



我国会计年度的变革与探

湖南衡阳 胡海波

会计年度是以年度为单位进行会计核算的时间区间,是反映单位财务状况,核算单位经营成果的时间界限。我国一直采用统一的历年制会计年度,即会计年度起止日期与公历年度起止日期相同,《会计法》对此做出了明确规定。我国采用统一的历年制会计年度,是为了使财政年度、纳税年度、计划年度和统计年度保持一致,使其适应计划管理和汇总会计报表的要求,最终便于国家的宏观经济管理。然而,在我国已成为WTO成员国以及越来越多的国家承认我国为完全市场经济国家的大背景下,我国经济尤其是外向型经济和资本市场得到迅速发展,由此,统一会计年度作为计划经济时代的产物,其弊端越来越明显。

一、统一会计年度的弊端

1.统一会计年度使年底各项工作堆积,导致会计工作的分配极不均衡。我国统一把公历年度作为会计年度,导致企事业单位以及政府机构在每年12月份和次年1月份各项工作堆积。不仅如此,由于1月下旬又常是我国的春节,这无形中增加了工作的紧张程度。工作过于集中,一方面给各部门的会

慎了,但实质上是因为公司在2001年主营业务收入和利润没有多大改善,而在大部分应收款项是1年以内的情况下,通过减少计提坏账准备,调节利润,为其下年度增发股票做准备。

5.会计自身的限制。会计虽然用货币进行计量,用数字进行报告,但“会计不是一门精确的语言”。在许多情况下,仅用会计数字是无法清楚说明问题的。对人力资源进行确认和计量就是一个典型的例子。针对这种情况,会计制度和会计准则的制定部门只能对会计行为做出原则性的规定。同时,会计政策也具有模糊性。如对于上市公司的八项计提准备,制度只能规定计提标准而比例的确定都由公司根据自身情况自行而定,它无法要求各公司采用一个统一的比率。制度存在弹性空间,则必然存在操纵会计行为的情况。

6.参与人员的层次较高。会计规避行为的发生,往往会影响到公司整个经营、管理和发展的全局,因此,虽然将这些行为称为会计行为,但决不意味着只由几个会计人员就能够进行决策和操纵的,存在会计规避行为的决策者往往是公司的总经理、董事长甚至包括董事会。

三、对上市公司会计规避行为的认识

对于上市公司会计规避行为,主要有两种观点。一种观点认为是由于法律规范赋予了上市公司选择、判断会计政策的可能。既然法律规范赋予了上市公司这样一种可能,那么,上市公司为了达到自己的目的而选择某一项会计政策时,就

计人员及其他相关人员带来了巨大的工作压力,另一方面也影响了会计工作的质量。

2.统一会计年度不利于资本市场的发展。虽然中国证监会对我国上市公司委托理财行为进行了严格规范,但由于多数委托理财协议是在每年年底或次年年初前后签订的,造成我国证券市场每到年底就会出现“资金结算问题”,资金抽逃严重。这也是自1996年以来每年年底证券市场都无行情的主要原因。为了解决这个问题,越来越多的契约方希望不在年底、月尾的时候签订协议。但由于银行结算的时间统一,而许多公司委托理财的资金又与银行有着千丝万缕的联系,因此无法达到目的。由此可见,如果我国的统一会计年度不做根本性变革,我国股市的怪圈就将继续存在下去。

由于我国实行统一的会计年度,所以上市公司的年度报告只能选择在年初集中报出,这无疑给投资者、证券交易所、监管部门以及中介机构各方造成了年初的“年报高压”。特别是在每年4月份,年报高峰期还没有结束,季报又接踵而来。这种情况极不利于利益相关者使用财务报告。此外,每年1~4月

