

中国与会计准则比较研究

叶建芳 著

上海财经大学出版社



中国与 国际会计准则 比较研究

叶建芳 著



上海财经大学出版社

中国与国际会计准则比较研究

叶建芳 著

 上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

中国与国际会计准则比较研究/叶建芳著;—上海:上海财经大学出版社,2005.4

ISBN 7-81098-343-1/F·305

I. 中… II. 叶… III. 会计制度-对比研究-中国、世界 IV. F233

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 020013 号

□ 责任编辑 王永长

□ 封面设计 周卫民

ZhongGuo Yu GuoJi KuaiJi ZhunZe BiJiao YanJiu

中国与国际会计准则比较研究

叶建芳 著

上海财经大学出版社出版发行

(上海市武东路 321 号乙 邮编 200434)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

江苏省句容市排印厂印刷装订

2005 年 4 月第 1 版 2005 年 4 月第 1 次印刷

850mm×1168mm 1/32 7.75 印张 201 千字

印数:0 001—1 500 定价:18.00 元

序

本著作是叶建芳博士的博士论文。著作采用系统分析的研究方法,从供需的角度对国际会计准则的历程、我国会计准则的变迁作了全面完整的分析,并在此基础上对我国会计准则和国际会计准则从概念框架、具体准则作了系统、深刻的比较,而且对我国会计准则的国际化提出了独到的见解。该著作对我国会计准则和国际会计准则比较作了详尽全面的论述,对指导我国会计准则的改革和会计国际化实践具有重要的理论和实践意义。

著作资料翔实,分析比较全面深刻,论证充分,文笔流畅,跳出了就会计论会计的框架,较好地运用经济学知识分析会计准则的制定与发展,是一篇质量较高的著作。

看到弟子的博士论文能够出版,就如同自己的成果一样,喜不自胜,乐为此序。

王松年
2005年2月

前 言

随着经济全球化的深入发展,资本国际间的频繁流动,金融工具的层出不穷,投资融资的日趋复杂,国际贸易的迅猛增加,跨国公司的不断涌现,会计已经越来越成为一种国际通用的商业语言。国际会计准则(IAS)从来没有像现在这样被广泛运用。我国会计的国际化也在不断的发展中。财政部一直致力于制定与国际会计准则(IAS)相一致的中国会计准则。财政部于1992年发布了企业会计准则——基本准则以来,至今,已颁布实施了16项具体会计准则,其他准则正在积极制定中。在我国经济融入全球化的潮流、中国证券市场也在快速发展的形势下,研究中国会计的发展以及与其国际会计的比较具有很强的现实意义。

本书从会计准则是公共产品(public goods)出发,由于公共产品的特征,会计准则市场提供的产品在数量上和质量上不同于社会需求的最佳量。也就是说,会计准则市场在会计资源的配置上没有实现“帕累托最优”^①。提出我国会计准则从其供给上看由政府财政予以资金上的支持符合了我国的国情;国际会计准则由民间机构提供资金也是符合国际会计准则的发展。本书的目的是提出我国对国际会计和我国会计准则改进的态度及建议。为此,首先分析国际会计准则与我国会计准则的发展历程;进而比较国际

^① 陈国辉、李长群:《论会计市场失灵与政府监管》,载《会计研究》2000年第8期。

会计准则与我国会计准则,对其分析与比较的目的是为了找出差异、分析差异产生的原因,以及是否合理和是否符合高质量,是否要与国际会计接轨;提出我国会计准则的国际化道路,过去采用的为渐进式方式,将来也应是如此,国际化协调是我国会计发展的趋势。全书共分五章。

第一章,会计准则的再认识。本章主要提出了由于公共产品的提供者不同,其会计准则目标就不同。会计准则目标是会计规范系统运行的出发点和归宿,以及希望达到的基本要求,它制约着会计准则制定和实施的全过程。因此,我国会计准则与国际会计准则不同的一个内在原因在于准则提供者不同。

