

1996年 会计学论文选

中国会计学会 编

中国财政经济出版社

1996 年会计学论文选

中国会计学会 编

112358/68

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

1996 年会计学论文选/中国会计学会编. —北京: 中国财政经济出版社, 1998. 1

ISBN 7-5005-3674-7

I. 19… II. 中… III. 会计学-文集 IV. F230-53

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (97) 第 27867 号

中国财政经济出版社出版

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京东城大佛寺东街 8 号 邮政编码: 100010

涿州市新华印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 18.25 印张 435 000 字

1998 年 2 月第 1 版 1998 年 2 月北京第 1 次印刷

印数: 1—5 550 定价: 24.00 元

ISBN 7-5005-3674-7/F·3376

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

前 言

为总结和推广 1996 年会计学研究成果，推动会计理论的发展，中国会计学会组织了 1996 年度会计学优秀论文评选活动。参加评选的论文均是由我会及各省（区、市）会计学会、全国性专业会计学会、中国会计学会各分会和专业委员会以及部分大专院校，从主办的公开刊物中选出的，共 135 篇。经我会组织的有关方面专家初审和 1996 年优秀论文评委会投票表决，选出荣誉奖 2 篇，一等奖 5 篇，二等奖 10 篇，三等奖 38 篇。其中杨纪琬的《对当前几个会计问题的思考》、阎达五、徐国君的《关于人力资源会计的框架》获荣誉奖，葛家澍的《当前财务会计的几个问题》、黄菊波、杨晓舟的《评财务会计与税务会计的分离问题》、于增彪的《略论我国会计职业道德》、丁学东、李国中的《1978—1994 年中国企业财务改革论评》、新兴集团课题组的《企业预算管理探索》获一等奖；陈毓圭、潘慧彬、杨雄胜、薛云奎、秦玉熙、潘飞、邵瑞庆、吴国萍、汤业国、浙江省会计学会《国际财务》课题组的论文获二等奖。现将获奖论文和中国会计学会第五次全国会员代表大会暨理论讨论会的专题报道、中国会计学会“九五”科研规划汇编成册，以飨读者。由于篇幅和编者水平所限，难免有不妥之处，请读者批评指正。

编 者

1997 年 11 月

目 录

对当前几个会计问题的思考.....	杨纪琬(1)
实现两个根本转变的主要手段.....	杨时展(9)
统一会计准则制订的经济效率	
——兼论中国行业会计制度的存废.....	薛云奎(30)
影响具体会计准则推行的因素及应采取的措施	
问题的探讨.....	万寿义(42)
理想与现实的矛盾	
——来自基层单位会计的报告.....	秦玉熙(49)
强化企业会计基础工作的思考.....	张有伦 周庆华(57)
略论我国会计职业道德.....	于增彪(64)
企业管理以会计管理为中心的理论基础与特征.....	潘慧彬(76)
走出会计管理的误区.....	李清令(91)
加强我国企业财务监督的理论思考及对策研究.....	杨雄胜(99)
对改革现行会计制度提高会计信息质量的思考	
.....	朱德胜 高秀华(116)
中西方会计环境比较.....	张延波(122)
《会计研究》百期回顾及中国会计理论研究透视	
.....	杜胜利 赵西博 李梅(137)
当前财务会计的几个问题	
——衍生金融工具、自创商誉和不确定性.....	葛家澍(150)

试论负商誉及其帐务处理·····	于长春(163)
国有资产投资主体组建和营运中应解决的几个	
财务会计问题·····	邓春华(170)
评财务会计与税务会计的分离问题·····	黄菊波 杨小舟(181)
对我国实行税务会计问题的探讨·····	宋衍蘅 殷德全(190)
现代成本会计的发展趋势·····	潘飞(194)
论成本管理的制度化 ···《我国当代成本管理问题》课题组	(204)
企业预算管理探索	
····· 中国新兴(集团)总公司财务部课题组	(215)
改革企业内部承包经营会计核算的几点思考·····	郭路长(229)
财务结算中心运作规范及其机制之实证探讨	
····· 杨俊远 陶菲	(234)
1978——1994 年中国企业财务改革论评	
····· 丁学东 李国中	(244)
论企业管理的财务导向模式·····	汤业国(257)
营运资金管理与跨国经营企业的发展	
····· 浙江省会计学会《国际财务》课题组	(265)
代理关系理论与代理成本研究·····	杨淑娥(271)
企业集约型经营与财务管理·····	席玉聚(278)
对当前我国企业财务管理几个基本理论问题的	
思考·····	张兆国(287)
强化资金管理 提高经济效益·····	赵泉雄(298)
盘活存量资产 用活现有资金	
——试论如何加强以资金管理为中心的财务管理	
····· 曾立曼 陈阳	(305)
浅议社会主义市场经济条件下的企业财务管理	
····· 王嗣铨	(319)

