

# 试论制定具体会计准则中的几个原则性问题

张兆国 向正军 郭均英

本文从我国国情出发,借鉴国际会计惯例,对制定具体会计准则中普遍关注的几个原则性问题进行了探讨,提出了具有建设性的见解。

在制定我国具体会计准则中,正确地处理具体会计准则与税法、财务规范、行业会计制度、基本会计准则之间以及具体会计准则的国际化与国家化、可比性与灵活性、现实性与超前性之间的关系,对提高具体会计准则的质量,建立起既符合我国国情又与国际会计惯例相衔接的会计准则体系,有着十分重要的意义。为此,本文就这些原则性问题略抒己见。

## 一、具体会计准则与税法

具体会计准则与税法的关系,集中表现为会计利润与应税利润的关系。会计利润是按照会计准则确定的本年帐面利润,而应税利润则是按照税法确定的本年应纳税所得额。由于确定两者的依据不同,因而两者在量上不一定相等。当具体会计准则与税法在规范企业收入、费用的确认时间和数额一致时,会计利润就等于应税利润,否则,两者就不相等。如何处理这种关系,目前有两种观点:一是认为,具体会计准则与税法对有关收入、费用和利润的规定应该一致,使会计利润与应税利润相等;二是认为,具体会计准则与税法对有关收入、费用和利润的规定可以不同,企业根据前者计算会计利润,根据后者将会计利润调整为应税利润,具体怎样调整可通过制定“所得税会计准则”来加以规定。笔者持后一种观点,其理由有:

1. 制定具体会计准则的目的在于客观地反映企业的财务状况和经营成果,满足会计信息的使用者进行经济决策与管理的需要,而制定税法的目的在于规范税收分配秩序,保证国家财政收入,运用税收杠杆调节经济运行。由于它们的目的不同,所以各自具有其独立性。这就决定了它们在规范企业收入、费用的确认标准上应存在着差异。如果强求会计利润与应税利润相等,就必然要求具体会计准则与税法完全一致,随着税法的变化而及时地对具体会计准则作出修订。这样,势必会影响到具体准则的稳定性、科学性和严密性,不利于正确地反映企业的财务状况和经营成果。

2. 具体会计准则对于能够用货币进行计量并足以影响收入、费用等会计要素发生增减变化的各项经济业务的处理,一般都规定有不同的方法,供企业选择。即使在国际会计准则减少可供选择的方法,力求提高会计信息可比性的今天,对有多种处理方法的会计事项除了规定一种作为基本方法之外,还规定有多种备选方法。具体会计准则的这种灵活性,是税法不具备的。如果具体会计准则象税法一样,对收入、费用等会计要素的各具体项目都规定得死死的,这就不利于企业根据其经营决策和财务决策有选择地应用会计政策。这实质上是对企业投资者权益和企业自主权的侵犯。

## 二、具体会计准则与财务规范

1992年,我国在出台《企业会计准则》和行业会计制度的同时,出台了《企业财务通则》和行业财务制度。这种会计规范和财务规范同时并存的局面,在《企业会计准则》缺乏明确的针对性和操作性,而具体会计准则又尚未颁布的情况下,无疑是一种现实的选择。而现在需要研究的问题是:当具体会计准则出台之后,是否还继续保留《企业财务通则》和行业财务制度?对此,论者的意见不一:有的主张保留,而有的主张逐步废除。笔者持后一种意见,其理由有:

1. 长期以来,在我国会计制度和财务制度同时并存,并遵循财务制度决定会计制度的原则,其历史原因是过去高度集中的财务管理体制。在这种体制下,由于资金筹集权与投资权、成本开支审批权、工资总额决定权、产品定价权和收益分配权等均集中于国家,与之相适应,资金供应责任、资产损失报销责任、债务偿还责任和亏损弥补责任等也均由国家来承担,所以国家必须制定事无巨细的财务制度,来规范企业的财务行为。而今天这种高度集中的财务管理体制已被彻底打破,企业成了自主理财的主体,资金的筹集、使用和耗费均由企业自己决定,盈亏由企业自负,不再是国家替企业理财,由国家拍板。所以,在这种新的情况下,尤其是在现代企业制度建立之后,国家就再也没有必要专门制定事无巨细的财务通则和财务制度。

