

前 言

1992年11月,我国财政部发布第一部《企业会计准则》(后来称之为《基本准则》),标志着我国会计规范的制定开始与国际惯例接轨。1997年5月,我国财政部颁布第一项具体会计准则《关联方关系及其交易的披露》,随后发布了《现金流量表》等多个具体会计准则。2006年2月,我国财政部发布了《企业会计准则——基本准则》和《企业会计准则第1号——存货》等38项具体企业会计准则,标志着我国初步建立了适应市场经济发展要求、与国际惯例趋同的企业会计准则体系。在新旧会计准则实现平稳转换和有效实施以后,我国随即全面启动了与其他国家和地区会计准则等效的相关工作。2007年12月,内地与香港签订了会计准则等效联合声明,确认了内地会计准则与“香港财务报告准则”具有同等效力。2008年11月,欧盟决定自2009年1月起,中国企业会计准则与欧盟实行的国际财务报告准则等效。为了实现与国际财务报告准则的持续趋同,2014年,财政部发布《企业会计准则第39号——公允价值计量》等3项具体会计准则;同时,对《企业会计准则第2号——长期股权投资》等4项会计准则进行了修订。

1992年至今20多年以来,我国会计准则制定取得了举世瞩目的成就,对于维护中国社会主义市场经济秩序、保证资本市场健康发展、促进我国企业参与国际竞争发挥了重要作用。但是,我们也不可否认,我国会计准则的制定还是走了一些弯路,犯过一些错误,如公允价值应用的反复、较高的会计准则修订频率等就足以证明。

企业会计准则体系包括基本会计准则、具体会计准则和会计准则解释三个层次。具体会计准则一般又分为通用会计准则和特殊会计准则。通用业务会计核算相对简单并且已经比较成熟,存在的问题较少。相对而言,特殊会计准则的内容则比较复杂并且发展时间较晚,需要进一步深入探讨的问题较多。基于这一考虑,本书拟专门针对特殊会计准则进行研究。然而,需要说明的是,本书所研究的会计准则仅包括非货币性资产交换、债务重组、租赁、所得税、资产负债表日后事项、合营安排、企业合并、合并财务报表等,并没有对所有的特殊企业会计准则进行研究。

本书主要从三个视角展开研究:一是历史视角。研究历史既可以预测未来,又可以让读者了解会计准则制定的来龙去脉,从而通过会计准则制定背

景更加深入地把握会计准则的内容。二是比较视角。本书不仅研究中国的企业会计准则，还对美国财务会计准则、国际财务报告准则等国外相关会计准则进行比较分析。三是问题视角。本书不仅分析理论，还对会计准则执行中的问题进行了探讨，提出了完善会计准则的对策建议。期望能够对修订和完善我国企业会计准则具有一定的参考借鉴价值。

本书由重庆康华会计师事务所南川分所所长、中国注册会计师刘伦和重庆资深注册会计师、重庆康华会计师事务所副所长李越共同提出研究提纲和思路。由刘伦、李越、李敬飞（重庆城市职业学院讲师）、冷峥峥（重庆财经职业学院讲师）、张巧兵（重庆工商大学会计学专业研究生）共同撰稿完成。在本书的写作过程中，参考了许多学者的研究资料，特向有关作者表示感谢。本书的写作，得到了重庆工商大学罗勇教授的指导和帮助。他对本书的撰写提出了许多宝贵的意见和建议，在此表示感谢！本书得以出版，还要感谢西南交通大学出版社顾飞老师的帮助和支持！借此书，还要感谢我的家人，感谢我的同事，感谢所有曾经关心和帮助过我的人。

笔者一直从事会计实务工作，对会计理论研究及某些问题的分析可能不深、不透，书中难免存在不足之处，恳请各位同仁指正！

刘 伦

重庆康华会计师事务所

2014年6月10日

目 录

第一章 绪 论	1
第一节 会计准则的含义及其结构层次	1
第二节 中外会计准则的发展概况	6
第三节 我国特殊会计准则问题分析	13
第二章 非货币性资产交换会计准则研究	错误！未定义书签。
第一节 非货币性资产交换会计准则的发展历史	错误！未定义书签。
第二节 非货币性资产交换会计准则的国际比较	错误！未定义书签。
第三节 非货币性资产交换会计准则问题及完善对策	错误！未定义书签。
第三章 债务重组会计准则研究	错误！未定义书签。
第一节 债务重组会计准则的发展历史	错误！未定义书签。
第二节 债务重组会计准则的国际比较	错误！未定义书签。
第三节 债务重组会计准则问题及完善对策	错误！未定义书签。
第四章 租赁会计准则研究	错误！未定义书签。
第一节 租赁会计准则的发展历史	错误！未定义书签。
第二节 租赁会计准则的国际比较	错误！未定义书签。
第三节 租赁会计准则问题及完善对策	错误！未定义书签。
第五章 所得税会计准则研究	错误！未定义书签。
第一节 所得税会计准则的发展历史	错误！未定义书签。
第二节 我国所得税会计一般处理方法的比较分析	错误！未定义书签。

