



高等院校“十三五”规划教材

财会专业系列

会计准则专题

主 编 陈明坤



南京大学出版社



高等院校“十三五”规划教材·财会专业系列

会计准则专题

主 编 陈明坤



南京大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

会计准则专题 / 陈明坤主编. — 南京: 南京大学出版社, 2016. 12

高等院校“十三五”规划教材·财会专业系列

ISBN 978 - 7 - 305 - 18076 - 7

I. ①会… II. ①陈… III. ①会计准则—高等学校—教材 IV. ①F233

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 319708 号

出版发行 南京大学出版社
社 址 南京市汉口路 22 号 邮编 210093
出 版 人 金鑫荣

丛 书 名 高等院校“十三五”规划教材·财会专业系列
书 名 会计准则专题
主 编 陈明坤
责任编辑 尤 佳 编辑热线 025 - 83592123

照 排 南京理工大学资产经营有限公司
印 刷 南京人民印刷厂
开 本 787×1092 1/16 印张 13.5 字数 337 千
版 次 2016 年 12 月第 1 版 2016 年 12 月第 1 次印刷
ISBN 978 - 7 - 305 - 18076 - 7
定 价 29.80 元

网 址: <http://www.njupco.com>
官方微博: <http://weibo.com/njupco>
官方微信号: njuyuexue
销售咨询热线: (025)83594756

* 版权所有, 侵权必究

* 凡购买南大版图书, 如有印装质量问题, 请与所购
图书销售部门联系调换

前言

会计准则专题是管理类专业拔尖型人才培养的一门专业选修课。会计准则是指导会计工作的规范,是会计法规体系的重要组成部分。其内容体系包括企业会计准则、小企业会计准则和政府与非营利组织会计准则。对会计准则的充分理解和掌握,能够更好的理解现行会计核算的方法,为以后对会计工作的研究以及工作中可能涉猎的会计层面提供更深层次的认识。

会计准则是会计实践上升为理论的高度概括,反过来又指导实践,使会计工作有所遵循。有了会计准则,会计人员在进行会计核算时就有了一个共同遵循的标准,从而使会计工作规范化,也就使得会计人员提供的信息具有广泛的可比性和一致性。可以说,会计准则是会计信息规范化的前提,是组织提供高质量会计信息的基础。因此,对会计准则的掌握和应用是十分有必要的。本书正是在系统总结现有会计准则研究成果的基础之上,依据会计实践和会计教学的现实需要而完成的。

会计准则的内容十分繁杂,并且受所处环境、个人视角以及研究方法的限制等原因,对会计准则的内容的掌握可能并不十分到位。因此,作者在分析、研究会计准则问题时,力求融会贯通、博采众长。

本书具有以下六个方面的特点:

第一,注重引导性。由于会计准则单独来看确实比较枯燥,本书每章开始都以引导案例,即故事或事件来引入对基本概念和内容的介绍,并在各章节末尾以本章案例引导学生思考和归纳总结。

第二,注重应用性。本书采用了大量的教学案例,而这些案例均注重对会计准则的具体应用,有助于加深读者对会计准则的理解与应用。

第三,注重系统性。本书按会计准则的内容体系为主线,遵循循序渐进、由浅入深的教学规律,从而使读者能够更好地理解会计准则的相关概念和理论。

第四,注重全面性。本书包含了企业会计准则,小企业会计准则以及政府与非营利组织会计准则。涵盖的内容与现有市场上有关会计准则的书籍相比,内容较为全面。

第五,注重广泛性。本书不仅包括了我国的会计准则还包括了与国际会计准则相比较的有关内容,具有广泛性。

第六,注重时效性。本书所涵盖的内容,与时俱进,包括了最新颁布的一系列会计准则,能够使读者把握最新会计准则的内容。

我国财经类院校就会计专业学生所开的财务会计系列课程比较偏重于基础理论及企业会计的掌握,对会计准则的内容体系及难度较大的套期保值等准则鲜有涉及,而随着经济形势的日益复杂化,企业涉及金融、投资等方面业务也不断在增加,企业与政府会计改革不断深化,因此,对会计专业开设《会计准则专题》选修课程,编写针对高年级会计准则专题选修课程的教材是必要的。

