出规定。目前财政部正在对这项制度进行修改，并扩大适用范围。对外商投资企业既要管，但又不能管得太宽、太死，是否定这么几条最低要求：1.财务会计工作不能违反国家的法律、法规；2.若干基本的会计原则或准则必须遵守；3.会计规定与税法不一致的，在纳税时要按税法调整；4.对外的会计报表必须按财政部的统一要求。

需要指出，在制定我国外商投资企业会计制度的过程中，会遇到一些在国外所遇不到的特殊情况。比如，外汇价在我国既有国家牌价，又有调剂价。再如，企业的注册资本可以是人民币，也可以是外币；记帐本位币可以是人民币，也可以是某一种外币。这样就形成了四种组合情况：①人民币注册资本、人民币记帐；②外币注册资本、外币记帐；③人民币注册资本、外币记帐；④外币注册资本、人民币记帐。会计制度对这四种情况要分别规定不同的帐务处理办法。又如，中外合资经营企业与外资企业一般都是法人，都是有限责任公司，但中外合作经营企业不一定是法人，也不一定是有限责任公司。中外合资、合作企业由我方参加投资、参加管理，外资企业由外方独家投资管理。凡此种种，都要在会计上作出不同的规定。

由于以上情况，外商投资企业的会计制度从原则到具体规定，在目前情况下，还不能同国营企业的会计制度等同起来，应作为一门特殊的会计制度来进行研究、设计。

十、关于注册会计师制度

从1981年上海成立第一家会计师事务所到现在，我国已经有400多家注册会计师事务所，注册会计师已达6 000多人，发展不能说不快。但从注册会计师的数量和质量上来讲，还远远不能满足客观形势发展的需要。主要的问题是如何进一步提高注册会计师业务的质量。我们曾提出“以质量求信誉，以信誉求发展”的行动口号。要提高质量，首要问题是要使注册会计师业务规范化，要制定出一系列有关注册会计师执行业务的规程、办法、规则、制度，成龙配套，这样工作有依据，考核有标准，培训有教材。

此外，要重视注册会计师的职业道德，要制定有关职业道德的法规，按照独立、公正、客观的原则执行业务，鼓励正当的竞争，反对不正当的竞争，使注册会计师在国家经济生活中发挥应有的作用。

会计改革的面很广，涉及的问题很多，当然不仅仅是上面的十个问题，要在改革的实践中不断发现问题、解决问题。会计理论工作者、会计教育工作者以及从事会计实务的广大财会人员，都要在这场具有历史意义的改革中贡献自己的一份力量。

(原载《天津财会》1991年第6期)

深圳特区会计改革

金　明

会计是经济管理的一个组成部分，它是与一定的生产方式和生产力的发展水平相联系的。马克思说：“会计原来是生产职能的附带部分，以后才逐渐从生产职能中分离出来。但即使它已成为一项专业管理职能，它依然是对生产过程的控制和观念的总结。并且，生产的过程越是按社会的规模进行，越是失去纯粹个人的性质，作为对过程的控制和观念的总结的簿记就越是必要。”(《资本论》第2卷) 生产力的发展水平决定了会计核算的理论和方法，而会计核算对生产力发展的反作用亦不容忽视。随着生产规模的扩大，分工越来越细，生产过程越来越复杂，会计核算的理论和方法也日益发展，而且地位也日益显得重要。

经济越发展，会计越重要。会计作为一个管理经济的工具，提供了生产所要求、为管理所必要的、以货币价值量形式表现的各种经济信息，综合反映了企业生产经营活动的所有最重要的方面。利用会计提供的财务信息，我们可以更好地控制生产，正确进行各种经营决策，不断改进经营管理，从而有效地提高经济效益。会计所起的作用如此巨大，会计核算的正确性、可靠性与合理性就是非常重要的前提了。因而，伴随生产的进步，会计也必须不断地改革。

一、特区会计改革的必然性

深圳经济特区创办以来，取得了举世瞩目的成绩。经过十年的发展，已初步形成了外向型的经济格局，具有以下几个主要经济特点：

(一) 多种经济成分共存

深圳经济特区的企业，从经济成分上来区分，外商投资企业约占三分之一，国营企业和联营企业约占三分之一，集体及私营企业约占三分之一。各类企业之间是平等的，严格按照商品交换的原则进行交易，比较强调所有权的归属，没有任何政策上的歧视。如何以一个统一的标准来反映企业的实力，就比较迫切

