — 北京:清华大学出版社;北京交通大学出版社, 2006.8

(高等学校经济与工商管理系列教材)

ISBN 7-81082-824-X

I. 新… II. 陈… III. 企业-会计制度-中国-高等学校-教材 IV. F279.23

中国版本图书馆CIP数据核字(2006)第073127号

责任编辑:黎 丹

出版发行:清华大学出版社 邮编:100084 电话:010-62776969

北京交通大学出版社 邮编:100044 电话:010-51686414

印刷者:北京瑞达方舟印务有限公司

经 销:全国新华书店

开 本:185×230 印张:16.25 字数:364千字

版 次:2006年8月第1版 2006年8月第1次印刷

书 号:ISBN 7-81082-824-X/F·170

印 数:1~6 000册 定价:22.00元

本书如有质量问题,请向北京交通大学出版社质监组反映。对您的意见和批评,我们表示欢迎和感谢。

投诉电话:010-51686043, 51686008; 传真:010-62225406; E-mail: press@center.bjtu.edu.cn。

2006年2月15日,财政部发布了新企业会计准则体系和审计准则体系,其中新企业会计准则将于2007年1月1日起首先在上市公司中执行,其他企业鼓励执行。正如财政部部长金人庆在发布会上所指出的,“这是我国会计审计发展史上新的里程碑。”

此次颁布的新企业会计准则包含1项基本会计准则和38项具体会计准则。财政部副部长楼继伟表示,“中国企业会计准则体系,由基本准则、具体准则和应用指南3部分构成。其中,基本准则是纲,在整个准则体系中起统驭作用;具体准则是目,是依据基本准则对有关业务或报告做出的具体规定;应用指南是补充,是对具体准则的操作指引。”与过去的会计准则相比,新准则从基本会计准则到具体会计准则都做了较大的改动。

在38项具体准则中,除了对原有的16项准则进行修订之外,其余22项准则均为此次新增加的,覆盖存货、债务重组、投资性房地产、固定资产、企业年金等众多细则。过去的16项具体准则偏重工商企业,新准则扩展到横跨金融、保险、农业等众多新领域,填补了我国市场经济条件下新型经济业务会计处理的很多空白。

会计准则的修改,既是我国企业会计发展的自身需要,也是和国际接轨的迫切要求。为了帮助广大财会人员在短时期内学习新的企业会计准则,更好地掌握新企业会计准则的具体应用,我们编写了这本教材。在编写过程中我们力求做到既有相当的理论深度,又有较强的实务操作性。

本教材由安徽工业大学管理学院陈昌龙任主编,安徽省马鞍山市财政局赵学中、罗秀玲任副主编。参加编写的人员分工如下:赵学中编写第2章和3.1~3.5节,罗秀玲编写4.11节和4.12节,其余各章节由陈昌龙完成。本书最后由陈昌龙修改定稿。

我们相信,通过本书的学习,能够指导会计人员及相关人员全面、系统、准确地理解和掌握新企业会计准则,对进一步贯彻实施《中华人民共和国会计法》和《企业财务会计报告条例》,提高会计信息质量,规范经济秩序,促进社会主义市场经济的健康发展,具有非常重要的现实意义。但由于新会计准则体系内容众多,结构复杂,而且在与国际会计准则趋同的过程中引进了许多新概念和新方法;同时限于编者的水平,书中难免存在不足之处,欢迎读者批评指正,以便不断改进。

