

GUANYU CAIZHENGKUAJI GAIGEDU RUOGANWENTI
关于财政会计改革的若干问题

葛家澍 毛伯林 主编



2.2-53

西南财经大学出版社

GUANYU CAIZHENGKUIJI GAIGEDU RUOGANWENTI

关于财政会计改革的若干问题

葛家澍 毛伯林 主编



西南财经大学出版社

(川)新登字017号

责任编辑：谢乐如

封面设计：穆志坚

关于财政会计改革的若干问题

葛家澍 毛伯林 主 编

西南财经大学出版社出版发行 (成都市光华村)
四川省新华书店经销 四川省安县印刷厂印刷

850×1168毫米 1/32 印张5.75字数134千字

1991年12月第一版 1991年12月第一次印刷

印数：1—6000册

书号：ISBN7-81017-383-9/F·300

定价：2.70元

序

乐山，是一座风光绮丽、人杰地灵的历史文化旅游名城，自然景观与人文景观融为一体。它以举世闻名的峨眉仙山和世界第一乐山大佛、巨型睡佛为轴心，形成了一个星罗棋布的旅游网络，辐射着全市众多的旅游景点。它是北宋著名的文学家苏洵、苏轼、苏辙和当代著名的文学家、历史学家和社会活动家郭沫若的故乡，古往今来，孕育了一代又一代的学士文人。这座古城，历来都是人们赞颂和向往的地方。

1991年盛夏，四川省财政学会 四川省会计学会和乐山市财政会计学会，在乐山联合举办了财政会计改革研讨班，迎来了著名的财政、会计专家教授和财政会计界的志士同仁。蜚声中外的著名会计专家和我国会计界南北两派的代表人物葛家澍、阎达五教授，全国著名财政专家宁学平，以及著名的专家教授和一些部门的领导同志都应邀来乐山讲学。全国各省、市、自治区的一些大专院校、科研单位和财政会计部门以及企事业单位的领导同志和业务骨干共900多人，在乐山欢聚一堂，聆听了专家教授们的讲课。专家教授们在理论与实践的结合上，对我国当前在财政、会计改革中一些深层次的问题，进行了认真的剖析和深入的探讨，内容十分丰富。不仅对学员开阔视野、拓宽思路，起到了重要的推动作用，而且对当前财政、会计理论研究和实际工作都有很大的指导意义。普遍反映受益匪浅。都认为这次举办的研讨班，既是一次交流学术成果、总结新经验、传递新信息的大会，也是一

次加强横向联系，探索改革新路的盛会。

在研讨班期间，一些学员要求将专家教授们的讲稿编印成书，以便组织更多的人深入地进行学习。这一建议，得到了专家教授们的赞同和支持。这本奉献给大家的《关于财政会计改革的若干问题》一书，就是在讲稿的基础上，经专家教授们进一步修改、充实和完善，最后由葛家澍教授、毛伯林教授认真总纂、编辑和定稿之后，交西南财经大学出版社审定出版的。我谨代表乐山市委、市政府向参加研讨班的专家教授、学员、出版社及其他关心、支持编辑出版本书的同志们表示诚挚的谢意。

当前，我国的经济体制改革正在向纵深的方向发展，财政、会计改革任重而道远，通过本书的出版发行，我们期望大家都执著追求，锐意改革，获得更多更新的科研成果，让财政、会计改革百花争妍，春色满园。

何一心

1991年9月于乐山

前 言

为了探索改革之路，为了传播最新财政、会计知识，推进我国财政会计改革的步伐和整个改革的发展进程，四川省财政学会、四川省会计学会和乐山市财政会计学会，于1991年7月11日至31日，在四川嘉州联合举办了“乐山财政会计研讨班”，特聘著名专家教授葛家澍、阎达五、吴水澎、毛伯林、宁学平、康振农、杨学义、张永盛等同志，分别主讲当前财政、会计理论和实践中的若干重大课题。这些讲题引起了全国财政、会计理论工作者、教学工作者和实际工作者的关注，《通知》发出不久，他们就迅速地以电报、信函和电话的形式，纷纷前来报名，云集乐山积极参加研讨。

由于名额有限，不少地方、单位未能赶上报名，不能前来参加研讨的，也为数甚众，并以不同方式表示遗憾。

参加这个研讨班的有各级财政部门的领导，有总会计师、高级会计师，有大专院校和中等专科学校专业课教师，有研究生和业务部门的骨干等。来自各地的评价说：这个研讨班规模之大、人数之多、层次之高、内容之新、影响之广是全国少有的。

