深入贯彻《会计法》为发展社会主义市场经济服务*

项 怀 诚

2000 年 6 月 28 日，国务院召开了电视电话会议，对将于 7 月 1 日起实施的新《会计法》进行了动员部署。今天，我们在这里召开座谈会，总结新《会计法》实施一年来的情况，商讨进一步贯彻《会计法》和落实朱镕基同志 4 月 16 日在视察上海国家会计学院时作出的“不做假账”指示精神，整顿和规范会计秩序，更好地为发展社会主义市场经济服务这一重大课题。现在，我先作一个发言，主要讲两点意见。

一、新《会计法》实施一年来成效显著，但面临的问题也不容忽视

《会计法》作为我国经济生活中的一部重要法律，随着社会经济的发展而不断完善。1985 年 1 月，新中国第一部《会计法》宣告诞生；1993 年 12 月，全国人大常委会作出了修改《会计法》的决定；1999 年 10 月，全国人大常委会再次对《会计法》进行了全面修订。新《会计法》进一步明确了依法建账的基本要

* 本文系财政部部长项怀诚在 2001 年 6 月 27 日财政部召开的“新《会计法》实施一周年座谈会”上的讲话。

需要全本请访问 www.ertongbook.com

求，完善了记账规则和会计监督制度，强化了单位负责人对本单位会计工作和会计资料真实性、完整性的责任，加大了对会计违法行为的惩治力度，从而使新《会计法》成为规范会计秩序、打击造假账等违法行为的重要法律武器。

一年来，在财政部门的组织、有关部门的支持和社会各界的配合下，按照国务院贯彻实施《会计法》电视电话会议精神，全国各地开展了广泛的宣传和扎实的贯彻工作，取得了明显成效。

第一，《会计法》的精神逐步深入人心。据统计，自新《会计法》发布以来，共有 40 多万单位负责人、 800 多万会计人员参加了《会计法》的学习和培训，有 460 多万人参加了财政部组织的第二届会计知识大赛，有数亿观众、听众通过电视、广播收听收看了会计法讲座和会计知识大赛电视决赛；许多党政领导不仅积极参加学习，还带头宣讲《会计法》。通过广泛宣传和深入学习，各级领导、尤其是单位负责人大大提高了对会计工作的认识，并以实际行动更加重视会计工作，更加支持会计工作；广大会计人员找准了位置和努力方向，增强了做好新形势下会计工作的信心和决心；社会各界加深了对会计工作的了解，为《会计法》的贯彻实施和会计事业的发展创造了良好的社会氛围。

第二，与《会计法》配套的法规制度逐步健全。国务院发布了《企业财务会计报告条例》，该条例吸收和借鉴了国内外会计界最新研究成果，对资产、负债、所有者权益等会计要素作出了科学界定，为真实反映企业财务状况、经营成果和现金流量，进一步提高会计信息质量奠定了基础；财政部发布了《企业会计制度》、会计准则以及《会计从业资格管理办法》、《财政部门实施会计监督办法》、《内部会计控制基本规范》等规章，以《会计法》为主的会计法规体系不断健全。

第三，依法监管会计工作的力度不断加强。根据国务院指示，

财政部于 2001 年 2 月发出通知，决定从 3 月到 9 月份，在全国范围内开展《会计法》执行情况的检查，重点检查各单位会计信息的合法性、合规性，检查单位负责人是否有授意、指使、强令编造虚假会计资料等行为。目前，检查工作已在各地区、各部门全面开展，各单位普遍进行了自我检查，并将转入重点检查阶段。

总的来看，通过一年来的宣传、贯彻，《会计法》对维护社会经济秩序的基础作用日益显现，对会计行为和会计信息质量的规范作用更加突出，对单位负责人落实其会计责任的约束力有所加强，对造假账等违法行为的威慑力和打击力度不断增强。这充分说明，作出修订《会计法》的决策非常正确，新《会计法》的科学性、适应性和操作性是经得住考验的。我相信，随着社会环境的改善和贯彻工作的深入，特别是随着整顿和规范市场经济秩序工作的展开和深化，新《会计法》的作用和威力还会更加充分地发挥出来。

