



# 论科学发展观下的十大会计关系

中央财经大学会计学院 王君彩(博士生导师) 王保平

科学发展观强调全面、协调和可持续发展,系统阐述了政绩观、人才观和群众观,赋予了我国新时期各项工作新的活力。本文将依照科学发展观对当前会计领域的十大关系的协调与统筹进行初步探讨。

## 一、国家标准与国际标准的关系

会计标准是维护本国企业经济利益的需要,也是与本国经济发展的特殊历史阶段相适应的,这就是会计标准的国家化。同时,经济全球化必然要求和带动作为商业语言的会计标准的国际化。客观地看,国际会计准则都是以英美等发达国家的会计模式为蓝本的。我国作为一个发展中国家,制定合适的会计准则是完善市场体系、规范市场秩序的关键,因而必须运用全球战略眼光,统筹国内发展和对外开放,保证我国的投资环境具有竞争力,以便吸引更多的直接投资,使我国企业逐渐融入国际资本市场。同时,必须立足于我国经济发展的现实情况,既不放弃主权国家对会计政策的“话语权”,又不忽视经济国际化的客观要求。

对于会计标准的国家化和国际化,必须坚持实事求是,区别对待,分类指导。在对比分析我国会计和国际会计交易对象特点的基础上,对形式和实质都相同的交易事项,可积极借鉴甚至直接套用国际标准;对在发达国家已经普及而在我国尚未发生或处于萌芽、起步阶段的交易事项,应积极准备,待时机成熟时向国际标准靠拢;对形式相同而实质不同的交易事项,应从实际出发进行处理;对国际标准中没有涉及的交易事项,则应专门制定相应的会计标准。同时,应积极参与国际会计准则制定机构的相关事务,促使其更加关注新兴经济并加强与各国的沟通。

## 二、原则导向与规则导向的关系

原则导向和规则导向孰优孰劣,目前尚无定论。从基本特征看,原则导向有利于国际间会计准则的统一和协调,有利于各国会计标准的兼容和趋同,有利于保持会计标准在执行中的相对稳定性以及防止因过分拘泥于细节而造成的政策的明显漏洞。但是,它对使用环境的要求比较苛刻,如要求从业者具备较扎实的专业知识和较强的判断能力等。而规则导向包括基本规则、例外情况、解释说明和执行指南等多个层次的规范,具有很强的可操作性、实用性和针对性,容易使从业者在对会计处理结论的认识上达成一致。

在我国会计环境下,我们应立足于现实情况,审慎抉择。要在理性认识我国会计环境“三低二弱一强”(市场机制发育成熟度低、会计队伍整体素质低、商品交易与社会诚信度低,会计队伍职业判断能力弱、报表使用者鉴别能力弱,整体会计信

息操纵欲望强)的基础上,确立富有“弹性”和“柔性”的规则导向模式。这种基于我国国情的规则导向模式是以人为本思想在我国会计准则选择上的体现。它既解决了会计师知识不足的问题,又提高了会计准则的执行效率,提高了会计信息的可比性、可靠性和可验证性,也使得会计报表容易被信息使用者所理解,从而有助于其进行决策。

## 三、实证研究与规范研究的关系

在会计研究方法上,实证研究和规范研究的主流与非主流之争由来已久。事实上,实证研究与规范研究各有千秋。实证研究回答会计“是什么”,它超脱或排斥了一切价值判断,只考虑建立在现实会计数据基础上的规律探寻;而规范研究则回答会计“应该是什么”,含有价值判断,提出某些准则作为会计处理的标准。实证研究力图用有限的事实去证明普遍命题,过分强调量化和模型化,经常由于忽略某些“扰动项”而导致研究对象过于简化。同时,由于实证研究完全排除了价值判断而在事实上否认了会计信息的经济后果,所以常常陷入个人偏好所设置的“先入为主”的干扰之中,且往往存在时间滞后性。规范研究则可能忽略了对作为演绎逻辑推理起点的假设或前提的判别和检验,忽视会计信息具有一定的经济后果,不重视影响会计主体行为的因素,缺乏经验支持。

当然,客观地看,二者也是相互依赖、相互渗透的,规范研究要依赖实证研究进行经验检验,实证研究也要依赖规范研究进行分析。单纯依靠某一方法都将导致其自身所无法克服的系统缺陷,并且违背了人的认识过程是从特殊到一般、又从一般到特殊的不断循环往复的客观规律。因此,科学的会计研究观应该是具体问题具体分析,统筹使用两种方法,在会计研究过程中根据研究对象的具体特点来选择具体的研究方法。

