

第 一 章

会计准则的含义

第一节 会计准则是会计实践发展到一定阶段的产物

任何事物的存在都是基于社会实践的需要而产生，并遵循一定的规律向前发展的。会计准则也不例外。研究会计准则产生的条件和动因，对于正确地认识会计准则的实质、会计准则与会计制度的关系，以及选择特定国家的会计准则模式，具有重要的理论意义。换句话说，欲准确地把握会计准则的含义，确定特定国家的会计准则模式，须从正确地认识会计准则的产生开始。

目前我国对会计准则产生的条件和动因的研究尚难令人满意。有不少的教科书和论著将“会计准则”这个一般性问题产生的条件和动因，简单地归结为某个个别国家的会计准则产生的条件和动因，以个别代替了一般。比如，有不少同志常常把美国的会计准则产生的条件和动因作为会计准则产生的条件和动因，认为会计准则是股份有限公司发展到一定规模后，为了维护证券市场的秩序，保护以证券投资人为主要的公司外部利害关系集团的利益，提高公司财务报表的真实性和可比性，对公司的财务会计进行规范的结果。这个结论显然是片面的。以此结论很难解释为什么世界上还存在着纳税主导型、宏观管

理主导型、企业主导型等模式，也难以解释为什么在我国这样一个证券市场规模狭小、股份制企业尚处于试点阶段的国家里还要以会计准则取代计划经济体制之下的以分所有制、分行业、分部门为特征的国家会计制度的实践。

会计准则是基于什么条件和动因产生的呢？可以认为，会计准则是会计实践发展到一定阶段以后，基于企业外界和内部的客观需要，对企业的会计核算和财务报告进行的规范。

会计准则产生的内外部条件和直接动因在各个国家虽不尽相同，但它的基本目的都是为了提高会计核算和财务报告的统一性、真实性和可比性，起到规范化的作用。

资本主义制度建立以前的漫长的奴隶制社会和封建社会，限于当时的生产力水平、生产关系的状况和社会生产结构。官厅会计居主导地位，会计技术和方法极其简单，虽然对会计行为有所规范，但当时并不存在产生会计准则的客观条件。

资本主义的早期，小规模独资企业和合伙企业是企业的主要组织形式。由于企业主或合伙人对经营情况了如指掌，债权债务关系简单，所得税还没有出现，政府征税并不依赖会计资料，而且盛行国家不干预企业的自由主义政策，会计仅为企业内部管理服务，因而没有动因促使对企业会计行为加以规范。

伴随着以长期经营为目的的企业组织的出现和发展，有些国家开始在立法中对企业会计行为进行规范，以降低风险和保护债权人的利益。比如，法国 1673 年颁布的商法就规定了每个商人至少每隔两年编制资产负债表一次。^①从此，法国

埃 尔 登 · S · 亨德里克森著：《会计理论》立信会计图书用品社 1987 年版，第 28 页。

以其商业法典形式开创了以立法规范会计行为的先河。

19 世纪 20~60 年代，随着西方工业革命的出现，资本主义生产方式发生了巨大的变革，工业生产从工场手工业向工厂制度过渡，企业规模不断扩大，股份有限公司迅速发展起来。比如，英国在 1824 年设立了 231 家大公司；1834~1836 年又成立 300 家公司；1844 年制定了《公司法》；1844~1868 年的 25 年间设立公司 11105 家。到 19 世纪后期，股份有限公司在西方资本主义国家里已成为企业的主要组织形式。

在股份有限公司里，股东以其投入资本对公司承担有限责任，从而使保护投入资本不受损害成了法律上的一个义务，也成为会计上的一个重要问题；债权人失去了对业主私人资产的要求权，取得了对公司资产要求权的保护，从而变得更加关心公司的财务报告。随着企业规模的日益发展，以及所有权和经营权的分离，股东主要依靠公司提供正确、完整的财务报告确定其投入资本的保值和增值。英国 1844 年的《公司法》规定了账户的定期结算和向股东提交“充分而公允”的资产负债表和损益表的义务。