这次在乐山研讨的课题，主要是财政、会计两个方面。全部会计讲题，都是紧紧围绕加速会计改革、加强经济管理、提高经济效益这个中心，着重讲授：关于建立中国会计准则体系问题；加强股份制企业财务管理问题；进一步完善责任会计问题；以及适应改革需要，将“物”的管理转向“人”的管理和建立《行为会计学》问题等等。全部财政讲题，都是紧紧围绕“八五”计划和

十年规划，探索财政改革新路子；地方财政信用如何支持地方经济建设，为实现我国第二步战略目标服务问题；加强地方财政理论和财政实践的建设问题等等。而讲授这些课题的主讲人，又都是特定研究领域的代表人物，他们经常地处在研究的前沿阵地，因此，他们的分析、阐述和论证，颇具针对性和权威性。在讲授、引导、探索、研讨中，我们着力地贯彻了“双百”方针，以促进学术繁荣，这对建设有中国特色的社会主义财政体系，对财政、会计的理论体系的建设，更加具有特别重要的意义。

我们根据广大学员和社会读者的需要，经主办单位组委会研究，特别征得主讲专家教授的同意，决定将各个专题讲稿汇集成册，编辑出版《关于财政会计改革的若干问题》一书。我们认为这本著作是具有相当权威性和学术价值的，当然也是会受到读者欢迎的。

这本以财政、会计改革为主题的新著由葛家澍教授和毛伯林教授任主编。作者是大家熟悉的葛家澍、阎达五、吴水膨、毛伯林、宁学平等专家教授。基于治学严谨的长期习惯与对读者认真负责的精神，他们不顾讲学辛劳旅途疲惫和酷暑炎夏等不利条件，讲课一结束，就着手结合研讨中涉及到的问题进一步充实、完善。葛、毛二位主编又在作者提交修改稿的基础上，继续作了必要的总纂、编辑和定稿工作。在这次举办研讨班和本书的编辑、出版过程中，我会做了一系列的组织工作，中共乐山市委常委李吉荣同志亲自参加研讨班的开幕式并亲自到就日峰宾馆、八仙洞宾馆看望前来讲学的专家教授和参加研讨的全体学员；乐山市常务副市长何一心同志也专程前来研讨班驻地向专家教授和学员话别，更为本书作《序》，乐山市财政会计学会副会长秘书长章壮图和副秘书长牟亚南同志从始到终为讲学和出书寄予了极大的关心，并做了一系列组织协调工作。西南财经大学出版社副社长、总编谢乐如教授，不仅积极支持本书的出版，而且，还为本书的出

版提出了不少建设性意见和建议,特别是考虑到读者的迫切需要,采取了各种措施,最大限度地缩短了出版周期,使这本集体创作的著作,能够尽快地与读者见面。在这里谨以诚挚心情,向各个方面关心、支持并付出了辛劳的同志们、朋友们表示衷心的感谢。

现在,改革仍在不断地进行,认识也在不断地深化,让我们都以执著追求和锐意改革的精神,沿着“发展——改革——发展”的途径,永远在改革中前进吧!

乐山市财政会计学会

1991年9月

目 录

序

前言.....	1
关于建立中国会计准则的设想.....	1
关于会计工作强化管理、深化改革的几个问题.....	18
关于我国股份制企业财务管理及会计的有关问题.....	44
关于会计行为研究中的若干问题.....	72
“八五”期间财政发展与改革的若干问题.....	100
进一步发展地方财政信用的几个问题.....	116
地方财政建设的理论与实践.....	132
中国式责任会计研究.....	152
共探改革路 切磋在嘉州	
——乐山财政会计改革研讨班综述.....	166

关于建立中国会计准则的设想

葛家澍

今年是我国“八五”计划和90年代十年发展规划的第一年。通过治理整顿，我国已经出现了一个比较宽松的经济环境。在继续完成治理整顿任务的同时，适当地加大改革的份量看来是可能的，也是必要的。针对形势的发展，在会计核算方面，会计界早已酝酿的、关于逐步建立中国的会计准则，并用它来统驭会计制度，通过两级规范来代替当前按统一会计制度进行单一规范的设想，应当提上议事日程。

