



最新

企业会计准则

讲解与运用

本书编写组/编

1 · 2 · 3 · 4 · 5 · 6 · 7 · 8 · 9 · 0

ZUIXIN
QIYE KUAIJI ZHUNZE
JIANGJIE YU YUNYONG



立信会计出版社

最新企业会计准则讲解与运用

(上册)

本书编写组/编

立信会计出版社

版权所有 违者必究

图书在版编目(CIP)数据

最新企业会计准则讲解与运用/《最新企业会计准则讲解与运用》编写组编. —上海:立信会计出版社,2006.3

ISBN 7-5429-1627-0

I. 最... II. 最... 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(2006)第 018323 号

出版发行 立信会计出版社
经 销 各地新华书店
文字编辑 春草
电 话 (021)64388409
(021)64391885(传真)
(021)64695050
网上书店 www.lixinbook.com
(021)64388132
地 址 上海市中山西路 2230 号
邮 编 200235
网 址 www.lixinaph.com
E-mail lxaph@sh163.net
E-mail lxzbs@sh163.net(总编室)

印 刷 北京楠萍印刷有限公司
开 本 787×1092 毫米 1/16
印 张 50
插 页 2
字 数 1248 千字
版 次 2006 年 3 月第 1 版
印 次 2006 年 4 月第 2 次印刷
印 数 5001~8000
书 号 ISBN 7-5429-1627-0/F·1463
定 价 98.00 元(上、下册)

如有印订差错 请与本社联系

前言

2006年2月15日,我国财政部在北京正式发布新修订的《企业会计准则》。这是我国为了适应市场经济条件下对会计信息需求多元化的需要,适应经济全球化下会计准则国际趋同的世界潮流,落实科学发展观,推进和谐社会建设而发布实施的新会计准则体系。新会计准则体系是在对原有1项基本准则和16项具体准则进行修订的基础上,加上新近发布的20余项准则所构成。包括1项基本会计准则和38项具体会计准则。新会计准则体系基本框架是:以基本准则为指导原则,以存货、固定资产等一般业务准则为主线,兼顾石油天然气、生物资产等特殊行业中的特定业务准则,按照现金流量表、合并财务报表等报告准则进行列报,涵盖了企业绝大部分经济业务的会计处理和相关信息披露,形成适应我国社会主义市场经济发展进程的、能够独立实施和执行的、与国际会计标准趋同的我国企业会计准则体系。新会计准则体系从2007年1月1日起施行,首先在上市公司推行,并鼓励其他企业提前执行,力争在不久的时间内涵盖我国大中型企业。

此次会计准则体系的修订与完善,是我国财政部为适应新形势下国内外经济环境发展需要而作出的重大会计改革决策,会计改革范围之广,程度之深是史无前例的。新会计准则体系已基本体现了我国会计准则体系构建的目标要求,即:构建起与我国国情相适应,同时与国际财务报告准则趋同的、涵盖各类企业各项经济业务、独立实施的会计准则体系。新会计准则体系及时吸收了新的理论成果和实践经验,体现了我国推进经济增长方式转变的特别背景,将经济增长理念转变蕴含于会计理念的转变之中。比如:新会计准则体系比以往更强调对企业财务状况的真实反映,而不仅仅是简单地关注企业损益情况;更强调企业盈利模式和资产的营运效率而不仅仅是效果;更重视资产质量、关注企业今后的增长潜能、揭示可能存在的风险,而不仅仅是对历史的总结。这套会计准则体系的实施,将大大改善我国企业会计信息的质量,进一步提高我国企业经营和财务信息的透明度,增强我国企业会计信息在国际范围内进行交流、使用的可信度,从而可更好地满足投资者、债权人和其他利益关系人等有关方面对会计信息的需求,进一步规范企业会计行为和会计秩序,有力地维护社会各方及广大公众的利益。而且,这对于完善我国市场经济体制、推进经济增长方式转变、建设和谐社会也具有十分重要的意义。

