

中国会计改革

ZHONG GUO KUAI JI GAI GE LI LUN YU SHI JIAN

理论与实践

刘玉廷 著

民主与建设出版社

中国会计改革

理论与实践

刘玉廷 著

民主与建设出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国会计改革理论与实践/刘玉廷著.

—北京: 民主与建设出版社, 2002.12

ISBN 7-80112-484-7

I. 中… II. 刘… III. 企业管理-会计制度-体制改革-中国-文集

IV. F275.2-53

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2002) 第 110517 号

责任编辑 梅 洁

封面设计 麻正华

出版发行 民主与建设出版社

电 话 (010) 6552 3123

社 址 北京市朝阳区吉祥里 208 号

邮 编 100020

印 刷 河北 05 印刷厂

开 本 850×1168 1/32

印 张 9.5

字 数 214 千字

版 次 2003 年 1 月第 1 版 2003 年 1 月第 1 次印刷

书 号 ISBN 7-80112-484-7/F·256

定 价 22.00 元

注: 如有印、装质量问题, 请与出版社联系。

序

(代前言)

《中国会计改革理论与实践》一书是刘玉廷同志近十年来从事企业会计改革和会计理论研究的论文和报告的成果精选，在一定程度上反映了我国企业会计改革从计划经济向市场经济转换的过程和我国会计改革每一时期的中心任务。

1992年，在邓小平同志南巡讲话和中国共产党十四大之后，国有企业逐步发展成为独立的商品生产经营者，通过改制、改组，纷纷走向市场，使我国经济形成以公有制为主体、多种

AB2100/01

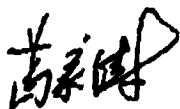
经济成分共同发展的格局。与此相适应，我国从1993年7月1日起，实施了以“两则”《企业会计准则》和《企业财务通则》、“两制”（13个行业的会计制度和10个行业的财务制度）为主要内容的企业会计改革，标志着我国会计从计划经济向市场经济的模式转变。随着社会主义市场经济体制的逐步完善，会计工作从理论研究、会计法制建设、会计准则和会计制度、会计监督、会计职业道德建设和会计的国际协调等诸多方面得以全面发展。1999年10月，第九届全国人民代表大会常务委员会第12次会议通过了新修订的《中华人民共和国会计法》；2000年6月，朱镕基总理签发了《企业财务报告条例》；2000年12月，财政部发布了打破行业所有制界限的《企业会计制度》及相关的企业具体会计准则；2001年12月，财政部发布了《金融企业会计制度》。所有上述法律、条例、制度、准则的发布实施，促进了更深层次的会计改革，初步建立了符合我国国情并与国际会计惯例相协调的会计法规或会计标准体系。在我国会计从计划经济向市场经济转换的重要历史时期，作者紧紧把握国情，借鉴国际惯例，发表了一系列有价值的研究论文和报告，

对我国的会计改革和会计工作具有一定的指导意义。

特别是在世纪之交，我国对于会计改革的国际化与中国化的问题曾有所争论，作者在有关文章中始终主张：会计改革的国际化进程是肯定的，但会计国际化不等于照搬照抄外国。他主张，我国的会计改革一定要具有中国特色。不论会计和审计，都要从我国的法律和国家的主权出发，这样的改革才能既符合国际化进程，又切合我国实际。该书中的论文和报告共 20 篇，从不同角度对我国的会计改革进行了较为全面和深入的论述，从中可以看出我国的会计改革之路及其历史必然，对于广大会计理论、会计实务工作者以及关心和支持会计工作的同仁，肯定具有参考价值。

刘玉廷同志大学毕业分配到财政部工作二十余年，一直从事全国会计管理工作，亲身经历和参与了我国会计从计划经济向市场经济转换的改革实践，起草和组织制定了若干项全国性的会计法规、制度和准则，并组织实施，特别是在借鉴国际惯例结合中国特色进行会计改革的过程中，进行了大量从理论到实际的研究工作。1997 年该同志考入厦门大学，成为我的一名博士生，到 2000 年毕业取得了管理学（会计学）博士

学位。三年的在职攻博学习，通过对会计理论、财务会计和西方会计准则发展史的钻研，其理论水平又有长足进步。在我国加入 WTO 之际，作者将其近 10 年来有关会计改革理论与实践的论文和报告加以整理，按年度编排成册，为广大读者了解中国会计准则、企业会计制度、会计的国际协调以及会计管理的变迁，提供了较为珍贵的参考资料，这是我国会计界的一个喜讯，因乐为之序。



