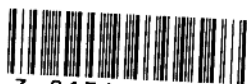


会计改革与发展

吴探学 胡良才 等著
莫国强 吴俊洁

云南科技出版社

98
F23-53
15
Z



3 0134 1660 1

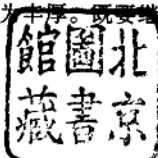
序 言
A422/26

随着我国改革开放的不断深入和社会主义市场经济体制的构建,自1993年开始实施了“企业会计准则”。一方面,在全国范围对会计行为实行了统一规范,确保了会计信息的质量,使之更能如实反映经济活动,为市场经济开辟了良好的会计环境;另一方面,与国际会计惯例开始接轨,提高了会计信息在世界市场上的可比性,易为国外使用者理解,发挥了会计是国际通用“商业语言”的积极作用。以“企业会计准则”的实施为标志,我国的会计改革进入了一个十分关键的新时期。

新时期会计改革的总体目标是建立社会主义市场经济的会计模式,它与长期以来在高度集中统一的计划经济体制下所形成的会计模式有着明显区别,是属于两种不同类型的会计模式。显然,这是一项具有历史意义的改革,在我国会计史上是一次巨大的飞跃,会计领域发生了空前深刻的变化。

社会经济环境的演变和会计改革的日益深化,丰富了传统的会计知识,同时,亦开拓出越来越多的会计新领域,如物价变动会计、总分店会计、无形资产会计、租赁会计、所得税会计、破产清算会计、外币会计、人力资源会计、资产评估会计、质量成本会计、电算化会计、公司会计、国际会计等等。会计的大改革、大发展,极大地冲击着会计教育,深刻地影响着会计教育。高等学校会计专业现在和以后所培养的学生,是跨世纪的人才,是21世纪会计实务工作、理论工作与教育工作的接班人。他们需要掌握的会计知识更为丰厚。既要继承植根于中国沃土的会计理论方法体系,又要

1



C

466351

借鉴学习国外会计的先进经验,不仅要熟练地应用现有会计知识,又要随社会经济的发展不断开拓会计新领域,创造会计的新知识。造就一大批适应 21 世纪需要的高素质复合型会计人才,迫切要求高等学校的会计教师对传统的教学内容进行卓有成效的重大变革和更新。

更新教学内容任务艰巨,是一项十分复杂的系统工程。包括知识结构的调整、课程的重新设计组合、教材内容的除旧更新,以及相应的教学方法的改革。而更新教学内容的每一项工作都有赖于会计学教师积极开展科学研究,提高学术水平,努力攀登科学研究的高峰,推出高质量的研究成果。如果不注意科学研究,只在原有水平上踏步不前,最好的教师也只能是一名优秀的“二传手”,不可能立足学科前沿掌握学科发展的动向,更新教学内容的良好愿望将会成为一纸空文而难以实现。

科学研究的生命在于创新,研究成果的价值也在于创新。所谓创新,应着重体现在以下几个方面:

一、社会主义市场经济及其会计模式是前无古人的新事物,在构建与发展的进程中,新情况、新经验、新问题层出不穷,要求人们去研究、去总结、去解决。因此,应遵循科学的原则,在符合会计实践发展规律的基础上,积极探索未知的问题,提出新材料,阐明有创见性的新观点、新理论,大胆地走别人没有走过的路,敢于和善于扬弃别人和超越自己,不断地有所发现有所进步,努力形成自己的新风格。

二、科研成果要指导会计实践,服务会计实践。如果脱离实际,对解决现实问题毫无作用,自然无创新价值。与此同时,科学研究也不能仅仅局限于解决当前的局部的实际问题,还必须揭示会计发展的方向和趋势,阐明会计科学的发展规律,为形成新领域新学科提供科学依据。进行超前研究,贵在先行,重在导向,启迪人们的思路,开阔人们的视野。

