



中马 企业会计准则比较研究

Zhongma

Qiye Kuaiji Zhunze Bijiao Yanjiu

池昭梅 等著

- 比较分析中国与马来西亚现有的会计准则
- 揭示中国与马来西亚在企业会计准则方面存在的差异及其形成原因



西南财经大学出版社



中马 企业会计准则比较研究 Zhonama

池昭梅 等著



西南财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

中马企业会计准则比较研究 / 池昭梅等著. — 成都: 西南财经大学出版社, 2011. 2

ISBN 978 - 7 - 5504 - 0127 - 3

I. ①中… II. ①池… III. ①企业—会计制度—对比研究—中国、马来西亚 IV. ①F279. 23

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 013840 号

中马企业会计准则比较研究

池昭梅 等著

责任编辑: 李特军

封面设计: 王正好

责任印制: 封俊川

出版发行	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址	http://www.bookcj.com
电子邮件	bookcj@foxmail.com
邮政编码	610074
电 话	028 - 87353785 87352368
印 刷	四川森林印务有限责任公司
成品尺寸	185mm × 260mm
印 张	13.5
字 数	305 千字
版 次	2011 年 2 月第 1 版
印 次	2011 年 2 月第 1 次印刷
印 数	1—2000 册
书 号	ISBN 978 - 7 - 5504 - 0127 - 3
定 价	35.80 元

1. 版权所有, 翻印必究。
2. 如有印刷、装订等差错, 可向本社营销部调换。

前言

2006年1月,我国财政部颁布1项企业基本会计准则与38项具体会计准则,标志着我国的会计改革取得了巨大的成就,会计规范的国际化程度得到进一步加强。同时,国际贸易、跨国投资和国际金融的迅速发展,把世界经济紧密联系在一起。面对经济全球化的趋势,对世界各国的会计规范进行研究比较,及时了解其差异,有利于进一步促进我国会计准则的国际化,充分发挥会计作为一门通用的国际商业言语在市场经济建设中的重要作用,也为我国企业融入国际资本市场提供会计服务支持。2010年1月,“中国—东盟”自由贸易区建成,标志着区域经济一体化得到进一步加强,同时,中国与东盟国家的交流与合作也全面展开。“中国—东盟”自由贸易区的建成,一方面有利于巩固和加强中国与东盟之间的友好合作关系,有利于中国与发展中国家、周边国家的团结合作;另一方面,有利于进一步促进中国和东盟各国的经济发展,扩大双方贸易和投资规模,促进区域内各国之间的物流、资金流和信息流,促进区域市场的发展,创造更多的财富,提高本地区的整体竞争能力,为区域内各国人民谋求福利。要促进“中国—东盟”自由贸易区的快速健康发展,必须要促使双边相互了解各自的会计准则(制度)并大力推进中国与东盟国家会计准则(制度)的协调与趋同,以提高自由贸易区内各成员国生产要素的自由流动。而2009年亚洲—大洋洲会计准则制定机构组(AOSSG)的成立进一步表明了加强区域会计的国际协调,提高会计信息质量,促进区域经济的快速发展是不可逆转的趋势。

《中马企业会计准则比较》主要采用规范研究的方法,通过比较分析中国与马来西亚现有的会计准则,试图揭示中国与马来西亚在企业会计准则方面存在的差异及其形成原因,为中国企业实施“走出去”战略和吸引马来西亚投资提供会计技术支持。同时,本书也为国际会计比较理论研究者、会计专业学生等提供帮助。本书的出版在一定程度上填补了目前国内对中国与马来西亚会计准则比较的研究空白。

本书共九章:第一章导论,包括本书的研究背景,研究方法与内容,研究的创新与不足;第二章中马企业会计准则框架比较,主要对中马会计准则体系、会计准则制定模式和财务会计概念框架进行比较分析;第三章中马企业资产类项目准则比较,主要对存货准则、固定资产准则、无形资产准则、长期股权投资准则、投资性房地产准则和资产减值准备准则进行比较分析;第四章中马企业负债类项目准则比较,主要对职工薪酬准则、企业年金基金准则、股份支付准则和或有事项准则进行比较分析;第五章中马企业损益类项目准则比较,主要对收入准则、建造合同准则、借款费用准则和

