

会计人员继续教育系列教材

企业会计准则 讲解

《企业会计准则讲解》研究组 编著

北京科学技术出版社

会计人员继续教育系列教材

企业会计准则 讲解

《企业会计准则讲解》研究组 编著

北京科学技术出版社

图书在版编目(CIP)数据

企业会计准则讲解/《企业会计准则讲解》研究组
编著. —北京:北京科学技术出版社,2001.5
ISBN 7-5304-2496-3

I. 企... II. 企... III. 企业-会计制度-中国
-学习参考资料 IV. F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2001)第 12369 号

企业会计准则讲解
《企业会计准则讲解》研究组 编著

*

北京科学技术出版社出版
(北京市西直门南大街 16 号)
邮政编码:100035

各地新华书店经销
北京机工印刷厂印刷

*

850 毫米×1168 毫米 32 开本 18 印张 532 千字
2001 年 5 月第 1 版 2001 年 5 月第 1 次印刷
印数 1-8000 册

定价:35.00 元

(凡购买本社图书,如有缺页、倒页、脱页者,
本社发行科负责调换。联系电话:66161952)

前 言

企业会计准则,又称企业会计标准,它就会计核算的原则和会计核算业务的处理方法作出规定,是会计核算工作的基本规范。企业会计准则分为两个层次:基本会计准则和具体会计准则。基本会计准则主要对会计核算的一般要求和会计核算的主要方面作出原则性规定,包括会计核算的一般原则和会计要素准则两个方面的内容。具体会计准则是根据基本会计准则的要求,就经济业务的会计处理及其程序作出具体规定,共分为共同业务会计准则、特殊业务会计准则和披露会计准则三个方面的内容。

1992年11月30日,随着《企业会计准则》的发布并于1993年7月1日开始施行,标志着我国企业会计准则的改革进入发展阶段。截止2001年5月,我国共发布实施了包括基本准则在内的十四项准则。这些会计准则的发布实施,实现了我国会计核算模式的根本转换和国际化,为建立社会主义市场经济体制、促进经济发展,为深化财税改革、建立规范的财政管理体制和运行机制,进一步扩大对外开放作出了重大贡献。

本书共分十四章,分别介绍了企业会计准则的相关内容。第一章是企业会计准则总论,分别介绍了企业会计准则的制定背景、制定过程、会计假设和会计原则、会计要素等;第二章是无形资产,在介绍无形资产概念的基础上,详细介绍了无形资产的确认和计量以及期末计价;第三章是借款费用,分别介绍了借款费用的定义及其特点,并在此基础上讲述了借款费用的确认和计量;第四章是租赁,主要就承租人和出租人的会计处理作了介绍,同时,介绍了售后租回的会计处理;第五章是现金流量表,主要讲述了现金流量表的内容及其编制方法;第六章是投资,主要介绍了短期投资和长期投资的会计处理;第七章是会计政策、会计估计变更和会计差错更正,分别会计政策变更、会计估计变更、会计差错更正介绍了其

1417/57

会计处理;第八章是非货币性交易,主要分涉及补价与不涉及补价两种情况阐述了其会计处理;第九章是债务重组,主要就债务人和债权人的会计处理作了介绍;第十章是或有事项,在介绍或有事项的基础上,详细介绍了或有事项的确认和计量及其披露内容;第十一章是收入,分别就商品销售收入、提供劳务收入、他人使用本企业资产取得的收入介绍了其会计处理;第十二章是建造合同,主要阐述了建造合同的会计处理;第十三章是资产负债表日后事项,主要介绍了资产负债表日后事项的会计处理;第十四章是关联方关系及其交易的披露,主要介绍了其披露内容。

