

1980 年代以來中國（大陸）會計 規範體系改革的過程、動因及績效

慕好東*

摘要：1970 年代末、80 年代初，中國大陸開始了經濟改革和開放進程。伴隨著這一進程，做為商業語言的會計也發生了歷史性的變化，會計規範體系建設步入法制化、標準化、國際化的新階段。大陸會計規範體系改革和建設包括會計法律建設、會計準則制定、會計制度重建等。會計規範體系改革和建設的動因主要有經濟發展和經濟市場化的推動，企業制度變革的推動及經濟國濟化的推動。會計規範體系改革取得的績效主要表現為會計規範體系框架的基本形成，漸進式改革取得的制度變遷社會阻力和摩擦成本的降低，會計規範體系對現代企業制度建設的支持作用，會計規範體系對資本市場發展的保駕護航作用等。

大陸會計規範體系改革過程中也存有不足和問題，如漸進式會計改革造成了制度間的不同步，也加大了學習成本；基本會計準則的性質和功能還需要重新定位；企業會計信息失真的情況還比較嚴重等。

關鍵詞：會計規範體系、改革動因、績效、中國（大陸）

* 山東財政學院會計系教授兼副主任

本文摘自第五屆會計與管理學術研討會論文集（淡江大學編印）

1970 年代末、80 年代初，大陸開始了經濟改革和開放進程。伴隨著這一進程，做為商業語言的會計也產生了歷史性的變化，會計規範體系建設步入法制化、標準化、國際化的新階段。

會計規範，是關於會計行為標準的一系列制度性安排。在大陸，包括會計準則在內的會計規範均由政府提供，因此，會計規範具有法規性質。會計規範體系按照制定機關和法律效率的不同，大致可分為兩個層次，一是會計法律；二是會計準則和會計制度。本文將圍繞這兩個方面，總結概括 20 年來大陸會計規範體系改革的過程，並分析導致這種改革的推動因素，最後，對這次會計規範體系改革所取得的績效進行初步評價。

一、會計規範體系改革的過程

[一]、會計法律制度

大陸的《會計法》於 1980 年 8 月第五屆全國人大三次會議正式立案，歷時 4 年半的時間，經過反覆討論，廣泛徵求意見，近 20 次易稿，終於於 1985 年 1 月 21 日經第六屆全國人大常委會第九次會議通過，並於 1985 年 5 月 1 日正式生效。這是 1949 年以來大陸的第一部《會計法》。隨著經濟改革的深入，加上 1992 年底《企業會計準則—基本準則》和《企業財務通則》發布後出現了會計法與準則、制度間的某些不協調問題。1993 年 12 月對《會計法》進行了第一次修訂。這次修訂對少數與經濟環境明顯不符的條款做了修改，如將《會計法》的適用範圍由過去的“國有企業事業單位”擴大為“所有企業事業單位”，將會計的作用明確為“維護社會主義市場經濟秩序”，突出了法律對公眾利益的保護。由於當時市場經濟體制的目標剛剛明確提出，對那些把握不准的問題並未做改動。1999 年 10 月對《會計法》進行了第三次修訂。這次修訂的幅度很大，在以下幾個方面有了突出的變化：(1) 把規範會計行為，保證會計信息質量做為重要的立法宗旨。(2) 明確了單位負責人對本單位會計工作和會計資料的真實性和完整性應負的責任，而且明確界定了單位負責人即是單位的法定代表人。(3) 對公司、企業的會計核算做了特別規定。由於大陸的《會計法》的適用對象既包括企業也包括非盈利組織，不像台灣既有適用於非盈利組織的《會計法》，又有專門適用於營利組織的《商業會計法》。為了體現對企業、公司會計核算的特別要求，新修訂的《會計法》特地增加了這一內容，規定了公司、企業必須根據實際發生的經濟業務事項，按照國家統一的會計制度確認、計量跟記錄資產、負債、所有者權益、收入、費用和利潤；對容易導致會計資料失真、失實的主要環節做出了若干禁止性規定。(4) 突出強調了單位內部監督、社會監督、國家監督三位一體的會計監督體系。(5) 法律責任更為明確具體，加上了對法會計行為的懲治力度，突出強調了單位負責人對會計行為的法律責任。上述變化，使《會計法》更能適應市場經濟環境的要求，具有了更好的可操作性。

