

论会计改革

余秉坚 主编 中国财政经济出版社

论会计改革

余秉坚 主编

中国财政经济出版社

论 会 计 改 革

余秉坚 主编

*

中国财政经济出版社出版

(北京东城大佛寺东街8号)

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经售

通县西定安印刷厂印刷

*

850×1168毫米 32开 6.875印张 162 000字

1990年10月第1版 1990年10月北京第1次印刷

印数: 1—10100 定价: 3.50元

ISBN 7-5005-1146-9/F·1076

前 言

我国的经济体制改革是一个伟大的系统工程，会计作为经济管理的一个重要组成部分，无疑也面临改革的任务，会计改革是这个系统工程中的一个重要的子系统。伴随着经济体制改革的起步到逐步展开，会计改革也已走过十个年头。十年来，我国的会计工作面貌发生了很大变化。会计改革，已成为推动提高会计工作水平，保证和促进经济体制改革健康发展的重要力量。

十年会计改革，有成绩，也有不足，总的说，发展是健康的。当前，我国国民经济正处于治理整顿和深化改革的重要时期，会计改革如何促进治理整顿顺利进行，如何在此基础上进一步明确会计改革的方向和目标、内容和途径，推动会计改革进一步深化，也现实地摆在我们面前，需要我们作出明确的、系统的回答。

我们近年来一直从事会计管理工作，亲身参加了会计改革的调查和研究，以及有关方案的起草工作，这使我们有机会、也有必要对千百万会计工作者在会计改革实践中的伟大创造作较为系统的总结，并尝试对有关会计改革的许多重大问题，作出理论上的回答。本书则是我们调查研究和思考的初步成果。

本书由余秉坚和沈小南、陈毓圭、高一斌、许建钢同志集体创作，余秉坚主编。在写作过程中，我们得到财政部会计事务管理司同事的热情支持和帮助。特别要说明的是，丰富的会计改革实践和理论研究成果为我们写作本书，提供了重要参照和有益启

示。书中直接引用了有关研究文献，而更多的，是那些间接启发我们思路的实践和研究成果，在此，我们向所有那些对我们写作本书提供直接和间接帮助的前辈和同志们，表示衷心感谢。

会计改革实践是丰富的、复杂的，会计改革理论探索也是一个长期的、艰苦的过程，因此，我们在本书中提出的主张和看法只能是初步的，不成熟的；加之我们主要从事会计管理实务，这使我们的理论探索工作受到一定的限制，尤其是对国内外研究文献的搜集、比较和借鉴很不充分，这就使本书很难避免挂一漏万。我们真诚希望广大会计界的同志们对本书展开批评和商榷，以求会计改革理论研究进一步深入，共同促进会计改革健康顺利地发展。

作 者

1990年5月

目 录

第一章 会计改革的历史、现状和目标·····	(1)
第一节 新中国成立后的两次会计改革·····	(1)
第二节 探索适应有计划商品经济要求的会计工作 新体制的初步尝试·····	(10)
第三节 会计改革的指导思想和原则·····	(20)
第四节 会计改革的目标模式·····	(28)
第二章 改革会计核算制度 建立中国会计准则·····	(45)
第一节 会计准则的界定·····	(45)
第二节 建立会计准则的必要性·····	(58)
第三节 会计准则的结构和内容·····	(62)
第四节 会计准则的建立和实施·····	(72)
第三章 建立会计信息中心 发挥会计信息在组织市场 活动和加强宏观调控中的作用·····	(78)
第一节 建立会计信息中心的必要性·····	(78)
第二节 会计信息中心的职能·····	(83)
第三节 会计信息中心的开发·····	(93)
第四章 建立会计人员间接管理新体制·····	(99)
第一节 政府部门只能对会计人员实施间接管理·····	(99)
第二节 建立会计人员间接管理体系 发展会计人 员间接管理新形式·····	(105)
第三节 改善外部环境 为建立会计人员间接管理	

体系创造条件·····	(115)
第五章 发展企业会计职能 充分发挥会计管理在提高 经济效益中的作用·····	(120)
第一节 发展企业会计职能是企业会计改革的核心···	(120)
第二节 建立和完善责任会计制度·····	(123)
第三节 建立会计决策体系 发挥会计决策作用·····	(132)
第四节 开辟会计管理新领域·····	(141)
第六章 积极推动会计电算化事业 大力促进会计管理 现代化·····	(149)
第一节 会计电算化的意义、成就和趋势·····	(149)
第二节 会计电算化的基本原则·····	(153)
第三节 研究对策 采取措施 进一步推进会计电 算化事业·····	(156)
第七章 发展注册会计师事业·····	(166)
第一节 注册会计师制度是发展有计划商品经济的 内在要求·····	(166)
第二节 注册会计师业务的拓展·····	(174)
第三节 建立业务规范 加强队伍建设·····	(184)
第八章 会计改革的组织实施·····	(192)
第一节 会计改革的实施战略和策略·····	(192)
第二节 进一步推进会计改革·····	(202)

