

财政部会计事务管理司 编

会计准则丛书



KUAI JI ZHUN ZE CONG SHU

企业会计准则 讲解

J

I
J

A
I

N
E

G

财政经济出版社

《会计准则丛书》



中财 B0075847

财政部会计事务管理司 编

企业会计准则讲解

C17346/20

财政部金融学院图书馆藏书章

总号 451723

分类号 F23/173

中国财政经济出版社

(京) 新登字 038 号

会计准则丛书

企业会计准则讲解

财政部会计事务管理司 编

*

中国财政经济出版社 出版发行

中国财政经济出版社 激光照排

(北京东城大佛寺东街 8 号)

北京印刷二厂印刷

*

850×1168 毫米 32 开 8 印张 189 000 字

1993 年 2 月第 1 版 1993 年 3 月北京第 3 次印刷

印数: 200 001—300 000 定价: 9.50 元

ISBN 7-5005-2115-4/F·2000

(图书出现质量问题, 本社负责调换)

《会计准则丛书》

总 序 言

坚持“一个中心、两个基本点”的基本路线，推动社会生产力的大发展，使我国的社会经济面貌发生了巨大而深刻的变化。抓住当前有利时机，加快改革开放的步伐，集中精力把经济建设搞上去，沿着建设有中国特色的社会主义道路继续前进，已经成为全党和全国人民的共同心声。

改革开放是解放和发展社会生产力的必由之路。客观形势的发展，迫切要求我们在会计改革上，胆子要更大些，步子要更快些，思想要更解放些，大胆探索，大胆试验，敢于和善于吸收、借鉴当今世界的先进管理方法和经验，为加快改革开放和建设社会主义服务。

会计改革作为财政经济改革的一个重要方面，对于转换企业经营机制和政府管理职能，对于培育和发展社会主义市场经济机制，对于扩大开放、更多地吸引外资，都越来越显示其重要作用，并日益受到人们的关注。改革会计核算制度，总结我国经验，借鉴国际惯例，制定会计准则，是财政经济改革和发展的迫切要求。制定和实

施会计准则是一项系统工程，需要我们作长期努力。一方面，要作深入细致的调查研究，认真学习其他国家的先进经验和实践，另一方面还要宣传和普及会计准则知识，加强会计人员培训，提高会计人员业务素质。我们组织编辑出版《会计准则丛书》，旨在推荐国内外有关会计准则研究的最新成果，系统讲解我国会计准则，全面介绍国际组织和有关国家制定会计准则的经验，不断地推动制定和实施中国会计准则的进程。

国务委员兼财政部长王丙乾同志对制定中国会计准则和编辑出版《会计准则丛书》十分重视，百忙中为丛书题写了书名，这是对我们工作的鼓励和鞭策。我们也希望广大会计界人士积极参与和支持这一工作，积极为丛书撰稿，对编好丛书提供建议，共同为我国的会计改革奉献聪明才智。

财政部会计事务管理司

一九九二年四月二十日

目 录

第一章	概述	(1)
第二章	总则和一般原则	(29)
第三章	资产 (一)	(55)
第四章	资产 (二)	(78)
第五章	负债	(95)
第六章	所有者权益	(115)
第七章	收入	(134)
第八章	费用	(145)
第九章	利润	(164)
第十章	财务报告	(185)
附录一:	企业会计准则	(228)
附录二:	会计准则大事记	(239)
后 记		(247)

第一章 概 述

第一节 会计准则是会计核算的规范

一、会计准则是会计核算的规范

在我国明确地提出会计准则、会计原则的概念并把它作为一个重要的会计理论问题进行研究，是在 70 年代末 80 年代初在会计学术界开始的。当时大部分同志对会计准则还不甚了解。简而言之，会计准则就是会计核算工作的规范，即就各项经济业务的会计处理方法和会计核算程序作出规定，为各企业的会计核算行为提供规范。

会计准则的产生，最早可追溯到本世纪初。当时资本主义经济获得了前所未有的发展，社会化大生产的规模日趋扩大，原有的独资、合伙等企业组织形式已不能适应社会化大生产的要求。在这种情况下，股份公司组织形式应运而生，成为资本主义大企业较为理想的经营形式。我们知道，独资及合伙企业是一个或几个业主合资而形成的，企业的所有者同时又是企业的经营者，只有在资本周转不过来时才从金融机构借入资本。而股份公司与独资或合伙企业的最大区别就在于资本所有权与经营权的分离。由于股份公司资本的主要来源是股东投资和发行债券，使企业投资者数量不断增加，企业债权债务关系日趋复杂，银行等金融机构对企业的影响逐步升级，国家有关部门如税务部门出于税收的目

