

会计核算制度改革方向、模式及实施

财政部会计核算制度改革课题组

中国财政经济出版社



会计核算制度 改革方向、模式及实施

财政部会计核算制度改革课题组

中国财政经济出版社

(京)新登字 038 号

会计核算制度改革方向、模式及实施

财政部会计核算制度改革课题组

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 各地新华书店经销

通县西定安印刷厂印刷

787×1092 毫米 32 开 2.75 印张 51 000 字

1993 年 5 月第 1 版 1993 年 5 月北京第 1 次印刷

印数:1—3300 定价:2.00 元

ISBN 7-5005-2052-2/F·1942

(图书出现质量问题,本社负责调换)

谨以此献给中国的会计改革！

会计核算制度改革课题组成员

阎德玉	(中南财经大学)
冯淑萍	(财政部会计事务管理司)
贾 谔	(财政部会计事务管理司)
唐国平	(中南财经大学)
孙贤林	(中南财经大学)

序

党的十一届三中全会以来,我国的经济体制改革从理论与实践上取得了显著的成果。从宏观层次上讲,改革了传统的产品计划经济体制,确立了社会主义市场经济的经济体制。从微观层次上讲,按照所有权与经营权相分离的原则,转换企业经营机制,把企业推向市场,努力为企业成为自主经营、自负盈亏、自我约束、自我发展的商品生产者创造条件。

在改革深化,对外开放进一步扩大的新形势下,出现了一系列新问题。经济体制以公有制为主体,多种所有制并存;企业以一业为主,多种经营全面发展;以承包经营为主,企业联营、合资、企业集团、股份企业等多种经营方式的出现,一改国家与企业统收统支的分配关系,形成了企业经营资金来源的多渠道,经营成果分配多元化的新格局。这些,都对我国传统的会计制度提出了挑战,为我国会计制度的改革,提出了新的任务和要求。经济越发展,会计越重要。在改革开放向纵深发展的新形势下,这句话更容易被人们认识和理解。会计改革,作为整个经济体制改革的子系统,具有十分重要的地位和作用。因此,加快会计改革的步伐,建立适应社会主义市场经济和新的经济运行机制的会计核算制度体系,既是我国商品经济发展的需要,也是我们会计界同仁的共同责任。

十多年来,根据经济体制改革和对外开放的需要,我国的会计制度改革在会计界广大理论工作者和实务工作者的支持和努力下,配合财政、税务、金融、价格改革方面,作了大量工作,取得了显著成绩,为实现我国新的会计核算模式的确立,为实现会计工作的转轨变型,为实现会计改革的整体目标,进行了积极而稳妥地探索和理论与实务上的准备。也就是在这种情况下,财政部会计事务管理司从事会计制度设计与管理的同志,同中南财经大学会计系的教学工作者组成会计制度改革课题组,采取理论与实际相结合和优势互补的形式,合作承担了《会计制度改革方向、模式及实施》的研究课题。课题组的同志在进行大量调查研究和广泛听取意见的基础上,在认真总结建国四十多年来我国会计制度建立、发展、改革、完善正反两方面经验的基础上,认真总结了十一届三中全会以来我国会计改革成绩与经验,提出了《会计制度改革方向、模式及实施》的研究成果报告。经过专家论证,认为成果报告立意明晰,论据充分,对推进我国的会计改革,具有一定的参考实用价值。特别值得肯定的是,该成果以“建立具有中国特色的社会主义理论”、“社会主义初级阶段理论”、“实践标准”、“生产力标准”为指导思想,敢于面对我国会计制度发展的现实,针对目前会计界广泛讨论的一些突出问题去探索、去研究,也就是说,敢于面对实际,揭示矛盾,从理论和实际的结合上,明确地提出自己的观点和见解。仅此一点,也可以说是难能可贵的。

第一,关于对我国四十多年会计制度的基本评价,也就是说,对我国传统的会计制度体系是基本肯定、基本否定、还是

完全肯定的问题。这也是近几年会计界有争议的几种意见。研究报告在深入调查,广泛征求意见的基础上,提出了“新中国成立四十多年来,会计制度的建设成绩卓著,道路曲折,既有成功经验,又有失败教训”的结论。如果从时限上划分,可以说前三十年基本上适应,后十多年基本上不适应。

首先,肯定了建国初期确定的会计制度体系,适应了一定历史时期国家政治经济体制的需要,为促进我国经济的发展起了积极的作用。具体来说,在建国后的前三十年中,会计制度体系经过确立、改革、完善的过程,基本上是适应的,应该充分给予肯定。这是研究我国会计制度发展的基本前提。

其次,十一届三中全会以来,随着改革开放的深入发展和有计划商品经济体制的建立,我国传统的会计制度体系暴露出了它的局限性、不科学和不适应,会计制度改革的必要性、紧迫性突出地展现在我们面前。可以说,现行的会计制度在改革开放以来的十多年,特别是近几年经济体制改革不断深化过程中,是基本不适应的。因此,改革现行的会计制度体系,应该提到议事日程。这也是研究我国会计制度改革,提出建立适应社会主义市场经济的会计制度模式的基本前提。

