

建立现代企业制度与会计改革

●汤云为

现代企业制度有若干基本特征，它必须实现政企职责真正分开，使企业摆脱政府机构附属物的地位，成为自负盈亏的法人实体，企业要全面进入市场，按照市场供求关系和价值规律进行经营，成为市场竞争主体；必须实现企业组织制度和管理制度的科学化、规范化，形成激励机制和约束机制相结合的经营机制，其中十分重要的一个内容是必须进行会计制度的改革。

会计制度改革的一个重要目标是要能正确、及时地反映一个企业的财务状况和经营成果，为国家的宏观调控、为投资者和债权人的投资决策、以及为企业经营者的经营管理决策提供信息。在计划经济体制下形成的一系列会计制度，难以适应市场经济的需要，当前企业中存在的虚盈实亏，国家财政收入难以保证，企业资金紧缺、缺乏后劲问题，投资者和信贷人在作出投资和贷款决策时缺乏可靠的依据问题，都与会计工作缺乏规范化以及与会计信息的不实有关。会计改革不解决这些问题，现代企业的地位就难以确立，企业与外界就难以沟通，国家、企业、投资人的利益关系就无法得到公平的处理。当前会计改革必须解决好以下几个问题：

一、要建立起两个准则

综观市场经济发达的国家，都建立了比较完善的会计准则与审计准则，会计准则是企业会计工作必须遵循的一个准绳，审计准则是独立的会计师审查企业财务报表时必须遵循的一个准绳，两者缺一不可。

会计准则的目的是使企业的会计工作遵

照一定的规范。一个经济业务，不管发生在什么单位、发生在什么时候都必须作出同样的处理，会计准则主要规定一个企业的资产、负债、业主权益、收入、费用和利润的确认，计量和报告标准。比如人们一直在讨论的明确产权关系的问题，它就必须通过会计信息来表示。一个企业所支配的资产，一部分是业主投入的，一部分是债权人投入的，在资产负债表上必须把这种产权关系明确地表示出来，所以会计准则必须规定资产、负债、业主权益的确认标准。由于这三个要素时刻处于变化之中，会计准则就要规定计量这些要素的标准；由于企业的经济活动纷繁复杂，而国家、企业、个人需要的是简明扼要，与它们的决策密切相关的基本经济指标，会计准则就必须规定如何列示上述各要素的报表标准。

我们过去只有分行业、分所有制的会计制度，现在是跨行业经营，不同所有权的结合已成为一种趋势，建立一套适合于不同行业、不同所有制的会计准则已成为紧迫任务。去年颁布的企业会计准则只是第一部分，它只规定了会计工作必须遵循的一般原则，规定要求从七月一日开始实施，其实这是难以做到的。会计准则还必须规定处理分类经济业务的准则，且要规定确认、计量和报告的具体要求，这样才能使企业有所遵循。会计改革必须加快这一进程，同时又要确保它适合市场经济的要求。

光有会计准则是不够的，因为人们看到会计报表时不知道它们可靠性如何，因而必须由独立的注册会计师进行审查，并对企业

的会计报表是否真实地反映了企业的财务状况和经营成果表示审计意见。只有依据正确无误的会计信息,人们才能作出科学的决策。什么样的人有资格审计,审计人员应遵循什么职业道德,应该审查到什么范围、什么程度、取得多少证据才能下结论,这就要由审计准则来规定。当前我国建立审计准则的进展迟缓,这将为企业真正走向市场带来障碍,不久前出现的会计事务所出具不可靠审计证明,使国家、投资者蒙受很大损失的事例,缺乏审计准则规范就是一个重要的原因。所以建立审计准则也是当务之急。

二、必须解决两个脱钩的问题

会计事务所是市场经济中不可缺少的中介机构,造就一大批合格的注册会计师,是实行市场经济的一项重要的基础工作。经过注册会计师审计的会计报告之所以能取信于人,除了这些审计人员的业务能力以外,极其重要的一条是它必须保持其独立性,包括会计师职业道德所规定的注册会计师本人的公正立场。还有一个组织机构的独立性问题,会计事务所它不能依附于某一个政府机构,也不能隶属于某一个企业集团,对于大多数混合所有制企业,国家只占有其中一部分产权,它处于和其他股东或投资者同样的地位,审计组织必须不属其中任何一方才能提供客观公正的意见。政府部门(如财政、税务、工商等)成立的会计事务所难以提供为各方所接受的客观、公正的服务,就难以取信于其他投资者,所以必须与政府部门彻底脱钩。鉴于同样的原因,各工业主管局成立的会计事务所也必须与它们的上级部门脱钩,因为一个局成立的会计事务所很难在其所属的企业中审计而完全保持客观公正。

第二个脱钩是会计收益和应税收益脱钩。会计收益(利润)是由会计人员按照会计准则的要求,处理各类经济业务而计算得出的利润数字,会计准则有它内在的逻辑性,它强调会计信息的公允表述,而应税利

润则要考虑国家宏观调控政策的要求,比如规定某些项目如企业招待费超过一定比例就不能从应税收益中扣除,又比如为了鼓励投资实行投资减免税等。这些要求会随着国家宏观调控重点的变化而变化。因而应税收益和会计收益会产生差异。过去我们一直强调两者的合一,所以会计制度变动频繁,跟着财政政策的变化亦步亦趋。由于两者服务于不同的目的,应该允许它们脱钩,企业平时按照会计准则报告收益,在纳税时才将它作出调整,这是许多市场经济国家的惯例,我们也应予以明确。

三、对企业会计行为的规范必须配套

如前所述,会计改革的目的是要统一会计处理,至少以改进会计信息的理解性和可比性。如果规范会计行为的文件太多,互不一致,就会使企业无所适从。目前我们制定了会计准则,且去年七月一日起实施,它适用于不同行业、不同所有制、同时又保存了股份制企业会计制度、外商投资企业的会计制度,这种格局会造成极大的混乱。比如我们有一些发行“B”股的公司,它既可以执行新的企业会计准则编制报表,又可以按股份制企业会计制度编制报表,由于发行“B”股较多,又可采用外商投资企业会计制度,由于三种会计制度不完全吻合,编制的三种会计报表会出现三种不同的结果。国外投资者对此十分困惑,笔者曾有数次被外国人再三追问为何出现这种情况,中国政府为何不采取措施防止这种情况。由此可见统一会计规范的必要性。

从更广的范围看,对会计实务产生影响的除了财政部制定的会计准则,将来注册会计师协会也可能提出一些要求,随着上市股份公司的增多,国家证券委对上市公司也会提出要求,如果不加以协调,将会产生更大的问题,所以会计规范虽然是对企业而言的,国家在推进现代企业制度的时候,必须及早提出对策,避免造成新的混乱。