

财经职业教育丛书

CAIJING ZHIYE JIAOYU CONGSHU

企业会计准则 精解教程

QIYE KUAJI ZHUNZE

jingjie
jiaocheng

尤雪英 主编



中国财政经济出版社

财经职业教育丛书

企业会计准则精解教程

主编 尤雪英

参编 王 瑶 平 萍

王秀红 李彩娣

刘 颖

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

企业会计准则精解教程/尤雪英主编. —北京: 中国财政经济出版社, 2004.1

(财经职业教育丛书)

ISBN 7-5005-6976-9

I. 企… II. 尤… III. 企业管理-会计制度-中国-职业教育-教材 IV. F279.23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2003) 第 120775 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com.cn>

E-mail: cfeph@drc.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

880×1230 毫米 32 开 27 印张 698 000 字

2004 年 2 月第 1 版 2004 年 2 月北京第 1 次印刷

印数: 1—5 000 定价: 50.00 元

ISBN 7-5005-6976-9/F·6102

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

《财经职业教育丛书》编委会

主 任：马敬之

副 主 任：胡伯权 徐敏华

编 委：马敬之 王淑文 刘同旭 杨 浩

胡伯权 徐敏华 倪建中 龚振勇

总 编 辑：徐敏华

副总编辑：刘同旭

前 言

中国目前的会计规范采用的是“制度”加“准则”的模式。就制度而言，除《小企业会计制度》尚未出台外，财政部已先后发布了《企业会计制度》和《金融企业会计制度》。除了金融企业及小规模企业，所有企业均要执行《企业会计制度》。会计准则分为基本准则和具体准则两个层次，其中具体准则是根据基本准则的要求，就会计核算业务做出的具体规定。虽然目前上市公司和股份有限公司是执行具体会计准则的主要单位，但随着会计改革的日益深入，具体会计准则执行单位的范围正在日益扩大，如《企业会计准则——存货》、《企业会计准则——固定资产》、《企业会计准则——债务重组》、《企业会计准则——非货币性交易》、《企业会计准则——现金流量表》、《企业会计准则——或有事项》、《企业会计准则——租赁》、《企业会计准则——借款费用》、《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》这9项具体会计准则就要求所有企业执行。因此，深入地学习、研究具体会计准则，是广大会计实务工作者、会计理论研究者及会计教育工作者的一项重要任务。

GAP 59/04

为了便于会计工作者更加全面、准确、深刻、高效地理解和掌握具体会计准则，满足广大会计实务工作者学习与执行具体会计准则的需要，同时也为了更好地开展会计人员的继续教育，我们精心

编写了这本《企业会计准则精解教程》。

本书以会计准则基本理论为切入点,打破以往同类教材的编写体例,对16项具体准则的条文逐条做出详尽的解释,并辅以大量的实例。相信这种有理有例的编写方式,能帮助会计实务工作者在最短的时间里解决实际工作中可能碰到的具体问题,将理论转化为便于操作的工具、方法。每个准则后面,还配有大量复习题,帮助自学者把握准则精髓。同时,本书还结合实际情况,把财政部与国家税务总局针对准则与制度的衔接及与税法的协调等问题而先后出台的相关配套制度也附录在后,便于会计工作者在实际工作中参照执行。因此,本书既是广大会计工作者案头必备的参考书,又是各级财税部门进行培训的好教材,也是各级会计资格考试的必需参考资料。

本书的参编人员均为从事会计资格考试培训及会计人员继续教育培训的资深专家和教授。他们在长期的培训实践中,深刻地理解我国先后颁布的16项具体会计准则,同时又对会计实务工作者的实际需求有十分全面的了解。本书就是他们在深入总结长期的培训教学经验的基础上,结合受训学员及时反馈的情况,精心编写而成的。具体撰写分工如下:尤雪英编写“总论”、“存货”、“建造合同”、“非货币性交易”、“现金流量表”、“关联方关系及其交易的披露”;平萍编写“投资”、“债务重组”、“会计政策、会计估计变更和会计差错更正”;刘颖编写“租赁”、“或有事项”、“资产负债表日后事项”;李彩娣编写“收入”、“借款费用”;王秀红编写“无形资产”、“中期财务报告”;王瑶编写“固定资产”。尤雪英负责全书总体框架的设计及全部书稿的修改总纂工作。本书所引用的准则原文中的重点号,均为作者所加,非准则原文所有。

