

新世纪的探索

XIN SHI JI DE TAN SUO

2004 - 2009

专业研究论文撷英

○ 主编 张新民

2009

2008

2007

2006

2005

2004



湖南商务职业技术学院
Hunan Vocational College of Commerce

编 委

主 编	张新民			
副 主 编	林国安	杨文涛	王箕裘	
成 员	丁良南	伍建桥	辛 磊	周伟华
	禹明华	姜华斌	黄会雄	谭燕飞

(姓名笔画为序)

责任编辑	吴湘丰	邬移生	蒋 华
------	-----	-----	-----

前 言

建国伊始,伴随着合作社的诞生,湖南省合作学校于 1950 年在长沙市韭菜园挂牌成立。尔后八易校址,六易校名。2001 年经湖南省人民政府批准独立升格为湖南商务职业技术学院,正式跨入高等教育行列,以崭新的姿态,阔步前进。

当代高等教育职能有三:人才培养、科学研究、社会服务。高等职业教育作为高等教育的一种类型,这三种职能当然缺一不可,只是其对象、内涵、重点与普通高等教育相比,有其自身的特点而已。高等职业教育更强调科研工作对提高办学水平的推进作用,强调教学与科研相互依赖,相互促进,相辅相成,共同发展。因此,学院升格后确定了以教学为中心,以科研为先导的办学思路,成立了科研处,2004 年以前科研处与教务处合署办公,2004 年开始科研处单独设立。科研工作从无到有,科研氛围逐渐浓厚,对科研工作重要性的认识不断提高,科研队伍由小到大,科研成果由少到多、档次不断提升,科研管理制度不断完善,科研经费投入逐年增加。可以说通过几年的努力,学院的科研工作已取得辉煌成绩,实现了跨越式发展。科研工作的辉煌为学院的快速发展做出了很大贡献,科研先导作用效果显著:教师队伍职称学历结构大大改善,教师的整体素质和教育教学水平大大提高,学院教育教学质量稳步提升,生源踊跃,毕业生就业率持续攀升,办学水平达到优秀等级并跨入了省示范性高职院校建设行列,在社会上的影响力、知名度和美誉度快速扩大,学院已步入良性发展态势。

科研工作最直接的成绩是产生了一大批科研成果。现将近年的累累硕果挂列如下:各类科研立项课题 59 项,公开出版学术专著 10 部,公开出版教材 198 部;获得国家专利 4 项;获得各类成果奖励 16 项,其中省高等教育教学成果奖 4 项;公开发表学术论文 1373 篇,其中全国中文核心期刊 167 篇。

许多教职工提出要编辑学院的论文集,这是有利学院发展的好建议,也是科研工作的应尽之责。但 1373 篇论文要全部编辑出版,何等浩瀚!经院学术委员会全体委员努力,从 1373 篇中精选 212 篇汇编成今天这本集子,谓之《新世纪的探索》。我们的探索是从新世纪开始的!

《新世纪的探索》分“高职教育研究论文撷英”和“专业研究论文撷英”两篇。“高职教育研究论文撷英”选文内容为:理论与历史 8 篇,现状与发展 9 篇,院校管理 11 篇,教师队伍建设 7 篇,人才培养模式与专业建设 14 篇,教学模式与课程改革 14 篇,教学方法改革 21 篇,共七类 84 篇。“专业研究论文撷英”选文内容包括:财政与经济 21 篇,管理与营销 17 篇,新农村建设 9 篇,政治与法律 13 篇,语言与翻译 15 篇,文学与文化 18 篇,应用数学 8 篇,电子

技术 9 篇,信息技术 12 篇,材料技术 6 篇,共计十类 128 篇。

《新世纪的探索》在文章内容选择上有四个特点:一是研究范围广,所选论文几乎涉及我院所有专业内涵,说明我院科研队伍的覆盖面广,教职工的科研积极性高,科研工作的普及度高。二是论文结构直接映射了学院的专业特点。财政经济和管理营销两类计 38 篇,占专业研究论文近 30%,与商务职院名称相符。三是依托行业,打造涉农特色初见成效。新农村建设研究论文涉及了伟人论述、农村商品流通、农村食品安全、乡村理财和乡村旅游开发等诸多方面,说明学院依商惠农的理念已得到相当重视。四是高职教育研究成为学院论文的一大亮点。此类论文内容涉及教育理论、发展战略、学院管理、人才培养、队伍建设、专业建设、课程建设和教育教学改革等方方面面,研究深入,对实践的指导作用强。

《新世纪的探索》凝聚了我院全体教职工的心血,承载了广大科研工作者的期盼,记载了我院科研探索的历程,或许会成为学院在科研道路上的里程碑。谨此,编委会全体成员对为我院科研工作做出贡献的全体同志们表示衷心感谢!学无止境,研不可怠。结集刊印,以便参检,以启后学。“路漫漫其修远兮,吾将上下而求索!”我们共同期待着更多更好的研究成果早日出现。

文集汇编之时,恰逢我院被省教育厅确定为省示范性高职院校建设单位,学院发展蒸蒸日上,愿全体商务人再接再厉,为高职教育创造新的辉煌。文集付梓之日正值建校六十华诞,几代园丁,衣带渐宽,海人不倦,育才数万。莘莘学子,好学敏思,励精图治,终成栋梁,期为国家强盛做出更大贡献。

此集在首届科研工作大会召开之时成书,谨向示范学院建设和建校六十周年献礼!