由于作者才疏学浅,书中难免有错误和不妥之处,恳请读者批评指正。

作 者
2001年5月

目 录

第一章 企业会计准则总论	(1)
第一节 企业会计准则的制定背景	(1)
第二节 企业会计准则的制定过程	(8)
第三节 企业会计准则的结构	(12)
第四节 制定企业会计准则应处理好的几个关系	(13)
第五节 会计假设和会计原则	(17)
第六节 会计要素	(29)
第二章 无形资产	(36)
第一节 无形资产概述	(36)
第二节 无形资产的确认和计量	(44)
第三节 无形资产的期末计价	(62)
第三章 借款费用	(71)
第一节 借款费用概述	(71)
第二节 借款费用的确认	(80)
第三节 借款费用的计量	(91)
第四章 租赁	(109)
第一节 租赁概述	(109)
第二节 承租人的会计处理	(128)
第三节 出租人的会计处理	(138)
第四节 售后租回的会计处理	(148)
第五章 现金流量表	(153)
第一节 现金流量表概述	(153)
第二节 现金流量表的内容	(162)
第三节 现金流量表的编制方法	(178)
第六章 投资	(207)
第一节 投资概述	(207)
第二节 短期投资	(216)
第三节 长期投资	(236)
第七章 会计政策、会计估计变更和会计差错更正	(279)
第一节 会计政策变更	(279)
第二节 会计估计变更	(302)
第三节 会计差错更正	(308)

第八章 非货币性交易	(316)
第一节 非货币性交易概述	(316)
第二节 不涉及补价情况下非货币性交易的会计处理	(324)
第三节 涉及补价情况下非货币性交易的会计处理	(341)
第四节 非货币性交易的披露内容	(365)
第九章 债务重组	(367)
第一节 债务重组概述	(367)
第二节 债务人的会计处理	(372)
第三节 债权人的会计处理	(386)
第四节 债务重组的披露内容	(401)
第十章 或有事项	(404)
第一节 或有事项概述	(404)
第二节 或有事项的确认和计量	(413)
第三节 或有事项的披露内容	(425)
第十一章 收入	(437)
第一节 收入概述	(437)
第二节 商品销售收入的确认和计量	(440)
第三节 提供劳务收入的确认和计量	(454)
第四节 他人使用本企业资产取得的收入的确认和 计量	(457)
第十二章 建造合同	(461)
第一节 建造合同概述	(461)
第二节 建造合同的会计处理	(465)
第十三章 资产负债表日后事项	(483)
第一节 资产负债表日后事项概述	(483)
第二节 资产负债表日后事项的会计处理	(488)
第十四章 关联方关系及其交易的披露	(513)
第一节 关联方关系及其交易的披露概述	(513)
第二节 关联方关系及其交易的披露内容	(520)
附 录 企业会计准则	(532)

第一章 企业会计准则总论

企业会计准则,又称企业会计标准,是会计核算工作的基本规范,它对会计核算的原则和会计核算业务的处理方法作出规定,为会计制度的制定提供依据。本章将主要介绍企业会计准则的制定背景、制定过程、制定机构,会计准则的结构、会计假设和会计原则、会计要素。

第一节 企业会计准则的制定背景

企业会计准则是企业进行会计核算工作的规范。建国以来,我国根据计划经济的要求,制定了一系列分所有制、分部门的行业会计制度,作为企业会计核算行为的依据。其中,部分地体现了某些类似会计准则的会计处理要求,而没有制定单独成文的会计准则。但是,随着经济体制改革的不断深入和对外开放政策的贯彻实施,这些行业会计制度已不能完全适应经济管理的需要,迫切需要对其进行重大改革,制定企业会计准则,逐步建立以企业会计准则统驭行业会计制度的会计模式。从1992年下半年起,我国在企业财务会计方面进行了重大改革,相继发布了《企业会计准则》、《企业财务通则》以及十三个行业的财务会计制度,并自1993年7月1日起开始实施。这些会计核算制度的改革,实现了会计核算模式的转换和国际化,为建立社会主义市场经济体制、促进经济发展,为深化财税改革、建立规范的财政管理体制和运行机制,进一步扩大对外开放作出了重大贡献。

一、制定企业会计准则是经济发展的必然要求

经济发展为一国发展之根本,古人谓之经济学乃经世济民之大学,其理甚明。其对会计的直接影响,主要体现在会计规则,尤其是企业会计准则的制定上。典型的例子之一便是衍生工具。

