

金博士书丛
JINBOSHISHUCONG

我国会计准则制定 及其效果评价

王建新 著



K WOGUO
K UAIJI ZHUNZE ZHIDING
JIQI XIAOGUO PINGJIA



中国财政经济出版社

我国会计准则制定 及其效果评价

王建新 著



图书在版编目 (CIP) 数据

我国会计准则制定及其效果评价/王建新著. —北京: 中国财政经济出版社, 2005.6

ISBN 7-5005-8176-9

I. 我… II. 王… III. 会计制度-研究-中国 IV. F233.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 042432 号

中国财政经济出版社出版

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

E-mail: cfeph @ cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京中兴印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

787×960 毫米 16 开 11.5 印张 180 000 字

2005 年 6 月第 1 版 2005 年 6 月北京第 1 次印刷

定价: 35.00 元

ISBN 7-5005-8176-9/F·7148

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

序

言

(财政部会计司司长 刘玉廷)

会计准则制定与环境有着密切的关系。在由计划经济向市场经济转型过程中，我国创立了具有中国特色的社会主义市场经济。历史和现实已经表明，这一创举和改革路径是理性的，从而也是成功的。在这一大的经济制度背景下，我国的会计标准完成了由适应计划经济向适应市场经济需求过渡。在这个过程中，我们既坚持中国特色，同时也始终重视吸收和借鉴国际会计准则的成功经验，在所有重大方面都与国际会计准则取得了一致。我国会计准则的建设不仅为社会主义市场经济建设发挥了十分重要的作用，而且也探索出了一条基于转型国家会计国际化的道路，赢得了国际会计界的广泛赞誉。纵观我国会计准则的制订历程，道路坎坷而成就非凡，风雨兼程但前景灿烂。

一、会计准则探索阶段

这个阶段的时间是从 20 世纪 80 年代初期到

20 世纪 80 年代末,或者说是到 20 世纪 90 年代初期,经历了 10 余年的时间。党的十一届三中全会的胜利召开,拉开了我国经济体制改革的序幕。为了贯彻落实“对内搞活,对外开放”的方针,国家在经济改革方面开始搞“试验田”,会计改革也在试验中展开。一方面,为了适应“对外开放”的要求,制定了《中外合营企业会计制度》;另一方面,为了适应“对内搞活”的要求,对其他企业会计改革也进行了探索。

二、会计准则的初建阶段

20 世纪 90 年代初,我国经济体制改革进入了一个关键时期,即中国经济未来的发展是继续搞计划经济,还是实行市场经济。当时,这个问题是方方面面讨论的一个焦点。这个时候小平同志发表了重要的南巡讲话,明确提出:中国未来经济的走向要搞社会主义市场经济体制。在这一历史背景下,为适应建立社会主义市场经济体制的要求,我国在会计改革上搞了“两则两制”^①和《股份制试点企业会计制度》,保留了《中外合营企业会计制度》。这套制度一直运用到 20 世纪 90 年代末,这个阶段可以称之为“全面转轨阶段”。

三、会计准则的发展阶段

20 世纪 90 年代末期到本世纪初,我国市场经济的发展又进入了一个新时期。一个重要标志就是党的十六届三中全会的召开,中央明确提出了要“完善社会主义市场经济体制”;另一个重要标志就是加入 WTO。2001 年我国正式签署协议加入世贸组织以后,各个行业的发展再不能闭关自守了,于是会计改革要求国际化,特别是会计标准和会计服务市场两个方面最重要。比如说:大力

^① “两则”是指《企业会计准则》和《企业财务通则》,“两制”是指分行业的会计制度和分行业的财务制度。

发展资本市场，改变投资体制。国有企业要改变过去那种单一所有制的形式，实行混合所有制，而股份制又是混合所有制的主要表现形式。因此，在这个时期，我国加大了会计改革的力度。这一时期改革内容较多。其突出体现为在原来“两则两制”的基础上陆续发布了 17 个企业会计准则（16 个具体准则和 1 个基本准则）。

