

庄恩岳 主编

中外会计准则比较

ZHONGWAIKUAIJIZHUNZEBIJIAO



中国审计出版社

中外会计准则比较

庄恩岳 主编

中国审计出版社

图书在版编目(CIP)数据

中外会计准则比较/庄恩岳主编. —北京:中国审计出版社,
2000.1

ISBN 7-80064-478-2

I. 中… II. 庄… III. 会计制度-对比研究-中、外 IV. F233

中国版本图书馆 CIP 数据核字(1999)第 25263 号

中外会计准则比较

庄恩岳 主编

*

中国审计出版社出版

(北京市海淀区白石桥路甲 4 号)

北京市密云县印刷厂印刷

新华书店总店科技发行所发行 各地新华书店经销

*

850×1168 毫米 32 开 10.625 印张 260 千字

2000 年 1 月北京第 1 版 2000 年 1 月北京第 1 次印刷

印数:1-5000 册 定价:19.50 元

ISBN 7-80064-478-2/F.607

前 言

改革开放 20 年来，我国在各方面都取得了巨大的成就，尤其在吸引境外资金、对外贸易、对外投资等方面成绩显著。股份公司到境外上市既筹集了资金，也宣传了中国的对外开放政策，提高了中国企业在国际市场的形象。但是，由于我国会计制度和会计执业标准与国际会计惯例之间存在着一定的差距，使得我国到境外上市的公司以及境内上市发行外资股的企业不得不按国际、国内两套标准编制两套会计报表，无形之中增加了筹资成本并使发行程序复杂化。因此，制定一套既能体现中国特色又能与国际惯例接轨的准则体系势在必行。为适应这种需要，我国财政部会计司组织有关专家、学者，对现有的会计准则进行了深入研究并结合我国的实际情况，于 1992 年 12 月颁布了《企业会计准则》，为我国具体会计准则的制订奠定了基础。此后又拟订了包括《关联方关系》等在内的 31 个具体会计准则，并于 1999 年底以前，先后颁布了《关联方关系》等 9 个具体准则，为我国会计核算的规范化并与国际会计惯例接轨创造了条件。

随着中国加入世贸组织的日子临近，世界经济一体化的趋势更加明显，企业逐步走向国际市场。中国企业要从事跨国经营、参与国际竞争，必须按照国际惯例提供相适应的财务报表。因此，正确地理解和运用我国的会计准则，并根据国际惯例进行有关会计处理，编制所需的会计报表已十分必要和迫切。比较是深入学习和理解准则的重要途径之一。通过对各国企业会计准则和我国企业会计准则的比较，分析和总结彼此会计准则的异中之同和同中之异，评长析短，为制定和完善我国的会计准则提供权衡

与决策的依据；通过比较，加深对世界各国会计准则的了解，以利于我国在国际会计事务和会计准则的国际协调中发挥应有的作用；同时，通过广泛的对比分析，还能够开阔视野，提高我国会计理论研究的水平，促进我国会计的国际化进程。

本书在阐述会计准则的定义和结构的基础上，分别对基本准则、资产类准则、权益类准则、损益类准则、会计报表准则、特殊项目准则进行了比较，并对会计准则的国际协调以及中国会计准则的国际化问题作了相关论述。本书由庄恩岳提出写作思路并组织编写，撰稿人有庄恩岳、朱从敏、蒋虹、郭照敏、李良方、谢爱婷、徐剑琴、张晓圆、杨虹、刘建翠、匡晓玲、常青、李梅英。

由于作者水平有限，加之资料不足，书中纰漏和错误在所难免，敬请批评指正。

编 者

1999年12月2日

目 录

前 言	(1)
第一章 总 论	(1)
第一节 会计准则概述	(1)
第二节 我国会计改革与会计准则体系的建立	(9)
第三节 中外会计准则研究的目的及对我国 准则制定的启示	(17)
第二章 基本会计准则比较	(23)
第一节 概 述	(23)
第二节 中外基本会计准则比较	(24)
第三章 资产类项目准则比较	(37)
第一节 概 述	(37)
第二节 企业会计准则——存货	(40)
第三节 企业会计准则——投资	(46)
第四节 企业会计准则——固定资产	(59)
第五节 企业会计准则——无形资产	(68)
第六节 企业会计准则——递延资产	(74)
第四章 权益类项目准则比较	(79)
第一节 概 述	(79)
第二节 企业会计准则——应付项目	(82)
第三节 企业会计准则——债务重组	(86)
第四节 企业会计准则——所有者权益	(93)