衍生工具是一种金融工具,它具有以下特征:(1)其价值随特

定利率、证券价格、商品价格、汇率、价格或利率指数、信用等级或信用指数、类似变量的变动而变动；(2)不要求初始净投资，或与对市场条件变动具有类似反应的其他类型合同相比，要求很少的净投资；(3)在未来某一日期结算。衍生工具是一种很复杂的金融交易和投资手段，需要对利率、汇率等因素的变动作出预测，其主要目的不是用于资金借贷，而是进行投机或保值，即用于转移资产价值波动所引起的价格风险。衍生工具具有“以小搏大”、“高风险与高收益并存”的特点，因而受到世界金融市场的普遍关注。近年来，由于未能对衍生金融市场予以有效的监管，致使发生了一系列的巨额亏损案，其中最为典型的的就是英国老牌银行——巴林银行倒闭案。

从巴林银行的倒闭来看，会计因未能及时披露衍生金融交易后潜在的巨大风险，负有一定的责任。但是，按照传统的会计理论，诸如衍生金融工具这一类合约由于不符合会计要素的定义，无法在会计上进行确认和计量。基于此，包括国际会计准则委员会在内的各国会计界开始重视并着手研究衍生金融工具会计问题，并相继发布了一系列的会计准则予以规范。例如，国际会计准则委员会先后发布了《国际会计准则第 32 号——金融工具：披露和列报》、《国际会计准则第 39 号——金融工具：确认和计量》；美国财务会计准则委员会也分别在其第 105 号、107 号、115 号、119 号《财务会计准则公告》中对金融工具会计问题作了规定。虽然迄今为止还没有完全解决衍生工具带来的会计问题，但也充分体现了市场经济发展对会计准则制定的重要影响。

具体到我国而言，1997 年 5 月，一家上市公司停牌，这是我国第一例涉及上市公司的纠纷，股民反响很大。经查证，这家公司所有做假的地方，如假收入、假投资，都是在其关联方之间做的。因此，关联方关系及其之间的交易需要会计加以规范。于是，我国于 1997 年 5 月 22 日发布了《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》，并于 1997 年 1 月 1 日起暂在上市公司施行。随着市场经济的发展，企业由原来的国家拨款改为向银行贷款或从社会上直接融资，上市公司越来越多，企业的现金流量越来越成为包括投资者在内的会计信息使用者进行决策的重要依据。因此，为规范企业现金流量表的编制方法及其应提供的信息，我国于 1998 年 3 月

20 日制定发布了《企业会计准则——现金流量表》，并于 1998 年 1 月 1 日起在全国范围内施行。此外，伴随着证券市场的发展以及企业经营方式的多样化，非货币性交易、债务重组、或有事项等新的经济业务在企业，尤其是上市公司中已经出现，并且成为部分企业进行利润操纵的重要手段。为规范其会计核算和相关信息的披露，提高会计信息质量，我国分别制定发布了《企业会计准则——非货币性交易》、《企业会计准则——债务重组》、《企业会计准则——或有事项》等相关准则进行规范。

二、经济体制的变化，对会计核算提出了新的要求，需要制定《企业会计准则》

会计工作是与特定经济体制密切联系在一起的。有什么样的经济体制和经济运行机制，就需要有什么样的会计政策及与其相联系的会计指标体系。当然，社会、文化、习俗、经济发展水平等因素也会对会计产生重大影响，而经济体制因素是最重要的。

在改革开放以前，我国政企不分，企业是政府的基层组织，是执行国家财政计划的基层单位，企业完成国家计划是主要的任务，很少具有财务决策自主权。在这种体制下，我国原有的会计核算模式也是直接与计划经济体制相适应的，其主要特征是：没有独立的会计政策，资产计价、收益确认基本上取决于国家计划和财政政策。财政政策决定财务制度，财务制度决定会计确认和计量，所以会计仅仅是按照财务制度的规定进行账务处理。这就是通常所说的“计划决定财政，财政决定财务，财务决定会计”的运行机制。由于会计制度片面服从国家计划和财政财务政策，会计制度本身缺乏科学性，许多会计政策不能真实反映一个企业的财务状况和经营成果，造成企业资产不实、虚盈实亏；按所有制和行业分别制定会计制度，影响了会计信息的可比性；会计核算指标体系也不能适应市场经济条件下企业运行机制的要求。