第一章 会计改革的历史、 现状和目标

经济体制改革在我国经济领域中引起了一场广泛深刻的革命。会计工作作为经济管理的重要组成部分,也同样面临着认真总结历史的经验教训,适应经济体制改革的要求,不断自我完善,实现自身变革的课题。任何社会改革都离不开理论的指导。为了保证会计改革健康顺利地发展,使之真正起到保证和促进经济体制改革的作用,我们有必要在深刻理解经济体制改革目标和要求的基础上,总结四十年来我国会计管理工作的经验,借鉴国际上现代会计理论、方法,就会计改革的历史和现状、目标和途径、内容和原则,以及指导思想和实施战略等,作出理论的、系统的回答。特别是近一年多来,我国的政治经济形势发生了很大变化,这也要求我们按中央十三届四中、五中和六中全会精神,深刻反思十年会计改革的历程,进一步明确会计改革的社会主义方向,保证会计改革健康顺利地向前发展。作为开篇,本章将首先对我国会计改革的历程作一回顾和评价,对当前会计改革的必要性、总体目标和指导思想等基本问题作一初步探讨。

第一节 新中国成立后的两次会计改革

在我国会计管理体制逐步建立、完善和会计工作的发展过程

中，曾进行过两次比较大的改革。总结和回顾这两次改革的历程和经验教训，对于我们深刻理解现行会计管理体制的特征，明确当前改革的指导思想，研究改革战略以及方法、步骤等有着十分重要的现实意义。

一、1956—1958年：第一次会计改革

1. 会计改革的背景

新中国成立初期，我们在经济工作中主要学习苏联的经验，在经济体制上引入了苏联的经济模式。随着经济建设和政治经济形势的不断发展变化，苏联模式逐步暴露出管理权限集中过多、束缚企业经营自主权以及经济发展缺乏活力等严重缺陷。“一五”计划的实践证明，进行经济建设只有从中国实际出发，把马克思主义基本原理同中国实际相结合，走自己的道路，才能取得成功。1956年中国共产党第八次全国代表大会召开，我国开始了对适合我国国情的社会主义建设道路的探索。1956年4月，毛泽东同志作了《论十大关系》的报告，随后，又在1957年初发表了《关于正确处理人民内部矛盾的问题》等著作，对探索中国的社会主义建设道路提出了极其重要的指导方针。1957年11月，国务院发布了关于改进工业管理体制、商业管理体制、财政管理体制的三个规定，标志着对中国社会主义建设道路的探索开始付诸实践。1958年，国务院又发布了关于改进税收管理制度、计划管理体制、农村财贸体制的规定，至此，经济体制改革广泛展开。这次改革总的原则是统一领导、分级管理；其基本点是调整中央与地方、国家与企业的关系，下放一部分企业和产品给地方，适当增加地方机动财力，扩大地方和企业的管理权限。在这一背景下，会计工作的改革也提到议事日程。

2. 会计改革的主要内容

与探索适合中国国情的社会主义建设道路相适应，会计工作开始总结经验，着手对会计管理体制主要是对会计核算制度的管理暴露出来的集中过多、会计核算方法、程序等过于繁琐等问题进行改革。

第一，精简会计科目和会计报表

在高度集中的计划经济模式下，政府对企业实行统收统支，依据自下而上层层汇总的报表来掌握部门、地区和企业的生产、技术、财务情况，处理财务关系。与此相适应，我们建立了一整套庞大复杂的报表体系和与之相配套的会计科目体系。如1952年的国营工业企业统一会计制度中规定了22种会计报表，其中，月报4种，季报15种，年报16种，仅资产负债表就有180多个项目相应地，会计科目也越来越多，仍以国营工业企业会计核算制度为例，1952年规定了总分类帐会计科目达219个，1953年虽然对部分科目进行了合并，但仍有149个，1954年为170个，1955年为172个，同时，还规定了一些一级明细科目。会计科目、会计报表如此之多，使基层单位的会计人员整日忙于各种会计业务的处理和填制报表。广大会计工作者强烈要求适当精简那些繁琐的、作用不大的核算工作。为此，财政部门着手研究、解决这一问题。1956年，在会计科目方面，进行了必要的合并、精简，国营工业企业统一会计科目精简合并为85个；会计科目的编号和分类也作了较大调整。在会计报表方面，针对会计报表的统一性与灵活性问题曾展开了讨论。有人认为，国营基层企业的会计报表由财政部统一制定是与管理体制改革要求不相适应的，财政部应只规定各主管企业部门汇编用的统一会计报表格式供各部门参考，基层企业会计报表格式由各主管企业部门自行规定。另一种观点是，会计报表格式应该统一规定，原因有三：一是会计报表的统一制定，将有助于综合管理部门的综合平衡；二是从地方机关加强对

