

# 企业会计准则讲解

2010



财政部会计司编写组



人民出版社

# 企业会计准则讲解

## 2010

财政部会计司编写组



人民大学出版社

策划编辑:李春生

装帧设计:肖 辉

### 图书在版编目(CIP)数据

企业会计准则讲解. 2010/财政部会计司编写组. -北京:人民出版社, 2010. 12

ISBN 978-7-01-009583-7

I. 企… II. 财… III. 企业-会计制度-基本知识-中国 IV. F279.23

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 259491 号

### 企业会计准则讲解

QIYE KUAJJI ZHUNZE JIANGJIE

财政部会计司编写组

人民出版社 出版发行

(100706 北京朝阳门内大街 166 号)

河北零五印刷厂印刷 新华书店经销

2010 年 12 月第 1 版 2010 年 12 月北京第 1 次印刷

开本:787 毫米×1092 毫米 1/16 印张:44.25

字数:1040 千字 印数:00,001—20,000 册

ISBN 978-7-01-009583-7 定价:95.00 元

邮购地址 100706 北京朝阳门内大街 166 号

人民东方图书销售中心 电话 (010)65250042 65289539

## 再版说明

企业会计准则发布实施已有四年,财政部会计司组织编写的《企业会计准则讲解 2006》、《企业会计准则讲解 2008》对准则的贯彻实施起到了十分重要的作用。在《企业会计准则讲解 2008》出版至今两年多的时间里,财政部印发了企业会计准则相关解释,国际财务报告准则部分项目也作了修改,企业合并、长期股权投资、金融工具及金融风险的列报、公允价值的披露、保险合同会计处理、财务报表中引入其他综合收益、分部报告等实务都发生了重要变化,需要修改讲解相关内容和实例。根据上述情况,我们以讲解原有框架内容为基础,进行了较为全面的梳理、补充和完善,形成了《企业会计准则讲解 2010》。该书对于更好地贯彻实施企业会计准则、尤其是做好财务报告编报工作具有重要的现实指导意义,可作为上市公司和非上市大中型企业、会计师事务所及有关方面从事会计实务工作的工具书。

财政部会计司编写组

2010 年 10 月

# 关于中国企业会计准则体系 建设与实施的若干问题

财政部副部长 王 军

在“十一五”规划的开局之年,中国企业会计准则体系正式发布,并从2007年1月1日起在上市公司范围内实施。目前实施效果良好,实施范围也逐步扩大到所有金融企业、中央大中型企业及部分地方企业。这是财政、会计工作贯彻落实科学发展观、服务改革开放和经济社会发展的重大举措,顺应了我国市场经济发展的要求,实现了与国际财务报告准则的实质趋同,对于维护市场经济秩序,完善市场经济体制,保障社会公众利益,促进社会和谐具有重要意义。

## 一、什么是会计准则

我国明确地提出会计准则的概念,并将其作为一个重要的会计理论问题进行研究,是20世纪70年代末和80年代初在会计学术界开始的。一直以来,对何为会计准则,会计学者们从不同角度有多种看法。有人认为,会计准则是关于一般通用的会计规则的公共合约;也有人认为,会计准则是为实现财务报告目标而约定的一种技术手段;还有人认为,会计准则是政治程序的产物。对会计准则之所以有不同理解,主要是各自看问题的角度不同。我以为,至少可从以下三个方面总体把握“会计准则”的内涵:第一,会计准则是反映经济活动、确认产权关系、规范收益分配的会计技术标准,是生成和提供会计信息的重要依据;第二,会计准则是资本市场的一种重要游戏规则,是实现社会资源优化配置的重要依据;第三,会计准则是国家社会规范乃至强制性规范的重要组成部分,是政府规范经济秩序和从事国际经济交往的重要手段。正因为如此,世界各国越来越重视会计准则建设并注重发挥其在社会经济活动中的作用。有学者认为,会计审计准则、企业内部控制以及政府监管,是促进资本市场健康发展的三大支柱。这种说法并不为过。

会计准则体系作为技术规范,有着严密的结构和层次。中国企业会计准则体系,由四部分内容构成:一是基本准则,在整个准则体系中起统驭作用,主要规范财务报告目标、会计假设、会计信息质量要求、会计要素的确

