

中国企业会计准则 改革与发展

ZhongGuo QiYe KuaiJiZhunZe GaiGe Yu FaZhan

刘玉廷 著



人民教育出版社

中国企业会计准则 改革与发展

ZhongGuo QiYe KuaiJiZhunZe GaiGe Yu FaZhan

刘玉廷 著



人 民 出 版 社

责任编辑:辛春来
封面设计:王 舒
版式设计:李欣欣

图书在版编目(CIP)数据

中国企业会计准则改革与发展/刘玉廷 著. -北京:人民出版社,2010.11
ISBN 978-7-01-009283-6

I. ①中… II. ①刘… III. ①企业-会计制度-研究-中国 IV. ①F279.23

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 183736 号

中国企业会计准则改革与发展

ZHONGGUO QIYE KUAJI ZHUNZE GAIGE YU FAZHAN

刘玉廷 著

人民出版社 出版发行
(100706 北京朝阳门内大街 166 号)

北京市文林印务有限公司印刷 新华书店经销

2010 年 11 月第 1 版 2010 年 11 月北京第 1 次印刷

开本:700 毫米×1000 毫米 1/16 印张:23 插页:4

字数:350 千字 印数:0,001-8,000 册

ISBN 978-7-01-009283-6 定价:48.00 元

邮购地址 100706 北京朝阳门内大街 166 号
人民东方图书销售中心 电话 (010)65250042 65289539

前 言

我国会计改革走过了 30 多年历程,取得了显著成效,对促进经济社会发展发挥了重要作用。会计准则建设尤为突出,已得到国内外认可。这与财政部历任领导的重视和全国广大会计工作人员的支持密不可分,特别是财政部会计司全体同志的辛勤工作、努力奉献和忘我付出。本人有幸 30 多年来一直在财政部会计司工作,亲历了会计改革的全过程。回顾中国企业会计准则建设、实施和国际趋同及等效历程中的各个重大事件,一幕幕如在眼前。为帮助读者系统了解我国会计准则建设与发展的背景、历程和作用等相关问题,我和几位学生*将本人 2002 年至今发表的有关会计准则的数十篇文章进行了分类整理并编辑成册,对我国企业会计准则的改革与发展进行了全景式的回顾与展望。

本书共分五个部分:第一部分,企业会计准则前期准备篇;第二部分,企业会计准则建设趋同篇;第三部分,企业会计准则有效实施篇;第四部分,企业会计准则等效认可篇;第五部分,企业会计准则未来发展篇。全书系统地论述了我国企业会计准则改革与发展的必然性。

本书对中国会计准则理论研究和实务工作具有重要参考价值,希望抛砖引玉,引起广大读者的思考,并参与其中。由于时间仓促,书中难免存在不足之处,敬请读者指正。

刘玉廷

2010 年 7 月于北京

* 冷冰博士及我的四位博士后:王建新博士、徐华新博士、黄洁莉博士、郑伟博士。

目 录

前 言	1
中国企业会计准则改革与发展概览	1
企业会计准则前期准备篇	9
篇首语	10
改革谱新篇 智慧结硕果	11
新形势下我国会计改革面临的主要问题及对策研究	15
深化会计改革 强化会计监管 推动会计事业全面发展	22
改组会计准则委员会 建立高效工作机制	28
巩固已有成果 继续推进准则建设	34
企业会计准则建设趋同篇	41
篇首语	42
构建会计准则体系 服务市场经济发展	43
——中国会计准则制定的最新进展	
推动市场规则完善 维护社会公众利益	50
——中国会计准则体系正式发布	
把握规律 坚持原则 贯彻理念	53
——中国企业会计准则体系构建过程回顾	
中国企业会计准则体系:架构与趋同	59
借鉴国际财务报告准则 适度引入公允价值计量属性	68