股份有限公司的出现，以及与企业有利害关系的外部集团的形成，客观上提出了对会计核算和财务报告规范化的要求。但是在股份有限公司产生的早期，尚不具备制定系统的、完整的会计准则的充分条件，只能对会计核算和财务报告的揭示做出简单的规范。因为此时的会计理论、会计技术和方法很不定型，重要的会计概念、会计原则尚处于逐步形成时期。例如，“从第一次世界大战到 20 世纪初期，在许多工业公司账目中折旧仍然是一项任意费用。……各公司仍然倾向于将折旧看作是一种恩惠，而不认为是必需的，其备抵数额往往于困难年份少计，而于兴旺年份多计。……可在 20 世纪

20 年代，即使将折旧入账可能会导致亏损，但很多股份有限公司还是这样做了。”^① 又比如“铁道业比之 19 世纪中叶的多数工业活动，需要更多的投资和使用年限更长的设备。这两个因素导致了资本和收益的区分日益重要”。而股份有限公司的设立使这种区分更为重要。股份有限公司这种企业组织形式在历史上直接促进了会计理论和会计方法的发展，从而间接地为会计准则的建立创造了内在的条件。

随着股份制企业成为主要的企业组织形式，一些国家开始征收所得税，并逐渐使所得税成为占主导地位税种。如英国的现行所得税始于 1842 年；德国始于 1890 年；美国则始于 1909 年公司营业税条例所规定的对公司的净收益按实际的现金收付额计征专营权税（后规定公司按照应计收入和应计费用来确定所得税额）。当时，很多小型企业的会计，其目的主要是为了填制所得税申报表，甚至在大公司，净收益的纳税也是会计师们的一个主要问题。在历史上，所得税的征收曾对会计理论的发展产生了很大的影响，使许多会计方法的应用成为流行的会计惯例或强制性要求。总之，所得税的广泛实施成为会计核算和财务报告走向标准化的又一重要推动力量。直到今天，德、法、日等国家对会计行为的规范，仍被概括为纳税主导型会计准则模式。

随着资本主义基本矛盾的激化和世界经济危机的爆发，凯恩斯主义应运而生。凯恩斯主义强调国家对国民经济的积极干预，不少国家对会计的规范化也给予了关注。在美国，1929 年经济危机爆发后会计信息严重失实和证券市场的混

埃尔登·S·亨德里克森著：《会计理论》，立信会计图书用品社第 33 页，第 34 页。

乱，对会计规范化提出了强烈的要求；证券交易委员会的成立，国会对证券市场的立法，则导致了会计准则制定机构的诞生，并使成典的会计准则的制定成为现实。在法国，第二次世界大战后，政府迅速发展国有经济并在市场经济的基础上推行“计划化”。适应国有化经济的需要，政府成立了跨部门的会计标准化委员会，并对全国的会计工作进行统一和规范，以指导和控制国有企业的经济活动，并保证私营企业向社会利害关系集团提供可比的会计信息，为迅速汇集国家所需的统计资料及进行国民账户核算提供方便。该委员会 1948 年批准发布了全国性会计制度——《通用会计制度》形成了在资本主义世界中特色鲜明的会计行为规范化的文件，起到了会计准则的规范作用。

综上所述，可作如下概括：在资本主义国家，股份公司这种企业组织形式的广泛实施、证券市场对会计规范化的要求，债权债务关系的日益复杂，所得税的征收，国家对经济生活的积极干预甚至“计划化”，以及会计职业组织的发展壮大，都为会计准则的产生创造了外部条件，成为会计准则产生的主要推动力量；会计理论的成熟，会计原则的形成，以及会计方法的完善，则为会计准则的产生提供了内在的条件；政府职能的增强，会计职业团体和民间组织的发展壮大，使会计准则的制定和实施成为现实。

