

2003年卷 第1辑(总第3辑)

No. 1 2003 (Sum. 3)



Accounting Forum

会计论坛

中南财经政法大学会计研究所 编

Accounting Institute
Zhongnan University of Economics and Law

 中国财政经济出版社

会计论坛

Accounting Forum

2003 年卷 第 1 辑 (总第 3 辑)

No.1, 2003 (Sum.3)

中南财经政法大学会计研究所编

Accounting Institute
Zhongnan University of Economics and Law

编辑:《会计论坛》编辑部

电话:(027)88045650

传真:(027)88042554

电子信箱:kjnt@znufe.edu.cn

通讯地址:中国·武汉市·武昌区武珞路114号

中南财经政法大学会计学院

邮政编码:430064

出版:中国财政经济出版社

社址:北京海淀区阜成路甲28号

邮政编码:100036

统一书号:45005.0149

出版日期:2003年5月1日

印刷:湖北新华印务有限公司

顾问

葛家澍	余绪缨	阎达五
王松年	谷 祺	黄菊波
冯淑萍	刘玉廷	陈毓圭
郭复初	于玉林	杨宗昌
毛伯林	易庭源	边恭甫

编委会

主任:郭道扬		
副主任:罗 飞	唐国平	许家林
委员:		
郭道扬	罗 飞	张龙平
夏成才	李光忠	唐国平
许家林	焦跃华	向德伟
汤湘希	高文进	

编辑部

主任:许家林(兼)		
编辑:庄 丹	康 均	唐本佑

本辑责任编辑:康 均

目 录

关于我国当前环境下的会计国际化问题	/3
冯淑萍	
试论非营利组织的财务控制	/11
谷 棋 王 琳	
审计独立性之风险:一个分析框架	/19
裘宗舜 韩洪灵	
21 世纪的战争与和平——会计控制、会计教育纵横论	/26
郭道扬	
论会计信息产权的俱乐部模式	/36
夏成才 王雄元	
现代产权理论及其对会计学的启示	/42
程启智	
无形资产会计的新发展——企业核心竞争力会计	/52
汤湘希	
论风险基础财务管理的架构	/62
张敦力	
论资金运动会计理论所面临的困境及其出路	/72
施先旺	
期权在企业财务风险管理中的应用	/80
黄本尧	
会计契约履行机制研究	/92
雷光勇	
财务治理结构:一项理论研究	/103
林钟高	

CONTENT

Internationalization of China accounting under present circumstance	/3
<i>Feng Shuping</i>	
The financial control of the non-profit organization	/11
<i>Gu qi Wang lin</i>	
Audit Independence Risk: A framework of Analysis	/19
<i>Qiu Zongshun Han hongling</i>	
War and Peace of 21st Century	
——A Wind-Range Discussion on Accounting Control and Education	/26
<i>Guo Daoyang</i>	
Accounting Base On Property Rights:Club Mode	/36
<i>Xia chengcai Wang XiongYuan</i>	
Modern Theory of Property Rights and Enlightenments of Accounting	/42
<i>Cheng Qizhi</i>	
New Development of Intangible Assets Accounting	
——Core Competence of the Corporation Accounting	/52
<i>Tang Xiangxi</i>	
On Risk-based Financial Management	/62
<i>Zhang Dunli</i>	
Accounting Theory of Movement of Funds:the Past,the Present and the Future	/72
<i>Shi Xianwang</i>	
Application of Options in Enterprises' Financial Risk Management	/80
<i>Huang Benyao</i>	
A Study On the Enforcing Mechanism of Accounting Contracts	/92
<i>Lei Guangyong</i>	
Financial Governance:A Theoretical Study	/103
<i>Lin Zhonggao</i>	

关于我国当前环境下的会计国际化问题

冯淑萍

【摘要】我国会计当前所处的环境十分复杂,计划经济的影响与市场经济的发展并存,工业经济与知识经济交融,这决定了我国会计具有自己的特点。会计国际化是一个国际协调的过程,是大势所趋,各国都要参与到这个协调过程中来,同时也将是一个艰巨而漫长的过程。在我国当前环境下,我们不应仅仅被动消极地接受其他国家协调的成果,而应主动积极地参与到协调过程中,以期使国际会计准则解决我们所面临的一些特殊会计问题。此外,会计国际化的发展需要法律等各个方面的配合,并强化会计标准的执行机制。总的说来,我国在会计国际化进程中已经采取了大量的实际行动,今后在国际会计协调中要发挥更大的作用。

【关键词】中国会计 会计环境 会计国际化 国际协调

会计国际化是近年来国内外会计界讨论较多的一个问题。然而,对会计问题的研究讨论不能脱离会计所处的环境。我认为,对我国会计国际化问题的讨论应该结合我国所处的具体环境和背景,也就是说,要建立在对我国会计环境有清醒的认识的基础之上。我国当前会计环境的特殊性,决定了我国当前会计国际化的进程和要点所在。为此,有必要对我国当前的会计环境有充分的认识。

一、我国当前的会计环境十分复杂

就当前情况来看,我国会计所处的环境有以下两个基本特征:其一是我国正处在经济转轨时期,计划经济的影响与市场经济的发展并存;其二是工业经济与逐渐兴起的知识经济相互交融。这种特有的环境背景决定了我国会计应该具有自己的特色。

(一)我国正处在经济转轨时期

收稿日期:2003-01-03

作者简介:冯淑萍,女,中华人民共和国财政部部长助理、教授。

我们需要清醒地认识我国当前的经济体制。由于会计是与特定的经济体制相适应的,有什么样的经济体制,就需要什么样的会计准则和会计信息。当前,我国正处在从传统的计划经济体制向市场经济体制的过渡阶段。

