

第一章 概论

第一节 会计与会计制度设计

一、会计与会计制度

会计是一种经济管理活动，它主要以货币为计量尺度，对再生产过程中的经济活动进行反映和控制。在反映和控制时，不仅要运用专门的方法，而且要遵循一定的规范。没有规范，会计处理就会陷于混乱。会计制度就是处理会计业务时确认、计量、记录、报告会计对象所必须遵循的规则、方法和程序的总称，是从事会计工作的规范和标准。

会计的目标是为投资人、经营管理者等利益关系人提供决策有用的信息，因此它主要解决三个问题：一是为谁提供信息，二是提供什么信息，三是如何提供和何时提供信息。为谁提供信息主要是为投资人、债权人、经营管理者、政府和潜在投资人等社会公众提供信息；提供何种信息主要是提供与过去经济活动、目前经济活动和未来经济活动有关的信息；如何提供信息是指提供的方法问题和时间问题。现在看来提供的方法分两大类：财务会计方法和管理会计方法，前者提供过去经济活动的信息（资产、负债和所有者权益在某一时点的情况即财务状况，收入、费用和损益在某一时期的情况即经营情况以及现金流入流出的情况），后者提供目前和未来经济活动的控制性信息。从信息系统的角度看，财

务会计是信息生成系统，管理会计是信息分析和决策系统；从会计职能角度看，财务会计是以反映职能为主，管理会计是以控制职能为主；从提供信息的时间来看，财务会计是定期提供，管理会计是定期或不定期（随时）提供；从会计对象角度看，财务会计是确认、计量、记录和报告会计对象；管理会计是预测、决策、计划和分析会计对象。可见要反映和控制会计对象，必须解决反映和控制的规则、方法和程序问题，这些规则、方法和程序的逻辑结合就是会计制度，它需要人们事先设计和规划，设计的理论和方法构成了会计制度设计学。所有会计制度都是人们设计出来的。

会计制度有广义和狭义之分。广义的会计制度包括会计法律（会计法）和法律以外的各项会计法规、公认会计准则、行业会计制度和基层单位会计规章制度。狭义的会计制度一般只包括公认会计准则、行业会计制度和基层单位会计规章制度。在国外，多数国家的《公司法》、《证券交易法》、《商法》和《税法》中都规定了与会计处理相关的某些条文，这些条文对其会计工作起规范作用，从广义看也属于会计制度。在我国，会计准则体系建立后，行业会计制度将逐步取消，届时，我国主要的会计制度从狭义看就是会计准则（包括基本准则和具体准则）和基层单位自己根据会计准则制定的会计规章制度两部分。

正如建筑工人没有施工图纸就不可能建造出符合一定质量标准的房子一样，会计工作也不可以没有会计制度，否则会计处理也就失去检验其工作质量进行相互比较的标准。

二、会计制度设计的作用

（一）会计制度设计的涵义

会计制度是会计工作者根据会计理论和经济管理对会计的要求，所拟订的进行会计工作和处理会计事项的各种规范，因此它

是会计制度设计人员的工作成果或产品。从实践方面来看，会计制度设计是对会计业务的处理方法和处理手续以及会计工作组织进行系统规划的工作，是会计管理的重要组成部分。从理论上讲，作为一门学问，会计制度设计是设计工作的经验总结和科学概括，它已发展成为会计科学的一个分支学科，主要研究如何系统地规划和拟定各项会计制度的一般原理和基本方法。本书着重研究手写簿记系统下狭义会计制度设计的基本原理和基本方法。

（二）会计制度设计的作用

如上述，会计制度设计工作的结果产生出会计制度，不论这种制度是适用各行各业的全国性会计制度，还是适用某一行业或某一基层单位或某种特殊会计业务的会计制度，都将对今后的会计工作及其所产生的信息（财务信息）有着直接的影响。概括而言，会计制度设计（工作）有以下作用。

1. 具体体现国家财经方针、政策的作用

会计工作的目标之一是为国家宏观管理经济工作提供真实可靠的信息，这些信息来源于各基层单位，而且它们是根据事先设计的会计制度产生的。从而要求会计制度设计人员在设计过程中，把国家现行经济方针和政策对会计信息的需要贯彻在所设计的会计制度中。例如拟定能满足国家宏观管理需要的某些经济指标时，要设计能反映国家作为投资人所应取得的权益、反映国有资产保值增值情况的指标，等等。

