

会计准则辅导

陈毓才 编著

云南人民出版社

会计准则辅导

陈毓才 编著



云南人民出版社



B

951780

(滇)新登字01号

会计准则辅导

陈毓才 编著

云南人民出版社出版发行 (昆明市书林街100号)

云南新华印刷三厂印装

开本: 787×1092 1/32 印张: 4.25 字数: 86000

1993年1月第1版

1993年1月第1次印刷

印数: 1-12,200

ISBN 7-222-01144-7/F·148 定价: 3.00元

前 言

在我国实行了几十年的以计划经济为背景的现行会计制度即将中止，取而代之的是经国务院批准，将于1993年正式实施的《企业会计准则》和《企业财务通则》。这是我国财务会计制度的重大改革。中国境内各类企业的财务管理和会计核算都必须遵循这项基本原则。新颁布的我国第一部会计准则和财务通则是参照国际惯例和我国国情制定的，它主要在5个方面作了重大改革：一是统一规范了中国境内各类企业的财务会计制度，有利于促进社会主义市场经济体系的完善和企业之间的公平竞争；二是建立了企业资本金制度，有助于解决现实中存在的企业资本亏蚀问题；三是取消了对企业固定资产折旧方法和折旧速度的具体规定，有利于推进企业技术进步；四是简化了企业成本核算，由“完全成本法”改为“制造成本法”；五是改革了会计平衡公式和会计报表体系，采用了国际通行的会计报表体系，有利于满足各方面对企业会计信息的需要。

贯彻会计准则和财务通则，改革会计核算制度，是财政经济改革和发展的迫切要求，需要我们作长期的努力。我们一方面要认真学习其他国家的先进经验和实践；另一方面要宣传普及会计准则和财务通则知识，加强会计人员培训，提高会计人员业务素质。为此，云南省财政厅于1992年10月

在昆明举办了总会计师、注册会计师及省直主管厅局财务部门负责人会计知识更新班，系统学习会计准则。为了给知识更新班讲课，曾写成讲义，这次出版又重新作了整理，其目的是为提供各地财政部门、企业主管部门和广大会计工作者在实际工作中学习、参考。

本书将有关国家会计准则的经验和国际会计准则，进行了摘编，并系统地讲解了我国的企业会计准则。在许多问题上引述了许多专家的高见，特表示谢意。

书中难免存在一些缺点和不足之处，欢迎读者批评指正。

陈毓才

1992年12月于昆明

目 录

一、 会计准则的含义.....	(1)
(一) 国外会计界关于会计准则的几种认识 ...	(1)
(二) 我国会计界关于会计准则的几种认识 ...	(3)
二、 部分国家和地区会计准则的发展情况.....	(5)
(一) 美国	(5)
(二) 英国	(8)
(三) 澳大利亚.....	(10)
(四) 加拿大.....	(11)
(五) 前联邦德国.....	(12)
(六) 荷兰.....	(13)
(七) 法国.....	(14)
(八) 日本.....	(15)
(九) 瑞典.....	(17)
(十) 台湾省和香港地区.....	(17)
三、 国际会计准则委员会组织及其国际 会计准则	(20)
四、 建立会计准则是我国会计核算制度 改革的重要步骤	(45)
(一) 统一会计制度是传统经济会计核算 的规范	(45)
(二) 适应经济体制改革必须转换传统的会计 核算模式	(50)

五、我国的《企业会计准则》	(53)
(一) 制定企业会计准则的必要性.....	(53)
(二) 制定企业会计准则的指导思想.....	(55)
(三) 企业会计准则的制定过程.....	(56)
(四) 企业会计准则的性质、特点和结构.....	(57)
(五) 企业会计准则的主要内容.....	(60)
六、企业会计准则与会计制度、会计法规	
的关系	(94)
(一) 会计准则与会计制度的关系.....	(94)
(二) 会计准则与会计法规的关系.....	(96)
七、企业会计准则的贯彻实施	(98)
(一) 企业会计准则的实施步骤.....	(98)
(二) 处理好企业会计准则实施中的几个	
关系	(99)
(三) 企业会计准则实施的配套条件	(100)
附录一：《企业会计准则》	(103)
附录二：《企业财务通则》	(116)

一、会计准则的含义

会计原则一词来自西方国家，最早见之于 1890 年美国的会计文献，但真正受到美国会计界的重视，是在 1930 年以后。随着会计理论和实务的发展，现在会计原则已经成了各国会计理论和实务的主要课题。而在多数国家，“会计原则”一词又被称改为“会计准则”。近年来，会计准则也逐步为我国会计理论界所重视，并结合我国实际建立了具有中国特色的会计准则。