四、会计准则的完善阶段

为了全面适应我国市场经济发展和进一步对外开放的需要，在多年研究和准则制定的经验积累基础上，构建我国会计准则体系的时机已成熟。

1. 会计准则建设的目标

完善企业会计准则体系的工作目标是：通过制定 20 余项新准则，同时对现行的基本准则和 16 项具体准则进行全面的修订，建立起与我国社会主义市场经济相适应并与国际财务报告准则充分协调的、涵盖各类企业各项经济业务、可独立实施的会计准则体系。

2. 会计准则体系的架构

完善后的我国企业会计准则体系将由 40 项左右的会计准则构成，拟分两个层次，第一层次为基本准则，第二层次为具体会计准则。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、会计基本假定、会计基本原则、会计要素的确认和计量等。具体会计准则分为一般业务准则、特殊行业的特定业务准则和报告准则三类。

3. 会计准则完善后仍要以会计制度作为有益补充

正确处理好会计准则与会计制度的关系一直是伴随我国会计改革的重要问题。最初是以会计制度为主的，并在此基础上探索会计准则建设，经历了会计准则与会计制度并存的过程。时至今



日,我国完善会计准则体系,以会计科目和会计报表为主要内容的会计制度(含企业会计制度、金融企业会计制度、小企业会计制度)仍将作为补充,就会计准则体系而言,将起到操作指南的作用。

五、齐同心共协力:搞好会计准则建设

通过会计准则的科学化、规范化、中国化、通俗化,以及全国范围内的大规模培训,使会计准则由专家理论探讨的话题,转变为注册会计师和全国大多数企业会计主管人员能够理解和运用的规则。同时,加强企业内部控制建设、会计人员职业道德建设和会计基础工作建设,提高会计队伍素质,健全会计监管体系,结合审计准则修订,改善注册会计师执业环境和执业质量,使我国的会计工作上一个新台阶,为完善我国社会主义市场经济、全面建设小康社会做出贡献。

王建新同志所著的《我国会计准则制定及其效果评价》一书,从一个方面反映了我国改革开放以来有关会计准则的建设过程。本书收集了大量详实的资料,运用了系统研究、经验研究和调查研究等方法对我国会计准则制定及其效果进行了较为全面的分析,其研究成果是对我国会计准则制定及其效果评价的有益探讨。

2005年6月1日

目

录

前 言	(1)
第一章 绪论	(6)
第一节 研究会计准则制定及效果评价的意义	(6)
第二节 基本范畴的界定与研究方法	(8)
第二章 我国会计准则制定的理论分析与历史演进	(12)
第一节 会计准则制定的理论基础	(12)
第二节 我国会计准则制定各参与方	(22)
第三节 我国会计准则制定演进与国际化策略形成	(28)
第四节 我国会计准则制定国际化现状分析	(49)
第五节 我国会计准则制定的国际化策略与步骤	(58)
第三章 我国会计准则制定国际化效果评价	(66)
第一节 我国会计准则国际化程度度量	(66)
第二节 我国会计准则国际化效果实证检验	(76)
第四章 我国会计准则制定效果评价	(97)
第一节 基于国情准则制定宏观效果初步分析	(97)
第二节 基于国情准则制定微观效果实证检验	(105)



第五章 基于问卷调查的我国会计准则制定及其效果评价	(126)
第一节 问卷调查的目的.....	(126)
第二节 研究设计.....	(128)
第三节 调查结果分析.....	(129)
第四节 研究结论.....	(149)
第六章 研究发现与政策建议	(153)
第一节 主要研究发现.....	(153)
第二节 我国会计准则制定的政策建议.....	(155)
附录：我国会计准则制定及其效果评价相关问题调查	(159)
参考文献	(166)
后 记	(175)

前

言

企业是一组合约的联结点 (Jensen and Mecking, 1976), 是市场中非人力资本所有者和人力资本所有者签订的一组不完全的要素使用权交易合约的履约过程。企业合约的签订, 各方面临的最大问题就是信息不对称和由此带来的逆向选择及道德风险问题, 而会计恰是缓解企业合约中信息不对称的一种重要制度安排。会计信息的生产和提供则需要基于会计规则制定权的合约安排, 其中就包括政府制定一般通用的会计规则——即会计准则——的制度安排。宏观来看, 企业是资本市场的基本组成单元, 自美国 1929 ~ 1933 年经济大危机之后, 会计准则制定就紧紧地与资本市场的健康发展联系在一起, 是资本市场长期健康运行的基石之一, 会计准则本身规范的对象就切实关系到资本市场能否实现优化资源配置的功能。因此, 会计准则及其制定难免就具有经济后果 (Zeff, 1978; Watts and Zimmerman, 1978, 1986)。

