

196 北京海峡两岸
会计准则与独立审计准则研讨会论文集

改革 借鉴 发展

阎达五 于连国 朱小平 主编

中国人民大学出版社

196 北京海峡两岸
会计准则与独立审计准则研讨会论文集

改革 借鉴 发展

阎达五 于连国 朱小平 主编

中国人民大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

改革·借鉴·发展——'96 北京海峡两岸会计准则与独立审计准则研讨会论文集/

阎达五, 于连国, 朱小平 主编.

北京: 中国人民大学出版社, 1997. 9

ISBN 7-300-02404-1/F·724

I. 改...

Ⅰ. ①阎... ②于...

Ⅱ. ①会计-准则-研究-中国-文集

②审计-准则-研究-中国-文集

Ⅳ. F23-53

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (97) 第 09497 号

改革·借鉴·发展

——'96 北京海峡两岸会计准则与独立
审计准则研讨会论文集

阎达五 于连国 朱小平 主编

出版发行: 中国人民大学出版社

(北京海淀路 175 号 邮码 100872)

经 销: 新华书店

印 刷: 中国人民大学出版社印刷厂

开本: 850×1168 毫米 1/32 印张: 17.375 插页 2

1997 年 9 月第 1 版 1997 年 9 月第 1 次印刷

字数: 429 000

定价: 19.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

编辑委员会

主任： 阎达五 于连国 朱小平

委员： 孙茂竹 林 钢

荆 新 赵西博 黄振标



070652

人行研究生部藏书

分类号 F23/648

总 号

070652

1996年10月7日至8日,中国人民大学会计系主办了“96北京海峡两岸会计准则与独立审计准则研讨会”,海峡两岸的专家、学者和实务界人士有百余人参加,会议共收到论文近40篇,分别就会计准则、审计准则以及当前会计、审计界议论的一些热点问题发表了看法。与会代表通过大会发言、小组讨论和会外交流等多种形式,对制定和实施会计准则、审计准则的重要意义、历史经验、现存问题、改进措施和前途展望,深入地交换了看法,并在许多方面取得了共识。此外,代表们还就资本市场的监管问题、注册会计师的职业取向问题、财务报告的未来发展问题、财务预测的规范问题以及会计教育的改革问题等交换了意见,一致认为此类问题对海峡两岸的会计界来说,都是需要认真研究并急需着力解决的。需要特别指出的是,台湾管理会计学会理事长李宏健先生在其发表的《对海峡两岸会计名辞之管见》论文中提出的“会计名辞统一及修正的急逼性”意见,深受与会代表的赞同,并表示愿为此作出积极的努力。

制定和实施准则,用以规范和指导会计和审计实务,这是当代世界各国会计、审计发展的一种共同趋势。世界上发达国家制定和实施会计、审计准则已有几十年的历史,我国制定和实施会计、审计准则的时间虽然很短,但却以高起点、快速度、低费用、重质量的态势,作出了国外同行们需要几十年时间才能完成的事情,这不能不说是一件惊人之举。我国已经和即将制定实施的会计、审计准则尽管还有这样那样的缺陷,但在规范会计、审计实

务，保证工作质量，促进改革开放，提高办事效率等方面所起的作用还是十分明显的。目前，我国的具体会计准则尚处于报批、审定的过程中；独立审计准则除第一批颁布的七个具体准则和一个实务公告外，其余部分尚在制定中；国家审计的基本准则、审计业务类和审计管理类的规范正在审定、修改和征求意见之中。据介绍，国家审计的基本准则和各类规范拟于年底定稿、发布，并于1997年起在全国审计机关试行。此次两岸研讨会，分别就会计准则和审计准则的有关理论与实务进行了深入的探讨，并在制定和实施准则的必要性和可行性、制定和实施准则的总体目标和应遵循的基本原则、准则的结构层次和主要内容、准则和其他法规的协调以及进一步完善准则的基本思路等问题上，取得了不少共识；台湾同行提出的《制定会计准则对中立性及经济后果之权衡》以及《退休金会计处理准则之探讨》论文，对祖国大陆会计准则的进一步改善很有借鉴意义，甚受与会代表的赞赏。