在大陸，除有一部專門的《會計法》外，《公司法》和《證券法》也有關於會計問題的專門條文。如《公司法》重申了公司應提供的財務報表，

《證券法》對股票和公司債券上市企業所要公開披露的訊息在時間和內容等方面都作了具體規定。

[二]、會計準則體系建設

會計準則是市場經濟國家和地區普遍採用的會計規範形式。在美國等西方發達國家，會計準則多由會計職業團體制定和發布，它本身並不具有法規性質，而是作為一種公議的會計標準對會計行為起規範作用。

在大陸改革開放初期，美國等西方國家的財務會計理論和“公議會計原則”開始引起大陸會計界的關注。受其影響，加之深化經濟改革和處理日趨複雜的企業經濟業務的客觀需要，會計準則的制定漸漸被提上日事議程。1987年中國會計學會成立了“會計基本理論與會計準則研究組”，開始對會計準則及其相關理論進行專題研究。1988年財政部會計司也成立了會計準則課題組，具體進行會計準則的調研和起草工作。1992年11月財政部正式發布了《企業會計準則—基本準則》。這是大陸的第一個會計準則。1995和1996年財政部先後發布了30個具體會計準則的徵求意見稿，1997年5月正式發布了第一個具體會計準則—《關聯方關係及其交易的披露》，其後，又陸續發布了《現金流量表》、《資產負債表日後事項》、《債務重組》、《收入》、《投資》、《建造合同》、《會計政策、會計估計變更和會計差錯更正》、《非貨幣性交易》、《或有事項》、《無形資產》、《借款費用》、《租賃》等12項具體會計準則。這13項具體會計準則的發布順序，基本上是根據大陸資本市場發展對相關會計標準需求的迫切程度確定的，而且在實施時間順序的安排上也大多是先在上市公司、股份公司實施。目前大陸會計準則的框架體系已經基本形成，它有基本準則和具體準則兩部分組成。基本準則就會計核算的基本假設、會計核算的基本原則做出了原則性說明，同時對會計要素的確認和計量標準，財務報告的編製等做出了原則性規定。具體會計準則針對具體經濟業務、事項的會計確認、計量和報告所應遵循的標準做出具體性規定。當然，這還只是一個框架體系，還需進一步充實和完善。

[三]、統一會計核算制度的改革

統一會計制度，是《會計法》和會計準則出台之前大陸規範會計行為的唯一標準。在50年代上半期，大陸參照前蘇聯的會計核算體系建立了一套與高度計劃經濟體系相適應的統一會計制度體系。經過1958年的『大躍進』及後來的『文化大革命』，在反對繁瑣哲學，追求簡單、群眾化的過程中使會計規範基本上失去了與國際會計慣例的協調性。1950年之後的30年，大陸對會計工作的認識和會計制度建設工作的進程雖有過幾次反覆，但總的說來，會計工作並未受到應有的重視。

70年代末、80年代初，國家統一的會計制度開始恢復和重建。1980年財政部確定的會計中心工作是“健全會計制度，加強會計立法”。1980-2000年這20年間，國家統一會計制度的改革和建設大致可以分為兩個階段。

1992年之前為第一階段。這一時期，大陸還沒有明確提出建立市場經濟體制的目標，會計規範體系建設也就沒有明確提出與國際慣例接軌的目標，只是對會計制度進行了局部的改良。1981年恢復和重建了以《國營工業企業會計制度》為主的國家統一會計制度。如1980年財政部發布了恢復和修訂的《國營工業企業會計制度—會計科目和會計報表》，1981年又分別制定發布了《國營供銷企業會計制度—會計科目和會計報表》、《國有施工企業會計制度—會計科目和會計報表》、《建設單位會計制度—會計科目和會計報表》。隨後，一些具有行業特點的主管部門，如商業部、農業部、林業部、鐵道部、交通部、糧食部、中國人民銀行、全國供銷合作總社等都根據經濟形勢的發展，相繼修訂或恢復了本行業、本部門的會計制度。這次行業性會計制度的修訂，主要是根據經濟業務的變化增設了部分會計科目或會計報表項目，並未進行模式性的轉換。1985年3月發布、1985年7月實施的《中外合資經營企業會計制度（試行）》則是大陸會計規範的創新性嘗試。這一會計制度最大限度地借鑒了國際會計準則和國際會計慣例。如在大陸首次按會計要素劃分會計科目；首次採用了國際上通行的資產負債表、損益表、財務狀況變動表的會計報表體系；首次使用“實收資本”這一資本保全的概念；首次引入“專有技術及專利權”、“其他無形資產”等無形資產概念。這一創新性會計制度的發布和實施，對大陸幾十年所形成的傳統會計制度體系產生了極大的衝擊，也為1992年整個會計模式的轉換做了實驗性探索。