本书的编写得到了上海市财税培训中心领导的大力支持和鼓

励，也参考了许多会计理论研究者的研究成果，谨在此表示衷心感谢！

限于编者水平，书中一定有不少缺点和不足，敬祈方家及广大读者批评指正。

编 者

2004 年 1 月

目 录

会计准则概论	(1)
会计准则的产生与发展	(1)
我国会计准则建设	(16)
会计准则的国际协调	(32)
企业会计准则——存货	(49)
准则制定背景	(49)
准则解释与例解	(49)
复习题	(91)
企业会计准则——固定资产	(98)
准则制定背景	(98)
准则解释与例解	(99)
复习题	(142)
企业会计准则——投资 (2001 年修订)	(152)
准则制定背景	(152)
准则解释与例解	(153)
复习题	(207)
企业会计准则——无形资产	(218)
准则制定背景	(218)
准则解释与例解	(218)

复习题.....	(240)
企业会计准则——收入.....	(246)
准则制定背景.....	(246)
准则解释与例解.....	(247)
复习题.....	(286)
企业会计准则——建造合同.....	(295)
准则制定背景.....	(295)
准则解释与例解.....	(296)
复习题.....	(341)
企业会计准则——非货币性交易（2001 年修订）	(351)
准则制定背景.....	(351)
准则解释与例解.....	(354)
复习题.....	(388)
企业会计准则——债务重组（2001 年修订）	(396)
准则制定背景.....	(396)
准则解释与例解.....	(397)
复习题.....	(432)
企业会计准则——借款费用.....	(444)
准则制定背景.....	(444)
准则解释与例解.....	(445)
复习题.....	(473)
企业会计准则——租赁.....	(480)
准则制定背景.....	(480)
准则解释与例解.....	(482)
复习题.....	(521)
企业会计准则——或有事项.....	(528)

准则制定背景·····	(528)
准则解释与例解·····	(528)
复习题·····	(548)
企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错	
更正 (2001 年修订) ·····	(555)
准则制定背景·····	(555)
准则解释与例解·····	(556)
复习题·····	(588)
企业会计准则——资产负债表日后事项 (2003 年修订)	
·····	(595)
准则制定背景·····	(595)
准则解释与例解·····	(596)
复习题·····	(623)
企业会计准则——现金流量表 (2001 年修订) ·····	(628)
准则制定背景·····	(628)
准则解释与例解·····	(630)
复习题·····	(689)
企业会计准则——中期财务报告 ·····	(694)
准则制定背景·····	(694)
准则解释与例解·····	(695)
复习题·····	(745)
企业会计准则——关联方关系及其交易的披露 ·····	(753)
准则制定背景·····	(753)
准则解释与例解·····	(758)
复习题·····	(787)
附录 ·····	(792)

财政部关于印发《关于执行〈企业会计制度〉和相 关会计准则有关问题解答》的通知·····	(792)
财政部关于印发《关于执行〈企业会计制度〉和相 关会计准则有关问题解答(二)》的通知·····	(804)
财政部、国家税务总局关于印发《关于执行〈企业 会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(三)》 的通知·····	(818)
财政部关于印发《关联方之间出售资产等有关会计 处理问题暂行规定》的通知·····	(841)
国家税务总局关于执行《企业会计制度》需要明确 的有关所得税问题的通知·····	(847)
本书主要参考资料·····	(852)

会计准则概论

会计准则的产生与发展

一、会计准则的产生

众所周知，会计是随着社会经济的发展而发展的。经济越发展，会计越重要，对会计的研究也就越受会计理论界与实务界的关注。早期的会计研究与当时的经济发展水平相适应，只限于对记账方法和事项处理程序的研究。当经济发展到较高程度时，对会计的理论研究就被提到议事日程上来了。

会计原则和准则属于会计的理论研究范畴。一般认为它的产生是由以下原因所促成：（1）工商金融业的发展；（2）法律的制定；（3）所得税的实行；（4）股份有限公司的兴起；（5）公共会计师职业的发展，等。限于篇幅，我们仅以美国为例来简要地描述会计准则的产生过程。

20世纪以来，在美国，股份公司的所有权和经营权已经明显地分离，企业的股东也基本上脱离了企业的经营管理，因而对管理当局的经管责任和工作业绩加倍关注。另外，随着企业资本结构和筹资方式的改变，企业也增强了对投资人与债权人的依赖性。这些因素从客观上要求企业不断提高财务报告的真实性与可靠性。但在当时，美国各企业的会计处理是相当随意的，企业的会计程序、方法及其所供报表的内容仍取决于管理当局的意愿和审计师的不同意

见。实际上,自19世纪末以来,伴随着美国对新大陆的开发,在欧洲资本涌入美国的同时,英国和苏格兰的执业会计师也大量来到美国,他们的查账程序和标准与美国不同。因此,为了改进实务,提高财务报表的质量,会计处理程序的规范化或统一化逐渐显得必要。