什么是会计准则？国内外会计界对此的看法至今不一，尚未形成一个统一的定义。

（一）国外会计界关于会计准则的几种认识

1. 美国注册会计师协会会计术语委员会在 1953 年公布的第 1 号《会计术语公报》中指出：原则是“所采纳的或宣称的一般法则，当作行动的指针；行为或实务的一个确立的基础……”从这个定义理解，会计原则是会计行动的指针，是会计行为或实务所赖以确立的基础。

2. 美国注册会计师协会会计原则委员会在 1970 年发布的第 4 号说明书中指出：“会计原则就是关于资产、负债及其变动如何确认、计量、记录和揭示的一致性意见。”

3. 美国西德尼·戴维森主编的《现代会计手册》中曾对会计原则下了这样的定义：“会计概念是通过会计原则来体

现的，而会计原则则可以认为是恰当地进行会计工作的规范。”可见，会计原则一方面体现了会计概念；另一方面又是进行正常会计工作的规范。

4. 美国沃尔金巴克等著《会计原理》一书认为：会计原则是从会计理论到会计方法和程序的一种指导方针。

5. 日本番场嘉一郎主编的《新版会计学大词典》下的定义是：“会计原则是经济社会中给企业的会计实践指明方向的路标，是企业进行会计活动的指南。”这个定义是从会计实务出发而提出的，强调会计原则是指导会计实践的指南。

6. 在西方国家，最早采用会计准则一词的是美国会计学家佩顿和利特尔顿，他们在1940年出版的《公司会计准则绪论》一书中指出：“会计准则之本体，非即为会计方法与程序，但为会计方法与程序之指南针耳。”这就是说，会计准则并不是具体的会计方法与程序，而是它的指针。

以上6种定义基本上概括了国外会计界关于会计准则的全部看法，大体上可以从两个方面来理解。广义地理解，会计原则是从会计理论到会计方法和程序的一种指导方针；狭义地理解，会计原则是恰当地进行会计工作的规范，即会计实践的指南，更具体地说，就是关于资产、负债及其变动如何确认、计量、记录和揭示的规范。至于会计原则的具体内容，大致包括以下7个方面：（1）哪些经济资源和义务应确认为资产和负债；（2）资产和负债的哪些变动要入帐；（3）资产、负债及其变动在什么时间入帐；（4）资产、负债及其变动如何计量；（5）在会计报表中要揭示哪些资料；（6）在报表上如何揭示这些资料；（7）需要编制哪些会计报告。

国外之所以要制定会计准则，主要有两个原因：一是使

会计人员在处理会计事务时有一个统一的认识；二是使会计信息的报告具有一定程度的一致性和可比性，便于会计报表的使用者更好地利用会计信息。

（二）我国会计界关于会计准则的几种认识

从我国会计理论界看，多数同志认为在国外，会计原则和会计准则经常混用，建议采用“会计准则”一词代替会计原则。关于会计准则的定义，大家也有一些分歧，大体上有以下几种看法：

1. 《中国现代会计手册》一书中指出，会计原则是“指导会计工作理论思想、方法政策和技术标准的总称。……会计原则，就其包括的内容来说，是一个多层次的概念，既包括会计处理的一般原则，又包括会计处理的方法和程序。”

2. 杨纪琬同志认为：“我们现在所讲的会计准则，一般是指财务会计准则，从这个前提出发，会计准则的含义一般定为：进行会计核算工作的规矩，处理会计业务的准绳。”

3. 娄尔行等同志认为：“会计准则是会计实践的经验总结，是指导会计工作的规范。”

4. 葛家澍同志认为：“企业财务会计准则是企业会计核算的规范。”

根据我国会计理论界对会计准则的以上看法，也存在广义和狭义两种不同的理解。一种看法认为会计准则主要是会计核算方面的规范，它只对会计核算起指导作用；另一种看法认为会计准则是指导整个会计工作的规范，不仅仅是会计核算，还包括管理会计方面，也要建立会计准则。

从国外经验来看，会计准则主要是指财务会计方面的准

则，不包括其他方面。但结合我国情况，由于我们把会计看成是经济管理的重要组成部分，所以，会计准则也不能不考虑会计核算以外的会计工作，但目前主要是指财务会计的准则。因此，对于会计准则的定义，综合起来可以概括为：“它是会计实践的经验总结，是进行会计核算的规范，是处理会计业务的准绳，也是指导会计工作的理论思想。”这样表述比较全面，既突出了重点，考虑了会计准则的内容，又考虑到将来建立管理准则的情况。由此可见，有了会计准则，在会计核算和会计监督中就有了一个明确的方向和统一的要求，有利于加强会计工作的统一性。会计准则也是各单位核算财务收支，确定经营成果和编制会计报表必须遵守的规则。有了会计准则，各单位的会计报表和经营成果就有了一个共同的基础，便于检查分析和相互对比，有利于提高经营管理水平。会计准则还是检查和衡量各单位会计工作好坏的尺度，有了会计准则，审计人员就有了统一的依据，有利于对被审单位的会计工作做出恰当的评价。总之，会计准则是会计实践的经验总结 and 理论指导，也是会计理论体系中的一个重要组成部分。