1992年開始，大陸的會計制度改革進入了第二個階段，即進入了真正意義上的模式轉換階段。配合基本會計準則的發布和實施，1992年底，財政部發布了涉及8大行業的13個會計制度。在此之前，1992年5月和6月分別發布了《股份制試點企業會計制度》和《外商投資企業會計制度》。這些會計制度初步實現了會計規範體系的模式性轉換。在許多方面有了實質性突破。如統一採用借貸記帳法記帳；採用了國際上通用的“資產=負債+所有者權益”的會計等式；採用了國際上通行的會計報表體系；採用了國際上通行的製造成本法；在會計政策選擇上允許企業採用謹慎性原則等。

隨著國有企業股份制改革步伐的加快，股份公司大量出現。為適應以股權多元化為特徵的股份公司對會計核算規範化的要求，切實保護中小投資者的合法權益，並且與發布的具體會計準則相一致，1998年1月財政部又發布了《股份有限公司會計制度》，替代了原有的《股份制試點企業會計制度》。新的《股份有限公司會計制度》使謹慎性原則得到了更為充分的適用，如擴大了公司壞帳準備金提取方面的選擇空間，期末存貨計價採用成本與可變現淨值孰低原則，投資和收益的確認更為穩健等。所有這些改革，反映了市場經濟環境對企業會計核算的新要求。

1993年的企業會計制度改革，雖然使大陸的會計制度在與國際會計慣例接軌方面邁出了實質性的一步，但也出現了新問題。主要是多種會計制度的同時並存，即不同產權結構、不同企業組織形式、不同行業的企業執

行著不同的會計制度。而已發布的具體會計準則，有的是在所有企業執行，有的是在股份制企業執行，有的只在上市公司執行。這便在某種程度上影響了會計信息在企業間的可比性。為了進一步規範企業會計核算行為，確保會計訊息的真實性、可靠性、完整性和可比性，2000年12月29日財政部發布了《企業會計制度》，1998年發布的《股份有限公司會計制度》同時廢止。新發布的《企業會計制度》今年先在股份制企業實施，同時鼓勵其它企業實施。根據財政部的規劃，這一制度將逐步在所有企業強制性推行，原有的行業會計制度將廢止。

這次發布和實施的《企業會計制度》，是以《股份有限公司會計制度》既已發布的具體會計準則為基礎，結合大陸的會計環境及會計實踐制定的，與原有的分行業會計制度及《股份有限公司會計制度》相比，具有許多新的特點：（1）具有廣泛的適應性。這次頒布的企業會計制度，不是專門針對某一種企業組織形式的，而是徹底打破了所有制形式和行業的界限，適用於所有的企業。（2）重新定義了會計要素，進一步體現了會計要素的質量特徵。如關於資產的定義，明確了“預期能給企業帶來經濟利益”這一本質特徵。《企業會計制度》對會計要素的重新定義，確保了會計要素確認與計量的正確性。（3）謹慎性原則得到充分體現。新制度在許多方面體現了謹慎性原則的要求，如八項準備金（即短期投資跌價準備、壞帳準備、存貨跌價準備、長期投資減值準備、委託貸款減值準備、固定資產減值準備、在建工程減值準備、無形資產減值準備）的計提，營業收入確認標準的更為審慎，企業與債權人進行債務重組時應付債務的帳面價值與實際償債金額之間的差額計入資本公積金的處理方法，預計負債的確認等。（4）可操作性增強。《企業會計制度》既明確了會計核算的原則、會計政策的選擇、會計要素的確認與計量標準，又詳細規定了會計科目設置和運用、財務會計報告編製等具體方法。（5）依賴職業判斷進行會計處理的空間增大。如應收款項計提壞帳準備的比例，企業固定資產折舊年限、折舊方法的確定等業務的處理都要依賴會計人員的職業判斷。（6）會計信息的披露更為充分。新制度在企業對外提供會計信息的詳細、可靠性方面做了更大的努力。如企業對外報送的報表除了資產負債表、利潤表、現金流量表外，還增加了資產減值準備明細表、股東權益增減變動表、應交增值稅明細表、業務分部報表、地區分部報表等。

