

# 我国会计改革的起步回顾

周华<sup>1,2,3</sup>(博士生导师)

**【摘要】**中华人民共和国成立以来,建立起了符合计划经济需要的法律遵从性的会计制度。实践反复证明,经济越发展,会计越重要。我国在财政部会计管理机构恢复以后出台了《中华人民共和国会计法》,会计改革也同时起步。

**【关键词】**会计法;会计核算;会计制度;会计改革

**【中图分类号】**F230 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-0994(2019)18-0054-5

## 一、中国会计学会成立之前的会计发展

1. 1950年预算会计制度体系的建设。自1949年以来,政府就十分重视会计工作的普及和发展。财政部于1949年12月设立了会计制度处,负责有关会计制度的制定、审查工作,安绍芸任处长<sup>[1]</sup>。1950年9月,经政务院机构编制审查委员会核定,财政部进行了组织机构调整,原会计制度处调整为会计制度司,专司会计核算制度的建设工作<sup>[2]</sup>。次年4月,安绍芸被任命为第一任司长。1982年5月,财政部实施机构改革,会计制度司改名为会计事务管理司<sup>[3]</sup>。1994年2月,财政部再次进行机构改革,会计事务管理司改名为会计司。为简化表述,以下大多将“会计制度司”“会计事务管理司”统一称作“会计司”。

1950年3月,政务院发布《关于统一国家财政经济工作的决定》,同时公布了《中央金库条例》。随后,财政部在3月下旬制定了《中央金库条例施行细则(草案)》,对金库会计制度做出了几项原则性规定。这是中华人民共和国成立后在会计核算制度方面的第一个统一规定。同年4月,财政部税务总局召开全国税务会议,制定了全国统一的《各级税务机关暂行会计制度》。同年10月,财政部召开全国预算、会计、金库制度会议,讨论修改了《各级人民政府暂行总预算会计制度》和《各级人民政府暂行单位预算会计制

度》,并于12月发布。这两个制度较多地吸取了革命根据地的做法,第一次为我国财政机关和行政事业单位制定了体系完整的统一规范。这两个制度允许采用收付记账法或借贷记账法。金库会计、税收会计、总预算会计、单位预算会计的出台,较为完整地建立起了与国家财政收支密切相关的会计核算制度体系<sup>[4-6]</sup>。

2. 1950年各主管部门分头制定企业会计制度。我国会计制度建设的另一条主线是企业会计制度。1950年3月,政务院财政经济委员会发出训令,各部门先后将统一会计制度送达财政部。以财政部会计司安绍芸司长为首的会计制度审议委员会审定了这些会计制度。这次的审定工作为我国企业会计制度的建设提供了有用的经验。1951年1月,政务院颁发命令,规定由财政部统一审定会计制度,审定后即可公布实施,不必再报财经委、政务院。

在“一五”时期,财政部曾对部分会计制度进行过修订,还颁布了一些新的会计核算制度。在“一五”末期,会计法规制定者开始研究因学习苏联模式造成的过细、过繁和“一刀切”的弊端。1956年财政部修订颁发的国营企业统一会计科目,将会计科目由1955年的221个合并精简为85个。1957年9月,财政部颁发了《地方国营工业企业基本业务简易会计制

**【基金项目】**中央高校基本科研业务费专项资金资助项目(中国人民大学科学研究基金研究品牌计划)“我国会计法规体系的优化路径研究——兼论国际财务报告准则的困境及其改进”(项目编号:16XNI006)

度》，改变了不论大小企业都适用同一套会计核算制度的“一刀切”现象。

我国国民经济恢复时期和“一五”时期的会计工作突出地把握了建立统一的会计核算制度这个关键环节，实现了新旧转换，从主要学习西方的资本主义会计理论方法，转向主要学习苏联的会计理论方法。这种转换，在会计理论研究方面突出反映在两个问题上，一是关于会计阶级性问题的讨论，二是关于会计记账方法问题的讨论。

