

KUAIJI GAIGE XINSILU
会 计 改 革 新 思 路

杨纪琬 毛伯林 主编



西南财经大学出版社

94
F233
14
2

KUAIJI GAIGE XINSILU

会计改革新思路

杨纪琬 毛伯林 主编



X11726/05



3 0133 9676 1



B 西南财经大学出版社

954483

(川)新登字017号

责任编辑: 谢乐如

封面设计: 穆志坚

会 计 改 革 新 思 路

杨纪璇 毛伯林 主编

西南财经大学出版社出版 (成都市光华村)
西南财经大学出版社发行 德阳新华印刷厂印刷

850×1168毫米 1/32 印张 4.6875 字数 110千字
1993年3月第一版 1993年3月第一次印刷

印数: 1—4000册

书号: ISBN7-81017-505-X/F·389

定价: 2.60元

序

邓小平同志的南巡讲话，犹如一声春雷震撼着华夏大地。深化改革、扩大开放的浪潮正在四面八方涌动，各条战线都出现了勃勃生机。在这样的大好形势下，四川省会计学会与乐山市财政会计学会于今年7月，在历史文化旅游名城峨眉山市举办了会计改革高级研讨班。应请到研讨班讲学的有著名的会计学专家、教授杨纪琬、李宝震、余秉坚、毛伯林、张柱中、张永盛等同志。全国22个省、市、自治区的900名莘莘学子参加了学习。在学员中，既有从事理论、科研、教学方面的财经院校校长、教授、讲师和专业研究人员，也有长期从事会计工作的会坛宿将和充满活力的后起之秀。真可谓“名家荟萃，英才云集”。

任何事物，总是越发展内涵越丰富。今天，我们的时序已面临着一个新的世纪，我们的社会发展也面临着一个新的时代。我国经济体制改革，在历经了艰辛的初始阶段后已经步入了新的时期。因此加速会计改革的进程，已成为不可逆转的历史潮流。坚持会计改革，将是发展社会经济、提高经济效益的永恒主题。这个研究班，根据马列主义、毛泽东思想的基本原理，结合中国的实际情况，围绕构建具有中国特色的社会主义会计理论、方法体系这个主旋律，深入探讨了会计改革的新思路，认真解决了一些深层次的问题。专家们深刻地阐述了会计改革的指导思想、总体目标、基本原则和必须正确处理的几个关系，不仅勾勒了当前和今后一段时期内会计改革的大体轮廓，而且为我们指明了改革的

具体方向。在建立会计准则、加强经营筹资、开展股份试点、建立全民企业独立核算体制、促进责任成本与财务成本有机结合以及开展会计文化研究等重大课题上，专家们更是作了潜心的研究，提出了不少精辟的论述。这些著作都是很有见地、很有力度的。它们立论新颖、说理透彻、朴实厚重，整个文章珠联璧合，各呈异彩。其内涵之丰富、覆盖之广阔、浸润之细微，都是前所未有的。这充分体现了专家学者们的知识底蕴和专业素养。这些最新研究成果，实际上也是对我国会计改革方案的集体求解。

名人是令人敬仰的。我国会计界的会运勃兴和会坛活跃，除了应有广大会计人员在实践的基础上积极参加会计理论研究以外，也需要有名人的理论导向和具体垂范。目前，会计改革已经不再是会计殿堂里的研究命题，而是摆在人们面前的严峻现实。因此，改革也呼唤着专家、教授们到基层去倾听时代的呼啸，参与和记录时代的变革。正是由于这个原因，研讨班便成为广大学员和名家的共同选择形式。