建国初期,我国会计工作主要学自前苏联,多年来实行的会计核算制度是适应计划经济体制需要的。这一会计模式的主要特征是:没有独立的会计政策,资产计价、收益确定基本上取决于国家计划和财政政策,财政政策决定财务制度,财务制度不仅决定会计确认和计量,还广泛地涉及经营成果的确定和财务报告的编制等,会计仅仅是按照财务制度的规定进行帐务处理。比如固定资产折旧年限、支出的资本化或费用化等,都基本上是由财务制度规定的。自 1978 年以来,我国实施了经济体制改革和对外开放政策,原有的计划经济体制逐步向市场经济体制转变,经济领域发生了深刻的变化:政企分开使企业成为独立的法人,不再是政府职能的组成部分,而政府对企业的管理也从直接管理方式向间接管理方式转变;同时,企业的所有权和经营权进一步分离,除国家投资外,还有机构投资、个人投资,但国家经济仍占主导地位。在这一经济变革背景下,会计模式也相应地向市场经济模式转变,会计准则体系逐步建立,这对企业经营机制的转换和证券市场的发展起了积极的推动作用。

然而,我们也应该看到,在向市场经济转变的进程中,我国多年来一直实行的计划经济体制的残余仍然或多或少地存在并影响着社会经济的发展。当前我国市场经济发展的时间还不长,还不够成熟和完善,这是大家已经达成的共识。因此,现阶段由传统计划经济向市场经济的转变具有过渡性。在这一经济体制转换的关键的过渡时期,经济发展呈现出许多新的特点,许多特有的经济业务不断涌现,也由此引发许多新的会计问题。比如,我国某些领域目前仍缺乏较为规范的公开而且活跃的市场,造成公允价值计量方式在实践中运用十分困难;同时,公允价值的运用在很大程度上取决于会计人员的主观判断和估计,而其可信度在一定程度上受到质疑,也会给企业留下相当的利润操纵空间。因此,在市场化程度不高的现阶段,我们不应过分强调公允价值的计量作用,而应在有把握的情况下逐步采用。近年来我国对债务重组和非货币性交易会计准则的修订就是很好的例证,减少了少数上市公司粉饰财务报表的可乘之机。再如,由于我国目前市场经济还不够完善,因此会计信息的使用者与其他市场经济发达国家存在一定的差别,他们更为关注能够真实可靠地反映企业过去交易和事项所形成的财务状况和经营成果的信息,所以会计信息的可靠性相对于相关性更为重要,因此会计处理应趋于谨慎。

近年来国内资本市场得到快速发展,对整个国民经济的发展起到了一定的促进作用。但是,资本市场的扩大和复杂化致使新的经济现象层出不穷,比如上市公司较为频繁和金额较大的资产重组、资产置换、交互持股等,就明显带有特殊性;此外,作为资本市场主体的上市公司的股权结构也比较特殊,除社会公众股外,国有股和法人股通常占有较大比重,且不能流通,特殊的股权结构导致了我国国有企业之间关联交易占相当大的比重。这些现象都引发出许多新的会计问题,客观上要求尽快加以解决,因此会计准则的制定工作也将日趋复杂。就目前来看,由于各方面的条件尚未成熟,实际工作中出现的问题难于一下子全部解决,因而一段时期内“救火式”的会计准则制定方式仍将继续。

(二)工业经济与知识经济并存

十八世纪的工业革命对会计的影响是全面和深刻的,导致人类创造财富的基本方式由农业转向了工业,企业规模明显扩大、生产过程日益复杂、批量生产开始出现等,这也促进了传统财务会计的产生和发展。现行的会计理论方法体系就是伴随工业经济而形成的。

近年来,随着科技的突飞猛进,在迅速变化的当今世界,知识经济已经成为不可抗拒的时代潮流,影响着人类社会和经济生产的方方面面。知识经济是建立在知识和信息的生产、分配和使用之上的经济,其最

重要的特征是知识转化为资本,成为经济发展的主要推动力量。发展知识经济,正在成为全球经济发展的大趋势,这对包括会计在内的各行各业都带来新的机遇和挑战。原本诞生于工业经济环境下的会计在很多方面出现了不适应性,如折旧的计提难以确切计算、利润概念比较模糊、收益与权益之间的界限不够清晰等。

就在步入知识经济社会的同时,近年接连出现了一些巨额会计造假事件,典型的如美国安然、世通、施乐等公司。由于这些会计造假行为都是在原有财务会计模式下出现的,因此导致了各界人士对财务会计信息可靠性与真实性的怀疑,对会计信息的质量也提出了更高的要求。的确,进入知识经济时代,全球资本市场的不断发展、信息技术的日新月异,都使得资本、技术、管理、人才等生产要素在国际间的流动加快,金融手段的不断创新促使各种新兴的交易和业务应运而生。此时,会计信息的决策作用将日益重要,会计信息使用者对公开、真实、准确的会计信息有着更为强烈的需求,而且需要及时提供更多的和新形式的会计信息,这些都要求会计准则的改进。此外,在知识经济时代,会计信息的处理技术和方式也得以改进。信息技术革命对会计信息的输入、加工、处理、传递和使用都产生了深远影响,尤其是互联网的迅速普及和应用,使得会计信息超越国界,在全球范围内即时传递和共享成为现实。而这对于现行以手工为前提设计的会计信息处理方式,甚至现行的会计基本理论都提出了挑战。作为世界通用的商业语言的会计,必须积极适应知识经济所带来的种种新变化、新要求。因此,我们必须认真考虑知识经济给会计带来的挑战,对知识经济环境下的会计问题进行重新审视和反思,做出相应的回应。

我们必须清楚地认识到,我国当前正处于工业经济的发展和知识经济的兴起二者并存的格局,在这个复杂的背景下,会计应该做出如何的回应以及如何进一步的发展,是我们面临的重要问题。

总之,会计与经济的发展紧密联系在一起,会计是为经济发展服务的,经济发展决定会计发展。只要清楚地把握我国当前的会计环境,才能正确地认识我国的会计国际化问题。我国当前正处在经济转轨的特殊背景下,市场经济发展尚不完善,计划经济的影响与市场经济的发展并存;而在工业经济继续保持发展的同时,知识经济正迅速地兴起,二者相互交融。我国当前会计环境的这种特殊性和复杂性,要求我们在会计国际化进程中时刻把握经济发展的脉搏,敏锐观察新出现的经济现象,及时提出会计对策,不断完善会计准则,充分发挥会计在经济发展中的作用。

