

1949—1992年

1949-1992NIAN
ZHONGGUO KUAIJI ZHIDU
DE YANJIN

杨时展
著

中国会计制度的演进



中国财政经济出版社



中财 B0099173

1949—1992 年 中国会计制度的演进

杨时展 著

117350/2

中央财经大学图书馆藏书章

登录号

167228

分类号

F23/182

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

1949—1992 年中国会计制度的演进/杨时展著. - 北京:
中国财政经济出版社, 1998.9

ISBN 7-5005-3943-6

I. 19… II. 杨… III. 会计制度-历史-中国-
1949—1992 IV. F233

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (98) 第 24137 号

中国财政经济出版社出版发行

URL: <http://www.cfeph.com>

e-mail: cfeph@dre.go.cn.net

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京东城大佛寺东街 8 号 邮政编码: 100010

发行处电话: 64033095 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 6.625 印张 156 000 字

1998 年 9 月第 1 版 1998 年 9 月北京第 1 次印刷

印数: 1—1 400 定价: 16.00 元

ISBN 7-5005-3943-6/F·3598

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

目 录

序	余绪婴 (1)
引 言	(4)
第一章 学习苏联的阶段	(6)
一、50 年代初期的统一会计制度	(6)
二、向苏联学习	(15)
(一) 会计理论上的一个误导	(15)
(二) 社会主义制度下的会计	(17)
(三) 对统一会计制度的修改	(20)
(四) 1952 年实行的企业会计制度	(22)
(五) 《国营企业决算报告编送办法》的颁 行	(30)
三、向苏联的再学习	(31)
(一) 背景	(31)
(二) 1956 年的标准账户计划	(35)
(三) 1956 年的统一会计报表	(48)
四、学习苏联以后的中国会计	(68)
(一) 与国际惯例相同的方面	(68)
(二) 与国际惯例不同的方面	(69)
(三) 这一阶段的会计学术	(71)
第二章 “破除迷信”的阶段	(75)
一、会计的“大跃进”	(75)

(一) 1949年后会计史的一个大转折	(75)
(二) “大跃进”中反映出来的对学习苏联 阶段会计工作的意见	(79)
二、“大跃进”给会计带来的消极影响	(89)
三、“大跃进”后的整改	(94)
(一) 1959年的《国营企业会计核算工作的 若干规定》的颁布	(95)
(二) 1960年的示范会计科目和报表	(98)
(三) 中国会计工作恢复元气的五年	(100)
四、整改后的再整改	(115)
(一) 背景	(115)
(二) 《企业会计工作改革纲要(试行草案)》	(120)
(三) 《工业企业会计科目和报表格式》	(123)
(四) 这次改革工作的一个样板	(128)
五、“文化大革命”时期的会计	(132)
(一) “文化大革命”初期对会计的大破坏	(132)
(二) 会计的反弹	(133)
(三) 会计向“神坛”的入闾和卷土重来	(135)
(四) “四人帮”一伙对会计的“降表”	(136)
第三章 建立有中国特色的会计体系阶段	(142)
一、会计工作秩序的重建与会计制度的修订	(142)
(一) 《会计人员职权条例》的修订和颁布	(142)
(二) 财政部会计制度司的恢复	(145)
(三) 国营工业企业会计制度的修订	(146)
二、提高会计工作质量的措施	(157)
(一) 《会计人员工作规则》的颁行	(157)
(二) 会计人员素质的提高	(160)

三、会计工作的新开拓	(168)
(一) 中国会计学会的成立	(169)
(二) 恢复和发展注册会计师制度	(172)
(三) 《会计法》的颁布	(177)
(四) 中外合资企业会计制度的颁行	(181)
四、中国会计往何处去?	(187)
附录 我这几年	(193)
后记	张杰明 (203)

序

杨时展教授是我国会计学界的一代宗师，他的突出地位，具体表现在：他既是一位学贯中西，卓然有成的大学问家，同时又是一位振聋发聩、站在时代前列的大思想家！士林楷模，当之无愧！

哲人虽逝，而杨老所留下的宝贵精神财富（特别在学术创新和道德情操等方面）都足以启迪今人、传之后世，而永放灿烂光华！

先就本书来说，它实质上是一部开拓性的中国当代会计史。篇幅虽不长，却字字珠玑，发人深省！当代人修当代史，向被中国史学传统视为畏途而难于下笔。而杨老却以心系天下安危、胸怀万民忧乐的博大胸襟，知难而上，以超人的毅力、严谨的态度，全面、系统地收集了新中国成立以来有关会计史料（其中包括了许多鲜为人知的珍贵史料），然后以他深邃的洞察力，客观地、实事求是地将有关史料置于时代的大背景下，史论结合，高屋建瓴地以其如椽大笔，痛切陈词，直抒胸臆，肯定了在这一历史阶段，中国会计演变历程中应肯定的东西，也否定（或批判）了其中应否定（或批判）的东西，春秋笔法，褒贬有度，立论有据，无不令人深深地折服！其中所体现的作者的远见卓识和道德勇气，将会永远熠熠生辉，博得当代和后世广大有识之士的敬仰和赞誉！尤为可贵的是，作者在本书中绝不局限于就事论事、就会计论会计，而是本着“以史为鉴可以见兴替”的精神，特别是

