

与我国会计改革与发展共成长

应唯■

生逢其时，何其有幸。上世纪七十年代后期，国家恢复了高考。经过一年多的复习苦读，我终于考上梦寐以求的大学，填报志愿时，选择了自认为最适合自己性格的会计专业。1983年大学毕业后，我被分配到财政部会计司制度二处工作，自此参与到中国改革开放以来的会计改革大潮之中。当时制度二处主要从事工商企业、铁路交通运输邮电等行业的会计制度设计和审核，制定布置各行业的年度决算报表等。我的第一个工作任务是审核轻工业企业会计制度，随后又审核了烟草行业会计制度、参与工业企业年度决算报表的设计、布置和讲解年度决算报表的填列方法，参与修订工业企业会计制度等。回首我与会计事业共同成长的岁月，往事清晰可见、历历在目。

一、根据经济体制改革的要求及时调整企业会计标准

上世纪八十年代初，我国实行的是计划经济体制，与之相对应的是“计划决定财政、财政决定财务、财务决定会计”的运行机制，企业会计制度更多依赖于财政、财务规定，会计制度缺乏独立性和统一性。具体表现为：(1) 财务制度与会计制度分别制

定。财务制度规定会计要素的确认和计量(例如，固定资产成本计量方法、固定资产折旧方法和折旧年限的确定等由财务制度规定等)，会计制度仅规定记录和报告(包括会计科目的设置、每项交易或事项的具体账务处理、会计报表的格式和编制方法等)。企业发生的新的交易或事项先由财务制度作出规定，会计制度根据财务制度的规定制定。(2) 基建会计制度与企业会计制度分别制定。(3) 借贷记账法和增减记账法两种记账方法并行。实务中工业企业采用借贷记账法，商业企业一般采用增减记账法。(4) 会计平衡式采用资金占用等于资金来源的等式。按财务制度要求，企业的资金必须专款专用，因此，资金平衡表中的三段式平衡是：用于固定资产投资的资金(称为固定资金)而形成的资产为固定资产；用于日常经营管理的资金(称为流动资金)而形成的资产为流动资产；由专用基金(称为专用资金)形成的资产为专项资产。在三段式平衡模式下，现在的资产负债表在当时称为资金平衡表，其基本要求是：固定资产等于固定资金、流动资产等于流动资金、专项资产等于专项资金。此后，根据国家经济体制改革和经济发展的变化，企业的交易或事项呈现

多样化，三段式平衡已难以继续，改为固定资产+流动资产=固定资金+流动资金、专项资产=专项资金的二段式平衡。

随着社会主义市场经济改革的推进，在对外开放、引进外资的背景下，境外投资者在作出投资决策前，通常需要通过被投资企业提供的相关财务报表了解被投资企业的财务状况、经营成果。但在对外开放初期，外商投资者不了解我国的会计核算模式，也无法理解三段式平衡的原理。面对外商投资者的各种不理解，企业在请示财政部后会将资金平衡表转换为资产负债表，以期让外商投资者理解财务报表。为此，1985年财政部先后发布了《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》，第一次提出“实收资本”的概念，确立了投入资本的各种形式、采用制造成本法、明确了利润分配方法(实现的净利润扣除储备基金、奖励和福利基金、企业发展基金后的差额按合营各方投资比例进行分配)，并且要求合营企业按照中外合资经营企业所得税法的规定，聘请中国政府批准的注册会计师对企业的年度会计报表和全年账目进行审查，出具查账报告。《中外合资经营企业会计制度》突

作者简介：应唯，财政部会计司原巡视员。

破了当时国有企业的会计核算模式，为外商投资者理解财务报表信息提供了基础。

我国企业会计制度改革清楚地表明，企业会计制度基本上随着经济体制、分配制度改革（如企业基金、利润留存、拨改贷、利改税、税利分流、工效挂钩、租赁、承包等），以及对外开放的要求而适时调整的，我国会计制度改革的过程也是不断适应社会主义市场经济体制改革要求的过程。

二、适应资本市场需要适时制定发布股份制企业会计制度

党的十一届三中全会以后，我国逐渐出现了以集体经济为基础的股份制合作制企业，1983年深圳宝安县联合投资公司在深圳首次公开发行股份证。1987年10月，党的十三大报告指出：“改革中出现的股份制形式，包括国家控股和部门、地区、企业间参股以及个人入股，是社会主义企业财产的一种组织方式，可以继续试行”。之后，股份制试点企业（特别是国有企业改制为股份制试点企业）在国内逐渐增加。

