

● 杨纪琬

我国会计改革的历程与前景

我国过去一直实行计划经济体制。党的“十四大”提出，我国经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济体制，实现从计划经济到市场经济的大转换。这必将把我国经济体制改革引向深入，也为确定会计改革的总体目标指明了方向。

建立新的会计模式要坚持两条基本原则：一是具有中国特色，二是与国际会计惯例接轨。这是由我国市场经济的个性和共性所决定的。第一，作为市场经济，社会主义与资本主义存在着许多共性。这决定了我国的会计与西方会计必然有相同之处，借鉴国际会计惯例是理所当然的。第二，社会主义市场经济与资本主义市场经济不能完全等同。我国毕竟是公有制占主导地位，毕竟要坚持按劳分配为主的分配形式，我国政府进行宏观经济调控的力度毕竟要大些。这决定了我国会计必然具有自己的特色。

—

会计改革包括会计规范体系、会计理论、会计教育、会计管理体制诸方面内容。其中，会计规范体系改革的内容十分广泛。15年来，我国会计改革的成就集中体现在会计规范体系上。改革前，我国的会计规范体系以行业会计制度为主；目前，我国会计规范体系则大大扩充了，其构架包括三个层次。

第一个层次：法律、行政法规和规章。属于这个层次的主要有《会计法》、《注册会计师法》、《总会计师条例》以及与会计工作有关的经济法规，如公司组织法规、各种税收法规、投资法规、金融法规、财政法规、证券法规、外商投资企业法规，等等。由于经济体制改革的不断深化，其中一些不适应新形势的法规正在作修改，如税收法规和会计法。会计法将对适用范围和会计核算、会计监督、法律责任等部分条款进行修改。有些法规正在草拟之中，其中有的即将公布，如《公司法》、《证券法》等。1993年10月31日发布的《注册会计师法》，是在1986年国务院颁发的《注册会计师条例》的基础上，根据几年来情况的发展变化而制定的。其同《注册会计师条例》的区别主要有三点：一是规定会计师事务所的设立方式有两种，增加了合伙设立的方式；二是明确财政部门依法对注册会计师、会计师事务所和注册会计师协会进行监督和指导；三是规定必须通过全国统一考试才能取得注册会计师资格，取消了凭资历通过考核也能取得注册会计师资格的办法。关于注册会计师必须加入一个会计师事务所才能执行业务的规定仍然保留。

第二个层次：会计准则。1992年11月30日，财政部颁发了《企业会计准则》，它是我国会计准则体系中的基本准则，规定了会计核算的若干基本原则、会计要素和会计报表，成为全国统一的会计工作的原则性规范。

第三个层次：会计制度。会计制度是在会计法规的范围内，根据会计准则的要求制定的。会计制度主要是行业会计制度，另外还包括经营形式的会计制度，如股份制企业会计制

度、外商投资企业会计制度等。

此外，企业可以根据会计法规、会计准则和会计制度的要求，结合企业具体情况，制定企业内部的具体会计核算办法，如凭证帐薄的设置、会计核算程序、成本计算方法、内部报表等以及其他属于管理会计方面的若干内部规定，如责任会计制度等。

二

近10年来，我国会计制度的改革大体上可划分为三个阶段。1985年3月财政部颁发《中外合资经营企业会计制度》为第一阶段；1992年5月财政部和国家经济体制改革委员会联合颁发《股份制试点企业会计制度》为第二阶段；1992年11月财政部颁发《企业会计准则》及嗣后陆续颁发10多个分行业会计制度为第三阶段。计划再用3年时间制订出一整套应用性的具体会计准则，乃是我国会计制度改革的第四阶段。

