

# 《企业会计准则》出台：从会计准则建设启动到行业会计制度发布

周华<sup>1,2,3</sup>(博士生导师)

**【摘要】**中国会计学会率先倡导制定会计准则,财政部会计司主导了会计准则的制定工作。《企业会计准则》中所提出的谨慎性原则引起了激烈的讨论,这对于完善会计立法具有重要意义,但该讨论并未能推动会计准则的制定工作。根据会计准则的要求,结合各行业生产经营活动的不同特点及不同管理要求,财政部分别制定了13个全国性、分行业的会计制度及相关财务制度。我国会计改革从此走上了借鉴国际会计准则和美国证券市场上公认会计原则的道路。

**【关键词】**会计准则;谨慎性原则;行业会计制度;会计改革

**【中图分类号】**F830

**【文献标识码】**A

**【文章编号】**1004-0994(2019)19-0051-8

“在我国明确地提出会计准则、会计原则的概念并把它作为一个重要的会计理论问题进行研究,是在20世纪70年代末80年代初在会计学术界开始的。当时大部分同志对会计准则还不甚了解。”<sup>[1]</sup>虽然率先倡导制定会计准则的是中国会计学会,但后来财政部会计事务司(简称“会计司”)逐步接管了会计准则制定工作。

## 一、财政部会计司1988年启动会计准则建设工作

### (一)1984年:财政部提出会计改革的设想

1984年10月6日,财政部会计司在湖南长沙召开会计改革座谈会,初步提出了会计改革的目标和要求,把会计制度的改革作为会计改革的核心内容。在这次座谈会上,财政部第一次提出了《关于会计业务改革的设想(讨论稿)》,对会计改革的指导思想、主要内容等事项提出了原则性意见<sup>[2]</sup>。

1987年3月,财政部在湖北省襄樊市召开由各省市财政厅(局)会计事务管理处处长参加的会计工作座谈会。会议讨论了财政部拟订的《关于深化会计

改革的几点意见(讨论稿)》《开展抓基础、达标准、上等级,全面提高会计工作水平活动的意见》和《关于加强会计制度管理和建设工作的意见》。会议把进一步推动和深化会计改革列为1987年会计事务管理的八项具体工作之一,提出的要求是研究探讨经济发展对会计改革提出的新课题,为制定一个在全国会计工作中具有指导意义的会计改革纲要和实施方案作好各项准备。

### (二)1987年:中国会计学会酝酿成立会计改革研究组

1987年8月28日至9月4日,中国会计学会年会在北京召开。会议研究确定了《中国会计学会科研规划(1987~1990)》,决定成立会计改革研究组等七个专题研究组。其中,会计原则与会计基本理论研究组的任务是研究中国会计原则(准则),起草研究报告并提交给财政部,这是我国第一次有组织地把研究会计原则(准则)当成一件事情来做<sup>[3]</sup>。

1987年,商业部、财政部联合制定并发布《国营商业会计制度》,自当年7月1日起执行。该制度对

**【基金项目】**中央高校基本科研业务费专项资金项目(中国人民大学科学研究基金研究品牌计划)“我国会计法规体系的优化路径研究——兼论国际财务报告准则的困境及其改进”(项目编号:16XNI006)

1976年以来的商业会计制度作出重大修改,要求国营商业企业按照商品销售收入的一定比例提取商品削价准备。这一规定引发了业界的广泛争议。支持者认为应该建立削价商品准备金,每月按库存商品平均结存额的一定比例进行预提,计入营业成本。反对者则认为预提商品削价准备的做法,不符合马克思主义的认识论,在经营上将会导致失策,而且预先提取商品削价准备,会导致会计报表数字不实,不符合会计核算的要求。

### (三)1988年:财政部会计司起草《会计改革纲要(草案讨论稿)》

1988年4月,财政部会计司起草了《会计改革纲要(草案讨论稿)》。该讨论稿主要由会计司一处处长余秉坚和副处长王军牵头起草,陈毓圭为主要执笔人。

### (四)1988~1989年:中国会计学会会计原则与会计基本理论研究组成立并召开第一次专题理论研讨会

1988年7月5~9日,中国会计学会会计改革研究组在北京召开会计改革专题理论研讨会。财政部顾问、中国会计学会会长谢明以及会计司司长魏克发等64人出席此次研讨会。会议的中心议题包括:①由财政部会计司会计改革课题组提出的现阶段“会计改革纲要”;②责任会计的理论与实践。与会代表对核算制度的改革,提出了以会计准则作为指导全国会计核算工作基本规范的改革设想,还提出了引入“资产=负债+业主权益”平衡公式的建议。魏克发作主题发言,将中国会计学会“会计原则与会计基本理论研究组”界定为“一个为权力机构服务的智力机构,是我们制定会计准则的智囊团”。1988年9月6日,中国会计学会会计原则与会计基本理论研究组成立,娄尔行、葛家澍、阎达五任组长。研究组决定在上海召开第一次专题理论研讨会。

