

Kuaiji Weipaizhi Duben

会计委派制读本

刘明辉 主编



东北财经大学出版社

Dongbei University of Finance & Economics Press

会计委派制读本

刘明辉 主编

东北财经大学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计委派制读本/刘明辉主编. —大连: 东北财经大学出版社, 2001.6

ISBN 7-81044-873-0

I. 会… II. 刘… III. 会计制度, 委派-研究
IV. F233.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2001) 第 25944 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室: (0411) 4710523

营销部: (0411) 4710525

网 址: <http://www.dufep.com.cn>

读者信箱: dufep@mail.dlptt.ln.cn

东北财经大学印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行

开本: 850 毫米 × 1168 毫米 1/32 字数: 188 千字 印张: 7 1/2

印数: 1—5 000 册

2001 年 6 月第 1 版

2001 年 6 月第 1 次印刷

责任编辑: 王纪新

责任校对: 刘铁兰

封面设计: 冀贵收

版式设计: 刘瑞东

定价: 15.00 元

NA276/18 04

前 言

实施会计委派制度是会计人员管理体制的一项重大改革。2000 年召开的中纪委四次全会和国务院第二次廉政工作会议，以及九届全国人大三次会议审议通过的《政府工作报告》，都提出要进一步推行会计委派制度试点，把贯彻实施《会计法》同推行会计委派制结合起来。实行会计委派制，是当前深化改革加强管理的重要举措，也是贯彻实施《会计法》的重要内容和保障措施。财政部有关领导就全面加强会计管理、积极推行会计委派制度也都做了重要讲话。进一步提高认识，推行会计委派制度，不是权宜之计，而是健全经济和会计监督机制，强化行政管理制度，从源头上预防和治理腐败的一项措施。要加强理论研究，试行会计委派制度，涉及许多理论问题，比如委派人员的地位问题，委派制度与企业自主权问题，委派制度与现行法律框架的关系问题等等。应该深入开展这些方面的理论研究，以指导和推动会计委派制度试点工作的顺利进行。

鉴于此，我们组建了“会计委派制理论与实践研究”课题组，在对我国会计委派制度的试点情况做了充分调查的基础上，一方面研究了实施会计委派制的理论根据，另一方面，总结了各地的会计委派模式及运行效果，并提出了如何构建会计委派制的

制度。在此基础上，我们将课题报告的内容加以充实，形成本书，并命名为《会计委派制读本》。我们认识到，无论是从政治上，还是从经济上，会计委派制在我国的出现都不是偶然的，其产生有着深刻的政治经济背景。但我们应该首先解决会计委派制的理论根据，以及在市场经济条件下推行会计委派制的必要性和重要意义。为了让正在试行和准备实施会计委派制的单位、地区能够借鉴其他地方的先进做法，我们将其他地方会计委派制的具体做法和经验加以总结，以供参考。

课题研究由东北财经大学会计学博士生导师刘明辉教授主持，参与本课题研究和本书编写的成员有：孙光国、池国华、樊子君和任海松。在课题研究与写作过程中，我们参考了相关研究成果，在此，对这些成果的作者表示衷心感谢！由于我们对会计委派制的认识不足，加之水平有限，书中错误之处在所难免，许多问题的阐述仅代表我们的观点、意见，诚望各位读者不吝赐教，提出宝贵意见与建议，我们将感激不尽！

编者

2001年2月

目 录

第 1 章 会计委派制的历史回顾	1
1.1 会计统管阶段 (建国后—1978)	7
1.2 会计回归企业阶段 (1979—1983)	8
1.3 会计委派制萌芽阶段 (1984—1987)	8
1.4 会计委派制探索阶段 (1988—1996)	10
1.5 会计委派制试行阶段 (1997—2000 年 9 月)	11
1.6 会计委派制推行阶段 (2000 年 10 月—)	18
1.7 问题还有许多, 仍需加强研究	18
第 2 章 会计委派制的理论依据	21
2.1 受托责任说	21
2.2 内部人控制说	28
2.3 会计监督说	35
2.4 小结	42
第 3 章 会计委派制的基本模式	56
3.1 会计委派制模式分类的多样性	57
3.2 会计委派制模式的基本分类	59
第 4 章 会计委派制的实际运行评价	75
4.1 会计委派制的实际成效	75

