

第一章 引论

从 1993 年 7 月 1 日开始,我国企业会计准则和新的会计制度开始施行,这标志着我国企业的会计工作走上了规范化的轨道。然而,这仅仅是我们迈出的第一步,当务之急是要在现有的基础上抓紧制定和颁布具体的会计准则。这关系到我国会计准则体系的全面完善,更加重要的是,它关系到我国的会计改革能否最终取得成效。

回顾历史,可以清楚地认识到我们已经取得的成果,同时有助于我们从历史的发展以及面临的现实中摸索出一些值得借鉴的规律。深入细致地研究中国的国情,是制定我国具体会计准则的前提条件。认清我国会计准则所处的现实及未来的环境,有助于使我们的会计准则体系更好地服务于我们的会计工作乃至整个经济管理工作。

一、会计准则发展历史

回顾会计准则发展的历史,人们不难发现特定的社会经济环境对其产生的深远影响。早在 14 世纪,意大利商人卢卡·帕乔利(Lucas Pacioli)开创了复式簿记。会计学家亨德里克森描述这一现象时指出,“会计是意大利文艺复兴的产物”。而作为会计工作的规范,会计准则是适应社会经济环境的发展需求而产生并逐步向前发展的。

会计准则的产生可追溯到 20 世纪初。在此之前,企业的组织

形式主要是独资与合伙企业。它的特征表现为企业的所有者同时又是经营者。因此，编制与使用会计信息实质上是企业自身的事。采用什么样的会计核算程序，完全由企业自行决定。在这种环境下，不可能、也无必要有一个统一的会计规范。随着资本主义经济的迅速发展，企业资本的迅速扩张，越来越多的外部投资者加入了企业所有者的行列，原来各自为政的会计核算体系与这一发展形成了极不相称的局面。一方面为了满足众多投资者决策的需要，要求在尽可能科学、公正和客观的基础上统一会计编报程序；另一方面，企业的会计核算由于客观上缺乏统一规范标准而难以满足以上需求。面对这种情况，加强对会计实务的规范和提高会计报告的真实有用性，以加强企业管理层对会计报告的责任感，增强外界投资者及相关利益集团对整个会计信息市场的信任成了会计界的当务之急。1933 年，美国国会率先制定了《证券交易法》，其中规定所有股票上市公司都必须执行统一的会计核算程序，并授权证券交易委员会制定会计准则。在美国制定与发布会计准则之后，许多发达的西方资本主义国家都先后制定了适用于本国环境的会计准则。由此可见，会计准则是社会生产力发展到一定阶段，适应特定的社会经济环境的发展需要而产生的。

改革开放前，我国长期实行高度的计划经济体制，与此相适应的是单一的公有制。企业经营业务实质是条块分割，国家及政府部门集所有权与经营权于一身，对企业实施集中管理，并根据计划经济的要求，制定了一系列分所有制、分部门行业的会计制度，并以此作为会计核算行为的规范。随着经济体制改革的不断深入，以及对外开放政策的需要，这些分行业的会计制度已越来越不适应现代管理的需要。进入 20 世纪 80 年代以后，我国的经济出现了几个重大的变化，这具体表现为以下几个方面：

第一，企业的投资主体从单一的国有企业向多元化发展。诸如股份制企业、外商投资企业以及私营企业等都有了一定程度的

发展。

第二,与多元化投资相适应,会计信息使用人也从单一的国家政府部门发展为多个相关利益集团,这对会计报告的编制提出了特定的要求。

第三,企业的生产从指令性向市场竞争性方向发展,迫使企业走多种经营的道路,企业逐步打破了单一的生产经营格局,经营活动日趋多样化、复杂化。

第四,会计信息的质量由原本高度的统一可比性向着相关可靠性方向转化。为了满足外界各种决策的需要,对会计信息的质量要求也越来越高。

以上变化表明,我国的经济环境要求我们尽快改革现行会计制度,而制定和实施会计准则则是这一改革的重要内容。

从 1988 年 10 月开始,财政部会计事务管理司正式成立了会计准则课题组。在广泛征集意见、进行调查研究的基础上,于 1990 年 9 月完成了准则草案的起草工作。并在此基础上,经过国内外专家的反复讨论修改,于 1992 年 11 月 30 日以财政部部长令形式对外正式颁布。这标志着我国会计规范体系有了突破性的进展。