二、會計規範體系改革的動因

會計規範體系作為一種調節人與人之間社會關係的準則，無論是會計法律，還是會計準則、會計制度，其本質都是調節人與人之間經濟關係的一種規則。因此，它必然要受到經濟發展、經濟體制變遷、企業制度演進等各種因素的影響和推動。進20年來，大陸會計規範體系之所以進行了大踏步的改革，主要是源於以下幾個方面因素的推動。

〔一〕、經濟發展和經濟市場化的推動

70年代末開始的大陸經濟改革，本質上是一場經濟市場化革命。這場

經濟改革帶來了經濟的迅猛發展，近 20 年來大陸 GDP 以超過 9% 的年增長率增長，2000 年突破萬億美元（89404 億人民幣）。儘管 1992 年鄧小平南巡講話之後大陸才正式明確提出建立社會主義市場經濟體制的目標模式，但實際上自 70 年代末就開始了這場革命，只是鄧小平南巡之前和之後在速度上具有差別而已。經濟發展本身對會計規範體系改革的推動，主要表現在新的經濟現象、經濟業務的大量出現對新的會計規則產生的需求。如隨著企業經營規模的擴大，集團公司大量出現，這就要求規範集團公司與子公司間，集團公司內部各子公司間交易活動的會計處理和合併會計報表的編製，經濟的發展導致了企業外幣業務的增加，這就要求規範外幣業務的會計核算，企業規模的擴大，許多企業實行跨行業、多元化的綜合經營，這就要求改變原來按行業規範會計處理的規則和方法，建立各行業都適用的會計規範體系。大陸 80 年代以來會計制度的不斷改革和重建，基本會計準則和具體會計準則的出台及修訂都反映了這種客觀需要。

經濟市場化具體表現在多個方面，如經濟成分的多元化，產權主體的明晰化，資本市場的發展等。經濟市場化要求由計劃經濟的會計模式轉換為市場經濟的會計模式。80 年代以來，在非農經濟中國有經濟一統天下的局面被逐漸打破，投資主體多元化，股份制、股份合作制、個體經營、合夥制、外商獨資、中外合資、中外合作等多種經濟成分的企業組織形式大量湧現。以全社會固定資產投資為例，國有經濟投資所佔比例由 1980 年的 81.9% 下降到 1999 年 53.4%，非國有經濟、混合經濟投資比例由 1980 年的 17.9% 上升到 1999 年的 46.6%（項懷誠，2001）。這些新的企業組織形式的一個共同特徵是產權更為明晰，而國有獨資企業也逐漸實行了政企分開、經營權與所有權的分離，產權的明晰化程度也在不斷增強。這就要求會計如實、充分地反映這種明晰的產權關係，建立能夠反映資本保全、打破所有制界限和行業界限的會計規範體系。企業會計準則、具體會計準則及新近發布的《企業會計制度》都是這種客觀要求的結果。

金融市場的發展尤其是證券市場的發展，對會計規範體系的改革和建設起了直接的推動作用。70 年代末、80 年代初開始的經濟改革，帶來了金融市場的迅速發展，企業越來越依賴於從金融市場上籌集資金，即使是國有企業也不再是單純靠國家投入資金。自 1991 年建立上海和深圳兩個證券交易所以來，大陸公開上市的企業已由 1991 年的 14 家增加到 2000 年底的 1086 家。股票市值已達 48090.94 億元人民幣（其中流通股占 1/3），占 GDP 的 53.8%；到 2000 年上市公司籌資總額已達 5146 億元，2000 年一年就籌資 1554 億元（證券市場導報，2001）。金融市場尤其是證券市場的迅速發展，推動了會計規範體系改革和建設的進程，並且直接催生了會計準則的產生。因為現代資本市場是建立在信息充分披露的基礎之上的，而信息披露的核心內容是財務信息，及時、可靠的財務信息是資本市場健康、有序發展的必要條件。從大陸會計規範體系改革和建設的軌跡可以看出，資本市場對會計規範體系建設具有直接的導向和推動作用。例如，從第一個具體會計準則《關聯方關係及其交易的披露》，到後來發布的《現