第三节	所得税会计准则的国际比较	错误！未定义书签。
第四节	所得税会计准则问题及完善对策	错误！未定义书签。
第六章	资产负债表日后事项会计准则研究	错误！未定义书签。
第一节	资产负债表日后事项会计准则的发展历史	错误！未定义书签。
第二节	资产负债表日后事项会计准则的国际比较	错误！未定义书签。
第三节	资产负债表日后事项会计准则问题及完善对策	错误！未定义书签。
第七章	合营安排会计准则研究	错误！未定义书签。
第一节	合营安排会计准则的发展历史	错误！未定义书签。
第二节	合营安排会计准则的国际比较	错误！未定义书签。
第三节	合营安排会计准则问题及完善对策	错误！未定义书签。
第八章	企业合并会计准则研究	错误！未定义书签。
第一节	企业合并会计准则的发展历史	错误！未定义书签。
第二节	企业合并的基本理论	错误！未定义书签。
第三节	企业合并会计准则的国际比较	错误！未定义书签。
第四节	企业合并会计准则问题及完善对策	错误！未定义书签。
第九章	合并财务报表会计准则研究	错误！未定义书签。
第一节	合并财务报表准则的发展历史	错误！未定义书签。
第二节	企业合并报表编制理论	错误！未定义书签。
第三节	企业合并范围	错误！未定义书签。
第四节	企业合并报表抵销分录	错误！未定义书签。
第五节	合并财务报表特殊问题	错误！未定义书签。
参考文献		错误！未定义书签。

第一章 绪论

企业会计准则是国际通行的企业会计核算规范形式，分为基本会计准则、具体会计准则和会计准则解释三个层次。具体会计准则包括通用业务会计准则、特殊业务会计准则和特殊行业会计准则，后两者统称特殊企业会计准则。20多年来，我国企业会计准则建设取得了长足发展，但也存在一些问题。

第一节 会计准则的含义及其结构层次

什么是会计准则？会计准则的特点有哪些？会计准则包括哪些结构层次？目前，会计界对这些基本问题还没有一致的认识，需要继续进行探讨。

一、会计准则的含义

关于会计准则的概念，我国会计学术界主要有以下四种观点或提法^①：

(1) 杨纪琬教授认为：“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义为：进行会计核算工作的规矩，处理会计业务的准绳。”

(2) 娄尔行等教授认为：“会计准则是会计实践的经验总结，是指导会计工作的规范。”

(3) 葛家澍教授认为：“企业财务会计准则是企业会计核算的规范。”

(4) 刘峰教授认为：“所谓会计准则，是会计人员执行会计活动所应遵循的规范和标准，它也是对会计工作进行评价、鉴定的依据。”^②

上述四种认识从不同角度说明了会计准则的内涵。杨纪琬教授认为，会计准则主要是指财务会计准则，但“规矩”和“准绳”的性质界定似乎有过

^① 罗勇等：《会计准则理论研究》，立信会计出版社 2007 年版。

^② 刘峰：《会计准则研究》，东北财经大学出版社 1996 年版。

宽之嫌，例如《会计法》《会计基础工作规范》等也属于“规矩”和“准绳”的范畴，但它们并不是会计准则。娄尔行教授和刘峰教授的观点是立足于整个会计体系而言的，会计准则既包括财务会计准则，也包括管理会计准则。然而，目前会计界所称的会计准则显然只是指财务会计准则。广义的“会计实践”“会计工作”还包括了财务管理、内部控制等工作，难道《企业财务通则》《企业内部控制基本规范》《企业内部控制应用指引》等文件也属于会计准则？显然不是。同时，将会计准则定位于“规范”和“标准”，仍然有范围过宽之嫌。葛家澍教授将会计准则定义为“核算的规范”，应该说已经有范围的界定，即“核算”的规范，不是“管理”的规范，但会计惯例属于会计规范而不是会计准则，说明其概念仍然存在局限性。

根据《现代汉语词典》的解释，“准则是指言行、行动所依据的原则”。结合我国会计学术界对会计准则的看法，我们赞同罗勇教授的观点。他认为，会计准则有广义和狭义之分。广义的会计准则是指指导整个会计工作的规范，不仅包括会计核算规范，还包括会计管理规范。狭义的会计准则仅指财务会计核算方面的规范，它是一种成文的会计核算规范，是处理会计业务必须遵循的准绳和指南。该定义强调会计准则是一种成文的规范，不同于会计惯例；强调必须遵循，说明其强制性；定位为“准绳”和“指南”，说明其指导性和操作性。^①

按照罗勇教授的观点，会计准则应该具有以下基本特征：

(1) 成文性。会计准则必须是成文的规范。不论是美国财务会计准则委员会(FASB)制定的《财务会计准则公告》(SFAS)，英国会计准则委员会(ASB)制定的《财务报告准则》(FRB)，还是我国制定的《企业会计准则》，都是成文的规定。这一特征可以确保会计准则的严格执行，同时也是会计准则与会计惯例的重要区别。

(2) 规范性。会计准则具有一定的强制性，这种强制性要求会计实务应当按照准则的规定执行。

(3) 权威性。会计准则是会计界普遍认可的标准，只有得到会计理论界和实务界的广泛认同，会计准则才能真正起到准则的作用。

(4) 中介性。会计准则既非纯会计理论，也非纯会计实践，而是连接会计理论和会计实践的中介。

(5) 适应性。会计准则应该与其会计环境相适应，因此不同国家（或地区）、不同时期的会计准则应当有所不同。

^① 罗勇等：《会计准则理论研究》，立信会计出版社 2007 年版。

二、会计准则的结构层次

所谓“结构”，就是指形成整体的各要素之间的相互关系，即各要素如何相互联结、相互依赖，构成一个完整、严密的体系。会计准则应具有一定的结构层次。

（一）会计准则的层次

关于我国会计准则的层次结构，会计界存在多种观点：

第一种观点认为，会计准则包括财务会计概念框架（基本会计准则）和具体会计准则两个层次。财务会计概念框架（基本会计准则）的内容主要包括会计目标、会计假设、会计信息质量特征、会计要素及其确认、计量、报告的基本要求。具体会计准则是针对各种经济业务作出的具体规定，其特点是操作性强，可以根据其直接组织该项业务的核算。