第一次世界大战结束后，在列宁的领导下世界上诞生了第一个社会主义国家——苏联，此后东欧许多国家纷纷建立起社会主义制度。限于当时的国际形势和对社会主义的认识水平，社会主义国家实行高度集中的计划经济体制。在高度集中的计划经济体制下，国有经济以外的其他经济形式受到严重限制以至于被取消；国家对企业实行直接管理，统收统

支，统购统销，企业成为国家行政机构的附属物，没有生产经营的自主权和理财权。与此种计划经济体制相适应，国家建立了高度集中统一的、为国家计划和财政政策服务的、与国际会计惯例不相协调的、分所有制分部门分行业的会计制度。

第二次世界大战后，在毛泽东同志领导下中国取得了新民主主义革命的伟大胜利，不久即确立了社会主义制度。在当时的国际形势和对社会主义的认识水平之下，中国的社会主义建设仿照了苏联的经验，实行高度集中的计划经济体制。企业会计方面，仿照苏联模式，同样建立了高度集中统一的、为国家计划和财政政策服务的、与国际会计惯例不相协调的、分所有制分部门分行业的会计制度。

上述会计制度就是当时的苏联和中国的会计核算和财务报告的规范。国民经济计划和财政经济政策的需要是这种会计制度产生的动因和外部条件。千百年来锤炼而成的复式记账法、会计概念、会计原则以及原苏联、中国等国家会计工作者的创造为这种会计制度的产生提供了内在条件。

十一届三中全会以后，在邓小平同志的领导下中国实行改革开放的政策，创造性地建设社会主义。中共十四大确立了中国实行社会主义市场经济体制的伟大目标，中国的社会主义建设进入了一个崭新的阶段。

为了和变化了的社会经济环境相适应，我国开始改革传统的会计制度。1992年11月颁布并于1993年7月1日实施了与国际会计惯例协调的《企业会计准则》，改革了会计要素、会计等式、财务报告体系以及基本的会计原则。1993年7月1日还与《企业会计准则》配套实施了13个大行业会计制度。目前财政部正在制定具体会计准则并已形成征求意见稿。《企

业会计准则》、大行业会计制度、具体会计准则已成为新时期中国会计核算和财务报告的规范。实行对外开放的政策以及传统的计划经济体制向社会主义市场经济体制的转轨是新时期中国会计准则产生的动因和外部条件。逐步成熟和完善的国际会计惯例以及国内外会计准则建设的经验成为新时期中国会计准则产生的内在条件。

第二节 成典的会计准则不是会计 行为规范的惟一形式

在上节中我们提出了会计准则是会计核算和财务报告的规范的结论。根据这一结论，我们进一步认为：现代国家都有对会计核算和财务报告的规范文件，但是它的表现形式是多样的。

下面我们研究几个有代表性国家的会计规范形式。通过研究会计规范的形式，避免对会计准则理解的片面性，并从中得到有益的启示。我们选择的国家是：美国、英国、法国、日本、德国。其中既有大陆法系国家，又有英美法系国家；既有与我国社会经济环境相近的国家，又有与我国社会经济环境迥异的国家；既有以会计准则作为规范形式的国家，也有以非会计准则作为规范形式的国家。

一、美国

美国对会计行为的规范主要体现在会计准则之中。美国的会计准则来源于证券交易委员会（SEC）制定的财务报告规则、财务会计准则委员会（FASB）制定的财务会计准则公告（FASB statements），财务会计准则公告解释（FASB interpretation）以及会计原则委员会（APB）制定的会计原则委员

会意见书 (APB opinions) 、会计程序委员会 (CAP) 制定的会计研究公告 (Accounting Research Bulletin—ARB) 继续有效的部分。其中, 财务会计准则公告、财务会计准则公告解释以及会计原则委员会意见书和会计程序委员会的会计研究公告继续有效的部分, 构成了美国会计准则的主体。

