第一章

新企业会计准则体系概述

需要全本请访问 www.ertongbook.com

在“十一五”规划的开局之年，中国企业会计准则体系正式颁布。这是我国经济生活中的重大事件，在中国会计发展史上将成为新的里程碑。

一、新会计准则发布的意义

新会计准则的发布实施，对促进经济社会发展、全面建设小康社会具有重大意义。

1. 有利于贯彻以人为本的科学发展观

新发布的企业会计准则体系，以提高会计信息质量、维护社会经济秩序为宗旨，按照国际会计惯例对会计信息的生成和披露作了更为严格和科学的规定，必将进一步强化对信息供给的约束，有效地维护投资者的知情权，有利于社会公众作出理性决策。

2. 有利于完善市场经济体制

20世纪90年代初，为了适应建立市场经济体制的客观要求，我国制定了“两则”、“两制”，这标志着我国会计由计划经济模式向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。现在，为了适应经济全球化、会计国际趋同和完善社会主义市场经济体制的新形势、新要求，我国建立了适应社会主义市场经济发展需要、与国际会计惯例趋同的会计准则体系。这不仅有利于更好地发挥会计工作引导资源配置、支持科学决策、加强经营管理、推动合理分配、构建和谐社会的职能作用，而且对促进深化企业改革，推进金融改革，健全财政职能，建设现代市场体系和完善宏观调控体系具有重要作用。

3. 有利于提高对外开放水平

随着全球经济的一体化和国际资本市场的发展，企业跨国经营、跨国上市、跨国投资和跨国融资的现象日益增多，我国经济开始走上国际经济舞台。要使中国融入国际经济体系，会计作为国际通用的商业语言，必须走国际趋同之路。在经济全球化的今天，减少或消除我国企业会计准则与国际会计准则的差异，使得我国企业会计准则与国际会计准则进行充分协调，可以提高我国企业会计信息在全球经济中的可比性，降低我国企业信息报告成本和融资成本，有利于推进我国当前实施的企业“走出去”

的战略，有利于稳步推进我国会计国际化发展战略，全面提高我国对外开放水平。

二、新会计准则的内容体系

新的企业会计准则体系包括《企业会计准则——基本准则》、《企业会计准则第 1号——存货》等 38 项具体准则和应用指南三个部分。这三个部分是一个有机整体：基本准则是纲，在整个准则体系中起统驭作用；具体准则是目，是依据基本准则原则要求对有关业务或报告作出的具体规定；应用指南是补充，是对具体准则的操作指引。

1. 在新会计准则体系中，基本准则处于第一层次。基本准则涉及整个会计工作和整个会计准则体系的指导思想和指导原则，对 38 个具体准则起统驭和指导作用，各具体准则的基本原则均来自基本准则，不得违反基本准则的精神。基本准则是“准则的准则”，其作用不仅体现在具体准则的制定上，而且对实际工作也具有指导作用。这是因为，现行的 38个具体准则基本上涵盖了现阶段各类企业经济业务的一般情况，但是企业中可能存在某些特殊的经济业务。随着经济发展，还可能会出现新的经济业务，这些业务暂时没有具体准则来规范。在这种情况下，会计人员可以根据基本准则的精神对经济业务进行判断和处理。

2. 具体准则处于会计准则体系的第二层次，是根据基本准则制定的，用来指导企业各类经济业务确认、计量、记录和报告的规范。具体准则共有 38 项,其中,新制定的会计准则 22项,以前制定、现在修订的会计准则 16 项。它们是:(1)存货;(2)长期股权投资;(3)固定资产;(4)无形资产;(5)投资性房地产;(6)建造合同;(7)生物资产;(8 石油天然气开采 (9)金融工具确认与计量;(10) 金融资产转移;(11) 金融工具列报;(12)套期保值;(13)资产减值;(14)职工薪酬;(15)借款费用;(16)债务重组;(17) 收入(18)原保险合同;(19)再保险合同;(20)所得税;(21)每股收益;(22)股份支付;(23)企业年金基金;(24)政府补助;(25 非货币性资产交换;(26)租赁;(27)或有事项;(28)财务报表列报;(29)现金流量表;(30)中期报告;(31)分部报告;(32)关联方披露;(33)资产负债表日后事

