

贯彻《会计法》 深化会计改革

□ 刘玉廷

2000年7月1日开始实施的新《会计法》明确了单位负责人对本单位会计工作和会计资料的真实性、完整性负责,突出了公司、企业会计核算的特别规定,强化了国家、社会和单位内部三位一体的会计监督体系,规定了实行会计人员从业资格管理制度,加大了对违反会计法行为的惩治力度,同时,也拉开了新一轮会计改革的序幕,为进一步深化我国的会计改革提供了法律依据。

一、实行全国统一的会计核算制度

(一)现行行业会计制度已不适应现阶段社会主义市场经济发展的要求

新中国成立以来,我国的财务会计制度曾进行过几次变革,其中以1993年的改革影响最大。这次改革发布了《企业会计准则》、《企业财务通则》以及13项行业财务制度和10项行业会计制度(简称“两则两制”),为初步实现我国会计核算模式从计划经济向社会主义市场经济的转换,为促进我国市场经济的发展特别是国有企业公司制改革和实行现代企业制度起到了基础性的作用,实践证明是成功的。但是,自1993年至今我国的经济生活发生了深刻的变革,随着改革的深化和社会主义市场经济的发展,新的经济业务不断涌现,现行行业会计制度已难适应形势发展的客观要求,需要进行新一轮的会计核算制度改革。

(二)新《会计法》和《企业财务会计报告条例》为实行统一的会计核算制度提供了法律依据

新《会计法》第8条明确规定:“国家实行统一的会计制度。国家统一的会计制度由国务院财政部门根据本法制定并公布。”第50条规定:“国家统一的会计制度,是指国务院财政部门根据本法制定的关于会计核算、会计监督、会计机构和会计人员以及会计工作管理的制度。”继新《会计法》的颁布,国务院于2000年6月21日公布了《企业财务会计报告条例》,并规定自2001年1月1日起施行。《条例》重新确定了我国会计要素的概念,同时明确了国家统一的会计制度是对各项会计要素进行合理确认和计量的重要依据。这些法

律、法规的出台,为建立、实施国家统一的会计核算制度提供了法律依据。

(三)实行全国统一的会计核算制度所遵循的原则

我们认为,现阶段建立并实行全国统一的会计核算制度,应当考虑以下几个原则:

1、适应社会主义市场经济发展要求的原则。市场经济要求包括国有企业在内的所有企业,必须自主经营、自负盈亏,遵循市场规则参与竞争。因此,实行全国统一的会计核算制度要从会计标准和会计政策上促进企业会计信息真实,有利于企业公平竞争,有利于企业自我发展,服务于市场经济的要求。

2、贯彻“稳健”会计原则。目前会计信息失真是我国经济生活中急需解决的问题,不少企业存在资产不实、利润虚假的现象。例如,在现行行业会计制度下,由于坏账准备提取比例较低等,致使大量呆、坏账长期挂账,造成资产不实,妨碍了企业的资金周转;又如,由于技术进步,原有设备已经被淘汰或长期闲置不用,已不能给企业带来经济利益,但仍作为企业的资产反映在会计报表的资产方,造成企业虚增资产,虚增利润,对外提供的会计信息失真;等等。实行全国统一的会计核算制度应当贯彻稳健原则,对那些不符合会计要素定义、不符合会计要素确认和计量的内容进行修改,从制度上促进企业会计信息真实,尽可能地防止和避免企业虚盈实亏、短期行为等问题,促进企业卸掉包袱、轻装上阵。

3、遵循会计和税收相分离的原则。根据会计制度计算的财务成果是会计利润(利润总额),按税收制度计算调整后的利润称为计税利润或应纳税所得额。在我国现阶段,要使会计制度很好地贯彻,并与国际会计惯例接轨,应当遵循二者相分离的原则。若会计与税收不分离,会计的“稳健”政策就难以执行。上市公司现行的提取四项准备(坏账准备、存货跌价准备、短期投资跌价准备、长期投资减值准备)的规定,可能要纳入统一的会计制度中,并要求符合条件的其他企业也要提取,提取比例由企业自行确定,这就必然会出

现会计制度规定与国家税收对提取坏账准备的规定不一致的问题。在这种情况下,应先按会计制度的规定进行核算,在计算缴纳所得税时再进行纳税调整。

4、统一会计制度中的规定要体现会计确认计量的原则。虽然1993年进行了财务会计制度改革,但是当时的行业会计制度只规定会计的账务处理和会计报表,没有解决会计的确认计量问题。市场经济发展至今,企业自主经营,特别是国有企业上市后,重大问题由股东大会、董事会决定,企业会计的角色也随之发生了变化,要求恢复其本来面目,在市场经济条件下,会计制度规定应当包括对会计要素的确认、计量、记录和报告等全部内容。

