

论财务会计改革

陈毓圭◎著

陈毓圭



中国财政经济出版社

论财务会计改革

陈国良 著

命



中国会计出版社

论财务会计改革

陈毓圭◎著

論



中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

论财务会计改革/陈毓圭著. —北京: 中国财政经济出版社, 2010. 11
ISBN 978 - 7 - 5095 - 2539 - 5

I. ①论… II. ①陈… III. ①财务会计 - 会计制度 - 经济体制改革 - 中国 - 文集 IV. ①F234. 4 - 44

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 197237 号

责任编辑: 李 磊

责任校对: 徐艳丽

封面设计: 耕 者

中国财政经济出版社出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 960 毫米 16 开 22.25 印张 280 000 字

2010 年 11 月第 1 版 2010 年 11 月北京第 1 次印刷

定价: 46.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 2539 - 5/F · 2162

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744



本书初版于1994年，收录了本人20世纪80年代初开始尝试理论研究，直至到财政部工作最初几年发表的论文。

20世纪80年代到90年代初这十多年中，在我国财务会计改革历史上无疑是十分重要的时段。从最初的拨乱反正，恢复财务会计工作基本秩序，到正本清源，肯定财务会计对于财政经济工作的特殊重要性；从恢复财务会计理论研究和财务会计专业高等教育，到提出建立中国特色会计理论和方法体系；从倡导财务会计改革服务改革开放，制定会计改革纲要，到借鉴国际惯例，制定企业会计准则，不失时机、循序渐进，有计划有步骤地推进财务会计改革工程。这一切，体现了广大财务会计工作者贡献于改革开放事业的社会责任意识和开拓创新精神，更为财务会计事业的发展打下了坚实的基础，使财务会计工作有效地发挥了保证和促进改革开放的作用。

我大学毕业后的第一份工作是担任财务会计教员，及至研究生毕业后到财政部工作，由于本人兴趣和职责所在，有幸参加了当时财务会计一系列重大问题的研究和讨论。这本文集，即是这个时期所发表论文的选编，涉及财务、会计、审计、成本、企业改革等若干领域。

时间已经过去了二三十年，历史已经翻开了新的一页。当时所研究的论题，诸如财务、会计、审计的本质，会计改革的目标和实现途径，财务（管理）与会计（管理）的关系，财务改革与会计改

革的理论关系和实践协同，企业会计准则理论阐述和体系设计，都有了明确论定，并且已经取得了丰硕的实践成果；而有的论题，像中国企业会计准则如何处理国情与国际惯例的关系，国家如何管理国有企业的财务，政府部门如何开展会计管理，等等，尽管仍然是理论研究和政策制定中绕不开的话题，但是所讨论问题的思维层次已非当时的情形所比拟。然而，回顾这些问题的研究起点、研究过程、研究方法，对于梳理改革开放以来财务会计改革的历史脉络，从而更好地把握财务会计发展规律、确定努力的方向，把财务会计改革事业推向深入，进一步发挥财务会计工作对于完善市场经济体系、推进市场透明稳定、促进社会公平正义，无疑是非常有意义的一件事情。应出版社和朋友们的提议，不揣简陋，将本文集再版，希望继续得到朋友们的批评和提示。

今年是我们光荣的共和国成立 60 周年。胡锦涛总书记在庆祝建国六十周年大会讲话中指出，我们将坚定不移地坚持中国特色社会主义道路，全面贯彻执行党的基本理论、基本路线、基本纲领、基本经验，继续解放思想，坚持改革开放，推动科学发展，促进社会和谐，推进全面建设小康社会进程，不断开创中国特色社会主义事业新局面、谱写人民美好生活新篇章。财务会计工作作为中国特色社会主义事业的有机组成部分，如何全面贯彻党的基本理论、基本路线、基本纲领、基本经验，在总结财务会计改革基本经验的基础上，推进科学发展，促进社会和谐，为中国特色社会主义事业添砖加瓦、增光添彩，是摆在我们广大财务会计工作者面前的新使命。笔者愿意与财务会计广大同仁一道，继续解放思想，深入探索财务会计事业发展规律，以中国国情为出发点，以国际化为标杆，以广大财务会计工作者主体精神为支柱，群策群力，不失时机地把我国的财务会计事业推向新的高度。