所得税准则进行比较分析；第六章中马企业报表列报类准则比较，主要对资产负债表日后事项准则、财务报表列报准则、现金结算流量表准则、中期财务报告准则、合并财务报表准则、分部报告准则和关联方披露准则进行分析比较；第七章中马企业特殊事项准则比较，主要对中马企业发生的特殊事项所运用的准则进行比较分析，如“政府补助准则”、“外币折算准则”、“租赁准则”和“恶性通货膨胀经济中的财务报告准则”等；第八章中马特殊行业会计准则比较，主要对中马特殊行业，如金融保险业、石油行业、水产业、生物资产等准则进行比较分析；第九章区域会计协调：基于会计国际化的视角，通过对比中马会计国际化历程，分析中马会计国际化的原因，并指出中马会计国际化的共性及差异。

本书的第一章、第九章、第二章第三节、第六章第二节由广西财经学院会计系池昭梅副教授撰写；第三章第一节由广西财经学院会计系黄兰副教授撰写；第五章第三、四和第五节、第六章第七节、第七章第三节由广西财经学院会计系黄维干副教授撰写；第三章第六节、第七章第一节、第八章第三节由广西财经学院会计系柏思萍副教授撰写；第三章第三节、第四节和第七节、第五章第二节由广西财经学院会计系吴春璇讲师撰写；第三章第二节、第六章第五节、第七章第四节、第五节和第十节由广西财经学院会计系吴清讲师撰写；第六章第三节由广西财经学院会计系秦弋雯讲师撰写；第四章第一节、第六章第四节、第六节和第八节、第七章第二节和第七节由广西财经学院会计系苏艺讲师撰写；第四章第二节、第六章第一节、第八章第二节由广西财经学院会计系王晓莹讲师撰写；第四章第三节和第五节、第五章第一节、第七章第八节、第八章第四节由广西财经学院会计系陆秀芬讲师撰写；第二章第二节、第四章第四节、第八章第一节和第五节由广西财经学院会计系阳春晖讲师撰写；第二章第一节和第四节、第三章第五节、第七章第六节和第九节由广西财经学院会计系孔晓春讲师撰写。

本书的出版得到了广西财经学院校领导及会计系领导和老师的关心和帮助，在此表示感谢。同时，非常感谢西南财经大学出版社的领导和编辑的鼎力支持。

由于对马来西亚整个会计环境缺乏足够的了解和掌握，因此，对中马各个企业会计准则存在异同的原因未能作深入的分析；并且由于缺乏马来西亚上市公司运用会计准则的情况的相关数据和资料，未能对马来西亚会计准则运用的效果进行深入的分析。同时，本书在研究方法上，也仅限于运用规范研究的分析方法。因此，本书在研究深度等方面还有待提高，希望各位专家、学者和广大的读者不吝赐教。

编者

2010年12月

目 录

第一章 导论	(1)
第一节 本书研究的背景	(1)
第二节 本书研究的方法及内容	(3)
第三节 本研究的主要贡献与不足	(4)
第二章 中马企业会计准则框架比较	(6)
第一节 中马企业会计准则体系比较	(6)
第二节 中马会计准则制定模式比较	(10)
第三节 中马财务会计概念框架比较	(16)
第四节 本章小结	(23)
第三章 中马企业资产类项目准则比较	(25)
第一节 中马存货会计准则比较	(25)
第二节 中马长期股权投资准则比较	(30)
第三节 中马投资性房地产准则比较	(34)
第四节 中马固定资产准则比较	(39)
第五节 中马无形资产准则比较	(45)
第六节 中马资产减值准备准则比较	(49)
第七节 本章小结	(54)
第四章 中马企业负债类项目准则比较	(57)
第一节 中马职工薪酬准则比较	(57)
第二节 中马企业年金会计准则比较	(62)
第三节 中马股份支付准则比较	(67)
第四节 中马或有事项会计准则比较	(75)
第五节 本章小结	(80)

