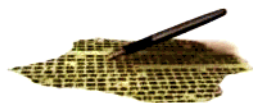


中国中青年财务成本研究会秘书处 编

东北财经大学出版社

新时期财会审计的改革与发展

——中国中青年财务成本研究会二〇〇一年会暨第九次理论研讨会论文集



目 录

我国现阶段会计改革的若干重要问题(代序).....	贾 谏(1)
新时期财会、审计的改革与发展(综述)	方红星(7)
跨国企业的业绩评估	陈孟贤(17)
证券市场中的会计规范	孙 铮(19)
建立中国企业评价制度若干难点评析	杨雄胜(23)
* * *	
试论我国财务会计概念框架的构建 ...	陈国辉 丁大勇(26)
会计准则制定的理论分析	刘 峰(38)
论现代企业制度下企业会计改革的目标结构 ...	许家林(52)
企业会计政策问题研究	林钟高(61)
现代企业制度与企业会计政策 的选择	张建军 李 云(75)
关于企业会计制度若干问题的探讨	李端生(80)
《清算》准则(征求意见稿)刍议	栗甫贵等(90)
对《事业单位会计制度(征求意见稿)》若干 问题的意见	马永义(96)
论会计平衡公式的法律意义及表达式.....	陈 敏(103)
关于连锁经营会计核算模式的探讨.....	霍瑞戎(109)
试析实质重于形式原则在“两则”中的运用.....	刘知生(113)
关于长期股权投资会计处理的几个问题.....	项有志(119)

现代企业制度下的会计监督.....	王 雷(129)
关于所得税性质的再认识.....	李永臣 王丽新(136)
* * *	
论“成本”与“费用”.....	林 钢(144)
试论中国管理会计的出路.....	王康华(152)
对新时期管理会计两个基本问题的思考.....	吕长江(157)
现代企业制度与管理会计的推广应用.....	余世勇(162)
现代企业制度与责任会计.....	冯巧根 王君华(168)
企业社会责任的会计揭示.....	王玉春等(177)
关于我国企业社会责任会计有关	
理论问题的研究.....	周 龙(185)
关于绿色会计的几点思考.....	王 苾(191)
* * *	
社会主义财务理论体系新构想.....	冯 建(197)
我国宏观财务比率指数经济预警系统初探.....	赵德武(203)
将市场信号转换为成本控制目标.....	吴少平(210)
特区建行经营管理目标选择.....	袁 蓉(216)
论转换成本及其对企业的影响.....	沈吉来(220)
关于制定中国成本会计准则的	
思考.....	顾崇山 金福临(225)
作业成本会计的评介.....	戴新民(228)
企业内部财务分析的几个问题.....	刘永祥 武建新(236)
试论企业财务目标的界定.....	马建锋(242)
* * *	
借鉴我国独立审计基本准则构建管理审计	
基本准则.....	刘明辉 林启云(248)

股份制改造中的资产评估问题

及对策..... 刘永泽 孙光国(257)

谈新时期注册会计师事业的发展..... 王迪平(266)

论现代企业的代理关系与现代企业

审计..... 胡元木 刘 兵(272)

我国国家审计与现代企业审计改革

的几个问题..... 钟万俊 杨中柱(280)

论现代企业制度下的股权特征及其对审计

监督职能的影响..... 周林林(285)

现代企业制度下内部审计若干问题的

再认识..... 孙桂娟(290)

试论注册会计师的审计责任..... 高允斌(295)

* * *

后记..... (304)

我国现阶段会计改革的 若干重要问题(代序)

财政部会计司 贾 湛

我国会计改革正处于新旧体制转换时期,新旧会计体制转换的速度取决于经济体制改革与发展的进程。我国经济体制改革的目的是建立社会主义市场经济体制,因此,我国会计改革的最终目标是建立具有中国特色的社会主义市场经济会计模式。