第一阶段改革：外商投资企业会计制度的制定。

1979年7月，我国第一部有关外商投资企业的法律《中外合资经营企业法》经全国人民代表大会通过；1980年9月，全国人大又通过了《中外合资经营企业所得税法》。一系列涉外法律法规的颁布施行，迫切要求制定与中外合资经营企业具体情况相适应的会计制度。财政部于1983年印发了《中外合资经营企业会计制度（试行草案）》。经过几年的试行，财政部于1985年3月正式颁发了《中外合资经营企业会计制度》和《中外合资经营工业企业会计科目和会计报表》，明文规定这两项会计制度适用于中外合资经营企业，中外合作经营企业和外资企业可以参照执行。这是新中国成立以来第一部借鉴国际会计惯例制定的全新的会计制度。具体而言：（1）规定了若干条会计核算的一般原则，如合法性、一致性、配比原则、实际成本（历史成本）原则，划分资本支出与收益支出的界限，等等。（2）确定了会计要素：资产、负债、资本、成本（工业企业）、损益。（3）采用“资产=负债+资本”这一国际上通行的会计方程式，从而能按照国际惯例排列资产负债表项目，基本上取消了固定资金与流动资金不得相互流用的旧框框。（4）工业生产成本项目缩减为直接材料、直接人工和制造费用，将管理费用（包括利息支出、汇兑损失等）作为期间费用计入本期损益。（5）经批准可以采用加速折旧法。（6）新建、改建、扩建工程不再单独设帐进行核算。（7）汇兑损益的计算限于已实现部分，未实现的汇兑损益不予确认。（8）规定无形资产、场地使用费（权）、开办费、长期投资、有价证券等的会计核算方法。（9）明确收入确认的一般原则。（10）除资产负债表、利润表和一系列附表外，设置了国际通用的第三表——财务状况变动表。以上一系列规定基本上参照了国际会计惯例，与国有企业会计制度比较，在主要内容上作了根本的变革，使艰难的会计改革迈出了可贵的第一步，为今后的会计制度改革核算的革奠定了基础。

1985年发布上述会计制度时，涉外经济法规尚不完善，在一定程度上给会计制度建设带来了许多暂时无法解决的遗留问题。嗣后一系列涉外经济法律法规的陆续颁布，特别是1991年4月全国人大通过的《外商投资企业和外国企业所得税法》，为把中外合资企业会计制度扩大为外商投资企业会计制度创造了条件。在认真总结执行《中外合资经营企业会计制度》经验的基础上，财政部于1992年先后陆续颁发了《外商投资企业会计制度》、《外商投资工业企业会计科目和会计报表》和《外商投资旅游企业会计科目和会计报表》。

《外商投资企业会计制度》第三项制度（以下称新制度）与《中外合资经营企业会计制度》等两项制度（以下称旧制度）比较，除了扩大适用范围、增加有关中外合作企业特有的会计方法外，主要作了以下修改：（1）规定“企业在执行本制度时需要纳税调整的，应当在申报纳税时依照税法的规定进行调整”。新制度中已不再出现旧制度中经常提到的“按照所得税法规定办理”等字样。显而易见，新会计制度采用了财务会计与税务会计分离的原则。（2）所有汇兑损益，不论是否实现，全部计入当期损益。（3）对于注册资本货币与记帐本位币不一致的企业，规定“实收资本”帐户的核算方法。（4）允许企业按应收帐款与应收票据等应收项目和放款的年末余额计提不超过3%的坏帐准备。（5）对工业企业未销售的产成品以及商业企业的商品因陈旧、冷背、残次等原因，其可变现净值低于帐面实际成本的，经批准可以将差额列作本年度损失。这在一定程度上相当于成本与市价孰低法。（6）权益性长期投资一般采用成本法核算，但企业的投资占被投资企业资本总额的25%以上，且对被投资企业的经营管理有重大影响力的，也可以采用权益法核算。（7）采用加速折旧法，但限于双倍余额递减法和年数总和法。（8）应付公司债溢价或折价的摊销，可采用直线法或实际利率法。（9）将“资本”这一要素改称为“投资人权益”，除实收资本、储备基金、企业发展基金、未分配利润外，还包括捐赠公积、资本折算差额和资本溢价。（10）明确规定收入实现的条件。新制度在一般情况下采用“销售法”，即在销售成立时确认收入。同时规定，有长期合同的企业可以采用类似“生产法”的方法确认收入，即按完成进度或实际完成的工作量确认收入；对分期收款销售则采用“收款法”，即按合同约定的收款日期作为销售成立的标志。总之，按新制度规定，销售法是一般的，生产法和收款法是特殊的，也是有条件的。

