

障。总之,贯彻《审计法》将使我国审计监督工作全面纳入法制化轨道,对于加强和完善我国审计监督制度,进一步加强对国家财政收支和与国有资产有关财务的收支的审计监督,维护国家财政经济秩序,促进廉政建设,提高经济效益,保障国民经济健康发展,具有重要意义。

各级政府及其部门、一切有国有资产的企事业单位和其他有关单位,都要学习贯彻《审计法》,自觉接受和配合审计监督,共同维护财经

秩序,保障国家资财的安全完整,发挥其应有的效益。各级政府特别是政府主要负责人,要按照《审计法》的规定,切实加强对审计监督工作的领导,充分发挥它在改革开放的发展经济中的积极作用。各级审计机关、各内部审计机构和社会审计组织要认真学习 and 落实《审计法》,严格依法履行职责。通过各方面的努力,扎扎实实地做好贯彻《审计法》的工作。

(《人民日报》1994年9月3日)

## 会计准则的制定和完善

姜尔行 陈信元

我们从七十年代末起开始实行对内改革,对外开放的政策。经济体制的改革是改革的核心内容,为了满足经济体制改革的要求,会计界对基本会计理论和会计准则进行了探索和研究,为我国制定会计准则预先作了一定的理论准备。在中国会计学会领导下,成立了基本理论和会计准则组,并为会计准则召开了专题研讨会,对我国会计准则的制定,提出了一些基本性质的看法。与此同时,财政部成立了专门的会计准则小组,开始制定会计准则。本文打算说明我国制定会计准则的必要性,阐述会计准则制定工作的现状,并指出目前存在的主要问题,提出进一步完善会计准则的看法。

### 一、制定会计准则的必要性

会计总是处于一定的社会经济环境里,为这个环境下的经济需要服务,起一定的作用;反过来,会计又必然受社会经济环境影响而逐步发展。适应的过程又是发展的过程。现先说明我国制定会计准则的必要性。

1. 适应改变政府经济管理职能和转换企业经营机制的需要。我国曾长期实行高度集中管理的计划经济,与此相适应,我们十分强调会计制度的统一性。财政部是全国最高的会计事务管理部门,负责制定了分工业、建筑安装等部门的统一会计制度来规范各部门的会计工作。

这种会计制度很少考虑企业内部管理上的需要,与企业利害攸关的各方面的信息需要也很难满足。现在我国业已明确了要建立社会主义市场经济体制的宏伟目标,要求转变政府的经济管理职能,从直接管理为主改为间接管理为主,力求大的方面管住管好,小的方面放开搞活;同时要求企业转换经营机制,参与市场竞争。因此,就要考虑如何使会计工作既有适当集中统一的规范可循,以保证国家宏观调控机制的正常运转,又在具体会计程序、方法的选择上给企业以较多的自主权,适应微观搞活,加强企业内部管理的需要。所以,为适应政府职能转变,企业经营机制转换,需要制定会计准则,指导和规范会计工作。

2. 适应企业所有制形式和经营方向多元化的需要。长期以来,在我国经济结构中,公有制经济处于占绝对优势地位,各企业的经济性质和经营方向十分单一,不是国营企业,便是集体所有企业;不是工业、商业,就是其他产业。这样,会计制度主要按企业所有制性质和行业统一制定既属必要,亦有可能。深化改革经济体制以来,出现了不少新的经济现象。其中,明显影响会计工作的是企业所有制形式和经营方向的渐趋多元化。各种经济性质的企业相互投资司空见惯,混合所有制企业纷纷出现;多种经营企业屡见不鲜,一些集团公司集制造、商贸、金融、

旅游、咨询等行业于一身。在这种情况下,再制定分所有制分行业的会计制度已困难重重,研究和制定适用面较广的会计准则,以会计准则规范各企业的会计工作,势属必然。

3. 适应发展市场经济的需要。我国实行社会主义市场经济,为此,我们要借鉴市场经济发达国家所积累的成功经验,吸取一切能够为我所用的经济举措来繁荣我国经济。近年来,我国涌现出土地有偿使用、股票发行和交易(包括在香港发行H股)、房地产投资和经营,以及期货交易等令人耳目一新的现象;劳动保险制度和所得税制度也正处于改革之中。可以预见,随着新的改革措施的出台,新的会计问题还会层出不穷。如果准备不足,没有一套会计准则,而仍旧沿用老一套会计制度,当出现新的业务时,在原会计制度基础上修修补补,仓促推出某种处理办法,就难免出现前后矛盾的被动局面。所以,研究会计理论,制定会计准则,就可系统地处理新业务,解决新问题,有利于发展社会主义市场经济。