不应归咎于上市公司,如果要防止规范被人恶意利用,就应该由立法者做出更加明确、完整的规定。这无疑是一种严格规则主义的观点。这种观点认为当事人会计规避行为在形式上是合法的,是在形式不违法的前提下出于趋利避害的本能来设计自己的行为,应该受到法律的保护。另外一种观点则认为会计规避行为由于包含了公司的特殊目的,因此,以带有目的性的行为来规避法律是一种欺诈行为,同时,这样做会使提供的会计信息缺乏真实性和可靠性。如果法律规范被人以达到某种目的的方式加以利用,就应该予以惩罚。这种观点强调的是法律规范的正义性,认为对于法律应该根据具体案件的具体情况变通使用。

如何看待这一问题,笔者认为应联系我国目前的实际情况以及上市公司本身的性质、特点和上市公司的会计规避行为的目的来分析。若有利于公司健康、长期发展,这些行为就是可行的;若用于掩盖某些误导投资者的重要经济事实或出于一些短期利益,这些行为就应该加以控制。但在目前情况下,由于对上市公司规避行为的目的往往很难明确判断,同时,由于我国法制建设正处于不断完善阶段,法律规范本身不完备的地方较多,上市公司作为我国优秀企业的代表,若其规避行为不能得到抑制,必然会造成我国企业一种普遍的无视法律权威的行为习惯,从保证我国证券市场正常运作和发展的角度来讲,对会计规避行为应该切实加以控制。□

份在上市公司年度报告被集中审计时,由于工作过于集中,一方面造成了审计收费的水涨船高,另一方面则有可能影响审计质量,并最终不利于证券市场的健康发展。

3.统一会计年度不利于跨国公司的会计处理。随着我国进一步对外开放,世界各国的跨国公司,尤其是“世界500强”企业几乎无一例外地来到我国投资建厂,开展业务。跨国公司大部分来自市场经济发达的国家,这些国家大多实行灵活的会计年度。但我国实行统一会计年度,导致一些外资企业因为与母公司的会计年度起止日期不一致而不得不对财务报告进行相应的调整,这无疑增加了跨国公司会计处理和经营管理的难度,从而制约了我国吸收引进外来投资。

4.统一会计年度不利于某些特殊行业和企业的会计核算与报告。随着市场经济的发展,企业的所有制结构、组织形式以及经营范围等方面都发生了很大变化,统一会计年度使一些经营周期带有明显季节性特点的企业的会计核算尤为不便,而且由此产生的财务信息缺乏可比性和相关性,不利于信息使用者做决策。对于某些受季节等方面影响较大的上市公司,往往因为要求采用统一的会计年度,造成注册会计师对有关财务数据无法进行真实、准确的审计。

二、变革现行的统一会计年度

变革现行的统一会计年度的目标就是变统一的历年制会计年度为相对灵活的会计年度,具体内容如下:

1.工商企业自主决定会计年度的起止日期。由于工商企业采用灵活的会计年度,而国家计划、财政税收、国家统计局以及工商行政管理等其他方面采用与之不同的公历年度,因此,避免投资者因工商企业的信息泄露而受到损失将成为一个很重要的问题。一个既给公司以灵活性,又可在相当程度上避免信息泄露的变通办法是规定只能选取季末或月末作为会计年度末。

2.某些具有明显季节性特点的行业或企业可以选择将营业年度作为会计年度。营业年度的结束期,一般应选在业务活动处于最低点的时候,即选择全年中存货、销售、生产、应收账款和流动负债等处于最低点的月份的月末。如制糖业、纺织业企业可以把6月30日作为会计年度结束期,因为这时其生产、销售旺季已过,业务处于清闲时期,存货和销售等处于各月的最低点。采用营业年度作为会计年度,有利于以较低的成本编制更为准确的报表,有利于审计机构和财政信贷部门工作的开展,有利于信息使用者做出正确的判断和决策。