第二章,国际会计准则发展的博弈历程。本章分析了国际会计准则发展历程。国际会计准则的发展是资本市场发展以及利益团体的博弈过程,是一个经济后果。未来国际会计发展事实上主要是美国 FASB 与国际会计准则理事会之间的博弈关系,因为现在世界上只剩下两大会计准则体系。国际会计准则将更多地体现英美国家会计准则的特点和内容,向国际会计准则靠拢与向英美国家会计准则靠拢在本质上将不会有多大差别。会计准则的国际化不仅仅是一个技术性问题,其背后的实质实际上是各国的利益之争。

第三章,我国会计制度的变迁与会计准则的发展。本章以我国 1949 年后为背景,阐述我国主要是公有制占主导地位,会计制度的变迁是由政府扮演着制度供给者角色的供给主导型制度变迁。我国整个经济改革过程是在“边干边学”、“摸着石头过河”的渐进式方式中进行的,会计作为经济的一部分,其变迁过程与经济改革一致。

第四章,我国会计准则与国际会计准则的比较。本章对我国现有的一个企业会计准则——基本准则和十六个具体会计准则与相对应的国际会计准则进行逐个比较。其中一个目的就是:知己

知彼,通过比较、分析及评价,给管理者及准则制定者以参考。

我国会计准则基本上已朝向国际化发展,做到国际会计准则有的,又适合运用到我国的,我们尽量采用。我国在有些方面还借鉴了其他国家会计准则,如非货币性交易,债务重组会计准则,国际会计准则没有单独发布这些准则,但我国借鉴美国和其他国家的会计准则,对此业务进行规范。另外,我国会计准则中很少有备选方法,而国际会计准则备选较多,会计信息高质量中其中要求会计信息具有可比性,从这一点来看,我国会计准则的可比性更强。

但我国会计准则的概念框架需待完善,有些问题,如运用公允价值、现值等较少,这与我国国情相关,这样的信息相关性较差。再如实质重于形式原则在国际会计准则中运用比我国多,从这一点可以看出:国际会计准则是“原则基础”会计,而我国更倾向于“规则基础”会计。这同国际会计准则要面向所有国家有关,我国倾向于“规则基础”会计又与我国会计从业人员的业务水平欠高有密切关系,当然也与我国现阶段企业利润操纵现象普遍有关。

第五章,会计国际化发展的趋势。本章的第一部分对国际财务报告准则发展的趋势与方向进行了探讨,提出:

会计准则的“规则基础”或“原则基础”的选择并非是安然、世通等案例发生的本质原因;高质量会计准则未必就有高质量会计信息;在完善会计准则的同时,全世界的立法者们加强公司治理同样显得重要。由于资本全球化,对国际会计准则的需求增加,但还存在阻力,主要有国际会计准则的复杂性和一些不成熟性以及各方利益冲突,特别是来自美国的障碍。

本章对我国会计准则发展的趋势与方向进行了探讨。我国会计准则的制定已走上了正确的国际化道路,并且进展很快,但我国会计实务的国际化水平则还落后于会计准则的国际化。我国会计国际协调过程中存在着一些障碍。从发展的角度看:我国会计准则从长远来看将与国际会计准则相协调。从稳定的角度看:我国

会计准则近期会保持我国会计的一定特色,这是我国现阶段的需要。

本书在深入比较我国会计准则与国际会计准则制定机构、准则的发展历程以及我国现有的会计准则与相关的国际会计准则的基础上,提出了如下观点:

(1)作为纯公共产品的会计准则,由于公共产品消费上的免费搭车问题,企业不会(或没有很大动力和能力)对会计准则研究给予支持,缺乏政府的支持,会导致会计准则供给不足。从世界各国来看,一般为国家政府掌握着规范会计信息的会计准则的最终控制权。政府只有控制会计准则的制定权,才能折中、调和包括自己在内的不同利益相关者对会计信息的不同要求,在会计政策选择这一公共选择中处于有利地位,才能更好地实现政府制定会计准则的目标。公共产品的提供者不同,会计准则目标就不同。我国会计准则由政府制定,符合效益原则。冯淑萍在答记者问时说:我国会计准则由政府制定的好处主要有以下三点:一是效率高,会计准则制定涉及相关各方利益协调,如果由非政府组织承担,协调各方利益的工作量将会很大;二是费用低,制定过程的高效率,以及相对容易协调相关各方的不同意见,使得我国会计准则制定的费用相对低;三是权威性强,我国的会计准则由政府制定,是会计法规的组成部分,有利于贯彻实施^①。