在研讨班学习期间，一些学员要求将专家、教授们的讲稿编印成册，结果出版，以便组织更多的人深入地进行学习，更好地发挥会计工作在加强经济管理、转换经营机制、完善社会主义市场经济、提高经济效益等方面的作用。这一建议，得到了专家、教授们的大力支持。这本《会计改革新思路》，在字里行间都凝聚着专家们的心血。他们不辞劳苦，在百忙中对原来的讲稿进行了精心修改，最后由杨纪琬教授和毛伯林教授总纂、编辑和定稿。文稿付梓后，又得到了西南财经大学出版社副社长、主编谢乐如教授的鼎力相助。可以说这本书能够迅速同广大读者见面，完全是专家、学员、出版部门以及其他关心本书的同志共同努力的结果。我谨代表乐山市委、市政府向上述这些同志表示诚挚的谢意。

“一番春风春雨后，百般红紫斗芳菲”。专家们丰富的学识和精深的思辨，给学员们留下深刻的印象。可以预料，会计改革

高级研讨班的举办和《会计改革新思路》的出版发行，对促进我国会计改革、繁荣会计科研、发展会计理论、传播会计知识、提高会计水平，必将产生重大而深远的影响。但是要把学到的知识，转化为实践能力，转化为现实成果，还要作出坚持不懈的努力。众手浇花，会计改革才能落到实处。我们企望会计战线上的理论工作者和实际工作者，积极投身到会计改革的大潮中来，奋力拼搏，锐意求索，开创会计改革的新局面。事业的成功，永远属于那些敢于开拓的人们，他们将无愧于这个伟大的历史与时代。

刘运生

1992年8月25日

前 言

中央2号文件贯彻以后,改革开放形势发展很快,一个与之相适应的会计改革热潮也随之到来。“会计过去是冷门,现在是热门,而且越来越热,会计改革已迫在眉睫”。值此形势喜人又形势逼人的新情况下,为了探索会计改革之路,传播最新知识,推进会计改革发展的进程,1992年7月中下旬,由四川省会计学会牵头、乐山市财政会计学会主持,在雄秀幽奇的峨眉山麓举办了“乐山会计改革高级研讨班”,特聘了以杨纪琬教授为首的著名会计学专家教授讲学,计有杨纪琬、李宝震、余秉坚、毛伯林、张桂中、张永盛等同志。课程紧紧围绕深化会计改革、加强经济管理、提高经济效益这个中心,抓住构建具有中国特色的会计理论和方法体系的主旋律,分别开设了《股份制与会计改革》、《会计改革与会计准则问题》、《企业国际经营的筹资问题》、《关于会计文化若干问题的研究》、《责任成本与财务成本结合的模式》和《全民企业“独立核算”体制的研究》等6个讲座。其研讨内容可概括为四部分:第一部分为深化会计改革问题,包括会计改革的指导思想、总体目标和基本原则;建立适应市场经济要求的会计模式;制定中国的会计准则,统一会计核算制度,以适应经济多成份、经营多形式和国际交往的需要,最终建立起以马克思主义为指导、以建立商品经济体制为目标、以建立真实的会计核算、严格的会计监督和内部责任会计为目标、以提高经济效益为中心具有中国特色的会计理论方法体系。第二部分是研究企业股份制和股份制会计问题,专家们精辟地提出了股份制的科学定义和深刻蕴含,又如何发展我国股份制企业,对创建什么

样的模式和股份制会计核算内容等的探索等，有效地推动企业转换经营机制等问题，均作了潜心研究。在与此相关的国际经营筹资问题上，专家们对筹资的方式、渠道、成本、效益、风险，也作了精辟的论述。第三部分借鉴经济发达国家的成功经验，研究会计文化在我国的兴起和发展进程。会计文化是人类文化体系中的一个分支，也是中国悠久灿烂文化的遗产，内容十分丰富，在深化会计改革、转换会计机制、构建有中国特色的会计理论方法体系中，必须认真研究和完善的新课题、新领域。第四部分是研究全民企业“独立核算”体制和推行责任会计的问题，专家们对责任会计在引进、运用过程中，出现的单、双轨制矛盾，进行了缜密的剖析，并对责任会计与财务会计的有机结合，即创建中国的责任会计，提出了独到见解和具体模式。