二、关于会计国际化的几点认识

(一)会计国际化是大势所趋、潮流所向

在当今世界,国际贸易和全球资本市场飞速发展。随着经济全球化趋势的迅猛发展,一国的经济发展必须融入国际经济潮流,任何国家如果要脱离世界贸易市场和资本市场而谋求自身的较高水准的发展是难以实现的。同样,由于世界各国都加入经济全球化发展的进程中,任何一个国家或地区发生的经济动荡,也会影响到世界上的其他国家或地区。而会计作为国际通用的商业语言,在经济全球化过程中自然扮演着越来越重要的角色;推进会计和会计标准的国际化,为全球经贸往来和资本流动减少或者消除“语言”上的障碍和成本,无疑是经济全球化的必然要求。与此同时,随着科技革命的突飞猛进,信息技术的发展、尤其是互联网的迅速普及和应用,深刻影响到会计信息从输入到加工和处理、再到传递和使用的全过程。可以说,信息技术革命为会计国际化的发展提供了有力的技术支持,并加速了会计的国际化进程。因此,在当今世界经济加速发展和科技日新月异的背景下,会计国际化已是大势所趋、潮流所向,是不容回避的客观事实。

(二) 会计国际化是一个国际协调的过程, 各国都要参与到这个协调过程中来

会计国际化是一个国际协调的过程。应该认识到, 会计国际化是世界各个国家都面临的一个共同课题, 而不仅仅是某个国家或者地区的事。也就是说, 会计国际化不仅是发展中国家、经济转型国家所面临的问题, 也是包括发达国家在内的全世界所有国家所面临并予以关注的问题, 各个国家都要参与到这个协调过程中来。因为会计国际协调的动力是经济利益, 会计国际化实质上就是各国的利益协调。通过会计的国际协调这一过程, 各国间的会计差异逐步消除和减少, 国际资本市场的效率得以提高, 也有助于降低资金成本、改善投资环境、提升国家和地区的形象。在会计国际化进程中, 一些发达国家总希望将本国或本地区的标准作为协调的基准, 则可以不费任何力气而坐收协调之利; 但对于其他国家来说, 则必须花费大量的协调成本, 包括学习、培训成本、支付外国会计师服务费用和咨询费用等, 因此朝哪个方向协调也是一个利益问题。而对于这一点, 发达国家目前面临着更为紧迫的选择。因为谁在会计国际化进程中占据了主导地位, 谁就可以获得更多的利益, 利益之争将决定会计国际化的发展方向。

会计国际化的发展进程得到世界各国日益广泛的关注, 并得到来自绝大多数国家以及各有关国际或区域性组织的推动。国际会计准则委员会 (IASB) 作为国际性的民间组织, 自 1973 年成立以来, 在会计的国际协调和制定国际会计准则方面, 取得了很大的成绩, 也日益受到各国政府和有关组织的重视。2000 年底, IASB 成功地完成了战略改组, 新的国际财务报告准则制定机构——国际会计准则理事会 (IASB) 自 2001 年 4 月开始运作。IASB 的改组和机制调整, 改变了世界各国在国际会计准则制定中的力量对比, 而各国也积极地投身于会计国际协调、国际会计准则制定中来, 日前英美等国在国际会计准则制定过程中占据了主导地位, 充分体现了会计国际化是利益之争的本质。

(三) 会计国际化将是一个艰巨而漫长的过程

世界各国由于在社会经济、政治、法律、文化等方面不可避免地存在差异, 会计环境大相径庭, 这引致了各国在会计国际协调过程中的障碍, 并且协调的成本很高, 而过程也很漫长。就现阶段 IASB 的立项计划来看, 考虑的重点仍是国际会计准则在发达国家的适用性, 对新兴经济国家及发展中国家的特殊情况考虑不足, 仅有一项“中小企业和新兴经济中国际会计准则的运用”虽作为研究主题但尚未列入 IASB 的准则制定正式议程。

值得注意的是, IASB 主席和副主席新近也已经认识到: 在不同的国家环境下, 会计的国际协调也有所不同。例如, 就拟议中的中小企业会计问题而言, 美国的中小企业所面临的问题与俄罗斯的中小企业面临的问题无论从法律环境, 还是经营方式等都会有很大的不同, 因此 IASB 考虑将区分不同经济发展程度国家的情况分别处理。可见, IASB 在考虑发达国家和成熟市场的同时, 考虑到发展中国家和经济转型国家的环境因素, 并意识到发展中国家和经济转型国家的会计环境与发达国家有所不同, 会计处理应区别对待。这是 IASB 在会计国际化发展进程中正视现实情况的体现, 也是广大发展中国家不懈努力的结果, 是一个好的现象。然而, 由于各国环境差异的必然存在, 不仅只是发展中国家在会计国际协调过程中会遇到障碍, 即使在市场经济发达国家的某个时期也会或多或少地遇到某些障碍, 而在这些障碍没有完全消除的情况下, 要顺利地实现会计的国际协调将有一定的困难。因此, 要实现会计国际化, 仍将是一项十分艰巨、复杂乃至漫长的任务。

三、关于我国当前环境下会计国际化进程中的要点

改革开放以来,尤其是近十年来,我国在制定和完善会计准则和会计制度过程中,始终注意积极借鉴国际会计惯例。我国会计标准国际化的改革进程不断加快,在较短的时间里迈出了重大步伐,并在许多方面与国际会计准则取得一致或协调,赢得了国际会计界的高度评价。而今,加入 WTO 后意味着我们必须遵循国际通行的贸易规则,会计作为国际通用的商业语言,在促进国际贸易、国际资本流动和国际经济交流等方面的作用将更为突出,加快会计国际化的步伐显得日前紧迫;同时,在经济全球化趋势加快、信息技术迅猛发展的背景下,我国的会计国际化的发展进程也必将进一步加快。应当注意的是,我国会计国际化进程的发展,必须以对我国当前的会计环境以及会计国际化的本质和趋向有清楚认识为基础。由此提出下列需要把握的要点:

(一)我们要积极地参与会计国际化进程

对尚处在经济转轨时期的我国来说,我们不应被动消极地接受其他国家协调的结果,而应积极地参与会计国际化进程,利用国际会计资源解决我国的实际问题。目前的选择是,一方面,我们既要密切关注国际会计协调的发展和动向,充分借鉴吸收有益的技术和经验,又要从中国的实际情况出发,不简单照搬照抄国际会计准则;另一方面,我们更要积极主动地参与到国际会计协调的进程中,施加我们的影响,使国际会计准则也能解决我们国家所面临的一些特殊会计问题。