一、会计核算必须有一个规范

我国的会计核算，相当于西方国家的财务会计，都需要有一定的规范，既指导会计核算的运行，又保证提供人们所需要的信息。这是为什么？要说明这个道理，应当考察会计核算和财务会计具有的基本共同点。我国的会计核算和西方的财务会计都把一个企业作为整体，运用货币形式，反映它的经营和理财活动并定期（通常为一年）通过报表来表明企业的财务状况、财务状况的变动和经营与理财活动的成果。这里表现了几个特点。

第一，会计核算或财务会计提供的信息（以下简称会计信息），由于能反映一个自主经营和自负盈亏的企业有无生存能力、竞争能力和发展能力，有无偿债能力和支付能力以及有无经

济效益等一系列有重大利害关系的问题，所以，它是最受人们关注的企业经济信息。

第二，关心会计信息和需要利用会计信息以便作出正确决策的部门、集团、单位和个人是比较多的。在企业内部有：经营者和广大职工，在企业外部有投资人、债权人、政府有关部门、与企业有经济业务往来的其他企业和单位。当然，他们各自特别关心的（即对他们有着特别利害关系的）会计信息中的某些方面可能并不完全相同。但是，会计信息，作为一个整体，对于所有的使用者来说，具有共同的利益，从而，也就会对信息的质量产生共同的要求。

第三，会计核算的对象，是一个处于不断变化之中且难以肯定其最终结果的经济活动。凡是由会计进行确认、计量、记录、报告并予以分析解释的事物，既不是静止不动的，却又常常捉摸不定。不确性必然要容许判断与估计。例如，材料和存货的作价，折旧的提取，费用的分配和摊提，成本与利润（收益）的计算等等，都带有不同程度的估计性。由于会计信息涉及各方面物质利益关系，而信息的形成又不可避免地带有估计成分，这在客观上就要求把数据变换为信息的过程必须采用公认的、比较科学的程序与方法，而不能允许企业各自为政，自行其是。

第四，会计核算信息是由企业的经营者提供的，而信息的使用者则主要是不参加企业经营管理的投资人、债权人和企业外部的有关方面。在我国，会计报表的使用者，主要也是国家财政和企业主管部门。所有权与经营权的分离，也使对外报表的主要使用者与报表的提供者发生分离。在这种条件下，保证报表的真实性与公允性，不论在西方或我国，都成为企业会计信息能取信于人，并对所有的外部利害关系方面均具有使用价值的先决条件。

从会计核算或财务会计的上述特点可以看到：为了协调会计信息使用者对信息的要求并正确处理在使用者之间的物质利益关

系，为了科学地处理会计数据并使会计信息的估计性减到最低限度，为了使会计信息真正做到真实和公正，相关和可比，取信于所有的外部使用者，从而对决策有用，没有一个统一的或基本统一的规范是不行的。

二、我国当前会计核算规范存在的问题和改革的必要性

会计核算的规范，从建国开始，我们就已经有了。这就是：由财政部或财政部委托中央主管部门统一制定的、分行业、分部门、分所有制、在全国一统到底的会计核算制度。这种制度的最大特点是权限高度集中于国家财政部。缺点则是管得过多、过死。十二届三中全会关于经济体制改革的决定中明确指出：社会主义优越性还没有得到应有的发挥，一个重要的原因，是在经济体制上形成一种同社会生产力发展不相适应的僵化的模式，对企业统得过多过死。会计工作和会计信息的管理也是如此。上述一统到底的会计制度，很少甚至没有考虑企业应有的权责，很少甚至没有考虑到企业使用信息的需求。

因此，为了改革传统的会计核算体制，使之同经济体制改革的要求相适应，改变现在这种过度集中的会计制度，按“统一领导，分级管理”的原则逐步建立会计管理的新体制（国家该管的要管住管好，不该管的要放权给企业），是十分必要的。

其次，我国的社会主义经济是以公有制为主体的有计划的商品经济。在我们的经济中，除公有制经济外，还有个体经济、私营经济、中外合资、合作企业和外资企业等多种经济成份；又有承包、租赁、联营、公司集团和股份公司等不同的经营形式。原来分行业、分部门、分所有制的统一会计制度，既未考虑到多种经济成分和多种经营形式产生的新情况与新问题，也不能适应不

同行业、不同经济成分互相渗透和联合经营而对会计提出的若干新要求。从这一点看，现在的统一会计制度也应当改革。

再次，在有计划的商品经济条件下，不论加强国家的宏观调控或改善企业的微观管理，都离不开会计。为了既有助于宏观调控，又能促进微观搞活，会计核算过程和最终由这个过程提供的会计信息，都必须兼顾宏观和微观两个方面的需要。这样，那种很少满足企业需要，而会计信息的制定权限又过分集中于财政部的现行统一会计制度也应适当放开放活。

