

### 《企业会计制度》的新变化

作者：吴保忠

为提高会计信息质量，进一步贯彻实施新《会计法》和《企业财务会计报告条例》，财政部近日发布了《企业会计制度》，拉开了我国新一轮会计制度改革的序幕。《企业会计制度》是按照会计要素的科学定义、借鉴最新的国际会计惯例制定的，它打破了所有制和行业界限，是完善我国企业会计核算制度，统一会计核算标准的重要举措。笔者通过学习，认为《企业会计制度》与现行会计制度相比主要有以下几个方面的变化。

#### 一、体现了完整的会计概念

《企业会计制度》由会计核算一般规定、会计科目使用说明、会计报表和会计报表附注三部分组成。会计核算一般规定对会计核算原则和会计报表项目的确认、计量进行了详尽的规定；会计科目使用说明详细介绍了会计核算方法；会计报表和会计报表附注则规定了对外提供报表的种类、格式、内容及编制方法。整个内容包括了会计的确认、计量、记录和报告的全过程，体现了完整的会计概念。而现行各行业会计制度主要解决的是记录和报告的问题，没有解决会计的确认和计量问题，没有体现完整的会计概念，而更近似于“簿记”概念。

#### 二、增加了“实质重于形式”的会计原则

《企业会计制度》第十一条规定：“企业应按照交易或事项的经济实质进行会计核算，而不应当仅仅按照它们的法律形式作为会计核算的依据”。从会计的职能看，会计必须反映经济实质，而不是经济形式。“实质重于形式”作为一项重要的国际会计惯例，是国际上制定会计准则所遵循的原则。在我国已出台的具体会计准则中，投资减值的确认，收入确认的方法，都遵循了实质重于形式的原则，但现行的会计制度、会计准则并未将其列示于会计原则之中。

#### 三、贯彻实施稳健原则

贯彻实施稳健原则是本次出台的《企业会计制度》的重要内容，主要体现在以下几个方面：

##### 1 要求计提资产减值准备。

国际会计准则第36号和美国财务会计准则委员会第121号准则公告都要求企业对可能发生损失的资产计提减值准备。《企业会计制度》借鉴了这一做法，在第五十一条规定“企业应当定期或每年年度终了，对各项资产进行全面检查，并根据谨慎性原则的要求，合理地预计各项资产可能发生的损失，对可能发生的各项资产损失计提减值准备”；第二章第五节明确提出企业必须计提八项准备，分别是应收款项坏帐准备、短期投资跌价准备、存货跌价准备、长期投资减值准备、固定资产减值准备、无形资产减值准备、在建工程减值准备、委托贷款减值准备。如第四十二条规定：“企业的固定资产应当在期末时按照帐面价值与可收回金额孰低计量，可收回金额低于帐面价值的差额，应当计提固定资产减值准备”。同时，为了防止企业计提秘密准备，利用资产减值准备调节利润。第五十一条规定：“如有确凿证据表明企业不恰当地运用了谨慎原则计提秘密准备的，应当作为重大会计差错予以更正，并在会计报表附注中说明事项的性质、调整金额，以及对财务状况、经营成果的影响”。

##### 2 将不符合资产定义的虚拟资产排除在资产负债表之外。

《企业会计制度》第十二条规定“资产，是指过去的交易、事项形成并由企业拥有或控制的资源，该资源预期会给企业带来经济利益”，开办费和待处理财产损益已经不能给企业带来经济利益，不符合资产的定义，不能确认为资产。因此，《企业会计制度》不设置开办费这一会计科目，企业筹建期间发生的费用在开始生产经营的当月一次计入开始生产经营当月的损益。对于待处理财产损益科目，《企业会计制度》规定不论是否经过有关部门批准，均应冲减净资产，并在年末计入当期损益，不得列示于资产方。

##### 3 债务重组不能确认收益。

第七十条规定“企业与债权人进行债务重组时，以现金清偿债务的，支付的现金小于应付债务帐面价值的差额，计入资本公积”，但对于发生的损失，可作为资本公

积，也可计入当期营业外支出。

#### 四、对新业务和疑难问题的会计处理作出了明确的规定

固定资产融资租赁、借款费用资本化、所得税的会计处理等都是在实务中新出现的或在以往准则和制度中尚未规范的疑难经济业务，对这些业务的会计处理，《企业会计制度》都作出了明确的规定。《企业会计制度》规定了融资租赁的确认和计量原则，并对融资租赁的会计处理作了较详细的规定；在第七十四条对借款费用资本化的条件与金额作出了详尽的规定；第一百零七条对所得税的会计处理方法进行了详细的规定。

#### 五、赋予企业更多的自主权利

在现行会计制度中，坏帐准备的计提、固定资产的折旧政策等都由政府部门硬性规定，企业无法根据自身生产经营状况来确定坏帐计提比例和折旧政策，降低了会计信息的真实性。新出台的《企业会计制度》规定“计提坏帐准备的方法由企业自行确定”；对固定资产年折旧，《企业会计制度》第三十六条规定：“企业应当根据固定资产的性质和消耗方式，合理地确定固定资产的预计使用年限和预计净残值，并根据科技发展、环境及其他因素，选择合理的固定资产折旧方法，按照管理权限，经股东大会或董事会，或经理（厂长）会计或类似机构批准，作为计提折旧的依据”。这些规定事实上赋予了企业更大的自主权，使企业可以根据自身资产状况计提坏帐准备和选择折旧政策，使其提供的会计信息更加符合经济真实。

#### 六、在对外提供财务报告方面的变化

##### 1 增加了对外提供的会计报表。

在原来提供资产负债表、利润表、现金流量表和利润分配表的基础上，《企业会计制度》要求增加资产减值准备明细表、所有者权益增减变动表、分部报表等其他报表。

##### 2 对会计报表附注的内容和格式作出限定。

会计报表附注是会计报表的重要组成部分，有助于提高会计报表的可理解性，但长期以来，我国的会计制度一直未对此作出规定。本次出台的《企业会计制度》对会计报表附注的内容和格式作出了明确的规定，第一百五十一条规定，会计报表附注至少应该包括九个方面的内容：不符合会计核算基本前提的说明；重要会计政策和会计估计的说明；重要会计政策和会计估计变更的说明；或有事项和资产负债表日后事项的说明；关联方关系及其交易的披露；重要资产转让及其出售的说明；企业合并、分立的说明；会计报表中重要项目的明细资料；有助于理解和分析会计报表需要说明的其他事项。这些规定，无疑将大大提高企业财务会计报告的可理解性。

作者单位：山东经济学院会计系

（责任编辑：陈靖）