3.金融行业的会计年度应由国家统一规定。因为此类行业的走势是国家是否采取宏观调控以及如何采取宏观调控的重要依据。同时,对国家采取财政、货币等手段对经济进行宏观调控反应最为敏感的也是这些行业,对这类行业统一会计年度有利于国家开展宏观调控,有利于促进同行业之间的信息沟通,并最终有利于防范和控制财政和金融风险。国家在确定这类行业的会计年度时,应注意尽量避开大多数工商企业所选择的会计年度起止日期,以防止对资本市场带来不必要的影响和造成单位工作的堆积。

4.非赢利组织对会计年度也应该适时做相应的调整。经费完全来自国家财政拨款的非赢利组织的会计年度应与国家的财政年度保持一致,这样将有利于国家开展财政预算和

决算工作。经费部分来自国家财政拨款的非赢利组织的会计年度原则上也应与国家的财政年度保持一致,但某些事业单位可以相对灵活一点。比如学校的会计核算以一个学年(通常是每年9月1日至次年8月31日)作为一个会计年度更为合理。经费完全不依赖国家财政拨款的非赢利组织的会计年度则可以仿照工商企业采用灵活的会计年度。

三、会计年度变革中的问题及其解决

1.处理好会计年度与财政年度关系的问题。我国的财政年度也是公历年度,也存在年底工作大量堆积的问题,并承受着元旦、春节甚至西方的圣诞节在时间上的压力,因此,笔者认为我国财政年度的起止日期也应该适时变革。但是,无论财政年度变还是不变,客观上都存在会计年度与财政年度的协调问题。由于绝大部分经济组织采用灵活的会计年度,而国家计划、财政税收、国家统计局以及工商行政管理等方面都以财政年度作为统一的会计年度,因而推行灵活的会计年度必须得到各方面的理解与支持,否则会计年度变革不会取得成功。因此,如果国家一旦决定对会计年度进行变革,就必须由国务院出台相应的文件,明确在会计年度变革中各政府部门的责任和义务,以保障变更的顺利进行。

2.法律保障的问题。为了推进这项变革,国家必须及时修改和制定相应的法律法规,为会计年度变革的顺利进行提供法律保障。首先,要修改《会计法》的相关规定,明确国家推行的灵活会计年度。其次,采用与公历年度起止日期不一致的“灵活会计年度”并不意味着会计主体可以随心所欲地选择和变革会计年度,为了增强财务信息的可比性和一贯性,财政部、中国证监会有必要出台相应的法规对会计主体选择和变革会计年度的行为予以规范。比如,要求企业在选择会计年度起止日期时必须书面说明理由,并要求企业若变革会计年度起止日期必须经过注册会计师审计等等。最后,对于会计年度变革可能引起的会计处理问题,财政部等部门有必要制定相应的会计处理规范。比如,选择不同会计年度起止日期的公司之间的合并报表处理问题以及变革会计年度的调账问题等等,财政部等部门都需要对其进行统一规范。

3.会计、统计技术的配套支持问题。关于保障会计年度变革的顺利进行,相关组织在会计、统计技术上的配套支持十分重要。会计、统计软件开发商应适时而动,提供可供选择的会计期间与统计期间的软件,并对原有的会计软件和统计软件的升级提供相关的技术支持。财务公司、会计师事务所等中介组织应帮助工商企业合理确定其会计年度的起止日期,并帮助其设计出合理的账务调整方案。注册会计师应该摸索出一套适合对工商企业会计年度变革进行审计的合理的、有效的审计方法。

4.会计年度变革的推进问题。在国内相关法律法规以及会计统计等配套技术尚不完善的情况下,短期内实现会计年度变革可能还有一定难度。就像中国证监会首席会计师张为国所讲的:“各相关部门,如国家发改委、财政部、国家税务总局、国家统计局以及工商行政管理部门需要密切配合,保证因改变企业会计年度不至于造成宏观管理使用会计信息的不便之后,才能顺利推出灵活会计年度。”笔者认为,为了国家的长远利益,这项工作的进行宜早不宜迟。□