

□ 潘 飞

论制约我国具体会计准则的环境因素

从1993年7月1日开始,我国企业会计准则和新的会计制度正式开始实施,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。当务之急是要抓紧制定具体的会计准则,这不仅关系到我国会计准则体系的全面完善,更加重要的是它是我国会计改革能否最终取得成效的关键。

一、研究现实环境对具体会计准则的意义

1. 会计准则直接、间接受多种因素影响。

著名会计学家埃尔登·S·亨德里克森(Eldons Hendriksen)在其名著《会计理论》中为我们描绘了下图:



从上图中我们可以看出,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。为了实现会计目标,会计应该以规范的方式提供给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它们的特定需求,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。例如,从图中我们看到,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会计准则制定所必须要考虑的因素,尽管它们对会计准则的影响表现为不同的侧面,但都对会计准则起到直接的制约作用。

由于会计目标的实现直接依赖于会计主体的会计行为,而会计报告又仅仅是以会计主体

作为基本单位向外披露会计信息,因此,会计目标与会计报告综合地反映了会计主体的会计行为的最终目的,会计主体成为制约会计准则的一个首要因素。除此之外,会计报表的信息来自于对会计业务活动进行的加工处理,而这一加工过程不能不受到一定规范化要求的制约,以确保会计信息的质量,最终通过会计报表向会计信息使用人传递信息。因此,会计业务活动、会计信息质量以及会计信息使用人也直接对会计准则起制约作用。

第二,会计准则还受到以上各大要素所处的特定社会经济环境的间接影响。如果说,会计主体、会计信息质量、会计信息使用人以及会计实务对制定会计准则的影响是直接的,那么在这些因素的背后则隐藏着实质内容。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,可以使我国会计准则的制定更具实用意义。

2. 我国会计准则所处的现实环境。

江泽民主席在党的十五大政治报告中比较全面地描述了我国现实环境,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一项基本经济制度是,“公有制为主体,多种所有制经济共同发展”。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。

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。对国有大中型企业可实行规范的公司制改革,并放开搞活小型国有企业。鼓励兼并破产,形成优胜劣汰的竞争机制。

第三,坚持按劳分配为主体、多种分配方式并存制度。正确处理国家、企业、个人之间的分配关系。充分发挥市场机制作用。

第四,我们是人口众多、资源相对不足的国家。特别是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。

第五,对外开放是我们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。

江泽民主席的报告也从另一个侧面反映了直接制约我国会计准则的四大环境因素。所有制问题以及国有企业改革关系到会计主体。分配关系与分配制度既表明我国经济业务的复杂性,又说明企业外部利益集团之间的利益分配关系必须在会计信息中得到正确反映。人员的素质问题同时表明它是我国会计信息质量的一个重要影响因素。

3. 环境是具体会计准则生存的空间,具体会计准则是社会经济环境发展到一定阶段的产物。具体会计准则必须适应所处的客观环境,并为之服务,只有这样,才有生命力。

从以上分析中可以看到,我们的现实环境已经迫切地呼唤具体会计准则的尽快出台。这可以从以下几方面来认识:

第一,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问题,一是按所有者的身份参与按资分配,一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,有待于我们的具体会计准则作出回答。

第二,国有企业的改革正处于关键时期。国有企业要建立现代企业制度,并按公司化进行

改组,其产权关系会发生变化。在这种情况下,如何体现国家、企业、个人三者间的利益关系,也是具体会计准则面临的一项艰巨任务。

第三,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,否则难免出现混乱局面。

第四,我们会计信息质量不高是长期存在的老问题。人员素质的提高涉及多方面的因素,一时难以奏效。而严密的会计准则体系约束则可以从一定程度上保障会计信息质量的真实可靠。

第五,随着投资主体的多元化,会计信息使用人也日趋复杂。能否最大限度地满足会计信息使用人对信息的需求,具体会计准则对此应该有所作为。

二、我国具体会计准则所依恃的环境因素

1. 环境因素的研究现状。

古今中外,研究会计环境的为数不少,各位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,大致有以下三种:

第一种观点,“空间座标观”。所谓“空间座标观”,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,会计是为特定社会经济条件下特定的企业服务,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社会经济条件下的各种环境因素。

第二种观点,“时间座标观”。所谓“时间座标观”,是指会计的发展与其所处的环境的发展密切相关。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。他们大都研究某一具体环境因素给会计带来的影响。

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、货币计量发生巨大变化,这些变化毫无疑问会影响到会计信息的加工与揭示。