《会计准则专题》正是弥补了这一空缺,本着提高财经院校会计专业学生对会计准则掌握的初衷,并以当下最新会计准则的内容和变化为教材的主要内容,且注重对会计准则的具体应用,因此具有广泛的适用性。

编写本书的主要目的:一是改变偏基础理论,缺乏会计准则应用,二是改变偏企业会计准则,缺乏对其它会计准则的了解的现状,三是改变偏会计准则的学习,改善对会计准则制订背景、过程、方法的缺乏了解的现状,四是由于会计准则更新快,为了更好地了解掌握新动态。

本书由陈明坤主笔,与程淑珍共同负责全书总体框架的设计及提纲的拟定。陈明坤和程淑珍负责对所有初稿进行修订、总纂和定稿。本书各章撰写分工为:陈明坤撰写第一、二、四章,程淑珍撰写第三、五章。编写本教材的过程中,艾泉菲、戴政、李欣、谭明君、易蕾、张彩霞、郑雅丹等研究生在资料的收集和整理、书稿的校对等方面做了大量工作。

本书系江西财经大学以会计本科专业人才培养方案为依据编制的,在编写过程中得到了江西财经大学会计学院以及会计学院 CPA 中心的帮助和支持,在此一并致以诚挚的谢意!同时,对本书引用的参考文献的作者表示衷心的感谢。

限于我们的学识水平,书中定有不妥和疏漏之处,恳请广大读者提出批评和建议。

作 者

2016 年 10 月

目 录

第一章 总 论	1
第一节 会计准则的定义和性质	1
第二节 会计准则的制定	5
第三节 会计准则的分类	16
第四节 会计准则的内容体系	24
第五节 会计准则的功能	27
本章小结	30
第二章 企业会计准则	35
第一节 企业会计准则概述	36
第二节 企业会计准则的内容体系	43
第三节 企业会计准则的应用	66
本章小结	81
第三章 政府与非营利组织会计准则	86
第一节 政府与非营利组织会计准则概述	86
第二节 政府与非营利组织会计准则的内容体系	94
第三节 政府与非营利组织会计准则的应用	120
本章小结	137
第四章 小企业会计准则	142
第一节 小企业会计准则概述	142
第二节 小企业会计准则的内容体系	150
第三节 小企业会计准则的应用	160
本章小结	173

第五章 会计准则比较.....	178
第一节 会计准则比较概述.....	178
第二节 企业会计准则与政府及非营利组织会计准则.....	179
第三节 企业会计准则与小企业会计准则.....	183
第四节 企业会计准则与国际会计准则.....	186
本章小结.....	198
参考文献.....	205

第一章 总论



引入案例

大学的时光总是美好而短暂,学生生涯转瞬即逝,经过了人才市场的炼狱与一轮轮的笔试、面试,功夫不负有心人,小李最终找到一份在某知名企业财务会计的工作。

入职第一天,在熟悉了基本情况后,领导通知小李近期有一个关于会计准则的培训,要求他去参加并回来汇报学习心得。这下小李犯愁了,大学时候自己虽然是会计专业的学生,也按照相关会计准则学习了账务处理,但对于会计准则还不是十分了解,只知道会计的工作实践离不开会计准则,自己连会计准则的定义和基本内容都不知道。何况,财政部最近又对会计准则进行了大规模的修改,这对小李来讲无疑是“雪上加霜”。那么,会计准则究竟是什么呢?会计准则是怎么分类的呢?会计准则的内容具体有什么?它又有什么功能呢?



学习目的与要求

1. 了解我国会计准则的制定背景和形成过程。
2. 了解会计准则的功能。
3. 理解会计准则的含义和性质。
4. 掌握会计准则分类。
5. 理解和掌握会计准则内容体系。

第一节 会计准则的定义和性质

一、会计准则的定义

会计准则是会计理论研究和会计实务中一个十分熟悉的内容,但对会计准则术语本身界定,仍然存在一定的争议。

(一) 会计准则是一种降低交易费用和降低风险的制度

舒尔茨(T. Schultz)将制度区分为四种:(1) 用于降低交易费用的制度。如:货币、期货市场;(2) 用于影响生产要素所有者之间配置风险的制度。如:合同、分成制、合作社、公司、保险等;(3) 用于提供职能组织与个人收入之间的联系。如:财产法、遗产法、劳动者权利法