国际准则根据中国情况作出修改 取得重要成果·····	71
金融危机下的公允价值运用·····	78
利用多种资源占领国际高地 全方位影响国际准则制定 和国际趋同·····	81
附录一:中国会计准则委员会秘书长 国际会计准则理事 会主席联合声明·····	87
附录二:中国会计准则委员会—国际会计准则理事会持续 趋同工作机制备忘录·····	89
企业会计准则有效实施篇	91
篇首语·····	92
会计准则执行情况的分析与思考·····	93
重点关注 共同做好上市公司 2007 年年报工作·····	96
我国上市公司 2007 年执行企业会计准则情况分析·····	100
巩固成果 努力做好 2008 年年报编制和审计工作·····	121
我国上市公司 2008 年执行企业会计准则情况分析·····	125
重视内控 确保会计准则在上市公司和非上市企业有效 实施·····	144
我国上市公司 2009 年执行企业会计准则情况分析·····	151
全面提升财务报告质量 认真履行社会责任·····	168
附录一:《企业会计准则解释第 1 号》·····	180
附录二:《企业会计准则解释第 2 号》·····	186
附录三:《企业会计准则解释第 3 号》·····	190
附录四:《企业会计准则解释第 4 号》·····	195
企业会计准则等效认可篇	201
篇首语·····	202
中国会计准则国际等效:中国香港·····	203
附录一:中国会计准则委员会与中国香港会计师公会联合 声明·····	237

附录二:中国会计准则委员会与中国香港会计师公会关于内地 企业会计准则与香港财务报告准则等效的联合声明	238
中国会计准则国际等效:欧盟	240
附录三:中国—欧盟会计和审计合作联合声明	246
中国会计准则国际等效:美国及其他国家	248
附录四:中国会计准则委员会——美国财务会计准则委员 会中美会计合作备忘录	252
世界银行充分肯定我国会计审计准则改革成就	253
企业会计准则未来发展篇	269
篇首语	270
应对金融危机 修订会计准则 推动会计准则的全球趋同 ..	271
金融保险会计与监管规定分离:国际趋势与我们的对策	276
全球聚首共商国际会计审计发展大计 中国会计国际 趋同与监管经验受推崇	283
积极响应 G20 倡议 引领新兴市场参与 构建国际会计新 格局	287
积极发挥主导作用 开启亚洲——大洋洲地区会计合作 与交流的历史新篇章	291
发布趋同路线图征求意见稿 致力全球统一的高质量会计 准则	297
各方高度评价趋同路线图 大力支持会计国际趋同	304
积极推进持续趋同 顺时应势发布路线图 促进会计 准则国际趋同向纵深发展	313
附录:中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同 路线图	323
中国全面参与国际财务报告准则制定取得成效	327
中美会计合作上海会议共同推进准则国际趋同	349



中国企业会计准则改革与发展概览

经济越发展,会计越重要。这一论断在后金融危机时代再次得到验证。自本次国际金融危机爆发以来,会计准则受到国际社会前所未有的关注,各国政治家们在各种场合谈论“公允价值”、“金融工具会计”、“准则趋同”等会计术语,二十国集团(G20)峰会提出了建立全球统一的高质量会计准则的目标。国际会计准则理事会(IASB)根据G20峰会的要求,大幅度修订相关国际财务报告准则。会计是一种通用的商业语言。应对国际金融危机、响应G20倡议,有必要从战略高度审视我国企业会计准则建设走过的风雨历程,深刻认识建设高质量会计准则的现实意义和深远影响,结合新兴和转型经济国家的实际情况,积极参与国际财务报告准则的制定,为进一步完善中国企业会计准则体系并促进经济社会健康发展作出更大贡献。