作 者

2009 年 10 月



陈毓圭是我的博士生，1991年夏取得博士学位。这几年来，他一直在财政部从事财务会计政策研究和有关改革方案的设计工作，先后参加了《会计改革纲要》和《企业会计准则》的起草工作，有机会经历了我国财务会计改革的一系列重大事件，经受了锻炼，增长了才干，也作出了贡献。在工作实践中，他十分注重研究理论、思考问题，力求在理论与实践的结合上对财务会计改革中的现实问题，提出自己的见解，并用于指导实践，写出了一批有价值的学术论文和工作报告。当前，财务会计改革已受到各级领导和全社会的普遍关注和重视，一个重视财务会计工作、加速财务会计改革、研究财务会计问题的新局面正在形成。为此，辽宁人民出版社从陈毓圭同志近十年来发表的财务会计改革论文中，精选出40余篇，予以结集出版。作为他的导师，我为作者能在财务会计领域内取得如此丰厚的成果，感到无比的欣慰。这本文集，我认为有这样几个特色。

第一，将财务会计改革放在改革开放这一大背景下来认识，而不是就财务论财务，就会计论会计。财务会计历来是财政经济管理的重要组成部分，同样也是改革开放中必不可少的一环。历史上从来没有一个国家财务会计不发达、而市场经济发达的。但从前一阶段改革实践看，财务会计改革，尤其是财务会计制度改革，总体上是滞后于改革开放的。这与我们对财务会计改革在整个改革开放中的地位缺乏足够认识有关。为此，作者在一系列论文中阐述了财务

会计改革对于顺利推进改革开放的重要意义，呼吁如果企业没有充分的理财权和严格的财务约束，就没有真正意义上的机制转换；没有会计信息的社会化和国际化，就没有资金流动的社会化和国际化。在分析会计改革的动因时，作者提出，企业经营方式的变革要求改革会计管理的内容和结构，经济调节机制的变革要求改革会计事务管理体制，企业管理目标的变化要求转换会计管理的功能和目标，阐述这些观点的论文曾荣获中央国家机关中青年优秀论文评选一等奖。为探讨会计改革的实施战略和策略，作者专门分析了会计改革与经济改革在总体目标上的一致性、在具体部署上存在的不协调，系统提出了会计改革与经济改革相协调的途径和策略；在分析财务改革时，作者提出，宏观财务改革是财政职能完善和财政机制转换的重要内容，并将财务政策作为一个重要的经济杠杆来运用，进而探讨了财务杠杆与其他经济杠杆的区别与联系、财务杠杆的作用特点、财务杠杆的调节对象和范围。

第二，将财务改革与会计改革联系在一起进行研究。财务与会计在经济运行中一直存在着十分密切的联系，但在改革实践中，如何处理好财务改革与会计改革的关系，意义重大，协调好了，有助于顺利实现改革目标，处理不好，则无论是对财务改革还是会计改革，都是十分不利的。为此，作者专文探讨了财务改革与会计改革的关系，既强调了财务改革与会计改革的内在统一性，又探讨了两者的现实矛盾，从而提出了妥善处理两者关系的建设性意见。不仅如此，作者还花很多的精力着重研究了财务与会计的关系，一方面坚持认为财务管理与会计管理是不同质的管理活动，另一方面又强调了财务管理与会计管理在实践中的密切联系，建议加强财务管理与会计管理的协调和配合。

第三，贴近现实经济生活和改革开放实践。理论是灰色的，生活之树常青。作者深知这一道理。无论是研究课题的选择，还是研究论证的过程，都力求与现实经济生活结合起来，从实践中寻找课



题和答案。围绕发展外向型经济，作者探讨了外向型经济对财务会计的影响和改革要求；针对会计监督实践中存在的矛盾和问题，作者发表了系列论文研究这一问题，就端正监督观念、分解监督职能、强化监督作用、改革会计人员管理体制提出了有益的见解；针对经济发展中的资金周转不畅、资金效益不高的问题，作者总结了历次资金困难的共同之处，提出了企业资金总量规律和结构规律这一微观经济规律，并就改善和加强社会主义资金管理提出若干政策建议；针对折旧率过低的议论，作者认为，评价我国折旧水平要联系中国的国情、国有企业的历史发展以及特定时期的经济机制，不能想当然，更不能与西方国家的情形进行简单类比。这些结论对于准确把握我国财务会计工作和资金运行的现状，探索进一步改革的正确方向和措施，无疑具有十分重要的借鉴作用。