两岸学者提出的有关资本市场监管和改革会计教育问题的研究论文，在许多问题上取得了不约而同的效果，使与会代表受到很大的鼓舞。

我们将与会代表向会议提交的论文，经过适当的分类、整理后编辑成这本定名为《改革·借鉴·发展——'96北京海峡两岸会计准则与独立审计准则研讨会论文集》的集子，得到京都会计师事务所赞助并由中国人民大学出版社出版发行。这样，就会有更多的同行朋友能够分享这次会议的成果，并会有更多的同行参加到海峡两岸学术交流的活动中来。

这次会议召开的地点北京是我们中华民族的历史古都，十月又是素有金秋之称的北京一年当中最美好的季节，选择如此重要的地点和如此美好的季节，隆重召开这样的会议，我想给与会代表们留下的印象和回忆一定是深刻的、难忘的。我们希望像这样的会议能够逐年举办，规模不断扩大，内容逐步丰富，友情与日

俱增，两岸的会计、审计研究定会取得长足的进步。

阎达五

1996年11月27日于人大林园

第一部分 关于会计准则

一、企业会计准则

中国会计准则述评

中国人民大学会计系教授 阎达五

中国人民大学会计系教授 耿建新

制定和实施会计准则已作为中国会计的一大变革而载入史册。尽管具体会计准则目前尚未公布，但从提交的《征求意见稿》看，中国会计准则的模式和体系已基本定型。如果从1987年中国会计学会设立“会计准则研究组”算起，中国会计界研究会计准则已经走过了九个年头，《企业会计准则》正式颁布实施也已三年有余。本文本着“前事不忘，后事之师”的精神，拟对中国会计准则的制定实施情况作一述评。

一、简要回顾

中国制定和实施会计准则，是基于会计所处客观环境的变化提出来的。

改革开放之前，中国实行的是分部门、分所有制一统到底的行业会计制度。这种模式是与当时实行的高度集中的计划经济体制相适应的。改革开放以后，特别是随着城市经济体制改革的不断深化，原有会计制度与其所处的客观环境产生了越来越多的矛盾。

盾。诸如：经济体制改革打破了部门、所有制的界限，客观上要求制定覆盖所有企业的会计准则；经济体制改革重新确立了企业与政府的关系，企业获得了自主经营的权力，与此相适应，必须给予企业灵活组织会计工作的权限；根据经济体制改革“宏观管住、微观放开”的原则，政府急需有助于进行宏观调控的会计信息，但是原有的分行业统一会计制度则存在着行业内高度统一、行业之间互不协调的状况，会计信息存在着计算口径不一致、相互之间不可比的现象，从而严重地削弱了政府宏观调控的力度和效果；改革开放，要求大力开展国际交流，会计信息作为一种“国际语言”应当成为实施这一活动的有力工具，但原有的分行业统一会计制度所生成的会计信息很难肩负此重任；等等。在此背景下，各方面要求进行会计改革，特别是会计核算制度改革的呼声越来越高，主张走“准则模式”的要求越来越强烈，这中间中国会计学会和中国会计学术界作出了巨大努力，发挥了重要作用。

为了推动会计准则的研究与制定，中国会计学会于1987年专门成立了一个由国内著名会计专家、教授参加的“会计准则研究组”（后改为“会计理论与会计准则研究组”），多次召开研讨会就制定会计准则的问题进行探讨，并将研究成果送财政部会计司参考。

