

会计准则

辽宁人民出版社

陈毓圭 编著

入

会计准则入门

门

为适应我国社会主义市场经济发展的需要，统一会计核算标准，保证会计信息质量，根据《中华人民共和国会计法》，制定本准则。

制定企业会计制度应当遵循本准则。

会计核算应当以企业发生的各项经济业务为对象，记录和反映企业本身的各项生产经营活动。会计核算应当以企业持续、正常的生产经营活动为前提。

会计准则入门

陈毓圭 编著

||

辽宁人民出版社

1993年·沈阳

(辽)新登字1号

会计准则入门

Kuaiji Zhunze Rumu

陈毓圭 编著

辽宁人民出版社出版 辽宁省新华书店发行
(沈阳市和平区北一马路108号) 沈阳新华印刷厂印刷

字数: 113000 开本: $787 \times 1092 \frac{1}{32}$ 印张: 5%

印数: 1—11, 593

1993年6月第1版 1993年6月第1次印刷

责任编辑: 谭 燕 版式设计: 王珏菲

封面设计: 杨 勇 责任校对: 里 宗

ISBN 7-205-02623-7/F · 549

定价: 4.50 元

目 录

第一章	会计准则是国际通用商业语言的规范	(1)
第二章	会计核算的基本前提和一般原则	(17)
第三章	会计要素	(36)
第四章	资产	(51)
第五章	负债	(74)
第六章	所有者权益	(85)
第七章	营业收入	(96)
第八章	费用	(105)
第九章	利润	(116)
第十章	会计报告	(123)
第十一章	会计报表分析	(154)
第十二章	实施会计准则对财政经济工作的影响	(164)
后 记		(173)

第一章 会计准则是国际通用商业语言的规范

改革会计核算制度，制定中国会计准则，是我国会计改革的一项重要内容，也是发展市场经济和扩大对外开放的重要条件，正如一位领导同志指出的，会计信息是国际通用的商业语言，语言不通，就无法做生意。的确，在市场经济条件下，实现了资金和资源流动的社会化，必然要求会计信息能够真实客观的反映企业的财务状况和经营成果，并保证各企业所提供的会计信息便于比较和分析；随着进一步对外开放，实现了资金流动和企业经营的国际化，则要求中国会计制度能够与国际会计惯例接轨，会计信息能够为外商所接受，也要求按国际会计惯例，在考虑中国国情的情况下，制定中国会计准则，实现中国会计制度与国际会计惯例接轨。本章拟就会计准则的一般概念、制定中国会计准则的现状和发展趋势作简要概述。

一、会计准则的含义

会计产生于经济管理对信息的需要。在人类社会初期的

生产活动中，为了安排和组织捕猎、采集等原始的生产活动，他们采取结绳记事、刻石记数的形式对生产经营活动进行记录和计算，为原始的经济管理活动服务。随着人类社会的发展，经济活动日益复杂，特别是商品经济的产生，简单的计数方式已不能满足经济管理对经济信息的需要，出现了以复式记帐为主要形式的现代会计，现代会计通过凭证、帐簿和报表以及报表分析等特有手段，全面反映企业的财务活动和经营成果，成为经济管理和处理企业与各方面经济关系和财务关系的重要依据。

在现代会计产生以后的很长一段时期里，会计信息的利用还主要表现为企业内部管理的需要，会计信息的处理方法及其表现形式主要取决于企业内部管理的形式和特点，因而，还谈不上在社会范围内对会计工作和会计信息进行规范和管理，也就更谈不上会计准则。但随着商品经济的进一步发展，经济活动的社会化，企业经营资金来源的多元化，造成社会各方对会计信息的依赖，企业能否及时提供为各方面所需要的会计信息，会计机构能否提供为各方面所理解和信赖的会计信息，成为社会经济关系得以维系、社会经济秩序得以保证的重要条件。早在 17 世纪中叶，法国商法就规定每个商人都要至少每隔两年编制资产负债表一次，以便于投资者等各方面得以了解企业的经营状况和经营成果。19 世纪末，德国公司条例就要求公司宣布它们的利润，并提交有资产按成本与市价孰低法计价的资产负债表。这些规定，虽然还不能称其为会计准则，但也可以称之为会计准则的雏形了。世界上第一个正式的组织、第一次着手系统制定会计准则的国家是

