

資產負債表 結構原理

阿發那西也夫著

生活·讀書·新知三聯書店出版

資產負債表結構原理

阿發那西也夫著

人民大學研究部編譯室譯

版權所有
生活·讀書·新知三聯書店出版
北京東總布胡同10號

*

1951年4月北京第一版
1953年9月北京第二次印刷
31''×43''1/32·96,000字·總號1019·分號Q569
5,001—8,000冊·定價4,700元

*

·發行者·
新華書店

A. A. АФАНАСЬЕВ:
Принципы построения бухгалтерского баланса
Госфиниздат, Москва, 1948

本書根據莫斯科國家財政書籍出版局一九四八年俄文版本譯出。

序

真實資產負債表的結構，在蘇聯已經不成爲問題了。社會主義經濟制度，給會計開闢了編制正確反映企業資金再生產的資產負債表底一切可能性。資產負債表的粉飾和偽造是資本主義條件下的典型現象，這些現象對蘇維埃經濟是無緣的。

雖然如此，而大大的提高我們社會主義企業資產負債表的信憑性底任務，仍是不可從日程上除去的。關於1946—1950年恢復與發展蘇聯國民經濟的五年計劃底法令要求：『提高利潤和國民經濟中經濟核算的意義，使其成爲生產增長底額外刺激』。如所周知，會計核算是正確組織經濟核算制底重要條件之一，而資產負債表和成本計算則是主要的經濟核算憑證。每個企業所編造底可靠的資產負債表，及財政信用機關對所提之資產負債表的質量行以詳細檢查，是鞏固經濟核算制底最重要條件，因爲資產負債表的誤算會削弱盧布的監督，並將打亂與國家預算間建立正確的經濟底相互關係。

蘇維埃會計人員，必須以進一步提高資產負債表的質

量，來保證工人羣衆中的新愛國運動——爭取動員內部後備力量，爭取企業營利工作，爭取超計劃積蓄等運動，以便不僅在年度的資產負債表指標內，而且在每月的資產負債表指標內，正確地測量出蘇維埃愛國者在生產營利鬥爭中的成就。

本書是敘述社會主義企業底會計資產負債表結構基本原則及保證資產負債表信憑性底條件的。首先，把資產負債表的經濟內容規定爲主要的經濟核算的憑證；其次，闡明社會主義經濟條件下的資產負債表底鑑別性；研究與正確劃定企業費用任務（這是精確的成本和可靠的資產負債表利潤底必需條件）有關的資產負債表各科目的估價問題；並且最後，規定編製真實資產負債表的一般原則及由此而來的資產負債表的檢查和審核任務。

本書是以企業和主管部門會計領導工作者，及在會計核算方面的經濟學者和科學工作者爲對象的。

讀者對本書所有一切意見和建議，可逕投莫斯科車爾尼雪夫斯基街七號，蘇聯國家財政書籍出版局。

作 者

目 次

第一章	資產負債表底經濟內容	1
第二章	資產負債表底鑑別性	36
第三章	資產負債表各科目底估價原則	53
第四章	按週轉階段正確劃定支出是實際成本和 準確資產負債表利潤底條件	73
第五章	流通領域內費用的劃定	92
第六章	生產領域內費用的劃定	101
第七章	資產負債表真實性底條件及其審核任務 ...	121

第一章 資產負債表底經濟內容

一 經濟核算和資產負債表

蘇維埃的資產負債表底經濟內容，它的構造及鑑別性（Познавательные свойства），如不與作為特殊的社會主義經營方法的經濟核算制聯繫起來，是不可能被闡明的。

弗·依·列寧曾經寫道：『我想，托辣斯和企業之被建立在經濟核算制上，正是爲了要它們自己保證，完全保證自己底企業不受損失。』[●]

