

社会主义市场经济建设的发展,作出了不小的贡献,这是必须肯定的,但是,今日我国企业财务会计工作的现状,远远不能适应飞速发展的经济形势,这也是显见的。

当前,正在审议修改制订新的《会计法》,笔者在此就如何修正会计人员的职责、提高会计工作质量,提出几点建议,以供立法者参考。

1. 坚持以法治会计,以《会计法》规范会计工作,以法治假。对以假凭证、假账表骗取利益,偷逃税收的必须绳之以法,以维护社会主义市场经济的秩序。首先须追究“造假”者的法律责任,再追索骗取的利益,而不能“以罚代法”。在立法时,希望考虑到会计核算、会计监督的全过程,使每个环节的工作都有法可依。要明确规定执法的主体,如治假、追究假证、假账、假表可以由会计工作的主管部门(财政部门)负责,追索偷、骗税收损失则可由税务部门负责。对违法者的追究处理,要有量刑、罚则的标准,以利司法裁判。

2. 对会计人员的任免,要视部门、单位的性质采用不同的办法。如国家机关、社会团体、事业单位的会计人员,都是公职人员,可以采用会计委派制;对国有全资公司的会计主管人员的任免,可以采取与公司董事长、总经理同样的任免办法;对由国有资本控股的股份有限公司的会计人员,可采取与公司董事、监事同样的选任办法,并接受稽察特派员的监督;对其他组织及一般会计人员,则可以采用聘用办法或其他办法。

3. 会计人员要实行会计监督,会计人员也要接受内部审计的监督,相互制约。单位内部必须建立健全内部控制制度,内部审计人员应参与内部控制制度的运作,加强“事前”和“事中”审计。会计人员遇到违法违纪事项,在制止或纠正无效时,应向单位领导人报告,并会同内审人员共同研究,争取支持。

4. 对单位外送的会计报表、财务报告或财务情况说明书的真实、准确、完整性等质量问题,应明确规定单位领导人作为法人代表负完全或首要责任;当发生问题需追究法律责任时,会计主管人员也负连带责任。

5. 对经济部门以及大中型企业的单位领导人应要求掌握一定的会计知识,必要时,可进行培训,以提高企业的科学管理水平。从事会计工作的人员必须事先经过考试取得会计资格证书,过去那种上了3个月培训班即持有“会计上岗证”的应重新清理整顿。

6. 注意与有关法律衔接。如《公司法》对企业会计报表、财务报告就有详细的规定,《会计法》的相应条款应与其取得一致。

(本文作者系江西财大教授、原代院长)

责任编辑 周文荣



易庭源

建国 50 年来的会计,走过艰苦、曲折、坎坷的里程。现在已在邓小平同志建设有中国特色社会主义理论指引下,走向了阳光大道。适逢 50 年大庆,特作简要的回顾与前瞻。

### 一、掀起改革收付簿记浪潮

解放了,新中国会计何处去?

章乃器首先发表《应用自己的簿记原理记账》(载香港《大公报》1950年2月16—17日)和《再论应用自己的簿记原理记账》(载上海《大公报》1950年3月31日),认为改革后的收付记账法是民族的、大众的、科学的(其实早在30年代,徐永祚就提出了改良中式簿记的意见)。一时间,重又引起了西化与改良的论争。

将“现金定于一尊”的改良中式簿记,把所有“收”或“付”事由科目的记录,都视作现金收付的明细记录。因此根据各科目余额编制资产负债表时,要把各科目收付相抵后的差额,视为“库存现金”,用红字补记,以求得平衡。

这种“改良中式簿记”实际上仍是单式簿记,至于“同收”、“同付”复式记账法,或现金对方科目反方的复式记账法,也很难说是科学的。

### 二、向苏联会计“一边倒”

1950年,前苏联专家马卡洛夫到中国人民大学

讲学，拉开了学习苏联会计学的序幕。

前苏联会计学界首先探索会计对象问题，这是会计发展史上的一个里程碑。但下一步怎么办，有两派观点，一派主张根据会计对象自身规律，说明账户设置与复式记账原理；另一派主张在讲完会计对象之后，仍旧根据平衡表（balance sheet 直译为“平衡表”较妥，译为“资产负债表”欠妥）左右平衡关系，说明借贷复式记账原理。马卡洛夫是后一派的主角之一。在50年代初，两派之间展开了激烈的辩论，但令人遗憾的是后一派占了上风。

这就是说，他们仍旧采用当今全世界通用的“等式说”（平衡论），即都是脱离会计对象的“平衡表——复式记账——平衡表”理论体系。但公开承认这一点的人不多，较多的人反倒认为，“资金占用=资金来源”平衡公式，与资本主义的“资产=负债+资本”平衡公式有本质区别，这是有些牵强附会的。