第四，注意运用正确的研究方法。从某种意义上讲，方法往往比结论更重要。作者既能注意运用马克思主义辩证法，也善于掌握并创造性地运用现代方法论，用以指导财务会计改革理论研究。他以系统论、控制论、信息论为主要方法，研究了财务、会计、审计的本质，研究了财务管理、会计管理与价值运动的关系，得出了运用传统方法得不到的结论。作者一改以往从具体操作技术上研究记账方法优劣的做法，独辟蹊径地从方法论角度比较增减记账法和借贷记账法，有说服力地论证了借贷记账法在逻辑上的严密性和方法上的科学性，大力推举借贷记账法。

我相信，这本集子的出版，对于加强财务会计改革研究、进一步深化财务会计改革、切实发挥财务管理和会计信息在发展社会主义市场经济中的应有功能，将起到积极的推动作用。

作者已有的成绩固然可贺，但前面的路更长，任务更艰巨，希望再接再厉，取得更多更大的成就。

黄菊波

一九九三年四月 北京

目 录

1

会计理论篇

- 财务管理与会计管理是不同质的管理活动/3
- 价值与会计的本质——兼论“管理活动论”与“信息系统论”的不可调和/11
- 价值运动与会计管理/21
- 财务管理与会计管理的本质区别与现实联系/30
- 会计发展的宏观化和微观化趋势/38
- 会计管理行为研究初步/42
- 论会计事务管理/52
- 以控制论理论考察审计的特征/62
- 社会主义审计本质探讨/69
- 从方法论角度认识“借贷”与“增减”之争/75
- 三式簿记原理开拓了会计研究的新视野/79

2

会计改革篇

- 会计改革的目标、内容及其实现/85
- 加强会计改革的理论思维/96
- 进一步解放思想 加快和深化会计改革/103

财务改革与会计改革的关系/116
沿海地区经济发展战略与财务会计改革/121
论会计改革的实施战略和策略/125
学习《会计改革纲要》的几点体会/134
会计监督辨正——关于在新形势下如何正确发挥企业会计作用的思考/140
谈会计人员间接管理新体制/149
世界会计模式的划分及其借鉴意义/158



会计准则篇

关于特区会计核算制度建设的建议/167
试论按国民经济核算体系的要求改革现行会计报告体系/171
关于建立中国会计原则的几个问题/177
会计准则三题/193
中国会计史上新的里程碑——祝贺《企业会计准则》正式发布/197
实施企业会计准则 推动市场经济发展/199
财务会计改革以后需要明确的十个问题/212
抓住财务会计改革机遇 提高财务会计管理水平/219



财务管理篇

学习马克思关于个别资本与社会资本关系的论述
改善和加强社会主义资金管理/227
论国有资产运行的宏观调控/240
论建立企业经营资金的良性循环机制/249

财务管理学科改革初探/262
企业财务管理职能及其实现/267
宏观财务范畴及其实现/274
论财务杠杆/285
承包制五大矛盾及其解决办法/295
关于完善承包制的几个问题/299
国家怎样管理国有企业的财务/303



5

成本补偿篇

成本补偿不足：表现、危害、原因和对策/317
成本补偿不足与经济机制/324
评价我国现行折旧水平的几个问题/327
论市场经济体制下的宏观成本管理/331

作者传略/342



会计理论篇

财务管理与会计管理是 不同质的管理活动

随着会计研究的深入，财务管理与会计的关系问题就显得特别突出，它影响了人们对“会计管理”的理解和接受，也将影响会计理论的发展和会计学科建设。

“会计管理”是基于现实的会计实践提出的新概念，鉴于财务管理与会计的关系已演变为与会计管理的关系问题，本文将直接讨论财务管理与会计管理的关系。

一、经济系统中的物质变换与信息变换是形成财务管理与会计管理的内在依据

一般系统论表明，系统是物质、能量与信息三要素构成的。这三要素在系统控制中所处的地位和层次是不一样的。物质与能量作为实体物质，表现为一种自身统一性，构成系统的主体和核心，是实行系统控制的对象，因而，我们常把物质与能量统称为物质；而信息作为表现事物特征的一种普遍形式，是实现系统控制的重要条件和手段，因为控制的过程就是信息变换过程，就是信息的输入、加工和输出的过程。关于系统的这一认识是我们分析财务管理与会计管理关系的重要依据。财务活动就是一种物质变换活动，是一种实体运动，财务管理正是对这种实体运动的管理，会计管理就是一种以信息变换为特征的控制活动。