2002 年 12 月

目录

序（代前言）	葛家澍
① 我国 1993 年的企业会计改革	（1）
② 《商品流通企业会计制度》解析	（26）
③ 商品流通企业实行增值税后若干会计处理问题	（44）
④ 深化我国会计改革的若干思考	（61）
⑤ 建立中国会计准则体系 促进社会主义市场经济发展	（68）
⑥ 当前会计理论研究中的几个问题	（75）
⑦ 加强会计理论研究 推动我国会计准则建设	（90）
⑧ 强化继续教育 提高整体素质	（101）
⑨ 新修订的《会计法》所实现的若干重要突破	（109）
⑩ 关于会计中国特色问题的思考	（131）
⑪ 关于会计研究方法问题	（145）
⑫ 《企业会计制度》的中国特色及与国际惯例的协调	（158）

13 关于金融企业会计改革的几个问题	(175)
14 如何正确理解当前会计改革中的有关问题	(189)
15 《内部会计控制规范》——新形势下加强单位内部会 计监督的里程碑	(207)
16 抓住机遇 巩固成果 全面推进我国的企业会计改革	(223)
17 “补充审计”及其引发的思考.....	(238)
18 美国会计造假事件及其启示	(247)
19 充分发挥智力优势 积极开展会计理论研究 为我国 的会计改革和经济建设服务	(256)
20 关于新形势下深化会计改革和强化会计监管等若干 问题的思考	(274)
后记.....	(287)

我国 1993 年的企业会计改革

一、我国现行的会计核算制度

我国现行的会计核算体系是建立在产品经济基础之上、借鉴前苏联的经验形成的，延续至今已有四十多年了。在此期间也进行了几次改革，但以前所进行的会计改革都是从简繁角度考虑的，会计科目多了，会计报表繁了，要简化；不够用了，又要增加，就是这么一个循环过程，没有本质性的变革，没有改变会计核算体系。现行的会计核算制度的主要特征是：以高度集中的计划经济为基础、以直接管理和计划管理为主体。例如，在资金管理方面，要求企业的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，即所谓“三段平衡”。企业的资金专款专用，不能相互垫支，如果垫支要及时偿还。这种体系已不适应商品经济的需要，可以从以下几个方面来阐述：

首先，这种体系与经济发展的要求不相适应。例如，横向经济联营出现以后，国营企业与国营企业之间的联营，国营企业与集体企业之间的联营，也包括事业单位跨行业、跨地区、跨部门联营。在联营过程中，投资主体由一元化向多元化发展，“三段平衡”的会计体系不能适应投资主体多元化的要求。再如，无形资产出现以后，它是属于固定资产，或是属于流动资产，还是专项资产，也是很难划分的。因此，现行的这种“三段平衡”的会计体系，已经不能适应经济发展的客观要求，必须进行改革。

其次，从对外开放来看，我们大量吸引外商投资，在引进项目的谈判中，外国人看不懂我们的会计报表，搞不清楚我们这套会计体系，这套会计体系与国际惯例相差悬殊。一些国际组织提出，中国改革首当其冲的问题是会计制度的改革，会计制度不改革，就成为整个改革的绊脚石。同样一个企业，用我国的会计体系计算的效益与用国际惯例计算的结果相差甚远。现行在计划经济基础上建立的会计体系已经到了非改不可的时候了。

第三，现行的会计制度管理方式不符合改革开放的需要，也与《会计法》不一致。《会计法》颁布之前，财政部管理的会计制度是比较少的，主要是工业会计制度和预算会计制度，其他方面的会计制度由主管部门管理。1985年《会计法》颁布后，要求会计制度实行集中统一管理。目前我们对会计制度的管理分三个层次。一个层次是由财政部统一制定的会计制度，有工业企业会计制度、基本建设（包括对外承包）会计制度、三资企业会计制度，这是财政部会计司管理的三个会计制度，还有预算司管理的预算会计制度和农财司管理的农业会计制度。第二个层次是联

合颁布。即：凡是有部门特点的，但是又限于这个部门所属企业执行的，如商业、粮食、外贸、交通等企业的会计制度，由财政部与主管部门联合颁布。第三个层次是：主管部门直属企业的会计制度，由主管部门制定，报经财政部批准后发布实施，如银行、保险公司等。不仅如此，现行的制度，分国营、集体、三资、股份制，按不同的所有制划分，如：工业企业会计制度划分为国营工业企业会计制度、集体工业企业会计制度，商业、交通也是如此。按照这个管理方式，现行的会计制度大约四十多种。这四十多种制度，从部门来讲，几乎是有一个部门就有一个会计制度，除工业以外，同样是搞商品流通的，物资有一个制度，供销一个制度，粮食、外贸、供销社、新华书店、医药商业、石油商业、烟草商业等，分别各自有各自的会计制度。现行的会计制度管理体系，基本上是一个部门一个制度，结果是部门与部门之间、制度与制度之间说不上话，部门封闭，不适应改革开放的需要，也不符合《会计法》的要求。