企业的领导和监督来看，如果各部门所属基层企业的报表指标各不相同，将会影响管理和监督工作的顺利进行；三是如果基层企业的报表由各部自行拟定，容易造成各部门的报表缺乏可比性和设计工作的重复。综合以上这些意见，财政部在坚持统一性与灵活性相结合的原则下，对会计报表进行了改革，适当下放基层企业和企业主管部门灵活使用会计科目、会计报表的权限，允许在同统一规定不相抵触的前提下，自行增补一些补充性科目和项目，对一些不需要的报表指标，也可以不上报，等等；同时，调整了会计报表的内容，如1958年度的国营企业建设单位及国营建筑安装企业会计报表格式的指标同1957年相比，建设单位的月报、季报、年报分别减少了19.69%、24.24%、14.02%，建筑安装企业的月报、季报、年报分别减少了17.43%、26.03%、23.89%，各部（局）的季度综合报表简化更多，建设单位减少了48.63%，建筑安装企业减少了64%。

第二，制定简易会计制度

“一五”初期，由于强调会计制度的集中和统一，造成了不论企业大小、会计业务繁简都用一套会计制度的“一刀切”现象，加大了一部分基层会计核算单位的工作量，从宏观上来说，意义也不大。为此，财政部对此进行了改革，制定了简易会计制度，以适应生产规模小、会计业务简单的企业需要。如1954年1月颁发国营工业企业统一简易会计科目及会计报表格式，1957年9月颁发《地方国营工业企业基本业务简易会计制度》等。

第三，进一步推动实行经济核算制

在会计改革中，一些企业不仅仅限于对会计核算制度的改革，在核算内容、核算方法等方面也进行了相应改革。50年代初，我国一些企业就在开展劳动竞赛中，建立和发展了班组核算的形式，有的单位还在这个基础上，进一步推行车间经济核算和厂

内经济核算，推动了会计核算工作逐步同增产节约、民主理财等群众运动以及生产经营相结合，会计工作的管理职能得到了发展。

3. 会计改革受到“左”的干扰

对我国会计工作经验适时地进行总结，并适应经济体制和财政、财务体制改革的要求，从实际出发，对会计制度和会计工作进行改革，无疑是一种积极的、有意义的探索。但随着“大跃进”的开始，在“左”倾错误思想的影响下，有关改革会计管理体制的探索受到严重干扰，在指导思想、方法步骤上都发生了严重的偏差。

在会计核算制度改革上，提出了“彻底放权”、“大力简化”的错误口号，以这种思想为指导，有关部门于1958年6月提出了对企业会计制度进行改革的具体办法：废止《国营建筑包工企业统一简易会计科目及会计报表格式》、《国营工业企业统一成本计算规程》、《关于送审会计制度的几项规定（草案）》等4个制度，下放《国营企业年度清查财产暂行办法》、《国营工业企业材料会计处理办法》、《国营企业统一登记会计簿籍填制会计凭证办法》以及国营工业企业、建设单位、建筑安装企业、供销机构会计科目和会计报表等会计制度的制定权限，交由中央各主管部门及各省、自治区、直辖市财政部门根据具体情况自行决定其继续使用、修改或者废止。与此同时，预算、金库方面的会计制度和会计档案的销毁批准程序、保管期限等，也都作了简化、下放的相应规定。在会计制度方面形成了层层下放、越简化越好的局面。加上当时一些错误的、缺乏严格界定的口号，例如提倡“大破大立”、破除一切不合理的规章制度等等，使许多单位的会计机构被撤销或合并，大批会计人员下放劳动；会计工作无章可循，甚至出现了“门框帐”、“脑袋帐”、“无帐会计”、“无人出纳处”、工人自己计