1. 密切关注会计国际化的发展和动向,结合我国的国情进行吸收借鉴。虽然会计国际化是大势所趋,但更为重要的是,我国会计国际化要从我国的实际情况出发,注重解决我国的实际问题。否则,不但问题无法解决,并且可能导致会计信息出现混乱或者失控,从而在很大程度上影响到经济的健康进行,由此带来的改革成本和风险将是巨大的。会计国际化是个过程,不能硬性要求各国直接采用现成的国际会计准则,而是充分尊重各国环境,研究各国存在的特殊问题,不断调整国际准则,使之适合各国的实际情况。我国的会计环境与国际会计准则针对的发达市场经济背景显然是存在差别的,因而我国的会计标准与相应的国际会计准则还存在不一致之处,这种情况是受我国的现实环境所限,也是必然存在的。

一方面我们应向国际会计准则制定机构积极反映我们存在的需要解决的问题;另外,我相信随着我国社会主义市场经济的不断完善与发展,即环境的变化,我们会有条件更广泛地与国际会计准则相一致。因此,我们对会计国际化的态度是:立足于我国国情、立足于我国当前的会计环境,我们应积极地与国际会计惯例相协调,除非相关的国际会计惯例与我国的法律法规存在冲突或明显不切合我国实际。当前,我们需要继续关注国外会计准则的最新发展,必须密切关注国际会计准则建设和国际会计协调的步伐,研究国际会计准则和国际会计协调的重点问题,紧跟我国经济发展的进程及其对会计信息的需求,并与我国的实际紧密地结合起来,充分利用国际会计资源解决我国的现实问题,同时也推进我国的会计国际化进程。

2. 积极主动地参与会计国际化进程,施加我们的影响。会计国际化的实质是各国逐步趋同的过程,也是各国利益之争的结果。认识到这一点,我国应当在推进会计国际化进程中积极参与会计的国际协调,争取更多的国家利益。如前所述,当前我国会计环境下呈现出了一些特殊的会计问题,如较多和较为频繁地进行资产重组、资产转换、关联交易、谨慎运用公允价值等等,我们要在会计国际协调过程中对这些特殊问题加以反映,对国际会计准则的制定施加影响,使之关注我们的问题,力求找出解决我国实际问题的方法,并使其成为国际上认可的方法,以尽可能地减少我国会计国际协调的成本。

首先,我们要全面正确认识国际会计准则的制定机制,以及如何在国际会计准则委员会新架构下发挥我们的作用,从而使国际会计准则更多地兼顾包括我国在内的发展中国家的情况和需求。这是摆在我们面前的一项重大挑战。面对新的挑战,一方面,我们应当更加全面、广泛地参与国际会计准则制定工作,包括积极对征求意见稿提出意见,利用 IASB 会议的开放机制参加会议和提供观点,派人去 IASB 工作等;另一

方面,在积极参与会计国际协调的同时,反映我国的特殊情况,尽可能地对国际协调施加我们的影响,例如建议 IASB 立项研究经济转型国家的会计问题等,以便在国际会计准则制定机制的新格局中发挥更大的作用。

其次,在 IASC 改组后,世界各国在国际会计准则制定中的力量对比发生了很大变化,以英、美为代表的发达国家主导了国际会计准则的制定过程,因此要在国际会计准则制定过程中更有发言权,区域间合作就显得相对重要。我们应该积极地与经济背景相似、经济发展水平相当等具有相似特征的国家开展区域间沟通、对话和合作,以提高我国在国际会计准则制定中的影响力。例如,应当加强与亚洲国家准则制定机构间的沟通和合作,对国际会计准则理事会和国际会计准则提出意见和建议,可以扩大亚洲国家在国际会计准则制定中的影响,使国际会计准则更多地体现亚洲国家的情况和需求。

(二)会计国际化的发展需要其他方面的配合

从会计国际化发展的现实来看,会计国际化发展所处的现实环境问题不可忽视。在这个现实下,会计国际化的发展还需要法律等各个方面的配合。这是因为,会计所处各种环境的因素是一个相互作用、联动的过程,会计改革需要包括法律等各个方面的配合。例如,在我国的社会经济环境中,利润非常重要,对公司的评价也主要以相关利润指标为基础。就上市公司来看,公司发行新股,必须在最近三年内连续盈利;公司上市后,如申请增发新股,必须是最近三个会计年度加权平均净资产收益率平均不低于 10%,且最近一个会计年度加权平均净资产收益率不低于 10%;公司上市后,如出现连续三年亏损的情况,其股票即暂停上市,暂停上市后第一个半年公司仍未扭亏,证券交易所将直接做出终止上市的决定,如果公司实现盈利,则可以按程序申请恢复上市。这些法规的规定,致使利润成为评价上市公司至关重要的因素。这样,会计信息使用者和提供者会将注意力很自然地转向利润指标。个别公司在某个会计年度经营不善时,还可能铤而走险,利用各种手段来操纵利润。在这种情况下,我们不可能按 IASB 的提议,考虑取消利润表而采用综合收益表;取消利润概念,而采用全面收益概念,如此等等。

可以说,会计的国际化发展是一项系统工程,除会计标准之外,还必须采取有效措施从各个方面加以配合和促进。就我国目前的情况来看,应从社会经济环境、法律法规、人员素质等各个方面做好会计国际化发展的一些配套工作,主要包括进一步健全和完善相关的法律法规制度;加强市场环境和市场秩序的治理与整顿;加强证券监管的程序化、规范化和公开化,对企业信息披露加强管理与监督;完善公司治理结构,强化企业内部管理与内部控制的科学化和有效性;加强外部审计监督,提高审计质量;对会计从业人员加强专业培训,提高会计人员素质等。

(三)强化会计标准的执行机制

在会计国际化进程中,制定的会计标准本身内容的国际化固然重要,但是确保会计标准的有效贯彻与执行同样十分重要,二者缺一不可、并行不悖。近年来,我国的会计国际化进程步伐较快,并在会计国际化的国际协调上取得了相当的进展。但是我们也应当看到,我国会计标准的具体执行还存在一定的问题。一个制定得再好、再完美的、与国际会计准则协调的会计标准,如果难以执行或者得不到有效执行,那就成了一纸空文,会计国际化更是形同虚设。