2. 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之间的区别。从规范的角度来看,会计有宏观环境,也有微观环境,前者指会计工作要受到国家经济、政治、法律、自然等多种因素的影响,后者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有普遍性的问题进行规范,而不应受到个别企业特别利益的制约。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是什么。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,从而使我国会计工作走上全面规范的轨道,这就要求我们从实际出发,而不是从空洞的理论教条出发,只有这样,我们所制定的会计准则才会符合现

实。

最后是不能脱离现实。在制定会计准则特别是具体会计准则过程中,要特别认清当时所处的环境。可以肯定地讲,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“求同存异”是不现实的。

3. 环境因素的定义。

第一,会计主体因素。

会计主体是会计核算的基本单位,同时也是具体会计准则规范的一个基本空间。制定具体会计准则首先要考虑其适用范围,也就是说,我们的具体会计准则能否通行于我国各类性质的企业。其次,制定具体会计准则要考虑我国不同会计主体的性质以及管理体制。不同的企业受到国家宏观控制的力度不同,其具体会计准则的执行效果也不一样。最后,制定具体会计准则应考虑与其他法规的配套实施。因为,不同性质的企业,具有不同类型的相应法规。具体会计准则如何与这些法规相互协调,是一个重大课题。

第二,会计业务因素。

企业的经济业务是具体会计准则规范的直接对象。具体会计准则实质上就是对企业的经济业务在合理分类的基础上逐个给出规范标准。其中涉及的问题有:是按行业规范还是按业务规范,会计准则与企业会计政策的关系,具体会计准则具有超前性还是递延性,要不要废除过去的行业会计制度等等。以上问题既是企业会计业务不可回避的,又是具体会计准则必须回答的。

第三,会计信息信用人因素。

具体会计准则的目的之一是为了满足不同利益集团了解企业会计信息以便作出合理决策的需要,因而有必要分析与研究我国各类会计信息使用人的信息需求。另外,会计信息的提供有其局限性,信息使用人又有着各自特定的信息需求,如何在会计信息的供求双方之间寻求一种平衡,是具体会计准则必须解决的一个现实问题。

第四,会计信息质量因素。

具体会计准则作为企业会计工作的规范,既是会计信息达到一定质量的内在标准,又是监督企业会计工作的外在约束法规。为了保证我国会计信息走上规范化的轨道,为了保证各种利益集团的合法权益,具体会计准则必须保证企业的会计信息达到一定的质量要求。这也是我国当前会计工作的一个重点课题。

由上可以看出,四大环境因素组成了一个有机的整体,它们从不同侧面直接影响与制约着具体会计准则,又共同促使具体会计准则为实现会计目标服务。

三、我国具体会计准则面临的一些现实环境问题

我国具体会计准则的制定历经数年,迟迟未出。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:

1. 具体会计准则的应用范围。从理论上来说,不论是基本会计准则还是具体会计准则,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。由此推断,具体会计准则由于直接规范具体经济业务,只能局限于某些特定的所有制企业。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相违背的。

2. 具体会计准则的立项。这可以说是关系到它能否替代原有会计制度的一个关键问题。财政部原计划制定 34 个具体会计准则。国外某些人士认为,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。

3. 具体会计准则的服务对象。编制具体会计准则究竟为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,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。

4. 具体会计准则的制定标准。不少人指出,会计准则应该考虑可比性、灵活性、独立性、稳定性、重要性等等。这实质上是对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,具体会计准则的应用范围其实质是一个目标模式的问题;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一个规范目标的问题;而具体会计准则的制定标准是一个规范手段与方式的问题。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。上述问题是制定具体会计准则必须要考虑的因素。例如,某一准则的出台,能否在所有企业适用,还有暂时只能在个别类型企业推行;同时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准有利,对准不利,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;等等。

历史在发展,环境在变化。毫无疑问,我国具体会计准则将会面临一个长期的不断完善的过程。我们不能企求具体会计准则能够“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的工作。从国外会计准则的实践来看,它们都经历了一个自下而上、自上而下的多次反复过程。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、经济体制等都会发生重大变化。由于客观环境的不断变化,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。

参考资料:

1. An Introduction to Corporate Accounting standards. By Paton and Littleton.
2. Accounting Theory. By Eldons Hendriksen.
3. 《企业会计准则讲解》,中国财政经济出版社出版。
4. 《完善与发展》,会计准则国际研讨会(上海 1994),中国财政经济出版社出版。
5. 《论财务会计概念》,娄尔行译,中国财政经济出版社出版。
6. 《高举邓小平理论伟大旗帜,把建设有中国特色的社会主义事业全面推向二十一世纪》,江泽民主席在党的十五大所作的政治报告。
7. 《市场经济下会计基本理论与方法研究》,葛家澍,中国财政经济出版社出版。

(作者系上海财经大学会计学系副教授,单位邮编为 200433)