美国。经历了本世纪 20 年代末和 30 年代初的经济大危机后，对会计方法和会计报表进行管理和规范引起了人们的普遍关注，从而导致了美国政府对制定会计规范的重视，并责成证券交易委员会负责制定统一的会计准则，以后证券交易委员会又将制定会计准则的职能委托给了美国注册会计师协会。由此可见，对会计方法和会计报表的规范，完全是由于商品经济高度发达、经济活动高度社会化的产物，是由于规范会计信息、提高会计信息的科学化和客观性的需要而产生的。以上是从社会经济的发展和经济结构的变化来认识会计准则的。

再从会计的对象来看，会计的对象是一种特殊的物质运动，即价值运动。价值运动不同于一般的物质运动，它是一种抽象的存在，尽管价值运动与人们的经济利益紧相联，是人们在商品经济条件下实现经济利益的重要形式和途径，但是它又不像一般实物运动一样可以直接触摸或计点，而只能通过货币这样一种特殊的计量手段进行管理和监督。如果是一种实物形式，那么我们可以用肉眼知道其数量及其变化，可以简单地知道有多少物品，从一个仓库运到另一个仓库，从仓库进入车间或门市，但对于价值运动来说就要复杂得多，主要是因为价值运动不能用肉眼或科学仪器进行测定，只能依赖于会计人员长期积累的经验 and 代代沿习的惯例，同一项经济活动，由于不同的人进行核算，同一个人在不同的地点和环境下进行会计核算，都有可能得出不同的结论。由于会计核算与人们的经济利益是这样紧密地联系在一起，以致会计方法的任何一项变动都会导致对企业经济活动结果的不同评

价，以及经济利益分配的不同结果。为了保证会计信息的科学性和客观性，为正确评价企业的经营成果，合理分配经济利益，正确处理各方面的经济利益关系，也就必须对会计方法进行规范和限制，哪些会计方法可以用，哪些方法不可以用，哪些方法只在特定条件下采用，等等。会计准则就是这样一种规范会计方法和会计报表的有力手段。

再从国际范围看，随着本世纪五十年代国际经济的发展，特别是跨国公司的发展，国际资本的融通，会计信息的国际比较和运用成为必然，从而要求在国际范围内对会计核算方法作出协调和规范，自那时以来，国际会计界为会计准则的国际协调所作的努力，特别是七十年代初国际会计准则委员会的成立，标志着会计信息国际化的真正实现。在国际会计准则的推动下，有效地推动了会计信息的国际协调，一些国际金融组织正式承诺，接受按国际会计准则编制的会计报表，有些直接将国际会计准则作为本国的准则，一些发展中国家甚至将遵循国际会计准则，作为融入国际经济循环的重要环节。可以说，一个国家的会计制度如果长期游离于国际会计准则和惯例之外，将不可能真正实现经济生活的国际化，参与国际竞争也是不可能的。由此可见，会计准则又是实现会计信息国际化的重要条件。

会计准则对企业会计核算的规范，具体包括确认标准、计量标准、记录标准和报告标准等几个环节。确认标准就是对各项经济业务的性质及实现时间作出规定，为会计人员具体处理经济业务提供依据，比如，什么时候算取得了销售收入，什么时候在帐簿中记录销售收入；又如，费用包括哪些内容，

哪些应当由产品成本负担，哪些可以直接计入当期损益；由产品成本负担的费用中，哪些可以直接计入产品成本，哪些需要采取一定标准进行分配；再如，企业资产的取得成本包括哪些项目，等等。计量标准是指对各项已经发生的经济业务，应当采用什么价格入帐，这就应当在历史成本、现行市价、重置完全价值、成本与市价孰低等方法中作出选择和规定，如固定资产成本应当包括哪些内容，存货成本应当包括哪些内容，持有的股票和债券的价格变动应当如何反映，是否需要根据市场价格进行调整。记录标准是指在确认和计量的基础上就如何进行帐簿记录而作出的规定，比如是否需要单独反映或者可以合并反映，等等。报告标准是指如何在会计报表中对各项业务进行报告，报表的格式如何，项目如何分类和排列，各项目包括哪些内容，等等。通过分别规定经济业务的确认、计量和记录、报告标准，并监督执行和实施，就能保证会计信息真实、客观地反映企业经营活动，并据以作出经营决策和财务决策。