第五章 中马企业损益类项目准则比较	(84)
第一节 中马收入准则比较	(84)
第二节 中马建造合同准则比较	(89)
第三节 中马借款费用准则比较	(94)
第四节 中马所得税准则比较	(98)
第五节 本章小结	(103)
 第六章 中马企业报表列报类准则比较	 (105)
第一节 中马资产负债表日后事项准则比较	(105)
第二节 中马财务报表列报准则比较	(108)
第三节 中马现金流量表准则比较	(116)
第四节 中马中期财务报告准则比较	(120)
第五节 中马合并财务报表准则比较	(124)
第六节 中马分部报告准则比较	(128)
第七节 中马关联方披露准则比较	(131)
第八节 本章小结	(137)
 第七章 中马企业特殊事项准则比较	 (140)
第一节 中马会计政策、会计估计变更和差错更正准则比较	(140)
第二节 中马政府补助准则比较	(145)
第三节 中马外币折算准则比较	(149)
第四节 中马企业合并准则比较	(154)
第五节 中马租赁准则比较	(158)
第六节 中马金融工具确认和计量准则比较	(162)
第七节 中马首次执行企业会计准则比较	(168)
第八节 马来西亚恶性通货膨胀经济中的财务报告准则评析	(172)
第九节 马来西亚持有待售的非流动资产和终止经营准则评析	(176)

第十节 本章小结	(178)
第八章 中马特殊行业会计准则比较	(181)
第一节 中马金融保险业会计准则比较	(181)
第二节 中马生物资产会计准则比较	(186)
第三节 中马石油天然气行业会计准则比较	(191)
第四节 马来西亚水产养殖业的会计处理准则评析	(194)
第五节 本章小结	(197)
第九章 区域会计协调：基于会计国际化的视角	(199)
第一节 中马会计国际化历程比较	(199)
第二节 会计国际化及区域会计合作	(203)
第三节 本章小结	(205)
参考文献	(207)

第一章 导论

第一节 本书研究的背景

一、“中国—东盟”自由贸易区的建成

2010年1月,“中国—东盟”自由贸易区建成,标志着区域经济一体化得到进一步加强,同时,中国与东盟国家的交流与合作也全面展开。“中国—东盟”自由贸易区的建成,一方面有利于巩固和加强中国与东盟之间的友好合作关系,有利于中国与发展中国家、周边国家的团结合作,也有利于东盟在国际事务上提高地位、发挥作用。另一方面,有利于进一步促进中国和东盟各国的经济发展,扩大双方贸易和投资的规模,促进区域内各国之间的物流、资金流和信息流,促进区域市场的发展,创造更多的财富,提高本地区的整体竞争能力,为区域内各国人民谋求福利。与此同时,“中国—东盟”自由贸易区的建立,有利于推动东盟经济一体化,对世界经济增长也有积极作用。

自“中国—东盟”自由贸易区建成以来,2010年1月至7月,中国对东盟进出口总额达1610亿美元,同比增长49.6%。其中,中方出口767.3亿美元,进口842.7亿美元,同比分别增长43.2%和56.1%。而东盟对中国出口增速比从中国进口增速高出13个百分点,中方逆差为75.4亿美元。此外,“中国—东盟”自由贸易区建成也促进了中国对东盟投资快速增长,2010年上半年,中国对东盟新增非金融类直接投资达12.2亿美元,同比增长125.7%。投资东盟国家已成为中国企业实施“走出去”战略的重要举措。

二、中国与马来西亚交流与合作进一步加强

中国与马来西亚有着长期友好的外交关系和传统友谊。马来西亚是第一个与中国建交的东盟国家,1974年两国建立外交关系。近年来,两国高层往来频繁,各领域友好合作不断深化,1999年两国政府签署关于双边合作发展方向的《联合声明》,宣布建立“全方位的睦邻友好合作关系”,2004年两国总理宣布“积极推进两国战略合作”^①。目前,马来西亚是中国的第八大贸易伙伴,也是中国在东盟国家中的第二大贸易伙伴国,仅次于新加坡。据中国海关统计,2003年,中国与马来西亚双边贸易额首次突破200亿美元,达201.3亿美元;2004年,双边贸易额达262.61亿美元,同比增

^① 转引自驻马来西亚使馆经商参处《中国企业对马来西亚“走出去”前景分析》,2010年7月30日。

长 30.5%。自“中国—东盟”自由贸易区建成以来,截至 2010 年 5 月,马来西亚对外贸易出口与 2009 年同比增长 21.9%,进口同比增长 34.2%,其中对中国出口同比增长 28.7%。

此外,近年来,中国与马来西亚双边投资不断增长。随着我国政府加快实施“走出去”战略,越来越多的中国企业在马来西亚投资,在取得良好经济效益的同时,也为马来西亚经济社会发展作出了一定贡献。根据马来西亚投资发展局(原马来西亚工业发展局)统计,我国在马来西亚制造业近几年的投资额如表 1.1 所示^①:

表 1.1 我国在马来西亚制造业近几年的投资额

年份	投资项目	投资额(万美元)	雇用员工
2007	13 个	56 894.02	2133 个
2008	17 个	1030.50	898 个
2009	17 个	4743.32	1080 个

据中国商务部统计,截至 2008 年年底,马来西亚累计在华投资项目 4451 个,累计实现投资额 49.28 亿美元,位居中国吸收外资的国家(地区)第 16 位。马来西亚对华投资的行业主要集中在能源、交通、基础设施、供水、商业、酒店、电站、金融、房地产等领域,投资区域由沿海地区逐渐向内地延伸。

三、区域经济发展与会计服务市场开放的需要

经济全球化与区域经济一体化是当今世界经济发展的重要趋势。随着“中国—东盟”自由贸易区的建成,双边贸易自由化程度势必越来越高,而随着双边投资贸易活动的不断发展,必将要求各国的会计准则(制度)适应这一发展趋势。会计信息作为公共信息资源和国际通用商业语言,其相互可比、真实公允,对各国经济与世界经济的融合与发展,起着不可或缺的作用^②。

2007 年 1 月 14 日,中国与东盟十国签署了“中国—东盟”自由贸易区《服务贸易协议》(以下简称《协议》)。目前,除柬埔寨之外的所有国家均已完成《协议》的国内法律审批程序,《协议》于 2007 年 7 月 1 日起正式生效。《协议》规定了双方在“中国—东盟”自由贸易区框架下开展服务贸易的权利和义务,同时包括了中国与东盟十国开放服务贸易的第一批具体承诺减让表。各方根据减让表的承诺内容进一步开放相关服务部门,而其中就包括会计服务市场的开放。

从中国和东盟十国各自提供的会计服务承诺表内容看(如表 1.2 所示),其中,有九个国家未就会计服务业作出高于世界贸易组织承诺的具体承诺,如果它们在世界贸易组织层面也未给出承诺减让表,一般可理解为该国会计服务部门未开放;而泰国和柬埔寨两国在《服务贸易协议》中就会计服务业作出了高于世界贸易组织承诺的进一

^① 转引自驻马来西亚使馆经商参处《中国企业对马来西亚“走出去”前景分析》,2010 年 7 月 30 日。

^② 转引自《企业会计准则讲解》(2006),财政部会计司编写组,人民出版社,第 4 页。

步开放承诺^①。

表 1.2 “中国—东盟” 11 国在《服务贸易协议》中就会计服务业作出具体承诺情况表

序号	国家	是否就会计服务业作出高于世界贸易组织承诺的进一步开发承诺
1	中国	否
2	新加坡	否
3	马来西亚	否
4	泰国	是
5	菲律宾	否
6	文莱	否
7	印度尼西亚	否
8	越南	否
9	柬埔寨	是
10	缅甸	否
11	老挝	否

综上所述，要促进“中国—东盟”自由贸易区的快速健康发展，必须要促使双边相互了解各自的会计准则（制度）并大力推进中国与东盟国家会计准则（制度）的协调与趋同，以提高自由贸易区各成员国各生产要素的自由流动程度。

第二节 本书研究的方法及内容

一、研究方法

会计研究的方法主要分为两类，一是规范研究，二是实证研究。规范研究与价值判断有关，主要解决的问题在于回答“应该怎么样”。而实证研究是与事实相关的分析，主要是回答“是什么”。

本书主要采用规范研究的方法，同时，大量采用比较研究的方法，通过比较分析中国与马来西亚现存的会计准则，试图揭示中国与马来西亚在企业会计准则方面存在的差异及其形成原因，为中国企业实施“走出去”战略和吸引马来西亚投资提供会计技术支持。

^① 转引自《会计师事务所“走进东盟”研究》，商务部合作司，2010 年 6 月 4 日。

二、研究内容

本书共九章，各部分内容简述如下：

第一章，导论。本章主要包括本书的研究背景，研究方法与内容，研究的创新与不足。

第二章，中马企业会计准则框架比较。本章主要对中马会计准则体系、会计准则制定模式和财务会计概念框架进行比较分析。

第三章，中马企业资产类项目准则比较。本章主要对存货准则、固定资产准则、无形资产准则、长期股权投资准则、投资性房地产准则和资产减值准备准则进行比较分析。

第四章，中马企业负债类项目准则比较。本章主要对职工薪酬准则、企业年金基金准则、股份支付准则和或有事项准则进行比较分析。

第五章，中马企业损益类项目准则比较。本章主要对收入准则、建造合同准则、借款费用准则和所得税准则进行比较分析。

第六章，中马企业报表列报类准则比较。本章主要对资产负债表日后事项准则、财务报表列报准则、现金结算流量表准则、中期财务报告准则、合并财务报表准则、分部报告准则和关联方披露准则进行分析比较。