项；(34)会计政策、会计估计变更和差错更正；(35)企业合并；(36)合并财务报表；(37)外币折算和(38) 首次执行企业会计准则。这 38 项具体准则基本涵盖了各类企业的主要经济业务。

具体会计准则可以分为一般业务准则、特殊行业的特定业务准则和报告准则三类。一般业务准则主要规范各类企业普遍适用的一般经济业务的确认和计量要求，包括存货、会计政策、会计估计变更和差错更正、资产负债表日后事项、建造合同、所得税、固定资产、租赁、收入、职工薪酬、股份支付、政府补助、外币折算、借款费用、长期股权投资、企业年金基金、每股收益、无形资产、资产减值、或有事项、投资性房地产、企业合并等准则项目；特殊行业的特定业务准则主要规范特殊行业的特定业务的确认和计量要求，如石油天然气开采、生物资产、金融工具确认和计量、金融资产转移、套期保值、金融工具列报、原保险合同、再保险合同等准则项目；报告准则主要规范普遍适用于各类企业的报告类准则，如财务报表列报、现金流量表、合并财务报表、中期财务报告、分部报告、关联方披露等准则项目。

3. 应用指南处于会计准则体系的第三个层次，是根据基本准则和具体准则制定的、指导会计实务的操作性指南。企业会计准则应用指南主要解决在运用准则处理经济业务时所涉及的会计科目、账务处理、会计报表及其格式，类似于以前的会计制度。但是，我们不宜将企业会计准则应用指南称为会计制度，因为应用指南是会计准则体系的组成部分，与基本准则和具体准则有机结合在一起。

2006 年初发布的企业会计准则体系仅包含 1 项基本准则和 38 项具体准则，有关应用指南也将陆续出台。

三、新会计准则的特点

我国企业会计准则体系的建立，实现了我国企业会计准则建设新的跨越和突破。新的会计准则体系显现出如下特点。

1. 理念新——新的企业会计准则，强化了为投资者和社会公众提供决策的有用会计信息的新理念。

基本准则指出，“财务会计报告的目标是向财务会计报告使用者提供与公司财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息，反映企业管理层受托责任的履行情况，有助于财务会计报告使用者做出经济决策。”这一目标的确立和理念的升华，为维护投资者和社会公众利益、促进资本市场健康稳定发展提供了制度保证。

新的企业会计准则体系对信息披露时间、空间、范围、内容的全面系统规定，必将促进企业不断提高会计信息质量和透明度，从而有效维护投资者和社会公众的知情权，体现了维护投资者和社会公众利益的政策导向和基本原则。

2. 国际趋同性——新的企业会计准则体系，实现了与国际会计惯例的趋同。

按照国际通行规则，我国企业会计准则体系严格界定了资产、负债、收入、费用等会计要素定义，明确规定了有关会计要素的确认条件，突出强调了资产负债表项目的真实性和可靠性；同时，既坚持历史成本原则，又引入了公允价值。这些规定在根本实质上实现了与国际规则趋同。中国会计准则委员会与国际财务报告准则理事会此前签署的“联合声明”，对中国会计准则与国际财务报告准则趋同的事实予以了确认和肯定。

但是，我们应当正确理解会计准则的国际趋同性。首先，趋同不等于完全等同，不等于照搬照抄。其次，趋同是一个过程，不可能一蹴而就。再者,趋同是一种互动过程,一种互相学习、相互趋同的过程。