二、传统会计核算制度存在的主要问题

相对于建立社会主义市场经济体制，现行会计核算制度主要存在以下三个方面的问题：

1. 现行会计核算制度，按所有制、分部门和行业分别制订，会计信息缺乏可比性

不同的所有制、不同的部门和行业，都有不同的核算标准，会计指标有不同的口径，使用不同的会计科目和会计报

表格式。各种所有制之间、各个部门和行业之间，会计信息无法进行比较和分析。其导致的直接后果是：第一，不利于投资者根据企业的会计报表比较各企业的财务状况和经济效益，不利于投资者据以作出投资决策，说到底不利于市场的发育和发展。第二，不利于公平竞争，会计核算标准区别，说到底是经济利益分配的差别，各所有制之间、各部门和行业之间核算标准不一样，实际上意味着不同企业之间的不公平分配，像有些企业可以提取坏帐准备，而其他企业则不能提取坏帐准备；有些企业采用制造成本法，而有些企业采用完全成本法，这些从表面上看只是一个成本费用计算的方法问题，但实际上意味着前者当期可以多计成本，少计利润，从而可以相对少上交所得税。第三，不利于宏观调控。

2. 会计政策片面服从财政政策，会计信息缺乏客观性

财政政策是国家通过财政手段，调节国民经济运行各种政策的总和。比如，为了鼓励企业技术进步，规定企业可以采取加速折旧法计提折旧；为了鼓励贫困地区或短线产业的发展，可以采取贴息政策，等等。由此可见，财政政策的重要特点是其灵活性和应变性；而会计政策是一定时期国家或企业对会计方法的选择，包括两个方面的意义，一是国家为企业会计方法的选择划定范围，二是企业在国家规定的范围内选择其中的一种方法或几种方法作为该企业的会计方法，如在会计准则中规定企业可以选择采用先进先出法、加权平均法、移动平均法、个别确认法、后进先出法，而企业可以从中选择某一种方法作为本企业存货的计价方法。会计政策一经确定，就不得任意变动，尤其是企业，一旦选择了某一

种会计方法,就不得随意变动。会计政策的目的是,真实、客观地反映企业的财务状况和经营成果。会计政策的特点是稳定性和规范性。由于会计政策和财政政策具有不同的目的,有不同的特点,所以二者必须保持协调和配合,但在目前的财政经济管理实践中,财政政策片面决定乃至代替会计政策,会计方法的选择在很大程度上取决于财政政策,影响了会计核算的真实性。比如,从销售收入中分别提取增补流动资金和技术开发费,企业职工工资分别计入成本、利润和企业留利,等等,都是由一定的财政政策决定的,从而影响了会计核算真实全面地反映企业的实际情况。

3. 会计核算方法不符合国际惯例,会计信息缺乏国际通用性

在当前经济活动日益国际化的情况下,会计信息实际上已经成为国际通用的商业语言、所谓的国际会计惯例、国际会计准则,从某种程度上讲,可以称作为国际通用语言的标准。由于长期以来,我国根据计划经济的要求分别制定了会计核算制度,使我国的会计核算的基本模式和基本指标不符合商品经济的国际惯例,也就是说,我们的会计语言,外国人看不懂,而语言不通就无法做生意。这正如人们为了交流感情、了解异国风情,必须掌握他的语言;人们要谈技术,就需要借助于物理单位、化学单位等统一计量单位;而人们要谈财务、谈投资、谈生意,就必须掌握会计这一共同语言,制定会计准则并与国际会计惯例接轨,就意味着我们在财务、投资领域中有了“条形码”。当然,我们讲中国会计要与国际惯例接轨,并不意味着以某一发达国家的会计标准为前提,以

某一发达国家会计的是非为是非，而是因为，发达资本主义国家在发展市场经济的过程中，确实创造了一套符合市场经济运行需要的会计准则和会计信息，我们现在搞市场经济，建立社会主义市场经济体制，就不能不学习这些国家制定会计准则的经验，而这些经验，实际上构成了国际会计惯例的一部分。