我国目前正致力于发展资本市场和国有大中型企业建立现代企业制度，我国的产权主体和利益主体正日益多元化，加之在我国证券市场发展过程中，有关法律和政府监管部门将公司的融资与再融资资格都与相关的会计指标挂钩，这样，作为会计信息生产与提供其基础的会计准则正影响到不同利益方的切身利益，日益呈现出重要的经济后果。因此，在我国研究会计准则制定是一个关系到市场经济制度建设的全局性问题，其对于完善我国市场经济制度体系建设，提高会计信息质量，优化资源配置，加强市场监管，规范市场秩序，适应对外开放以及促进资本市场健康发展等方面都具有十分重要的意义。

如何对会计准则制定的效果进行评价，张维迎教授（2001）在《企业的企业家》一书中指出：人们对改革的效果评价有两种方式，一种是与设定理想目标相比；另一种则是与过去相比。我国对会计准则制定的效果进行评价听到的某些批评声音，也许是把改革效果与理想目标相比的原因；而在国外，对我国改革效果肯定多于否定，也许是把我国的改革效果与过去比较的结果。本书主要采取后一种方法来评价我国会计准则制定效果。

多年来我国会计准则制定从服务于宏观经济发展出发，逐步建立了新的会计管理体系以适应经济体制变化的需要，初步形成了有利于政府监管和宏观经济发展的准则体系。这一系统工作主要表现在：1998年为适应吸引外资的需要，财政部发布的《外商合资经营企业会计制度》和随后发布的《外商投资企业会计制度》；接着为适应经济体制改革全面推进的需要，1992年财政部发布了《企业会计制度》和我国历史上第一项会计准则——《企业会计准则——基本准则》，同时，为适应股份制试点企业改革的需要发布了《股份制试点企业会计制度》；1998年为适应股份制企业全面发展需要，财政部对《股份制试点企业会计制度》重新修订，发布了《股份制企业会计制度》；随后，又发布了30多个具体会

计准则征求意见稿，并为适应证券市场发展的需要正式发布了 16 项具体会计准则；为适应我国市场经济全面发展的需要，2001 年财政部又重新修订和发布了《企业会计制度》和《金融企业会计制度》，国务院发布了《企业财务会计报告条例》，对《企业会计准则——基本准则》中的资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六大会计要素进行了重新定义；2004 年为适应小企业和民间非营利组织核算的需要，又颁布了《小企业会计制度》和《民间非营利组织会计制度》。这些具体准则、制度的形成，构建了我国有效的会计监管体系，使我国经济发展中出现的新情况、新问题的会计处理，有则可依，有章可循，为国民经济核算提供了必须的会计秩序保障，提高了信息透明度，从而促进了我国经济发展，也改善了我国的投资环境，为吸引外商投资和促进我国参与国际经济交往起到了重要作用。总之，我国通过会计准则的总体框架构建和与时俱进的个别准则修订，促进了我国会计秩序的建立，满足了我国政府主管部门对国民经济发展监管的需要，从对经济业务的反映、计量和报告角度保障了市场正常运行所需要的会计秩序。

在一段时期内，我国将会形成会计准则和会计制度并存的局面。会计准则符合国际惯例和需求，会计制度符合国人的思维、具有可操作性。但是，随着我国会计准则体系的建立和完善，最终以会计账务处理规范为主要内容的会计制度将被完善的具体会计准则所取代（刘玉廷，2001）。根据以上改革思路，本书在诸多方面作了系统的归纳和总结。

