

式上来看,使用“章”、“条”、“款”的形式。对具体内容的表述,针对准则的特点,采用规范性语言,要求注册会计师“必须怎样”、“应该怎样”、“可以怎样”、“不能怎样”,而不说明理由。

#### 四、中国独立审计准则的制定机构和制定程序

##### (一)中国独立审计准则的制定机构

世界上绝大多数国家都设置一个比较独立的权威机构来制定独立审计准则,如国际会计师联合会下设的国际审计实务委员会(IAPC)、英国的审计实务委员会(APB)、澳大利亚的审计准则委员会(ASB)、美国执业会计师协会下设的审计准则委员会(ASC)等等。这些准则制定机构有一个共同的特点,即都由民间执业团体组建,并且都强调准则制定机构的超然与中立,其成员则具有广泛的代表性。

我国的情况与国外大致相同。根据《注册会计师法》的规定,财政部是注册会计师的行业全国主管部门,中国注册会计师协会是注册会计师的全国性组织。在第三十五条中明确规定,中国注册会计师协会依法拟定注册会计师执业准则、规则,报财政部批准后施行。所以中国独立审计准则的拟定机构为中国注册会计师协会,批准发布机构为财政部,其他任何单位或部门是无权拟定和发布注册会计师执业准则、规则的。所以,中国注册会计师协会于1994年10月成立独立审计准则组,负责审计准则的研究制定工作,其成员由注册会计师协会、会计师事务所、科研院校的专家组成。

考虑到制定独立审计准则是一项十分复

杂、且技术性很强的工作,同时为了保证审计准则的科学性和国际接轨的需要,财政部可考虑成立独立审计准则中方专家咨询组和外方专家咨询组,对独立审计准则的制定进行系统论证和进行国际比较,并为独立审计准则组提供必要的咨询服务。

##### (二)中国独立审计准则的制定程序

科学、合理的研究制定程序是保证审计准则质量的关键。中国独立审计准则的制定应当在总结国外制定审计准则经验的基础上,认真研究我国实际情况,合理确定审计准则的制定程序。审计准则的制定可以考虑分为以下五个步骤:

1. 选定项目。独立审计准则组提出独立审计准则备选项目,经独立审计中方专家咨询组、外方专家咨询组论证,征求有关方面意见,由财政部批准确定。

2. 拟定初稿。独立审计准则组根据已经选定的项目,进行调查研究,起草初稿。中国注册会计师协会征询中外方专家咨询组意见,征求各地方注册会计师协会的意见,并据以正式草拟《征求意见稿》。

3. 征求意见。财政部发布征求意见稿,广泛征求各有关部门及各地方注册会计师协会、会计师事务所、科研院校等方面的意见。

4. 修改定稿。独立审计准则组根据各有关方面修订意见修改征求意见稿,中国注册会计师协会征询中外方专家咨询组意见后定稿。

5. 发布实施。财政部发布独立审计准则,定期实施。

(《注册会计师通讯》1995年第6期)

## 论预算会计的主体

赵建勇

开展会计工作的基本前提之一,是明确会计主体,也就是明确会计为谁核算,核算谁的经济业务。

现代会计主体理论认为,明确会计主体的

重要性在于界定会计报告信息的特定空间范围,从而使会计信息严格地限制于会计主体这一特定的空间范围内,而不是漫无边际的。现代会计主体理论还认为,界定会计工作特定空间

范围的主要标准是在这一特定空间范围内的生产经营或业务活动,在经济上是独立或相对独立的,或者说这一特定空间范围必须独立或相对独立的拥有资产,承担义务。现代会计主体理论的有关研究成果,对于我们研究预算会计的会计主体问题,具有指导意义。

研究预算会计主体问题除了需要现代会计主体理论的指导之外,还离不开预算会计的运行实务及其特殊问题。我国现行预算会计体系由财政机关总预算会计(简称总预算会计)与事业行政单位预算会计(简称单位预算会计)二部分组成。

**首先,研究财政机关总预算会计的主体问题。**财政机关总预算会计是财政机关核算和监督国家总预算执行过程的一门专业会计。由此,这门专业会计的具体会计“工作者”是财政机关。那么,财政机关是否可以认为就是总预算会计的主体呢?笔者认为,不能这样认为。主要理由是:尽管财政机关是组织国家财政收支、办理国家预算、决算的专职管理机关,它本身也是一个行政机关或行政单位,并且它相对独立的拥有资产和承担义务,依据现代会计主体理论,财政机关可以成为一个会计主体,但细究其办理的国家总预算业务,我们又不难发现,财政机关在办理国家预算业务时,并不具备会计主体的地位。因为财政机关组织的预算收入并不归财政机关自己所有或所能自主支用,安排的预算支出也并非是非是财政机关本身的支出。预算收入和预算支出都必须以国家政府的名义按国民经济计划和社会发展规划组织进行。取得的预算收入归国家所有,解入国家金库,发生的预算支出作为国家对国家金库资金的使用。财政机关在其中担任的只是具体工作参与经办者和执行者的角色。因此,财政机关不能作为总预算业务的会计主体。财政机关总预算业务的会计主体应该是国家,或者说是代表整个国家的国家政府(但不是某一国家政府部门,如财政部门)。至于财政机关总预算会计的称法,如果将其理解为是财政机关核算某一类业务的专业会计,那也是可以解释的。如要究其名称与其会计主体