我国现阶段会计改革的基本特点是“全面推进、全面深化、全面发展”。根据当前会计工作面临的形势和任务要求,目前会计改革的重点和焦点主要包括以下五个方面:

一、关于会计管理体制

我国会计管理体制,改革的核心是建立与我国多种经济成分并存特点相适应的市场经济会计管理体制。

二、关于会计核算制度改革

会计核算制度的改革,主要应解决两个基本问题:一是什么是有用的会计信息,即有用会计信息的界定;二是如何提供有用的会计信息。建国以来,我国的会计核算制度经历了三个

发展阶段;第一,自建国初至 1979 年,这一时期的会计核算制度完全是计划经济体制的产物,充分体现了计划经济体制的要求,体现了国家财政的意志,企业根本不具有独立法人自主经营的经济地位,在确定企业会计政策方面也毫无自主权;第二,1979 年至 1993 年 7 月 1 日以前,这一时期是会计改革的过渡阶段。这一时期,会计核算制度的基本框架和基本做法,仍沿用了过去计划经济体制下的那一套,但在某些会计核算制度上有所突破,例如打破了“三段式平衡”、“专款专用”等;第三,1993 年 7 月 1 日以来,“两则”、“两制”开始实施,我国的会计核算制度发生了历史上最深刻的一次变革,这种变化不仅是形式上的,更重要的是它强调了企业的主体地位,充分考虑企业本身的经济利益,从市场经济角度去考虑企业会计政策的取舍,这是最本质的变化。

我个人认为,我国会计核算制度可以划分为三个层次:第一个层次主要规定会计核算工作的基本原则,侧重于解决会计政策问题,不提供具体的会计方法和程序;第二个层次是行业会计制度,主要解决会计准则指导下的会计程序与方法问题;第三个层次是各企事业单位根据国家的会计法、会计准则和行业会计制度及本身情况自行制定的适合于本单位的会计核算制度。财政部会计司近阶段的一项中心任务是制定具体会计准则。按照国务院的有关要求,1997 年初我国将要正式颁布具体会计准则,并在部分企业试行(如上市公司)。为此,我们确定了 33 个具体会计准则计划项目,后来经过有关国内外专家反复研究和论证,又做了一些必要的调整。如由于资本市场的不完善及其相应法规的不配套,对金融工具、期货等还不适合我国现时情况的具体准则暂停制定。为了使我们的具

体会计准则更科学,更符合中国现实国情,且能与国际接轨,我们会计司上半年召开了四次国际研讨会,广泛征求国内外专家学者的意见,取得了良好的效果。

准则制定中一个最突出的问题就是如何实现国际会计准则的本土化,对我们来说也就是国际会计准则的中国化问题。坦率地讲,在这个问题上,我们在制定具体会计准则中做得还很不够。究其原因,主要有三:一是我们对国际会计准则的制定背景了解不够,对准则具体内容的理解还不透彻;二是中国的市场经济体制还很不完善、很不规范,经济环境无疑制约着准则的制定;三是国际会计准则在语言文字上要中国化,确实很困难,因而容易造成理解上的混乱。

三、关于会计队伍建设

会计人员是会计工作的主体,加强会计队伍建设是保证我国会计改革顺利进行的重要保障。目前我国会计从业人员大约1200万,从知识层次结构来看,具有中专学历(含同等学历)的会计人员占46%,具有大专、本科学历(含相当同等学历)的会计人员占12%。因此,从整体来看,我国目前会计队伍整体素质较低,会计人员队伍建设任务很重。目前摆在我们面前需要尽快解决的问题主要有两个:

(一)进一步完善会计考试制度

过去,我国对会计人员的管理,主要是职称管理,管理的力度不够。通过会计职称管理办法的改革,改“评”为“考”,截止今年,已经圆满地举行了四次大规模的全国会计专业技术资格考试,参加考试的总人数达700多万人次。据不完全统计,会计师资格考试的通过率为20%,助理会计师的通过率为30%,会计员的通过率为40%。但是,在会计考试制度实施