本世纪 30 年代席卷世界的经济大危机造成的证券市场的混乱和会计信息的严重失真成为美国会计准则诞生的助产婆。1933 年和 1934 年美国国会相继通过了《证券法》和《证券交易法》。根据《证券交易法》, 1934 年成立了美国政府的权力机构——证券交易委员会 (SEC)。证券交易委员会享有法律赋予的制定会计准则的权力。经过短时期的争论后, 证券交易委员会除了继续制定财务报告规则外, 将制定会计准则的权力委托给了民间会计机构, 但仍保留了会计准则制定的监督权和最终否决权。证券交易委员会赋予了民间机构制定会计准则的权威性。

证券交易委员制定的财务报告准则主要有:

S—X 规则 (Regulation S—X) , 具体规定了向证券交易委员会申报的公司财务报表的内容和格式。

S—K 规则 (Regulation S—K) , 对证券上市公司申报非财务报表方面的内容的规定。

《财务报表文告》 (Financial Reporting Release) , 主要对公司财务报告的程序和方法进行具体解释。

负责制定会计准则的民间机构先后是:

美国注册会计师协会 (AICPA) 的会计程序委员会 (1938~1958 年) , 在它存续期间共发布了 51 份会计研究公报;

美国注册会计师协会的会计原则委员会 (1959~1972

年)在它存续期间,共发布了 31 份会计原则委员会意见书;

财务会计准则委员会(1973~),从 1973 年到现在,已发表了 120 多份财务会计准则公告和 40 多份财务会计准则委员会解释。

二、英国

英国对会计行为的规范同美国一样,主要也是采用会计准则的形式。英国的会计准则来源于会计准则委员会(Accounting Standards Committee—ASC)发布的 19 个标准会计实务公告(Statements of Standard Accounting Practice—SSAP),以及会计准则理事会(Accounting Standards Board—ASB)发布的财务报告准则(Financial Reporting Standards—FRS)。但在《公司法》中也对会计核算与财务报告做出规定。

英国以公司法作为国家对公司实施立法管理的依据。1948 年的公司法适用于公开控股公司和不公开控股公司。该法自颁布以来,经历了几次修订和补充。除 1948 年制定的文本外,1967 年、1976 年、1980 年和 1981 年历次修订的文本都作为单独的立法存在,在执行或引用时,必须相互参照,很不方便。1985 年的公司法实现了统一。

1981 年的公司法,根据欧共体第 4 号指令的要求,对会计报表的格式、会计报表的注释、五项会计原则、资产计价的基础,以及“真实与公允”观念的贯彻作了明确的规定。1985 年的公司法保留了这些规定。

英国 1970 年建立会计准则筹划委员会(Accounting Standards Steering Committee—ASSC),开始系统地制定具有强制性的成典的会计准则。会计准则筹划委员会和它的后继者会计准则委员会(ASC)共发布了 25 个标准会计实务公

告，继续有效的有 19 个。

1990 年 8 月 1 日会计准则理事会(ASB)取代了会计准则委员会，并将今后制定的会计准则称为财务报告准则(FRS)。

三、法国

法国对会计行为的规范主要包括在商务公司法、税法、《通用会计制度》(会计总方案)以及会计法令之中。法国的商法虽然包括了有关会计的条款，但内容比较简单，基本上属于簿记方面的一些规定。

(一) 商务公司法中有关会计规定

1966 年颁发的商务公司法对公开集资的股份有限公司规定了会计披露的要求；对会计报表的格式、计价方法变更的合法程序、固定资产的折旧、各种准备的提取、费用及损失的弥补、开办费用的摊销、增资费用的处理、净利润的确定、法定准备的形成及其处理等问题做出了具体的规定(第 341~345 条)。

伴随商务公司法的还有对商务公司法的内容起补充作用的“政令”。这些“政令”中也对会计做出了有关规定。如 1967 年《第 236 号政令》就对商务公司法中关于年度报告的规定进一步提出了要求。