这次研讨讲学的特点是：紧扣时代脉搏，理论联系实际；立足于现实，着眼于发展和未来；既走自己的道路，也学他人的经验；是一次主线突出，内容广泛，融理论与实践、科学与知识、思想与方法、宏观与微观于一体的、层次较高的专业研讨活动，专家们不辞辛劳，深邃精湛的讲授和诲人不倦的治学精神，博得来自全国22个省、市、自治区900学员的赞誉。

参加这次研讨活动的，有省、市、县财政部门的领导和主管会计事务管理工作的负责人；有总会计师、高级会计师、注册会计师；有大专院校的教授、讲师、研究生和专业人员；有各行各业长期从事会计工作的研究人员和业务骨干。无论从专家阵营还是学员队伍来看，真不愧为“名家荟萃，英才云集”，其规模之大、人数之多、研讨层次之高、讲学实力之强是罕见的。通过研讨活动，传播知识，交流经验，沟通思想，互通信息，效益也是巨大的。

这次办班，由于时间集中，名额有限，不少未赶上报名的同志，要求能函购一份讲学资料；还有一些同志，虽然赶上报名，

临时又因故参加不了学习，也纷纷来电来函，要求发给一份讲学资料；开班期间学员也有同样要求，当场就预订了一千多份。为此，领导小组决定将各个专题讲稿汇集成册，编辑出版《会计改革新思路》一书，在全国公开发行，以满足广大学员和社会读者的需要。

本书由杨纪琬、毛伯林两位教授主编，得到各专家、教授的积极支持，他们治学严谨，认真负责，课一讲完即冒雨赶夏酷暑的恶劣天气，根据课堂讲授情况，对原讲稿（或录音整理稿）进行了修改补充和完善，脱稿后，两位主编又认真负责地进行全书的总纂、编辑和定稿工作。乐山市党政领导对办班、出书非常关怀，刘运生市长专为本书作“序”，表示对各专家教授慰问和广大读者谢意。西南财经大学出版社副社长、总编辑谢乐如教授和编辑部几位同志，还专程亲临现场调查了解，为搞好本书出版工作做好充分准备，并在本书的设计、编排、校印中，采取了各种措施，尽量缩短出版时间，使广大读者能够尽早读到这本新著。乐山市财政会计学会为本书出版做了大量的组织协调工作，负责发行并承担一切费用。在这里，我们谨向各个方面对这次办班、出书给予关心支持的领导和同志们、朋友们，致以衷心的感谢。同时，我们还要对全国各地同行为支持组织研讨班付出的辛劳，表示诚挚的谢忱。

我们深信，以专家们渊博的学识、辛勤讲授的学术成果，随着全国 900 学员的奔返和本书的出版发行，必将在当前改革开放迅猛发展的新形势下，对广大读者起到释疑解难、启迪思维和开拓视野的作用，这将进一步推动我国会计改革实践的新发展。

本书由于编印时间紧迫，疏漏错讹难免，请读者指正并谅解。

章壮图 杜伯森 牟亚南

1992年8月25日

目 录

序.....	1
前言.....	1
股份制与会计改革.....	1
企业国际经营的筹资问题.....	18
会计改革与会计准则问题.....	49
关于会计文化若干问题的研究.....	76
责任成本与财务成本结合的模式.....	102
全民企业“独立核算”体制的研究.....	120
附录.....	136

股份制与会计改革

杨纪琬

伴随着我国的经济体制改革，我国会计改革取得了举世瞩目的成就，我国会计在国际会计中的地位正在日益提高。然而，在欣慰之余，我们又不得不承认我国会计改革的艰巨性。它那蹒跚的步履每迈一步都是何等的艰辛！今天的成就凝聚着几代会计工作者的辛勤汗水和执着追求，这也正是我国会计改革的希望所在。