通常情况下,单一实证研究法有过于注重量化和模型化的倾向,而在会计基本理论的研究方面往往强调态度与判断,因而用规范研究法比较适合;在对会计应用领域即对现实问题进行经验研究时,则用实证研究法比较适合。

## 四、应计基础与现金基础的关系

对一定经营期间收支的确认,应计制强调按照权责发生的时间标准来确认,而现金制则强调按照现金实际收付的时间标准来确认。以权责发生制确认的企业盈亏称为会计利润,



而在收付实现制条件下实现的企业盈亏称为企业的现金实力。通常,企业经济效益的提高表现为会计利润的增加和现金实力的增强。就整个企业存续周期而言,会计利润的增加与现金实力的增强应该是一致的。但就一定会计期间来说,会计利润尤其是会计账面利润与现金实力又常常存在一定的时间差异。这种差异的根本原因在于,会计利润是以权责发生制为基础,现金流量是以收付实现制为基础,两者在确认的时间上必然存在着一定的差异。

不过,一些企业经常把会计技术作为其实现不当目的的工具,人为扩大和利用这种差异。一般来说,这种差异主要是由于在收入既定的情况下,预提费用、待摊费用、固定资产折旧、无形资产摊提、递延资产处置等使企业的会计利润与现金流量呈反向变化而产生的。然而,从近年来不断发生的上市公司会计舞弊案来看,权责发生制已经在某种意义上成为了一些企业进行盈余管理的工具。

从企业的运行质量来看,对会计利润和现金实力两者的权衡要掌握各自的特点,注意兼顾使用,不可偏废。一味追逐会计利润而无视现金实力,或者单纯讲求现金实力而废除利润指标,都可能会使企业处于两难境地。理智的选择是充分考虑企业所处的发展阶段和有关市场环境等因素,从而做出最优的决策。

就会计标准而言,在处理权责发生制和收付实现制的抉择问题上,有效的途径就是在采用权责发生制的同时,对一些比较特殊且容易造成差异和误解的会计事项明确规定采用收付实现制,以此作为补充来防范企业的造假行为。

#### 五、有形资产与无形资产的关系

企业长期使用但没有实物形态的无形资产(如专利、商标、著作权、土地使用权、非专利技术、商誉等)都能够长期在企业生产、经营、服务等过程中持续发挥作用并带来经济利益。许多企业通过对其所拥有的无形资产的合理开发、组织管理和有效利用,取得了较好的经济效益。但从总体来看,我国企业都或多或少地存在着重视有形资产而忽视无形资产的现象。比如,在当前国有企业产权改革过程中,企业的有形资产容易受到人们的关注,而无形资产则相对容易被忽视。国有企业无形资产的流失渠道主要有:对以前没有进行会计确认的无形资产不予认可、对已入账核算的无形资产价值严重低估等。这既与无形资产自身无实物载体、无确定标准的特点有关,也与各利益相关主体关注不力、无形资产价值认定困难以及专业监督机制薄弱等有关。

因此,在经营活动中,要善于把无形资产和有形资产进行资源优化组合配置,品牌、管理和营销机制等无形资产的优势就完全可以去弥补有形资产的不足,整体资产形态的效能就会大大提高;在管理对策上,要建立无形资产管理体系,强化依法保护无形资产观念,探索无形资产核算的新方法,并将无形资产纳入企业经营业绩考核的视野;在改制重组中,要本着对整体国有资产负责的原则,认真把好每一关,进行扎实的无形资产内部审计和全面客观的无形资产专业评估,并对流失的无形资产进行跟踪监督。

#### 六、资本控股和经理控制的关系

对于企业的控制问题,从法律上看无疑是资本的权威控

制着企业,而从实质上看则是由内部经理层具体操纵着企业。这种格局就导致了资本控股权与经理控制权之间的博弈。从表面上看,似乎拥有控股权就拥有了所有的权力和利益,其实不然。例如,在合资企业中,不论是对外合资还是境内合作,以前多强调合资必须控股的原则。然而,始终牢牢把握控股权的中方是否真正掌握了企业的控制权呢?答案是否定的。随着WTO架构下诸多持股限制的不复存在,市场壁垒将逐步取消,中方要真正在合资企业中掌握控制权,必须依靠自身综合实力的提高。