上世纪九十年代初我国分别成立了上海证券交易所和深圳证券交易所，一些国有企业进行股份制改制后，其股票上市交易成为公众公司。上市公司财务报表的信息质量、透明度是投资者、监管部门、证券分析人士都十分关注的重要信息。为了规范国有企业改制上市以及股票发行交易等，1992年，国家经济体制改革委员会发布了《股份有限公司规范意见》和《有限责任公司规范意见》（以下简称两个规范意见）；财政部、国家经济体制改革委员会联合发布了《股份制试点企业会计制度》和《股份制企业会计制

度——会计科目和会计报表》（[92]财会字第27号，以下统称股份制试点企业会计制度），以及《股份制试点企业财务管理若干问题的暂行规定》（[92]财改字第14号，以下简称财务暂行规定），作为两个规范意见的配套法规。股份制试点企业会计制度的发布改变了我国长期使用的会计核算模式，使其转变为适应资本市场要求的会计核算模式以及财务报表列报方式，为股份制试点企业编制财务报表提供了国家制定的特定会计标准。

股份制试点企业会计制度是由我所在的制度二处负责起草的，适用于按照规定程序、经批准设立的股份制试点企业，于1992年1月1日起施行。该制度的特点是：（1）会计制度不分行行业制定。（2）统一采用借贷记账法。（3）以权责发生制为会计基础。（4）明确会计核算一般原则，包括合法性（合规性）、真实性、一贯性、可比性、及时性、可理解性、收入与费用配比、划分收益和资本支出、全面性。（5）要求企业对各项财产物资按照取得或购建时发生的实际成本核算。除国家另有规定者外，一律不得自行调整其账面价值。（6）取消三段式平衡模式，取消专用基金、专款专用。资金平衡表改为资产负债表，按照“资产 - 负债 = 股东权益”的等式列报。（7）提出了股东权益的概念。股东权益是指股东对企业净资产的权利，企业的净资产（即全部资产减全部负债后的净额）属股东权益，包括股本、公积金（包括盈余公积和资本公积）、集体福利基金、未分配利润等。同时规定，按股份总数和每股票面价值的乘积作为股本入账，如有差额，作为超面值发行溢价收入处理，计入资本公积金。（8）对某些会计处理作出特别规定，包括要

求企业所持有的股票、债券，在资产负债表中注明市价（如有市价）、应收账款按其余额的一定比例提取坏账准备、企业持有被投资企业50%以上股权的按权益法核算、债券溢折价在债券期间内摊销、长期投资分得的利润和利息要确认当期收益，不再作为利润分配处理（原国有企业会计制度作为利润分配处理）、持有被投资企业50%以上股权的要求编制合并财务报表（经营范围独特的可以不合并，但需附上不合并企业的财务报表）。（9）收入确认中对于长期合同工程（包括劳务），按完成合同法或完工百分比法确认营业收入，要求对企业发生的销售费用、管理费用、财务费用，以及商业企业的进货费用，直接计入营业损益，不计入产品（商品）成本。（10）要求聘请中国注册会计师对企业的年度会计报表和会计账目进行验证，并出具查账报告。

财务暂行规定对企业资金筹集的管理、各类资产的管理、利润和利润分配的管理、终止与清算作了统一规定。要求：（1）界定净资产产权。原有企业改组为股份制企业，首先应自行清理财产、债权、债务，然后委托会计师事务所进行资产评估，由注册会计师出具验资报告，界定原有企业净资产的产权。（2）固定资产允许采用加速折旧。（3）对应收账款计提坏账准备。企业可以根据实际需要，逐年按年末应收账款余额的3%~5%提取坏账准备，计入管理费用。值得一提的是，财务暂行规定对某些原作为财务制度规定的内容作了特别处理，如规定：“固定资产的计价，应当以原价为准。固定资产原价的确认，按《股份制试点企业会计制度》的有关规定办理”，之前，这类问题均属于财务制度