第七章，中马企业特殊事项准则比较。本章主要对中马企业发生的特殊事项所运用的准则进行比较分析，如“政府补助准则”、“外币折算准则”、“租赁准则”和“恶性通货膨胀经济中的财务报告准则”等。

第八章，中马特殊行业会计准则比较。本章主要对中马特殊行业，如金融保险业、石油行业、水产业、生物资产等准则进行比较分析。

第九章，区域会计协调：基于会计国际化的视角。本章主要通过对比中马会计国际化历程，分析中马会计国际化的原因，并指出中马会计国际化的共性及差异。

第三节 本研究的主要贡献与不足

一、本研究的主要贡献

本书的主要贡献体现在以下两个方面：

第一，“中国—东盟”自由贸易区的建成，必然会促进中国与马来西亚的双边交流与合作。研究分析中马企业会计准则的异同，可以为两国企业的贸易投资活动提供更为良好的会计技术服务，有利于推动区域经济一体化进程。

第二，本书结合中马会计准则体系和会计准则制定模式，在综合分析中国与马来西亚会计准则内容异同的基础上，对区域会计协调进行了有益的探索，在一定程度上填补了目前国内对中国与马来西亚会计准则比较的研究空白，丰富了国际会计比较研究的内容。

二、本研究的不足

本研究尚需在以下几个方面作进一步的改进：

第一，由于对马来西亚整个会计环境缺乏足够的了解和掌握，因此，对中马各个企业会计准则存在异同的原因未能作深入的分析。

第二，由于缺乏马来西亚上市公司运用会计准则的情况的相关数据和资料，未能对马来西亚会计准则运用的效果进行深入的分析。因此本研究在研究方法上，仅限于规范研究的分析方法，而实证分析方法更能清楚地表达事情“是什么”。

第二章 中马企业会计准则框架比较

第一节 中马企业会计准则体系比较

随着资本市场和经济全球化的发展,会计准则国际趋同的程度必将进一步加深。然而,国际会计准则考虑得更多的是发达国家的利益,如果我国不加选择地移植国际会计准则,会给我国的经济建设造成灾难性的后果。因此,我们既要关注国际会计准则的动态,也应多研究与我国背景相似的国家建立会计准则体系的经验和教训,从而制定出既具有国际先进性,又适合我国国情的高质量会计准则体系。马来西亚 1979 年已加入国际会计准则委员会,其会计准则国际化的进程比我国早,国际化程度较深,积累了一定的准则制定经验。而且马来西亚与我国同属发展中国家,经济发展情况比较类似,本文通过对中马会计准则体系的比较研究,试图为我国的会计准则体系建设提供参考依据和启示。

一、中马两国会计准则体系的演进

(一) 中国会计准则的演进

20 世纪 50 年代初期,我国企业均为单一的所有制形式,为符合计划经济体制,我国借鉴前苏联的会计制度,建立了分部门、分行业统收统支体制下的资金平衡会计模式。

1978 年改革开放后,除公有制外,私营企业、外资企业等多种企业所有制形式逐渐出现。财政部首次借鉴国际通行的会计处理方法,于 1985 年分别发布了《中外合资经营企业会计制度》和《中外合资经营工业企业会计科目和会计报表(试行草案)》,这套会计制度体系适应了投资主体多元化的要求,是我国当前企业会计准则体系的雏形。

1992 年,十四届三中全会召开,确定我国由计划经济体制转向社会主义市场经济体制,并建立现代公司制。财政部出台了企业会计准则和财务通则。随后,为适应我国资本市场的发展,原国家体改委与财政部联合发布了《股份制试点企业会计制度》,专门用于改组上市的企业。这个制度进一步借鉴了国际会计准则的一些做法,包括四项减值准备等。

进入 21 世纪,随着我国加入世贸组织,会计国际化的要求日益紧迫。原来分行业、分制度的会计制度既与国际会计准则相去甚远,也越来越难以达到企业经营的要

求,一套全新的会计体系呼之欲出。2000年,财政部出台了《企业会计制度》,2001年制定了《金融企业会计制度》,主要是适用于银行、保险公司、证券公司等上市的和外商投资的金融企业。同时,为了规范小企业会计行为,2005年又发布执行了《小企业会计制度》。这样,会计体系从原来的行业会计制度和行业财务制度变成《企业会计制度》、《金融企业会计制度》和《小企业会计制度》三个制度,基本涵盖全国各类企业。

