

中国会计准则 国际协调



陈毓圭 著



中国财政经济出版社

中国会计准则 国际协调



陈毓圭 著



中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国会计准则国际协调 / 陈毓圭著. — 北京: 中国财政经济出版社, 2008.4

ISBN 978 - 7 - 5095 - 0602 - 8

I. 中... II. 陈... III. 会计制度 - 研究 - 中国 IV. F233.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 043905 号

中国会计准则国际协调

中国财政经济出版社 出版

URL: [http:// www.cfeph.cn](http://www.cfeph.cn)

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京富生印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 15 印张 188 000 字

2009 年 8 月第 1 版 2009 年 8 月北京第 1 次印刷

定价: 30.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 0602 - 8 / F · 0494

(图书出现印装问题, 本社负责调换)



中国会计准则的起步与跨越

(代序)

今年是改革开放 30 周年。中国会计准则的建设伴随着我国改革开放的进程，也走过了一条从起步到发展再到国际趋同的这样一条跨越式发展道路。会计准则已经成为指导企业会计行为、规范信息生成，保障市场经济公平有序的重要的制度安排。我从 1986 年至 2002 年在财政部会计司工作期间，有幸参与了财务会计改革和会计准则的研究及制定工作，亲历和见证了会计准则的起步和发展过程。值此纪念改革开放 30 周年之际，我想就这段经历以自己记忆所及与大家分享。

一、会计准则建设的启动

会计准则建设的启动，以 1988 年 10 月 31 日财政部会计司成立会计准则组为标志。成立会计准则组启动会计准则的研究制定工作，是源于改革开放的迫切需要。

中国的经济体制改革从农村起步，以家庭联产承包责任制为标志，开创了理顺农村生产关系的新路子，拉开了农村改革的大幕。上个世纪 80 年代中后期，中国经济体制改革的重心由农村逐步转向城市，城市经济改革的核

本文作于 2008 年 9 月，发表于《财务与会计》2008 年第 11 期。应《财务与会计》编辑部之约，为纪念改革开放 30 周年撰写的回顾中国会计准则的纪念文章。收录时，作了必要删节。——题记



心是国企改革。党中央、国务院就此提出了一系列改革部署,包括深化企业改革,开展增产节约、增收节支运动,全面提高经济效益等等。

1988年,中央进一步明确了深化经济体制改革的工作方针,即经济要进一步稳定,改革要进一步深入。并明确指出,深入推进经济体制改革主要是在深化企业经营机制改革的同时,进行配套改革,重点是围绕转变企业经营机制这个中心环节,分阶段地进行计划、投资、物资、财政、金融、外贸等方面体制的配套改革,以进一步增强全民所有制大中型企业的活力,更好地调动地方积极性,显著地提高微观经济效益和宏观经济效益。

随着国有企业改革的推进,会计核算如何更好地反映国有企业改革的要求,更好地体现独立客观的原则,更好地服务于我国改革开放和吸引外资,就成为会计界面临的一项重要任务。

财政部一直十分重视会计改革工作。其中,会计司于1984年在湖南长沙召开会计改革座谈会,初步提出了会计改革的目标和要求,把会计制度的改革作为会计改革的核心内容。在这前后,对会计制度进行了必要调整。直接推动会计制度改革和会计准则建设的,很大程度上起因于铁道部申请世界银行贷款这件事情。

1988年,为大力发展交通基础设施,铁道部向世界银行申请100多亿元的贷款,以解决铁路建设资金短缺问题。经过几轮商谈,世界银行初步同意这笔贷款。到了实质性商谈阶段,却出现了障碍,原因就是铁道部无法提供世界银行规定格式的会计报表,因为国际通行的是资产负债表,而根据我们的会计制度只能提供三段式的资金平衡表。铁道部求助于财政部,根据资金平衡表的数据转换了一份资产负债表。尽管此后通过了世界银行的评估程序,但这件事让我们深刻体会到中国经济要同世界进行交流,必须改革会计制度,借鉴国际惯例制定中国会计准则。



在这一背景下，会计司于1988年10月31日成立会计准则组，着手研究制定会计准则。会计准则组的成员包括资深的五位老专家和两位年轻同志，我们这个起草班子也因此被司内外称为“五老二小”。

会计准则组成立后，经过几个月的紧张工作，完成了两个重要文件，一个是《关于拟定我国会计准则的初步设想》，另一个是《关于拟定我国会计准则需要研究讨论的几个主要问题》。这两个文件对于整个会计准则的建设工作，具有重要的标志意义。