3. 全面性——新的企业会计准则体系，首次构建了比较完整的有机统一体系。

从准则层次看，既有居于第一层次、统领驾驭的基本准则，又有位于第二层次、针对性强的具体准则，还有处于第三层次、操作性强的应用指南；从准则类别看，既有普遍适用的一般业务准则，又有兼顾特色的特殊行业或业务准则，还有专门规范财务报告问题的报告准则；从准则项目看，涵盖了各类企业的主要经济业务，不仅包括工商企业常规业务，还包括了金融、保险、农业等众多领域的各项经济业务，即使将来出现具体准则没有涵盖的新经济业务，企业也可以根据企业会计基本准则进行判断

需要全本请访问 www.ertongbook.com

和处理;从各项准则的有机联系看,一环扣一环,衔接有序,规定一致,保证了准则体系的协调统一，促进了各项经济业务的顺利进行和企业改革、金融改革的不断深化。

4. 借鉴性——新的企业会计准则体系，为改进国家财务报告准则提供了有益的借鉴。

在制定新的企业会计准则体系过程中，我国与国际财务报告准则理事会和一些地区性会计组织进行了广泛的交流与合作，并从中受益；同时，我国的举措也得到了国际会计界的广泛关注和充分理解，并希望我国在关联方交易等业务领域为改进国际财务报告准则提供帮助和支持。

2006年2月15日发布的《企业会计准则第1号——存货》等38项具体准则,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。执行新的具体准则的企业不再执行原准则、《企业会计制度》和《金融企业会计制度》。

第二章

企业会计准则——基本准则

一、基本准则主要内容图解(参见图 2—1)