这一时期，中国人民大学“在学习和传播苏联簿记核算经验、设置财会相关专业、建立会计学科体系和培养财会人才方面起到了积极的推动作用”。“中国人民大学于1950年6月在财政系开始设立会计教学组……在7月22日苏联专家来校后，就按苏联模式正式设置了会计专业和会计核算教研室。据不完全统计，在1950年9月至1952年9月近两年的时间内，在中国人民大学以不同形式学习过会计的学生有数千人，毕业离校分配到各个经济部门工作的有两千多人，他们在我国后来的各项经济建设工作中都发挥了积极的作用”。“1952年，中国人民大学的会计专业开始招收研究生班，主要是请苏联专家授课，但毕业后没有授予学位，这种联合培养人才的方式一直延续到中苏关系破裂时为止。这一时期所培养的高级会计专门人才……都起到了骨干作用”，如南开大学阎光华教授，陕西财经学院杨宗昌教授，上海财经大学王松年教授（该校副校长）、石成岳教授，西南财经大学毛伯林教授，天津财经学院岳曙耕教授、李明珠教授，中国人民大学阎金铎教授、王庆成教授、贺南轩教授等。会计专业的研究生教育由此开始起步。1956年，中国人民大学工农业会计教研室编撰的《工业会计核算》出版发行，这是中华人民共和国成立后我国公开发行的第一本适用于高等院校的、系统论述工业会计核算基本理论和具体方法的教科书<sup>[1]</sup>。

3. “无账会计”导致的混乱及其纠正。“一五”后期，有人提出会计制度改革要“彻底放权”“大力简化”，财政部支持和宣传了这种观点。一时间，在会计制度方面形成了一种层层下放、越简化越好的局面。过去被人誉为“铁账”的银行会计在有的基层变成了“豆腐账”。会计工作上出现的混乱状况，很快就被察觉。为了彻底改变和纠正“以表代账”“无账会计”等错误做法，财政部发出一系列通知，要求各地区迅速健全财会机构，补充业务人员，改变前几年财务会计

机构被大大削弱的状况。

经国务院1962年11月全体会议通过，周恩来总理亲自签署的《会计人员职权试行条例》于1963年1月由国务院正式公布试行。财政部草拟了《企业会计工作改革纲要（草案）》，并于1965年4月召开改革企业会计工作座谈会进行了研究和讨论。经过会议讨论修改的《企业会计工作改革纲要（试行草案）》于1965年7月经国务院财贸办公室原则同意，由财政部发各地区、各部门试行。该文件的主要内容包括：“会计改革要有领导、有计划地进行，对现行各项会计制度中不切实际的要彻底改革，不完善的要充实提高，行之有效的要坚持发展；会计制度改革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；会计制度必须根据各行各业的特点分别设计，不能千篇一律；改革成本核算办法；简化各项资金核算方法；改革记账方法；进一步精简凭证、账簿、科目、报表；不许乱发报表，不许层层加码；实行财务民主；正确地进行会计监督；改革工作作风，当好领导参谋助手；整顿会计队伍，健全财务会计机构”。这些提法至今仍具有参考价值。

从1964年开始酝酿的这次会计改革的主要着眼点是反对繁琐哲学，强调简明、通俗，这在当时是有积极意义的。在一定程度上使广大会计人员从日常过于繁琐的事务中解脱出来，深入实际，深入群众，组织和推动了群众性增产节约、增收节支运动的开展。

这一时期会计理论的一项重要成果是财政部教材编审委员会组织杨纪琬、赵玉琨、娄尔行、葛家澍和吴诚之编写的高等财经院校试用教材《会计原理》。该书先后16次印刷，发行量达到一百多万册。我国学者梁润身1947年首先提出的增减记账法在20世纪60年代再次引发关于记账方法的大讨论，并使得该方法在全国商业系统中推行。增减记账法得以推行的背景是，1962年全国会计工作会议后，各地、各部门根据中央要求大量充实会计人员，许多会计人员在接受上岗培训时反映借贷记账法难懂、难学，改革记账方法的呼声高涨。主管财贸工作的李先念同志对此十分重视，指示商业部认真研究改革。商业部推出的增减记账法受到欢迎，还在试点时期就被一些单位采用。1965年12月，商业部印发《财会制度改革第一步方案（修订本）》，宣布经财政部同意，自1966年起在商业部系统所有企业和单位一律采用增减记账法。

## 二、《中华人民共和国会计法》的制定与会计改革的起步

如前文所述,中华人民共和国成立初期,我国会计主要学习苏联,所实行的会计核算制度是适应计划经济体制需要的。“这一会计模式的主要特征是:没有独立的会计政策,资产计价、收益确定基本上取决于国家计划和财政政策,财政政策决定财务制度,财务制度不仅决定会计确认和计量,还广泛地涉及经营成果的确定和财务报告的编制等,会计仅仅是按照财务制度的规定进行账务处理”<sup>[7]</sup>。

后来,随着中外合资企业的迅猛发展和证券市场的恢复,会计法规制定者另起炉灶,借鉴美国证券市场上的公认会计原则制定了新的会计法规。理论界未雨绸缪,积极探索,为会计改革积累了大量的参考素材,提供了强大的理论支持。

