

上海国家会计学院 财务舞弊课题研究成果

SHANGHAI NATIONAL ACCOUNTING INSTITUTE
THE RESEARCH RESULT OF THE PROGRAMME
ON FINANCE FRAUD

马贤明 郑朝晖 ● 著

会计谜局

解

会计谜局姊妹篇
KUAJI MIJU JIE

 大连出版社
DALIAN PUBLISHING HOUSE

拆解资本弈局
引爆会计地雷

上海国家会计学院财务舞弊课题研究成果

会计谜局·解

马贤明 郑朝晖 著

 大连出版社

© 马贤明 郑朝晖 2005

图书在版编目(CIP)数据

会计谜局·解/马贤明,郑朝晖著. —大连:大连出版社,2005.4
ISBN 7-80684-309-4

I. 会… II. ①马…②郑… III. 上市公司—财务管理—研究 IV. F279.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2005)第 041653 号

责任编辑:王天华 魏 悦 刘广彬 郭 静
封面设计:张 金
版式设计:李 然
责任校对:金 琦

出版发行者:大连出版社

地址:大连市西岗区长白街 10 号

邮编:116011

电话:0411-83620941/83621147

传真:0411-83610391

<http://www.dl-press.com>

e-mail:cbs@dl.gov.cn

印刷者:大连理工印刷有限公司

经销者:各地新华书店

幅面尺寸:230mm×180mm

印 张:13

字 数:232 千字

出版时间:2005 年 5 月第 1 版

印刷时间:2005 年 5 月第 1 次印刷

印 数:1~7 000 册

定 价:20.00 元

如有印装质量问题,请与我社营销部联系

购书热线电话:(0411)83621147/83620941

版权所有·翻印必究

前言

《会计谜局·解》是《会计&谜局》一书的姊妹篇。如果说《会计&谜局》一书从证券市场上最隐秘的游戏入手,拆解证券市场的会计谜局,让读者看清市场操纵者是如何利用包括会计工具在内的各种手段愚弄百姓、鱼肉股民的话,那么《会计谜局·解》则是告诉读者会计谜局的破解之道在哪里!

我们认为,破解会计谜局,理应正本清源,从会计因何成谜、如何被人作局着手,一一拆解、剖析,方可寻觅正确的破解之道。毫无疑问,进一步改良完善我国的会计标准、进一步提升财务舞弊侦查水平则成为首善之务、重中之重。前者是防“会计谜局”之盾,后者则是破“会计谜局”之矛。

先说会计标准改良。经过近二十年的改革建设,中国会计标准取得了举世瞩目的进步,得到了国际会计界的高度评价,也极大地促进了中国资本市场的快速发展,促进了国家的改革开放。但是在如何更科学合理地理清会计准则、会计制度的关系,更迅速、有效地针对中国国情,规范处置在经济生活中的一些特殊会计问题(如本书中提到的电力公司、通讯公司、航空公司及路桥公司),避免因标准体系紊乱、准则规范不清而形成会计核算迷雾,则还有很多事要做!常言说得好,以其昏昏,如何令人昭昭。会计标准的问题不理顺,会计就永远是个谜!

再说提高财务舞弊侦查水平。财务舞弊给全球经济造成的损害之大是有目共睹的!美国学者 G. Jack · Bologna 指出,“舞弊绝不仅仅是一个简单的道德问题,这些年,舞弊的规模及复杂性在不断增加,与此同时,由于舞弊造成的直接损失每年至少超过 1 000 亿美金,随着财务报告结构越来越复杂、商业竞争越来越激烈,舞弊也变得越来越难以被侦测”,而如何提高舞弊检查水平,对肩负破解会计谜局、降低财务报告信息风险责任的会计职业界而言,越来越紧迫。

舞弊检查目前在美国方兴未艾。美国联邦和各州政府现已雇用了五万多名反舞弊专家,分布在中央情报局、联邦调查局、联邦存款保险公司、税务局、邮政局等各个领域。2001 年前全美只有 19 所高校提供反舞弊专业课程,四年后已有 150 所高校开设