编 者

2006年7月



第1章 绪论	(1)
1.1 我国企业将起用新准则	(1)
1.2 我国现行会计法规体系	(4)
第2章 企业会计准则——基本准则	(9)
2.1 基本准则概述	(9)
2.2 会计信息质量要求	(10)
2.3 会计要素	(11)
2.4 会计计量	(13)
2.5 财务会计报告	(14)
第3章 修订16项具体准则讲解	(17)
3.1 企业会计准则第1号——存货	(17)
3.2 企业会计准则第2号——长期股权投资	(20)
3.3 企业会计准则第4号——固定资产	(25)
3.4 企业会计准则第6号——无形资产	(29)
3.5 企业会计准则第7号——非货币性资产交换	(33)
3.6 企业会计准则第12号——债务重组	(41)
3.7 企业会计准则第13号——或有事项	(48)
3.8 企业会计准则第14号——收入	(50)
3.9 企业会计准则第15号——建造合同	(55)
3.10 企业会计准则第17号——借款费用	(59)
3.11 企业会计准则第21号——租赁	(64)
3.12 企业会计准则第28号——会计政策、会计估计变更和 差错更正	(69)
3.13 企业会计准则第29号——资产负债表日后事项	(76)
3.14 企业会计准则第31号——现金流量表	(78)
3.15 企业会计准则第32号——中期财务报告	(85)

3.16	企业会计准则第36号——关联方披露	(88)
第4章	新增22项具体准则讲解	(92)
4.1	企业会计准则第3号——投资性房地产	(92)
4.2	企业会计准则第5号——生物资产	(97)
4.3	企业会计准则第8号——资产减值	(102)
4.4	企业会计准则第9号——职工薪酬	(113)
4.5	企业会计准则第10号——企业年金基金	(115)
4.6	企业会计准则第11号——股份支付	(122)
4.7	企业会计准则第16号——政府补助	(127)
4.8	企业会计准则第18号——所得税	(131)
4.9	企业会计准则第19号——外币折算	(138)
4.10	企业会计准则第20号——企业合并	(143)
4.11	企业会计准则第22号——金融工具确认和计量	(150)
4.12	企业会计准则第23号——金融资产转移	(183)
4.13	企业会计准则第24号——套期保值	(189)
4.14	企业会计准则第25号——原保险合同	(198)
4.15	企业会计准则第26号——再保险合同	(202)
4.16	企业会计准则第27号——石油天然气开采	(205)
4.17	企业会计准则第30号——财务报表列报	(218)
4.18	企业会计准则第33号——合并财务报表	(224)
4.19	企业会计准则第34号——每股收益	(231)
4.20	企业会计准则第35号——分部报告	(234)
4.21	企业会计准则第37号——金融工具列报	(238)
4.22	企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则	(247)
参考文献		(252)

第 1 章

绪 论

1.1 我国企业将起用新准则

2006 年 2 月 15 日, 财政部发布了包括 1 项基本准则和 38 项具体准则在内的新的一套企业会计准则体系。该准则的发布引起社会各界的广泛关注, 为加快我国实现会计的国际接轨奠定了良好的基础。正如葛家澍教授所说, “这是中国会计发展史上又一个新的里程碑。”

自 2007 年 1 月 1 日起, 中国企业将起用新会计准则, 使用国际通用的商业语言与国际企业对话。财政部日前发布的 39 项企业会计准则和 48 项注册会计师审计准则, 充分表明我国与国际惯例趋同的企业会计准则体系和注册会计师审计准则体系已经正式建立。新会计准则体系必将成为促进中国企业真正发展的又一制度性的推动力。

1.1.1 投资者更加信任中国市场

“国际趋同”成为此次会计准则体系建设中的焦点。正如国际会计准则理事会主席戴维·泰迪在 2006 年 2 月 15 日的发布会上所说, 中国企业会计准则体系的发布和实施, 将使中国企业会计准则和国际会计准则理事会指定的国际财务报告准则之间实现“实质性趋同”。对于中国企业来说, 学习和施行新准则虽然要付出时间、人力等, 但和国际准则的趋同无疑将使投资者更加信任中国的资本市场和财务报告, 也将进一步刺激国际资本加大对中国的投资。

但同时也应看到, 会计准则体系的国际趋同应该应需而变, 不能盲目跟从。从此次发布的准则内容即可看出, 相当一部分准则涉及的事项都是近年来在经济发展中出现的新事物、新手段或新领域。在这以前的会计准则主要偏重于工商企业, 如今新准则已扩展到金融、保险、农业、石油天然气等众多领域, 填补了我国市场经济条件下新型经济业务会计