一、中国企业会计准则建设及其国际趋同的简要回顾

中国企业会计准则的建设始终与我国经济社会改革与发展进程相互适应和相互促进。回顾改革开放30多年,企业会计准则的建设与发展大致可以划分为四个主要阶段。

(一)第一阶段:20世纪80年代,会计改革扬帆起航,会计准则开始理论探讨

从1978年党的十一届三中全会到20世纪90年代初,是我国改革开放的起步和试验阶段。这一历史时期,会计准则的概念从无到有,相关研究由浅入深,为准则制定和后续研究奠定了基础。由于当时我国实行的是计划经济或有计划的商品经济,国营企业投资主体一元化,会计实务中采用适应计划管理要求的会计制度。具体表现为:资金来源=资金占用的会计等式,固定资金、流动资金和专用基金三段平衡,固定资产折旧形成基金实行统收



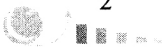
收支等等。在当时情况下,会计准则无从谈起,更谈不上在实践中制定和应用。但在这一时期,贯彻中央改革开放方针,引进外资学习国外的先进技术和管理经验,在会计方面通过中外合资企业会计制度的制定和实施,引入了资产=负债+资本(或所有者权益)的会计等式、资产负债表、损益表和财务状况变动表等全新的报告体系,为制定适应我国市场经济要求的会计准则提供了实践基础。注册会计师审计也从这时恢复,开始由独立的第三方(会计师事务所)对中外合资企业的财务报告进行审计。与此同时,中国会计学会组织学术界对会计准则的相关理论进行探讨,包括国外经验的介绍,为我国会计准则的建设提供了必要的理论准备。

(二)第二阶段:20世纪90年代,会计改革破浪前行,会计准则在实践中稳步推进

20世纪90年代初,中央明确了我国的经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济,企业改革的目标是建立现代企业制度,等等。与此相适应,中国财政部制定和发布了《企业会计准则》、《企业财务通则》以及十几个分行业会计制度和财务制度(简称“两则两制”)。“两则两制”的最大贡献在于突破了建国后40多年形成的计划经济会计模式,标志着我国的会计制度改革由计划经济向市场经济转换,从而实现了我国会计与国际会计惯例的初步协调,也是我国会计准则建设的开端。其中,《企业会计准则》在当时条件下相当于会计的基本准则,可以说是建国后第一部会计准则。除“两则两制”外,20世纪90年代末至21世纪初财政部以《企业会计准则》为依据,一方面先后制定发布了《企业会计制度》、《金融企业会计制度》、《小企业会计制度》等,旨在统一十几个分行业会计制度,建立适应我国国情又与国际惯例协调的会计制度体系;另一方面陆续制定和发布了部分具体会计准则,对在我国会计实务中引入和应用具体会计准则进行了有益的实践,为全面建设会计准则体系进行了多方面准备。这一时期内,我国的会计规范体系表现为准则与制度并行。

(三)第三阶段:21世纪初至今,会计改革全面提速,会计准则建设实施、趋同等效取得重大成就

进入21世纪以来,会计改革与发展的方向更加明确,会计准则全面建设的时机已经成熟。2001年,中国正式加入WTO。我国经济将逐步融入经



济全球化大潮,市场经济和国际化进入了新的历史阶段。国际贸易和资本流动势不可挡,中国企业面临全新的机遇和挑战,对会计改革和会计准则提出了更高的要求。2003年开始,财政部根据当时国际国内形势,总结会计改革经验,研究探索建设会计准则体系问题。2003年全面改组会计准则委员会,聘请了160名会计准则咨询专家,并于2003年12月在云南大理召开了由委员和咨询专家参加的全体会议,确定了2004年为会计准则年,目标是全面建设中国会计准则体系。

2004年全面开展了会计准则与国际准则逐项比较系列课题研究。从2005年年初开始,财政部在总结多年来会计改革经验的基础上,借鉴国际财务报告准则,全面启动了中国企业会计准则体系建设,并大力推进会计准则的国际趋同。经过艰苦努力,建成了由1项基本准则、38项具体准则和有关应用指南组成的会计准则体系,并实现了与国际财务报告准则趋同。中国会计准则于2006年2月15日发布,2007年1月1日起先在所有上市公司实施,鼓励非上市大中型企业施行。