最后，随着对外开放的扩大，我国外向型经济得到了迅速的发展。由于对外的经济交往越来越多，涉外的会计问题也不断地出现，怎样解决这些问题呢？我们知道，为了控制、管理和利用信息资源，维护本国的主权和利益，每一个国家都有自己的会计规范；而会计，作为“通用的商业语言”，又应当国际化，以便形成国际认可的会计惯例，促进国际经济的发展。当前，一方面，发达的资本主义国家，都有不同形式的会计准则（或会计原则）作为财务会计的规范。另一方面，国际上一些官方组织（如联合国经社理事会跨国公司委员会）和民间组织（如国际会计准则委员会），又已制定并继续完善一些适合于跨国公司会计和报告以及适用于国际经济交往中有关业务的会计准则。因此，我国在扩大开放的同时，为了使经济交往中发生的会计问题能求同存异，合理解决，着手建立既能保护国家主权和利益，又基本上符合国际惯例的会计准则，就显得十分迫切和必要。

总之，在我国逐步建立会计准则，以便取代统一的会计制度，是有计划商品经济中加强宏观调控和搞活微观的要求；是以公有制为主体的多种经济成分和多元经营形式所决定；也是适应进一步扩大开放、改善投资环境的需要。

三、会计准则和会计制度究竟有什么不同

统一的会计制度逐步被会计准则所取代，并不意味着会计制度这一规范形式将退出我国会计舞台。今后，会计准则和会计制度将同时并存。这样，就需要了解，什么是会计准则和会计制度，它们究竟有何异同？

(一) “会计准则”的英文为Accounting Standards，也可译为“会计标准”。在美国的著名的会计学家W·A·Paton和A·C·Littleton合著的《An Introduction to Corporate Accounting Standarde》的中文本中，潘序伦先生把Standards译为“准则”，全书译为《公司会计准则绪论》。我们认为“准则”两个字译得比较好，它具有“标准”和“原则”的双重含义，明显地表示了规范的性质。在国外，“会计准则”和“会计原则”(Accounting Principles)是经常混用的。Paton和Littleton曾企图把两个概念加以区分，他们认为原则具有“普遍性”(universality)和“永久的程度”(degree of Permanence)，而“准则”则注意于有用性(Usefulness)。他们还把“准则”同依据准则所制定的“会计程序、方法”加以区别。“会计准则”可不详细说明如会计科目应如何分类，科目的名称应如何规定，资产应如何计价等等具体问题，而只要说明若干会计的“基本概念”(Fundamental Conceptions)和表达会计事实的一般方法(general approaches to the Presentation of Accounting facts)就可以了。Paton和Littleton实际上是把一些更具体的内容留给由企业制定的会计规则和会计制度去加以规范。会计原则同会计准则还有一点区别，那就是作为会计理论的概括，会计原则可以体现在各种会计规范之中，不一定用文字一一列举，而会计准则则必须用文字明确地加以表述

以便形成书面的文件作为会计处理的依据。在这个意义上，会计原则常被视为会计理论的一部分而属于理论范畴，会计准则则是实务的一部分（是实际工作的归纳）并反转指导实际工作。不过，会计准则和会计原则的关系，仍不容易讲清楚。会计原则和会计准则都有广义和狭义两种理解。如从广义去理解，会计原则和会计准则皆可包括从会计基本假设到会计程序与方法等抽象与具体的内容。就是说，按照这种理解，原则与准则，不过是一个含义，两种用词，没有什么区别了。如从狭义去理解，会计原则应高于会计准则，会计原则是指导会计准则的；会计准则则是用于规范具体的会计程序、方法或直接用来规范会计业务的处理。我国会计界，近年来通过讨论，基本上达成了会计原则与会计准则不加区分的共识。同时，大家认为，考虑到世界多数国家，特别是国际会计组织对会计规范的流行用语是“准则”，而不是“原则”，我国今后制定的会计规范，似乎也称为“会计准则”较好。

（二）会计准则与会计制度有何异同？这里所说的会计制度，是指我国原来规范会计核算的唯一形式，即全国统一的会计制度。会计准则和会计制度首先具有两个共同点。第一，不论会计制度或会计准则，都是会计核算或财务会的规范，这一性质和作用是一致的；第二，作为会计核算或财务会的规范，不论制度或准则都应当是成文的，把它写成书面。此外，这两种书面文件都应当是由权威的机构来制定和颁布的。