2. 具有保证会计信息能及时、全面、真实、准确地产生，保证会计工作能有条不紊地进行的作用

完善的会计制度是经过周密规划后拟订的，它们是会计人员处理会计业务的指南和“操作手册”。有了这种指南和操作手册，会计人员在确认和计量会计对象、记录和报告会计信息、办理业务处理手续、核算方法、操作程序以及工作职责等方面就按其执行，使会计工作忙而不乱，井然有序，而不致无章可循，责任不

清。同时，严密的会计制度为防止差错和各种舞弊行为的发生创造了良好的基础。显然根据这种会计制度产生的会计信息^①也应该是及时、全面、真实和准确的。可见会计制度设计不仅是进行会计工作的前提，也是及时有效地提供会计信息的前提。

3. 具有为加强会计监督提供依据的作用

随着我国市场经济体制的建立，作为国民经济细胞的企业要按现代企业制度运行。现代企业制度的基本特点是政企分离、产权清晰、权责明确和管理科学。国家对企业的管理由过去计划经济模式下的直接管理转变为主要靠政策指导和宏观调控的间接管理，国家对企业的会计监督也主要靠发挥社会监督机制的作用来完成，具体说主要是由会计师事务所通过检查验证企业的财务报表来实施监督；对于关系国计民生和若干大中型企业，国家审计机关将依法对其进行审计监督。不论社会监督机构和国家审计机关，它们开展审计时也必须依据公认的会计准则和会计制度来进行。从这个意义讲，会计制度设计工作又是为加强会计监督提供监督依据的工作。

三、会计制度与会计理论、会计工作的关系

会计制度的涵义已如上述，它本质上属于上层建筑的范畴。会计理论是会计工作实践的科学总结，反过来又指导会计实践，并在实践中不断充实、丰富和发展。会计工作是在一定理论指导下，按所设计的会计制度进行的。因此可以认为，会计理论、会计制度和会计工作是依次制约的关系，即：会计理论制约会计制度，任何会计制度都不得违背会计一般原理；会计制度又制约着会计工作，任何单位的会计工作都必须按一定的会计制度来进行，否则必然会导致会计工作的混乱，不能及时、真实、准确地提供有关

本书将会计信息和财务信息视为同一个含义。

方面所需要的会计信息。按照这种顺次制约关系，会计制度（即会计人员设计的产品）则是把会计理论和会计工作联系起来的桥梁。如果没有这个“桥梁”，只有一般的会计理论，会计工作是无法统一的，因为不同的会计师会根据会计理论作出自己的判断，选用自己偏好的“规矩”。

应该指出的是，会计制度中的会计准则主要解决会计对象（表现为各会计要素）的确认、计量和应该披露哪些会计信息的问题，而行业会计制度和基层单位会计制度主要解决对会计对象的记录和报告问题，可见二者的功能是不同的。同时从其特点来看，会计准则具有原则性、概括性和抽象性的特点，而行业或单位会计制度则具有具体性、明晰性和可操作性的特点，它是根据会计准则的精神制定的，是对会计准则的必要补充。从这个意义上看，即使有了较完备的会计准则，取消了行业会计制度，各单位仍然要根据会计准则来制订包含本单位的会计制度。因此那种认为有了会计准则就应该立即“消灭”其他会计制度的观点，是不科学的，也是不现实的。总之会计准则和行业（单位）会计制度的关系，既不是简单的重复，更不是相互对立的，而是统驭和被统驭的关系，起相互补充的作用。

如果我们将会计制度定义在狭义的范围内，则会计理论与会计制度和会计工作的关系可用图 1—1 表示。

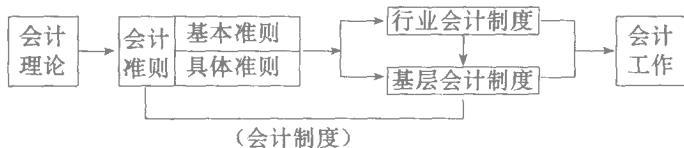


图 1—1 会计理论、会计制度与会计工作的关系

四、对设计人员的要求

会计制度设计是会计管理中一件十分重要的工作，国家各级财政部门中设立的会计管理机构为设计全国性会计制度和地方适用的会计制度都投入了大量的人力和时间。随着市场经济体制的建立，会计准则体系的完善和各行业会计制度的逐步消失，以后各基层单位的会计制度主要靠各单位自行设计或聘请注册会计师设计。由于会计制度涉及各行各业，其设计工作是一项政策性和技术性都很强的工作，这就要求会计制度设计人员必须具备较高的素质，一般说，他们应具备以下条件。