我国会计准则的总体构想是将其分为两个层次:第一层次为基本会计准则,第二层次为具体会计准则。基本会计准则主要是对会计核算的基本内容作出原则性的规定。它包括四大内容:一是会计核算的基本前提,二是会计核算的一般原则,三是会计六大要素的确认、计量和报告,四是会计报表的基本内容和要求。目前基本会计准则已经完成并颁布。第二层次的具体会计准则正在加紧制定并陆续出台。按照财政部会计准则制定机构的设想,具体会计准则由三大部分组成:一是共性业务会计准则,二是会计报表准则,三是特殊业务会计准则。具体会计准则由于直接用于指导会计业务,涉及的问题比较复杂,这是本书要讨论的中心问题。

二、我国具体会计准则面临的现实问题

我国具体会计准则的制定历经数年，至今尚未完成。可见，其难度是相当大的。在这期间，不少专家学者提出了宝贵的意见与建议。人们最关心的问题大概可归纳为以下四个方面。

(一)应用的范围

从理论上来说，不论是基本会计准则，还是具体会计准则都应该适用于所有企业。但某些权威人士曾指出，基本会计准则无法顾及不同的所有制。由此，我们应该分清具体会计准则是规范经济业务，还是规范单一类型的所有制形式。从实践上来看，若会计准则仅仅适用于某一类型的所有制企业，这与我们制定准则的指导思想是否相违背。

(二)具体会计准则的立项

具体会计准则的立项是关系到它能否替代原有会计制度的一个关键问题。有人主张按资产负债表与损益表项目进行立项，如：应收帐款、存货、固定资产、投资、无形资产、递延资产、应付项目、所有者权益、收入与费用等。财政部原计划立 34 个具体会计准则。国外某些人认为，中国具体会计准则有可能突破 100 个。事实上，具体会计准则的立项不在于数量的多少，而在于它的实用性。

(三)具体会计准则的服务对象

制定具体会计准则究竟满足哪一个利益集团的需要？是国家，还是企业，或是服务于资本市场的投资人、信贷人？这一问题与会计的目标密切联系在一起。因为具体会计准则理所当然应该服务于会计目标，保障会计信息使用人的合法权益。

(四)具体会计准则的制定标准

不少人指出，具体会计准则应该考虑可比性与灵活性、独立性、稳定性、重要性、严与宽，等等。这实质上是对具体会计准则所

规范的会计工作质量提出了要求。

尽管许多专家学者提出了更多的现实问题，但事实上，它们都与以上问题有内在的联系。依笔者之见，应用范围的实质是一个规范主体的问题，具体会计准则的立项是一个规范对象的问题，具体会计准则的服务对象是规范目标问题，而具体会计准则的制定标准是规范的手段与方式。以上四个方面彼此独立，又互相联系，它们构成了一个有机的整体。作为会计准则的制定者，我国财政部应在近期内力求尽快制定出行之有效的具体会计准则。依笔者设想，以上四个问题是制定具体会计准则必须考虑的因素。例如，某一准则的出台，能否在所有企业适用，还是暂时只能在个别类型的企业推行；这一准则的实用价值如何；这一准则所规范的业务是普遍存在的，还是非常特殊少见的，甚至是预期将要出现的；这一准则的贯彻实施对谁有利，对谁不利；用什么样的方式及手段来推行这一准则；应该如何来评价这一准则的执行效果。毫无疑问，我国的具体会计准则将面临一个长期试行的过程，我们不可能指望一次获得成功。由于客观环境在不断地变化，具体会计准则必将面临不断修订、增补、淘汰与完善的过程。对此，我们应该具有充分的思想准备。

三、研究环境对具体会计准则的意义

(一)影响具体会计准则的因素

著名会计学家埃尔登 S. 亨德里克森在其名著《会计理论》论述财务会计的概念框架中为我们描绘了下图（见图 1-1）。

从图 1-1 中我们可以看出，会计目标是财务会计工作的出发点与最终归宿，会计的所有工作都应服从于这一目标。为了实现以上目标，会计就应该以规范的方式提供信息使用人所需要的会计信息。因而，明确谁是信息使用人以及他们的特定需求，并按照规定的方式提供信息，这是实现会计目标的前提条件。从会计来