这一课程,还有 200 多所很快就要开设。我国审计界也流行“不会查舞弊的审计,不是称职的审计”之言,会计界有“不会做假账的会计,不是合格的会计”之语。这些言语,一方面道破了舞弊和腐败现象流行的市场性和诡秘性,另一方面也说明了审计监督任务的重要性和艰巨性。

正确、清晰的审查思路,对舞弊检查成败至关重要。美国加州 CPA 教材《舞弊审计规划》一书中,较为详细地举例介绍了一种在销售、存货、固定资产、利润方面调查舞弊的共同思路:第一步,要学习和掌握这些账户通常会发生哪些舞弊行为;第二步,分析研究容易发生舞弊行为的环境线索;第三步,检查分析舞弊发生后留下的迹象;第四步,确定采取审检舞弊的步骤和方法。取得充分可靠的证据是舞弊调查的关键,掌握取证的技巧是十分重要的,因为任何一个成功的调查,都是由一系列细小的证据组成。因此,调查人在对事件有一个整体了解的基础上,要考虑哪些问题需要自己直接作出判断,哪些需要通过调查才能作出结论,需要作出结论的应当搜集哪些证据,以及这些证据在何种前提条件下是可以接受的。舞弊检查师同时要具有巧妙的对被调查人提问的技巧。

本书中,我们向读者展示了目前在全球较为流行的舞弊侦查技巧,也有针对性地对国内外的一些典型案例作了分析,这些展示与分析都是在紧密结合如何改良中国现行的会计标准的基础上进行的,从防会计谜局之盾到破会计谜局之矛两个方面着手,不回避矛盾,不人云亦云,我们这样做的目的只有一个,希望此书对读者破解会计谜局真正有用。

本书写作出版过程中,承蒙复旦大学管理学院副院长李若山教授、上海国家会计学院院长夏大慰教授、厦门国家会计学院副院长黄世忠教授、东北财经大学刘明辉教授、张杰民教授等诸多先进道长的大力帮助。谨致诚挚谢意!

马贤明 郑朝晖

2005 年 3 月 27 日于上海国家会计学院

第一部分:会计标准改良

1. 国际视野下的中国会计标准体系的整合 / 3
2. 三年一轮回——公允价值前度刘郎今又来 / 18
3. 中国会计准则比国际会计准则更稳健 / 22
4. 从上海电力年报变脸看电力公司两个特殊会计问题的处理 / 27
5. TCL 换股合并:权益结合法导致折价发行 / 33
6. 重大会计差错、虚假陈述与会计信息失真 / 37
7. 南方航空会计选择是否真实、公允 / 45
8. 用益物权会计初探 / 53
9. 南方通讯收入确认之争折射本土会计师、标准制定者困境 / 64
10. “花钱买报表”挑战合并范围规则 / 71
11. 麦科特无罪,证监会咋办:论会计话语权权力配置 / 76

第二部分:财务舞弊检查

1. 现代风险导向审计探讨 / 89
2. 打响三大战役,扭转 CPA 行业乾坤 / 100
3. 后安然时代:风险导向审计成主流 / 113
4. 会计师:何以没有查出管理舞弊 / 117
5. 德隆系造假手法及审计策略 / 120
6. 2003 年年报审计主题:反数字游戏 / 123

7. 独立审计勤勉尽责标准:排除合理怀疑 / 127
8. 审计功夫在账外 / 135
9. 审计准则的地位与作用 / 143
10. 从长虹—APEX 事件看财务报表审计中对经营风险的考虑 / 146
11. 2004 年年报审计主题:揭示资产安全 / 152
12. 从博达案谈从银行存款入手侦查重大舞弊 / 155
13. 真金白银式财务欺诈审计策略 / 161
14. 上市公司十大管理舞弊案分析及侦查研究 / 167
15. 注册会计师查错揭弊责任的演进 / 186