等;(4)用于确立公共品和服务的生产与分配的框架的制度。如:高速公路、飞机场、学校和农业试验站等。

诺斯(D. North)则将制度分为降低交易费用的制度和降低风险的制度两种。

会计准则是一种降低交易费用和降低风险的制度。一方面,会计准则可以规范会计行为,提高会计工作效率;会计准则是会计实践经验的总结,是会计理论的具体运用,制定和发布会计准则有利于提高会计学习、会计教育、会计交流、会计国际协调的效率;会计准则可以提高会计信息的真实、相关性,提高会计信息使用者决策的有效性,减少决策失误及其损失,减少利用会计信息进行的欺诈和舞弊行为;按照中立性原则制定会计准则,公平对待有关利益各方,可以协调社会关系,减少社会摩擦,为构建和谐社会的做贡献;会计准则可以增加甚至能够保障会计信息披露的透明度,保证和提高公司治理的效率。可见,会计准则能够降低交易费用是显而易见的。

另一方面,企业通过实施充分稳健的会计准则,可以局部增强抵御外部市场风险的能力,从这一意义上来说,会计准则也附带具有降低风险的特征。

(二) 会计准则是一种制度安排

制度经济学的权威们认为,“制度是行为规则,它涉及社会、政治及经济行为”(科斯等,1994)。制度安排是指“支配经济单位间可能合作与(或)竞争方式的一种安排,它可以是正式的,也可以是非正式的;可以是暂时的,也可以是长久的”(L. Davis and D. North, 1971)。

会计准则是会计行为应当遵循的规则,无疑是一种制度。制定和发布会计准则的目的就是为了协调各个会计主体之间的关系,因此,会计准则是一种制度安排。

(三) 会计准则的其他界定

不同的学者对会计准则有不同的定义,学者孟祥霞和江彦(1991)认为会计准则是全社会统一的会计核算工作的技术规范,是会计实践经验的总结。它是在商品经济条件下,生产社会化程度发展到一定阶段的产物,体现了生产社会化对于会计和审计的社会化、规范化的客观要求。它随着生产和社会经济的发展变化以及会计实践进程而发展变化,它是会计理论与会计实务之间由此及彼的桥梁或纽带。

学者冯巧根(1994)对会计准则的定义为:会计准则是指导会计工作的规范,是会计法规体系的重要组成部分。会计准则不等同于会计准则理论。会计准则只是会计准则理论所反映的每一总体对象所组成的有机集合体,而会计准则理论则是会计理论体系中的一个重要组成部分。

(四) 本书观点

综上,无论对会计准则做怎样的界定,会计准则作为制度的一部分或是一种制度安排是毫无疑问的。会计准则是一种规范,是一种降低风险和交易费用的制度安排,是一套规范会计账目核算、会计报告的文件,它能使会计处理能够遵循公允、合理的要求,并使不同时期、不同主体之间的会计结果具有可比性。

二、会计准则性质

会计准则的性质是指会计准则到底是什么。长期以来,人们一直不遗余力地从不同视角、运用不同方法探讨着会计准则的性质,形成了一些不同的观点,如表 1-1 所示。

表 1-1 会计准则性质的主要观点

会计准则性质的主要观点	主要内容
① 技术手段论	会计准则是一种纯客观的技术性规范
② 经济后果论	会计准则被理解为公司利益集团的调解器,会产生经济后果
③ 政治程序论	该观点着眼于准则的制定过程,并认为准则的制定过程实质上是一个政治过程
④ 公共合约论(契约属性论)	会计准则是一项关于一般通用的会计规则的公共合约
⑤ 制度安排论	会计准则的本质是一项制度安排
⑥ 其他观点	会计准则上是一种“均衡博弈规则” 会计制度可视为民商法和税法的实施规则