规定的范畴。

1993年至1994年,为了解决内地企业赴香港上市涉及的会计政策统一性问题,财政部陆续发布了股份制试点企业股票香港上市有关会计处理的规定,要求股票香港上市的企业在执行股份制试点企业会计制度时,可以对内地与香港会计政策的差异进行调整:(1)允许企业应收账款坏账准备的计算方法、提取比例由企业自行确定,企业计提的坏账准备与按企业所得税法允许税前抵扣的金额不一致的,在计算应纳税所得额时进行调整。(2)投资企业对被投资单位能够施加重大影响的,在合并报表中采用权益法核算。(3)允许建造合同按完工百分比法或完成合同法确认收入。(4)对资产负债表日后发生的调整事项和非调整事项进行相应的会计处理。(5)对于企业所得税法与会计的差异允许采用纳税影响会计法,会计处理与企业所得税法不一致产生的时间性差异确认递延所得税项。(6)对借款费用资本化的会计处理采用与当时国际惯例相同的处理方法。(7)对短期投资采用成本与市价孰低计量等。这些规定的发布,大大减少了股票在香港上市的企业境内外报表的差异。

1998年,股份制试点企业会计制度改为《股份有限公司会计制度——会计科目和会计报表》。该制度解决了A股、B股、H股会计政策的统一性问题,首次提出了企业编制财务报告所提供的信息应当真实、公允的要求。1999年,面对当时上市公司资产不实等问题,财政部发布了相关规定,要求上市公司对应收款项、存货、短期投资和长期投资进行减值测试,如经减值测试后发现这些资产已发生减值的,计提减值准备,并要求上市公司

作为会计政策变更,采用追溯调整法进行会计处理。通过适时调整上市公司的会计政策,我国会计制度规定的一些会计政策逐渐与国际通行的做法趋于一致。

三、“两则两制”改革

会计具有一定的社会属性,其管理和核算模式与一国的政治、经济制度息息相关,有什么样的政治经济制度,就有什么样与之相适应的会计管理和核算模式。党的十一届三中全会以来,我国致力于经济体制改革,使企业成为自主经营、自负盈亏、自我约束、自我发展的市场经济主体。在经济体制改革过程中,产生了一业为主、多种经营的模式,还出现了联营、合营、合作、租赁、承包、股份制经营等多种形式。企业不同经营模式的出现、经营范围的扩大化、经营方式的多样化、资金来源和利益分配的多元化,使得会计信息不再仅仅为国家宏观管理服务,还需为企业经营者、投资者、债权人等服务,以满足不同信息使用者的需求,这对我国传统的会计管理和核算模式提出了新的要求,建立系统、科学、合理的会计核算体系成为当务之急。

1988年10月30日,财政部会计事务管理司(现为会计司)成立会计准则组,专门研究在改革开放、由计划经济逐渐转为市场经济的背景下,会计如何适应变革,逐渐建立我国会计准则体系。1992年11月30日,经国务院批准,财政部以部长令发布《企业会计准则》和《企业财务通则》,自1993年7月1日起施行。其后,财政部陆续发布了10个分行业的财务制度和13个分行业的会计制度,分行业会计制度包括工业、商品流通、运输(交

通)、房地产开发、对外经济合作、邮电通讯、运输(民用航空)、运输(铁路)、旅游饮食、保险、施工、金融、农业企业会计制度,这次改革简称为“两则两制”。

“两则两制”改革是我国企业会计标准改革的重大举措,是对我国企业会计制度的制定和管理模式的重大突破:

一是制定会计制度的依据发生了变化。我国传统的会计制度制定主要依据国家财政、财务、税务制度,分行业、分部门和所有制制定的企业会计制度主要服务于行业和部门管理的需要。“两则两制”是以《企业会计准则》(基本准则)作为制定行业企业会计制度的主要依据,确立了会计准则的地位,特别是基本准则建立了我国会计的基本概念框架,对制定企业会计制度和具体会计准则起到了统驭作用。由此开启了以业务为主导制定企业会计标准的新模式,也为今后建立我国企业会计准则体系奠定了基础。

“两则两制”改革尽管依然保留了财务制度,在制定会计制度时除了依据《企业会计准则》(基本准则)外,也需依据《企业财务通则》和10个行业财务制度的规定,但会计改革不可能脱离国家财政、财务、税务制度的改革而独立完成,必须与之协调一致,而财务制度与会计制度的规定各有侧重、相互补充,形成了当时条件下具有中国特色的财务会法规范体系。

二是企业会计制度更加统一规范,同时赋予企业在具体会计核算时对会计制度有补充的权限。“两则两制”改革后,不再以部门、所有制、行业制定会计制度,使不同部门、不同行业、不同所有制的企业在统一的会计概念框架下,对相同交易或事项的