编委会

2010 年 4 月 17 日

目 录

一、财政与经济

论转轨时期中国会计制度的变迁	李典辉(1)
试论中国会计制度的创新	李典辉(7)
从新会计准则的发布看会计准则国际趋同	刘智群(11)
浅论新准则下会计计量属性及其选择	柳 志(15)
新会计准则下企业各项资产减值核算浅析	陈业菊(19)
浅议会计信息化对传统会计工作的影响	洪 娟(24)
浅析公允价值在我国新会计准则中的运用	谭爱强(27)
基于委托代理关系下的会计信息失真的成因分析	明爱芬(31)
会计师事务所“一揽子”去留博弈简析	廖良林(34)
浅议内部控制和内部审计的关系	陈业菊(40)
我国内部审计职业道德规范比较研究	高学余(44)
浅析我国坏账准备核算中存在的问题	许立兰(49)
论收入分配中的公平问题	周伟华(53)
烟草业税收改革应考虑税负的合理性	周伟华(57)
长期股权投资成本核算方法探析	陈业菊(60)
实质重于形式在售后回购、售后租回核算中的运用	洪 娟(64)
交易性金融资产、可供出售金融资产核算差异分析	洪 娟(68)
要素结构与中国贸易增长方式的转变	曾 鸣(73)
中国对外贸易对技术进步影响的实证分析	曾 鸣(78)
人民币升值带来的启示	瞿启平(81)
完善我国上市公司治理结构的思考	谭爱强(84)

二、管理与营销

商品住宅价格敏感性分析与对策	简彩云(88)
商品住宅价格构成分析及调控对策	简彩云(95)

物流配送中心和设施选址定量决策方法论	陈 兵(100)
企业成功实施 ERP 的关键因素浅析	陈业菊(107)
浅议 ERP 环境下的内部控制	高学余(112)
创新型企业综合评价指标体系研究	何卫华(116)
国有资产管理中委托的代理问题初探	刘智群(120)
企业应如何加强管理应收账款	许立兰(125)
强化应收账款管理,防范经营风险	谭爱强(129)
浅议货币资金的内部控制	张斌华(133)
顾客满意度指数测评模型比较与借鉴	简彩云(137)
如何建设第三方物流发展的信用环境	易兰华(144)
论现代企业制度下的会计监督	贺卫红(149)
基于财权配置的企业预算管理模式的選擇	廖良林(153)
企业内部控制与风险管理的关联性思考	廖良林(157)
企业产品创新的动力来自顾客的需求	田天沐(160)
浅析企业大客户销售战略架构	王娜玲(163)

三、新农村建设

毛泽东对社会主义新农村建设的初步探索	成 倩(172)
毛泽东的农业现代化思想及对当今农业现代化建设的启示	成 倩(176)
湖南省农产品流通服务体系的现状、问题与对策	易兰华(180)
从新农村建设看中国绿色食品发展	孙春明(184)
我国食品安全问题与管理对策	孙春明(188)
加强 HACCP 体系建设,提高食品安全保障	孙春明(192)
对“乡财县管”改革的几点思考	刘智群(196)
少数民族地区民俗旅游资源开发的几点思考	陈 艳(200)
中国观鸟旅游发展现状及对策	廖明旗(204)

四、政治与法律

毛泽东,马克思主义中国化的伟大旗帜	成 倩(208)
毛泽东外交思想的特点及其对当代中国的影响	成 倩(212)
完善对商业贿赂的民事制裁	孙长坪(217)
论对商业贿赂的商事制裁	孙长坪(222)
论企业形态与企业分类	孙长坪(227)

论构建公产企业法律体系	孙长坪(233)
民营经济的发展呼唤有限合伙	孙长坪(239)
民营经济企业制度创新需要有限合伙	孙长坪(245)
完善公产合作企业的法律规制	黄亚宇(249)
论我国生态安全建设的法律支持	向卫华(253)
破产重整与破产和解程序之比较	邓艳君(257)
一审辩护人在二审中妨害证人作证行为之定性	黄新泉 彭志新(263)
试论独立学院的法律定位	骆 清(267)