在复杂的社会环境中，在新旧体制转换过程中，我们的制度管理还有漏洞，法律的预期与实际效果难免有距离。我们应当清醒地认识到，实施新《会计法》的成效还是初步的，要实现《会计法》关于“规范会计行为，保证会计资料真实、完整，加强经济管理和财务管理，提高经济效益，维护社会主义市场经济秩序”的立法宗旨，仍需要下大气力、采取更加扎实的措施。从会计工作现状看，有法不依、执法不严、违法不究的现象，在有的地区或部门仍很严重，突出表现在：一是会计基础工作薄弱。一些应当建账的单位不建账或账目混乱，家底不清，数据不实；有些单位内部控制薄弱，多头开户，账外设账，财务收支失控。这方面出了不少问题，有许多事例。二是假造会计信息非法谋利。有的公司通过“包装”虚拟业绩，骗取上市资格；有的公司利用关联交易、资产重组、债务重组等操纵利润，以“泡沫利润”欺

骗投资者；有的国有企业通过“数字游戏”骗取贷款、奖金和业绩，造成国有资产流失；有的企业通过多本账隐瞒利润，偷逃国家税收；有的行政事业单位通过造假会计资料转移国家资金，形成“小金库”；更有甚者，有的部门还纵容企业弄虚作假，指使、强令有关部门和中介机构出具虚假证明文件等，在社会上造成了不良影响。三是会计人员职业纪律松弛。有的丧失原则，放弃职守；有的知情不举，通同作弊；有的铤而走险，监守自盗。这些会计从业人员缺乏最起码的法制观念和执业纪律，丧失了作为一名会计最基本的职业道德。

会计秩序混乱，是法制观念淡薄、小团体利益作祟以及“官出数字、数字出官”等社会不正之风在会计工作中的综合反映，也与会计监管机制不健全、监管力度不够有直接关系。如果任其泛滥，危害将十分严重。一会扰乱社会经济秩序。市场经济是法制经济，也是信用经济。信用是本，无信不兴。会计信息和会计鉴证，是各类经济组织从事经济活动的信用基础，如果会计行为不规范、会计信息虚假、信息披露不充分、注册会计师帮助“包装”，将会造成经济活动无信可言，社会公众利益无以保障。二会危及经济安全。分析形形色色的造假账行为，其目的不外乎侵占国有资产、转移国家资金、偷逃国家税收、骗取贷款和社会资金等，最终将造成资产质量下降，不良债务膨胀，加大财政金融风险，影响国家经济运行安全。三会助长消极腐败的滋生和蔓延。许多腐败现象与钱有关，也说明这些社会不良现象与会计工作有关。总之，会计秩序混乱已经成为社会经济生活中的一个突出问题，必须依据《会计法》的规定，大力整顿和规范。

二、标本兼治，深化改革，推动会计工作规范化、法治化

认真贯彻实施《会计法》，依法整顿和规范会计秩序，是发

展社会主义市场经济的客观要求，也是一项长期的重要任务。我认为，贯彻实施《会计法》，需要标本兼治，整改并举，着力抓好以下五个环节的工作，即“五个结合”。

（一）要把贯彻《会计法》与落实“不做假账”重要指示结合起来

今年 4 月 16 日，朱镕基总理在视察上海国家会计学院时提出了“不做假账”的重要指示。他指出，实行社会主义市场经济，不能没有与之相适应的“游戏规则”，不按“游戏规则”办事，经济秩序就会大乱，现代化就不可能实现。要按“游戏规则”办事，就必须培养大批高素质的会计人才。“不做假账”是每个会计人员最基本的职业道德和行为准则，是加强财经法纪和监管工作的基础，也是当前整顿和规范市场经济秩序的迫切要求。总理的指示，既是对会计工作在市场经济中重要地位的充分肯定，也是对当前会计秩序存在突出问题的深刻剖析，同时也是我们贯彻实施《会计法》，切实整顿和规范会计秩序的重要行动指南。“不做假账”这一要求，看似简单，实际上内涵丰富，寓意深远，值得我们经常学习，反复学习。一方面，它是法治与德治相结合的重要体现。江泽民同志关于依法治国与以德治国相结合的思想，是建设有中国特色社会主义的重要保证。“不做假账”,即是对《会计法》等法律要求的高度概括，也是会计从业人员应当遵循的基本准则和道德规范。另一方面，它是保证会计工作充满生命力的重要基础。提供真实、可靠的会计信息，是会计人员的重要职责，离开真实、可靠，会计信息就失去价值且危害社会，会计工作就失去了生命力。如果通过广泛宣传和采取切实措施，将“不做假账”和《会计法》的要求深入到广大会计工作者的思想和行动中，会计工作就会永远充满生命力。