会计领域的重大改革和准则体系的重大修订,必然会给有关方面带来新的挑战,新会计准则体系事实上也对会计从业人员的职业判断和综合能力提出了更高的要求。为了更好地帮助企业财会人员准确把握准则体系的变化,领会新《企业会计准则》的精髓,我们组织了一个近三十人的编写组,他们中有参与准则体系修订的政府官员、著名学者、资深专家,也有来自财务一线的业务人员,还有观念超前、思维活跃的年轻学者,经过反复多次的讨论修改,编写了这本《最新企业会计准则讲解与运用》。本书以财政部正式颁布的《企业会计制度》为依托,面向实务、注重操作、浅显易懂,有很强的适用性和可操作性。突出这么几个特点:

展示发展脉络——对于每一个准则都将其产生、发展以及本次修订的背景予以展示,并且逐条地与国际现行通则进行对照比较,力求使得读者不仅“知其然”,还要“知其所以然”,领会准则形成发展的本质和精髓所在。

全面反映变化——对于在原有准则基础修订过来的单条准则,认真逐条进行对照,全面真实地反映准则体系的变化;对于新近发布的准则,也吸收容纳了原发布日期到2006年2月15日统一发布,期间所做的一些细微修订,力求全面反映此次修订的所有变化,给广大财务会计人员一一予以提示。

客观准确真实——严格贯彻财政部领导“不添乱”的纪律要求,准确客观地反映准则体系的宗旨、原则和具体要求。对于明确无误、没有争议的条文做出准确、实用的解释;对于一些有争议的问题和留有空白的地带,不乱作评议,不自作主张。以科学务实的态度为新会计准则体系的推行作出应有的贡献。

篇幅繁简适度——本书的目标是成为广大财务工作者的案头书、工具书,在篇幅上控制比较严。原来已有定论或沿袭旧有做法之处,几笔带过,或提供索引;新近修订变动或工作有可能吃不准的地方,则不吝笔墨,细细道来,既解释词条定义、适应范围和适用方法等。因此,全书虽然篇幅紧凑,但操作性和实用性还是比较强的。

会计准则体系的修订与完善是一个动态变化的过程,准则体系的施行也将有一个探索过程。随着准则体系施行有关后续工作的陆续展开,读者将会发现本书对于帮助大家了解改革背景、掌握新旧变化、开拓国际视野,迅速掌握新会计准则体系确实具有十分重要的参考价值。但愿本书能成为大家工作上的左右手。当然,由于时间较紧、水平有限,错误疏漏之处在所难免,恳请读者和专家批评指正,以期再版时作进一步的修正和完善。

本书编写组
二〇〇六年三月

目 录

第一章 新会计准则体系构建概述	1
一、我国会计准则建设历史演进	1
二、我国新会计准则体系框架构建	9
三、国际财务报告准则与我国会计准则比较	12
四、中国企业会计准则建设的可贵实践和崭新突破	15
五、新会计准则体系的主要特点及变化	18
第二章 企业会计准则——基本准则	37
一、修改背景及主要突破	37
二、新准则内容简介	39
三、新准则重点难点说明	44
四、新、旧差异	47
五、国际比较	50
第三章 企业会计准则第 1 号——存货	61
一、修订变化	61
二、新、旧差异及国际比较	61
三、新准则内容介绍	62
四、新准则难点重点说明	65
五、新准则运用举例	71
第四章 企业会计准则第 2 号——长期股权投资	74
一、新、旧准则差异	74
二、新准则的国际比较	76
三、新准则内容介绍	78
四、新准则重点难点说明	81
五、新准则运用举例	82
第五章 企业会计准则第 3 号——投资性房地产	86
一、新准则制订背景及主要突破	86
二、新准则内容介绍	88
三、新准则重点难点说明	90