处理领域的很多空白，标志着我国企业财务会计管理进入了一个与国际会计惯例趋同的新时期。

1.1.2 新准则发布的意义

毋庸置疑，39项会计准则的发布对于上市公司的财务核算和信息披露提出了更高的要求，但其所体现的制度性意义要远比技术上的改进更加深远和重大。

此次发布的我国企业会计准则体系由基本准则、具体准则和应用指南3部分组成。其中，基本准则是纲，在整个准则体系中起统驭作用；具体准则是目，是依据基本准则对有关业务或报告做出的具体规定；应用指南是补充，是对具体准则的操作指引。新企业会计准则体系涵盖了目前企业在经济生活中的多个方面，是一个独立的会计体系，而且是一个开放的体系。最为关键的是，会计准则体系作为一种制度性的具体安排，将大力促进企业经营机制的转换、公司治理结构的完善等，甚至涉及微观经济生活中很多基础性的东西，而不再仅仅是“围绕数字做文章”。

新会计准则体系从财务会计的目标，即信息披露这一关键环节入手，对原有的财务报告披露要求做了全面的梳理和改进，创建了比较完整的财务报告体系。新准则对信息披露时间、空间、范围和内容的全面系统规定，将促进企业不断提高会计信息质量和透明度，尤其是对于即将施行新准则的上市公司而言，财务信息的披露将被进一步加强和规范。这使得上市公司玩“数字游戏”的空间越来越小，真正潜心经营、改进管理、提高公司的盈利能力将成为更多上市公司的共识。

1.1.3 上市公司影响显著

在新会计准则体系中，有16项是对原有会计准则的修订，新增了22项会计准则。业界普遍认为，新会计准则将在很多方面给上市公司带来巨大变化，这种影响突出表现在上市公司的净利润上。

例如，对作为债务人的上市公司而言，按照新的债务重组准则规定，一旦债权人让步，上市公司获得的利益将直接计入当期收益，进入利润表。对那些无力清偿债务的上市公司而言，一旦债务被全部或者部分豁免，可能大大提高其每股收益。而且在新会计准则中还详细规定了可能产生损益的债务重组的4种情况：一是债务人应当将重组债务的账面价值与实际支付现金之间的差额确认为债务重组利得，计入当期损益；二是债务人以非现金资产清偿债务的，债务人应当将重组债务的账面价值与转让的非现金资产公允价值之间的差额确认为债务重组利得，计入当期损益；三是当债务转为资本，重组债务的账面价值与股份的公允价值总额之间有差额，也可能产生损益；四是修改其他债务条件，使得重组债务的前后入账价值之间存在差额，也可能产生损益。因此有专家学者表示，新会计准



则中有关债务重组的规定基本回到了我国 1998 年时的情形,与美国现在的相关规定大致相同。这一财务计算方法的变更,使 2006 年上市公司可增加收益约 63 亿元。

1.1.4 新准则的发布势属必然

新企业会计准则的发布是贯彻《中华人民共和国会计法》的重要举措,是规范企业会计核算行为的客观要求。但有人担心公允价值难以“公允”,并极有可能成为上市公司进行利润操纵的工具;很多企业可能通过操纵债务重组来调节收益;新准则的出台会诱发“赶集”现象,即可能会导致 2006 年年底前企业将减值准备突击冲回等问题。从一定程度上说,这种担心有一定的道理,但不会变成现实,以下说明两点。

1. 公允价值不允许被滥用

新准则体系在金融工具、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谨慎地采用了“公允价值计量法”,从而成为本次新会计准则体系的一大亮点。

首先,对可以取得公允价值的资产采用公允价值计价是国际会计准则、美国及多数市场经济发达国家会计准则的普遍做法,它能有效地增强会计信息的相关性,为投资者、债权人等众多利益相关者提供更加有助于其决策的信息。国际趋同是方向,是大势所趋,这一点是应该肯定的。