三、制定会计准则的必要性

制定和实施会计准则的必要性主要体现在以下几个方面：

1. 企业经营方式多样化，加强横向经济联系，要求制定会计准则

现行会计核算制度是按所有制、分部门和行业分别制定的。随着推动横向经济联系，经营方式多样化，出现了跨所有制、跨部门和行业的企业集团和联营企业，试行股份制、租赁制，按原有模式制定会计核算制度已不能适应企业新的经营方式的要求。

2. 转变政府部门管理职能，改善和加强宏观管理，要求制定会计准则

由于按所有制、分部门和行业制定会计核算制度，各所有制、各部门和行业之间核算标准不一，削弱了会计信息的可比性，不利于投资者分析和评价企业的财务状况和经营成果，并据以进行投资决策，也不能适应宏观调控对会计信息的要求。另外，按这种模式制定会计核算制度，使会计事务

管理部门忙不胜忙，应付不及。

3. 保护国有资产、保证国有经营资金的顺利运行，要求制定会计准则

目前国有企业不同程度地存在着盈亏不实、虚盈实亏的问题，造成这些问题的原因，除了管理不严、监督不力等执行方面的原因外，与现行制度本身的不合理有很大关系，比如，企业材料物资过时、失效不能及时处理；应收帐款不能收回，长期趴在帐上；固定资产盘亏毁损可以冲销国家资金。因此，为了真实反映企业资金管理的实际情况，保护国有资产，必须尽快建立会计准则。

4. 发展社会主义市场经济，实现公平竞争，要求制定会计准则

会计核算规范不一致，必然导致资产、成本、利润计算的不一致，最终影响国家、企业、个人之间的分配关系，引起企业负担水平不平等。目前，国有企业的内部行业之间、国有企业与非国有企业之间、非国有企业之间核算标准存在很大差异，而对一些经济成分甚至至今还未能能在会计核算上作出规范，这对鼓励公平竞争产生极为不利的消极影响，客观要求制定全社会统一遵循的会计准则。

5. 转变企业经营机制，增强企业活力，要求制定会计准则

转变企业经营机制，把企业建立成为独立的商品生产者，要求赋予企业自主理财权和必要的会计核算的自主权，但现行会计核算制度把企业经营资金人为划分为三项资金，相互之间不得流用，在会计核算方法的选择上也存在着管得过多、

过死的问题。为适应转变企业经营机制，强化企业管理的需要，必须改革现行会计核算制度，制定会计准则，做到既有利于加强宏观管理，又能给予企业必要的理财权和选择会计核算方法的自主权。

6. 扩大开放，吸引外资，要求制定会计准则

会计信息是国际通用的商业语言，一国会计核算制度是否遵从国际惯例，是否与国际会计惯例相协调，已成为评价投资环境优劣、影响外商投资决策的一个重要因素。语言不通，是无法做生意的。为此，有必要借鉴国际惯例和国际会计准则，制定中国会计准则。

四、会计准则的目标和 步骤、层次和内容

制定和实施会计准则的总体目标是，在总结我国自己会计工作经验的基础上，充分借鉴国际会计惯例，建立起与国际会计惯例接轨的会计准则体系。同时制定示范性的会计核算制度，对企业会计工作起到示范作用和指导作用。

制定和实施会计准则是我国现代会计史上的一大创举，它不但对我国的会计工作和经济工作产生重大影响，而且制定和实施会计准则本身就是一个循序渐进的过程。鉴于当前的改革开放形势对会计核算制度改革提出了十分紧迫的要求，客观要求尽快实施会计准则，但由于会计准则涉及企业会计核算的各个方面，会计准则不可能在短期内能够全部制

定完成，会计准则的全面实施也有一个逐步积累经验、企业会计人员逐步适应的过程，为此，会计准则的实施拟分两步走。第一步，根据已经发布的基本准则，尽快修订会计核算制度，在基本准则的统驭下，建立起以行业会计科目和会计报表为主要内容的新的会计核算制度，同时抓紧制定具体准则，经过两三年的时间，基本建立起中国会计准则体系，然后全面实施会计准则，并将以行业会计科目和会计报表为主要内容的会计核算制度变成示范性的会计核算制度。