能全面了解和领会国家有关财经方针、政策、法令和制度的精神实质，尤其是与会计有密切关系的税法、银行法、票据法、证券交易法、预算法、审计法等法律法规；

通晓会计原理和各部门专业会计知识。因为设计会计制度必须符合会计基本理论，符合各行业经济活动的一般规律；

通晓会计基本准则和具体准则以及财务制度。由于行业会计制度取消后，各单位的会计制度主要根据财务制度、会计准则来拟订，而不能违背它们；

懂得企业管理方面的知识和被设计部门、单位经济活动的特点及生产技术、工艺流程方面的知识；

有一定的语文修养和对事物的较强的分析能力和判断能力。因为设计工作的最后表现方式是以文字表达的会计制度，若缺乏语文修养和分析能力，就不能准确表达其内容，达不到预期目的；

能善于听取各方面的意见和对新事物的探索精神。一项好的会计制度在设计过程中至少要听取有关管理部门、会计人员、企业管理人员和审计人员四方面的意见。同时要不断接受新事物，不能固步自封，仅凭经验进行设计工作；

随着电子计算机在会计处理上的广泛应用，设计人员还应掌

握电子计算机有关语言、程序编制等方面的知识，以便设计的制度能很快地运用计算机编程。

第二节 会计制度设计的产生和发展概述

会计制度设计是会计实践发展到一定时期的产物。总的看，会计制度设计的进步促使会计核算方法的进步，会计方法的进步又促使会计理论的不断成熟。因此可以说，会计制度设计的进步成为先进的会计方法（主要是会计核算方法）的“催生婆”。

一、会计制度设计的低级阶段和初级阶段——账簿体系和结算方法的初步建立

会计制度设计是从账簿设计开始的。在会计工作还处在简单计量行为的原始社会末期之前，人类社会生产力水平极低，人们所需的生产资料极为有限，剩余产品屈指可数，当时的计量行为还处于树上刻记、结绳记事和书契等简陋状态上，继书契之后的账簿也是一种很简单的流水账，它是记录经济业务的唯一方式和方法。所以这时无所谓会计制度设计。

到了奴隶社会，由于生产力的发展，会计也有了一些发展和进步，例如我国西周王朝，在账簿设置方面，把以前叙述式的单一流水账逐步发展为“三账”，即草流、细账和总清三种账簿，并有了一定的格式。草流即以前的流水账，细账即明细账，总清即总账。对会计账簿的这一划分是会计记录的重要进步，它说明人们对经济管理的要求更高了，用一本流水账来记录各种经济事项已不适应经济管理的需要了。在会计报告方面，有了“日成”、“月要”、“岁会”之类的文字性会计报告，它们分别相当于现在所说的旬报、月报和年报，这是会计制度设计在报表方面的成就；在会计工作组织方面，朝廷中还设置了专管钱粮赋税的机构和官员。

可见，账簿的设置、会计机构的出现是会计制度设计的开端，但是，这时的设计水平无论从内容和形式上看都还处于极为低级的阶段。

后来当社会进入封建制度，经济有了进一步发展，经济业务日益增多，出于对地租收付的管理，在记账方法方面，我国西汉时期已广泛采用“出入”、“收付”等行为动词作为记账符号，用“收入—付出=结存”这一平衡公式来计算财产物资和货币资金的增减结余情况。记账符号的出现和平衡公式的运用，促进了账簿格式的改进，当时的账簿已使用上收下付式。我国唐宋以后，相继设计出现的“四柱清册”、“龙门账”、“四脚账”等方法为会计制度设计方面取得的可喜成果，使财产物资的结算方法和盈亏计算（龙门账采用双轨计算盈亏以检验会计记录的正确性）方法向前迈进了一大步。在记账原理方面也初步运用了复式记账理论（四脚账把每项经济业务划分为“来账”和“去账”两个方面，以记录资金运动的来龙去脉）。然而这些方法总的来看仍然是对单式记账法的改进，而作为会计核算制度的两大支柱的会计科目和会计报表的设计还缺乏完整性、系统性、严密性和科学性。这就表明，那时的会计制度设计还处在初级阶段。直至科学的复式记账法产生以前，在漫长的奴隶社会和封建社会里，由于生产力水平的限制，会计的发展是缓慢的，会计制度设计的发展也同样是缓慢的。这一阶段的主要特点是：第一，以账簿设计为主，第二，以结算方法为重点，第三，讲究会计核算的适用性。