2. 在我国,会计核算规范和财务规范长期并存的原因还有一个,就是我国长期以来把“会计确认、计量与报告职能相分离”,即由财务制度来规范会计确认与计量活动,由会计制度来规范会计报告活动。而按照国际惯例,会计确认与计量应是会计准则所规范的重要内容。从我国业已实施的基本会计准则尤其是业已发布的部分具体会计准则征求意见稿来看,其主要内容也是对会计确认与计量的规范。会计确认与计量活动总是会体现企业的财务行为,反映企业的财务政策和财务关系;其结果总是反映企业的财务状况和财务成果。这样看来,具体会计准则对会计确认与计量的规范,同时也是具体的财务准则。所以,一旦一系列具体会计准则出台之后,就应结束财务通则和行业财务制度的历史使命。

3. 随着我国经济法规体系的建立和健全,根据国际上的通行做法,对会计准则所不能覆盖的财务活动,如涉及的税收、收益分配等内容,可以纳入其他有关的经济法规中。

## 三、具体会计准则与基本会计准则

我国的会计准则体系是由基本会计准则和具体会计准则组合而成的。基本会计准则是对

会计假定、会计目标、会计信息质量，以及对各会计要素确认、计量和报告的标准所作的概念性和原则性的规定。其特点是比较抽象、覆盖面广、操作性差。所以，在西方国家它被称之为“概念公告”或“概念框架”。具体会计准则是以基本会计准则为依据，对各会计要素确认、计量和报告所作的规定，其特点是操作性和针对性强。两者的关系应是：基本会计准则是制定具体会计准则的理论依据，对具体会计准则起着统驭、指导的作用；而具体会计准则则是基本会计准则的具体化，是联结基本会计准则与会计实践的桥梁。因此，我们在制定具体会计准则时，应树立起以基本会计准则为依据的指导思想。

但是，我们还必须认识到，由于种种原因，我国业已颁布的基本会计准则——《企业会计准则》存在着许多不足：过多地偏重于对一些基本概念的描述，而对一些概念所隐含的一些重要理论问题缺乏论述，因而理论深度不够；过多地偏重于对会计要素的描述和对会计报告的要求上，而对一些特殊问题的规范则论述不足，因而包括的内容不够广泛；更多的是对国外会计经验的借鉴和会计理论的演绎，因而还有待于我国会计实践的检验。随着社会主义市场经济的发展和人们认识的深化，还会出现一些与之不相适应的地方。而具体会计准则是在基本会计准则颁布之后，适应我国社会政治经济的变化，在总结我国会计经验并参照国际会计惯例的基础上而制定的。针对上述这些不足之处，在制定具体会计准则时，既要以现行的基本会计准则为指导，但又不能完全被它所束缚，要从实际出发，允许具体会计准则与它有所背离。对于相背离的地方，应根据具体会计准则的内容对业已颁布的基本会计准则加以调整。

最后，还有必要指出，我国现行的《企业会计准则》在颁布时，由于既没有标明是基本会计准则，也没有标明是第一号会计准则，因而不便于人们学习、运用和研究我国的会计准则，容易导致一个错觉：好像我国的会计准则就是已颁布的《企业会计准则》。所以，笔者建议，下次修订时，应解决好这个问题。

#### 四、具体会计准则与行业会计制度

具体会计准则颁布之后，行业会计制度的命运如何？大体上有两种不同的意见：一种观点认为，具体会计准则颁布之后，行业会计制度应与之并存一段时期，待条件成熟时再予以取消；另一种观点认为，具体会计准则与行业会计制度是殊途同归的两种形式、两种工具，它们都是明确提出会计工作的具体规范，所以只要行业会计制度与具体会计准则保持一致，两者并存便是必要。笔者持前一种观点，其理由有：

1. 现行的行业会计制度是与产品经济条件下的行业分割、部门管理相适应的产物，因而仍带有浓厚的直接控制的色彩。随着我国市场经济的发展，以一业为主、多种经营的企业越来越多，行业界限越来越模糊。为了适应和满足跨行业经营的需要，基于产品经济而产生的行业分割的影响应在会计规范中消失，尽快制定出具体的会计准则。这是符合“专业经济部门要逐步减少”这一指导思想的。

2. 具体会计准则作为具体规范企业会计核算的直接标准，应当具有很强的针对性和操作性两个基本特征。为此，我国的具体会计准则应做到：在内容上应力求全面，既包括通用的具体会计准则（即用来规范所有企业都会发生的会计业务），也包括特殊业务的具体会计准则（即用来规范不是所有企业都会发生的会计业务，如租赁、企业合并、外币折算等），还包括

