

KUAIJI GAIGE LILUN YU SHIJIAN TANSUO

2007年度北京会计学会会计优秀论文选

会计改革理论与 与实践探索

北京会计学会 编

 经济科学出版社

2007 年度北京会计学会会计优秀论文选

会计改革理论与实践探索

北京会计学会 编

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计改革理论与实践探索: 2007 年度北京会计学会会计
优秀论文选 / 北京会计学会编. —北京: 经济科学出版社,
2008. 8

ISBN 978 - 7 - 5058 - 7508 - 1

I. 会… II. 北… III. 会计制度 - 经济体制改革 - 中国 -
文集 IV. F233. 2 - 53

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 132723 号

责任编辑: 谭志军

责任校对: 杨 海

版式设计: 代小卫

技术编辑: 潘泽新

会计改革理论与实践探索

北京会计学会 编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编室电话: 88191217 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

汉德鼎印刷厂印刷

永胜装订厂装订

787 × 1092 16 开 20 印张 450000 字

2008 年 8 月第 1 版 2008 年 8 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5058 - 7508 - 1/F · 6759 定价: 40.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

序

2007年1月1日起,我国上市公司率先实施了新的企业会计准则体系,国有企业及国有控股企业实施了修订后的《企业财务通则》。这是我国会计制度发展史以及会计实践历史中具有里程碑式的一年。

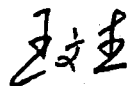
会计信息作为基础经济信息之一,无论在宏观经济指导还是在微观经济管理方面,都具有不可替代的重要作用,会计信息的可靠性和有用性越来越受到人们的关注。特别是在经济全球化的今天,会计信息作为世界通用的商业语言,其规则与国际会计惯例的趋同是我们的必然选择。然而,在趋同及其应用过程中,带来了许多诸如公允价值应用、会计信息的经济后果与社会后果、会计政策选择、财务风险控制等一系列新的挑战。首先,随着我国政府机构改革、政府采购制度的建立和实施,有关政府的社会公共服务职能日益显现,如何进行政府会计改革,加强其财政监管,提供可靠、有用的政府会计信息,是摆在我们会计研究面前的一项紧迫而艰巨的任务。其次,作为与政府机构逐渐脱钩的事业单位,如何进行其会计改革,构建完整有效的非营利组织会计规则,服务于相关会计信息需求,也是我们会计理论界与实务界非常关心的课题。第三,如何建立和完善企业内部控制制度,控制财务风险,提高运行效率,更是我们政府、企业关注的重要问题之一。今年6月28日,财政部、证监会、审计署、银监会、保监会联合发布了《企业内部控制基本规范》,自2009年7月1日起先在上市公司范围内施行,鼓励非上市的其他大中型企业执行,这是我国会计管理中的又一件大事,值得我们深入研究探讨。

可喜的是,北京会计学会紧紧抓住上述问题,在2007年除了积极组织参加全国第三届会计知识大赛、组织专题研讨外,又一次组织了2007年度会计学优秀论文评选工作,获奖的论文作者涵盖了高等学校、企业单位和行政事业单位等各个方面,既有专家学者又有基层实际工作者,既有理论又有实践,研究成果也涵盖了会计理论、会计

史、企业会计、政府会计、事业单位会计、会计教育、内部控制制度等各个领域，表现出了严谨的科学态度，具有很强的代表性，提出的一些创新性观点，贴近实际，贴近生活，具有较高的理论价值和实践参考价值。