二、会计制度设计的中级阶段——会计循环模式的建立与完善

会计制度设计的中级阶段是以借贷复式记账法的建立为标志，以资产负债表和损益表的设计和运用、产品成本计算方法的完善为主要特征。

意大利数学家卢卡·帕乔利总结了民间流传的记账方法成为借贷复式记账法，使记账方法的设计有了突破性进展。同时，会计账户由人名账户逐步扩展到非人名账户，这些“人名”和“非人名”账户在后来演变成现代会计中的会计科目。这时的账簿组织已演变成比较完整的体系，包括原始记录簿、日记簿和分类账。从记账程序来看也有了一定的规范，即首先在原始记录簿中记载经济业务的内容，然后据以记入日记簿（即确定每笔业务的会计分录）再根据日记簿登记分类账——因为日记簿只是序时地作出了分录，而未对经济业务加以分类记录。这种账簿组织体系还存在明显的缺点：第一，没有规范化的凭证而用原始记录簿来代替，其业务内容的真实性 and 可信性要受到一定影响；第二，分类账中尚未分离出现金收付日记簿，不便于清楚地反映现金的增减情况。随着企业规模的扩大，经济交易事项的增加，购销业务剧增，现金收付活动随之增加，这时，账簿设计又有较大的进步，客观上要求现金日记簿从分类账中分离出来成为序时账簿，也要求有反映购销业务的购货日记簿和销货日记簿，因为这两种账簿与现金的增减变化有直接关系，于是由现金日记簿、购货日记簿、销货日记簿和普通日记簿（登记现金收付和购销业务以外的经济业务）构成了完整的账簿体系，并且通过日记簿汇总记入总分类账簿，据以编制尚不规范的会计报表。

至产业革命后，上述账簿体系进一步发展，会计制度设计取得了重大成果，这就是会计循环模式的建立：经济业务发生后，首先取得和填制凭证，再根据凭证（分录簿）过入各种分类账（含序时账簿），然后编制会计报表。如此反复循环进行，称为会计循环。会计循环模式的设计和完善使会计核算趋向规范化、标准化和科学化。尤其是英国第一部《公司法》（十九世纪中叶）颁布后，规定了资产负债表是公司对外的必报报表，以公布公司的资产、负债和所有者权益的情况；到十九世纪末二十世纪初，企业盈利情

况不仅是经营者关心的问题，同时逐步引起投资人和潜在投资人的关注，于是损益表正式作为企业的第二张重要报表。至此会计循环模式以资产负债表和损益表的设计和完美而告完成。与此同时，为科学地计算损益，要求正确计算成本。成本核算规程的设计由简单法（品种法）逐步发展成为包括简单法、分批法、分步法、分类法、标准成本法等方法的一系列方法，规定各种成本计算方法的程序、费用归集和分配方法、设计成本计算单的格式和内容，是成本核算规程的重要内容，也使会计制度设计进入较高级的阶段，成本会计制度的诞生和发展，更加充实和完善了会计循环模式。

三、会计制度设计的高级阶段——设计工作由满足事后核算向满足内部管理需要发展

20 世纪 40 年代后，西方发达国家出现了以着重加强企业内部经营管理、提高经济效果和效率为目的的管理会计，它可以不以会计凭证为依据，根据以往会计资料和对市场预测的资料以及经营管理者的经营目标（如计划成本、预计单价等）要求会计人员设计出灵活多样的内部报表作为成本控制或效益预测的主要工具。这些内部报表没有规定的格式，没有规定的编报时间，也不要求完全用货币作为统一计量尺度。它们或者是对过去会计信息的累积（如比较资产负债表和损益表）或者是对现有数据资料的分析，或者是对未来经营情况的预测。总之是围绕提高企业经济效益、争取利润最大化开展设计工作。

电子计算机的出现，使会计领域正在发生深刻的革命，手工簿记系统下的各种信息载体（凭证、账簿和报表）被搁置一旁，而代之以能集合大量数据的磁盘，全部处理手续除操作人员输入数据外，均由计算机按预先设计的程序自动完成，最后生成人们所需要的信息。这时会计制度设计实质上变为电脑程序的设计即