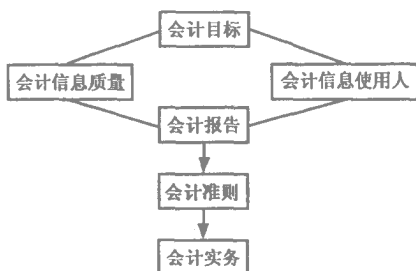


图 1-1

讲，对外提供信息的途径是以会计报告的形式。这就必须搞清楚我们应编制什么报表，报表中应包含哪些内容。而对于会计报表的规范必须由会计准则来完成，只有这样，才能满足会计实务工作的需要。

从这一理论框架中，我们可以得出以下两点结论：

第一，会计准则作为会计实务的规范，为实现会计目标起了一个桥梁作用，它直接受到多种因素的影响与制约。从图 1-1 中我们看到，会计目标、会计信息质量、会计信息使用人、会计报表以及会计实务都是制定会计准则所必须要考虑的因素，尽管它们从不同的侧面对会计准则产生影响，但都对会计准则起到直接的制约作用。

第二，会计准则还受到以上各大要素所处的特定环境的间接影响。如果说会计目标、会计信息质量、会计信息使用人以及会计报表和会计实务对制定会计准则起直接的制约影响作用，那么在这些因素的背后还隐藏着间接的影响作用。显然，以上各大因素都要受到当时所处的特定社会、经济环境的制约。认真研究这些环境对以上因素所造成的影响，可以使我国具体会计准则的制定更具实用意义。

(二)我国的具体会计准则所处的现实环境

环境因素是具体会计准则生存的空间，具体会计准则是社会

环境发展到一定阶段的产物。它必须适应所处的客观环境，并为之服务，这样才有生命力。

江泽民总书记在党的十五大报告中比较全面地描述了我国现实的环境。这些环境包括以下内容。

第一，企业所有制多元化。我国社会主义初级阶段的基本经济制度是，“公有制为主体，多种所有制经济共同发展”。这是因为，我们是社会主义国家，必须坚持公有制为经济基础，而且我们处在社会主义初级阶段，需要在公有制为主体的条件下发展多种所有制经济。由此我们认为，凡符合“三个有利于”的所有制形式都可以而且应该用来为社会主义服务。

我们现在已基本形成了以公有制为主体，多种所有制并存的局面。近年来，股份制的迅速发展以及股份合作制的崛起对会计提出了许多现实问题，股份制的发展标志着我国资本市场的形成，而与此相关的会计业务处理，以及会计信息披露都需要加以规范。例如，股份合作制提出了职工分配的双重性：一是按所有者的身份参与按资分配，二是按劳动者的身份参与按劳分配。会计如何才能更好地反映这一现实，这些都有待于具体会计准则作出回答。

第二，努力探索并推行国有企业改革。国有企业是我国国民经济的支柱，而建立现代企业制度是国有企业改革的方向。我们可采取对国有大中型企业实行规范的公司改革，并放开搞活小型国有企业。鼓励兼并破产，以形成优胜劣汰的竞争机制。

国有企业要建立现代企业制度，并按公司化进行改组，其产权关系要发生变化。在这种情况下，如何体现国家、企业和个人三者利益的关系，也是具体会计准则面临的一项艰巨任务。

第三，坚持按劳分配为主体、多种分配方式并存制度。我们的分配包括按劳分配与按生产要素分配。要正确处理国家、企业、个人之间的分配关系，充分发挥市场机制的作用。

随着市场经济的发展，新的经济业务层出不穷，破产、兼并、拍

卖、联营以及股份合作等都是我们过去所没有的。这些业务的会计处理必须用具体会计准则进行规范，否则难免会出现混乱局面。

第四，我国人口众多，但资源相对不足。提高人员素质是当务之急。从某种程度上讲，人的素质高低将会直接影响到国家的兴衰。

长期以来，我们会计信息存在质量不高的老问题，这里面既有人员素质问题，也有管理体制问题。人员素质的提高涉及多方面的因素，一时难以奏效，而严密的准则体系约束却可以从较大程度上保障信息质量的真实可靠。