（二）要把贯彻《会计法》与整顿和规范市场经济秩序结合

需要全本请访问 www.ertongbook.com

起来

会计秩序是市场经济秩序的重要组成部分。2001 年 4 月初，国务院召开的全国整顿和规范市场经济秩序工作会议，将会计秩序作为整顿和规范市场经济秩序的内容之一提到重要议事日程，会议讨论的《国务院关于整顿和规范市场经济秩序的决定》，提出了“十五”期间整顿和规范市场经济秩序的八项主要内容，其中有两项是针对会计或与会计有直接关系的：一项是严肃财经纪律，另一项是规范中介机构的行为，实行中介机构市场准入制度。

会计工作如何贯彻国务院关于整顿和规范市场经济秩序的《决定》精神？根本一条就是贯彻实施《会计法》，依法整顿和规范会计秩序，努力实现会计秩序的根本好转。今年的主要任务，是要扎实抓好《会计法》执行情况的检查。目前，检查工作已由单位自查转入重点检查。为了使检查工作取得实效，不走过场，财政部提出两条要求，一是突出重点，二是违法必究。突出重点，就是要集中力量深入检查，要查深查透，重点突破，避免轰轰烈烈做表面文章；对查出的问题要公告检查结果和处理结论，避免查而不处、不了了之。违法必究，是检查工作的关键环节。为什么要违法必究，因为《会计法》有规定，依法监管既是财政部门的权利，也是财政部门的责任和义务。监管工作的落实，关键在于严格执行：一是通报。要通过公开通报，使违法单位及有关责任人员信誉扫地，别人不愿意同他打交道、做生意。二是吊证。会计人员违法违纪的，要吊销其会计从业资格证书，一定期限内限制其从业，有的甚至是终身禁入。谁敢违法，就砸谁的“饭碗”。三是罚款。对违法违纪单位和有关责任人员，包括单位负责人和会计人员，依法该罚款的都要给予一定数额的罚款，而且可以数“罪”并罚，直至罚得违法者“倾家荡产”。四是行政

处分。对国家工作人员违法违纪的，不仅要吊证、罚款，还要依法给予行政处分。另外，对于触犯刑律的，要移送司法机关处理。当然，处罚仅仅是手段，不是目的。外罚与教育要相结合，通过处罚，以儆效尤，教育更多的单位和工作人员遵纪守法。为此，在检查工作结束后，要选择重大案例公开曝光，弘扬正气，打击邪气，教育他人。以上提出的两点要求也是今年《会计法》执行情况检查重点要抓好的两个方面。强调突出重点，就是要求我们的工作要深入，要抓一些大的问题，查处一些重大的违法违纪行为；强调违法必究，就是要求大家严格依法办事，把工作落到实处，不能够走过场，不能只停留在纸面上。总之，要通过经常性的监督和专项检查，打击制假造假行为，树立财政部门的会计监督权威，维护国家法律的严肃性，促进会计工作规范化、法治化。

（三）要把贯彻实施《会计法》与进一步完善会计“游戏规则”结合起来

会计工作通过生成和提供会计信息来处理利益分配关系，并为国家和社会公众服务，因此，会计工作必须有健全、规范的“游戏规则”。为了适应企业改革和对外开放的要求，继“两则”、“两制”之后，财政部对企业会计核算制度再次进行了改革，发布了《企业会计制度》、《金融资产管理公司会计制度》和一系列具体会计准则，初步建立了适应市场经济要求、与国际会计惯例相协调的会计核算制度体系，为规范企业会计信息标准，促进企业依法披露会计信息，提供了重要保证。

当前，一方面要认真抓好新会计制度的贯彻落实工作，督促企业依法生成、披露会计信息；另一方面，要根据新形势的要求不断深化改革和制度创新，完善会计“游戏规则”，以防范、制止花样翻新的造假行为。比如资产重组本来是优化资产结构的重