(2)原则基础会计与规则基础会计各有其所长。按照原则基础进行会计处理,公司会计和注册会计师可以根据具体的经济交易事实,它在一定程度上比规则基础会计更加经受得住时间演变和交易创新的考验。但原则基础会计要求公司会计和注册会计师有良好的职业判断能力和很强的中立性与职业道德观。如果我们承认西方经济学所普遍认可的自利经济人假定,我们就有理由推

① www.jsdj.com/jsdj/caikuai/data/20020804095706.htm.

测:规则导向的会计准则是企业 and 会计职业界需求的产物。规则基础模式容易导致不健康的心态:准则哪里说我不能这样做?其结果,详细的规则往往被别有用心的公司和个人通过交易策划所规避。此外,规则基础模式不利于公司和注册会计师发挥专业判断。但原则基础模式是有前提条件的:公司和注册会计师必须能够以公众利益为己任进行专业判断。FASB之所以选择规则基础模式,IASB之所以选择原则基础模式完全是环境使然。目前美国提出的目标基础会计,也只不过是一种理念,是否可行与有效,现在评论为时过早。每个国家在制定会计准则时,应考虑自己的国情。因此,很难说将来的国际财务报告准则与美国会计准则完全以原则为基础,国际财务报告准则与美国会计准则之间将可能是一个互动发展的过程,有些地方美国会计准则将向国际财务报告准则靠拢,国际会计准则理事会与美国财务会计准则委员会的联系也将会更加紧密,一体化的步伐将加快。

(3)国际会计准则发展是资本发展以及利益团体的博弈过程,是一个经济后果。《会计准则接轨——2002年全球调查》显示,越来越多的国家力求提供高质量财务信息和增加信息透明度^①。未来国际会计发展的方向事实上主要是美国与国际会计准则理事会之间的博弈关系,因为现在世界上只剩下两大会计准则体系。国际会计准则将更多地体现英美国家会计准则的特点和内容,向国际会计准则靠拢与向英美国家会计准则靠拢在本质上将不会有多大差别。会计准则的国际化不仅仅是一个技术性问题,其背后的实质实际上是各国的利益之争。

(4)完善会计准则是一个系统工程。在完善会计准则的同时,加强外部监管和公司治理显得更为紧迫。世界各国公司治理模式不同,各有其利弊,从整体讲没有优劣之分。模式的形成或选择主

^① 《会计准则接轨——2002年全球调查》是继2000年以来的第三次调查。

要取决于相对应的组织资源与市场资源的状况和可利用度。除此之外,也受到文化、历史、理念、理论方面的影响。

(5)高质量的会计信息必须要有高质量的会计准则,高质量的会计准则是高质量会计信息的前提与基础。但在高质量的会计准则的环境中,同样也会存在信息的失真。高质量的会计准则与高质量的会计信息之间的关系是:有之,未必然;无之,则必不然。

(6)我国会计制度的变迁同向市场经济转轨一样采取了渐进的方式,出现了一系列过渡性制度安排。渐进式变迁的社会阻力相应减少,摩擦成本降低,而且从现在的角度看是有效率的。因此,我国的会计制度必将还是渐进式发展,走一条中国特色的国际化协调道路。

(7)发展我国会计准则的同时,加强我国会计工作的监管。因为良好的规则和对规则的忠实执行,可以给社会带来巨大利益。但要注意这些作用并不是单纯就规则而言的,包括了规则和对规则的执行两个方面。具体地说,在对待会计准则这个具体规则时,也必须同时研究这两个方面,离开了任何一个方面都是不行的。我国会计准则的制定已走上了国际化道路,并且进展很快,而我国会计实务的国际化水平则还落后于会计准则的发展水平。再好的会计准则,如果没有会计师经验的积累,也不能贯彻执行到位。再好的会计准则,如果没有严格、成熟的市场监管,一样不能发挥其应有的作用。