对现行会计制度的弊端,在成果报告中也有比较充分地揭示,提出的问题和对问题的分析可以说是实事求是的和比较客观的。

第二,关于会计制度的新模式框架与内容问题。报告从我国会计的现实出发,从整体立意上提出中国会计改革的近期奋斗目标,是建立符合计划经济与市场调节相结合、适应以公有制为主体多种经济成份并存的所有制结构、以强化会计职

能为目的的社会主义市场经济的会计制度新模式。其具体内容是一个多层次、多元素有机结构完整的会计规范体系。

首先,新模式的最高层次是中国会计准则,它作为我国整体会计制度的组成部分,是在《会计法》的指导下,统驭统一会计制度和企业会计制度的基本规范,是会计改革的基本内容。

其次,作为中间层次的会计核算制度,包括行业会计制度和特殊行业或特殊会计业务会计制度;在准则发布实施后,它不仅有存在的必要,而且必须由政府管理会计的部门统一制定。也就是说,在准则公布之后,并不自动取消会计制度。这是从中国政治经济体制的需要和会计工作的现实出发提出的。关于会计准则和现行会计制度的关系问题,亦即有了准则,还要不要统一的会计制度?这是目前争议较大的一个问题,报告对此并没回避,而是明确地提出了自己的观点。

再次,是基层企业会计制度,包括财务会计制度和管理会计制度,作为新模式的第三层次。这个层次的会计制度主要是依据会计准则和统一会计制度,为满足宏观管理,特别是为满足企业内部管理需要而设计的会计制度,其形式和内容具有较大的灵活性。

当然,在成果报告中,还有不少立意新、论述精辟的观点,对会计改革具有较高的参考价值。例如,报告中明确提出,新的会计制度模式的建立,是一个动态的发展过程,其发展必然与改革的深化和商品经济的发展程度相适应。同时,新会计制度模式的确立与实施,以理顺财政、财务、会计三者关系以及财政、财务制度的改革作为相关条件,必须坚持宏观管理和微观管理需求相结合、统一领导和分级管理相结合的原则,新方

案的实施必须以相应的行之有效的措施作保证。我认为课题组的这些意见,都是符合我国会计改革的实际情况的,也是切实可行的。

我们目前所进行的会计改革,与会计发展进程中曾经进行过的两次会计改革有着较大的区别。会计改革作为经济体制改革的一个组成部分,从指导思想、目标模式到实施措施,都经会计界的同志们从理论与实践的结合上,进行了大量研究。象展现在大家面前的这份成果报告一样,都是为我们进行的会计改革所作的理论准备。但是,正因为目前进行的会计改革同以往的改革有较大的区别,改革进程中的不利因素、阻力和困难就会更多。对此,我们一定要有足够的思想准备。总之,只要我们坚持党的一个中心两个基本点的基本路线,思想再解放一点,胆子再大一点,广大会计工作者的开拓勇气和务实精神,必将使会计改革形成一股不可阻挡的潮流,具有中国特点的新的会计制度模式一定能够建立并实施。

张 汉 兴

1992年5月15日

前 言

《会计核算制度改革方向、模式及实施》课题,是财政部根据国务委员兼财政部长王丙乾同志关于“加强财政理论研究”的指示精神,于1990年6月下达的研究课题。

课题组由中南财经大学会计系三位教师和财政部会计司两位干部组成。根据财政部有关文件精神,课题组制定了研究计划。研究计划主要就研究的目标、研究的方式、研究的步骤与进度、人员分工、经费预算作了安排。

按研究计划,我们首先学习、收集整理有关文件与资料。一是党和国家关于政治、经济体制改革和国家经济工作方针政策的文件和决议;二是解放以来会计核算制度建设的资料;三是关于会计改革、会计制度改革方面的论著、论文。我们编印了论文目录索引,并复印了重要的论文。学习、收集、整理有关文件与资料的目的,一是为了把握研究方向;二是为了解该问题的研究现状。

研究工作的第二阶段是调查研究。经商量决定以长江流域和北京地区为调研区域,我们认为这一地域的经济水平与管理水平能够代表中国的现状。我们先后在北京、四川、湖北、上海、浙江、江苏等地召开了10多次座谈会。座谈会之前,印发了调查提纲和调查问卷。参加座谈的人员有从事实际工作

的会计人员,财政、税务、审计及主管部门的干部,会计师事务所的会计师,大专院校的会计教师,经济、财政、会计研究机构的研究人员,以及财税、会计审计刊物的编辑人员。座谈会上,大家畅所欲言,各抒己见,表现出对会计核算制度改革的极大关切和对会计事业的高度责任感。每次座谈会后,课题组对会上的发言记录进行归纳整理,列出对每一问题的各种看法及理由。

