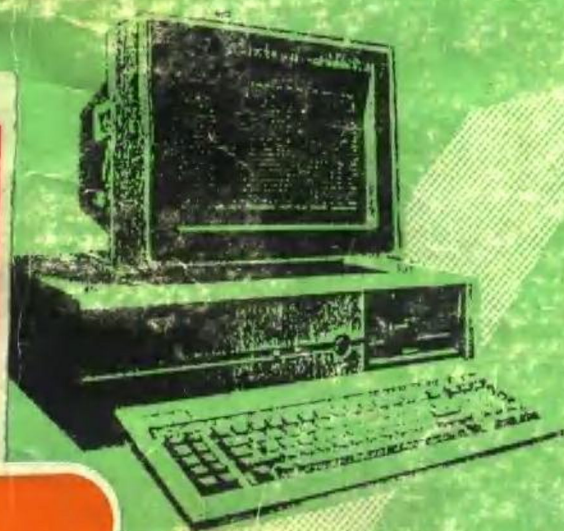


新会计丛书

XINKUAIJICONGSHU

会计准则 与会计制度

●主 编 夏博群
●副主编 陈寿保 何进良



湖南出版社

新会计准则丛书

会计准则 与会计制度



书

会计 准则 与 会计 制度

- 主 编：夏博辉
- 副主编：宋保寿 何进日
- 湖南出版社

(湘) 新登字 001 号

会计准则与会计制度

夏博辉 主编

湖南出版社出版、发行

(长沙市河西银盆南路 67 号)

湖南省新华书店经销 湖南工人报印刷厂印刷

1993 年 3 月第 1 版第 1 次印刷

开本: 787×1092 1/32 印张: 13

字数: 315000 印数: 1-20000

ISBN7-5438-0510-3

F·64 定价: 10.00 元

目 录

第一篇 会计准则	
第一章 会计准则概论	(3)
第二章 会计假设和会计一般原则	(20)
第三章 资产	(25)
第四章 负债	(58)
第五章 所有者权益	(70)
第六章 收入	(75)
第七章 费用	(77)
第八章 利润	(81)
第九章 财务报告	(87)
第二篇 会计制度	
第十章 工业企业会计制度	(109)
第十一章 商品流通企业会计制度	(221)
第十二章 施工企业会计制度	(275)
第十三章 股份制企业会计制度	(321)
第三篇 财务通则	
第十四章 企业财务通则	(383)
后 记	(414)

第一篇

会计准则

第一章 会计准则概论

会计准则是进行会计工作的规范，它是会计实践上升为理论的高度概括，又反过来指导会计实践，使会计工作有所遵循，从而不断提高会计工作的质量，使之日趋科学化、规范化和国际化。过去，我国没有制定会计准则，有关会计指导原则和规定散见于政府财经法令和各部门会计制度之中，这种办法已不适应经济体制改革形势的要求。为了适应建立与完善社会主义市场经济体制的需要，加快会计改革的步伐，使我国会计工作符合国际惯例，财政部已于1992年11月30日以第5号部长令的方式发布了《企业会计准则》。本章将简要说明一下会计准则的历史，着重介绍我国会计准则的制定、主要特点、基本内容和结构。

第一节 会计准则的产生和发展

会计准则的产生和发展并非近代会计史的现象或人为的制定，作为惯例自然形成的会计假设和原则早在中世纪就开始出现，并不断演变。

中世纪英国庄园会计是稳健主义原则开始出现的最明显史证。庄园管家受托管理庄园主人的财产，而庄园主人要求庄园管家经常报告庄园财产状况和收入状况，并委派审计人员进行查帐。庄园管家在编制会计帐目时，总是倾向高估损失，低估

森林、家畜、农作物的增长值，以求自我保护。

1586年，意大利的修道士唐·安杰洛·彼德拉在其会计著作中，第一次提出将企业及其所有者分别对待的观点，这是会计主体假设的萌芽。1663年，另一位修道士卢多维科·佛罗里首次论述了经济业务要归入适当的会计期间，这是会计期间假设的萌芽。16世纪，英国的约翰·韦丁屯最先论述了应计项目和递延项目的会计处理方法，这意味着权责发生制原则已经开始出现在会计实务中了。

