

# 新环境下《企业财务通则》的未来之路

陈茵 杨理强 ■

1992年,为了从传统计划经济向社会主义市场经济转型,我国制定发布了《企业会计准则》(以下简称《准则》)和《企业财务通则》(以下简称《通则》)。“两则”的发布在当时被认为是中国会计史上的一个重要里程碑和企业财务管理的重大变革,得到了各界人士的广泛关注。其中,《通则》更是为我国独有,具有中国特色。随着时代发展,虽然“两则”于2006年再次修订,但《通则》的影响力却远远落后于《准则》,那么,是什么原因导致了上述差异?在当前新环境下,《通则》是否还有存在的必要?若有,应如何修订以适应当前新环境?笔者认为,讨论上述问题不能脱离《通则》为什么存在这一本质问题。同时,笔者发现,在《通则》产生之初,围绕着《通则》存废、定位、发展的问题就一直存在,部分观点其实能够指导我们当前对于上述问题的分析。因此本文立足于对《通则》产生、发展的回顾来分析上述问题。

## 一、从《通则》产生原因谈起

为何西方没有《通则》,而我国却同时存在《准则》和《通则》,《通则》在我国形成的特殊背景是什么?盖地在1993年《试谈〈两则〉的中国特色》

一文中指出了部分原因,即一方面,我国以公有制经济为主,国营企业财务活动一直由各级财政部门管理,且在当时承包经营制度中,财务制度基本是一户一定;另一方面,由于国家法律法规尚不健全,对于企业财务行为规范较少。因此,从计划经济向市场经济转轨下,若取消统一的财务制度,从国家来看还不能、不敢和不愿,从企业角度来看,一时会难以适从。同时,李国忠在1993年《深化财务制度改革,制定〈企业财务通则〉》一文中提到,制定《通则》主要是因为现行企业财务制度中出现了不少问题矛盾,有些已不能完全适应客观经济形势发展的需要。所以,不难发现,《通则》的存在实则是计划经济向市场经济转型下,我国政府管理职能未完全转变时期的过渡产物,是对我国当时相关法规不健全的弥补。同时,由于无其他国家的财务通则可资借鉴、加之制定时间短,《通则》的内容不免只能参照原来的财务制度和相应的会计准则进行,并作为行政法规,囊括了一些《公司法》、《税法》中的规定从而使得92版《通则》在内容上更多是对企业会计要素确认、计量的规定、以及关于资本金缴纳的规定等,仍旧体现的是“财

政决定财务、财务决定会计”这一计划经济模型,并以所有类型企业作为规范对象。

## 二、2006年修订之缘由

社会主义市场经济体系的建立、中国特色法律体系的完善和健全,带来了我国企业所有制形式的多样化、公司治理结构的完善,并进一步推动了我国政府职能的转型。而这一切使得92版《通则》在内容规定上迫切需要进行彻底改革。在这一时期,围绕着《通则》是废是留,以及若留,应如何调整的问题形成了“取代论”、“市场论”、“接轨论”、“自身论”、“国资论”等观点,其中,废弃的观点基本与《通则》产生之初部分学者的看法一致(详见《企业准则、会计改革专题研讨会综述》一文)。那么,缘何被认为应该退出历史舞台的《通则》继续存续?并且在内容和规范主体上发生了重大调整?通过研究06版《企业财务通则(解读)》中关于改革的主要观点评述以及修订思路,笔者发现,《通则》的存续主要基于以下考虑:一是对国有企业管理和国有资产管理的需要;二是在我国法规体系不健全的情况下,《通则》依旧可以起到打“补丁”的作

用；三是辩证性地对《通则》进行的扬弃，其中，《通则》中不适应于当前发展的主要是对会计要素确认、计量的规定，这本应属于《准则》的规定范围；四是《通则》在新时期可赋予新的内涵和使命，如内容上还原财务管理本质、拓宽财务管理领域，并为帮助国家指导和监督国有企业（国有资产）发挥作用。在上述考虑下，06版《通则》在宗旨中加入了“保护企业及其相关方的合法权益”以体现监督、加入“推进现代企业制度建设”以体现政府指导，并将适用范围缩小为我国境内设立的具备法人资格的国有及国有控股企业（金融企业除外），以及企业化管理的事业单位。同时，将《通则》结构修改为与财务管理领域相关的筹资、营运、收益分配等，并保留了部分法规内容。