(8)从发展的眼光看,我国会计准则要与国际会计准则相协调,会计准则的供需关系决定了我国会计准则国际化的方向。从需求角度看,资本市场的发展是我国增加直接融资的一大方式,资本运作已作为发展的主导,作用日益强大;从供给角度看,各国以及国际会计准则为我国建立高质量的会计准则提供了依据。但我国会计国际协调过程中存在障碍,主要有:国际会计准则的发达市场经济背景与我国市场经济初级阶段的矛盾,复杂的国际会计准

则与我国会计人员专业水平欠高之间的矛盾,会计准则的颁布与监管实施之间的差异。

(9)从稳定的角度看,要保持我国会计的中国特色。中国特色是指以国家统一的会计制度规定会计规范,内容有:以历史成本为基础,一定范围内运用公允价值,我国会计准则规范的重点偏向于利润表,准则与制度并存等。我国会计具体操作以会计制度为准,这便于会计人员工作,也是历史演变的过程。

(10)进一步推进我国会计准则的国际化。其手段有:①建立一套拟定准则的程序框架。准则制定过程中的调研和征求意见的范围,力求有广泛的代表性、社会的参与性、制定过程的透明性。②建立适合我国的会计概念框架已是当务之急。概念框架是会计准则的基础,它起着统帅作用,良好的概念框架可使许多问题迎刃而解。我们可以借鉴美国财务会计概念公告、国际会计准则理事会《编报财务报表的框架》和英国的《财务报告原则公告》,建立适合我国国情又与国际接轨的我国会计概念框架。③正确处理我国国情与国际化的关系。“求同存异”是我国会计国际化发展的战略,会计国际化是趋势,而保持一定的中国特色是现实需要。

目 录

序.....	1
前言.....	1
绪论.....	1
一、研究背景与动机	1
二、本书框架	5
第一章 会计准则的再认识.....	6
第一节 企业的本质与企业的会计选择行为.....	7
第二节 会计准则的制定	11
第三节 会计准则供需及其目标	17
本章小结	22
第二章 国际会计准则发展的博弈历程	23
第一节 国际会计准则委员会的发展	23
第二节 证券委员会国际组织	27
第三节 国际会计准则理事会	30
第四节 欧洲联盟、澳大利亚、加拿大等对全球会计 准则的态度	37
第五节 美国对全球会计准则的态度	41

本章小结	51
第三章 我国会计制度的变迁与会计准则的发展	52
第一节 我国会计制度的变迁	53
第二节 我国会计准则的发展计划	67
本章小结	68
第四章 我国会计准则与国际会计准则的比较	69
第一节 概念框架的比较	69
第二节 关联方交易及其交易的披露	73
第三节 现金流量表	80
第四节 资产负债表日后事项	85
第五节 债务重组	87
第六节 收入	94
第七节 投资	99
第八节 建造合同	109
第九节 会计政策、会计估计变更和会计差错更正	112
第十节 或有事项	114
第十一节 无形资产	117
第十二节 借款费用	124
第十三节 租赁	129
第十四节 中期财务报告	133
第十五节 非货币性交易	138
第十六节 存货	141
第十七节 固定资产	145
第十八节 国际财务报告准则	151
第十九节 总体比较	160
本章小结	164

附录	165
第五章 会计国际化发展的趋势	177
第一节 会计准则与公司治理	177
第二节 国际会计准则发展方向	190
第三节 我国会计准则发展的方向	200
本章小结	217
参考文献	218
后记	231

绪 论

一、研究背景与动机

在改革开放的今天,我国对外经济贸易往来取得了长足的进展。国际投资、国际融资等国际性经济活动随着改革开放大量增加,许多国内企业经营规模不断扩大,从而跨出国门,走向世界,积极参与国际市场竞争。同时,在国家大力引进外资的政策引导下,外商独资企业、中外合资企业以及中外合作企业的设立逐年呈快速增长的势头,在我国经济生活中开始发挥重要的作用。加入WTO后外国投资者将进一步增加,我国目前外资投资额已超过美国,为世界第一。会计作为国际通用的商业语言,在促进国际贸易、吸引外资及我国证券市场的健康发展以及国际经济交流等方面的作用愈加明显。我国会计的国际化也随着经济的国际化在不断发展。财政部一直致力于制定与国际会计准则(IAS)相协调的我国会计准则。在会计准则制定方面我国已取得了不小的成绩,1990年就开始起草有关会计准则方面的草案,1992年11月颁布《企业会计准则——基本准则》,1997年发布了第1项具体准则。至今,已颁布实施了16项具体准则,其他准则正在积极制定中,2000年12月,财政部发布实施了《企业会计制度》。2001年11月和2004年4月,财政部又分别颁布了《金融企业会计制度》和《小