的对企业的关注和影响程度也在不断地增加。这样在公司外部形成了比独资或合伙企业远为庞大的利害关系集团。这些集团的成员虽然不直接参与企业的经营管理活动，但都因直接或间接的利害关系在不同程度上需要关注企业的财务状况和经营成果，需要从企业对外发布的财务报告中取得其有用的决策信息。然而，由于资本主义生产资料私有制，企业的会计核算完全是企业的私事。企业采用什么样的会计处理方法和采用何种会计核算程序，完全取决于自身的需要，由企业所决定。当时在会计核算上，各行其事，企业所采用的会计处理方法和会计核算程序千差万别，企业所使用会计术语和会计报告的编制标准等方面都存在着相当大的差异。由于会计报表是基于企业所使用的会计处理方法进行核算的结果，会计核算程序和会计处理方法不一致，一方面导致企业会计报表不易被会计报表的使用者所理解；另一方面各企业提供的会计报表也缺乏可比性。其次，由于缺乏统一的会计核算标准，一些拥有经营权的管理当局，为了经营上的某种目的而在财务会计上施加影响，弄虚作假，粉饰财务状况，使会计报告不能提供全面、真实、客观的经济信息。此外，在会计处理实务中，对日常的经济业务进行会计记录，再转化为会计报告，需要会计人员对资产的计价、收益的计量等一系列会计资料进行加工，这其中必然带有一定程度的判断。不同的会计人员，对于同样的原始资料，即使排除有意作假或满足某种特殊需要，如果采用不同的会计处理方法，也有可能得出不同的结论，编制出不同的会计报表。鉴于上述原因，社会各界纷纷要求在尽可能科学、公正和客观的基础上，统一编制财务报表的程序，尽可能避免企业经营管理当局在编制会计报表时弄虚作假和主观臆造，保证投资者和债权人等各方面的经济利益不致于因会计报表的失真而蒙受其害。正是这种客观存在的社会需要，成为会计准则产生和发

展的社会起因。

本世纪 30 年代末期发生了世界性的经济大危机。在危机期间，企业公司纷纷破产倒闭，股票价格猛跌，信用制度破坏，社会生产力遭到巨大的破坏。危机中，企业提供虚假的会计报表，引起人们对企业生产经营情况误解，作出错误的判断，造成社会经济秩序的混乱。危机过后，人们普遍认识到企业粉饰决算、弄虚作假、财务报表严重失真，客观上对资本主义金融证券市场的混乱和经济危机起了推波助澜的作用。当时，美国社会公众普遍存在着对企业财务情报不信任感，强烈指责和批评会计实务处理的随意性，从而诱发整个社会对金融证券市场和投资丧失信心，影响经济的复苏。面临这种情况，加强对会计实务的规范和提高会计报告的真实性的，以增强对企业会计报告的信任感，已成为美国会计界的当务之急。1933 年以后，美国国会相继通过了证券交易法，其中规定所有证券上市企业都必须执行统一的会计处理方法和程序，并授权证券交易委员会制定会计准则。因此，可以说美国成文性的会计准则的诞生是为维护整个国家的正常的经济秩序，适应国家干预经济，推动会计实务规范化的需要而产生的。一般都认为，30 年代资本主义经济危机是会计准则产生的契机。

美国会计准则是最具有代表性的。其准则经历了一个相当长的发展成长过程。从整个发展过程来看，会计准则一直就是作为会计规范来进行研究的。1909 年美国注册会计师协会任命了一个会计名词委员会，试图进行会计名词规范化的尝试。1915 年美国联邦政府贸易委员会副主席提议为全国企业制定一套统一的会计制度，并于 1917 年作为联邦储备局的公报正式发表，开辟了美国统一和规范会计处理方法和程序的先例。1938 年美国注册会计师协会成立了会计程序委员会，从 1939 年开始先后发表