“编程”。

为适应现代化大生产和企业规模扩大、管理层次增加的需要，为了加强企业（集团）内部经营管理，划清经济责任和核算各责任单位的经济责任，责任会计赖以产生，从而也就出现了责任会计制度设计的新课题。

20 世纪 60 年代末 70 年代初，发达国家相继步入了工业时代，伴随着物资产品的大量生产，资源的不断耗损，废水废气废渣的产生，大气和水资源的污染，人们赖以生存的环境受到了严重的威胁。如何计量企业耗用自然资源的成本，计量企业生产经营对社会产生的影响，成为会计学的新课题，于是社会责任会计或环境会计制度的设计提到了议事日程。与此同时，人力资源在生产要素中的作用更加重要，过去那种只见物不见人的传统财务会计受到了挑战，如何计量人力的价值，以及人力资本和企业剩余价值应占有的份额，又成为人力资源会计制度设计的重要任务。

以上管理会计制度、电算化会计制度和责任会计制度、环境会计制度、人力资源会计制度的设计，把会计制度设计推向高级阶段。

综上所述，会计制度设计工作古已有之，它是会计方法进步的先导，是会计理论产生和发展的基础。在国内，这种实践活动是 20 世纪 40—50 年代才逐步被会计学者所总结而上升为理论，并逐步成为会计学科体系中一门独立的新兴学科。

第三节 我国近代以来会计制度设计的改革

会计制度是设计的“产品”，会计核算制度是会计制度的重要组成部分，我国历次会计改革在很大程度上表现为会计核算制度改革。所以正本溯源，会计改革主要体现为会计制度设计的改革，会计其他方面的改革，如会计管理体制、会计人才的选拔、会计

监督、会计教育等方面的改革无不与会计制度设计改革有着密切关系。

我国近代以来经历了三次较大的会计制度设计改革，回顾历史可以帮助我们总结经验、吸取教训，在以后的改革中少走弯路。

一、20 世纪初第一次会计制度设计改革——借贷记账法的冲击

20 世纪前，我国一直沿用自己创造的收付记账法。进入 20 世纪后，西方的借贷复式记账法通过我国在日本留学的会计学者传入国内，冲击着我国古老的会计领域。1908 年刚创办的大清银行首次运用了借贷记账法。接着，中华民国时期，我国会计界前辈、著名会计学家潘序伦和赵锡禹先生等为积极引进借贷记账法作出了重大贡献^①。此时期，围绕着“改革”中式簿记还是“改良”中式簿记，学术界进行了较长时期的争论，但争论并未使会计制度改革停止。民国三年即 1914 年，当时的北洋政府组织了一次较大的政府会计改革，历史上称为“民三”会计改革^②。改革的主要内容是会计制度和会计方法。要点是：（1）结合日本和欧美的会计方法，创立了以主要簿和补助簿为主干的账簿组织体系；（2）将全部经济事项划分为收入类、付出类和结存类，并据此设计会计科目，使科目的设计更规范和统一；（3）对现金收付事项，用收付复式记账法处理，对转账业务则用借贷记账法进行处理，同时规定记账数字一律采用阿拉伯数字，停止使用中文数目字记账；（4）设计了原始凭证和记账凭证格式，规定了使用要求；（5）建立了较完整的会计报告体系，规定会计报告分为旬报、月报和年报三种，还要求附送相关说明，并对其编制、报送和审议规程作出了规定；（6）在账簿格式设计方面，不仅对账簿长短宽窄作了

^① 参见郭道扬：《会计发展史纲》，中央广播电视大学出版社，1984年版，P463。

^② 参见《财会月刊》，1995 年第 8 期，P39。

具体规定，而且改传统的自右向左的直式书写法为自左向右的横式书写法，从而打破了几千年来的书写习惯，实现了与国际会计惯例的接轨。以上是政府会计核算制度的改革，此外还对会计预算制度、金库出纳制度、财计组织机构等方面进行了一些改革，并颁布了《会计法》和《审计法》。在企业会计方面，资本主义各国在我国开办的工厂、商行和银行，以及被资本主义国家控制的我国海关、铁路、邮政部门已先行运用了借贷记账法；中国自办的一些企业和事业等单位也逐步自觉或不自觉地采用了借贷记账法。

