

概 论

本章要点

- 会计学科概览
 - 会计学科的分支
 - 财务会计的内容
- 财务会计概念框架
 - 财务会计的目标
 - 会计信息质量特征和财务报表的要素
 - 确认与计量基础
- 会计准则
 - 会计准则规范的必要性
 - 美国公认会计原则
 - 国际会计准则
 - 中国的会计规范体系

学习目标

本章主要介绍会计学科体系的构成、财务会计概念框架以及企业会计准则。通过本章的学习，要求学生了解高级财务会计在会计学科体系中的地位与作用，理解财务会计的基本概念以及中国会计规范体系的构成。

章前阅读

更好地沟通

一、改变全球范围内的财务报告

每一个组织机构都需要对其使命有清晰明了的认识。我们的使命是能够为全球经济制定一套透明、可靠、有效的会计准则。这无疑是很意义的目标。当理事会在2001年开始工作时，首先理事会需要更新其前身——国际会计准则委员会（IASC）制定的旧国际会计准则；其次需要说服世界各国或地区由国内准则转到国际准则。15年之后，我们在这两方面都取得了良好进展。

二、全球采纳

在过去的15年里，我们已经看到100多个国家（地区）将其国家（地区）准则转到国际准则。欧盟、澳大利亚、新西兰、中国香港和南非是第一拨采用国际财务报告准则的国家或地区。南美洲和非洲的大部分国家或地区紧随其后。最近几年里主要是亚洲国家或地区在引入国际财务报告准则。我们对143个国家或地区的调查表明，目前将近120个国家或地区要求全部或大部分具有公共受托责任的公司使用国际财务报告准则。欧洲、拉丁美洲、加拿大的几乎所有地区，以及非洲、中东和亚洲、大洋洲的大部分地区都要求使用国际财务报告准则，这使国际财务报告准则在全球范围内得到了广泛的应用。还没有完全采用国际财务报告准则的其他地区几乎都允许在自愿基础上使用国际财务报告准则。例如，瑞士没有要求使用国际财务报告准则，然而，大多数在瑞士主要市场上上市的公司都选择使用由理事会发布的国际财务报告准则。日本的情况也类似，130多家日本企业已经自愿采用国际财务报告准则或已宣布将采用国际财务报告准则，这些公司的市值已占东京证券交易所的三成多。在G20经济体中，中国、印度和印度尼西亚都非常接近——中国和印度尼西亚重申自己的承诺，实现与国际财务报告准则的全面趋同。

三、质量提升

当世界各地忙着采纳国际准则的时候，理事会也在努力从本质上提高我们准则的质量。在做这件事的时候，我们同世界范围内的会计准则制定机构建立了亲密的合作关系。来自世界各地最好的观点促成了全球准则。我们已经填补了旧准则存在的巨大漏洞，并对现行准则做了重要改进。诸如金融工具、租赁会计、收入确认准则等主要项目已经完成，而保险合同准则已经接近尾声。这些都是能够提升财务报告质量的重大改进。然而，我们也特别同情那些不得不对这些持续变化的人们。然而，好消息是大部分结构性工作已完成。在接下来的几年里，我们将继续改善准则使其不再处于试验阶段，但是这些改变带来的震动要小于“大准则”过去10年所带来的变动。

四、更好地沟通

遵从国际财务报告准则所获取的高质量财务信息，对于实现其沟通目标的财务报告而言，是必要而非充分的。我们必须意识到，报表编制者将财务报告更多地视作是一种合规行为，而投资者有时认为财务报表以一种并不足够清晰明了的方式阐述着主体的业绩。有价值的信息被“打钩式”披露，冗余而无序列示的财务数据将其掩盖。逐渐地，报表编制者向投资者提供了其他业绩衡量指标，而这些指标并不基于国际财务报告准则。此类信息对报表使用者而言更容易运用，但是这类信息往往被粉饰得比实际情况更乐观，从而带有很高的误导性。此外，很多公司都会列报非财务信息，比如有关可持续性问题的非财务信息。因此，理事会需要做更多的工作来提升财务报表的沟通有效性。基于这个原因，我们已经决定将“更好地沟通”作为今后几年的核心主题。为确保财务报表尽可能清晰地发挥沟通作用，我们将会采取一个全新的方式来审视如何列报财务信息、如何归集信息以及以何种方式使信息可获取。

五、工作流程

主要财务报表项目将是我们提高财务报告沟通作用的核心工作之一。该项目有可能

导致财务报表格式发生重大改变。其重点是改进财务业绩报表、现金流量表以及财务状况表的布局结构。其中，理事会最大的问题是应当在多大程度上调整利润表的结构。目前，我们定义了收入和损益，但是两者之间并不清晰。我们应当决定，确定一个以原则为导向的营业收入定义。我们在披露动议方面的工作，将是另一个有助于提高财务报表沟通作用的工作领域。自2013年启动这个项目以来，我们已经做了一些重要的修改以改进披露。例如，《国际会计准则第1号——财务报表列报》的修订明确，公司在决定披露财务报表的信息时应当使用职业判断。这使得报表编制者更容易提高披露质量、减少披露数量。我们也正在完成重要性实务说明，它将更多地指导公司管理层如何应对棘手的重要性问题。关注复杂金融工具的确认和列报要求应该有助于提高沟通作用，同时可以提高资产负债表和利润表的相关性。更好地沟通同样也是我们数字化报告领域相关工作的目标。许多投资者已经通过电子设备阅读国际财务报告准则产生的信息，我们预计这种趋势在未来会越来越普遍。我们的准则在多大程度上能够以及应当满足更广泛的电子报告需求，这个问题关系着我们提供结构更合理的损益表所需要付出的努力。“更好地沟通”将是一个最重要的主题，也将是未来几年的灵感之源。它反映了我们通过议程咨询收到的反馈意见，也将为财务信息的决策有用性带来重大改进。