了共 51 份《会计研究公报》。在这些公报中强调了本期收益观念、销售时确认营业收入观念、取得收入时确认费用的观念、成本作为计价基础的观念以及对资产负债表和收益表所应包括的项目和分类的建议等。这些报告主要是对现行会计实务中会计处理方法和程序进行一定的选择和推荐，就事论事，侧重于能为各方面所接受。鉴于上述情况，美国注册会计师协会又于 1951 年成立了会计原则委员会，接替会计程序委员会。会计原则委员会在开始阶段曾着手会计理论研究，希望会计准则能更好地体现会计理论的要求，对会计核算发挥广泛的指导作用，但从其所发布的 31 份《会计原则委员会意见书》的内容来看，这些意见书主要目的是通过指导会计实践，以缩小会计实务中存在的差异。在第四号《会计原则委员会意见书》中，曾对会计准则作如下定义：“会计准则概述了在特定时间的一致意见，即认为在财务会计中，哪些经济资源和经济责任应当记作资产和负债，哪些资产和负债的变动应予记录，资产和负债以及它们的变动应如何计量，哪些资料应予揭示并如何揭示，以及编制哪些财务报表。”1973 年，适应社会经济发展的需要，由分别代表会计界、企业界、政府和学术界的七位成员组成财务会计准则委员会。财会会计准则委员会与以前的会计准则制定机构不同，由于有来自政府部门的代表参与，同时又得到证券交易委员会的认可和支持，独立于美国注册会计师协会，实际上是一个具有半官方性质的会计准则机构。财务会计准则委员会到目前为止共发布了《财务会计准则公告》106 项。在会计准则方面，《财务会计准则公告》对会计实务处理的规范更为严格，尽量缩小不同方法的选择余地，而且从单一的描述性发展到与规范性并存。虽然该委员会也对一系列会计理论和概念进行研究，但主要是为会计准则的制定提供一个科学的理论依据。总的说来，美国的会计准则开始就是以规范会计

核算实务为目的的，虽然在个别阶段强调理论研究，但也是为规范会计实务服务的。

在美国制定发布会计准则之后，许多发达的资本主义国家，如英国、法国、德国、日本、澳大利亚等都先后制定了本国适用的会计准则。这些国家的会计准则虽然都带有本国的特色，但从总体上看，主要内容都是会计核算的规范要求，包括会计核算的基本要求和会计核算的具体要求。如，英国会计标准委员会所发布的《标准会计实务公告》，其内容几乎都是会计核算的具体准则，如联营公司会计、会计方法的揭示、政府拨款会计处理等。日本大藏省会计审议会制定发布的《企业会计原则》包括一般原则、损益表原则和资产负债表原则，实际上都是会计核算的具体要求。

法国的情况比较特殊，在第二次世界大战后，适应国有化经济的需要，政府成立了跨部门的会计标准化委员会，着手对全国的会计工作进行统一和规范，以便指导和控制国有企业的经济活动，并保证私营企业向社会利害关系集团提供较为可比或较为一致的会计信息，为迅速地汇集国家所需要的统计资料，进行国民帐户核算提供方便。1948年批准发布了全国性会计制度——《通用会计制度》。这一通用会计制度具体规定了会计处理的一般原则、统一帐户分类和帐簿设置、会计科目编号、正规的会计术语、各科目反映的内容及其运用，以及资产、负债、损益的计量方法等等，成为所有企业都必须遵循的会计规范。法国政府各部门根据通用会计制度的精神，在其制定的会计制度中分别对各行业的具体会计处理办法和程序作了较详细的规定。

由此可以看出，会计准则是社会生产力发展到一定阶段，适应商品经济发展需要，为规范或统一企业会计核算而产生的，是会计核算工作的规范。

二、中国会计准则是会计法规的重要组成部分，是制定各类会计制度的依据

从各国的情况来看，会计准则大致可以分为两种类型。有些国家的会计准则是由社会上会计职业团体制定发布的。如美国、英国等国家的会计准则机构具有较强的自治性和独立性，其所制定发布的会计准则对企业会计虽然不具有法律上的约束力，但在社会上约定俗成，共同遵守的，属于“社会公认型”的指导性自律性规范；也有一些国家的会计准则的内容主要体现于本国的法律之中，如法国和德国的会计准则主要体现在税法、商法、证券交易法等法律之中，由政府机构发布的，对企业会计工作具有法律约束力，属于“法规型”。日本的《企业会计准则》是由大藏省企业会计审议会制定，由大藏省发布的。企业会计审议会是由来自政府、会计职业界以及企业界等多方面的代表所组成的。日本的企业会计原则是介于以上两种类型之间，可以说属于“准法规型”。

由于我国不同于西方发达国家，我国国情决定着我国的会计准则必须作为我国会计法规的重要组成部分，对全国的会计工作，全国范围的会计行为具有行政或法律上的约束力。我国的会计准则应当是属于法律性的规范，任何企业都必须遵循会计准则设计会计核算制度，进行会计核算。