要途径，但一些企业、尤其是上市公司通过债务豁免、股权划转、不良资产剥离、母公司承担债务、资产置换等方式进行“账面重组”，把巨额亏损变成盈利。针对这些违规行为，财政部及时发布了《企业会计准则——债务重组》等规章，进一步完善会计“游戏规则”，治“假”打“假”。

（四）要把贯彻《会计法》与健全会计监督制约机制结合起来

完善会计监督制约机制，既是《会计法》的要求，也是建立规范的会计秩序的客观需要。从会计工作实际情况看，除了要继续加强外部监督外，如何发挥会计人员的内部监督作用，发挥内部监督制约机制的功效，是迫切需要研究解决的问题。我认为，试行会计委派制度和推进内部控制制度建设，是完善内部会计监督制约机制的有效途径之一。

1. 关于试行会计委派制度。近几年来，中央纪委全会和国务院廉政工作会议都提出要进行会计委派制度试点，这是强化监督制约机制，促进廉政建设的重要举措。目前，全国已有 257 个地（市）、1 029 个县（市）进行了试点，直接或间接委派会计人员 10 万多人。当前的重点是要加强政策指导和调查研究，推动会计委派制度试点工作的顺利开展。

2. 关于加强内部控制制度建设。内部控制是一种制度安排，目的是保护资产的安全完整、防范欺诈和舞弊行为、实现既定经济目标。国内外的实践证明，建立有效的内部控制制度，对防范欺诈舞弊等行为有着“防火墙”作用。要通过政策引导、检查督促、经验推广等措施，指导、推动各单位逐步健全内部控制制度。

（五）要把贯彻《会计法》与加强会计职业道德教育结合起来

这是会计工作贯彻以法治国与以德治国相结合思想的重要体

现。会计人员是会计秩序和市场经济秩序的重要维护者，他们的职业道德和业务素质在某种程度上决定着会计工作的质量。近年来，会计业务培训轰轰烈烈，到处都能见到会计培训班的招生广告。这其中虽有许多假培训之名，行挣钱、旅游之实等行为，必须加强管理和整顿，但也说明社会上对学习会计知识的热情很高。在加强会计业务培训的同时，更应当重视对会计人员的法制教育和职业道德教育。在这方面有些顾此失彼，造成的后果比较严重。会计人员参与造假账、贪污、卷公款潜逃的案件时常见诸报端，就是证明。会计人员当家理财，要做到“常在河边走，就是不湿鞋”，关键要加强法制教育和职业道德教育。根据有关规定，会计人员的职业道德规范是“敬业爱岗、熟悉法规、依法办事、客观公正、搞好服务、保密守信”，上述内容最根本的一点，就是“不做假账”，这是对会计职业道德的高度概括，也是《会计法》最基本的要求。会计人员应当以“不做假账”为道德准绳，以《会计法》为行为准则，指导自己的执业行为，提高自己的道德修养，做到自律、自重，做到依法理财，否则，整天给领导出“馊主意”、“歪点子”，或者利欲熏心、铤而走险，必然自毁前程、殃及社会。

会计工作是财政、经济工作的基础性组成部分，而贯彻实施《会计法》是发挥会计工作基础性作用的重要保证。《会计法》的贯彻实施是一项长期而艰巨的任务，需要各级领导的重视、社会各界的支持和广大会计工作者的共同努力。在座各位来自政府部门、企业界、理论界、中介行业，希望大家对贯彻落实《会计法》和“不做假账”重要指示，整顿和规范会计秩序，构建适应社会主义市场经济发展需要的有中国特色的会计管理体制和运行机制积极献计献策。

关于建立国家统一会计核算制度的若干问题

冯 淑 萍

【摘要】建立国家统一会计核算制度非常必要。在建立过程中，有两个基本问题需要澄清，即会计标准的表现形式不是唯一的、会计标准也不存在绝对的优劣之分；有五个基本关系需要处理好，即会计核算制度与会计准则的关系、会计核算制度与税法的关系、会计核算制度与财务制度的关系、会计核算制度“新”和“旧”的关系、会计核算制度与国际会计惯例的关系。此外，为建立好国家统一会计核算制度，还需要设计好会计核算制度框架。