第五，对外开放是我国一项长期的基本国策。我们经济建设缺乏资金，缺乏技术，缺乏先进的管理手段。坚持对外开放，就能促进经济结构优化，增强国际竞争力。

随着投资主体的多元化，会计信息使用人也日趋复杂。在最大限度地满足会计信息使用人对信息的需求上，具体会计准则应该有所作为。

历史在发展，环境在变化，具体会计准则也会面临一个不断完善的过程。我们不能企求具体会计准则工作能够“毕其功于一役”，也不可能等到大环境已相对稳定了才着手这一方面工作。从国外会计准则的实践来看，它们的制定都经历了一个自下而上、自上而下的实践过程。首先是由实务工作部门提出研究课题，交由准则权威机构进行讨论，进行反复论证。然后将试行方案交由实务部门进行试运行，若发现什么问题，再集中上来。经过上下反复多次，最后正式发布。目前，我国正处于经济体制改革的关键时刻，国家的管理体制、经济体制等都经历着重大变化。会计为经济管理服务，会计准则为会计目标服务，就必须不断适应变化了的客观环境，只有这样，会计准则才能真正体现其价值。

四、我国具体会计准则所依恃的环境因素

(一)环境因素的研究现状

对于会计环境的研究，众多学者都从不同的角度提出了各自独到的见解。笔者对此作了一个粗略的归类，这些看法大致有以下三种观点。

第一种观点“空间坐标观”。所谓“空间坐标观”，是指会计当时所处的特定社会经济条件下的政治、经济、自然、文化以及法律等环境。持这一观点的学者认为，会计是为特定经济条件下特定的企业服务的，并向外界提供有用的信息，而提供信息与使用信息都离不开当时条件下的各种环境因素。

第二种观点“时间坐标观”。所谓“时间坐标观”，是指会计的发展与其所处的环境发生密切关系。随着社会经济的不断发展，会计也相应发生了一系列的变革。持这一观点的学者认为，会计环境是一个动态过程，它每时每刻都在变化。他们大多研究某一具体环境因素给会计带来的影响。例如，企业的组织形式由合伙制向股份制发展，会计信息的揭示与披露也必然从内部走向公开的资本市场。

第三种观点“会计假设观”。所谓“会计假设观”，是指会计的发展离不开会计的四大假设，而四大假设正是会计的前提条件。持这一观点的学者认为，客观环境的发展变化促使会计个体、持续经营、会计分期、货币计量发生巨大的变化，这些变化毫无疑问会影响到会计信息的加工与披露。

(二)环境因素的前提

要准确地为会计准则所处的环境下定义必须解决三个问题：一是定义对象的界限，二是定义的目的，三是不脱离现实。

首先，要弄清会计的环境与会计准则的环境的区别。从规范的角度来看，会计有宏观环境，也有微观环境。前者是指会计工作

要受到国家政治、经济、法律、自然等多种因素的影响 后者是指会计工作直接存在于一个企业并为之服务，它当然会受到企业本身环境的制约。因此，会计常常面临在宏观与微观的利益之间进行平衡与选择的矛盾。但会计准则主要以宏观环境为主，它是对全社会会计工作带来普遍性的问题进行规范，而不应受到个别企业特殊利益的制约。因而会计准则的环境带有普遍性与抽象性。

其次，要弄清研究会计准则所处环境的目的。简单地讲，研究会计准则的环境是为了正确制定我国的会计准则，使它不断完善，走上全面规范的轨道。这就要求我们制定准则从实际出发，而不是从空洞的理论教条出发，只有这样，制定的会计准则才会符合现实。

最后，是不能脱离我们的现实。在制定会计准则特别是具体会计准则过程中，我们要特别认清当时所处的环境。我们现实的环境与昨天、与明天都不一样，与世界其他国家更有巨大差异，硬性规定‘求同存异’是不现实的。

(三)环境因素的定义

诚如上述，制定具体会计准则必须考虑其特定的环境因素。这一因素不仅有其内在的逻辑联系，还具有其客观的现实性。从前述会计的概念框架中我们发现，会计准则服务于会计目标，又同时受制于多种因素的影响。从这一点出发，笔者认为可以从会计目标中引出影响会计准则的四大环境因素，这就是会计主体、经营活动、会计信息使用人，以及会计信息质量。

