

按：在中国中青年财务研究会 1995 年年会开幕式上，财政部会计司贾谔副司长就会计改革的有关问题作了即席讲话，内容新颖，对当前会计研究很有参考价值。现将讲话内容简报如下。

从 80 年代末 90 年代初期开始，会计改革就已开始成为社会经济生活中的热门话题 尤其是从 1992 年底《企业会计准则》和新的行业会计制度颁发之后，会计改革更加引起了社会各界的广泛关注。人们从社会主义市场经济的实践中，越来越认识到会计在社会经济生活中的地位和作用，越来越认识到会计改革对推动社会主义市场经济发展的重要意义。今天中国中青年财务成本研究会围绕会计改革问题，召开这样一次理论研讨会，邀请这么多优秀的中青年会计理论工作者、教育工作者和实务界的同志 共同讨论会计改革问题 这对于深化会计改革、推动会计工作、促进会计事业的发展都是非常有意义的。

### 一、会计改革的业绩

1990 年全国会计工作会议确定了会计改革的基本任务，5 年来 我国的会计改

# 关于会计改革的几个问题

(代序)

贾谔

中国中青年财务研究会 1995 年年会开幕式上的讲话

革取得了丰硕的成果，突出表现在：

1. 会计核算制度改革取得了阶段性成果，初步建立了与社会主义市场经济体制相适应的财务会计规范体系。去年我们在广泛调查研究基础上总结了新制度的执行情况，得出的基本结论是：企业会计准则和新的行业会计制度基本适应了社会主义市场经济发展的客观要求，顺利实现了新旧制度的平稳转换，受到了社会各界的较高评价，也受到了企业界的欢迎。

2. 在会计人员管理方面，初步建立了有利于公平竞争的人才评价机制。从 1992 年开始，改革了过去实行多年的会计专业职务的评审制度，中级以下会计专业技术资格一律实行考试制度。此后每年大约有 160 万人参加考试。这是一项重大的改革举措，它打破了在会计专业技术职称管理上长期存在的论资排辈现象，推动了我国会计队伍整体素质的提高。在这项改革的推动下，会计人员的学习热潮不断高涨，专业培训卓有成效。通过培训和考试，使一大批优秀的会计人才脱颖而出。据统计，每年大约有 30% 的参考人员通过考试，3 年来共有 100 多万会计人员获得会计专业技术资格。

3. 企业会计改革取得明显进步。新制度颁发后，许多企业在完成了新旧核算制度转变以后，将工作重点转向企业内部财务管理，开始积极参与经营管理，参与企业筹资、投资决策在促进企业转换经营机制中发挥了重要作用。

4. 会计电算化事业有了长足进步。经过各方面的努力，到目前为止已经培育建立了有序的会计核算软件市场。在培育会计核算软件市场过程中，国家一方面鼓励会计软件开发活动，同时为了保证商品软件质量，建立了会计软件评审制

度。在这方面，主管此项工作的对口部门重点抓了两项工作，一是软件评审；二是售后服务的监管工作。目前，全国通过部级评审的会计软件约有 30 余个，各省评审认定的会计软件有 100 多个，全国约有会计软件开发公司 100 多家。新软件的不断推出，对推动会计电算化工作起了很大的作用。为推动基层单位会计电算化工作，各级财政部门广泛开展了会计人员会计电算化培训。从今年开始建立了会计电算化初、中、高三级培训制度。初级培训侧重于软件操作，中级培训侧重于维护修理，高级培训侧重于软件开发。如果说 5 年前这项工作还处于不声不响阶段的话，那么现在已经是有声有色，预计未来 3—5 年将是一个发展高峰。现在，我们把主要精力集中在基层企业会计电算化工作上，已经初步拟定了用于指导企业会计电算化的规范意见。

## 二、改革过程中的问题

会计改革虽然取得了很大的成绩。但就整个会计工作来说，仍然面临着许多艰巨的任务。我国仍处于由计划经济体制向社会主义市场经济体制转换的过程之中，我们改革的目标是要建立一个与社会主义市场经济相适应的、有助于中国经济面向世界的会计管理体制和运行机制。在构造这一体制和机制过程中，我们面临着许许多多的课题。可以说，会计改革涉及到会计工作的各个方面，而不仅仅局限于某一个方面。就目前来说，会计工作中存在的突出问题或者薄弱环节，我认为有以下几个方面：

