

浅谈《企业会计制度》的创新

□陈家营

会计是随着社会生产的发展和经济管理的要求而产生、发展并不断完善起来的。当中国经济步入后工业加速时期，会计不仅要寻求与时代相适应的确认、计量和报告模式，还应立足国际协调与国际接轨。于是，2000年底财政部发布了以统一性和可靠性为鲜明特征，以会计标准国际化为基础的《企业会计制度》，这是我国会计核算制度的又一次重大改革，促进了会计方法、会计理论进一步发展变化。为了更好地理解新制度的精神，本文拟就《企业会计制度》在理论上和实务上的创新谈谈体会。

一、《企业会计制度》发布实施的背景

1993年实施的“两则两制”使我国会计核算模式发生了根本变化，极大提高了我国会计信息的可理解性，但“两则两制”是在我国市场经济刚起步阶段产生的，所制定的财务会计制度留存了较多计划经济痕迹。随着我国市场经济的发展，其弊端也暴露无遗。

(一) 原有会计制度易导致会计信息失真现象。主要表现在三个方面，即：所反映的会计要素缺乏客观真实性；所提供的会计信息缺乏可比性；所制订的分行业会计制度缺乏可操作性。于是，在资本市场发展中，出现了许多不规范行为，如包装上市，会计作假，泡沫行为等等，一些企业也实际存在资产虚列，利润虚增情况。为此，借鉴国际惯例，引入稳健原则，重塑统一会计制度，提高会计信息质量已成为当务之急。

(二) 现行会计制度与我国企业多元化经营的矛盾加剧。目前，我国越来越多的企业出于提高资本收益率和分散行业风险的需要，实施跨地区、跨行业的多元化经营战略，分行业会计制度与企业多元化经营的矛盾日益显现。此外，随着市场经济的发展，也出现了许多新型行业，如网络公司、高科技企业等，这些新型行业都有各自的业务特点，简单地套用现行分行业的会计制度，不能真实反映这些企业的财务状况和经营成果。因此，只有打破行业界限，实行各行各业都适用的会计制度，才能适应企业从事多种经营和新型业务的需要。

(三) 经济全球化的发展趋势，要求建立国家统一的企业会计制度。世界经济的迅速发展和信息技术的飞跃进步，使许多企业的经营活动和资本活动超越了国家范围，经济日益全球化，外国公司将大举进入中国市场，我国企业要走向国门，所有这些都要求我国加快会计改革步伐，顺应会计国际化潮流。分所有制、分行业的会计制度，不仅与国际会计惯例格格不入，而且可能妨碍我国经济国际化进程。经济全球化时代的到来，要求我国建立一套集开放型和包容性于一体的统一会计制度。

二、《企业会计制度》的突破与创新

(一) 会计核算基本原则有很大的变动。

《企业会计制度》与《企业会计准则》以及现行行业会计制度、股份有限公司会计制度相比，增加了实质重于形式原则，修订了历史成本原则，充实了谨慎性原则。除可比性原则一字未动外，对其余会计核算基本原则，都进行了不同程度的补充、细化、使之更趋完善。

1. 《企业会计制度》将实质重于形式明确为会计核算的基本原则，这是一条重要的国际惯例。随着经济的发展，经济现象越来越复杂，其表现方式也日趋多样化，从会计的反映角度看，会计必须反映经济真实，而非简单反映其经济形式。新制度对收入的确认就贯彻“实质重于形式的原则，确认条件不再是所有权凭证或实物（如现金）形式上的交付，而是商品所有权上的主要风险和报酬，发生转移等实质性条件的发生。根据本原则，对于融资租赁来的资产，虽然企业拥有其法律意义上的所有权，但在租赁期内，企业有权支配该资产并从中受益，形成企业实际能控制其创造的经济利

益，所以应将融资租赁的资产，视同企业资产进行会计核算。

2. 《企业会计制度》修订了历史成本原则，充实了谨慎性原则。新制度在历史成本原则中，增加了“各项资产如果发生减值，应当按照本制度规定计提相应的减值准备”的条款，这不仅体现了谨慎性原则，也明确了新制度对“除法律、行政法规和国家统一的会计制度另有规定者外，企业一律不得自动调整其账面价值。”同时，新制度将“不得多计资产或收益，少计负债和费用，也不得计提秘密准备”的条款加入该项原则，从而充实了谨慎性原则。该原则在新制度中得到广泛而充分的运用。如对于债务重组，制度第70条规定，债务人以现金、非现金资产或修改其他债务条件清偿债务时，实际支付或未来支付的金额，小于重组前账面价值的差额，不能确认为重组收益，而计入“资本公积——其他资本公积”中；相反，债权人则按应收债权的账面价值等作为受让的非现金资产的入账价值，这都充分体现了谨慎性原则。除此以外，也有许多交易和事项的核算，运用了此项原则。

(二) 完善了会计要素核算的规范内容。

《企业会计制度》借鉴国际学术界和实务界对资产的研究成果，将资产定义为“资产是指过去的交易、事项形成并由企业拥有或者控制的资源，该资源预期会给企业带来经济利益”。根据这个定义，当企业拥有或控制的资源已经不能为企业带来未来经济利益时，如无法收回的应收款项，固定资产减值，及诸如开办费等虚拟资产项目，则不能确认为资产，也不能在资产负债表的资产方予以反映，缓解了资产的定性和定量相脱节的现象。不仅如此，《企业会计制度》对负债、收入、费用等要素也重新进行了较为严谨的界定，使其反映的会计信息更加符合经济真实。

(三) 实行了国际通行的会计与税收相分离的做法。

我们一贯主张企业会计制度应当与税收制度相互分离，这样才能更好地贯彻会计制度。会计核算的目的是保证企业会计信息的真实、完整，提高会计信息质量，为会计信息使用者提供决策所需要的信息；而税法则是为了实现社会公平税负，增值税源，引导社会投资等目的。对于会计核算制度和税法的不一致，新制度规定，当会计制度与税收制度不一致或不协调时，应按会计制度进行核算，纳税时再作调整，使企业会计与税收相分离。

作者单位：福建省会计考试管理中心

(责任编辑：陈 靖)