会计主体是会计准则发挥作用的基本单位，它不仅是会计准则的出发点，而且也是最终的归宿。这是因为会计准则规范的是各个特定会计主体的经营活动，其经营的业绩最终将由主体的会计报告加以反映；同时会计活动受会计主体界限的约束，我们的会计准则必须建立在会计主体的基础之上。

企业的经营活动是会计准则特别是具体会计准则加以规范的

直接对象。如果说,基本会计准则可以高悬在特定经济业务之上而以抽象概念、理论、原则为主,则具体会计准则必须紧密结合具体经济业务,决不可无中生有,也不能照搬西方,只能根据我国业务的特定情况加以规范,以解决我们面临的一系列难题。

会计信息使用人是会计信息的直接受益者,也是制定具体会计准则最终的服务对象。若没有外界的信息需求,也就不会有会计对外的报告,更谈不上用会计准则来规范会计报告的编制。我们当前面临的现实问题,诸如如何编制会计报表才能使其对决策有用、编制报表给谁看、外界究竟需要什么样的会计信息,等等,都与会计信息使用人有密切联系。

会计信息质量是衡量与保证具体会计准则切实可行的一项准则。会计信息要达到真实可靠于决策有用,才能满足信息使用人的需要。要做到这一点取决于两大方面的问题,一是会计人员的素质,二是具体会计准则的外在约束。企业会计人员的素质有高有低,鉴于种种原因,在我国会计人员素质短时期内不可能有较大幅度提高的前提下,具体会计准则在外在约束上所起的作用就显得格外重要。认真研究具体会计准则在提高会计信息质量中所起的作用,将有助于解决长期困扰我们的这一难题。

(四)四大因素对具体会计准则的影响

在制定我国具体会计准则的过程中,四大因素究竟起什么作用?本书试从两个方面来论证它们之间的关系。

第一,从总体上来看,四大因素是我们制定具体会计准则的基础,是衡量具体会计准则是否切实可行的标准,也是我们修改与完善我国具体会计准则的可靠依据。

将四大因素作为我们制定具体会计准则的基础有其理论意义与现实意义。从理论上讲,具体会计准则作为经济业务的规范是为了完成会计主体的目标,将信息保质保量地传递给信息使用人。这一过程与四大因素密切相关、不可分割。从客观现实来看,

我们至今尚在争论的焦点主要集中于这四大因素。例如，具体会计准则的适用范围，具体会计准则立项的原则，具体会计准则的特征以及具体会计准则如何兼顾国家、企业、个人三者间的利益关系。

四大因素又是衡量具体会计准则是否符合我国现实的一把尺度。尽管具体会计准则尚未全面颁布，但我们会计学术界已提出了不少有价值的观点，诸如“求同存异”，全面取代现行会计制度，力争满足我国证券市场发展需要，等等。

前文已提到，具体会计准则的制定将是一个长期的过程，不可能在制定过程中一次性完善，因为环境在不断变化，准则也应适时修订，以使其符合客观现实的需要。那么，我们究竟以什么为依据来衡量这一环境的变化？笔者认为，四大因素仍然是我们的依据，而其他环境变化都会在这四大因素中得到体现，它可以作为我们修订具体会计准则的参照。

第二，对四大因素单个进行分析，几乎所有与具体会计准则制定有关的问题都会在这四大因素中体现出来。

从会计主体因素来看，许多学者认为，具体会计准则只与具体经济业务有关，而与企业的所有制及组织形式无关。而有些学者却认为，我们的具体会计准则必须考虑其适用范围，而不宜一次性在各种类型的企业中全面推广。这就提出了一个问题：具体会计准则与企业会计主体究竟有何联系？这是本书要探讨的第一个环境问题。

从具体经济业务来看，毫无疑问，它是具体会计准则规范的直接对象，而争论比较大的有：具体会计准则立项的原则是什么，它能否全面取代现行会计制度，如何借鉴国际会计准则，等等。这些是本书要探讨的第二个环境问题。

为会计信息使用人提供相关可靠信息，这是具体会计准则的直接目的。但问题是，我们的会计报表究竟有没有用？我们面临

哪些外界信息使用人？他们都需要什么样的会计信息？我们如何才能满足他们的共同需求与特定需求？在这些问题上，具体会计准则应该有所作为。这是本书要讨论的第三个环境问题。