算工资、会计报表靠估算等不正常现象。

“左”倾错误把会计改革引向了邪路，使会计工作受到了严重挫折。第一，破坏了会计工作的正常秩序。经过建国以后几年的努力而建设起来的全国统一会计核算制度被废止、精简、下放，造成会计工作无章可循，帐目混乱，家底不清，收支不实，会计数据失真。第二，会计监督职能大大削弱。许多单位只讲服务，不讲监督，会计监督名存实亡，财经纪律松弛，损失浪费严重。第三，片面追求简化，会计报表简而又简，许多数据无依据，无来源，口径不一，宏观经济管理失去了必要的信息。第四，会计地位不断下降。会计机构被撤并，会计人员被随意抽调，会计工作成了无足轻重的工作，甚至把坚持原则、坚持制度的会计人员当作“保守落后的代表”。

4. 对第一次会计改革的评价

第一，对会计管理体制改革的探索体现了会计工作不断完善、不断提高的要求。为适应经济改革的要求，会计工作适时地总结经验，并进行改革，这是必要的，符合历史发展的客观要求的。尽管这次改革未能取得成功，但它所提供的思路和教训，对我们今天做好会计工作和搞好会计改革仍有积极意义。

第二，由于经济体制改革存在一定的局限性，会计改革受到了很大制约。当时的经济体制改革没有能脱离计划产品经济的框框，只是在中央与地方权力的划分上作调整，在行政管理的形式变化上做文章，没有注意研究处理国家与企业的关系，没有认真研究如何按经济工作的内在联系组织经济、用经济办法管理经济。由于这些局限性，使会计改革只能在会计管理权限和如何为各级政府部门有效管理企业提供会计信息方面进行调整，没有触及如何促进搞活企业这一关键问题。

第三，会计改革特别是会计制度改革，要处理好破与立、集

权与分权、繁与简的关系，这是这次会计改革的重要教训之一。由于“左”的干扰，会计改革不适当地采取了政治运动的形式，对会计制度改革实行“大破大立”、“先破后立”，片面强调放权和简化，后来发展到“只破不立”，越简单越好，实际上等于取消了一切会计制度，致使会计工作无章可循，发生混乱。

第四，会计改革需要一个稳定的政治经济环境。经济工作出现混乱，必然导致会计工作混乱，而会计工作混乱，又更加助长经济工作的混乱。在这种形势下，会计改革也必然遇到困难和失败。

二、1964—1965年：第二次会计改革

第二次会计改革是在贯彻执行“调整、巩固、充实、提高”方针迅速取得成果后提出的。为了克服“大跃进”、三年自然灾害造成的经济混乱和困难，1960年9月，中央提出上述“八字”方针，对国民经济采取了一系列调整措施。遭受“大跃进”破坏的会计工作在贯彻“八字”方针中得到迅速恢复和整顿。调整中，为了迅速治乱，经济上重新实行高度集中的管理体制，会计工作采取了先恢复，在恢复的基础上进行补充、完善的方针，许多方面仍沿袭过去的一套。随着“八字”方针的贯彻实施和经济建设的不断发展，对会计工作提出了更高的要求，改革问题又重新提出。李先念同志曾明确指示：会计制度、会计报表要集中力量改革一次，不能拖，越拖越被动；原则上既要改革，又不能乱，办法是集思广益。为此，财政部和各地区、各部门在1964年对会计报表作了一些精简，同时派出干部深入企业和基层单位调查研究，拟定改革方案。1964年10月，财政部召开经济各部财会司（局）长座谈会，讨论了改革企业会计制度的计划、步骤和改革目标等问题。同年11月，在全国财政厅（局）长会议上，讨论了财政部提出的

会计改革方案。1965年4月，财政部召开改革企业会计工作座谈会，分析了当时会计工作存在的主要问题，讨论了财政部草拟的《企业会计工作改革纲要（试行草案）》。

对于会计工作中存在的主要问题，当时的看法是：第一，许多会计制度繁琐复杂、不切实际，帐表、凭证繁多，手续复杂，造成许多重复劳动；第二，不少帐簿报表内容庞杂，难以看懂；第三，核算方法单一，不能适应不同企业类型、不同行业特点的核算要求；第四，有些会计人员存在单纯业务观点，埋头算帐、报帐，不过问政治，不研究政策，不关心生产。根据对现状的分析和认识，提出这次改革的主要任务，是反对会计工作中的繁琐哲学。