完善我国会计制定体系尚有许多工作要做，其原因主要有以下几个方面：第一，由于部分准则制定时间较长，已不再适应发展的经济环境或新修订的国际惯例；第二，由于新经济业务层出不穷，迫切需要制定相应的会计准则为市场经济秩序建设提供制度保障；第三，准则制定尚需进一步处理好当前急需与未来经济

发展需要的关系，避免“救火式”的工作；第四，为完善和优化我国准则制定，尚需建立准则制定的绩效评价机制。为此本书就这些问题，特别是就如何立足于国情，并在比较借鉴国际研究成果和经验的基础上，构建和完善我国会计准则体系等方面作了深入的探讨。

本书的结构框架和各章的内容如下：第一章提出研究问题，指明研究意义，在对研究概念界定的基础上，指出了本文的研究创新和下一步的研究方向。第二章首先对会计准则制定理论及其对我国准则制定的指导意义进行了分析；其次对我国政府主导下会计准则制定模式、各参与方作用现状作了系统阐述；再次对我国会计准则制定演进历程进行了介绍，阐明了我国会计准则制定的以国际化为主导兼顾我国特色，并逐步向国际化方向演进的制定模式的形成过程；最后对我国会计准则制定国际化状况作了全面分析。第三章对我国会计准则国际化的结果作了效果检验，在对我国会计准则国际化程度形式上协调进行计量分析的基础上，首先对两种准则体系下的线下盈余质量进行检验，然后对线上盈余质量进行检验，通过以上两个方面效果检验来考察我国会计准则国际化形式上协调与实质上协调是否相符。从而，评价我国会计准则制定国际化效果，并对国际化策略进行反思。第四章首先对基于国情准则制定的宏观效果作了初步分析，然后对基于国情准则制定的微观效果进行了实证检验。对微观效果检验又是分两个方面进行的，一方面对基于国情准则制定总体效果进行了检验，另一方面以《非货币性交易》准则的修订为例，来检验具体准则基于国情修订的微观效果。通过以上从宏观效果与微观效果、总体效果与单项准则效果两个层面检验，来系统评价我国会计准则制定的国情效果，并对如何基于国情制定准则进行反思。第五章在前面各章分析论证的基础上，针对上面的问题和实证结论，从我国会计准则的制定现状、效果评价、国际化策略、改进建议和

具体准则国际化五个方面进一步作了问卷调查，考察与前文的实证检验是否相符，并为下文的政策建议提供更有力的支持。第六章总结全文，得出研究结论，提出政策建议。

第一章

绪 论

第一节 研究会计准则制定及 效果评价的意义

一、适应会计准则国际化潮流和指导具体准则国际化实践的需要

随着世界经济全球化的发展,会计准则国际化是大势所趋、潮流所向。为适应这一形势需要,世界许多国家和地区纷纷实施了各自会计准则的国际化。目前,就国际财务报告准则(IFRS)在各国的适应而言,允许采用的国家/地区有22个,要求国内所有公司采用的国家/地区有66个,要求国内部分公司采用的国家/地区有6个。同时,欧盟允许在欧洲上市的外国企业可以按国际会计准则(IAS)/国际财务报告准则提供财务报告,承诺在2005年以前,所有上市公司按IAS/IFRS编制会计报表,并鼓励非上市公司采用IAS/IFRS。与此相呼应的是,2001年4月国际会计准则委员会也进行了改组。由于得到了证券委员会国际组织(IOSCO)的权威支持,其目标定位发生了变化,由原来的全球会计准则的协调者改变为全球会计准则的制定者,雄心勃勃地在全球开展了声势浩大的项目趋同活动,确定世界几个主要发达国家作为联络国^①,并与其准则制定者建立了正式的战略合作伙伴关系。

随着经济全球化趋势的迅猛发展,一国的经济发展必须融入国际经济潮流,任何国家如果要脱离世界贸易市场和资本市场而谋求自身的较高水准的发展是难以实现的。而会计作为国际通用的商业语言,在经济全球化过程中

^① 联络国分别是:德国、法国、美国、澳大利亚和新西兰、加拿大、英国以及日本。

自然扮演着越来越重要的角色。推进会计准则的国际化,为全球经贸往来和资本流动减少或者消除“语言”上的障碍和成本,无疑是经济全球化的必然要求。因此,随着我国日益融入世界经济体系,会计准则制定必须面向国际化。