其次,新企业会计准则要求公允价值要“持续可靠取得”而不是“估估而已”,公允价值不再是橡皮尺子。对企业来说,公允价值要想成为操纵利润的工具需要同时具备 3 个条件:上市公司管理层蓄意造假、会计人员和审计人员失去职业道德及证券市场监管失灵。事实上只要具备这 3 个条件,任何制度也不能有效发挥作用,再好的准则也只能“望洋兴叹”。

再次,适宜于公允价值计量的“土壤”已初步形成。2003 年党中央就已做出关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定,标志着我国的市场经济已经由初创转向完善,中国的市场经济地位已经确立。中国证监会推进股权分置试点改革,财政部加大了对会计信息质量的监督检查,上市公司内外治理水平进一步提高,投资者对会计信息进行有效甄别的能力也有所加强等,都将有助于公允价值的应用。

最后,公允价值在新企业会计准则体系中的应用十分谨慎。与国际财务报告准则相比,我国企业会计准则体系在确定公允价值的应用范围时,是在充分考虑我国国情的基础上做了“审慎”的改进。例如,在非货币交易中对于公允价值的运用,新准则规定了按照非货币性资产交换处理的两个前提条件,即该项交换必须具有商业实质,并且换入资产或换出资产的公允价值能够可靠计量。新准则还规定在确定是否具有商业实质时,企业应当关注交易各方之间是否存在关联关系。从这些规定中可以看出,公允价值的应用是有严格限制条件的,公允价值不允许被滥用。



2. “秘密准备”将被有效遏制

新的资产减值准则规定,资产减值损失一经确认,在以后期间不得转回。这是根据我国的现实国情进行的重大变革。新的资产减值准则将有效地遏制利用减值准备作为“秘密准备”来调节利润的情况。新企业会计准则实施后,利用减值准备调节利润的空间变得越来越小,利用计提减值准备的手法调节利润将越来越难。

有些学者担忧新资产减值准则的出台将会诱发“赶集”现象,导致一些“隐藏利润”的行业和相关公司有可能在2006年将减值准备突击冲回,其实这种担忧是多余的。首先,如果上市公司在2006年度冲回大量资产减值准备,必须具有合理的依据,即原来已计提减值准备的某项资产现在价值是否确有回升。如果是,据以调整有关的资产的价值将使会计信息更加真实、相关。其次,2006年度大额冲回资产减值准备必须提出充分的证据来表明原来计提减值准备的适当性,否则以前年度的资产减值准备的计提就是滥用会计估计的结果,应当按照会计差错处理,转回的减值不能作为2006年度的利润。

通过以上分析可以看出,对新准则的几点担忧很多在现实中是不存在的,或者说是改革过程中必须付出的代价。但是这些担忧也提醒新会计准则的制定部门在制定准则时要充分关注准则的技术性及其经济后果,在制定新准则指南的过程中充分考虑准则实施过程中可能出现的种种问题,进一步做出具体的解释和说明,提高准则的可操作性,以使提供的会计信息更加可靠、更加相关。

1.2 我国现行会计法规体系

2006年2月财政部颁布了《企业会计准则——基本准则》和《企业会计准则第1号——存货》等38项具体准则,并要求上市公司自2007年1月1日起开始实施,同时鼓励其他企业执行。至此,以《中华人民共和国会计法》和新企业会计准则体系为核心的我国会计法律体系已经初步建立。

1.2.1 我国会计法规体系的构成

会计法规体系是由诸多现行会计法律、法规、制度构成的,各项法律、法规及制度间相互配合、相互补充,形成了一个有机整体。

1. 会计法律

会计法律是由国家最高权力机关——全国人民代表大会及其常务委员会制定的。在会计领域中,只有《中华人民共和国会计法》属于国家法律规范,它的权威性最高,是会计工作的基本法。现行的《中华人民共和国会计法》于1985年1月21日通过,1993年12月29日修订,1999年10月31日再次进行修订。