会计谜局·解 第一部分

会计标准改良

1 国际视野下的中国会计标准体系的整合

【内容摘要】会计的核心是确认和计量,会计准则在指导报表编制者及审计师正确运用专业判断进行会计确认和计量方面与制度相比具有极大的优势,制度重形式(会计科目统一)不重实质(专业判断),中国会计准则建设应以准则为中心,会计制度改造成为会计准则的指南,要加快会计准则的制定,争取使中国会计准则成为世界发展中国家会计准则的典范。

【关键词】会计标准 会计准则 会计制度

一、我国会计核算标准体系的现状——企业会计制度、行业会计制度与具体会计准则并行

新中国成立以来,我国会计核算体系按杨时展教授在其著作——《1949~1992 年中国会计制度的演进》中的观点,中国会计制度的演进可分为四个阶段:

表一 新中国企业会计核算制度变迁

1949 年~1957 年	学习前苏联
1957 年~1978 年	破除迷信
1978 年~1992 年	试图建立具有中国特色的会计体系阶段
1992 年至今	向国际会计标准靠拢

我国从 1988 年起酝酿构建“企业会计准则”的新会计核算体系替代原分行业的会计制度。1992 年底,财政部发布了“两则”:《企业会计准则》及《企业财务通则》,前者主要规定了企业会计要素的确认和披露,后者主要规定了企业会计要素的计量。财政部以“两则”为基础,陆续发布了 13 个行业的企业会计制度和企业财务制度,同时为配合我国股份制改造,财政部在 1992 年还发布了《股份制试点企业会计制度》,该制度借

鉴了国际惯例,企图打破不同行业和所有制企业的界限,1998年财政部颁布了《股份有限公司会计制度》以取代原来的《股份制试点企业会计制度》。

表二 会计标准颁布时间及实施范围

会计标准	颁布日期	适用范围	备注
《中外合资经营企业会计制度》	1985年	中外合营企业	被《企业会计制度》取代
《股份制试点企业会计制度》	1992年	股份公司	被《股份有限公司会计制度》取代
《会计准则、财务通则及13个行业会计制度》	1992年~1993年	所有企业	仍有效,但适用范围逐步缩小
《股份有限公司会计制度》	1998年	股份公司	被《企业会计制度》取代
具体会计准则(迄今有16个)	1997年至今	适用范围不同	实施范围见表四
《企业会计制度》	2000年	除金融企业及小企业外的所有企业分步实施	小企业一般会计核算遵循《企业会计制度》,除了《小企业会计制度》特殊规定外,分步实施时间见表三
《金融企业会计制度》	2002年	金融企业	
《小企业会计制度》	2003年	小企业	

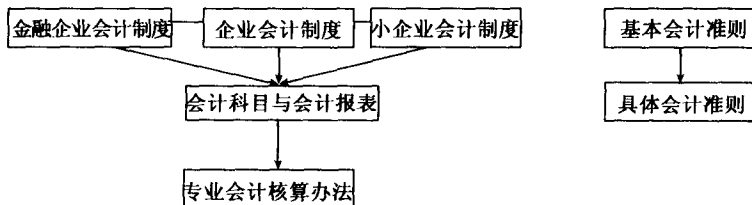
党的十五届四中全会提出了要“建立健全全国统一的会计制度”的精神以后,2000年财政部提出了“建立符合我国国情的国家统一的企业会计核算制度体系”新思路,该思路将我国会计核算制度体系分为三个层次:

第一层次是按照企业性质和规模,分别建立《企业会计制度》(不含金融企业)、《金融企业会计制度》和《小企业会计制度》所应遵循的一般原则。金融企业和小企业由于各自有其特性,与一般企业的会计核算存在较大的差异,需要分别单独制定会计制度;除此之外的其他企业,由于共性业务较多,应制定统一的企业会计制度,以增强不同行业、不同所有制企业之间会计信息的可比性、可靠性和透明度。

第二层次是在第一层次基础上,分别建立操作性较强的有关会计科目的设置、具体账务处理和财务会计报告的编制和对外提供办法,进而分别形成企业、金融企业和小企业统一的会计报表格式、会计报表附注披露格式等。