在此，祝愿北京会计研究更加繁荣，多出成果，出好成果，取得更大的成绩！

北京会计学会会长



2008年7月

目 录

第一部分 首都高校类

我国企业会计改革的回顾与思考	付 磊 (3)
试论财政支出项目绩效考评方法的选择	崔也光 马 跃 王玉玲 (15)
合并财务报表中产生的递延所得税的确认和计量	张志凤 (21)
从通用到丰田：产业金融在企业价值提升中的作用 及启示	宗文龙 叶 友 (30)
挑战与变革：基于信息社会环境的会计理性思考	蔡立新 崔也光 (39)
电力企业风险管理组织创新：监审工作委员会模式简论	张庆龙 (48)
石油上市公司会计信息披露问题的研究	郭 娜 (60)
电子商务环境下财务预警系统的瓦解与重构	王凡林 (66)
可持续增长率模型的比较与应用分析	闫华红 (71)
试论纳入环境因素的资源型企业绩效评价	田翠香 蔡 炯 郭兰英 (78)
作业基础预算的运用流程初探	王 鑫 戚艳霞 (82)

第二部分 企业类

新加坡淡马锡公司董事会运作模式研究	徐宝君 陈胜华 陈建光 (91)
论加强国有企业战略和决策管理的风险防范	孙宝珩 (106)
试论分包工程的会计处理	何广涛 (111)
公司理财视角下的价值动因分析	刘丽华 (116)
会计电算化对会计工作方法的影响探讨	李 明 (125)
浅议酒店财务管理	张静娟 (135)
浅谈《企业会计准则第 9 号——职工薪酬》在劳务派遣中的	

运用	郑淑娟 (139)
企业现金流的内部控制	邬琦 (144)
浅议企业内部会计控制	裴丽雯 (159)
企业全面预算管理中存在的问题及对策	李燕英 (167)

第三部分 行政机关、事业单位类

公益性城市公交行业财务合理成本与

调整机制研究	谷胜利 李凌 王兆荣 蔡志刚 (173)
新会计准则实施后上市公司盈余管理研究	赵治纲 (181)
房地产企业运用投资性房地产准则情况分析	王晨明 (188)
公路工程款支付审批凭单管理	李爱武 (199)
开展项目成本核算, 完善医院财务	

管理	王辰 张仁华 吴幼裴 柴冬丽 (204)
对完善财政对账工作的思考	欧晓勋 邵学红 李耀丽 (212)
昌平区社区卫生财务工作情况的调查	李淑敏 刘长顺 (218)
加强财政投资评审, 服务公共财政改革	吴东方 谢光育 邵丽莉 (224)
试论医院固定资产管理	贾辉 (231)
加强朝阳区货币资金内部控制的对策	王秋华 (235)
关于宣武区实行零余额账户改革情况的调查报告	赵跃玲 徐盛红 (241)
政府采购领域商业贿赂的根源与防范	侯立华 翟勤 (249)
加强管理, 规范代理记账行为	毕富安 周毓茜 (254)
适应财政管理, 创新财政监督	赵淑芹 邵琳 (258)
对事业单位部门预算管理的思考	张功 (262)
会计信息失真的危害、成因及对策	白学东 (266)
浅谈财政监督防范和治理会计信息失真	孙晓燕 (273)
关于行政事业单位固定资产管理的探讨	张少京 (279)
成本核算在医院管理中的应用和发展	刘智慧 (283)
浅谈会计国际化	龚敬 (287)
试论内部审计的职能——关于内部审计职能的探讨	于文平 (291)
新经济条件下企业内部控制问题探讨	任雪芹 (296)
论医院固定资产日常管理	冯升平 (302)
对会计电算化工作中出现的问题分析及对策探讨	郭立新 (305)

后记	(313)
----------	-------

第
一
部
分

首都高校类

我国企业会计改革的回顾与思考

付 磊

【摘要】我国企业会计改革历经30年，其中具有标志性的改革措施是1993年公布的会计准则、2001年公布的企业会计制度、2006年公布的企业会计准则。我国企业会计改革的经验有：改革必须与国家经济改革紧密相连；改革必须处理好国际趋同与国家特色的关系；改革必须循序渐进；改革的进程与战术必须顺应实际情况的变化。今后的改革中，需就下列方面进一步做好工作：跟踪国际新变化；关注非上市企业会计规范；研究和制订企业成本核算指导意见；加强和改进对企业的会计监管；加强对改革效果的检验；加强企业会计改革与其他改革的协调。