1. 会计司的恢复与中国会计学会的成立。1979年1月财政部会计制度司(1982年改称“会计事务管理司”)恢复之初,总共只有七位同志,当时被称为“五老二小”(杨纪琬、莫启欧、胡宝昌、吕众文、裔保生、冯淑萍、刘玉廷)。当时会计制度司的主办业务仅仅是工业企业、建筑单位的会计科目、报表的制定和修订<sup>[8]</sup>。

1979年3月,财政部在烟台召开全国财政教材和科研工作座谈会,经与会专家讨论酝酿,决定发起成立中国会计学会,并组成中国会计学会筹备组。

1979年1月6日,中国会计学会成立大会通过了中国会计学会章程。大会创办了学会会刊《会计研究》杂志(双月刊,1995年改为月刊)。会议第一次提出了“会计管理”的概念和会计的“经济管理职能论”,认为“会计不仅仅是管理经济的工具,它本身就具有管理的职能,是人们从事管理的一种活动”。在中国会计学会第一届理事会中,王丙乾同志担任会长,吕培俭、顾树楨、杨纪琬(兼秘书长)、谢明等14位同志担任副会长,齐显、娄尔行、阎达五、孔中任副秘书长。

1980年6月14日~11月7日,中国会计学会、中国财政学会、上海财经学院、上海市财政局在上海联合举办了中外合营企业会计讲习班。该班学员共67人,来自京、沪、津、浙、闽、新疆等17个省、自治区、直辖市。

2. 学术界恢复引进美国经验。中央财政金融学院研究所的孙昌湘根据美国注册会计师协会1978年编辑出版的会员参阅资料,摘译了国际会计准则

委员会在1975~1978年间编写的国际会计准则前言和9份国际会计准则<sup>[9]</sup>。在中国会计学会成立之前,我国学者便已开始介绍国际会计准则。中国会计学会会刊《会计研究》自创刊起即开始介绍域外规则。

1981年2月,《上海会计》杂志刊发徐政旦和吴诚之关于建立“我国企业会计准则”的主张。他们指出,关于如何确立我国企业会计准则的问题,在中国会计界还没有明确地提出来讨论过,一直没有加以深入地研究和探讨;我国的企业会计工作,应该是有其指导准则的,西方的会计准则可供借鉴<sup>[10]</sup>。该文还对谨慎性原则等基础理论进行了比较全面的分析。该文刊发后,徐政旦作为学术组负责人,在上海市会计学会会计准则研究小组于6月17日举行的第一次学术讨论会上,结合该文发表了探讨性意见。出席会议和有关学者共计四十余人。多数同志认为应该依据我国当前的经济管理工作特点,发掘整理出符合客观经济规律的原则。“当然,要建立一套完整的会计准则,绝非一朝一夕之功。但上海会计界可以依据客观实际情况,提出一些初步设想,以推动全国会计界和中央有关部门开展‘会计准则’的探讨和制定”<sup>[11]</sup>。

同年,葛家澍先生提出,“如果我们承认会计学是一门探讨微观经济计量方法的科学,不言而喻,我们就应当承认技术性是这门科学的本质属性……当代资本主义制度下的‘公认会计原则’是对财务会计理论的继承与发展”<sup>[12]</sup>。

出于借鉴域外经验的良好动机,学术界在20世纪80年代兴起了学习域外经验的热潮。

从1981年开始,我国还通过与当时的世界九大会计公司的友好交往,先后派出三十余人分赴美国、英国、日本、澳大利亚等国的会计公司实习,调查了解西方会计实务。

1983年6月,潘序伦、王澹如编著的《基本会计学——西方会计》一书由立信会计图书用品社出版。该书的框架结构和讲授内容与同期美国会计教材基本相同。全书采用借贷记账法,收录了成本与市价孰低法、坏账的备抵法、加速折旧、商誉、可转换债券、股票分割、库存股、合并报表等知识。

1984年8月,财政部教材编审委员会审定的《资本主义企业财务会计》(娄尔行、王澹如、钱嘉福编著)由中国财政经济出版社出版<sup>[13]</sup>。该书除了讲述会计概念、会计假设、会计原则和各类会计要素的会

计处理以外,还着力笔墨,对坏账损失核算的备抵法、存货计价的成本与市价孰低法、股权投资的权益法和市价法、筹资租赁(今称融资租赁)、研发支出、商誉、或有负债、库藏股(今多称库存股)、可转换证券(今称可转换债券)、认股权证、物价变动会计、合并财务报表、外币业务等问题进行了辩证分析,学术研究与教学研究浑然天成,令人惊叹。