【关键词】国家 统一会计核算制度 表现形式 制度框架

一、建立国家统一会计核算制度的必要性

从 1992 年下半年起，财政部在企业财务会计方面进行了重大改革，相继发布了《企业会计准则》、《企业财务通则》，以及 13个行业的财务会计制度（以下简称“两则两制”），并从 1993 年 7 月 1 日起开始实施。“两则两制”的发布实施，在社会各界和国际会计界产生了极大反响，初步实现了我国企业会计核算模

式从传统计划经济模式向社会主义市场经济模式的转换，为市场经济的健康发展起到了基础性的作用，为我国企业会计制度与国际会计惯例接轨创造了条件。但是，随着我国社会主义市场经济的全面推进，尤其是企业制度改革的深化，以及国际经济一体化进程的加快，“两则两制”及其补充规定的不适应性逐渐显现出来。加快改革步伐，尽快建立国家统一的会计核算制度显得十分迫切。

（一）企业经营环境的改变，迫切要求加快会计核算制度改革

“两则两制”实施至今已近八年。在过去的岁月里，各项经济改革措施全面推进，企业经营环境发生了巨大变化。从企业的所有制形式到企业的经营方式，从政府对企业管理的直接管理模式到政府转向为企业营造良好的竞争环境，从企业主要以间接方式融资到企业直接在证券市场融资等，都为此作了清晰的注解。与之不协调的现象是，除股份有限公司外，其他企业仍然执行着“两则两制”。而“两则两制”与社会主义市场经济发展之间存在着明显的不适应性。第一，没有考虑不同企业所处的商业环境，过分强调统一，缺乏应有的灵活性。比如，坏账准备只能按照国家统一规定的比例（一般为 3‰—5‰）提取，不能多提，也不能少提。这与企业经营的实际情况是相脱节的。现实中，不同企业所处的行业往往不同，所处的商业环境也可能不一样，其债权所对应债务人的信用状况、偿债能力也就可能不同，那么采用统一的比例提取坏账准备就是不合适的。第二，过于主观，没有考虑市场变化对企业的影响。比如资产计量的会计政策。通常，要求企业按取得成本作为其入账价值。之后，即使资产的价格发生较大不利波动，或资产为企业创造经济利益的能力受到重大不利影响也不要求调整，从而出现高估资产、虚增利润的现象。第

需要全本请访问 www.ertongbook.com

三，不能充分揭示企业面临的风险。在计划经济条件下，企业是国家的，企业生产所需原料由国家提供，企业生产的产品由国家统一销售，没有风险可言。在社会主义市场经济条件下，这种情况已发生变化。相应地，会计政策规定应充分考虑这种变化，应要求企业充分地揭示其生产经营所面临的风险，使企业会计信息使用者获得真实、有用的信息。从这个意义讲，依据《会计法》和《企业财务会计报告条例》的规定，深化会计核算制度改革是非常必要的。

（二）加强会计信息可比性，提高会计信息质量，需要推进会计核算制度改革

多样化是当前会计标准的一个特征。既有适用股份制企业的《股份有限公司会计制度》，也有适应外商投资企业的《外商投资企业会计制度》、适应个体工商户的《个体工商户会计制度》；既有分行业会计制度，也有分业务的会计核算办法；既有独立完整的会计核算制度，也有多项会计制度补充规定；既有会计核算制度，还有具体会计准则。而且，对于某些经济业务，不同会计标准所规定的处理方法之间还存在差别。因此，自然不可避免地导致适用不同会计标准的企业之间的会计信息具有不可比性。此外，企业集团经营模式往往并不单一，一个企业集团内部，多种所有制并存、经营跨多个行业的情况并不少见。在这种情况下，企业集团要选择适当的会计标准进行会计核算，往往显得无所适从；在合并会计报表时，由于采用多样化的会计标准，调整工作通常巨大。即使最后编制了合并会计报表，其传递的会计信息的真实性和有用性也是值得怀疑的。因此，对现行分行业会计核算制度进行合并，取消按所有制性质制定的会计核算制度势在必行。

