

# 理想与现实的艰难抉择

## ——会计准则实施十周年感怀



□ 谭湘

2003年是我国会计准则发布实施十周年。十年来,我国会计的改革发展极不平凡,笔者对此深有感触,欲在此涂鸦几笔,权作十周年感怀。

### 一、理想篇:顺应潮流

十年来的会计改革,为我国经济体制改革的进一步深化和对外开放的进一步扩大,为社会主义市场经济体制的建立与完善,发挥了积极的作用,充分印证了“经济越发展,会计越重要”的科学论断。总结十年来我国的会计改革,笔者认为可归纳为以下三个阶段:

1993年~1996年的起步阶段。这个阶段以基本准则、十三种行业会计制度为“标志性建筑”,顺应了小平同志南巡讲话精神,并首次在我国将会计与税收这对“黄金搭档”拆分开来。会计核算只需遵循会计准则、制度行事,税收征管按纳税口径另行计算和申报。1996年~1999年的巩固阶段。这个阶段以《会计基础工作规范》、《会计档案管理办法》和修订的《会计法》为“标志性建筑”,顺应了朱镕基总理“不做假账”的指示精神,夯实了会计改革的基础。2000年~2003年的整改阶段。这个阶段以《企业财务会计报告条例》和《企业会计制度》为标志将这十年的会计改革推向了新高,顺应了中国入世的需要,大大加快了我国会计的国际化进程。

纵观三阶段的变革,不难发现会计界变革的动力:政治经济环境为主,其他环境为辅。中外会计史学家们公认,在影响会计理论与实务的因素中,外部因素为主,内部因素为次。而外部诸因素中,经济环境、政治环境、科技文化环境、自然地理环境、教育习俗环境等虽各自从不同角度影响着会计变革,但最大的影响却是经济环境。我国会计改革的内在动力,从根本上说仍是经济环境,但政治环境的作用也是巨大的。

### 二、现实篇:难念的经

回顾十年的会计改革,我们必须承认,经过会计界上上下下的努力,确实结下了丰硕之果——国外有的,我们大都

有了,“大齐全”成了我们的会计特色。我国与以英美国家为首的西方发达国家的会计水平间的差距大大缩短了。国际会计师大会在我国的召开、会计学者的频繁跨国交流、会计市场的开放以及众多国外考生的涌入,都证明了我国会计工作在世界上已处于不可忽视的位置。然而,我们还应看到,进步与繁荣的背后仍存在着大量的隐忧。

第一,准则与制度的双轨并行“何时休”?十年来,会计学界关于准则与制度的此存彼亡之争一直未停息,存准则亡制度者认为:准则能给予会计界更多的自主权,更易于发挥会计在经济管理中的作用。存制度亡准则者持相反观点:从会计准则诞生的背景看,从散漫且无任何共同约定、毫无价值的会计核算信息过渡到准则约束出相关可比的会计信息,其前进的方向恰恰是统一的会计制度。况且我国的会计现实表明:没有高水平的会计队伍,是无法理解并执行会计准则的。目前的“双轨制”也许是迫于无奈,但无疑走的是中庸之道。回避矛盾的结果可能会既加大会计管理成本,又增添会计实务操作难度。当两者出现矛盾时,到底该执行哪条规范呢?

第二,会计制度已成“明日黄花”?会计制度的权威性正越来越严重地遭到破坏。我们姑且不论当今已泛滥成灾的虚假会计信息严重损害了会计制度这一根基,使业外人士对会计界的行业自律不断生疑,仅就会计制度自身改革而言,其内容的相关性、科学性、效益性并未有质的飞跃。相反,因回避其他法律法规(如税法、金融证券法律等)对会计工作的约束力,而单就会计论会计的狭隘思想,已使会计制度这一会计实务规范“剑走偏锋”,逐渐失去其应有地位。我们以税收法规为例,可以肯定地说,目前对会计实务影响最大的非此莫属。该类法律法规从会计建账伊始,直至单位清算为止,全过程地制约着会计工作,如设账时间要求、账簿外在形式要求、受检要求、更换及销毁会计资料等均有相应的法律条款,有些地方的详细程度甚至连会计法律法规制定者都自叹弗如。如设账时间、总账须采用订本式账页等规定就只能在税法上找到。《企业会计制度》基本舍弃了税收

对会计的影响,以期“就会计论会计”使会计工作面临无法利用税收优惠(或者称之为“避税”政策)的尴尬局面。现实生活中,税务机关对会计工作监管的频繁度和处罚力度也是会计管理部门远不能比拟的。因此,不少单位和会计从业人员均把应付税务机关的检查与指导视为会计工作的头等大事。在与包括税收、金融类法律法规的权衡中,会计法律法规被编排在后头,处于从属地位,这与传统的会计制度的地位已有显著差距。

其实,会计制度被弱化的原因很明显,即对制约一个单位经济活动的相关法律法规研究不够,导致会计制度几成摆设。现金流量表中税金流量的简单处置、非货币性交易中涉及流转税与所得税的欠考虑等,均是因为对税收法律研究不到位所致。现实提醒我们,作为以指导会计工作为主要目的的会计准则和会计制度,必须充分考虑相关法律法规的影响力,在形成规范性的指导理论前留有调整的余地。