金流量表》等 10 幾個具體會計準則的出台看，它們首先是為了規範上市公司的會計處理和信息披露。這些具體會計準則多是先在上市公司、股份公司這類依靠資本市場籌資的企業實施，爾後才在其他組織形式的企業實施。

〔二〕、企業制度變革的推動

會計規範體系作為經濟制度結構中的重要組成部分，高度依賴於其他制度安排，尤其是直接受制於企業制度的影響和制約。大陸經濟改革以來，以所有權與使用權相分離為特徵的現代企業的迅速發展，尤其是上市公司數量的不斷擴大直接推動了大陸會計規範體系的改革和建設。計劃經濟體制下，企業的組織形式表現為“國有國營”或“集體所有集體經營”兩種企業制度形式。所有權與經營權於一體是它們的共同特徵。隨著大陸經濟體制改革的不斷深化，以產權分離為特徵的股份有限公司、有限責任公司等企業組織形式大量湧現。不僅新建立的規模較大的企業採用這種形式，而且原國有企業也改組為這種形式。按照新的規範所建立的企業，本質上是一種由契約網絡組成的結合體，形成的是一種新的委託代理關係。股權結構的多元化，意味著經營權與所有權的進一步分離。會計信息已不再僅僅是提供給既是宏觀管理者又是企業所有者的政府，而是要提供給包括政府、投資者、債權人、客戶及社會公眾等在內的眾多利益相關者。這些利益相關者依賴會計信息和其他信息進行決策。這就要求企業所提供的會計信息無論在結構上，還是在內容的的詳細程度上都發生相應的變化。在這種情況下，會計信息的真實性、可靠性、完整性和可比性是不可少的。而這種變化正是通過會計規範體系的改革和完善來實現的。1993 年修訂的《會計法》將其適用範圍由“國有企事業單位”擴大到“所有企事業單位”；1999 年新修訂的《會計法》又進一步規範了會計信息生成和披露行為，而且還專門對公司、企業的會計核算做出了特別的規定；從 1993 年實施的《企業會計準則—基本準則》、《財務通則》、行業會計制度及之後陸續發布的具體會計準則、《企業會計制度》都可看出這種演進的軌跡。尤其是 2000 年底發布的《企業會計制度》的全面實施將徹底改變不同組織形式、不同行業的企業實施不同的會計制度的局面，進而使會計信息的可靠性和可比性進一步提高，以利於會計信息使用者的決策建立在較為可靠的信息基礎上。由以上分析不難看出，會計規範體系的改革和建設對企業制度變革具有高度依賴性。

〔三〕、經濟國際化的推動

80 年代之前，由於大陸的國際間貿易和投資都很少，總的來說，當時的會計規範體系是圍繞封閉的，高度集中的計劃經濟體制構建的，會計規範體系的建設目標是單純的本土化和實用化。80 年代以來，大陸會計規範體系的改革和重建，直接受到了投資和貿易國際化的推動。2000 年大陸進出口總額達 4743 億美元，外貿依存度（進出口總值占 GDP 比重）由 1978 年的 9.8% 上升到 2000 年的 43%，目前，大陸外貿進出口額已居世界第十

位（國家統計局，2001）。1996~2000年5月間大陸累計利用外資2800多億美元（萬東華，2001），2000年外商直接投資407億美元（國家統計局，2001）。投資和貿易的國際化必然要求作為商業語言的會計提高其與國際慣例一致性的程度，以提高會計信息在國際間的可比性，進而為合理配置社會資本，降低企業籌資成本和市場風險提供信息支持。否則，大陸的會計報表就不會被海外投資者和貿易客戶所理解，吸引投資和對外貿易也就必然會受到負面影響。因此，建立適當社會主義市場經濟要求，既符合自己的國情，又能較好地與國際慣例相協調的會計規範體系成為這次會計規範體系改革和建設的目標，與國際會計慣例接軌成為這次會計規範體系改革的重要導向，以適應經濟國際化的要求。大陸第一個與國際會計慣例相接軌的會計制度——“中外合資經營企業會計制度（試行）”正是外商投資進入大陸的產物，而B股、H股和N股的上市交易，進一步推動了大陸會計規範的國際化進程。

