

会计准则讲座

陈毓圭 著

2



中国财政经济出版社

F233

51

2005

会计准则讲座

陈毓圭 著

 中国财政经济出版社

图书在版编目(CIP)数据

会计准则讲座/陈毓圭著. —北京: 中国财政经济出版社, 2005. 6

ISBN 7-5005-7228-X

I. 会… II. 陈… III. 会计制度-中国-学习参考资料 IV. F233.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 036208 号

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京外文印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×1092 毫米 16 开 6 印张 70 000 字

2005 年 6 月第 1 版 2005 年 6 月北京第 1 次印刷

印数: 1—3 000 定价: 10.00 元

ISBN 7-5005-7228-X/F·6323

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

前 言

这个小册子收录的材料，是笔者在财政部财科所研究生部会计准则讲稿的基础上加工而成的。虽然篇幅不大，但时间跨度挺长。前四讲完成于1999年上半年，第五讲完成于2003年9月。

中国搞会计准则建设，如果从财政部1988年10月30日成立会计准则组算起，到如今已经有18个年头了。会计准则从一个理论概念，或者说一个洋概念，已经变成了一个正在建设中的会计准则规范体系，这既是会计改革成就的标志，同时也是中国改革开放艰难而辉煌历程的缩影。另一方面，在中国进一步推进会计准则的建设和实施，做好会计准则知识的普及、培训、交流和深化，仍是一个需要我们继续努力的光荣任务。编印这个小册子，希望能为圆满完成这个任务作些微薄的贡献。

本书前三讲的初稿由高轶文同志协助整理；第四讲的主要观点曾在《会计研究》1999年第2期发表，前四讲一起曾在中华财会网发表；第五讲初稿由刘刚、宋彩霞、何国琳同志帮助整理。这几篇材料完成时间较早，这次出版前，针对个别事实的变化作了必要的修订和补充，但是涉及基本观点的段落没有变动。刘刚同志对全部书稿进行了校读。对以上几位同志的支持和帮助表示感谢。

书中不当之处，敬请各位同行和朋友批评指正。

陈毓圭

2005年5月5日

目 录

1	第一讲 会计准则的基本问题
1	一、会计准则的定义
4	二、会计准则的性质
9	三、会计准则的制定主体
11	四、会计准则的体系
12	五、会计准则的结构
16	六、会计准则在中国的发展历程
18	第二讲 会计准则的理论结构
18	一、会计准则理论结构的作用
21	二、美国财务会计概念公告的诞生
29	三、美国财务会计概念公告述要
34	四、中国会计准则的理论结构
35	第三讲 会计准则的国际协调
35	一、国际会计协调与国际会计学
38	二、国际会计协调的范围
42	三、国际会计协调的推动力量和主要困难
44	四、国际会计准则委员会的改革

48	第四讲 会计准则与财务制度、会计制度和税法的关系
48	一、财务、会计、税收：企业、国家以及社会之间利益关系的结合点
52	二、会计准则与财务制度
57	三、会计准则与税法
60	四、会计准则与会计制度
68	第五讲 会计准则的制定方法
68	一、从概念谈起：规则、规则导向、原则、原则导向
71	二、规则导向和原则导向： 一个由来已久的话题
76	三、对原则导向的更为明确的表述 ——目标导向
79	四、目标导向会计准则的基本特征
82	五、目标导向会计准则的约束条件
84	六、中国会计准则制定方法评价： 原则导向和规则导向的实践
86	七、中国会计准则制定方法的方向： 约束条件和出路

第一讲 会计准则的基本问题

一、会计准则的定义

会计准则是一个外来词。同时传进来的，或者另外的译法，还有会计标准、会计原则等等。中国会计文献中出现会计准则、会计原则这些提法，就我所能见到的资料来看，比较早的，当属解放前出版的潘序伦先生所译《公司会计准则导论》和潘兆申先生所译《会计原则述要》(均为立信会计图书用品社发行)。直到改革开放前夕，人们在提到或在课堂上讲到会计准则、会计原则这些词时，也总是把它们作为西方国家的会计现象来对待和介绍的。