【关键词】企业会计 改革 回顾 思考

改革开放以来，我国的会计工作发生了巨大变化，这一变化涉及会计的各个方面，本文仅就这一时期企业会计的改革发展进行粗浅的探讨。这是因为，企业会计是现代会计的重心，体现了现代会计的基本面貌；对改革开放以来企业会计发展变化的研究，可以把握我国会计改革的主脉络。

一、我国企业会计改革开放的经历

本文研究的时间范围从1978年党的十一届三中全会至今。党的十一届三中全会被公认为是我国开始实行改革开放国策的标志，从那以后，随着经济体制改革的深入，企业会计改革掀起了一个接一个的高潮，演出了中国会计发展史上壮丽的一幕。

这段时间里，我国企业会计改革经历了一些重大事件，表现了企业会计改革的基本过程。其中，称得上标志性的改革措施有三项：1993年实行的“两则两制”、2001年实行的《企业会计制度》和2006年实行的《企业会计准则》。

1993年实行“两则两制”之前，有过一系列改革的举措，如实行《中外合资经营企业会计制度》、《股份制试点企业会计制度》等，这些措施比较零散，系统性不够，且实行面窄，因此可以看作是改革的初步性和局部性尝试。这些早期的改革措施，以后集中地体现在“两则两制”（准确地讲应当指其中的《企业会计准则》，以下简称“1993年会计准则”）中，并在全国范围内推行。“1993

年会计准则”所提出的会计目标、前提、原则、会计要素的定义、会计要素的确认和计量、会计基本公式、报表体系等,使我国企业会计开始具备了系统、明确的理论提炼和概括,我国企业会计从此有了统一而正式的技术标准。对1993年准则的认识,正如葛家澍教授的评价:“如果说1985年颁布和实行的《中华人民共和国会计法》旨在将全民所有制内部各企业、各单位的会计工作任务和会计人员职责用法律的形式固定下来而载入新中国的会计史册,那么,由财政部颁布并在1993年7月10日起实施的《企业会计准则》,又成为中国会计发展史上的一个新的里程碑。它结束了中国没有自己的会计准则的历史,并为今后推动社会主义市场经济的发展制订一系列具体准则和会计制度开辟了道路。”^①

2001年实行的《企业会计制度》(以下简称“2001年会计制度”)是企业会计发展史上的又一标志性事件。这一会计制度不仅使各行业的会计核算有了统一的规范,更集1993年会计改革以来各项改革新措施之大成,表现了那段时期的改革精神,是当时企业会计改革的集中体现。

2006年公布的企业会计准则(以下简称“2006年会计准则”),显然是我国企业会计发展史上值得大书特书的一页。2006年准则针对2001年以来我国市场经济发展对会计提出的新课题,提出了一整套新的会计政策,使我国的企业会计更加符合市场经济的需要,“对于维护市场经济秩序,完善市场经济体制,保障社会公众利益,促进社会和谐具有重要意义”^②;实现了与国际财务报告准则的实质趋同,是我国会计进一步走向世界的标志。2006年准则作为我国企业会计改革进程中具有里程碑意义的成果,与以往的改革措施相比,完善性更为突出。这表现在如下几个方面:

其一,构建了较完整的会计准则体系。2006年准则的完整性和系统性体现在两方面:

就准则的框架结构而言,新准则由1项基本准则、38项具体准则和准则应用指南三部分构成。其中,基本准则类似于国际财务会计报告准则的概念框架,是具体准则的制订依据,在整个准则体系中起统驭作用;具体准则又分为一般业务准则、特殊业务准则和报告类准则,是依据基本准则的原则要求对各项具体业务或财务报告做出的规定;应用指南则是对具体准则相关条款的细化,对具体准则的重点、难点提供操作性规定,对具体准则起补充和操作指引的作用。新准则各部分的设计周密完整,成龙配套,是我国会计准则建设更为成熟的表现。