我们应该认识到,当前我国企业所出现的会计造假问题并不是说明我们的会计标准存在问题,也并不是说这是由我们的会计国际化进程所导致的。正确的认识应当是,目前我国企业由于自身或外部因素的促动,没有按照符合商业惯例的规则来运做,有一些企业甚至是公然作假,这样,适用于一般商业行为环境下的会计规则、方法自然就难以发挥其应有的作用。显然,不有效地执行会计标准的后果十分严重,不仅会对

投资者造成直接的经济损失,而且还会使整个资本市场产生信任危机。近年来,琼民源、银广夏、红光实业等案例都与没有有效执行会计标准有关。制定会计标准的最终目的是要贯彻、执行,因此会计标准的执行问题是会计国际化过程中十分重要的一环。在我国当前,强化会计标准的执行机制显得尤为重要而且迫切。因此,我们在继续推进我国会计国际化进程、加快我国会计标准的制度和完善工作的同时,应当强化会计监管,确保会计标准制定发布后得到有效的实施。在这一点上,我们要严格按照《会计法》以及其他有关法规的规定,搞好各项会计监管机制的建设:强化单位内部监督、社会监督和国家监督的会计监督制度,发挥会计监督三位一体的整体功效;界定清楚财政、审计、证券、金融、税务、会计等监管的职能和范围,合理分工、落实责任、形成合力;做到执法必严、违法必究,加大对会计违法行为的处罚力度,以真正起到惩戒作用等。

此外,我们也应当认识到,我国企业会计信息失真严重、会计标准没有得到有效执行的原因较为复杂,比如企业行为不规范、市场交易虚假、缺乏有效的公司治理等。因此,强化会计标准的执行机制,与前述的法律等各个方面的配合是分不开的,例如完善市场环境、促进企业经营机制的根本转换等方面共同影响到我国会计国际化的发展进程。或者,我们可以提出新的会计标准执行的思路,例如,对于企业符合一般商业惯例的行为,按通行的会计标准处理,而对于非正常商业行为,并且明显有失公允的,则制定特定的会计标准进行特别的会计处理。总而言之,随着我国会计国际化进程的加快发展,对会计标准如何有效地贯彻实施是值得密切关注的问题。

四、我国会计国际化进程的现实情况总结

在会计国际化发展大势所趋的背景下,多年来我们坚持顺势而为的态度,以积极的姿态努力实现我国会计的国际协调。改革开放二十多年来,我们一直在以大量的实际行动适时、有效地推进我国会计的国际化进程,被国际会计界认为是转型经济国家和发展中国家会计改革最为成功的典范。我们既没有盲目照搬国际会计准则或其他国家的会计标准,又在适应我国经济环境的情况下根据经济发展的内在要求,尽可能地与国际会计惯例协调。

早在 1986 年,财政部发布的《外商投资企业会计制度》就在很多方面吸收了国际上会计的通行做法,为吸引外资、扩大开放奠定了基础。1992 年小平同志南巡讲话后不久,财政部抓住时机,适时地发布了《股份制试点企业会计制度》、《企业会计准则》、《企业财务通则》,并陆续发布了 13 项行业会计制度和 10 项行业财务制度,从而结束了计划经济的会计模式,拉开了我国会计准则制定的序幕,确立了与市场经济相适应并与国际会计初步协调的新的会计模式;适应了我国企业改组上市以及在境内外发行 A 股、B 股、H 股对外筹资的要求,对于国有企业改革、推行现代企业制度、建立和发展我国的资本市场发挥了重要的作用。1998 年,财政部发布了首份具体会计准则《关联方关系及其交易的披露》,此后又陆续发布了共计 16 项具体会计准则,另有 14 项具体会计准则(草案)广泛征求意见。不论是会计准则的制定程序,还是会计准则的具体内容,准则的制定始终力求贯彻国际化的精神,在符合我国国情的基础上实现我国会计与国际会计惯例的充分协调。2000 年,财政部以国务院发布的《企业财务会计报告条例》为依据,印发了《企业会计制度》,这是在总结我国资本市场改革情况的基础上制定的,改革力度大、起点较高、内容丰富,将我国的会计国际化进程向前推进了一大步。2001 年,发布了《金融企业会计制度》、《证券投资基金会计核算办法》,适应了我国资本市场的进一步发展。目前,采用我国会计准则编制财务报告的企业,在境内发行 B 股和到香港发行 H 股,按国际会计准则所要做的调整已经较少;此外,在中国境内上市的商业银行的年报,按规定需由境内外会计公司分别进行审计,审计结果表明,除涉及衍生金融工具交易和资产负债表日

后宣告分配的现金股利外,其他方面已基本无差异。可见,我国的会计标准经过这些年的改革,在与国际会计准则协调方面已经取得重大突破,例如《企业财务会计报告条例》对六大会计要素的界定、要求上市公司对应收帐款和其他应收款、存货、短期投资和长期投资计提减值准备等都已经与国际会计惯例取得协调。

与此同时,为了推进我国会计的国际化,我们在理论准备、人员培训、对外交流等方面也作了大量工作。首先,早在 1981 年起,就开始在中国会计学会的《会计研究》上翻译、介绍国际会计准则委员会颁布的各项会计准则;自 1992 年就一直坚持出版会计准则丛书,介绍财务会计发展和国内外会计准则制定方面的最新动态,用以推进会计国际化进程;2000 年出版了《国际会计准则 2000》的官方中文译本,对于宣传、理解和推广国际会计准则发挥了十分重要的作用;近年来,又在《会计研究》上介绍参加国际会计准则委员会历次会议的情况,追踪国际会计准则发展的最新动态。其次,财政部先后派出数十人次到国际会计准则委员会、美国财务会计准则委员会、国际五大会计公司、英美等著名大学进行学习、培训和工作,为我国会计的国际化发展作了大量人员上的储备工作。再次,我们积极地参与相关的会计国际组织的活动,开展会计的国际交流,以了解和跟踪会计的国际发展动态并及时发表我国的意见。早在 1982 年联合国“国际会计和报告准则政府间专家工作组”成立伊始,我国即成为其成员国;1997 年加入国际会计师联合会和国际会计准则委员会,并成为国际会计准则委员会的观察员;2001 年 6 月又当选国际会计准则咨询委员会委员,并参加了历次咨询委员会会议,发表了我国对会计国际协调的有关看法。此外,我们还积极与其他国家开展区域间的沟通和合作,2002 年 2 月与日本、韩国会计准则制定机制举行了三国会计准则制定机构会议,旨在协调对重大的国际会计问题的看法并加强合作,对推进我国会计国际化进程具有现实意义。