三、当代科学发展的现实和今后的发展趋势,呈现出社会科学之间以及社会科学与自然科学之间多学科的相互结合、相互渗透。会计学是一门社会科学,历来与相邻学科有着密切联系,近几十年来这种联系表现得更为明显。会计学引进了越来越多的其他学科的知识,特别是电子计算机在会计上的广泛应用,使会计的技术方法面目为之一新。会计学与其他社会科学以及与自然科学的结合,为自身发展输入了新的内容,灌注了新的活力。传统会计学要有更大的突破和创新,必须进行智力的横向转移,着力扶植新兴学科、交叉学科的生长发育。

国家的社科研究“九五”规划提出:要强化精品意识,重在多出精品。具有高度创新价值的优秀科研成果,必定是精品,是传世之作。产生精品的地方将大大提高自己的学术声望,很可能以此为基础形成某种学术中心。

云南财贸学院会计学教师立足改革开放和现代化建设,积极开展科学研究,对丰富多采的会计实践从理论高度加以分析、归纳和综合,撰写了一批学术论文,丰富了会计科学的理论宝库,为会计改革与发展提供理论支撑贡献了一份力量。为了推进学院省级重点学科——会计学的建设,努力提高人才培养任务,较为全面地反映会计学教师的科研成果,现将近年来公开发表在云南省内外报刊上的学术论文汇集成册,交付出版,定名为“会计改革与发展”。

会计改革与发展,其实践活动极为丰富复杂,永远不会停滞在一个水平上,总会不断地有所进步。因而,会计改革与发展的理论探索、教学内容的更新改造,也将是一个长期艰苦的过程。本书的编纂,曾经多方推敲,但论文中的某些观点、结论和建议仍有不成熟之处,理论上是否成立,实践中能否应用,都有待检验。热忱欢迎读者斧正,提出意见。

学术争鸣,自古有之。学术问题最为突出的特点,是人们在认

识和改造自然界的过程中所形成的思想理论成果之间的对立与冲突,亦即不同观点、理论与学派的争鸣。学术领域出现认识上的差异和辩论具有客观必然性。认识差异是由认识规律决定的,只能用实践检验和民主争论的办法去解决。“一花独放不是春,万紫千红春满园”。对会计改革与发展确有指导意义和促进作用的会计理论,正是在学术争鸣中经受会计实践的反复检验而逐渐形成和发展起来的。

吴探学

1996.10.29

目 录

会计理论篇

深化会计改革的重要举措——论会计准则·····	吴探学(1)
论新行业会计制度的存废·····	吴探学(8)
试论会计法是会计工作的母法·····	莫国强(15)
论建立中国式责任会计·····	胡良才(19)
中国会计改革的转机·····	杨昆元(28)
市场经济体制下的会计对象之我见·····	吴俊洁(31)
国有资产经营收益分配制度探讨·····	吴俊洁(35)
略论会计学与统计学的关系·····	杨昆元 王力宾(41)
从会计环境入手重新认识会计的本质·····	吴俊洁(49)
当代会计科学发展的若干问题·····	吴俊洁(54)
实现稳健性原则与西方会计之比较·····	朱锦余(60)
试谈物质资料生产成本概念的一些问题·····	杨昆元(66)
“真实与公允”观念在欧洲协调的障碍及启示 ····· 吴俊洁 (英)Moyra Kedslie David Alexander(77)	
论制造成本法·····	吴探学(83)
创立“边缘会计学”的思考·····	吴探学(92)
关于管理会计的行为基础中决策模型的辩证思考····· ·····	杨昆元(101)
预测会计的超前性·····	锁渝昆(107)

论中国会计国际化的方向

..... 吴俊洁 (英)Moyra Kedsle(110)

国际会计准则及其在主体国家的运用

..... (英)Richard J·Briston 吴俊洁(118)

对新确立会计平衡公式的认识..... 陈 红(125)

试论资金的时间价值..... 朱朝云(128)

试论资金市场在治理整顿中调节经济的功能

..... 吴俊洁(135)