1. 货币的产生是财务管理产生的客观前提。

随着商品经济的发展，价值形式最终发展到货币，这时，经济活动除了劳动力、生产资料，又包括了货币这样一个新的要素。货币及其收支活动就构成了经济活动的特定方面——财务活动，经济管理也由原来的劳动管理、生产管理发展到财务管理。然而在简单的商品经济条件下，物质产品的生产表现为生产的直接目的和归宿，而货币及其收支仅仅是手段，因此这时的财务管理还停留在钱币的收支和保管上，还不是完整意义上的财务管理，顶多是财务管理的萌芽，所以我们说货币的产生还只是财务管理产生的一个前提条件。

2. 货币资本化是财务管理形成的催化剂。

简单商品生产发展到发达的商品生产以后，货币由原来的手段一跃而变成了经济活动的目的和归宿，在经济生活中占据了显赫地位。从货币作为生产的前提来说，进行商品生产，首先需要筹集一定量的货币，这就产生了资金如何筹集、如何使用问题；从货币作为生产的归宿来说，产生了利润如何分配问题；从资金收支总体来说，产生了如何进行资金调度以保证经济运转问题。这时，财务活动的复杂性和重要性促进了财务管理的发展，财务管理就由原来的钱币收支和保管发展到资金筹措和分配。货币资本化是财务管理的催化剂。因此，把财务活动规定为经济活动中的资金收支、把财务管理定义为以资金的筹措、使用和分配为内容的资金收支管理活动是符合管理理论逻辑和财务管理历史发展的。

3. 会计管理是以价值信息变换为特征的管理活动。

控制论是关于控制和调节的理论。控制就是以信息形式向系统发出指令，信息形式的指令就是计划、目标等。围绕制定计划和目标，必须进行预测和决策：根据系统反馈信息纠正系统运行与目标、计划的偏差，信息反馈的过程就是记录、计算、分析、考核和报告的过程。显然，控制离不开信息，勿宁说控制的过程就是信息变换过程，而会计管理正是以信息变换为特征，以预测、决策、计划、

核算、分析、考核为内容的控制活动。

马克思关于会计是对“过程的控制和观念总结”的论述，已成为人们认识会计管理的准绳，然而不少作者有这样那样的误解。我们认为马克思的论断高明之处不仅仅在于指出会计是一种控制行为，而更重要的是在于指出会计是以观念总结形式进行控制的。这里所说的观念总结就现代意义而言，就是以预测、决策、计划、核算、分析、考核为内容的信息变换活动，而对过程的控制则是以这种信息变换活动参与管理和控制。因此说马克思早就意识到控制过程中的信息要素并已以某种曲折形式指出来，并无牵强之意。显然，会计管理的观念总结是区分会计管理与其他各种管理活动的原则界限。

信息论所揭示的信息方法就是用信息的观点，把系统看作是借助于信息的获取、传递、加工处理而实现其有目的性运动的一种研究方法。这种方法的核心不在于实行信息变换的技术、手段和方法，而在于探讨如何通过这种变换实现系统的有目的运动。毫无疑问，实现系统有目的运动是一个控制过程，因此控制乃是信息变换这一题中的应有之义。信息论与控制论从不同的角度揭示了信息与控制之间生动具体的联系。这样说来，称会计是一个信息系统包含着会计通过信息变换实现控制的意思，并没否定会计的管理功能，只是强调了会计参与管理的基本形式和特征；而称会计是一种管理活动则是充分强调了会计与管理的直接统一性，而在我国目前着重指出会计是一种管理活动，对于提高人们对会计的认识似乎更积极些，只要不把它作为会计的完整定义就行。唯一遗憾的是，称会计是一个信息系统的作者本意并不在于会计是一种以信息变换为特征的管理活动，而是就其作为信息处理技术和方法而言的，这实际上是在用传统观点套用现代概念，并未深入领会会计信息系统作为一个系统论范畴的理论和实践意义，难怪有人称之为“现代工具论”。

早期的会计以实物量度，甚至以直观图形个别地、零星地反映经济活动，表现为生产过程的附带职能。随着商品经济发展，商品