《关于拟定我国会计准则的初步设想》对制定会计准则的必要性、指导思想、组织领导、工作程序和工作方法、时间和步骤，以及会计准则的结构和内容等进行了总体规划。其中，对制定会计准则的必要性作了以下阐述：

一是要解决会计核算真实反映企业经营成果的问题。在计划经济体制下，会计制度是财政经济管理的一个调控工具，财政税收政策的变化会对会计核算提出不同的要求，会计制度缺乏为保持会计信息真实可靠应当具有的独立性、规范性和科学性，不能持续一贯地真实反映企业的经营状况和财务状况。转换企业经营机制，明确企业经营责任，提高企业经营效益，需要对企业的资产、负债和权益进行全面真实的会计计量与核算，需要对原有的会计制度进行改革。

二是要改变会计制度管得过多过死的局面。原有的会计制度对会计政策、会计核算方法甚至每一个核算科目都进行统一的规定。企业不能根据改革变化了的新情况和经营管理需要进行会计核算和灵活反映，很大程度上影响了企业加强经营管理和经济核算的积极性和责任心。为此，需要改革原有的会计制度，使会计工作从过去被动的记账、算账、报账，向主动参与企业经营管理的管理会计核算转变。



三是要保证会计信息的统一性和可比性。原有的会计制度是按不同所有制、部门和行业分别制定的，从而造成会计政策、会计方法和会计报告体系在部门、行业、所有制之间不统一、不可比，各类企业提供的会计信息缺乏统一性和可比性。特别是国有企业和外商投资企业，各有一套会计制度，即便是两家生产同一产品的企业，也因为企业性质不同要执行不同的会计制度，从而造成核算结果迥异。不仅没办法横向评价企业的经营业绩，也导致宏观调控所依赖的会计信息不准确。因而需要改革会计制度，制定统一的企业会计准则。

此外，原有的会计制度与国际惯例的较大差异，导致我国的会计信息不易被国外投资者所理解，影响对外开放和引进外资，这也要求改革会计制度，按照国际惯例制定会计准则。

《关于拟定我国会计准则需要研究讨论的几个主要问题》则对制定会计准则需要解决的若干技术问题进行了讨论，包括名称、适用范围、发布主体、会计准则层次、财务会计与管理会计的关系、与外国会计准则差异的处理、财务会计与财务制度、税收制度的关系、会计准则与综合会计法规的关系等13个问题。

以上述两个文件为基调，在其后两年左右的时间里，会计准则组经过反复调研、考察，于1990年11月形成了《企业会计准则（基本准则）提纲》。经反复征求意见、数易其稿，1991年11月形成了《企业会计准则（基本准则）草案》。

二、基本准则的发布

1992年1月，小平同志发表南巡讲话，全国上下掀起了深化改革、扩大开放的新浪潮，会计在经济工作中的重要地位更加突出。国务院领导多次



专题研究会计改革问题，时任国务院副总理朱镕基同志特别强调：会计信息是国际通用的商业语言，信息不通就无法做生意；我国现行的会计制度不符合改革开放的要求，迟早要向国际靠拢；我们的会计制度改革和发展注册会计师的工作，要赶快跟上来。

根据国务院领导的指示精神，会计准则的发布实施工作得以提速，财政部加紧对会计准则草案进行完善，并着手宣传准备。

1992年2月，财政部在深圳召开会计准则国际研讨会，围绕如何建立中国特色的会计准则、制定会计准则如何借鉴国际经验等问题进行了广泛深入的研讨。国际会计准则委员会主席、秘书长以及资深专家都出席了研讨会，介绍了国际会计准则的产生、发展、机制和有关国家和地区的采用情况，为我们完善会计准则体系的设计思路以及基本准则的最后定型，提供了非常有益的参考。

1992年6月下旬，会计司在京郊门头沟召开座谈会，就会计准则草案进一步征求有关部委和企业代表的意见，新闻单位的记者应邀出席会议。这次会议在尽快发布实施会计准则问题上形成了共识。会后不久，《人民日报》头版头条发表了题为《中国会计制度酝酿重大改革》的报道，中央人民广播电台在“新闻和报纸摘要”节目中高调播出。制定实施会计准则的消息成为全国的重大新闻，引起社会各界的高度关注，发布会计准则“箭在弦上”。