认、计量和报告原则等,基本准则的作用是指导具体准则的制定和为尚未有具体准则规范的会计实务问题提供处理原则;二是具体准则,主要规范企业发生的具体交易或事项的会计处理;三是会计准则应用指南,是对具体准则相关条款的细化和对有关重点难点问题提供操作性规定,它还包括会计科目、主要财务处理等;四是企业会计准则解释,主要针对企业会计准则实施中遇到的问题作出解释。这四项内容既相对独立,又互为关联,构成统一整体。

## 二、为什么要制定会计准则

我国会计准则建设,始终与建立和完善社会主义市场经济体制相互联系、相互促进。20世纪90年代初,为适应建立市场经济体制的客观要求,财政部制定了“两则”“两制”,标志着我国会计由计划经济模式向市场经济模式转换,实现了我国会计与国际会计惯例的初步接轨;随后,财政部顺时应势修改完善了会计制度,制定了16项具体会计准则。在这种情况下,为什么还要搞企业会计准则体系建设呢?从根本上讲,是因为经济全球化进入了一个新的发展时期,我国市场经济又进入了一个新的发展阶段。会计准则发展必须顺时应势、创新趋同。

一是适应经济发展进程的需要。会计准则体系必须适应经济市场化程度的要求。经过30年的改革开放,我国经济的市场化程度已经大大提高。据有关专家测算,2003年我国经济的市场化指数为73.8%,不仅超过了市场经济临界水平(即市场化指数为60%),而且属于快速发展的市场经济国家,相信今后几年我国经济市场化程度还会有进一步的提高。经济的市场化迫切需要有一套公认、一致、科学的会计标准来规范企业会计行为,确保生成公开透明、高质量的会计信息,促进企业投融资活动和可持续发展。

二是完善市场经济体制的需要。市场经济的建设,一要靠诚信;二要靠法制,两者不可或缺,但都与会计密切相关。如果会计标准不统一、不协调,企业提供的会计信息也就不可靠、不可比,会计师事务所出具的审计报告也无法对企业会计信息质量提供合理保证。这必然会大大增加交易成本,影响市场规范运作和效率。因此,建立高质量的企业会计准则体系,有利于确保会计信息的真实、可比、有用;有利于降低交易成本;有利于促进资金有效流动,推动产业升级,避免无效投资和资源浪费;有利于深化企业改革、金融改革和资本市场的健康发展,也是完善社会主义市场经济体制的必然要求。

三是维护社会公众利益的需要。会计信息质量的高低,直接影响投资者对资本市场的信心,直接影响社会公众的切身利益。以提高会计信息质

量、服务投资者经济决策为目标,按照国际会计惯例设计的会计确认、计量和报告标准,不仅使会计准则本身更加科学,更符合国际规范,而且有利于进一步强化对信息供给者的硬性约束,有利于有效维护投资者的知情权,有利于社会公众作出理性决策,从而为维护自身合法利益提供更好的制度保证。

四是加强政府对市场监管的需要。市场经济的发展需要政府不断调整、完善职能,一方面尽可能减少对市场的直接干预;另一方面又需要政府承担更多的公共责任,对市场行为和市场经济秩序进行恰当、必要的监管。建立高质量的企业会计准则体系,可以为政府监管部门和有关经济管理部门提供更加科学有效的评判准绳和衡量标准,同时还有利于提高整个经济管理工作的质量和效率,不断规范市场经济秩序,提升政府驾驭市场经济的能力,更好地发挥政府维护社会公平与效率的职能作用。

五是提高我国对外开放水平的需要。经济全球化趋势的深入发展和信息技术的日新月异,越来越凸显出会计作为国际通用商业语言的重要性。语言不通,没法打交道、做生意、谈合作。随着我国经济与世界经济相互联系、相互依存和相互影响程度的日益加深,迫切需要我们深化经贸合作、维护国家利益和谋求长远发展的大局出发,在认真总结我国会计改革实践经验的基础上,大胆借鉴国际通行规则,不断完善会计准则,为深入实施“请进来”和“走出去”战略,扩大互利合作、实现共同发展提供标准趋同、可比互通的统一信息平台,进一步优化我国投资环境,全面提高对外开放水平。