3. 1985年1月出台《中华人民共和国会计法》。1979年8月11日,财政部会计制度司起草出第一份会计法草稿,共7章38条。财政部对制定会计法的研究和呼吁,引起了会计界、经济界、法律界的关注和赞同<sup>[14]</sup>。

全国人大代表提出了关于制定会计法的提案。在部党组和谢明同志的大力支持下,杨纪琬、魏克发、余秉坚等同志一起组成了会计法起草小组。

1983年,财政部向国务院上报《中华人民共和国会计法草案》及说明。全国人大常委会法制工作委员会和全国人大财政经济委员会听取汇报并提出了修改意见。之后,财政部根据各方面反馈的意见对草案进行了完善。

1985年1月21日,第六届全国人大常委会第九次会议审议通过《中华人民共和国会计法》,自当年5月1日起施行。

1985年的会计法虽然仅有31条,但却是会计工作的根本大法。该法规定:“国务院财政部门管理全国的会计工作。地方各级人民政府的财政部门管理本地区的会计工作”“国家统一的会计制度,由国务院财政部门根据本法制定”。会计法颁布以后,制定国家统一的会计制度便成为财政部会计司的重要职责。《中华人民共和国会计法》的颁布实施,对指导和推动我国会计事业的发展,产生了深远影响。一是明确了会计工作基本准则,为指导会计工作的发展指明了方向;二是确立了“统一领导,分级管理”的会计管理体制,为会计工作的发展提供了重要的组织保证;三是确立了会计工作和会计人员在经济管理中的地位和作用,为会计工作职能作用的有效发挥创造了条件;四是确立了政府监督、单位内部监督和社会监督三位一体的会计监督体系,为规范会计行为、有效发挥会计职能作用提供了重要保障<sup>[14]</sup>。

4. 1985年3月发布《中外合资经营企业会计制度》。我国会计标准国际化的工作始于外资的引进和外商投资企业的发展。20世纪80年代初期,国家出台一系列优惠政策吸引外资,但是外国投资者很难看

懂当时我国的会计报表(三段平衡式的资金平衡表),这成为外资进入我国的阻碍。为了扫除这一障碍,我国开始着手制定《中外合资经营企业会计制度》。

1985年3月4日,财政部发布《中华人民共和国中外合资经营企业会计制度》,自7月1日起施行。1985年4月24日,财政部印发《中外合资经营工业企业会计科目和会计报表》。中外合作经营企业和外资企业没有单独的会计制度,比照上述两份文件进行会计核算。

值得注意的是,《中华人民共和国中外合资经营企业会计制度》秉持“未实现的损益不入账”的理念,其第24条明确规定“不提‘坏账准备’”,第25条禁止记录未实现的汇兑损益,第34条也不允许采用存货计价的“成本与市价孰低法”。其立法理念符合会计原理,因而是值得赞赏的。笔者揣测,这可能与杨纪琬先生和莫启欧主导该制度的起草工作有关——杨纪琬先生一贯旗帜鲜明地反对谨慎性原则(或稳健性原则)。

1985年5月,会计法规制定者在《中华人民共和国中外合资经营企业会计制度讲解提纲》(内部资料)中提到:“这里需要说明一点,合营企业会计制度从‘征求意见稿’、‘试行草案’到正式发布,前后花了三年时间,主要是由于其他利用外资的立法工作在不断充实、完善之中,加之我们制定中外合营企业会计制度也还缺乏经验,因此,需要有一个摸索、总结的过程,这样时间虽然长了一些,但对于尽可能使制度切实可行来说,还是有必要的。”

《中华人民共和国中外合资经营企业会计制度》是中华人民共和国成立以来第一部借鉴国际会计惯例制定的、打破计划经济体制下传统会计管理模式和会计核算体系的全新的会计制度。它开始采用国际上通行的会计等式、会计报表格式、会计原则和会计术语,是我国会计制度向国际会计惯例靠拢的开端,为此后会计核算制度在全国范围内的全面改革开了先河,提供了范例,奠定了基础。

《中华人民共和国中外合资经营企业会计制度》所引入的“资产=负债+资本”的会计等式正确地反映了中外合资经营企业的法律关系,这种法律关系是以往的会计等式所难以体现的。秉持这种理念,会计法规就有望走上如实反映企业法律关系的正确轨道。