**第三,会计法律法规制度:养在深闺无人识?涉足会计界20年,笔者深为前任财长项怀诚先生宣传《会计法》的行为所折服,虽有“赤膊上阵”之嫌,但确也开高官宣传之先河,此情此景,令人敬佩。可令人不安的是,“看热闹的多,干活的人少”。每逢新的会计法律法规出台,在增加会计人员工作难度和强度的同时,总要产生一批新的“法盲”。宣传不到位则执行乏力,让相关部门和人员知晓则只能靠加大宣传力度来充当先锋。具有讽刺意味的是,作为宣传主阵地之一的会计教育战线,大多对会计法律法规制度的教育内容轻描淡写或蜻蜓点水。在高等教育产业化的今天,人们更多的是关注教育经济效益,而不是站在培养人才和宣传会计法规的立场角度考虑问题。更为严重的是,作为并不缺少宣传经费的财政部门,不少地区连会计人员后续教育这一宣传阵地也告失守,“走过场”,或干脆委托更不负责任的高校或社会办学机构承办。自律不严,夫复何求!**

**第四,优秀会计人才:你在哪里?我辈同仁张连起先生的大作《成熟的缺陷——繁荣的忧思》(见《财务与会计》2003年第7期)从会计研究、学术创作、人才选拔、会计教育及会计职业等十大方面揭示了当今会计学界的种种弊端,所述虽属个人观点,但绝大多数乃当今现实的真实写照。笔者从事多年的会计教育,深谙个中缘由。若以一家中型企业会计机构负责人的专业水平来衡量我国的大中专学校会计教师,则不合格率当在半数以上。近几年来,在教育作为新的经济增长点的大环境下,会计教育战线更是鱼目混珠。会计学副教授不会编制会计报表、会计学讲师不会手写会计数字、从事会计教学多年却写不出一篇专业论文的大有人在。试问,如果听凭这种低劣状态存在,我国会计人才的培养何日才会出现“绿洲”?**

### 三、未来篇:任重道远

十年的努力没有白费,也不应当白费。财政部部长助理冯淑萍总结出这十年的宝贵经验有四条:会计改革必须与经济发展同步;必须有会计法律法规作保障;人才是关键;会计理论须先行。笔者窃以为是。进化论观点告诉我们,适者生存,主动适者发展。在知识经济时代,会计这一古老的行业要想生存发展,必须不断进行调整和变革。国外如是,国内亦如是。分析现有会计界的若干问题,本人认为,我国未来若干年的会计改革应做好以下几件事:

(一)明确改革方向,尽早确定有中国特色的会计管理模式。从欧洲大陆法系和英美法系蜕变出来的若干模式始终以两大类型为代表:放任自流和强化政府管制,二者均有其鲜明的环境基础。笔者以为,从以往的会计历史大事及其对经济的反作用力和文化习俗背景等来看,以管制严格而著称的法德模式更接近于我国的实际。

(二)充分认识会计的特征和作用,端正会计理论研究态度。知识经济时代的最大特征之一是信息经济。无论从微观抑或是宏观角度看,会计的产品——会计信息,必须满足几乎所有经济工作的需要,而会计本身并不需要用这些信息。从信息链看,会计仅是一个中转站,或者说是一个数据加工库,输入外部的信息,再输出其加工成各种外部所需要的信息。会计理论研究须以环境研究为起点,将影响会计工作的经济、政治、法律、教育、习俗、科技等环境的研究置于狭义会计理论之上,以提高会计理论的可指导性,尤其是作为规范性会计理论代表的会计准则和会计制度,更应具有较强的操作性和现实指导意义。否则,缺乏生命力的会计理论在会计实务界眼里就只是一堆废纸而已。也就是说,“从实践中来,到实践中去”才是会计理论研究者应有的品格。

(三)净化会计人才培养环境,为优秀人才脱颖而出提供沃壤。美国、新加坡等国家关于会计人才的培养模式值得我们借鉴:政府、实务界等参与到会计教育上来,直接对高校会计人才的培养发表指导意见,并参与培养计划的决策,切实保证会计人才的培养落到实处。与此同时,改革目前会计教师职称评定的不合理之处,实行“考试+考核”的模式。考核工作由教育部门会同财政部门、人事部门、会计实务界共同主持,以确保会计教师的专业水平,从而为优秀人才的培养提供沃壤。

(四)扩大会计领域的国际交流与合作,促进中国会计国际化。我国已成为世贸组织成员,在国际上的影响力越来越大,已初步树立起大国形象。顺应国际竞争力的提高,充当国际商业语言的会计也应扮演适当的角色。在开放本国会计市场的同时,也应积极开拓国外的会计市场。同时加强国际交流与合作,以积极的态度参与会计的国际协调,努力寻求会计的国际间支持,特别是发展中国家的支持。

(作者单位:暨南大学会计系)

责任编辑 闵超