今后,我们还将继续以积极的姿态推进我国的会计国际化进程,在会计国际协调中发挥更大的作用。比如更加积极广泛地对国际会计准则征求稿提出我们的意见,又如,财政部近期即将开通会计准则网,这也是我们采取实际行动的一个有力例证。

Internationalization of China accounting under present circumstance

Feng Shuping

Abstract We're in sophisticated environment that planned economy and market economy coexist, which specializes our accounting. Internationalization of accounting is a course of international harmonization and it will be tough and lengthy, but it's the main stream. In order to tackle some special problems we're facing according to IASs, we should not only absorb results from other countries, but also take active part in harmonizing. Moreover, we should constantly perfect our law system and strengthen the implementation of accounting standards. We have taken plenty of practical action during the course of accounting international harmonization, and expect to be more influential in the future.

Key Words China accounting accounting environment internationalization of accounting international harmonization

试论非营利组织的财务控制

谷 祺 王 琳

【摘 要】非营利组织是我国重要的公共部门,承担着全社会的文化教育、科学研究、技术进步、医疗保健、文化娱乐等多方面任务,其财务控制水平和效果,将直接影响公共资金的使用效益,影响国家的经济和社会发展水平。本文针对非营利组织的特点,对其财务控制体系,如主体、目标、方式等进行了比较系统的阐述。

【关键词】非营利组织 财务 财务控制

一、非营利组织的特征及其范围界定

非营利组织是国民经济的重要组成部分^①。在我国,各种类型的非营利组织几乎提供了从教育到科学、文化、体育、医疗保健、环保及公用、农业等方方面面的服务,在整个国家的经济和社会发展中占据着非常重要的位置。

(一)非营利组织的特征

非营利组织运行的目的通常不是为了赚取利润,而是为了满足社会及其成员各种社会性的需要。非营利组织最重要的特征,就在于其建立与运营的动机不以营利为目的。非营利组织的非营利动机,既包括形式上的,也包括实质上的;既包括组织活动开始前的阶段,又包括组织活动过程及活动结束后的阶段。具体来说,这种非营利动机主要体现在以下几个方面:

收稿日期:2003-02-27

作者简介:谷 祺,男,东北财经大学会计学院教授、博士生导师,兼任中国会计学会副会长。

王 琳,女,博士,大连市人民政府采购办公室主任。

^①本文中我们将非营利组织界定为经费全部或部分地来源于财政性资金的经济组织,而排除了其他类型的公共部门,这主要是基于如下认识:公共产品和准公共产品如果由市场提供资金会出现供给不足现象,因此只能由政府提供。这就决定了提供上述产品的动机是非营利性的,需要政府保障其运转经费;而如果某个部门提供的产品具有私人产品的特征,则按市场方式提供产品将是最有效率的。相应的,提供产品的部门应该按营利组织的方式去研究其财务控制方式。

1.运营目的。非营利组织业务运营的目的,主要不是为了追求利润或利润等同物。虽然有的非营利组织的业务收支也有差额,但总体上不是以微观的经济效益而是以宏观的社会效益为目的的。

2.资财的来源。美国财务会计准则委员会在归纳非营利组织的特征时,指出非营利组织“大部分资财来源于资财的供给者,他们不希望收回或据以取得经济上的利益”。在我国,非营利组织所需要的资财,全部或部分来自各级政府的预算拨款、单位收支结余以及接受捐赠等,政府或捐赠人并不期望按期收回所提供的资财,也不约定按所提供资财的一定比例获得经济上的利益。

3.所有者权益。非营利组织不存在可以明确界定并可以出售、转让、赎回的所有者权益,即使非营利组织解体,资财提供者也没有分享一份剩余资产的明确的所有者权益。

4.纳税。美国国内税务署规定,如果非营利组织取得了免税身份,除特别指明的情况外,可以免交联邦所得税。在我国,有经营性收入的事业单位仅就其经营结余部分计算交纳所得税,通过预算拨款的非营利组织无需交纳所得税。

(二)非营利组织的范围界定

1.国外非营利组织的类型。目前国外对非营利组织的称谓并不统一。有的国外学者将政府与非营利组织合并称为政府与非营利组织;有的则统称为非营利组织。国际会计师联合会将类似于政府及非营利组织的社会组织称为公立单位或公共部门,其在 1994 年 10 月发布的第 4 号研究报告《利用其他审计人员的工作——公立单位观》中认为:“公立单位是指中央政府、地区(例如州、省、区域)政府、地方(例如城市、城镇)政府以及相应的政府主体(例如机构、局、厅、部、委员会和企业)。”

尽管称谓不统一,但其中包含的组织类型却基本相同。这些组织或单位主要有以下几种形式:(1)政府单位:包括联邦(中央)政府,州、县、市、镇、村等地方政府单位;(2)教育机构:包括幼儿园、小学、中学、大中专院校、职业技术学校;(3)卫生福利组织:包括医院、诊所、护理所、福利组织、疗养院、红十字会等;(4)各种宗教组织与机构;(5)各种慈善组织与机构;(6)各种基金会;(7)政府企业(即国有企业)。

在上述组织或单位中,通过将诸如教育机构、卫生福利机构、宗教机构、慈善组织和各种基金会等组织并称为非营利组织,而且还对它们按照所有权性质区分为公立和私立两种。对于公立非营利组织和公立企业,通常也将它们视为政府的一个组成单位。虽然从组织职能和业务运行目的来看,公立非营利组织和私立非营利组织还是具有一定的相似性的,它们事实上也可以成为一类较为特殊的社会组织。但国外还将政府、公立企业和公立非营利组织归为一类组织,它们基本按照政府管理社会的目的行使职能,业务运行不以营利为目的。在美国,州和地方政府的这类组织,统一执行由政府会计准则委员会发布的会计规范。私立企业和私立非营利组织属于另一类组织,它们不执行政府职能,业务运行以营利为目的,或需要依靠其自身的业务活动维持持续运行。美国目前的这类组织统一执行财务会计准则委员会发布的会计规范。