1988年财政部会计司（原称“会计事务管理司”）成立了专门负责准则调研、起草和协调工作的“会计准则课题组”，并分别于1989、1990、1991年提出了《关于拟定我国会计准则的初步设想》、《中华人民共和国会计准则（草案）提纲》和《基本准则（草案）》。后经一年的讨论和修改，于1992年11月30日（1992年11月16日国务院批准）以财政部第5号令正式发布《企业会计准则》，并规定于1993年7月1日起实行。与此同时，为了贯彻执行《企业会计准则》，规范各个大行业的会计行为，财政部会计司又制定、颁发了13个分行业的统一会计制度。与此项重大举

措相配合，财政部还分别发布了《企业财务通则》和相应配套的分行业企业财务制度。以上简称为“两则两制”。

基本准则实施之后，财政部会计司将主要精力投入到具体准则的制定中。为了充分利用国内外人才资源，认真借鉴国际惯例，广泛吸取各方面的意见，财政部会计司聘请了德勤会计公司组成国外专家组，对具体准则的制定提供咨询和协助；同时成立了由杨纪琬教授任组长的国内咨询专家组，负责对制定具体会计准则的有关事项进行咨询。为了广泛吸收各方面意见，财政部曾先后组织了六次会计准则国际研讨会，并出版了《会计准则丛书》。目前，财政部已将先后起草的 30 个具体会计准则征求意见稿装印成册（俗称“白皮书”）分送有关部门再次征求意见，然后修改、送审。据官方资料透露，在上述 30 个具体会计准则中，可望公布执行的为 27 个，有 3 个准则（职工福利、清算、递延资产）因条件不成熟需挪后公布，整个准则将在部分企业中施行。

综观中国会计准则的制定过程，我们获得的整体印象是：中国的会计界在相当困难的条件下，以高起点、快速度、低费用、重质量的态势，作出了国外同行们需要几十年时间才能完成的事情；这个准则体系具有既体现中国特色又可与国际接轨、既可满足现实需要又能照顾今后发展、既有理论抽象又便于实际操作的特点，因此可以说它较好地体现了改革开放的要求，满足了客观经济环境变化的需要，同时也证明了中国会计界有能力把自己国内的会计事业办好。

二、成效评价

可以这样说：中国现阶段会计改革的核心是“行业制度型向准则规范型转换”。制定和实施会计准则固然不能视为会计改革的全部，但实为会计改革的关键。因此，对制定和实施会计准则这

一改革的重要意义必须给予足够的估计。有人将此次改革称为中国会计的第三次革命，我们认为，这样估计并不过分。

对制定和实施会计准则成效的评价，可以从准则本身和实施准则后带来的效果两方面进行。关于前者，人们谈论了许多，例如：用准则规范企业的会计核算行为，可以大大提高各行业会计信息的可比性，进而增强其有用性；用准则规范可以为企业处理会计业务提供较大的灵活性，有助于最大限度地发挥会计工作的作用；采用准则模式可以适应各种经济成份、各种组织形式和各种经营方式企业的需要，使各类型企业的会计核算行为均有一个应当遵循的统一标准；此外，采用准则模式不仅仅是形式上的变化，它还涉及到要建立一套以会计目标为导向、以会计前提和会计原则为支撑、以诸会计要素的确认计量和记录报告为内容、以凭证账簿报表为载体的符合市场经济要求的现代企业财务会计制度这样的实质性内容；等等。本文对此不准备详细论述。这里拟着重分析的是中国发布《企业会计准则》后，对宏观经济活动和微观经济活动所产生的实际效应，对此我们认为可从下述四个方面阐述。

（一）产权明晰效应

产权问题是所有制问题中的核心，它包括了对资源或生产要素的使用权、收益权、转让权和处置权。改革开放之前，中国实行的是一元国有制的产权制度，与此相适应，财政分配上实行“统收统支”，会计上不可能、也没有必要反映企业的产权关系。改革开放以后，随着改革的不断深化，传统的产权关系发生了变化，特别是提出建立现代企业制度之后，产权明晰成了现代企业制度的首选内容，为此就需要建立能够对各种投资者在企业拥有的权益界限给予反映和报告的产权会计。《企业会计准则》确立了“所有者权益”会计要素，使之与企业“负债”要素划了一条明确的界限，同时指出，所有者权益包括“企业投资人对企业的投入资