但是，会计制度和会计准则应有以下几点区别：第一，会计制度带有较大的强制性。制度的强制性，来自法律或行政部门的权威。倘若制度是由国家的行政部门制定和颁布，则制度通常便成为会计法规的组成部分。我国过去和现在由财政部或由财政部委托主管部门制定的分行业统一会计制度，苏联由财政部制定的有关帐户计划和报表制度等，都属于这一类。因此，会计制度的第

一个特点是带有明显的强制性，属于法规体系，一般由政府来制定。会计准则也带有一定的强制性，在资本主义国家，它通常是由民间会计职业或学术团体来制定。准则的强制性来自一定机构的权威，或是支持这些会计文件的机构的权威性。在他们国内，会计准则的权威性主要表现在：注册会计师审查财务报表时要以准则为依据。凡不符合会计准则要求的财务报表常常得不到使用者的承认和接受。具有权威性的会计准则又称为公认会计原则 (Generally Accepted Accounting Principles GAAP)。因此，会计准则的第一个特点是一般由民间或独立的会计机构制定并发布（主要就资本主义国家而言），准则不是法规的组成部份，它的执行和遵守主要通过宣传和说服而不是依靠法律或行政命令加以强制。不过，应当指出：这一特点不是主要的。在我国，今后的会计准则可能成为法规的一部分，而会计制度则将不再具有国家的法规性质。第二，会计制度规定内容一般比较详细具体，而表述则力求简明清楚，不多讲甚至不讲规定的理由。因此，会计制度的第二个特点是以能够指导实际工作“如何做”为前提，不去阐述“为什么”？不作理论上的分析。会计准则规定的内容一般比较原则。如：一般包含处理此项业务的会计指导方针，准则所肯定的处理意见和示范性的举例。会计准则通常还包括准则制定的背景，和制定过程中的不同意见、不同观点与看法。因此，会计准则的第二个特点是既有原则的规定，也有较详细的举例，还有理论上的说明。准则不企图替代具体的会计程序和会计方法。它不包罗一切，而注意留有余地。第三，会计制度是会计法规的组成部分。统一性是法规的基本要求。统一的会计制度一般很少给予甚至完全不给制度执行者以灵活性。总之，统一性是会计制度的又一个特点。相反，具有一定的选择性和灵活性则是会计准则的第三个特点。第四，会计制度的层次性不甚明确，在我国，60年代财政部曾制定过《国营企业会计核算工作

规程（草案）》（1961年11月10日）并经国务院同意试行；70年代，财政部又制定过《国营企业会计工作规则（试行草案）》（1973年12月22日），也由国务院通知研究试行。但这两项规定并没有成为会计制度的高层次的指导文件，因此都不能称为基本的会计制度。直到1985年5月1日施行的《中华人民共和国会计法》，才从法律上赋予它权威地位，指导着全国各种会计制度，具有基本会计法规的性质。因此，会计制度的第四个特点是本身缺乏层次性，而会计准则一般分成若干层次。它至少包括：会计基本假设，基本准则或普遍适用的会计准则〔例如美国会计原则委员会于1970年10月发表的第4号说明书《构成企业财务报表的基本概念与会计原则》的第6章137段至147段，甚至可包括第4、第5两章（《APB Statement No. 4 Pars 137~147,》《Accounting Standards—Vol, Original Pronouncements of June 1, 1982》（FASB）P. P. 454—470）就描述了当时在美国适用的基本会计准则。〕以及应用性的各种具体会计准则〔例如美国先后发表的《会计研究公报》，ARB, 会计原则委员会《意见书》APB Opinions和《财务会计准则公告》FASB Statements等都属于这一层次的准则〕等两个层次。前一层次是原则性的准则；后一层次是具体的准则，在它们之间应当存在着统驭和被统驭的关系。这应当说是会计准则的第四个特点。

由于会计准则至少分两个层次，有关会计准则的制定，在程序上也就有先一般后具体或先具体后一般等两种方式。就一些发达国家制定会计准则的历史看，早先制定的准则大都属于实务中提出急需解决的有关具体会计业务问题，到一定时期，由于已制定的准则出现了许多矛盾，特别是可供选择的程序与方法过多，缺乏可比性，对同一业务的处理程序与方法，表现出明显的不一致，缺乏一贯性，这才考虑一般准则的制定。