注:张世杰《会计准则性质研究:回顾与思考》

(一) 技术手段论

“技术手段论”认为,会计准(原)则应“有序、系统、内在一致,应能与可观察的客观现实相吻合,它们应是不受个人所左右的,无偏见的。”(Littlton and Paton, 1940)。会计准则是一种纯客观的技术性规范(江金锁, 2005)。王建新(2006)认为,“会计准则制定应以技术性为基础、中立性为原则。会计准则制定要看技术是否可行,会计环境是否可取,是否与客观经济条件和实务处理相符,会计准则制定应尽可能地反映经济现实。”并且认为,从技术水平上考察会计准则,它有可能达到“完整、有序、系统和内在统一”。

事实上,美国会计界曾一度热衷的“高质量会计准则”,可以说正是该观点的一种延伸。但以美国为代表的会计原则发展史可以表明,这一完善的会计准则从未出现。綦好东(2000)认为,“将会计准则看成一种纯粹的技术手段,只是看到了会计准则实施过程所呈现的技术规范这一外在形式,而没有对会计准则的制定过程及实施结果给予足够的关注。”

客观地讲,技术手段的确是会计准则制定的基础,但会计准则决不单单是一项纯客观的技术规范,会计准则的完善过程也绝不仅是会计技术水平的提高。因而,一项“完善的会计准则”或“高质量的会计准则”也许仅是一种假设的“理想状态”,或者说是会计准则变革和发展的“方向”或“目标”。

(二) 经济后果论

“经济后果论”和“技术手段论”是直接相对立的。会计准则具有“经济后果”(Stephen. A. Zeff, 1978),是会计报告将影响企业、政府、工会、投资人和债权人的决策行为,受影响的决策行为反过来又会损害其他相关方的利益。关于会计准则的经济后果,有一种更通俗的理解,即随着企业规模的扩大及经济业务的复杂性日趋提高,企业真实的经营状况越来越成为一种“只可意会,不可言传”的存在状态(刘峰, 2003),它只能通过会计数据对外表达,因而不同的会计

政策选择将导致不同的“经营成果”，从而会产生不同的“经济后果”。

“经济后果论”为会计研究领域的许多问题提供了一个重要的研究视角。由此，会计准则的经济后果引起了人们的广泛关注。会计准则不再被认为是一种纯粹的技术规范，而被理解为公司利益集团的调解器。（曲晓辉，2003）

（三）政治程序论

“政治程序论”是“经济后果论”的进一步延伸。它着眼于准则的制定过程，并认为准则的制定过程实质上是一个政治过程。泽夫（2002）对准则制定征求意见过程中的“政治”游说进行了探讨，他对“政治”一词的解释是：报表编制者及其他利益相关方出于自利的考虑或劝说，可能会损害到投资者或其他报表使用者的利益。可见，“政治程序”和“经济后果”二者是内在一致的，正是因为会计准则“经济后果”的存在，才促使各利益集团设法干预准则的制定过程，最终将准则的制定演变成一种“政治程序”。

两者相比较而言，经济后果是目的，政治程序是手段。会计准则制定机构将承受来自不同方面的压力，必须协调不同集团的利益冲突，以期寻找可获得相关利益集团各方能够接受的准则。在这方面，发达资本市场上的准则制定过程最为典型。可以说，这两种观点都能够较好地解释英美模式下的会计准则制定。

（四）公共合约论（契约属性论）

谢德仁（1997）认为，“会计准则的性质在于它是一项关于一般通用的会计规则的公共合约。”綦好东（2000）“将会计准则定义为一种公共合约能够更好地解释会计准则制定、实施及实施后果的系统性特征。”王建新（2006）进一步指出，“会计准则是一种不完全合约。由于外部世界的复杂性、不确定性，合约当事人不能完全预见到与合约相关的可能事件出现的情况；也由于当事人的机会主义和风险规避、信息不对称和不完全，合约当事人不可能完全了解到与交易合约相关的全部信息。合约总是不完全的，会计准则作为一种规范会计行为的合约关系，同样也是不完全合约。”

从制度经济学的角度考察，合约的不完全性是客观存在的，会计准则这种合约的不完全性，是由准则制定者的有限理性、经济环境的复杂性和不确定性以及准则执行机制的不完善性等因素所造成的。无论是在发达国家，还是在转轨时期不尽完善的市场经济国家，准则的这种不完全性都是存在的。会计准则的不完全契约属性，可以解释会计准则的制定和完善过程中所呈现出的曲折性、长期性和复杂性等特征。