六是推进我国会计国际化的需要。我国经济在国际舞台中正扮演着越来越重要的角色,会计作为反映和监督经济活动、服务经济发展的重要基础,也应走上国际舞台,发挥其应有的作用。这是一项具有战略意义的系统工程,而会计准则的制定是其中一项重要的基础性工作。因此,我们有必要从促进与国际趋同的会计准则制定入手,一步一个脚印,脚踏实地,全面提升我国会计人员素质和会计发展水平,提高我国会计的国际话语权,推动我国会计的规范化和国际化。

### 三、如何处理好中国特色与国际趋同的关系

纵观当今世界,经济全球化已成为世界经济发展的重要趋势。影响贸易的关税壁垒和非关税壁垒正在大幅度削减,贸易自由化程度越来越高;国际资本市场、跨国并购和战略联盟的发展,使资本、劳务等生产要素在全球范围内自由流通更加便捷,推动着经济领域中包括会计标准在内的各种标准、制度的国际趋同;信息资源正在被更广泛的区域、更多的群体所分享,日

益成为一种世界性的公共产品。所有这些,都对会计准则的国际趋同提出了新要求,同时也注入了新活力。

会计信息作为公共信息资源和国际通用商业语言,其相互可比、真实公允,对各国经济与世界经济的融合发展,起着不可或缺的作用。在这种背景下,国际财务报告准则的国际趋同化业已成为一种必然趋势。但是,“普遍性离不开特殊性,普遍性寓于特殊性之中”。在会计准则国际趋同过程中,我们也不能忽视国情。既要坚持中国特色,又要妥善处理好与国际财务报告准则的趋同问题。我们的原则是:

第一,趋同是进步,是方向。趋同是协调的进一步深化,体现了世界经济一体化进程的要求。任何一个不想游离于国际市场之外的经济体或组织,都不能无视准则国际趋同这一发展趋势。这就需要共同努力,尽量寻求一致。

第二,趋同不是简单地等同。各国在经济环境、法律制度、文化理念以及监管水平、会计信息使用者和会计人员素质等方面存在着不同程度的差异,不顾各国国情,不顾会计审计发展状况和环境特点,一味追求会计准则的简单趋同,难以实现真正的趋同。

第三,趋同需要一个过程。各国国情的差异决定了合作的自愿性,需要积极且不断地研究新情况、解决新问题、创建新机制,努力追求符合国际效率、公平、主权和全球多样性发展要求的建设机制。

第四,趋同是一种互动。趋同并不意味着单向运动。它是世界各个国家之间以及各国与国际准则理事会之间、国际会计准则理事会同各区域会计组织之间,相互沟通,相互借鉴,相互认可。世界多样性特点下的国际化趋同互动是一种客观规律。遵循它,就能更好前进。否则,就会影响效率或效果。

基于上述理念和认识,我们妥善处理中国特色和国际趋同的关系问题。具体的措施包括:

第一,对于国际财务报告准则的规定,只要与中国的经济环境和法律规定不冲突,同时又能与中国经济的实际情况相结合,均在中国会计准则中体现;而对于那些通常只在发达市场经济环境和条件下才能有效运用的规定,我国会计准则采取了“适度引入”的做法,比如对投资性房地产的后续计量偏重于成本计量而非公允价值计量模式。

第二,对于国际财务报告准则中不太符合中国经济实际情况和监管环境的规定,中国会计准则采用了“暂不趋同”的做法。比如,不允许部分长期资产减值损失转回;又比如,不将同为国有企业但没有控制、共同控制、重大

影响的不同企业认定为关联方。特别是后一点,根据互动原则,国际会计准则理事会参考我们的做法,拟对现行《国际会计准则第24号——关联方披露》进行修改,相关征求意见稿已发布。

第三,对于国际财务报告准则、其他国家会计准则通常不作为准则组成部分的概念框架(基本准则),我们将其纳入企业会计准则体系,作为该体系的重要组成部分。如果不这样处理,在中国的法制环境下,不仅实现不了其制定初衷,也难以得到社会公众、政府监督部门的认可。

第四,会计准则的行文和框架结构遵从中国法律法规的习惯,采取“章节”、“条款”式,而不是国际财务报告准则所采用的“引言”、“目标”、“主要内容”、“披露”等方式;同时,在条文表达上,尽可能中国化、规范化和通俗化,便于理解 and 操作,促进实现有效趋同。

#### 四、如何制定会计准则

会计准则体系的建设是一项专业技术性强、社会影响面广泛的系统工程,是夯实企业发展基础、规范游戏规则、完善市场经济体制的重要保证。为了确保会计准则的高质量,规范企业会计行为,提高会计信息质量,我们扎扎实实做了以下工作:

一是专项课题起步。会计准则是会计实务的提纯,是会计理论的延伸,对会计准则理论问题研究的深度和广度决定着会计准则的质量和效用。因此,会计准则体系建设首先从准则课题研究起步。我们聘请会计准则委员会各位委员和部分咨询专家,分别主持了数十项针对性极强的会计准则研究课题,所有准则起草人员全部参与其中。这些课题于2005年陆续完成、结项,课题报告普遍质量较高,资料翔实,内容丰富,兼顾中外,论述透彻,理论与实务有机结合,为后来全面铺开会计准则体系的建设奠定了较为扎实的理论基础、政策基础和技术基础。

二是研究报告破题。各项会计准则立项后,我们要求每个准则项目负责人首先撰写研究报告,在研究报告中把与该准则有关的内容说透、问题摆明、思路理清,把国际准则、美国等主要国家的准则、中国当前的实务及其存在的问题等研究透,然后再着手起草准则。撰写研究报告是每项准则起草的起点,是准则制定的必经程序。事实证明,磨刀不误砍柴工,研究报告的起草,对于把握准则重点,提高制定效率发挥了基础作用。

三是征求意见,广开言路。在准则起草过程中,我们敞开言路,鼓励争鸣,兼容并蓄,集思广益,成为保证准则质量、堵塞准则漏洞的主要手段,充分贯彻了中央提出的科学民主决策的精神。准则整个制定过程建立了一套

完整的机制,始终保持公开透明,征求意见规模之大、范围之广、领域之宽为我国会计标准制定史上少见。通过与相关部门、单位、专家等的广泛沟通,实现了会计政策与企业、金融、财政、税收、证券等政策的协调统一。

四是调研测试,心中有数。在整个会计准则的起草、修改过程中,我们十分重视实地调查研究工作,精心选择了部分有代表性的上市公司、大中型企业和会计师事务所,就准则的需求、应用等问题进行调查摸底,就每项准则规范的重点、难点进行深入的面对面交流与探讨。与此同时,还专门选择了50多家企业,在准则发布之前进行模拟测试,既掌握了会计准则应用中可能出现的问题,也了解了会计准则应用后可能产生的影响,切实做到了心中有数,提高了准则内容的针对性和准则应用的可操作性。

五是协调“两则”,相互校正。我国企业会计准则体系的建设与审计准则体系的建设是同步的,发布实施也是同步的。其中,企业会计准则规范企业会计确认、计量和报告行为,审计准则规范财务报表审计和鉴证行为,两者之间相互依赖,相互促进,有着非常密切的关系。在会计、审计准则制定过程中,凡是涉及相互交叉的内容,双方准则制定人员都及时研究,协调一致,相互参照,相互支持,保证了准则内容的一致性、严肃性和权威性,有利于两大准则体系的有效贯彻实施。

## 五、如何学习好会计准则

发布企业会计准则体系的预期目标是否能够顺利实现,涉及方方面面。其中,相关人员学习掌握好企业会计准则是关键环节之一。如何学习好会计准则,可以从以下几个方面入手:一是要从学习财务会计基本概念入手。在我国企业会计准则体系中,基本准则类似于国际财务报告准则中的《编报财务报表的框架》,在会计准则中起统驭作用,是具体准则的概念基础和制定依据,从财务报告目标、会计基本假设、会计基础、会计信息质量要求、会计要素及其确认和计量原则、财务报告等不同方面明确了整个准则体系需要解决的基本问题。二是要把握新旧准则的变化。新会计准则与原准则(或制度)相比,无论在体系、内涵,还是在理念上都发生了很大的变化。就准则体系而言,新会计准则由1项基本准则和38项具体准则及其应用指南等组成,其中,基本准则与存货、固定资产等16项具体准则是在对原有准则修订的基础上完成的,除建造合同、资产负债表日后事项等准则外,其他准则相对原准则变化较大;投资性房地产、生物资产、企业合并等22项具体准则属于新制定的准则,这些准则与原会计制度或核算办法相比,在核算范围、处理方法、披露要求等方面都有显著差异。就准则内涵而言,新准则强