## 二、制定会计准则的现状

鉴于上述认识,以及社会主义市场经济的迅猛发展,按照国务院步骤,财政部于1992年11月以法规形式颁布了《企业会计准则》,并规定全国所有企业以及实行企业管理的单位于1993年7月1日起施行。《企业会计准则》为我国第一号准则,它的颁布,终止了我国只有统一会计制度而无成文的会计准则的历史。

《企业会计准则》共分十章,计六十六条。在第一章“总则”指出了制定会计准则的目的、会计准则的适用范围,以及会计处理的前提条件;第二章“一般原则”规定了会计信息的质量要求以及计价原则;第三至八章分别论述了资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六个会计要素的定义、分类、确认、计量和报告;第九章“财务报告”规定了企业应当编制的会计报表种类和附注,提出了编制会计报表的要求;第十章“附注”指出了会计准则的解释权属财政部,并规定了会计准则的实施时间。

长期以来,我国会计人员习惯于按统一会计制度处理会计实务和有关报表。值得注意的是会计准则要求编制财务状况变动表(或现金流量表),反映营运资金的来源和运用,反映营运资金的净增和净减。这是我国会计人员长期实践中未曾碰到的,很陌生。考虑到会计人员对会计准则有一个适应过程,财政部还同时分行业制定了13种会计制度。这些会计制度都以《企业会计准则》为依据,但都体现着特定的行业特征,尤其是会计科目的设置具有行业特色。从现状看,新制订的会计制度暂不会取消,至少还会在较长时间内发挥作用,但究竟要多长一段时间,却是一个问题。

目前,财政部会计事务管理司成立了工作组,全面领导会计准则制定工作。同时又组成两支咨询力量,其中一个是有外国专家参加的“德勤专家组”,其二是国内专家组。按照目前的计划将用3年左右的时间,基本形成以基本准则和具体准则为内容的会计准则体系。基本准则的制定工作,以颁布《企业会计准则》为标志,已告一段落。当前工作有两个选择:(1)要完善和修改基本准则,先建立概念体系;(2)在基本准则上,制定各具体准则以后再修改基本准则。现在正照第二种意见进行,先是总结前一阶段会计改革的实践和经验,着手有步骤地制定若干具体准则。具体准则主要包括有关会计具体要素的规定,如固定资产、存货、应收项目、投资等,以及特殊业务的规定,如外币业务、租赁业务、破产清算业务,以及银行、公用事业等。现在已草拟出3年工作计划,正在征询意见中。

## 三、制定会计准则需要解决的问题

### 1. 处理好会计准则与其他法规的关系

(1)会计准则与统一会计制度的关系。会计制度与会计准则是殊途而同归的两种形式,两种工具,因为它们都明确提出会计工作的规范。属于会计制度的有会计凭证及其处理手续,帐户及其使用说明,记帐方法和报表编送程序,成本计算方法,会计档案的保管和处理方法,会计人员的职责范围等。我国的会计制度由财政部

制订,其核心在于会计科目的统一和帐务统一处理程序。

会计准则,尤其是具体准则制定以后,再要不要会计制度,我国存在着不同看法。一般观点认为,会计制度中有关具体业务的规定,将在具体准则中载明。具体准则一旦出台,已没有必要另行制定统一会计制度,否则就毋须制定企业会计准则了,就会背离制定会计准则的初衷。退一步而言,即使要有,也是过渡性、示范性的,不具有强制性。但过渡期要多长?又是问题。另一种观点认为,会计准则只规定了会计处理的一般要求,具体准则也只有处理具体业务的原则以及特殊要求,没有会计制度,会计人员仍无所适从,因而还需要有统一会计制度。

我们认为,在会计准则体系中,似乎不宜包括统一会计制度,否则,限制了企业对所用帐户和帐务处理方法的选择,不利于企业内部管理,又回到了集中统一的老路。在目前情况下,由于会计人员从总体来说,专业知识水平还有待提高,理解和执行会计准则还有一定困难,不善于将准则规定在实际操作中体现,会计制度作为示范是必要的,但不宜在全国分行业强制推广执行。

(2)会计准则与税法的关系。众所周知,长期以来,税务上的规定对我国会计实务影响巨大,以至会计几乎都是按照税务规定处理,会计利润与应税利润差异很小。看来,税法将会促使增订的会计准则进一步完善。问题是怎样处理好两者的关系。从世界主要国家的会计看,主要有二种方法:一是严格遵循税法上的有关会计规定,应税利润与会计利润趋于一致,许多欧洲大陆国家大都采用这种办法。二是承认税法对会计影响,但若税法规定与财务会计理论、实务不一致,则按会计准则处理,纳税时将会计利润调整为应税利润。典型的是美国的办法。这样,我们至少有两种选择:①坚持会计处理严格遵循税法的会计规定,这时,税法中有关会计的规定就不仅应当考虑确保国家依法取得财政收入,而且还应当考虑真实公允揭示财务状况和经营成果,否则就难以实现会计的目标。这就

