

改革开放30年我国会计发展历程回顾

潘上永(教授)

(浙江金融职业学院 杭州 310018)

【摘要】我国会计的改革之路,是一条会计思想、会计理论不断创新之路。本文系统地回顾了我国近30年来会计改革的全部历程,从中可以看出,虽然我国的会计改革历程充满艰辛和曲折,但成果显著。

【关键词】计划经济 市场经济 会计改革

1978年,我国发展的重心转向经济建设,会计进入全面恢复重建时期。从1978年至今约30年间,我国的会计改革发展大致可以分为前后15年。前15年,我国市场经济处于萌芽状态,会计缺乏市场性的计量环境和基础,会计工作的重点是核算,即记录;后15年,我国处于建设和逐步完善社会主义市场经济时期,较为活跃的市场经济为会计计量提供了依据,对财务报表提出了新的要求,会计工作的重点转向确认、计量和报告。

一、前15年(1978~1992年):采取单一“制度”形式的会计规范,会计记录是规范的重点,以国营企业会计制度建设为主线,开始探索符合市场经济要求的会计模式

改革开放初期,我国主要实行计划经济模式,企业实质上是国家的“车间”,不是相互竞争的独立主体,企业财务报表主要用来满足政府制订计划与征税之用,税务会计指导会计工作,税收政策决定着会计处理方法。单一所有制、单一行业企业占多数,混合所有制、混业经营的企业还不多,所以国家实行分所有制、分行业的会计制度。会计制度以会计科目为核心,主要对外报表是资金平衡表、利润表、成本表等。

从1978年开始,会计制度改革以国营企业会计为主线,以国营企业会计改革引导全国会计发展,改革措施主要是恢复、重建和不断修订、补充与国营企业相关的会计制度。财政部在1980年首先对涉及面广、影响大、会计业务相对复杂且具有普遍性的《国营工业企业会计制度》进行修订,开始了对我国企业会计制度的全面修订。1981年1月至10月,财政部发布了《国营供销企业会计制度》、《国营施工企业会计制度》、《国营建设单位会计制度》,又于1985年和1988年对《国营工业企业会计制度》进行了两次重大修订。以上制度的发布与实施完善了我国主要行业的会计核算方法,满足了计划经济条件下宏观管理的要求,我国企业的会计核算工作步入了有章可循的有序阶段。1985年4月,国务院正式发布并实施了《国营企业固定资产折旧试行条例》,并于1988年5月发布了《国营企业固定资产折旧试行条例实施细则》。1984年3月,国务院发布了《国营企业成本管理条例》,并于1985年先后发布了国营工业、运输业、建设业、商业、金融业企业等的成本管理条例实施细则。1986

年12月,财政部发布了《国营工业企业成本核算办法》,对企业成本核算的具体方法和程序作了明确的规定。这些制度的实施规范了企业成本核算工作,提高了企业成本核算的质量。

我国的对外开放政策促进了外向型经济的发展。20世纪80年代初期,外资开始进入我国,中外合资经营企业大量涌现。为了适应新形势的需要,财政部于1985年3月发布了《中外合资经营企业会计制度》,在相当大的程度上采用了市场经济条件下通用的会计处理方法和程序,开始了我国会计制度与国际会计惯例的协调,成为我国对社会主义市场经济会计制度模式的一次积极探索。

二、后15年(1993年至今):“制度”与“准则”并存的会计规范,规范重点转到会计确认、计量和报告,会计制度从分行业到统一,会计准则从“1+16”体系到“1+38”体系,建立了与国际会计准则实质趋同的会计规范

党的十四大做出了建立社会主义市场经济体制的决定,为了适应市场经济发展的要求,我国会计开始由计划经济会计模式向市场经济会计模式转变,提出了财务会计独立于税务会计的思想,但税务会计仍然通过《行业财务管理制度》发挥较大的作用。这个时期的会计改革始于1992年年末《企业会计准则》的发布以及行业会计制度的建立与执行。这次的会计改革是一次全新的改革,是我国会计制度的一次全面更新,是市场经济条件下的会计思想的一次全面实践。