五、语言与翻译

《诗经》叠音模糊词成因初探	王箕裘(272)
《诗经》叠音模糊词研究	王箕裘(277)
模糊语言不模糊 精确语言不精确 —— 论文学语言的模糊性	王箕裘(289)
模糊语言在应用文中的语用功能	王箕裘(294)
电影语言和文学语言	韦 星(299)
小说语言与电影语言比较研究	韦 星(305)
试论现实主义风格的电影语言	韦 星(308)
节目主持人的语言研究	韦 星(313)
电影作品的生成语境解读	韦 星(318)
商务英语委婉语的语法隐喻分析	温雪梅(322)
会话合作原则与外贸信函翻译	温雪梅(327)
广告英语语言特点及翻译技巧	温雪梅(333)
论英文商标汉译的基本原则与技巧	吴玉光(342)
从接受理论看汉语诗词中模糊表达的英译	吴玉光(346)
影视片名翻译的几点思考	邱桂林(352)

六、文学与文化

朦胧诗:中国当代现代主义文学思潮的先驱	禹明华(358)
论新写实小说与现实主义小说及先锋小说的区别	禹明华(363)
浅论女性作家自恋书写的原因与价值 —— 以安妮宝贝为例	禹明华(367)
老舍小说与墨侠精神	禹明华(373)
青衣的悲剧人生——解读《青衣》的女性形象	周 妮(380)
空白的艺术 —— 从读者反应批评分析《丈夫账单中的一页》	周 妮(385)

荷马史诗与中国《诗经》空间艺术处理之比较	朱文艳(389)
残雪小说的思想和艺术手法溯源	邹戈奔(393)
试论二十世纪初中国乡土文学之贡献	邹戈奔(396)
对《红楼梦》悲剧意识与悲剧心理的解读	谭燕飞(398)
漫天酒星滴凡尘 遍地毕章舞翩跹——论酒与中国古代文学的不解之缘	谭燕飞(403)
“遗民”三论	谭燕飞(408)
中西小说缺类比较之乌托邦小说研究	刘欣(414)
花瑶山歌在花瑶婚俗中的特殊功用	禹明华(418)
论中国民歌与地理环境的关系	廖明旗(426)
论电视节目的人格化主持	韦星(431)
论设计艺术中的含蓄之美	陈莉(435)
对格式塔学派的评价和几点思考	高明(438)

七、应用数学

微积分定义及计算中存在的问题	张俐(443)
关于血管分支的数学模型	姜华斌 向占宏(449)
二阶非线性泛函微分方程解的振动性与渐近性	赵敏之 赵智国(452)
基于极小作用原理的 Lagrange 系统周期解的存在性	张俐(458)
基于小生境遗传算法的 MTSP 问题求解	张俐(462)
随机图的 Grundy 数	刘沈荣(467)
关于随机相交图中 Hamilton 圈的门限函数的注记	刘沈荣(470)
取定统计量下的最优置信区间的存在性和唯一性分析	刘沈荣(473)

八、电子技术

基于率失真优化的 ROI 编码算法	黄会雄(477)
基于 uC/OS-II 电动汽车电池快速充电系统的研究	黄会雄 袁力辉 罗安(485)
基于 B/S 的电化企业生产调度系统设计	黄会雄 袁力辉 袁海鹰(490)
结合颜色和纹理的改进 K 均值遥感图像聚类	黄会雄(494)
单片机接口电路及保护电路的设计方法	黄会雄 杨志纯(500)
基于单片机控制的变频器的设计	袁力辉(505)
绿色制造技术在机电产品制造中的应用研究	陈寿才 陶炎焱(510)
重力式毛细管粘度仪关键技术研究	刘芳芳(515)
TMS320C54XX 系列 DSP 人机接口模块设计与实现	杨明远 何颖(521)

九、信息技术

基于环形结构分布式协同入侵检测系统的架构	姜华斌(526)
基于改进的 BM 算法在 IDS 中的应用	姜华斌(534)
一种基于环形结构的新型分布式入侵检测模型	姜华斌 江 文 谢冬青(538)
CORBA 对象的 Web 发布技术的实现	姜华斌 毛春丽(544)
基于虚词变换的自然语言信息隐藏算法研究	赵敏之 孙星明 向华政(550)
基于不完整语义理解的文本数字水印算法研究	赵敏之 孙星明 向华政(554)
基于 Agent 微内核 workflow 技术研究	刘灿勋 白树仁(559)
利用 Excel 求解线性规划问题	刘建知(562)
网上交谈工具的设计与实现	谢命坚(567)
对办公软件 2007 新特性的分析与研究	黄 芳(571)
网络图书管理系统及其关键技术研究	柳 志(574)
基于公钥密码算法的数字签名系统	丁敏英 罗立红(578)

十、材料技术

低合金耐磨铸钢的应用研究	杨文涛(582)
Barmac9000 型破碎机耐磨件的国产化研制	杨文涛(587)
多元高铬合金抗磨铸铁的研究与应用	杨文涛(591)
冲天炉熔炼优质高碳铁水及其增碳机理分析	杨文涛 叶 建(596)
用高强合金铸铁生产搅拌楼易损件	杨文涛 杨志刚(599)
新型耐磨合金铸钢斗齿的研究与应用	杨文涛(602)