机构改革以后，政企分开，企业成为独立的商品生产者和经营者，自主经营，自负盈亏。国家主要负责宏观调控，宏观管理。从税制改革看，改革开放以前，会计政策和税收政策直接由国家财政政策决定，会计改革必然影响税收收入，进而影响国家财政收入。因此，会计改革几乎是不可能的。现在，财务会计、税务会计已经分离，税务上对资产计量和收入确认有自己的一套标准，企业在纳

税时进行调整,会计改革不会影响财政收入。因此,会计改革有了可行性。

改革开放以前,我国的企业主要是国家所有和集体所有,公有制占绝对优势。在这种情况下,企业经营者的主要目标是完成国家下达的各项计划指标,对企业财务并不十分关心。企业会计的主要任务是按照国家统一的会计制度进行会计核算,向国家提供企业财务会计报告。

党的十一届三中全会以来,我们党制定了以公有制为主体、多种经济成份共同发展的所有制结构政策,出现了公有制实现形式多样化和多种经济成份共同发展的格局。统计数字表明,1999年我国民营企业创造的产值占国民经济总产值的48%,国民经济增长的近三分之一是由民营企业贡献的;1995年至1999年,国有企业1300万下岗职工中有1174万为民营企业所吸收。所有制结构调整和完善以及私人资本的介入对企业会计核算制度的影响是多方面的。例如,在进一步完善和发挥企业财务会计报告所提供的会计信息服务职能时,不仅需要考虑到国家对国有企业的管理要求和信息需求,也需要注意满足对集体企业、混合所有制企业以及其他非公有制经济的管理要求和信息需求,提高不同所有制企业之间会计信息的可比性。又如,在国有企业改组、改造中,要通过科学合理地评估国有资产、及时解决与企业兼并、租赁、破产等有关的会计问题,切实规范国有企业改革秩序,严格保护国有资产的安全,保证国有资产不致流失。所有这些问题,都需要制订《企业会计准则》进行规范。

三、会计法规体系的不断健全和完善,需要制订《企业会计准则》

1993年以来,围绕会计核算制度改革,我国对企业、行政事业单位的财务会计核算制度进行了重大改革,并对会计基础工作、会计档案、代理记账、在职会计人员培训、会计证、会计电算化等问题制订了一系列规章、制度,基本实现了会计工作的有法可依。一些地方人大常委会、政府部门也根据当地会计工作实际情况,制定了地方性会计法规、规章。例如,1994年6月,财政部发布了《代理记账管理暂行办法》,对不具备专职会计人员条件的小型经济组织和应当建账的个体工商户的建账问题作出了规定;1996年6月,财政

部发布了《会计基础工作规范》，对所有独立核算单位的会计机构设置、会计人员配备、会计凭证填制、会计账簿登记、会计报表编制、会计监督、内部管理制度建设等作出了具体规定。根据经济生活中出现的新问题，对会计核算制度进行了不断的修订和完善。例如，根据税制改革的内容，颁发了有关所得税、增值税会计处理的规定；汇率并轨后，相应补充完善了会计核算制度的有关内容；为适应企业集团加强会计管理的需要，制定了适用于所有企业的合并会计报表暂行规定；为适应股份有限公司会计核算的特殊性，制订了股份有限公司会计制度。

与此同时，经济生活中出现的许多新问题，但现有的会计制度由于受到本身格式和内容的局限，不能加以规范，需要制定企业会计准则加以规范。如期货业务、企业破产、企业合并等新的经济业务，广告业、咨询业、社会办学企业、高科技企业、网络公司等新兴的行业，无法从现有行业会计制度中找到其适用的会计制度。如果不制订新的会计法规进行规范，企业财务会计报告所提供的信息就不真实、不完整，就会误导投资者、债权人以及其他社会公众，导致经济秩序混乱。