四、新准则国际比较	94
第六章 企业会计准则第4号——固定资产	96
一、修改背景及突出变化	96
二、新准则与国际会计准则差异比较	97
三、新准则内容介绍	101
四、新准则重点难点说明	104
五、新准则运用举例	109
第七章 企业会计准则第5号——生物资产	113
一、准则制订背景与主要特点	113
二、新准则内容介绍	114
三、新准则重点难点说明	117
四、我国运用生物资产准则的思考	132
五、新、旧差异及国际比较	134
第八章 企业会计准则第6号——无形资产	137
一、新、旧准则差异比较	137
二、新准则国际比较	140
三、新准则内容介绍	142
四、新准则重点难点说明	144
五、准则运用举例	146
第九章 企业会计准则第7号——非货币性资产交换	148
一、修改背景及突出变化	148
二、新、旧变化比较及国际比较	149
三、新准则内容介绍	151
四、新准则重点难点说明	153
五、新准则运用举例	157
第十章 企业会计准则第8号——资产减值	164
一、新准则制订背景与主要突破	164
二、新准则内容介绍	167
三、新准则重点难点说明	173
四、新准则运用举例	194
第十一章 企业会计准则第9号——职工薪酬	200
一、新准则制定背景与主要突破	200
二、新准则内容介绍	202
三、新准则重点难点说明	204

四、新、旧差异及国际比较	209
五、新准则运用举例	211
第十二章 企业会计准则第 10 号——企业年金基金	217
一、新准则制定背景及主要突破	217
二、新准则内容介绍	218
三、新准则重点难点说明	222
四、新、旧差异及国际比较	232
第十三章 企业会计准则第 11 号——股份支付	243
一、新准则制定背景及主要突破	243
二、新准则内容介绍	244
三、新准则重点难点说明	246
第十四章 企业会计准则第 12 号——债务重组	253
一、修改背景及突出变化	253
二、新、旧差异及国际比较	254
三、新准则内容介绍	256
四、新准则重点难点说明	258
五、新准则运用举例	262
第十五章 企业会计准则第 13 号——或有事项	272
一、新、旧准则差异	272
二、新准则国际比较	273
三、新准则内容介绍	274
四、新准则重点难点说明	276
五、新准则运用举例	279
第十六章 企业会计准则第 14 号——收入	281
一、修改背景及突出变化	281
二、新准则内容介绍	282
三、新准则重点难点说明	284
四、新、旧差异及国际比较	290
五、新准则运用举例	292
第十七章 企业会计准则第 15 号——建造合同	300
一、新准则的突出变化	300
二、新、旧差异及国际比较	300
三、新准则内容介绍	304
四、新准则重点难点说明	307

五、新准则运用举例	313
第十八章 企业会计准则第 16 号——政府补助	321
一、新准则制订背景及主要突破	321
二、新准则内容介绍	322
三、新准则重点难点说明	323
四、新、旧差异及国际比较	325
第十九章 企业会计准则第 17 号——借款费用	331
一、新、旧准则差异	331
二、新准则的国际比较	332
三、新准则内容介绍	334
四、新准则重点难点说明	336
五、新准则运用举例	341
第二十章 企业会计准则第 18 号——所得税	343
一、新准则制订背景与主要突破	343
二、新准则内容介绍	346
三、新准则重点难点说明	348
四、新、旧差异及国际比较	364
五、执行新准则需要注意的问题	365
六、新准则运用举例	367
第二十一章 企业会计准则第 19 号——外币折算	377
一、新准则制订背景及主要突破	377
二、新准则内容介绍	377
三、新准则重点难点说明	380
四、新、旧差异及国际比较	384
五、新准则运用举例	385
第二十二章 企业会计准则第 20 号——企业合并	395
一、新准则制订背景与主要突破	395
二、新准则内容介绍	396
三、新准则重点难点说明	400
四、新、旧准则差异及国际比较	417
五、我国企业合并会计规范的沿革	419
六、国际上有关企业合并的争论	424
第二十三章 企业会计准则第 21 号——租赁	429
一、修改背景及突出变化	429