特殊行业的具体会计准则(即用来规范金融企业、农业企业等特殊行业企业所特有的会计业务);在内部结构上应力求完整,一项具体会计准则的结构一般应包括引言(即说明准则制定的目的和适用范围)、定义(即对准则中所使用的会计概念给出严密的定义),正文(即阐述对某一项目的确认、计量、记录和报告)和附录等内容,根据实际需要,还可以在附录中对会计科目的设置、使用和帐务处理等问题加以说明。这样,我国的具体会计准则不仅规范了企业的会计确认、计量和报告等会计政策(符合国际会计惯例),而且还对会计科目的设置、使用和帐务处理进行了说明(吸收了我国行业会计制度的优点)。因此,我国的具体会计准则颁布之后,行业会计制度便可以取消。

3. 什么时候取消?这与具体会计准则的实施步骤有关。具体会计准则的实施步骤,目前有三种意见:一是认为,待全部具体会计准则都成熟了之后一次性颁布实施;二是认为,成熟一条颁布实施一条;三是认为,成熟一批颁布实施一批。笔者认为,第三种观点优于前两种观点。这是因为:第一种观点虽然可以保证具体会计准则体系的完整性和系统性,而且也便于实施,但是时间拖得太长,不能适应我国经济迅速发展的需要。另外,随着我国政治经济环境的变化,现在制定的准则,到将来颁布时也不一定行得通,如果行不通,就必然要进行频繁的修改,如此下去,试问何时能颁布?第二种观点更难以行得通,因为各项准则之间存在着密切的联系,如果一项准则已经颁布实施,而另一项与此相联系的准则尚未出台,这样就会使会计人员无所适从,也难以保证前后颁布的准则之间协调一致,还会扩大准则与制度之间的矛盾。在采用“成熟一批,颁布实施一批”的步骤下,由于颁布实施的每一批具体会计准则均具有相对独立性,因而在每颁布一批具体会计准则之后,便可废除相应部分内容的行业会计制度。这样,就能较好地解决具体会计准则与行业会计制度之间的矛盾,充分发挥具体会计准则的作用,也有利于会计工作的平稳过渡。

4. 具体会计准则与行业会计制度并存,不管行业会计制度是以示范性形式还是以强制性形式存在,都会不同程度地弱化具体会计准则的作用,使之处于名存实亡的境地。这是因为在我国,长期习惯于按会计制度办事的会计人员,在进行具体会计业务核算时真正关心的是会计制度,而不是具体会计准则。

## 五、具体会计准则的国际化与国家化

制定我国具体会计准则的总体目标是,建立起既符合中国国情又能尽量与国际会计惯例相协调的会计准则体系。要实现这一目标,就必须处理好具体会计准则的国际化与国家化之间的关系。要处理好这一关系,笔者认为,应注意解决好以下三个问题:

1. 我国实现市场经济,其会计准则就必须国际化。因此,我们在制定具体会计准则时,对于国际公认、市场经济通行的会计准则,只要与我国的法律不相矛盾,就应尽可能地采用,使我国会计与国际会计相协调。但是,由于我国的经济法律、经济环境和传统习惯等与其他国家有着本质上的不同,这就决定了我国的具体会计准则与国际会计准则或其他国家的会计准则不可避免地存在着差异。尽管如此,为了提高我国的会计信息在国际上的可比性,也应根据国际会计惯例的要求,对这种差异作公开说明。

2. 借鉴国际会计惯例,必须了解国际会计惯例的现状。国际会计惯例的主要内容是国际会计准则。到目前为止,国际会计准则共公布了32条,其内容还很不全面,有许多重大的会

计事项尚未涉及。随着社会经济环境的不断变化，已有许多与之不相适的地方，需要作出修改，在1989年1月国际会计准则委员会公布的一份关于“财务报表可比性的意向文件”中就提出了29项修改意见。国际会计准则主要是参考英、美国国家的会计准则制订的，其中绝大部分（95%以上）与英、美国国家的会计准则一致，因而缺乏国际通用性。针对这些情况，我们在制定具体会计准则时，对于国际会计准则不能简单地照搬，而应就其科学性、合理性、通用性进行分析、比较、鉴别，做到择善而从。