1. 健全的、运行有效的会计监督机制尚需进一步完善。

在过去计划经济体制下，会计监督主要是通过行政手段来实现的。客观地讲，当时的会计监督是比较严格的，也是行之有效的。随着市场经济的发展，各种经济成分的企业在大量兴起，相应的会计监督体制明显落后，难以满足新的需要。目前，社会审计还仅限于“三资”股份制企业，而传统的以财政为主体的会计监督却处于弱化状态；社会监督体制尚不健全。会计数字虚假，信息失真的现象比较严重。如何建立起有效、有序的会计监督机制已经成为当前一项亟待研究解决的重要课题。

2. 企业会计工作偏重于财务会计，如何服务于企业内部管理尚未卓有成效地开展工作，会计改革的出发点和目的在于提高企业的会计工作质量，但改革至今，这个问题未能得到很好解决，在指导企业工作方面还有待于加强。

3. 会计理论研究相对滞后。这几年，会计书刊和文章很多，但在真正立足中国实际、能够解决会计改革进程中的理论上却比较薄弱。会计的各项改革都需要理论支持，相对形势发展来讲、相对会计改革的需要来讲，目前会计理论研究相对滞后。另外，会计理论研究的面也相对太窄，如对于会计考试制度、培训制度、后续教育等问题还都缺乏深入细致的理论研究。因此会计理论研究的领域应该根据实际需要加以拓宽，在广度、深度、精度上多下功夫。

### 三、近期会计工作和会计改革的重点

根据当前会计工作面临的形势和任务要求，目前我们正在抓紧做好以下几方面工作：

1. 会计准则体系的建设。在准则制定过程中，立足于社会主义市场经济体制的需要，同时也要适应世界经济发展的需要。企业会计政策、会计原则的制定应该坚持两个前提，首先要考虑社会主义市场经济的客观要求，适应以公有制为基础、多种经济成分并存的我国国情。同时，还要考虑借鉴国际惯例，推动企业会计面向世界经济。这方面工作正在抓紧进行。

2. 进一步完善会计考试制度。我国会计考试制度推行已逾 3 年，今年我们对考试办法进行了修订和完善。从目前看，存在一个不断完善的问题。关键在于考什么和怎么考。会计考试如何体现会计人员的综合知识水平和工作技能，如何摆正理论水平和实际经验的关系，也应该进一步研究解决。总的看来，实行考试制度是对的，应该坚持，问题是具体做法上需要不断研究。长期坚持考试制度有利于会计人员的成长，也有利于推动和促进企业的会计工作。

3. 研究、建立会计监督机制。前面已经讲过，近几年来，会计数字虚假，信息失真的问题比较突出。对于这个问题，首先要解决认识问题，要深刻分析产生这一问题的根源，找出解决问题的方法。这些都有待进一步研究解决。我认为，会计信息失真的原因主要来自两个方面：一是利益驱动；二是监督乏力。目前关键在于建立和健全会计监督机制。在这一过程中，要正确解决监督主体、政府监督与社会监督的关系、企业内部会计监督与外部监督的关系等一系列重要问题。

4. 大力推广会计电算化。实现会计电算化是会计改革的目标之一。围绕这一目标我们目前从三个方面开展此项工作：一是会计软件的研制开发和软件市场的规范化。通过此项工

作，进一步提高我国会计软件质量，使之适应企业会计工作的要求。二是会计电算化培训。通过规范的、大规模的培训，使广大会计人员尽快掌握这门技术，从而适应工作的要求。三是推动广大基层单位开展电算化。我们已经草拟了基层单位会计电算化规范，目的是使企业少走弯路、促进基层单位电算化工作健康发展。

