



《企业管理与企业发展》丛书

QIYE GUANLI YU QIYE FAZHAN CONGSHU

我国会计准则建设研究

张晓明 著



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

西北大学“211 工程”重点支持项目

《企业管理与企业发展》丛书

丛书主编：王正斌 师 萍

我国会计准则建设研究

张晓明 著

立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

我国会计准则建设研究/张晓明著. —上海:立信会计出版社, 2005. 5

ISBN 7-5429-1448-0

I. 我… II. 张… 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 040289 号

出版发行	立信会计出版社
经 销	各地新华书店
电 话	(021)64695050×215 (021)64391885(传真) (021)64388409
地 址	上海市中山西路 2230 号
邮 编	200235
网 址	www.lixinaph.com
E-mail	lxaph@sh163.net
E-mail	lxzbs@sh163.net (总编室)

印 刷	立信会计常熟市印刷联营厂
开 本	890×1240 毫米 1/32
印 张	9.25
插 页	1
字 数	235 千字
版 次	2005 年 5 月第 1 版
印 次	2005 年 5 月第 1 次
书 号	ISBN 7-5429-1448-0/F·1305
定 价	17.00 元

如有印订差错 请与本社联系

丛书编委会

顾问：白永秀 张 炜

丛书主编：王正斌 师 萍

编 委：（以姓氏笔画为序）

卜小军 王正斌 师 萍

李树民 齐捧虎 安立仁

杜跃平 赵守国 郝 索

张晓明 郭世辉 顾 颖

惠 宁 樊 涛 薛来前

《企业管理与企业发展》丛书总序

管理学作为一门独立学科,要比经济学晚一个多世纪。企业管理产生于机器生产的工厂。1880年泰勒(F. W. Taylor)在米德维尔钢铁公司进行了著名的“生铁搬运试验”,总结形成了“泰勒制”的核心,进而于1911年出版了《科学管理原理》,全面阐述了他的管理思想与理论,标志着企业管理从经验管理迈向科学管理,从此也开始了企业管理的专门系统研究。

企业管理理论在企业实践的需求拉动下不断拓展与创新,经历了科学管理和行为科学阶段后,进入了现代管理阶段。现代企业管理理论是现代企业组织、现代生产技术和现代市场环境的产物。企业规模的扩大,生产过程的自动化,产品生产周期的缩短,市场竞争力的加剧,催生了企业管理的不同流派。如:管理过程学派、经验主义(案例)管理学派、社会系统学派、管理科学学派、系统理论学派、决策理论学派、权变理论学派、经理角色学派、群体行为学派等等,孔茨(H. Koontz)称之为“管理理论丛林”。此后,企业管理研究的视角、层面和方法发生了新的变化,更加注重管理的人本、创新、系统、差异、信息、整合与全球化特征等。安索夫(Asoff)《公司战略》(1965)的出版,把“战略”概念引入了企业管理学,企业管理进入关注战略管理时期。哈佛大学商学院迈克尔·E·波特(M. E. Porter)教授的《竞争战略》(1980)等著作把战略管理推向高峰。20世纪80年代初,美国加州大学教授威廉·大内在《Z理论》书中,首先提出了企业文化因素的巨大意义,随后《公司文化》、《追求卓越》、《美国企业精神》等一批著作出版。进入20世纪90年代,企业核心竞争力理论、企业再造理论、学习型组织理论、虚拟组织

理论、知识管理理论、战略联盟理论等更是层出不穷。

在一般企业管理理论发展的同时,企业管理各专业领域的理论、工具与方法也不断创新。20世纪80年代后期尤其是90年代以来,代表性的有:绩效管理、薪酬管理、员工持股计划、实物期权、公司治理、企业资本结构、平衡积分卡、研发管理、西格玛管理、敏捷制造、精益生产、计算机集成制造、大规模定制、界面管理、清洁生产、业务外包、顾客价值管理、客户关系管理、顾客忠诚度管理、顾客满意度管理、网络营销、绿色营销、关系营销、整合营销、服务营销、复直营销、连锁经营、标杆管理、供应链管理、需求管理、风险管理、项目管理、危机管理、企业资源管理、技术创新管理、执行力、领导力、企业并购、企业社会责任、跨文化管理等,使企业管理理论更丰富,对企业管理实践的影响更大。