为了贯彻欧共体第 4 号指令的要求，法国商务公司法于 1983 年 4 月 30 日进行了修订。要求在财务报表中对企业的财务状况和经营成果的披露要符合“真实与公允”的观念。

(二) 税法中有关会计规定

法国会计与税法关系密切。历史上的拿破仑法典曾明确规定，会计的原则和方法必须遵守国家的税法。法国税法对公司所得税计算和申报的范围、规则，以及财务报表所附的

公司年度所得税单的标准格式和要求等，都作了具体规定。公司所编制的财务报表，必须遵循税法的上述规定。因此，公司向股东大会提交的财务报表与税务报表是一致的。

从 70 年代末开始，上述状况有所改变，纳税所得与账面所得允许存在差异，在申报纳税时，再按税法要求进行调整，以使会计处理更符合“真实与公允”的原则。

（三）会计总方案

法国有关会计规定主要体现于会计标准化委员会制定的《会计总方案》（Plan Comptable Général--PCG ,或译作“会计总计划”）之中。

第二次世界大战后，适应国有化经济的需要，法国政府成立了跨部门的会计标准化委员会（Conseil National de la Comptable—CNC），对全国的会计工作进行统一和规范，以指导和控制国有企业的经济活动，保证私营企业向社会利害关系集团提供可比和一致的会计信息，为迅速汇集国家所需要的统计资料，进行国民账户核算提供方便。1947 年制定出第一个会计总方案，仅在公营企业中实施。1957 年修订后适用全部公营及私营企业。为适应经济环境的变化和贯彻欧共体第 4 号指令，1979 年再次修订。会计标准委员会还根据总方案，制定各行业的会计方案。从 1963 年到 1986 年，已制定了 44 份行业会计方案。

会计总方案具体规定了会计处理的一般原则、统一账户分类和账簿设置、会计科目编号、正规的会计术语、各科目反映的内容及运用，以及资产、负债、损益的计量方法等。

（四）其他有关的会计法令

法国的会计法令有以法律形式发布的会计法案和以政令形式发布的行政性法规两种。如 1983 年 4 月 30 日通过了

《第 83~353 号会计法案》，使商业实体和其他公司实体的会计要求与欧共体第 4 号指令相协调；1983 年 11 月 29 日通过了第 83~1020 号政令，是《第 83~353 号会计法案》的实施细则。

四、日本

日本对会计行为的规范主要分布在商法、证券交易法、企业会计原则、税法（法人税法、所得税法）中。其中税法以间接方式规范着企业会计核算工作。因此，日本对会计行为的规范主要由商法、证券交易法、企业会计原则构成。

（一）商法中的会计规定

日本的商法系由法务省制定，并发布于 1900 年 3 月，最后修订于 1990 年 2 月。它适用于从事经济活动的个人和法人，其中会计方面的规定对所有从事生产经济活动的个人、企业法人的会计核算都发挥着规范作用。它是为了保护债权者的想法为中心制定的。其主要内容包括：

1. 对商品生产经营者会计的有关规定

如关于财产计价，商法规定：“会计账簿应记载财产按照如下规定计价：（1）对于固定资产按取得价格、制造价格计价……”，并“预计每一决算期的折旧，并相应减少折旧部分的数额”；（2）对于货币债权不得超过其债权金额扣除预计不能回收数额的余额。”

2. 对股份公司有关会计的规定

在商法的第二编第四章第四节“公司会计”中，对会计问题做出了规定。规定公司编制资产负债表、损益表、营业报告及关于利润和亏损的处理方案及其附属明细表，并于股东大会 7 周前提出。关于资产计价，基本上与对商品生产经营者会计方面的规定相同，但更加具体。

3. 对股份公司资产负债表、损益表、营业报告书及其附属明细表的有关规定

商法中有关财务报告的规定由日本法务省于 1963 年 3 月制定发布,最后修订于 1988 年 6 月。其中主要规定了资产负债表的基本格式、资产负债的分类、资产负债以及资本的报表列示方式;损益表的基本格式、分类、各项收入费用的排列;营业报告书记载内容;附属明细表种类和应列示的内容;公司会计报表公告的方式等。

