

会计知识丛书

会计理论问题

方正生 著

科学技术出版社

会计知识丛书

会计理论问题

方正生 著

37956

责任编辑：庞兴忠

会计知识丛书

会计理论问题

方正生 著

天津科学技术出版社出版、发行

天津市赤峰道130号

新生印刷厂印刷

850×116毫米1/32

印张0.00

字数190000

1989年5月第1版

1989年5月第1次印刷

印数：1—10,000

ISBN 7-5308-0730-7/F·29 定价：3.08元(X)

序

会计是一门应用性和实践性很强的科学。在我国，会计界的同志正为深化会计改革，建立一套具有中国特色的、适应有计划的商品经济要求的社会主义会计理论与方法而奋斗。毫无疑问，我们的努力决不能离开我国的会计实践，特别是会计改革的实践。但在实践过程中，人们的认识不应停留在感觉阶段。“感觉只解决现象问题，理论才解决本质问题。”因此，认真研究会计理论，对于推动我国的会计改革和发展会计科学，都有深远的意义。

人们都承认，包括会计学在内的各门科学，都具有继承性。承认科学的继承性并不意味着后来的科学家对前人的理论知识只能萧规曹随，不敢越雷池一步。恰恰相反，科学的继承性要求后人应把前人已获得的成果作为探索的起点，有所突破，有所创新，把科学继续推向前进。

可喜的是，今天在我国会计学界，一批有才华有成就的中青年理论工作者正在崛起。他们以马克思列宁主义为指导，紧密联系中国改革开放的实际，为建立社会主义的会计理论进行有益的探索。有的人虽长期默默无闻，但刻苦钻研，治学严谨，成果突出。方正生教授就是其中一位佼佼者。从六十年代起，方正生同志还是一位年青的大学生，就决心献身于会计教学与研究事业，刻苦学习和钻研会计基本理论。此后二十多年，他的研究对象，遍及于会计基本理论、基本方法、会计工艺设计、财务管理、成本管理和外国会计等各个方面。在许多问题上，方正生教授都敢于提出自己的观点和新的设想，或是提出新的命题，使人感到很有新意。

由天津科技出版社出版的《会计理论问题》，收集了方正生教授从1977年到1987年的著作（文章、讲话）20篇和译著3篇，是一本足以代表他的研究成果和学术观点的文集。我仔细读了本文集的初稿，感到：它不仅具有较高的学术水平和现实意义，更重要的是：其中许多文章所表现出来的探索精神，将有助于推动我国会计理论的研究和会计科学的繁荣。为此，我欣然命笔，特作此序。

葛家澍

1989年6月

卷首寄语

会计理论是对会计的实践及其发展问题的本质、一般规律、基本原则和基本方法，所进行的总结、探讨、研究与认定，是人们对会计的系统化了的理性认识。理论的意义在于认识实际，探索规律，指导实践。

事物（实际）是客观的。但人们对其本质的认识，由于主观和客观的许多原因会产生误差，而且人们对事物本来面目的真正认识，对规律、原则和方法的探求，要做到尽可能的准确与完善，需要有一个过程。这种过程只有在和谐融洽的气氛与谅解宽容的环境，由理智的互相讨论，互相启迪，互相补充，进行最积极最活跃的信息交流，才能使理性认识较好地反映实际，并使之符合客观规律。同时，事物又是不断运动和发展的。因此，理论没有尽头，但它的形成与发展，在相对应的环境和时代，可以产生灿烂夺目的光彩，可以带来无穷的价值。

理论的研究，必须紧密联系实际。只有这样产生的理论，才最有生命力，才最为大众欢迎。

前 言

为便于探讨和研究会计的实际及其理论问题，我将1977~1987年所写的文章和讲话收集了20篇和译文3篇（有的是给研究生讲课的大纲）整理成册，其中大部分已发表过。由于是一本探索性的纲要文集，所以文章基本保持写作年代的本来面目，以便读者了解这些观点的产生背景和研究过程。文中的基本看法，仍是我自己到现在为止还未能改变，并觉得都是有一定现实意义的观点和设想。

文集是从实际出发，按照会计理论的结构，对会计的含义、基本概念、对象、方法和实际工作中若干问题提出的一些不同的观点和设想。这些观点和设想，有的甚至冲击了传统的认识和作法。如：对资金本质的认识，对成本计算基本方法陈见的质疑与新命题，对“货币时间价值（Time value of money）”的否定与修正，对现行工业企业生产成本、产品及作业价格总值和企业净收入核算的评论与设计，对工业公司财务管理体制及其核算的设想，等等。

出版这本文集，我渴望与同行与实际工作者交流讨论这些观点与设想，并借以提供给在这些方面有决策条件的会计师、高级会计师和总会计师参考。也许这些想法陋拙，但我愿抛砖引玉，与大家一道求索，为建立有我们自己特色、风格和现代的会计理论与会计方法，为寻求最有效的方式加强对经济的综合管理、争取最佳的微观效益和宏观效益而努力。