三、會計規範體系改革和建設的績效

關於20年來大陸會計規範體系改革和建設取得的績效，可從兩個角度進行觀察和評價：一是會計規範建設本身所取得的成果；二是會計規範體系改革和建設對經濟和社會所產生的影響。

[-]、適應市場經濟體制又與國際會計慣例接軌的會計規範體系框架已基本形成

經過20年的努力，大陸會計規範體系改革和建設的目標已經明確，包括會計法律、會計準則和會計制度在內的會計規範體系框架已基本形成。它們相互聯繫，相互依存，共同規範會計行為，起到了保證會計信息質量，維護經濟秩序的作用。由於大陸實行市場經濟體制時間大大晚於西方國家，這使得她有可能參照市場經濟發達國家和國際會計準則委員會已經形成的會計原則制定自己的會計規範體系，把建立會計規範體系的目標一開始就定位為在“國際水平”。從已經出台的會計規範的內容看，它們既反映了大陸市場經濟發展的需要，又與國際會計慣例有著良好的協調性。

大陸會計規範體系中各組成部分所處的層次和規範的側重點有所不同。《會計法》及《公司法》和《證券法》中關於會計行為的法律條文是會計規範體系的最高層次，由於它由最高權力機關全國人大及其常設機構制定，因此它是會計規範體系中的最高層次，它對其他會計規範具有統馭作用，是制定其他會計法規文件的基本依據。

會計準則、會計制度都是行政性會計法規，它們均由財政部制定和發布。按計劃，大陸擬制定40幾個具體會計準則。關於會計準則和企業會計制度的關係問題，是近幾年大陸會計討論的一個熱門問題。人們普遍的看法是，會計準則在層次上高於企業會計制度，即會計準則對會計制度的制定具有指導作用。而關於會計準則是否可以完全取代企業會計制度則有兩種不同的看法：一種觀點認為，應像美國等許多西方國家一樣，直接用會計準則規範會計行為，會計準則出台以後，就不必再保留會計制度。另

一種觀點則認為，大陸會計人員已經習慣於以會計科目設置和使用為主要內容、帶有操作手冊性質的“會計制度”，而會計準則並不適合會計人員的閱讀及思維習慣，因此，即使是會計準則全部制定和實施後也仍然要保留“會計制度”這一形式。應該注意的是，這次新發布的《企業會計制度》，巧妙地將會計準則所規範的主要內容納入制度體系之中，實現了準則與制度的有機結合。看來，“制度”形式與“準則”形式會在相當長的時期內並用。從會計準則和會計制度所規範的內容看，二者是有區別的。會計準則按經濟實務規範會計的確認、計量和報告，而會計制度則主要適用會計準則所提供的標準，並將這些標準具體體現在會計科目的設置和適用之中。可以說，會計準則形式與會計制度形成的並用既體現了會計規範體系與國際會計慣例的接軌，又充分考慮了大陸長期形成的會計方面的制度遺產、會計人員的素質現狀和工作習慣，保持了自己的特色。

目前看，在會計規範體系方面所存在的問題主要是基本準則與具體會計準則的脫節。按照邏輯關係，基本會計準則應該能夠指導具體會計準則的制定，但因大陸基本會計準則的出台比較匆忙，限於當時的環境和條件，它的質量也不高。目前已經陷入一種十分尷尬的境地，它不僅對具體會計準則制定的指導是乏力的，而且在許多方面已經與具體會計準則和《企業會計制度》相矛盾。一些學者已提出將基本會計準則修改為一個類似國際會計準則委員會或美國財務會計委員會所制定的“概念框架”性文件（湯云為，1999）。我認為這是一個值得重視的建議。