论税收会计的对象和特点..... 陈庆萍(139)

大学本科会计教育改革研究报告..... 吴探学(主持)(144)

会计实务篇

《企业会计准则》结构初探..... 吴俊洁(156)

加强国有资产管理需完善“资金分帐制”..... 吴俊洁(163)

关于折旧帐户性质及其帐务处理的思考..... 杨昆元(167)

关于质量成本几个基本问题的认识

..... 杨昆元 伍里晖(174)

关于固定资产折旧核算的几个问题

..... 莫国强 吴探学 丁 峙(178)

企业自有资金成本问题刍议..... 徐 融 郑凤龙(185)

我国财务会计的几个热点问题探析..... 陈 红(189)

浅议现代企业财务管理的内容和形式..... 徐 融(194)

商品销售回扣与折扣浅析..... 陈 红(197)

资产负债表的结构分析..... 杨昆元(199)

混合成本分解方法刍议..... 王民治(204)

试论会计电算化系统的组织控制和内部牵制

..... 叶 明(211)

审计理论与实务篇

论国家审计的概念及其他..... 胡良才(216)

论审计假设体系.....	朱锦余(220)
促进审计主体履行审计职责的对策研究	
.....	朱锦余 陈 红(230)
关于我国审计法律责任若干问题的探讨	
.....	朱锦余 陈 红(236)
浅谈审计、审计工作的概念及其他	胡良才(244)
对经济效益审计鉴定标准的思考.....	徐 融(251)
论审计风险产生的原因与控制.....	朱锦余(255)
关于增值税审计的思考.....	朱锦余(261)
关于所得税审计的思考.....	朱锦余(268)
试论预算会计向借贷法转变的可能性	
.....	杨昆元 周发志(276)

会计理论篇

深化会计改革的重要举措

——论会计准则

吴探学

党的十四大决定,我国经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济体制。这一正确的战略决策,极大地丰富和发展了马克思主义经济理论,也是对我们正在建设有中国特色社会主义市场经济的集中概括。

建立社会主义市场经济体制,对改革开放提出了更高的要求。会计是经济管理的重要组成部分,在进行了十多年改革的基础上,无疑面临着进一步深化改革加大改革力度的紧迫任务。

建国后,历史上经历过两次大的会计改革。1956年~1958年的第一次会计改革,受到“左”的影响,指导思想、方法步骤发生严

重偏差,致使改革未能取得成功。1964年~1965年的第二次会计改革,提出了一些改革项目,有的已经开始实施,并取得一定进展,但因“文革”而被迫中断。历史上的两次会计改革,是在闭关锁国而又高度集中的计划经济体制下进行的,主要是调整中央与地方、国家与企业的管理权限,在会计核算制度上仅着力于删繁就简,破除繁琐哲学。

党的十一届三中全会以后开始的第三次会计改革,则是在我国新的历史时期处于改革开放和建立社会主义市场经济体制的大背景下展开的,改革的深度与广度大大超过以往两次改革,在会计理论、会计实务上都有了新的突破,意义重大,影响深远。

第三次会计改革的一个重点,是改革现行会计核算制度,实行我国的会计准则。财政部作为会计工作的主管部门,对于这一改革予以高度重视和关注,1988年10月成立会计准则课题组,负责会计准则的调查、研究、设计与起草工作,经过几年来集思广益,几易其稿。经国务院批准,财政部于1992年12月3日正式颁布了《企业会计准则》,并决定从1993年7月1日开始实施。当前,会计界的头等大事是抓紧学习、宣传会计准则,做好实行会计准则的各项准备工作。

—

会计准则是会计核算的依据,是进行会计核算必须遵循的基本原则。其突出的特点是:①具有跨所有制、跨部门、跨行业、跨经营方式进行控制的作用,适用于各种类型的企业,是所有企业会计核算的统一规范;②重点说明会计核算的最终产品,即企业会计报告的质量标准。在会计准则的统驭下,企业可以根据自身的经营特点与管理要求,独立自主地设计适用于本企业需要的会计核算制度。