关于加强中小企业财务管理研究的若干思考

- 易琮 赵宇龙(325)
- 强化财务管理中心地位的若干思考..... 朱开悉(334)
- 经济效益基本内涵研究..... 张先治(347)
- 对国有企业资产重组盘活存量的思考..... 邬匡民(357)
- 浅谈企业改制中的人力资源投资..... 欧阳清 孔繁国(365)
- 关于人力资源会计的框架
- 以劳动者权益会计为中心..... 阎达五 徐国君(372)
- 论破产会计的理论结构..... 栾甫贵(385)
- 围绕信息需求 改进企业报告
- 美国注册会计师协会研究报告《改进企业报告》简述..... 陈毓圭(392)
- 合并财务报表理论的探讨..... 王治安(407)
- 几种会计报告模式的比较..... 肖泽忠(415)
- 会计信息披露和我国股票市场半强式有效性的实证分析..... 沈艺峰(426)
- 证券市场的会计规范与会计准则..... 孙铮(434)
- 现代企业制度下企业审计模式走向研究
- 王鲁平 陈金贤(449)
- 谈会计师事务所的公关形象..... 周小军(456)
- 我国电算化会计信息系统模型改造的理论基础..... 许永斌(461)
- 由点到面 逐步建立计算机管理信息系统
- 黄先琳 汪健(469)
- 私营企业财务管理存在的问题及其原因与对策..... 吴国萍(475)
- 国际航运业贷款造船的现金流量分析..... 邵瑞庆(481)
- 现代煤炭企业财务管理体制研究
- 中国煤炭经济学院、兖州矿务局课题组(490)

农业高校国有资产管理与核算的研究

..... 农业高校专业委员会课题调研组(500)

公路运输企业资本结构优化问题研究..... 周国光(506)

谈工会会计改革的几个理论问题..... 李茂林(518)

国有场圃林木资产核算中的几个问题..... 肖渠(524)

中国会计学会第五次全国会员代表大会暨理论讨论会专题报道
发挥会计工作的作用和优势为中心工作服务

..... 王丙乾(533)

繁荣会计理论研究 促进会计事业发展..... 张佑才(537)

作好学会各项工作 促进会计理论研究 为实现
“两个根本性转变”服务..... 迟海滨(549)

跨世纪任重道远齐努力创建具有中国特色的会
计理论方法体系

——中国会计学会第四届理事会工作报告..... 余秉坚(554)

中国会计学会“九五”科研规划..... (568)

对当前几个会计问题的思考

杨纪琬

一、关于会计准则的目标和地位问题

我国会计改革已经取得了实质性的突破，以会计准则为核心的财务会计核算规范体系即将形成。特别是近期来，会计理论界、实务界集中讨论具体会计准则的研究制定，使我国会计准则体系日臻完善。于是，有不少人以为，会计准则的颁布和实施将解决我国会计工作中存在的问题。然而，实事求是地说，会计准则的颁布与实施离我国社会主义市场经济对企业会计工作的要求还有很大一段距离。

会计准则水平的高低并不是判断一个国家整体会计水平的唯一标志，更重要的是基层会计人员的水平和会计工作质量。从这个角度看，我国会计工作者任重道远。

1. 关于会计准则的目标和地位

具体会计准则征求意见稿发布以来，各界反映十分强烈。其中一个问题就是关于会计准则的适用范围，实际上也就是会计准则的目标和地位问题。因认识上的差异或界限的不明确，产生这样或那样的疑虑是可以理解的。

会计准则是企业对外提供财务会计报告的准绳，主要是为企业外部投资者（所有者）和债权人服务的。从财务会计角度讲，如

何才能保护投资者和债权人的利益？显然只有一条，即为他们提供他们所需要的相关而可靠的会计信息，以便有助于他们作出有关的投资政策。在现代经济社会，不论企业的资本来源如何，企业最主要的也是最重要的利益就是投资者和债权人，企业财务会计为他们提供符合一定要求的信息，责无旁贷。