调了会计要素和主要经济业务事项的确认、计量和报告,突出了财务报告的地位和作用。就准则理念而言,新准则在确认、计量和财务报表结构方面,确立了资产负债表观的核心地位;在财务报告方面,强化了会计信息决策有用的要求;在信息披露方面,突出了充分披露原则等。三是要理论联系实际。要将准则规范要求与本单位会计审计实务有机结合起来,切忌读死书、死读书。要带着问题深入学习,并将学到的东西放到实际工作中去检验。

## 六、如何抓好会计准则培训

强化培训是确保企业会计准则有效实施的重要方面。自2006年8月以来,财政部、证监会、中国会计学会等单位,采用“一竿子插到底”的方法,相继组织了大规模的培训,收效很好,为企业会计准则体系平稳过渡发挥了积极作用。今年和以后年度的准则培训任务仍相当繁重。各级财政部门会计管理机构、注册会计师行业组织、各有关监管部门、境内外上市公司、会计师事务所,以及各高等院校等有关方面,应当从提高会计审计质量、维护公众利益、促进市场经济发展的高度,扎扎实实做好准则培训工作,确保会计准则的全面贯彻实施。

凡事预则立,不预则废。为了确保会计准则培训工作有计划、有秩序、有成效,各级财政部门和其他有关部门,应当在总结2006年准则培训工作的基础上,精心设计,统筹规划,通盘考虑,确保今后的培训工作富有成效。一要巩固2006年对上市公司、具有证券从业资格的会计师事务所等单位相关人员培训效果。结合实施中遇到的问题、产生的困惑,再组织一轮温习与研讨式的培训。同时,要配合会计准则在大型国有企业稳步推开,逐步将培训对象转向国有资产管理部門、国有企业等单位的相关人员。为使培训对象“取得真经”,要注意发挥培训的主渠道作用。二要制定具体方案一抓到底。“细节决定成败”,准则培训是否取得实效,“细节”安排是关键,方案须周密。要根据培训对象的变化和经验背景的不同,调整培训方式,完善培训手段,细化培训内容,注重培训效果。三要统编教材,方便学习。不仅要出版《企业会计准则讲解》,方便广大财会人员全面、系统地了解会计准则的制定背景、难点重点、账务处理和报表列报等,还应全面修订各级次会计从业资格、注册会计师从业资格考试大纲和教材,形成立体、全方位按企业会计准则体系更新知识的态势。四要常抓不懈,形成制度。要把会计准则培训工作切实与会计人员继续教育联系起来,形成制度。要善于总结培训经验,深化培训内容;要结合新经济业务,拓展培训范围;要结合与会计准则相关的配套法规,提升培训层次。努力营造主动、自愿、积极参加会计准则培训

的氛围。

## 七、如何确保会计准则体系平稳实施

2007年1月1日,企业会计准则体系在上市公司开始实施。从2008年1月1日起,又有一批金融企业、国有企业等开始实施企业会计准则体系。目前,资本市场反映平稳,境内投资者反映良好,得到了有关方面认可和赞赏,认为企业会计准则对于提高企业会计信息质量,完善中国市场经济体制等方面具有显著作用。

为确保企业会计准则平稳实施,各方面仍应加大力度做好相关工作,要未雨绸缪,持之以恒,不能有丝毫松懈。财政部及相关部门,应当切实做好以下工作:

第一,要密切关注实施情况,及时解决发现的各种问题。财政部会计准则委员会成立了“企业会计准则实施问题专家工作组”,密切跟踪上市公司执行准则的情况,及时研究会计准则实施过程中出现的问题,并依据基本准则和具体准则尽快提出解决意见。专家组自成立以来,工作较有成效。自2007年以来,已经多次就有关问题及时对外公布了指导意见。有关问题还形成了解释,并以财政部文件形式正式发布实施。

第二,要联合执法,加强监管。从2006年底到2008年,有关会计准则的执行问题是会计监督和执法的主要领域。财政部监督检查局已经把上市公司和大型企业执行企业会计准则体系的情况作为会计信息质量监督检查工作的重点。我们还将会同审计署、国资委、证监会、银监会、保监会、国家税务总局等有关单位联合执法,提升监管力度,确保企业会计准则体系的有效实施。

第三,要加强宣传,扬善惩恶。要进一步采取各种方式,加强会计准则体系及其执行情况的宣传,尤其是通过跟踪上市公司年报、审计报告和媒体评论,根据各有关部门和行业组织监督检查的结果,科学合理地评估会计审计准则的执行情况,对于执行得好的公司和会计师事务所,要大张旗鼓地予以宣传和弘扬;对于执行得差甚至是严重违法违规的公司和会计师事务所,要不留情面地予以曝光,加以惩处。