第二种观点认为，会计准则无层次之分。有的学者认为，应将我国的基本会计准则改造为财务会计概念框架，“没有必要再将准则分为两个层次，或至少应放弃‘具体准则’的概念，准则就是准则，在形式上无所谓‘基本’和‘具体’之分”^①。

第三种观点认为，会计准则体系应该包括基本会计准则、具体会计准则和会计准则应用指南三个层次。^②会计准则应用指南的目的在于提高具体会计准则的操作性，同样属于会计准则的层次范围。

第四种观点认为，会计准则体系应该包括三部分：财务会计概念框架、基本会计准则和具体会计准则。因此，我国除了保留《企业会计准则——基本准则》以外，还应该再构建一个概念框架。

第五种观点认为，会计准则体系包括财务会计概念框架、具体会计准则及其应用指南三个层次。财务会计概念框架是指导会计准则制定的理论。

上述五种观点争论的核心问题在于如何确立财务会计概念框架在会计准则中的地位，即概念框架属于理论范畴还是准则体系。美国等西方国家传统上都把概念框架明确定位为理论范畴，其作用在于指导会计准则的制定，对会计实务不具有约束力。但是，美国证券交易委员会（SEC）2003年在研究报告中提出：实施目标导向会计准则，必须对概念框架进行改变。^③将原本不

① 陈箭深：《完善我国财务会计规范的思想》，《会计研究》2001年第1期。

② 孙芳城，何建国：《现代企业制度下财会运行机制研究》，中国财政经济出版社2001年版。

③ 美国证券交易委员会：《对美国财务报告采用以原则为基础的会计体系的研究》，财政部会计司译，中国财政经济出版社2003年版。

属于权威文献的财务会计概念公告经过改进提升到权威文献的最高层次，改进之后的概念框架文件不仅仅用于指导具体准则的制定，也将用于指导会计职业界处理准则没有明确规定的疑难实务。这样的话，财务会计概念框架便被纳入会计准则的范畴。

我们认为，具体会计准则不可能包罗万象，制定原则性的“基本会计准则”是必要的。但是，用于指导准则制定的理论与规范会计实务的准则毕竟存在许多不同，因此建议分别制定概念框架和基本会计准则为宜。对于我国而言，我们赞同在保留基本会计准则的同时，另外构建财务会计概念框架的观点，即两者并存。其原因在于：

一方面，财务会计概念框架的理论指导作用不容替代。世界各主要国家和组织的准则制定机构之所以不惜一切代价要构造出一个概念框架以支撑其准则制定，其原因在于概念框架能够为会计准则的制定指明方向，从而保证会计准则的逻辑一贯。在会计准则的制定过程中，如果没有一个事先约定的概念框架作为参考指南，那么，不同的准则制定组织或者某一具体准则制定的个人，将不得不花大量时间和精力去重新探讨其中所涉及的不同理论问题，而且常常出现各准则之间约定的不一致，或者所依据的概念基础不能相容，所制定出来的具体准则就会出现相互矛盾和逻辑不一致。同时，概念框架可以消除或降低准则制定中的政治压力。当拟议中的会计准则受到来自某一利益集团的干涉时，该准则的质量很难得到保证。有了概念框架，准则制定者就可以名正言顺地排除外来的政治干扰。

另一方面，基本会计准则不能取消。我国会计准则体系层次已经深入人心，不宜进行大的结构调整。我国会计人员已经习惯了将会计准则分为基本准则和具体准则的层次划分。基本会计准则简明扼要，有利于会计人员系统、快捷地学习和掌握具体会计准则的内容。并且，当出现具体会计准则没有明确规定的疑难实务时，基本会计准则可以起到指导和约束作用。

综上所述，科学的会计准则体系应该包括基本会计准则、具体会计准则及其应用指南三个层次。财务会计概念框架是指导会计准则制定的理论，不包括在会计准则体系之中。

（二）具体会计准则的类型

关于具体会计准则应该包括哪些内容存在争论。美国的公认会计原则（GAAP）包括一般会计原则和特殊行业会计原则。其中特殊行业会计原则包括银行和储蓄机构、娱乐业、特许权收费、保险业、抵押行业、非营利组织、

石油和天然气开采公司、养老金计划财务报表、房地产交易和受管理行业（如公用事业、铁路、保险公司和有线电视）等。^①

葛家澍教授认为，我国（企业）具体会计准则包括：①通用业务准则：应收款项、存货、投资、固定资产、无形资产、研究与开发成本、递延资产、应付款项、长期负债、所有者权益、收入确认、借款费用资本化、所得税会计、或有事项和约定事项；②特殊业务准则：外币业务、期货、租赁、合营企业、企业合并、长期合同易货贸易、社会保障、补助与捐赠、企业清算；③特别行业准则：银行会计、保险会计、石油天然气公司会计、音响影视业会计、电脑软件成本；④报表准则：资产负债表、损益表、现金流量表。^②

1995年，财政部会计司提出我国（企业）具体会计准则包括：①基本业务准则，如固定资产、投资、存货等；②会计报表准则，如资产负债表、损益表、现金流量表等；③特殊业务和特殊行业准则，如清算、外币折算、租赁，以及银行业、保险企业、石油天然气行业等准则。^③也有学者将特殊业务准则和特殊行业准则区分开来，从而形成四项内容。^④