四、会计信息质量的提高，需要重新定义会计要素

管理就是决策，而决策离不开信息，尤其是高质量的会计信息。无论是政府经济管理部门制订经济政策，进行宏观调控，还是股东、银行等投资者选择投资对象、衡量投资风险，都离不开会计信息的指导。但是，近年来，我国企业的财务会计一定程度上存在着编制基础不实、资产利润数据虚假、报告报送不及时、违法行为处理不力等问题，导致假账泛滥，会计信息失真问题日益严重。一些单位为了小团体利益，在会计数据上做文章，假账真算，真账假算，造成账实不符，虚盈实亏或虚亏实盈，以达到转移国家资产、偷逃税收、粉饰业绩等非法目的。这一问题已经成为较普遍的社会现象。前些年巴林银行倒闭、东南亚金融风波、阿尔巴尼亚风波、墨西哥风波等，确实给我们敲响了警钟，数字失真给国家的经济生活带来的危险，绝对不可低估，万万不可忽视。

现行会计核算制度在资产、负债、收入、费用的确认和计量方面有悖于会计原则，造成资产不实，虚盈实亏，也是会计信息失真的主要原因之一。1993年以来的会计核算制度改革，虽然在会计

要素方面进行了一些改革,但是并不彻底,在某些方面还保留有计划经济体制的痕迹。无论是会计要素的定义,还是会计核算制度方面,都较多地站在国家的角度规范企业的会计核算行为,没有完全按照会计要素的性质、内涵加以准确地定义并进行相应地规范。

例如,1993年7月1日开始实施的《企业会计准则》将资产定义为:“资产是企业拥有或者控制的能以货币计量的经济资源,包括各种财产、债权和其他权利”。这一定义,忽略了作为企业资产应当具备的最基本性质,即“预期会给企业带来经济利益”。按照这一定义,在实务中产生的主要问题是:无论企业拥有或者控制的资源能否给企业带来经济利益,只要其实物形态存在,均作为企业的资产,从而造成实际工作中已经损失了的资源仍反映在企业的资产负债表中。例如,技术上已经被淘汰的机器设备,残次、陈旧、冷背的存货,它们已经不能继续为企业带来经济利益,但因符合资产的定义,并且在实物形态上仍然存在,因此,其价值仍然反映在企业的资产负债表中,造成企业虚增资产、虚增利润,对外提供的企业财务会计报告也失去真实性。为此,2000年4月27日发布的《企业会计准则——或有事项》将资产重新定义为:“资产,指过去的交易或事项形成并由企业拥有或者控制的资源,该资源预期会给企业带来经济利益”。它具有以下四个特点:第一,资产能够直接或间接地为企业带来经济利益;第二,资产都是为企业所拥有的,或者即使不为企业所拥有,但也是企业所控制的;第三,资产都是企业在过去发生的交易、事项中获得的。按照这一定义,在技术上已经被淘汰的机器设备,残次、陈旧、冷背的存货,虽然实物形态仍然存在,但它实际上已经不能再用于产品生产,不能为企业带来经济利益,所以,不应在企业的财务会计报告上确认为资产。

再如,1993年7月1日开始实施的《企业会计准则》将收入定义为:“收入是企业在销售商品或者提供劳务等经营业务中实现的营业收入,包括基本业务收入和其他业务收入”,同时规定了收入确认的原则:“企业应当合理确认营业收入的实现,并将已实现的收入按时入账。企业应当在发出商品、提供劳务,同时收讫价款或者取得索取价款的凭据时,确认营业收入;长期工程(包括劳务)合同,一般应当根据完成进度法或者完成合同法合理确认营业收

入”。这一定义及收入确认原则,着眼于发出商品、提供劳务,并收取货款或取得索取货款的权利,以此来判断收入是否已经实现。这主要从形式上进行判断,没有考虑与商品所有权有关的风险和报酬是否真正转移,这一确认标准不能涵盖所有与收入有关的业务中对收入的确认,导致有些企业虚拟收入、提前或推后确认收入等。为此,1998年6月20日发布的《企业会计准则——收入》将收入重新定义为:“收入,指企业在销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等日常活动中所形成的经济利益的总流入。收入不包括为第三方或者客户代收的款项”。它具有以下四个特点:第一,收入是在企业的日常活动中产生的,而不是在偶发的交易或事项中产生的;第二,收入可能表现为企业资产的增加,也可能表现为企业负债的减少,或者二者兼而有之;第三,收入将引起企业所有者权益的增加;第四,收入只包括本企业经济利益的流入,不包括为第三方或者客户代收的款项。这一定义及收入确认原则,着眼于商品所有权上的主要风险和报酬已经转移、对售出的商品不再实施控制、与交易相关的经济利益能够流入企业、相关的收入和成本能够可靠地计量等,以此来判断收入是否可以确认,更注重交易的实质而不是形式。