第四,要强化配套措施建设。一要加快推进内部控制规范建设。二要加强财政会计管理信息系统建设,确保有效运转,提高监管效率,增强服务功效,以信息技术为手段,带动会计行业观念的转变与技能的提高。三要加强调查研究和经验积累,适时把实践中的好做法、好经验上升为法律要求等。

企业作为市场经济主体,是市场经济的细胞,同时也是企业会计准则体系的主要执行者。企业会计准则体系的制定初衷和既定目标能否实现,作为主要执行者的企业最为关键。各企业应着重做好以下工作:

第一,单位负责人应强化责任意识。一是要清楚地认识到,认真贯彻会计准则,着力提高会计信息质量,是企业取信于民、立身于市的重要基础,是企业提升市场形象、增强市场竞争力的大好机会。二是要亲自抓会计准则实施,负总责,成立精干班子,制定实施计划,明确目标,落实责任,加强监督,确保认识到位、组织到位、人员到位、工作到位。

第二,要推进配套工作,健全内部控制。要在抓紧抓好会计准则学习培训工作的基础上,扎实做好以下工作:一是要根据企业会计准则,结合本企业的经营特点和业务范围有针对性地修改、完善本企业的会计制度。二是要做好原有的会计核算软件、管理软件升级换代和更新维护工作,确保系统升级过程中会计核算工作不断、不乱。三是要明确责任,调动和发挥内部审计人员的积极性、主动性和创造性,形成财会工作与内部审计相互监督、相互促进的良好局面。四是要以执行准则为契机,进一步重视和加强内控制度建设,使之成为防范风险、控制舞弊、提高会计信息质量、保证资产安全完整的“防火墙”。

注册会计师应当在确保企业会计准则体系有效实施中发挥重要作用。一要从维护公众利益的高度,重视企业会计准则实施工作,主动为企业提供政策咨询和鉴证服务,把高质量的会计准则融入到日常执业中,并转化为高质量的会计信息。二要诚实守信。诚信,是会计行业生存之基、发展之本、力量之源。要牢固树立独立、客观、公正的职业操守,大力弘扬以维护社会公共利益为己任的职业道德。要结合企业会计准则和审计准则学习培训,加强修养,恪守职业道德。三要重视和加强事务所内部技术准备工作,及时发现和解决审计鉴证服务中遇到会计准则运用问题,全面提高审计工作水平。

## 八、如何进一步加强会计准则理论研究

会计准则要完善和发展,会计准则理论研究须先行。会计理论界历来注重会计准则研究,始终将准则相关理论问题作为重点研究课题,形成了一大批优秀科研成果,为我国企业会计准则体系的建立提供了理论支撑,发挥了重要作用。企业会计准则体系发布实施后,要进一步加强会计准则理论研究,指导和促进企业会计准则体系不断健全和完善。

一要结合会计准则实施完善进行理论研究。相对于美国等发达市场经

济国家,我国会计准则制定工作虽然起步较晚,但发展速度快,跨度大,且在许多方面呈现本国特色,有诸多理论问题需要我们深入研究。比如,我国企业会计准则体系的实施效果问题,有关中国国情和国际趋同的关系问题等,都值得总结、提升,并以此丰富我国会计准则理论内涵。

二要结合资本市场发展开展准则理论研究。会计准则是资本市场发展到一定阶段的产物。会计准则理论研究成果,又反作用于资本市场,对资本市场发展具有促进作用。当前,会计准则理论研究,应当注重会计准则经济后果研究。既要取材于资本市场,又要把握科学合理的研究方法。只有这样,会计准则研究才能为完善企业会计准则体系提供合理的政策建议,才能反作用于资本市场,为资本市场乃至整个金融市场服务。

三要结合其他相关学科开展准则理论研究。会计学科是管理学的重要组成部分,与经济学也存在密切关系。会计理论研究工作者,要在注重会计准则基础理论研究的同时,加强交叉学科的研究,与其他相关学科的研究融合起来,做到相互促进、相得益彰,特别要努力为管理学、经济学的发展做出新的贡献。