（五）制度安排论

刘峰（2000）提出，会计准则的本质是一项制度安排，具体来说是一项用来降低交易费用的制度安排。按照诺斯（1971）将制度分为“降低交易成本和降低风险两种”的观点，他认为会计准则这项制度安排主要是起到降低交易成本的作用，同时附带具有降低风险的作用。綦好东（2000）也认为，“从本质上讲，会计制度也是调节人与人社会关系的准则，会计准则作为一项制度安排，与其他制度安排的重要区别是，它通过提供会计信息加工的技术标准，来减少会计信息使用者搜集、鉴证、利用会计信息的交易成本，以减少不确定性，从而实现制度所具有的调节人与人之间利益关系的功能。”

另外,刘峰(2006)又进一步阐述了这种观点,指出:会计准则作为一项制度安排,其本质目标是保护投资者利益和对资本市场的投资信心,会计准则之所以存在,是为了有助于方便地达成交易契约并使该契约能够得到有效的执行,一套普遍接受的会计准则是公司交易结构的重要组成部分,会计准则的改变也就意味着公司交易行为的变更。

(六) 其他观点

除主流观点之外,也存在着一些不甚一致的新鲜观点。

宋英惠(2006)认为,会计准则本质上是一种“均衡博弈规则”。其实质是“产权利益主体为了保护各自的产权利益进行重复博弈而自发演进的结果。”这一观点是从博弈均衡观出发所得出的新鲜观点。但实质上,它与其他观点是相通的。产权利益主体为了保护各自的产权利益进行重复博弈的过程,表现在会计准则的制定中就是利益主体为了不同的经济后果而干预会计准则的政治化过程。换句话说,准则的制定过程就是利益主体间的相互博弈过程。

由此而产生的“博弈均衡规则”实质上体现了“公共合约”的性质。

周华、戴德明(2006)同样从制度分析入手,通过考察会计制度的演进,提出:“会计制度(广义会计制度)的本质是财税制度、法律制度、与会计技术体系相互融合所形成的会计政策的集合,是法律制度、财税制度规定的企业利益分配机制的具体实现程序。在这个意义上,会计制度可视为民商法和税法的实施规则,而会计计量技术则是现代会计、法律财政制度之间的结合点。”

该观点的不同之处在于,它将会计制度的服务对象扩展到资本市场之外,会计制度的本质是“企业利益分配机制的具体实现程序”,是一种内在遵从于财政税收体制和法律秩序的会计行为规则,其目标是“促进管理效率的提高和利益分配的均衡”,从而最终达到“确定经济关系、规范经济行为、维护经济秩序和服务经济活动”的宏观目标。该观点所传递的是一种“体现本土价值观的会计理论”,所倡导的是一种“按照财税法、民商法和会计制度一体化的改革路径来进一步提高会计制度的可用性。”

综上所述,对会计准则的性质有许多观点,现行的主流观点大多是从一个角度来观察研究会计准则性质的,不符合事物具有多重属性的事实,因而,对会计准则性质的认识是不全面的。探讨会计准则的性质应当以系统论为指导,全面认识会计准则的性质,才能得出更加符合实际的、具有指导意义的结论。

第二节 会计准则的制定

一、会计准则制定导向

会计准则制定导向也称为会计准则的制定基础,即会计准则是以什么为基础制定的,目前,主要有三种模式:规则导向、原则导向及目标导向模式。

(一) 规则导向模式

1. 规则导向模式含义

规则导向模式是指以规则为基础制定会计准则的模式。规则导向的会计准则,通常含有大量的例外、大量的明线测试、详尽的解释和操作指南,更多地偏向于细致的会计规定。

2. 规则导向模式特点

以规则为基础的会计准则是以界线检验、大量例外事项、内容十分具体和准则内在的不一致为特征的。以规则为基础的方法试图详细表述每一种假定情景下的恰当的会计处理,这样一来,任何情况下所适用的恰当会计方法都是直接确定的,至少在理论上,缩小了必要的职业判断范围。

如,美国现有会计准则中的例外情况,其类型主要有三种:

(1) 范围的例外。对本应以准则进行会计处理的交易或事项,采取其他会计公告进行处理。

(2) 应用的例外。为了获得期望的会计结果而允许进行例外处理。如对运用准则重的原则带来的报告盈利的变动性进行限制。

(3) 过渡的例外。为了缓和向新准则过渡产生的影响而允许进行例外处理。

这些例外常常是为了调和信息的有用性与操作性而做出的妥协,它增加了会计准则的复杂性和详细程度,在本质上是与会计目标相悖的。

3. 规则导向模式的优缺点

(1) 规则导向模式的优点如下:

第一,可操作性较强。由于力图为每一情况提供答案,因此规则导向准则的可操作性较强。

第二,可遏制一定的盈余操纵。硬性的操作标准在一定程度上有利于遏制会计人员利用准则的模糊性进行盈余操纵的可能性。

第三,可提供抗辩依据。详尽的规则在诉讼纠纷中为会计职业人员提供了有力的抗辩依据。

第四,可提供监督制裁的依据。相近的依据也为监管机构提供了监督制裁的依据。

(2) 规则导向模式的缺点如下:

第一,成本高。过于详尽的会计准则带来了准则制定和准则实施的高成本。

第二,易助长财务操纵。过多的数量界限与例外处理,又助长了另一种财务操纵。

第三,弱化职业判断。容易出现形式重于实质,导致职业判断缺失或弱化。

第四,易出现矛盾。过于庞杂的准则体系难以避免不同规则之间的矛盾和冲突,从而令人无所适从。

(二) 原则导向模式

1. 原则导向模式含义

原则导向模式是以原则为基础制定会计准则的模式。它相对要简单、明了,主要是一些基础性的原则(underlying principles),执行过程中更多地依赖职业判断。

2. 原则导向模式特点

针对某一对象或交易、事项的会计处理、财务报告提出应遵循的原则,可能包括一些以原则为基础的规则,但并不力图回答所有问题,或对每种可能情况均提供详细的规则。这种模式尽量避免进行界限检验,仅包含极少数例外,并提供数量适中的准则解释指南。

3. 原则导向模式的优缺点

(1) 原则导向模式的优点如下:

第一,成本较低。制定成本低于规则导向准则。

第二,不易财务操纵。在一定程度上可以抑制围绕具体规则进行交易策划的财务操纵行为。

第三,强化职业判断。促使会计人员进行职业判断,以更好地反映交易的经济实质。

(2) 原则导向模式的缺点如下:

第一,可操作性较弱。由于准则的执行强烈依赖职业判断,因而可操作性较弱。

第二,易导致盈余操纵。会计人员极有可能利用准则的原则性或模糊性进行盈余操纵。

第三,加大了会计人员的法律责任,有可能使其在诉讼中处于不利地位。

第四,可比性有一定影响。报表编制者和审计师在核算有关交易和事项时运用职业判断,然而又没有提供充分的依据来规范这些判断,从而可能导致报告主体间可比性的丧失。

(三) 目标导向模式

1. 目标导向模式含义

目标导向模式也可以说是最佳的以原则基础的制定模式。目标导向会计准则是指建立在前后一致的财务会计概念框架的基础上,以会计目标为指引,对实质性的会计原则进行简要概述,避免了明确的界线检验和例外事项,并有适当数量和详简程度的执行指南的会计准则。这种准则更侧重于准则的目标性和交易与事项的经济实质。

2. 目标导向模式的主要特征

(1) 每个会计准则都有一个明确的会计目标。

(2) 会计目标必须建立在起指导作用的、内在一致的财务会计概念框架的基础上。

(3) 目标导向准则避免了例外情况。

(4) 消除了明确的操作界线。

(5) 有适当数量和恰当详简程度的应用指南。

3. 目标导向模式的优缺点

(1) 要为各类交易清楚地确立会计目标,给管理当局(层)和审计师提供一个足够详细的会计框架,以使会计准则具有操作性。

(2) 更强调管理当局(层)和审计师的责任,以保证财务报告反映会计准则目标。

(3) 有合理化的会计职业判断空间,有利于提高会计信息的一致性和及时性。

(四) 会计准则制定导向的选择

会计准则制定导向的关键问题是如何在原则和规则之间得到适当的平衡,其实这也就是所谓的“目标导向”准则。要达到这种平衡,就必须实现准则的制定成本与实施成本之和最小。准则的制定成本随着准则的纯原则性向规则性的变化而提高。准则的实施成本的变化则是原则性过高,实施成本高,当原则基础的准则具有适当的指南,具有相应的可操作性时,实施成本低;而随着操作规则增多,“构造交易”的成本也急剧增大,从而使实施成本增加。