在列寧底著作蘇維埃政權底當前任務中，對經濟核算制和由此而來的核算底任務，給予了深刻的理論根據。

一九三一年六月二十三日，斯大林同志在經濟工作人員會議上的演說中指示道：『在我們的許多企業和經濟組織中，由於事務管理底浪費，使經濟核算制底原則被破壞無餘。許多的企業和經濟組織早已停止了計算、成本核算和編製有正確根據的收支對照表，這是事實。許多的企業和經濟

● 列寧全集，第二十九卷，第四二〇頁。

組織早已忽略了「節約制度」、「減少不生產的支出」、「生產合理化」等概念，這亦是事實。①

經濟核算制底貫徹和鞏固，是與加強工業內部積蓄底任務結合着的。斯大林同志以簡明的敘述指出了解決這個任務底具體途徑：「……爲了這個就要怎樣辦呢？就是要求消滅浪費，動員工業內部底資源；在我們所有的企業中貫徹並鞏固經濟核算制，有系統的減低成本，無例外地在一切工業部門中加強工業內部底積蓄。」②

誰都知道，在蘇聯，生產資料是社會主義的公有財產。國家的國民經濟計劃決定並指導着國家底經濟生活。

實現——每個企業在自己的部門內——共同工作中的規定部分的各個企業，執行着統一的國民經濟計劃。

國家確認企業有其固定資產，並分給它們以完成生產計劃所需數量的流動資產。企業底自備資金和借貸資金要嚴格地劃分界限。在這時，經濟機關對交給它們的固定資產和流動資產底最大限度的有效利用，以及對這些資產底保管和補充負有直接的責任。

國家計劃是經濟核算制底基礎。各企業在課與的計劃範圍內保有業務的獨立性，以保證它們在經營上表現創造性和機動性。企業用物質資源來組織生產底供應，編制自己的工作幹部，實行最合理的生產組織方法，並銷售自己的產品。

① 斯大林著，新的環境和新的建設任務，一九三二年版，第二五頁。

② 前書，第二六頁。

按照經濟核算制，企業得保有自己的資源，享有與其締約人的相互關係間的法人權，並負責利用全民財產中委託其運用的部分。經濟核算制應揭露企業底面貌，促進生產的合理化及正確組織推銷與供應，同時並喚起對官僚主義和懶惰偷閒分子的反擊。

企業的資金週轉

每個社會主義企業，在自己的營業中是和其他企業（供給者，需要者）聯繫着的。因此，國家預付給各企業的資金底週轉，是互相交錯，彼此規定和制約着的。並由於這種有計劃的、有組織的交錯，而構成了社會總生產基金底運動。

以固定資產和流動資產的形式，投入到各種經濟核算制的企業中的社會生產基金底各個部分，都是作為預付價值（Авансированная стоимость）出現的：它們之所以具有價值，是因為在它們本身體現了社會必要勞動；它們之所以是預付價值，是因為由於企業完成了生產計劃，而這些資金則必定是再生產的，同時是帶有積蓄的擴大再生產的。這就是經濟核算制底基本原則。

由國家預付的資金（固定資產和流動資產）；在它具有價值時便以貨幣計價，而表現於一定的貨幣額中，這個貨幣額的總體則構成企業底法定基金（Уставный фонд）。

在企業執行課與它的生產綱領底進程中，這些資金不斷地在週轉，並經過週轉底各個階段。

在企業實現購貨業務底過程中，貨幣資金轉化為物質的有價物。這個轉化是發生在流通領域之中，於是構成週轉

底第一個階段。

然後，原料和指定為工資的貨幣資金一齊投入生產，相當於生產過程中耗損（折舊）的那部分固定資產的價值也記入於生產。在生產中，生產資金底使用價值轉移於產品，並創造出新的價值。在生產過程中，資金是處在週轉底第二個階段。

生產過程底結果得到了成品——商品。商品賣為貨幣——週轉底圓周便合攏了，於是預付價值又重新回歸到原來的貨幣形式。週轉底最後動作發生於流通領域之中——這是週轉底第三個階段。