[二]、會計規範體系漸進性改革的成效與不足

20年來大陸的會計規範體系改革走得是一條漸進式道路。其主要特點是：逐步推進、先易後難、先試驗後普及。從1980年10月全國會計工作會議提出會計改革問題，到1992年制定《股份制試點企業會計制度》、《企業會計準則》（基本會計準則），再到1997年開始發布具體會計準則和幾次修訂企業會計制度；從1985年的《會計法》到以後兩次修訂《會計法》。從這些會計規範文件的內容所發生的變化便可以看出，大陸整個會計改革是在“邊幹邊學”、“摸著石頭過河”中進行的。而在會計改革中通過在不同所有制、不同企業組織形式、不同經營方式的企業中進行試點，特別是先在外商投資企業、股份制試點企業及上市公司這樣一些新的經濟成份或新的企業組織形式中率先實行新的會計規範，積累經驗後，再推行全方位的制度變遷，具有典型的先易後難、先試驗後普及的特徵。時至今日，已頒布的13項具體會計準則和新發布的《企業會計制度》，仍然分為“所有企業”執行和先在“股份有限公司”、或“上市企業”執行兩部分。

會計規範體系改革的這種漸進方式，是由大陸整個經濟體制改革採用的漸進方式所決定的。從根本上說，會計規範體系的演進必須服務和服從於整個經濟體制變化的要求，而大陸的整個經濟體制改革採用的就是一種漸進的方式，這就決定了會計規範體系的改革也只能按漸進方式進行。期

望所有的會計原則、會計程序和方法都一步躍到一種理想的狀態顯然是不現實的。

會計規範體系漸進式改革的優點是，因“邊幹邊學”、“先試驗後普及”，能夠分步獲得制度轉換所需要的信息，逐步積累制度變遷所需的知識，可以減少信息的非完備性程度，進而減少制度變遷的社會阻力，降低摩擦成本。

但也應當看到，會計規範的漸進式變遷也存有明顯的缺陷或不足。這主要表現在以下幾個方面：

1. 會計規範體系中各項制度安排不同步，易造成制度結構失衡，特別是新舊制度安排之間常常發生摩擦和衝突，導致效率損失。例如，會計規範體系中的《會計法》、基本會計準則、具體會計準則，還有行業會計制度、股份制企業會計制度及新發布的《企業會計制度》之間，就常常出現不同步和矛盾，其結果是降低了制度效率。如前所述，從理論上講，基本會計準則對具體會計準則具有統馭作用，但 1992 年基本會計準則發布之後，至今已陸續發布了 13 項具體會計準則，這些具體會計準則所遵循的原則、會計政策與基本會計準則有許多不同。例如，限於當時的環境和條件，包括資產減值準備的提取、收入的審慎確認等涉及謹慎性原則使用的會計處理在基本會計準則中體現得很少，而具體會計準則、新的《企業會計制度》中則對此有了充分的體現。再如，在行業會計制度尚未被宣告廢除和進行修改之前，一些具體會計準則就要求在所有企業實施，而行業會計制度與具體會計準則之間存在著很大的差異，它們之間具有很多矛盾。

2. 制度供給相對制度需求常常出現時滯，造成制度空檔，為一些企業人為操縱會計處理提供了可乘之機。如關聯方交易業務、企業購併及其報表合併業務等會計處理和信息披露都曾出現過類似的情形。

3. “邊幹邊學”使會計人員學了許多“有效期”甚短的知識，這在某種程度上加大了整個制度變遷的學習成本。如 1993 年會計人員費了很大氣力學習的“財務狀況變動表”知識，在 1998 年現金流量表準則實施後就變得不再有用。而 1998 年實施的現金流量表準則僅實施了 3 年就在 2000 年 12 月做了修改。《投資》、《債務重組》、《會計政策、會計估計變更和會計差錯更正》、《非貨幣性交易》等具體會計準則實施的時間均不超過 2 年就做了修改，而有一項會計準則（《中期報告》）剛發布還未實施就收了回去。因制度規定得不夠完全，或為實現新舊制度的轉換，作為新規範修補和新舊制度銜接的各種“補充規定”、“問題解答”更是不計其數。還有會計人員所學非所用的情況，許多會計人員儘管在非股份制企業供職，實際工作中按行業會計制度進行會計處理，但對他們進行的繼續教育，會計職稱考試等安排的確基本都是股份有限公司或上市公司的會計知識。他們對會計制度感觸很深的是朝令夕改。過分類繁的會計規範改革，不僅化掉了會計人員的時間，而且學習、培訓過程所發生的差旅費、資料費等費用開支也是十分可觀的。