5. 会计人员后续教育制度建设。会计人员经过考试，取得任职资格之后，并不意味着一劳永逸，还面临着知识更新和知识结构的调整问题。因此应该对在职会计人员实行后续教育制度。目前，这项工作的初步意见正在拟订之中，其基本思路是企业会计人员每一年度必须经过规定课时的培训、学习。但是学习什么？在哪儿学？由谁监管？这些问题仍值得进一步研究。我国的会计人员队伍十分庞大，全国会计人员已逾 1 200 万，其中国有企业会计人员有 500 万，因而进行后续教育的任务极为艰巨。这就要求我们立足现实 借鉴经验 科学、合理地 建立会计人员后续教育制度。

我国的会计改革已经取得了丰硕成果，但同时我们还应看到我们所面临的艰巨任务。社会主义市场经济迅速发展需要我们不断努力，在解决现实问题方面下功夫。在这里，希望大家以这次会议为契机，围绕我国会计改革过程的热点问题 广泛、深入地开展研究活动 为会计改革出谋划策。同时，也希望研究会今后能够继续发挥桥梁和纽带作用，团结广大中青年 学者 积极开展会计学术研究活动 为我国的会计事业做出应有贡献（根据记录整理 未经本人审阅 题目和小标题都是整理者另加的。）

中南财经大学教授、  
博士生导师

郭道扬

## 一、问题的提出

### 1. 关于绿色成本问题

会计的发展随着社会环境的变化而变化,当本世纪自然环境问题日趋突出起来的时候,伴随着社会的各个方面呼唤大自然绿色的回归,会计研究也开始步入绿色经济控制领域。自 90 年代以来围绕绿色会计问题研究已经取得了一定成果目前这一问题的研究正在深入。然而问题在于这种研究还停留在抽象理论的探索阶段,一时间还无法产生可行性研究成果。联合国环境组织对这一问题十分重视,它希望各国会计学者继续深入研究这一问题,并能进入实质性研究阶段。根据这一精神我提出“绿色成本”和“绿色经济效益”这两个概念并以此为主要研究内容把问题的研究推向务实方面。这里仅谈谈初步设想,请各位赐教。

### 2. 企业财务机制转换问题

今年,《全民所有制企业转换经营机制条例》已颁布 3 周年,但在专家们看来这个条例对国有大中型企业尚未真正发挥作用,以致于国有大中型企业的经营机制处于转而不换的状态。根据市场经济建设的

经验，从历史的发展来考察这一问题，我们认为，企业经营机制转换中所存在的一个突出问题是财务机制转换问题。如果不相应地解决这个问题，企业的经营机制转换便会落空。这是因为，企业财务机制的转换是企业经营机制转换的一个必要的前提条件，单纯注重企业经营机制的转换，而把财务机制的相应转换抛在一边，便会失去企业经营机制转换这样一个重要前提。

从会计史和会计功能的角度来讲，会计也能够担当起以上这两个重任。会计界有人自己瞧不起自己。实际上，经济学家对会计功能则看得很高。美国著名经济学家小乔治在他的《管理思想史》一书中认为 会计是最高的管理活动 早的如人类结绳记事，尽管从表面上看，这种计算活动仅仅是工具，但计算的具体运用就成为了管理。中世纪末期，威尼斯兵工厂还处于封建社会阶段，就拥有了成本控制、成果控制、人事控制和会计控制四大系统，可见，会计在其中的重要作用。德国的马克斯·韦伯亦认为，一个资本主义企业 就是一个富有会计制度的企业，当代资本主义企业的存在，是以合理的资本会计制度为前提的。经济学家从来也没有过类似“会计工具论”、“会计信息论”等的提法。他们对会计评价很高。因此 现代会计作为经济控制的一个重要组成部分，完全可以而且应该为绿色经济控制和企业经营机制的转换做出贡献！