4.2 会计委派制存在的问题	94
4.3 会计委派制存在问题的解决对策	107
第5章 会计委派制的制度构建	123
5.1 会计委派人员的管理主体	123
5.2 委派会计人员的任职条件	132
5.3 会计委派人员的职责权限	137
5.4 会计委派人员的管理内容	140
附录	
第一部分 各地会计委派制的经验总结	151
附录1 北京市宣武区财政局会计委派方法	153
附录2 湖南省湘潭县的县委县政府会计委派方法	158
附录3 湖北省仙桃市财政局试行乡镇行政事业单位 会计委派方法	163
附录4 武汉大学会计人员管理体制改革的经验	167
附录5 杭州国有企业财务总监委派制度介绍	172
附录6 深圳市财务总监委派方法介绍	177
附录7 湖北省洪湖市乌林镇实行“会计代理”管理 乡镇会计工作	181
附录8 江苏省吴江市乡镇企业实行会计委派方法	185
附录9 鞍山市财政局试行会计委派方法	187
第二部分 各地实施会计委派制的制度选编	193
附录10 陕西省省直机关会计委派制试点工作实施 办法	195
附录11 上海市国有企业财务总监管理暂行办法	202
附录12 宜城市乡镇财务管理零户统管实施细则	211
第三部分 我国部分省市会计委派制试点情况概览	217

第 1 章 会计委派制的历史回顾

在我国，会计委派制从探索到发展，短短十几年，遍地开花，现已结出了累累硕果。那么，会计委派制起源于何时？发展历程如何？现在形势如何？其他国家又怎样？为了回答这些问题，笔者拟对会计委派制作一个历史回顾与总结。

会计管理形式往往和政权的建立、国家的体制以及当时的政治经济形势有着密切的关系。“中国会计发源于官厅，后被民间企业所沿用；西方会计是发源于民间，后被官厅所沿用。”^① 因而，研究会计史，特别是中国的会计史，就不能忽略对官厅会计的研究。国家是建立在一定经济基础之上的。为维护国家的存在与发展，国家的统治者一开始便把控制目标集中在经济集权方面，而为了实现这种集权，又必须通过建立与操纵财计部门来实现。所以，在国家机构建设中一开始就将财计部门作为官厅组织建设的一个重点。追古溯源，中国的夏、商时代是官厅财计组织及执掌设置的奠基时期，划分部门主事尚处在探索阶段，诸如会计官职的作用还具有综合性质，并对后世官厅分部建设产生了重要影响。《周礼》一书所体现的“九府出纳”统归司会控制的思想，是对世界财计组织建设中的一大贡献。“周代王朝的财政制度是采用的分权制度，但是，周代王朝的会计制度，则又是采用

① 孙邦治：《会计发展史》，1版，4页，北京，光明日报出版社，1989。

的集权制度。周代王朝的会计工作是集中于司会的。”^①可见，我国至少从周朝开始，其官厅会计就采用集中统一的管理方式。隋朝集政务大权于尚书省。尚书省下设六部，在六部之中，又集会计、出纳之权于度支部。自此，会计组织部门的地位在中央政府机构中确定下来，成为实行国家财政管理的一个重要方面。另一方面，以中央财计组织为龙头，将其组织按行政体制由中央逐级下伸到基层，力求形成一条鞭的财计组织系统，以实现经济集权所必需的组织系统控制。这一组织形式从此稳定下来，为以后各个朝代的统治者所继承。唐朝确立了“三省六部”的组织体制，这是中国封建官厅中最系统、最完善的官僚组织系统。户部尚书控制国家财政，在财计方面进行全面统治，形成了一个完善的财计组织分支系统。其财计组织部门内分工明确、责任界限清楚，围绕国家财计管理在税收、国库、会计、出纳、统计等方面建立了环环衔接的关联制度。