1909年,美国的公共会计师协会(AAPA)任命了一个会计术语特别委员会,开始会计规范化的尝试。1915年,美国联邦贸易委员会(FTC)副主席也提出必须为全国主要企业建立一套统一的会计制度的建议。1917年,美国联邦储备委员会和联邦贸易委员会一致决定对企业向银行申请贷款而编制的资产负债表予以标准化,并委托当时的美国会计师协会提出标准会计报表及其编制程序的备忘录。经过审议,这些文件于1917年4月作为《联邦储备公报》正式发表,同年以《统一会计》(The Uniform Accounting)之名再版发行。《统一会计》侧重于资产负债表内容及其编制方法。至1929年,联邦储备委员会又以《财务报表的验证》(Verification of Financial Statement)为题再次发表标准化的会计方法程序,其中增加了对收益表的一些规定程序。但是在当时的会计实务和理论研究中,仍有不少人(主要是执业会计师)抵制会计处理的统一化。反对者强调会计方法应有灵活性,要更大程度地依赖职业判断。因此,在当时的会计实务中,会计处理程序仍然相当混乱。

1929—1933年的经济大危机严重破坏了美国经济,而引发危机的一个重要原因被认为是投机诈骗盛行,企业财务报表严重失实。大危机过后,美国政府加强对市场经济的干预,会计理论界和实务界也开始进行反思。可以说,1929年到1932年的经济大危机对美国会计产生了革命性的影响。

大危机使美国会计师协会(American Institute of Accountants,简称AIA)受到各方压力,迫使其于1930年成立了“与证券交易所协调特别委员会(Special Committee on Cooperation with Stock

Exchanges)”。这里的证券交易所即纽约证券交易所。会计专家乔治·梅 (George O. May) 担任这个特别委员会的主席。同时, 纽约证券交易所成立了股票上市委员会 (New York Stock Exchanges Committee on Stock List)。这两个机构以通信的方式就会计问题交换看法。乔治·梅委员会于 1932 年 9 月 22 日写信给纽约证券交易所和美国会计师协会理事会, 建议制定一些应被普遍接受的“会计原则” (accounting principles), 并提出六条拟议的会计原则。1934 年, 美国会计师协会批准了其中的五条原则并增补了一条, 并将两个委员会在 1932 年间关于上市公司会计问题的通信结集出版, 书名为《公司报表审计》 (Audit of Corporate Accounts), 它是美国最早的会计规范文件。其中提出了“认可的会计原则” (Accepted Principles of Accounting) 共六条: (1) 未实现的利润不能贷计利润表; (2) 公积不应当记入收益; (3) 合并之前形成的公司盈余公积不应当记入母公司合并利润; (4) 库藏股所分得的利润不能记入利润表; (5) 收自管理人员、雇员和关联公司的应收账款和应收票据应当单独列示; (6) 捐赠股本不能作为经营收益。

这是第一次出现了 Accepted Principles of Accounting 的说法, 但当时并没有对其给出定义。因此 Principles (原则) 一词, 不久就遇到了挑战。有人认为, 特别委员会所列举的被称为原则的东西, 根本不能等同于原则, 仅仅是一些方法、程序、规则而已。时任特别委员会主席的梅先生对于人们有关原则一说的指责并不以为然。他指出会计规则和会计原则不是建立在抽象理论上的, 而是建立在实务基础上的。1936 年, 美国会计师协会一个下属委员会的报告《财务报表的检查》 (The Examination of Financial Statement) 中又加入了“一般的” (generally) 一词, 从而正式形成“公认会计原则 (GAAP)”的概念。

1934 年, 美国颁布《证券交易法》 (Securities Exchange Act), 要求联邦政府成立证券交易委员会 (SEC), 负责证券市场监管,

并赋予其规范会计信息、制定会计准则的职责。但 SEC 实际上并没有直接行使制定会计准则的权力，而是一直依赖会计职业组织制定会计原则。但是，美国会计师协会在制定会计准则方面也没有太多的举措，招致 SEC 的不满。证券交易委员会第一任首席会计师卡门·布劳（Carman G. Blough）在 1937 年庆祝美国会计师协会成立 50 周年的纪念会上提醒说，协会如果不采取措施制定一套会计原则以减少会计实务中的可选择性，SEC 将会自己动手做这件事情。1937 年，证券交易委员会发表了会计文告第一号（Accounting Series Release No.1）。但随后，委员会对于是否要自行制定统一会计规则问题争论激烈，五位专职委员意见不一，以三比二否决了自行制定的意见。1938 年 4 月，证券交易委员会发表会计文告第四号（Accounting Series Release No.4），题为《财务报告的管理政策》（Administration Policy on Financial Statements），将这一权限授予了美国会计师协会，从此开始由会计职业界来制定会计准则。