本以及形成的资本公积、盈余公积和未分配利润等”。为了清晰地反映产权关系，根据《企业会计准则》的规定，各大行业会计制度均设立了“所有者权益”科目，并明确指出，其中有关“实收资本”科目，要按投资人设置明细帐进行反映，这就使产权明晰化的要求落到了实处。例如，企业实际筹集的资本，应按其不同形态，分别记入“实收资本”及其明细帐户。其中，货币性资产，以实际收到或者存入银行的金额记入企业所有者权益类帐户及其明细帐；实物资产，则按合同或评估价记入所有者权益类帐户及其明细帐；无形资产、材料物资等各项资产也应按确认的价值，分别记入所有者权益类帐户。此外，企业经批准办理法定资本变更手续时，应根据新增资本的不同途径和减少资本的不同途径、原因，分别作出不同的会计处理。所谓“产权明晰”就是要求企业的产权，即企业的财产所有权具体落实到每个法人或自然人的头上，亦即把企业财产所有权的归属搞清楚。新发布的《企业会计准则》根据“资产=负债+所有者权益”的会计平衡公式确立资产、负债和所有者权益诸要素，负债和所有者权益也就是企业的产权。其中负债是债权人的产权，它具有时间性和到期偿还性的特点，因此不属于永久性产权；所有者权益是投资人的产权，它具有长期性和不可收回性的特点，因而是一种永久性产权，人们一般所说的产权大都指此而言。由于这两种产权的性质不同，因而首先需要通过会计核算将两者划分清楚，并根据债权人和投资人的权益将企业的财产所有权分别予以落实，即通过明细核算具体反映出企业债务和实收资本的偿还对象以及出资者。新发布的《企业财务通则》规定，企业的资本金（即实收资本——作者注）“按照投资主体分为国家资本金、法人资本金、个人资本金以及外商资本金等”。其中，国家资本金是一种模糊概念，需要采取若干措施，才能使产权关系明晰化；例如：从法律上将各级地方国有企业及其产权明确划分归地方所有，各产权主体应创立若干新设

的公有资产经营实体,对公有资产实行市场化经营和企业化管理,按现代公司制度改造企业经营组织,建立竞争性的产权经营市场,等等。总之,要通过各种措施,使国家资本金的所有权落实到具体单位。《企业会计准则》和新的行业会计制度的实施,无疑可使产权明晰化的要求得到实现,而产权明晰化带来的实际效应则是十分明显的,具体表现在以下几点:

1. 有助于公平合理地确保有关各方的利益。现代企业的收入在补偿其耗费和缴纳税金、留足扩大再生产所需款项后,剩余部分要在各类投资者中间进行分配。公平合理地进行这种分配的首要前提就是产权关系必须明晰,因此,会计部门应当准确地提供各类投资者的具体户名及其对企业的投资额,然后根据“谁投资谁受益”的原则,按照投资额和资本金收益率进行分配,多投多得,少投少得,无投资不得,做到公平合理、分配有据。在股份制企业中,由于它是通过发行股票来筹措资本并将全部资本分为等额股份的一种企业组织形式,股票持有者与企业的产权关系是十分明确的,因而按股支付股息和按股分红很容易进行,一般不存在产权不明晰的问题。

2. 有助于依法进行终止清算。在实践中,有些企业因某种原因结束其全部经济活动,进行全面清理其资产(包括清理财产、清收债权等)、清偿债务以及将剩余财产在投资各方或股东之间进行分配。这就是我们所讲的终止清算。根据中国有关制度的规定,企业的会计核算首先要反映清算收益或损失,然后按规定程序反映各项债务的清偿以及债权的清收,最后要核算剩余财产的分配情况。《企业会计准则》和新行业会计制度的实施,可以准确地提供债权、债务人以及企业所有者的具体资料,因而可以保证终止清算业务的顺利进行。