二、新、旧准则差异及国际比较	429
三、新准则内容介绍	432
四、新准则重点难点说明	436
五、新准则运用举例	441
第二十四章 企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量	447
一、新准则制订背景及主要突破	447
二、新准则内容介绍	449
三、与国际准则的比较	460
四、新准则重点难点说明	461
五、新准则运用举例	476
第二十五章 企业会计准则第 23 号——金融资产转移	478
一、新准则制订背景及主要突破	478
二、新准则内容介绍	479
三、新准则重点难点说明	484
四、新准则国际比较	489
第二十六章 企业会计准则第 24 号——套期保值	491
一、新准则制订背景及主要突破	491
二、新准则内容介绍	493
三、新准则重点难点说明	498
四、新准则国际比较	505
第二十七章 企业会计准则第 25 号——原保险合同	506
一、新准则制订背景及突破	506
二、新准则内容介绍	507
三、新准则重点难点说明	511
四、新准则运用举例	522
第二十八章 企业会计准则第 26 号——再保险合同	535
一、制订背景及主要突破	535
二、新准则内容介绍	536
三、新准则重点难点说明	539
四、新、旧准则差异及国际比较	546
第二十九章 企业会计准则第 27 号——石油天然气开采	548
一、新准则制订背景及主要突破	548
二、新准则内容介绍	550
三、新准则重点难点说明	553

四、新、旧准则差异及国际比较·····	559
第三十章 企业会计准则第 28 号——会计政策、会计估计变更和差错更正 ·····	564
一、新、旧准则差异·····	564
二、新准则国际比较·····	569
三、新准则内容介绍·····	571
四、新准则重点难点说明·····	573
五、新准则运用举例·····	575
第三十一章 企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项 ·····	578
一、修改背景及主要变化·····	578
二、新、旧准则差异及国际比较·····	579
三、新准则内容介绍·····	580
四、新准则重点难点说明·····	582
五、新准则运用举例·····	584
第三十二章 企业会计准则第 30 号——财务报表列报 ·····	588
一、新准则制订背景与主要特点·····	588
二、新准则内容介绍·····	589
三、新准则重点难点说明·····	593
四、新、旧准则差异与国际比较·····	601
第三十三章 企业会计准则第 31 号——现金流量表 ·····	610
一、新、旧准则差异·····	610
二、新准则国际比较·····	611
三、新准则内容介绍·····	613
四、新准则重点难点说明·····	618
五、新准则运用举例·····	626
第三十四章 企业会计准则第 32 号——中期财务报告 ·····	630
一、新准则的主要变化·····	630
二、与国际会计准则比较及差异·····	630
三、新准则内容介绍·····	631
四、新准则重点难点说明·····	634
五、新准则运用举例·····	639
第三十五章 企业会计准则第 33 号——合并财务报表 ·····	648
一、新准则制订背景及突破·····	648
二、新准则内容介绍·····	649
三、新准则重点难点说明·····	654

四、新、旧准则差异及国际比较·····	684
第三十六章 企业会计准则第 34 号——每股收益 ·····	687
一、新准则制订背景及主要突破 ·····	687
二、新准则内容介绍 ·····	688
三、新准则重点难点说明 ·····	690
四、新、旧准则差异及国际比较·····	700
五、新准则运用举例 ·····	704
第三十七章 企业会计准则第 35 号——分部报告 ·····	707
一、新准则制定背景及主要突破 ·····	707
二、新准则内容介绍 ·····	708
三、新准则重点难点说明 ·····	711
四、新、旧差异及国际比较·····	718
五、其他问题 ·····	721
六、新准则运用举例 ·····	722
附录一 分部定义决策树·····	729
附录二 分部披露示例·····	730
第三十八章 企业会计准则第 36 号——关联方披露 ·····	734
一、修改背景及突出变化 ·····	734
二、新、旧准则差异及国际比较·····	735
三、新准则内容介绍 ·····	739
四、新准则的重点难点说明 ·····	741
五、新准则运用举例 ·····	746
第三十九章 企业会计准则第 37 号——金融工具列报 ·····	748
一、新准则制订背景及突破 ·····	748
二、新准则内容介绍 ·····	749
三、新准则重点难点说明 ·····	756
四、新准则国际比较 ·····	767
五、新准则运用举例 ·····	767
第四十章 企业会计准则第 38 号——首次采用企业会计准则 ·····	781