企业管理的理论、工具与方法大多诞生于经济强国,美国企业管理理论占据了全球企业管理的主导地位。其原因主要有两个方面:一是美国拥有一大批高瞻远瞩、追求卓越、目标明确、不断创新、以人为本、规范务实、基业常青的公司,如波音公司(Boeing)、花旗银行(Citicorp)、福特汽车公司(Ford)、通用电器公司(General Electric)、惠普公司(Hewlett-Packard)、IBM公司、强生公司(Johnson)、默克制药(Merck)、摩托罗拉公司(Motorola)、3M公司、宝洁公司(Procter&Gamble)、沃尔玛公司(Wal-Mart)、迪斯尼公司(Walt Disney)等;二是美国大学商学院的管理学者和管理咨询公司的咨询专家,以实验方法和实证方法研究美国企业及其运作管理,进行系统总结和理论提升,并与学术刊物、商业期刊和出版公司等合作把研究成果推向全球。

日本的企业管理在全球之所以有话语权和重要地位,既与日本一批企业如丰田、东芝、索尼、柯达、富士等,在战后学习西方企业技术与管理时,对技术直接拿来模仿,管理结合日本国情与文化,从而成为与世界级企业有关,也与日本学者在接受了西方管理学理论与方法教育后,从日本企业管理的需要和日本文化实际出发进行针对性强的创新

研究而非简单模仿有关。

中国已经成长起来一批优秀企业,如联想、海尔、万科、华为、TCL、格兰仕、娃哈哈等,这些企业虽然只有 20 年左右的历史,与世界一流企业还有相当大差距,如海尔与 GE、联想与戴尔、华为与思科、娃哈哈与可口可乐、格兰仕与沃尔玛、TCL 与诺基亚等,但他们的竞争力、成长性已令全球关注。全球化竞争时代,这些中国一流企业在技术、产品(服务)、流程创新的同时,需要在企业管理上提升,以适应技术、产品(服务)流程和市场变化。同时,众多的中国其他企业在成长过程中也迫切需要管理支持。这是对中国大学商学院的管理学者和管理咨询公司的咨询专家的挑战,也提供了管理理论、工具与方法创新的机会。纵观世界经济发展历史,一个国家经济的持续高速增长,必然诞生一批全球著名企业家和世界级企业,也必然诞生有全球话语权的管理学家和管理理论。

西北大学是一个有着百年历史的西部高校,早在 1912 年就建立了商科,培育了一批又一批企业管理人才。西北大学经济管理学院在长期发展过程中形成了自由、严谨、务实、创新的学术风气,提倡教师和学生以科学精神和方法,结合实际、与时俱进、不拘形式、自圆其说地开展研究。中小企业创业与成长、公司治理、国有企业改革、企业资本结构、西部企业发展、绩效评价、技术创新管理、旅游企业管理等,形成了自己的特色。

中国正处在令人激动的时代,企业管理更是令人兴奋的领域。我们计划用 3~5 年的时间推出一批企业管理研究著作,内容涉及企业管理的多个方面和多个层次,风格各异,以为中国企业管理理论发展和服务中国企业管理实践尽微薄之力。

王正斌 师 萍

2004 年 10 月于西北大学

前 言

自 20 世纪 80 年代初,我国实行经济体制改革和对外开放政策以来,企业无论从产权关系、组织形式、经营机制、分配方式等方面来说,都发生了巨大的变化。作为对企业经济活动进行反映和监督的会计核算,必须适应经济体制改革和对外开放政策的要求而作出相应的变革。