就准则所涉及的会计活动而言,新准则基本涵盖了迄今为止我国企业经济活动中所遇到的所有重大事项,大体能够解决我国各类企业经济活动中所遇到的问题,具有涵盖面宽,应用性广的特点。这一特点具有的意义是:我们对市场经济条件下企业经济活动有了较为宽阔的认识,对这些经济活动的会计处理有了较为

① 葛家澍:《市场经济下会计基本理论与方法研究》,中国财政经济出版社1996年版,第244~245页。

② 财政部会计司编写组:《企业会计准则讲解2006》,人民出版社2007年版,第1页。

成熟的把握；它标志着我们对市场经济条件下企业会计运动的认识达到了新的高度。2006年会计准则使我国初步具有了系统、完整的企业会计准则体系，是我国企业会计准则建设取得了阶段性成就的标志。

其二，实现了与国际财务报告准则的实质趋同。这次改革的基本目标之一就是要实现我国企业会计与国际财务报告准则的趋同。改革的设计者提出：“以提高会计信息质量、服务投资者经济决策为目标，按照国际会计惯例设计的会计确认、计量和报告标准，不仅使会计准则本身更加科学，更符合国际规范，而且有利于进一步强化对信息提供者的硬性约束，有利于有效维护投资者的知情权，有利于社会公众做出理性决策，从而为维护自身合法权益提供更好的制度保证。”“随着我国经济与世界经济相互联系、相互依存、相互影响程度的日益加深，迫切需要我们深化经贸合作、维护国家利益和谋求长远发展的大局出发，在认真总结我国会计改革实践的基础上，大胆借鉴国际通行规则，不断完善会计准则，为深入实施‘请进来’和‘走出去’战略，扩大互利合作，实现共同发展提供标准趋同、可比互通的统一信息平台，进一步优化我国投资环境，全面提高对外开放水平。”^①提出了“趋同只是第一步，等效才是目标”^②的目标定位。经过艰苦的努力，国际趋同的改革目标在2006年准则中得到了充分的体现，新会计准则除了关联方关系及其交易披露、资产减值损失转回、公允价值的使用范围、部分政府补贴的会计处理等极少数问题外，基本实现了与国际财务报告准则的实质性趋同。对此，国际财务报告准则委员会给予了充分的肯定；争取与一些国家和地区会计等效的相关工作也“进展较为顺利”^③。这些国际反映说明了2006年的会计改革实现了国际趋同，正在接近“等效”的目标。

其三，创新会计准则内涵。2006年准则的内容包括会计要素和主要经济业务事项的确认、计量、报告，同时兼顾会计记录的要求，创造了既与国际财务报告准则接近，又不完全一致，带有中国特点的准则内涵。在会计准则中明确会计确认、计量、报告的原则与标准，是各国会计准则通行的做法，但以何种方式规范会计记录，一直是我国会计改革中摸索的问题。会计记录是在确认和计量的基础上对经济业务运用会计科目进行账务处理的方法。根据现实情况，我国的会计规范中相当长的一段时期内尚不能缺少会计记录的内容，而以往分别以会计准则和会计制度规定不同会计内容的做法，容易造成会计规范的混乱。2006年准则改变了一种传统做法，明确了会计确认、计量、报告构成准则体系的正文，同时以准则应用指南附录的方式规定了156个会计科目及其主要账务处理，用于满足企业记账的实际需要。这种准则模式是一种创新，既实现了准则主体内容的国际趋同，又提高了会计准则的操作性，便于会计准则体系得以全面准确地贯彻实