2006年,在会计准则国际趋同的背景下,通过多年理论和实践经验的积累,财政部颁布了一套完整、连贯的全新企业会计准则,基本覆盖了我国现代企业经常涉及的交易和经济事项,是我国会计改革中最重要的一个里程碑。

(二) 马来西亚会计准则的演进

从1965年直到20世纪70年代末,马来西亚财务报告框架基本遵循1965年《公司法》的规范。所有注册公司均向马来西亚公司委员会提交年度经审计的财务报告,该财务报告根据已批准的会计准则进行编制。马来西亚《公司法》第九条要求公司在财务报表中披露特定信息,但该条款未涉及财务报表的格式和内容。

从1979年开始,马来西亚成为国际会计准则委员会成员,开始了与国际会计准则协调、趋同的进程,并逐步大量采纳国际会计准则。20世纪80年代,马来西亚会计师委员会与马来西亚注册会计师联合会联合,组成马来西亚注册会计师委员会,发布新的会计准则,即马来西亚会计准则,满足国内报告需求。这些准则不包括由国际会计准则委员会(即后来的国际会计准则理事会)发布的准则,如马来西亚第1号准则——每股收益。

1997年,马来西亚通过了《财务报告法》,并产生两个独立的团体:财务报告基金会(FRF)和马来西亚会计准则理事会(MASB)。财务报告基金会对马来西亚会计准则理事会的活动进行检查。马来西亚会计准则理事会的职责就是发布新准则,复核、修订或采纳现行的会计准则,发布原则公告和构建概念框架等。在马来西亚,公司必须遵循公认会计原则,1965年《公司法》和其他机构如中央银行、证券委员会、国内收益理事会和马来西亚公司委员会的要求。

2004年,马来西亚会计理事会发布了一系列针对会计准则改进的征求意见稿(亦称为“马来西亚会计准则理事会改进措施”),使已发布的会计准则与当时相应的国际会计准则的变化一致。2005年1月起,所有由马来西亚会计准则理事会发布的会计准则被称为财务报告准则并且进行重新编号。编号的变化与国际会计准则理事会保持一致。例如,马来西亚会计准则第1号——财务报表列报重新编号为财务报告准则第1号。

(三) 比较分析

由两国的会计准则体系的演进及发展过程可以看出,马来西亚早在1979年就已经加入国际会计准则委员会,其会计国际化的进程开始较早,并且进展较为迅速和顺畅。主要原因可能是:马来西亚曾长期受英国统治,政治、经济和文化等均易于与西方的财务会计理念和体系融合。而我国虽然在改革开放后也开始研究和借鉴国际会计准则,

但由于长期实行计划经济体制,会计准则国际化进程比较缓慢,直到2006年才真正实现了与国际会计准则趋同的一大飞跃。

二、中马会计准则体系基础比较分析

纵观世界各国会计准则体系,其建立的基础主要有两种:以规则为基础和以原则为基础。原则基础是指会计准则采用比较宽松、具有解释弹性的方式制定,主要对编制财务报表的会计原则进行规范,但对具体交易和事项不作详细规定;规则基础是指会计准则采用较精准的文字及条文制定,注重技术细节,对某些特定会计交易事项等,制定应遵循的会计处理方式。

马来西亚财务报告准则以《财务报表列报框架》为基础,仅针对交易或事项的会计处理和财务报告提出应遵循的原则,是原则基础会计准则体系。我国会计准则体系没有明确提出财务会计概念框架(虽然《企业会计准则——基本准则》类似于概念框架),对特定交易和事项都有详细的操作指南标准和例外事项,因此,我国属于规则基础会计准则体系。

规则基础与原则基础各有利弊。规则基础的会计准则对具体交易和事项都有详细的规定,易于实务操作,但是由于没有原则的指导,容易导致准则缺乏逻辑,甚至自相矛盾。原则基础的会计准则不提供详尽的规则,可在一定程度上防止利用某些规则漏洞进行财务欺诈,但由于原则一般比较抽象,且需要主观判断,对准则的使用者要求较高。