1992 年 11 月,财政部发布了《企业会计准则》,并于 1993 年 7 月 1 日起正式实施。至此,我国实现了以会计准则取代计划经济体制下规范企业会计行为的主要方式——会计制度。近年来,国家会计管理部门又配合《企业会计准则》,发布了十几个具体会计准则,并且还在继续发布其他具体会计准则,以构建我国的会计准则体系。《企业会计准则》和已发布的十几个具体会计准则对于中国会计与国际会计惯例的接轨、规范企业会计行为、提高我国会计理论的研究水平起到了巨大的推动作用。但是,建立适应中国市场经济特色的会计规范体系毕竟刚刚起步,我国会计规范体系到底如何构建,财务会计概念框架以什么形式出现,如何建设具有中国特色的会计准则体系及体例,会计准则所规范的会计政策的适用性如何,以及其他与会计准则建设相关的问题,都还在不断地探讨和完善之中。作者长期从事会计学的教学和研究,在课程讲授和与同行们的研讨中,引发了对我国会计准则建设相关问题的思考,经过几年的探索和积累,现在终于有机会将近年来思考的一些问题和认识整理成册,期望与同行及关心我国会计准则建设和发展的同仁们进行交流,并求得批评指正。

张晓明

2004 年 10 月

目 录

第一章 我国会计准则与国际会计准则的差异研究.....	1
第一节 会计准则国际协调的必要性.....	1
第二节 我国会计准则的建设现状.....	6
第三节 我国会计准则与国际会计准则的差异研究	11
第二章 财务会计基本理论研究	30
第一节 会计环境——财务会计基本理论的研究起点	30
第二节 财务会计基本理论体系的构建 ——财务会计概念框架的理论基础	40
第三章 我国财务会计概念框架建设研究	53
第一节 会计基本前提理论	54
第二节 会计原则理论	57
第三节 会计要素理论	71
第四章 我国会计准则体系、体例建设及法律地位研究.....	95
第一节 会计准则体系建设	95
第二节 会计准则体例建设	99
第三节 我国会计准则的法律地位.....	108
第五章 企业会计制度建设研究.....	110
第一节 建立企业会计制度的意义.....	110

我国会计准则建设研究

第二节 企业会计制度设计的原则和步骤·····	112
第三节 企业会计制度基本内容设计·····	114
 第六章 会计政策研究(一)·····	119
第一节 会计不确定性的含义·····	119
第二节 流动资产会计政策选择·····	121
第三节 长期资产会计政策选择·····	145
第四节 负债会计政策选择·····	171
 第七章 会计政策研究(二)·····	180
第一节 收入确认和计量会计政策选择·····	180
第二节 成本计算会计政策选择·····	189
第三节 所得税会计政策选择·····	210
 第八章 财务会计报告的改进·····	218
第一节 财务会计报告的组成与作用·····	218
第二节 现行财务会计报告的缺陷·····	220
第三节 财务会计报告的改进·····	229
第四节 外币会计报表折算政策选择·····	267
 参考文献·····	277

第一章 我国会计准则与国际会计准则的差异研究

第一节 会计准则国际协调的必要性

会计的基本职能是对企业经济活动进行全面、连续、系统和综合的核算,并以财务会计报告的形式向会计信息的使用者报告企业的财务状况、经营状况和现金流动状况。应该说,会计工作是企业微观管理工作的一部分。但是,随着社会化大生产的发展,社会分工日益细化,企业之间的业务关联度越来越强,联系越来越紧密。今天,我们看到的是企业之间的联系已经跨越了国界,形成了世界范围内的合作。特别是随着国际资本市场的发展,国际经济关系和国际金融关系已经渗透到世界的各个角落,世界经济一体化的格局正在逐渐形成。世界经济一体化局面在客观上使得会计信息使用者对会计信息需求的视野也在国际化,从而促使会计工作必须从微观走向宏观。这种局面对会计工作带来的问题就是如何实现会计核算的国际协调。

会计准则是进行会计核算所必须遵循的原则和规范,会计核算的国际协调实质上是会计准则的国际协调。

会计准则最早产生于美国。由于生产资料的私有制,各企业的会计核算完全是企业的微观行为。遵循哪些会计原则,采用哪种会计政策进行会计核算,完全取决于企业自身的需要。然而,从宏观层面看,这种自由放任式的会计管理模式势必造成各个企业会计原则的确定、会计政策的选择、会计信息的报告形式和内容等方面各自为政的混乱局面,最终导致会计语言的内涵不统一、提供的会计信息没有可比性的