3. 借鉴国际会计惯例，必须从我国国情出发。世界上任何一个国家的会计准则在其国际化进程中，都因本国特有的政治经济环境而保持着本国的特色。如英国和美国的会计准则以保护投资者的利益不受侵害为主要特征；荷兰和日本的会计准则以确保企业生存和发展为主要特征；法国和意大利的会计准则以保证国家财政收入为主要特征；原苏联和我国早期的会计制度以满足国家宏观经济管理的需要为主要特征。我国现在实行的是社会主义市场经济。在这种条件下，由于物质利益的多元化和会计信息作为利益的一种体现，国家已再不是会计信息的唯一使用者，会计信息的使用者出现了多元化的格局。除了国家之外，还有企业的投资者、债权人 and 内部各级管理人员等。国家需要会计信息，为的是加强宏观调控、优化社会经济资源配置；企业的投资者和债权人需要会计信息，为的是合理地进行投资和信贷决策；企业内部需要会计信息，为的是合理地作出各种经济决策，加强内部控制。为了使会计信息能够满足这些使用者的需要，就必须制定出与此相适应的多重目标结构的具体会计准则。因此，我们在制定具体会计准则时，对于国际会计惯例和其他国家会计准则的借鉴，应从我国国情出发，应注意普遍性，绝对不能全盘照搬。

## 六、具体会计准则的可比性和灵活性

具体会计准则的可比性是指不同企业对相同会计事项的处理，应采用相同的会计政策，使不同企业的会计核算口径一致，会计信息相互可比。具体会计准则的灵活性则是指不同企业对相同会计事项的处理，可在具体会计准则所允许的范围内，选用不同的会计政策。所谓会计政策，就是企业为处理会计事项、编制财务报表而在会计准则所允许的范围内，选用具体的会计程序和会计方法。企业对会计政策的选用，从表面上看是一个会计技术问题，但实际上是同企业的经营政策和理财政策相联系的，可以起到调节和均衡收益，推迟或提前纳税等作用。可见，如果过份地强调具体会计准则的可比性，虽然有利国家加强宏观经济管理和企业的投资者或债权人进行正确的经济决策，但是不利于企业根据自身的特点，选择合适的会计政策；反之，如果过份地强调具体会计准则的灵活性，便将出现与上述相反的情况。要解决好这一矛盾，就必须在制定具体会计准则时，把可比性和灵活性有机地结合起来。如何做到这一点？我们认为，至少应注意解决好以下两个问题：

1. 对于有多种处理方法的会计事项，可以规定一种作为“优先使用”或“必须使用”的方法，如有必要或因特殊情况，也可以规定另一种或多种作为备选方法。对于备选方法的选用，应在具体会计准则中表达制定机构的倾向意见，以便于引导企业正确地选用会计政策；应在会计报表附注中加以充分说明，以便满足国家加强宏观经济管理和企业的投资者或债权人合理作出经济决策的需要；应在其他有关法规中施加某种限制（如税法不允许采用时，就应在会计利润的基础上调整计算应税利润），以便防止企业滥用备选方法而不正当地调节收

益, 逃避纳税。

2. 为了保证前后时期的会计信息具有可比性, 企业应遵循会计的一致性原则, 对所选定的会计政策应力求连续一贯地采用。当然, 如果有充分的理由需要改变时, 也得改变。但对这种改变的事实及其对财务的影响, 应在编制财务报表时予以注解, 充分披露; 还要对前期的财务报表作出必要的调整, 使得前后一致。

## 七、具体会计准则的现实性和超前性

制定具体会计准则, 毫无疑问, 要从现实存在的会计实务出发, 否则就是空中楼阁, 起不到应有的作用。因此, 具体会计准则必须具有很强的现实性。但是, 由于目前我国正处于经济改革之中, 有许多新情况、新问题不断涌现, 需要具体会计准则不断适应经济形势的发展对会计核算的要求, 而又由于具体会计准则和其他法规一样, 不能朝令夕改, 应保持相对稳定, 因此这就要求我们在制定具体会计准则时应考虑一定的超前性, 以免临渴挖井, 手忙脚乱。在考虑超前性时, 主要应注意以下两点:

1. 超前规范的会计业务不易过于瞻前, 否则, 会因缺乏现实依据而难以把握。制定具体会计准则时, 考虑其超前性, 虽然可以保证其稳定性, 但是我们应该看到, 社会经济环境总是在不断地发展变化, 尤其是目前我国经济正处于转轨变形的发展时期, 许多新的会计业务将会不断涌现, 对这些未来可能发生的会计业务, 不可能都有把握地进行超前性的规范, 因此对原会计准则进行修改、补充便不可避免。所以, 具体会计准则超前规范的内容, 应是将来很有可能发生、对会计信息使用者作出评价或决策有较大影响, 并有把握加以科学合理规范的会计业务。

2. 对未来可能发生的会计业务进行超前性规范时, 应与国家的有关经济法律法规相协调, 不要相矛盾或相抵触; 应借鉴国外有关会计业务的会计准则, 以免走弯路。

(责任编辑 邹惠卿)