

制定具体会计准则

应处理好的几个关系

方荣义

研究制定和实施具体准则,必须处理好具体准则与有关财税和会计规范之间的关系。本文拟就这一问题略抒己见。

一、具体准则与基本准则的关系

我国已经颁布和实施的《企业会计准则》,属于“基本准则”的范畴。要处理好具体准则与基本准则之间的关系,首先必须明确基本准则的内容和地位。一般说来,基本准则应包括以下内容:

第一,由现代会计赖以存在和发展的客观环境——商品经济所决定的会计核算的基本假设,主要有会计主体、持续经营、会计分期和货币计量假设。它们是会计核算工作的基本前提。从这些基本假设出发,引伸出会计核算的一系列基本原则,例如,由会计分期假设引伸出权责发生制原则、配比原则、区分收益性支出和资本性支出,由于持续经营假设使实际(历史)成本作为基本的计量属性成为必要和可能,等等。这些基本原则同样是基本准则的重要内容。

第二,由会计核算对象具体化而形成的会计要素。会计核算对象是会计反映和控制的客体,在商品经济条件下,会计核算对象可表述为企业再生产过程中的价值运动(资金运动或资本运动)。“价值运动”是一个抽象的、总括的概念,为了便于对其进行确认、计量、记录和报告,必须按照经济业务对价值运动的不同方面的影响,将其具体化为不同的类别,称为“会计要素”。为了满足会计核算工作和信息使用者的需要,会计对象至少应划分为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润等六类要素。对以上要素的定义以及确认、计量、记录和报告的基本要求,属于基本准则的内容,而对各要素包括的具体类别(如属于资产的存货、固定资产和应收款等)的定义以及确认、计量、记录和报告所作的具体规定,则构成具体准则最主要的内容。

第三,会计核算的目标。会计核算目标包括对下面

三个问题的回答:①谁是会计信息的使用者?②他们需要什么样的信息?③会计核算能提供什么信息?可见,会计核算目标代表着会计信息使用者对会计核算的期望和要求,它显然应成为制定会计准则的出发点。会计基本假设、由其引伸出的若干基本原则以及由会计对象具体化而形成的会计要素,都与会计核算目标密切相关。此外,会计核算目标还决定了对会计信息的质量要求,它们是选择会计要素的确认、计量、记录和报告方法时应遵循的重要原则。

由此可见,基本会计准则包括对会计基本假设、会计目标、会计要素、会计信息质量特征等一系列基本概念所作的规定,它是会计理论的重要组成部分,指导着具体准则的研究和制定,并和具体准则一起,共同构成我国完整的企业会计准则体系。这就是说,具体准则的制定必须接受基本准则的指导和约束。但是,由于我国制定会计准则的特有思路,决定了具体准则的制定不能完全拘泥于基本准则。

我国制定会计准则的总体思路是:先制定基本准则,后制定具体准则,即采用演绎法,这与大多数西方国家所采用的归纳法,即由会计实务总结制定具体准则,再在此基础上研究制定基本准则,形成了鲜明的对照。

在西方国家,有关基本准则的内容主要是在“财务会计概念公告”或类似文件中加以规定的。西方财务会计逐渐转而接受公认会计原则(GAAP)的指导和约束,始于本世纪30年代。早期的会计准则或会计原则大多来自对会计实务中长期形成的会计惯例的总结和概括,同时也以一定的会计理论为基础。70年代以前,这一理论基础主要来自传统的财务会计理论,构建这些理论的任务主要是由会计学术团体或一些著名会计学家来承担。传统财务会计理论侧重于描述性,缺乏一套以一系列基本概念为基础的首尾一贯的理论框架,加之研究者在研究方法和个人素质等方面的差异,关

于一些重要会计问题的观点往往不一致,甚至相互矛盾。其结果并不能消除(甚至扩大了)会计实务中的分歧,导致社会各界对会计准则和财务报告的诸多批评。另一方面,70年代以后西方社会经济形势的重大变化,强烈地冲击着传统的会计理论概念。在此背景下,从70年代中期开始,西方主要国家的会计职业界纷纷开展对财务会计概念结构的研究,以期建立一套适应新形势的、首尾一贯的、规范性的会计理论结构,为解决会计实务中的分歧和指导会计准则的制定提供具有充分说服力的理论基础。这一研究取得了突破性进展,一些国家的会计职业团体和国际组织纷纷发表了具有财务会计概念结构性质的文献。