企业会计制度》。可以说,我国会计准则的制定在与国际会计准则接轨方面已驶入了快车道。在会计准则制定过程中,准则制定者始终坚持这样一条原则:只要与我国现行的法律法规不相矛盾,我国的经济实务与国际会计准则所针对的经济实务一致或相近,在实务操作上又可行的,就大胆地采用国际会计准则,实现我国会计与国际会计惯例充分协调。经过几年的努力,我们在会计核算的基本原则、会计要素的定义、收入确认、资产减值、关联方披露等重要方面与国际通行的惯例实现了一致。我国还将出台一批具体会计准则,并争取在三年左右的时间内,初步建立我国的会计准则体系。

从改革开放到现在,市场经济的发展在我国占有重要地位,其向市场经济转轨的过程采取了渐进的方式,走一条中国特色的国际化协调道路。在与国际化协调过程中,由于各国政治、法律、经济和文化等差异,完全照搬国际会计准则是不可能的。冯淑萍在第十六界世界会计师大会“中国论坛”上说:“我国会计准则之所以会与国际会计准则有所差异,是由于我国目前的市场经济环境不完善造成的。我国目前尚处于转轨时期,不同的企业可能拥有一个共同的母公司,关联交易比较普遍,交易价格可能显失公允,而资本市场规模较小,股权结构也比较特殊。正是由于市场化程度不高,在是否采用公允价值作为会计要素的计量基础方面,我国采用了谨慎的做法。这样可能更好地抑制会计做假。相反,如果照搬国际会计准则,则可能出现较大的风险。我国对财务报表的监管重点在于利润表,而不是资产负债表。这是因为评价上市公司的最主要指标是利润,会计信息使用者和提供者也才最关注利润指标。个别公司在某个会计年度经营不善时,就可能铤而走险,利用各种手段来操纵利润。”^①但同时我们要注意到,目前,在全球范

^① 《中国证券报》,2002年11月21日。

国内,已有 32 个国家要求其所有国内上市公司运用国际会计准则,6 个国家要求一些国内上市公司遵循国际准则;另外一些国家则采用与国际准则极为相似的本国准则,仅在必须适应地方法律规定和其他条件时才进行修改。26 个国家将在 2003 到 2007 年之间采用国际准则,2004 年十国已加入欧盟,它们也可能会采用国际准则^①。国际会计准则在世界范围内的影响随着世界对其的认可或重视而加强。

对我国会计准则与国际会计准则的比较,其目的:一方面分析我国现在与国际会计趋同的程度以及我国会计准则与国际会计准则不同之处的原因和可改进之处,另一方面通过分析国际会计准则的发展方向,可以分析我国会计准则的发展,因为资本的全球化,必将带动会计的全球化。我国会计准则发展的国际协调是经济发展的必然结果。

会计准则的研究一直是国际、国内会计界的热点。各国都花很多的力量进行研究,发展理论与实践。我国学者对中国会计准则与国际会计准则的比较研究基本上有三种方式:

(一)对某一准则进行规范比较研究

这方面在国内杂志发表的文章较多,如陆建桥的《关于我国中期财务报告会计准则的若干问题》(2002. 3《会计研究》),尹江的《中国会计准则与国际会计准则比较》(2002. 5《煤炭经济研究》),张林、侯婧的《我国所得税会计与国际会计准则比较》(2002. 9《商业会计》),钱娟萍的《中国借款费用准则与国际会计准则比较》(2001. 8《北方经贸》),李芳芳的《中期财务报告与国际会计准则的比较研究》(2000. 6《广西会计》),步丹璐、李华的《固定资产准则与国际会计准则的比较》(2002. 4《广西会计》)等。

^① 2003 IASC Foundation Annual Report.