19世纪，随着工商金融业的发展，法律的制定，所得税的执行，股份公司的兴起，财务报表的重要性日益增强。由于需要向股东和债权人公开财务报表，进而由于财务报表需要公共会计师的证明，财务报表的一致性和可比性开始成为必要。会计统一性的要求也因此而越来越受到人们的重视。1844年，英国公布了第一部公司法，要求公司管理部门必须备制资产负债表，并接受审计，从此开始了政府通过法律管理会计实务的历史进程。1855年和1862年公司法为资产负债表规定了统一标准，以后的多部公司法对编报的统一要求越来越多、越来越细。1844年英国的公司法审计制度是世界近代史上使会计走向由国家统一管理通路的开端。

英国产业革命时期是许多会计假设和会计原则的形成和发展时期。首先，会计主体假设由于股份公司管理方式的变化而告终形成。簿记从业主角度记帐转向从公司会计主体角度记帐，簿记理论从业主理论转向企业主体理论。其次，股份公司与短期合伙和海上冒险贸易相比，是一个持有永久性资本的持续经营实体，具有无限寿命，这就使公司资产的历史成本比清算价值更重要。于是，持续经营假设和历史成本原则得到了公认。再次，贯彻持续经营假设就要对川流不息的经营过程划分不同的会计期间，以便定期结帐，计算损益。因此，会计期间

假设就成了会计核算所不可少的前提条件。第四，为了正确计算损益，就需遵循配比原则、权责发生制原则、划分收益性支出与资本性支出等原则。所以可以说，英国产业革命时期不仅是会计假设和基本原则的形成和发展期，而且也是业务处理标准开始大量出现的时期。

历史进入 20 世纪后，美国在研究制定会计准则方面走在世界的前列。19 世纪末，美国会计职业团体就曾尝试规定会计报表的统一标准，20 世纪初还印发了一本名为《统一会计》的小册子，试图使资产负债表的编制统一并标准化，以满足资产负债表审计和银行系统了解企业偿债能力的要求。1929 年经济危机后，人们认识到资产负债表并不能象损益表好那样更能反映一个企业的长期偿债能力，同时认识到，社会不仅要为银行贷款人，而且要对所有的投资人和债权人提供某种程度的保障，因而人们由只重视资产负债表审计变为强调财务报表审计，为了保护投资人和债权人的利益，必须对财务报表的编制进行某种程度的规范管理。在这方面，美国走了一条与英国（公司法道路）和欧洲大陆国家（统一会计科目道路）大不相同的道路，即以会计职业界制定公认会计准则来规范会计实务的道路。在公布了 1933 年《证券法》和 1934 年《证券交易法》后，美国政府部门将制定公认会计准则的权限逐渐返回给会计职业界，开创了由会计职业团体对会计实务进行统一管理的先例。

1936 年，美国会计师协会（AIA）首次使用了“公认会计准则”一词。同年协会成立“会计程序委员会”（CAP），从 1938 年至 1959 年间共公布了 51 号《会计研究公报》（ARBS）。1959 年，美国注册会计师协会（AICPA，即原 AIA，于 1957 年更名）以“会计原则委员会”（APB）取代会计程序委员会，继续研究和制定会计准则，从 1959 年至 1972

年共公布了 31 号《意见书》(APBOpinions)。建立会计原则委员会的初衷是对会计实务加以规范,使其具有一定的统一度,然而该委员会无力协调会计职业界中不同会计处理方法间的差异,没有达到预期的目的,因而受到了证券交易委员会的批评。1973 年,美国注册会计师协会中止了会计原则委员会的工作;同年,财务会计准则委员会(FASB)成立。它的成立标志着会计准则研究进入了一个崭新的阶段。