中国企业会计准则发布实施以来,从上市公司到所有金融企业、大中型企业及大部分地方企业都得到了平稳有序的实施。在制定和实施过程中,中国企业会计准则与国际财务报告准则的趋同与等效认可工作同步进行,先后与香港和欧盟实现了等效。中国会计准则建设和实施的成功经验得到世界银行等国际组织的充分肯定,成为可供其他国家仿效的范例。

(四)第四阶段:发布持续趋同路线图,全面深入参与国际财务报告准则制定,进一步完善中国会计准则体系

为应对国际金融危机,响应G20和FSB的倡议,建立全球统一的高质量会计准则,财政部顺时应势,在中国企业会计准则已与国际财务报告准则趋同的基础上,进一步做出了推动与国际准则持续趋同的部署,发布了《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》。路线图总结了中国企业会计准则体系的建设和有效实施、国际趋同与等效认可的实践经验,表明了中国积极应对国际金融危机和响应G20倡议要求,在会计准则领域的支持立场,确定了持续趋同而不是“直接采用”以及双向互动的趋同原则等未来发展方向,将我国会计准则趋同工作推向纵深发展阶段。

二、中国企业会计准则建设的基本经验

中国企业会计准则的建设与发展的成功经验来之不易,值得加以总结。至少在以下方面是需要肯定的。

(一)会计准则建设要紧紧把握经济社会发展的客观需求

我国会计准则的建设,始终与改革开放和建立完善社会主义市场经济体制相互联系、相互促进。随着我国计划经济向市场经济转型,经济全球化不断深入,中国经济社会的发展取得了举世瞩目的巨大成就,同时也对会计准则提出了更高的要求。完善资本市场、发展市场经济迫切需要一套公认、一致、科学的会计标准来规范企业会计行为,确保生成公开透明、高质量的会计信息。建立高质量的企业会计准则体系,有利于确保会计信息的真实、可比、有用;有利于降低交易成本;有利于促进资金有效流动,推动产业升级,避免无效投资和资源浪费;有利于深化企业改革、金融改革和资本市场的健康发展,也是完善社会主义市场经济体制的必然要求。经济全球化凸显出会计作为国际通用商业语言的重要性。随着我国经济与世界经济相互联系、相互依存和相互影响程度的日益加深,迫切需要中国会计准则的建设事业从深化经贸合作、维护国家利益和谋求长远发展的大局出发,总结国内经验,借鉴国际惯例,不断完善会计准则,促进与国际财务报告准则的趋同,全面提升我国会计人员素质和会计发展水平,提高我国会计的国际话语权,从而维护我国新兴市场经济的国家利益。

(二)会计准则建设要立足国情、国际趋同

如前所述,会计信息作为社会公共信息资源和国际通用商业语言,对本国经济与世界经济的融合发展起着不可或缺的作用。在这种背景下,国际财务报告准则的国际趋同业已成为一种必然趋势。但在会计准则国际趋同过程中,我们不能照搬照抄,忽视国情。坚持中国国情是我国遵循的基本原则。目标是把国际的东西中国化,复杂的东西简单化,专业的问题大众化,立足于解决我国企业的发展问题。各国在经济环境、法律制度、文化理念以及监管水平、会计信息使用者和会计人员素质等方面存在着不同程度的差异,会计准则的国际趋同必须立足于我国会计审计的发展状况和环境特点。在此基础上,对于那些与中国的经济环境和法律规定不冲突且又能与中国

经济的实际情况相结合的规定,应当积极吸收采纳;对于那些通常只在发达市场经济环境和条件下才能有效运用的规定,可以“适度引入”;对于国际财务报告准则中不太符合中国经济实际情况和监管环境的规定,不能盲目照搬,应当促进国际准则的调整,提升其通用性。