1999年，阎达五教授和荆新博士将我国具体会计准则设计为“一般通用会计准则”和“特殊专用会计准则”两个系列。特殊专用会计准则分为特殊产业行业准则、特殊组织形式准则、特殊交易业务准则和特殊事项处理准则四个类别。^⑤

在分析借鉴上述观点的基础上，我们主张将（企业）具体会计准则划分为通用会计准则、特殊行业和特殊组织会计准则两个部分。通用会计准则规范的内容是各行业、各组织都适用的会计处理和财务报告，特殊行业和特殊组织会计准则规范的是农业、金融等特殊行业和独资、合伙等特殊组织的会计处理和财务报告。这种划分有三个好处：①可以避免一般业务和特殊业务界定不清的情况。或有事项、债务重组、非货币性资产交换等业务属于特殊业务还是一般业务，往往很难界定。有的业务目前少见，属于特殊业务，但以后可能会经常发生。②可以避免业务准则和报告准则界定不清的情况。许多会计准则既有业务处理的内容，也有报表披露的要求。所谓的报告准则（如“资产负债表日后事项”），也同样会涉及账务处理，没有必要将两者清楚地区

① 阎达五，荆新：《试论特殊会计准则》，《财会通讯》1999年第9期。

② 葛家澍：《关于会计准则与会计制度的关系等问题》，《会计研究》1995年第1期。

③ 陆兵：《加快建立中国会计准则体系，促进社会主义市场经济发展》，《会计研究》1995年第1期。

④ 孙芳城，何建国：《现代企业制度下财会运行机制研究》，中国财政经济出版社2001年版。

⑤ 阎达五，荆新：《试论特殊会计准则》，《财会通讯》1999年第9期。

分开来。③可以避免特殊行业准则和特殊业务准则界定不清的情况。例如，租赁业务，既涉及专门的租赁企业，也涉及非租赁企业的租赁业务。

其实，近几年来，会计界对具体会计准则的分类已经探讨的很少。其原因除了划分通用会计准则和特殊会计准则的意义不大以外，还在于完全划分两者的界限是不可能的。原来所谓的“特殊业务”，随着时间的推移和经济的发展，现在被认为属于“通用业务”，如或有事项业务、外币业务等。一个明显的例证是，“中级财务会计”和“高级财务会计”两门课程的教学内容（或教材内容）往往很难界定，“所得税”“会计差错更正”等业务几乎是每个企业都应该涉及的“通用业务”，但往往安排在《高级财务会计》课程之中。

需要说明的是，本书所称的“特殊会计准则”只是一个泛称，也许称之为“部分非常用会计准则”更为妥当。本书所研究的内容没有包括全部的特殊企业会计准则，甚至其中某些会计准则也可能被认为是“通用业务准则”。

第二节 中外会计准则的发展概况

会计准则最早产生于 20 世纪初期的美国，我国会计准则的制定则在 20 世纪末期。深入考察会计准则产生和发展的历史，有助于我们更好地探求会计准则的发展规律。

一、国外会计准则产生和发展历程

（一）美国会计准则的产生及初步发展

1. 美国会计准则的萌芽

美国是世界上最早制定会计准则的国家，其探索会计准则的过程可以追溯到 19 世纪末。随着资本主义生产社会化程度的不断提高，企业的规模日益扩大，原来的独资和合伙形式已不能适应社会化大生产对资本的需求，股份公司这种企业组织形式逐步发展起来，企业的所有权和经营权开始出现分离。中小股东不直接参与企业的经营管理，但他们非常关心公司的财务状况和经营业绩。但由于当时美国缺乏约束公司行为的完整法律，从而出现了一系列外部股东受损事件。当这些受损股东诉诸法律时，在他们所指控的公司不当

行为中，有相当部分是会计行为的公正性问题。在这一背景下，会计职业界开始寻求统一会计行为的途径。1894年，美国公共会计师协会（AAPA）就通过了一项决议，建议资产负债表项目应当按变现速度从快到慢的顺序进行排列。1906年，该协会积极参与了为市政账户建立统一制度的工作。在统一市政会计大会（1906年2月13~14日）上，美国公共会计师协会提出一份暂行统一会计制度。这一制度中所设计的统一格式的报告表，提高了市政报告的质量，并且被若干主要城市所采用。1909年，AAPA成立了会计术语特别委员会。1915年，美国联邦贸易委员会（FTC）也提出必须建立一套统一会计制度的建议。1917年，AAPA提出的资产负债表标准格式和编制程序，经联邦储备委员会审议通过，作为同年4月的《联邦储备公报》正式发表，稍后以《统一会计》（*The Uniform Accounting*）为名再版发行。1918年，该文件又以《编制资产负债表的标准方法》（*Approved Methods for the Preparation of Balance Sheet Statement*）为名再版发行。AAPA在这一时期的工作是美国制定会计准则的最初尝试。^①

2. 美国会计准则的产生

尽管美国公共会计师协会早期制定统一会计（标准）的努力取得了一定成效，但是，在当时的会计理论和会计实务中，仍有不少人抵制会计处理的统一化。当时实务界的领袖人物之一迪金森（Arthur L. Dickinson）曾说：会计师们从来不可能有一部关于规章的书，必须具体问题具体分析，这迫使你应用经验，这就是为什么我们是职业会计师的原因。另一实务界的领袖人物乔治·O·梅（Geroge O. May）也认为，由于会计师所面临的不确定性，职业工作的本质必须是行使判断。^②《会计杂志》（*The Journal of Accounting*）在1929年5月的一篇编者评论中提出：“为不同企业制定统一会计制度和审计制度的任何建议是危险的。”^③当时盛行的观点是：会计是一门艺术，它不是一门科学。受这种流行的会计艺术论的影响，当时的会计实务仍然相当混乱，甚至被认为“比之19世纪后半期，是有过之而无不及”。