鉴于国外例如美国目前由政府会计准则委员会发布的有关政府会计规范统一适用于美国州和地方政府以及归其所有的公立诸如学校和医院等非营利单位,国际会计师联合会公立单位委员会也将其研究报告的适用范围定位于中央政府、州和地方政府及其公立非营利单位。

2.我国非营利组织的类型。事业单位是我国特有的一个名词。我国民法通则规定,企业、机关、事业单位和社会团体都可以取得法人资格,从而确立了事业单位的法律地位。如前所述,西方国家通常采用非营利组织一词。我国的事业单位在内涵上近似于西方的非营利组织,但两者又不完全相同。为了与国际会计惯例相协调,我们对事业单位的范围需要作一些具体分析。所谓事业单位通常可理解为不具有物质产品生产和政府事务管理职能,主要以精神产品和各种劳务形式,向社会提供生产性或生活性服务的单位。其范

围习惯上涵盖较广,包括不同的行业和经济类型。从行业来看,可以分为 24 类^①:科学研究事业单位;教育事业单位;文化事业单位;勘察设计事业单位;新闻出版事业单位;广播影视事业单位;卫生事业单位;体育事业单位;农林牧水事业单位;交通事业单位;气象事业单位;地震事业单位;海洋事业单位;环保事业单位;测绘事业单位;信息咨询事业单位;质量监督事业单位;知识产权事业单位;物资仓储事业单位;房地产、城市公用事业单位;社会福利事业单位;经济监督事业单位;机关后勤事业单位;公证服务等其他事业单位。

我国事业单位的范围是应该而且可以随着社会的发展而变化的。市场经济推动了事业的发展,过去事业单位的范围较广,在建立市场经济体制的过程中,一些单位逐步由社会性、公益性为主转向营业性、开发性,资金供给的自给率不断提高,经营的目的和单位的性质实际上发生了变化。一些事业朝着产业化的方向发展,如体育事业的产业化已经率先实施。

事业的发展从近期看有如下的趋向:有些单位,如大多数的中小学、从事基础理论研究的科研院所、国家重点兴办的文艺团体、图书馆、博物馆等,具有较强的社会性、公益性,主要由国家财政供应资金,以社会效益为目的,这些单位就应该按事业单位进行登记注册,按事业单位有关财务、会计制度进行财务管理和控制;而有些单位,如会计师事务所、应用型和开发型科研院所、民办的文艺团体、体育场馆等,具有较强的营业性、开发性,而且以营利为目的,这些单位不妨按企业进行登记注册,并按企业财务规则和会计准则、制度来进行财务管理和控制。如果这样,我国事业单位同西方公立非营利组织在范围上就可以基本上一致起来。

在我国,习惯于将事业单位与行政单位放在一起并称行政事业单位。这主要基于我国的非营利组织往往依附于行政单位,而一些行政单位也在办事业。部分行政单位基于机构、人员编制等诸方面的限制,将行政管理职能转到事业单位,这就是通常所说的政事不分。另外,行政事业单位均由财政拨款,所不同的是,行政单位的经费全部由国家拨款取得,通常走的是“行政经费”科目,而对事业单位在管理形式上虽然不同,有的经费也全部由国家财政供应,有的则实行定额或定项补助(预算拨款走的是“事业经费”科目)。现时行政事业单位你中有我、我中有你的状况,在一定程度上模糊了这种区别。

综上所述,尽管各种类型的政府机构与诸如教育事业单位、卫生福利事业单位、各种中介组织等在组织职能、运行机制、以会计主导财务报告的要求等方面存在着许多相同之处,本文还是将那些应该被排除在财政供养范围之外的事业单位剔除出来。因此,本文以下研究中所指的非营利组织,是指经费全部或部分通过政府财政供给的事业单位。并且由于我国经济结构调整并未完全到位,国有企业尚未退出竞争性领域,因此我们的研究也将国有企业摒弃在外。

二、非营利组织财务特征及其内涵分析

从财务的概念上来理解,财务的本质是指社会财富方面的事务(或业务)。货币出现以后,人们便开始用价值来衡量财富。由于价值运动在社会生产、生活中体现为资金运动,因此,财务研究的对象主要是资金运动。在营利组织中,资金运动从货币资金开始,经过若干阶段,又回到货币资金形态,完成一个周期的循环。营利组织的资金周而复始不断重复的循环,即为资金周转。资金的循环、周转,都是营利组织资金运动的具体形式。营利组织的资金运动包括资金的筹集、投放、耗费、收入、分配五个方面的经济内容,而非营利

^① 宋德福主编.1998.中国政府管理与改革.中国方正出版社。

组织的资金运动则有着完全不同的特征。

非营利组织的存在及其运转是社会存在和发展所不可或缺的,它的任务是按政府发展计划的要求,开展业务活动。经费主要靠国家财政供应,部分来自自身的其他业务活动,其资金运动主要表现为经费的筹集、领拨、使用、报销等事项。因此,非营利组织财务实质上是非营利组织在执行国家事业发展计划、开展业务活动过程中,有关经费的筹集、运用、管理和监督的活动。