三、中马会计准则体系构成比较分析

我国企业会计准则体系主要分为三大部分,以1项基本会计准则为纲,38项具体会计准则为目,应用指南对具体准则操作进行指引。马来西亚财务报告准则以财务报表列报框架为基础,设置各种具体会计准则。

(一) 基本准则与财务报表列报框架比较

财务会计概念框架是编制高质量会计准则体系的基础。美国财务会计准则委员会(FASB)认为:财务会计概念框架是由相互关联的目标和基本概念所组成的逻辑一致的体系,这些目标和基本概念可以用来引导首尾一贯的准则,并对财务会计和报告的性质、作用和局限作出规定。

我国2006年颁布的新会计准则由1项基本准则与38项具体准则构成。基本准则在整个准则体系中起统驭作用,主要规范会计目标、会计基本假设、会计基本原则、会计信息质量特征、会计要素的确认和计量等。可见,基本准则相当于我国现阶段的财务会计概念框架。

马来西亚财务报表列报框架主要包括:财务报表的定义,财务报表的目的,财务信息质量特征,财务报表要素的分类、定义和确认,报表要素的计量以及资本和资本保权概念等。

我国将基本准则作为会计准则体系的第一个层次,并定为法规,明确其对各具体

准则的指导作用。而马来西亚的财务报表列报框架不是会计准则，对财务报表列报而言，是一个指南，不会超越任何会计准则。指南并不具有法规的强制性作用。

（二）具体会计准则比较

在我国，38项具体会计准则是整个会计准则体系的第二个层次，可分为一般业务准则、特殊行业的特定业务准则和报告准则三类。其中：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，如存货、投资、固定资产、无形资产、资产减值、收入、外币折算等准则项目。特殊行业的特定业务准则主要规范特殊行业中特定业务的确认和计量，如金融工具、石油天然气、农业和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通用的报告类的准则，如合并财务报表、中期财务报告、现金流量表、分部报告等准则项目。（王建新，2006）

马来西亚财务报告准则（FRSs）主要可分为三部分：第一部分从FRS 1到FRS 8，相当于国际财务报告准则（IFRSs），比如FRS 1相当于《IFRS 1——首次采用财务会计报告》；第二部分从FRS 101到FRS 140，它们相当于国际会计准则（IAS），例如FRS 101相当于IAS 1；第三部分从FRS 201到FRS 204，这些是马来西亚本国制定的会计准则，分别为《FRS 201——不动产准则》，《FRS 202——一般保险企业》，《FRS 203——寿险企业》和《FRS 204——水产养殖业会计》。

中马两国具体会计准则的设置基本类似，但并不完全相同。例如《FRS 139——金融工具确认与计量》的内容实际涵盖了我国《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》、《企业会计准则第23号——金融资产转移》和《企业会计准则第24号——套期保值》三个会计准则。《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》、《企业会计准则第12号——债务重组》和《企业会计准则第34号——每股收益》在FRSs中找不到对应的具体准则。同样《FRS 5——持有待售的非流动资产和终止经营》、《FRS 129——恶性通货膨胀经济中的财务报告》、《FRS 201——水产养殖业会计》等并未出现在我国具体会计准则中。除了准则设置上的一些区别外，在相同的会计准则中，中马具体会计准则内容也不尽相同。例如：《企业会计准则第8号——资产减值》明确规定，资产减值损失不能转回，但《FRS 136——资产减值》允许资产减值损失在符合一定条件的情况下转回；《企业会计准则第20号——企业合并》规定了同一控制下企业合并的会计处理，而《FRS 3——企业合并》并未作出相关规定；《企业会计准则第36号——关联方披露》规定仅仅同受国家控制而不存在其他关联方关系的企业不构成关联方，这也与《FRS 124——关联方披露》的要求不同。

通过中马两国具体会计准则的比较可看出，中马两国都积极与国际会计准则趋同，许多准则、会计理念和会计处理方法都借鉴了国际会计准则。比如对公允价值计量属性重要性的肯定，都更加关注资产负债表的真实反映等。但是，中马两国并没有完全照搬国际会计准则，也充分考虑了本国特点。例如：我国关联方披露准则规定仅仅同受国家控制而不存在其他关联方关系的企业不构成关联方，正是考虑到国有企业及国有控股企业在我国经济中占有主导地位的实际情况。资产减值准则不允许减值损失转回，是考虑到目前我国经济法律环境以及人员技术水平等还有待提高，通过规定减值