第三层次是在上述两个层次的基础上,对于各行业企业专业性较强的会计核算,将陆续以专业会计核算办法的形式发布。由于各行业、各所有制企业的会计核算主要区别在成本构成不同,相应的收入核算也不相同,因此,各行业、各所有制企业的个性业务,将采取拟定各个专业会计核算办法来解决。另外,针对实际工作中出现的新情况、新问题,或对于会计制度规定不合理的地方,作出专门的补充规定或问题解答,作为贯彻实施会计制度的重要手段。

目前的会计制度制定就是围绕该思路展开的,如 2000 年发布《企业会计制度》、2002 年发布《金融企业会计制度》、2004 年发布《小企业会计制度》,但我们认为财政部将这三个制度并行定位的思路是值得商榷的。



企业会计制度与企业会计准则并行的会计标准体系

财政部此次出台的《小企业会计制度》较好地处理了与《企业会计制度》的关系。《企业会计制度》适用于所有企业,包括金融企业和小企业,只是金融企业业务特殊性以及小企业业务简单性,决定了其需要一些特殊规定。当前《小企业会计制度》就只体现了特殊性;一般性规定遵循相关会计规范,目前当然是《企业会计制度》、具体会计准则及行业会计制度。实际上《企业会计制度》是“母”,《金融企业会计制度》及《小企业会计制度》是“子”,其层次应与行业核算办法一样,也是基于《企业会计制度》的特殊规定,与已发布的《航空企业会计核算办法》及《施工企业会计核算办法》没有本质差异。我们认为会计制度就分两个层次,第一层次是一般会计制度,第二层次是特殊会计制度,包括特殊行业、特种业务及小企业会计制度,会计科目和会计报表隶属于相应层次的会计制度,不应该单独形成一个层次。

财政部同时认为,由于现行财务会计管理体制所致,一般企业特别是国有企业所采用的会计政策仍然带有很多的不符合会计要素定义的规定,从而造成了企业资产不实、利润虚增、所有者权益不实等状况,也造成了企业大量的虚资产。另外,目前我国大部分企业没有完善的法人治理结构,没有完善、有效的内部控制制度,在这种情况下实施《企业会计制度》可能引起新情况下的会计信息失真。因此,《企业会计制度》的实施不可能整齐划一地由所有企业同时实施,必须有计划、有目标地分步骤实施。这导致目前我国一部分企业实施《企业会计制度》,一部分企业仍适用行业会计制度。

表三 《企业会计制度》分步实施时间

企业性质	实施时间
股份公司	2001 年
外商投资企业	2002 年
国资委国有企业	2005 年前

续表

企业性质	实施时间
非国资委国有企业	报批后执行
集体企业(乡镇企业)	2003 年起逐步实施
民营企业	2003 年起逐步实施
新设企业	设立起执行

我国当前的会计标准核算体系实际上有三大类别:第一个是 1992 年以来的行业会计制度;第二个是 1997 年以来的具体会计准则;第三个是 2000 年以来的《企业会计制度》。目前会计核算体系格局是以行业会计制度与《企业会计制度》为中心,具体会计准则为补充。财政部在完善会计制度的同时,制定和修订与国际惯例形式接轨的会计核算标准——会计准则。1992 年发布了基本会计准则,自 1997 年以来,财政部已发布了 16 个会计准则,计划在 2005 年将基本建成会计准则体系,包括 40 多项具体会计准则和财务会计概念框架。

表四 现行 16 项具体会计准则实施范围

实施范围	准则名称
所有企业	《现金流量表》《债务重组》《会计政策、会计估计变更和会计差错更正》 《非货币性交易》《或有事项》《借款费用》《租赁》
股份公司,鼓励其他企业先行实施	《投资》《无形资产》《存货》《固定资产》
上市公司	《关联方关系及其交易披露》《资产负债表日后事项》《收入》《建造合同》 《中期财务报告》

二、会计准则与会计制度并存的权威解释

会计是国际通用的商业语言,而会计规范作为这种特殊“语言”的语法,也在国际上形成了一定的能用形式,那就是会计准则。可以说,会计准则这种规范形式实际上已构成了国际通用会计惯例的一个组成部分^①。在会计国际化成为不可阻挡的潮流下,财政部突然于 2000 年底发布《企业会计制度》,这好像有点与国际惯例背离,对此,有关方面有过评述:

1. 葛家澍教授说过,准则与制度无所谓孰优孰劣,实质重于形式,只要在内容上借

^① 葛家澍,关于我国会计制度和会计准则的制定问题,会计研究,2001(1)

鉴国际上通用的会计惯例,吸取世界上先进的会计处理和信息披露的技术,即使采用我国会计界喜闻乐见的“制度”作为形式,也未必降低所能起的会计规范作用^①。葛家澍教授还说,从建国以后,我国的会计规范就采取“制度”的形式,这种形式不但在我国由来已久,为人们所喜闻乐见,而且制度向来被认为是法规的组成部分,具有明显的统一性和强制性,因此,这同国家需要直接管理全国会计事务,统一会计制度的制定,更好地适应统一财政经济体制的需要是异常吻合的^②。

2. 会计标准的表现形式不是惟一的,有些国家的会计标准表现为会计准则,还有一些国家的会计标准表现为会计核算制度,前者如美国,后者如法国。当人们在比较不同国家的会计标准时,并不区分是会计核算制度的规定还是会计准则的规定,而是看具体某类业务或交易是否采用同样的会计政策,是否有差别存在,我们在进行会计核算制度改革时,不应拘泥于形式,而应注重其实质,那种认为会计准则就是会计标准改革,制定会计核算制度就不是会计标准改革的观点,是站不住脚的^③。

3. 我国法律体系类似于大陆法系,在借鉴国际会计惯例的过程中,应当更多地参考法国、德国、日本等大陆法系国家的会计标准,因为这些国家的会计标准与我国比较接近,更便于借鉴;美国与英国则恰恰相反,他们的法系应当归属于海洋法系,其会计管理体制和会计准则与我国差别较大,在借鉴美国和英国为代表的海洋法系国家的会计标准时应当谨慎^④。

4. 西方一些实行会计准则的国家虽然由有关机构与职业团体制定并公布会计准则,公司在实际执行中,仍要根据会计准则制定会计科目体系,据以进行会计核算,所不同的是,这种会计科目体系是公司自行制定的,属于公司内部核算制度,我国目前将会计制度改由企业自行制定的条件还相差甚远^⑤。

5. 在我国,《企业会计制度》和《企业会计准则》都是国家统一的会计核算制度,其定位属于行政法规性的规范性文件,而不是公认会计原则。作为具有行政法规性的文件,不允许企业有更多的选择会计政策的余地;公认会计原则却具有较大的灵活性,实际执行中在很大程度上取决于企业和会计中介机构的职业判断。我国的《企业会计制度》与西方国家的公认会计原则是有本质区别的,照搬美国由 FASB 制定并公布的上百项会计准则而取代会计制度,不仅在短时间内难以达到,即使能够达到,将会计准则作为公认会计原则,也不太符合中国的国情,既背离中国的法律环境,又会导致会计规

① 黄世忠,刘维.提高会计信息质量的重大举措——感悟《企业会计制度》.会计研究,2001(2)

② 刘玉廷.《企业会计制度》的特色及国际惯例的协调.会计研究,2001(3)

③ 冯淑萍.关于建立国家统一会计核算制度的若干问题.会计研究,2001(1)

④ 同③

⑤ 同③

范的弱化,会计人员将无所适从,如果那样做了,有可能引起混乱^①。

6. 从发达国家会计规范的发展历史情况看,会计准则是随着经济的发展逐步制定的,要建立一套相对完善的会计准则需要几代人的不懈努力,会计准则通常只作原则性规定,不可能像会计制度那样详细具体。以会计准则作为会计规范的惟一或主要形式,要求会计人员和注册会计师有比较高的素质,以便在会计和审计的具体工作中根据准则的原则性发挥专业判断。由于我国大部分会计人员和注册会计师对准则还比较陌生,比较切实可行的做法是实行会计规范的“双轨制”,即在统一会计制度的同时,继续制定、完善和推广会计准则^②。