第一次会计制度设计改革一直延续到我国建国前。这次改革使我国会计制度方面开始摆脱长期封建会计制度的旧模式，向新的会计制度模式迈进了一大步。但是这次改革是不完整、不彻底的，它主要围绕记账方法和账簿改革展开的，在理论上没有成熟的指导思想为指导，在实践上还有许多行业和企业单位仍然采用收付记账法。

二、第二次会计制度设计改革——建立各行业统一的会计制度

近代史上第二次会计制度设计改革是从新中国成立后开始的，大约持续到 20 世纪 80 年代初期为止。

新中国成立前，各行业、各企业的会计制度都不统一，既没有全国性的会计准则来规范各行业的会计工作，又没有各行业的统一会计制度规范系统内各单位的会计工作。面对这种情况，随着生产关系的变革，社会主义制度的建立，如何设计出适应社会主义会计工作的会计制度，成为当时主管全国会计工作的财政部会计制度司所面临的新课题。建国后至 80 年代初期，我国第二次

会计制度设计改革细分起来可划分为六个阶段^①，现概述如下。

建国初的三年，主要解决会计制度不统一的问题。经过一年左右的时间，先在纺织、轻工、重工、交通、铁道等部门设计建立了所属企业的统一会计制度。如：纺织工业部于 1951 年 3 月颁发了《中央纺织工业部所属经济及企业机构暂行统一会计制度》。在各行业统一会计制度基础上，财政部着手建立全国性统一会计制度。1951 年 11 月，召开了全国第一次企业财务管理及会计工作会议，作出了统一会计制度的决议，随之设计了适用全国工业企业、供销企业、建筑安装企业和建设单位的统一会计科目和会计报表格式，同时在全国范围内建立了国营企业的决算报告制度。各部门和全国性统一会计制度的建立为我国会计制度的建设打下了基础，初步扭转了会计工作的混乱局面。这一阶段会计制度改革的重点是国营企业。接着在“一五”时期，对已建立的会计制度进行修订和完善，中央各主管部门分别制定了适合本部门生产经营特点的成本核算制度。例如 1956 年财政部颁发了《国营企业标准账户计划》，1956 年和 1957 年先后两次制订和修改了《国营企业凭单日记账核算形式的标准账簿格式和使用说明》等。

统一会计制度的不断充实和完善，对及时、正确、全面地提供会计信息，保证会计信息的口径一致，使其具有可比性，提高了会计核算质量。但是应该看到，建国后至“一五”时期我国会计制度设计改革，主要是学习原苏联的会计理论和设计方法，照搬照抄的东西较多，结合我国情况吸收其它西方发达国家的科学核算方法较少，例如，在资产负债表的设计原理上基本照搬苏联的做法，把其“经营资金 = 经营资金来源”这一平衡公式稍加改动，成为“资金占用 = 资金来源”的平衡公式，作为复式记账和构建资产负债表（当时称为资金平衡表）的理论依据；并且在表

① 廖洪：《会计制度设计》，中国财政经济出版社，1986 年版。

内各项目的排列上不是按各项资产变现速度快慢来排列，而是按固定资产、流动资产和专项资产三大段来排列；对于“资金来源”只区分为借入资金来源和自有资金来源，而未按国际惯例区分为负债和所有者权益。在成本核算规程的设计上，把管理费用（当时称企业管理费）、财务费用（当时包括在管理费用中）这些期间费用都要求在完工产品和在产品中进行分摊，也与国际惯例不符。以上这些情况都是在我们缺乏会计制度设计经验、思想不够解放，尤其是强调会计的社会属性过多的情况下产生的。

在 1958 至 1959 年，会计工作受大破大批“烦琐哲学”思想的影响，一些人提出会计制度越简化越好的错误主张，实行所谓“以表代账”甚至搞“无账会计”会计制度设计工作受到严重破坏。1960 年至 1966 年，由于经济的发展，使人们认识到“经济发展、会计越重要”的道理，理论界批判了“无账会计”的错误作法，使会计制度设计工作又得到重视。这一时期，财政部拟订了一些新的会计制度，如《国营企业会计核算工作规程》、《建设单位简易会计制度》（草案）等。在记账方法上，一些学者在 60 年代设计了增减复式记账法，并在商业系统推行。可喜的是，本时期设计的会计制度是根据我国具体情况自行设计的。但设计时所采用的基本原理仍未摆脱苏联模式。