对建国以来在某些时期由于极左思潮泛滥而形成的明显地违背客观经济规律的“会计否定论”（如“大跃进”时期所搞的“无账会计”，文化大革命时期所鼓吹的“只算政治账，不算经济账”、“三年不算账，钱也跑不到外国去”等等）感到痛心疾首，并进行了义正词严的讨伐！进而，提出了寓意极为深刻的“天下未乱计先乱，天下欲治计乃治”的至理名言。其中前者为文化大革命把整个国民经济推到了崩溃的边缘所证实，后者为于1995年10月召开的第四次全国会计工作会议上朱镕基副总理所提出的《整顿会计工作秩序的约法三章》所证实，可见历史是无情的。杨老以对历史智慧的深刻感悟为基础所提出的会计与国家、民族盛衰关系的原理将永载史册、历久而弥新！

古人云：“诗言志”，文亦如是。从本书联系到杨老其他多方面的独树一帜的宏伟论著和高洁的平素言行，使我深刻领悟到他智、仁、勇三者兼备的高风亮节和“富贵不能淫，贫贱不能移，威武不能屈”的浩然正气，因而素为士林所敬重！

杨老的一生，既是坎坷的一生，又是光华夺目的一生！他继承了中国历史上知识分子的优良传统，并身体力行。他生活在现代中国处于沧桑巨变的一个特定历史时期，但却处变不惊，始终以“天下兴亡，匹夫有责”为己任，从不计较个人得失。因而他能高瞻远瞩，洞察时代风云，坚持真理，义无反顾地为国家、民族的利益而竭尽心力。不管个人的处境（顺境抑或逆境）如何，他总是刚直不阿，从不曲学阿世，随波逐流，看有权势人物的脸色作违心之论。他学博思精，见微知著，即使在风雨如晦，极左思潮泛滥的年代，也能“言人之所以不能言，言人之所以不敢言”，为兴国利民而鼓与呼！古语云：“千人之诺诺，不如一士之谔谔”。“诺诺”误国，“谔谔”兴邦，而今成为众多有识之士共同的心声。惜乎杨老生前许多切中时弊、深具真知灼见的“谔

谔”之言，不仅未被当时的一些当权者所认同，反而被视为异端而使他长期遭到无端的政治迫害而历尽艰辛！此种令广大士人仰天长叹的历史教训，今后必须深切记起！

杨老一生淡泊名利，清贫自守。其拳拳报国之忱则矢志不渝，老而弥坚！他生命的最后10年，是他毕生学术生涯中最为辉煌的10年！不仅在学术上呕心沥血，取得了众多蜚声海内外的开拓性成果，同时又以其大家风范、言传身教培养了众多出类拔萃、适应新时代潮流的高层次新型会计人才，为祖国的改革开放事业作出了突出贡献！

总之，杨老的一生，寓伟大于平凡，是我国知识分子的光辉榜样！他像一株经霜傲雪、挺拔干云的劲松，将永远为今人和后人所钦敬和仰慕！我作为后学，早在50年代初期有幸识荆，在此后较频繁的交往中，全方位受益良多。而今痛失良师益友，哀思何限！最后，谨撰七言绝句一首，以表深切悼念之忱！

道德文章浩气存，

峥嵘岁月显精神。

澎湃心潮难自己，

几回掩卷哭英魂。

余 绪 纓

1998年3月

引 言

1949年后，中国会计制度的演进，可分四个阶段：1949—1957年，为学习苏联的阶段；1958—1978年，为“破除迷信”的阶段；1978—1991年，为试图建立具有中国特色的会计体系的阶段；1992年以来，为向国际会计标准靠拢的阶段。

会计的发展和经济的发展不可分。经济的发展，推动了会计的发展；而会计的发展，又反过来促进经济的发展。世界各国的情况，莫不如此。没有一个经济发达的国家，而会计不发达的；也没有一个会计不发达的国家，而经济能发达的。中国的情况，也不例外。今天，我们国家的经济发展尽管面临着不少问题，但社会主义市场经济的方向正确，我们大家都能感觉到这些问题后面所具有的那种郁郁勃勃、势不可当的生机；今天，我们会计工作的发展，尽管也面临着不少困难，但向国际会计逐步靠拢这个大方向正确，我们同样也能感觉到这些困难后面所具有的那种郁郁勃勃、势不可当的生机。把1949年以后40多年来中国会计制度发展的道路回顾一下，可能会有助于对现行制度的理解，有助于把握中国会计的未来，有助于我国会计向国际标准的继续靠拢。