（三）顺应加入 WTO，全面推进我国会计与国际惯例协调，

需要改革会计核算制度

近年来，国际经济一体化趋势在迅猛发展，一国的经济要发展，必须融入国际经济潮流。积极申请加入 WTO，是我国经济融入国际经济的重要体现。加入 WTO，要求我国的会计标准在主要方面与国际惯例协调。一方面便于外国投资者更好地了解我国企业的财务状况、经营成果和发展潜力，另一方面也使我国的企业易于在国际证券市场筹措资金。目前，除股份有限公司采用的会计核算制度在会计要素确认、计量和披露方面与国际惯例比较协调外，其他公司或企业尤其是国有企业所采用的会计核算制度与国际惯例相比，还有较大差距。比如，资产计价标准、风险揭示程度等。这说明，我国会计标准与国际会计惯例协调的空间仍是比较大的，有必要进行会计核算制度改革。

二、需要澄清的两个问题

关于如何建立我国统一的会计核算制度，长期以来会计理论界都在争论。新《会计法》颁布实施以后，这方面的争论更趋热烈。争论的焦点主要集中在，会计核算制度与会计准则的关系如何处理，以及如何建立会计核算制度。我认为，在讨论这些问题之前，有必要研究会计标准的表现形式问题。

（一）会计标准的表现形式是不是唯一的

1992年，我国发布了《企业会计准则——基本准则》。之后，我们又相继制定并发布了 10 项具体会计准则。与此同时，我们还在 13个行业会计核算制度的基础上，适应证券市场发展的需要，陆续制定和发布了《股份有限公司会计制度》等会计核算制度及其补充规定。实践中，会计准则和会计核算制度一直在并行运用。这种方式在此次会计核算制度改革时还要不要保留下去，存在不同的看法。

有观点认为，我国是成文法国家，会计核算制度是行政法规的一部分，不是公认会计原则。在我国，会计核算制度是各种财税检查、监督的主要依据，也是企业对检查、监督结果据以解释的依据。因此，会计核算制度规定应是硬性的，不需要职业判断，不要去搞会计准则；国家制定的会计核算制度应当能够满足国内大部分财会人员、注册会计师对会计规范的需求，并尽可能地符合他们的阅读习惯；不能为了改革开放、引进外资，强求与英美等国家的会计核算体系一致而去制定会计准则；国外投资者到中国来投资，应当了解中国的会计制度，而不是让我国的会计制度与国外的会计准则相一致。持这种观点的人甚至认为，1992年以来进行的会计核算制度改革，步子迈得太快，实际上是走了一段弯路；此外，在中国目前的环境下，在会计标准中引入会计职业判断，至少在10年内是在给企业找麻烦。总之，会计准则不能再搞了，现有会计核算制度中的那些需要职业判断的东西，也应在此次会计核算制度改革中作出修改。

也有观点认为，会计制度改革到目前阶段，会计科目和会计报表已经不能适应加入WTO和会计国际化的发展方向的需要。现在是以会计准则替代会计核算制度的最好时机，虽然会计准则还不系统和完整，但可以先破后立，会计核算制度取消了，会计准则自然就会发挥其作用。他们认为，会计准则是国际上通行的商业语言，我们不能因循守旧，抱着原有的会计核算制度不放，而错过了会计国际化的大好时机。现在国际会计准则委员会正在改组，改组后的国际会计准则委员会主要以美国为主，而美国制定的会计准则是世界上最好的准则，这是世界的潮流。我们已经落后了50年，应当珍惜时间，别走弯路，直接将我国的会计准则建立在国际惯例这个平台上