六、结语

总之，在过去的15年里，理事会在全球范围内的会计准则制定机构支持下取得了很大的成就。随着国际财务报告准则被认为是高质量的准则，被全球绝大多数国家或地区使用，我们最初的目标已经在很大程度上得以实现。现在，我们专注于使财务报表成为公司与投资者之间更好的沟通工具，并且为采用国际财务报告准则的国家或地区提供更多的支持。

资料来源：节选自国际会计准则理事会主席汉斯·胡格沃斯特（Hans Hoogervorst）2016年6月30日在国际财务报告准则基金会苏黎世会议上的演讲，徐华新等编译，《金融会计》2016年第9期。

阅读了上述资料以后，你认为国际会计准则理事会（IASB）为全球经济制定一套透明、可靠、有效的会计准则的目标能够实现吗？IASB的变革举动和全球会计准则趋同领域内发生的一些重大变化，对中国会计准则的制定与发展提出了怎样的要求？

第一节 会计学科概览

一、会计学科的分支

现代会计学科一般可以分为财务会计、管理会计（含成本会计）、税务会计与审计。其中，财务会计与管理会计是现代会计的两大分支。

（一）财务会计与管理会计

财务会计必须遵循会计准则的要求，向企业外部投资者、债权人等利益关系人提供

有关企业财务状况、经营成果和现金流量的信息。财务会计信息主要以货币信息为主，并以历史成本为主要计量属性。它更加关注信息的可靠性，并在此基础上努力提高信息的决策相关性。

管理会计主要服务于企业内部的经营管理，为企业内部管理当局的运营决策提供相关的信息。由于管理会计提供的信息主要是为企业内部管理当局使用，因此并不需要遵循特定的会计规范。而且，管理会计信息也不仅限于财务信息，还包含非货币信息。它所提供的不只是历史信息，更多的是有关企业未来的分析和预测性的信息。例如，企业购买了一台设备后，财务会计要根据购货发票进行固定资产的登记和相关的会计核算；而在购买之前，对于购买还是租赁设备更合算的问题，则由管理会计提供决策支持。财务会计与管理会计的主要区别如表 1-1 所示。

表 1-1 财务会计与管理会计比较

项 目	财 务 会 计	管 理 会 计
信息使用者	企业外部利益关系人	企业管理当局
信息规范	必须受会计准则约束	无会计规范
数据来源	全部来自会计信息系统	多种来源
计量属性	以历史成本为主	历史成本和公允价值并重
信息特征	面向历史	面向未来

（二）财务会计与税务会计

税务会计是进行税务筹划、税金核算和纳税申报的一种专业会计。税务会计通常被认为是财务会计和管理会计的自然延伸，这种自然延伸的先决条件是会计准则与税法的分离。1944年12月，美国会计程序委员会（CAP）出台了《会计研究公报》第23号《所得税会计》，标志着现代税务会计的形成。

税法与会计准则的目标不同，税法主要是为了保证政府税收收入的稳定性以及调节宏观经济的运行状态。此外，税法统一性与会计方法多样性的差别也决定了按照税法计税时必须修正会计的收益概念，最终导致应税收益与会计收益的不一致。从各国税务会计的实践来看，税务会计都是以财务会计为基础，根据税法的规定对财务会计中的信息进行加工处理，即进行所谓的纳税调整。

（三）财务会计与审计

根据美国会计学会（AAA）《基本审计概念公告》给出的定义，“审计是指为了查明有关经济活动和经济现象的认定与所制定标准之间的一致程度，而客观地收集和评估证据，并将结果传递给有利害关系的使用者的系统”。审计与财务会计密不可分，企业财务报表审计的目标是注册会计师通过执行审计工作，对财务报表的下列方面发表审计意见：

- （1）财务报表是否按照适用的会计准则和相关会计制度的规定编制；
- （2）财务报表是否在所有重大方面公允反映了被审计单位的财务状况、经营成果和

现金流量。

二、财务会计的内容

（一）财务会计的定义

财务会计是在继承传统会计的基础上发展起来的一个重要的会计分支，它基本上是一个财务信息系统，立足于企业，面向市场。财务会计着重按企业外部信息使用者的需要（用于评估企业的业绩和作出多种经济决策），把企业视为一个整体，以各国（各地区）的财务会计准则为指导，运用确认、计量、记录和报告等程序，提供关于整个企业及其分部的财务状况、经营业绩、现金流量等方面的财务报表和有助于使用者作出决策的其他报告手段^①。

（二）中级财务会计的内容

中级财务会计是在会计学原理的基础上，对企业出现的交易和事项进行会计处理的理论与方法的总称。中级财务会计的内容主要包括会计要素的核算以及财务报告的编报，具体包括资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润以及财务报告等内容。

（三）高级财务会计的内容

高级财务会计是在会计学原理、中级财务会计的基础上，对企业出现的特殊交易和事项进行会计处理的理论与方法的总称。高级财务会计针对的是企业特殊的交易或事项，即这些交易或事项并不是所有企业共有的，如合并财务报表的编制，只有拥有子公司的母公司才需要编制合并财务报表，并不是所有企业共有的业务。本书包括了高级财务会计的主要专题，包含企业合并、合并财务报表、公司间内部交易的抵销、公司所得税会计、外币折算、上市公司信息披露等内容。

第二节 财务会计概念框架

一、财务会计概念框架的发展

根据美国财务会计准则委员会（FASB）的解释，财务会计概念框架（conceptual framework of financial accounting, 简称 CF）是一个由相互联系的目标和基本原则构成的有内在逻辑性的体系。这个体系能导致前后一致的会计准则，并指出财务会计与财务报表的性质、作用和局限性。1973年，美国注册会计师协会（AICPA）成立的由罗伯特·特鲁布罗德负责的“财务报表研究小组”，发表了《财务报表的目标》的研究报告（又称《特鲁布罗德报告》），提出财务报表的基本目标是提供“据以进行经济决策的信息”。

^① 葛家澍. 中级财务会计学 [M]. 北京: 中国人民大学出版社, 2003.