中国财政杂志社

了。

（二）资金以引进外资为主，企业以外商投资企业为主

这是由举办经济特区的目的和作用所决定的。特区是对外开放的窗口，要在引进外资、引进先进的科学技术和管理经验、引进人才等方面先行一步，而引进资金就是其前提。十年来，我市已引进外资近 50 亿美元。外商投入资金，必然要兴办企业，目前已有外商投资企业近 4 000 家。这些外商投资企业，凭借先进的管理经验和灵活的经营策略，已成为深圳的主要工业支柱，产值约占全市总产值的 70%以上。这些企业的会计核算已基本上符合国际惯例。

（三）产品以外销为主，经济活动以市场调节为主

由于我国的经济发展还处于比较低的水平，市场不能完全对外开放。因此，举办特区最终目的是尽可能地吸收消化国外的先进生产技术和管理经验，以向内地推广、扩散，从而促进我国社会主义经济建设的发展。在特区的开发和建设中，我们主要是以较廉价的土地、劳动力和完善的外部服务环境来吸引外资，同时产品绝大部分要外销。特区的国营企业在引进先进生产技术的同时，也把国内的产品推销到海外市场。因此，特区无论何种类型的企业，都把国际市场作为自己的主要经济活动场所，以参与国际市场的竞争。

据统计，1990 年深圳市的出口产值约占总产值的 80%以上，出口创汇收入已跃居全国第二，仅次于上海。

由于经济特区与国际市场的联系非常紧密，商品经济的规律在特区发挥着充分的作用。企业的生产经营基本上以市场为导向，受价值规律的支配。无论经营还是决策，都迫切需要准确、稳健的会计信息，否则，一旦失误必将带来惨重的损失。

（四）多种货币同时流通

货币是商品流通的媒介，国际性的贸易就必须用国际货币。由于我国实行严格的外汇管理制度，人民币不是国际货币，也不能自由兑换成国际货币。为了使经济特区能更好地参与国际市场竞争，发挥原定的功能，我们曾积极探索发行一种可自由兑换的“特区货币”。但由于种种原因，至今仍无法出台。

随着特区外向型经济格局的形成和海外贸易的发展，国际结算与国际货币的问题越来越突出，于是出现了多种货币同时流通的现象。目前，外币在特区内流通的现象十分普遍，而且数额巨大。一些主要经营进出口业务的企业，外汇账款的进出，占其资金总量的 70%以上。这种现象的出现，在一定程度上使国际商品流通得以顺利实现，有利于特区的外向型经济发展。但是，这种现象从长远来讲是不能允许的。因为，纸币的发行、流通，关系到一个国家的主权，它是以国家政权为后盾的，是凭借政治权力强制流通的。如果发行国发生严重的通货膨胀，货币贬值，将会祸及到货币持有人。因此，一般来讲，外国货币是要逐出境内流通的。在一些发达国家也仅是可自由兑换而不允许流通。但在特区货币没有正式出台之前，多种货币同时流通的现象仍将维持下去，这是特区会计必须加以研究解决的现实问题。

（五）企业组织形式趋向集团化、股份化，经营范围趋向多元化

深圳是率先实行股份化改造的试验场，目前已有几百家股份公司。一些有实力的企业为在国际市场竞争中处于有利地位，纷纷组建成集团式经营，有些甚至向跨国公司迈进。在市场竞争中，企业之间分化互解或吞并，或联合，逐步增强成集团式组织。为了增强竞争能力和获取更多利润，及时适应市场的变化，各企业纷纷实行多元化经营，以减少风险。改革前的会计制度是一个行业一种制度，总共有几十种，根本无法适应多元化经营的企业集团的核算需要。