结果。20 世纪 30 年代的资本主义经济危机,究其原因,会计核算混乱、会计信息不实也是一个诱发的因素。当时的纽约证券交易所猛烈抨击了那个时期混乱的会计实务,如多样化的固定资产折旧方法,随意编制的企业集团合并会计报表,任意制定的股利分配政策等。危机过后,社会各界逐步认识到规范会计原则、统一会计语言、促进会计信息的可比性非常必要。1938 年,美国注册会计师协会成立了会计程序委员会,向社会各企业推荐公认的会计准则,这标志着美国会计准则的研究进入了组织化、目标化、规范化、系统化、社会化的时期。之后,会计程序委员会发展为美国财务会计准则委员会。会计准则委员会通过制定和发布财务会计准则,指导和规范企业的会计核算。美国的会计准则有 100 多条,现在,美国的公认会计准则已经成为国际社会普遍认可的规范性最强、严密性最高,最具典范意义和推广意义的会计准则之一。

继美国制定会计准则后,其他一些国家也先后制定和发布了本国的会计准则。英国也是研究统一会计准则比较早的国家。自 20 世纪 40 年代起,英国的一些职业会计团体就开始筹备本国的会计准则,至 1970 年,有少数会计职业团体成立了“会计准则筹划委员会”。到 1976 年,有 6 个会计职业团体联合成立了“会计师职业团体协商咨询委员会”。后两者联合,并成立了专门研究会计准则的“会计准则委员会”,负责制定英国会计准则——“标准会计惯例”。加拿大会计职业团体也从 20 世纪 40 年代起研究会计准则,并于 1973 年正式成立“会计研究委员会”,专门从事会计准则的研究和发展。加拿大发表会计准则采取了“建议书”的形式。^①

英、美国家会计准则制定的一个重要特点是,由民间会计职业团体制定并且发布、用于指导本国会计实务的公认会计准则,同时政府给予了积极的推进。还有许多国家会计准则制定的模式是政府直接制定会

^① 王华著:《论会计准则的国际协调》,东北财经大学出版社 1999 年版,第 21~34 页。

计准则(有的称为会计制度),用来规范企业的会计行为,法国、德国、日本等国是这种模式的典型代表。例如1945年,法国财政经济事务部成立专门委员会,负责在全国统一会计制度提出方案,并对其实施提出具体操作建议。日本的会计准则由政府制定并颁布,它受日本国家法律的影响很大。我国的会计准则作为国家会计法律、法规及规章体系的组成部分,是由财政部制定、发布并监督实施的。在以政府为会计准则制定主体的这些国家,会计职业团体对政府制定会计准则的影响非常有限。

从性质上看,世界各国会计准则都是本国企业会计工作应遵循的规范,但从会计准则制定和实施管理的模式方面考察,我们又可以清楚地看到,不同国家在这方面存在着一定的差异,形成了以下几种模式,笔者将其总结归纳为下表内容所示(见表1-1)。

表 1-1

世界各国会计准则制定和实施管理模式差异比较^①

对比内容	模式 1	模式 2	模式 3
会计准则受国家法律影响程度方面存在的差异	受国家法律影响程度较弱,或与法律相关度较小	受国家法律影响程度较强,是国家法律、法规的组成部分	在国家法律的框架下,自成体系
会计准则制定机构存在的差异	完全由民间会计职业团体制定,由政府 and 民间会计职业团体共同推进其实施	完全由政府制定,并推进其实施	由民间会计职业团体制定,由政府颁布,共同推进其实施
政府干预程度方面存在的差异	依靠会计职业团体的自我管理,政府干预程度较弱,但给予充分的支持	政府干预程度较强,会计准则直接由政府制定并监督执行	会计职业团体置于政府的工作框架下,进行会计准则的制定,并监督其实施