上述对会计核算制度或会计准则是存还是废的讨论，是将会

计核算制度和会计准则看成是两套相互独立、互不相容的体系为前提的。我认为，这个前提是不成立的。首先，会计准则是规范企业会计核算行为的，会计核算制度也是规范企业会计核算行为的。也就是说，两者的功用是一致的。其次，建立和完善会计准则体系的目的，在于确保企业依此进行会计核算能够提供真实和完整的会计信息，为广大会计信息使用者服务。建立和完善会计核算体系的目的也是如此。从这点上讲，两者的目的或出发点是一致的。再者，在我国，会计准则和会计核算制度均属于行政法规，对企业的会计核算行为具有约束作用。事实上，当前世界上，会计准则并不是唯一的会计标准表现形式。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。在美国，会计标准即美国公认会计原则，其主干部分是美国财务会计准则委员会发布的财务会计准则公告；美国注册会计师协会发布一系列立场公告和解释性指南，以及美国证券交易委员会发布的一系列会计指南也是公认会计原则的重要组成部分。类似于美国，其会计标准也表现为会计准则的国家不少，如澳大利亚、英国和加拿大等。后者如法国、埃及等国家。在这些国家，其会计标准主要表现为会计核算制度。如法国，其会计标准是由财政部制定的统一会计制度。这同时也说明，并不是市场经济条件下只能采用会计准则，计划经济条件下只能采用会计核算制度。总之，会计准则也好，会计核算制度也好，均只是会计标准的一种表现形式；不采用会计准则作为会计标准的表现形式并不是违背国际惯例。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。由此引申开来，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。那种认为制定会计准则就是

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。

（二）会计标准是否存在绝对优劣之分

对于采用什么样的标准来评判一国会计标准的优劣，目前仍存在一些模糊认识。有观点认为，经济越发达，该国的会计标准也就最好。由此推断，美国会计标准是最好的，因为美国经济目前是最发达的。自然地，当我们进行会计标准改革时，就应该向美国会计标准靠拢。我认为，这种观点是不恰当的。会计是反映经济业务的，是为资本市场和经济发展服务的。因此，是否适应本国经济的发展；企业根据这套标准提供的会计信息是否能够真实而完整地反映其财务状况和经营成果；政府监督部门依据这套标准是否能够达到监督的目的；注册会计师依据这套标准是否能够发挥其对企业经济业务的鉴证作用，才是评判一国会计标准优或劣时应考虑的方面。适应其本国经济发展需要，美国会计标准也在不断修改之中。我们国家在建国初期建立的会计核算制度是适应当时计划经济体制需要的，后来之所以对其加以改革是因为我国的经济环境发生了根本性变化。会计标准的比较不同于竞技比赛，没有绝对的优或劣之分，对其进行评判也只能将其同相关的经济环境联系起来考虑。

三、需要处理好的五个关系

（一）会计核算制度与会计准则的关系

既然会计核算制度与会计准则均是可以采用的会计标准表现形式，那么我们应该选择会计准则还是会计核算制度呢？对这个问题，我的看法是，在我国现阶段，会计核算制度和会计准则应并存，共同规范企业会计核算行为。自 1997 年发布《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》以来，具体会计准则的数

量还只有 10 个，尚未构成完整的会计规范体系。在这种情况下，仅依靠会计准则来规范企业的会计核算行为是不够的。与之不同的是，会计核算制度则比较系统，将经济业务的核算直接指向会计科目和会计报表，符合多数财会人员的阅读习惯，操作性强。但是，从已发布的会计准则看，无论从结构体例，还是从会计政策的阐述方式，均与国际惯例相似，且对独立的经济业务会计核算和披露的规定比较系统和完整。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。总之，适应我国的国情和对外开放的要求，会计准则和会计核算制度在相当长时间内，不可相互替代。

在会计核算制度和会计准则并行的情况下，有几个问题需要处理好：第一，会计核算制度和会计准则的规定，应注意保持一致性，即对同样的经济业务所允许采用的会计政策应保持一致，不能出现“两张皮”现象。第二，在会计核算制度中，应继续体现会计核算的基本原则以及会计要素的确认和计量标准。在现行会计核算制度中，会计核算的基本原则和会计要素的确认和计量标准，是结合会计科目使用和会计报表编制说明来阐述的，在此次会计核算制度改革中，应继续保持这一做法，不能将会计核算制度变成简单的会计科目汇总、会计报表及其使用说明。

（二）会计核算制度与税法的关系

会计核算制度的目的是为了保证企业会计信息的真实、完整，提高会计信息质量，为会计信息使用者提供决策所需信息；而税法则是为了实现社会的公平税负、培植税源，以及引导社会投资等目的。会计核算制度为税法的实施提供基础性会计资料，是纳税的主要依据。制定会计核算制度时，在不违背会计核算一般原则的前提下，应尽量与税法保持一致，减少纳税调整事项，

需要全本请访问 www.ertongbook.com