从以上分析的五个方面来看，特区的会计改革已经是必然要进行的了。

过去的会计制度受苏联模式的影响很大，主要是与高度集中的计划经济体制相适应的。主要特点是：强调目标计划，注重实物产量；行业垂直分割；无统一准则；制度的刚性过大，规定过细、过死，往往脱离实际情况，故常有人讲“合理的不合法，合法的不合理”。特区成立十年来，在引进国外先进管理经验后，要求改革现行会计制度的呼声越来越高。为顺应深圳特区的经济现状和发展的要求，改革现行的会计制度，探索和建立与深圳特区的经济运行机制相适应的会计理论与方法，并使其逐步规范化、科学化，向国际通行准则靠拢，就历史地提到了议事日程上来。这是生产力日益发展和市场机制在更大范围内起作用的必然结果。

深圳特区的作用之一，是作为我国改革开放的试验场。由于企业大部分是新创办的，受行业垂直干预较少，对国内影响较少，因此，客观上对深圳特区率先改革是个有利条件。在无碍全国大局的情况下，特区搞好会计改革，无论成功与否，对于今后国内的会计改革，都是可以起到一个很好的借鉴作用。同时，在特区会计改革的理论和方法符合特区的社会生产力发展要求后，必将促进特区经济的更加健康的发展，这是不以人们意志为转移的。

二、改革的指导思想及目标

特区会计改革的指导思想从一开始就很明确：一是从实际出发，实事求是地研究深圳经济发展中存在的有关会计方面不适应的问题，找出解决问题的办法。二是要适应经济体制改革不断深化的需要，并带有一定的超前性，理论框架可为深化改革提供一定时

期内的足够空间，能有尽可能大的覆盖面，避免经常改动，具有相对稳定性。三是在不违背国家大的法律、法规的前提下，尽可能参考和吸纳国际通用准则和惯例，为深圳逐步成为发达的国际化城市打好基础。四是在具体操作上，要为推广采用国际上先进的方法和工具铺好道路。

在统一指导思想的前提下，确定深圳特区的会计改革目标是：

（一）适应深圳特区的各种经济特点，要使各种特点（如前所述）所反映的矛盾在这次改革中都能得到妥善的解决。

（二）适应深圳特区经济往来国际化的要求。国际经济的交往已由简单的贸易往来向更深层次发展，有些已开始收购国外的公司或销售网络。跨国（地区）的分公司与母公司之间，企业与当地政府之间，企业与企业之间必然会发生会计信息的传递和会计报表的汇总等问题，需要有一致的会计规则和会计标准。因此，要尽可能地多采用国际通用的会计准则和惯例。

（三）适应搞活企业，深化企业经济体制改革的要求。今后企业经济体制改革的方向是搞活企业，逐步理顺产权关系；增强企业自我约束机制、自我积累和自我发展的机制；规范企业经营行为，防止吃老本、挖国家的短期行为；优化产业结构，压缩固定资产投资过热和消费膨胀失控等等。会计改革就是要与解决上述问题配合，从核算要求上与之相辅相成。

（四）具有一定的超前性，为实现会计核算的规范化、科学化和现代化奠定基础。随着信息量的增多，信息手段的提高，会计核算也必将摆脱目前的基本以手工操作为主的状况。因此，改革中一定要有预见性，才能保持相对稳定性，防止朝令夕改。

三、改革的酝酿过程

深圳的会计改革工作顺应历史的潮流，于1988年8月即开始酝酿。由于市政府的要求和企、事业单位的呼声日益紧迫，引起了市财政局领导的高度重视，决定抽调有志于会计改革的事业单位的总会计师、高级会计师、会计师、财务经理以及高等院校的教授、市财政局有关领导和有关处室具体工作人员共23人，组成了课题研究组，具体又分为准则、制度和报表三个专门工作小组，分头开展有关专题改革的调研和制订条文工作。由于全体课题组同志们的辛勤工作，终于在1989年4月左右完成了初步方案的拟订工作。此后，在近8个月的时间里，先后组织了4次较大规模的较高理论层次的研讨会，对改革方案进行了多方面的论证和修改。参加研讨会的有部、省的领导和专家；各高等院校的博士及硕士研究生导师、教授、讲师、博士及硕士研究生；各企业事业单位的财务主管人员；深圳市政府各有关经济管理部门的有关人员共400多人次。在反复论证修改定稿后，我们又将会计改革方案交深圳中华会计师事务所用电脑进行了一次模拟性的实务操作检验，结果证明我们的改革方案是基本上可行的。