① 财政部会计司编写组：《企业会计准则讲解2006》，人民出版社2007年版，第3页。

② 财政部会计司编写组：《企业会计准则讲解2006》，人民出版社2007年版，第10页。

③ 财政部会计司编写组：《企业会计准则讲解2006》，人民出版社2007年版，第8页。

施,创造性地解决了长期以来如何处理会计准则与会计制度关系的难题。

二、我国企业会计改革的经验总结

我国企业会计改革是一个长期、艰难的过程,在取得成绩的同时,也积累了珍贵的经验。这些经验是我国会计界几代人二十余年来艰辛探索的结晶,值得后人记取和继承。

(一) 改革必须与国家经济改革紧密相连

会计是经济的一部分,会计的改革是在国家经济改革的大背景下进行的,必须与经济改革紧密相连。

1993年实行会计准则,是在党的十四大提出建设社会主义市场经济体制的目标后,社会上出现全民、集体、私营等多种所有制并存竞争,企业一业为主、多种经营全面发展,承包、联营、合资、合营、租赁、股份制等多种经营形式并存的局面;以及我国加入国际会计师联合会、加入世界贸易组织的进程加快的大背景下提出的。这些新情况、新问题的出现,对会计工作提出了新的任务和要求,会计改革成为我国经济体制改革的重要组成部分,成为改革开放和发展商品经济、市场经济的一项重要内容^①。尽管在此之前曾经进行过多项企业会计、成本改革,如几次修订企业会计制度、实行新的成本管理办法和固定资产折旧政策,但“随着企业经营规模的不断扩大,企业经济联系日益复杂,企业资金来源的多渠道,利益分配的多元化,使传统的会计管理体制和会计核算模式与深化企业改革和社会主义市场经济的运行极不适应,日益暴露出它的弊端和局限性”^②,更为系统、全面、与以往改革截然不同的大规模会计改革势在必行。

实行2001年会计制度之时,一方面“我国证券市场进一步开放,企业股份制改造日益兴起,并在国内外上市筹集资金。同时,我国企业到香港、境外等地发行股票,接受外国政府贷款、亚行贷款越来越多,相应地带来了会计国际化协调的问题,特别是上市公司因其投资者众多,公众关心上市公司会计信息的需求远远高于对非上市公司会计信息的需求。”^③另一方面,当时会计信息失真带来的“会计信息危机”十分突出,严重影响了资本市场的健康发展和会计的国际化进程;对此,1999年修订的《会计法》、“中共中央关于国有企业改革和发展若干重大问题的决定”(1999年9月22日十五届四中全会通过)、《国务院办公厅关于转发国家经贸委国有大中型企业建立现代企业制度和加强管理基本规范(试行)的通知》,江泽民总书记1999年在国有企业改革座谈会的讲话、李岚清

① 见财政部编写组:《企业会计制度讲座》,湖南科学技术出版社1993年版,第2~3页、第7页。

② 财政部编写组:《企业会计制度讲座》,湖南科学技术出版社1993年版,第2~3页。

③ 财政部会计司:《全国会计人员继续教育系列教材(之四):企业会计制度讲解》,中国财政经济出版社2001年版,第2页。

副总理在 2000 年国务院召开的贯彻实施《会计法》电视电话会议的讲话, 纷纷要求建立全国统一的会计制度。而以 1993 年会计准则为代表的前一轮会计改革又存在缺乏客观真实性、可比性、可操作性的不足, 因此“提高会计信息质量, 保证会计信息的可靠性, 提高会计信息的透明度, 必然提到了议事日程。”^①

2006 年的会计准则, 则是在我国经济飞速发展并日益融入世界经济一体化的形势下出台的。在实行了一系列的会计改革之后, 之所以又要推行新会计准则, “从根本上讲, 是因为经济全球化进入了一个新的发展时期, 我国市场经济又进入了一个新的发展阶段。会计准则必须顺时应势, 创新趋同。”^② 具体说, 国内经济市场化程度达到了新水平 (据测算, 2003 年我国经济的市场化指数为 73.8%, 超过了 60% 的市场经济临界水平, 属快速发展的市场经济国家), 出现了金融工具、企业年金制等诸多需要解决的会计新问题, 需要有相应的办法予以规范, 社会公众利益也需要通过更加公开、公正的会计信息予以保护; 国际之间, 随着我国经济与世界经济交往的增加, 与其他国家的经济摩擦同时增多, 采用国际通行的会计规则, 提高我国会计信息的透明度和可理解性, 已经成为优化我国国际经贸合作环境, 维护国家利益和谋求长远发展的迫在眉睫的大事。