7. (会计)准则重点是规范会计确认和计量,(会计)制度侧重于记录和报告;准则的优点是能够提高会计人员的职业判断能力,制度的优点是容易被广大会计人员所接受,它们之间的优缺点是可以互补的,而且可以结合起来运用。考虑到中国国情,考虑到会计制度也有易懂易学、便于操作的优点,我觉得会计制度来规范其会计核算仍然是有必要的,那就是说,在我国今后一段时期,准则与制度两种形式在会计规范中应当同时并存^③。

8. (会计准则)一方面符合国外人士的阅读习惯,便于他们理解我国的会计标准;另一方面也是建立和完善我国会计准则体系的需要,因此,会计准则作为会计标准的表现形式应予保留^④。

9. (会计准则与会计制度)两者之间存在着若干重大差别:首先,在适用范围上;第二,《企业会计制度》自成体系,涵盖企业全部经济业务,而具体会计准则只规范有关企业中的部分经济业务;第三,具体会计准则在会计要素的确认、计量、披露或报告方面的规定更加原则,《企业会计制度》的规定较为具体;第四,会计准则的结构、语言表述适用于国际方面的阅读,科目、报表式的《企业会计制度》符合中国人的思维方式和习惯;第五,有些经济业务事项用“准则”形式规定更为恰当,用科目、报表式的会计制度难以表述;第六,《企业会计制度》具有应急、灵活、多变的特征,而会计准则应当保持相对稳定。故《企业会计准则》与《企业会计制度》将长期并存,不宜相互代替,两者缺一不可^⑤。

① 冯淑萍. 关于建立国家统一会计核算制度的若干问题. 会计研究, 2001(1)

② 刘玉廷. 《企业会计制度》的特色及国际惯例的协调. 会计研究, 2001(3)

③ 黄世忠, 刘维. 提高会计信息质量的重大举措——感悟《企业会计制度》. 会计研究, 2001(2)

④ 冯淑萍. 关于建立国家统一会计核算制度的若干问题. 会计研究, 2001(1)

⑤ 同④

三、中国会计标准建设应以准则为中心,会计制度改造成为会计准则的指南

财政部会计司刘玉廷司长曾多次在不同场合表示,2005年中国将基本建成会计准则体系,包括40多项具体会计准则。扣除迄今已发布的16项,2004年~2005年至少还要发布20多项会计准则。但令人纳闷的是,据刘司长在《财务与会计》2004年第2期文章中透露,2004年“完善会计标准体系”工作中基本都是制度^①,没有准则,这就奇怪了,是不是要在2005年一次性发布20多项具体准则,还是财政部已调整规划,即短期内作为过渡性措施以会计制度建设为主,而具体会计准则等会计国际化时间表定下来后,直接套用国际会计准则,还是另有其他打算?在此之前,财政部冯淑萍助理和刘玉廷司长曾多次在不同场合表示,2003年将发布《分部报告》《外币折算》《每股收益》《财务报告列报》《捐赠和政府补助》《终止经营》等六项会计准则,可实际上,这个计划并没有实现,我们对此深表担心。中国当前的会计标准建设应以准则为中心,会计制度改造成为会计准则的指南,要加快会计准则的制定。

1. 会计准则与会计制度不只是会计标准的表现形式,即使是形式,在一定条件下也会影响内容。^②正如葛家澍教授所说的,会计准则与会计制度有两个最重要的差别:一是规范的对象不同,具体准则按经济业务或项目,制度按一个企业;二是规范的重点不同,准则侧重于确认和计量,制度侧重于记录和报告,准则重点规范会计的决策过程,而制度重点规范会计的行动与结果。严格地说,解决了会计的确认与计量,记录与报告只不过是具有固定程式的技术问题,反之,没有经过或不懂得会计确认与计量的判断过程,记录与报告往往不是真正的理解。^③纵观我国13个行业会计制度,侧重于会计科目名称及会计分录的借方、贷方科目确定,它实际上只解决了会计科目使用问题,而对会计的核心即确认(何时入账)、计量(金额多少)很少作出规定,这样的会计制度无法指导会计人员正确运用专业判断进行会计决策。会计准则实际上是兼顾会计确认、计量、记录和报告全过程,只是其记录的形式没有作出明确规定,如科目名称的统一,但实际上,这不等于可以滥用科目,一些行业会计指南对科目的使用作出规

