

□ 赵建勇

试论会计准则与会计制度的关系

会计准则与会计制度的关系问题,在我国开始研制企业会计准则之初(以1988年10月财政部建立会计准则课题组为标志),就曾有过热烈的讨论,观点众多,莫衷一是。1994年,财政部发布了“应付项目”等7项具体会计准则的征求意见稿及32项拟制定的会计准则项目名称,并在上海、厦门、北京地区分别召开了由中国会计学会会计理论与会计准则专题研究组组织的具体会计准则研讨会。具体会计准则与行业会计制度的关系由此又成为争论较多的重大问题之一。1995年上半年,“固定资产”等7项具体会计准则征求意见稿发布并开始征求意见,具体会计准则与行业会计制度的关系问题再一次成为热点讨论问题之一。会计准则与会计制度的关系究竟如何?为什么它会成为当今人们热烈探讨的重大会计问题之一?究竟应该建立起怎样的会计准则与会计制度的关系?本文拟就这些问题作些研究,以参与讨论。

一、会计准则与会计制度关系观点概述

综观诸论,会计准则与会计制度的关系观点甚多,归纳起来,大体可区分为如下两大类:

1. 会计准则完全替代会计制度。这种观点认为:(1)统一会计制度是我国高度计划经济体制下的产物,它所提供的会计信息只能满足国家财政部门和企业主管部门的需要,于企业本身及其他利益相关方面用处甚少。随着我国社会主义市场经济体制的确立,企业的外部经营环境已经发生了极大的变化,国家对国民经济的管理已逐步由直接的行政管理转向宏观调控的间接管理,企业所有制形式和经营方向也已日趋多元化,统一会计制度已越来越不能适应企业作为一个相对独立经济实体自负盈亏自求发展的需要。以打破行业界线、不分所有制形式、不分主管部门(即通常所说的行业统一会计制度“三隔”缺陷)的会计准则来完全替代统一会计制度,乃是客观经济条件所决定的。(2)按照国际惯例,会计规范制定机构通常只制定和公布会计准则,并着力付诸实施,而并不制定统一会计制度。会计制度由企业根据会计准则,结合企业自身经营环境和会计信息需求自行制定。(3)我国制定会计准则的目的,就是为了完全替代统一会计制度,一整套能覆盖企业全部主要经济业务的具体会计准则一旦制定齐全,统一会计制度就完全没有再继续存在的必要。

2. 会计准则与会计制度并存。这种观点认为:(1)会计准则主要规范企业的会计政策,即对企业经济业务的确认、计量和报告作出规定,一般不涉及会计科目的设置、使用和帐务处理等问题。我国目前发布的具体会计准则征求意见稿的内容即为如此。然而,诸如会计科目的设置、使用和帐务处理问题也是会计工作中不可缺少的需要解决的重要问题,其规范的正确与否也直接影响到企业经营管理和外部使用者对会计信息的需求和理解。(2)会计准则与会计制度本属异曲同工之事。它们本身并无矛盾,而是相辅相成的。会计准则是跨部门、跨行业经济事项确认、计量和报告等方面的“横向”规定;会计制度是对每个企业应当设置的会计科目及

其使用说明以及会计报表编制方法等的“纵向”规定。(3)会计制度已是我国会计界所最熟悉的会计规范形式,会计人员按此规范工作方便。尽管会计准则增加了会计信息在不同行业、不同部门之间的可比性,但会计人员难以直接按此实际操作,任意发挥又反而影响会计信息的规范性。况且以往行业会计制度的“三隔”缺陷也并非起因于行业会计制度形式,而是起因于它所规范的内容。

会计准则与会计制度的关系,除了上述两种主要观点之外,还有其他一些观点,诸如:(1)在会计准则下建立一个不分行业的统一会计制度,在这一方面,广东深圳曾经有过尝试;(2)把会计准则的内容体现到会计制度中去,不制定会计准则,只制定会计制度,以符合中国长期搞会计制度的习惯;(3)把会计制度的内容体现到会计准则中去,即将具体会计准则的内容扩充至会计科目及其使用、会计报表及其编制方法等,以利实际操作;等等。

二、明确会计准则与会计制度关系的现实意义

会计准则与会计制度的关系问题之所以争论不休,是因为明确其关系具有重大的现实意义。主要表现在以下几个方面:

1. 要正确理解会计准则与会计制度的概念,必须明确会计准则与会计制度的关系。

我国建国以来一直使用会计制度作为会计工作的规范,会计制度的概念为我国会计人员及其他各方人士相当熟悉,它是进行会计工作所应遵循的规划、方法和程序的总称,通常包括总说明、会计科目、会计报表、会计分录举例等内容。然而会计准则的概念,尽管在国际上许多国家早已有之(以1973年美国财务会计准则委员会、国际会计准则委员会成立为标志,也已有20多年),但引入我国才不过8年左右的时间(以1987年中国会计学会成立“会计基本理论与会计准则研究组”为标志)。会计准则的概念在我国仍属于一个较新的会计概念。关于会计准则的体例、分类、结构、内容等有关问题,在我国目前仍处在探讨之中。会计准则作为规范会计工作的一种重要形式,毋庸置疑,必将引入我国会计规范体系,以适应我国经济体制改革的需要和国际会计惯例。而要正确理解会计准则的概念,就必须明确其与现作为会计工作具体规范的会计制度的关系。

2. 要明确会计准则与会计制度各自的地位,必须明确会计准则与会计制度的关系。

会计准则概念引入我国之后,必将会使我国原有会计规范体系(会计法→会计制度→会计工作)发生变化。变化的主要特征是在原有规范体系中多了一种会计准则的规范形式。在新的会计规范体系中,会计准则应处在什么位置?有了会计准则后,会计制度又处在什么位置?或者说,是会计准则指导会计制度还是会计制度指导会计准则?或是会计准则与会计制度并列?这些问题的答案将对会计理论尤其是现行会计实务产生重大的影响,可以说它将会引起我国会计改革进程的革命性变化,涉及面极其广泛。为此,会计准则与会计制度各自的地位必须明确,会计准则与会计制度的关系由此也必须明确。

3. 要明确会计准则的内容,也必须明确会计准则与会计制度的关系。

关于会计准则的内容,我国目前正处在争论之中。争论的焦点是具体会计准则到底是应该详细一点,还是应该概要一点。详细一点有利于具体操作;概要一点有利于企业根据自身特点灵活运用,同时,可以覆盖更多的经济业务。从我国已发布的具体会计准则征求意见稿看,主要借鉴的是国际会计准则委员会的“国际会计准则”,比较概要,内部结构分为引言、定义、正文、附则等四个部分。在正文中,按确认、计量和揭示或按经济业务立小标题,说明原则性处理

意见。对于这种体例的具体会计准则,有人认为可以,有人认为应再详细一些,便于操作,应借鉴美国财务会计准则委员会的“财务会计准则公告”,它往往包括示范举例,详细说明具体会计处理程序和方法。会计准则的内容究竟应该包括哪些,这也必须明确会计准则与会计制度的关系。准则详细了,制度则可简单;准则简单了,制度就须详细。

三、应该建立起怎样的会计准则与会计制度的关系

1. 良好的会计准则与会计制度的关系应具备的特征。

笔者认为,良好的会计准则与会计制度的关系应具备如下主要特征:(1)标准一致性。会计准则与会计制度同属会计工作规范体系,其规范的内容同为企业经济业务或会计事项,因此,其规范的标准必须一致,决不可以产生两套相互矛盾或对立的规范标准,使会计实务工作无所适从。(2)地位层次性。会计准则与会计制度应具有指导和被指导的关系,只有这样,两者才可能避免可能的不必要的对立关系和内容重复或矛盾的情况,提高会计规范体系的有效性和实务会计工作的可遵从性。否则,若会计准则与会计制度并驾齐驱,必将给会计实务工作带来一定的混乱。鉴于会计准则通常较抽象于会计制度,因此,会计准则应凌驾于会计制度之上,即会计准则指导会计制度,会计制度的制定必须遵循会计准则的规定。(3)内容互补性。会计准则与会计制度的内容应当是相辅相成的、相互补充的。一方面,会计准则业已明确的内容不应在会计制度中再作过多的复述;另一方面,会计准则中所作概要的叙述在会计实务中需要进一步明确或展开的,会计制度应着力明确和展开。另外,对有些会计准则中没有明确说明的具体的问题,若实务中需要,会计制度也可进行说明。

2. 良好运行机制下的会计准则与会计制度的关系。

良好运行机制下会计准则与会计制度的关系应该是怎样的?或者说国家是同时制定会计准则与会计制度,还是国家只制定会计准则,会计制度由企业自行制定?要回答这个问题,首先须说明会计准则的具体内容问题。

如前所述,会计准则的内容到底是详细点好还是简单点好,目前还存在着争论。笔者认为,参照国际会计惯例,结合我国具体情况,我国的具体会计准则应该适当详细一些为好,当然也不能详细到如同会计制度。现行主要按照“国际会计准则”制定的具体会计准则征求意见稿过于概要,可操作性不强,要我国几千万会计人员按照如此体例的具体会计准则作实务操作,看来在目前甚至以后几年内都是不现实的。那么,是否要在具体会计准则后列一会计科目及其使用说明以及帐务处理方法等会计制度的内容呢?也不适宜。因为在同一准则下,帐户设置和处理方法可以很多,不可能完全统一,更何况新的业务也层出不穷,难以一一枚举。进一步而言,帐户的设置和帐务处理方法均属手段,怎样选择应由企业根据其内部管理情况和报表编制要求决定。从国际惯例来看,会计准则是规定经济业务的确认、计量和报告的,一般不涉及会计科目设置、使用和帐务处理问题。我国也可以这样。但在具体规定经济业务确认、计量和报告的有关内容时,应适当详细明确些,以利操作时统一规范。