二、部分国家和地区会计准则 的发展情况

在国外，会计准则的发展大体上经历了研究、公认和国际化三个阶段。现将西方几个经济发达国家会计准则的发展情况介绍如下。

（一）美国

在会计准则的研究和发展方面，美国一直居于领先地位，美国会计准则的产生具有一定的历史背景。一是证券法规的公布为建立会计准则提供了法律依据。美国国会在1933年和1934年分别通过了《证券法》和《证券交易法》，并成立证券交易委员会负责上市证券的管理。《证券法》和《证券交易法》授权证券交易委员会制定会计原则，证券交易委员会又把此项权力交给会计职业团体具体执行。同时要求所有股份有限公司在向社会公众出售股票之前，必须向证券交易委员会登记和报送财务报表。财务报表必须经过独立的审计人员审查，并附具审计报告，审计报告中还应说明公司的财务报表是否遵守了公认会计原则。从此，遵守公认的会计原则就成为公司财务报表审计的重要条件，这就为美国制定会计原则提供了法律依据。二是公司企业的两权分离是建立会计原则的内在要求。随着经济的发展，各企业

纷纷采取了股份有限公司的形式，这种形式通过对外出售股票，筹集资金比较容易。但是公司组织形式的特点是所有权与经营权分离，股东不直接参加经营，由董事会领导下组织日常经营管理，并向股东大会负责。股东要求公司提供真实的财务报表，以了解公司的经营状况，并作出经营决策。公司债权人也要知道企业的财务状况，以便了解公司的偿债能力。特别是社会上潜在的一些投资者，更需要了解公司的经营状况和营业成果，以作为投资的导向。由于各方面代表的利益不同，各方面对公司财务报表的要求也就存在着很大的差别，因此，有必要统一规定公司财务报表的内容和方法，建立起统一的会计原则以限制会计方法的多样化，逐步做到规范化。所有这些都说明了公司这一组织形式对制定统一的会计原则有着一定的内在要求。

美国从1930年开始研究会计原则，到80年代，已在会计实务上形成了一套内容比较完整的公认的会计原则体系，在理论上形成了一个逻辑严谨、前后一致的会计理论结构，前后历时共60年之久，中间走过了不少弯路。总的来看，美国建立会计原则的过程具有以下几方面特点：

1. 会计原则是近几十年来美国会计理论和实务的中心。20世纪30年代以来，美国的会计理论和实务始终围绕会计原则展开，认为会计原则既是处理会计事务的规范，又是会计理论中最重要的观念。因此，会计职业团体组织了好些专门委员会来研究会计原则，下了很大决心，花了大量人力、财力，甚至多次更换研究机构负责人士。研究机构提出了一个又一个研究报告，深入探讨了各种不同的会计原则体系。会计学术团体也一直围绕会计原则进行研究，建立一套

会计理论结构，为会计原则的建立和发展提供理论依据。正由于美国近几十年来以会计原则为中心，把理论和实务紧密结合起来，因而大大推动了会计理论和实务的发展。

2. 建立会计原则在方式上采用了社会公认的做法。1933年后，虽然美国国会通过了《证券法》和《证券交易法》，规定证券上市的公司要向证券交易委员会按规定格式提供财务报表，但对会计事务的具体处理方法并没有过多干预，而是交由社会会计职业团体来制定和颁布公认的会计原则，并通过职业会计师的审计报告监督执行。会计原则采取这种社会公认的方式，可以更广泛地吸收财务报表使用者的意见，并在会计理论的指导下，逐渐形成公认的会计原则，这样会计原则就具有了更大的权威性和实用性。

3. 建立会计原则在方法上归纳法和演绎法并用。在早期，美国职业会计界试图直接从会计惯例中归纳出会计原则，并提出了不少的研究成果，但由于缺乏理论的指导，所以收效并不太大。在后期，美国又着重于理论研究，采用演绎法建立会计原则，取得了较好的效果，因而在理论研究和实务处理上一直处于领先地位。

4. 建立会计原则在内容上十分广泛。美国关于建立会计原则的文献非常丰富，从理论到实务，从会计术语到会计方法，从会计原则正文到解释，几乎应有尽有，无所不包。发布会计原则的文件数量几乎比各国会计原则文件的总和还要多。由此可见，美国公认的会计原则是一个广泛的体系，实际上它并没有一个明确的界限。