由于我国企业组织形式和所有制结构是以国有企业为主体的，对于国有企业而言，投资者主要是政府，债权人主要是银行，那么，会计准则的目标是否就是为政府或为银行服务呢？这又不尽然。我国政府既是国有企业的所有者（投资者），又是国有企业的管理者（并不是内部管理），政府在行使职能时，这两重身份有时兼而有之，不易区分。作为所有者，政府委派代表管理企业，作为管理者，政府关心的不仅仅是国有企业的运营问题，而大都是具有全国性或在某一地区具有代表性的问题。近年来，政府以投资者的身份兴办实业，主要是有关国计民生的基础产业，如农业、铁路、石油、电力、通讯等，对其他企业基本上很少有追加投入，也很少象以前那样直接投资于加工业等，换言之，我国政府作为潜在投资者的投资领域并不多。所以，政府不象其他投资者那样具有很强的流动性，闻“利”而动，在对现有资源重新配置方面显得迟缓，不如市场上的其他投资活跃。实际上，政府已经失去了投资者的一些基本特征，在追逐利润方面尤其如此，从长远来看，政府并不是市场的主要主体，也不是市场的主要参与者，而是市场的管理者、调节者。所以，如果强调我国财务会计要为政府服务，主要是为政府管理国有企业服务，区别于一般的投资者。就会计准则的目标而言，会计准则并不专门为政府管理企业服务，而是为企业目前的和潜在的投资者服务。我国各专业银行改为商业银行，决定了商业银行的行为直接以盈利为导向，所关注的是贷款是否能及时收回，即企业的偿债能力，这种转变使银行的行

为更加商业化。银行一直是我国企业最主要的资金来源，企业财务会计为作为企业的主要债权人的银行服务，情在理中。

总之，企业会计准则提供投资者和债权人以及其他有关方面共同需要的信息，至于某一方面的特殊需要，应另行考虑或处理。就此而论，我国会计准则的适用对象首先是公司制的企业，首先是上市公司。由于公司对外公布的限于财务会计信息，我主张为此而编制的报表称财务报表。

2. 关于内部财务会计管理

十四届三中全会确立的现代企业制度归纳为产权清晰、权责明确、政企分开和管理科学。建立现代企业制度，这四条缺一不可，也可以说这是现代企业制度的基本要求。其中前三条基本上是现代企业制度的外部条件，最后一条是内部条件，外因通过内因起作用，外部条件再好，没有科学的管理，现代企业制度仍然是一句空话。西方市场经济中的企业应当说是产权清晰、政企分开、权责明确，但为什么还会有大量的亏损企业和破产企业？归根到底，管理水平不高是主要原因。

管理科学中的一项重要内容就是科学的财务会计管理制度。企业的任何一项经济活动最终都将表现在财务和会计上，其好坏也大都可以用财务会计指标来衡量。于是，当我们说一家企业好，首先要看利润水平，看投资报酬率，看净资产报酬率、流动比率、存货周转率、负债比率、每股盈利等等。科学的财务会计管理制度应当体现在两方面：

第一，应当保证会计信息的真实可靠。朱镕基副总理在给第四次全国会计工作会议的信中对整顿会计工作秩序约法三章，一个核心问题就是如何保证真实可靠的会计信息。会计信息是一切财务会计管理工作的基础，会计信息失真就无法保证决策的合理有效，更何况企业的经济信息 50—70% 来源于会计，其影响可想

而知。目前，我国企业会计信息虚假程度令人震惊，说明我国企业内部会计制度十分不完善，更谈不到科学性了。

第二，科学的财务会计管理制度应当有助于经济效益的提高。在财务和会计理论方法中，有许多是直接影响经济效益的，如长期投资决策（分析）、经济决策（分析）、本量利分析标准成本制度、责任会计（厂内银行、分级归口管理、指标层层分解等）、企业全面预算等，这些方法并不是空洞的理论说教，而是从实践中总结出来的行之有效的具体措施和办法。遗憾的是，这些方法在不少企业仍然没有受到应有的重视。