根据国家经济与社会发展而进行的上述改革, 使我国企业会计不断地适应着环境的需要, 在社会主义市场经济建设中发挥了应有的作用。以 2006 年会计准则的执行情况为例, 据有关部门的调查分析, 近一年来准则的执行情况“平稳过渡, 反映良好”; “执行新会计准则, 从长远看有助于企业可持续发展; 从新旧转换与半年报表分析, 对企业净资产和收益的影响增减相抵, 总体持平。”^③

从我国企业会计的改革经历中, 我们再一次看到会计与一个国家经济、社会发展不可分割、相互促进的关系。没有中国社会主义市场经济改革的伟大实践, 就不会有中国企业会计今天的发展; 没有企业会计的改革, 又必然阻碍我国社会主义市场的发展。将会计的改革与发展置于国家、社会发展的大背景、大趋势下考虑, 与国家、社会的现实需要相结合, 是我国企业会计改革的成功经验, 也是必须坚持的一条真理。

(二) 改革必须处理好国际趋同与国家特色的关系

我国的企业会计改革的目標是要建立与国际通行会计惯例趋同的准则体系, 这一点自始至终明确不渝。然而, 由于西方发达国家与我国经济、政治、社会、人员等会计环境不同, 以国际财务报告准则 (前称“国际会计准则”) 为代表的会计国际通行惯例与我国的会计现实存在差异, 如何处理会计的国际趋同与中国

① 财政部会计司:《全国会计人员继续教育系列教材 (之四): 企业会计制度讲解》, 中国财政经济出版社 2001 年版, 第 2 页。

② 财政部会计司编写组:《企业会计准则讲解 2006》, 人民出版社 2007 年版, 第 2 页。

③ 刘玉廷:《关于新会计准则中的重要理念和贯彻实施》, 财政部会计司“新会计准则培训班”授课课件, 北京国家会计学院 2007 年 9 月。

特色的关系是贯穿于改革始终,必须认真对待,妥善解决的大问题。

改革初期,对中外会计关系曾有过两种认识。一种意见认为,会计作为一种“商业语言”不该有国家间的区别,会计国际通行惯例代表了世界会计发展的方向,中国的会计应当完全采用国际会计准则的做法。另一种意见认为中国会计与主要表现发达市场经济情况的国际会计准则的基础不同,在与国际会计惯例相协调的同时,应当考虑中国的国情,保留会计的中国特色。在讨论中,后种意见为多数人所接受,成为改革的指导思想。实践证明,如果不在实行国际趋同的同时充分照顾国家特色,改革必定会难以推行,也就不可能有今天的成绩,这是我国企业会计取得成功的一条重要经验。

改革的经验还证明,对与国际会计惯例关系的恰当认识,不是与生俱有,而是在实践中逐渐提高的。改革的前期和中期,对我国会计与国际会计惯例关系的提法主要是“接轨”或“协调”,而“接轨”的使用较普遍。如1991年《会计改革纲要(试行)》中的提法是“…制订符合我国国情,又同国际会计接轨的会计准则,作为制订会计核算制度,组织会计核算的具有约束力的会计准则”^①;20世纪90年代末人们在谈到当时的会计与国际会计的关系时,也频频使用“接轨”的提法^②。所谓“接轨”,含有中国会计单方面向国际会计准则靠拢的意思,而当时所强调的则主要是中国会计如何接近国际会计准则。到了改革后期,对中国会计与国际会计惯例关系的说明发生了变化,提出了“国际趋同”的概念及其原则,即:“趋同”是进步,是方向;“趋同”不是简单地等同;“趋同”需要一个过程;“趋同”是一种互动^③;并提出了“趋同只是第一步,等效才是目标”^④的思想与部署。在我国会计与国际惯例的认识和处理上,走过了一个从“接轨”到“协调”,再到“趋同”、“互动”的过程。