改革开放以后，会计学者在会计研究中开始提及会计准则、会计原则、会计标准等概念，并开始思考中国的会计准则问题。当时的普遍看法是，会计准则是一种指导原则，是用于指导会计核算、制定会计制度的原则和思想。也就是说，它不是会计

制度本身。

基于以上理解，学者们进一步研究了中国会计准则所应包括的具体内容。有的认为，会计准则“应包括：(1)实事求是；(2)集中统一；(3)及时反馈；(4)系统完整；(5)民主理财；(6)开源节流；(7)统筹兼顾；(8)内部牵制。”^①有些学者进一步认为，这样概括的会计准则并不都是会计所固有的，有的原则实际上是所有经济活动都应具有的。所谓的会计准则，应当是会计所固有的。据此，有人认为“社会主义会计准则分为两类：一类是体现社会主义公有制特点的会计准则，如：社会性、统一性；另一类是各种经济形态都存在的会计准则，如：会计主体、历史成本、稳健、配比。”^②还有的认为“会计准则应分为两类，一类是借鉴资本主义国家的会计准则，比如，会计主体、持续经营、会计期间、货币计量、实际成本、收入确认、配比；另一类是体现中国特色的会计准则，比如，统一性、计划性、政策性。”^③

在这同时，及其后，也有观点认为，会计准则

①孙文超，《关于社会主义企业会计原则的浅见》，《财会通讯》1983年第10期。

②孔祥祯，《略论社会主义企业的会计准则》，《财会通讯》1984年第3期。

③李柏林，《社会主义国营企业的会计准则》，《江西会计》1984年第6期。

是会计核算的规范,即,它不仅仅是指导会计核算或会计制度的原则,它就是规范本身。如,会计准则“表达了会计工作以及会计工作所产生的会计信息应达到怎样的质量标准,才符合人们对它的要求,才能发挥它应有的作用,因而它是指导会计工作的规范。”^①又如,“会计准则就是会计核算工作的规范,即,就各项经济业务的会计处理方法和会计核算程序做出规定,为各企业的会计核算行为提供规范。”^②以上定义更强调会计准则是关于会计核算的规范,而不仅仅是指导原则,显然比较贴切,已为大家普遍接受。

正象前面提到的,20世纪80年代初期,会计准则、会计原则、会计标准这些概念是混用的。有些同志曾经提出,会计准则、会计原则、会计标准属于不同层次。会计原则属于较为抽象的层次,高度概括,起指导作用;会计准则属于中间层次,属于具体的原则;而会计标准是较为具体的,直接指导会计核算实务。这与美国早期 accounting principles, accounting standards, accounting practices 等词混用、

^① 娄尔行、石成岳、裴静之,《会计的任务、假设、概念和原则》,《会计研究》1983年第2期。

^② 财政部会计事务管理司编,《企业会计准则讲解》,中国财政经济出版社,1993年。

也曾经探讨各词之间的关系,相当类似。记得1989年1月,在上海金山召开的中国会计学会会计原则和会计基本理论研究组的研讨会上,大家一致赞成统一采用会计准则一词,从此结束了名词上的争论,开始广泛采用会计准则这个概念进行会计研究和政策设计。也是在这次会上,研究组名称改为会计基本理论和会计准则研究组。

二、会计准则的性质

会计准则的性质这个命题,所要解决的问题是,会计准则的本质是什么。它主要是给会计准则定位。

20世纪80年代初,对会计准则性质的认识有多种表述。一种观点认为“会计准则是理论与实务之间的桥梁”。从会计准则以理论为指导、用以指导和规范实务这个角度来讲,这个说法有一定道理,但它没有说明会计准则到底是什么,既然是桥梁,就既不是理论,又不是实务,它到底是什么呢?没有回答。还有一种观点认为,“会计准则是会计实务在理论上的概括”。从字面上看,它实际上认为会计准则是理论。因为对实务进行理论上的概括,还是理论。显然,讲会计准则是理论,是说不通的。这个观点还可以作另一种理解,即,会计准则即便不是