2. 会计行政法规

会计行政法规由国家最高行政机关——国务院制定。现行的会计法规主要有以下两个。

①《企业财务会计报告条例》。该条例于2000年6月21日发布，自2001年1月1日起施行，共6章46条，主要对企业财务会计报告的构成、编制、对外提供和法律责任等做出具体规定。

②《总会计师条例》。该条例于1990年12月31日发布，共5章23条，主要对总会计师的职责、权限、任免与奖惩等做出具体规定。

3. 会计部门规章

会计部门规章由国家主管会计工作的行政部门——财政部及其他相关部委制定的会计方面的法律规范。现行会计法律规范中的部门规章称为“国家统一的会计制度”，包括国家统一的会计核算制度、会计监督制度、会计机构和会计人员制度、会计工作管理制度等。

1) 国家统一的会计核算制度

国家统一的会计核算制度主要包括会计准则和会计制度两个方面。

(1) 会计准则

会计准则包括企业会计准则和非企业会计准则两个方面。

企业会计准则是规范企业会计确认、计量、记录、报告的会计准则，它包括基本准则和具体准则两个层次，目前已发布的企业会计准则如下。

- 《企业会计准则——基本准则》，1992年11月30日发布，自1993年7月1日起执行。修订后的《企业会计准则——基本准则》于2006年2月15日发布，自2007年1月1日起执行。
- 《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》，1997年5月22日发布，自1998年1月1日起执行，适用于所有企业；2006年2月15日进行修订后称为《企业会计准则第36号——关联方披露》，自2007年1月1日起执行。
- 《企业会计准则——现金流量表》，1998年5月12日发布，2001年1月18日修订，2006年2月15日再次进行修订，自2007年1月1日起执行。
- 《企业会计准则——资产负债表日后事项》，1998年5月12日发布，自1999年1月1日起执行，2003年4月14日修订，适用于所有企业；2006年2月15日再次进行修订，自2007年1月1日起执行。
- 《企业会计准则——债务重组》，1998年6月20日发布，2001年1月18日修订，2006年2月15日再次进行修订，自2007年1月1日起执行。
- 《企业会计准则——收入》，1998年6月24日发布，自1999年1月1日起执行，适用于上市公司；2006年2月15日进行修订，自2007年1月1日起执行。
- 《企业会计准则——投资》，1998年6月24日发布，自2001年1月18日进行修



订, 2006 年 2 月 15 日进行修订后称为《企业会计准则第 2 号——长期股权投资》, 自 2007 年 1 月 1 日起执行。

- 《企业会计准则——建造合同》, 1998 年 6 月 20 日发布, 自 1999 年 1 月 1 日起执行, 适用于上市公司; 2006 年 2 月 15 日进行修订, 自 2007 年 1 月 1 日起执行。
- 《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》, 1998 年 6 月 25 日发布, 2001 年 1 月 18 日修订, 2003 年 4 月 14 日修订, 适用于所有企业; 2006 年 2 月 15 日再次进行修订后称为《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正》, 自 2007 年 1 月 1 日起执行。
- 《企业会计准则——非货币性交易》, 1999 年 6 月 28 日发布, 2001 年 1 月 18 日修订, 2006 年 2 月 15 日再次进行修订后称为《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》, 自 2007 年 1 月 1 日起执行。
- 《企业会计准则——或有事项》, 2000 年 4 月 27 日发布, 自 2000 年 7 月 1 日起执行, 适用于所有企业; 2006 年 2 月 15 日进行修订, 自 2007 年 1 月 1 日起执行。
- 《企业会计准则——无形资产》, 2001 年 1 月 18 日发布, 适用于所有企业; 2006 年 2 月 15 日进行修订, 自 2007 年 1 月 1 日起执行。
- 《企业会计准则——借款费用》, 2001 年 1 月 18 日首次制定并发布, 适用于所有企业; 2006 年 2 月 15 日进行修订, 自 2007 年 1 月 1 日起执行。
- 《企业会计准则——租赁》, 2001 年 1 月 18 日发布, 2006 年 2 月 15 日进行修订, 自 2007 年 1 月 1 日起执行。
- 《企业会计准则——中期财务报告》, 2001 年 11 月 2 日发布, 自 2002 年 1 月 1 日起执行, 适用于股份有限公司; 2006 年 2 月 15 日进行修订, 自 2007 年 1 月 1 日起执行。
- 《企业会计准则——固定资产》, 2001 年 11 月 9 日发布, 自 2002 年 1 月 1 日起执行, 适用于股份有限公司; 2006 年 2 月 15 日进行修订, 自 2007 年 1 月 1 日起执行。
- 《企业会计准则——存货》, 2001 年 11 月 9 日发布, 自 2002 年 1 月 1 日起执行, 适用于股份有限公司; 2006 年 2 月 15 日进行修订, 自 2007 年 1 月 1 日起执行。