在这份报告的基础上以及财务会计准则咨询委员会的要求下，FASB 开始了有关概念框架的研究，其研究成果陆续以“财务会计概念公告”（statements of financial accounting concepts, SFAC）的文件形式予以发布。1978—2000 年，FASB 陆续发表了 7 辑 SFAC，内容涉及会计目标、会计要素、会计信息质量特征、会计确认与计量等，具体内容如表 1-2 所示。

表 1-2 FASB 财务会计概念公告一览表

编 号	名 称	发布时间
SFAC NO.1	《企业财务报告的目标》	1978 年 11 月
SFAC NO.2	《会计信息的质量特征》	1980 年 5 月
SFAC NO.3 (已被取代)	《企业财务报表的要素》	1980 年 12 月
SFAC NO.4	《非营利组织财务报告的目标》	1980 年 12 月
SFAC NO.5	《企业财务报表项目的确认和计量》	1984 年 12 月
SFAC NO.6 (取代 NO.3)	《企业财务报表的要素》	1985 年 12 月
SFAC NO.7	《在会计计量中应用现金流量信息和现值》	2000 年 2 月

随后，英国、澳大利亚、加拿大等国的会计职业团体及国际会计准则委员会也都对财务会计概念框架（名称各不相同）进行了研究，并发布了一系列重要的文件和报告，对会计准则的制定提供了理论指导。这些准则制定机构之所以花费大量的人力、物力和时间去研究概念框架，都是希望借助概念框架使得会计准则的制定逐步科学化，以便制定出概念统一、逻辑严密、内容科学完整的会计准则，从而提高会计信息的质量。2004 年 10 月，国际会计准则理事会（IASB）与美国财务会计准则委员会（FASB）启动联合概念框架项目，就概念框架修订展开合作，并于 2013 年 7 月和 2015 年 5 月先后发布了《财务报告概念框架的评论（讨论稿）》及《财务报告概念框架（征求意见稿）》。

二、财务会计概念框架的内容

FASB 构建的财务会计概念框架可以分为以下三个层次。

（一）财务报告的目标

财务报告的目标是财务会计概念框架的第一层次，这一层次研究财务报告目标也是财务会计的基本目标，解决“为什么”进行财务报告的问题。FASB 在 SFAC NO.1《企业财务报告的目标》中指出，财务报告应当提供如下信息：

- （1）有助于投资和信贷决策的信息；
- （2）有助于评估未来现金流量的信息；
- （3）有关企业资源、对这些资源的要求权，以及这些资源和要求权的变动情况的信息。

（二）会计信息质量特征和财务报表要素

会计信息质量特征和财务报表要素作为财务会计概念框架的第二层次，在第一层次“为何进行财务报告”和第三层次“如何进行财务报告”之间起到了桥梁的作用。

FASB 在 SFAC NO.2《会计信息的质量特征》中提出了会计信息应具备的质量特征，并将各种质量特征划分层次，如图 1-1 所示。

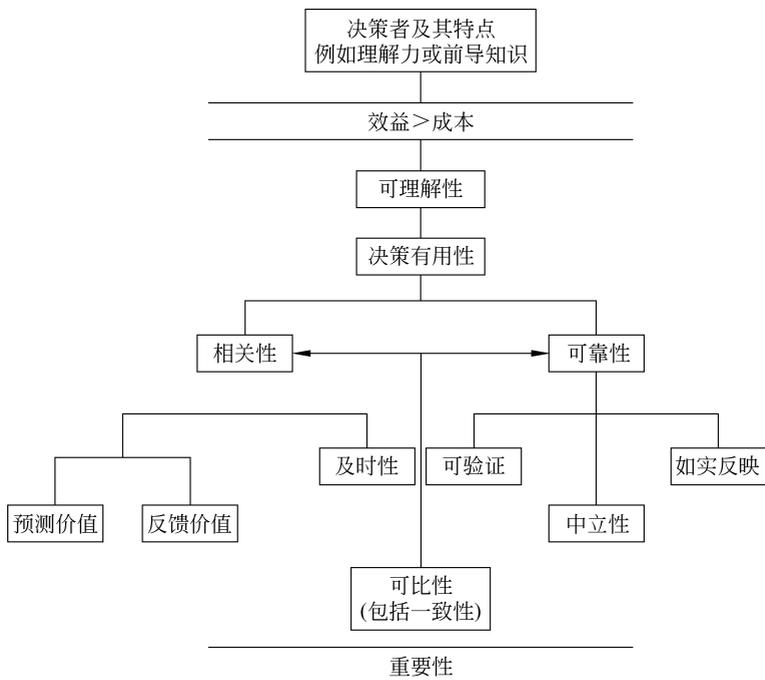


图 1-1 会计信息质量特征

会计信息质量特征分为主要质量特征和次要质量特征。会计信息的主要质量特征是相关性和可靠性。相关性是指会计信息必须具有预测价值、反馈价值，而且必须及时呈报；可靠性是指会计信息应该可以验证、如实反映，并且保持中立。相关性和可靠性一起构成了信息的决策有用性。次要质量特征是可比性（包括一致性）。可比性是指不同企业的会计信息对于相同或者相似的交易或事项的计量和列报，应当采用一致的方法；同一企业的会计处理方法在前后各期也应当保持一致，不得随意变更。此外，“效益 > 成本”是会计信息质量的普遍约束条件，重要性是会计信息确认的起点。对于具备一定会计知识并且愿意花费一定时间的信息使用者而言，会计信息应当是可理解的。

财务报表的要素指构成财务报表的各个项目。FASB 在 SFAC NO.6《企业财务报表的要素》中定义了十个要素：资产、负债、所有者权益、所有者投资、对所有者的分配、全面收益、收入、费用、利得、损失。FASB 将这十个要素划分为两类，资产、负债和所有者权益属于第一类，反映某一特定时点企业拥有的资源以及对这些资源的要求权；其他七个要素属于第二类，反映在某一时期影响企业的交易和事项。第二类要素引起了第一类要素的变化，而第一类要素又反映了这些变化的累积影响。