由于这次改革意义重大，同时涉及全国各个行业、部门和地区，影响面也大，为此，财政部就会计准则的发布专门呈报国务院批准。经过紧张而高效的审批程序，《企业会计准则》（即基本准则）得到国务院正式批准。

1992年11月30日，财政部以部长令正式发布《企业会计准则》。与《企业会计准则》同时发布的，还有13个行业会计制度，以及《企业财务通则》



和10个行业财务制度，简称“两则两制”。行业会计制度主要解决会计模式转换后行业会计科目设计和会计报告编报程序问题。《企业财务通则》和行业财务制度有效解决了会计准则实施后相应的财务政策配套改革的问题。鉴于当时改革开放形势对改革会计制度的急切需求，同时会计准则从发布到实施又需要一定的准备、衔接和培训，为此，财政部决定将会计准则的实施时间定为1993年7月1日。会计准则相比传统的会计制度，主要有七个方面的突破：

第一，改变了会计核算管理模式。从分行业、分部门和分所有制制定统一会计制度，改革为国家统一制定会计准则，各部门、各行业、各企业在会计准则的统驭和行业制度的指导下自主设计会计核算体系。

第二，集中规定了会计核算的一般原则。相比统一会计制度，会计准则第一次集中、全面、系统地提出了真实性、相关性、统一性、一致性、及时性、明晰性、重要性、权责发生制、配比、谨慎、按实际成本核算、划分收益性支出与资本性支出等12条会计核算的一般原则。

第三，改变了会计核算的平衡公式。改革了长期使用的“资金占用=资金来源”的三段平衡公式，借鉴国际惯例，采用“资产=负债+所有者权益”的会计平衡公式。

第四，改革了会计报表体系。传统会计报表体系种类过多，主次不分，会计准则规定了企业必须编制和对外报送的三种主要会计报表，即资产负债表、损益表和财务状况变动表。

第五，确立了资本保全的核算要求。主要表现在，资产的盘盈、盘亏、报废和毁损发生的净损益以及计提固定资产折旧等，直接计入当期损益，而不像以往在会计核算上冲减或增加企业所有者投入的资本金。

第六，改变完全成本法，采用国际上通行的制造成本法。



第七，在会计政策的选择上，允许企业采用谨慎原则。

会计准则发布后，财政部专门成立了“全国新财会制度培训领导小组”，组织、领导全国的培训工作，并按照行政区划分别在吉林、江苏、广东、云南等地，对六个片区财政部门的财会干部进行了培训，另外还分别面向全国财政厅局长和中央各大部委有关财务负责人组织了专门培训。全国大规模会计准则培训工作的开展，有效地保障了会计准则的顺利实施。

三、具体准则的制定

会计准则是一个体系。在会计准则制定工作的初期，我们就借鉴国际惯例将会计准则设计为基本准则和具体准则两个层次。

基本准则主要就会计核算的基本要求作出原则规定，这些内容包括会计核算的基本前提，会计核算的一般原则，会计要素的确认、计量和报告以及会计报表的基本内容和要求；具体准则是根据基本准则的要求，就会计核算的具体业务作出规定。为落实深化改革和建立会计准则体系的要求，在开展会计准则实施准备工作的同时，于1993年初投入了具体准则的制定工作。

为加强具体准则制定工作的组织领导，会计司成立了会计准则核心小组，在财政部的统一领导下，全面组织具体准则制定工作，具体负责总体计划和重大问题的研究、讨论、决策，或向部领导提出决策建议。在核心小组下，整合处室干部力量，设立了四个起草小组，分工承担具体准则的研究和起草工作。此外，为了充分利用国内外专家资源，充分听取专家意见，分别成立了两个咨询专家组，一是国际会计公司咨询专家组，二是国内咨询专家组。

为做好具体准则制定工作，首先需要对具体准则所涉及的会计事项进行



分类梳理。当时将具体准则分为三类。

第一类是各行业共同经济业务的具体准则，如应收账款、应付项目、存货、投资、固定资产、无形资产和收入等等。

第二类是有关特殊经济业务的具体准则，其中又分为各行业共有的特殊业务和特殊行业的特殊业务。前者如外币业务、租赁业务、清算业务、资产减值业务、债务重组业务、非货币性交易业务等等；后者如银行的存贷款业务、证券公司的证券投资业务、农业的农产品计价和收入确认业务等等，对于这些特殊行业来说，这些特殊业务又是他们的主要业务，所以后来又改称为特殊行业的基本业务。