根据上述具体会计准则内容的构想,会计准则与会计制度的良好运行机制应该是国家制定会计准则并在全国范围内强制执行,企业根据会计准则的规定结合企业自身情况自行制定会计制度,在本企业范围内执行。但这种运行机制在我国目前还受到一定的限制,主要是:(1)从总体来看,我国会计人员的专业知识水平有待提高,要理解和运用会计准则来自行设计会计制度用于实际会计操作之中尚有一定难度。(2)我国行业管理方式还存在,行业主管部门自然

会考虑到制定行业统一会计制度,以满足其行业管理上的需要,企业自行设计会计制度将会受到影响。(3)我国会计人员已习惯于会计制度的规范方式,犹如现在,《企业会计准则》已经颁布实施两年,但企业会计人员关心的并不是会计准则,时刻翻阅的是手中的会计制度。可以想象,即使具体会计准则颁布了,他们仍会置之不顾,会计准则处于“名存实亡”之境地。即使国家宣布实施会计准则,取消会计制度,他们要么无所适从,会计工作进入混乱状态,要么对现有制度稍作修改,继续使用。会计制度“名亡实存”,会计准则形同虚设。笔者曾对会计师事务所和企业作过一些调查,询问他们是否关心具体会计准则的制定和发布情况,结果令人遗憾,他们并不关心。对他们来说,只要制度一册在手,就根本不去顾及准则什么时候发布,发布多少。

3. 建立良好会计准则与会计制度关系的途径。

建立良好的会计准则与会计制度的关系,需要作一段时间的努力,主要途径有:(1)进一步加强会计准则与会计制度关系的研究,务使其关系协调、配套。(2)加强会计准则理论和实务研究,建立起统一合理的、具有完全覆盖面的、操作性强的会计准则体系,这是实施会计准则的前提条件。(3)加强会计准则体系概念和内容的宣传,加强专业会计人员的培训工作,以作好实施会计准则、自行设计会计制度人员素质上的准备。(4)允许会计准则与统一会计制度并存一段时间,尽管在这段时间里会计准则可能形同虚设。按笔者预见,在三至五年内要取消会计制度,是一件不很现实的事情。过渡必须稳妥,混乱不能出现。在我国会计历史上,我们是吃过“先废后立”之苦的,我们不能重蹈覆辙。至于统一会计制度究竟要存在多久,则需要我们结合经济体制改革的整体进程,以及现代企业制度建设的实际情况再作论断。(5)在思想上应树立:从长远来看,会计制度的制定权以下放企业为宜,国家着力会计准则的研究和制定。因为这种会计准则与会计制度关系的运行机制,在市场经济体制下,确实有它许多优点,它能最好地满足国家、企业及其他会计信息使用者对企业会计信息的需求。

本文主要参考资料:

- 1.《会计准则问题专集》,中国会计学会会计理论与会计准则研究组编,中国财政经济出版社出版。
- 2.《集思广益 共献良计——上海、厦门、北京地区具体会计准则研讨会综述》,《会计研究》1995.3,陈少华、戴德明、潘飞、赵建勇执笔。
- 3.《国际会计准则研讨会综述》,《会计研究》1995.2,朱海林执笔。
- 4.《会计制度补充规定及问题解答》(第一辑),中华人民共和国财政部会计司编。
- 5.《加快建立中国会计准则体系促进社会主义市场经济发展》,陆兵;《建立我国会计准则体系的原则》,杨纪琬;《制定中国企业会计准则初始成果的期中综评》,娄尔行、陈信元;《关于会计准则与会计制度的关系等问题》,葛家澍;《关于中国具体会计准则制定、颁布及实施的若干问题》,阎达五、徐志宏。以上文章均发表在《会计研究》1995.1。
- 6.《喜传捷报 乘胜猛进——评我国制定企业会计准则的工作》,娄尔行、陈信元,《上海会计》1995.4-5。
- 7.《国际会计准则》,财政部会计事务管理司编,中国财政经济出版社出版。
- 8.《美国会计准则解释与运用》,财政部会计事务管理司编,中国财政经济出版社出版。
- 9.《改革与借鉴——会计准则国际研讨会》,财政部会计事务管理司编,中国财政经济出版社出版。