理论，也是按照理论的原则制定出来的。确实，会计准则的最高境界是按照理论进行推演，各会计准则制定机构也确实作了许多努力，使会计准则服从理论的要求，而避免成为政治较量的结果。但即使如此，它也仍然不是理论本身。同样重要的是，在许多地方，会计准则受到经济后果和政治后果的影响。因此，说会计准则是理论推演的结果也是不符合当今会计准则的现实的。也有同志认为，“西方的会计原则产生于审计的直接需要，他们的会计原则实际上就是审计原则”。从西方会计准则起源看，情况恰恰是这样，因为会计原则起初几乎都是源于注册会计师审计的需要。但作为对会计准则的定位，显然是不够的。

会计准则作为一个体系和人类实践形式，是十分丰富的，从不同的角度，可以有不同的概括，可能不好定于一种答案。就目前能够认识到的，可以有以下几种分析。

从会计准则的形成和实际应用看，可以把会计准则看作是一种行政规范。在中国，会计准则是由政府部门制定的，属于《会计法》所指的国家统一会计制度的一个重要组成部分，是法规的一部分。按照历史唯物主义分析方法，作为法律制度的一部分，会计准则似可归于上层建筑，它产生于经济基

础，并为经济基础服务。

从会计准则所达到的经济后果看，会计准则是一个分配标准。从实际过程来看，会计准则所解决的问题是资产、负债、权益、收入、费用和利润的确认、计量、记录和报告，但究其实质，实际上是一种分配标准，执行社会总产品的确认职能和分配职能，比如，收入确认标准解决的是总产品的总量边界，固定资产折旧标准和存货计价标准解决的是总产品中的C的数量边界，有关人工工资的确认和计量解决的是总产品中V的数量边界。所以，会计准则搞不好，社会总产品的计算以及分配都会失之紊乱。这已为我们的财务会计实践所证实。

最近几年，一些学者借鉴西方经济理论对会计准则基本理论问题进行研究，作出了有益的尝试。为我们更深入地认识会计准则的本质，开阔了思路。

运用科斯定理来研究会计准则 会计准则可以视为一种产权制度，会计准则的建立、实施和修订就是一种产权的建立、实施和修订。科斯定理的核心是产权问题，研究交易费用大于零情况下的产权制度。科斯定理是一个定理群，由三个相互联系的定理组成。第一，如果交易费用等于零，不论权利怎样安排，都能实现当事人的财富最大化。适当的机制能够主动达到帕累托最优。第二，由于现实

生活中存在交易费用，不同制度安排会产生不同的经济结果。需要寻求一种能够降低交易费用、实现当事人利益最大化的产权安排。科斯以前的经济学家都假定交易费用为零，研究在既有的制度条件下，如何实现利润最大化。科斯反驳了这个假定，他认为市场机制的运行是要花费成本的，即交易费用为正。第三，制度本身的设计、制定、实施、修改完善也是有成本的。基于这种认识，我们在进行制度修订、完善、实施等工作时，也应遵循降低制度建设成本的原则。科斯定理为理解会计准则的本质提供了新的视角。我们可以把会计信息视为一种资源，信息的获取和提供作为一种交易过程是有成本的，因而，就要在信息提供者和接受者之间建立一个能够实现交易费用最低、利益最大的产权制度，会计准则就是这样一种规范会计信息的产权制度。还由于会计准则这种产权制度的建立、实施、修订是要花费成本的，因此，就要权衡没有会计准则的情况下将会付出的代价与建立会计准则的成本，弄清建立会计准则是否必要，要研究在众多会计准则制定体制中如何选择建立、实施、修订成本最低的体制。