显然，企业内部财务会计管理制度的科学性仅仅依靠会计准则是无济于事的，重要的是下大力气提高基层会计人员的素质，普及企业管理者的财务会计知识。会计准则要求企业编制的财务报表主要是对外的，为反映企业内部财务会计管理情况，还应当编制内部报表。比如：

1. 产品成本报表。企业对外报告的仅是销售成本，不涉及企业的生产成本，为使企业内部管理者了解产品制造成本的增减变化，应当编制供内部使用的比较产品成本表。

2. 管理费用表。企业的管理费用弹性较大，具有很大的灵活性，除预算控制外，还应编制比较管理费用表，以便于分析。

3. 分品种的损益表。为分析企业各种产品品种的盈利状况，应当结合本量利的分析方法，计算分析各品种的边际利润，并根据企业产品寿命周期，确定产品的优先发展次序。

4. 分地区的损益表。此表是为了了解产品销售的不同地区的损益情况，为确定市场发展战略奠定基础，此外，还可以结合责任会计的方法，考核不同地区的业绩。

5. 按物价指数调整的成本报表。对外财务报表是以历史成本为基础编制的。在物价上涨条件下，按历史成本方法计算的实际

成本和为维持简单再生产需要的补偿成本相差较大，我曾设想分别计算实际成本和补偿成本，该表可以反映补偿成本的情况。

对内的报表不仅限于财务信息，还包括一些非财务信息，因此，我主张把这些报表统称为会计报表（包括对外提供的财务报表，也就是说会计报表等于财务报表加成本报表加其他报表）。

二、关于谨慎原则

谨慎原则一直是中外会计理论中富有争议的问题。作为选择会计方法的一项原则，谨慎原则要求在无其他概念基础时选择利润较低、资产较低、净权益较低的方法。企业的财务报表是由管理人员负责的。通常情况下，管理人员在编制财务报表时持乐观态度，从谨慎原则的客观效果看，可以抵销管理人员过于乐观的负面影响，在谨慎原则下提供的企业财务状况和经营成果，避免夸大利润、掩盖不利因素，因而受到外部投资者和债权人的信任。谨慎原则最大的不足是缺乏一致性，与财务会计的相关性、可靠性、历史成本计价等基本原则相矛盾，因此有些国家不将谨慎原则作为基本原则，而是一项修订性惯例或限制性措施。

由于谨慎原则的种种局限性，我一直不主张普遍采用谨慎原则，特别是为企业内部管理所需要的财务会计信息。随着我国市场经济的发展和资本市场的建立，对谨慎原则应当再作一些具体分析。谨慎原则既不是一无是处，也并非一好百好。谨慎原则的采用与否是在会计信息不一致所造成的后果与企业管理人员过于乐观的经济后果之间的权衡抉择，如果比较的结果更差，谨慎原则就可能是产生消极影响，如果比较的结果更好，谨慎原则就有积极意义。从财务会计对外报告方面来分析，保守一些总比盲目乐观对企业的投资者更为有利，因此，谨慎原则在对外报告时是有积极意义的。这里有一个前提，即由于经济环境的影响，企业

的真实利润无法精确计量，以存货计价为例，如果没有物价上涨的影响或物价上涨幅度极小，各种成本计价方法就是一种确定地、真实地计算销货成本和期末存货成本的方法，谨慎原则也就失去了实际意义。

显然，采用谨慎原则应当谨慎，在最坏的情况下，谨慎原则可能被滥用，成为企业操纵利润的温床，所以，恰当地运用谨慎原则需要会计人员大量的职业判断和良好的职业道德，我国企业管理人员对会计的认知水平和会计人员的素质在这方面的确还存在不少问题。

谨慎原则和真实性、中立性、一贯性是相背的，就一贯性而言，如果未来的收益可以可靠、合理地估计和计量，就应当同未来的损失一样予以确认。为稳妥起见，对外报告时谨慎一些是必要的，但对内报告就不一定要严格按照谨慎原则，在能够可靠、合理地估计和计量时，既应当确认未来的损失，也可以确认未来的收益。

