回顾澳门公定会计的产生与发展

华南师范大学经济与管理学院　**尚慧然**

【**摘要**】本文根据澳门社会经济的变迁和澳门公定会计法规的内容,探讨了澳门历史、法律、经济、税收等因素对澳门公定会计产生的影响,分析了澳门会计为何必须“公定”的理由,阐述了澳门公定会计的实质。

【**关键词**】澳门　公定会计　产生　实质

澳门于1984年开始实行公定会计，至今已有20多年的历史。公定会计的产生具有特定的社会环境和条件,牵涉到多方面的原因。对这些背景进行探讨,将有助于揭示澳门社会、经济的变迁以及澳门公定会计的实质。

一、澳门公定会计产生的历史条件

1. 公定会计的诞生是澳门历史发展的必然选择。1840年鸦片战争之后,葡萄牙人趁火打劫,强行占有了澳门。澳葡政府对内实行殖民管治,照搬葡萄牙的法律法规来约束和管治澳门。在财务会计领域,仅以1888年颁布的《葡萄牙商法典》中有关会计账簿的条文对澳门进行管理。该法典虽经过多次修改,但是有关会计账簿的条文变动并不大。因此,直到1978年,澳葡政府并未颁布任何会计法规和会计制度对会计行业加以限制和规范。澳门企业根据管理的需要,自行聘用会计人员,自行处理会计账目,自行向管理层报告财务信息。

如果是不同类型的企业,各自实施不同的会计处理方法尚无大碍。但如果是同类企业,由于业主的不同,使用的会计处理方法不同,导致业务处理结果也不同,各企业的财务信息无法汇总和比较,这种状况严重地阻碍了商业活动的开展和经济发展的步伐。因此,澳葡政府要想获得较为准确的企业财务信息,为更好地对澳门经济进行管理,就必须将会计统一加以“公定”。

2. 公定会计的诞生是澳葡政府法律制定自主化的具体体现。1974年葡萄牙发生“四二五”革命,催生了1976年的《葡萄牙共和国宪法》。该宪法既明确承认了澳门是葡萄牙管治下的中国领土,又明确认可了《澳门组织章程》的继续有效。这使得澳葡政府获得了较高的立法、行政和财政自主权。随后,澳葡政府相继出台了一系列法律法规,在一定程度上对促进澳门经济快速发展起到了良好的保障作用。

澳葡政府1976年11月13日颁布了核准《澳门经济厅组织法》的第48/76/M号法令。从表面上看,该法令是调整政府部门组织架构的行政法规,使政府部门之间的职能分工和权限分配清晰合理，但其立法意图在于建立经济干预机制,使澳门政治、经济结构的变化能更好地满足经济发展的实际需求。1979年11月24日,澳葡政府颁布了核准《在经济厅设立推广出口部门》的第37/79/M号法令。在该法令中,首次设立“工商业发展基金”。此基金以促进出口、支持工商业领域开发新产品和提升澳门经济为目的，但为防止其被滥用,又严格要求企业进行会计账目的管理。它表明政府不仅加大了对旅游博彩业的监管力度,而且意识到了会计账目管理的重要性。这亦是公定会计诞生的条件之一。

3. 公定会计的诞生符合澳门经济发展的要求。自我国实行改革开放政策之后，深圳和珠海两个经济特区的设立,极大地促进了我国大陆与港澳地区的联系。1979年中葡两国建立大使级外交关系。加上1976年《葡萄牙共和国宪法》和《澳门组织章程》颁布后,赋予了澳葡政府更大的自主权,澳门经济开始步入快速发展阶段。澳门的加工制造业利用欧美配额异军突起,迅速取代神香、火柴等传统手工业,成为经济发展的四大支柱之一。澳门的博彩旅游业、建筑房地产业和金融保险业也不甘示弱,抓住此难得的机遇,获得了长足的发展。

在澳门经济蓬勃发展的背景下，不论是从政府的宏观角度,还是从各个企业的微观角度而言,加强对经济的管理都显得十分必要。各级管理者对会计账目管理重要性的认识加强了,对财务信息可比度和可信度的要求提高了。这在客观上促使政府将目光转向对会计核算的规范,开始重视会计格式的统一,并着手对其加以“公定”。

4. 公定会计的诞生是会计同业及从业人员应遵循统一的会计执业标准的客观要求。自1978年起,澳门的会计同业也迎来了新的发展机遇。例如,会计师暨核数师注册委员会、会计师事务所和核数师事务所相继诞生,多家国际性的会计师事务所在澳门开业,许多从事会计业的人士申请成为注册会计师或注册核数师,一些青年报读大学会计专业,会计从业人员队伍开始壮大。特别是自1980年后澳门会计师公会、澳门注册核数师公会、澳门注册会计师公会等专业协会的先后成立,会计人员可将工商企业发生的复杂业务或疑难问题带回到协会与同行进行切磋和交流,商讨解决办法。而协会既可针对从业人员共同面对的问题,开办有关会计实务课程或会计法规的讲解辅导,提高其学识和技能,也可将从业人员反映的疑难问题分类汇总,上报政府相关部门。这亦同时迫使澳葡政府考虑会计人员缺乏执业统一标准的现状，为此,只有将会计加以 “公定”，才便于会计同业之间进行交流、沟通。澳葡政府出于对统一会计执业标准的考虑,也成为公定