在生產底物質因素和人的因素之合理運用的條件下，於生產過程中創造出剩餘的產品，這種產品藉助於商品底銷售而變現，於是形成利潤。結果，在商品銷售之後，預付價值又回歸到以利潤豐富了的增大數額的貨幣形式。

資金之逐次運動底全部循環，從它的預付起，到回歸原來的形式止，就是資金週轉；不能把這個運動看作為單一的循環，而應看作為繼續不斷的過程，這種運動稱為資金流轉。

資金週轉，按其本身性質，是要求在一定的期間內把資金固定於週轉底各個階段之中：固定於生產資金的形式，固定於商品形式，固定於貨幣準備形式。由於生產過程是不斷進行的，而這些預付資金就同時存在於所有這三個形式裏，並且其中的每個形式都是依次地由一個形式轉入另一個形式。

馬克思根據價值和在預付資本的再生產底實物因素中來識別預付資本底再生產；馬克思關於週轉底三個形態的

學說，正如我們以下所要觀察的，對資產負債表各項底評定問題，有着極密切的關係。

在時間上，資金週轉是連續進行的：在生產領域中，資金逗留底連續性構成了生產時間；在流通領域中，即在它的兩個階段中，資金逗留底期間，構成了流通時間。預付資金通過週轉圓周的全部時間，等於生產時間和流通時間底總和。

假如，資金沒有故障地從一個階段轉入另一個階段的話，則資金週轉可正常進行，某一階段上的資金底停滯，會相繼引起全部週轉中的停滯。

預付資金底數量和週轉時間之間存在着直接的關聯：週轉時間越延長，則繫於週轉中的資金總額越大；相反的，加速週轉就可從週轉中騰出資金，這乃是內部資源底動員形式。

因此，由擴大社會主義再生產底利益出發，組織企業資金週轉底領導思想，應考慮資金運用中之最大限度的節約，以及在各週轉階段中儘量加速資金底運動。

不能膚淺地和機械地來看資金週轉，認為它祇是從某一個形式到另一個形式的資金更迭或轉化（變形）。資金週轉常常由再生產過程底社會形式脫離，這句話對於資產階級的著者來說是很典型的。多於別人屢次提到「週轉」這一字樣的依·歇爾（И. Ипп）教授，認為週轉不是私人資本的運動，而是「經濟財物底週轉」，「財富底週轉」，在這種週轉中，「各個有價物資」從某一個形式轉入另一個形式，並回歸到原來的形式。類似這樣的、不科學的資金週轉底解釋，

有時亦滲透在蘇維埃的會計著作裏。●

當聯系資金週轉而談論流通底路線時，那麼這些詞句——就不是太逼真的表現；資金週轉底概念，應當與活動的人——生產參加者底合理的經濟活動聯接一起。企業中的預付資金，是通過國家預算和信用機關實行資金供應和信貸底複雜職能。

再者，預付資金底最初變形——預付資金從貨幣形式變為生產資金——意味着企業底多數的進貨機構和倉庫機構底活動。生產資金轉化為商品和新價值底創造，意味着千百萬工人、技師、工程師底合目的的勞動。

最後，藉利潤而豐富了的預付資金再回歸到貨幣形式，是產品銷售底財務機構和推銷機構底活動。企業底每個工作人員，在週轉的每個環節中（在倉庫裏，在生產中等等），可以而且應當促使資金運用底節約和資金運動底加速。所以為了經濟核算制底鞏固，在企業底廣大的工人中宣傳生產節約思想是很必要的。

經濟核算制和盧布監督

以盧布來有效的監督計劃的執行，乃是經濟核算制之牢不可破的特性。

-
- 例如，有些人硬說資金週轉只反映於資產負債表資產帳戶範圍內的核算中。然而，資金週轉這一概念，包括資金底預付過程和它在週轉圓周上的變形（轉變），包括剩餘產品底創造和它變為利潤底形式，最後，還包括利潤底運用（分配）。所以資金週轉，正如我們以後將要看到的，是包括資產負債表底所有科目的。