会计信息质量不高一直成为困扰我们的一大难题。这里面既有管理体制的因素，也有会计人员职业道德的因素。依笔者之见，我国会计人员队伍庞大、人员素质不高的问题，并非在短时期内能够加以改变，但作为会计人员的外在约束标准，具体会计准则应能对提高会计信息质量有所作为。如何制定才能达到这一要求？这是本书要讨论的第四个环境问题。

本章小结

制定具体会计准则是我国会计界当前面临的一项艰巨任务，不仅如此，我们的具体会计准则还将面临不断修订与完善的长期战略。

具体会计准则作为具体经济业务的规范为会计目标服务，与众多环境因素有关，而环境因素正是我国具体会计准则生存的空间，认真探讨我国目前条件下的客观环境，并认清这些环境对制约具体会计准则的作用具有十分重要的现实意义。

不论从理论上还是从客观环境上来看，我国具体会计准则所依恃的环境主要有：会计主体、经济业务、会计信息使用人以及会计信息质量。从总体上来看，这四大因素既是我们制定具体会计准则的基础，也是评价其适用性的标准，更是我们进一步修订与完善我国具体会计准则的依据。从单个因素来分析，我们当前面临的许多难题几乎都与这四大因素有关，认真研究这四大因素及其对具体会计准则的制约作用是本书的中心内容。

第二章 会计主体因素

会计主体是会计的一个最基本的假设条件。具体会计准则作为会计工作的规范不能不受这一外部条件的制约。在我国会计主体多元化的特定条件下,这一制约作用更有其特殊意义。研究我国会计主体的性质,把握这一主体与具体会计准则之间的内在联系,是制定具体会计准则的首要条件。

一、我国会计主体的客观现实

会计主体是会计工作的一个最基本的空间,而这一主体最具本质特征的当数产权的性质。如果说,多元化的经济成分构成了我国的会计主体,那么,多种形式的产权关系则是我国会计主体的本质特征。

据有关资料显示,上海现有企业 26 万家(至 1999 年底),其中国有企业 3 万家,集体企业近 9.6 万家,两种公有制形式的企业占到本市全部企业将近 50%。而且,从上海工业产值来看,目前公有制经济的产值约占全市工业产值的 85%。这清楚地表明,公有制经济无可争议地是我国的经济基础。

在实行改革开放政策前,我国的经济几乎是清一色的公有制经济。十一届三中全会以来,特别进入 20 世纪 90 年代后,非公有制经济在我国得到了迅猛发展。其中,私营企业、外商投资企业以及股份制企业的发展十分引人注目。仅就上海私营企业的发展而言,在短短的 5 年内,上海的私营企业从 0.32 万家发展到 6.6 万

家，猛增了 20 倍。非公有制的产值已占上海工业产值的 15%。这就是我们的客观经济现实，也就是我国的国情。

我国经济的不断发展要求企业产权关系进一步明晰，股份合作制就是探索公有制经济下的改革模式之一。它将职工的个人利益与企业产权相结合起来，有利于进一步增强职工的主人翁意识，发挥他们的生产积极性。随着企业改制力度的进一步加大，多种能够解放生产力的公有制实现形式还将会不断出现。

一定的社会政治制度以及经济基础，决定了必须建立与其相适应，并为之服务的会计管理体制和会计核算模式。而认清我国旧的理体制及其会计核算模式有助于我们认清我国会计发展的历史渊源，明确我们的出发点。

我国分行业的会计管理模式是计划经济的产物。在 20 世纪 50 年代初期，根据苏联会计工作的经验，我国建立了“统一领导，分级管理”的会计管理体制和适应企业当时管理需要的分行业、分所有制的会计核算体系。从历史的角度分析，旧的会计管理体制和会计核算模式在当时起到了规范会计体系的作用，对严格我国财经纪律、保障国家财经政策的贯彻实施、促进国民经济的发展，起到了应有的作用。