1989年1月7~12日,中国会计学会会计原则与会计基本理论研究组在上海金山召开“会计原则专题理论研讨会”,这是该研究组自成立以来召开的第一次研讨会。会议就会计准则与会计制度的关系等问题进行了讨论,并就制定会计准则事宜达成了共识:一是我国必须制定具有中国特色的会计准则;二是我国首先应制定企业财务会计准则,以后再逐步推广到事业和其他单位;三是会计准则的概念与会计原则基本相同,不必在“原则”和“准则”概念上进行过多的讨论,可采用“会计准则”的名称来规范我

国未来的会计核算与会计报表。该研究组改名为“会计基本理论与会计准则研究组”。研究与制定会计准则,被认为是改变国家经济管理职能的需要,企业所有制形式和经营方向多元化的需要,发展商品经济的需要,对外开放的需要和会计理论建设的需要。

### (五)1988年:财政部发布《对外承包企业会计制度》

1988年10月20日,财政部发布《对外承包企业会计制度》,自1989年起试行,1990年1月1日起正式实施。该制度参照国际惯例,将分散在各个会计单行法规中的一些原则要求集中起来,对这些会计核算的原则要求作出了12条一般规定,并将会计科目分为资产、负债、资本和损益四大类。值得注意的是,该制度第十四条对国外公司的库存材料物资核算作了特别规定。第二十五条对经严格审查确实无法收回的应收账款规定按照审批权限,报经批准后作为坏账损失,冲减预提的“坏账准备”。有学者指出,这在坏账处理上已经开辟了预计损失的先河。第三十条对国外公司库存的主要材料物资的可变现净值低于账面实际价值较大的,规定当地政府可按当地市价或可变现净值确定其价值的,其差额列为当期损失。但其向国内报送的会计报表仍应按国内财务制度的规定办理。有学者认为该制度仍坚持不预计存货跌价损失的立场。给予对外承包企业设在国外的分公司等特别规定,是为了获取当地的纳税利益,但其在向国内报送会计报表时仍应按照国内规定,在报告的利润总额上再加回这项预计的存货跌价损失。这体现了国外机构应服从本国会计制度的要求。

### (六)1988~1990年:财政部会计司组建“会计准则课题组”并形成会计准则(草案)提纲(讨论稿)

1988年10月31日,财政部会计司组建“会计准则课题组”并召开第一次会议,以研究制定会计准则的有关准备工作,这标志着会计准则建设启动。铁道部申请世界银行贷款事件在很大程度上直接影响了会计制度改革和会计准则建设的启动。

当时的会计制度究竟有多么令人费解?之所以以财政部1980年制定、1985年修订的《国营工业企业制度》所规定的会计科目名称和编号、资金平衡表格式和利润表格式作为参照标准,是因为我国的企业会计制度建设从1949年10月开始,就是以工业企业为主导的,即以设计的工业企业会计制度为蓝本,比照设计其他行业的会计制度资金平衡表,是根据专款专用的原则设计的,其显著特点是“三段平衡”:

固定资产与固定基金平衡;流动资产与流动基金平衡;专项资产与专用基金平衡。之所以出现这种报表格式,主要是因为全民所有制企业的资金来源单一,报表内容完全是按照财政制度和财务制度的要求设计的,因此,这种报表控制力较强,值得充分肯定。这种报表一直沿用到1993年分行业的会计制度出台。国营工业企业的利润表也是严格按照当时的财政制度和财务制度制定的,信息量较大,能够比较全面地反映企业的运营情况,因此,同样值得充分肯定。

财政部会计司的“会计准则课题组”与中国会计学会的“会计原则与会计基本理论研究组”各自开展行动,前者虽然参加过后者1989年1月举办的会计准则专题研讨会,但两者的关系直到1990年还不明确<sup>[4]</sup>。后来,两者之间形成了“紧密的、令人满意的工作关系”。正如娄尔行先生所言,中国会计学会会计基本理论与会计准则研究组“成员清醒地认识到:中国会计学会是一个由关心当前会计问题的会计实务工作者和学者组成的全国性学术团体。作为中国会计学会下属的一个分组,研究组理应研究与会计准则相关的各种问题,并以自己认为合适的形式表明自己的见解,发表研究成果。在收到邀请时,可以向会计事务管理司提出建议和咨询意见。而制定和颁布执行会计准则的权力,则明白无误地属于会计事务管理司。”“没有政府的授权,民间机构势将无从着手,或者劳而无功。”<sup>[5]</sup>