## 二、关于绿色成本问题

### 1. 传统财务成本核算与管理的误区

#### (1) 财务成本出现误区的根源

生产力的高速发展与社会财富增长的有限性和大自然生态失衡之间的矛盾。人类在创造现代文明的同时，亦创造了深重的环境灾难。尤其是产业革命之后，一味地追求高产量，不注意节能降耗，对生态环境进行掠夺式经营，忽视了成本、费用控制和计量问题，结果导致生态失衡，环境污染日趋严重。人力资源的日益过剩和物质资源的日渐减少，导致企业成本和社会成本中两个大的反差同时出现：一方面人力资源过剩导致企业成本费用膨胀，如我国国有企业人力资源大量闲置，人浮于事的现象较为普遍，势必导致企业成本费用上升，并在客观上阻碍由科技发展所带来的降低成本的速度；另一方面，物质资源消耗的日益增长和经济增长极限的出现，又造成社会成本日益膨胀，环境代价提高。企业成本和社会成本的这种双重膨胀又给成本计量和管理带来了一系列问题。人力资源的过剩和物质消耗的增长及其失控，都是造成环境急剧恶化的根本原因，而环境又影响着人类未来的生存和发展，所以，当代社会发展的关键在于环境控制问题，而且这一问题已经引起了学术界的重视。我们从经济学角度来看，正视环境问题，不仅使企业财务成本的计量与控制问题日益突出起来，而且提出了企业财务成本与社会成本如何联结这一现实问题。在这种企业财务成本与社会成本的矛盾交织之中，又使我们发现目前成本核算与经济效益的误区，并要求我们研究绿色会计（环境会计或社会责任会计）不应仅仅停留在理论上还应加以量化。

应该说，以上误区是由人类自身造成的。现代社会的发展要求，突出成本、利润和经济效益评价的概念，重新建立一套包括环境因素的计量和评价体系。

## (2) 传统财务成本误区的具体表现

按通常理解 正常的财务成本认定原则是 财务成本的构成必然是必要活劳动和物化劳动的消耗。但这里的必要消耗究竟指的是什么,包括哪些内容,如何具体化,却很少有人专门加以研究和说明。我认为,必要消耗的确认主要应考虑以下五个方面的因素:①消耗的合理性。合理的消耗必须是为生产某一产品所必需的投入,或多或少都不行,而这就必须依赖于我们的会计控制。台湾的李宏健在其所著的《现代管理会计》中,就将管理会计与对消耗的控制结合在一起,并以零库存法为例。所谓零库存,就是在会计计划时,已将材料的购入和产品的出售联系好,材料一购入,即上生产线;产品一从生产线上下来,即由订购方运走,企业库存始终是零,这样的成本构成就比较合理。但这些必须以严格的预算控制为基础。消耗的合法性。即生产某一产品必须符合法规规定的控制要求,为此,必须将产品成本、质量和数量三者联系在一起,加以综合考虑和控制。消耗的节约性。即尽可能以最低的消耗获取最大的经济效益,但是,消耗的节约必须以不降低产品质量和性能为前提。消耗的适合性、适用性。即生产某一产品应充分考虑是否真正为人类所必需,是否会造成环境污染。⑤资源耗费与环境保护的一致性。这是最突出的一点,也是我们的落脚点所在,即应将砍伐森林、开掘矿山与可能造成的资源流失、生态失衡结合起来,在何地办何种工厂与投入及其付出的环境代价结合起来等。

据上所析,我认为目前企业财务成本核算与管理的误区主要体现在以下三个方面:

(1) 财务成本核算管理与市场机制的运行要求相背离。社

社会主义市场经济有三大机制：①价值机制。即当企业个别成本高于社会成本时，企业会面临破产、倒闭的危险；反之，当企业个别成本低于社会成本时，企业就能得以生存和发展。我国以前对人力资源耗费、物资资源耗费以及降低成本等未能予以充分重视，企业成本即使高于社会成本，也照样安然无恙。进入 90 年代后，情况好一些，但问题仍未得到根本解决。

供求机制。即产品价格不仅取决于成本，还取决于市场供求关系，当产品供给大于需求时，企业势必会出现亏损；反之，企业就会盈利。而后者又往往是企业技术革新、提高产品质量的结果。为此，需要会计人员在投资方向选择、投资效益分析等方面发挥作用。我国现在有不少企业，不以市场为导向，搞盲目投资，结果造成产品积压、资源浪费、成本费用失控。