第三类是披露制度，比如财务报表列报、现金流量表、中期报告、分部报告、关联方等。

在此基础上，研究确定了具体准则的制定计划，即从1993年开始，用3年左右的时间制定完成30至40项左右的具体准则。同时明确了“先一般后特殊，先急后缓”的立项原则。即，先解决一般性的，大部分行业或企业都用得着的核算业务，后解决特殊的核算业务；先对当前经济生活急需的核算业务作出规定，现行制度中已经有规定、基本能够满足实务需要的核算业务，可稍后规定。

制定具体准则涉及的一个关键问题是与国际准则的协调问题。当时明确，凡是国际会计准则的规定适合于中国的经济业务，包括适合于中国相关业务的经济实质的，都应当采用。对于有关事项国际上已经作出了规定，但在我国尚没有这样的经济业务，或者将来可能会发生类似的经济业务，但当时尚未出现，等等情形，当时明确，凡是我国法律没有作出规定或规定不允许的业务，暂时不予涉及。比如，应收款的出售，尽管其他国家和国际会计准则已有涉及，但我国法律尚未规定，实践中也没有这样的经济业务，具体



准则计划中就没有涉及。

起草具体准则还有一个程序问题。我们借鉴国际会计准则委员会以及其他国家准则制定的经验，设计了四个阶段，即计划阶段、研究阶段、起草阶段、征求意见（包括形成草案）阶段。有关制定程序的称谓，当时经历了很有价值的讨论，值得一提。国际通行的称谓叫 Due Process，我们叫制定程序。经过与国际会计公司咨询专家的反复讨论，一致同意将 Due Process 译为应循程序。这样就使得在讨论具体准则国际协调之前，把制定程序的称谓协调起来了。这一成果，固然便利了工作，同样重要的是，后来在与看重程序的国际同行交流时，由于有了中国的“应循程序”，大大增进了国际同行对我们工作的认同。

世界银行贷款为具体准则制定工作提供了重要的资金保障和国际资源。改革开放后，世界银行就开始在中国投资项目，当时主要是诸如铁道建设、高速公路建设、流域治理等硬件项目。会计准则的制定，受到了一直热心于“机构建设”和“制度建设”的世界银行的垂青。相比于基本准则，具体准则的工作量更大，更重技术细节，对资金和专家资源的保障要求也就更高。为此，在基本准则制定后期，我们就着手与世界银行的接触，为具体准则的制定寻求国际资金和技术援助。

经过多轮商谈，1992年底，世界银行同意在正在筹备的银行改革项目中设立子项目，给予334万美元的“软贷款”，用于会计准则的建设，具体使用包括聘请国内外专家、开展准则培训以及国际考察、培训和实习。此后，在国家会计学院建设设立的“中国会计改革发展项目”中，再次设立子项目，得到了世界银行的第二笔资助。利用世界银行资金，我们不仅顺利完成了会计准则的制定工作，也培养了一批接受国际会计准则制定环境锻炼的中国专家。



四、具体准则的发布

经过3年的努力，到1995年年底我们已经完成了30个具体准则的起草工作。何时发布只是时机问题。

历史的必然往往伴之于某些现实的偶然。《关联方关系及其交易的披露》是已经制定完成的30个具体准则之一。关联方和关联交易对于会计的意义在于，它为企业之间输送利益、设计没有经济实质的虚假交易，从而达到编造经营业绩的目的提供了可能。除了会计意义之外，对税收也有类似的影响。即使在今天，关联方和关联交易仍然是会计准则和税收监管的重点之一。

“琼民源事件”当中，正是利用关联交易进行的巨额财务造假。琼民源是一家设立于海南的上市公司，它在很大程度上是利用了虚假“并购业务”编造业绩，使得股价从1996年4月到1997年1月，飙升了16倍。1997年年初，虚假并购被披露出来，虚构利润达5.4亿元，其主要作假手法是，在未取得土地使用权的情况下，通过与关联公司等签订的未经合法程序的合作建房、权益转让等无效合同编造收益。

“琼民源案”爆出，在证券市场引起很大震动。如何防范通过关联交易实施造假的行为，成为会计规范和监管必须予以解决的紧迫问题，实施《关联方关系及其交易的披露》成为刻不容缓的事情。