1929年，美国爆发了持续数年的经济大危机。人们普遍把经济危机爆发归咎于政府对证券交易管理不善和财务报表的失真。在1930年的美国会计师

^① 曹伟：《会计准则导论》，立信会计出版社2005年版。

^② 刘峰：《会计准则研究》，东北财经大学出版社1996年版。

^③ 葛家澍，林志军：《现代西方财务会计理论》，厦门大学出版社1990年版。

年会上，纽约证券交易所的股票注册委员会执行助理霍克西（J. U. B. Hoxsey）大力抨击了当时的会计实务，引起了会计职业界的很大反响，促使美国会计师协会很快成立了一个特别的“与证券交易所协调委员会”（Committee on Cooperation With Stock Exchange），并任命当时著名会计师乔治·O. 梅（George O. May）为主席。该委员会经过对会计实务的充分调查，建议制定一些应该普遍接受的“会计原则”（accounting principles）。1933年，该特别委员会提出了第一个会计原则草案，并向协会和交易所提交了六条建议。1934年，纽约证券交易所批准通过了其中的五条建议，并增补一条，这六条被作为“认可的会计原则”（accepted principles of accounting）发表。1936年，美国会计师协会的一个下属委员会在“财务报表的检查”报告中，又加入了“一般的”（generally）一词，从而正式产生“公认会计原则”（generally accepted accounting principles, GAAP）的概念。1938年，美国会计师协会成立了会计程序委员会（Committee on Accounting Procedures, CAP），负责公认会计原则的制定。会计程序委员会的成立，标志着美国进入了有组织、有意识地制定会计准则的阶段。从1939年到1959年，会计程序委员会发布了一系列会计研究公报。

3. 美国会计准则的初步发展

由于会计程序委员会没有从根本上建立一套能作为具体会计准则制定基础的会计原则，这导致其准则制定过程被认为是支离破碎的，CAP的权威也不断受到挑战。为了弥补这些缺陷，在1959年，美国注册会计师协会（AICPA）设立了会计原则委员会（Accounting Principle Board, APB），取代了会计程序委员会。1959—1972年，APB共发表了31份“意见书”（APB'S Opinions）和一些“报告”（APB'S statements）。1963年，美国注册会计师协会（AICPA）决定APB发布的公告对所有会员都具有约束力，明确认可了APB的权威性。从此，美国的《公认会计原则》转入具有较大权威性和强制性的新阶段。

然而，会计原则委员会（APB）的工作仍然受到了来自各方的批评。外界批评APB忽略了对会计基本理论的研究，导致“意见书”缺乏理论框架而前后不一致，并且认为APB的成员结构不合理，无法抵制外界集团的压力。

1973年，一个独立于美国注册会计师协会的新机构——财务会计基金会（The Financial Accounting Foundation, FAF）成立，以监督准则的制定过程。财务会计基金会下创立了制定准则的机构——财务会计准则委员会（Financial Accounting Standards Board, FASB）。FASB的主要任务是：针对重大会计问

题，回顾前任机构制订的准则文告，并制定相应的“财务会计准则公告”（Statement on Financial Accounting Standards, SFAS）及其解释文件（FASB'S Interpretation）。至此，美国会计准则的制定进入了一个崭新的发展阶段。

（二）英国会计准则的产生与初步发展

英国是最早实行公司制的国家。早在 16 世纪，经皇家特许，英国成立了许多股份公司。18 世纪初，许多未经政府特许的合股公司（joint-stock company）也出现了。特许公司认为，这些民间公司损害了他们的利益，所以游说国会于 1720 年通过《取缔投机行为和诈骗团体法》，禁止民间自行建立公司，并在 1844 年通过了《公司法》，规定公司的设立由特许改为注册。同时，该法案还要求所有公司必须设立适当的会计账簿（proper book of account），这些账簿必须包括为“真实与公允”地揭示公司的财务状况所必需的各种信息。每个公司都要委托一名合格的审计师。但是，《公司法》并没有规定具体的会计准则，英国的会计实务完全由法律支配并由会计师作出职业判断，这种情况一直持续到 20 世纪 40 年代。

1940 年，英国国会为修订《公司法》而成立了一个专门的“科亨委员会”（Cohen Committee），使英格兰和威尔士特许会计师协会（ICAEW）担心：职业界如不迅速行动起来，改进自身的工作质量，政府将有可能加强对会计职业的法律控制。因此，ICAEW 在 1942 年成立了一个专门委员会，并发布《会计原则建议书》（Recommendations on Accounting Principles）。但是，该建议书对会计实务不具备任何实质性的约束力，因此未能使英国的会计实务发生实质性的转变。特别是在 20 世纪 60 年代，英国发生了多起财务报表失去“真实与公允”的重大案件，引起了很大震动，招致了公众对英国会计落后状态的严重不满。作为对公众批评的回应，1969 年，英格兰和威尔士特许会计师协会的理事会发表了《七十年代会计准则的设想》，表述了他为推动和改进会计工作的打算。1970 年，英格兰和威尔士特许会计师协会联合苏格兰特许会计师协会、爱尔兰特许会计师协会等另外四个会计职业团体成立了“会计准则筹划委员会”（Accounting Standards Steering Committee, ASSC）^①。

1976 年，另一个会计职业团体——公共财政与会计特许协会——加入 ASSC 后，六个会计职业团体便成立了会计职业团体协商咨询委员会（The Consultation Committee of Accountancy Bodies, CCAB），并将“会计准则筹划