过程中,有两个关键性问题值得研究:一是考什么,即考试如何体现会计人员的综合知识水平和工作技能。目前我国会计师考试分为A、B两大类,其中,A类考三科,B类考五科。这样划分能否保证通过规定的考试科目,就具备了会计人员的从业水平,以及考试用书的内容与会计人员所需具备的知识是否相适应等等,都不得而知。因此,应加强对会计人员考试的科目及其内容的研究和探讨。二是怎么考,即考试形式问题。现行会计技术资格考试采用传统的标准化考试形式,分为选择题、判断题、计算题和综合题等内容。采用这种形式,能否完全体现会计人员的实际工作能力,也很值得推敲。

(二)会计人员培训制度建设

加强会计人员的后续教育,是提高会计队伍素质的重要途径。会计人员的后续教育,必须有一套科学、完备的培训制度来保证。今后我国会计人员的培训制度应着重研究三个方面的问题:一是会计人员培训的内容。我们认为,培训内容主要包括两部分:①现代会计理论和方法;②会计知识的更新。第一部分内容,可通过大纲、教材和有规律的课堂教学形式来完成;第二部分内容,相对而言弹性可以大一点,一旦有一些新的会计法规、制度或相关文件出台,就可以组织会计人员学习,从而实现会计人员的知识更新。当然,这里还存在这样一个问题,即如何确认现代会计理论和方法,对此可能众说纷纭。因此,对于培训教材及其大纲的编写,就要进行深入讨论和研究,统一认识。二是培训方式。我们认为,可以将会计人员分为高级、中级和初级三个层次,然后根据不同层次、不同培训内容,坚持灵活性和规范性相结合的原则,采用多种培训方式,如课堂教学、理论研讨会等。但必须坚持每年培训不低

于40小时的基本标准。三是培训任务由谁来承担。这就要求我们立足现实,借鉴经验,科学合理地健全会计人员后续教育制度,并加强其监管。

四、关于会计电算化管理

会计电算化,是我国会计改革的基本目标之一。我国会计电算化起步晚,普及率低,与西方国家相比具有很大差距。为了加强会计电算化管理,目前应抓好以下三项工作:

1. 努力培育会计软件市场,实现我国会计软件的研制开发与软件市场的规范化管理。目前,我国从事会计软件开发的公司有300多家,已通过国家级评审的会计软件有33种,通过省级评审的有120多种。因此,迫切需要建立一套科学、合理的会计软件评审制度,设计一套科学的会计软件测试指标体系,确保会计软件的安全、可靠和准确,使之适应企业会计工作的要求。

2. 推动基层单位开展电算化。目前,我国基层企事业单位中虽然有不少单位已经实行电算化,但是仍然没有达到甩帐的要求,会计电算化的进程仍需大大加快。为此,我们已经起草了基层单位会计电算化指导规划,目的是使企业少走弯路,促使基层单位电算化工作健康发展。其具体做法为,先进行试点,即选择1000家大中型企业进行电算化工作试点,然后总结经验,再进行推广。

3. 加快会计电算化人才的培训。会计电算化人才的缺乏,是我国会计电算化发展滞后的一个重要原因。目前广大会计人员已经认识到这个问题的严重性,纷纷参加各种形式的会计电算化培训班,会计电算化培训已成为会计培训的热点内容。

五、关于会计监督

会计监督的弱化、会计数据的失真,是长期以来会计工作中存在的一个严重问题,也是当前会计改革中需要切实抓好的工作之一。

目前,我国会计监督的主要方式仍然是政府监督,而且形式多样,有财政部门的监督、审计部门的监督、外汇管理部门的监督、税务部门的监督等。由于我国目前会计监督政出多门,往往令企业会计人员无所适从,最终导致会计基础薄弱、会计数据失真。因此,迫切需要建立一套执业规范的、经常性的社会监督机制,通过中介执业机构进行会计监督。