① 具体有:(1)完善《企业会计制度》,发布《小企业会计制度》;(2)出台新闻出版、铁路运输等专业核算办法;(3)完善《金融企业会计制度》;(4)制定《金融企业会计制度——商业银行会计科目和会计报表》和《金融企业会计制度——保险公司会计科目和会计报表》;(5)制定衍生金融工具和保险业务会计规定;(6)制定《民间非盈利组织会计制度》。

② 黄世忠,刘维.提高会计信息质量的重大举措——感悟《企业会计制度》.会计研究,2001(2)

③ 同②

定,在美国,会计科目也不是由企业自主决定的。实际上,根据行业不同的业务特点,可以对不同行业相似的要素规定不同的名称,如施工企业的收入就是“施工收入”,工业企业就是“销售收入”,商业企业就是“商品销售收入”,现在统一会计制度没有考虑不同行业的特殊性,过分强调会计科目统一性,把所有企业的收入统称为“主营业务收入”,这实际上对信息使用者来说,反而弱化了会计信息的相关性。会计信息使用者还得根据分部报告区分哪些收入是工业的,哪些是房地产的。对于科目名称问题,我们希望能够体现统一性和灵活性的协调,就像很多国家实行个性化的车牌一样,科目名称真正只是一个形式的问题。

2. 当前的《企业会计制度》(2000)实际上既不是会计准则,也不是会计制度,它是两者混合体,虽然它的名称是会计制度,但实际上其核心部分即第一部分“一般规定”是基本会计准则与具体会计准则的混合^①,第二部分“会计科目和会计报表”及第三部分“主要会计事项分录”才是传统会计制度的体现。现在看来,这样的一个结构体系是很有问题的,因为《企业会计制度》内部既存在会计准则也存在会计制度,那么第一部分会计准则与第二、第三部分会计制度是什么关系?很显然,第一部分会计准则是《企业会计制度》的核心,是“纲”;而第二部分是第一部分在记录和报告上的延伸,是“目”;第三部分是第二部分的举例,层次更低。也就是说,在《企业会计制度》内部,会计准则统领会计制度,而在《企业会计制度》外部,《企业会计制度》又与具体会计准则是并行的。而《企业会计制度》本身又包括《企业基本准则》,这个又与《企业会计准则》是并行的。而一般认为,我国会计规范体系是:第一层次《企业财务报告条例》;第二层次《企业会计准则》;第三层次具体会计准则和会计制度。^②这样,整个会计规范体系就显得有点乱,《企业会计制度》既有基本会计准则,又有具体会计准则及会计制度,你很难为《企业会计制度》准确定位。体系不清楚还表现在《企业会计制度》第二部分“会计科目和会计报表”及“专业会计核算办法”的关系上。按照冯淑萍助理的构思,会计核算制度(企业会计制度)又分为三个层次:第一层次是一般规定;第二层次是会计科目和会计报表;第三层次是专业核算办法。但实际上,第三层次“专业核算办法”与第二层次“会计科目和会计报表”是存在冲突的,从已发布的《航空企业会计核算办法》及《施工企业会计核算办法》看,都是先设一些特殊的科目,然后就这些科目运用作出规定,并就这些特殊科目的报告问题作了规定,这个明显与《企业会计制度》第二部分“会计科

^① 葛家澍教授认为第一部分“一般规定”几乎把有关基本准则的内容都写了进去。实际上,第一部分不只是基本会计准则,还包括《存货》《投资》《固定资产》《无形资产》《借款费用》《租赁》《债务重组》及《非货币性交易》等一系列具体会计准则,尤其是夹在六大要素及财务会计报告之间的重要经济业务事项的确认、计量、报告根本就是具体会计准则的汇集。

^② 刘玉廷,《企业会计制度》的中国特色及国际惯例的协调,会计研究,2001(3)