在调查研究的基础上,我们对课题涉及的问题,逐一进行反复分析论证。分析论证一是分散在每次座谈会后进行;二是集中进行。1990年12月下旬,课题组五位同志集中在武汉进行了认真的研讨,通过研讨对课题中的基本问题达成了共识,对一些尚“吃不准”的问题,继续进行调查研究和论证。

1991年5月开始撰写研究报告。报告的撰写过程亦是不断深化认识的过程。第一步骤是确立“研究报告”的框架和大纲;第二步骤是提出报告初稿,报告初稿曾征求一些专家教授和财政部有关司局领导的意见;第三步骤是根据报告初稿的反馈意见,修改定稿。

1992年4月初将“研究报告”提交给13位专家组成的评审委员会进行鉴定。他们是:财政部杨纪琬教授、财政部办公厅主任汪兴益同志、财政部会计司副司长张汉兴同志、财政部教育司科研教材处处长张军同志,中国人民大学阎达五教授、王庆成教授、贺南轩教授,西南财经大学毛伯林教授,中央财金学院魏振雄教授,湖北省财政厅副厅长陶德雄同志,江西财院裘宗舜教授,中南财经大学易庭源教授、杨时展教授。该课题“研究报告”于1992年4月24日在武汉通过鉴定。鉴定会

后,课题组对“研究报告”作了必要的文字修改。

在财政部领导和中国财政经济出版社的关怀和支持下,这份“研究报告”现正式出版,提交给广大财会人员。这既是组织对“研究报告”进行最广泛的评审,又是组织最庞大的研究大军,对中国会计核算制度改革进行更深入的研究。

在这份“研究报告”问世之时,我们课题组全体同志向关心我们研究、支持我们研究、指导我们研究的同志们致以崇高的敬意!

会计核算制度改革课题组

1992年4月

目 录

内容摘要	(1)
第一部分 对我国四十多年来会计核算制度的 基本评价	(10)
一、我国会计核算制度建立的历史背景和四十多 年的发展历程	(10)
二、对中国会计核算制度四十多年的总结	(15)
第二部分 会计核算制度改革的方向、指导思想 和基本原则	(18)
一、会计核算制度改革的动因研究	(18)
二、会计核算制度改革的方向和指导思想	(23)
三、会计核算制度改革的基本原则	(27)
四、会计核算制度改革与其环境	(30)
第三部分 会计核算制度模式的选择	(33)
一、中国现行会计核算制度模式剖析	(33)
二、中国会计核算制度新模式的确立	(36)
三、中国会计核算制度新模式伸论	(47)
四、建立中国会计核算制度新模式的重要意义	(58)
第四部分 会计核算制度改革的实施	(60)
一、实施的步骤	(60)

二、实施措施.....	(61)
三、实施的注意事项.....	(63)
会计核算制度改革方向、模式及实施课题鉴定意见.....	(67)
后 记	(68)

内 容 摘 要

第一部分 对我国四十多年来会计 核算制度的基本评价

一、我国会计核算制度建立的历史背景和四十多年的发展历程

新中国的诞生,开创了我国历史的新篇章。我国会计核算制度是在新中国成立后,适应党和国家恢复国民经济,争取财政经济状况根本好转,统一财政经济工作的客观要求下建立起来的。

1950年4月制定了关于会计制度的全国第一个统一规定《各级税务机关暂行会计制度》,从此,我国会计核算制度建设从无到有,从不完善到逐渐完善,走过了40多年艰难曲折的历程。其历史沿革大体可分为以下几个阶段:

(一)三年恢复时期的会计核算制度;(二)“一五”时期的会计核算制度;(三)大跃进时期的会计核算制度;(四)经济整顿与恢复时期的会计核算制度;(五)“文革”时期的会计核算制度;(六)经济调整和体制改革时期的会计核算制度。其中,大跃进时期和“文革”时期是我国会计核算制度惨遭破坏的时

期。现在,我国会计核算制度进入了前所未有的大变革、大发展时期。

二、对中国会计核算制度四十多年的总结

新中国成立 40 多年来,会计核算制度的建设,成绩显著,道路曲折,既有成功经验,又有失败教训。

我国会计核算制度建立在公有制经济的基础之上,促进了我国解放初期国民经济的恢复,促进了我国第一个五年计划的顺利完成。1958 年经济工作受到“左倾”思想的指导,遭到严重挫折,会计核算制度出现混乱。经过三年“调整、巩固、充实、提高”,会计工作恢复正常秩序。“文革”十年,国家动乱,国民经济处于崩溃边缘,会计核算制度遭到最惨重的破坏。改革开放以来,经济调整与体制改革,会计核算制度建设经历了恢复、整顿、试点、探索、全面展开的过程。

现行会计核算制度与经济体制改革和企业改革存在许多不适应的地方,应逐步建立适应有计划商品经济体制的会计核算制度新模式。

第二部分 会计核算制度改革的方向、 指导思想和基本原则

一、会计核算制度改革的动因研究

改革、开放使中国社会发生了深刻的变化。我国现行会计核算制度与有计划商品经济的客观实际及要求不相适应,为