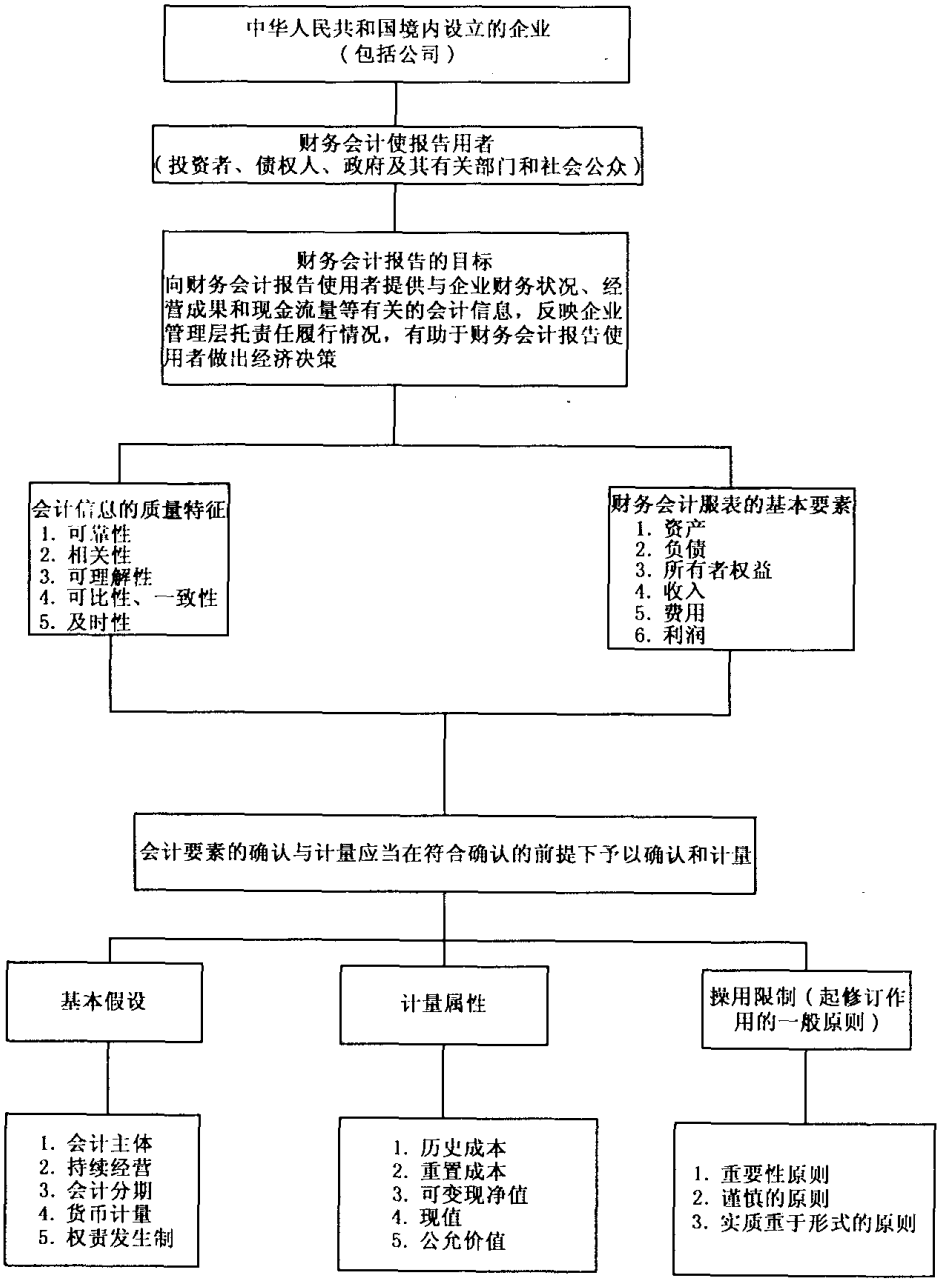


图 2—1　企业会计基本准则基本框架

二、我国基本准则与 IASC《编制财务报表的框架》之比较（参见表 2—1）

表 2—1　　《企业会计准则——基本准则》与国际会计准则 IASC《编制财务报表的框架》的比较

项　目	IASC	我　国
名称	《国际会计准则——编制财务报表的框架》	《企业会计准则——基本准则》
法律地位	不属于会计准则的组成部分，没有法律效力	它是我国会计准则体系的有机组成部分，属于部门规章范畴，是一项法律规范
目的	为外部使用者编制和呈报财务报表所依据的概念	规范具体会计准则的制定以及没有具体会计准则规范的交易或者事项的会计处理
结构	分为前言、引言、财务报表的目标、基本假设、财务报表的质量特征、财务报表的要素、财务报表要素的确认、财务报表要素的计量、资本和资本保全的概念等 9 部分	分为总则、会计信息质量要求、资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润、财务报告、附则共 10 章
财务报表的目标	提供关于企业财务状况、经营业绩和财务状况变动方面的信息，这种信息对于广大使用者制定经济决策是有用的；财务报表还应反映管理当局托付给它的资源的受托责任或经济责任的实施结果	基本准则第四条中提到，财务会计报告的目标是向财务会计报告使用者提供与公司财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息，反映企业管理层受托责任的履行情况，有助于财务会计报告使用者做出经济决策
会计基本假设	权责发生制和持续经营的假设，未涉及其他的会计基本假设	会计主体、会计分期、货币计量、权责发生制和持续经营的假设
财务报表的质量特征	可理解性、相关性、可靠性和可比性以及重要性、如实反映、实质重于形式、中立性、审慎性和完整性	可靠性、相关性、可理解性、可比性和一致性、实质重于形式、重要性、谨慎性、及时性

续表

项　目	IASC	我　国
财务报表的要素	资产、负债、权益、收益和费用等5个要素	资产、负债、所有者权益、收益、费用和利润等6个要素
财务报表要素的确认	确认是指满足要素定义和确认标准的项目列入资产负债表和损益表的过程，对5个会计要素的确认分别进行了具体讨论	同国际会计准则的概念框架基本相同
财务报表要素的计量	为了在资产负债表和收益表中确认和列示有关财务报表的要素而确定其货币金额的过程；讨论了历史成本、现行成本、可变现价值和现值等4种计量基础	讨论了5种计量属性，并且规定，企业在对会计企业的各种资产和负债在取得时应当进行计量时，一般应采用历史成本，采用重置成本、可变现净值、现值和公允价值计量的，应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量
资本与资本保全的概念	企业应根据财务报表使用者的需要，选择适当的资本概念。如果财务报表的使用者主要关心的是保全名义上的投入资本或投入资本的购买力，应采用资本的财务概念；然而，如果使用者主要关心的是企业的营运能力，则应采用资本的实物概念	未做规定