论转轨时期中国会计制度的变迁

财务处 李典辉

摘要:中国会计制度频繁变迁,转轨时期尤其如此。会计制度朝令夕改,会计信息割裂失真,会计制度的执行严重偏离制度本身,不仅加大了财会人员知识更新的成本,降低了工作效率,更为别有用心之人操纵财务数据、套取社会资金大开了方便之门,干扰了社会主义经济建设的秩序。研究表明:中国会计制度的变迁之所以频繁变迁,主要是因为中国缺少一个科学可行的会计制度质量标准,会计制度的制订缺乏一个必要的社会基础,会计制度的变迁没有与时俱进,会计制度在构成上缺乏完整性、系统性、科学性,在执行上缺乏严肃性。只有追根溯源,对症下药,才能革故鼎新,迎来创新建设中国会计制度的春天。

关键词:会计制度;变迁;缺陷

会计制度是会计工作的规范^[1],广义的会计制度包括会计准则、会计制度和会计法律法规。中国会计制度的变迁十分频繁复杂,期间经历了一个漫长曲折的过程,尤以转轨时期为甚。客观分析这个曲折过程特别是转轨时期的失误和教训,可以为创新中国会计制度,进而为建设创新型国家提供宝贵的借鉴。

改革开放以前,我国的会计模式是在高度集中统一的计划经济体制下,为克服建国初期国民经济困难局面,借鉴前苏联的经验而制定的,该会计模式以企业和预算会计制度的拟定、实施、决算编审为主要内容。1949—1952年是我国会计制度的初创期,1953—1957年是我国会计核算制度的全盘苏化期,1958—1978年是我国会计核算制度与苏式会计的决裂期,大跃进将会计报表大大简化,文化大革命使会计核算制度名存实亡。

十一届三中全会以后,我国开始了扬弃苏联会计制度模式的探索。1985年1月21日第六届全国人民代表大会第九次会议通过了《会计法》,1993年12月和1999年10月还进行过两次修订,计划经济色彩浓厚。为了推动会计事业的发展,财政部于1992年11月30日发布了《企业会计准则第1号—基本准则》和《企业财务通则》,同时,还陆续颁布了13个行业的会计制度和10个行业的财务制度(即“两则两制”)。中国会计制度出现了准则和制度并存的“双轨制”局面。

为了和国际接轨,1997年5月—2001年11月,财政部先后发布了16项具体会计准则,由于一些公司恶意利用这些准则操纵利润,引起了社会公众的强烈批评。在这种情况下,财政部采取了两项措施:一是在不到两年的时间内对“现金流量表”等五项准则进行了修订。二是在修订1992年《股份制试点企业会计制度》的基础上,于1998年1月颁布了《股份有限公司会计制度》,接着又于1999年发布计提四项减值准备的补充通知,对股份公司会计制度进行修正。

2000年12月29日财政部公布了《企业会计制度》,废止《股份有限公司会计制度》和分



行业会计制度^[2]。当《企业会计制度》刚刚开始执行、很多企业还未开始执行、财会人员尚未完成知识更新的时候,《企业会计制度》在执行中出了不少问题,财政部不得不通过制定“补充规定”来堵漏补缺,形成了一批“制度补丁”和“准则补丁”。2006年2月15日,财政部又公布了一项基本会计准则和38项具体会计准则,要求自2007年1月1日起在上市公司范围内施行,鼓励其他企业执行。执行该39项会计准则的企业不再执行现行准则、《企业会计制度》和其他制度、办法、问题解答等^[3]。

中国会计制度为什么会出现这种朝令夕改、从业人员疲于奔命的乱象?这种乱象导致提高会计信息质量和财务管理水平的努力无所依归,不仅加大了财会人员知识更新的成本,降低了工作效率,更为别有用心个人和利益集团操纵财务数据、套取社会资金大开了方便之门,干扰了社会主义经济建设的秩序。客观分析建设中国会计制度的曲折历史,发现中国会计制度的曲折历史特别是转轨时期会计制度的频繁变迁,主要是由以下原因造成的。

一、中国缺少一套科学可行的会计制度质量标准

会计制度的高质量是保证会计信息质量的基本前提。建国以来会计制度的频繁修改和近年来频繁发生的会计造假案件引发了会计界对会计制度质量问题的广泛讨论。但是时至今日,仍然没有得出一致的令人满意的结论。

会计制度的质量目标是会计制度在质量方面所要达到的预期标准和成果,是基于会计制度需求者的要求建立起来的,是对需求者满意的一种预期。会计制度作为会计信息质量保证体系的重要一环,人们对它的预期是:通过指导和规范会计行为以使会计信息达到高质量,即客观性、相关性、明晰性、可比性、一贯性等。会计制度的质量目标应该能为会计信息达到上述质量要求提供合理保证。会计制度的质量目标是制定会计制度的指导思想,也是评价会计制度的质量标准。制定和评价会计制度,应该围绕上述目标进行。