2006 年 2 月 15 日财政部在对原有会计准则进行修订的基础上, 还增加了 22 项新的会计准则, 包括: 《企业会计准则第 3 号——投资性房地产》、《企业会计准则第 5 号——生物资产》、《企业会计准则第 8 号——资产减值》、《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》、《企业会计准则第 10 号——企业年金基金》、《企业会计准则第 11 号——股份支付》、《企业会计准则第 16 号——政府补助》、《企业会计准则第 18 号——所得税》、《企业会计准则第 19 号——外币折算》、《企业会计准则第 20 号——企业合并》、《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》、《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》、《企业会计准则第27号——石油天然气开采》、《企业会计准则第30号——财务报表列报》、《企业会计准则第33号——合并财务报表》、《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37号——金融工具列报》和《企业会计准则第38号——首次执行企业会计准则》，并要求自2007年1月1日起实施。

非企业会计准则主要指《事业单位会计准则（试行）》，自1999年1月1日起试行。

（2）会计制度

会计制度主要包括企业会计制度和非企业会计制度。

企业会计制度具体包括以下3项。

- 《企业会计制度》，2000年12月29日发布，自2001年1月1日起执行。
- 《金融企业会计制度》，2001年11月27日发布，自2002年1月1日起暂在上市公司的金融企业范围内执行。
- 《小企业会计制度》，2004年4月27日发布，自2005年1月1日起执行。

非企业会计制度具体包括以下3项。

- 《事业单位会计制度》，1997年7月17日发布，自1998年1月1日起执行。
- 《行政单位会计制度》，自1998年1月1日起执行。
- 《财政总预算会计制度》，1997年6月25日发布，自1998年1月1日起执行。

2) 国家统一的会计监督制度

国家统一的会计监督制度散见于相关的会计制度中，如《企业基础工作规范》、《内部会计控制规范——基本规范（试行）》等对会计监督的相关规定。

3) 会计机构和会计人员的管理制度

会计机构和会计人员的管理制度，包括《企业从业资格管理办法》、《会计人员继续教育暂行规定》等。

4) 统一的会计工作制度

统一的会计工作制度，包括《会计档案管理办法》、《会计电算化管理办法》、《代理记账管理暂行办法》等。

4. 地方性会计法规

地方性会计法规是指除了以上3个层次外，各省、自治区、直辖市可以结合本地区的实际情况制定一些在本行政区域内实施的地方性会计法规。

1.2.2 我国会计法规体系的建立与完善

1. 我国会计制度的建立

新中国成立后，财政部就成立了会计制度司和会计制度审议委员会，负责我国会计制度的制定与审议工作，并先后颁发了《总预算会计制度》、《单位预算会计制度》、《国营



企业决算报告编送暂行规定》、《国营企业统一登记簿籍填制会计凭证》、《国营企业材料会计处理办法》及《国营企业统一会计科目及会计报表格式》等规章，初步建立了全国统一的会计制度。1954年至1960年，我国的会计制度进一步健全，如先后制定并颁发了《预算会计账簿凭证报表保管销毁暂行办法》、《关于国营企业会计核算工作规程》、《会计人员职权试行条例》等。由于新中国成立到改革开放期间，我国实行的是社会主义计划经济体制，所有制形式单一，国营企业占主导地位，对会计行为规范的要求相对简单，主要工作集中在制定国家统一的会计制度上，在当时情况下对国民经济的发展起到一定的积极作用。