我国建国以来的会计核算制度,却是分所有制、分部门、分行

业以及分经营方式分别制定的。这种相互分割的制度,适应高度集中的计划经济体制的需要。但是,随着经济体制改革的不断深入和对外开放政策的进一步贯彻实施,特别是在面临建立社会主义市场经济体制的今天,现行会计核算制度越来越暴露出它的局限性。其主要表现:

第一,各类企业的会计确认、计量和报告标准存在很大差异。相同经济业务分别采用不同的会计核算制度,必然产生不同结果,从而导致各类企业提供的会计信息缺乏统一性和可比性,不利于企业面向市场开展公平竞争。

第二,近年来,在经济领域中发展横向联营,出现了跨所有制、跨部门、跨行业以及跨地区的联合企业和企业集团,相互分割的会计核算制度难以满足它们进行会计管理的要求。

第三,现行会计核算制度一统到底,管理过多过细,既不利于转换政府及部门职能,也不利于企业结合自己实际制定适用的会计核算制度。

第四,现行会计核算制度同国际会计惯例差距较大,外商难以理解我国的会计政策与会计方法,因此,也不利于引进外资和对外经济交流的发展。

上述几方面表明,现行会计核算制度已经影响到经济体制改革的深入进行,影响到对外开放的不断扩大,迫切需要加以全面改革。而改革的一项重要举措,就是实行既有中国特色又与国际会计惯例协调的会计准则。因此,根据当前会计所面临的社会经济环境的变化,以会计准则统驭会计核算工作,规范会计实务,是建立社会主义市场经济体制加速现代化建设的需要;是政府转变职能,加强宏观调控和搞活微观经济的需要;同时,也是进一步贯彻落实对外开放政策,扩大国际经济交流的需要。

二

建国后,特别是实行改革开放十多年来,我国的会计法制建设有了较快的发展,现在已初步形成以《会计法》为核心的会计法规体系。这一体系可划分为如下三个层次:

(1)全国立法机构制定的会计法律,即《中华人民共和国会计法》,它是全部会计法规的根本大法。

(2)国务院制定的会计行政法规,如《总会计师条例》等。

(3)财政部制定或有关业务主管部门制定并经财政部审定同意的专业会计核算制度等等。这一层次的会计法规数量最多,总数达百种以上。

目前颁布的会计准则,是会计行为的一种规范化要求,将发挥准绳作用,以判别会计核算工作质量。在我国,由政府部门(主管全国会计工作的财政部)颁布实行,对企业的会计核算具有强制性和约束力。因此,会计准则具有明显的法规性质,是整个会计法规的重要组成部分,属于其中的第三层次。

会计准则在会计法规中的地位和作用表明,它与会计核算制度同为第三层次具体的专业制度,两者是相互对应的。基于这一观点,在会计理论与会计实务中,不能将会计准则同会计制度混淆起来同等看待。会计制度的内容非常广泛更为丰富,凡是有关会计工作的规章制度都归属会计制度。而会计准则是会计制度制定的主要依据,两者是部分与整体的关系。会计准则取而代之的仅为现行的会计核算制度,决不是现行的所有会计制度。

对会计准则属于会计法规体系所作的以上说明,似无非议。但也存在一些需要认真对待和解决的问题。比如,《会计法》是整个会计法规的根本大法,或称会计法规的母法,其他会计法规不能违背它的基本精神和各项规定。然而,现在颁布的企业会计准则就与《会计法》有不够协调之处。《会计法》是依据所有制形式划分

其适用范围,一切国营企业事业单位、国家机关、社会团体以及军队办理会计事项都必须遵守《会计法》,而会计准则却是按照经营目标来划分适用范围的,它仅适用于设在我国境内的所有企业,凡归属为企业的单位,它超越了所有制形式的界限,具有跨所有制形式控制各类企业的功能。诸如此类问题,应引起高度重视,以维护会计法规的严肃性和权威性。