1989年3月8日,财政部会计司会计准则课题组公布《关于拟定我国会计准则的初步设想(讨论稿)》和《关于拟定我国会计准则需要研究讨论的几个主要问题(征求意见稿)》。3月下旬至6月初,该课题组到各省市及部分经济特区进行调查研究和座谈讨论,征求财会专家、教授和广大实务工作者的意见。10月30日,国家自然科学基金会批准资助该课题组研究课题《中国会计核算规范体系研究》。11月,国家科学技术委员会软科学基金批准资助该课题组课题《中国会计准则问题研究》。当月,该课题组在广泛调查研究的基础上,正式着手会计准则的草拟工作。1990年4月,该课题组拟定了《中华人民共和国会计准则(草案)提纲》。7~8月,该课题组成员赴天津、上海、厦门调查、征求意见。

1990年9月9~21日,应英国特许公认会计师公会(ACCA)的邀请,财政部会计司第一次独立组团出国考察。张汉兴、蒋岗等五人奔赴英国,对英国的会计准则和会计管理工作进行了为期10天的考察。

考察团团团长张汉兴称,他对英国企业财务会计与税务会计分离的现象印象深刻,他的理解是:在英国,“税法的规定对企业的财务会计政策无直接影响,不一致处通过纳税调整解决,因时间性差异产生的税款差额,在会计上递延处理”。12月,该考察团写出了考察报告《关于赴英国考察会计准则情况的报告》,郑重地提出了“财务会计与税务会计分离”的想法。报告提出:“关于会计与财务、税务的关系,特别是会计与财务的关系,在我国长期表现为一种依存关系。许多与会计有关的财务问题,财务制度不明确,会计就无法进行会计处理,使企业会计工作的正常进行受到影响。这个问题,英国采用调整方法的经验,可以借鉴。”这很可能是财政部会计司日后采纳“分离论”、引入所得税会计规则的主要动因。

1990年11月1日,财政部会计司会计准则课题组形成了第二稿《中华人民共和国会计准则(草案)提纲(讨论稿)》,并在当月19~22日召开的全国会计工作会议暨全国先进财会集体和先进会计工作者表彰大会上进行了讨论。会议还讨论了《会计改革纲要(草案讨论稿)》。著名会计学家娄尔行先生指出,值得注意的是,《中华人民共和国会计准则(草案)提纲(讨论稿)》“首次正式采用会计要素这一用词,并且在称为应用准则的部分,按各种要素分章逐条提出关于准则的设想”,“这是我国会计法制和会计理论建设的重大突破”。该讨论稿将资产负债表上的会计要素区分为资产(没有给出定义)、负债(定义为企业所负的各种债务)、投资者权益、收入(定义为企业经营业务所发生的收入)、费用和成本以及利润和利润分配等6个会计要素。

## 二、财政部1991年发布《会计改革纲要(试行)》

### (一)财政部发布《会计改革纲要(试行)》

1991年7月29日,财政部发布了《会计改革纲要(试行)》,提出“制定统一的会计准则”“拟定基本的、统一的会计报表”的目标。该文件是在深入研究我国国情、总结我国历次改革经验的基础上提出的,初步明确了我国会计改革的指导思想、目标、主要内容及改革过程中需掌握的政策等一系列重大问题。

### (二)《企业会计准则第1号——基本准则(草案)》的形成

财政部于1991年11月26日发布了《企业会计准则第1号——基本准则(草案)》,并向各省市以及国务院有关部门征求意见。该草案汲取了西方国家



会计准则的精华,形成了12条一般原则,包括合法性、真实性、可比性、有用性、一贯性、及时性、明晰性、配比原则、权责发生制、历史成本、划分收益性支出与投资(资本)性支出、全面性。值得注意的是,该草案规定了“合法性原则”,没有采纳学术界从美国证券市场上的公认会计原则翻译过来的“谨慎性(稳健性)原则”。这种立场符合“记账行为必须具备原始凭证”的会计原理,因而值得肯定。

### 三、1992年2月财政部召开第一次会计准则国际研讨会

#### (一)深圳市出台《深圳经济特区企业会计准则(试行)》

深圳市财政机关特区会计改革课题组于1989年年底完成《深圳经济特区会计改革方案(试行)》的制定工作。该方案要求参照国际会计准则,结合特区实际情况来制定特区会计准则,以股份有限公司为载体推行“资产=负债+所有者权益”的会计模式,打破行业、地区、所有制分割,建立特区通用的示范性会计制度。1991年12月,深圳市人民政府第二十一次常务会议正式通过《深圳经济特区企业会计准则(试行)》,并于1992年1月1日颁布,自1992年1月1日起实施。它既是我国第一部会计准则,也是我国第一部会计准则方面的规章。该准则的出台,为我国会计准则制度的全面改革,特别是与国际会计准则制度接轨起到了铺垫作用。