^① 其成员除了英格兰和威尔士特许会计师协会以外，还包括苏格兰特许会计师协会、爱尔兰特许会计师协会、注册会计师协会、成本与管理会计师协会。

委员会”更名为“会计准则委员会”(Accounting Standards Committee, ASC)。ASSC 和 ASC 制定的会计准则都叫“会计实务准则公报”(SSAPs)。

尽管 ASSC 和 ASC 为英国会计准则的制定立下了汗马功劳,但由于其自身存在的问题仍然导致了很多批评。针对这些批评,CCAB 在 1987 年成立了德林委员会(The Dearing Committee),专门对英国的会计准则制定机构和制定程序进行重新评估。该委员会在 1988 年发表了一份题为《会计准则的制定》(*The Making of Accounting Standards*)的报告,该报告建议成立新的会计准则理事会(Accounting Standards Board, ASB)取代原先的会计准则委员会(ASC),该建议很快得到了采纳。1990 年,会计准则理事会(ASB)成立,其发布的会计准则称为《财务报告准则》(*Financial Reporting Standards, FRS*)。

二、我国会计准则制定历程简要回顾

1949 年新中国成立后,我国会计模式借鉴了苏联的统一会计制度。但改革开放之后,我国开始引进西方会计理论,会计准则逐渐进入我国会计界的视野。特别是 20 世纪 90 年代初,社会主义市场经济体制的建立对会计改革提出了新的要求,与国际会计接轨成为我国会计改革的必然选择。1992 年 11 月,财政部发布《企业会计准则》,该准则从 1993 年 7 月 1 日起实施。同时,财政部颁布了《工业企业会计制度》《商品流通企业会计制度》等 13 个行业会计制度,形成了会计准则和会计制度并存的格局。

从 1997 年开始,为了适应我国资本市场的发展,财政部按照“成熟一项,发布一项”的准则制定思路,陆续发布了《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》等 16 项具体会计准则。在这一时期,财政部还出台了《企业会计制度》《金融企业会计制度》和《小企业会计制度》三项会计制度。这样,我国会计制度体系从原来的 13 个行业会计制度转变成现在的三项制度,基本涵盖了全国各类企业。

由于原来“成熟一项,发布一项”的准则制定思路容易导致会计准则之间的不协调甚至出现相互矛盾,财政部决定改用集中发布会计准则的方式。同时,为了全面适应我国市场经济发展和对外开放的需要,在多年研究和制定准则的经验积累的基础上,2006 年 2 月 15 日,财政部在人民大会堂召开中国会计审计准则体系发布会,集中发布了《企业会计准则——基本准则》,以及《企业会计准则第 1 号——存货》等 38 项具体会计准则。这些会计准则从 2007 年 1 月 1 日起开始在上市公司实施,目前已在国内所有大中型企业实施。

原来的《企业会计制度》《金融企业会计制度》《小企业会计制度》已经基本停止使用。

2014年,财政部再次发布《企业会计准则第39号——公允价值计量》《企业会计准则第40号——合营安排》《企业会计准则第41号——在其他主体中权益的披露》等3项具体会计准则。同时,对《企业会计准则第2号——长期股权投资》《企业会计准则第9号——职工薪酬》《企业会计准则第30号——财务报表列报》《企业会计准则第33号——合并财务报表》等4项会计准则进行了修订。

我国在1992—2003年,以及2006、2014年发布和修订的会计准则如表1.1所示。

表 1.1 我国会计准则制定与修订一览

1992—2003年 发布的会计准则	新会计准则	制定(修订) 时间
《企业会计准则》	《企业会计准则——基本准则》	2006年制定、 2014年修订
《企业会计准则——存货》	《企业会计准则第1号——存货》	2006年
《企业会计准则——投资》	《企业会计准则第2号——长期股权投资》	2006年制定、 2014年修订
	《企业会计准则第3号——投资性房地产》	2006年
《企业会计准则——固定资产》	《企业会计准则第4号——固定资产》	2006年
	《企业会计准则第5号——生物资产》	2006年
《企业会计准则——无形资产》	《企业会计准则第6号——无形资产》	2006年
	《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》	2006年
	《企业会计准则第8号——资产减值》	2006年
《企业会计准则——非货币 性交易》	《企业会计准则第9号——职工薪酬》	2006年制定、 2014年修订
	《企业会计准则第10号——企业年金基金》	2006年
	《企业会计准则第11号——股份支付》	2006年
《企业会计准则——债务重组》	《企业会计准则第12号——债务重组》	2006年
《企业会计准则——或有事项》	《企业会计准则第13号——或有事项》	2006年
《企业会计准则——收入》	《企业会计准则第14号——收入》	2006年
《企业会计准则——建造合同》	《企业会计准则第15号——建造合同》	2006年

	《企业会计准则第 16 号——政府补助》	2006 年
《企业会计准则——借款费用》	《企业会计准则第 17 号——借款费用》	2006 年
	《企业会计准则第 18 号——所得税》	2006 年
	《企业会计准则第 19 号——外币折算》	2006 年
	《企业会计准则第 20 号——企业合并》	2006 年
《企业会计准则——租赁》	《企业会计准则第 21 号——租赁》	2006 年
	《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》	2006 年