1. 从会计准则层面看。1992年11月,财政部发布了《企业会计准则》,提出了会计主体假设,界定了会计六要素,对市场中出现的特殊交易采用公允价值计量,对外不要求披露成本信息,主要对外报表是资产负债表、利润表、财务状况变动表。从1997年起,财政部先后发布了《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》、《企业会计准则——现金流量表》等13项具体会计准则,初步建立了我国会计准则的基本架构。“1+16”会计准则体系的出台与实施,是我国借鉴西方会计模式的一次试验和探索。从2005年初开始,财政部在总结会计改革经验的基础上,顺应我国市场经济发展对会计工作提出的新要求,借鉴国际会计准则,全面启动了企业会计准则建设。经过一年多的努力,我国于2006年建立了由39项准则组成的

“1+38”会计准则体系,实现了与国际会计准则的实质性趋同。

2. 从会计制度层面看。1992年,财政部制定发布了13个行业会计制度,形成了一个比较完整的企业会计核算体系。当年5月财政部还发布了《股份制试点企业会计制度》,改变了传统计划经济体制下的会计制度模式,是我国企业会计制度改革的一次成功探索,成为我国市场经济体制下企业会计制度全面改革的前奏,对于促进股份制试点企业的健康发展、规范股份制试点企业的会计核算发挥了积极的作用。2000年6月,财政部颁布了《企业财务会计报告条例》,并于同年12月发布了统一的《企业会计制度》,在我国加入WTO之前完成了第二次会计制度改革。

三、后15年我国会计发展存在的问题

前15年,我国处于改革开放初期,经济建设处于起步阶段,处于计划经济体制向市场经济体制过渡的时期,与市场经济相适应的经济组织、交易方式、投融资体制均未完全建立,企业在规模上有了很大的发展,但经营模式还比较单一,宏观和微观层面对会计的要求并不高。而后15年,我国的社会主义市场经济开始建立并逐步完善,企业的经营模式、资本结构开始多样化,企业的外向型交易和事项不断增多,国内经济的国际化程度日益增强,对会计提出了更高的要求,在会计理论与会计实务操作、会计政策与市场环境等方面出现了诸多矛盾,主要表现在以下几个方面:

1. 会计标准的特色化与国际化之争。2000年12月,财政部颁发了《企业会计制度》。财政部在介绍、宣传《企业会计制度》时,重点突出了“中国特色”,时任财政部会计司司长的冯淑萍指出:“新的《企业会计制度》是立足于中国国情制定的会计标准,我国制定出不同于会计准则的会计制度,是中国会计特色化的体现。”证监会立即做出反应,2001年1月16日,证监会首席会计师张卫国指出:“面对经济全球化和资本市场全球化,为适应进一步开放的需要,降低企业参与全球经济竞争的成本,要在兼顾政治、经济文化特点的前提下,加快会计和信息披露准则国际化的速度。”从此,在国内掀起了一场中国会计标准是走特色化道路还是国际化道路的争论。周小川指出:“不要将已经不适应当前经济环境的东西作为中国特色保留,而应该更多地参考国际经验,更多地向国际标准靠拢。”对于证监会的不同意见,财政部不再强调“中国特色”,改变了此前的说法:“我国现有的会计制度和准则已基本实现国际化,会计标准的制定是采用制度形式还是准则形式,应取决于该国的法律体系,与计划经济体制或市场经济体制无关。”在会计标准特色化与国际化之争进行的同时,还发生了对会计标准制定机构的争论。我国长期由财政部会计司负责制定会计制度,会计标准制定权力的分配一直是单向的,而一些市场经济发达的资本主义国家的会计标准制定权则由民间机构(如美国财务会计准则委员会)掌握。证监会主张建立各方广泛参与的会计准则制定机构,财政部则强调我国的会计准则属于国家的行政法规,不是一般意义上的“公认会计原则”,《会计法》规定国家统一的会计制度应由国务院财政部门制定,《企业会计制度》作为会计核算的重要规范,由财政部制定并下

发,是符合我国的法律环境和法规体系的。财政部和证监会关于会计标准特色化与国际化的争论以及会计准则制定权归属官方机构还是民间机构的争论,在一定程度上体现了我国会计准则制定的博弈。