随着我国市场经济体制的建立和发展,作为社会中介机构的会计师事务所得到了较大发展。但是由于会计师事务所从业人员的素质较低,注册会计师的执业环境尚不规范,因此,注册会计师并不能真正具备形式上和实质上的独立性,这样就大大降低了会计师事务所的执业质量。有些会计师事务所为了自身的短期利益,不惜牺牲执业原则和质量,甚至出具虚假审计报告。为了深化我国的会计改革,就应当抓好注册会计师的队伍建设,努力提高会计师事务所的执业质量,完善我国的社会监督机制。

(根据记录整理,未经本人审阅。)

新时期财会、审计的 改革与发展(综述)

中国中青年财务成本研究会秘书处 方红星

中国中青年财务成本研究会 1996 年年会暨第九次理论研讨会于 1996 年 7 月 30 日至 8 月 2 日在山东省烟台市召开。来自全国 21 个省、市、自治区以及香港地区的 72 名代表参加了这次会议。会议以“新时期财会、审计的改革与发展”为主题,展开了热烈讨论和广泛交流。现将主要观点综述如下:

一、关于会计准则建设

我国会计改革的最终目标是建立具有中国特色的社会主义市场经济会计模式,而当前的核心任务则是建立和健全以会计准则体系为主体的会计核算制度体系。因而,会计准则建设是当前会计改革与发展进程中的一个突出问题。与会代表主要就基本会计准则的出路、会计准则的统一性、会计准则的制定以及制定成本会计准则的必要性等问题进行了研讨。

(一)关于基本会计准则的出路问题

代表们一致认为,基本会计准则的颁行,标志着我国企业会计改革步入了准则化的阶段,对规范企业会计行为、提高会

计信息质量起到了极为重要的作用。但是经过三年的运行,随着我国经济体制改革的不断深化和具体会计准则的陆续制定,基本会计准则日益暴露出种种局限性,亟需重新构造。

重新构造基本会计准则必然首先涉及到有关基本会计准则本质的界定问题。对于这一问题,有两种截然不同的看法。一种看法是“等同论”,即认为我国的基本会计准则与国外的会计概念框架是一致的。两者的内容等同,都是对会计目标、会计要素、会计信息质量特征以及会计要素的确认、计量、报告等方面的规范;两者的作用等同,都是用来规范具体会计准则的制定与修订,以便确立理论基础,保持具体会计准则之间的内在一致性。另一种看法是“非等同论”,认为我国的基本会计准则与国外的会计概念框架是不一致的。持此论者进一步总结出我国现有的基本会计准则的三大缺陷,即(1)非独立性(包含在会计准则体系之中);(2)非规范性(理论深度不够,适用范围狭窄);(3)非科学性(会计目标表述抽象含混,信息质量特征关系模糊,会计要素定义不尽合理)。

基于以上两种不同的看法,代表们对基本会计准则的出路提出了三种思路。一部分代表认为,应对现有的基本会计准则进行修改完善,即“完善论”,因为这样做符合成本效益观念,而且对会计实务的现实影响较小,易于为会计人员所接受;另一部分代表认为,应该以会计概念框架取代基本会计准则,即“替代论”,因为唯有如此才能最大限度地发挥其应有的理论指导作用;还有的代表主张基本会计准则与会计概念框架并存并行、各司其职,即“并存论”。

代表们通过激烈争论,基本上就原则性的问题达成了共识,即:具体名称并不重要,关键在于对基本会计准则的功能

与作用做出实际分析界定,然后再据以进行改造或重构。

(二)关于会计准则的统一性问题

可比性是会计信息有用性的重要条件之一,因而必须维护会计准则的内在统一性。多数代表认为,统一性有一个“度”的问题。对于如何衡量统一性的“度”?如何处理统一性与灵活性的关系?存在不同的见解。