三、新基本准则与原基本准则之比较(参见表 2—2)

表 2—2　　新旧基本准则的比较

项　目	修改前	修改后
整体结构	分为总则、一般原则、资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润、财务报告、附则共10章	将“一般原则”改为“ 会计信息质量要求”，其他框架未变，内容仍为10章

续表

项　目		修改前	修改后
总则部分	目的	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	为了规范企业会计确认、计量和报告行为，保证会计信息质量
	依据	《中华人民共和国会计法》	《中华人民共和国会计法》和其他有关法律、行政法规
财务报表的目标		在第二章“一般原则”中规定，会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求，满足有关各方了解企业财务状况和经营成果的需要，满足企业加强内部经营管理的需要	在第一章“总则”中规定，财务会计报告的目标是向财务会计报告使用者提供与公司财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息，反映企业管理层受托责任的履行情况，有助于财务会计报告使用者做出经济决策
会计基本假设		会计主体、会计分期、货币计量和持续经营假设	增加了权责发生制假设
会计信息的质量特征		在第二章“一般原则”中规定了12项基本原则，即7个会计信息质量特征（真实性、相关性、可比性、一致性、及时性、重要性、明晰性）和5个计量和确认方面的基本原则（实际成本计价原则、配比原则、权责发生制原则、划分收益性支出和资本性支出原则和谨慎性原则）	为了与财务报告的目标相协调，将第二章命名为“会计信息质量要求”，对原基本原则分别作了补充、完善和相应的调整，现有会计信息质量特征包括：可靠性、相关性、可理解性、可比性和一致性、实质重于形式、重要性、谨慎性、及时性
资产	定义	企业拥有或控制的能以货币计量的经济资源，包括各种财产、债权和其他权利	企业过去的交易或者事项形成的、由企业拥有或控制的、预期会给企业带来经济利益的资源
	分类及特征	将资产分为流动资产、长期投资、固定资产、无形资产、递延资产和其他资产等6类，并详细分别定义、解释、说明	删除资产具体分类的内容，该内容由各相关的具体会计准则做出规定。强调资产的三个特征：(1)过去的交易和事项形成的；(2)由企业拥有或控制；(3)预期会给企业带来经济利益

需要全本请访问 www.ertongbook.com

续表

项　目		修改前	修改后
资产	确认	仅规定了资产的定义，没有关于如何确认资产的内容	满足资产定义的同时，应同时满足：(1)与该资源有关的经济利益已很可能流入企业；(2)该项目的成本或价值能够可靠的计量，才可确认为资产
	列示	各类资产如何列示，在对其进行详细说明时作出规定	在资产负债表内列示；仅符合资产定义但不符合资产确认条件的项目，则不列入资产负债表
负债	定义	企业所承担的能以货币计量、需以资产或劳务偿付的债务	过去的交易或者事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现实义务
	分类及特征	将负债分为流动负债和长期负债，并分别做出详细规定	删除负债具体分类的内容，该内容由各相关的具体会计准则做出规定。明确了现时义务的概念
	确认	仅规定了负债的定义，没有关于如何确认负债的内容	满足资产负债定义的同时，应同时满足：(1)与该义务有关的经济利益很可能流出企业；(2)未来流出经济利益的金额能够可靠的计量
	列示	各类负债如何列示，在对其进行详细说明时做出规定	在资产负债表内列示；仅符合负债定义但不符合负债确认条件的项目，则不列入资产负债表
所有者权益	定义	企业投资人对企业资产的所有权	企业资产扣除负债后由所有者享有的剩余权益
	分类及特征	所有者权益包括：企业投资人对企业的投入资本以及形成的资本公积金、盈余公积金和未分配利润等，并对各项作了具体解释	所有者权益的来源包括所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益等，并明确了直接计入所有者权益的利得和损失的定义