竞争机制。市场经济就是竞争经济，出现企业兼并、倒闭是正常的。一般而言，竞争有人力资源的竞争和管理资源的竞争两类，前者有利于优化劳动结构，后者有利于优化管理结构。而人力资源耗费和管理资源耗费又直接作用于财务成本。由此可见，竞争机制与财务成本核算、管理的关系十分密切。目前我国国有企业在人力资源投入上，浪费十分严重，同时官僚主义又造成管理浪费，使得许多不该计的计入了成本，进而使财务成本核算与管理难以适应市场经济发展的需要。

(2) 社会资源与人力资源耗费处于失控状态。具体表现在：一方面，生产的无限扩大，带来生产资源耗费大量增长，而有限的生产资源耗费的加速，又激化了企业利益与社会利益的矛盾，并最终表现为增长的极限；另一方面，生产消耗的扩大化，又使成本计量处于机械化的境地，尤其当成本扩大化被人为（如权力、政治等）操纵时，更是如此。

(3)社会环境日益恶化,生态进一步失衡,成本计量流于形式。生态破坏主要是由单一追求经济增长和消耗失控所造成的,人类在这两方面的成本支出是巨大的,但对于这两方面的成本计量却并不十分有效。现实的成本计量和管理仅限于皮毛,未涉及根本,以致于成本反映失真,控制无力,进而导致生态环境的进一步恶化。

## 2. 关于绿色成本控制的设想

(1)绿色成本和绿色经济效益的定义及其内容。绿色成本是在社会财富创造过程中所发生的人力和社会资源的消耗,是在优化劳动结构和管理结构,以及维护生态平衡时所获得的成本管理结果。它排除人力资源的浪费,官僚机构的浪费,责任事故的浪费和物资、能源的损失及浪费。绿色经济效益是指建立在企业经济效益和社会经济效益的基础上的,以绿色成本为基础所计量取得的经济效益。凡是个别企业效益,以破坏环境为代价的经济效益和为优化结构而取得的经济效益,都不是绿色经济效益。

(2)通过成本分流控制绿色成本。我主张将成本分流成财务成本(即绿色成本)、闲置人力资源成本、闲置物质资源成本、自然资源超耗成本和生态环境成本,进行绿色成本控制。

## 三、关于企业经营机制转换过程中 财务机制转换问题

我国经济体制改革的中心环节是国有企业改革,而国有企业改革的关键在于企业经营机制的转换。为此,国务院于1992年颁布了《全民所有制企业转换经营机制条例》,但从其

实施几年的结果来看，收效并不大。其原因，我认为主要是没有抓住企业财务机制转换这一关键问题。

企业财务机制包括影响、促进、制约企业生产经营活动的财务组织制度和处理企业内外财务关系、管理活动的组织程序和调控手段。它通过企业财力组织、财务调配与管理等手段来提高企业适应市场的能力。因此，企业财务机制对企业经营机制具有反映、制约、促进和监督作用，企业财务机制的转换是企业经营机制转换的前提和基础；否则，转换企业经营机制只能是空谈。没有一个有效、合理的财务运行机制作保障，企业的其他经营权能往往也很难实现。当前，我国国有企业财务机制的转换，我认为应当把握好以下几点：

第一 完成由封闭型财务向开放型财务的转变 促使企业财务工作走向市场，以市场调研作为企业财务工作的起点，同时建立健全以市场经济为导向的财务预测机制，参与市场营销的预测与分析，及时给以必要的财力支持。

第二 建立健全资金筹措、分配、供给、使用、调整和经济效益的测试与考核，以及能预防风险、化解风险、使企业内外财务关系协调一致的资金周转调控机制。

第三 强化企业的财务成本控制机制 严格控制财务成本的范围，切实保证财务成本的合理、合规及计量的准确性，以提高企业经济效益。

第四 充分体现企业财务的竞争机制 积极参与财务决策和其他重大经营决策，促进企业财务机制由保守型向进攻型转换。

总之 要实现企业经营机制的根本转换 首先必须建立健全生财有道、聚财有度、用财有禁、理财有方、调度得力、支配

得当，并能承担经营风险、保持市场竞争实力的财务机制，以适应社会主义市场经济建设的需要。财务运行机制的转换是企业经营机制转换的前提和基础，这一点，必须引起我们的充分重视。