1. 理想的会计制度首先必须将财务会计的目标放在首位

会计制度产生的直接动因是投资者及其他利益相关者了解企业财务状况和经营成果的需要,会计制度就是为了保证会计信息客观、相关、明晰、可比、一贯等质量特征而制定的对会计行为的规范。财务会计的目标也是最终财务报告的目标。财务报告的目标是向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息,反映企业管理层受托责任的履行情况,有助于财务会计报告使用者做出经济决策。

2. 理想的会计制度应能够反应经济业务的实质

经济业务的经济实质与它们的法律形式并不总是一致的。只有反应经济实质的会计信息才是真实的信息。理想的会计制度要能防止侵略性财务报告的出现,做到中立无偏。会计的中立性,对制定会计制度的人们而言比利用会计制度编制会计报表的人们更重要。

3. 理想的会计制度应具有内容上的适应性、全面性、严谨性

会计制度的内容既要适应国际化发展的大环境,又要适应我国特定的政治、经济、法律、文化环境,全面反映交易事项,兼顾不同行业和特殊交易,既不滞后,也不过分超前。在会计实务中,企业常常通过伪造交易、滥用会计政策等手段操纵财务状况和利润,一个重要原因就是因会计制度制定者对复杂的现实情况考虑不周、制度内容不够全面和严谨所形成的漏洞所



致。

4.理想的会计制度应具有恰当的可选择范围

由于企业经济交易事项的复杂性和多样性特点,单一的确认、计量基础、方法难以满足会计实务的需要,但是过宽的选择范围又会影响到会计信息的可比性,还会给企业通过变更会计选择操纵会计数据提供条件和借口。如何在会计制度中确定既能适应经济交易事项复杂多样性特点,又不影响会计信息真实可比性的可选择范围,是制度制定者和会计研究者的重要课题。

5.理想的会计制度应具有可操作性

会计制度可操作性的强弱直接影响到会计制度的实施质量,并进而影响到会计信息的质量。现有的会计标准洋味太浓,格式排列、遣词造句都承袭了西方的做法,不易为国内的财会人员所理解,问题较多。可操作性强的会计制度要求其内容及其表达清晰明确,通俗易懂,概念准确,解释性说明详细、具体、明确。

6.理想的会计制度应具有评价能力

评价能力是指会计制度能否对会计行为的合法性、合规性做出准确判断与评价。现实中,有些会计行为明显地导致了会计信息失实,但会计制度却没有加以禁止,这样的会计制度质量显然是不高的。

二、会计制度的制定缺乏一个必要的社会基础

20世纪90年代以来,知识经济兴起,信息技术迅猛发展,要求会计制度的制定须具有前瞻性。从国内来看,社会主义市场经济体制初步形成,要求会计制度的制定覆盖不同经济成分,充实会计内容,完善会计方法。但是会计信息失真的现象却愈演愈烈,从而降低了会计制度的权威性。

会计制度的权威性和执行效果主要取决于会计制度的客观性和可接受性,而客观性和可接受性程度又主要决定于会计制度制定者的广泛代表性。长期以来,我国会计制度由财政部会计司统一制定,会计法规基本上属于政府行为。会计制度制定人员构成单一,其知识结构、经历、利益或政治倾向基本相同,即使他们有公平的思想 and 意识,也很难真正完全了解其他利益相关者的需要,从而影响了会计制度的质量。会计制度内容上的实践性、技术性和理论性要求会计制度制定者具备丰富的实践经验,充分了解经济活动和会计实务的现状,具有很高的会计理论水平。会计制度制定人员中的非政府人士的缺乏、使用会计制度的广大普通会计人员代表的缺乏,将使制定出来的会计制度在公允性、充分性、相关性上大打折扣^④。

会计制度的制定程序是否正当也对会计制度的质量具有重要影响。首先,合理的制定程序能够有效地控制制定主体的权利并确保广泛的参与权。正当的程序具有公众参与性、过程公开性以及因角色分化所带来的抗辩性和交涉性,这些特征能使公众有机会通过公开的方式对会计制度发表自己的意见,防止制定者滥用权力。其次,正当的程序能够保证制度制定者所作的选择符合合理的要求。会计制度的制定过程实际上也是一个选择过程,而选择总是与程序联系在一起的,正当的程序有助于保证制度制定者的选择行为趋向合理化、规范化,有助于使决策过程中出现的错误被及时发现和纠正,有助于使各种观点和方案得到充分考虑,实现优