此外，前苏联的“定额法”，建立了一套完整的材料定额差异凭证（如限额领料单、超额领料单、材料退库单、代用材料单、材料切割单等）和生产工人工资定额差异凭证（如追加工资单、工资补付单等），是比较科学的。但与西方“标准成本会计”并无本质区别，都是事中成本控制，核心思想是激励人们采取各种技术组织措施，降低成本。但其中有些人亦认为两者有本质的区别，硬说“标准成本会计”是吸工人血汗的成本会计制度，这也是不实的。

### 三、增减记账法又起一波

1964年，商业部所属企业开始使用“增减记账法”。该方法是根据“资金占用+支出=资金来源+收入”平衡公式，依“同增”或“同减”，或一方“有增有减”的记账规律直接记账，省去把“占用与支出增加”及“来源与收入减少”归结为“借”，把“占用与支出减少”及“来源与收入增加”归结为“贷”的工作。

从表面看，增减记账法直来直去，不绕弯子，比借贷记账法简明得多。但是由于资金占用“增”与资金来源“增”，或资金占用“减”与资金来源“减”，是两种性质完全不同的增减，所以必须将会计科目严格区分为两大类，而在实际工作中有时是难以办到的。例如，1972年我到南京汽车厂调查，他们反映采用增减记账法后，对有往有来的同一客户，在应收、应付款的处理上容易发生差错。他们曾将应收款的增加，误认为应付款的增加，而错付了钱。

1975年，我曾设想过“一元化增减记账法”，即将等式双方“同增”“同减”，等式某一方“有增有减”的二元记账规则，改为“有减必有增，减增必相

等”的一元记账规则。而要达到这一目的，就必须把资金来源的增减，一律视为其他单位的增减（或分配与结算过程中资金的增减）。这样一来，资金来源账户的名称应有所变更，例如国家拨入流动资金，应为“国家积累资金”的减少，“银行存款”的增加；又如，向银行借款，为“银行信贷基金”的减少，“银行存款”的增加；等等。但活劳动新创造的价值，如工资、税金、利润等，应视为什么的减少，未能想出较好的名称。

### 四、“左”倾思潮下的厄运

1958年在极“左”思潮影响下，会计界也提出“解放思想、破除迷信、大破大立”的口号，把账簿都视为繁琐哲学，提出“以单代账”的简化会计核算形式，不讲科目对应关系，不定期试算平衡，甚至连必不可少的明细账也被废弃，打乱了会计工作的正常秩序，给日后查账对账造成极大困难。

针对这种情况，我曾写了《对“以单代账”和“凭证汇总表”两种核算形式的看法》（载《企业会计》1959年第22期），可惜在“左”的气氛下，我的意见没有得到重视。

“文化大革命”期间，给会计扣上“管、卡、压”的帽子，要把会计“砸个稀巴烂”，裁撤财会机构，下放财会人员，撤消财经院校，搞“无账会计”，一时间“昏天黑地”。

但是，铁的事实证明没有会计不行。为了赶紧刹住一些地方和单位利用“文革”期间会计混乱的机会，在经济上大捞一把之风，党中央于1967年1月发出通知，要求保护国家财产和集体财产，要求对所有不符合国家规定的支出，一律拒绝支付。同年6月又发出通知，要求各机关遵守财务制度，建立和健全各级企业财务部门的领导班子。1968年2月再次发出通知，要求每个单位，如果由于文革引起派别斗争，而分裂成两套财务会计、两个仓库、两个银行账户，必须统一起来。要求财会人员坚决按政策和制度办事，反对浪费国家资财和违反财经纪律的行为。

1973年12月22日财政部发布《国营企业会计工作规则（试行草案）》，明确规定“会计是企业经营管理必不可少的一个重要工具”；随后《国营工业企业会计科目》、《国营工业企业会计报表》、《国营工业企业成本核算办法》陆续出台。

### 五、病树前头万木春

党的十一届三中全会以后，会计这条战线，也总结了建国以来正反两方面的经验，肯定了借贷记账法的科学性，特别强调会计工作在社会主义建设中的重

要作用, 要求加强成本管理, 促进科学技术发展, 不断提高生产力。这段时期会计的主要发展变化表现在:

1. 1978年12月国务院颁布《会计人员职权条例》, 明确指出“会计是管理国民经济必不可少的工具, 社会主义经济越发展, 会计越重要”。《条例》还要求各部门、各单位加强对财务会计工作的领导, 把会计工作列入领导工作的议事日程, 尊重会计人员的劳动, 保证他们的工作时间, 解决他们在工作中的实际问题。