二、会计核算制度改革的基本原则和思路

改革的基本原则：使我们的会计核算制度既要适合国内商品经济的需要，又要符合国际会计惯例。

改革的基本思路：在会计准则之下制定行业会计制度。

就会计准则而言，参照国际会计惯例，制定企业各个会计核算单位统一的核算准则体系，这个体系分为基本准则和具体准则两部分。基本准则规定会计核算的基本原则。具体准则是在基本准则基础上对具体的会计业务做出核算的具体规定，例如：固定资产怎样核算，原材料等存货怎样核算，投资怎样核算，外币业

务的核算，等等。有了基本准则和具体准则，还应当制定行业会计制度，行业会计制度是在 40 多个部门制度的基础上合并后形成的，向着会计制度的统一管理迈出了可喜的一步。如果会计改革不分行业制定会计制度，很难统一。因为我们是计划经济的基础，部门多，这么大的面，各主管部门还需要对企业的经营状况进行宏观管理，这样一来，制定大行业会计制度是惟一的选择，所以，改革的基本思路就是在会计准则之下制定行业会计制度。

制定行业会计制度需要打破部门界限，改变一个部门一个会计制度、各自为政的状况。财政部党组决定，行业财务制度与行业会计制度应尽量取得一致，但财务制度可以粗一些，因为财务制度是条文性的东西，比如：金融按照行业来划分，把金融和保险制定成一个财务制度，叫金融保险财务制度。会计上就很难把银行、非银行金融机构和保险公司合并成一个会计制度。从会计制度来讲，确定下来的行业有多少呢？主要有工业生产、商品流通、交通运输（邮电和交通很难合到一块，可能还要再分细一点）、服务业（包括原来的饭店、饮食、旅行社、理发、浴室等）、金融、保险、施工、房地产开发、对外承包企业、农业。

第一，工业企业会计制度。工业企业会计制度打破两个界限，一是部门界限，二是所有制界限。工业企业这个行业制度适用范围较广，它不仅适用于工业部门所属的工业企业，也适用非工业部门所属的工业，包括商办工业、粮办工业、外贸的自属加工厂，以及物资部门工业，不管属于哪个部门的工业，只要从事工业生产都要执行这个会计制度，适用范围大了，这就是打破部门界限。二是打破所有制界限，现在我们是国营一个制度，集体一个制度，行业制度出台以后，国营企业要执行，集体企业也要执行，现行的国营工业企业会计制度和集体工业企业会计制度就废止了。

第二，商品流通企业会计制度。现行的国营商业企业会计制度是财政部和商业部联合颁布的，以商品流通为主体，同时又规定了隶属于商业部的饮食服务企业、商办工业企业、农牧企业适用的内容。实行业会计制度后，饮食服务企业要执行相应的饮食、服务行业会计制度，商办工业要执行工业企业会计制度。商品流通包括的范围比较广，凡是从事商品流通的部门，包括商业部、物资部、经贸部，还有新闻出版署的流通以及从事商品流通的其他独立核算单位，统一执行商品流通企业会计制度。商品流通统一了目前所有商品流通部门的会计制度，具体包括：商业部的商业企业会计制度、饮食企业会计制度、供销社会计制度，经贸部的外贸企业会计制度，财政部的工业供销企业会计制度，物资部的物资企业会计制度，新闻出版署的新华书店会计制度，烟草专卖局的烟草商业会计制度，国家医药局的医药商业会计制度，等等，凡是从事商品流通的都覆盖进来了。从所有制来讲，包括国营、集体、三资企业的商品流通。外贸体制改革以后，不仅是经贸部所属公司搞外贸，工业部门的工贸公司和其他部门都放开了，都有外贸业务，在这种情况下，外贸会计制度在经贸部已不适应了，也要纳入统一的商品流通会计制度，经贸部可以补充，但要经过财政部批准后实施。

行业会计制度也是为了统一政策，解决部门利益割据的局面，比如，易货贸易的核算，经贸部要求单独核算，单独计算盈亏，以盈补亏，通过“国内账款结算”科目很不规范。一个企业的经营活动，凡是属于经营业务的收益都应纳入利润总额，不能把哪部分利润挂在往来账上。行业制度出台以后，整个会计制度管理要发个文件，明确凡是部门自己的土政策，一律不予承认，是无效的，凡是搞补充规定的，要经财政部认可。

商品流通会计制度改革还有一个记账方法问题。在企业会计

核算中，借贷记账法占主体，商业部所属企业以增减记账法为主，银行系统除中国银行、投资银行以外，工商银行、农业银行还是收付记账法。会计准则中规定一律采用国际通用的借贷记账法，所有的企业都必须改，困难再大、问题再多也要改，这是大势所趋。