5. 建立会计原则的总目标是保护产权投资人和债权人的利益。对财务报表强调了充分表达，以满足投资人和债权

人的需要。除此以外，对职业会计师来说，有了公认的会计原则，可以作出会计信息是否可以信赖和会计工作有无弊端的判断，便于提出审计报告。会计原则根据投资人和债权人的决策需要来制定，违背投资人和债权人利益的会计原则是不会被“公认”的。

从1973年开始到1987年为止，美国已发布《财务会计准则说明书》共98号，《财务会计概念说明书》共6号。

（二）英国

英国是一个资本主义经济发展较早的国家，经济立法比较完善。公司会计的立法依据主要是公司法。公司法于1948年制定，以后陆续进行修订和补充。公司法规定，所有公司都要具有完备的会计记录，编制财务报表必须符合公司法规定项目的要求。在英国，特别强调财务报表必须符合“真实和公允的观点”。这一观点在1948年公司法中就已提出，在1981年修订的公司法中，还提出了编制财务报表要以下面5项原则为基础：

（1）继续经营；（2）一贯性；（3）稳健性原则；（4）权责发生制；（5）报表各组成部分应分别列计汇总金额。由于公司法对公司企业的会计实务起到了法律规范作用，因此，英国会计准则的制定为时较晚。

在英国，最有影响的会计职业团体是英格兰和威尔士特许会计师协会，它成立于1880年。直到1942年，该协会开始发布一系列《会计原则建议书》，到1964年共发表29项。这些建议书都是最佳会计实务的说明，不具有强制性，由企业自愿遵循，容许采用不同惯例。1969年12月，该协

会理事会发布了一项说明书，叫做《20 世纪 70 年代会计准则意图说明》。在 1970 年成立了会计准则筹划指导委员会，确定要在 5 年内研究和解决一些重要的会计问题。1976 年会计准则筹划委员会发表了一份研究报告，题为《公司报告》，内容主要阐明了公开性财务报告的目的是向有关方面提供关于企业资源和业绩的信息。为了实现这一目标，信息必须具有相关性、可理解性、可靠性、全面性、客观性、及时性和可比性等要求。除此以外，该报告还结合物价上涨时期历史成本会计的缺点，讨论了各种计量基础，提出要进行一般购买力的调整。1974 年，英国 6 个会计职业团体联合组成会计团体协商委员会，到 1976 年改名为会计准则委员会，具体负责制定和发布英国的会计准则。从 1971 年开始，已公布标准会计实务说明书 23 项。标准会计实务说明书具有一定的强制力，企业必须执行，如不执行，必须在财务报告中揭示其偏离的原因及其影响，审计人员审查时也将予以揭露。除此以外，对于不能形成独立的会计准则但又比较重要的问题，会计准则委员会通常以《建议的会计实务说明书》的形式发表意见，它是独立于会计准则以外的文告，不具有强制力，但鼓励公司企业采用。

英国会计准则委员会有 20 位成员，其中会计师事务所合伙人 7 人、工商界 9 人、证券交易所 1 人、教育界 1 人、政府机关 2 人。委员会下设各种附属委员会，负责制定某项新准则的具体工作。会计准则委员会制定一项会计准则，一般要经过以下程序：（1）确定专题；（2）进行审查；（3）从事研究；（4）成立班子；（5）向会计准则委员会提交讨论计划；（6）起草和讨论；（7）发布征求意见稿；（8）征询意

见；(9) 批准及发布准则；(10) 拟定指导性注释、附录及技术文集。通常同会计准则一起发布，作为会计准则执行过程中的指导。

综上所述，英国制定会计准则的特点可以归纳为以下三个方面：第一，它以公司法为会计的立法依据，强调真实和公允为其总目标；同时，由各会计职业团体联合组成的会计准则委员会制定和发布会计准则及其注释，作为会计工作的具体规范。第二，会计准则统一以《标准会计实务说明书》的形式发布，便于企业遵照执行。不像美国那样，会计原则是一个公认的体系，数量多、范围广，形式多种多样。第三，会计准则的内容，重在会计实务的统一，几乎都采用归纳法，较少理论阐明。

(三) 澳大利亚

澳大利亚是英联邦的一个独立国家，政府是联邦制，各种法律和制度都带有不列颠的烙印。会计规范基本上同英国相似，会计立法以公司法为依据。过去公司法都由各州制定，差别较大。1961年澳大利亚产生了统一的公司法，1961年又颁布国家公司法，代替统一公司法，并于1982年7月1日起生效。同英国一样，澳大利亚的公司法明确了财务报表必须符合“真实和公允的观点”。公司法还规定了公司企业必须具有能说明财务状况的会计记录，并应向股东定期提交财务报表。但是澳大利亚的公司法并没有对公司财务报表的格式加以具体规定，也没有要求在财务报表中揭示有关销售收入、销售成本和费用项目等资料。

澳大利亚现有两个主要会计职业团体，一个为澳大利亚