### 三、未来发展之我见

回顾历史不难发现，《通则》的产生（修订）都与当时的经济发展水平、法律健全水平、政府职能转变要求、企业财务管理内涵、国有产权有关，且都遵循了历史唯物主义的思想，即任何体制的改革都是扬弃，都有着历史的一定继承性。同时，两版《通则》的存在都依赖于两个前提，一是国家与国有企业及单位之间的产权关系，二是法律法规体系的健全。在此基础上，我们回到本文开头提出的问题。

（一）为什么《通则》影响力逐渐下降

在早期企业财务制度散乱、《准则》规范不全和相关法律法规体系不完善的时候，《通则》起到了一定的补充、规范和指导作用。但随着相关制度体系的完善，《通则》作为规范企业会计行为、法规补充的作用开始慢慢减弱。虽然2006年《通则》进行了修订，内容还原为财务管理的本质范畴，但由于无国际范例可依，完全是摸着石

头过河，导致了在内容安排上，《通则》仍未找准定位，与《准则》、《经济法》、《税法》等法规存在交叉重叠，未形成独特的法条规定，加之《通则》的内容更新滞后于上述法规，就使得修订后的《通则》也不免落入影响力减弱、受人诟病的命运中。

（二）《通则》未来之路与定位

当前我国环境的变化突出表现为经济新常态、政府职能进一步转型和国有企业深化改革，在此背景下，对于《通则》的未来之路需要考虑：（1）《通则》存在所依赖的背景条件是否随着环境变化而发生改变或者消失？（2）若改变或消失，那么《通则》在新时代下是否需要赋予新的含义和定位？

1. 制度背景变化对《通则》的影响

由产权关系所组成的经济制度是我国有别于西方国家经济制度的独特背景，而这也是《通则》存在的原因之一。具体说来，以公有制为主体，多种所有制经济共同发展是我国社会主义初级阶段的基本经济制度，而我国现在处于并将长期处于社会主义初级阶段的基本国情则决定了以公有制为主体的经济仍将在未来一段时间内存在。目前，我国对国有企业及企业管理一方面靠行政手段，另一方面是通过法律法规进行限制和规范。未来，在混合所有制改革下，国家行政干预的手段会逐渐弱化，更多通过法规来引导和限制国有企业行为，而《通则》所起的作用（性质）恰好就是法律规范。同时，2015年《国务院关于国有企业发展混合所有制经济的意见》规定，混合所有制改革划分为三大类别进行，其中，充分竞争类行业和领域的国有企业改革不受限；重要行业 and 关键领域的商业类国有企业保持国有控股地位；自然垄断类行业国有企业保持现有国有资本结构不变。笔者认为，对于第一类国有企业，未来定位

为按照市场化、国际化要求进行运作，因此，可以靠《公司法》、《国有资产法》等法律法规来保证国有资产的不流失。而对于后两类国有企业，更多不是完全市场化，因此，仍需靠《通则》对其财务行为进行约束和对其财务管理活动进行指导。

2. 法律背景变化对《通则》的影响

针对有实务工作者提出，《通则》已较少人问津，其内容与《准则》、《经济法》等存在部分重复，且在《通则》制定之初就有学者提出“在有关法规建立健全后，《通则》中的许多内容可以分散到各个法规中，《通则》就可以结束其历史使命”的说法，那么是否意味着《通则》的作用可以被其他法律法规所取代呢？笔者认为，一方面，《通则》的内容，如“企业应当建立财务预算管理制度，以现金流为核心”、“企业财务管理体制中经营者的财务管理职能内容”、“企业对没有法律法规依据或者超过法律法规规定范围和标准的各种摊派、收费、集资，有权拒绝”等无法完全在相关法规中进行体现；另一方面，零散于各法规的规定，也不利于国有企业在进行财务管理过程中检索和参照。同时，我国国有企业中特殊的委托代理关系，表现为全民股东的所有权分散和委托代理链条的过长，《通则》的存在有利于更好地衔接相关法规、行政文件在企业财务制度中的落地，并明确企业各相关方的财务关系和权责利，在未来国退民进的情况下，对于非完全市场化的第二类 and 第三类的国有企业仍然具有重要的作用。

此外，虽然在06版《通则》中存在部分规定与相关法规重叠或是因未及时更新而导致不一致的情况，但06版《通则》的制定带有历史的一定继承性，不可避免地受到92版《通则》制定导向的影响，而这些不足则可成为未

来《通则》修订的改进方面,即考虑将与《准则》、《公司法》、《税法》、《国有资产法》等法规中提及的重复内容改为简要论述或者具体解释,并对国有企业及单位中有别于其他企业的财务行为和管理措施进行具体规范。