会计处理采用相同的会计政策和会计处理方法；在会计科目设置和报表格式规范方面，对相同交易或事项设置相同的会计科目和科目运用方法、在会计报表中使用相同的项目名称等，使会计信息更加统一、规范。另外，“两则两制”改变了以往财务会计制度以国营企业为主的情况，扩大了财务会计制度的适用范围，财务会计制度的制定不再仅仅关注和管理国营企业经营业务产生的财务会计结果，还包括集体、个体、外商等各种所有制的企业。在此基础上，为了适应企业不同经营范围、管理模式等需要，会计制度还允许企业根据实际情况增设、减少或合并某些会计科目。

三是具有同质经营业务的企业可以实施统一的会计制度。在整合过去四十多个分行业、所有制会计制度的基础上，13个行业的会计制度打破了部门、所有制界限，同时也考虑了交易或事项的同质性和核算特点。例如，《工业企业会计制度》将原国营工业企业、集体工业企业、商办工业企业、农办工业企业会计制度等整合为一体，即凡是制造业企业、加工企业、生产产品的企业都以该制度为依据进行会计核算。又如，《商品流通企业会计制

度》是将原来的国营商业企业、集体商业企业、粮食企业、代销合作企业、外贸企业、物资企业、供销企业、新华书店、烟草商业、石油商业、医药商业等十几个行业会计制度整合为一体。

四是制定企业会计制度有了统一规范的基本原则。《企业会计准则》首次明确了会计的四个基本假设(会计主体、持续经营、会计分期、货币计量)，确立了资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六大会计要素，并且规定了各项会计要素的定义和确认计量原则。还提出了会计核算的十二项一般原则，这些原则也是企业对外提供会计信息的质量要求。

五是学习国际、保留国情。“两则两制”改革既借鉴了国际上通用的会计政策、会计处理方法和会计惯例，如允许企业对应收账款按一定的方法和比例计提坏账准备、确定固定资产折旧方法和预计使用寿命要求考虑无形损耗和技术进步因素的影响、允许固定资产采用加速折旧方法等，又保留了我国长期以来经实践检验符合当时国情和财政财务制度的会计政策、会计核算方法，如保留了低值易耗品的核算方法、固定资产折旧开始和终止折旧的时点(当月增加的固定资产

当月不计提折旧，当月减少的固定资产当月仍然计提折旧)、通过会计制度统一规范会计科目的设置、使用范围、账务处理说明和设置统一的会计报表格式及编制说明等。

六是明确了投资者投入的资本、所有者权益的概念和核算。明确了投资者投入的资本属于注册资本的部分确认为实收资本，超过注册资本的部分计入资本公积；同时明确了所有者权益的概念和核算。改变原财务会计制度对于计提固定资产折旧、某些资产损失等通过冲减所有者投入的资金进行处理的方法，企业计提固定资产折旧计入成本费用、处理资产损失等计入当期损益。通过会计制度的处理，明确了产权关系，实现了资本保全，保证了所有者的权益，也明确了经营者的责任。

“两则两制”改革是会计适应国家经济环境的变化所作出的调整，也是我国企业会计核算模式的根本性改变，是会计回归本原的重大创举。通过“两则两制”改革的实施、调账，对企业的一些历史遗留问题(如待处理财产损失、亏损等)通过冲减权益的方式解决，为企业减轻压力、进行下一步会计改革作好了准备。

1993年1月20日，时任国务院总理李鹏在出席全国体制改革工作会议闭幕式讲话中指出：“《企业财务通则》《企业会计准则》是两个很好的文件，是企业走向规范化的重要步骤，也为税利分流打下了基础。”1993年2月，财政部组织相关人员，分别在长春、昆明、镇江、广州等地各举办为期10天的“两则两制”培训班，为各地财政部门等详细讲解《企业会计准则》(基本准则)、《企业财务通则》和相关财务会计制度，以及新旧制度衔接办法。