第一章 新会计准则体系构建概述

为了适应改革开放和经济发展的需要,我国会计准则体系建设进入了一个加速发展的新阶段,财政部又发布了 22 项新制订的企业会计准则,修订了现行的 17 项企业会计准则。我国会计准则体系构建的目标是:构建起与我国国情相适应同时又充分与国际财务报告准则趋同的、涵盖各类企业各项经济业务、独立实施的会计准则体系。这套体系由 1 项基本会计准则和 38 项具体会计准则组成,发布时间为 2006 年 2 月 15 日,实施时间为 2007 年 1 月 1 日,实施范围首先在上市公司,鼓励企业提前执行,力争不久后实施范围可涵盖我国大中型企业。这套会计准则体系实施后,企业会计信息的质量和透明度可望得到进一步提高,企业会计信息在国际范围内交流、使用、判断和评价的基础和平台将得以建立并不断完善,从而可更好地满足投资者、债权人和其他利益关系人等有关方面对会计信息的需求,进一步规范企业会计行为和会计秩序,有力地维护公众利益。

我国在建设会计准则体系过程中,不仅结合本国的实际,同时也高度注重体现与国际财务报告准则的趋同。经过我国财政部和国际财务报告准则理事会双方的共同努力,在长达数月反复多次的工作交流与沟通中,已卓有成效地解决了双方准则中的非实质性差异,并正在探讨公允价值的计量、关联方关系的确定以及资产减值损失是否允许转回等很少几项实质性差异的解决方案。国际财务报告准则理事会认为,这些少量的差异主要是由于我国法律和经济环境等因素决定的,目前新准则中我国所采取的处理方法既具有适时的先进性,又在转型经济和发展中国家中具有开拓性和代表性意义。

一、我国会计准则建设历史演进

会计准则制订与环境有着密切的关系。在由计划经济向市场经济转型过程中,我国创立了具有中国特色的社会主义市场经济。历史和现实已经表明,这一创举和改革路径是理性的,从而也是成功的。在这一大的经济制度背景下,我国的会计标准完成了由适应计划经济需求向市场经济的过渡。在这个过程中,我们既坚持中国特色,同时也始终重视吸收和借鉴国际财务报告准则的成功经验,在所有重大方面都与国际财务报告准则取得了一致。我国会计准则的建设不仅在社会主义市场经济建设中发挥了十分重要的作用,而且也探索出了一条基于转型国家会计国际化的道路,赢得了国际会计界的广泛赞誉。纵观我国会计准则的制定历程,道路坎坷而成就非凡,风雨兼程但前景灿烂。

(一) 会计准则的改革与探索阶段(1978~1992)——国际化的开端

1. 背景分析。

1978 年我国开始实施改革开放政策,改革传统的计划经济体制,同时对外开放,引进国外的资金和技术。由于我国传统的会计处理与西方国家存在根本差异,也不适应我国新的经济形势。因此,我国开始学习和借鉴国际通行会计处理方法以适应改革开放和国内经济体制改革的需要。但是,由于经济改革的具体导向并不十分明确,计划与市场的争论影响着改革的力度与进程。整个改革过程表现出一种渐进发展的态势,会计制度的改革也因此处于一种渐进增量的改革模式,国际化进程缓慢。

2. 工作分析。

(1)国际化的局部先奏:《中外合资经营企业会计制度》。会计既是国际上通用的商业语言,也是人类共同的精神财富。所以自从国际间具有商业贸易活动以来,会计的国际协调就已经开始。虽然在解放后,我国同西方国家商业贸易活动受到了限制,但是同社会主义阵营的国家之间仍然有着密切的经济交往。有人因此称,早在 1953 年我国对前苏联的统一会计制度的引进也是一种会计的国际协调。