上述10条为影响较大、涉及面较广的主要内容。这10条足以说明，与旧制度相比，《外商投资企业会计制度》更广泛地借鉴了国际会计惯例。

第二阶段改革：股份制试点企业会计制度的制定。

从1984年7月我国第一家股份制企业——北京天桥股份有限公司成立以来，我国股份制企业一直处于试点阶段，始终没有法律法规来规范股份制企业。一些有关的法律法规草拟多年，一再修改，却未能正式发布。

1992年春，邓小平同志南巡谈话对股份制予以肯定后，国家体改委召集10余个主管部门，草拟了10多项有关股份制企业的配套法规，其中包括财政部与国家体改委于1992年5月联合颁布的《股份制试点企业会计制度》。股份制企业会计制度、会计工作的要求与外商投资企业基本一致，这就决定了股份制企业会计制度应该而且有可能借鉴国际会计惯例。《股份制试点企业会计制度》与《外商投资企业会计制度》相比，尽管相同点是主要的，但差别还是存在的，主要表现在以下几方面（其中部分差别属于财务制度等其他制度）：（1）对陈旧、冷背、残次的商品没有规定提取“存货变现损失准备”。（2）根据期末应收帐款（不包括应收票据）余额的3%—5%计提坏帐准备。（3）企业对其他单位的投资占被投资单位资本总额半数以上的，按“权益法”核算长期投资，并编制合并报表。（4）加速折旧额按不超过直线法30%的加速幅度计算。（5）将“有价证券”科目改为“短期投资”科目。（6）投资人权益改为“股东权益”，包括股本、盈余公积金、资本公积金、集体福利基金（即公益金）和未分配利润。（7）未规定分期收款销售方式的收入确认办法。（8）将投资损益从营业外收支中划出，并在利润表中单独列示。（9）会计报表除三张主表外，只

报两张附表，对成本表未作统一规定。（10）明确规定固定资产的标准为使用年限在1年以上，单位价值在1000元、1500元、2000元以上。

在10多年来的会计改革中，我国会计制度作了许多修改，但真正意义上的改革却是《股份制试点企业会计制度》和《外商投资企业会计制度》的发布，它们完全跳出了旧框框的羁绊，以全新的面貌出现，具有划时代的意义。特别是《股份制试点企业会计制度》，它是我国第一部适用于国内企业而又借鉴国际会计惯例的会计制度，它的出台为今后的会计改革积累了宝贵的经验。

第三阶段改革：企业会计准则及分行业会计制度的发布。

1992年11月30日，财政部发布了经长期讨论研究的《企业会计准则》，随后又根据会计准则的要求，修订颁布了十四个行业会计制度。

建国以来，我国一直实行分行业、分所有制形式的会计制度。而会计准则适用于所有企业，也就是不分行业、不分所有制形式、不分经营形式，实现了我国会计史上的第一次大统一。

已发布的企业会计准则仅仅是一项基本准则，它对三方面的内容作了原则性规定：（1）规定了四项会计假设和十二条基本原则。四项会计假设为：会计主体、持续经营、会计分期和货币计价。十二条基本原则为：客观性、相关性、统一性、一致性、及时性、清晰性、权责发生制、配比原则、谨慎原则、历史成本计价、划分资本支出与收益支出及重要性。（2）规定了六个会计要素：资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。同时还规定了各要素的分类方法和构成项目。资产分为流动资产、长期投资、固定资产、无形资产、递延资产和其他资产；负债分为流动负债和长期负债；所有者权益分为投入资本、资本公积、盈余公积和未分配利润；收入分为基本业务收入和其他业务收入；费用分为直接费用、间接费用和期间费用；利润分为营业利润、投资净收益和营业外收支净额。（3）规定了财务报告的内容，包括资产负债表、损益表和财务状况变动表、附表及会计报表附注和财务情况说明书。

十四个行业会计制度是结合行业特点，根据会计准则的要求而制定的，与《股份制试点企业会计制度》和《外商投资企业会计制度》大致相同，增加了若干特殊行业的特殊业务的会计方法。