① 刘威:《国际会计准则可比性研究》,上海财经大学出版社1999年版,第25~36页。

各国会计准则在制定和实施管理方面存在的差异并不影响会计准则在统一一个国家会计核算中所起的作用。事实上,如果一个国家企业的经济活动仅在国内范围内进行,以本国会计准则规范企业的会计核算行为,完全可以达到一个国家内部各个企业会计核算行为的统一性,会计信息的一致性和可比性的目的。然而,随着各国企业向国际市场的拓展,资本在全球的流动和跨国公司的出现,客观上要求各国企业的会计核算行为在世界范围内的统一化,以及会计信息在全球范围内的一致性和可比性。这种要求除来自编制财务会计报告的企业、会计人员以及会计信息的使用者外,同时也来自政府机构、一些国际经济组织、证券管理部门、证券交易所以及社会中介服务机构。

1. 财务会计报告的编制企业和人员,他们希望他们所编制的财务会计报告所提供的会计信息,能够基本满足所有会计信息使用者的需要,包括国内、国外各方面的投资人、债务人、政府及其证券管理机构、证券交易所、社会中介服务部门以及社会公众,同时,适合全球性的证券申报,在企业进入国际资本市场时,无须将自己的财务会计报告按不同的要求进行调整和转换。这样,不仅可以规范、统一全球范围内不同国家、不同企业的会计核算工作,而且极大地降低了按不同要求调整财务会计报告的人力、物力和财力成本。

2. 各方面会计信息的使用者,包括国内、外各方面投资人、债务人、政府及社会公众、世界各国的证券交易所、全球范围内的证券中介机构、会计服务中介机构等,他们希望全球内无论哪个国家、哪个企业,其财务会计报告的概念所表达的内涵趋于一致,外延范围基本相同,会计实务中所采用的会计政策差别不大,进而使不同国家的会计信息具有可比性,以便他们能充分理解和判断任何一个国家的任何一个企业的财务状况、经营状况和现金流动状况,并据此做出自己对一个企业的判断和评价,当然,也便于各国政府、证券交易所进行宏观方面的管理。

3. 世界各证券交易所都希望能够开放其资本市场,允许国外投资者进入国内资本市场,在国内提供国际证券登记。同时,各国政府也鼓

励国内投资者投资于国外,以解决依赖企业自身和国内资本市场无法满足的巨大的资本需求,扩大本国企业在国际市场上的竞争力和影响力。因此,资本市场的全球融通客观上需要一套能确保各国投资者需要的统一会计规范。同时,为了防范全球资本市场、金融市场可能出现的各种风险和危机,各国政府、金融企业、证券管理机构联手抵御风险,防范危机,也需要进行全球范围内会计准则的沟通和协调。

4. 跨国公司和国际贸易快速发展所带来的国际间的会计协调问题也是促进会计准则国际化的一个重要因素。例如,跨国公司产品国际间转移价格的制定、外汇风险的防范、资本运作策略的筹划、合并会计报表政策的选择等;国际贸易中购销双方关于商品价格的协调、商品成本构成的了解、双方资金状况的理解等,这些问题都不是一个国家会计协调所能解决的,必须通过会计准则的国际协调才能达到世界范围内的相互理解和支持。这也说明只有进行会计准则的国际统一化,才能满足世界各国进行国际经济交往的需要。

5. 从企业微观方面看,同一经济业务按不同的会计政策进行核算,会有不同的结果,有时会差异很大,这也需要通过会计准则的国际协调才能达到全球范围内企业间会计信息的沟通和理解。例如,制造业产品成本的计算方法,世界范围内通行的方法有完全成本法、变动成本法、全部成本法等。由于不同成本计算方法计算产品成本的出发点不一样,产品成本所包含的内容界定相差很大,不同企业以相同的成本计算资料采用不同成本计算方法计算出来的产品成本相去甚远。因而,通过会计准则的国际协调使得会计语言统一化,也便于会计专业人员之间进行业务或信息的广泛交流。

正是由于有了以上客观需要,在1973年,由澳大利亚、加拿大、德国、法国、英国、美国等9国的16个会计职业团体联合发起成立了“国际会计准则委员会”。该组织设立的主要目的在于:第一,发布符合公共利益的会计准则,并促进其在世界范围内共同承认和遵守;第二,促使各国企业对财务会计报告用统一的会计准则和程序来编制;第三,说