(三)会计准则建设要有助于促进企业的可持续发展

企业是市场经济的主体,资本市场是市场配置资源的重要手段。企业有生机,市场才会有活力。资本市场发达,市场经济才有效率。因此,会计准则建设要有利于企业的可持续发展和多层次资本市场的不断完善。高质量的会计信息对于投资者和利益相关方做出有效决策、保护公众利益和提高资源配置效率发挥着关键作用。本次国际金融危机显示,会计信息质量的高低,直接影响投资者对资本市场的信心和社会公众的切身利益。而会计信息的质量,直接取决于用以规范会计行为和会计信息生成的会计准则。因此我们在制定会计准则的过程中,必须遵守的一条原则是会计准则的建设必须有助于市场主体的完善和发展,也就是说,应当紧紧围绕促进企业可持续发展,并将其作为会计准则建设的基本出发点,进而能增强投资者和其他利益相关方的信心,实现良性循环,促进多层次资本市场和市场经济的发展。

三、中国会计准则体系建设的应循程序和方法

会计准则建设是一项具有很强的专业技术性和广泛社会影响的系统工程,确保会计准则的高质量,需要遵循必要的应循程序和科学方法。

(一)课题研究,理论先行,夯实会计准则的理论基础

会计准则是对会计实务的提炼,也是会计理论的延伸。对会计准则相关理论问题研究的深度和广度决定着会计准则的质量和效用。为了确保会计准则的科学性、专业性、先进性以及现实针对性和实用性,会计准则建设首先从准则课题研究起步。各项会计准则立项后,应当在研究报告中把与该准则有关的内容论述透彻,相关问题介绍清楚,同时理清主要思路,围绕相关项目,对国际财务报告准则和美国公认会计原则等准则体系以及中国当前实务与存在的问题等进行透彻的研究。在此基础上再着手起草准则。撰写研究报告作为准则制定的必经程序,是每项准则起草的起点。事实证

明,磨刀不误砍柴工,通过起草研究报告,对于把握准则重点和方向、提高准则制定效率、保证准则质量起到了重要的基础作用。中国会计准则的建设自2002年以来就开始了一系列课题研究,从而构成了中国准则建设应循程序的重要部分。

(二) 广开言路,全面参与,确保会计准则制定的透明度和参与性

在会计准则起草过程中,敞开言路、鼓励争鸣、兼容并蓄、集思广益,是保证准则质量、堵塞可能漏洞的重要手段。我们在准则制定中,充分贯彻了科学民主决策的精神,围绕整个准则制定过程建立了一套完整的参与机制,始终保持公开透明,尽量扩大参与程度,确保准则的利益广泛性。财政部会计准则委员会从2003年重大改组完成后,其全新的工作机制为我国会计准则建设奠定了重要的基础。此外,通过与相关部门、单位、专家等的广泛沟通,不仅实现了会计政策与企业、金融、财政、税收、证券等政策的协调统一,也充分体现了各方面利益的统筹兼顾。

(三) 广泛调研,实地测试,做好实施前的模拟工作

实践是检验真理的唯一标准,也是产生正确认识的唯一源泉。我国会计准则的发布和实施是以大量实地测试为基础的。在整个会计准则的起草、修改过程中,我们十分重视实地调查研究工作。基本做法是实地测试,选择部分有代表性的上市公司、大中型企业和会计师事务所,就有关各方对会计准则的需求以及会计准则应用等可能存在的问题进行实地测试,就每项准则规范和操作的重点、难点进行试运行。通过这些准备工作,既掌握了会计准则应用中可能出现的问题;同时也了解了会计准则应用后可能产生的影响。利用这些工作形成的成果,切实做到心中有数,提高了准则内容的针对性和准则应用的可操作性。

(四) 狠抓宣传,全面培训,打牢人才基础

中国企业会计准则发布后,对中国绝大多数财会人员、注册会计师和监管部门都是全新的,为了帮助广大会计及相关人员尽快理解和掌握新准则,从2006年7月开始,财政部连续组织了一系列准则的培训工作,对企业会计准则体系进行了深入详尽的讲解。为更好地服务于会计人员,财政部会计司根据我国会计人员素质的实际情况,分层次、分对象开展培训工作,既组织了公司财会岗位操作层面人员的培训,又组织了公司管理层面人员的