第四阶段改革：应用性具体会计准则的制定。

目前，财政部正在制定应用性具体会计准则，计划三年完成。同时，对已发布的基本会计准则再作必要的修改，作为第一号企业会计准则重新发布。

应用性具体会计准则，计划包括三大部分：（1）会计要素准则，如短期投资、存货、固定资产、无形资产、所有者权益、收入，等等。（2）会计报表准则，如资产负债表、利润表、现金流量表和合并报表，等等。（3）特殊业务会计准则，如货币业务、清算破产、研究与开发、长期合同、结帐后发生事项，等等。行业性特殊业务也包括在内。

三

在制定应用性具体会计准则过程中，有几个问题需要进一步研究讨论。

1. 在计划经济条件下，财政部以行政管理者和产权所有者的双重身份制定、发布会计制度，适用于所有国有企业。目前，制定、发布会计准则的身份应当明确。财政部如果行使行政管理者的权力，会计准则可以适用于各类所有制形式的企业；如果行使产权权力，则只能

适用于国有企业。从会计准则的作用看，更接近于国家行政管理者权力的作用范围，是国家管理企业的一种方式。它可以规定各类企业的会计原则和方法、报表格式，但却无权规定非国有企业的开支标准，如业务招待费、赞助费、捐赠支出等。进一步讲，也不应当规定非国有企业会计上的折旧率、坏帐计提的比例等。

2. 会计准则是依照会计理论，为完成会计特定的目的而作出的统一规定，毋需考虑国家税法的要求。税法与会计能统一当然好，不能统一也不应强求，各自保持自己的独立性，在纳税时再作相应调整。总之，由于税法和会计的目的不尽相同，并不存在谁服从谁的问题。另外，还应认真研究企业会计与企业财务、会计制度与财务制度的界限。在当前过渡时期，尤其在税收法规未对某些允许在税前扣除的费用项目作出规定时，应当允许财务制度与会计制度两者并存。但从长期看，国家对企业财务制度的规定应逐步取消。

3. 财务会计所提供的信息应当同时满足（1）政府宏观调控、（2）债权人和所有者以及（3）企业管理者三方面的要求。会计准则应侧重于（1）、（2）（有时还可能难以兼顾），尽可能不要干预第（3）方面的需要，留给企业自己解决。

4. 争取在一定时期内保留会计制度。（1）我国企业的行业管理比西方明显，行业的差别也来得大，尽管从长期看，要取消行业管理，但近期的行业管理色彩依然浓厚。因此，行业会计的差别比较大，在目前条件下，会计准则还很难统统管起来。对带有行业特点的会计规定可以放到行业会计制度中去，既维护会计准则的大统一，又照顾行业会计的特点。

（2）我国会计力量薄弱，将不属于国家统一规定的行业会计的具体方法可以在行业制度中作出示范规定，便于基层企业会计人员操作。（3）目前我国行业内部管理上的差异比我们一般的想象要大得多，如银行、交通、通讯、电力。为满足企业内部管理需要而提供的会计信息可以在行业制度中作出规定。（4）从某种程度上讲，会计准则再具体也还是抽象的，对我国素质还不高的会计人员来说不易操作。会计准则不会去规范在西方属于具体会计方法的内容，如各种业务的会计分录举例、会计科目及其核算的内容、会计报表各项的填制方法、行业内部使用的报表格式以及其他许许多多更为基础的会计技术方法。这些可以说是会计的“三基”（基本概念、基本理论和基本技能），是大学专业训练的内容，但在我国还不能普及。所以，即使颁布了具体会计准则也还是不够的，还要对具体会计准则的应用加以说明。说明的方式是什么？我想还可以采用广大会计人员已经接受的会计制度的形式。