第五章 损益类项目准则比较	(100)
第一节 概 述.....	(100)
第二节 企业会计准则——收入.....	(104)
第三节 企业会计准则——研究和开发.....	(113)
第四节 企业会计准则——借款费用资本化.....	(119)
第五节 企业会计准则——所得税会计.....	(125)
第六章 会计报表准则比较	(137)
第一节 概 述.....	(137)
第二节 企业会计准则——资产负债表.....	(143)
第三节 企业会计准则——损益表.....	(151)
第四节 企业会计准则——现金流量表.....	(157)
第五节 企业会计准则——合并会计报表.....	(168)
第六节 企业会计准则——资产负债表日后事项.....	(178)
第七章 特殊事项准则比较 (一)	(185)
第一节 概 述.....	(185)
第二节 企业会计准则——关联方关系 及其交易的披露.....	(189)
第三节 企业会计准则——建造合同.....	(199)
第四节 企业会计准则——会计政策、会计估计变更 和会计差错更正.....	(210)
第五节 企业会计准则——非货币性交易.....	(222)
第八章 特殊事项准则比较 (二)	(239)
第一节 概 述.....	(239)
第二节 企业会计准则——外币折算.....	(243)
第三节 企业会计准则——租赁.....	(251)
第四节 企业会计准则——期货.....	(262)
第五节 企业会计准则——捐赠和政府援助.....	(271)
第九章 特殊事项准则比较 (三)	(279)

第一节	概 述·····	(279)
第二节	企业会计准则——或有事项和承诺·····	(283)
第三节	企业会计准则——企业合并·····	(291)
第四节	企业会计准则——职工福利·····	(301)
第五节	企业会计准则——银行基本业务·····	(307)
第十章	我国会计准则的国际协调·····	(313)
第一节	会计准则国际协调的可能性及意义·····	(313)
第二节	政府间国际组织及其对会计准则的协调活动 ·····	(316)
第三节	民间会计职业组织及其对会计准则的 协调活动·····	(322)
第四节	中国会计准则国际化问题·····	(327)

第一章 总 论

第一节 会计准则概述

“会计原则”一词来自西方国家，最早见于1890年美国的会计文献，但真正受到美国会计界的重视是在1930年以后。随着会计理论和实务的不断发展，如今会计原则已成为各国会计理论和实务的主要课题。在多数国家，“会计原则”一词又被改称为“会计准则”。近些年来，会计准则也逐步为我国会计理论界所重视，并正在努力建立具有我国特色的会计准则体系。

一、会计准则的涵义

什么是会计准则？至今国内外会计界看法不一，尚未形成统一的定义。

（一）国外会计界关于会计准则的几种不同认识

1. 美国注册会计师协会会计术语委员会于1853年公布的第1号《会计术语公报》指出：原则是“所采纳的或宣称的一般法则，当作行动的指针；行为或实务确立的一个基础……”。这是美国会计职业团体对会计原则所下的最早定义。从这个定义理解，会计原则是会计行为的指针，是会计行为或实务所赖以确立的基础。

2. 美国注册会计师协会会计原则委员会于1970年发布的第4号说明书指出：“一般公认会计原则揉合了某一特定时刻有关下述事项之一致见解：何种经济资源及义务应依财务会计而当作资产及负债入账，资产及负债之何种变动应予入账，这些变动应在何时入账，资产及负债及其间之变动应如何衡量，何种情况予

以披露，以及应如何披露，乃至应编制何种财务报表等。”在这段叙述中，明确指出，会计原则就是关于资产、负债及其变动如何确认、计量、记录和揭示的一致性意见。

3. 美国西德尼·戴维森主编的《现代会计手册》中曾对会计原则下了这样的定义：“会计概念是通过会计原则来体现的，而会计原则则可以认为是恰当地进行会计工作的规范。”由此可见，会计原则一方面体现了会计概念；另一方面，又是进行正常会计工作的规范。

4. 美国 P·H·沃尔金巴克等著《会计原理》一书，认为“公认会计原则这个术语具有一种会计指导方针的广泛涵义，从最基本的观念、准则直到详细的方法和程序。它包括财务会计和财务报告每一方面的原则。”这里是对会计原则从更广泛的范围来下定义的，会计原则是从会计理论到会计方法和程序的一种指导方针。