培训,同时还组织了政府监管部门和注册会计师行业相关人员的专门培训;既组织一般财会人员的培训,又特别注重培养一大批胜任公司内部培训的师资;既在新准则实施前开展大规模培训,又在新准则实施后针对出现的新情况、新问题进行深层次的研讨和培训。通过各种方式在全社会范围内宣传培训会计准则,为中国会计准则的有效实施奠定了坚实基础。

(五)跟踪实施,缜密分析,加强会计准则执行情况的监督检查

自2007年1月1日企业会计准则在上市公司开始施行以来,财政部对企业会计准则在全国的施行情况进行了持续跟踪和分析。每年上市公司披露年报后,财政部会计司都对上市公司在年报中执行企业会计准则的情况进行深度分析,据此提出改进措施和宏观政策建议,并形成分析报告。目前已连续出版了2007、2008和2009三年的上市公司执行企业会计准则分析报告。这一资料每年都向国际会计准则理事会、世界银行和欧盟委员会等相关国际部门提供,在我国会计准则国际趋同和等效中发挥了重要作用。此外,财政部还针对全国各地的不同情况,帮助各省各行业会计管理部门制定本省本行业执行企业会计准则的实施方案。目前,全国各省区市、各行业和各类企业(包括上市公司、非上市大中型企业)都执行了企业会计准则。在这一过程中,财政部与其他相关监管部门密切配合,通过会计信息质量检查等措施,严密监控企业和会计师事务所对企业会计准则的执行情况,及时纠正各种问题。这套严密的分析和监督检查系统在企业会计准则执行中发挥了重要的作用。

(六)扎实学习,不断进取,打造高水平的会计准则制定专业团队

中国会计准则制定机构形成了50多人的技术队伍,从事企业会计准则的起草工作,这批技术团队拥有较为深厚的专业功底,具备在国际会计准则理事会、美国财务会计准则委员会、国际公共部门会计准则理事会、国际四大会计公司等工作的经历,既了解中国国情,又有国际视野,确保了企业会计准则的高质量。

高质量会计准则体系的建设和实施,与国际准则的持续趋同,是一项需要付出艰苦努力的繁重而长期的工作。为逐步完善我国企业会计准则,全面提升中国企业、会计行业和资本市场的国际竞争力,建立全球统一的高质量会计准则,我们应当继续奋斗,积极进取,共同创造我国会计事业新的辉煌!

企业会计准则前期准备篇

篇首语

会计准则体系的建立与我国市场经济的发展有着密切联系,是经过 30 多年长期积累与充分准备之后的智慧结晶。20 世纪 80 年代,在市场经济初露端倪、对内搞活、对外开放的形势下,中国财政部提出了建立会计准则的设想。90 年代初,小平同志的南方谈话和党的十四届三中全会明确了建立社会主义市场经济体制,推动了企业会计准则基本准则的出台。1997 年,第一项具体会计准则——《关联方关系及其交易的披露》正式出台,我国具体会计准则的制定工作由此拉开序幕。

为了全方位推进会计准则建设,财政部于 2003 年全面改组了中国会计准则委员会,发布了会计准则制定程序,明确了我国会计准则制定工作必须经过立项、起草、公开征求意见和正式发布四个阶段。这对于建立和完善我国会计准则体系产生了积极而深远的影响。中国会计准则的建设是一项艰苦且需要广泛参与的伟大事业。经过改革开放以来渐进式的改革、积累和准备,我国会计准则体系的建立条件已基本具备,会计准则体系的建设与发展整装待发!

本部分构成了本书的“企业会计准则前期准备篇”,相关内容主要收集整理了本人 2002 年至 2005 年间在《中国财经报》、《中国证券报》和《财务与会计》等报纸杂志中发表的与会计准则建设准备有关的文章,较为清晰地反映了我国会计准则建设的历史背景和准备过程。