同时,在控股权与控制权的博弈中,大股东对控股权的争夺也需要引起人们的关注。目前,一些大股东关注的是上市公司的控股权,而忽略了公司自身的发展。相应地,高度分散的股权结构所导致的“弱势股东、强势经理”以及由此带来的“内部人控制”现象,对经济发展都是极为不利的。

#### 七、内部控制与外部监管的关系

构造激励与约束的制衡机制是委托代理关系下的必然产物,也是造就出资人与经理人双赢局面的必由之路。就约束机制而言,以内部控制制度为代表的内部约束和以出资人为代表的外部约束各有分工,二者缺一不可。

企业的正常经营有赖于内部控制制度的有效实施,内部控制制度并不是各种管理制度的简单堆砌,而是由纵向监控和横向制约交织为一体的系统。内部控制一般涵盖了控制环境、风险评估、控制措施、信息沟通、监督纠偏等五个有机组成部分。从其功能的有效发挥来看,内部控制强调系统完整,渗透到生产经营和资本经营活动的整个空间、时间范围。这种全过程、全方位的控制措施的触角在纵向延伸到底、在横向延伸到边,既要确保内部控制制度的适用性,又要确保内部控制制度的经济性。企业内部控制的根本宗旨就在于内部控制制度在执行中的有效性。

近年来,企业的内部控制从实际效果看,其关键问题的解决有待突破。学习科学发展观就是要奉行以人为本,分析作为内部控制制度的制定者、执行者以及被控制者的人,从人性出发,控制人性的弱点。从内部控制制度的制定者的行为出发分析,内部控制属于企业内部的一种控制行为,而制定内部控制制度却应该以“外部专家”(即与企业内部某一控制环节没有直接利益关系并在这方面有专门研究的个人或组织)为主,以避免自定内部控制制度使得内部控制结果违背外部控制的规定,也可避免产生对企业职员的控制较为严格而对制定者个人却存在自我控制的盲区的状况。

在强化企业内部控制的同时,外部监管也不可缺少。这种外部监管除了在企业法人治理结构范围内的监督外,主要依赖于出资人的日常监管以及政府有关部门、社会力量的监管。其中,出资人的监管显得尤其重要,主要包括:授权经营约束、资本预算约束、股权管理约束、财务运行约束以及审计监督约束等。自律是自律的基础,一个健康的企业离不开必要的监督,且不能总是事后监督,而应体现在日常监督上,体现于事前、事中和事后的全过程。企业必须在逐步使出资人“到位”的同时,确保监督人“入位”,才能解决内部人“越位”的问题,才能保证企业在以产权关系明确为前提、企业自主经营为主体、外部有效监管为保障的框架下稳步发展。因此,加强对国有企

业监管制度的建设,创造性地设计外派监事会、财务总监等监管模式势在必行。

#### 八、财务收益与发展态势的关系

科学发展观强调的是全面、协调、可持续的发展观,办实事、务实效、求实绩的政绩观,人才第一资源、人人皆可成才、人才寓于大众的人才观以及权为民所用、情为民所系、利为民所谋的群众观。具体到财务工作上,协调财务收益与发展态势的关系就显得极为重要。

一般而言,财务收益是企业一定经营期间的运作结果,是盈是亏,直接关系到企业现实财力的强弱。发展态势是企业孕育于目前而展示着未来发展前景的特征。透视企业业绩的方方面面,出资人、经营者和职工的根本利益是一致的,这是一个基本出发点。从科学发展观出发,在公司业绩考核上,需要正确处理财务收益与发展态势的关系,大胆废除滞后指标,改良传统指标,构建企业考核与分析的综合指标体系是大势所趋。社会经济的发展和会计自身的进步使传统财务指标的局限凸显出来,尤其是收益指标容易被人为操纵,不利于真实反映企业的盈利水平。同时,传统经典模式是工业化时代分析企业获利能力的产物,在当今“现金为王”的时代势必会受到冲击。

因此,必须融合传统财务指标与现金流量指标的设计,创建在新经济环境和新经营理念下的财务考核指标体系。既要考核企业在一定时期的盈利能力和偿债能力,又要在把握运营能力的同时,讲究发展潜力,关注企业未来的发展,尤其要关注员工生存质量和企业发展环境。从某种意义上看,这种非财务指标是企业发展态势的生动写照,是对财务信息的有机补充,对企业的影响是更深层次、更大范围的。通过对非财务指标的评估和判断,适当修正和完善考核指标,无疑将有助于构建科学的综合业绩评价体系,主要包括企业领导素质与员工团队意识、主导产品市场份额与高新产品开发能力、技术装备更新与信息处理能力、企业战略目标与持续发展能力等。正确处理和协调财务收益与发展态势的关系,无疑是确保企业能够走上全面、协调和可持续发展道路的关键。