從理論經濟的觀點來看，經濟核算制底本質是在於經營活動底費用和成果應用同一量度來測定。企業按照國家規定的價格銷售自己的產品。這個價格，歸根到底是用於商品生產的社會必要勞動底貨幣表現。檢查經營活動，係根據企業如何把自己用於產品底費用安排在規定的出廠價格中；假如在某企業裏，生產費用超過表現在商品價格中的社會必要費用底水平時，那麼這個企業在銷售自己的商品時就要忍受損失；而相反地，生產費用的降低，就保證企業在銷售商品時能獲得多額利潤。以澈底革新的形式發生作用的價值規律，就是這樣被應用在蘇維埃的經濟領導中。

財政家們通常都強調財政與信用槓桿在以盧布監督經濟核算制企業組織中的作用。

在保衛社會主義財產中，在測定成本及作為基本的經濟核算指標的財務成果中，會計家們賦與核算以很大的監督意義。

統計學家指出藉統計方法所構成和研究的經濟指標在監督經濟核算制企業工作中底重大作用。

所有這些都是絕對正確的。但是，也應當強調：藉經濟核算企業之資金供應和信貸的有效機構才能保證經濟核算制中的盧布監督。所以企業在其支付能力中所顯示的財務狀況，是反映經濟核算底成績和破隙的最敏感的晴雨表。但決不能忽視技術——生產指標底意義，而應當注意：正是財務狀況直接地和最尖銳地體驗到經營底領導——對於工資和購買原料等日常支出，企業是否有足夠的貨幣準備。

企業底支付能力，是有賴於日常的貨幣收支底相互關

係。這個相互關係愈妥恰，則銷售的範圍就愈大，資金底週轉就愈快，生產費用也就愈低。因此，週轉底收益性和速度主要地確定了企業底財務狀況。相反的，低劣的生產品、由於浪費的損失、資金週轉底緩慢都不可避免招致財務上的困難。企業要想使自己的財務健全，除了精密地從事於經濟核算制底鞏固之外，是不能找到其他出路的。這裏也就說明了盧布監督經濟核算制企業工作底作用。

企業中經濟核算制底組織

企業之過渡到經濟核算制，應具有許多組織的條件和措施。我們列舉其最主要者如下：

1. 以技術和經濟的定額所建立的技術生產財務計劃 (Техпромфинплан)。

從經濟核算制底觀點看來，高度有效的利用（這可由成本底水平中看出）物質——技術的和勞動的資源是編製技術生產財務計劃的領導思想。因此，成本是一切技術——經濟核算制底樞紐。減低成本和提高收益底計劃——這不是技術生產財務計劃底孤立的因素或部分，不是經濟學家匆忙編製出來的表格。實際上，成本底計劃工作是和技術生產財務計劃底整個體系不可分離地聯繫着，它是在計劃底全部章節和構成因素底研究中被實現的，並貫通着工程師和經濟家——設計家們底設計和核算工作。實行經濟核算的成就首先是決定於計劃底完整。就會計自己這方面來說，應檢查技術生產財務計劃底執行，在自己的記錄中運用計劃底指標，在計劃底不同的指標中供給評定企業執行計劃的

成就底材料。所以核算底質量亦有賴於計劃底完整。

2. 分與企業以自備流動資金，並允許它有權在國家銀行中設立自己的往來帳戶。

自備流動資金的撥付規程，是於一九三一年七月二十三日由蘇聯勞動國防會議所規定，因而已有十六年之久（因此書係一九四八年所著——譯註）。

這個決議制定了自備資金和借貸資金之利用條件的區別。自備流動資金底形成是靠國家預算的撥款（直接地或通過有關的總管理局〔Главк〕），但也有賴於企業底利潤。至於借貸流動資金底正常來源——則是國家銀行底信貸。