中国中青年财务成本研究会 1995 年年会暨第八次理论研讨会于 1995 年 8 月 12 日至 15 日在吉林省吉林市召开。来自全国 18 个省(自治区、市)、33 家单位的 55 名代表参加了这次会议。现将主要观点综述如下：

### 一、关于我国会计准则建设的目标模式

从会计目标的角度来看，对我国会计准则建设应该选择的目标模式有三种观点：一是主张选择宏观管理型，着重考虑会计信息的宏观管理需要；二是主张选择混合导向型，认为在会计准则规范下的信息必须同时满足所有者、债权人、企业管理当局和国家宏观管理部门等多方的信息需求；三是主张选择投资者导向型，强调资本市场对会计信息的需求。从会计准则的体系及内容角度来看，有代表认为应把我国会计准则建设的目标直接定位在与国际会计准则接轨上，因此主张选择美国模式；还有的主张选择与我国的会计环境相对接近的法国或日本模式；更多的代表则认为，对于国外的会计准则合理借鉴很有必要，但应该立足于中国的国情，建立与我国社会

## 中国中青年财务成本研究会 1995 年年会暨第八次理论研讨会观点综述

秘书处

社会主义市场经济建设内在要求相适应的、有中国特色的会计准则体系。

## 二、关于《企业会计准则》与财务会计概念结构

关于《企业会计准则》与财务会计概念结构主要有以下四种观点 第一 保持现状论。认为《企业会计准则》就是我国的财务会计概念结构，应该保持不变。第二，适当修改论。主张仅仅根据现在具体会计准则制定过程中碰到的相关问题及其要求 来对《企业会计准则》进行从名到实的适当修改和充实。第三 并存论。主张在保有现存的《企业会计准则》之外 另外再制定一套与之相配套的财务会计概念结构，为我国会计准则的建设提供理论支持。第四，替代论。认为应该以财务会计概念结构替代基本会计准则，并且不应赋予财务会计概念结构以会计准则的身分。大部分与会代表主张替代论，主张分两步走 第一步是在保留现有《企业会计准则》的同时 组织力量以专题报告的形式，逐步制定并发布财务会计概念公告；第二步是待时机成熟（即财务会计概念公告已经十分系统完整）时 以财务会计概念结构彻底替代《企业会计准则》。

## 三、关于具体会计准则与行业会计制度的关系

在具体会计准则与行业会计制度的关系问题上，有主张“并行论”也有主张“揉合论”大部分代表则主张“替代论”认为具体会计准则应该替代现行行业会计制度。其理由有三：第一，会计准则所规定的会计政策只能用描述法，对于以例举法

为主要特征的会计记录则属于企业自主核算的范围，没有必要纳入准则规范。第二，从我国具体会计准则体系的组成和立项原则来看，我国现行会计制度中的会计报表内容已专设了会计报表准则进行规范，会计制度中各要素科目及其使用说明等内容，也分别按会计要素项目分解在各共同业务准则中。因此，行业会计制度的主要内容已在准则中作了规范，也就没有存在的必要了。第三，针对具体会计准则可操作性相对较差的情况，“替代论”者提供了对某些比较复杂、疑难的会计处理程度和方法用示范举例的方式来解决的思路，并认为可通过两条途径来实现：一是像美国《财务会计准则公告》那样在具体会计准则之后加一个附录，进行示范举例；二是可通过财会报刊、杂志等广泛的传播媒介示范案例，其示范效应也很大。

#### 四、关于具体会计准则中信息披露的要求问题

代表们主张根据我国的经济环境及会计工作的现有水平，对会计信息的披露内容做出较为具体的规定，并对会计信息的披露方式提出明确的要求。关于信息披露的内容和方式，代表们有不同意见，有的认为应该参考国际会计准则的做法，也有代表认为国际会计准则主要是针对股票上市公司的对外财务报告而言的，而我国这类企业只占少数，而且受财会人员专业判断水平的局限，没有必要将披露方式划分得那么细。

#### 五、关于预算单位会计准则

与会代表就其制定的指导思想、基本框架、具体内容及其