目前,美国会计准则主要以规则导向制定的会计准则,但因安然等公司财务丑闻,正逐步向原则导向甚至目标导向准则演变;国际会计准则和英国会计准则主要是以原则导向制定的会计准则;我国会计准则制定导向与国际会计准则趋同,但总体上说是规则导向与原则导向相结合的会计准则。

二、会计准则的制定模式

会计准则制定模式主要是指会计准则的制定机构,通常有两种:政府或立法机构模式、民间职业团体模式和独立民间机构模式。

(一) 政府管制模式

1. 政府管制模式的含义

政府管制模式是由政府职能部门直接统一制定会计准则。在这种模式下,政府对会计准则的制定拥有直接的制定或干预权。中国和法国会计准则的制定就采用这种模式。

2. 政府管制模式的特点

它的最大特点是政府对会计准则拥有直接的制定或干预权,而且这种制定或干预权一般又是通过政府财政部门来实施的。

3. 政府管制模式的优缺点

(1) 优点如下:

① 具有较强的权威性、较大的强制性和约束力。会计准则也构成了政府规章制度的组成部分,企业必须无条件遵守。

② 对于有争议的会计问题解决比较容易,同时也保证了会计信息的可比性。借助于政府的权威,它对于有争议的会计问题具有最终的裁决权,这样使争议的解决变得较为容易。同时,由官方统一规范也保证了会计信息的可比性。

③ 有利于提高政府的行政管理效率,有利于国家宏观经济政策的贯彻落实。

(2) 缺点如下:

① 可能会影响制定出的准则的公正性。政府作为会计准则制定的最主要影响者,难免会倾向于制定有利于国家的会计准则,未能公正的对待其他利益相关者,满足他们的要求。

② 可能存在经费不足的风险。政府部门在准则制定方面的预算拨款是有限的,从而影响到准则制定过程中实行充分、必要的程序,也难以吸引到一流的专业人才,进而影响到准则制定的质量。

③ 会计准则过于统一易形成僵化的教条,缺乏灵活性,也妨碍了企业在实践过程中的创新,禁锢会计准则研究的创造力。

(二) 民间职业团体模式

1. 民间职业团体模式含义

民间职业团体模式是指由注册会计师团体来制定会计准则的模式,纵观世界各国早期的会计准则制定,大多数国家都是以注册会计师职业团体为主体的。这种模式能否推行与一个国家会计行业的职业化水平密切相关。职业化水平高、会计职业市场发展成熟的国家更适合这种模式。英国和加拿大都是采用这种准则制定模式。

2. 民间职业团体模式的特点

在这种模式下,制定机构的资金来源及制定人员都来自会计职业界。

3. 民间职业团体模式的优缺点

(1) 优点如下:

它具有较大的灵活性与适应性,能够较好地发挥会计职业团体的专业知识优势,迅速发现和解决会计实务中存在的问题,能够及时和有效地针对经济环境变化和随之出现的新问题做出反应。

(2) 缺点如下:

缺乏独立性与权威支持。美国会计原则委员会(APB)于1973年为财务会计准则委员会(FASB)所取代,很大程度上就是因为它缺乏独立性而受到批评。

(三) 独立民间机构模式

1. 独立民间机构模式的含义

独立民间机构模式是由非利益关系人制定会计准则的独立民间机构与政府管制相混合的模式,政府有关部门保留了监督和否决权。美国会计准则制定模式就是这方面的一个典型例子。美国的FASB,它与会计程序委员会(CAP)和APB最大的不同就在于名义上是一个纯粹独立的民间机构,不隶属于任何组织,为保证完全独立于各利益集团,其委员必须在加盟以前切断与其受雇公司的一切经济联系,也不再是只提供无偿兼职服务,而是全日为FASB工作并领取超额的报酬。美国的FASB制定模式可称为三权分立的模式,政府享有一般通用会计准则的制定权,经营者享有剩余会计准则的制定权和通用会计准则的选择权,独立、客观、公正的会计职业界被赋有对经营者遵循一般通用会计准则和制定剩余会计准则的监督权。