2. “补充审计”的6年之争:我国会计师事务所争取公正待遇的曲折道路。20世纪末期,我国上市公司财务舞弊案件的频发使我国资本市场存在的问题公开化,也使国内注册会计师的执业质量受到投资者的质疑。作为我国资本市场的直接监管部门,证监会采取了一系列措施,其中之一就是发布了《公开发行证券公司信息披露编报规则第16号——A股公司实行补充审计的规定》,要求公司在首次公开发行股票并上市或上市后在证券市场再筹资时,应聘请国内会计师事务所,按我国独立审计准则对其依据我国会计规范编制的法定财务报告进行审计,同时还应聘请特别许可的国际会计师事务所,对其按国际通行的会计和信息披露准则编制的补充财务报告进行补充审计。补充审计政策的出台对国内会计师事务所是一个沉重的打击,存在着被挤出审计市场的风险。因为上市公司为避免两次审计及降低审计费用,可以聘请一家国际会计师事务所,由其一次审计并签发两份报告:由国内的成员所或合作所签发面向A股市场的审计报告,由国际会计师事务所直接签发面向B股市场的审计报告。这使同时发行了A股和B股的上市公司的审计业务被国际会计师事务所夺去。2001年1月,证监会和财政部联合发文要求银行、证券、保险行业上市公司应同时聘请中外各一家会计师事务所分别提供审计服务,使国内会计师事务所又面临着失去金融行业上市公司审计业务的可能。对此,国内审计界向补充审计政策发出了“合法性”、“公平性”和“可操作性”等全方位的质疑,导致了财政部、证监会与国内会计师事务所之间的政策博弈。前两者从提高会计信息质量的角度出发陈述观点,后者从公平的角度出发陈述观点,互不相让,各执一词。

2002年1月10日,安然事件的曝光使人们对国际会计师事务所的审计质量提出了质疑。国内会计师事务所以此为例极力提出不同意见,使得监管层不得不重新考虑调整补充审计政策,政府高层的态度开始转变。国务院从解决审计力量不足的角度指出,审计部门可以委托中、外会计师事务所担任审计查证工作。为了减轻国内舆论的压力,2002年1月24日证监会发布了《关于2002年受理公开发行证券申请材料的通知》,规定公司聘请的执行法定审计和补充审计的两家会计师事务所不应归属于同一集团。同年3月1日,证监会又发布了《2002年A股公司进行补充审计试点的有关问题的通知》,对原规定做了重大修改:一是将“全面实行补充审计”改为“部分试点”,大大压缩了补充审计的实施空间;二是取消了只有国际会计师事务所才能进行补充审计的条款;三是同一集团的会计师事务所不得同时执行补充审计与法定审计。至此,国内会计师事务所被逐出审计市场的风险大大降低。2007年3月18日,证监会发布《关于不再实施特定上市公司特殊审计要求的通知》,取消了特定上市公司实施特殊审计的规定。同时,证监会还取消了多项涉及金融类上市公司境内外审计差异的相关规定。

至此,国际会计师事务所在我国的超国民待遇被终结,我国会计师事务所终于取得了公平竞争的机会。

3. 反倾销调查与我国会计核算存在的缺陷:会计肩负为反倾销应诉服务的新使命。据统计,到2000年9月5日止,各国对华反倾销调查案件达378起,涉案国家和地区达28个;截至2001年9月30日,我国出口企业遭受的反倾销调查案件总数为452起,涉案国家和地区达30个。从1979年到加入WTO前,我国出口企业的产品已累计遭受了400多起反倾销调查,直接影响出口金额达100亿美元以上。

我国企业遭受反倾销调查的原因是多方面的,与会计相关的产品定价、成本核算等会计基础工作薄弱是原因之一。加入WTO前,我国相当一部分企业的管理制度尚不健全,会计制度没有与国际接轨。当外国反倾销调查官员对涉案企业的财务账目及经营情况进行核查时,企业难以提供详实、准确的账目数据,对应诉非常不利。面对大量的反倾销调查和反倾销应诉,我国企业会计核算的缺陷暴露出来:一是企业没有反倾销的专门机构和人员来收集和调查国际市场的相关信息,增强会计举证、会计陈述和会计抗辩的力度;二是没有建立反倾销会计信息平台,没有将应对反倾销的策略置于国际反倾销法和国际反倾销的会计规则的整体中,企业对国际通行的会计规则、国际反倾销法以及进口国的反倾销法了解得不透彻;三是缺乏国际上认可的会计标准,我国的会计制度、会计准则与国际规定还存在着较大差异。