本书试图以中国的工业企业会计为主，说明中国1993年会计制度改革的历史背景，因此，只写1992年以前的三个阶段。文章匆匆赶写，极为疏漏，只能算个初稿，衷心期待读者指正。

另外在写作过程中，参考了财政部安绍芸、张新周、杨纪琬、吕众文各同志及中国人民大学专家马卡洛夫所写的有关文章，得益很多，并此申谢。

第一章 学习苏联的阶段

一、50 年代初期的统一会计制度

1949 年 10 月 1 日，中华人民共和国中央人民政府成立，实行社会主义的经济制度。为了加强中央对全国经济和企业的控制，首先就要求把中国企业的会计制度统一起来。

中央人民政府成立以前，中国的企业以私营为主，企业的会计制度是不统一的，有的采用西式簿记，有的采用中式簿记，有的又采用改良中式簿记。会计基础也不统一，有的采用应计基础，有的又采用现金基础。即使是同一行业，会计制度也各行其是，彼此的数据，没有可比性，也无法据以合并。这种情况，不能不影响中央的宏观控制。因此，中央人民政府成立以后，在会计上的第一项工作，就是把各企业的会计制度统一起来。

严格说来，会计制度的统一工作，不是中央人民政府成立之后才开始的。东北解放以后，东北人民政府接收了许多敌伪产业。1949 年 5 月，这些企业首先改为国营，并成立了会计部门，进行了资金清理的工作^①，为我国企业的会计开创，迈出了第一步。在这个基础上，1949 年 11 月重工业部召开了企业经理及财务会计人员会议，讨论统一会计科目和会计报表问题，通过并颁

^① 马卡洛夫：《中华人民共和国国营企业的会计核算》，《工业会计》月刊，1953 年第 7 期，第 120 页。

布了统一会计科目，以后又吸收了大连和东北的经验，拟定了中央重工业部所属企业及经济机构的统一会计制度^①。这样，重工业部的统一会计工作，就跑在其他部门前边了。

1950年3月9日，中央人民政府政务院发布了“关于草拟统一的会计制度”的命令^②。命令认为：会计制度的紊乱不仅难于贯彻经济核算制的推行，且使经济活动的计划与领导也感到困难。因此，责成中央各主管企业部门，分别拟定统一会计科目草案及其说明并规定所属企业及经济机构适用的账簿单据式样，送交财政部，由财政部设置的会计制度规章审议委员会，对统一会计制度草案，加以审查，然后将草案及审查意见书送财政经济委员会批准。与此同时，在财政部成立会计制度处，领导会计的改革工作^③。会计制度规章审议委员会是由各经济部门的会计人员、会计界的知名学者组成的^④。这时，苏联专家维纽阔夫已到财政部^⑤工作，审议委员会在审议这些制度时，经常征询苏联专家的意见，并尽可能地采用苏联的经验^⑥。这说明中央人民政府对中国的会计工作一上来就十分重视对苏联的学习。

根据中央的规定，重工业部于1950年召开了会计会议^⑦。遵照财政经济委员会的指示，将拟定的《中央重工业部所属企业

① 祁田：《介绍中央重工业部所属企业及经济机构统一会计制度》，《新会计》月刊，1951年创刊号，第3页。

② 同①第16页，又《新会计》月刊第一期，第32页，财政部会计制度处的文章。

③ 《工业会计》月刊，1953年第7期，第16页马卡洛夫文，又余肇池：《国营企业会计》，1952年版，第17页。

④ 同③，又余文第20页。

⑤ 《工业会计》月刊，1952年第11期，第4页社论。

⑥ 《工业会计》月刊，1953年第7期，第16页马卡洛夫文。

⑦ 同⑥。

及经济机构统一会计制度》送财政部审议修改，再经财政经济委员会批准，自1950年7月1日起试行^①。这是新中国成立后颁行的第一个统一会计制度。它对以后40多年的企业会计制度的某些基本方面，具有典型的意义，值得我们特别注意。特别是以下各点：

1. 为了保证基本建设资金和基本业务资金各自用在它们的规定方面，根据这个制度总则的第十条，基本业务和基本建设的经济事项，是从凭证到报表，各自严格划分，用两套独立的会计账目来处理的^②。并严禁双方资金的互相流用。这种办法，为今后40余年的企业会计，树立了规范。