要求在制定税法时,尽量吸收会计准则规定。②将税法处理和会计处理分开,会计准则制定就可少受税法制约。

从《企业会计准则》的有关条款看,是持后一种观点的,即将应税利润和会计利润分开,会计学术界也较多主张这一观点。但就现行实务看,仍受到税务规定的很大影响。如坏帐准备的提取,产品质量担保债务,业务招待费以及滞纳金、罚金等处理,均受到税务规定(因税务规定尚不健全,有些条款在财务制度中规定)影响。

(3)会计准则与证券交易管理的关系。从西方国家研究和制定会计准则的历史看,会计准则与证券管理关系非常密切。会计准则在很大程度上是为证券管理和证券交易服务的。制定的会计准则,是有证券上市的公司处理经济业务的统一会计规范。因而证券上市公司所提供的会计信息真实、可比。为买卖证券的投资人所信赖,也为证券交易委员会进行证券管理,提供了可靠的依据。这对保证证券交易的公平合理进而保证金融市场的稳定和发展起了很大作用。我国证券管理部门也注意到了这一问题,已相继颁布了一些含有会计规定在内的证券交易法规,如《股票发行与交易管理暂行条例》、《禁止证券欺诈行为暂行办法》等,以维护证券市场秩序,保护投资者的合法权益和社会公共利益。此外,还颁布了一些直接与会计相关的条例,以规范股份制企业的会计处理,加强证券市场管理。

无论是证券管理法规,还是行将颁布的公司法,都将影响会计准则,并使它承担更重要的责任。公司法的实施,以及对证券市场的管理,都有赖会计信息,完善的会计准则是执法的基础,另一方面,会计准则的制定,也应当考虑证券管理的要求,考虑到公司法的实施。考虑到证券交易以及证券管理的需要,则会计准则的制定必能日趋完善。

(4)会计准则与财务通则的关系。在公布和实施会计准则的同时,财政部还颁布了《企业财务通则》,并制定了分行业的企业财务制度。企

业还可根据需要制定企业内部管理办法,从而以财务通则、分行业财务制度以及企业内部财务管理办法三者构成一个完整的财务法规体系。于是,现在我们面临着会计准则和财务通则并行,分行业会计制度和分行业财务制度共存的局面。对此论者意见不一,有的主张两者并存;有的主张存会计,废财务;还有的人主张存财务,废会计,等等。

在这里,出现以上分歧,是有历史原因的。现在,有些人把财务会计理解为财务与会计,而企业财务是国家财政的基层部分,会计则主要是为完成财政任务服务的。还有些人则把财务会计解释为财务的会计。会计本身是一种管理活动,财务会计则是管理财务的会计。我们持第三种看法,认为会计准则所不能覆盖的部分与会计相关的财务活动,可分别纳入税法,如允许列支的费用水平,或公司法,如资本的筹集,股票、债券的发行等。

2. 处理好基本会计理论与会计准则制定的关系。制定会计准则必然要以一定的会计理论为指导,否则基本准则和具体准则就很难构成内在一致的系统,甚至出现矛盾。如果把会计准则看成是指导实践的以往经验总结,则会计准则可以说无非是条文化的、或法规化的会计理论。基本会计理论涉及到会计目标、会计假设、会计要素、会计信息的质量要求等。其研究水平制约着会计准则的制定。因此,在制定会计准则的同时,必须加强对会计理论的研究,以提高会计准则的质量和成效。另一方面,会计准则的制定过程,事实上也是会计理论的研究过程。业已颁布的《企业会计准则》涉及到基本会计理论的许多方面,如会计目标、会计要素等。

但是,会计理论的研究不可能一蹴而就,在短时间内不可能趋于成熟和完善。所以对制定会计准则就产生了几种不同看法。

一是先进行深入细致的基本会计理论研究,在此基础上制定出相当成熟的基本会计准则,然后渐及具体业务会计准则,即由一般到具体。其优点是思路清晰,而且可避免在一开始就介入现有法规制度过多而难以展开的纠缠,其

缺点在于旷日持久的论争,置轰轰烈烈的改革实践于不顾,不足以解决问题,为实践服务。

二是先不研究基本会计理论,就事论事,先解决实际问题,满足当前需要,然后研究基本理论,即由具体到一般。其优点是便于将研究活动与经济体制改革紧密结合起来,能够产生即时效应。但问题在于许多业务尚未充分展开,具体做法尚未定型,这无疑增加了研究难度。此外,倘若只集中于具体准则的制定上,就难免缺乏基本政策与基本准则的指导,而前后左右存在矛盾,不能够达到浑然一体的高度。

三是一般与具体齐头并进,在制定基本会计准则后,不必过于追求其完善,而是立即转向具体准则,以解决经济体制改革过程中出现的新的现实问题。这种思路既考虑一般需要,又考虑具体问题,是较为可行的。