1. 发展社会主义市场经济体制，会计准则必须具有强制约束力

我国实行的是社会主义市场经济，社会主义公有制经济占主导地位，国家负有组织和调控经济，维护社会经济秩序的任务。会计准则作为联结国家财经法规、会计政策与企业微观会计行为的中介，国家必须利用会计准则规范企业会计行为的作用，以贯

彻国家的经济方针政策；另一方面，国家进行宏观经济调控，需要真实、可行、统一、可比的经济信息，也有必要利用会计准则规范微观单位的会计核算、规范其核算行为，使其提供真实可比的微观信息，为宏观经济决策提供依据。因此，我国的会计准则应当是国家财经法规的重要组成部分，应当具有行政或法律的强制约束力，而不能作为自律性的纯技术规范。

2. 四十年来会计核算的实践经验证明，我国会计准则应当是会计法规的重要组成部分

从建国四十多年会计核算管理的实践来看，我国虽然一直未制定成文的会计准则，但我国会计核算中类似西方国家会计准则的会计核算的基本要求，大都体现于现行的会计学教科书或制定的各行业、各部门和各所有制的企业会计核算制度中，特别是体现于现行分行业 and 部门、所有制的会计制度中。也就是说，我国企业会计核算所遵循的规范主要是各所有制、各部门或行业的会计制度。会计制度在会计核算方面发挥着规范和指导企业会计核算行为的作用。根据《会计法》的规定，在现行会计管理体制下，国务院财政部门负责全国会计的管理工作，国家统一的会计制度由财政部负责制定。目前我国现行的会计核算制度主要是作为财经法规的重要组成部分，由国家财政部制定的。这就要求我国的会计准则也应当是财经法规的组成部分。

3. 各国会计准则的发展趋势表明，会计准则应当是会计法规

从世界各国会计准则发展情况看，会计准则发展初期，主要是由会计学术团体或会计职业团体制定。这些会计准则或是作为会计理论的研究成果，或是作为会计职业规范，一般只是对会计学术团体和会计职业团体的会员具有约束力，而对非会员则没有约束力。随着商品经济的不断发展，为了提高会计报表的可比

性，提高会计信息的使用价值，要求会计准则具有相应的约束力，要求会计准则具有法律效力。目前许多国家已经认识到或正在认识到这种要求，已经采取措施或正在采取措施，以增强会计准则的法律效力或约束力。如有的已经改组了会计准则制定机构，逐步确立政府部门在会计准则制定机构中的地位，或政府部门越来越多地参与会计准则的制定。有的国家通过设立会计准则审查机构，通过审查批准民间机构制定的会计准则，以增加其法律效力。因此，会计准则发展到今天，会计准则的制定主体逐步由民间机构转变为政府部门或公共机构。我国的会计准则应当汲取各国会计准则发展的经验，没有必要先由民间组织制定，再过渡到政府部门制定，而应当从一开始就由政府部门制定，即由国家财政部门制定。这样，通过会计准则的强制执行，有利于保证企业会计核算工作的正常秩序，有利于保证会计核算的质量。

作为会计核算工作的规范的会计准则，与会计制度在规范会计核算方面具有同一性。但会计准则不同于会计制度。会计准则是就会计核算的一般原则和会计核算的一些基本业务的处理作出规定。而会计制度则更多地结合本行业和本企业的特点，就本行业和本企业的会计核算作出规定。从我国目前的情况来看，我们所指的会计制度主要是指企业会计科目与会计报表。会计准则作为会计核算工作的规范，它是制定企业会计制度的依据。会计准则就会计核算中应遵循的一般原则和具体经济业务的会计处理作出规定，为各类企业制定会计制度提供依据。各类会计制度都应当按照会计准则的规定和要求，结合行业的特点或者企业生产经营的特点，具体就本行业和本企业的会计核算作出规定。

第二节 制定我国会计准则的必要性

会计准则是进行会计核算工作的规范。建国以来，我们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规范。其中分散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，这些会计制度已不能完全适应经济管理的需要，日益显露出其局限性和不适应性。迫切需要对现行会计制度进行重大改革，制定我国会计准则，逐步建立以会计准则统驭各行各业会计制度的新的会计模式，实现会计核算模式的转轨变型。