我们看到,西方国家公认会计原则发展的一般过程是:由会计实务到会计准则(具体准则)和财务会计概念结构,再由概念结构指导会计准则(基本准则)的制定,基本上采用归纳法。财务会计概念结构是在总结已发布的会计准则和现行会计实务的基础上经过长期的研究而制定的,来源于实践而又高于实践,是对某些基本会计问题达成的共识(至少是当时条件下的共识),因而具有相当的科学性、权威性和稳定性,可以为具体准则的制定提供具有说服力的理论依据,最大限度地消除会计实务中的混乱情况。

我国会计准则的制定,选择了与西方国家不同的道路:先制定基本准则,再指导具体准则的制定,这是由我国会计管理体制的现状所决定的。建国以来,我国已基本形成了以会计法和行业会计制度为核心的会计核算规范体系,这一体系虽然许多方面与社会主义市场经济的发展不相适应,但其中相当一部分仍能满足规范会计核算的需要。我们有足够的时间在借鉴和吸收西方国家制定准则过程中的经验和教训的基础上,对会计的一系列基本问题作深入的研究和讨论,制定并发布基本会计准则,为具体准则的研究和制定提供理论基础和指导。这在很大程度上可以说是我国制定会计准则唯一可以选择的道路。这是因为,制定具体准则如果没有首尾一贯、逻辑严密的概念结构(或基本准则)为指导,具体准则之间以及会计实务之中存在的分歧是不可避免的。

但是,必须认识到这一准则制定方式的缺陷。虽然基本准则的制定是建立在对会计实务进行大量调查和分析的基础上的,但在制定基本准则时不可能对会计实务的各个方面都能充分预见到。随着社会主义市场经济的进一步发展,会计核算的内容将会不断更新,需要有相应的会计准则予以规范。而且,由于认识上的局限性、基本准则本身也存在一些不完善的地方。这就要

求在制定具体准则的过程中,既要接受基本准则的指导,又不能完全被基本准则束缚住手脚,要从规范会计核算的实际要求出发,允许在某些方面与已发布的基本准则有所背离。对于具体准则与基本准则不一致的地方,肯定要修改基本准则,但在何时修改,应本着维持基本准则的稳定性和权威性的原则,对基本准则的修改慎重行事,不要一发现基本准则不完善或一出现与具体准则不一致的地方就急于修改。因为基本准则刚刚颁布不久,并已在实践中得到贯彻,尽管它本身一些不完善或不严密的地方已引起有关方面的重视,但如果现在就加以修改,势必影响到准则的权威性。可取的做法是,待具体准则的基本框架已经形成,并已公布实施,再对基本准则动一次“大手术”。至于具体准则制定过程中某些方面与基本准则暂时有所背离,并不说明具体准则失去了基本准则的约束。总之,随着社会主义市场经济的进一步发展和人们认识的深化,具体准则和基本准则之间出现一些不相适应的地方是不可避免的,只要正确处理两者的关系,问题是会妥善解决的。

二、具体准则与《企业财务通则》和企业财务制度的关系

要处理好这一关系,首先必须对财务与会计的关系有一个明确的认识。财务与会计的关系,一直是我国会计界争论的焦点之一,尽管理论界尚未达成共识,但在实务中,会计核算和财务管理是两项独立的工作,虽归口于同一部门,但却行使着不同的职能,这是有目共睹的。

什么是财务?笔者认为,财务应包括四个层次的涵义。一是财务行为,即企业经营活动中能够用货币表现或必须通过货币来实现的方面。二是财务关系,即企业财务行为所体现的国家、企业、企业所有者和职工个人之间的利益关系,这是财务最本质的内容。三是财务管理,即由企业对其财务行为及所体现的财务关系进行管理,其职能侧重于管理。又可分为两部分内容:①对资金的筹集和运用进行管理,其目的是通过合理筹集和有效运用资金,最大限度地提高企业的经济效益;②对经营成果及其分配进行管理,其目的是正确处理有关各方的利益分配关系。四是财务规范,即由国家或企业外部有关方面对企业的财务行为和财务关系进行规范,它通过企业的财务管理工作得以具体执行。