与国际惯例关系的不同提法,表现出改革过程中对这一问题的不同认识。显然,比起“接轨”来,“趋同”的概念及其原则更为准确、科学,它表现出随着改革的发展,对这一问题认识的提高。更为重要的是,随着认识的提高,我们在与国际会计组织的交往中愈加主动,从被动“接轨”转变为争取“等效”,开始为贯彻党中央提出的“走出去”战略,提升中国企业的国际竞争力而做出会计上的努力。

很多国家的会计制度建设中,都遇到了如何处理本国会计与国际惯例关系的问题。我国企业会计改革很好地做到了两者兼顾,赢得了国际会计组织的认同,也为发展中国家和经济转型国家提供了有益的经验。

① 财政部编写组:《企业会计制度讲座》,湖南科学技术出版社1993年版,第9页。

② 见财政部全国会计人员继续教育教材编审委员会:《全国会计人员继续教育系列教材(之一):企业会计准则及股份有限公司会计制度讲解(1998)》,中国财政经济出版社1999年版,第5页。

③ 见财政部会计司编写组:《企业会计准则讲解2006》,人民出版社2007年版,第4页。

④ 财政部会计司编写组:《企业会计准则讲解2006》,人民出版社2007年版,第10页。

(三) 改革必须循序渐进

从前后过程看,我国企业会计改革采取了与我国经济体制改革相同的渐进方式,形成了我国企业会计改革的又一特征和经验。

1993年的会计改革是我国会计从计划经济下的会计模式向市场经济会计模式转变的重要转折,但不是没有基础的突进。推行会计准则和行业会计制度前,曾出台过《中外合资经营企业会计制度》、《股份制试点企业会计制度》和《外商投资企业会计制度》等新制度,这些会计制度相当程度地突破了计划经济会计模式的框框,不但为会计准则和行业会计制度的实施提供了技术经验,还使1993年的会计改革具有了思想、社会、组织基础。应该说,1993年会计改革的顺利实施与平稳过渡与此前一系列改革是分不开的,是前期会计改革的延续。在1993年前的上述重要会计改革中,《中外合资经营企业会计制度》出台最早,适用于中外合资企业。先在占企业总数比例很小的中外合资企业执行体现商品经济需要的制度,取得经验后推广到股份制试点企业,接下来再实行全国范围的会计改革,这种从点到面的会计改革过程稳健,便于控制,实践证明是一种成功的作法,也是我国经济体制改革和会计改革的共同特点。

2001年会计制度同样在已有的会计改革的基础上发展而成。首先,2001年会计制度是对1993年会计改革的继承。“‘两则两制’为这次的会计改革奠定了基础,可以说‘两则两制’为推进我国会计的发展起到了积极的作用。”“如果没有‘两则两制’作为财务会计改革进程中的重要步骤,而从原计划经济模式下的财务会计核算直接跨越到此次的《企业会计制度》,无论对于会计人员、注册会计师,还是会计信息使用者而言,都将产生较大的困难。因此,‘两则两制’为会计的进一步改革,为了实现会计核算模式的国际化,为引进外资,企业走出国门奠定了财务会计的基础。”^①其次,2001年会计制度还吸收了1993年会计改革以后实行的《股份公司会计制度》、具体会计准则等多项会计改革的成果,是在1993年会计改革以后各项会计改革基础上发展起来的。“已经发布的《企业会计制度》不是对现有行业会计制度的简单相加,而是以《股份公司会计制度》及其补充规定和具体会计准则为基础加以制订的”。^②