#### (二)我国主办的第一次会计准则国际研讨会

1992年2月26~28日,财政部在深圳市举办第一次会计准则国际研讨会,广泛深入地研讨了如何建立中国特色的会计准则、制定会计准则如何借鉴国际经验等问题。这是我国官方主办的第一次专门研讨会计准则问题的国际会议。这时,全国已经建立500多家会计师事务所,注册会计师已经发展到6700多人。财政部会计司组织将国际会计准则委员会颁布的31项会计准则全部翻译成中文,并从1981年起陆续在《会计研究》杂志上发表,其中第1~24项国际会计准则还先后汇总为三本专辑并公开出版。国际会计师联合会附属的国际审计实务委员会(IAPC)已经发布的27项国际审计准则及相关文件,也全部被译成中文,并在中国会计学会、中国注册会计师协会主办的会计刊物上公开发表<sup>[5]</sup>。

该会议分别由财政部会计司司长张德明、副司长张汉兴、余秉坚同志主持。娄尔行教授、葛家澍教

授、阎达五教授、蒋岗分别以《中外会计准则的比较研究》《制定中国会计准则如何借鉴国际经验》《关于中国会计准则模式、结构的研究》《制定中国会计准则的初步实践》为题向大会作了学术报告。杨纪琬先生提出了组建“财政部会计准则评审委员会”或“评议组”的设想。国际会计准则委员会主席亚瑟·怀亚特出席会议,介绍了国际会计准则的产生、发展、机制和现状及会计准则国际协调的相关成果。

蒋岗还在会上介绍了制定会计准则的具体思路和框架。他指出:中国会计准则,设想由基本准则和具体准则两个层次组成。具体会计准则,主要是根据基本会计准则的一般要求,对各种经济业务作出具体规范。在今后的三年里,将计划按照需要和可能,完成若干个具体会计准则,主要有固有资产会计、无形资产会计、存货会计、外币业务会计等。值得注意的是,蒋岗<sup>[6]</sup>特地提到了会计法规制定者关于“谨慎性原则”的理念分歧,“在一般原则中要不要规定审慎(稳健)原则问题,我国会计界看法不尽一致,稳健原则是一个含义宽泛的概念,对其界定并不十分严格,根据我国具体情况,不宜笼统地在一般原则中规定‘审慎原则’的内容。对有关审慎原则的运用,在有关会计要素和会计报告准则中,分别对提取坏账准备、采用加速折旧等会计处理作了具体规定”。

会议的专题报告提出了一些富有理论价值的观点,扼要如下:①“合法合规”对我国的会计核算具有显著的、带有根本性的影响,可列为一项基本假设。合法性是最重要的会计信息质量特征。②会计信息质量要求首先是真实性。③严格地说,没有一种信息,包括预期的现金净流动信息,是与所有决策者都相关的。④以往几十年中,我国会计事务管理机构从未采纳“稳健主义”这一会计倾向或偏见。至于审慎,迄今论者意见不一。一切估计的损失如坏账损失、存货跌价损失等都只能在账外、表外披露。⑤营运资金对我国会计工作者来说是一个既生疏又不好理解的概念。⑥我国会计要为国家宏观经济调控服务。⑦如果没有统一性,会计信息在宏观经济管理中的价值是不可想象的。⑧我国把利润列为单独的会计要素,是尊重我国传统,基于我国历史悠久的会计实务。

在问答环节,杨纪琬先生针对要不要制定管理会计准则的问题指出,“是不是要对管理会计准则的内容在一个国家之内加以规范,我看条件还不成熟。由于管理会计主要是为企业内部管理服务,好像不需要在各个企业之间有一个统一的规定”。娄尔行教