一种观点认为,财务报表指标应该统一,但不必强求会计处理过程的一致。在具体的会计处理过程中,应当允许多种方法并存,以便企业根据具体情况进行判断和选择。在编报财务报表时,则应进行调整和再确认,以满足报表信息统一的要求。

另一种观点则认为,在统一财务报表信息的同时,还必须限制会计处理方法的可选程度,因为这样做符合国际会计准则的发展趋势。进一步的论证指出:“统一”源于经济事项的经济实质,但由于经济事项有简单与复杂之分,因而“统一”也就有绝对统一与条件统一两类。会计准则应区分相对统一、绝对统一、灵活机动三种情形和复杂事项、简单事项两类业务,选取最佳的组合方式,做到“统而不死,活而不乱”。

代表们认为,统一性与灵活性实质上是准则观念的不同反映,是不同准则行为的必然结果。对此,有的代表从理论、历史、国别等角度对准则行为进行了“三分法”的研究,认为准则行为经历了“纯技术观”、“经济后果观”、“政治协调观”三个阶段。并且指出,单纯的准则行为不可能存在,因为:(1)我国的法律结构和经济模式决定了准则行为必须体现出政治协调倾向;(2)会计准则本身的规范功能必然会导致经济上的后果;(3)准则制定过程本身就是一种会计技术的体现。这种准则行

为的多元化,同样说明了统一与灵活的辩证关系。

(三)关于会计准则的制定问题

代表们对这一问题展开了广泛的讨论。一种观点从会计准则的三种不同属性出发,认为当前我国准则制定采用政府行为,是必然的选择,但要求政府有关机构在制定准则的过程中,更多地听取方方面面的意见,使准则更具公正性和代表性。另一种观点从法律角度出发,认为由政府机关颁行的会计准则,实质上是一种法律。作为法律,应具有刚性,而不允许存在过多的选择余地;但摒弃会计选择,势必将恢复到统一会计制度的老路上去。要解决这一矛盾,必然要求会计准则的制定采取民间化、职业化的道路。

关于准则制定过程中各方力量的参与问题,有代表认为,应强化中国会计学会等学术团体的咨询作用;有的代表建议扩弃现有的准则制定机构,组建会计准则委员会,以便吸收各方面的代表参与制定工作;也有代表指出,应加强中国注册会计师协会和会计职业界在准则制定过程中的地位和作用。

针对即将出台的具体会计准则,部分代表认为,准则既然代表着复杂的经济利益关系,因而仅仅选择上市公司或少数特殊企业进行试点,并不恰当,也不能形成具有代表性的结论。试点企业的选取应兼顾方方面面,分层抽样,才有实际意义。

(四)关于制定成本会计准则的必要性问题

在现有的具体会计准则征求意见稿中,并无“成本准则”一项。因此,代表们就这一问题进行了研讨。

一种观点认为,中国应当制定成本准则,以便:(1)完善会计准则体系;(2)满足国家对成本信息的需要,便于进行宏观

管理和宏观调控;(3)待行业会计制度取消后,可针对行业特色以成本会计准则取而代之。

另一种观点认为无需制定成本准则,其理由包括:(1)成本管理是企业行为;(2)成本信息是企业的商业秘密;(3)外部信息使用者往往并不关心成本信息;(4)取代行业制度的只能是企业会计政策,以成本准则替代并不现实;(5)从国际惯例及世界两大会计集群者,日本有成本准则,但与日本属同一会计模式的德国等并无成本准则,其他非立法集团会计模式下更无制定成本准则的先例。

二、关于财务理论与财务改革

随着我国社会主义市场经济体制建设的不断深入,财务管理在企业经营管理中的地位日趋重要。与会代表从不同角度对财务理论和财务改革的若干问题进行了有益的探讨。

(一)关于理财观念的革新问题

理财观念是人们对财务现象及各种财务理论、政策、方法的规范化的判断模式,它决定着理财实践的价值取向和行为方式。财务理论与实践的发展正面临着一场前提性的革命,即理财观念的革新。为此,有的代表提出现代理财观念应该突出主体理财观,即以人为本的理财观。