1978 年十一届三中全会以后,我国开始实施对外开放的政策。为了吸引外国的资金和技术,我国允许外国公司、企业和其他经济组织或个人作为外国合营者,同我国境内的公司、企业或其他经济组织,共同举办合营企业。并于 1979 年 7 月 1 日,由全国人大五届二次会议又通过了《中外合资企业经营法》;1980 年 12 月,全国人大五届三次会议通过了《中外合资经营企业所得税法》。在这两个法律的统驭和要求之下,财政部从 1979 年底开始着手中外合资经营企业会计制度的制订工作,1983 年 3 月和 4 月,财政部分别发布了《中外合资经营企业会计制度》和《中外合资经营工业企业会计账户和会计报表(试行草案)》。这套会计制度成为合资企业的会计制度,是我国会计协调的突破,被称为“中西实务的混血儿”(Tang 等,1992)。

首先,它第一次引进和借鉴了国际上很多先进的会计实务。包括:明文规定采用借贷记账法,根据权责发生制原则设立预提费用和待摊费用、收入和费用的配比,采用实际成本计价,划分收益性支出和资本性支出,遵循一贯性原则等等一系列国际上的会计原则和会计惯例,甚至出现了投入资本的概念。而在这之前的统一会计制度或者同期制订的工业企业会计制度中都没有出现过这样大规模的国际协调。由此可以看到,尽管受到意识形态和经济发展阶段的局限,但是出于对引进外资这一强烈动机的需要,会计制度已经先行一步,积极突破,与国际会计相协调。

其次,在协调的同时,仍然坚持一些本国特色。比如在合营企业会计制度中:不允许存货重估价;允许坏账备抵,但是减少了备抵的百分比,并且应收票据不包括在内;长期投资占被投资公司资本的 50%以上时,要求使用权益法并编制合并财务报表;加速折旧不能超过直线折旧的 30%。诸如坏账准备以及按成本市价孰低法而不是严格地按成本进行,存货计量等许多西方流行的会计实务仍然被禁止。外币业务的会计处理则完全是我国特色。这说明,即使由

于外资企业的需要,会计制度需要积极与国际协调,但是对于本国特色的交易事项,还应该坚持有本国特色的会计处理方法。

国际协调的突破与本国特色的坚持,以《外商合资企业会计制度》为先奏在我国有了开端,以后这一思路构成了我国长期以来会计制度建设的主旋律。只不过在不同阶段经历了不同程度的争论。

(2)国际化的全面探索:会计准则制订理论研究。从1981年开始,中国会计学会就开始了国际财务报告准则的关注,积极组织翻译了所有的国际财务报告准则。1987年,中国会计学会决定委任并组织7个研究组,会计原则与会计理论研究组就是其中之一。1988年9月,该研究组被重新命名为会计理论与准则研究组。1989年1月,该研究组在上海组织了第一次有关会计准则的专题讨论会,讨论了一些相关的重大问题。会上提出了74个研究专题。这些研究专题可以分为5大类:基础理论、基本会计原则、会计计量和报告、具体会计准则以及其他。会上还提出了两个研究报告的建议,即“会计理论与会计准则的专题研究”以及“会计准则”的建议。1991年该研究组又召开了第二次专题讨论会,具体讨论了外汇交易事项的会计处理和物价变动影响这两个技术性问题的报告。

(二)会计准则逐步建立阶段(1992~2000)——国际化的发展

1. 背景分析

1992年邓小平同志的南巡讲话,进一步明确了走中国特色的社会主义市场经济的发展模式。我国经济总量和多元经济成分的快速增长,为适应市场经济发展和日益增长的对外经济交往需要,像我国的其他领域改革一样,我国会计改革也采用增量式的改革,在保留原来会计制度体系的基础上,采纳国际惯例制订会计准则,形成准则与制度并存的局面。会计准则国际化有了较大的发展,准则制订策略是基于国情、面向国际化。