授针对审慎原则是否应列为会计的一般原则这一问题指出,“我认为审慎原则只能在具体情况下加以考虑,审慎性原则并不是我国的普遍原则,不能作为一项一般原则<sup>[5]</sup>”。这些充满智慧的回答至今仍具参考价值。蒋岗提出,“我国现有的会计人员素质不算高,执行新的会计准则还要加强会计人员的培训,不断提高现有会计人员的知识和业务水平<sup>[5]</sup>”。这种观点表明准则制定者已经被境外中介行业、商业机构引入迷局,不自觉地给会计人员迎头一棒,主观上虽无恶意,但客观上起到了吓唬会计人员的效果,存在过度高估国际会计准则的倾向。显然,在当时准则制定者的潜意识里,国际会计是高高在上的。时至今日,长期的以讹传讹使得这种观点仍然很有市场,值得人们警惕。甚至有人向大卫·凯恩发问:“在世界上有没有一些国家,税法服从于会计准则,而不是会计准则服务于税法?”这种设问缺乏对法律的层级效力的了解,令人吃惊。凯恩先生答道:“我想实际上这样的国家没有。如果这样,实际上就是政府把税法的制定权力下放给会计准则专门制定机构……我们在这里不能过分强调会计准则与税法的差异。我们说税法与会计准则在许多方面是有共同点的。”凯恩先生强调,“任何企业都必须遵守本国会计法规和会计法律。我们不是要求它们不去遵守法律,而是希望他们去修改法律<sup>[5]</sup>”。

会议还讨论了谨慎性原则、实质重于形式和研究开发费用等有争议的问题。财政部会计司司长、中国注册会计师协会秘书长张德明在会议结束讲话时宣布:“在1992年内,我们将正式发布《企业会计准则第1号——基本准则》;草拟完成包括固定资产、折旧、无形资产、短期投资、存货、应收账款与坏账、资产负债表、利润表、财务状况变动表、长期投资、成本核算、收入确认、所得税、递延费用、研究开发、专项拨款、负债性基金、投入资本及投资公积、收益分配、金融业会计等20个准则。在今后3年内,陆续草拟或发布40至50个具体的和特定行业的会计准则。”<sup>[5]</sup>

1992年3月28日,国务委员兼财政部部长王丙乾在会计司报送的《会计准则国际研讨会总结》上批示,“为适应改革的新形势,应加快研究和制定会计准则”<sup>[1]</sup>。

### (三)财政部会计司开始推出“会计准则丛书”

财政部会计司为配合会计准则项目研究和企业会计准则的起草,从1990年开始有组织地进行国际会计准则、公认会计原则等域外规则的翻译、介绍,

自1992年起陆续推出了“会计准则丛书”。“会计准则丛书”的出版,旨在推荐国内外有关会计准则研究的最新成果,系统讲解我国会计准则,全面介绍国际组织和有关国家制定会计准则的经验,不断地推动我国会计准则制定和实施的进程。

1992年8月出版的《国际会计准则》一书,是我国官方出版的第一本全面介绍国际会计准则的书籍。书中收录的国际会计准则译文大多曾在《会计研究》杂志上发表过,译者分别是莫启欧、潘晓江等8人。财政部会计司出于“便于系统查阅和学习”的考虑,“约请莫启欧、潘晓江两位同志在原译文的基础上,根据国际会计准则委员会正式发布的《国际会计准则1991/1992》英文本重新校译,按照英文本的编排次序汇编出版。同时,由莫启欧、吕众文同志将每项会计准则的主要内容进行了摘编,以利阅读”。该书收录了国际会计准则委员会已公布的31份国际会计准则中的29项尚未被取代的准则。

财政部会计司和中国会计学会及时组织翻译了修订后的包括存货、收入、企业合并等在内的10项国际会计准则,并于1995年1月以《国际会计准则(1993年修订)——财务报表可比性》为题作为“会计准则丛书”之一正式出版。1999年1月,会计准则委员会组织成立了国际会计准则中文翻译审核专家组。2000年7月,该专家组翻译审核的《国际会计准则(2000年)》中文版正式定稿出版,标志着我国国际会计准则翻译工作进入了一个新的阶段。

从上述资料可知,在境外中介组织的诱导和会计学术界的渲染下,会计准则立法机关对域外规则的认识出现了较大偏差。一是误以为存在会计国际惯例,可用于指导我国的会计立法。在理论上,不可能存在国际统一的会计制度。二是误以为国际会计准则的制定机构(国际会计准则委员会)属于国际组织,其实它只是民间团体。三是误以为公认会计原则是美国的会计法规,但它只是美国证监会下的证券信息披露规则,而不是美国联邦的统一会计制度。从立法的角度来看,根本不存在美国统一的会计法规,更不存在国际统一的会计法规。四是在选取参照蓝本时,过度偏重英文蓝本,缺乏对照、辩证分析。

### 四、1992年5月我国发布《股份制试点企业会计制度》

我国的证券市场从恢复到快速发展,只用了十年的时间。1984年7月,我国第一家股份制企业——

北京天桥股份有限公司公开发行股票。1990年11月26日,中国人民银行批准成立上海证券交易所。11月27日,上海市人民政府发布《证券交易所管理办法》。12月19日,上海证券交易所开业。1991年4月11日,中国人民银行正式批准成立深圳证券交易所,7月3日,深圳证券交易所开业。