（三）确认和计量基础

财务会计概念框架的第三层次是解决如何进行财务报告的问题，由有关确认和计量的概念组成。所谓确认，是将一个事项作为资产、负债、收入和费用等会计要素正式加以记录和列入财务报表的过程。确认包括正确地记录（初始确认）和正确地列报（再确认）。确认的四个标准分别是：

- （1）可定义，即符合某一财务报表要素的定义；
- （2）可计量，即可以用货币量化；
- （3）相关性；
- （4）可靠性。

所谓计量，是指用货币单位对交易和事项进行定量化描述的过程。财务会计的五种计量属性包括：

（1）历史成本，又称实际成本，是取得或制造某项财产物资时所实际支付的现金或者其他等价物的金额；

（2）重置成本，又称现行成本，是指按照当前的市场条件，重新取得同样一项资产所需支付的现金或现金等价物的金额；

（3）可变现净值，是指在正常生产经营过程中，以预计售价减去进一步的加工成本和销售所必需的预计税金、费用后的净值；

（4）现值，是指对未来现金流量以恰当的折现率进行折现后的价值，是考虑货币时间价值因素的一种计量属性；

（5）公允价值，是指市场参与者在计量日发生的有序交易中，出售一项资产所能收到或者转移一项负债所需支付的价格。企业在对会计要素进行计量时，一般应当采用历史成本，采用重置成本、可变现净值、现值、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能可靠计量。财务会计的五种计量属性及其应用如表 1-3 所示。

表 1-3 财务会计的计量属性及其应用

计量属性	对资产的计量	对负债的计量
历史成本	按照购置时的金额	按照承担现时义务时的金额
重置成本	按照现在购买时的金额	按照现在偿还时的金额
可变现净值	按照现在销售时的金额	—
现值	未来净现金流入量折现的金额	未来净现金流出量折现的金额
公允价值	相互独立、熟悉情况的市场参与者自愿出售资产或转移债务的脱手价格	

在 FASB 的 SFAC NO.5《企业财务报表项目的确认和计量》中，将有关确认和计量的基本概念分为三类：基本假设、会计原则和约束条件。基本假设包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。基本原则包括历史成本原则、收入确认原则、配比原则和充分披露原则。约束条件则包括成本效益原则、重要性、行业特殊性^①和谨慎

① 行业特殊性原则是指由于某些行业的特殊性质，可能需要偏离一些基本概念的要求，这种偏离是允许的。

性原则。

第三节 会计准则

一、会计准则规范的必要性

会计准则是会计信息生成和披露的标准。广义的会计准则包括了散见于各种法律、法规（如《会计法》《公司法》）中对会计信息生成与披露的各种规定以及不成文的会计惯例。本书所指的会计准则，是一般意义上的狭义的会计准则，亦即财务会计的一般原则（如基本准则）和具体标准（如具体准则）。

（一）现代公司产权制度的要求

现代公司的特点是所有权与经营权的分离，由于公司财产的所有者不直接参与公司的生产经营活动，必然导致所有者与经营者之间的信息不对称。公司管理者具有信息优势，存在隐藏信息（逆向选择）和隐藏行动（道德风险）的可能性，公司外部的投资者和债权人则处于信息劣势。为了减轻公司制产权关系所带来的信息不对称，公司管理层必须通过提交财务报告来反映公司的财务状况和经营成果，以便与投资者进行商业沟通。如果这种沟通无法进行，现代公司制的产权关系便无法建立。

对于经营状况良好的公司，管理者有动机披露信息，以便把自己和经营状况不好的公司区别开来。但是，在没有财务呈报管制的情况下很难做到这一点。因此，需要引入权威机构对公司的财务呈报进行管制，规定会计信息生成和披露的标准，增加虚假财务呈报的成本。在公司的会计实务中，通过确认、计量、记录和报告这一套会计程序生成会计信息时，必须按照会计准则的规范进行。会计准则的技术性特点，决定了会计准则必然会限制公司管理当局会计选择的自由度。

（二）会计信息质量的保障

会计准则不仅对会计信息的确认、计量、记录和报告作出了规范，而且对会计信息的质量提出了全面要求，而这些信息的质量要求也正是会计信息使用者所需要的。如果严格按照这些质量要求生成会计信息，无疑可以有效地保证会计信息的质量。

（三）审计执业和事后惩戒的重要依据

会计准则是从技术角度对会计实务处理提出的要求，它不仅是会计核算的标准，也是注册会计师审计执业时的重要依据。注册会计师在对公司的财务报表进行审查并发表审计意见时，必须有一个评价的标准或尺度，而这个标准非会计准则莫属。

此外，会计准则还是政府监管部门对会计信息披露中存在失实、掩饰、误报、舞弊等问题的公司进行事后惩戒的重要依据。监管部门要对虚假陈述进行惩戒，首先要对其进行认定。由于会计作为一个信息系统，有其特殊的确认、计量方法，因此监管部门在

认定财务报告是否存在虚假陈述时，强调以是否遵循会计准则为准绳。

二、美国公认会计原则

从世界范围来看，会计准则最早产生于美国。1929—1933年的经济危机，使会计、审计中的问题陡然突出起来。经济学家认为，证券市场监管的不完善和企业财务报告的严重失实是经济危机爆发的重要因素。美国会计师协会任命了一个特别委员会，开始从事会计准则研究。1934年，美国会计师协会批准了该特别委员会拟订的六条原则，作为“认可的会计原则”发表，形成了会计准则的雏形。1936年，美国会计师协会在“认可的会计原则”前加入了“一般的”(generally)一词，从而正式产生了“公认会计原则”(generally accepted accounting principles, GAAP)的概念。

