

# 关于构建我国企业会计准则体系的有关问题

——为《财务与会计》创刊15周年而作

葛家澍

党的十一届三中全会确定的改革开放的基本国策,有力地推动了我国财务会计模式的转换,使我国会计工作进入一个受到社会空前重视的历史时期。15年前,在改革开放浪潮即将来临之际,《财务与会计》诞生了。这份面向全国各行各业财会战线发行量最大的会计杂志,从创刊之日起,就同财会改革同呼吸,共命运。它正确地宣传有关政策法规制度,及时地总结改革经验,注意更新会计人员的观念和业务知识,促进了会计改革的不断深化。在《企业财务通

现行的考试种类繁多,全国范围内的资格考试制度仍有许多不尽人意之处,实行结果是否符合成本效益原则,似有进一步研究之必要;等等。所有这些都是下一步会计改革有待探讨的课题,值得有关部门重视。

随着社会主义市场经济体制的不断完善,会计改革仍是今后长时期内我国会计工作的重点。从前段会计改革的实践看,我们认为今后应注意以下几个问题:(1)要处理好国内与国外、理论与实践的关系。尽管国内与国外相结合、理论与实践相结合一直是我国会计改革所遵循的原则,但是在实践中以及一部分人的观念中,这个问题仍然没有得到彻底的解决。我国搞市场经济缺乏经验,在许多方面应该向西方学习,这是无可非议的。但是,学习的目的是为我所用,要与我国的实际相结合。要遵循邓小平同志“解放思想、实事求是”的思想路线,确实处理好照顾中国特色和向国际惯例靠拢的关系问题,切忌照抄、照搬的简单作法。(2)进行会计改革应

则》(简称“通则”)和《企业会计准则》(简称“准则”)出台前后,起了重要的舆论准备和导向作用。

“通则”和“准则”代替原先分所有制、分部门、分行业一统到底的财会制度,实现了财务与会计改革上一次从量变到质变的飞跃。以会计来说,过去我国企业所提供的会计信息,从国内看,它未能达到全国行业之间应具备的一致性,从对外看,则缺乏国际惯例所要求的可比性。“准则”实施之后,才开始从根本上扭转同改革

注重调查研究,讲求改革效果。改革不可能一帆风顺,肯定会有挫折与反复,正确的态度应该是经常进行调查研究,不断总结经验教训,注重信息的追踪与反馈,以实际效果作为判定改革成败的标准。特别是决策部门应牢牢树立实事求是的思想,抛弃本位得失的观念,使我国的会计改革按照既定的目标深入开展下去。(3)会计改革各项措施的出台,应广泛听取社会各界的意见。改革涉及到方方面面,任何一项措施的出台都会涉及诸多方面的利益,只有吸收社会各界人士参加,尤其是吸收工作在一线的会计人员参加,集思广益,博采众长,不断改进,不断完善,才能使每一项改革措施都具有严谨的科学性和现实操作性。(4)会计改革既要解决方法、技术问题,更要解决支配这些方法、技术的体制问题。任何方法都是在一定体制的约束下实施的,如果支配方法的体制不合理,再好的方法在实际应用中也会走样。我国的会计改革应注意狠抓深层环节,从体制上解决问题。

开放不相适应的会计规范,并为我国的企业会计信息进入“国际通用商业语言”的行列,开辟了重要的通道。

但也必须看到,建立与社会主义市场经济新体制相适应的会计规范体系,并不是一蹴而就的事情。也就是说“通则”和“准则”的发布,只为建立新的规范体系打下了良好的基础,要完成整个“大厦”的构建,摆在我们面前的任务仍是光荣而艰巨的。回顾“准则”产生的历史,从开始酝酿到正式颁布,前后差不多经过了4年的时间,可谓来之不易。而贯彻落实“准则”,发挥效应,其所需要的时间可能要比4年长得多,这就要求我们会计工作者解放思想,转变观念,更新知识,促进改革。

我国的企业会计准则,应是一个既包括基本准则,又包括具体准则的完整系统。1992年颁布的“准则”,仅仅是全部准则中的基本准则。好比写文章,才起了一个头,只写出了第一章绪论。基本准则的主要内容是若干概念性和原则性的规范,这些规范虽具有普遍的指导意义,却缺乏明确的针对性和可操作性。解决针对性和可操作性这些问题,应由“准则”的其他部分去完成。(指导会计工作的开展,目前得依靠体现“准则”要求的行业会计制度。)“准则”这篇“文章”的其他部分,是由一系列具体准则共同构成的。因此,在基本准则的规范下,根据不同的会计业务,作出有针对性和可操作的规范,是具体会计准则的任务。在我国,不论过去制定基本准则或今后制定具体准则都是没有先例的创造性事业。尤其是具体的会计准则,它不是只需要一个,而是需要一批。它也不是出台了一批就告结束,而是要随着我国社会主义市场经济发展过程中不断出现的新的会计业务和会计问题,制定相应的具体准则。因此,企业会计准则体系的形成,既是一个复杂的系统工程,又是一个没有结束期限的改革任务。

为了更好地制定具体的会计准则,有许多问题需要我们研究。从我国的国情看,至少有下列三个问题值得重视:

#### 一、制定我国企业具体会计准则如何借鉴

国外经验?我国制定会计准则起步较迟,但从某种意义上说这也有好处,那就是有国际经验可资借鉴,可以少走弯路,甚至可望后来居上。我国决定用“准则”代替会计制度,是一种以市场为取向的改革。西方国家在市场经济下创造的会计准则,尽管是同他们的社会制度相结合的产物,但作为国际通用的商业语言的会计,体现市场经济一般规律,特别是体现市场经济对会计规范的共同要求的部分,乃是它的主流。基于这种认识,从中吸取和借鉴对我们有用的东西,不仅是可能的,也是必要的。不过,由于我们是社会主义国家,推行的是社会主义市场经济,体现在会计上与西方国家仍会有所不同。加之我国有自己进行会计核算的习惯与传统,因而立足于中国的国情,不再重犯50年代初照抄照搬原苏联的会计核算经验,也是很重要的。这样,制定一套既同国际会计惯例接轨,又符合我国社会主义市场经济的会计规范体系,就需要把学习借鉴国际经验,同总结升华我国会计改革的经验紧密地结合起来。

二、我国的企业具体会计准则要不要涉及企业财务?我国在制定财务与会计规范时,已把财务与会计分开,同时制定了“通则”与“准则”。前者用于体现国家的财务政策并规范企业的财务行为;后者则用来规范会计核算的程序、方法和会计报表。在一些基本概念上,“两则”有了不少的交叉(重复),但在总体上,两者还是互相配合,相互促进的,按照国际惯例和实际需要,企业会计准则不能只停留在基本准则这个较为抽象、缺乏可操作性的层次上。它必须具体到组成会计要素的各个主要项目即具体会计业务之中。具体会计业务的规范,一般地说,离不开确认、计量、记录和报告四个基本程序。而确认与计量,又是每一个具体准则的中心内容(当然,有关会计报表的准则可能是例外)。按照复式记帐的要求,会计确认必然同时涉及几个项目。比如,确认一项收入,就应同时确认一项应增加的资产或应减少的负债;确认一项费用或损失,就应同时确认一项应减少的资产或应增加的负债。每个会计要素的确认都很重要。不过,确认

的重点则是收入和费用。历史地加以考察,会计上最早研究“确认”,就是为了确定收入应在何时才算实现从而予以记录。以后,配比原则又把收入的确认和费用的确认(分配)联系起来,使两者的确认提到同等重要的位置上。收入和费用的确认连同它们之间的配比,触及企业的利润及其分配。“确认”回答的主要问题是:一个项目应在何时、按多少金额当作收入或费用来记录与报告?这里,“何时”关系到实现收入或承担费用的期间;“多少金额”,则关系到收入或费用(归根到底是企业利润)的高低,所以,确认总是会体现企业的财务行为,反映敏感的财务政策和分配关系。这样看来,具体的会计准则往往同时是具体的财务准则。从国外的经验看,不但专门为“收入确认”而制定的具体准则包含了如何确认不同收入的财务行为的规范,就是一些并非在按规范收入和费用的准则如“存货的计价与报告”之类的准则,也要先给出存货的定义和存货成本的内涵,以便按照定义和应计量的成本来确认存货的价值。“确认”同财务相关,“计量”也同财务相关。缺乏可计量的属性及其金额,即使符合某个要素或项目的定义,也不能确认或必须推迟确认。总之,具体的会计准则主要是对具体会计项目的确认与计量。确认与计量产生的后果则是财务后果。具体的会计准则必然要包含财务。我国有关部门并未考虑制定具体的财务通则是实事求是的。在一个相当长的时期内,我国会计核算规范的格局可能是:在“通则”和“准则”的共同规范下,出台一系列具体的会计准则。“上面虽有两根针,下面却拧成一股线。”

在理论上,这就提出一个问题:如何科学地界定企业财务(企业理财)和企业会计的范围?一门科学要成为独立的科学必须有自己特殊的研究领域(对象);一项管理职能要成为独立的职能也应有自己特殊的职责。随着社会主义市场经济新体制的建立和现代企业的出现,研究和解决这个问题是有现实意义的。

三、具体会计准则与大行业会计制度的关系如何?在我国,紧接基本会计准则之后,陆续

出台一批具体会计准则已是大势所趋。一旦颁布一系列可以覆盖经常发生的会计业务的准则,再加上若干用于规范特殊业务和少数特殊行业的准则,人们便会关心现在已颁布施行的大行业会计制度的命运。在理论上,具体会计准则可以取代大行业会计制度。也就是说,基于产品经济而产生的行业分割的影响在会计规范中将会消失。但我们必须考虑中国的国情。广大会计人员对运用会计制度来指导会计核算乐于接受、比较熟悉的。我国会计制度的特点是:把一个企业用到的科目集中起来,分别说明它们的用法并附有分录举例,再把企业应编报的报表集中起来,规定它们的内容格式和编报方法。这样一种规范形式也有其可取之处,特别对于业务水平不高的会计人员来说,理解和掌握这些比较容易、比较方便。因此,是否可以设想:对于会计制度,不妨改造它的内容(必须体现基本准则和具体准则的要求),保留它的形式,使之作为会计准则的有益补充。比如,即使具体准则已能满足所有业务和所有行业的需要,仍可再选择若干行业或企业,按准则规范其内容,用制度作为表现形式,这也可以作为一种示范的模式。这种模式还有另一个用处。那就是:会计制度的制定权倘若下放给企业,国家制定的示范性制度将为他们制定制度提供一种参考框架。