会计核算的职能侧重于反映,即通过一定的程序和方法对企业的财务行为(其价值方面表现为资金运动)的过程的结果进行确认、计量、记录和报告,提供有

助于反映财务关系的信息(如有关财务状况、经营成果和财务状况变动的信息)。会计规范(表现为会计准则或制度)就是对会计核算的确认、计量、记录和报告等程序进行规范。

可见,财务与会计存在着相互依存、相互影响的关系,企业的财务行为和财务关系要通过会计核算加以反映,会计核算反过来又影响到财务关系。这是因为,会计核算主要是对具体经济业务的确认的计量。确认就是要决定在什么会计期间内记录收入和分配费用,同时记录相关的资产和负债。确认直接关系到不同期间成本与费用的高低,资本性支出与收益性支出的划分是否合理,应计、递延、分配、摊销等程序的运用是否恰当,等等,最终关系到期间利润的高低,即影响到企业的财务关系。

既然财务与会计存在着密不可分的关系,具体准则对会计的确认、计量等程序所作的规范,就不能不涉及财务的内容。

因此,制定具体准则就必须接受《企业财务通则》的统驭,并适当考虑财务制度的内容,避免相互抵触。

三、具体准则与税法的关系

具体准则与税法(主要是所得税法)的关系,集中表现为会计收益与应税收益差异的处理。会计收益是通过会计核算的确认和计量程序最终计算的期间收益,应税收益则是按所得税法的要求应予纳税的收益,即应纳税所得额。对于两者的差异,可采用国际通行的处理方法,即日常会计核算时按会计准则的要求进行处理,计算会计收益,在计算应纳税款时,再根据税法的要求将会计收益调整为应税收益。有关差异调整的会计处理程序,可以在单独发布的“所得税会计”准则中加以规范。这主要是基本以下两方面考虑:

一是考虑会计学科和会计准则的科学性和严密性。会计收益是按照会计上的一整套确认和计量程序,经过一系列数据加工和计算最终得出的,所采用的确认和计量方法及其所依据的相关概念之间存在着严密的逻辑联系,体现了会计学科本身的科学性。税法则是国家为保证财政收入和进行宏观调控的需要而制定的,可能会根据经济发展的要求而经常有所变化。如果为满足税法的要求随时调整会计准则,势必影响到会计准则的稳定性和严密性。

二是考虑信息使用者不同的信息需要。会计收益来自对经济业务科学的确认与计量,可以真实、客观地反映企业的经营成果,即由于经营活动而实现的收益,排除了外在环境变动(如税法的变更)对企业经营成果

的影响,因而能够向信息使用者传递较为真实、相关的信息。应税收益则主要满足税务部门核实企业应纳税款的需要。

四、具体准则与行业会计制度的关系

制定和实施会计准则的宗旨,是要用会计准则的完整体系(包括基本准则和具体准则)代替原有的分行业统一会计制度,逐步建立以会计准则(通过企业会计核算制度)规范企业会计核算的新的会计规范体系。目前的行业会计制度只是示范性、过渡性的。问题在于,行业制度将存在多久?具体准则实施以后是马上取消行业制度还是并存一段时间?要讨论这一问题,首先必须明确具体准则的实施步骤。对此目前有三种比较流行的看法。第一种观点主张成熟一个实施一个;第二种观点主张等具体准则的框架已经基本形成以后一次性发布并实施;第三种观点是上述二者的折衷,即主张成熟一批发布一批。笔者认为第二种做法更适合我国的具体情况。理由是:

第一,成熟一个(一批)实施一个(一批)的做法,肯定会出现准则与行业制度的矛盾。由于会计人员长期以来习惯于遵守制度,可能会认为单个实施的准则只是对制度的必要补充,从而降低了准则的权威性。

第二,由于经济业务对会计要素的影响是双方(或多方)的,对一项经济业务的处理可能会同时运用到几个准则,如果一方有准则规定,另一方的准则还没有出台,则会使会计人员无所适从。

第三,目前的“准则”和行业制度基本上可以满足会计规范的需要,能维持较长的一段时间,我们有充分的时间参考西方国家和港台地区制定准则的成功经验,对具体准则作全盘考虑。例如,可以用三四年左右的时间,制定一套(包括几十个)具体准则,每一个准则的草案可先在全国范围内征求意见,形成准则后在有代表性的地区或企业试行。等全部具体准则的框架基本形成(即准则已覆盖一般企业会计核算和报告的主要方面)后,再一次性实施,同时废止行业会计制度。

在作整体性考虑的同时,对企业目前急需解决的问题(如所得税会计和合并报表等),可以先发布准则。对于这些准则与制度中的矛盾,应遵照准则执行,并相应地修改制度。