固定資產（例如，用於取得設備，用於基本建設）和流動資產底撥款是有嚴格劃分的。如將流動資產用於投資，則被視為破壞財政紀律。

保證生產所必需的原料、生產和輔助的材料、燃料、半製品、在製品底最低儲備量，以及成品、商品和來年投資底開支，便是企業所需要的自備流動資金量。經常繫於週轉中的最低的流動資產的總額稱之為定額（Норматив），這種總額是由上述來源所撥付的。●

- 受季節限制及因時間變動的流動資產底需要量超出經常最低額（定額）底限界時，則由國家銀行底特殊短期信用支付之。

除掉季節性的貸款以外，國家銀行還給企業以待運貨物作抵押的貸款和臨時需要的貸款。待運貨物質押貸款之所以必須，是由於資金被佔用於流通領域之中；只有在庫成品是包括在定額之內，並且是由企業底自備資金項中來支付的。

臨時需要貸款，是在資金週轉中發生故障而又不是由於企業自身的原因的情況下撥付的。例如，由於卸運貨物中底運輸困難等。

由此可見，國家銀行底信貸是特殊的，定期的，並且是以實際有價物作抵押來撥付的。

握有自備流動資金和在國家銀行中設立自己的往來帳戶底權利，賦與經濟核算的企業以必要的業務上的獨立性，來保證它的經營主動性。

3. 與供給機關和產品的消費者的經濟合同。

企業以經濟合同形成了定貨和供貨的相互關係。合同中確定執行經濟協定底條件，也就是指出：一、商品底數量、種類和全部內容，二、商品底質量，三、完成的期限，四、價格，五、執行底擔保或違反合同的制裁（各種罰款，損失賠償）。

合同本身表現了各個企業間之有計劃的有機聯繫，並加強企業執行自己計劃的責任感：在締約的雙方間建立以盧布的相互監督。經濟合同對實現供貨人及購貨人間的清算底日常核算的會計有着密切的關係。

4. 對優秀經營成果底物質刺激。

經濟核算制確定了企業對完成計劃任務和國家交給它的資金底再生產底責任，並形成了企業底全體人員對工作底經濟成果底物質關懷。關於一九四六——一九五〇年蘇聯恢復和發展國民經濟的五年計劃底法令，規定了系統地提高獎金在工人、技術—工程工作人員及職員工資中的意義的任務。關於這一點，有極重要刺激作用的，是根據一九四六年十二月五日蘇聯部長會議底決議所構成的企業經理基金。經理基金的設立，是爲了加強經理在執行生產綱領、減低成本及完成利潤計劃等事業中底主動性和責任感。

構成經理基金底必要條件是在於：一、產品出產，二、成本減低，三、利潤計劃的完成情況。

利潤是經理基金的構成來源，但是在那些不能用計劃來預測利潤的企業裏，則減低成本的節約是構成經理基金的來源。

在各種工業部門，從計劃利潤中或從減低成本底節約中提2%到4%（而某些企業例外，提10%），從超計劃的利潤中或從超計劃的減低成本底節約中提25%到50%（還有例外，提75%）作為經理基金。

由上述後一種方法構成的經理基金的50%，是用於擴大生產和超計劃的建設以及住宅基金底補充，所餘50%的基金，是用於改善勞動人民底文化生活的設施上，包括個人獎勵在內。

爲了經理基金底正確構成，則每季的和年度的資產負債表必須反映出真實的利潤，而成本計算則必須反映出精確的產品成本。

5. 財政系統和信用系統以盧布監督企業遵守經濟核算制的原則。資金供應和信貸的特性，是要求根據資產負債表的材料經常地調查企業資金底再生產。當企業違反了財政核算紀律的時候，財政機關和銀行就可以運用各種形式的制裁。

6. 企業之過渡到有獨立的資產負債表。企業之成爲經濟核算制的單位，是和它過渡到有獨立的資產負債表同時並進的。

遵守經濟核算制底原則，就是說：經濟核算的企業，在執行所課與的生產綱領時，必須有計劃地對國家所交與它的資金進行再生產。有計劃的資金再生產，首先是要求有盈