(二) 证券交易方面有关会计规定

《证券交易法》由日本大藏省 1947 年 3 月 28 日发布,最后修订于 1990 年 6 月。该法适用于在资本市场上筹集资金的公司。

证券交易方面的有关会计规定是围绕《证券交易法》来制定的,主要对有价值证券上市或有价值证券准备上市公司的会计核算和财务报告发挥规范作用。

有关证券交易方面的有关会计规定主要有:(1)《证券交易法》中的规定;(2)财务报表规则(1963 年 11 月大藏省制定发布,最后修订于 1991 年 3 月);(3)合并财务报表规则(大藏省 1976 年 10 月制定发布,最后修订于 1991 年 3 月);(4)期中财务报表规则(大藏省 1977 年 8 月制定发布,最后修订于 1982 年 9 月);(5)其他特殊行业的会计规则(如相互银行财务报表格式、造船业财务报表准则等,大部分由大藏省以外的其他政府部门制定)。

(三) 企业会计原则

企业会计原则侧重于会计技术方面的规定。包括:(1)企业会计原则及其注解(最初由日本经济安定本部企业会计制度对策调查会拟定,1949 年发布;后经大藏省企业会计审议

会四次修订)；(2) 合并财务报表原则及其注解(大藏省企业会计审议会 1975 年 6 月发布)；(3) 外币交易会计处理准则及其注解(大藏省企业会计审议会 1979 年 6 月发布)；(4) 成本会计准则(大藏省企业会计审议会 1962 年 11 月发布)；(5) 其他(企业会计审议会发布的“商法与企业会计原则协调意见书”、“税法与企业会计原则协调意见书”等)

(四) 三者的关系

1. 商法中有关会计规定适用于所有从事生产经营活动的个人和法人，证券交易方面的会计规定则主要对有价值证券上市或有价证券准备上市的公司的会计核算和财务报告发挥规范作用；商法以保护债权人为中心，证券交易法则以保护投资者为中心；根据证券交易法作成的财务报表，其披露条件和披露方法虽与商法规定有所不同，但计算出的净利润额，则与商法上的规定是一致的。

2. 企业会计原则的具体方法对证券交易法起到补充的作用。《证券交易法》第 193 条规定：“按本法律的规定所提出的借贷对照表、损益计算书及其他有关的财务计算的文件，必须遵循大藏大臣所认为一般公认的、大藏省令所规定的用语、式样、编制方法而作成。”作为大藏省令所规定的财务报表等规则，在有关财务计算的文件中，规定了借贷对照表、损益计算书、利润分配计算书及亏损处理计算书和附属明细表的用语、式样及编制方法，而对该规则中未规定的事项，则“应当遵循一般公认的企业会计准则”。(大藏省令第 12 号《财务报表规则》第 1 条第 1 项)这里所谓“遵循一般公认的企业会计准则”，具体地说，就是大藏省证券局长作为实施细则所发布的《财务报表规则处理要领》，对于这一处理要领中未规定的事项，则应当遵循“一般公认的企业会计惯

例”（“处理要领”第 1 条）。这里的“一般公认的企业会计惯例”即指业已成文的“企业会计原则”。

3. 企业会计原则对商法也起到补充的作用。商法第 32 条第 2 项规定：“对于有关商业账簿作成规定的解释，应当斟酌公正的会计惯例”，即企业会计原则间接地作为商法上的会计惯例规范，理应得以认可。

五、德国

德国没有编纂成典的会计准则。德国对会计行为的规范寓于各有关法规之中。涉及有关会计规定的法规主要有：《商法》（1897 年）《股份公开公司法》（1965 年）《股份不公开公司法》（1892 年，修订于 1980 年）、《合作社法》（1889 年）《特定企业及有关企业的财务会计法》（1969 年）《所得税法》（1939 年）《所得税法细则》（1967 年）《公开披露法》（1969 年）等。