首先,财务会计准则委员会是一个独立的机构,不隶属于注册会计师协会,也不受政府部门管辖,具有广泛的代表性。其次,在研究方法上,该委员会同时并重经验、惯例的归纳和理论、概念的演绎,对构筑会计准则基础的会计基本概念进行了系统的、卓有成效的研究。至今,该委员会公布了 105 号《财务会计准则公报》(SFASS)和 6 号《财务会计概念公报》(FAC)。

纵观各国会计准则发展的历史,可以得出以下几点结论:

第一、会计准则是会计自由度和统一度的平衡。所谓会计的自由度,就是指会计人员自己任意选择会计核算方法的程度;所谓会计的统一度,就是指一个国家的政府或会计职业团体统一规定会计核算方法的程度。

第二、会计准则的目的是协调会计信息使用者对信息的要求并正确处理在使用者之间的物质利益关系;科学处理会计数据并使会计信息的估计性减到最低限度,使会计信息真正做到真实和公正,相关和可比,取信于所有的外部使用者。

第二节 我国会计准则的制定

一、我国建立会计准则的必要性

1、建立社会主义市场经济,实行公平竞争的需要

过去，我国实行的统一会计核算制度，这种会计核算制度是按所有制关系，分行业、部门制定的，不同的所有制、不同行业之间的核算标准存在着很大的差异。而会计核算规范不一致，必然导致资产、成本、利润的计量不一致，最终影响国家、企业、个人之间的分配关系，引起企业负担水平不一致，这对鼓励公平竞争产生极其不利的消极影响。客观上要求制定适用于所有企业的会计准则，使之遵循统一标准进行会计核算。

另一方面，随着社会主义市场经济体制的建立，我们为之耳目一新的事物不断出现，例如证券交易、房地产、设备租赁、分期付款购货、票据贴现等经济业务。过去，我们由于在会计理论上准备不足，对于一些基本会计问题如确认、计量、报告等研究甚少，当一种新的业务出现时，缺乏会计处理标准，仓促地采用了某些处理办法，难以判断其正确与否，有时还难免前后左右存在矛盾。要从根本上扭转这种被动局面，加速发展社会主义市场经济，建立市场经济新秩序，有必要建立一套创造公平竞争环境的会计准则。

2、政府转变管理职能，改善和加强宏观调控的需要

我国长期实行高度集中的计划经济。适应这种经济体制的要求，十分强调会计制度的统一性，适应于各行各业的统一会计制度，由国家主管会计事务的部门负责制定。在这种制度下，企业会计提供的会计数据，主要是提供国家有关部门使用，很少考虑企业内部管理的需要。现在，我国的经济体制发生了变化，改革的目标是建立有社会主义市场经济体制。改革的一个重点是转变政府在经济管理中的职能，从目前的直接管理为主变为间接管理为主。与此相适应，在会计改革中，就需要考虑如何使会计工作既有适当集中统一的规范可循，以保证国家宏观调控机制的正常运转；又在具体的会计方法、在程序

的选择上给企业以更多的自主权，适应微观经济搞活，加强企业内部经营管理的需要。所以，政府职能的转变需要国家有关管理部门统一制定会计准则，而将会计制度的制定权渐渐下放给基层企业。

3、企业经营方式多样化，横向经济联合发展的需要

过去，在我国的经济结构中，公有制经济占绝对优势地位，各企业的经济性质和经营方向单一，不是国营企业，就是集体企业；不是工业，就是商业。

与此相适应，会计制度主要是按企业的所有制性质和行业统一制定既属必要，也有可能。随着经济体制改革的深化和社会主义市场经济体制的建立，企业的所有制性质和经营方式日趋多样化。尤其是跨行业、跨地区、跨部门的企业集团的出现，料工贸、工商一体化，以及部分地区试点股份制、租赁制企业中，已不可能按原有的体制和模式制定相应的会计核算制度，从而要求国家制定一个跨行业、跨地区、跨部门的统一的会计核算规范要求，即建立会计准则。