服各国政府及会计准则制定机构在所编制的财务会计报告中所有重要方面,都尽可能依据规范的会计准则进行处理和揭示。^① 国际会计准则委员会的宗旨,在于协调各国的会计准则,推动会计的国际规范化。现在,国际会计准则委员会已发展到由 100 多个国家和地区的会计职业团体组成的国际性民间组织,我国于 1997 年正式加入“国际会计准则委员会”。到目前,该组织已经制定和发布了 41 号国际会计准则。国际会计准则在国际会计协调方面和提高会计信息的可比性方面发挥着积极的作用,有的国家直接以国际会计准则作为本国会计准则,有的国家以国际会计准则为基础制定自己的会计准则。一些国际经济组织,如世界贸易组织(WTO)、世界银行、亚洲开发银行等,也要求其成员国或借款人提供按国际会计准则编制的财务会计报告。发展国际会计准则,推动会计准则的国际协调,提高会计信息在世界范围内的可比性,已成为国际会计发展的必然趋势。

第二节 我国会计准则的建设现状

一、我国基本会计准则的主要内容

我国会计法律、法规及其规章的体系、关系及内容是随着国家的根本大法——宪法的变化而不断地调整的。1999 年 3 月 15 日第九届全国人民代表大会第二次会议通过的宪法修正案在明确了我国要“坚持改革开放,不断完善社会主义的各项制度,发展社会主义市场经济”的同时,又增加了“国家在社会主义初级阶段,坚持公有制为主体、多种所有制经济共同发展的基本经济制度”等内容。^② 宪法修正案关于经济制度、经济体制的规定,为《中华人民共和国会计法》(以下称《会计法》)

^① 汪祥耀:《最新国际会计准则》,浙江人民出版社 1997 年版,第 3~4 页。

^② 《中华人民共和国宪法》,1999 年 3 月 15 日第九届全国人民代表大会第二次会议通过。

的修改提供了法律依据。

近年来,随着我国市场经济体制的逐渐形成,会计法律、法规及规章体系如何建设,其作用和表现形式如何设定,各层次会计法律、法规及规章的内容和关系怎样科学地设计,一直是讨论的热点问题之一。建立并完善既与其他法律、法规及规章相配合,又与国际会计惯例接轨,并与我国市场经济体制相适应的会计法律、法规及规章体系,是会计改革的重要内容,也是我国会计准则建设的重要前提。在建立会计法律、法规及规章体系这一系统工程中,确立和认定会计法、会计准则和会计制度在会计法律、法规及规章体系的地位,明确它们各自在规范企业会计行为中的作用,对于建立我国科学、规范的会计法律、法规及规章体系至关重要。我国于1985年1月21日第六届全国人大常委会第九次会议通过、1999年10月31日第九届全国人大常委会第十二次会议再次修订的《会计法》、1992年财政部颁发并于1993年7月1日开始实施的《企业会计准则》、近年陆续出台的具体会计准则以及2001年开始实施的《企业会计制度》,是代表我国会计改革的标志性文件,这些文件对于推动我国会计与国际会计准则接轨,维护市场经济秩序,规范企业会计行为起了巨大的推动作用,是我国会计规范发展史上具有划时代意义的文件。

目前,我国的会计准则包括两个层次,即基本会计准则和具体会计准则。基本会计准则是对会计准则目标、会计核算基本前提、会计原则、会计要素的分类和财务会计报告等方面的总体规范。具体会计准则是对各会计要素的确认、计量作出的政策性规范。我国于1993年7月1日开始实施的《企业会计准则》属于基本会计准则层次,其框架及主要内容包括四个大的方面:

1. 总则。总则部分主要包括会计准则的性质、制定依据、适用范围、会计核算基本前提以及对会计核算基础工作的要求。

2. 会计核算的一般原则。我国《企业会计准则》提出,企业会计核算应遵循的一般原则有:真实性原则、相关性原则、可比性原则、一致性