2. 这一制度共分八个部分^③，分别为：总则、会计报表、会计科目、会计业务处理程序、会计簿籍、会计凭证、会计组织系统图和附则。

总则部分计14条，实际上成为以后40余年各项会计制度的理论构架。特别值得注意。总则的第二条说“本制度规定以企业机构为独立计算盈亏之会计单位”；第三条说“本制度规定会计组织在所有机构中，不得掺入及被掺入其他职能系统”。这可说是对会计实体公设（postulate）的具体规定。总则第四条说：“会计年度以每年一月一日开始，至十二月三十一日终了”；第五条说：“每一会计年度，各机构应办理决算一次，每一会计季度及月度应办理结算一次”，这是对会计分期公设的具体规定。总则第六条说，“本制度规定以人民币为记账本位，其原始凭证为

①② 祁田：《介绍中央重工业部所属企业及经济机构统一会计制度》，《新会计》月刊，1951年创刊号，第3页。

③ 见《中央人民政府重工业部所属企业及经济机构统一会计制度》（1950年颁）。

他种货币或单位者，应折成本位币记账。”这可说是对货币本位公设的规定。以上说明了，在目前国际通行的四项会计公设中，除继续经营一项未见明文外，其余都规定在制度里了。

又总则第七条说：“账目登记，应遵守复式簿记之原理”。第八条说：“一切会计事项之处理准则，应以权责发生制为会计基础”。这些规定都和当代国际会计的惯例一致，并且也为其他各企业主管部门以后所订的制度所遵守^①。

是否采用借贷记账法？总则未见明文，因为当时曾有人主张采用收付记账法^②。但从这个制度的会计科目说明、账簿格式和分录举例各部分看，毫无疑问，是采用借贷记账法的。

目前通行的会计各原则，除第九条规定：“各项资产之计值，应以原价为准”一条符合实际成本原则以外，其余如一致原则，配比原则，稳健原则，收益支出与资本支出划分原则等等，这一制度中均无明文规定。这是因为，这个制度是 1950 年规定的，不能不受当时国际会计发展水平的限制。今天我们熟知的这些会计原则，从当时国外的会计水平看来，也还在议论纷纭之中，是不十分明确的。

一句话，本制度总则部分的各项规定，都是我国解放后 40 余年来会计工作所依据的标准，也都符合国际会计的要求，丝毫没有因为我国改行了社会主义制度而减少其作用。它们，既可以为资本主义制度服务，40 多年来的事实证明，它们也可以同样有效地为社会主义制度服务。

① 余肇池：《国营企业会计》，第 20 页末。

② 《新会计》月刊，1951 年第 2 期张道传、朱家珍文和第 3、4 期夏高波文所提的章乃器在各大报刊上发表的文章。章乃器主张的“现金收付单式记账法”最早发表在 1950 年 1 月 29 日上海《大公报》上。

3. 这个制度的会计报表部分规定，会计报表分主要报表及辅助报表两种。主要报表除资产负债表以外，还有现金收支表及成本计算表等 4 种，一共 6 种^①。

资产负债表格式如下（见表 1-1）：

表 1-1

机 构 名 称

资产负债表

格式：资一

年 月 日

资 产	期末数	期初数	增减数	负 债	期末数	期初数	增减数
固定资产				净值			
土地				固定资金			
房屋及设备				减：备抵固定 资金			
减：折旧准备 ——房屋 及设备				流动资金			
.....				本期盈亏			
.....				累积盈亏			
…（按固定资产类 总分类账会计科目 填列）				非常损失			
流动资产				固定负债			
库存现金				拨入零星资本支出 基金			
银行存款				拨入大修理基金			
.....							
.....							

^① 《重工业部统一会计制度》，第 2 页。

续表

资 产	期末数	期初数	增减数	负 债	期末数	期初数	增减数
…（按流动资产类 总分类账会计科目 填列）				…（按固定负债类总 分类账会计科目填 列）			
其他资产				流动负债			
维护费用				银行透支			
拨出维护费				应付票据			
……				……			
……				……			
…（按其他资产类 总分类账会计科目 填列）				…（按流动负债类总 分类账会计科目填 列）			
				其他负债			
				预收收益			
				拨入维护费			
				……			
				……			
				…（按其他负债类总 分类账会计科目填 列）			

主管 会计 覆核 制表

- 说明：A. 本表根据总分类账内资产负债类各科目编制之。
- B. 各抵销科目如折旧准备等，均应列于其相当科目下增减之。
- C. 增减数为期末数与期初数比较后之增或减数额，减少以红字填列。

上表显然是按照：“资产 = 负债 + 净值”这一公式来结构的。

净值，主要包括国家投资及企业盈亏两个部分。按照重工业部的统一会计制度，国家投资按“固定资金”、“流动资金”两项