#### 九、规则至上与以人为本的关系

市场经济的两大基石,一是规则,二是信用。规则是一系列用于约束人们行为的法律、法规、制度和办法所组成的体系,而信用是人的品性、德性和精神支柱。市场经济实质上是法治与德治相统一的经济,规则是市场经济的法制基石,信用是市场经济的道德基石。不论是制度规则、执行规则,还是追求坦诚、讲求信用,关键都是在于“人”。因此,以人为本才是真正协调一切关系的精髓和灵魂。

会计法律法规等正式规则的确立是市场经济下会计活动的前提条件。当然,客观局势的变化决定了会计规则的缺陷,如难以适应市场经济的多样性,无法完全适应市场经济下利益要求的多样性和利益结果的复杂性等。在这种情况下,活动于人内心深处的非正式制度安排就成为了一种必然的选择。在现实经济生活中,道德约束是十分必要和重要的。信用是道德约束的核心,要求具有独立经济利益的主体在经济往来中讲信用,杜绝欺诈行为,要求以信用为核心来构建道德秩序。市场竞争

必须是在规范的经济秩序中进行的,它拒绝欺诈与虚假,排斥投机与取巧,鄙视一切不讲信用的行为。企业是市场竞争的主体,在我国经济过渡时期,影响企业经济效益的因素呈现多样化,企业信用在市场竞争中的地位及其对经济效益的影响日渐突出,并成为一个企业成功、成熟的重要标志。

我国会计处于市场经济发展初期,一个重要而现实的课题摆在我们面前,整顿和规范会计行业活动秩序,归根结底就是要按照规则办事,树立从业者、监督者的信用观念。为此,我们要树立以人为本的思想,推动规范、有序的会计制度体系的形成,制定有利于提高企业竞争能力并与国际接轨的会计标准,加强信用建设,大力提倡遵守规则,使规则至上、以人为本的观念深入人心。

#### 十、国有资产与国有资本的关系

在不断强化国有企业出资人理念的背景下,必须思考国有资产与国有资本在内涵、外延及其使命等诸多方面的区别与联系。

从资产与资本的本来面目看,二者是泾渭分明的。资产是指以实物或货币状态存在的财产和债权,它能够反映所有者的静态财富,但不能反映其与利润之间的动态关系,也即资产具有产生利润的可能,但没有产生利润的必然。资本是可以生产出更多财富的财富,是通过不同形态的循环和周转运动实现利润的资产,其本质特点是通过自身运动而增值,它与利润之间是一种必然的关系。也就是说,资产在被赋予了要求增值、盈利的使命时,就演绎成了资本。我们知道,资本具有增值的基本属性、竞争的市场属性和流动的内在属性,会不断地向行为主体传导市场压力,迫使他们按照市场导向做出运作方式和投资方向上的选择。伴随着连绵不断的流动,资本实现了行业、地域、主体以及形态之间的转移和演变,其增值的性能也就自然孕育其中了。

国有资本是由政府配置的通过不同途径参与资本运动的国有资产,即经营性国有资产。也就是说,国有资产一旦被用于生产经营牟取利润时,就自然而然地演绎为国有资本了。这些在第一、第二和第三产业中用于生产经营活动的资产和其他经营性国有资产就构成了国有资本的主体。对于国有资产管理,传统的理解一直局限于对资产实物进行静态保管和使用,而不十分重视对资产价值形态的管理和动态上的把握,普遍缺乏资本经营的理念。即使是在现有市场经济条件下,某些部门也仍然将对资产的保管功能与对资本进行再投入以谋求经济效益的经营功能混为一谈或相提并论。因此,尽管具体改革措施中有了一些促进资本运动的因素,但从总体上看,由于观念的滞后及其他因素,国有资本的理念及其运营亟待进一步强化。

区分国有资本与国有资本的概念,可以帮助我们进一步树立和强化资本经营的理念,确立牢固的国有资本增值理念,建立以搞活资本为中心的改革思路。同时,国家能够更大程度地通过资本流动来调整产业结构,落实产业政策,实施有进有退的战略;还可以对国有企业进行股份制改造,通过对国有资本的控股,使国家可以控制比国有资本更多的资金的运营,从而发挥“乘数效应”,大大增强国家控制经济的能力。☒