5. 美国会计学家艾利克·L·柯勒主编的《会计辞典》指出：“会计原则者，有关会计理论与程序之原理是也。其目的在解释通行会计实务，并为选择会计程序之指标。”这里也是对会计理论方面下的定义，会计原则几乎等同于会计原理。

6. 美国会计学家 W·B·梅格等著《会计学——营业决策的基础》一书中，认为会计原则是“在编制财务报表中有助于达到可理解、可信赖和可比较的目标所遵守的准则或指南，也用于判断会计方法是否可以接受的标准。”这个定义把会计原则看成是编制财务报表的指南和判断会计方法的标准，完全从实用主义的观点出发，未免过于狭窄。

7. 日本番场嘉一郎主编《新版会计学大辞典》的定义是：“会计原则是经济社会中给企业的会计实践指明方向的路标，是企业进行会计活动的指南。”这个定义是从会计实务出发而提出的，会计原则是指导会计实践的指南。

8. 在西方国家最早采用会计准则一词的, 是 1940 年美国会计学家佩顿和利特尔顿所著《公司会计准则绪论》。在这本书中指出: “会计准则之本身, 非即为会计方法与程序, 但为会计方法与程序之指南针耳。”这就是说, 会计准则并不是具体的会计方法与程序, 而是它的指针。

根据以上八种定义, 基本上概括了国外会计界关于会计原则(或准则)的整个看法。大体上可从两个方面来理解: 从广义方面理解, 会计原则是从会计理论到会计方法和程序的一种指导方针; 从狭义方面理解, 会计原则是恰当地进行会计工作的规范, 即指导会计实践的指南, 更具体地说, 就是关于资产负债及其变量如何确认、计量、记录和揭示的规范。国外所以要判定会计原则, 主要有两个原因, 一是指导会计人员恰当地处理会计事务有一个统一的认识; 二是使会计信息的指导具有一定程度的一致性和可比性, 便于财务报表的使用者更好地利用会计信息。

(二) 我国会计理论界关于会计准则的几种认识

从我国会计理论界来看, 关于会计准则的定义, 大家也有一些分歧, 大体上有以下几种看法:

1. 《中国现代会计手册》一书中指出, 会计原则是“指导会计工作的理论思想方法政策和技术标准的总称。……会计原则, 就其包括的内容来说, 是一个多层次的概念, 既包括会计处理的一般原则, 又包括会计处理的方法和程序。”

2. 杨纪琬同志认为: “我现在所讲的会计准则, 一般是指财务会计准则, 从这个前提出发, 会计准则的涵义一般定义为: 进行会计核算工作的规矩, 处理会计业务的准绳。”

3. 娄尔行等同志认为: “会计准则是会计实践的经验总结, 是指导会计工作的规范。”

4. 葛家澍同志认为: “企业财务会计准则是企业会计核算的规范。”

根据我国会计理论界对会计准则的以上看法,也存在广义和狭义两种不同的认识。一种认为会计准则主要是会计核算方面的规范,包括对会计核算起到指导作用。另一种看法认为会计准则是指导整个会计工作的规范,不仅仅是会计核算,还包括管理会计方面,也要建立会计准则。

从国外经验来看,会计准则主要是指财务会计方面的准则,不包括其它方面,但结合我国情况,由于我们把会计看成是经济管理的重要组成部分,因而会计准则也不能不考虑会计核算以外的会计工作,但目前主要是指财务会计准则。所以,对于会计准则的定义,综合起来,可以归纳为:“它是会计实践的经验总结,是进行会计核算的规范,是处理会计业务的准绳,也是指导会计工作的理论思想。”这样表述,比较全面,并且突出了重点,既考虑了财务会计准则的内容,也考虑到将来建立管理会计准则的情况。由此可见,有了会计准则,对于会计人员来说,在会计核算和会计监督中就有了一个明确的方向和统一的要求,便于会计人员独立思考和处理问题,有利于加强会计工作的统一性。会计准则也是各单位核算财务收支、确定经营成果和编制会计报表必须遵守的规则,有了会计准则,各单位的会计报表和经营成果就有了一个共同的核算基础,便于检查分析和相互对比,有利于提高经营管理水平。会计准则还是检查和衡量各单位会计工作好坏的尺度,有了会计准则,审计人员就有了统一的依据,有利于对被审计单位的会计工作作出恰当的评价。总之,会计准则是会计实践的经验总结 and 理论指导,也是会计理论体系中的一个重要组成部分。