续表 1.1

1992—2003 年 发布的会计准则	新会计准则	制定 (修订) 时间
	《企业会计准则第 23 号——金融资产转移》	2006 年
	《企业会计准则第 24 号——套期保值》	2006 年
	《企业会计准则第 25 号——原保险合同》	2006 年
	《企业会计准则第 26 号——再保险合同》	2006 年
	《企业会计准则第 27 号——石油天然气开	2006 年
《企业会计准则——会计政策、 会计估计变更及会计差错更正》	《企业会计准则第 28 号——会计政策、会计 估计变更和差错更正》	2006 年
《企业会计准则——资产负债 表日后事项》	《企业会计准则第 29 号——资产负债表日后 事项》	2006 年
	《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》	2006 年制定、 2014 年修订
《企业会计准则——现金流量表》	《企业会计准则第 31 号——现金流量表》	2006 年
《企业会计准则——中期财务 报告》	《企业会计准则第 32 号——中期财务报告》	2006 年
	《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》	2006 年制定、 2014 年修订
	《企业会计准则第 34 号——每股收益》	2006 年
	《企业会计准则第 35 号——分部报告》	2006 年
《企业会计准则——关联方关 系及其交易的披露》	《企业会计准则第 36 号——关联方披露》	2006 年

	《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》	2006 年制定、 2014 年修订
	《企业会计准则第 38 号——首次执行企业会计准则》	2006 年
	《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》	2014 年
	《企业会计准则第 40 号——合营安排》	2014 年
	《企业会计准则第 41 号——在其他主体中权益的披露》	2014 年

第三节 我国特殊会计准则问题分析

我国企业会计准则建设虽然取得了巨大成功,但仍然存在诸多问题。特别是特殊会计准则由于业务相对复杂、制定时间晚等多方面原因,存在的问题更多。鉴于后面相关章节要对相关会计准则进行具体分析,本节仅对主要的几个问题做一些简单探讨。

一、特殊会计准则与其他会计准则逻辑一贯性问题

理论上,会计准则应当逻辑一贯,然而我国会计准则却存在一些逻辑不一致的情况,特别是特殊会计准则与其他会计准则的逻辑一贯性较为欠缺,主要表现在以下三个方面。

(1) 形式和实质都相同的经济交易,会计准则的处理却不同。比较典型的是特殊会计准则中广泛存在的“界线检验”,使一些实质相同的交易作出了不同的会计处理。例如,在非货币性资产交换中,(收到补价方)补价占换出资产公允价值的比例或(支付补价方)补价占换出资产公允价值与支付补价之和的比例小于 25%,该交易则为非货币性资产交换。否则,视为货币性交易。25%成为非货币性资产交换与货币性交易的“分界线”。又如在租赁业务中,更是有远远低于($\leq 5\%$)、大部分($\geq 75\%$)、几乎相当($\geq 90\%$)等多处数字标准;在或有事项中,也存在广泛的“界线检验”(95%、50%、5%),等等。这些“界线检验”客观上为那些“钻空子”的人提供了依据。“交易的形式或者结构的细小变化都会突破临界点,从而使经济上相关的交易形成不同的会计处理结果。”“落在同一界线两侧的交易通常很相似,但却作出了截

然不同的会计处理。”这种做法的理论依据是什么，恐怕谁也没有令人信服的解释。由于缺乏足够的理论依据，许多“界线”的设定往往具有较大的随意性，从而导致一些与经济交易实质不相符合的会计处理。^①

(2) 形式不同但性质相同或相近的经济交易，不同的会计准则做出了不一致甚至相互矛盾的处理规定。例如，《企业会计准则第 12 号——债务重组》规定，债权人的债务重组损失记入“营业外支出”，而坏账损失却记入“资产减值损失”，其实两者性质相同，都是没有收回的应收款项。又如，在 2001 年修订和发布的 8 项会计准则中，严格限制了公允价值的运用，而同时要求企业全面计提资产减值准备。计提资产减值准备必然运用公允价值，这使人感觉到各项具体准则之间的制定基础相互矛盾。尽管 2006 年修订后的会计准则对此做了很大改进，但仍然感觉比较模糊。

(3) 形式（过程）不同但结果相同的经济交易，不同的会计准则作出了不一致甚至相互矛盾的处理规定。从逻辑一贯性的角度来说，交易结果相同的经济业务，其会计处理结果也应当基本一致。而我国会计准则可能导致交易结果相同而会计处理迥异的情况。例如，甲公司用一批 A 商品与乙公司的 B 商品交换，A、B 商品的成本分别为 7 万元和 8 万元，市价均为 10 万元（假设不考虑相关税费）。这本来是一笔典型的非货币性资产交换，交易结果是甲公司取得了 B 商品，乙公司取得了 A 商品。但是在实际工作中，某些企业通过对交易过程的操纵，做出了五种结果迥异的会计处理。我们姑且不论这五种做法是否合法，仅就相同结果的交易有五种不同利润结果而言，会计的科学性就让人怀疑，这充分说明了我国会计准则中存在着较为严重的逻辑不一致问题。2006 年修订后的新会计准则虽然有所改进，但类似情况仍然存在。不具有商业实质的非货币性资产交换同样可以通过上述手段达到利润操纵的目的。