2. 我国会计法规体系的形成

自改革开放以来，随着市场经济体制的建立与完善，单一主体的所有制形式发生了根本性的变化，社会经济生活中的利益主体也逐步向多元化方向发展，会计工作的重要性及其影响的广泛性越来越显著，建立符合社会主义要求的会计法规体系已经迫在眉睫。

1985年1月21日，第六届全国人民代表大会常务委员会第九次会议审议通过了《中华人民共和国会计法》（以下简称《会计法》），自1985年5月1日起施行。这是新中国第一部《会计法》。此后，以《会计法》为核心初步建立了具有中国特色的社会主义法规体系。例如，在会计核算制度方面，初步形成了由财政部统一管理和协调的工业、供销、粮食、外贸、金融、交通等行业的会计核算体系；在会计人员管理制度方面，国务院先后颁发了《会计人员职权条例》、《总会计师条例》等，财政部发布了《会计证管理办法（试行）》等；在会计基础工作管理制度方面，制定了《会计档案管理办法》等。1992年底，我国第一次颁布了《企业会计准则》和《企业财务通则》，并陆续制定和颁布了13个分行业会计制度。

3. 我国会计法规体系的完善

为了满足改革开放、经济体制转变等对会计法规的需求，解决会计法规在运行中存在的问题，1998年5月21日国务院提出修改《会计法》的意见，并于1999年10月31日第九届全国人民代表大会常务委员会第十二次会议表决通过了修订后的《会计法》，于2000年7月1日起施行。

在围绕《会计法》修订和完善的同时，其他会计法规的建设也在不断完善之中。例如，1994年6月颁布了《代理记账管理暂行办法》，1996年颁布了《会计基础工作规范》，1997年5月颁布了《事业单位会计准则》，1997年7月颁布了《事业单位会计制度》，1998年2月颁布了《行政单位会计制度》，1998年8月重新修订颁布了《会计档案管理办法》，2000年6月颁布了《企业财务会计报告条例》，2000年12月29日颁布了《企业会计制度》，2001年底颁布了《金融企业会计制度》，2004年底颁布了《小企业会计制度》，2006年2月15日颁布了《企业会计准则——基本准则》和《企业会计准则第1号——存货》等38项具体准则等。至此，我国已经形成了一套符合我国国情的、比较完整的会计法规体系。

第 2 章

企业会计准则——基本准则

现行的企业会计基本准则是指我国于 1992 年 11 月 30 日财政部发布的《企业会计准则——基本准则》(以下简称原基本准则)。它是在我国经济改革开放后由计划经济向市场经济转变的过程中,国家财政部根据当时的国情,借鉴国际惯例而制定的第一个会计准则。它的颁布,是我国会计改革的一次历史性的转折,标志着我国的会计规范体系工作已经开始走向国际化。

随着改革的进一步深化,世界经济一体化趋势的加强,以及国际资本市场的全球化进程和知识经济的飞速发展,会计理论也在不断发展而日臻完善。为使会计信息更准确、客观地反映各种复杂的经济业务,我国陆续颁布了一些具体会计准则。但是如何规范具体会计准则的制定,以及没有具体会计准则规范的交易或事项的会计处理的问题,已经越来越引起各方的关注。为此国家财政部于 2006 年 2 月 15 日发布了新的会计准则体系,并重新发布了《企业会计准则——基本准则》(下称新基本准则),要求自 2007 年 1 月 1 日起在上市公司范围内实施,并鼓励其他企业执行。

新基本准则共 11 章 50 条,由总则、会计信息质量要求、资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润、会计计量、财务会计报告和附则组成。相对于原基本准则来说,增加了“会计计量”,同时将原基本准则中的“一般原则”变更为会计信息质量要求。