一、加强国民经济宏观管理和调控，需要制定会计准则

经济体制改革的目标就是要建立适应社会主义市场经济发展需要的经济体制和经济运行机制。在新经济体制中，国家将主要运用间接调控手段对国民经济进行调控。而我国现行的会计制度是按不同的所有制、部门和行业分别制定的，各所有制、各部门和行业之间没有规定统一共同遵循的会计核算要求，各类企业提供的会计信息资料缺乏统一性和可比性。通过制定和实施会计准则，为各行各业制定会计制度提供依据，使各行各业的会计信息建立在相互可比的基础上，便于国家综合经济管理部门对会计信息进行分析、汇总和利用，据以对国民经济运行情况作出准确的判断和决策。

会计准则作为国家财经法规的组成部分，还是国家政府部门管理经济的一个手段。会计准则一方面体现国家对企业会计核算的要求；另一方面将这些要求传递给企业，指导和规范企业的会

计核算行为。在社会主义市场经济体制下，国家需要运用会计准则这一手段，来实施对全社会企业的会计核算管理，并通过会计准则实现对整个经济活动的监督和控制。

二、扩大对外开放需要制定会计准则

随着改革开放的进一步扩大以及对外经济技术交流与合作的日益增多，对会计核算提出了许多新的和更高的要求。我国现行的会计制度在很大程度上是借鉴原苏联的会计核算做法而形成的，以后虽然经过一些改革，但整个会计核算体系并没有根本性的变革。与单一的高度集中的计划经济体制相适应，会计更多的是服务于国家计划管理的需要，在会计报表和会计指标体系设计更多的是考虑政府政府部门直接管理经济的需要，强调统一性；在具体会计处理方法上，很少考虑企业的不同生产经营特点，也很少考虑市场经济体制下对会计核算的要求。特别在我国情况下，会计从属于财政，会计工作作为财政工作的基础，许多会计核算方法的选择服从于财政经济管理的需要。因此，我国在会计核算方面与国际会计惯例不完全一致，有的甚至相差很远。我国现行的会计制度在许多方面与国际惯例不尽一致或差别较大，导致我国的会计信息不易被国外投资者所理解，从而造成外国投资者对我国会计政策，乃至我国的经济政策产生误解，影响外商投资的发展。外商对我国会计报表的不理解，也不利于外国投资者了解我国的会计政策并据此进行投资的可行性研究和决策，这在某种程度上影响了外国投资的增加和外商投资企业的发展。

随着我国经济体制改革的不断深入，我国企业已经开始走向国门，走向国际市场，进行跨国经营，这要求企业必须按照国际商业惯例进行运作，而不能按照传统做法进行经营活动。在会计核算上，必须改变我国目前存在与国际会计惯例不相适应的做

法，借鉴国际会计惯例，改造我国的会计核算制度。

经济发展需要大量的资金，需要我们在国际资本市场上筹措大量的国外资金，来满足我国经济建设发展的需要。按照国际惯例，要在国际资本市场进行筹资活动，如在国际资本市场上发行企业股票和企业债券，以及从国外银行借入资金，都必须按照各资本市场的规则提供企业或借款单位的财务情况等方面的信息。这也要求我国的会计核算必须与国际会计惯例相协调，按照国际会计惯例进行会计核算，使其提供易于为各国际资本市场所接受的会计信息。否则，就不可能在国际资本市场上有效地筹措资金。

三、深化企业改革，转换企业经营机制，需要制定会计准则

随着企业改革的深化，企业日益成为独立的商品生产经营者，客观上要求能够根据本身生产经营特点和经营管理的要求，制定自己的会计制度，灵活自主地进行会计核算工作。而现行会计制度，事无巨细，一统到底，使企业不能根据自身生产经营特点和经营的组织类型等的实际情况，灵活自主地进行会计核算，限制了企业自主进行会计核算的积极性；另一方面也导致企业会计核算脱离企业生产经营管理的需要，与企业的利益相脱节，使会计核算不能在企业生产经营管理中发挥应有的作用。通过制定和实施会计准则，将使企业在会计核算上有更多的自主权，能够结合自身的生产经营特点，选择使用更切合实际的会计处理方法，灵活自主地进行会计核算，促进企业加强经营管理。

其次，现行各行各业会计制度的差异，直接体现为经济利益分配关系方面的差异，也就是说，不同的会计核算制度反映着不同的利益分配关系。执行不同的会计核算制度，在经济利益方面所得到的优惠也是不一样的。正是由于经济利益方面的差异，使