宋初，宋朝开国皇帝通过变革、理顺中央与地方的财计组织制度，把财计权收归朝廷。在宋朝的一百多年中，财计组织机构设置方面所出现的变动与参差杂乱无章的现象，既反映了封建统治者试图建立一种能得心应手为己所有的财计组织系统的决心，又说明了在日趋腐败的封建政治制度下，“虽然在财计组织建设方面的变革会在短暂的时间内闪现出历史演进中的光辉，然而，瞬间之光却无法冲破封建制度的黑暗。”直到清代末期，官厅会计组织仍继承其祖传办法，“以户部为度支总汇，各机关经费，规定应到户部支领。”^②

1927年大革命之后，在南京成立的国民党政府为了积极监督财政，实行了具有超然主计和联综组织特征，即由政府岁计，

① 孙邦治：《会计发展史》，1版，23页，北京，光明日报出版社，1989。

② 孙邦治：《会计发展史》，1版，155页，北京，光明日报出版社，1989。

政府会计及政府统计三者综合而成的统一计政制度。该制度规定：凡财政部所属机关，其办理会计人员，均由财政部直接招考派充，并由财政部直接掌管其任免调迁，对其机关领导，为地位超然的事务官。财政部派往各机关的会计主任，可以利用其超然地位，减少财政上的弊端。1931年，公布了国民政府主计组织法，并依法成立主计处。该组织法规定主计处是直属于国民政府之下，为最高主计机构。主计处之下，分设岁计、会计、统计三局，是主计制度的中央机构，中央各部和各省市政府则由中央主计处设置会计长以掌握全国的主计大权。这种制度一直到抗日战争后期仍在积极推行。客观地讲，国民党政府的主计制度是引进英美等国的先进方法，更结合了中国的实际情况，是一种比较科学完善又切实可行的“会计委派制”形式。

对会计的重视和强化管理并非是中国特有。事实上，改革政府对国有企业控制与监督的方法，一直是西方各国改革国有企业管理体制的重要内容之一。在西方国家中，对国有企业的管理和监督集中在五个方面：一是对国有企业的设立、改组、撤消等决策上；二是对国有企业董事会、监事会人员的任免奖惩上；三是对国有企业的投资、划拨、资产调配和收益的支配上；四是对国有企业财务状况的审核上；五是对国有企业的发展规划、经营方向的指导上。重中之重是对财务和人事安排上的控制与监督。^①

比如，加入欧盟之前的法国，对国有企业（包括国有控股企业）的经济监督检查分为事前、事中和事后三个阶段。事前和事中的监督检查由经济财政工业部负责，分别设立财政稽核检察员和公共会计师来执行。事后监督由审计法院进行。此外，宪法委员会和国民议会也对国有单位的经济活动负有监督检查的责任。