从 1978 开始，随着全国工作的重心转移到经济建设上来，我国会计制度设计出现了新的局面。1978 年国务院修改颁发了《会计人员职权条例》，1981 年以后，财政部先后设计了《国营工业企业会计制度——会计科目和会计报表》、《国营施工企业会计制度——会计科目和会计报表》、《国营供销企业会计制度——会计科目和会计报表》、《国营建设单位会计制度——会计科目和会计报表》、《会计档案管理办法》、《城市房产会计制度》等。

总的看来，我国第二次会计制度设计改革是在计划经济制度下进行的，因此，这些制度不可避免地具有计划的特色，充分表

现在会计科目的拟订、会计报表的设计、成本计算方法的设计、利润分配程序的设计等方面。在指导思想上，是制订分行业分所有制的统一会计制度，并强制实行。尤其是在这次改革的头七、八年，借用和照抄某一国家的会计制度较多，使我国会计制度设计走了一些弯路，把会计作为“国际商业语言”来考虑还非常不够。从某种意义上说，它在若干方面脱离国际惯例更远了。但也不可否认它为计划经济服务所起的作用。

三、会计制度设计的第三次改革——与国际会计惯例接轨

第三次会计制度设计改革从 80 年代中期开始至 90 年代中后期结束，其中 1992 年至 1993 年达到高潮。这次改革大体可以分为四个阶段。

第一阶段以 1985 年《会计法》的颁布实施与同年 3 月财政部正式颁布《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》为标志（此二项制度是根据 1983 年印发的《中外合资经营企业会计制度（试行草案）》修订而成的）至 1992 年设计颁发《外商投资企业会计制度》止。《会计法》的颁布使我国会计工作纳入法制轨道，它是会计制度的最高层次表现形式，标志着我国会计工作将进入规范化、标准化时期，宣告第三次改革的序幕已经拉开。中外合资经营企业会计制度是新中国成立后第一部参照国际惯例设计的全新会计制度，它与当时的国营企业会计制度相比，改革的内容主要有以下方面：（1）明确规定了合法性原则、一致性原则、配比原则、历史成本原则、划分资本支出与收益支出的原则作为会计核算的一般原则；（2）确定了资产、负债、资本、成本、损益作为会计的要素；（3）在会计公式方面确定了“资产 = 负债 + 资本”的平衡公式；（4）成本核算

① 参见杨纪琬：《会计核算制度改革的回顾与展望》，载《财务与会计》1993 第 6 期

方面把直接材料、直接人工和制造费用作为工业企业成本项目，并将管理费用作为期间费用计入当期损益；（5）经批准企业可采用加速折旧法；（6）设计了无形资产和开办费的核算方法；（7）明确了收入确认的原则；（8）增设了财务状况变动表作为对外的第三大报表。

随着外商在华投资的增加，中外合资经营企业已不是独有的组织形式，财政部 1988 年开始起草、1992 年颁布实施的《外商投资企业会计制度》，就是在上述合资经营企业会计制度的基础上设计的，在许多方面结合国际惯例对原制度作了补充或修改。例如，企业可以根据应收账款和应收票据的年末余额提取 3% 的坏账准备；采用了财务会计与税务会计相分离的作法，用应付税款法核算时间性差异；企业对外投资（长期投资）采用成本法和权益法核算的规定；明确了采用加速法提取折旧时仅限于双倍余额递减法和年数总和法两种；将“资本”要素改为“投资人权益”；等等。可以说第一阶段的会计制度设计改革为以后两阶段的改革奠定了基础，是会计制度设计的带根本性的改革。

第二阶段改革以 1992 年 5 月财政部发布的《股份制试点企业会计制度》为标志。其主要内容与外商投资企业会计制度基本相同，只在个别方面有些区别。例如，会计要素中的投资人权益改为“股东权益”；提取坏账准备的范围不包括“应收票据”，且提取比例改为 3—5%；企业对外投资只有在占被投资企业资本总额 50% 以上时才采用权益法核算；等。这个制度为国内其他企业会计制度改革提供了可贵的经验。1992 年 11 月发布的《企业会计准则》中大部分规定与其相同。第一、二阶段的改革为第三阶段改革作了充分准备。

第三阶段改革是以《企业会计准则》和分大行业的会计制度的发布实施为标志。1992 年 11 月财政部发布的《企业会计准则》和此后陆续出台的大行业会计制度于 1993 年 7 月 1 日起实施从