以人为本的理财观源于人是企业活力源泉的经营管理思想。按照这一观念,我国财务理论和方法体系有待重新构建。这就要求我们:(1)以人中心重新认识理财目标,确立以企业全体职工整体利益为企业理财目标的立足点。(2)按照尊重人的原则完善理财方法,实现理财方法的核心由单纯的计划控制向管理、分配价值转化;理财方法的基本特征由以事务管理为主向以调节、处理经济利益关系为主转化;理财量化的关

键指标由“利润”指标向“增加值”指标转化。(3)理财过程以激励人为宗旨,充分调动人的主观能动性。

(二)关于财务理论体系的构建问题

财务理论体系的构建是当今财务学界的一大热门话题。部分代表指出,社会主义市场经济体制下财务理论体系的构建涉及到三个根本要素,即财务理论体系的核心概念、基本线索和逻辑起点。有代表认为,本金是构建财务理论体系的核心概念和逻辑起点,财务状况最佳和财务成果最大的财务目标及其实现是财务理论体系的基本线索。以本金为起点可以界定财务的本质、功能及其内在规律,以财务目标及其实现为基本线索可以分析企业财务行为的制约因素。因而,财务理论体系包括三个有机的组成部分,即财务基础理论、财务行为理论和财务约束理论。

(三)关于财务评价问题

财务评价是代表们普遍关注的热点话题之一。有的代表指出,建立企业评价制度是建设社会主义市场经济体制的内在要求,并就建立中国企业评价制度的若干难点问题展开评述,主要包括:(1)评价目的。中国企业评价的目的,在现阶段,应确立为正确奖惩经营者和职工;(2)评价机构。妥当的做法是由中介机构评估,评估结果由政府指定机构发布,以便兼顾公正性与权威性;(3)评价指标。中国企业评价指标应包括偿债能力、收益能力、经营效率、社会责任、技术创新五大方面,指标数量以8—20个为宜,对于各项指标既要分别公布,又要计算一个综合指标;(4)综合方法。对一些状态指标,可利用统计方法确定状态标准分值,对照评分。指标的综合则宜采用加权平均法,权数的确定可采用“德尔菲法”和分层法。

代表们就跨国企业业绩评估展开了讨论。部分代表认为,业绩评估在本质上具有控制激励和配置资源的双重作用。在这种理解的基础上,跨国企业的业绩评估至少应考虑六个方面的因素,即(1)目标和标准;(2)利益立场的中心;(3)评估主体;(4)评估标准;(5)通货膨胀因素;(6)汇率波动因素。

有的代表建议将微观财务评价扩充到宏观经济领域,建立宏观财务指标经济预警系统。并进一步指出:作为构成宏观财务经济预警系统的主体财务指标,至少应当包括有关偿债能力、盈利能力、营运能力、资本增值能力和社会贡献能力五个方面;宏观财务经济预警系统的运行与调控应着重解决指标的发布主体和时间、合理数量范围的界定以及指数的失真、误差判定及其修正等问题。

(四)关于“国家财务”与“宏观财务”问题

代表们对“国家财务”与“宏观财务”的概念、两者的主要区别以及国家财务论的理论依据、理论体系和现实意义展开了讨论。部分代表认为,宏观财务是国家对企业财务的政策规范,属于财政范畴;国家财务是以国有资产所有者与社会经济管理者两种职能分离为前提,从国有资产所有者的角度出发,建立起来的国有资产管理部門、中介经营机构、国有企业的三级财务管理体系。国家财务的主要功能在于将国家对国有资产的行政管理转化为经济管理,其现实意义在于有利于加强国有资产管理,抑制国有资产流失,壮大国有经济,搞活国有企业。

三、关于审计改革与审计准则建设

现代审计如何更好地适应社会主义市场经济发展的需要,是当前审计研究亟待解决的一个重要问题。与会代表就我