2. 工作分析

(1)基于国情、面向国际化:企业会计制度体系的建立。具体分述如下:

1)股份制试点企业会计制度。1992年国务院颁布了《股份制企业试点办法》,该办法开门见山地提出,股份制企业试点的主要目的是为了转换企业经营机制,开辟新的融资渠道,提高国有资产的运营效率,实现国有资产的保值增值。这意味着国有企业改革在历经放权让利、承包经营等多种形式之后,终于涉及产权多元化的问题了。为了使股份制试点工作顺利进行,财政部颁布了与之配套的《股份制试点企业会计制度》。

股份制试点无疑是一个巨大的进步,这意味着传统国有独资企业的产权结构将会发生变化。因此,以产权利益核算为主体的会计制度体系也必须发生变化,借鉴国际上的会计核算制度成了必然的选择。但是,《股份制企业试点办法》毕竟是一个处在特定环境下的试点改革,渐进的步伐意味着股份制试点企业制度不可能体现一种完全意义上现代企业产权结构,其中仍然保留了国有控股占主导地位等这样一些鲜明的中国特色。这样就意味着,《股份制试点企业会计制度》一方面要借鉴国际上股份制企业必须采取的会计核算方法,另一方面也要坚守如

何确保国有经济的控股地位。

随着证券市场的蓬勃发展,会计实务也日趋复杂。在股份制试点改革初期制订的《股份制试点企业会计制度》已经不适应多种形式股份制企业,1998年1月27日,财政部进一步发布了《股份有限公司会计制度——会计账户和会计报表》,以规范股份有限公司的会计核算工作,维护投资者和债权人的权益。

2)分行业会计制度。多个不同的会计制度的并存,不仅造成重复浪费,也引起了信息的混淆。1993年,财政部对统一会计制度进行了彻底的修订,形成了一个由13个统一会计制度组成的新的会计制度体系。该体系分别涵盖了不同类型的企业。尽管新的会计制度体系综合了许多西方的方法但这些新的规范仍然强调会计科目、报表格式以及会计处理和报告指标的统一。由于会计准则大部分只限于在上市公司中使用,从这个意义上讲,会计实务仍被统一会计制度所主导。由此说明,我国会计实务工作者需要“会计制度”这种形式,通过“会计制度”明确规定应当使用哪些会计账户,记入借方还是贷方,期末如何编制会计报表,等等。

(2)国际化的全面发展:会计准则的诞生。具体分述如下:

1)企业会计准则——基本准则。从1992年下半年起,财政部在企业财务会计方面进行了重大改革,相继颁布了《企业会计准则》、《企业财务通则》以及13个行业的财务制度和会计制度,即所谓的“两则两制”,并从1993年7月1日起开始实施。这标志着我国企业会计核算模式从传统的计划经济模式向社会主义市场经济模式的转换,实现了我国会计与国际会计惯例的初步接轨。基本会计准则的一个典型特征就是,为了体现我国政府在宏观经济管理中的作用和角色,将政府与企业管理当局当作与外部投资者和债权人同等重要的财务报表使用者。

2)企业会计准则——具体准则。从1997年我国为了规范当时极度混乱的上市公司关联交易业务,第一个会计准则——关联交易准则的产生至今,我国已颁布了16项具体会计准则。在我国具体会计准则制订过程中大量地借鉴了国际惯例。由于我国国情的复杂性和发展水平的不平衡性,新颁布的会计准则适应于上市公司,对非上市公司只是部分适应。

(三)会计准则大力发展阶段(2001~2005)——以国际化为主导策略的确立

1. 背景分析

我国政府经过十多年的努力后,终于在2001年11月加入WTO。WTO的加入加速了我国经济建设国际化步伐,这样,对我国会计准则国际化要求日益迫切。同时,2001年4月,国际财务报告准则委员会完成了改组,改组后的国际财务报告准则委员会在全球实施声势浩大的趋同计划,这对我国会计准则的制订特别是如何国际化产生了现实影响。还有,外商直接投资及外资并购的迅猛增加也对我国会计准则制订产生了直接动力。基于上述因素,我国确立了以国际化为主导兼顾中国特色并逐步向国际化演进的会计准则制订策略。