化选择。而我国的会计制度的制定程序在总体上表现出了鲜明的保密性和依附性特征。会计制度起草拟定的整个过程对普通公众而言都是保密的,缺少多次征求意见的环节,对于制度制定过程中的背景、材料和讨论情况更是很少向外界披露。在美国,起草阶段首先拟定出准则初稿,待委员会多数成员讨论通过后,发布“揭示草案”,再次以书面形式和公众听证会形式,公开向社会公众征询书面和口头意见。而我国主要是向社会上层征询书面意见,这种作法势必在某种程度上影响了制定会计制度的技术质量。此外,我国还缺少能指导会计制度的一套成熟的、科学的会计制度基本理论,一定程度上也影响了会计制度预期目标的实现。

三、会计制度的变迁没有与时俱进

现行的会计制度体系是从 1993 年 7 月 1 日开始实行的,它以《企业会计准则》和《企业财务通则》为统领,以 13 个行业会计制度和 10 个行业财务制度为主体构成。虽然 2000 年 12 月 29 日财政部发布了《企业会计制度》,2006 年 2 月 15 日财政部又发布了 39 项会计准则,但并没有全面推广执行。

行业会计制度存在的主要问题是:一是会计政策、会计估计不能适应实际情况需要,导致企业反映的各项会计要素缺乏可靠性。二是由于会计制度针对不同的所有制、不同行业的企业性质制定,会计标准上存在较大差异,同一行业企业因执行不同会计制度所反映的会计信息缺乏可比性。三是新兴行业的兴起,无法从现有行业会计制度中找到其适用的会计制度。企业多种经营的存在和发展,用分行业的会计制度,已经不能满足会计核算的需要。

《企业会计制度》带有制度和准则的双重因素,实际上是过渡时期的特殊产物。体例设计上存在明显缺陷,满足不了信息化条件下指导企业会计核算的需要;规范会计分录与报表编制上只有文字说明,且相互脱节;分录规范不过是一些毫无金额的个例,虽然规定得比较详细,但由于缺乏相应配套的整体数据,特别是规范的多借多贷复合分录,使人费解。《企业会计制度》实施多年仍没有取得预期效果。39 项新会计准则的颁布,虽然与国际会计准则的差距缩小了,但是对会计实务界却提出了严峻的挑战:一是会计准则的技术难度系数加大了;二是会计自由裁量权加大了;会计制度更依赖会计人员的职业判断,加大了企业操纵财务数据的风险。

四、会计制度缺乏完整性、系统性、科学性,其执行缺乏严肃性

完整性、系统性、科学性是现代会计制度应该具备的基本特征。所谓完整性是指会计制度应包括和覆盖全部会计实务,使每一会计行为,每一会计事项都有相应的制度予以规范。所谓系统性是指会计制度应是在会计目标的统一约束下,由相互联系、相互依存的多层次会计制度构成的有机体系。而我国现行的会计制度基本上是围绕企业常规会计事项由国家统一制定,在构成上缺乏完整性和系统性。一是会计法规与其他法规不协调甚至矛盾冲突,如《会计法》第 43 条规定:伪造、变造会计凭证、会计帐簿,编造虚假财务会计报表,对其负责的主管人员和其他直接责任人员,可以处以 3000—5000 元的罚款;而《公司法》第 212 条规定:公司向股东和社会公众提供虚假或者隐瞒重要事实的财务会计报告,对直接负责的主管人员和其他直接责任人员处以 10000—100000 元的罚款;《证券法》第 177 条规定:经核准上市交易的证券,披露的信息有虚假记载、误导性陈述或者重大遗漏,对直接负责的主管人员和其他直接



责任人员给予警告,并处以 30000-300000 元的罚款。三部法规颁布修订的时间接近,但对同一事项规定的罚款数额大不相同。二是新旧会计法规之间也不协调甚至矛盾冲突,如《企业财务会计报告条例》对收入的定义是:企业在销售商品、提供劳务及让渡资产使用权等日常活动中所形成的经济利益的总流入。而《企业会计准则》对收入的定义是:企业在日常活动中形成的会导致所有者权益增加的与所有者投入资本无关的经济利益的总流入。三是不同层次的会计法规之间也不协调甚至矛盾冲突。如《湖南省实施〈会计法〉办法》第 26 条规定:违反《会计法》和国家统一会计制度规定设帐的主管人员和其他直接责任人员,可以处以 2000-30000 元的罚款,而《会计法》第 42 条规定:不依法设置会计帐簿和私设会计帐簿的,对直接负责的主管人员和其他直接责任人员,可以处以 2000-20000 元的罚款,两者对罚款金额的规定差距很大。四是即使是同一层次甚至是同一法规之间也是漏洞百出,自相矛盾。如证监会发布的《公开发行股票公司信息披露的内容与格式准则》与财政部对上市公司的信息披露要求就有诸多不协调的地方。五是随着会计领域的改革开放和会计理论研究的深化,一些新的会计分支如人力资源会计、质量成本会计、物价变动会计等虽然早已为人们所熟悉,但是目前尚无具体的会计制度予以规范。六是地方会计法规理论研究不够,脱离本地实际,执行效果不理想;许多企业缺乏内部控制制度,成本不实,帐目不清,数据不真,信息披露不及时不全面,影响了会计信息使用者的决策能力。