然而，经济在发展，环境在变化。会计主体的变化带来了许多新的课题。最为突出的是，企业的筹资渠道越来越多，经济成分越来越复杂。随着企业投资者向多元化方向发展，利益的分配也变得日益复杂。不同的经济利益集团与旧的管理体制以及会计核算模式形成了极不相称的局面。旧体制的弊端及其局限性也充分暴露出来，表现在以下几个方面。

第一，统一领导归属于财政部，而分级管理则由各地方政府机构执行。企业作为一个经济实体往往在实际执行过程中被统得过多、过死。例如，全国统一的会计制度均由财政部加以制定，会计政策、会计核算方法、会计报告体系都由财政部统一规定，企业无

权更改与选择。面对变化了的新情况，以及经营过程中出现的新问题，企业无法自主地进行会计核算与反映。而统一的会计制度又难以及时弥补这一空缺，这在一定程度上影响了企业的积极性和责任心，这必然又会反过来影响到国家宏观调控所需会计信息的及时性和真实性。

第二，分行业的会计制度是按部门和所有制来划分和制定的。按制定部门看，大致有三种形式：一是由财政部直接制定与管理；二是由财政部和企业的主管部门联合制定与管理；三是由企业主管部门制定，同时须报经财政部批准或备案。这一管理体制造成了会计政策、会计方法和会计报告体系在部门、行业、所有制之间的不统一和不可比，同一会计核算内容在不同行业的会计主体间形成不同的会计规范，从而产生不同的会计信息，使得国家在宏观调控和管理上困难加大。

第三，在商品经济与市场经济大力发展的情况下，会计主体形式已突破了过去单一的经济模式，出现了跨地区、跨部门，以及跨行业、跨所有制的联营企业、企业集团、合资企业、合作企业以及股份制企业等。与此相适应，企业的经营范围、经营方式与以往相比都发生了重大变化。而旧的会计管理体制仅仅适用于单一的所有制、单一的经济业务，这毫无疑问给发挥会计职能、加强经济核算带来了一系列难以解决的问题。

（一）会计主体与具体会计准则

第一，会计准则的制定者与会计主体的管理者必须分清各自的职责界限。

我国从改革开放政策以前实行计划经济模式，直到今天实行社会主义市场经济模式，会计的法律、方针、政策以及现在的会计准则，其制定权力机构均由财政部担任，可以说，这是一项政府行为。从我国的国有企业来看，会计主体的管理者与企业资产的所有人及其委托人是合二为一的。制定准则与管理企业是两项截然

不同的职能。在私营企业，由于企业的管理者是私人产权代表，因而两种职责的分开是十分自然的；但作为国有企业，两种职责的划分是不现实的。因为政府兼具双重职能，它既是会计准则的制定机构，又是企业资产的法定所有人，这就决定了它既可以所有者身份参与制定企业的会计准则，又可以法规制定者身份参与企业的利益分配。这就是我们通常讲的会计规范的政府行为。尽管国有企业仍占据相当大的比重，但若将法规制定与企业经营管理不加区分地连在一起，不仅会计准则的制定难以适应会计核算工作的需要，而且企业作为一个独立的商品生产者也难以摆脱政府行为的束缚。

第二，具体会计准则能否替代现行的会计制度。

从会计主体这一角度出发，具体会计准则主要规范企业的具体经济业务。而不同主体由于产权关系不同，经营业务也千差万别，具体会计准则要达到全面规范的目的，也应该有其不同的层次。现在许多专家学者大声呼吁要求尽快废除现行会计制度，一方面它确实存在不少弊端，但更重要的一条是，因为它是计划经济的产物，带有浓厚的计划经济色彩。试想，假如我们的会计准则制定者经过全面考虑，认为我国具体会计准则应分为准则与制度两大层次，并且认为会计制度是将具体会计准则的具体化，到那时，我们还会要求废除行业会计制度吗？问题的关键不在于创新与废除，会计改革的成败与否主要看会计的规范体系能否促进会计信息进一步满足决策者的需要。制定会计准则，废除行业会计制度只是一种手段而已，建立具有中国特色的具体会计准则体系，全面提高我国会计信息的价值与使用价值才是我们最终的目的。据笔者所知，美国的会计准则，其内容相当具体，有些类似于我们的会计制度，而且对不同的会计主体有不同的规范要求，这是需要我们认真加以学习的。

第三，具体会计准则的适用范围问题。