根据1934年美国《证券交易法》成立的美国证券交易委员会(SEC)是一个权威的联邦政府机构，有管制美国上市公司财务报告的权力。SEC一直寻求会计准则制定的民间组织，经过会计程序委员会(CAP)和会计原则委员会(APB)后，从1973年开始，将准则制定权赋予了独立的财务会计准则委员会(FASB)。SEC要求所有在证券市场上公开交易的企业遵守准则制定机构发布的会计准则，否则SEC会要求该企业重编报表甚至停止该证券在美国证券市场的交易。如果企业首次公开发行证券，也必须遵循会计准则。可见，美国会计准则是有权威支持的。正是这种权威性，使得会计准则获得了广大信息使用者的认可。2009年6月，美国财务会计准则委员会(FASB)发布财务会计准则第168号(SFAS 168)《FASB会计准则汇编和公认会计原则的级次——取代SFAS 162》。从2009年7月1日起，《FASB会计准则汇编》(FASB Accounting Standards Codification)作为美国新的会计准则体系，取代美国会计程序委员会(CAP)、会计原则委员会(APB)和财务会计准则委员会(FASB)等机构原先发布的各种会计准则文告。《FASB会计准则汇编》按90个“主题”对美国各种会计准则文告进行了整理和归类，以达到准则容易被检索和应用的目的。此后，FASB定期发布“会计准则更新公告”(Accounting Standards Update)，对“准则汇编”相应主题进行更新并提供背景信息和结论基础。截至2016年年底，FASB已发布更新公告132项。

三、国际会计准则

国际会计准则委员会(IASC)是1973年6月由澳大利亚、加拿大、法国、联邦德国、日本、墨西哥、荷兰、英国和美国的16个职业会计师团体在英国伦敦成立的。国际会计准则委员会的目标是制定并公布符合公众利益的财务报表呈报应遵循的会计准则，并促使其在世界范围内被接受和遵循。虽然国际会计准则本身并不具有强制力，但随着世界经济一体化的发展，这些准则受到了越来越多的国家和机构的认可和支持。特别是按照IASC与证券委员会国际组织(IOSCO)签订的一份关于共同制定和应用国际会计准则的协议，IASC在1998年12月完成了其核心准则即IAS 2000的制定和修改工作，IOSCO于2000年正式向其成员国推荐IAS 2000作为跨国上市公司编制财

务报告的准则。

2001年, IASC 经过改组, 其准则制定机构更名为国际会计准则理事会 (IASB)。IASB 重申了其制定一套全球财务报告准则, 为世界金融市场带来透明度、责任和效率的目标。2002年, 欧盟通过了《关于应用国际会计准则的第 1606 号决议》, 欧盟成员国的上市公司最迟从 2005 年开始采用国际会计准则 (IAS) 和国际财务报告准则 (IFRS) 编制年度财务报告。根据该协议, 2005 年, 欧盟 25 个国家约 7 000 家上市公司同时从各国的会计准则转向执行国际财务报告准则。2007 年, 中国上市公司采用了与国际财务报告准则实质趋同的会计准则。建立一套全球统一会计准则的观念已经得到了包括 20 国集团 (G20)、世界银行 (World Bank)、国际货币基金组织 (IMF)、巴塞尔委员会 (Basel Committee)、证券委员会国际组织 (IOSCO) 以及国际会计师联合会 (IFAC) 等国际组织的支持。目前, 已经有 116 个国家或地区要求其上市公司或金融机构采用国际财务报告准则 (IFRS)。可以说, 2001 年以后, 会计准则已经从国际协调化上升到了国际趋同化。

四、中国会计规范体系

(一) 会计规范体系与制定机构

我国会计规范体系, 按照其制定机构及法律效力的不同, 大致可以分为三个层次。

第一个层次是全国人大常委会制定通过的法律, 即《中华人民共和国会计法》(以下简称《会计法》)。《会计法》是我国会计工作的根本大法, 于 1985 年 1 月 21 日经全国人大常委会通过并以主席令发布, 从 1985 年 5 月开始实施。1993 年 12 月 29 日第八届全国人大常委会第五次会议审议通过《关于修改〈中华人民共和国会计法〉的决定》, 1994 年开始执行修订后的《会计法》。1999 年 10 月 31 日第九届全国人大常委会第十二次会议审议通过了重新修订的《会计法》, 修订后的《会计法》于 2000 年 7 月 1 日开始实施至今。在《会计法》中, 具体规范了单位从事会计核算、编制财务会计报告的基本要求及其责任主体。《会计法》提出财务会计报告的组成应当包括会计报表、会计报表附注和财务情况说明书, 财务会计报告应当真实、完整。真实、完整成为我国财务会计报告编制的基本要求, 并对我国会计要素的确认和计量原则带来了深远影响。

第二个层次是国务院制定的有关会计核算和会计工作的行政法规, 主要是《企业财务会计报告条例》, 该条例是国务院 2000 年 6 月发布的, 于 2001 年 1 月 1 日起实施。《企业财务会计报告条例》对在中国境内企业财务会计报告的构成和会计报表附注信息的披露以及财务会计报告编制基础、编制依据、编制原则、编制方法、对外提供、责任主体和法律责任等作了规范, 尤其是对资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润六大会计要素的概念进行了严格的定义, 这些定义与国际上通行的有关定义已经基本一致。对会计要素的重新定义和对财务会计报告基本内容的厘定为中国会计标准的建设奠定了重要的基础。

第三个层次是财政部制定的有关会计核算的部门规章和规范性文件。根据《会计法》

的规定，国务院财政部门是会计工作的主管部门。现行的财政部制定的会计规范又可以分为两类：会计准则，包括基本会计准则、具体会计准则、准则操作指南和准则讲解等；会计制度，包括企业会计制度、财政总预算会计制度、民间非营利组织会计制度、会计制度补充规定、执行会计制度的问题解答等。这一层次的会计规范是我国会计规范体系中的核心部分。

此外，证券监督管理委员会作为上市公司的监管机构，还制定关于上市公司信息披露的一些规范，如《上市公司信息披露管理办法》《公开发行证券的公司信息披露的内容与格式准则》等。需要指出的是，证监会规范的只是上市公司会计信息披露的形式，而相关信息如何生成，还是由财政部制定的会计准则进行规范。