科学性是指拟定的会计制度要符合会计事项的发展趋势和规律,具有内在必然性。改革开放以来,经过 20 多年的发展,我国虽然建立了会计法规体系的初步框架,但是存在不少问题:一是会计制度内容陈旧,已不适应政府转变职能、企业转换经营机制及经济全球化的需要,但清理废止工作没有跟上。有些会计制度制定时就缺乏充分的调研论证,实施中暴露出很多问题,“补充规定”、“补充办法”、“问题解答”不断,影响了会计制度整体效能的发挥。一些成熟的会计理论和实证研究成果,工作经验没有很好地总结出来。二是可操作性差。有些规定严重脱离我国实际,在目前条件下根本没办法实施。如《企业会计准则第一号——存货》第 16 条规定:“为生产而持有的材料等。用其生产的产成品的可变现净值高于成本的,该材料仍然应当按照成本计量;材料价格的下降表明产成品的可变现净值低于成本的,该材料应当按照可变现净值计量。”这段话不仅本身冗长难懂,而且对于一个持有成百上千种材料的大型联合生产企业而言,这样的规定无异于纸上谈兵。随着新的会计准则的实施,部分资产的计量已经超过了报表编制者和审计师的专业能力,需要专门的定价服务机构提供估值服务支持,而目前国内具备资产定价能力和资格的服务机构尚不明确,还有一个成本效益原则和相关数据不可取得的制约问题。

会计制度执行上的突出问题:一是财会人员水平偏低,不能充分理解会计制度的精神实质;二是别有用心的利益集团强迫财会人员违背会计制度,操纵会计数据,粉饰会计报表;三是政府部门对违规违法行为处理偏轻偏宽,执法不严。

会计制度的建设是一项复杂的系统工程,是一项刻不容缓的战略任务。为了建立与市场经济相适应的、健全完善的会计规范体系,必须改进和加强会计制度建设的宏观管理,正确处理好继承与发展的关系,科学规范与便于操作的关系,借鉴国际惯例与立足国情的关系。



加强会计理论研究,合理预期会计问题出现的时间、类型,建立健全制定会计制度的质量保障体系,确保会计制度的制定人员具有广泛代表性、层次性、专业性,会计制度的制定程序具有严密性、程序性、规范性、公开性。造就一支既懂管理、又懂财务的企业家队伍和精通业务、以身作则的职业会计师队伍。加强会计制度执行情况的监督检查,保证会计信息的真实可靠和财产物资的安全完整。

参考文献:

- [1] 孙光国等.会计制度设计[M].东北财经大学出版社,2007,(1).
- [2] 财政部会计司.企业会计制度讲解[M].中国财政经济出版社,2001,(1).
- [3] 财政部.企业会计准则 2006[M].经济科学出版社,2006,(1).
- [4] 陈泽亚.经济人与经济制度正义[M].济南:山东人民出版社,2007.

原载《中南林业科技大学学报·社会科学版》2008.5 上)

试论中国会计制度的创新

财务处 李典辉

摘 要:只有改进和加强会计制度建设的宏观管理,建立健全制定会计制度的质量保障体系,造就一支既懂管理又懂财务的企业家队伍和精通业务、以身作则的职业会计师队伍,加强会计制度执行情况的监督检查,保证会计信息的真实可靠和财产物资的安全完整,才能正本清源,迎来中国会计制度建设的春天。

关键词:会计制度;建设;创新

中国的会计制度建设,走过了一个漫长曲折的过程,不同时期反映出不同状况,但其总的缺陷是:(1)缺少一个科学可行的会计制度质量标准。(2)缺乏必要的社会基础。(3)构成上缺乏完整性、系统性、科学性,在执行上缺乏严肃性。

会计制度的建设是一项复杂的系统工程。为了建立与现代市场经济相适应的、健全完善的会计规范体系,在建设创新型国家的伟大事业中,会计制度的建设应进行如下创新:

(一)改进和加强会计制度建设的宏观管理。从理论上说,会计制度应随市场经济的发展而不断地进行改革和完善,以适应市场经济各个发展阶段的不同特点。但事实上会计制度变革与市场经济发展具有不同的特征。首先,市场经济发展作为客观环境的变化,具有内在规律性,而会计制度变革是从属于市场经济的一种行政行为,缺乏内在必然性因素。其次,市场经济发展是一个渐进的过程,具有动态性和连续性,而会计制度变革则是依据一定时期市场经济运行的状况,对原制度进行修正和革新,其变化具有间歇性和相对稳定性。因此会计制度的建设和改革要统一规划,长远考虑,是现实性与前瞻性、动态性与稳定性的统一,不能功利化,不能有短期行为。我国会计制度完善与发展的总体目标应该是:建立一套与我国经济发展水平和资本市场完善程度相适应,与国际会计惯例和经济一体化相协调,充分体现投资者、债权人、管理者和利益相关者要求,结构严谨、内容完整、逻辑一贯、高效实用、集现代信息技术和管理方法于一体的具有中国特色并紧跟国际化趋势的会计制度理论和方法体系。会计制度的构建原则是:横向到边,纵向到底。“横向到边”就是会计制度在构成广度上应具有全面性,既要包括对传统会计事项的规范,又要针对现代会计分支,如通货膨胀会计、人力资源会计等制定出相应的准则和制度。“纵向到底”就是会计制度在构成层次上应具有完整性,既要包括宏观会计、社会责任会计等方面的准则和制度,又要包括企业会计等方面的准则和制度,既要包括国家统一制定的会计制度,又要包括企业根据自身实际情况制定的内部核算控制制度。