2.1 基本准则概述

为了规范企业会计确认、计量和报告行为,保证会计信息质量,财政部根据《会计法》和其他有关法律、行政法规制定了新的《企业会计准则——基本准则》。新基本准则适用于在中华人民共和国境内设立的企业(包括公司,下同)。

1. 会计准则的构成

企业会计准则包括基本准则和具体准则两部分,具体准则的制定应当遵循基本准则。



2. 编制财务会计报告的目标

编制财务会计报告（又称财务报告，下同）的目标是向财务会计报告使用者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做出经济决策。其中，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。

3. 会计的基本前提

- ① 会计主体。即企业应当对其本身发生的交易或者事项进行会计确认、计量和报告。
- ② 持续经营。即企业会计确认、计量和报告应当以持续经营为前提。
- ③ 会计分期。即企业应当划分会计期间，分期结算账目和编制财务会计报告。会计期间分为年度和中期，其中中期是指短于一个完整的会计年度的报告期间。
- ④ 货币计量。即企业会计应当以货币计量。

4. 会计确认、计量和报告的基础

新基本准则强调企业应当以权责发生制为基础进行会计确认、计量和报告，即将“权责发生制”作为企业会计确认、计量和报告的基础，而不再作为会计核算的一般原则。

5. 会计要素

企业应当按照交易或者事项的经济特征确定会计要素。会计要素包括资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。

6. 会计记账方法

新基本准则指出，借贷记账法是会计的记账方法。

2.2 会计信息质量要求

新基本准则规定了企业进行会计确认、计量和报告的8个基本要求，即客观性、相关性、明晰性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性。

① 客观性要求。即要求企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行会计确认、计量和报告，如实反映符合确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息，保证会计信息真实可靠、内容完整。

② 相关性要求。即要求企业提供的会计信息应当与财务会计报告使用者的经济决策需要相关，有助于财务会计报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况做出评价或者预测。

③ 明晰性要求。即要求企业提供的会计信息应当清晰明了，便于财务会计报告使用者理解和使用。

④ 可比性要求。即要求企业提供的会计信息应当具有可比性。包括两层含义：一方面，同一企业不同时期发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用一致的会计政策，



不得随意变更，确需变更的，应当在附注中说明；另一方面，不同企业发生的相同或者相似的交易或者事项，应当采用规定的会计政策，确保会计信息口径一致、相互可比。

与原基本准则相比，将“可比性原则”和“一贯性原则”合并为“可比性”要求。

⑤ 实质重于形式要求。即要求企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告，不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。

⑥ 重要性要求。即要求企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的所有重要交易或者事项。

⑦ 谨慎性要求。即要求企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告应当保持应有的谨慎，不应高估资产或者收益、低估负债或者费用。

⑧ 及时性要求。即要求企业对于已经发生的交易或者事项，应当及时进行会计确认、计量和报告，不得提前或者延后。

与原基本准则的 13 项“一般原则”相比，新基本准则更加强调会计信息的相关性，弱化了会计信息的可靠性。

2.3 会计要素

1. 资产

(1) 资产的概念

资产是指企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或者控制的、预期会给企业带来经济利益的资源。

其中，“企业过去的交易或者事项”包括购买、生产、建造行为或其他交易或者事项，反之，预期在未来发生的交易或者事项不形成资产；“由企业拥有或者控制”是指企业享有某项资源的所有权，或者虽然不享有某项资源的所有权，但该资源能被企业所控制；“预期会给企业带来经济利益”是指直接或者间接导致现金和现金等价物流入企业的潜力。

(2) 资产的确认条件

新基本准则明确了确认资产的条件，即在符合资产定义的基础上，同时满足以下两个条件时，应当确认为资产：

① 与该资源有关的经济利益很可能流入企业；

② 该资源的成本或者价值能够可靠地计量。

需要指出的是，符合资产定义和资产确认条件的项目，应当列入资产负债表；符合资产定义、但不符合资产确认条件的项目，不应当列入资产负债表（作为或有资产，在很可能导致经济利益流入企业时，可以在附注中披露）。

2. 负债

(1) 负债的概念