（二）企业会计准则

我国企业会计准则是一个分层次的规范体系，现行的会计准则包括了基本会计准则和具体会计准则。

我国企业会计准则的制定工作从1987年开始。当年，中国会计学会成立了“基本会计理论与会计准则研究组”，并建议进行会计准则的研究制定工作。财政部会计司于1988年10月成立了会计准则课题组，着手会计准则的研究与制定。1992年11月30日，财政部发布了《企业会计准则》^①，并于1993年7月1日开始实施，这就是我国的基本准则，类似于财务会计概念框架，其任务是用来指导具体准则的制定，内容涉及财务会计的基本假设、财务会计的目标、会计信息的质量要求、财务会计的要素、可选择的计量属性等。

1997年5月，根据当时我国证券市场发展的需要，财政部发布了第一项具体会计准则——《关联方关系及其交易的披露》。随后又因应经济发展的情况，陆续发布了包括现金流量表、会计政策与会计估计变更和会计差错更正、资产负债表日后事项等一系列具体会计准则。具体会计准则的特点是操作性强，可以根据其直接规范某项业务的核算。我国的具体准则可以大致分为四类，第一类是通用的具体准则，如存货准则、固定资产准则等；第二类是特殊业务的具体准则，如租赁、企业合并准则等；第三类是特殊行业的具体准则，如石油天然气开采、保险合同准则等；第四类是有关财务报表和财务报告披露的具体准则，如现金流量表、中期财务报告准则等。

截至目前，我国已经发布了41项具体会计准则，其中，2006年集中发布了38项具体会计准则^②，2014年修订了5项具体准则，又发布了3项新准则，2017年3月新修订了《金融工具确认和计量》等3项准则。我国已发布的具体企业会计准则如表1-4所示。

① 《企业会计准则——基本准则》于2006年2月15日以财政部令第33号公布，自2007年1月1日起施行，2014年7月23日根据《财政部关于修改〈企业会计准则——基本准则〉的决定》修改。

② 2001年12月31日止，我国已发布了16项具体会计准则。2006年，财政部制定发布了《企业会计准则第1号——存货》等38项准则，原准则废止。

表 1-4 我国已发布的具体企业会计准则一览表

准则序号	准则名称	发布时间	实施时间	修订时间	再次修订时间
1	存货	2001/11/09	2002/01/01	2006/02/15	
2	长期股权投资	1998/06/24	1999/01/01	2006/02/15	2014/03/13
3	投资性房地产	2006/02/15	2006/07/01		
4	固定资产	2001/11/09	2002/01/01	2006/02/15	
5	生物资产	2006/02/15	2006/07/01		
6	无形资产	2001/01/8	2001/01/01	2006/02/15	
7	非货币性资产交换	1999/06/28	2000/01/01	2001/01/18	2006/02/15
8	资产减值	2006/02/15	2006/07/01		
9	职工薪酬	2006/02/15	2006/07/01	2014/01/27	
10	企业年金基金	2006/02/15	2006/07/01		
11	股份支付	2006/02/15	2006/07/01		
12	债务重组	1998/06/12	1999/01/01	2001/01/18	2006/02/15
13	或有事项	2000/04/27	2000/07/01	2006/02/15	
14	收入	1998/06/20	1999/01/01	2006/02/15	
15	建造合同	1998/06/25	1999/01/01	2006/02/15	
16	政府补助	2006/02/15	2006/07/01		
17	借款费用	2001/01/8	2001/01/01	2006/02/15	
18	所得税	2006/02/15	2006/07/01		
19	外币折算	2006/02/15	2006/07/01		
20	企业合并	2006/02/15	2006/07/01		
21	租赁	2001/01/8	2001/01/01		
22	金融工具确认和计量	2006/02/15	2006/07/01	2017/03/31	
23	金融资产转移	2006/02/15	2006/07/01	2017/03/31	
24	套期会计	2006/02/15	2006/07/01	2017/03/31	
25	原保险合同	2006/02/15	2006/07/01		
26	再保险合同	2006/02/15	2006/07/01		
27	石油天然气开采	2006/02/15	2006/07/01		
28	会计政策、会计估计变更和会计差错更正	1998/06/25	1999/01/01	2001/01/18	2006/02/15
29	资产负债表日后事项	1998/05/12	1998/01/01	2006/02/15	
30	财务报表列报	2006/02/15	2006/07/01	2014/01/26	
31	现金流量表	1998/03/20	1998/01/01	2001/01/18	2006/02/15
32	中期财务报告	2001/11/02	2002/01/01	2006/02/15	

续表

准则序号	准则名称	发布时间	实施时间	修订时间	再次修订时间
33	合并财务报表	2006/02/15	2006/07/01	2014/02/17	
34	每股收益	2006/02/15	2006/07/01		
35	分部报告	2006/02/15	2006/07/01		
36	关联方披露	1997/05/22	1997/01/01	2006/02/15	
37	金融工具列报	2006/02/15	2006/07/01	2014/06/20	
38	首次执行企业会计准则	2006/02/15	2006/07/01		
39	公允价值计量	2014/01/26	2014/07/01		
40	合营安排	2014/02/17	2014/07/01		
41	在其他主体中权益的披露	2014/03/14	2014/07/01		

（三）小企业会计准则

上述《企业会计准则》是在上市公司范围内施行，并鼓励其他企业执行。财政部于2011年10月18日发布了《小企业会计准则》，并自2013年1月1日起施行。小企业是相对于大企业而言的，一般是指规模较小或处于创业和成长阶段的企业，包括规模在规定标准以下的法人企业和自然人企业。《小企业会计准则》适用于在中华人民共和国境内依法设立的、符合《中小企业划型标准规定》^① 中小型企业标准的企业。但以下三类小企业除外：