2. 1980年1月6日, 中国会计学会召开成立大会, 随后全国各地相继成立各种会计学会, 创办各种会计期刊(其中“文革”后我国第一本财会期刊《财务与会计》已于1979年1月正式创刊), 会计理论研究和财会知识普及宣传方面呈现出一派欣欣向荣的景象。

3. 财政部于1980年9月18日颁布一套新的工业企业会计制度, 这是“四人帮”垮台以后颁布的第一套工业企业会计制度。

4. 财政部于1983年3月和4月分别颁布《合资企业会计制度(试行草案)》和《中外合资经营工业企业会计科目和会计报表(试行草案)》。这是适应改革开放的一项重要措施, 有利于吸引外国资金和技术, 扩大国际经济合作和技术交流。

5. 1985年1月21日以中华人民共和国主席令颁布了《中华人民共和国会计法》, 这是用法律形式保障会计人员依法行使职权, 以便充分发挥会计工作在维护国家财政制度和财务制度、保护社会主义公基财产、加强经济管理、提高经济效益中的作用。

6. 1986年7月国务院颁布了《注册会计师条例》; 1986年11月, 中国注册会计师协会成立。1993年10月又进一步颁布《注册会计师法》。这些法规条例和相关措施办法, 促进了我国注册会计师事业的健康发展。

7. 财政部于1992年12月正式颁布《企业会计准则》。这实际是基本准则, 所以随后又按主要行业、企业组织形式, 制定并颁布示范性的会计制度, 如工业企业会计制度、商品流通企业会计制度、农业企业会计制度等等, 使中国会计以万马奔腾之势全方位地融入会计国际化的洪流。

## 六、乘胜前进

在学习和借鉴西方财务会计与管理会计经验时, 要防止不正确的倾向: 既不要矫枉过正, 认为“资产=负债+所有者权益”平衡公式优于“资金占用=资金来源”平衡公式, 也不要说标准成本会计优于定额法。两个平衡公式都是“等式说”(平衡论)复式记

账原理所依据的会计方程式, 都是脱离会计对象的“平衡表——复式记账——平衡表”理论体系, 有待进一步改进。标准成本会计和定额法, 在具体方法上各有优劣, 应互相取长补短, 而且它们都是与事前控制脱节的事中成本控制, 有待进一步把事前事中控制有机结合起来。

科学技术的发展永无止境, 会计学的发展也永无止境, 要根据市场战略竞争的需要, 不断创立新的会计方法与理论。我初步考虑有必要进行下列改革:

1. 借贷复式记账法是科学的, 但“等式说”复式记账原理不科学。要根据会计对象自身的矛盾运动规律(再生产过程中价值与使用价值对立统一的矛盾运动规律)说明账户设置与借贷复式记账原理, 为日后全面控制价值与使用价值矛盾, 提供翔实信息。

2. 创立成本计算对象“时空观”、成本要素“经济用途观”、“划清费用支出界限观”, 革新成本计算原理。

3. 不仅要把事前事中成本控制有机结合起来, 而且还要创立事前事中有机结合的收入控制体系。

4. 西方股份有限公司先分派优先股股利, 再分派普通股股利, 如果保证股东“最低收益”后, 还有“剩余收益”, 再分派给普通股, 所以他们是在不知不觉之中实行了利润分块分配。我们要超过他们, 在本与收入事前事中控制基础上, 把实际利润分为社会平均利润、内涵利润、客观盈亏三块。社会平均利润在调整客观盈亏和缴纳所得税后, 全部按资分配; 内涵利润税后小部按资分红, 大部留成奖励先进个人。“两步按资分配(股利+红利)、两步按劳分配(工资+奖金)”, 有利于做到“产权清晰、权责明确、政企分开、管理科学”, 使现代企业制度切切实实建立起来。

5. 创立全面反映动态与静态的、账表合一的“资本运动总账与总报表”, 进一步提高会计信息的质量。

通过以上五方面革新, 就把会计学发展为一门正确处理价值与使用价值矛盾的新兴战略会计学; 会计人员通过算好科技进步账, 当好军师, 促使企业办得更有生机和活力。

(本文作者系中南财大资深教授)

## 短 讯

全国会计人员继续教育系列教材(二)《会计电算化中级知识》, 定价19.80元(含邮资); 《企业会计准则·1999》, 定价41.80元(含邮资), 最近由经济科学出版社出版。联系电话: 62568480。 (本刊通讯员)