### 三、会计教育改革先行一步

我国会计学科体系最初是借鉴苏联在20世纪

50年代的学科体系设计而成的,以“会计核算原理”、“专业会计”(如工业企业会计核算和商业企业会计核算)、“经济活动分析”和“财务管理”为主干课程(俗称“老四门”)。这套学科体系在20世纪70年代末、80年代初被会计教育界认为存在着前后课程衔接不严密、内容分工不明确、不重视成本会计、体系不完整、重复陈旧、系统性和逻辑性不强等缺点。1981年,财政部委托部署院校上海财经大学和中南财经大学分别进行本科会计专业教改试点。上海财经大学提出了由“基础会计”“财务会计”“成本会计”“管理会计”和“审计学”等五门核心专业课、五门一般专业课和五门选修专业课等十五门课程构成的新的会计学科体系。中南财经大学提出由“会计原理”“企业会计学”“企业成本学”“企业财务学”和“审计学”等五门主干专业课,以及指定选修课、任意选修课构成的会计学科体系。1983年1月,财政部组织召开会计学专业教学改革试点座谈会,充分肯定了两所高校的试点经验。中国人民大学、厦门大学的做法则是在“老四门”的基础上,加开“西方财务会计”“国际会计”“中外合资企业会计”“管理会计”等新课程,同时对原有课程的内容进行更新。20世纪80年代末,国家教育委员会提出了会计学专业应设置11门核心课程的指导性建议,在确立“会计学原理”“财务会计”“高级财务会计”“成本会计”“管理会计”“审计学”及“财务管理”等七门核心专业课程的基础上,适当增设了电算化会计、会计史和会计制度设计等专业课及财政学、国际贸易等方面的配套课程,使得能够被大多数高校所接受的具有中国特色的会计专业教育学科体系的基本框架得以确立。

1992年《企业会计准则》出台以后,我国高校基本推行了以“初级会计学(或称会计原理、基础会计)”“(中级)财务会计(学)”“(高级)财务会计(学)”“管理会计(学)”“审计(学)”为核心的学科体系,有条件的高校还开设有“会计理论”和“会计史”等课程。

注:本文摘自《会计规则的由来》下篇“中国会计法规的国际趋同之路”。我国1992年以来以制定会计准则为标志的会计改革,是在国外先进经验的理念指导下进行的。经过十余年的艰苦探索,最终于2006年建设形成了与国际会计准则“实质性趋同”的企业会计准则体系。企业会计准则体系的建设是会计改革的一个重要阶段,但并不是最终结果。我国需要增强会计立法的自主性,继续深化会计改革,最

终建立起稳定合理的会计法规体系。我国自1980年以来恢复重建的注册会计师审计制度是比照英美国家的做法而设计的。在取得辉煌成就的同时,也引入了它的弊端。我国会计改革究竟是怎样一步一步取得今天这样的成就的?后续改革如何继往开来?《会计规则的由来》下篇“中国会计法规的国际趋同之路”将在阐释事实的基础上提出一孔之见。

●本文为《会计规则的由来》系列文章之十二。

#### 主要参考文献:

- [1] 项怀诚主编. 新中国会计50年[M]. 北京:中国财政经济出版社,1999:546~547.
- [2] 杨时展. 1942~1992年中国会计制度的演进[M]. 北京:中国财政经济出版社,1998:1~206.
- [3] 蒋岗. 制定中国会计准则的初步实践[J]. 会计研究,1992(2):26~30.
- [4] 杨纪琬,余秉坚. 新中国会计工作的回顾(一)[J]. 会计研究,1987(2):51~57.
- [5] 杨纪琬,余秉坚. 新中国会计工作的回顾(二)[J]. 会计研究,1987(3):35~40.
- [6] 杨纪琬,余秉坚. 新中国会计工作的回顾(三)[J]. 会计研究,1987(4):38~47.
- [7] 冯淑萍. 关于我国当前环境下的会计国际化问题[J]. 会计研究,2003(2):2~7.
- [8] 刘玉廷. 中国会计改革开放三十年回顾与展望(上)——我的经历、体会与认识[J]. 会计研究,2008(12):3~14.
- [9] 袁际唐. 国际会计准则[J]. 外国经济参考资料,1979(5):35~37.
- [10] 徐政旦,吴诚之. 关于确立我国企业会计准则问题的探讨[J]. 上海会计,1981(2):2~12.
- [11] 王志强. 上海市会计学会会计准则研究小组举行第一次学术讨论会[J]. 上海会计,1981(7):20.
- [12] 葛家澍. 论会计理论的继承性[J]. 厦门大学学报(哲学社会科学版),1981(3):76~86.
- [13] 娄尔行,王澹如,钱嘉福. 资本主义企业财务会计[M]. 北京:中国财政经济出版社,1984:1~676.
- [14] 高一斌. 我国《会计法》的制定与发展[J]. 会计研究,2005(8):3~14.

作者单位:1.中国人民大学商学院,北京,100872; 2.中国人民大学财务会计研究所,北京100872; 3.中国人民大学会计创新应用支持中心,北京100872