借鉴国外会计惯例，总结我国几十年来会计核算制度建设经验，中国会计准则分为两个层次，第一个层次是基本准则，第二个层次是具体准则。基本准则是关于会计核算的基本要求，它在会计准则体系中起着两方面的作用，一是对制定具体准则和修订会计核算制度起统驭和指导作用，以保证具体准则的系统性、科学性和严密性，二是企业理解和执行具体准则的指导思想，便于企业会计人员更好地执行会计准则。1992年11月30日发布的《企业会计准则》，即是基本准则。具体准则是关于经济业务核算的具体要求，是企业进行会计核算的直接依据。具体准则涉及几乎所有的经济业务，从内容上讲可以分为三大类，第一类，关于共同经济业务的标准，如固定资产、折旧、无形资产、对外投资、应收帐款以及资产负债表、损益和财务状况变动表等等，这些业务在几乎每一个企业都会出现，因此需要作出规定。这一部分准则在具体准则中占主要比重。第二类，关于特殊经济业务的准则，特殊业务主要是指那些并不是所有企业都会遇到的业务，也不是一个企业永远都有的业务，如融资租赁固定资产业务、

外汇业务、破产清算业务、物价变动业务等等。第三类，关于特殊行业的特殊业务，主要是指那些非工商企业，由于经营活动具有与一般工商企业所不同的特点，需要作出特殊规定，如金融企业的债务和坏帐损失就与一般工商企业有很大区别，需要另行作出规定；又如农业企业的收入计算和成本计算也存在着特殊性，需要另行规定，另外类似的行业还有石油天然气行业、交通运输企业、保险企业、邮电通信企业、城市共用企业，等等。

五、制定会计准则需要借鉴 的主要国际会计惯例

国际会计惯例，是在市场经济条件下发展起来的一套会计惯例。由于市场经济的发达形态主要诞生在西方发达国家，所以我们现在讲借鉴国际会计惯例时，往往以英美等发达国家的会计模式作为重要蓝本。

1. 可比性是国际会计惯例中的重要内容

即各企业之间所提供的会计信息应当在口径上一致，内容上可比。这主要是因为，在市场经济条件下，实现了资金和资源的社会流动，直至实现了国际流动。资金和资源的社会流动和国际流动，就需要会计信息在社会范围内和国际范围内实现可比性，如果做不到这一点，就不利于投资者根据会计信息作出经济决策。这次发布的《企业会计准则》适用于我国境内的所有企业，就突破了传统上按所有制、部门和

行业来设计会计核算制度的模式，使我国各行各业的企业的会计核算有了共同遵循的规范，各种所有制、各部门和行业的会计制度能够建立在同一的会计要求的基础上，基本上实现了会计信息的可比性和在国际范围内的通用性。尽管根据会计准则制定的会计核算制度还是按行业分别制定的，但由于有了《企业会计准则》为依据，所以行业会计核算制度基本上实现了口径的统一和指标的协调。

2. 统一了记帐方法，采用借贷记帐法

借贷记帐法是国际通用的记帐方法，不仅为各国会计界所使用，而且无论是在反映企业情况的科学性方面，还是在具体操作的方便方面，都具有优越性。具体来说，第一，以借和贷作为记帐符号，借表示资金的去向，贷表示资金的来源，通过帐户的流程就能了解企业资金的来龙去脉；第二，以“有借必有贷，借贷必相等”作为记帐公式，直观明了，易学易记；第三，以全额平衡作为其平衡原理，简单方便。

多年来，我国多种记帐并存，带来了一系列的问题，主要是：第一，不利于会计教育、培训，也不利于会计人员学习掌握会计知识，掌握了增减记帐法，不一定熟悉了解借贷记帐法，在进行会计教学时，要同时介绍几种记帐方法，费时费力。第二，不利于对外开放，首先在记帐方法上就与国际惯例不符。另外，无论是从理论上讲，还是从具体操作上来讲，借贷记帐法都优于其他记帐方法，这一点已从多年实践和比较中看出来。许多会计界人士早就提出建议，将记帐方法统一到借贷记帐法上来。全国大部分行业 and 部门都已分别从原来的增减记帐法改为借贷记帐法，这一次改革，可以