二、会计准则的发展阶段

1938 年，美国会计师协会的会计程序委员会（Committee on Accounting Procedures，简称 CAP）宣告成立，由协会的会长担任委员会的主席，梅先生为常务副主席。CAP 从次年开始陆续发表《会计研究公报》（Accounting Researching Bulletins, ARB），宣告其所认可的一些会计原则、程序和名词，但更侧重于对一些具体会计实务处理的指南。在证券交易委员会的压力下，会计程序委员会采取了先解决现实问题的思路，并且会计研究公报名义上是研究结果，实际上是会计程序委员会成员经验的集合。在其成立后的 21 年间，先后共发布了 51 份《会计研究公报》。其中前 8 份研究公报专门阐述一些基本名词和概念，其余的都是针对具体实务问题。会计程序委员会发表的，主要是对现行会计处理惯例加以选择和认可，而缺乏对会计原则的系统研究，大部分只是就事论事，缺乏一

贯的理论依据。这导致了会计程序委员会对同一事项的会计处理指南往往前后矛盾，并允许会计方法程序的过分多样化，其强制性和权威性也不够。结果，会计程序委员会遭到实务界和会计理论界的普遍抨击，在 1959 年不得不停止工作。

1957 年 6 月，美国会计师协会改为现名，即美国注册会计师协会（American Institute of Certified Public Accountants，简称 AICPA）。针对当时普遍出现的对会计选择余地过多的批评，新任会长詹宁斯（Alvin R. Jennings）认为会计原则的制定应采用新的方法。他建议成立了研究项目特别委员会（Special Committee on Research Program）。该委员会于 1958 年 12 月发表了一份题为《会计研究规划和相关活动的组织与实施》（Organization and Operations of the Accounting Research Program and Related Activities）的研究报告。该报告中提出，会计程序委员会所发布的一系列《会计研究公报》缺乏理论依据，未能说明会计的基本假设和基本原则，并建议成立新的会计原则制定机构。于是 AICPA 在 1959 年成立了会计原则委员会（Accounting Principles Board，简称 APB），取代了会计程序委员会。协会的会计研究部仍然保留。

会计原则委员会作为协会的一个高级委员会，在不需要协会批准的情况下就可以发布会计文告，因此其发表的文告的权威性和强制力得到提高。14 年中，会计原则委员会共发布了 31 份《会计原则委员会意见书》（APB Opinions）。会计原则委员会强调原则，减少选择的余地。但由于缺少理论指导，委员会的工作遇到了很大挑战。如外界批评 APB 只是对实务问题采取“救火式”的工作方式，由于缺乏基本会计理论研究，意见书中出现不一致。另外，APB 也无法对经济环境变化做出正确反应并无力抵制外界集团压力。如在 1962 年，会计原则委员会提出，因投资减税（Investment Credit）而减少的应纳所得税应在资产使用年限内分摊而非计入当期损益，这一建议遭到了证券交易委员会的否决。此外，与会计程序委

员会一样，会计原则委员会的委员也是兼职的。于是又有人批评 APB 的兼职的委员是来自于几家大的会计师事务所的合伙人，在制定会计原则时必然要考虑其事务所客户的利益，难以真正代表公众利益。

鉴于会计原则委员会所遇到的困难和压力，美国注册会计师协会于 1971 年 1 月，在时任会长阿姆斯特朗（Marshall S. Armstrong）领导下成立了两个研究组，旨在探讨改进财务报告的途径。一个是有关组织机构的研究组，由惠特（Francis M. Wheat）担任组长，史称惠特研究组。其职责主要是对 APB 的工作程序加以分析，研究如何改进会计准则形成机制，使新的会计准则制定机构成为有力的、权威的、能够真正承担会计准则制定工作、体现出会计准则理论权威的机构。惠特研究组于 1972 年 3 月提出了一份题为《财务会计准则的制定》的研究报告。在报告中提出应建立一个由各方面力量组成的财务会计基金会（Financial Accounting Foundation，简称 FAF），负责筹集资金，选聘会计准则制定机构的成员。该委员会还在报告中提出“原则”一词在会计学中是一个有一点牵强附会的术语，提议用“准则”（Standards）一词来代替“原则”这一术语。“准则”可定义为“财务会计问题解决办法”。该委员会还同时提议成立一个由各方面专家组成的、独立于任何一方面经济利益的财务会计准则委员会，负责制定和发布会计准则。于是财务会计准则委员会（Financial Accounting Standards Board，简称 FASB）在 1973 年 6 月 30 日宣告成立。

另一个是会计目标研究组（Accounting Objectives Study Group），由特鲁布拉德（Robert M. Trueblood）担任组长，史称特鲁布拉德研究组。其任务是具体研究财务会计概念，明确对会计准则和会计实务有直接指导意义的概念，界定概念之间的关系，从而形成一个概念结构。该研究组发表了题为《财务报表目标》（Objectives of Financial Statements）的文件，这个文件后来成为财务会