3. 有助于划清经济责任,促使人们讲求经济效益。产权关系不清,实际上是一种大锅饭体制,其直接后果是:投资效益无人

负责，投资者与经营者之间的责权利关系不清，经营者的积极性受到较大抑制，企业缺乏自主经营的内在动力和外部环境。产权关系清晰之后，投资者（即所有者）与经营者实行了“两权分离”，两者之间的权责关系有了明确的划分，企业经营者获得了日常经营的自主权，从而引发了讲求经济效益的内在动力，同时也营造了促使企业独立核算、自主经营的外部环境。

4. 有助于开展财务分析，正确作出经营决策。财务分析是评价企业财务状况、进行正确管理决策的重要手段。进行财务分析，需要有一系列财务指标为基础，无论是偿债能力分析，还是盈利能力分析，或者是财务状况综合分析，均离不开企业的债务指标、所有者权益指标，新行业会计制度可以为这种分析提供明确、具体的信息，确保财务分析的顺利进行。

总之，《企业会计准则》和新行业会计制度保证了企业的产权明晰，而企业的产权明晰则又为企业的经营管理乃至整个国家的宏观管理带来许多好处，这就是我们所说的产权明晰效应。

（二）自主经营效应

《企业会计准则》及新行业会计制度的公布实施，为企业灵活选择不同的会计处理方法留下了很大空间；一些经济业务会计处理方法的变革则为企业注入了新的活力。这两项改革，都给企业带来了很大的经济实惠，从而为企业，特别是国有企业自主经营提供了稳固的经济基础。众所周知，中国制定与实施会计准则是根据“宏观管住，微观放开”的精神进行的，准则作为统驭各行业会计核算行为的规范，只能从总的方面作些原则规定，不可能像原来分行业、分所有制的统一会计制度那样，事无巨细均作出规范；此外，为了使准则有较强的适应性，尽可能覆盖各行业的共性业务，准则的制定者提高了基层企业在应用会计方法方面的选择性，对一些业务规定了较多的会计处理方法供企业选用。根据我们的体会，类似的规定有以下一些：

1. 确立了“谨慎性原则”。例如：企业的应收账款，可以根据其账龄的长短或余额的一定比例估计可能发生的坏账损失，提取坏账准备；商品流通企业可以根据市场价格的变化情况，按一定的比例提取存货变现损失准备等。

2. 扩大了计提折旧的范围，允许采用加速折旧的计提折旧方法。例如：准则规定，未使用或不需用固定资产照提折旧；允许企业选用“双倍余额递减法”和“年数总和法”。此外，相关财务制度还适当缩短了生产经营用固定资产的折旧年限，制定了折旧年限的弹性区间。

3. 建立“期间费用”项目，实行制造成本计算法。例如：准则规定，企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动而发生的管理费用和财务费用，为销售产品和提供劳务而发生的进货费用、销售费用，应当作为期间费用，直接记入当期损益。这样，参加当期成本计算的费用，仅限于产品形成的制造费用，计算出的产品成本是产品的制造成本。

4. 改革资金管理原则，取消了专款专户存储办法。准则和制度取消了长期以来固定基金、流动基金和专用基金三类基金分别核算的办法，同时取消了专用基金专户存储，把运用资金的自主权真正赋予企业，这有利于企业灵活调度资金，提高资金的使用效益。

5. 规范了利润分配方式，向解决企业间利益分配不均和在平等条件下竞争靠近了一大步。

上述各项措施，均为企业实行自主经营创造了宽松环境，也给企业带来了经济上的好处。据有关人士估计，此次实施准则和新制度，国家当年要减少收入数百亿元，相应地企业从中得到数百亿元的好处。但这仅仅是有帐可算的部分，至于企业从此项改革得到的实际好处则远远超过了这个数字，如果把社会效益和隐含的长远效益均计算进去，这个数字就很可观了。