二、会计准则的特点

会计准则的涵义决定了会计准则的特点,会计准则一般具有理论性、实践性、发展性、整体性、规范性和权威性等特点。

（一）理论性

会计准则是指导会计实践的理论依据，要正确处理会计事务，必须要有正确的会计理论指导，它能帮助会计人员从理论上提高认识，明辨是非，认清方向，自觉独立地做好会计工作。从美国研究会计原则的经验来看，早期多着重于采取归纳会计惯例的简单做法来建立会计原则，缺乏理论指导，走了不少弯路，以后才逐步认识到只有在逻辑严密的理论指导下建立会计原则，才能使其具有更大的生命力。这个经验对于我们来说，非常重要。我们建立会计准则必须十分重视会计理论的指导。

（二）实践性

会计准则是会计理论和会计实践相结合的产物。没有会计理论的指导，会计实践就没有科学性；没有会计实践的检验，会计准则就没有针对性。实践给理论提出问题，理论给实践指明方向，再在实践中进行检验，理论和实践相结合，才能形成会计准则。通过实践、认识、再实践、再认识，一个由低级向高级发展的波浪式前进的运动，使会计准则不断完善和不断充实。

（三）发展性

会计准则是不断发展的，它不象自然科学中的定律、定理那样是永恒的、自然的规律，永久不变。会计准则的形成是一个不断完善和不断发展的过程，它将随着会计实践的深入而不断完善，随着经济条件的变化而不断完善、不断发展。有些会计准则今天看来是合理的，过一段时期以后，就可能不合理了，需要修改或补充一些新的会计准则。还有一些会计准则，原来没有的，由于社会环境有了改变，需要重新建立。

（四）整体性

会计准则是相互联系的一个整体。任何事物都不是孤立地存在着的，都同周围的其他事物具有一定的联系，会计准则也不例外。在会计准则的整体中，各项会计准则相互联系，相辅相成，

形成一个会计准则体系。正如美国会计学家亨德里克森所说：“会计理论最重要的目的则在于提供用以评价和开拓完善会计实务的通用观点所构成的一套前后一贯的、合理的原则。”每一项会计准则就其本身来说，都是指导某一方面会计工作的一项独立的准则，但是各项会计准则之间又有着内在联系，它们密切配合，前后一贯，相互制约。

（五）规范性

会计准则是指导会计行为的规范，规范通常是指约定俗成或明文规定的规则。作为会计行为的规范，除了会计准则以外，还有会计法规、会计职业道德等，但是他们的着重点不同。会计法规着重在“合法”，会计职业道德着重在“合情”，而会计准则着重在“合理”。会计准则要体现会计工作的规律性，要引导会计工作朝着科学化、合理化的方向发展，它是“恰当地进行会计工作的规范”，即会计行为达到合理化的规范。有了会计准则，会计人员在从事会计工作中就有了一个衡量是非的尺度，可以随时进行对照检查，使会计行为达到规范化；同时也能保证会计人员所提供的会计数据具有一致性和可比性，力求达到会计信息的质量要求。由此可见，会计准则的规范性包括指引作用、评价作用、教育作用、预测作用和强制作用等 5 个方面。

（六）权威性

会计准则要具有一定的权威性。在西方国家，会计准则都要经过“公认”阶段，才具有权威性，才能被广大会计工作者所理解和接受，会计准则的制定、发布和实施要通过一定的权威机构，这些权威机构可以是国家的立法或行政部门，也可以是由它们授权的会计职业团体。会计准则之所以能够作为会计核算工作必须遵守的规范和处理会计业务的准绳，关键因素之一就在于它的权威性。

三、会计准则的结构

所谓结构，就是指形成整体的各要素（体现在会计准则上就是会计准则的条目）之间的相互关系，即各要素如何相互联结、相互依赖，构成一个完整、严密的体系。由于会计准则是关于价值确认、计量和报告的规范，无论在确认、计量和报告这三个环节之间，还是在资产、负债、权益等存量，以及收入、费用、收益等流量之间，都有相互依赖、相互作用关系，因此，会计准则的内在本质决定会计准则应具有一定的结构。