会计产生的条件之一。

二、澳门公定会计产生的原因

澳门税制改革直接引发了公定会计的产生。澳门于1977~1978年间进行的税务改革，是以按实际收益课税的税务制度改革为重点，以优化税负分配、通过建立税务优惠和低税制来鼓励投资为原则的。税收的实现离不开会计计量，税制的改革和完善同样离不开会计所提供的经济信息。因此，澳门立法会在1977~1978年间，先后通过了四个与税收有关的法律，即第15/77/M号法令核准的《营业税章程》、第2/78/M号法令核准的《职业税章程》、第19/78/M号法令核准的《都市物业税章程》和第21/78/M号法令核准的《所得补充税章程》。由此拉开了澳门税务改革的序幕。为保证税制改革顺利进行，澳葡政府于1978年颁布了第17/78/M号法令核准的《订定管制会计师及核数师活动的规则》。该法令成为澳门首个监管核数及会计专业的法规。

然而，仅靠规范会计师和核数师的活动是远远不能满足税制改革的要求的。因为，政府要合理运用税收杠杆对经济进行有效的宏观调控，如税源的分布与特点、制定的税收制度和政策是否合理、税基和纳税人乃至税率的多少，以及税收公平原则的维护和税收征管效率的提高等，都离不开会计提供的信息。

会计制度的完善直接关系到税制改革的成功。为此，澳葡政府于1983年7月9日颁布第34/83/M号法令核准关于企业的《公定会计设计》，这标志着澳门企业会计制度的诞生。它的诞生进一步表明：会计是税制改革的微观基础，根据会计制度确定的收入和利润直接作为计税的依据，是不允许会计与税法背离的；税法的权威性从法律与制度的层面推动了会计制度的建立和会计实务处理的规范化。

但第34/83/M号法令并没有解释何谓公定会计。笔者认为，“公定”两字所传递的信息是：①公与私的本质区别；②公平、公道地加以规定；③具有公共机构制定的法规的效力，是不可变更的；④具有公开、公权的特点，也为大多数人所接受。公定会计就是“公定”与“会计”两者的结合。简单地说，“公家”即政府。也就是说，政府制定的适用于澳门企业的一种经济信息系统就是公定会计。如前所述，我们可以发现，对会计加以“公定”的限制，也可以说是澳门企业会计的特色。

三、澳门公定会计的实质

澳门政府为促进企业按照统一的会计格式编制会计账目和报表，制定了公定会计，于1983年通过第34/83/M号法令核准公布实施。公定会计的主要内容是，对会计报表的格式、会计科目的设置、披露的要求和部分会计处理的原则作出示例等。公定会计实质上就是澳门的企业会计，这是基于以下两点理由：

1. 从公定会计的内容来看，以财务报表为例，可发现公定会计归属于企业会计。

（1）根据财务报表的编制主体来划分，会计可分为：①企业会计，会计主体以盈利为目的。澳门公定会计应属于此列。②非企业会计，会计主体不以盈利为目的，应用于政府机构、公立学校、医院、社会团体和宗教慈善机构等。澳门公共会计应属于此列。

（2）根据财务报表是否对外报送来划分，会计可分为：①财务会计，它需按规定的格式和规定的时间对外报送财务报表。澳门公定会计和公共会计都属于此范畴。②管理会计，它不需按规定的格式和规定的时间对外报送财务报表，只按管理的需要向内部报送会计报表。此仅存在于澳门的一些大型企业。

（3）根据财务报表编制者的不同，澳门专业会计人员可分为：①会计师及核数师，即财务报表的编制者。②核数师，即财务报表的审核者。澳门企业按公定会计的格式和要求组织会计核算，由会计师及核数师编制报表，由核数师审核报表。

2. 从使用对象来看，并非所有澳门企业都采用公定会计。澳门公定会计是在政府税制改革过程中应运而生的，自然要受税法的制约。

在澳门采用公定会计的企业，必须是第21/78/M号法令核准的《所得补充税章程》第四条一款所指的所有纳税人，即：①不具名有限公司、股份有限公司及合作社；②任何性质的公司，其本身利益与股东个人利益并无混同，且资本额不少于30万元或可课税利润在近三年平均达10万元以上者；③以上款项未指明的其他个人或团体，备有适当编制的会计，且声明愿以此方式课税者。上述规定除第一项未变动外，其余均在1990年第4/90/M号法令中做了修订。例如第二项修订为：任何性质的公司，其本身利益与股东个人利益并无混同，且资本额不少于100万元或可课税利润在近三年平均达50万元以上者。第三项修订为：其他个人和团体，备有适当组织的账目，截至有关税项年度的12月31日提交声明列入此组者，但倘在该年度最后一季开始其业务者，则有关声明得延至翌年1月31日提交。

澳门的一些企业不受公定会计的制约，即不属于第21/78/M号法令核准的《所得补充税章程》第四条一款列出的所有纳税人、第34/83/M号法令核准的《公定会计设计》未涉及的企业。这些企业是：①银行和保险企业；②专营公司和离岸公司；③凡独自工作者，又有家人或外人协助，在工业方面，不超过4人的工业企业或不超过3人的商业企业。

澳门公定会计自1984年1月1日起正式实施，将于2006年12月31日废止。自2007年1月1日起，澳门采用的是以特区政府财政局会计师暨核数师注册委员会根据《国际财务报告准则》的核心准则为基础制定的《财务报告准则》等会计准则。澳门自无统一的会计模式到公定会计的产生，再到趋同于国际会计准则这一历史发展过程，与全球经济一体化的发展轨迹是相吻合的。

主要参考文献

Academia das Ciências de Lisboa.DICÎONARIO DA LINGUA PORTUGUESA CONTEMPOR ANEA.Academia das Ciências de Lisboa e Editorial Verbo，2001