二、适应会计准则在我国经济发展中的作用日益凸显的需要

随着我国市场经济发展,人们对会计信息,特别是会计信息质量越来越关注,从而使得会计准则的作用日益凸显。最近 20 年来,我国经济得到了较快发展,我国经济融入世界经济体系的步伐亦大大加快。自 1978 年我国执行改革开放政策以来,我国平均每年 GDP 的增长速度保持在 8% 左右。与此同时,国际贸易总量也增长迅猛,进出口贸易总额已经从 1978 年的 206 亿美元增加到 2003 年的 51378.2 亿美元。我国资本市场在最近 10 年也得到了较快发展。自 1992 年分别成立上海证券交易所和深圳证券交易所以来,国内上市公司从无到有。截至 2003 年 12 月底,两交易所上市公司已经发展到 1268 家,市值总量达到 48305.68 亿元;我国大陆在境外上市的企业已经达到 87 家,融资总额为 255.44 亿美元。在海外上市的公司不但要按我国会计准则编制会计报表,而且要按所在地会计准则或者国际财务报告准则编制会计报表,这样,增加了会计信息的复杂性,也对会计信息可比性要求大大提高。因此,我国市场经济的快速发展、资本市场的迅速壮大和国际投资、国际融资、国际贸易飞速成长,不但使得会计信息在投融资决策、经济活动监管和国际财务信息比较等方面的作用日益凸显,而且对会计信息的质量要求越来越高。

三、提高我国转型时期会计信息质量的需要

目前,我国市场经济发展正处于转型阶段,一方面,我国会计信息的需求主体和利益主体正在发生变化,证券市场蓬勃发展,民营经济迅速崛起,形成了许多新的会计信息需求主体。同时,世界贸易组织的加入,要求与国际会计协调的呼声和现实国际经济交往的压力日益迫切,等等,所有这些经济形式的变化对我国会计准则制定产生了新的需求,要求变更会计准则以适应经济发展的需要。另一方面,国际上已有的更有利于提高会计信息质量的会计处理方法,在我国尚缺乏良好的支撑环境。以上两方面国情现状要求我

国会计准则制定，既要满足我国经济日益国际化所要求的会计国际化的需要，又要与经济主体的发展变化和制度环境相适应。因此，在现阶段，如何探讨建立实现上述目标的会计准则制定模式，具有重要的理论和实践意义。

第二节 基本范畴的界定与研究方法

一、基本范畴的界定

（一）会计准则的界定

世界各国会计规范体系主要有两种：一种是以会计准则为体系，如美国、英国和加拿大等；另一种是以会计制度为体系，如前苏联和 1992 年前的我国。1992 年后，我国随着市场经济的发展，采取了增量式的会计改革，既保留和修改了原来的会计制度形式，又随着经济发展尤其是证券市场发展的需要，制定和实施了一系列新的会计准则，形成了会计制度与会计准则并存的状态。本书所指的会计准则是广义的，即是我国会计准则（包括基本准则和具体准则）和会计制度的统称。

（二）会计准则制定的界定

会计准则制定是一个范围十分广泛的概念，本书所研究的会计准则制定是指：为适应我国会计准则国际化的需要，探讨如何在准则制定中处理好国际化与国情关系。为适应上述研究目标需要，本书对我国准则制定具体是从制定人员、制定程序、制定模式等构成要素以及国际化与国情关系的运行约束规律两个方面来分析的。

（三）会计准则制定效果的界定

会计准则效果包括制定效果和执行效果两个方面。会计准则表现有效不但要求会计准则制定是有效的，而且要求会计准则执行也应有效的。本书所指的会计准则制定效果是排除了会计准则执行上的原因，假定会计准则得到了有效执行，而从制度本身上来探讨会计准则制定效果，即如何优化会计准则制定。另外就制定效果而言也包括诸多方面，本书主要结合我国当前会计实际，从会计信息可靠性方面来评价准则制定效果；而对于会计信息可靠性的评价，李东平（2001 年）、蒋义宏（2003 年）等研究结果表明：影响我