2. 工作分析

(1)基本实现国际化:统一企业会计制度的制订。随着国际经济一体化的迅猛发展,我国加入了WTO。作为一种商业语言,会计准则的国际协调程度反映了一国经济融入国际的程

度。而我国在此之前的会计制度,除了股份有限公司会计制度在会计要素确认、计量和披露方面与国际协调程度较高之外,其他分行业、分业务的会计制度与国际上通行的惯例有着很大的不同。比如在资产计价标准上、在风险揭示程度上的做法仍然沿袭了过去计划经济转轨初期环境下的做法。这会影响到外国投资者对我国企业财务状况和经营成果的评价;影响到外国投资者的投资决策;也会影响我国企业在国际证券市场的融资。此外,由于分行业、分业务的会计制度导致了各会计制度之间在衔接上存在的问题。特别是对从事多种经营的企业集团,问题表现得尤为突出。为了规范企业会计核算,会计制度必须统一。财政部应对已经发展起来的多元经济体系,打破行业、所有制、组织方式和经营方式的界限,着手建立了一套包括适用于工商企业的《企业会计制度》,此外,根据金融企业和中小企业的特特点,制订了《金融企业会计制度》和《中小企业会计制度》。

从2001年1月1日起我国执行了新的《企业会计制度》,新发布了《无形资产》、《借款费用》和《租赁》三项准则。“此次会计改革的力度相当大,内容极其丰富,可以说,基本实现了我国会计标准的国际化”(刘玉廷,2001)。执行新的企业会计制度和准则后,除了少数项目从中国国情出发而与国际财务报告准则不同外,在会计一般原则、短期投资期末计价、应收款项期末计价、存货期末计价、长期投资期末计价、存货发出计价、长期投资收益确认与计量、固定资产折旧方法、无形资产摊销方法、收入确认原则、借款费用处理原则、会计政策变更、会计估计变更、会计差错更正、关联方关系及其交易的披露、资产负债表日后事项、现金流量表、或有事项、外币业务等方面基本上与国际财务报告准则相似或一致。

(2)基于国情的理性回归:5项准则的修订。如果说准则的制订工作一直遵循着与国际协调的精神在发展,那么《企业会计准则债务重组》、《企业会计准则非货币性交易》、《企业会计准则投资》、《企业会计准则现金流量表》和《企业会计准则会计政策、会计估计变更和会计差错更正》等5项准则的修订,进一步体现了对我国国情的回归性认识。比如对公允价值计量属性的重新认识。公允价值是目前国际上最为流行的计量属性,但在我国市场经济尚未健全和规范的情况下,超前地引入公允价值,极有可能出现人为操纵利润的情况。因此修订后的准则中,不再采用公允价值计量属性。企业在资产重组、改制上市过程中发生的资产置换,一般情况下不确认收益面计入资本公积,这些与国际惯例做法不同。

3. 理性认知的确立与国际化方向的发展

(1)国际化策略的确定。在经过多年理论和实践的探讨之后,我国会计准则国际化的策略基本确立。从基于我国会计环境与会计准则之间的相关关系出发,将我国会计实务从根本上分为4类,对这4类实务又实施了不同的策略:

1)第一类会计实务是我国的经济交易事项与国际财务报告准则所规范的交易事项相同,而且两者所处的环境也相同。对于这类交易事项的会计处理,我国将积极促进其与国际财务报告准则的趋同,甚至直接采用国际财务报告准则规范的相同的原则。

2)第二类会计实务是我国的经济交易事项在形式上与国际财务报告准则规范的交易事项相同,但是由于我国特殊的会计环境,其经济实质却并不相同。对于这类交易事项,我国就不