四要结合前瞻性、开放性研究,将中国会计准则理论提升到国际水平。企业会计准则体系发布实施,表明中国会计准则建设迈出了历史性跨越的一步,但并不意味着中国会计准则发展的停滞。随着中国市场经济的发展,会计准则必将会有新的发展、新的跨越。从这个意义上讲,会计准则理论研究既要立足当前,又要着眼长远,要突出前瞻性、开放性。同时,要注重提升中国会计准则理论研究的国际影响力。纵观国际会计学术界,以中国会计准则发展为题的研究不多,形成优秀成果的就更少。随着中国经济发展对世界经济影响的不断增强、中国企业会计准则国际地位的不断提升,中国会计改革和发展的有关问题,必将成为国际会计研究的热点。广大会计理论工作者,应当抓住机会,发挥优势,讲究方法,放眼世界,多出成果,力争把我国会计准则理论研究水平提升到国际层次,不断扩大中国会计理论研究在国际会计界的影响力。

## 九、如何进一步发挥企业会计准则体系的社会功效

我国企业会计准则体系确立的管理理念、核算原则、方法体系,适应经济社会发展要求,符合经济全球化和会计国际化的潮流,代表着会计改革与发展的方向。深化企业会计准则体系的宣传,扩大其对社会经济活动的调节和服务功能,更好地为我国市场经济发展服务,是今后一个时期的重要任务。

第一,顺时应势,逐步扩大准则实施范围。本着稳步推进的原则,要在

总结会计准则已在上市公司等平稳实施经验的基础上,适应企业改革、金融改革的要求,逐步扩大实施范围。

第二,加强互动,扩大中国会计准则的国际影响。中国企业会计准则体系建设过程中,我们始终保持与国际会计准则理事会的互动,也特别注意加强与其他国家准则制定、监管机构的交流和合作,加深了相互了解,促进了相互理解,实现了相互谅解。要在总结以往与国际会计组织和其他国家或地区会计组织互动经验的基础上,继续加强与国际或区域会计组织的互动,积极参与会计国际事务,扩大话语权,力促国际财务报告准则充分反映中国经济现实,不断减少我国会计准则的趋同障碍,降低趋同成本,维护国家利益。

第三,积极行动,推进等效认可。目前已有 100 多个国家或地区不同程度采用了国际财务报告准则或与之趋同。如果中国会计准则能够实现与这些国家或地区会计准则的等效认可,对扩大我国经济改革开放具有重要意义。我们要在注重企业会计准则体系在国内企业稳步实施的基础上,加快推进我国会计准则与欧盟、美国等资本市场较为发达国家或地区的会计准则等效工作,使中国企业会计准则体系成为国际资本市场上认可的会计标准,成为“国际品牌”。

第四,改进教育,培养高精尖会计人才。百年大计,教育为本。培养一大批具备较高专业素质、职业操守和广阔国际视野的会计审计人才,既是有效实施会计准则的需要,也是扩大会计准则影响的重要途径。要结合会计准则的学习、宣传和实施,把会计准则作为各类型、各层次会计教育的重要内容。要继续强化全国会计审计领军人才培养工程,进一步通过政府引导和资助以及与国际会计组织合作,用不太长的时间全力打造千名左右的领军型会计高端人才;同时,积极推动各省、各行业、各上市公司、会计师事务所、高等院校强化国际化会计人才的培养工作。

企业会计准则体系的建立,为我们打开了开拓会计职业新境界、提升会计工作新水平、创造会计事业新辉煌的希望之门。企业会计准则体系的有效实施,将使会计工作更深更广地融入社会主义市场经济的各个领域。准则制定工作难度大,准则贯彻实施任务更艰巨。顺势则事成,统筹则事稳,监管则事优。让我们携起手来,脚踏实地、扎扎实实把会计准则学习好、宣传好、贯彻好、完善好,更好地发挥会计工作在经济社会发展中的服务效能,以我们的勤奋、我们的拼搏、我们的奉献、我们的业绩,迎接中国经济发展和会计事业光辉灿烂的明天!