一、十余年会计改革的回顾

党的十一届三中全会以后，随着经济体制改革的深入，会计领域进行了并正在进行深刻的革命。经过十余年的改革，成绩是显著的。

会计法制方面。1985年，我国最高权力机关——全国人大常委会通过了新中国成立之后的第一部《会计法》；1986年，国务院发布了《注册会计师条例》，恢复和重建了注册会计师制度；1990年底，国务院发布了《总会计师条例》。

会计理论方面。改革开放伊始，着重讨论会计基础理论问题，为会计本质、会计属性、会计对象、会计职能、会计任务等，同时呼吁建立科学的会计核算方法，如借贷记帐法等。1983年开始，又开始讨论了会计名词规范化。1985年之后，集中讨论了中国会计特色及会计改革目标模式。进入90年代后期，会计理

论研究便更为深入，从会计准则到具体会计原则的研究，频繁见诸于杂志、报纸，会计理论更加贴近经济改革实践。相对国外，我国会计理论水平还不高，许多问题还正在讨论、研究。期望短时间的研究和讨论就解决成堆的问题，作出若干明确的结论是不现实的。

会计教育方面。十余年来，我国会计教育改革取得了丰硕成果。1977年起，许多地方都恢复、重建了财经院校，开设会计专业，现在会计专业已扩大到工科类院校。会计专业毕业的大学生、研究生陆续成为国家机关、企事业单位的财会骨干，有些已走上领导岗位，独挡一面。随着改革的深入，会计专业设置日趋合理，会计教材建设逐步走向高质量、高水平，呈现繁荣景象。

会计制度方面。1986年财政部发布了《中外合资经营企业会计制度》，1989年经财政部修订发布了《国营工业企业会计制度——会计科目和会计报表》，1992年6月，财政部发布了《外商投资企业会计制度》。为适应会计环境的变化，财政部先后对许多制度作了补充规定和修订。

然而，从总的方面看，会计改革才刚刚起步，一些具有根本性的、深层次的问题还正在探索过程之中。由于旧的习惯势力的束缚，十多年来的会计改革一直没打破旧框框、旧教条。所幸的是，股份制的广泛兴起正在促使会计改革向纵深发展，最近财政部颁发了《股份制试点企业会计制度》，此项制度连同《外商投资企业会计制度》的颁发，标志着我国的会计改革进入了一个新的阶段。会计制度已经发生了根本性的、深层次的重大变化。会计制度的变化必将促进会计理论的更新，会计工作的提高和会计教学的改革。

改革是个探索的过程，新生事物层出不穷，不论是年轻的同志，还是老同志都要进入一个重新学习的阶段。改革是时代的要求，是历史的重托，她为会计工作者创造了大有作为的机会，这

对于我们这一代和这几代人而言，都是十分幸运的。

“幸运”在于这次改革是继我国近代历史上两次改革后最深刻、影响也必将是最深远的第三次变革。

我国长期处于封建社会，生产力水平低，商品经济发育迟缓，会计也长期处于低水平的“帐房”阶段。宋代以后，尤其是明代资本主义的萌芽，使我国会计有了一些发展，但仍未摆脱自然经济的影响，一直采用落后的单式记帐法，会计理论几乎是空白。

在近代史上，我国会计第一次改革可追溯到1840年鸦片战争以后一段时期。帝国主义列强的坚船利炮轰开了长期关闭的国门，导致了一幕幕洋务运动。在会计领域，当时的门户开放引进了西方的，主要是日本的会计方法，后来是美国的会计理论、会计制度、会计方法，这对我国陈旧落后的会计是一个巨大的冲击，但却仅仅是冲击，我国会计的经济环境仍旧是自然经济为主导，大规模会计改革任务始终未能完成。100年之后（至1949年），旧中国的会计还相当落后，西方会计方法只是在部分沿海城市的民族资产阶级和部分政府经营的企业中得到应用，其他均沿用老式的中国会计。