相一致的话,也可称为政府财政收支会计,或政府会计。

**其次,研究事业行政单位预算会计的主体问题。**事业行政单位会计是事业行政单位核算和监督单位预算执行过程的一门专业会计。它核算的经济业务,即是事业行政单位本身的各项经济业务,这个事业行政单位本身在经济上是独立的或相对独立的,核算其本身的经济业务,主体即是事业或行政单位。由于事业单位和行政单位都为执行国家预算的单位,即便是自收自支的有关单位,其收支活动仍纳入国家预算管理,因此,事业单位和行政单位也可通称为预算单位。由此简言之,单位预算会计的主体即是预算单位。

在这里,有必要对预算单位存在的经费转拨业务及其性质作一阐释。在单位预算会计中,主管会计单位从财政部门取得的预算经费,既包括本单位的经费,也包括所属单位的经费。主管会计单位必须将其所取得的部分经费按预算转拨给所属单位。这种经费转拨业务是否影响主管会计单位的会计主体地位?笔者认为,并不影响。主要理由是,主管会计单位对于其取得的预算经费和发生的拨出经费,其取得和拨出的身份都是主管会计单位本身,主管会计单位对于转拨经费业务在经济上也是独立或相对独立的,这有别于财政机关的总预算业务。

**最后,研究整个预算会计的主体问题。**根据以上所作的研究,预算会计中的总预算业务,其会计主体是国家政府,单位预算业务,其会计主体是预算单位。那么,是否可以有一个唯一的预算会计主体呢?或者说国家政府和预算单位是否可以有一个统一的称法呢?笔者认为,实难做到。主要理由是:国家政府代表了整个国家,整个国家又有许多各自相对独立的单位(包括预算单位)组成,国家政府与预算单位在概念的外延上存在着包涵与被包涵的关系,不可能将国家政府理解为一个预算单位,同样也不可能将某一预算单位看作是国家政府。预算会计的主体只能是区分情况、分别对待:总预算会计的主体是国家政府,单位预算会计的主体是预算单

位。作为具有二套业务内容的财政机关,应分别对待其经办的总预算业务和自身的单位预算业务,分别编制代表二个不同会计主体的二套财务报告,而不能将二套业务内容混在一起编制

一套财务报告。其他预算单位均应以其本身作为一个会计主体,编制一套财务报告。

(《预算会计》1995年第6期)

## 加强成本管理 实行成本否决

河北邯钢钢铁集团公司财务处

邯钢在推行“模拟市场核算,实行成本否决”经营机制中,财务处的主要任务是:依据市场价格制订内部核算的计划(结算)价格;依据公司生产经营目标和各单位实际情况,精心测算二级厂(矿)、处室的内部成本、费用、利润指标;进行全员、全过程的成本、费用、资金控制,确保少投入、多产出,取得最佳经济效益。

从财务管理的角度说,推行“模拟市场核算,实行成本否决”机制有以下一些具体做法。

### 一、从改革内部结算价格入手,把二级单位推向市场

改革内部结算价格是推行模拟市场核算的基础。其基本做法是:第一,改变订价基础,即过去以上年平均调拨价为基础,现在以近期市场价为基础。第二,进行价格预测。为适应市场变化,尽量缩小厂内结算价与实际市场价之间的价差,减轻公司的包袱,必须对新的一年市场行情的变化搞预测。另一方面要搜集各种大宗物资供求关系变化的信息,看哪些东西供大于求,哪些东西供求平衡,哪些东西求大于供,哪些东西可开辟新的渠道,哪些东西独家经营。经过预测把内部结算价格订到比较切合实际的水平(价位)上。第三,进行两头价格的控制。就是对直接面对市场的物资采购部门(进)和产品销售部门(出)的进价和销售进行控制,因为内部结算价一旦确定,在一定期间内(一年或半年内)对二级厂就不再变动。如果对进价和销价不加控制,不加限制,购进来的物资不断涨价,销出去的产品不断降价,即使二级厂完成了目标成本,实现了内部利润指标,也很难保证公司目标

成本、目标利润的实现。所以必须进行两头价格的控制。控制的方法是对采购供应部门下达最高采购限价(经预测的市场价),只准低买不许高进,并纳入其经济责任制严格考核,与奖惩紧密挂钩,降低采购成本给予嘉奖,超支惩罚,否决奖金。让其在保证质量的前提下最大限度地降低采购成本。对销售部门下达最低销售限价(实际是市场能接受的最高价格),只能高卖,不准低出。超收嘉奖,降价受罚。遇到市场发生较大变化,采购或销售价格必须调整时,任何部门和个人无权决定,必须经公司物价委员会或经理办公会集体研究决定。而且要测算对总目标的影响程度,以便采取相应对策进行补救。

为解决在合格标准范围内,因质量不同对下道工序的不同影响,利用价格杠杆,促进质量提高。邯钢在厂内实行了以质论价制度。在内部结算价(中准价)的基础上,质量好的加价,质量次的减价。加减价幅度视不同品种不同质量标准而定。

### 二、从对比分析入手,反复测算制订先进合理的目标成本

在制订出内部结算价格的基础上,制订先进合理的目标成本是一项很关键、很繁重的工作。

首先要搜集大量的数据资料,通过对比分析找出学习赶超的对象、目标,找出自己的差距。差距就是潜力,把潜力挖出来就是效益。邯钢将包括成本、费用、各项技术经济指标等在内的数据资料与本单位历史最好水平比,与同类型企业的先进水平比,与同行业先进水平