《企业会计工作改革纲要（试行草案）》经过广泛征求意见和反复修改，1965年6月经国务院财贸办公室原则同意，7月由财政部发往各地区、各部门试行。《纲要》提出了企业会计改革12个方面的内容。关于企业会计改革的目标，提出“力争在二、三年内，逐步搞出一套符合我国实际情况的会计制度和工作方法”；关于会计改革的原则，提出对会计制度的改革“要具体分析”，“要有科学的态度”，“要做到算而有用，管而合理，改而不乱”，“坚持有破有立，先立后破”，同时，“必须同其他各项规章制度的改革互相配合，互相衔接，互相促进”；关于会计改革的内容，主要有：改革会计制度，分别行业的不同和企业的大小设计会计制度；改革资金、成本核算方法；改革记帐方法；进一步精简凭证、帐簿、科目、报表；开展群众核算，实行财务民主；正确进行会计监督，把服务与监督结合起来；整顿会计队伍，健全财务会计机构，等等。

在研究企业会计工作改革的同时，对于预算会计工作的改革也在积极进行。1965年8月，财政部召开全国预算会计工作会

议，研究预算会计制度改革问题。会议肯定了预算会计工作所取得的成绩，同时分析了预算会计工作的缺点。会议认为，当时预算会计的主要缺点是：习惯于单纯依靠制度办事，依靠报表数字办事，会计工作做得不活；在制度规定中，搞繁琐哲学，该简化的没有简化，该堵的漏洞没有堵住，等等。会议对于如何实行预算会计改革问题，提出：第一，中心问题是政治统帅业务；第二，要为生产建设服务，为人民生活服务，正确处理服务与监督的关系；第三，要依靠群众理财；第四，要反对繁琐哲学，改革预算会计制度。会议讨论了财政部起草的《预算会计工作改革要点》等文件。

从1964年开始酝酿研究会计改革，到1965年第三季度，提出《企业会计工作改革纲要（试行草案）》和《预算会计工作改革要点》，共经历一年多一点时间，在这段时间中，《纲要》和《要点》提出的一些改革项目，有的已经开始实施，并取得了进展。但不久“文革”开始，会计改革被迫中止，我国会计工作从而失去了一次改革和发展的好机会。不仅如此，会计工作与其他经济工作一样，在“文革”中遭受了一场灾难。

这次会计改革，吸取了1958年“大力简化”、“彻底放权”的教训，强调有破有立、先立后破，强调自上而下有领导、有计划、有步骤地进行；改革的重点是简化会计核算制度。尽管这次会计改革未能全面展开，一些改革设想未能付诸实施，但在这次会计改革中提出的“反对繁琐哲学，提倡简化通俗”、“算要有用，管要合理”等改革思想对当时的会计工作以及以后的发展都产生了很大影响。广大会计工作者认识到，会计工作必须从繁琐的事务中解脱出来，与生产管理的要求相结合，吸引更多的群众参加管理。一些单位在开展会计核算制度改革的同时，还在贯彻群众路线、依靠群众理财方面下功夫，恢复和发展了50年代建立起来的

班组核算形式，财会人员深入班组，把帐算“活”，使服务和监督有机地结合起来。鉴于1958年改革失败的教训，这次改革从一开始就采取了谨慎的态度。同时，由于对会计工作在整个经济工作中的实际职能和地位认识得并不十分清楚，因此，会计改革仍停留在简化会计核算制度、解脱繁杂事务上，未能在参与企业经营管理、提高经济效益、推动国民经济调整方面做文章。

第二节 探索适应有计划商品经济要求的会计工作新体制的初步尝试

一 当前会计改革的起因

联系历史上的两次会计改革，党的十一届三中全会以后开始的会计改革应该算是第三次会计改革了。这次会计改革是在改革经济体制这一大背景下展开的。与过去不同的是，这次经济体制改革不单是中央与地方、国家与企业等之间的管理权限的调整，而是以建立计划经济与市场调节相结合的经济运行机制为最终目标，这就使这次会计改革也具有以往历次改革都不具备的特征。探讨这次会计改革的内在动因，对于我们明确进一步改革的思路，总结前十年会计改革的成果，更深刻地理解当前的改革，都有十分重要的意义。

1. 企业会计必须适应增强企业活力的要求

增强企业活力，是经济体制改革的中心环节。企业是社会经济的细胞，是经济体制的基础。只有企业经济活力增强了，经济的繁荣才会有坚实的基础，整个经济体制才会真正充满生机和活力。

增强企业活力，要求会计工作在经营管理中发挥应有的作用。在传统的计划经济体制下，企业的生产经营管理缺乏必要的