1949年以后，新中国进入社会主义建设阶段，逐步实行在生产公有制基础之上的高度集中的计划经济，引进了与此相适应的苏联会计模式。苏联模式的引入是对旧中国会计制度、方法的变革，这是中国历史上第一次全面彻底的变革，也是我国近代史上第二次会计改革。应当实事求是的评论，在当时的历史条件下，这次会计改革对于在全国范围内统一会计方法、建立会计秩序、提供会计信息、培养会计人才等方面是起了很大作用的。

从80年代初开始的第三次会计改革是适应时代洪流的自觉变革，尤其是在当今世界社会、经济、科技、文化高度发达的今天，这种变革必将使中国会计迈向繁荣的康庄大道。

二、我国现行会计模式及其它问题

改革是一个渐进的演变过程，是扬弃过程，是先立后破的过程。这是改革必须遵循的原则性程序。因此，改革旧事物就应对旧事物有一个清晰的认识。我想，对我国现行会计模式及其他问题作一番概括供大家讨论，是有助于会计改革的。

（一）我国会计模式

所谓会计模式是会计管理体制的总体框架。根据不同的划分标准，可将世界各国的会计分成若干类会计模式。我以为，我国会计模式可以从宏观会计和微观会计两方面来把握。

第一层次：宏观会计

这里所称的宏观会计与社会会计是两个不同的概念。社会会计这个名词，马克思曾经提出过。近代西方经济学家在本世纪30年代末和40年代初在国民收入统计基础上建立了国民经济核算体系，亦称国民经济会计或社会会计，它将会计学的平衡原理、帐户形式和复式记帐法引入了国民收入统计，到本世纪50年代，逐步形成了较为完整的国民经济核算体系(SNA)，在原苏联称为MPS，因此从本质上看，它仍属统计的范畴。

宏观会计应当是指国家对会计所施加的宏观管理，这是由我国经济制度所决定的特殊的、有别于西方的会计管理活动。我国实行的是以公有制经济占主导地位多种经济成份并存的经济制度，即使是国营企业改组为股份制企业，国家作为股权的代表，也有权要求企业提供会计报告，同时，也有必要在一定程度上规范企业的财务收支行为，并使其在会计核算中得到反映。会计作为经济活动的反映和价值运动的记录，主要表现在基层的企事业单位，因而，宏观会计与基层的微观会计相比，在范围、内容、

层次结构上均不相同。我国的宏观会计（或称会计的宏观管理）是否可以包括两方面的主要内容：会计法规管理和会计信息管理。

1. 会计法规管理

即会计准则、会计制度、会计法规的制订、颁发及修订。现代会计的显著特征就是标准化，这是会计内在功能及社会经济发展的必然要求。西方会计标准化的进程始于本世纪初，尤其在1929—1933年的经济大危机之后更为加快，其目的在于保护投资者的利益、稳定资本市场。我国会计标准化的方式及目的均与西方不同，目前看来，有相似的地方，但并不完全等同。到现在为止，我国会计标准仍以会计制度为主要表现形式，即便在颁布会计准则之后，恐怕一时也无法一步到位，示范性的会计制度得在较长时期内合理的保存和发展。会计准则与会计制度的差别，在于前者比较概括，后者更为具体，更便于操作；前者强调一致性，后者可以照顾特殊性。今后相当长一段时期内，多类会计制度可能仍然是构成社会主义会计法规体系的重要支柱。由于传统惯性的作用，今后会计法规的制订、颁布及修订仍将由国家职能部门负责，具体由财政部承担，迄今为止，已建立了较为完整的会计法规体系，包括会计核算制度、会计工作法则、会计档案管理、会计升级达标规定、会计人员管理办法等。40多年来，我国会计法规管理对于增强会计信息的可比性、规范企业的会计行为，建立合理、正常的会计工作秩序发挥了重要作用。