^① 杨肃昌：《西方国有企业监督机制评述》，载《国有资产管理》，2000（2）。

法国的公共会计师制度形成于 1804 年至 1824 年间，在这一时期建立的公共会计师制度和国家预算制度一直沿用到现在，虽然有些补充和完善，但没有大的变化。现行的公共会计师制度是 1962 年 12 月 29 日由参议院投票表决通过发布的第 62—1587 号法令。公共会计师是财政部派到国有单位（行政事业单位、国有企业和国有控股公司）的会计专业人员，其职责主要是监督其经济业务的合法性和合理性，并办理与国家有关的款项收支业务。法国财政部设立公共会计公司，在各地各部门设 4 000 多个办事处，负责管理约 6 万多名派驻到国有单位的公共会计师。法国财政部通过这些派驻的公共会计师，管理国家、地方政府和大部分国有企业的财务，支付几乎全部的公用支出。所有政府部门和国有企业实行公共会计制度。法国有关法律对担任公共会计师职务的人提出了特殊要求：（1）要交纳保证金。根据担任职务高低和服务单位大小，保证金数额也不一样，平均每人需要 100 万左右的法郎。如果个人交不起，可由公共会计师协会代缴。（2）司法假设。从公共会计师上任开始，财政部就要控制其本人的财产（主要是房产和地产），并要向财政部提供其财产来源的合法证明。公共会计师一旦被起诉，其房产和地产立即被冻结，待事实查清之后再按规定处理。（3）公共会计师在上任之前要在审计法庭的法官面前进行职业誓言，保证公正、廉洁执法。（4）公共会计师有规避条款要求，主要是：不得担任财政稽核检查员和一般公务员，此条款对其配偶也适用；不得担任市长或市长助理；在其服务的部门不得担任其他监督方面的职务；公共会计师与其他公务员一样，必须受行政法规的监督和控制在职责权限方面，由于法国财政制度规定负责收、支项目的决策人于收、拨款的经办人必须在两个机构。决策人无权经手钱款，拨款业务必须委托公共会计师经手办理。公共会计师的主要职责是：（1）执行财政稽核检查员发出的对公共机关和国有企业净收益或收费的征收指

令；(2) 负责按财政稽核检查员的指令支付公共事业单位的各项开支；(3) 负责国有单位资金的保管业务；(4) 国库业务；(5) 承担上述业务的会计及审核业务；(6) 在执行上述业务后必须保管单据。公共会计师在办理公共收支业务时，要对签票人签出票据的合法和合理性，以及会计手续和程序等进行审核，如发现不合法不合理业务，或手续、程序方面有问题，应向财政稽核检查员发出警告或拒绝付款。公共会计师对下列支出负有责任：(1) 超过支出的付款；(2) 缺少有效文件；(3) 错误的核算；(4) 对负责保存的资金及其他财产负有保管责任；(5) 对有关文件的保存负有责任。公共会计师工作中出现错误除按规定承担刑事、法律责任外，还要负责经济赔偿。公共会计师必须接受审计法院的检查和审计。公共会计师每年都要按时结账，准备接受审计。需要明确的是：公共会计师与财政稽核检查员是由财政部内两个不同机构同时派驻国有单位的，一个负责预算的审核决策，一个负责办理具体的款项收支业务。双方职责权限公开，互相监督，保证国家资金的安全，体现了分权的原则。至于公共会计师与派驻单位的关系，对于行政事业单位，会计核算业务由公共会计师承担，派驻单位不另设会计进行会计业务核算。而对于国有企业，要另设会计机构进行经营业务核算，公共会计师不干预企业的日常经营业务，只监督其核算的真实性、合法性，并负责税款和其他应交国家收入的征收和国有资产的保值增值。公共会计师不是国家公务员，但享受公务员待遇。其工资按公务员标准由财政部核定，由派驻单位支付。公共会计师退休后由财政部按公务员待遇发养老金。总之，法国的公共会计师派驻不搞统一模式，而是根据不同经济性质、不同行业、不同规模的具体情况来确定。行政事业单位的会计核算业务由公共会计师来承担，不设重复机构和人员，而企业则必须设立单独的会计机构负责日常经营业务核算，但公共会计师不干涉企业的经营业务，体现了所有权与经营

权的分离。在企业集团内部，根据企业规模的大小，有的只派一名公共会计师，有的则派几名；有的对子公司不派，有的对子公司也派。^①

此外，在日本，根据日本商法，一定规模的股份有限公司必须设置会计监察人，会计监察人由股东大会选任，主要任务是监察公司的会计事物。英国公司法规定，各公司应任命审计员若干人，其目的是进行日常监督和在大股东会上向股东们报告他们所审核的账目；审计员由股东大会任免，报公司注册处备案。日本政府部门设有会计课，会计课直接受大藏省的领导，按预算办理支付。