续表

项　目		修改前	修改后
收入	定义	企业在销售商品或者提供劳务等经营业务中实现的营业收入，包括基本业务收入和其他业务收入	企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入
	确认	企业应当合理确认营业收入的实现，并将已实现的收入按时入账	只有在经济利益很可能流入从而导致企业资产增加或者负债减少、且经济利益流入额能够可靠计量时才能确认
费用	定义	费用是企业在生产经营过程中发生的各项耗费	企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出
	分类及特征	将费用分为直接费用、间接费用和期间费用	
	确认	没有相关规定	确定了三方面内容：(1)为生产产品或提供劳务等发生的可归属于产品成本、劳务成本等的费用，应当在确认产品销售收入或劳务收入时，计入当期损益；(2)企业发生支出不产生经济利益的、或者即使能够产生利益但不符合或不再符合资产确认条件的，计入当期损益；(3)企业发生的交易或者事项导致其承担了一项负债而又不确认资产的，计入当期损益
利润	定义	一定期间的经营成果	一定会计期间的经营成果
	构成	包括营业利润、投资净收益、营业外收支净额	包括收入减去费用之后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等
会计计量		并无特别规定	要求会计要素根据规定的计量属性进行计量，并对历史成本、重置成本、可变现净值、现值、公允价值等5项计量属性作出明确解释

续表

项　目		修改前	修改后
财务报表	定义	财务报告是反映企业财务状况和经营成果的书面文件	财务会计报告是指企业对外提供的反映企业某一特定日期的财务状况和某一会计期间的经营成果和现金流量等会计信息的文件
	组成	包括资产负债表、损益表、财务状况变动表(或者现金流量表)、附表及会计报表附注和财务情况说明书	包括会计报表及其附注和其他应当在财务报告中披露相关信息和资料。会计报表至少应当包括资产负债表、利润表、现金流量表等报表

第三章

企业会计准则第1号——存货

一、存货准则主要内容图解(参见图 3—1)