总之,经济发展的要求,经济体制的变化,会计法规体系的健全,会计信息质量的提高,使得会计信息越来越成为社会各界关注的焦点,管理者、投资者、债权人、社会公众以及政府部门在改善经营管理、评价财务状况、考核经营业绩、作出投资决策、加强宏观调控等方面都注重运用会计信息,从而引起社会对会计信息在时效、范围、质量等方面的需求大大增加。与此相适应,规范会计信息生成、披露的标准必须作相应调整。对这些内容,都需要以法律形式规定下来,以规范会计行为,适应经济改革与发展的要求。所以,随着社会经济环境的变化和发展,需要不断完善会计法律制度,尤其需要不断完善作为我国会计工作根本大法、会计法规母法《会计法》的配套法规之一的《企业会计准则》,以保证会计工作紧紧适应社会经济发展的要求,为社会经济发展服务。

第二节 企业会计准则的制定过程

一、起步阶段

在建立和完善社会主义市场经济体制的过程中,适应改革开放形势的需要,改革现行会计制度,制定和实施会计准则,是会计改革的重要内容,也是我国财政经济管理的有机组成部分。为此,财政部会计事务管理司于1988年开始开始草拟《会计改革纲要》,提出了研究和制定我国会计准则、改革现行会计核算制度的设想。此外,按照发展社会主义市场经济的要求,明确提出建立适应社会主义市场经济特点、与国际会计惯例相协调的中国会计准则体系这一改革目标,并提出“两步走”战略。第一步,改革传统的会计制度,制定基本会计准则,实现会计模式的转换,即,从计划经济会计模式向市场经济会计模式转换;第二步,在总结“两则两制”实施情况的基础上,建立起包括基本会计准则和具体会计准则在内的企业会计准则体系。

为了研究和制定我国的会计准则,财政部会计事务管理司于1988年10月31日成立了“会计准则组”,并召开会计准则组第一次会议,研究制定会计准则的有关准备工作。1989年3月8日,会计准则组发布了《关于拟定我国会计准则的初步设想(讨论稿)》和《关于拟定我国会计准则需要研究讨论的几个主要问题(征求意见稿)》,向社会各界广泛征求意见。《关于拟定我国会计准则的初步设想(讨论稿)》主要有如下内容:(1)制定会计准则的必要性;(2)制定会计准则的指导思想;(3)会计准则的结构和内容;(4)组织领导;(5)工作程序和工作方法;(6)时间和步骤。《关于拟定我国会计准则需要研究讨论的几个主要问题(征求意见稿)》主要提出如下几个问题:(1)关于名称问题;(2)关于适用范围问题;(3)关于会计准则应分为几个层次的问题;(4)关于财务会计与财务税收制度的关系问题;(5)关于财务会计与管理会计的问题;(6)关于会计准则与现行综合性会计法规的关系;(7)关于与外国会计准则差异的问题;(8)关于电算化问题;(9)关于特殊情况下的会计问题;(10)关于示范会计制度的制订权限和粗细程度问题;(11)关于内容与结

构中的几个主要问题;(12)关于由谁发布的问题;(13)关于步骤和时间的问题。同时,课题组成员又先后在部分省市进行调查研究,召开座谈会,广泛吸收专家、教授和会计实务工作者的意见,于1989年11月开始起草《中华人民共和国会计准则(草案)提纲》,并提交内部讨论。