1997年5月，《关联方关系及其交易的披露》成为财政部发布的第一个具体准则。自此，其他具体准则陆续发布。到2001年年底，已发布16个。2006年年初，标志着中国会计准则与国际趋同的新企业会计准则体系宣告完成，具体准则达到38个。

回顾和总结会计准则的建设历程，对于我们进一步做好会计准则建设乃



至整个会计工作，无疑具有十分重要的意义。有以下几点体会。

第一，搞社会主义市场经济，对会计工作的重要性应当给予充分的重视。市场经济是契约经济，契约经济的实质是信用，信用的基础是信息，没有会计信息的客观真实，市场经济的信用大厦就不可能建立起来。市场经济是法制经济，市场运行必须置于严格的法律和监督之下，而会计信息是规范市场行为、监督市场主体的直接依据。同时，市场经济中的风险评价、投资决策和宏观调控，也都有赖于真实客观的会计信息。会计准则的建设历程，不断地向我们展示和证明了这些道理。要把我国的市场经济持久、有效、健康地发展下去，就一刻也不能忽视会计工作，一刻也不能忽视会计信息的质量和会计准则的完善。

第二，会计准则的建设必须坚持国际化的方向。在会计准则建设之初，我们就提出了处理好中国国情和国际惯例的矛盾这一指导思想。随着改革开放的深入、市场经济的完善，以及中国经济与世界经济体系的日益融合，我们应当与时俱进地深化对这一指导思想的认识。当前，在中国国情和国际惯例这对矛盾中，国际惯例无疑是矛盾的主要方面，我们应该坚持会计准则国际化这个主流，在完善会计准则的过程中，客观认识和科学评价国情因素，准确识别那些不符合市场经济原则的市场法规、市场行为和交易文化，改变国情中不利于搞市场经济的因素，使会计准则国际趋同成为完善市场经济的促进力量。

第三，会计准则的建设要加强理论指导。西方发达国家会计准则的建设，走过了一条从实践归纳转向逻辑演绎的道路。实践证明，从会计目标到会计要素，再到会计信息质量特征，进而到会计政策的逻辑演绎，能够克服实践归纳方法有可能出现的迁就实务、相互矛盾、易于变通的缺陷，是会计准则制定经验的结晶。我国会计准则是按照国际趋同的目标建立起来的，体



现了逻辑演绎的思路。我们无疑应当继续坚持这样一条正确道路。但也要看到,就像我们搞市场经济的历史不长一样,我们搞市场经济会计准则时间也不长,难免存在市场经济会计理论准备和实践基础不足的问题,所以,应当重视会计理论的学习研究和会计准则实践的总结提炼,从而指导和推动会计准则不断完善和提高。



目 录

第一部分 会计准则建设与国际协调	(1)
中国会计准则建设与国际协调	(3)
国际会计惯例与中国会计的特色	(14)
《会计法》与会计准则的发展	(22)
中国会计准则建设的经验和启示	(26)
中国会计准则建设的新课题	(31)
是循序渐进 非一蹴而就——关于会计准则的国际协调	(39)
协调、参与、创新——谈 1998 年的国际会计发展	(42)
千年逝去 国际会计准则何去何从 —— 1999 年的国际会计实践	(51)
2000 年的中国财务与会计制度改革评述	(57)
实现中国会计制度的深刻变革	(63)
中国会计准则建设与国际协调的努力	(72)
面向新世纪的中国会计准则建设	(79)
加入 WTO 与中国会计制度改革	(85)
认真研究和解决中国会计国际化进程中面临的问题	(89)
国家统一的会计制度、会计核算制度、会计准则辨析	(96)

第二部分 会计时评

.....	(107)
会计信息是国际通用的商业语言	(109)
为什么要改革会计平衡公式	(112)
七月一日对财会人员意味着什么	(116)
新旧财务制度转换要研究新问题	(121)
会计制度的新走向	(125)
谨慎原则议	(128)
财务会计改革需要配套	(131)
依法征税、按资分利是利润分配制度的最佳模式	(136)
加快完善会计准则推进现代企业制度	(139)
分税制使中央与地方真正“分灶吃饭”	(144)
评众人关注的增值税	(148)
制定具体会计准则要处理好十大关系	(152)
改革经济监督体制要循序渐进	(157)
任重道远 仍需深化改革	
——写在“两则两制”实施一周年	(160)
建立企业内部财务会计制度十分重要	(165)