会计准则的结构，从世界范围看，存在两种模式。一种是采取形成结构的方式，如日本的《企业会计原则》就分成一般原则、收益表原则和资产负债表原则三部分，具有明显的结构特征，我国台湾省的准则也有类似的结构安排；另一种是不分层次结构，按照每个专题分别制定。采用这种方式的有国际会计准则、美国的《财务会计准则公告》以及英国的《标准会计惯例公告》。值得我们注意的是，近来各国在会计准则的制定过程中呈现这样一种趋势，即普遍关注会计准则的理论基础和内在逻辑问题。会计准则形成一定的结构，有如下好处：首先，具有一定结构的会计准则可以划分为不同的部分，且形成一定的层次，可以使各层次之间形成统驭关系；使各部分之间形成联接关系，有助于各层次、部分间相互制约、相互印证，避免由于各自相互独立，互不牵连而形成的错误和疏漏，可以提高会计准则体系的完整性和逻辑的严密性。其次，企业的经济活动多种多样，而会计准则具有相对稳定性；另一方面，会计准则的制定是不断补充，不断完善，由简单到复杂的过程。因此，从时间进程看，会计准则不可能适应任一时点会计实务的需要，特别是针对某一特定业务的具体会计准则更是如此。那么，具有一定结构的会计准则，有助于会计人员在制定示范会计核算制度时，根据基本会计准则的精神，在基本会计准则的指导下，设计出适用的会计核算程

序，这样会有助于会计准则的执行。

既然具有一定结构的会计准则有如此好处，那么结合到我国会计准则，应该选择什么样的结构呢？在我国会计准则制定之初，关于会计准则的层次，主要有两种观点：一种是两层次论，即会计准则包含基本准则和具体准则两层次；一种是三层次论，具体又可分为以下三种意见。

第一，把会计准则划分为会计假设、指导性准则和业务性准则。会计假设并入会计准则是为了明确建立会计信息系统所依据的前提条件；指导性准则是建立会计信息系统的指导思想，包括节约准则、经济效益准则、政策性准则等；业务性准则是确定会计信息处理和生成的规范，包括历史成本准则、配比准则和收入实现准则。

会计假设具有公理的性质，它反映了会计核算的本质规定，是会计学中的元理论，因此，会计假设不能作为会计准则的内容。会计假设作为高度抽象的概念，对会计核算的规范作用是其具体表现作用，虽列入会计准则中，但这已不是会计学中的会计假设了。如货币计价是四个会计假设之一，体现在我国的会计准则中，就是要求人民币计价，人民币计价就是一项会计准则，但货币计价仍然是一个会计假设。因此，这一意见有其不合理性。

第二，把会计准则划分为基本会计准则、会计要素确认、计量、编报准则和具体业务准则三个层次。

对会计准则中包含的会计要素准则的层次，我们可以做出如下分析。第一，从会计准则的目的来看，会计准则是对价值的各种要素予以确认，显然会计核算确实是以要素的明确确定为前提的。但就会计核算的实际过程来说，具体业务会计准则是其基本依据。因而会计要素具有更多的理论意义，不应作为会计准则的一个层次，应对会计要素的理论进行单独的研究。第二，由于我国当前会计准则研究薄弱，将会计要素纳入会计准则，并对各要

素的定义和计量制定出规则，难度太大。第三，在应用准则的规定中，会涉及会计要素的确认、计量，因此，再单独将会计要素作为单独一个层次也无必要。

第三，把会计准则划分为基本准则、一般准则和具体准则三个层次。基本准则包括独立经营准则、经济效益准则、计划准则等；一般准则包括会计分期准则、会计主体准则等；具体准则包括会计核算、会计控制和会计分析准则。

通常，我们所指的准则是会计核算准则，会计核算准则是关于价值的确认、计量和报告的准则。由于会计核算具有分配功能和信息功能，是处理不同利益主体之间关系的依据，所以会计核算准则不应包含财务管理和管理会计有关方面的规范。因此，这一观点也不可取。

通过以上对各种意见的分析，我国会计准则从纵向上，分为两个层次，即基本准则（企业会计准则）和应用准则（具体会计准则），具体会计准则又分为通用业务会计准则，财务报表会计准则、特殊业务会计准则和特殊行业会计准则。从横向上，每一具体会计准则一般包括引言（准则范围）、定义（某准则涉及的概念）、一般确认原则、一般计量方法、一般报告原则、一般揭示事项、附则（解释权和生效日期）七个部分。

第二节 我国会计改革与会计准则体系的建立

随着改革开放政策的实施，我国的经济体制经历了从计划经济向有计划的商品经济，进而向社会主义市场经济的转变过程。会计工作，作为经济管理的重要组成部分，是一项政策性很强的工作。随着政治经济的变化，会计也发生了一系列深刻的革命。