美国政府中人事管理总局在财务管理方面行使下列职能：（1）为各机构考核、选拔和任命负责人，包括财务管理的授权和分权；（2）提供财务管理监督和一般管理岗位方面的培训；（3）指定财务管理领域各岗位的资格和标准；（4）管理联邦雇员工薪、退休和保险计划。美国实行的是政府采购制度，政府机关所用的一切办公用品、固定资产都由政府的专职部门采购，按预算领取，没有预算的拒绝支付；美国公务员的工资，都需要按预算按期到财政部门报账，没有预算的拒绝支付。

其他一些国家，如阿根廷、巴西、挪威以及我国台湾地区等也有对公共单位委派会计的做法。^②

新中国成立后，我国对会计管理形式一直处于探索、改革的过程。对会计委派制的认识和实施与此相似，其发展大致经历以下六个阶段。

^① 吴国敏：《法国公共会计师制度考察报告》，见中国财政学会编《会计管理新模式——会计委派制操作指南》，9~16页，北京，经济管理出版社，2000。

^② 邵进兴：《关于“会计委派制”的若干问题》，载《会计研究》，1999（9）。

1.1

会计统管阶段（建国后—1978）

从建国后社会主义改造结束一直到其后的相当长的一段时期，国家对各核算单位实行统收统支，收入上缴，支出下拨，是所谓“供给制”的经济模式。会计人员实质上是国家的出纳员，各核算单位也不过是一个报账单位。会计人员完全按国家的规定办事，遇到问题和矛盾，只能向上级请示报告。在这种情况下，为保证会计人员代表国家行使监督职能，对会计人员实行直接管理是顺理成章的，在有关法规中也是这样规定的。如国务院1963年发布试行并于1978年正式修改公布的《会计人员职称条例》规定，一般会计人员的任免，必须商得上级机关财政部门的同意；各单位的会计主管人员，一律由上级部门直接任免。这实际上就是会计委派制，而且是在全国范围内普遍开展的、法制化的会计委派制。由于这种管理形式与当时计划经济模式相一致，人们也认为是很自然的事，也就无须单独称为“会计委派制”了。直到1985年5月实施的《会计法》，虽然对有关会计人员任免规定作了一些改变，规定会计人员按照干部管理权限的规定任免，但同时又强调企业事业单位的会计机构负责人、会计主管人员的任免应经过上级主管单位的同意，仍然具有一定程度会计委派制的意义。

这一阶段的特点是：与计划经济相适应，会计作为国家干部，充分发挥监督作用，完全是国家宏观管理的工具。

1.2

会计回归企业阶段（1979—1983）

党的十一届三中全会以后，随着经济体制改革的展开和深入，对国有企业的管理形式也在探索之中。为了增强企业活力，陆续尝试实行责任制、利改税、承包制等制度。企业作为相对独立的商品生产者地位的逐步确立，客观要求企业能在国家法律规范和适当的计划约束下自主经营、自主决策、自负盈亏。要做到这一点，企业就必须具有与其相适应的理财权，而会计人员的任免调配权是理财权的重要体现。无疑，原有的那种会计人员直接管理模式已越来越不适应新形势的要求，会计回归企业、成为企业内部的一个职能部门，是发展的必然。

这一阶段的特点是：会计回归企业，对内服务作用不断加强。

1.3

会计委派制萌芽阶段（1984—1987）

随着我国企业自主权的扩大，会计逐渐以企业为中心，成为企业管理的重要工具，而其监督职能却越来越弱化。一些微观经济主体在个人或局部经济利益的驱动下，通过会计造假，损坏国家和社会利益。会计人员受制于本单位管理者，同时又与本单位有着共同的经济利益，因此，会计人员缺乏进行监督约束的相应的利益基础和权利保证。即使会计人员真正进行监督，也往往处于一种“两难境地”。虽然政府也在大力查处，但现实的情况往往是：或者既成事实，或者是在已造假者的示范效应下，会计造假活动呈现出扩大的趋势。企业违法乱纪、会计信息失真等情况