1992年5月23日,财政部与国家经济体制改革委员会联合颁布《股份制试点企业会计制度》,该制度包括制度规定和会计科目与会计报表两大部分。与其他会计制度相比,主要有以下三个特点:一是不分行业、部门和所有制。二是规定的合法性、分期核算、人民币为记账本位币、借贷记账法、真实性等12项会计核算原则符合我国即将发布的《企业会计准则——基本准则(草案)》的要求。三是适合我国国情,借鉴国际惯例。一方面,采用了国际上普遍采用的资产、负债、股东权益的概念及资产负债表、成本核算的制造成本法等;另一方面,在制度的结构上,规定了企业所使用的科目名称及其核算内容,以及向外报送报表的种类、报表名称、报表格式及其编制方法等。该制度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<sup>[7]</sup>。

值得注意的是,该准则规定的权益法缺乏理论依据,是实践中财务操纵的常用工具之一<sup>[8]</sup>。

1998年,财政部对《股份制试点企业会计制度》进行了修订,形成《股份有限公司会计制度》,适应了我国企业改组上市以及在境内外发行A股、B股、H股筹资的要求<sup>[9]</sup>。

## 五、1992年6月我国发布《中华人民共和国外商投资企业会计制度》

1991年4月9日,第七届全国人民代表大会第四次会议通过《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》。1991年6月30日,国务院颁布《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》。1992年6月24日,财政部发布《中华人民共和国外商投资企业会计制度》,与中外合资经营企业会计制度相比,该制度扩大了适用范围、增加了有关中外合作企业特有的会计方法,还对以下内容进行了修改:汇兑损益、“实收资本”账户核算方法、坏账准备计提、产成品或商品的年度损失、权益性长期投资的核算方法、加速折旧法、应付公司债券溢价或折价的摊销方法、资本以及收入实现的条件

等。总之,《中华人民共和国外商投资企业会计制度》更广泛地借鉴了国际会计惯例<sup>[7]</sup>。

## 六、1992年11月我国发布《企业会计准则》

财政部还为会计改革做了充分的舆论准备。《人民日报》于1992年6月11日刊发国务委员兼财政部长王丙乾同志的文章《加强会计工作促进经济更快地发展》。文章指出,要“立足我国实际,大胆借鉴国际经验,制定和实施财务会计准则”。6月25~26日,财政部会计司在京郊门头沟召开由国务院有关部门、委、局、总公司以及首钢等在京大中型企业财务部门负责人参加的会计准则座谈会,就会计准则草案进一步征求有关部委和企业代表的意见,该会议在尽快发布实施会计准则问题上达成了共识。7月8日,中央电视台的“新闻联播”节目播出“中国会计制度酝酿重大改革”的新闻。次日,《人民日报》刊发头条新闻《中国会计制度酝酿重大改革》,中央人民广播电台的“全国各地新闻与报纸摘要联播”节目的头条新闻也对会计改革进行了前期宣传<sup>[10]</sup>。10月6日,财政部发布《关于深化会计改革,加强会计工作,促进经济更快、更好发展的意见》,明确提出了“制定会计准则,改革会计核算制度”的要求。11月16日,《国务院关于〈企业财务通则〉、〈企业会计准则〉的批复》(国函[1992]178号)批准财政部发布实施《企业会计准则》,从而使其成为迄今为止唯一一部位列行政法规的会计准则。11月30日,按照国函[1992]178号文件,财政部部长刘仲黎签发第4号令发布《企业财务通则》、签发第5号令发布《企业会计准则》(统称“两则”),自1993年7月1日起施行。

会计法规制定者指出,制定会计准则是适应我国经济结构发展变化的需要,是适应政府转变职能、企业转换经营机制的需要,是适应市场经济体制、加强国家宏观调控的需要,是适应对外开放的需要。蒋岗<sup>[11]</sup>认为,与以往的会计核算制度相比,《企业会计准则》具有如下几个特点:①抛弃“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的所谓‘三段平衡’”,将过去长期使用的“资金来源=资金占用”的会计平衡等式,改为国际上通用的“资产=负债+所有者权益”的会计平衡等式。②大幅简化折旧的会计核算手续。③改变以往的完全成本法,实行制造成本法。④引入谨慎原则。具体体现为两点:一是按照国家规定允许企业按应收账款的一定比例计提坏账准备;二是允许企业选择具体的



折旧方法、确定加速折旧幅度。⑤对外公布的会计报表只编报资产负债表、损益表、财务状况变动表以及会计报表附表。这次改革后,不再要求工业企业报送成本报表。⑥企业会计统一采用借贷记账法。