- （1）股票或债券在市场上公开交易的小企业；
- （2）金融机构或其他具有金融性质的小企业；
- （3）企业集团内的母公司和子公司。

《小企业会计准则》分总则、资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润及利润分配、外币业务、财务报表、附则等，在制定方式上借鉴了《企业会计准则》，又兼顾小企业自身的特色，简化了科目设置、会计处理，尤其在税收规范上，采取了和税法更为趋同的计量规则，大大简化了会计准则与税法的协调。

本章小结

本章从会计学科体系入手，介绍了财务会计的基本理论即财务会计概念框架，分析了会计准则制定的必要性。在此基础上，本章介绍了美国公认会计原则、国际会计准则以及中国现行的会计规范体系。

^① 《中小企业划型标准规定》中，按照营业收入和从业人数等标准把企业划分为中型、小型和微型，例如，农、林、牧、渔业，营业收入500万元以下为小型企业；工业，从业人员300人以下，且营业收入2000万元以下为小型企业；建筑业，营业收入6000万元以下，且资产总额5000万元以下为小型企业等。

思考题

1. 请简要阐述会计学科体系的构成,并分析高级财务会计在会计学科体系中的地位。
2. 财务会计与管理会计有什么区别与联系?为什么财务会计必须有会计准则规范?
3. 请比较中国的会计规范体系与美国的公认会计原则体系之间的异同,并进行评价。
4. 请思考会计信息质量特征之间的关系。有人认为会计信息的相关性与可靠性是相互矛盾、此消彼长的关系,对此你有何看法?
5. 请比较美国财务会计准则委员会的财务会计概念框架与我国的基本会计准则之间各方面的异同,并进行评价。
6. 国际会计准则理事会在推动全球统一的会计准则方面已经取得了哪些成就?请进一步阐述中国会计准则制定过程中为会计准则的国际趋同所做出的努力。

企 业 合 并

本章要点

- 企业合并的方式
 - 吸收合并
 - 新设合并
 - 控股合并
- 企业合并的类型
 - 同一控制下的企业合并
 - 非同一控制下的企业合并
- 企业合并的会计处理方法
 - 购买法
 - 权益结合法

学习目标

本章学习的重点是企业合并的两种会计处理方法：购买法和权益结合法。权益结合法适用于同一控制下的企业合并，购买法适用于非同一控制下的企业合并。通过本章的学习，要求学生了解企业合并的含义及其分类，掌握同一控制下企业合并的会计处理及非同一控制下企业合并的会计处理。

章前阅读

顺丰速运反向购买鼎泰新材

顺丰速运于1993年3月在广东顺德成立，是一家主要经营国际、国内快递业务的港资快递企业。马鞍山鼎泰稀土新材料股份有限公司（简称鼎泰新材）是从事钢丝、钢绞线生产的专业厂家，于2010年2月在深圳证券交易所挂牌上市交易，股票代码为002352。

顺丰速运与鼎泰新材于2016年12月完成了重大资产重组，该重大资产重组过程如下。

一、重大资产置换

2016年12月，鼎泰新材以其截至2015年12月31日（“评估基准日”）全部资产

及负债（“置出资产”）与深圳明德控股发展有限公司（以下简称明德控股）、宁波顺达丰润投资管理合伙企业（以下简称顺达丰润）、嘉强顺风（深圳）股权投资合伙企业（以下简称嘉强顺风）、深圳市招广投资有限公司（以下简称招广投资）、苏州工业园区元禾顺风股权投资企业（以下简称元禾顺风）、苏州古玉秋创股权投资合伙企业（以下简称古玉秋创）及宁波顺信丰合投资管理合伙企业（以下简称顺信丰合）分别持有的深圳顺丰泰森控股有限公司〔原“顺丰控股（集团）股份有限公司”改制更名而来，以下简称泰森控股〕68.40%、9.93%、6.75%、6.75%、6.75%、1.35%以及0.07%的股权等值部分（“置入资产”）进行置换。本次交易置出资产最终作价79 600.00万元，置入资产最终作价4 330 000.00万元。2016年12月28日（以下简称“重组日”），鼎泰新材召开了2016年第2次临时股东大会，审议并改选了新一届董事会，这标志此次重大资产置换交易的完成，以及泰森控股通过借壳鼎泰新材在深圳证券交易所成功上市。

二、发行股份购买资产

2016年12月，对于上述置换的差额部分，即4 250 400.00万元，鼎泰新材向明德控股、顺达丰润、嘉强顺风、招广投资、元禾顺风、古玉秋创及顺信丰合按每股发行价格人民币10.76元，发行每股面值人民币1元的人民币普通股（A股）3 950 185 873股，股份价值与股本之间的差异38 553 814 120.48元确认为资本公积，总股本变更为4 183 678 213股，新股发行后，明德控股、顺达丰润、嘉强顺风、招广投资、元禾顺风以及其他股东分别持有鼎泰新材64.58%、9.38%、6.37%、6.37%、6.37%以及6.92%的股权。

三、募集配套资金

为提高本次重组绩效，增强重组完成后鼎泰新材的盈利能力和可持续发展能力，鼎泰新材拟采用询价发行方式向不超过10名符合条件的特定对象非公开发行股份募集配套资金，发行价格不低于22.19元/股，经除权除息调整后发行价格不低于11.03元/股，发行股份数量不超过725 294 650股，总金额不超过800 000万元。

2016年12月12日，中国证监会核准鼎泰新材以上资产重组计划。2017年1月18日，鼎泰新材在中国证券登记结算有限责任公司深圳分公司办理了39.5亿股新增股份的登记手续。2017年2月24日，经深圳证券交易所核准，鼎泰新材正式更名为“顺丰控股股份有限公司”。重组完成后，公司的控股股东从刘冀鲁先生变更为明德控股，实际控制人从刘冀鲁先生变更为王卫先生。