制定会计制度体系,要正确处理好以下几个方面的关系:一是继承与发展的关系。凡是已有明确规定并在实务中得到广泛认可、且与国际会计准则没有实质性差异的会计制度,都应加以继承。以此为基础,本着与时俱进的精神,借鉴国际惯例,完善我国的会计制度体系。二是科学规范与便于操作的关系。随着改革开放的进展和经济市场化、国际化程度的加深,我



国完全应该在会计制度的体例、规定、分类、编号等方面实现会计制度的系统化、科学化,在制度条款、语言表述上做到中国化、通俗化。三是借鉴国际惯例与立足国情的关系。在会计制度制定过程中,既要充分借鉴国际会计准则,也要考虑中国特殊的会计环境和实务特点,有取有舍。国际会计准则规范的主要是成熟市场经济国家的经济交易事项,市场竞争比较充分,公允价值容易取得,许多交易事项采取了完全的公允价值计量模式。但是中国经济市场化程度还不高,某些领域的市场竞争还不够充分,对于公允价值的引用应采取适度、谨慎的态度。我们既不能全盘接受国际会计准则,也不能全盘否定国际会计准则,要在吸收、借鉴其先进的会计理论方法时,体现出自己的特色。语言上应尽可能中国化,制度章节条款更符合中国的法律用语和行文习惯。

高质量的会计制度必须建立在一系列相对稳定的坚实的会计理论基础之上。美国的财务会计理论侧重于实证研究,呈现出一种横向拓宽、纵向延伸的局面。我国的财务会计理论研究目前仍以归纳法、演绎法为主,缺乏实证研究,比较粗泛,多流于表面讨论,大多是就会计论会计,导致研究成果视野狭隘,缺乏内涵,深度不够。因此,在当前各学科相互交叉的趋势下,会计理论研究不能停留在单一层面,必须大力借鉴其他学科的知识来丰富和发展会计理论的研究。会计学科是管理学的重要组成部分,与经济学也存在密切关系。管理学中其他学科和经济学基础理论的研究成果,可以为会计学科的发展提供养分。会计学科本身的发展,也将促进管理学的发展和经济学理论的升华。我国目前处于经济转型的特殊时期,借鉴美国会计准则制定发展过程的经验,结合资本市场的发展,结合前瞻性、开放性研究,坚持理论联系实践的学风,合理预期会计问题出现的时间、类型,可以尽快将我国的会计制度理论提升到国际水平。

建立一套会计制度质量评价标准和机制,使已发布的制度得到客观公正的评价。会计制度评价机制是会计制度体系中不可或缺的组成部分,而当前我国尚未形成经常性的会计制度评价机制。评价的实质是评价主体根据一定的评价标准,采取一定的评价方法对评价客体进行观察与思考,从而揭示出主体之间价值关系的一种活动方式。评价主体包括会计制度的制定人员和外界人士。制定人员自我评价虽然能够切中要害,但也可能为了维护自己的立场或惯性思维而客观性不足。外界人士评价可以督促制定人员自我评价,帮助他们发现制度中存在的问题。制度适当与否,实践者最有发言权。我国对《债务重组》、《非货币性交易》等准则的修订就是源于上市公司利用公允价值操纵利润,外界对滥用公允价值的行为提出了强烈的批评后,会计准则制定机构才进行修定的。在当时的情况下,广泛地引入公允价值并不符合我国的会计环境。

评价客体包括对制度制定的评价、制度内容的评价、制度实施效果的评价、制度体系的总体评价等。一项制度的制定要在立项、发布、实施时间方面做出恰当的选择,并有良好的制定机制做保证,包括制定机构的权威性、制定人员的广泛代表性、制定程序的公开透明性等。制度内容的评价标准其实就是会计制度的质量特征,包括表述方式是否适当、政策选择是否适当、信息披露是否适当等。近几年以来,我国会计制度的实施效果不理想,一是制度本身质量不高,据此生成的会计信息缺乏相关性、可靠性;二是制度即使质量较高,但由于缺少相应的执行机制,制度未被严格执行,导致制度流于形式。对会计制度体系进行总体评价有利于从