# 关于企业会计准则体系建设、 趋同、实施与等效问题

财政部会计司司长 刘玉廷

从2005年初开始,财政部在总结多年来会计改革经验的基础上,顺应中国市场经济发展对会计提出的要求,借鉴国际财务报告准则,全面启动了企业会计准则体系建设。经过近两年的艰苦努力,建成了1项基本准则、38项具体准则和有关应用指南,之后,财政部根据准则实施中的问题,又先后印发了《企业会计准则解释第1号》和《企业会计准则解释第2号》。企业会计准则体系自2007年1月1日起在上市公司范围内施行,鼓励其他企业执行。从2008年1月1日起,企业会计准则扩大了实施范围,包括:中央国有企业、城市商业银行等非上市银行业金融机构,非上市保险公司,以及部分地方国有企业等,2009年至2010年,还将进一步扩大准则实施范围。预计3至5年时间,企业会计准则将在我国大中型企业全面实施。小企业继续实施小企业会计制度,不执行企业会计准则。实施企业会计准则的企业,不再执行原准则、《企业会计制度》、《金融企业会计制度》、行业会计制度、各项专业核算办法和问题解答。

## 一、企业会计准则体系的重要理念

(一)企业会计准则作为企业重要的管理制度,制定的一系列会计政策,有助于促进企业可持续发展。

企业会计准则在形成过程中,规定了会计要素的确认、计量等系列会计政策,始终将促进企业可持续发展作为基本出发点。比如,在无形资产准则中,将企业的技术研发活动划分为研究阶段和开发阶段,对于符合条件的开发支出允许资本化,激励企业自主创新,技术创新对于企业发展乃至整个产业结构优化升级和宏观经济运行的可持续性至关重要。又如,在固定资产准则中,参照国家法律和行政法规、国际公约等,结合特殊行业特定固定资产的特点,要求企业计提弃置费用。将弃置费用确认为固定资产的初始成本,有利于企业将固定资产使用过程中回收的部分资金用于承担环境保护和生态恢复的义务,避免企业成本补偿不足,确保企业将来弃置资产时有足

够的资金补偿。再如,长期股权投资中母公司对子公司投资由权益法改为成本法,主要是为了避免企业在不能取得或不能全额取得投资收益的情况下,出现虚增利润和超前分配,从而避免短期行为。

(二)企业会计准则作为资本市场和市场经济的重要市场规则,在财务报告和会计信息披露方面,以满足投资者进行投资决策的需求为目标,促进投资者可持续投资。

会计准则如何做到促进投资者可持续投资呢?主要是通过会计准则中规定的披露要求加以实现的。企业会计准则中,一方面规定了确认和计量等有关会计政策;另一方面,系统地规范了财务报告体系和信息披露要求。投资者可以通过阅读和分析企业披露的财务报告和相关信息,了解和掌握各类企业过去和现在的规模、企业价值、净资产的增值过程等状况,从而预测企业未来发展趋势,在此基础上进行理性和可持续投资。

企业会计准则满足投资者可持续投资的信息披露,应当是真实可靠的,从而增加投资者信任度,据此进行投资。实现这一目标,必须做到信息披露的高质量。比如,企业应当以实际发生的交易或事项为依据进行确认、计量和报告,这是高质量会计信息的基础。又如,企业对交易或事项的确认、计量和报告,应当保持应有的谨慎。谨慎原则贯彻会计准则的始终,从而可以有效防止企业短期行为,避免资产泡沫和利润虚增。再如,企业应当按照交易或事项的经济实质进行确认、计量和报告。实质重于形式原则的核心是实事求是,应当深入观察事物的本质,根据交易或事项的经济实质,采用有助于企业可持续发展的会计政策,准确把握会计要素的计量属性。据此形成的会计信息才符合高质量的要求,从而满足投资者决策的需要。

在任何一个趋于成熟的资本市场和市场经济体中,企业作为创造社会财富的市场主体,应当做到可持续发展,实现企业价值最大化和社会财富的不断增长。只有企业可持续发展,投资者才能可持续投资,为企业可持续发展提供资金支持;只有投资者可持续投资,企业才能做强做大。企业和投资者是资本市场和市场经济发展的关键要素,两者相辅相成,互相促进,缺一不可。

## 二、企业会计准则体系的框架结构

(一)就准则体系的法律定位而言,中国企业会计准则属于法规体系的组成部分。在我国企业会计准则体系中,基本准则属于部门规章,是财政部以部长令的形式签署公布的;具体准则、应用指南和解释属于规范性文件,财政部以财会字文件印发。会计准则作为法规体系,具有强制性的特点,要求企业必须执行,否则属于违规行为。国际财务报告准则作为公认会计原