目前,财政部制定会计准则就采纳了这第三条思路。毫无疑问,比较粗的基本准则制定在前,具体准则在后,两者可能不相协调,甚至出现矛盾,但目前不宜马上修改基本会计准则,因为对基本会计准则的认识还会有反复,不可能一下看得很准。在执行过程中,若有矛盾,则可先以具体准则为准,对基本准则有疑部分暂置不论。若干年以后,俟具体准则出台,回过头来,对基本准则作一次彻底的全面检查、修正与补充。事实上,无论采取何种思路都不可避免地需要在一定阶段进行回顾调整。会计运行期间的社会政治经济环境在不断变化,人们认识、分析、解决问题的水平在不断提高,一成不变的理论或准则,是不可能的。

3. 处理好会计国家化和国际化的关系。在制定会计准则过程中,面临的困惑是,会计有否国家特色,即“国家化”如果有,如何处理会计的国家化与国际化的关系?从世界各国的会计看,同是西方国家的美国和欧洲大陆国家的会计就有所不同,国家化是客观存在的。会计具有国家特色的原因在于,会计是特定国家社会、经济、法律、文化等因素的产物,社会经济环境不同,会计自然有别。而且,制定会计准则的权力属于国家权力的一部分。协调各国会计准则的困难

就在于此。从国家化看,我们应当调查研究,充分认识现阶段我国社会、经济、法律、文化等因素的变化和发展对会计的现实需要,建立与我国政治、经济体制、文化氛围相协调的会计准则体系。

但是,会计又是一种商业语言,技术性很强,在许多方面,是没有国界的,是相通的,例如,原始成本计价原则、配比原则、实现原则、货币计量假设等都体现了会计的技术性一面,各

国趋于一致。在这些方面,我们没有必要再重起炉灶,刻意论证其与我国会计环境的关系,论证其适用性。所以,就整个会计准则体系而言,大部分可以考虑靠拢国际惯例,以适应改革开放和参与国际竞争的需要,还有少部分体现我国特色,以满足我国经济发展的需要。所以我们的目标应当是制定具有中国特色,符合国际惯例的会计准则。

(《上海会计管理》1994年第1期)

## 关于制定我国企业集团会计准则的意见

阎达五 耿建新

组建和发展企业集团是当今世界各发达国家采取的一种共同举措,企业集团的状况已成为衡量一个国家经济实力的重要标志。在集团化浪潮的推动下,我国企业集团也有了长足发展。据不完全统计,截至目前为止,以个数计,全国共达近万家,数量之多,可称世界之最,但问题很多,急需使其科学化和规范化,以适应建立社会主义市场经济的要求,步入健康发展的道路。我们认为,制定和实施企业集团会计准则,是促使我国企业集团向科学化、规范化方向迈进的一项重要措施。本文拟就这方面的问题谈几点看法。

### 一、制定企业集团会计准则的必要性

企业集团是由核心企业、紧密层企业等组成的有多层组织结构的经济实体,其特征是各成员企业都具有独立的法人地位,都是独立的经济实体,而各成员企业又以控股为主要方式密切结合在一起,它有着比单个企业更高的劳动生产率和更强的经营能力,能够实现规模效益和集约效益。从参与国际竞争的角度看,我国应尽快发展企业集团,使之成为跻身于国际市场的“国家队”。从国内情况看,组建企业集团是促进企业组织结构调整、推动生产要素合理流动、发挥大中型企业主导作用的重要措施,也是使现有资金存量有效利用、通过长处互补形成

群体优势和综合功能的重要途径。

近年来,我国在组建和发展企业集团过程中遇到的体制、机制等方面的诸多困难,多是围绕着利益分配问题,亦即价值管理方面的问题。会计工作是企业价值管理工作的核心,制定和实施企业集团会计准则,以约束企业集团会计工作,有利于使其向科学化、规范化方向发展,也有利于正确处理各方面的利益关系。

跨国公司实质上是企业集团跨国经营的表现形式,也是企业集团发展的必然趋势。企业集团跨国经营突破了会计国家化的界限,使会计的疆域延伸至国际范围。跨越国界的投资、贸易和经济交往,要求企业集团的会计工作进行国际协调,即所谓与国际惯例接轨,而在总结自己经验和广泛吸收各国所长的基础上,制定与国际惯例相协调的企业集团具体会计准则,则是实现这一要求的有效途径。

### 二、关于制定企业集团会计准则疑问的解答

1. 制定会计准则能否解决企业集团面临的问题

坦率地讲,仅靠企业集团会计准则难以解决企业集团面临的问题,但制定企业集团会计准则无疑能够推动改革的深入,对解决所面临的问题起积极的促进作用。全方位的经济改革