时有发生，这就又促使人们对会计人员管理体制进行反思。

当时对于会计人员管理体制的改革，概括起来有两种思路：一是坚持会计人员具有国家行政监督和内部管理的双重职能的观点，在对会计人员实行间接管理的前提下，保证会计监督职能全部实现。二是改革现行会计人员管理体制，实行会计人员国家或上级部门委派制，对会计人员实行直接管理。针对这两种观点，当时的学术界进行了比较热烈的讨论。如时希平在1985年12月21日的《经济日报》第一版率先发表题为《建议实行“国家会计委派制”》的文章，提出“国家对国营企业的会计实行统一委派，分级管理制”，并总结出实行国家委派制的六大好处。紧接着，吴太昌等在1986年2月7日的《人民日报》发表《论会计独立与国家监督企业的关系》一文，提出“会计的人事关系和工资关系都从企业分离出来，而由国家直接管理。与企业脱离人事关系和工资关系的财务会计，实际上成为国家派驻企业工作的国家专业管理干部”，同时也指出“考虑到目前我国会计制度尚未完善以及财会队伍人员不足、素质不高的状况，会计独立的实施需要有一个过程。”其后，许多同志纷纷发表自己的看法。这一切，都为会计委派制的发展起到了舆论先导作用。

在实践中，从20世纪80年代中期，我国有些地方尝试进行会计人员管理体制的改革。如1985年10月，《商业会计》刊登了四川省内江地区供销社杨名伟等所著的《改革会计人员管理的尝试》的文章，介绍了四川省安岳县通贤区供销社从1984年7月1日起，将分散管理的体制改为在基层社党支部和理事会的统一领导下，以基层社财会股为主同核算单位相结合的管理体制。各核算单位的会计人员由基层社财会股派往，在所在单位的行政领导和群众的监督下，搞好会计核算和财务管理，提高所在单位的经济效益。1986年6月的《安徽财会》刊登了《深圳航运总公司实行会计人员委派制》的短文，介绍了深圳市航运总公司从

1986年2月开始对下属企业的会计人员实行委派制。当时，由于对会计委派制等有关问题争议较大，认识上难以达成一致，故在1986年3月26日财政部以（86）财会字第13号文件就机械工业会计学会武汉市分会来函反映《国营工厂厂长工作暂行条例》中关于中层干部任免的规定与有关会计法规相抵触，询问如何处理一事给湖北省财政厅复函，指出：会计机构负责人、会计主管人员的任免，应当按照《会计法》的规定执行。

这一阶段的特点是：会计名义上具有监督职能，实际上是以单位的核算和管理及利益为主，监督职能大大削弱。为克服这一弱点，个别地方尝试企业会计委派制，但范围小、层次低，属于自发型。

1.4

会计委派制探索阶段（1988—1996）

随着经济改革的深入、个别地方的政府部门开始尝试进行会计委派制工作。湖北襄樊市、江苏吴县甬直镇是我国较早正式实施会计委派制的两个地区。1988年，襄樊市率先成立了国内第一个地级市会计局，对企业进行会计委派，它意味着人们开始正确认识、接受会计委派制这个新事物，是一个历史转折点。他们以老河口市为先行试点，陆续进行了一些试点委派工作。甬直镇于1988年3月成立了会计服务站，规定了会计的任职资格，对全镇培训达标的会计人员进行了注册登记，新办企业所需会计人员一律实行聘任制。1990年3月该镇将原来隶属于财政所的会计服务部，改为会计管理站，受镇政府直接领导，镇长任站长，财政所所长兼任常务副站长。会计管理站下设人事、教育、企管三个组，负责对乡镇集体企业“四大员”的直接管理，镇政府专门下文赋予会计管理站三大权力与六项任务。这套办法比较科学