二、特殊会计准则的会计处理科学性问题

我国特殊会计准则中存在着较多不够严谨的会计处理规定和概念表述，主要表现在两方面。

1. 某些会计处理不合理，甚至存在错误

《企业会计准则第 21 号——租赁》规定：售后租回交易认定为经营租赁

^① 罗勇：《会计准则中的“界线检验”初探》，《财会月刊（A 版）》2004 年第 8 期。

的，售价与资产账面价值之间的差额应当予以递延，并在租赁期内进行分摊，作为租金费用的调整。在经营租赁中，经常发生递延收益（售价高于资产账面价值的金额）大于租金总额的情况，特别是在租赁期较短的情况下，更是如此。此时，分摊的递延收益会使计入各期的租金费用结果为负数。例如，CJ 公司将一台设备销售给 HH 公司，设备原值 150 000 元，累计折旧 50 000 元，销售价款 140 000 元。同时，CJ 公司立即从 HH 公司将该台设备租回用于产品生产。租赁期两年，每年支付租金 10 000 元，租金按年支付。售后租回交易形成一项经营租赁。按照准则规定，CJ 公司将设备的公允价值高于账面价值的差额 40 000 元需要在两年内进行分摊，调整各期的租金费用（制造费用）。但是，CJ 公司两年的租金总额（制造费用）仅为 20 000 元。调整后的结果是：CJ 公司两年实际计入制造费用的金额为 -2 0000 元（不考虑相关税费）。产品生产使用了租赁设备，不仅不承担费用，反而减少产品成本，这是何理？又如，《企业会计准则第 12 号——债务重组》规定：修改其他债务条件的，债务人应当将修改其他债务条件后的公允价值作为重组后债务的入账价值。修改后的债务条款如涉及或有应付金额，符合预计负债确认条件的，债务人应当将该或有应付金额确认为预计负债。举例说明：企业现欠银行借款本金本息合计 120 万元，债务重组条件是银行免去积欠利息 30 万元，并将期限延长两年，年利率 4%。如果企业在两年内扭亏为盈，利率则为 5%。企业估计很可能会扭亏为盈。按照会计准则的规定，企业重组后的债务入账价值为 100 万元，同时将很可能支付的 2 万元（ $100 \times 1\% \times 2$ ）利息确认为预计负债。然而，企业将来确定会支付的利息 8 万元（按 4% 计算）并没有确认为负债，这显然是不合理的。

2. 某些会计处理可能滋生更多的利润操纵行为

例如，《企业会计准则第 12 号——债务重组》将以公允价值计量并允许债务人确认重组收益，《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》规定在具有商业实质并且公允价值能够可靠计量的情况下，以公允价值确认换入资产的入账价值并确认置换收益，上市公司的控股股东很可能会在公司出现亏损的情况下，或者出于维持公司业绩或者配股的需要，通过债务重组确认重组收益或者与上市公司以优质资产换劣质资产的非货币性资产交换，来改变上市公司的当期损益。《企业会计准则第 17 号——借款费用》规定，如果相关资产的购建或生产占用了专项借款之外的一般借款，被占用的一般借款的利息支出允许计入资产成本。上市公司可能在一般借款的利息支出和符合资本化条件的

资产上打主意。企业如欲提升业绩，则可以采用一定的手段使专项借款之外的一般借款的利息支出符合计入资产的要求，从而达到操纵利润的目的。

三、特殊会计准则的可理解性和可操作性问题

会计准则应该具有可理解性和可操作性，以便会计人员学习和执行。但是，我国会计准则在这两个方面做得都还不够。

1. 可理解性较差

会计准则主要表现在三个方面：一是个别表述容易引起误解。例如，在《企业会计准则第 17 号——借款费用》中涉及“累计支出加权平均数”和“资本化率”两个概念，让人很难理解，甚至引起误解。其实，累计支出加权平均数实际上就是在建工程等相关资产累计资金平均占用额，资本化率就是利息费用资本化的利率。笔者曾经建议将两者分别改称为“累计资金平均占用额”和“资本化利率”^①。二是会计准则表达方式过于西化。许多具体会计准则都存在从国外原文翻译的痕迹，与我们习惯上采用的表达方式和理解思路不太协调。有些重要的解释和说明句子过长，人们理解起来比较费力。有些直接从西方引进的概念（如“利得”），也让人难以理解。三是准则的“指南”和“讲解”质量不高。目前发布的“指南”和“讲解”参考价值并不是很大，主要原因是简单、重复太多，而真正需要规范的问题往往找不到相应的说明，甚至还存在一些不准确或者值得商榷、容易使人误解的说明或范例。

2. 可操作性较差

从 2006 年出台的新会计准则来看，可操作性较差更为突出，许多准则存在着更多的高难度动作，如购买法、计税基础、资产重组等，除了计税基础外，大部分都与公允价值有关，这要求准则实施者不但是报表的编制者，还是估价师，这需要报表编制者系统学习价值评估技术和方法，增加估价知识；除此之外，还应有相应的数据库支持，以便报表编制者在对资产定价选取参数使用，包括宏观、行业分析所需要的相关信息。此外，公允价值与风险管理紧密相关，公允价值实际就是资产风险的量化，会计准则的变化顺应了金

^① 罗勇：《刍议借款费用准则中存在的问题》，《财会月刊（A 版）》2004 年第 9 期。

融工具和金融交易日益复杂的发展趋势，也给我国的商业银行带来了挑战。会计准则实施的技术支撑环境目前在国内将是一大难题。在《企业会计准则第 21 号——租赁》等许多会计准则中都引入了“现值”概念，但实际工作者中不会计算现值的会计人员不在少数。

又如，《企业会计准则第 7 号——非货币性资产交换》规定，非货币性资产交换同时换入多项资产的，如果非货币性资产交换不具有商业实质，或者虽具有商业实质但换入资产的公允价值不能可靠计量的，应当按照换入资产的原账面价值占换入资产原账面价值总额的比例，对换入资产的成本总额进行分配，确定各项换入资产的成本。显然，由于换入非货币性资产的账面价值是指换出方的账面价值，对于换入企业而言，也许是对方的商业秘密，难以取得，缺乏操作性。