从《企业会计准则》的内容及其与随后发布的行业会计制度的关系来看,该准则实际上是具有理论框架(即概念框架)性质的基本准则。该准则所给出的会计要素的定义值得称道,堪称会计立法的典范。例如第二十二条规定,“资产是企业拥有或者控制的能以货币计量的经济资源,包括各种财产、债权和其他权利”。这一规定将资产定义为特定的民事权利,可以说是迄今为止会计法规给出的最为简洁、妥当的资产定义。该准则将国家宏观经济管理的要求纳入相关性原则,而没有照搬美国证券市场上的公认会计原则仅仅将投资者视为会计信息的首要使用者的失当立场,尤其值得肯定。但该准则也存在些许硬伤:所定义收入乃是取其狭义(仅指营业收入),费用乃是取其广义,从而导致“收入-费用≠利润”,该文件不得不另行给出利润的定义。尤其值得注意的是,谨慎性原则的出台和权益法的引入,为域外的失当规则侵入我国会计法规创造了机会。预期盈亏由此登堂入室,会计规则的弹性化和会计造假的合规化也由此正式拉开大幕。

就其性质而言,1992年的《企业会计准则》属于基本准则,第一部具体准则的出台则在1997年。

在描述我国有没有会计理论结构时,人们通常认为基本准则相当于美国证券市场上的“公认会计原则”的概念框架或理论结构。但会计法规制定者指出,这种说法值得商榷,基本准则并不等同于财务会计概念框架。“我们1992年制定发布的《企业会计准则》主要是规范行业会计制度的准则。将来时机成熟后,在这个基础上对准则进行修订,做进一步的完善,才能形成中国会计准则体系的第一个层次。”

《企业会计准则》出台后,为了便于企业会计人员掌握新知识,财政部会计司组织编写了《企业会计准则讲解》,其中有很多地方给出了相当精辟的见解,例如:该书第37页指出,“由于假定企业是持续不断地经营下去的,企业的资产价值将以历史成本计价,而不是采取现行市价”。但也有一些缺乏合理性的“讲解”,如该书第89页对商誉形成的讲解,所说的实际上是商业信誉,而不是会计上的“商誉”。同时提到的“转让价格超过被收买企业的净资产”的差额,才是会计学上所炮制的商誉。值得说明的是,《企

业会计准则讲解》归根到底是一部学术著作,其讲解属于学理解释、无权解释,应当不具备法律效力。自此以后,凡是准则说不大清楚的事情,大多会在讲解中给出解释。

## 七、谨慎性原则和资产减值会计浸入我国会计法规

虽然谨慎性原则饱受争议,但它还是被写入了1992年出台的一系列会计法规。《股份制试点企业会计制度》第二十三条允许股份制试点企业按照应收账款余额的规定比例提取坏账准备并计入当期损益;外商投资企业会计制度允许外商投资企业计提坏账准备和存货变现损失准备;《企业会计准则》首次把谨慎性原则列作企业会计的一般原则,允许企业计提坏账准备。《企业会计准则》第十八条规定,会计核算应当遵循谨慎原则的要求,合理核算可能发生的损失和费用;第二十七条第二款规定,应收账款可以计提坏账准备金。《商品流通企业会计制度》延续了《国营商业会计制度》关于商品削价准备的规定。之后,资产减值的范围逐渐扩大,见下表。

我国会计法规中资产减值会计的引进过程

	1992a	1992b	1992c	1998	1999	2000
应收账款的坏账准备	○	○	○	●	●	●
存货跌价准备	—	○	●	○	●	●
短期投资跌价准备	—	—	—	○	●	●
长期投资减值准备	—	—	—	○	●	●
(其他应收款的坏账准备)	—	—	—	—	●	●
委托贷款减值准备	—	—	—	—	—	●
固定资产减值准备	—	—	—	—	—	●
在建工程减值准备	—	—	—	—	—	●
无形资产减值准备	—	—	—	—	—	●

注:●义务性规定。○授权性规定。○仅针对B股、H股和境外上市公司。1992a:《股份制试点企业会计制度》;1992b:《外商投资企业会计制度》;1992c:《企业会计准则》和分行业会计制度;1998:《股份有限公司会计制度》;1999:财会字[1999]第43、49号;2000:《企业会计制度》。

## 八、13个行业会计制度的发布

根据《企业会计准则》的要求,结合各行业生产经营活动的不同特点及管理要求,财政部制定了包括《工业企业会计制度》《商品流通企业会计制度》《金融企业会计制度》《保险企业会计制度》等在内的13个全国性、分行业的会计制度及相关财务制度(统称“两制”)。这13个行业会计制度的会计规则与