三

前已述及,会计准则是会计核算的依据,是进行会计核算必须遵循的基本原则。照理,它应统驭全社会一切组织、机构和单位的会计核算工作,规范所有企业、行政事业等单位的会计行为。可是,在实际设计会计准则时,还必须考虑几个因素:

(1)企业和行政事业单位的经济活动,性质上迥然不同,会计管理的具体内容存在明显差异。

(2)建立社会主义市场经济体制,企业是主体,改革企业的会计核算制度是当务之急,应先行一步。

(3)目前,世界各国的会计准则和国际会计准则,主要适用于以盈利为目的的企业,对非盈利单位是用另外的法规制度管理。

考虑到这些因素,借鉴国际上通行的作法,现在颁布的会计准则只适用于设在中华人民共和国境内的所有企业,包括全民所有制企业、集体所有制企业、联营企业、私营企业、外商投资企业等等各类企业。至于行政机关和事业单位应遵循的会计准则,则由财政部另行制定。因此,财政部颁布实行的会计准则,定名为《企业会计准则》。

会计准则颁布后,还不能立即就废止现行的会计核算制度,从现行会计核算制度到会计准则,需要有一个过渡时期,以便对现行会计核算制度分步骤地进行修订,使之逐步向会计准则靠拢,逐步与会计准则相一致。同时,实行会计准则是一项新工作、新的会计

实践,它是按照建立社会主义市场经济体制的要求设计的,有很多新内容,广大会计人员必然也要有一个重新学习的过程。

四

我国的会计准则,由基本准则和具体准则两个层次构成。

第一层次基本准则,是会计行为的基本规范,即关于各类企业进行会计核算必须共同遵守的基本要求,它反映了会计核算的一般规律与本质特点,是制定具体准则的依据,也是各类企业从事会计核算工作的指导思想。基本准则统驭具体准则。其特点是覆盖面广、概括性强。

财政部颁布的《企业会计准则》即属于会计准则的第一层次基本准则。

《企业会计准则》共 10 章 66 条,构成了一个较为严谨的体系。主要内容可分为基本前提(或称会计假设)、一般原则、6 项会计要素准则与会计报告准则四部分。四部分前后之间存在着统驭与被统驭的关系,前部分制约后部分,后部分是前部分的进一步展开。从会计核算必须具备的基本前提出发,最后产生会计的最终产品——会计报告。

《企业会计准则》与现行的企业会计核算制度比较,在以下几方面作了重大改革:

(1) 适应改革开放新形势,以建立社会主义市场经济体制为指导思想,统一规范境内各类企业的会计实务,打破了所有制、部门、行业以及经营方式的界限,因而适用于设在我国境内的所有企业。

(2) 为统一各类企业的会计核算,使其提供的会计信息有可比性,规定了会计核算的 12 条一般原则。如会计核算必须真实、及时、清晰;以权责发生制为基础;收入与费用相互配比;合理划分收益性支出与资本性支出,等等。

(3) 明确规定会计要素为 6 项，即资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润，并分章说明它们的具体内容及核算办法。

(4) 简化了企业成本核算，用“制造成本法”代替“完全成本法”，将企业生产经营活动中发生的费用分为制造费用与期间费用，制造费用计入产品成本，期间费用则在发生的会计期间直接计入当期损益。

(5) 将长期以来所使用的“资金来源=资金占用”的会计平衡公式改为“资产=负债+所有者权益”，明确了企业作为独立商品生产者的地位以及产权关系。同时，也能为企业外部各方提供适用的会计信息。

(6) 规定企业会计报告主要包括资产负债表、损益表和财务状况变动表（或现金流量表），这是国际通行的会计报告体系。至于成本报表，因涉及企业生产经营的商业秘密，准则未作规定。