由于本次重大资产置换及发行股份购买资产的交易构成非业务类型的反向购买，应按照权益性交易的原则进行处理。因此，法律上的子公司泰森控股成为会计上的购买方，参照反向收购原则编制2016年度的合并财务报表，有关可辨认资产、负债以泰森控股在本次重组前的账面价值进行确认和计量；合并财务报表中的年初股本，反映本次重组过程中本公司前身鼎泰新材发行股份购买泰森控股的金额；公司合并财务报表比较信息是泰森控股及其子公司的比较信息。鉴于上述原因，本年报中填列的本年及上年同期财务报告数据，除特别说明的事项外，均为引用会计上的购买方泰森控股按反向收购编制基础编制的合并财务报表数据。同时，“公司业务概要”及“经营

情况讨论与分析”是针对重组置入的泰森控股及其子公司的业务及经营情况进行的介绍、讨论及分析。

资料来源：顺丰控股股份有限公司 2016 年年度财务报告，<http://www.szse.cn>。

阅读了上述材料后，我们可能会提出以下问题：顺丰速运与鼎泰新材的重大资产重组是否属于企业合并？企业合并有哪些类型？在重组日，置出资产与置入资产的最终价格是如何确定的？什么是反向购买？企业财务报告中对于反向购买是如何反映的？诸如此类的问题都是本章所要解决的。

第一节 企业合并概述

一、企业合并的概念

在现代经济生活中，企业为了各种各样的理由需要进行合并，如扩大市场份额、实现经济资源的有效整合、实施多元化经营战略等。2015 年是全球企业并购活动异常活跃的一年，根据全球数据处理公司 Dealogic 的数据显示，2015 年的并购交易总额达到 4.4 万亿美元，创历史新高，超过了 2007 年 4.3 万亿美元的纪录。

根据普华永道发布的《2015 年中国企业并购市场回顾与 2016 年展望》报告，由于经济转型推动国内战略并购交易强劲增长，中国企业 2015 年的并购交易总量上升 37%，交易总金额达到 7 340 亿美元，并购交易的数量和金额均创下历史最高纪录。其中，有 114 笔并购交易的单笔金额超过 10 亿美元，创下历史新高。

我国《企业会计准则第 20 号——企业合并》中给出了企业合并的定义：企业合并是将两个或两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的交易或事项。在理解合并概念时，至少应当注意以下几个问题。

(1) “单独的企业”。“单独的企业”既是独立的法人主体也是独立的报告主体，即作为独立的法人单位，单独的企业应定期提供个别财务报表。

(2) “合并形成一个报告主体”。“合并形成一个报告主体”是指多个企业合并后形成的合并体作为一个报告主体。它应该是经济意义上的一个整体，而从法律意义上看可能是一个法人主体，也可能是多个法人主体。

(3) “交易或事项”。“交易或事项”是企业合并的定性。企业合并如果是一项交易，将涉及公允价值的使用；企业合并如果仅仅是对参与合并各方资产、负债重新组合的经济事项，则只能使用账面价值进行确认与计量。

在实务中，判断企业合并需要看合并的交易或事项发生前后报告主体是否发生了变化，以及这种变化是否主要源于控制权的变化，遵循实质重于形式的原则，综合考虑各种情况。假定企业合并前 A、B 企业为两个各自独立的法律主体，则企业合并准则中所界定的企业合并，包括但不限于以下情形。

(1) A 企业通过增发自身的普通股自 B 企业原股东处取得 B 企业的全部股权，该

交易事项发生后，B企业仍然继续经营。

(2) A企业支付对价取得B企业的全部净资产，该交易事项发生后，撤销B企业的法人资格。

(3) A企业以其自身持有的资产作为出资投入B企业，取得对B企业的控制权，该交易事项发生后，B企业仍维持其独立法人资格继续经营。

需要注意的是，以下特殊交易或事项不属于企业合并的范围。

(1) 母公司购买子公司少数股东的股份。由于在购买前后，母公司对子公司的控制权没有发生变化，报告主体也没有发生变化，所以这种交易不被认为是企业合并。

(2) 两方或者两方以上形成合营企业的企业合并。由于合营企业以其投资比例分享利润、承担风险，不存在控制权的变化，所以不属于企业合并。

(3) 仅通过合同而不是所有权份额将两个或者两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的企业合并。其理由与上述合营企业的情况类似。

二、企业合并的动因

(一) 使企业迅速获得新市场和增强市场力量

自我积累和企业合并是企业进入一个新行业的两种主要方式。企业进入一个新的行业会遇到各种各样的壁垒，包括资金、技术、渠道、顾客、经验等。这些壁垒不仅增加了企业进入某一行业的难度，而且提高了进入的成本和风险。如果企业采用并购的方式，先控制该行业的原有企业，则可以绕开这一系列的壁垒，使企业以较低的成本和风险迅速进入某一行业。因此，合并可以使企业迅速、高起点地进入一个新行业，马上投入生产和经营，比从零开始的自我积累缩短了经营的延滞时间。

(二) 产生协同效应，提高效率、降低成本

企业合并会产生有效的协同效应，降低各种形式的交易成本。合并后两个企业的协同效应主要体现在经营协同、管理协同、财务协同。经营协同主要是指企业购并后，原来企业的营销网络、营销活动可以进行合并，节约营销费用；管理协同是指如果收购方具有高效而充足的管理资源，通过收购那些资产状况良好但因为管理不善造成低绩效的企业，收购方高效的管理资源可得以有效利用；财务协同则是指并购后的企业可以对资金进行统一调度，增强企业资金的利用效果，此外，如果被并购企业存在未抵补亏损，还可以利用其亏损抵减未来期间应纳税所得额，从而取得一定的税收利益。

(三) 多样化经营，分散经营风险，稳定收入来源

企业在追求效益的同时还需要控制风险。控制风险的一种有效方式就是多元化经营，即所谓“不要把所有的鸡蛋都放在一个篮子里”。多元化经营既可以通过企业合并来实现，也可以通过内部的成长而达成，但通过并购其他企业，收购方可以迅速实现多元化经营，从而达到降低投资组合风险、稳定收入来源的目的。