在整个方案的研究制定过程中，我们始终坚持了实事求是、不唯上、不唯书、一丝不苟、严谨治学的作风。既积极大胆地引进国际通用会计准则和会计惯例，又结合中国的国情加以改造，使之适用于有中国特色的有计划商品经济的国情，避免脱离国情的大跳跃。因此，在有些专家、教授参加的研讨会上，对我们的会计改革方案给予了高度的评价，认为我们结合深圳经济特区的实际情况，本着开拓精神，大胆提出旨在适应经济特区经济发展需要的会计制度的构思，必将对我国会计理论和实践起到积极的推动作用。

经过多次向财政部会计事务管理司和广东省财政厅汇报，在征得上级主管部门同意后，从1990年起，我们开始在预算外企业范围内择点试行。目前已有1 000多户企业参与试点。现正准备经修改后，上报市政府，在特区范围内统一执行，从而为深圳经济特区迈向国际化城市尽绵薄之力。

四、会计改革模式的选择

会计模式是指在会计实践中形成的会计揭示方法、控制手段、审计特征和会计实务规范等等的理论概括。会计模式的形成和发展，都要受到社会生产力发展水平、科学技术发展水平、社会经济制度和政治制度的制约。同时，民族文化素质、国际经济贸易往来和人们对会计在经济管理中的地位与作用的认识程度等，也会对会计模式的形成和发展有重要的影响。

目前，理论界比较一致的意见是将当代世界上的会计模式大致分为五大类。一是英国模式，它的主要特点是强调真实与公允，目的是要保护公司债券持有人、债权人与投资者的利益，主要应用于英联邦所属的国家与地区。二是美国模式，它的主要特点是强调公认会计原则，目的是保护投资人，尤其是各个潜在权益的投资者，主要应用于美国及其所影响的国家与地区，如日本、加拿大、澳大利亚等。三是法国、西班牙、意大利模式，它的主要特点是税务定向会计统一会计科目表，目的是为了增加税赋收入、实施产业管理，主要应用于南欧、非洲及南美洲一些国家。四是北欧模式，它的主要特点是极端稳健方法，以企业为中心，目的是保护企业财产，保存企业经济实力，主要应用于北欧一些国家。五是计划经济模式，它的主要特点是高度集权统一的会计制度，目的是强调目标计划，注重实物产量，保护国有资产，应用于一些社会主义国家。

我国现行的会计模式，主要是第五种，施行分门别类的行业会计制度（已达40多种），没有统一的会计准则，有些国际上公认的会计准则也只是部分地

中国财政杂志社

零散地体现在各行各业的会计制度中。由于各种规定过细、过死，制度刚性太强，面对变化万千的经济现象和层出不穷的新情况新问题，即使经常修订会计制度，也无法面面俱到，并总是落在变化了的情况之后。随着经济的发展，改革开放的深入，多元化、综合性、集团式经营已是企业发展的一种重要形式，分行业的会计制度其内涵已无法容纳和全面反映企业的经营活动，使会计信息、会计资料的严重失实和扭曲变形。

经济特区为了适应经济建设事业发展和经济体制改革的需要，必须对传统的会计制度进行改革。首先是要确立经济特区的会计模式，这既是个理论问题，也是个实践问题。鉴于我国已颁布了《会计法》，改革必须依法而行。我们在充分调查研究的基础上，结合我国和经济特区的具体情况，借鉴和吸收国际先进的理论和方法，建立了会计法→会计准则→通用会计制度→企业会计制度这样一个新的会计模式。