4. 超前性准则与现实的碰撞:会计标准与会计环境不匹配。财政部1998年6月12日发布并于1999年1月1日实施的《企业会计准则——债务重组》是继1992年发布基本准则后发布的第四个具体准则,该准则有两大超前性:一是对债务重组中的非现金资产采取公允价值计量,这是我国首次在会计准则中运用公允价值计量方法。我国当时的产权市场、生产要素市场很不成熟,依靠资产评估得到的公允价值具有很大的随意性。二是将债权人让步作为债务重组收益。据有关资料显示,从1999年到2000年,至少有45家上市公司进行了60余起债务重组,涉及金额超过80亿元,取得债务重组收益高的大都是连续亏损2年以上的上市公司,这些上市公司将债权人让步作为重组收益,计入营业外收入。以公允价值作为入账基准并将债务重组的差额计入当期损益的会计处理方法使一些上市公司将债务重组当作利润操纵的工具。著名的郑百文案就发生在这个时期,郑百文公司将信达公司免除的1.5亿元债务按照当时的准则确认为1.5亿元重组收益,使财政部不得不专门发文明令这1.5亿元不能计入郑百文公司的利润。

财政部于1999年6月28日发布并于2000年1月1日实施的《企业会计准则——非货币性交易》将非货币性交易中是否有“收入”产生的界限界定为“是否导致交易双方所持有资产的目的变化”,如果双方交换资产后持有目的发生了变化,则营利过程已经完成,交易双方原有货物的价值通过这个交换过程得以实现。最典型的的就是武汉长印股份有限公司(简称“长印股份”)的“别墅换藏书”事件。长印股份于1999年年底与其控股股东海南诚成企业集团有限公司进行了一桩非货币性交

易,长印股份以6幢别墅换入海南诚成企业集团有限公司拥有的《传世藏书》,通过这桩交易,海南诚成企业集团有限公司产生5000万元的收益。

四、我国会计国际化的26年(1981~2006年):从宣传、借鉴西方会计思想和会计理论,到制定我国自己的会计准则,实现了我国会计准则与国际会计准则实质上的趋同

在这26年里,我国会计国际化进程可以分为十个阶段:

第一阶段:介绍。1981年,中国会计学会开办《会计研究》杂志,介绍西方会计理论与会计思想。

第二阶段:参与。1982年,我国加入国际会计和报告标准政府间专家工作组,开始参与国际会计准则的讨论。

第三阶段:借鉴。1985年,财政部发布了《中外合资经营企业会计制度》,其中借鉴了国际会计准则的内容与思想。

第四阶段:研究。1988年财政部成立会计准则研究组,开始研究制定我国会计准则。

第五阶段:操作。1992年财政部发布了“两则两制”,首次按国际会计模式制定了准则形式的会计规范。1993年财政部发布了《股份制试点企业会计制度》,首次建立了为现代企业服务的会计制度,并于1993年聘请了国际会计师事务所,帮助我国制定会计准则。

第六阶段:组织。1997年我国加入国际会计师联合会和国际会计准则委员会,开始参加国际会计准则委员会理事会会议。1998年我国成立财政部会计准则委员会,作为我国会计准则制定的咨询机构,为制定和完善我国的会计准则提供咨询和建议。

第七阶段:建制。2000年开始,财政部颁布了5项会计制度及专业核算办法,建立了统一的会计制度,作为我国会计模式向国际会计模式的过渡形式。

第八阶段:合作。2002年,我国与日本、韩国的会计准则制定机构举行三国会议,开始了我国会计规范的制定机构与国外会计组织的合作。

第九阶段:趋同。2006年,财政部颁布了“1+38”会计准则体系,使我国会计准则实现了与国际会计准则实质上的趋同。

第十阶段:等效。2007年6月12日,欧盟委员会内部市场与服务事务委员查利·麦克里维表示,欧盟委员会将在2008年年底前做出中国企业会计准则与国际财务报告准则是否等效的决定。这意味着我国成为欧盟确定的除美国、日本和加拿大三国外第四个“等效准则”候选国。一旦得到批准,将给我国企业在欧盟上市节省大量的成本并带来极大的便利。

主要参考文献

1. 刘峰. 中国特色与国际化之争的一种解释. 财会月刊, 2002; A11
2. 刘峰. 理论的作用: 关于补充审计争论的解释. 财会月刊, 2002; A12
3. 冯巧根. 会计准则国际化中的权益失衡及其对策. 会计研究, 2003; 2
4. 裘宗舜, 韩洪灵. 论高质量的会计准则. 上海会计, 2003; 11