4、转变企业经营机制，加强企业内部管理，增强企业活力的需要

执行详细、统一的会计科目、报表制度，顺从了政府对企业的直接管理和控制要求，历史地看是发挥了很大的作用。但这样一种格局的长期存在，导致的直接后果是，基层单位不可能根据企业内部管理的要求，建立适应自身特点的会计核算方法和程序。在实践中常常出现这样一种两难的现象，会计工作要突破旧有框框，参与经营管理，完成内部管理职能，就难免一面执行统一会计制度，以满足国家各有关部门根据统一会计制度索取的各种信息；另一方面，又不得不适应内部管理的要求，另行设计一套核算程序、内容和报表体系，从而形成“两张皮”，大大地增加会计的工作量。因此，为转变企业经营机

制，加强企业内部管理，增强企业活力，客观上需要建立既便于宏观管理，又能给企业必要自主权的会计准则。

5、保护国有资产，保证国有经营资金顺利运行的需要

目前很多企业存在盈亏不实、虚盈实亏、信息失真等问题，除其他原因之外，与现行会计制度本身不合理也有很大关系。如现行会计制度中对正确反映盈亏、保护国有资产的完整性注意不够。所以，为了保护国有资产的安全完整、保证国有资产经营资金的顺利运行，需要制定全面、系统、科学的会计准则，严格规范包括国有企业在内的会计核算行为。

6、对外开放和促进对外经济交流的需要

随着对外开放的不断扩大，对外经济交流与合作日益增多，在会计上需要与国际惯例接轨。我国现行的会计制度在很大程度上是借鉴原苏联的模式形成，与高度集中的计划经济体制相适应，会计更多的是服务于国家计划管理的需要。在具体会计处理方法上，很少考虑企业的不同生产经营特点，也很少考虑市场经济条件下对会计核算的要求。因此，我国在会计核算上与国际惯例差距较大。这就导致我国的会计信息不易被外国投资者所理解，从而造成外国投资者对我国会计政策，乃至对我国的经济政策产生误解，影响了外商来华投资的积极性。同时，随着外向型经济的发展，特别是我国关贸总协定缔约国地位的恢复，企业必将走出国门，走向国际市场，参与国际竞争，进行跨国经营，这就使我们的企业必须按照国际商业惯例进行运作，而不能按照传统的做法进行经营活动。在会计上，也必须改变我国目前与国际会计惯例不相适应的做法，改革我国的会计核算制度，建立起能在尽可能大的程度上融进国际会计惯例的中国会计准则。

7、推动会计教育体制和会计教学方法改革的需要

现行会计教材和会计专业大多按行业 and 部门设置，这与传

统的行业管理和现行的会计制度是一致的。显然，这种教育体制下培养出来的学生适应能力较差，也不能满足经济体制改革发展的要求。而会计准则的建立，将推动会计教育体制的改革，提高会计教育的质量，为社会主义经济建设培养更多的有用人才。因为，会计准则既是编写会计教材的依据，又是会计研究的对象，利于形成稳定的会计教学内容。

二、我国会计准则制定的发展历程

研究和制定我国的会计准则工作，始于1987年。在1987年中国会计学会年会上，成立了“会计原则及会计基本理论研究组”；并于1988年1月份在上海举行了第一次会议，确定该组的宗旨是“组织会计原则和基本理论的研究，并以一定的形式发表研究成果，提供国家会计事务管理机构决策参考”。1989年1月，这一小组提出了《工作程序》、《形成会计原则说明和研究报告的程序》等文件并召开了“会计原则专题理论讨论会”，经过讨论，该组更名“会计理论与会计准则研究组”。

1988年10月，财政部会计事务管理司成立会计准则课题组。1989年4月，课题组提交了《关于拟定我国会计准则的初步设想（讨论稿）》和《关于拟定我国会计准则需要研究讨论的几个主要问题（征求意见稿）》向社会有关各界广泛征求意见。同时，到全国各地深入进行调查研究，认真听取有关专家和广大会计实务工作者的意见。在此基础上，研究和确定了我国会计准则的基本结构和内容，并于1990年4月13日印发了《中华人民共和国会计准则（草案）提纲》（征求意见稿）征求意见。1990年11月，财政部会计事务管理司提交《中华人民共和国会计准则（草案）提纲》（讨论稿）给全国会计工作会议讨论。1991年11月26日，财政部以（91）财会字第84号文件的形式印发了《关于印发（企业会计准则第1号——