(7) 改变提取固定资产折旧以及盘亏、毁损冲减投资的做法，对固定资产盘盈盘亏的净值以及报废清理所发生的净损失计入当期损益，较好地体现了保护投资者的利益。

(8) 规定会计记帐采用借贷记帐法，结束了长期以来借贷、增减及收付等多种记帐方法同时并存的局面。统一采用借贷记帐法，这就作到了与世界各国的记帐办法一致。

第二层次具体准则，是根据基本准则的要求对有关会计核算业务作出的具体规定，是基本准则的具体化。其特点在于针对性强、便于操作。财政部准备在今后几年内逐步制定一系列的具体准则，如国有资产会计、折旧会计、外币业务会计、破产清算会计、无形资产会计、物价变动会计、长期投资会计、前期调整会计等。

论新行业会计制度的存废

吴探学

近来，全国会计界十分关注新行业会计制度的命运，对具体准则出台后新行业会计制度的存废议论较多。

新行业会计制度的存废问题，不能留待具体准则颁布施行以后才去研究决定，应在制定具体准则的过程中认真加以解决。因为，它的去留影响到具体准则的制定及其施行后能不能真正发挥应有作用等等一系列重要问题。当前，进一步深化会计核算制度改革，必须尽快明确：当具体准则出台，是否需要继续保留新行业会计制度。本文对此作以下分析，阐明观点，供读者参考。

一

新中国成立以后，会计所处的社会环境，是高度集中的计划经济。为适应国家计划经济管理体制的需要，在会计管理方面，逐步建立了一套分所有制、分部门、分行业的会计制度（以下简称旧行业会计制度）。应该肯定，几十年来，这一套旧行业会计制度对社会主义条件下会计理论和会计实践的建立与发展功不可没，为社会主义建设作出了重大贡献。但是，旧行业会计制度是计划经济的产物，最突出的一个特点，是从计划经济的要求出发，主要为政府部门的管理需要服务，管理权限高度集中。近年来，我国的改革开放日益深入，随着社会主义市场经济体制的建立和国际经济交往的不断发展，会计所处的外部环境发生了深刻变化，旧行业会计制度已经不能适应新形势的需要，其弊端越来越突出，改革旧行业会计制度势在必行。

遵循我国会计改革的总体目标，并借鉴国际会计惯例，改革的

出路是建立会计准则,以取代旧行业会计制度,用会计准则规范企业的会计核算。

1988年,财政部开始研究制定会计准则,历经五年的酝酿准备,1992年年底颁布了《企业会计准则》,于1993年7月1日起施行。与此同时,还出台实行了新行业会计制度,1993年成了席卷全国的会计风暴年。实施《企业会计准则》,标志着我国会计核算管理模式的改革迈出了关键的一步。

旧行业会计制度废止,新行业会计制度产生,这种情况,与会计改革的总体目标显然是矛盾的,特别是同会计核算制度的改革目标极不一致。但是,由于下述原因,也可以理解:

(1)我国的会计准则,由基本准则和具体准则两个层次构成。1993年7月1日起实施的《企业会计准则》仅属于第一层次的基本准则,只是会计核算的基本规范,反映了会计核算的一般规律与共同要求。其特点是覆盖面广、概括性强,且难以操作。具体准则是根据基本准则的要求对各种会计核算业务作出的具体规定,是基本准则的具体化。其特点是内容具体、针对性强、便于操作。由于具体准则刚开始研究,要在今后几年内才能制定出来,为使会计核算工作平稳过渡,不致发生混乱,有必要在实施基本准则的同时,颁布实施新行业会计制度,便于在会计实践中贯彻落实基本准则的各项原则规定。

(2)新行业会计制度不是旧行业会计制度的简单重复,它是依据基本准则的要求制定的,在若干方面有了重大突破,注意了同国际会计惯例协调,是新形势下大行业内所有企业可以操作的会计制度。

在基本准则的指导下,新行业会计制度的贯彻执行比较顺利,会计核算工作基本上实现了平稳过渡有序衔接的预定目标,取得了明显成效。

财政部计划从1993年起,用三年左右时间制定出具体准则,