会计法是指导会计工作的根本大法，是组织会计核算、充分发挥会计在经济管理中反映和控制两大职能，不断提高企业经济效益的法律依据，也是会计模式的前提和法律依据。

会计准则抽象概括了会计活动的一般原则要求和操作规范，是组织会计核算的理论依据。会计人员可以依据这些准则来处理制度中尚未能明确规定的事项。

通用会计制度又可以说是综合性、标准性或规范性会计制度，它是以股份公司、集团或跨国公司为描述对象而设计的会计载体，容量较大，以便能满足各种行业会计核算的共同需要。

企业会计制度是各个会计主体根据会计法，会计准则和通用会计制度的规定，结合本身具体业务和生产流程等情况而设计的更适合自己使用的会计制度。

这种新的会计模式的主要目的是保护国有资产、保存企业经济实力，维护投资者的权益；坚持真实与公正的原则，遵守国家的政策法令，坚持公认的会计原则。它既有相当的刚性，如会计法和会计准则一般不允许随意更改，又有较大的弹性，如遇到制度中没有规定的新情况、新业务，可以根据会计准则的精神相机处理，因而应变能力较强，比较适合经济特区的实际情况和经济发展的需要，同时，也与世界上大多数经济发达国家或地区的会计模式比较接近，有利于特区进行国际经济交往和开展跨国经营业务。

五、会计改革的主要内容

从目前正在试行的会计改革方案来看，我们的会计改革主要包括两大方面，一是对会计准则的重要性给予充分的肯定，把它看作是指导会计工作的最高原则，以独立的形式予以明文规定。二是依据会计准则，对会计实务方面作了实事求是的规定。具体有以下内容：

（一）建立了深圳经济特区会计准则

我们的会计准则积极地向国际通用的会计准则靠拢，主要内容包括：企业独立原则、继续经营原则、会计期间原则、计量单位原则、真实性原则、一致性原则、重要性原则、稳定性原则、配比原则、权责发生制原则、资本支出与收益支出区别原则、费用分配原则、折旧计提原则等等。在这些原则里，给我们以后实务规定影响较大的主要有三条。第一是真实性原则，要求会计主体所提供的会计信息必须真实可靠，正确全面地反映会计主体的经营情况和财务状况。第二是稳健性原则，要求会计主体在处理会计事项时，必须充分估计风险和损失，不高估资产或收益；对于预计会发生的损失应计算入账，而对可能发生的收益则不预计列账。第三是配比原则，要求会计主体在确定会计期间的经营成果时，必须贯彻权责发生制原则，把与本期收入相关的全部费用从本期收入中扣除，期内收入与其有关的成本费用一起计算入账，配合一致加以确定。我国现行制度中的某些方面的规定就没有很好地切实贯彻以上三条原则。坚持这三条会计准则，则必然要对会计实务方面产生广泛深远的影响。

（二）会计实务改革

会计实务比较繁多，我们根据会计准则，对一些关键的、重大的、带有普遍意义的实务作了详细的规定。主要是这么几个方面。

1.外汇核算。这是特区成立以来会计界讨论最多的问题。方案规定外汇按能反映该种货币的实际价值的汇率折算入账。这样，可以解决过去由于记账汇率与实际价值严重背离，造成会计核算失实，从而产生了虚盈实亏的要纳税、实盈虚亏的不纳税、外汇买卖成了调节利润高低的工具等等一系列不合理问题。

2.存货计价。这个问题在实行承包后的企业中尤需解决。方案规定存货盘存计价，采用历史成本（账面成本）与市价孰低法进行估价。这样可以使企业的存货价值与现值基本一致，消除了因存货价值虚假而引起的利润虚假问题，这对于提高企业经营管理水平，真实反映财务状况无疑是很有意义的。

3.计提坏账准备。根据稳健性原则，在存在商品货币条件下，社会经济活动中总会有债权债务的风险，坏账、呆账时有发生。为了实事求是地面对现实，必须设置坏账准备。这样既可使企业的当期利润较为真实，也可促使企业注意资金回笼，防止过多地占用资金而形成呆账损失。

4.固定资产核算。除了重新肯定市政府已经决定的加速折旧办法以外、我们决定企业在实行兼并、租赁、拍卖、清算、重整或股份化改造时，必须对固定资产价值进行重估，以确保国有资产的安全和投资者的利益。同时，也可以相应地增加企业进行设备更新

的资金来源。

5.设立资本类和证券投资类科目。为适应经济体制改革的需要，面对企业成分的日益复杂化，必须设立资本类科目来反映和核算各方投资者的权益，并让公众了解企业的实收资本状况。随着多层次金融市场的逐步形成和发展，直接的资金市场将成为企业资金的一个重要提供者。设立证券投资类科目，以利于专门反映和核算这一新形式的经济业务。