第三，交通运输行业会计制度。交通运输行业比较特殊，有铁路、民航、公路运输等，它们的共同特点是不销售产品，也不实现产品销售收入，而是提供运输劳务实现营业收入，主营业务就是运输。但是，同样运输又各自有特殊性，全国铁路是一家，公路运输各自独立的，民航也不同。因此，最后将确定在运输大行业制度下再分别考虑各自的相对独立性，即：运输（铁路）企业会计制度，运输（交通）企业会计制度，运输（民航）企业会计制度。

第四，邮政企业会计制度。邮政通讯的主营业务虽然也是提供劳务服务的，但有很强的特殊性，需要单独形成一个会计制度。

第五，金融企业会计制度。计划经济几十年，银行会计制度一直是中国人民银行管理的，独立性比较强。此次会计改革也必须统一起来，但阻力很大，需要做工作。除银行外，目前全国各地成立的金融性公司，如信托投资公司、租赁公司、财务公司等也应一并考虑，因为其主营业务有很多相似之处。

第六，保险企业会计制度。目前正在起草，准备在国庆节前把保险会计制度定下来，节后召集保险公司开会。现在保险公司也不是一家了，有太平洋保险公司、平安保险公司，有大约五、六家保险公司，需要统一会计制度。

第七，饮食、服务业会计制度。现在要把饭店、饮食、旅行社、服务统一成一个制度，不管哪个部门办的餐馆、饭店，统一

执行这个制度。

第八，农业企业会计制度。原来是按大口径划分的，凡是在农业口管的工业、商业等都归属农业。现在属于工业的要并入工业制度，属于商业的要并入商品流通。按照业务归口后，剩下的就是水产养殖、农场，范围缩小了，作为一个行业制度归口基本上属于养殖业。

第九，施工、房地产、对外承包企业会计制度。现行的会计制度有对外承包、基建、施工、城市综合开发几个制度。我们的思路是：取消建设单位会计制度，因为商品经济要改变过去建设单位和企业分开核算的办法，实行营建合一。在计划经济条件下，基本建设无论是扩建、新建，首先要成立一个建设单位，通过建设单位向建行取得基建借款。建成后，办理移交手续，交给企业，由企业还款，这个企业可能是工业、商业、交通运输等。因此，现行的工业、商业及其他企业制度里都有一个“基建借款”和“待核销基建支出”科目，核算建设单位移交的固定资产，建设单位不负责还款，只负责建筑，完工以后交给企业，企业用新增利润或专用基金归还借款。移交后，凡是形成固定资产价值部分，借：固定资产，贷：基建借款；不构成固定资产价值部分，借：待核销基建支出，贷：基建借款。按照我们的改革设想，企业新建、改扩建项目一律通过企业会计制度“在建工程”科目，核算固定资产的全部支出，如果是借款搞的，就是“长期借款”，支出时记入“在建工程”，从工程一开始，就纳入企业会计核算范畴，不像以前交付使用后才纳入企业核算。对于国家安排的项目怎么核算还在研究。改革后固定资产的核算不是按照资金来源划分，而是按照建设的形式划分，如自建、购入、投入等。这种改变的结果将导致建设单位会计制度取消，对于建筑业会计制度准备制定三个：一个叫施工企业会计制度，一个叫对外

承包企业会计制度，一个城市综合开发企业会计制度（或称房地产开发企业会计制度）。

文教口这次全部分解了，按行业划分工业、商业等，剩下的就是出版社和报社。出版社和报社归到生产企业。

按照上述思路划分的行业会计制度共 13 个，包括工业、商品流通、运输（铁路）、运输（交通）、运输（民航）、邮电、金融、保险、饮食服务、农业、施工、对外承包、房地产开发等。

下面再谈一下三资企业、股份制企业的会计制度和行业会计制度的关系问题。目前，外商投资企业会计制度刚刚出台，股份制企业正在试点，如把这两种制度作废，影响面比较大。三资企业涉及外商，股份制试点会计制度适用上市公司，三资企业和股份制企业都刚刚出台独立的法规，所以这两个制度暂不并入行业会计制度，作为过渡时期使用，过渡期的长短，根据经济发展和深化改革而定。

三、行业会计制度改革的基本内容

1. 资本的核算

资本的核算是这次行业会计制度改革的主要内容之一，核心是要实行资本制度，改变现行的固定资金、流动资金、专用基金三段平衡的会计体系，适应投资主体多元化的要求，从所有权和经营权分离的角度设计会计制度，也就是说，将企业的资金改革为“实收资本”。“实收资本”核算投资人投入企业的本金，投资人划分为：国家、其他单位、还有个人，改变现行的国家固定基金、企业固定基金、流动资金、特种储备基金及其他流动资金的体系，把这些全部并入“实收资本”。改革的基本思路是：企业