[三]、會計規範體系改革對現代企業制度建設起了重要的支持作用

如前所述，20年來大陸的企業制度改革推動了會計規範體系的改革和建設。但另一方面，會計規範體系對企業制度改革的迅速跟進，對企業制度建設起了重要的支持作用。現代企業制度的一個基本特徵是經營權與所有權的分離，其外部特徵則是資本市場的充分發育，企業可以憑借其經營實力在市場上籌集到經營所需的資金，而投資者能夠依賴獲得的公平性會計信息和其他信息進行投資決策。在經營權與所有權分離的情況下，投資者，尤其是中小投資者只能依靠企業公開披露的信息進行投資決策。很顯然，會計信息的可靠性、公允性、及時性就特別重要。會計準則、會計制度提供了包括會計要素確認、計量、紀錄和報告（披露）等在內的生成高質量會計信息的技術性標準，而《會計法》從更高層次上規定了會計核算和會計監督的行為規範，並對會計行為當事人的法律責任做了明晰的規定。從已經發布的會計準則、會計制度看，多是為了解決公司制企業尤其是上市公司出現的問題而制定的。如《關聯方關係及其交易的披露》準則，就是針對某些上市公司利用關聯交易操縱利潤的問題最先出台的；其他會計準則的出台也都有類似的背景。而會計準則及其他會計規範的制定和實施，對現代企業制度建設起了重要的支持作用。

[四]、會計規範體系改革對資本市場的發展發揮了保駕護航作用

資本市場追求的是效率和公平。“效率”是指資本使用的高效率；“公平”是指對每一個資本所有者權益的不偏不倚。資本所有者根據企業的經營業績，將它們的資本投向回報率高的企業，也正是在這一過程中實現了資本的社會效率。企業經營業績的信息主要是由會計系統提供的，因此，會計信息的真實性、可靠性、公允性對資本的流動和效率的提高至關重要。近20年來，尤其是1992年以來，大陸會計規範體系的不斷改進，對其資本市場的迅速發展做出了不可磨滅的貢獻。會計規範體系的及時跟進保證了會計信息最基本的質量特性，使投資者能夠根據企業所提供的會計信息做出投資決策；銀行等債權人能夠根據會計信息做出信貸決策。

大陸的股份制企業，主要是鄧小平南巡之後才開始大力發展的，股票市場也是這個時期才正式起步的，1992年及時出台的《股份制試點企業會計制度》、《企業會計準則—基本準則》，及後來根據資本市場發展修改和新制定的會計規範，通過規範會計行為，提高會計信息質量，支持了資本市場的健康、穩步發展。

會計信息在維持投資者尤其是中小投資者的利益，維護資本市場的公平、公正方面也發揮了不可替代的作用。資本市場越發達，終身型的企業所有者越少。一個成熟的資本市場，應該公平地對待每一個股東，公平地對待每一個時點上的股東。大陸通過及時出台和實施會計規範，提供會計信息生成和披露的技術標準，提高了會計信息在不同企業之間可比性和在同一企業的不同時期之間的一致性。尤其是近幾年具體會計準則的出台和實施，使企業會計信息披露的充份程度和規範化程度逐漸提高，大股東獨

占內幕信息的狀況有了明顯的改變。

當然，從總體上看，大陸的會計規範體系仍然處在建設過程之中，還很不成熟。會計信息失真的程度也還比較嚴重，由於會計信息失實誤導投資者的事例仍然不少。造成這種狀況的原因，既有會計規範自身尚不完善的問題，更有已有的會計規範實施不力的問題，關於這一點，已經引起社會各界的極大關注，政府管理部門和會計界也在努力尋找解決問題的途徑。

參考文獻

- 項懷城，2001年1期，正確認識經濟發展階段特徵--科學制定政府宏觀調控政策，財貿經濟。
- 國家統計局，2001年3月1日，中華人民共和國2000年國民經濟和社會發展統計公報，經濟日報，第三版。
- 深圳証交所，2001年1期，海內外証券主要數據，証券市場導報。
- 萬東華，2001年1期，“九五”經濟發展情況及2001年展望，經濟研究參考(經濟學文摘)。
- 湯云為，1999年，對基本會計準則的初步評價，當前中國會計與財務問題，世界圖書出版公司。