运用制度变迁理论来看会计准则 会计准则可以看作是制度的变迁。诺斯认为，制度是一系列社

会规则，是用于约束人的行为的，调整人与人之间利益关系的。从总体上讲，制度相对稳定，但不是一成不变。它可能会出现修订和调整，或干脆被一种新的制度所取代，这就是制度的变迁。制度变迁的经济含义是，有的变迁推动了经济的增长，有的则阻碍经济的增长。制度变迁理论在很大程度上解释了影响经济发展诸因素中被人们长期忽略的制度因素。会计准则是一种制度，而且可以说是一种典型的产权制度。运用制度变迁理论，我们就可以解释为什么会出现会计制度的改革、为什么要制定会计准则，并且，更有意义的是，我们制定或修订会计准则的过程中，应当注意不能为制定而制定，为修订而修订，一定要认真地看一看是否需要制定或修订，制定或修订对规范会计实务，其作用是积极的还是消极的。

运用信息经济学来研究会计准则 信息经济学把整个社会经济关系在很大程度上归结为委托代理关系，即“契约”关系。主要研究委托代理关系能否保证委托代理目标的实现以及委托代理关系中潜在的问题和解决办法。协调委托代理关系的途径是契约，契约问题的实质是信息，契约关系中普遍存在的是信息不对称，继而衍生出“败德行为”问题。也就是说，在执行契约过程中，代理人获得某种私

有信息，而委托人无法获得这些信息，导致代理人的行为对委托人利益的损害。同科斯定理一样，信息经济学揭示的信息不对称问题为研究会计准则的性质提供了新的视角。因为解决信息不对称问题的主要方法就是设计有效的信息系统，使私有信息公开化，改善委托人与代理人之间的信息分布状况。而制定会计准则的目标就是要规范会计信息，通过财务报告的充分披露和提供更具透明度的信息，使其成为委托人和代理人所共知的东西，从而解决信息不对称问题。

三、会计准则的制定主体

从世界范围看，会计准则的制定主体有两种：政府制定模式和民间制定模式。传统上，欧洲大陆国家以及日本等国主要采取前一种模式，而英国、美国及其他曾为英属殖民地的国家则更多地采用后一种模式。这里讲“传统上”，是因为20世纪90年代末期以来，民间制定会计准则更加普遍了。

制定主体的形成，取决于多种因素，但主要受制于资源配置方式和政治文化传统。

从资源配置方式看，有两种不同的情况。一类是资金分配主要通过证券市场，表现为直接融资；另

一类是资金分配主要通过银行等金融机构，表现为间接融资。在直接投资情况下，投资者出于投资安全和监督的需要，对企业有很强的信息需求，直接获取信息代价较大，因此，民间制定会计准则的积极性比较高。在间接投资情况下，以金融机构作为中介，银行对企业的监管可以通过日常交易、直接获取信息。在间接融资为主的体制下，很难生长出类似美国财务会计准则委员会这样的民间机构。

从政治文化传统来看，法律因素对各国会计准则制定体制的影响较大。西方国家的法律可分为大陆法系和普通法系两大体系。前者在法律中制定有详细的规则，称为成文法，后者则以少量的成文法为基础，并以大量的判例为补充。在大陆法系国家中，会计准则受法律和政府的影响既广也深。而在普通法系国家，主要依据传统和惯例对会计进行规范，即使某些法律涉及对会计的要求，通常也只是原则性的规定，因此，在这些国家，一般是由民间机构制定会计准则。

当然也应该看到，会计准则作为法规来制定，也有不便之处。因为会计是一种特殊的语言，与通常的法律语言有一定的差异。会计实践中需要运用大量的职业判断，用法律语言往往存在一定的表述困难。当然这只是问题的一个方面，如果我们以开放的心