1987年,中国会计学会成立“会计基本理论与会计准则研究组”。该研究组于1989年1月举办了第一次会计准则专题研讨会,就我国会计准则取得了以下几点看法:(1)会计准则的研究很重要,它既是会计工作的基本依据,又是会计理论研究课题。目前,主要是研究会计准则,用它来统驭会计制度;(2)建立会计准则,既要借鉴国际上的通行作法,又要总结我国的经验,建立具有中国特色的会计准则体系;(3)考虑到许多国家和国际会计组织的一贯作法,决定采用会计准则的提法;(4)改革的方向是,用会计准则逐步代替目前分行业的会计制度;(5)中国会计学会是一个学术团体,既没有权力也没有义务去制定有关会计准则,但是可以提出有关会计准则的研究报告或会计准则的推荐草案,供有关部门参考。

1990年4月,在多次征求意见、多次修改的基础上,财政部会计事务管理司起草完成了《中华人民共和国会计准则(草案)提纲(讨论稿)》,主要包括:总则、一般原则、资产、负债、所有者权益、收入、成本与费用、利润和利润分配、会计报告、附则,共十章的内容。1991年11月26日,财政部会计事务管理司又在反复征求意见的基础上,发布了《企业会计准则第1号——基本准则(草案)》,并以财政部文件的形式印发各地各部门征求意见。与此同时,在1991年发布的《会计改革纲要(试行)》中,明确提出会计核算制度改革的目标是以《会计法》为依据,按照有计划商品经济的要求以及宏观经济管理的需要,制定统一的会计准则,以其作为统驭全国各行业 and 单位核算业务的基本规范。

为了借鉴国外会计准则的经验和国际惯例,提高我国会计准则制定质量,1992年2月26日至28日,财政部在深圳市召开了“会计准则国际研讨会”,围绕如何建立中国特色的会计准则、制定会计准则如何借鉴国际经验等问题与中外会计专家、会计理论和会计实务工作者进行了广泛的讨论和交流。1992年3月至6月,为适应改革开放步伐的加快,财政部抓紧了会计准则的修改完善工作,并将《企业

会计基本准则(送审稿)》作为“全国财政工作会议讨论文件”,提交1992年7月份召开的全国财政工作会议讨论征求意见。

二、发展阶段:《企业会计准则》的发布实施

1992年11月30日,经国务院批准,财政部部长以第5号令的形式签发了《企业会计准则》,并于1993年7月1日施行。它的发布实施,标志着第一步改革目标已经于1993年完成。其主要成果是:

第一,明确了会计信息应当满足政府部门以及社会各方面的信息需要。例如,《企业会计准则》规定,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。第一次强调了会计信息除了满足国家外,还必须满足投资者、债权人以及社会公众的需要,体现了市场经济条件下会计信息需求的多样性和广泛性。

第二,确立了国际通行的“资产 = 负债 + 所有者权益”这一会计平衡等式。在《企业会计准则》中,确定了资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等会计要素概念,科学地反映了企业资源的规模、结构和质量以及企业的债权和债务,为建立现代企业制度、改革财税和金融体制、合理界定企业产权、指导企业有效利用资源、保证企业资产的流动性提供了依据。

第三,重申或引入了相关性、权责发生制、配比、谨慎等会计原则。比如,强调了会计信息的可比性,基本统一了不同所有制、不同经营方式、不同行业的会计政策,体现了市场经济条件下社会资源流动、在全社会范围内合理评价企业财务状况和经营成果对会计信息的需要;再如,引入了谨慎原则,要求企业合理估计可能发生的损失,提高企业防范经营风险的能力,保护投资者的利益。

第四,改革成本管理制度。采用制造成本法,将当期发生的管理费用和销售费用直接计入当期损益,简化了成本核算,真实反映了企业当期的财务状况和经营成果。

《企业会计准则》的发布实施,在推进财务会计制度向市场经济转轨和与国际会计惯例协调方面实现了重大突破,为建立社会主义市场经济体制、促进经济发展,为深化财税改革、建立规范的财政管理体制和运行机制,进一步扩大对外开放作出了重大贡献,对社会主义市场经济发展起到了奠基作用。它的实施,就象扳动了经济体制的“道岔”,一下子把企业经济运行送入了市场经济轨