三、关于管理活动论和信息系统论

八十年代初，我和阎达五教授共同提出管理活动论。在传统的计划经济体制下，国有企业完全按照国家的指令性计划运行，没有市场，也没有经营，只有内部管理，企业会计活动只是根据国家统一的行业会计制度反映计划的执行情况，财务管理的主要任务是完成上级有关部门下达的财务计划指标，如可比产品成本降低率、流动资金周转率、销售利润率和上交利润率等。在当时的条件下，提高经济效益的主要途径是降低成本（实际上也是目前要特别注意的问题），因此，传统的财务会计特别强调成本管理，实践当中也产生了许多至今仍然十分有效的诸如班组核算、指标分解等成本管理办法。除了执行政府有关部门的财务会计管理制

度和自身的内部管理外，企业财务会计应当也可以在成本管理等诸多方面发挥积极作用，显然不仅仅是提供信息的工具或者手段。

改革开放以来，面向市场的企业数量和企业经济业务越来越多，企业管理的重心也由内部管理转向了经营，产生了许多经营决策问题，会计发挥作用的领域也越来越大，从八十年代初开始，引进了西方会计在几十年中摸索和积累起来的决策分析方法。这样，更加拓宽了会计管理活动的面。在市场经济环境下，人们逐渐认识到了会计在企业管理中的重要地位，会计人员的地位也在日益提高，这一点是有目共睹的。

股份制公司的发展和资本市场的初步形成，对财务会计产生了重大影响，这在国外的历史经验中早已得到了印证。与其他企业的会计相比，公开募股公司的一个显著区别就是信息披露。上市公司的信息披露是保证股票市场正常运行的必要条件，也是维护全体股东和潜在投资者利益的有效手段，为了规范上市公司信息披露行为，中国证券监督管理委员会发布了一系列有关规定。信息披露不仅仅是会计报告的方法，还涉及到一系列财务会计确认和计量的方法，因此，股份公司对外的财务报告和会计方法是一个面向资本市场的整体。

由此可见，财务会计与管理会计两个分支的产生，实际上是市场经济发展到一定阶段的产物。当企业的利益集团众多且分散时，会计就必然会产生一个对外的分支，如果这些利益集团是在资本市场上形成的，这一要求就更加迫切，同时，会计对内部管理的作用也得到了加强。

股份制公司的财务会计与资本市场的联系的纽带是会计信息，为此，财务会计就承担了记录和报告会计信息的工作。从这个角度看，以对外报告为主要目标的财务会计就是一个按照特定规则处理、报告信息的系统，因而称财务会计是一个信息系统是

合乎逻辑的。但是，以信息系统来概括会计的全部内容仍有以偏概全之嫌，即使抛开很难用信息系统来概括的管理会计的内容不说，企业财务会计中的内部控制制度、稽核监督手段、防弊措施也随处可以显示会计的管理职能。而且，会计工作的出发点和归宿在于加强企业内部管理，从而提高企业的全面经营管理水平作出贡献。如实反映企业的财务状况和经营成果只是会计工作的基础，做好这方面工作只是一个方面，更重要的、更有价值的是如何利用这些信息来促进企业经济效益的提高。所以，从总体上讲，会计学还是一门管理科学，而不是信息科学，会计工作本身是一种管理活动，而不仅仅是提供信息的手段。

（推荐单位：中国会计学会，原载
《会计研究》1996年第2期）

实现两个根本转变的主要手段

杨 时 展

经济体制从计划经济到市场经济的转变，增长方式从粗放增长到集约增长的转变，关系我国社会主义生产关系的发展壮大，也关系我国社会生产力的持续、快速、健康增长。这是我国今后 15 年内经济工作的一项伟大的战略目标。

目标明确了，接下来就是用什么手段来达到这一目标的问题。对此，理论上似乎没有解决好。而手段不解决，目标是要落空的。

按照我们认识，用什么手段来切实解决两个转变的问题很实际，它牵涉到很多会计的问题。

会计是两个转变的主要手段。

会计工作落后，甚至，对会计工作一无所知，使企业从头到尾处于失控状态，而要达成两个转变的目标，我看，正如要发送卫星上天而不用火箭，不大好办。

会计怎样帮助我们完成从计划经济到市场经济的转变？

计划经济与市场经济的一个根本区别在于资金的配置方式。

在计划经济下，企业所需的一切资金由国家按计划拨给，企业不用自己操心，只要列入了国家计划，企业办得好，有资金；办得不好，照样有资金。企业不愁无法生存，压根儿也不发生生存的问题。

计划经济可以集中国家的全力，按照计划，把国家急需的重