2006年会计准则国际趋同的色彩最浓烈,却不是凭空而来。新会计准则包括1项基本准则和38项具体准则,其中的基本准则和16项具体准则根据1993年以来历次公布的会计准则和会计制度修改而成;其他新具体准则则是对原有的相关会计制度的修改完善,亦具相当的基础。

我国会计改革采取的是循序渐进方式,而不是突飞猛进。渐进方式的好处在

^① 财政部会计司编:《全国会计人员继续教育系列教材(之四):企业会计制度讲解》,中国财政经济出版社2001年版,第2~3页。

^② 刘玉廷:《中国会计改革理论与实践》,民主与建设出版社2003年版,第160页。

于改革易于被接受,过程容易调整,能使新旧制度平稳过渡,避免大幅度跨越带来的动荡。我国会计改革历经二十余年而未对经济和社会造成破坏,说明了这种改革方式之可取。

(四) 改革的进程与战术必须顺应实际情况的变化

改革是一种新旧更替,出自对新事物的追求和向往,改革中难免出现急于求成情绪,但这容易造成伤害。改革必须考虑实际情况的可能,松弛有度地安排进程。我国企业会计准则建设的经历,对这一点有着很好的说明。

我国企业会计准则的建设始于20世纪80年代。1980年在中国会计第一届全国年会上开始酝酿我国会计准则的问题;1987年中国会计学会成立会计准则与会计理论研究组;1988年10月31日财政部会计管理司设立会计准则课题组,成为专门负责这项改革的官方机构,并于1989年3月8日印发《关于拟定我国会计准则的初步设想(讨论稿)》、《关于拟定我国会计准则需要研究的几个主要问题(讨论稿)》^①,从此开始了我国企业会计准则的研究与制订。接着,财政部1991年11月提出《企业会计准则第1号——基本准则(草案)》;1992年以后着手制订具体会计准则,准备建立我国会计准则的完整体系。到1996年完成了30项具体准则的征求意见稿,计划于1997年1月1日起执行。但是这一计划未予实行,“因为当时没有人感到这些准则有什么必要。”“同样,在财政部门内部不少人认为‘两则’、‘两制’都超前了,更谈不上制订具体准则。”^②于是,对会计准则建设的认识有了变化,认为“会计是一门社会科学,它要紧紧围绕社会经济中存在的问题来解决。会计标准不是(起)导航作用,事情没发生就告诉你如何做。会计起不到这个作用。会计规则应当是救火队,出了问题着火了要熄火,这时候才找会计,需要会计来规范。”“……需要转变思维方式,根据需要颁布会计准则,需要什么颁布什么,不要再一味追求理想化、科学化、规范化、系统化,讲究准则出台后如何漂亮,那是不现实的。过去我们说西方会计准则不成体系,一套一套的。国际会计准则也是东一锤子西一榔头,让人摸不着头脑。现在看来,这是有规律的,是经济活动的需要所决定的。”^③在这样的认识下,系统建设会计准则的工作暂时搁置,转而“采取了会计实务急需的先发布,并分别在不同范围内实施原则”。^④至于具体准则的实施,则“采用分散发布实施的方式,成熟一个,发布一个;或者比照目前发布实施所得税会计和合并会计报表暂行规定的做法,先以会计制度暂行规定的形式印发,作为会计制度的补

① 见阎达五等编著:《会计准则原理与实务》,科学普及出版社1993年版,第87页。

② 财政部全国会计人员继续教育教材编审委员会:《全国会计人员继续教育系列教材(之一):企业会计准则及股份有限公司会计制度讲解(1998)》,中国财政经济出版社1999年版,第17、18页。

③ 财政部全国会计人员继续教育教材编审委员会:《全国会计人员继续教育系列教材(之一):企业会计准则及股份有限公司会计制度讲解(1998)》,中国财政经济出版社1999年版,第18页。

④ 项怀诚主编:《新中国会计50年》,中国财政经济出版社1999年版,第217页。