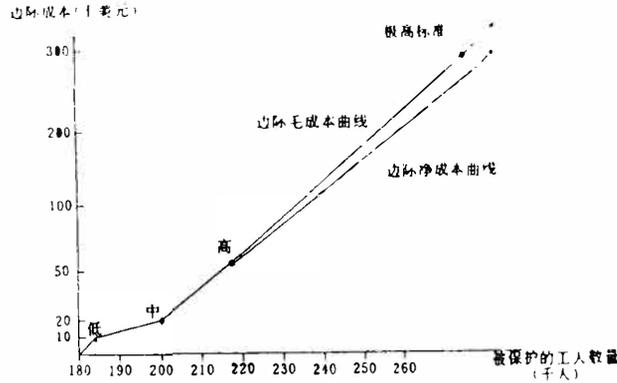
5. 既要立足当前，面对现实，又要放眼未来，考虑发展。目前存在而又影响未来的经济业务比较多，应当全面考虑，如国有企业股份制改造、中国的企业集团、研究与开发、商誉、企业兼并和改组、清算破产、期货交易、边境易货贸易、环境保护等等。

6. 不能毕其功于一役。经济体制改革正在不断深化，外界对会计的制约因素尚未定型，很多新的立法都有可能冲击会计，这些问题在短期内还无法解决，制定过细、过于具体，尤其是涉及其他经济制度的规定是很困难的。不断补充、不断深正，在相当长的时期内仍然是我们在制定会计准则时所面临的问题。

7. 具体会计准则在三年内制定完毕。陆续出台和一次出台各有利弊。考虑到情况多变，会计准则是一个整体，各项准则之间是相互联系的，但每个准则又是相对独立的，在三年内经过一定程序讨论研究、已经成熟的又急于要解决当前问题的准则可以先以试行方式发布，保留修改的余地，到三年全部完成后，再定稿正式发布。

（下转第61页）

估计出每一噪音标准下有多少工人可以受到保护，然后测算出达到每一标准所需的毛成本是多少，再根据这些信息计算每种标准下的净成本，即考虑到噪音减少引起产量增加等因素的成本，如图二所示。



图二 不同标准下减少职业噪音的成本比较

这条曲线表明，每增加一个保护者就要支出相当大的边际成本。以此为基础，一位学者得出这样的结论：“一个有效率的听力保护项目应该以较低的成本换取最大的收益，……在八十五分贝听力标准下，若采用优化环境的方法，每增加千位保护者，就要增加23,000美元的边际成本……”。这项研究结果建议不应采用大幅度改进厂房、设备等外部环境的方法治理噪音污染，而应当让工人们在工作时戴上耳塞，保护听力。因为要达到同一目标，耳塞的成本远比改善环境的成本少得多。

公共项目的成本—效益分析还涉及到影子价格、社会贴现率、风险的评价以及社会再分配等问题。因篇幅所限，本文不再涉及。总之，公共项目的成本—效益分析是一个非常复杂的问题，其操作难度也较大。但基于效率准则的约束，它又是政府投资决策必须解决的难题，需要不断地加以研究、探讨。

（上接第35页）

8. 会计方法允许有选择，但最好统一。（1）从会计信息使用者的立场出发，要求统一，不容选择，这有利于增强会计信息的可比性。（2）对部分业务的处理有必要允许选择时，最好区分一个正选方法和备选方法。国外还有优先方法和允许的备选方法之分。采用备选方法，应在会计报表附注中披露。

9. 我国会计也应当国际化，但要避免照搬照抄。会计国际化是大势所趋。然而，在许多原则性和具体的问题上，国际上还缺乏统一口径。对于这些问题又如何去接轨？实事求是地说，目前国际上并不存在一套完整的会计惯例，IASC发布的、仍然有效的29条国际会计准则还不完善、不全面，许多重大问题尚未涉及，其中某些规定还有多种选择方法，起不到统一的作用（IASC正在设法修正，但短期内可能无法全部完成）。在应用方面，国际会计准则对各成员国不具约束力，不少国家各取所需，各行其是。因此，我们在参照、吸收西方不同国家的不同会计准则、会计方法时，不可简单从事，任意取舍。有必要进行充分的思考、分析、比较、鉴别，做到博采众长，择善而从，建立起真正适应我国社会主义市场经济的新的会计模式。

（本文系作者参加《中国海峡两岸会计审计研讨会》的发行稿）