2. 独立民间机构模式的特点

这种模式具有独立性、广泛代表性、研究工作的权威性等特点。

3. 独立民间机构模式优缺点

(1) 优点如下:

吸收了前面两种模式的优点。制定机构经费充足,更具创新和发展会计准则的实力。政府可以更有效地辅助和监督准则的制定和实施。

(2) 缺点如下:

政府经常干涉准则的制定导致政府和民间机构发生摩擦。民间机构的准则制定工作也无法真正独立,如美国的会计准则,就无法避免地带上了官方利益和其他游说集团的利益。

三、我国会计准则的制定

(一) 制定机构与咨询机构

1. 制定机构与咨询机构

(1) 制定机构。我国的会计准则制定机构是财政部会计司,这是典型的政府机构。会计司内设会计准则课题组专门负责我国准则的研究、规划和起草工作。它对会计准则制定的主要活动都需经得财政部高层的批准和认可。我国目前采取的准则制定模式是典型的政府管制模式。

(2) 咨询机构。我国会计准则制定的咨询机构是财政部会计准则委员会(CASC), 下设三个专业委员会和一个办公室, 从中产生咨询专家组, 如图 1-1 所示。

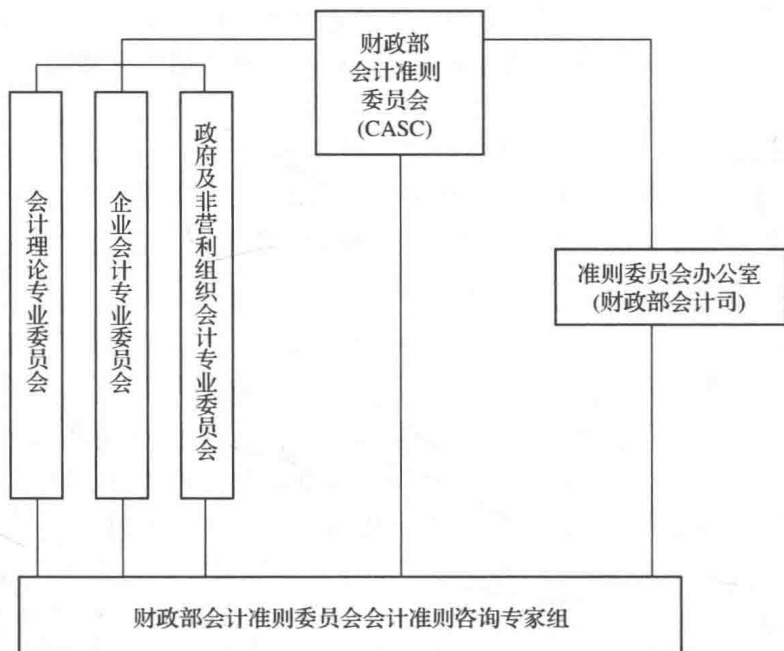


图 1-1 制定机构与咨询机构框架图

(二) 中国会计准则的制定程序

第一阶段, 立项阶段

会计司根据我国经济发展的需要, 提出会计准则立项意见, 向会计准则委员会和有关方面征求意见。

会计准则立项意见应包括对立项的背景和理由做出说明。

第二阶段, 起草阶段

会计准则项目立项后, 会计司应即组成项目起草组, 并将项目起草组的成员及有关情况向会计准则委员会通报。

第三阶段, 公开征求意见阶段

会计司应通过向各省、自治区、直辖市和计划单列市财政厅(局)以及国务院有关业务主管部门印发征求意见稿、在会计准则委员会网站和其他主要媒体上公布、召开座谈会、研讨会等形式, 向社会广泛征求意见。

项目起草组应对公开征求的意见进行汇总, 并根据反馈意见对征求意见稿进行修改, 形成草案, 由会计司再次提交会计准则委员会征求意见。

第四阶段, 发布阶段

项目起草组根据会计准则委员会的意见对草案进行修改, 形成送审稿, 会计司按规定程序报送财政部领导审定后, 由财政部发布并组织实施。