基本准则（草案）的通知》，在全国各地广泛征求意见。

为了借鉴国外制定会计准则的经验和国际会计惯例，提高我国会计准则的质量，1992年2月26—28日，财政部还在广东省深圳市召开了“会计准则国际研讨会”，专门邀请了国际会计准则委员会主席亚瑟·怀特（Arthur Wyatt），秘书长大卫·凯尔恩斯（David Cairns）先生以及美国、新加坡、香港等有关国际专家来华，与我国会计专家共同探讨制定我国会计准则的若干问题。同年3月21日，财政部、人事部颁发了我国实行会计专业技术资格考试的有关暂行规定和实施办法，把会计准则的内容作为《会计学（下）》纳入会计师资格考试范围。为了保证会计准则的顺利发布和实施，财政部会计事务管理司在北京召开了国务院有关部、委、局、总公司，以及在京的部分大型企业的同志参加的“会计准则座谈会”，研究有关会计准则发布后的实施问题。之后，又将《企业会计基本准则》稿提交1992年7月份召开的全国财政工作会议讨论。1992年11月30日，经国务院审批，财政部以第五号部长令的形式正式发布了新中国的第一部会计准则——《企业会计准则》。

三、我国制定企业会计准则的指导思想

我国实行的是社会主义市场经济，因此，在制定会计准则时，既要学习借鉴西方国家的会计标准和惯例，又要考虑我国会计所处的社会经济环境，考虑我国的国情。所以，在制定我国会计准则时，贯彻了以下指导思想：

1、必须与我国社会主义市场经济体制相适应

我国是以公有制为主体的社会主义市场经济体制的国家。要发展社会主义市场经济，必须完善市场经济运作规则，转变政府部门的管理职能，转换企业的经营机制。国家作为社会管理者和国有资产的所有者，为了保证企业微观经济活动符合宏观经济发展的要求，保障国民经济协调发展，需要对国民经济

的运行进行管理和调控；需要利用微观经济单位的会计信息作为国民经济决策和调控的依据；需要利用会计准则，将国家对会计核算的要求传递给企业，通过对会计的管理，达到规范企业生产经营行为的目的。所以，我国的会计准则必须体现国家政府部门进行宏观管理的要求，发挥规范会计核算的作用，使企业会计提供的会计信息，能适应国民经济管理与调控的需要。另一方面，随着经济体制改革的深入和企业经营机制的转换，出现企业投资主体多元化、经营方式多样化，企业的各个财务关系人都需要通过会计报表了解企业的经营情况、经营成果、财务状况和理财过程。会计通过其规范作用，使会计报表提供投资者、债权人及其他有关方面所需要的真实客观的会计信息，以满足企业利害关系人对会计信息的需要。

2、在借鉴国际会计惯例的同时，注意总结我国会计实践经验

会计是随着社会生产力的发展而产生和发展起来的。现代会计的产生是商品经济高度发展的结果。在现实经济社会中，会计正发展成为国际通用的商业语言。科学的理论和方法反映着商品经济和社会生产力发展对会计核算的要求，是人类社会智慧的结晶，是人类社会智慧的共同财富。会计准则最早出现在经济比较发达的西方国家。他们在会计准则产生、发展和成熟完善的过程中，积累了许多经验，并逐步形成了为人们所接受的国际会计惯例。我们在制定会计准则时应当很好地学习借鉴。借鉴国际会计惯例并不是不考虑我国的国情，不考虑我国会计核算的特殊环境和要求。建国以来，在我国长期会计实践中创造了许多行之有效的做法和经验，必须注意总结，并体现在制定的会计准则中。

3、在与财政财务税务制度相协调的前提下，保证了会计的相对独立性