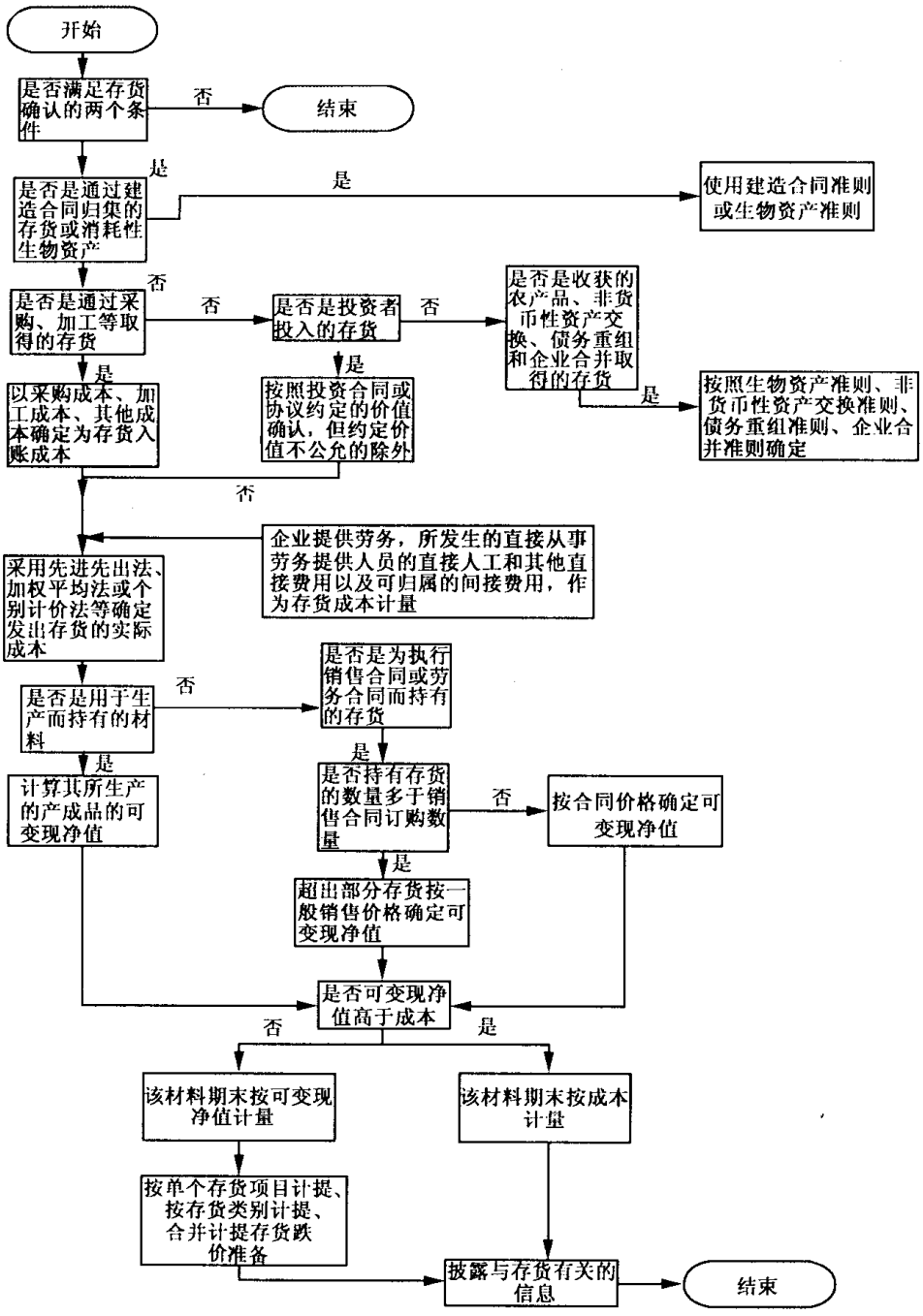


图 3—1　存货准则基本框架

二、我国存货准则与国际会计准则《存货》之比较(参见表 3—1)

表 3—1　《企业会计准则第 1 号——存货》与《国际会计准则第 2 号——存货》比较

项　目	IASC	我　国
准则不予以规范的范围	(1)根据建筑合同所产生的在建工程，包括与此直接有关的劳务合同(见《国际会计准则第 11 号——建筑合同》)；(2)金融工具；(3)诸如牲畜、农产品、林产品、矿产品之类的生产者存货，在一定程度上它们是根据某些行业已经建立的实务按可变现净值加以计量的	通过建造合同归集的存货、消耗性生物资产
存货的确认条件	没有规定相关的确认条件	存货同时满足以下两个条件，才能确认：(1)与该存货相关的经济利益很可能流入企业；(2)该存货的成本能够可靠计量
存货的初始计量	对初始计量没有明确的规定；存货的初始成本计量采用净价法，即扣除商业折扣、现金折扣和补贴后的价格	初始计量应以其成本入账；存货的初始成本计量采用总价法，即扣除商业折扣但包括现金折扣的价格
特殊方法取得的存货的成本	无此类规定	对投资者投入的存货的成本、收获时农产品成本、非货币性资产交换、债务重组、企业合并等取得的存货的成本作出明确规定
关于间接费用	将间接费用分为固定间接生产费用和变动间接生产费用，并相应作出明确说明	无此类规定
低值易耗品和包装物的摊销	无此类规定	规定，可以采用一次转销法或者“五五”摊销法进行摊销，并计入相关资产的成本或者当期损益

需要全本请访问 www.ertongbook.com