从会计体系来看,我国政府把事业单位会计作为预算会计的一个分支而单独制定了《事业单位财务规则》、《事业单位会计准则》和《事业单位会计制度》,这为我们与国际惯例接轨,根据非营利组织财务的特点将其作为一个单独的领域设计财务控制规则并实施财务控制奠定了良好的制度基础。它有助于适应形势发展而加强政府财政部门对非营利组织的财务控制,同时更有利于非营利组织内部财务控制和管理。其所以要确立非营利组织财务和会计的相对独立分支地位,是因为人们认识到在从计划经济体制向社会主义市场经济体制过渡的过程中,非营利组织的财务发生了显著的变化。现阶段非营利组织财务的特征主要有以下几项:(1)部分非营利组织除财政拨款外还有自己的事业收入。(2)非营利组织虽然以实现社会效益为宗旨,但却具有一定的经营性,并要实行经济核算,其事业收入和事业支出大都与业务活动相联系,因而其可通过扩大服务规模、提高服务质量,实现增收节支,争取改善自身的运营条件。(3)非营利组织虽然不提供物质产品,但向社会提供精神产品(即知识形态的产品)和劳务,它具有一定的生产性。科学、教育、文化、卫生等各种非营利组织,大都属于第三产业中为提高科学文化水平和居民素质服务的部门(有人把这种提供精神产品和劳务的行为称为第四产业)。这些部门在现代社会中占有重要的地位,社会生产力的发展水平越高,智力劳动和智力开发的作用就越显著,物质产品再生产的发展就越依赖于精神产品再生产的发展。正是非营利组织经济活动的特殊性,使得非营利组织的会计成为预算会计中的一个单独的分支,非营利组织财务控制也成为政府财政对单位控制的一个独立的分支。

从我国目前的非营利组织的发展状况来看,非营利组织的财务已发生了根本性的变化,这些变化具体体现在以下几个方面:第一,国家包办事业已成过去,根据公共财政理论及社会共同需求的标准,应重新确定财政对事业单位供应资金的范围和标准,并体现多渠道筹集事业发展资金、多种形式办事业的特点。第二,树立统一的预算概念,彻底改变以前将事业收支分解为预算内、外两部分,事业单位只反映财政拨款的收支情况,其他收入与支出相脱节的状况。将财政补助收入和非财政补助收入以及包括事业支出和其他支出在内的全部收入和支出,实行统一核算,统一管理,建立一个能够全面反映非营利组织财务收支的财务体系,以利于提高财政资金的使用效益。第三,借鉴企业财务的一些管理概念和方法,运用经济手段,提高资金的使用效益。

我们研究我国目前的非营利组织财务的特征,是为了按照其发展的客观规律有效地制定法规制度,使之更好地适应非营利组织财务控制工作的需要。但是,这决不意味着非营利组织财务已经企业化了,已经按企业财务的规则运行了。这是因为:

首先,我国目前的非营利组织财政拨款并非资金来源的唯一渠道,但是财政拨款在非营利组织收入中还占据着重要地位。从总体上说,其他资金来源仍处于辅助地位。个别非营利组织虽然能做到日常收支相抵,但重大工程项目依然要依靠国家财政扶持。非营利组织的财务活动同政府财政资金之间存在着密不可分的关系,其财务管理和会计核算应该受到国家财政管理部门的指导和约束,而且其财务会计法规制度的建设也主要由财政部门负责,内部控制制度也需要报财政部门备案,财政部门在财务控制中有责任纠正其内部财务控制制度的缺陷,使单位内部的财务控制和外部财务控制很好地衔接起来。

其次,非营利组织的性质及资金来源,决定了绝大多数非营利组织的非营利性,必须把社会效益放在第一位。水利、林业、科学、教育、文化、卫生等非营利组织提供的均是公共产品,而追求利润必然会使其业

务活动偏离政府事业发展的方向。这里还要指出,一些单位虽然能够实现收支相抵后还有结余,但这是它们加强管理、量入为出的结果,绝不等于在主观上就是以营利为目的。

三、对非营利组织财务控制的基本运作

(一)非营利组织财务控制的本质

控制(Control),可以看作是修正、影响、操纵和调节的同义词,而不是强制(特别是现代控制)的同义词。高级汉语大辞典将控制定义为:“掌握住对象不使其任意活动或超出范围;或使其按控制者的意愿活动。”控制的这一定义明确了控制是由控制主体、控制客体、控制目标、控制方式等要素组成。控制主体,即控制者;控制客体,即控制对象;控制目标,即控制者的意愿;控制方式,即控制的实现形式。

通常而言,财务控制是指财务监管部门及其人员通过财务法规、财务制度、财务定额、财务计划目标等对资金运动(或日常财务活动、现金流转)进行指导、组织、督促和约束,确保财务管理目标实现的管理活动^①。财务控制是财务管理的基本职能之一。在财务管理中,如果仅有财务计划(预算),但对实现目标的行动没有控制,就难免出现财务失控现象。从三者间的关系来看,预算是为财务控制指出方向,提供依据,而财务控制则是预算落实的保证。正是从上述意义,可以说,没有控制就没有管理。

对于营利组织来说,财务控制的核心目标是企业价值最大化^②。因此,通过对资金运动的指导、组织、督促和约束,增强企业的盈利能力,不断增加企业的财富,也就成为其财务控制的核心目标。对非营利组织而言,控制的目的是保证其财务活动符合法律、法规、政策的规定,提高财政资金的使用效益。由此,我们可以把非营利组织的财务控制定义为以制度、预算等为主要手段,通过规范和约束非营利组织及其内设机构的财务行为,保证国家法律、法规、政策的贯彻执行,提高财政资金的使用效益,确保事业发展目标实现的管理活动。

从机制的角度分析,财务控制以消除隐患、防范风险、规范管理、提高效率为宗旨和标志。由于任何个体都有其目标,财务控制从内部而言,首先就是要减少个人目标与组织目标的冲突,同时从外部还要减少组织行为与政府财务管理目标的冲突。因此,非营利组织的财务控制是一种管理活动。财务控制是一种连续性、系统性、综合性最强的控制。它在非营利组织经济控制系统中处于一种特殊的地位,起着保证、促进、监督和协调等重要作用。

(二)非营利组织财务控制的主体

财务控制的基本功能是限制委托人和代理人之间的财务信息的不对称性、财务契约的不完全性和财务责任的不对等性。根据委托——代理理论,代理关系存在于一切组织、存在于经济组织的每一个管理层次上。前面我们已经得出结论,存在于非营利组织中的委托——代理关系具有三个层次,因此,其财务控制也可以分成三个层次:第一层次是财政部门代表政府进行的财务控制,由于它来自组织以外,我们把它作为外部财务控制来研究;第二个层次是非营利组织的管理者对其内部各职能部门的控制;第三个层次是其内部职能部门对员工的控制。由于第二、三两个层次的控制来自于组织内部,属于内部财务控制的范畴。因

^① 汤谷良.2000.财务控制新论.会计研究,3。

^② 张先治.1997.中国企业财务管理探讨.会计研究,11。