2. 会计信息管理

即国家政府机构对会计信息的收集、整理、储存及应用。从宏观角度看，国家利用会计信息的领域主要有两个：一是财政，二是统计。国家调控经济的手段之一便是特定时期的方针政策，我国市场体系尚不完整，市场机制尚不健全，宏观经济的微调机制尚未建立，国家有必要制订较为具体的财政、信贷政策来矫正

企业的行为，因而，我国财政的有关业务部门常常对企业和各部门的会计报表予以分析，对全国企业财务状况及经济效益状况作出评价，为制订宏观政策提供依据。我国统计信息的搜集有两个渠道，一是采取统计抽样、调查的方式取得原始数额，如物价水平等，二是利用自下而上的会计信息和统计信息报告系统，如企业的经济效益有关数据：收入、费用、利润，国民经济发展速度有关数据：工业总产值、国民收入、国民生产总值等等。国家统计局正在实行新的国民经济核算体系，按保守的估计，其中有50%左右的经济信息来源于会计，因此，自下而上的会计信息报告系统是我国统计信息的可靠来源，成为宏观会计的重要组成部分，这也是我国会计的独特之处。西方一直就不存在类似我国这样的会计信息报告系统，而只能通过统计中的典型调查、抽样、大量观察来搜集。

第二层次：微观会计

微观会计指基层单位会计。现代企业微观会计已显现出两个分支：财务会计和管理会计。

从职能方面划分，财务会计有两方面的内容：会计核算和会计监督。会计核算是对企业经济活动的确认，计量和报告，也就是所称的算帐，财务会计核算是整个会计管理过程的起点和基础，但并不是会计管理的全部。会计监督贯穿于会计核算的全过程。它要求会计核算必须遵守国家的财政、财务制度及其他财经纪律，同时，还应确守企业的经营方针、策略，换言之，包括合法性监督和合理性监督。会计核算和会计监督是会计工作的最低要求，是会计内在规定性的外在表现，《会计法》也对此作了明确的规定。

按国际会计师联合会的解释，“管理会计是对管理部门所应用的信息（包括财务信息和经营信息）进行鉴定、计量、累积、分析、处理、解释和传输的过程，以便在组织内部进行规划、评

价和控制，保证其资源的利用并对其承担经管责任。”从管理会计的特征来看，它是面向内部、面向未来，为提高经济效益出谋划策。在新中国会计史上，我国也产生了一系列类似于管理会计的核算方法，为厂内银行、指标分解、班组核算等等，但多限于责任会计的内容。对于建立在市场经济基础上的筹划未来的决策方法尚属空白或者刚刚起步。这与我国长期实行高度集中的计划经济不无关系。

（二）统一会计制度

为保证传统计划的行政权威，我国长期采用“统一领导、分级归口管理”的方式。会计的宏观管理方式也毫无例外，为此，我国中央级部门管理机构均颁布了部门内的会计制度，为商业企业会计制度、交通企业会计制度、物资企业会计制度等等，形成了各自为政的部门（行业）会计的格局。无论在我国，还是在国外，均冠以“统一”二字。实际上，这并不完全正确，从另一层意义看，统得不够！即纵向统一有余，横向统一不足。

我国会计制度林林总总不下数十种，令人眼花缭乱，更使人不解。以记帐方法而言，工业企业为借贷记帐法，部分商业企业为增减记帐法，行政事业单位为收付记帐法，金融系统内，中国银行为借贷记帐法，有的银行为收付记帐法。再以收入实现的标准为例，实现原则是企业会计中一个带根本性的问题，竟也因行业不同也有所区别，使得同类经济业务所产生的会计信息失去起码的可比性。同是托收承付结算，工业企业要到收讫现金才确认为销售，而商业企业在商品一脱手、办好托收手续就确认为收入。倘若业务性质不同而造成差异倒也是合理的，但就连带同类性质报表的名称也会有不同，工业企业的资金平衡表，商业企业的资金表，外商投资企业的资产负债表，名称各异，其实是同一张表。这种不必要的差别是我国40年来统一会计制度的一个弱