《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。《企业会计准则》中所规定的坏账准备、权益法、借款利息资本化和汇兑损益等规则被13个行业会计制度普遍采用。

值得注意的是,《企业会计准则》虽然提及权益法,但并未给出理论依据或者操作规则。《工业企业会计制度》也没有给出权益法的理论依据,而只是笼统地规定了操作规则:股票投资采用权益法核算的,应根据接受投资企业所有者权益的增加,按持股比例计算本企业所拥有的权益的增加额,借记“长期投资(股票投资)”科目,贷记“投资收益”科目。接受投资企业的所有者权益减少,作相反分录。分得的股利,借记“银行存款”等科目,贷记“长期投资(股票投资)”科目。因此,当时的权益法实际上是比照《企业会计准则讲解》一书进行处理的。

其中,《商品流通企业会计制度》是在属于商品流通领域的商业、粮食、对外贸易、物资供销、供销合作社、图书发行(新华书店)等十几种会计制度的基础上进行合并、调整制定而成的。该制度除了引入《工业企业会计制度》的新规则,还延续1987年《国营商业会计制度》中关于“商品削价准备”的规定,要求企业设置“商品削价准备”科目核算企业对库存商品预计可能发生的削价损失(指已销商品的售价低于进价的差额)而从成本中提取的削价损失准备。原来国营商业企业按照商品销售收入的一定比例提取商品削价准备的会计规则停止执行。该制度的起草者所参照的“国际惯例”,其实就是所谓的“成本与市价孰低”原则。会计法规制定者对“国际通行的稳健会计原则”笃信不疑,其理念是:“根据稳健会计原则,企业应当提取坏账准备,发生坏账时通过坏账准备核销。现在‘三角债’特别严重,不提坏账准备,利润虚增;提坏账准备,加大费用,利润真实了。”

会计法规制定者认为,“两则”“两制”改革建立了企业资本金制度,改革了固定资产折旧和企业成本核算制度,统一采用了借贷记账法,引入了国际上通行的资产、负债、权益、收入、利润等要素,形成了以资产负债表、损益表和财务状况变动表为核心的财务报告体系,改变了若干年来国务院几十个部门一个部门一本制度、各自为政的状况<sup>[9]</sup>。“两则”“两制”的出台不仅仅是微观经济领域的重大改革,也是整个经济体制改革的重大举措,在财会队伍、财经战线、经济工作中产生了强烈的反响。会计法规制定者

指出,“财务会计改革也有一个抓住机遇的问题”。会计法规制定者认为,会计改革抓住了这次机遇,“两则”“两制”至少下放给企业七个方面的理财自主权:企业资金筹集权;企业专项资金灵活使用权;技术开发费可以根据需要提取;业务活动费不必时时报批;折旧速度选择权;坏账准备和削价准备金提取权等等。由此两相比较可以看出,在会计改革之前,企业经营的自主权是受到很多限制的<sup>[12]</sup>。

#### 主要参考文献:

- [1] 财政部会计事务管理司.企业会计准则讲解[M].北京:中国财政经济出版社,1993(1):239~246.
- [2] 杨纪琬主编.中国现代会计手册[M].北京:中国财政经济出版社,1988:100.
- [3] 陈毓圭.会计准则讲座[M].北京:中国财政经济出版社,2005:16.
- [4] 娄尔行,张为国.会计理论与会计准则研究组工作情况汇报[J].会计研究,1990(3):23~25.
- [5] 财政部会计事务管理司编.改革与借鉴——会计准则国际研讨会(深圳·1992)[M].北京:中国财政经济出版社,1992:12~345.
- [6] 蒋岗.制定中国会计准则的初步实践[J].会计研究,1992(2):26~30.
- [7] 杨纪琬.我国会计改革的历程与前景[J].财经研究,1994(3):38~43.
- [8] 周华,戴德明,徐泓.股权投资的会计处理规则研究——从“权益法”的理论缺陷谈起[J].财贸经济,2011(10):47~54.
- [9] 刘玉廷.中国会计改革开放三十年回顾与展望(上)——我的经历、体会与认识[J].会计研究,2008(12):19~26.
- [10] 葛家澍,刘峰.会计理论——关于财务会计概念结构的研究[M].北京:中国财政经济出版社,2003:273.
- [11] 蒋岗.认真贯彻实施企业会计准则促进社会主义市场经济的完善与发展[J].会计研究,1993(2):1~7.
- [12] 张佑才.关于制定和实施“两则”“两制”的若干问题[J].会计研究,1993(4):1~21.

作者单位:1.中国人民大学商学院,北京100872;2.中国人民大学财务会计研究所,北京100872;3.中国人民大学会计创新应用支持中心,北京100872