六、对财政收入的影响

在我国，由于财政形势比较严峻，每一项改革措施的出台，都要考虑财政的承受能力。但是，财政的职能之一，是通过宏观调控来使社会资源形成最佳配置，最大限度地促进社会生产力的发展。一段时期以来，由于会计核算失实，利润虚增现象十分严重，虽然财政当时可以取得一些收入，但留给企业的更多，这些又大部分地转化为消费基金。表面上的暂时繁荣，却潜伏着企业亏损的危机，也造成了企业长期效益不高，财政收入增长乏力的局面。

在实行改革方案以后，把企业利润中的水份挤掉，会影响到财政当年的收入增长，但第二年以后的收入却是建立在比较稳固的基础上，企业本身也可积聚一定的风险准备金，减少了财政的隐患。尤其深圳特区的经济正处于大幅上升的阶段，此时出台改革方案，无疑是最好的时机，绝不会构成财政困难。

据测算，新方案影响的财政收入只有所得税、能源交通重点建设基金和预算调节基金，全面推行的话，大约只影响在3 000万元左右，而这些少收部分并没有转为消费基金，而是留给企业作为生产基金，有助于消除企业隐患。这些资金充实企业实力所带来的生产发展以及社会效益，将从其他方面增加财政收入足以弥补上述的减收因素。

七、改革方案的试行效果

改革方案自1990年初至现在，在1 000多户中试行以来，经过我们多次座谈了解，已经取得了比较好的效果，也得到了各阶层人士的一致好评。有关职能管理部门认为，方案对加强特区经济的宏观调控、规范企业行为、促使其加强微观管理，提高经济效益以及不断深化企业经济体制改革，抑制消费基金膨胀和不断完善我市的投资软环境等方面都有积极的作用，极力主张加快推广进度。

通过试点来看，新方案有利于搞清企业的家底、理顺产权关系。一些企业认为改革后，使得企业的产权关系在会计反映中一目了然，报表分析工作更加方便、准确，减少了工作量。

新方案有利于维护国有资产的安全和增值，并有效地通过企业自我约束来控制“投资饥渴症”。由于方案规定：用于投资的借款利息由投资成本负担，使得企业在举债时，必须首先考虑自己的承受能力，否则会影响到企业的经济效益。因而一些试点企业都注意抓老企业的挖潜改造和企业之间的存量资产的优化组合；研究新项目时，都注意到投资回报率、回收期、承受能力等问题，初步形成了自我约束的机制。

新方案较好地解决了外汇核算失实的混乱局面。通过真实反映外币的实际价值，使企业内部可以加强指标可比性的管理，真实反映了企业的经营成果和存量外汇的实际价值，避免了一些企业的实盈虚亏，虚盈实亏等假账真算的问题。

通过对存货计价、设置坏账准备金、销售界定等新规定，给企业“消了肿”，防止由于长期挂账造成利润虚增，遏止了企业的短期化行为，增强了企业的活力和后劲。一些试点企业的利润都按上述原则作了调整。

新方案还保障了企业技术设备的先进性。由于鼓励加速折旧，以及对折旧免征“两金”等，使企业能有比较充裕的资金及时进行更新改造，从而使技术设备能经常保持领先地位。

新方案有力促进了股份制改造。我市的股份化改造企业已一律执行新方案，这对于向投资者公布会计信息，公平维护各方所有者权益等，都有了明确的保证。新设置的资本及证券投资类科目，正确反映了企业股份化以后的产权关系。

会计改革经过一年多的试点实践，已经产生了较好的政策效应，也普遍受到了企业界的欢迎，已在社会上引起了越来越多人的关注。最近，这项改革也被列为我市五大改革重点项目之一。我们正在进一步地修订和完善。我相信，随着会计改革的全面推行，必将对创造深圳效益起到极大的推动和保障作用。

（深圳市财政局供稿）

推进结构财源建设　促进全省经济发展

陈水文

经济与财政的关系，从哲学上看是作用与反作用的关系，即经济决定财政，财政反作用于经济。要使