此后，地方各级财政部门举办了各种层级的培训班，为企业1993年7月1日全面实施“两则两制”作好了充分的准备。

四、具体会计准则和企业会计准则的发布

1992年，全国人大发布《中华人民共和国税收征收管理法》，提出了会计处理与税收法规不一致时，按照税法要求纳税调整的理念。为了适应新的税收征管法，1994年6月29日，财政部发布了《企业所得税会计处理的暂行规定》（[94]财会字第25号），首次将企业的所得税确认为费用，在净利润前扣除，而不再作为利润分配处理；首次规定了企业所得税法与会计处理不一致时的具体会计处理方法，允许企业采用应付税款法或纳税影响会计法（利润表递延法或债务法）对所得税进行会计处理。1995年2月9日，财政部发布《合并会计报表暂行规定》（财会字[1995]11号），首次就合并范围、合并程序和方法作出详细规定。

1997年财政部发布了第一个具体会计准则《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》，从此具体会计准则的制定和发布，只需依据《企业会计准则》（基本准则），确立了企业会计准则（具体准则）独立制订和发布的地位。1998年又陆续发布了《企业会计准则——投资》《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》《企业会计准则——资产负债表日后事项》《企业会计准则——收入》《企业会计准则——建造合同》《企业会计准则——现金流量表》《企业会计准则——债务重组》等具体准则。

2000年，为了配合新修订的《中华人民共和国会计法》“建立国家统一

的会计制度”的要求，2000年12月29日财政部发布《企业会计制度》（财会[2000]25号），之后以《企业会计制度》为主体，配套制定了不同行业的专业核算方法，相继在股份有限公司、外商投资企业和国有大中型企业范围内实施。同时，起草相关文件，要求实施《企业会计制度》的企业从2001年起对固定资产、无形资产、委托贷款、在建工程考虑减值因素，如发生减值的计提减值准备，采用追溯调整法进行会计处理。由此，与应收款项、存货、短期投资和长期投资一并形成了八项资产减值准备计提，业内简称为“八项计提”。经过一系列会计政策调整，实施《企业会计制度》的企业所提供的财务报告基本能够满足当时会计信息使用者对信息质量的要求，上市公司对外披露的财务报告质量逐年提高。

《企业会计制度》的制定和发布，一是为了贯彻落实新修订会计法关于实施国家统一会计制度的要求，统一企业的会计原则、会计政策和会计处理方法，提升会计信息质量。二是结合当时上市公司暴露出的会计准则与当时环境不适应的诸多案例，对原已发布的投资、债务重组、非货币性资产交换等准则的规定在《企业会计制度》中作出调整；《企业会计制度》发布后，同时修改了相关具体会计准则，特别是对公允价值的运用作了重点修改，以与当时企业、监管部门、社会公众所处环境相适应。三是通过不断扩大《企业会计制度》实施范围，使“两则两制”时制定的行业会计制度逐渐退出历史舞台。

我国企业会计标准改革始终紧跟国家经济体制改革、开放、市场需求等，抓住机遇，求真务实，循序渐进。一方面，通过会计制度规范企业

的会计核算；另一方面，加快建设企业会计准则体系，经过一段时间会计制度和会计准则并行，既保留了会计人员长期习惯以会计制度作为企业会计核算的依据，又以会计准则的方式引导会计人员渐渐熟悉、理解会计准则所要表达的对会计要素确认、计量和报告的内容。通过渐进式改革的方式，使社会公众、会计信息使用者、会计信息提供者逐渐适应和熟悉会计准则改革的原由以及对提升企业会计信息质量的意义，在改革过程中才没有造成会计信息的编制和使用的混乱，有序地走上与国际会计准则趋同的道路。

我本人也在会计改革过程中逐渐成长，从过去对会计的懵懂认知，到后来渐渐明白会计存在的真实意义，会计准则制度所确定的会计处理原则和方法，对企业经营过程中发生的交易或事项在财务报表中表达的含义和反映的经济后果是如何重要。因此，在制定每项会计标准时，都是建立在认真踏实谨慎、充分调研的基础上，只有充分研究制定的会计标准才能适应不断变化的环境，满足不同信息使用者对会计信息的需求。

党的二十届三中全会指出，“到二〇三五年，全面建成高水平社会主义市场经济体制，中国特色社会主义制度更加完善，基本实现国家治理体系和治理能力现代化，基本实现社会主义现代化，为到本世纪中叶全面建成社会主义现代化强国奠定坚实基础”。会计作为经济发展必不可缺的基础，要以新发展理念引领会计改革，以高质量发展会计标准建设为蓝图，为全面建设与中国特色社会主义现代化相适应的会计标准而努力。□

责任编辑 王词