### 3. 政府职能转变对《通则》的影响

在当前政府职能转变趋势下,要求政府的公共管理职能和国有资产出资人职能分开,其中,国有资产出资人的职能由管企业转变为管资本。虽然目前《企业国有资产法》、《公司法》等法律法规围绕以管资本为主加强国有资产监管的要求,进一步明确了国资监管边界,但还存在诸如多头管理、职责不清、以管企业为主向以管资本为主的转变不到位等问题。笔者认为,这些问题可以通过《通则》将法规与公司财务制度进行衔接来加以解决。同时,财务管理的核心也是管理企业资本,在这一点上,《通则》可以作为相关法律法规在公司财务管理层面的细化。

综上所述,笔者认为,在当前经济新常态、国企混改下,《通则》存在所依赖的背景因素并未消失,而是发生了一些变化。面对这些因素的变化,笔者建议《通则》在未来应主要定位为对第二类 and 第三类国有及国有控股企业(企业化管理的事业单位)的监督和引导,并在相应企业中发挥“加强企业财务管理,规范企业财务行为,保护企业及其相关方的合法权益,推进现代企业制度建设”的作用。最后,针对《通则》作用力减弱的现状,当前亟待围绕《通则》的定位和宗旨(作用)对其内容进行更新、调整和创新。

### (三)《通则》修订建议

1. 明确《通则》与《准则》、《内部控制基本规范》、《管理会计基本指引》的区分

笔者建议,《通则》以企业财务行为和财务关系为对象,内容上定位为

对财务行为和关系的管理和规范。根据信息系统论,会计的作用在于为企业提供关于受托责任和决策有用的信息,因此从这个角度出发,《通则》与《准则》和《管理会计基本指引》的区别在于,后两者分别规范的是企业财务会计与管理会计的信息形成,而前者更多是规范、指导企业利用信息所进行的财务管理活动。对于内部控制与财务管理(财务规范)的内容则互有交叉,其中,贯穿于企业财务活动过程(如资金活动)中的风险不属于内部控制的范畴,也属于企业在财务管理和财务规范中需要注意的内容。两者虽有交叉,但并不能相互替代。因此,在《通则》修订过程中,对于涉及企业内部控制规范部分应注意详略,或就《内部控制基本规范》中的条款进行具体拓展。

2. 明确《通则》与其他相关法律法规的内容衔接和内容创新

由于《通则》具有明显的中国特色,不可避免与相关法律法规中关于企业财务行为的规定重叠,如《国有资产法》中规定了国有企业关联交易、经营预算行为,《企业国有资产交易监督管理办法》中规定了国有资产交易行为。对于重复部分,笔者建议应本着“一致”的原则在《通则》中体现,并根据内容进行详略处理。同时,《通则》不应作为其他法规的堆集文件,而是应考虑在内容上有所创新。首先,建议明确企业管理中各方的财务关系、权责利;其次,可以对国有企业财务管理过程中如何建立以现金流为核心的财务体系、如何提高管理效率等财务管理活动提供指导性意见;最后,可以根据《关于完善中央企业功能分类考核的实施方案》的内容,区分不同类别国有企业,加入不同的财务考核机制和指标,根据《国务院办公厅关于建立国有企业违规经营投资责任

追究制度的意见》加入企业财务违规经营投资追责制度的规定和要求。此外,建议对目前存在的与《通则》内容规定类似的规范性文件进行整合和梳理,如《国有投资公司财务管理若干暂行规定》、《企业国有资本与财务管理暂行办法》、《事业单位财务规则》、《国营旅游企业财务管理若干问题的暂行规定》、《加强企业财务信息管理暂行规定》等。

(本文是教育部人文社科重点研究基地重大项目“大数据环境下财务报告分析框架的重构与应用”<sup>[15]</sup>JJD630011)的阶段性成果)

(作者单位:厦门国家会计学院)

厦门大学管理学院)

责任编辑 武献杰

## 主要参考文献

- [1] 戴国华. 新常态下《企业财务通则》存废之我见[J]. 财务与会计, 2016, (05): 14-15.
- [2] 葛家澍. 参与便是成功[J]. 会计之友, 1993, (01): 4.
- [3] 盖地, 梁甫贵. 关于《企业财务通则》的思考[J]. 财务与会计, 2004, (04): 25-27.
- [4] 蒋占华. 对《企业财务通则》的几点思考[J]. 财务与会计, 2016, (09): 9-10.
- [5] 牟乃密. 会计准则、会计改革专题研讨会综述[J]. 会计研究, 1993, (06): 44-47.
- [6] 财政部会计司. 企业财务通则(解读)[M]. 中国财政经济出版社, 2007.
- [7] 财政部会计司. 企业财务通则(解读)(修订版)[M]. 中国财政经济出版社, 2010.