5、补充“实质重于形式”的会计原则。“实质重于形式”是指经济实质重于具体表现形式。“实质重于形式”作为一项重要的国际惯例,是国际上制定会计准则所遵循的原则。

我国在制定会计准则、制度时虽遵循了这一原则,但一直未将其明文列示于会计原则部分。此次制定统一的会计核算制度拟将这一原则补充进来。

(四)全国统一会计核算制度的内容结构及实施

1、统一会计核算制度的内容结构。此次会计核算制度改革的具体思路是:(1)打破行业、所有制和组织形式的界限,建立统一的企业会计核算制度,适用于大、中型企业,并在此基础上对特殊业务单独进行规范。(2)兼顾小规模企业不对外直接筹资的特点,制定小规模企业会计核算制度。(3)考虑到金融性企业经营的特殊性,制定金融性企业会计核算制度。统一会计核算制度在结构上由一般规定、会计科目及会计科目说明、会计报表及会计报表说明、特殊行业会计业务核算办法等几个部分组成。统一会计核算制度出台后,要将现行的十几个行业会计制度废除,但统一会计制度并不是对现行的行业会计制度的简单相加,而是以《股份有限公司会计制度》和具体会计准则为基础加以制定。

2、统一会计核算制度的实施。据了解,全国统一的企业会计核算制度,预计2001年年初便可颁布实施。关于实施的范围,总体上讲要全面实施。对于股份公司、民营企业、三资企业、特大型国有企业来讲,实行新的会计制度难度不大,其他国有企业可能会分步实行,但时间也不会拖得太长,因为国有企业迫切需要执行稳健的会计政策。

(五)统一会计核算制度与会计准则的关系

行业会计核算制度与会计准则之间的关系一直是学术界争论较多的话题。这次改革会计核算制度,必然存在着统一会计制度与会计准则的关系问题。现将本人观点说明如下:

1、二者的相同点:首先,统一会计核算制度与具体准则都属于我国的行政法规,由财政部制定发布,企业必须执行。其次,二者都规范企业的会计核算行为,都对会计要素的确认和计量作出规定。

2、二者的不同点:首先,统一的会计核算制度自成体系,涵盖企业全部经济业务;会计准则特别是具体会计准则,只就企业中某项经济业务作出规定;二者侧重点不同,具体会计准则在会计要素的确认和计量方面比统一会计制度规定得更原则一些。其次,在适用范围上,具体会计准则大多数只适用于上市公司,有些也适用于其他企业;统一会计制度则要求所有企业都执行。第三,会计准则的结构、语言表达更适用于国际方面的阅读;科目、报表式的统一会计制度更符合中国人的思维方式,更便于广大会计人员学习、掌握和操作。

3、统一会计核算制度与会计准则并存。会计准则与统一会计制度虽有些重复,但各有其侧重点和作用,例如关联方交易事项,用科目、报表式的会计制度难以说清楚,用会计准则来规范效果更好。根据我国的国情,在目前及今后相当长的一段时间内两者将并存。用准则代替制度不符合中国的国情,用制度代替准则是不能较好地体现与国际惯例的接轨,两者缺一不可。统一会计制度出台后,具体准则仍要加速制定。

二、研究制定单位内部会计控制制度

单位内部会计控制制度,是各单位正确贯彻执行国家会计法律、法规、规章、制度的重要基础,也是强化单位内部管理、保证会计工作规范有序进行的重要举措。单位内部会计控制制度作为会计法的重要配套法规,也是下一步会计改革的重要内容。

(一)研究制定单位内部控制制度的背景

实践证明,建立并严格执行单位内部控制制度,对规范会计行为、提高会计信息质量、强化经营管理、控制经营风险、防止舞弊行为等都具有重要作用。但是,长期以来,由于种种原因,我国单位内部会计控制制度建设薄弱,管理权限失控,舞弊行为时有发生,会计信息失真,单位和个人财产严重受损,阻碍了社会经济的健康发展。随着我国经济改革的不断深化和现代企业制度的建立,迫切要求建立和完善内部控制制度。新修订的《会计法》第27条就明确规定:“各单位应当建立、健全本单位内部会计监督制度。单位内部会计监督制度应当符合下列要求:……”这为研究制定单位内部控制制度提供了法律依据。

(二)制定单位内部会计控制制度的指导思想和总体思路

为了全面贯彻实施《会计法》,必须加快内部控制制度的制定和组织实施工作。内部会计控制制度的制定工作应坚持以下指导思想:以《会计法》为依据,以会计核算和会计监督为中心,以会计工作和经济管理中最薄弱的环节为重点,研究制定针对性强、操作性强、可监督检查、与我国经济发展水平相适应的内部会计控制制度体系,以规范和强

化单位内部会计监管,有效防范经营管理风险,保证会计工作和经营管理工作规范有序地进行,保护单位各项财产的安全和完整,促进经营管理水平的全面提高。总体思路是:

1、内部会计控制制度是《会计法》的重要配套法规,属于国家统一的会计制度的范畴,由财政部制定发布,各单位严格执行。

2、内部控制制度采取分批分步制定实施的方式,即针对当前经济活动中最为薄弱和问题最为严重的环节,先制定最迫切需要的内部会计控制制度,如货币资金、采购业务、销售业务等环节的控制制度,成熟一个发布一个。在此基础上,经过几年的努力,逐步建立与我国经济发展相适应、满足不同单位经营管理需求的内部会计控制制度体系。

3、各单位应当根据《会计法》和财政部发布的内部控制若干规定,结合本单位的实际情况,制定适合于本单位业务特点和管理要求的内部控制的具体办法,并组织实施,以规范和强化单位内部会计监督,有效防范经营风险,保证会计工作和经营管理工作有序进行,保护单位各项资产的安全和完整,促进经营管理水平的全面提高。

三、开展《会计法》执行情况的检查

为贯彻国务院副总理李岚清同志2000年6月28日在“全国贯彻实施《会计法》电视电话会议”上提出的“今年底明年初,要进行一次《会计法》执行情况的检查”的指示精神,督促各地区、各部门、各单位认真执行《会计法》,财政部计划于2001年上半年组织开展《会计法》执行情况检查。检查的内容包括《会计法》所规范的方方面面,重点有以下三个内容:

1、检查会计信息的真实性。这也是对统一会计核算制度及会计准则执行情况的检查,目的是促进各单位认真执

行《会计法》,国家统一的会计核算制度和会计准则,提高会计信息质量。

2、检查各单位实行内部控制制度的情况。根据《会计法》和财政部下发的加强单位内部控制的若干规定,检查各单位内部控制制度的制定情况,促进各单位加强控制制度建设。

3、检查会计人员从业资格执行情况。这次新修订的《会计法》将会计队伍建设纳入了法制化轨道,规定实行会计从业资格管理制度。明确规定从事会计工作的人员必须取得会计从业资格证书,会计人员应当遵守职业道德,提高业务素质。因此,此次《会计法》执行情况的检查将会计人员从业资格作为了一个重要检查内容,不仅对在岗会计人员是否持有会计从业资格证书进行检查,对会计机构负责人(会计主管人员)是否符合任职资格,以及总会计师设置等情况也将进行检查。

1999年10月新《会计法》修订通过以来,社会各界对宣传贯彻《会计法》反响强烈。从国务院召开贯彻实施《会计法》的电视电话会议,到财政部举办《会计法》讲座,以宣传《会计法》为中心、历时10个多月的第二届全国会计知识大赛,再到各地区、各部门轰轰烈烈的宣传培训活动,《会计法》的宣传可谓声势浩大、影响空前。我们认为,《会计法》宣传学习工作取得的成效仅仅是实施《会计法》的第一步,贯彻实施和监督检查仍然任重道远。相信以上所述的正在紧张筹备中的各项会计改革举措将掀起全面贯彻实施《会计法》的又一个高潮,为发展我国的市场经济作出应有的贡献。

(本文作者系财政部会计司副司长)

责任编辑 袁庚

《财务与会计》2000年度“双优”评选 十六人胜出

在过去的一年里,伴随《财务与会计》扩版增容的一路风尘,广大读者、作者也倾注了极大的热情与心力——踊跃惠赠佳作,积极应约撰稿,热情鼓励鞭策,诚恳批评赐教,等等,给予了我们无私的支持和帮助。为表达我们的谢忱,特组织了本刊2000年度优秀读者(读者部分含1999年度)、作者评选活动。编辑部经过认真遴选,并得到本社批准,共评出优秀作者6名,优秀读者10名。

优秀作者分别为:张连起(岳华会计师事务所)、陈毓圭(财政部会计准则委员会)、应唯(财政部会计司二处)、汤谷良(北京工商大学)、毛付根(厦门大学)、袁天荣(中南财经

大学)。他们分别为“会计人语”、“本刊专稿”、“问题解答”、“案例分析”、“会计资格考试”等栏目作出了积极的贡献。

优秀读者分别为:李洪义(天津)、崔蜀鄂(湖南衡阳)、李劲松(湖北当阳)、张媛(天津)、林力(河南洛阳)、罗增光(陕西神木)、周杰(安徽芜湖)、王占俊(宁夏惠农)、余正林(云南沾益)、唐咸仪(广西全州)。他们认真阅刊评刊,坦诚进言,既给予热情的鼓励,又提出中肯的批评和建议。

本刊编辑部将为上述获奖者颁发年度“双优”证书,并给予物质奖励。借此机会,我们向本刊的广大读者、作者一并表示感谢。

(本刊编辑部)