在德国，对会计核算和财务报告的规范的要求取决于企业的组织形式。德国的企业组织形式有：股份公开公司、两合公司（股东个人负责的公开公司）、股份不公开公司（私营公司）、注册合作社、合伙公司（股份不公开公司及无限公司和股份不公开公司及有限公司）和独资公司。上述各有关法规适用于不同的企业组织形式。

《商法》制定后进行过多次修订 最近一次是 1980 年。它对会计核算和财务报告的规定是最基本的、一般性的、总括的要求，是德国所有企业组织都必须遵循的基本规则。

《股份公开公司法》适用于股份公开公司和两合公司。两合公司是股份公开公司的转化形式，它和股份公开公司的主要区别在于，至少有一个股东对公司债务的清偿负个人责任，其他股东的责任仅以其股权为限。这类公司数量较少。1965

年《股份公开公司法》第 149 及 151 至 159 节规定了财务报告的编制必须遵循的会计规定；第 331 和 332 条则进一步提出了公司公布合并财务报表的规定。

《股份不公开公司法》适用于股份不公开公司，其有关会计核算和财务报告的规定大都与商法相同。

注册合作社就其法律性质而言，类似于股份不公开公司。它是根据 1889 年制定的《合作社法》进行管理的。

无论企业组织形式如何，只要符合下列条件，都属《公开披露法》的范围之内：

(1) 根据《公司法》规定计算的资产负债表总计金额等于或超过 1.25 亿马克的企业；

(2) 年销售收入等于或超过 2.5 亿马克的企业；

(3) 会计期间平均职工人数等于或超过 5000 人的企业。

如果在三个连续会计期间内，符合上述三条标准中的两条，企业就必须公布其财务报表和财务报告（《公开披露法》第 1 条）。而银行（包括互助保险公司）则只有在营业额等于或超过 3 亿马克时，才须公布财务报表；保险公司年保险费收入等于或超过 1 亿马克时，也必须公布其财务报表。

德国的税法对会计有直接的影响。《所得税法细则》明确指出：如果税务审计发现公司没有遵守它所规定的原则，那么，公司的所得税抵免都将被取消，亏损结转也不例外。其实，自 1874 年的撒克逊所得税法颁布以后，就有了商业报表和纳税申报应当一致的原则。《所得税法》第 5 (1) 条规定：服从纳税要求的计价方法要与在财务报表中遵从的“有规则的簿记原则”相符。因此，纳税人为了从所得税抵免中获得最大利益，在编制财务报表时主动采用服从纳税要求的计价方法。

六、有益的启示

通过会计规范的形式研究，我们至少得到如下有益的启示：

1. 会计准则是一种会计规范形式，但不是惟一的形式。
 2. 会计规范的形式是多样的，如德国主要在有关法律中规定会计核算与财务报告规范的内容，日本则采用成典的会计准则和有关法律相配合的方式，而美英等国主要依靠编纂成典的会计准则对会计行为实施规范。
 3. 法国的会计总方案制定有国家统一的会计科目表和使用说明；并在会计总方案之下制定有分行业的会计方案，它类似于我国目前使用的行业会计制度。
 4. 编纂成典的会计准则，既有由官方制定的，如日本；又有由民间机构制定的，如英国、美国。不管是哪种情况，它们都是在法律的范围内或是在法律的授权下制定的，具有一定的强制性。
 5. 即使是编纂成典的会计准则，在内容上也有较大的差别，如美国、日本。^①
 6. 尽管各国的会计规范的形式有异，但它们均扎根于各国的实际，同样起到了会计准则的规范作用。
- 本文主要以会计准则这一对会计规范的形式为主加以论述。

第三节 会计准则与会计制度的关系

会计准则与会计制度的关系是我国会计理论界存有争论

如日本的《企业会计原则》中关于成本会计的某些规定，其中的成本核算属于财务会计的范围，而标准成本制度则属于管理会计范围了。