我的着笔，以下为铭：

“删繁就简三秋树，领异标新二月花。”

方正生

1988年12月

目 录

第一部分 会计的含义、地位和作用问题

现代会计和现代会计管理

- 会计是经济最集中的管理和提供信息的方式…………… (1)
- 会计与商品制度、货币交换的关系…………… (3)
- 会计与财务的区别和联系…………… (7)
- 社会主义会计的概念与内容…………… (9)
- 会计在社会主义建设中的地位和作用…………… (13)
- 完善经济责任制必须加强会计工作…………… (18)

第二部分 会计基本观念问题

- 会计的假定、原则和处理基础…………… (27)
- 新的经济(会计)范畴
- 成本计算组织形式、资金周转价值…………… (33)

第三部分 会计对象问题

- 社会主义的资金和资金运动…………… (35)
- 三个会计方程式的内在联系(一)…………… (61)
- 三个会计方程式的内在联系(二)…………… (66)

第四部分 会计的工艺、方法与设计问题

- 会计科目的实质与技术…………… (72)
- 差异帐户的使用设计…………… (74)
- 记帐方法研究…………… (75)
- 会计核算工艺的设计…………… (78)
- 工业企业生产成本、产品及作业价格总值和企业净收入
的核算…………… (90)
- 工业公司的财务管理…………… (99)

第五部分 外国会计及其应用问题

成本性态及其一般应用..... (118)
机会成本..... (124)
质量成本与质量成本管理..... (126)

附录:

成本—效益分析

..... (英) D·W·皮尔斯 (130)

通货膨胀会计..... (美) 汤玛斯、贺托、康伯尼 (223)

会计理论的挑战与无止境的工作

..... (美) 阿麦德 贝可尼 (232)

第一部分 会计的含义、地位 和作用问题

现代会计和现代会计管理

——会计是经济最集中的管理和提供信息的方式

随着国民经济发展和加强经济管理的要求，不仅会计系统而且其他系统也都在研究会计与决策、会计与管理、会计与效益、会计与信息等问题。而研究这些问题的前提之一，就是要对现代会计有一个正确的认识。如果发生认识上的偏差，研究就缺乏基础，结论也就谈不上可靠。

既然命题是现代会计，就会有古代会计和近代会计。从一般意义上讲，古代会计就是记帐、算帐，亦即过去人们所说的“帐房先生”、“帐房师爷”；近代会计，随着经济、科学技术和人们认识的发展而发展，则具有一套完整的方法体系，即有一套完整的会计核算、会计分析和会计检查的方法，而现代会计不仅具有这一套方法体系，而且直接介入管理，参与生产经营的决策和规划，并且运用现代管理工具、高等数学来进行财务成本的预测、分析和控制。因此，从相对意义上区分，现代会计具有三种系统的性质：

1. 现代会计是一种经济核算系统。经济核算系统一般包括三个方面，统计核算系统、业务核算系统和会计核算系统。所谓系统，是指由若干相互依赖和相互作用的单元或因素组合而成，具有特定功能的有机体。它有三个特征。即：层次性——可以互成系统；独立性——可以自成系统；功能性——每个单元总是具

有一定的特定功能。所以按系统论的观点，系统各部分都是重要的，没有什么重要不重要的区别。这并不排斥一定时期一定条件存在的主要问题，要解决的主要矛盾。从经济核算的大系统来看，业务、统计和会计三个系统在整个经济核算中都是重要的，缺一不可，缺一就不能达到特定的最优功能。但都有自己的特点。会计核算系统不同于其他核算系统，仅只考核某些指标或只是考核总体的大量现象，在商品、货币经济存在的条件下，而是对能以货币表现的经济活动，进行连续、系统、全面与综合的核算。

2. 现代会计是一种经济管理系统。会计之所以产生，是以物质资料生产为基础的。有生产就会有会计，就要有会计。因为要知道生产的所获、所耗以及所剩。这就不仅要通过会计系统进行核算，而且还要通过会计系统进行管理。《周礼》中就有说明：“以逆群吏之治，而听其会计”。马克思也曾指出：会计是“对过程的控制和观念的总结”。《中华人民共和国会计法》对此也有肯定条款，第一条就明确指出：会计有维护国家财政制度和财务制度、保护社会主义公共财产、加强经济管理、提高经济效益的作用。

3. 现代会计是一种信息系统。所谓信息系统，是指对数据的收体、处理、储存、检索和传递的单元。会计就是这样一个单元。单据的集中就是对数据的收集，编制记帐凭证就是对数据的处理，登记帐本就是对数据的储存，帐户、帐本、报表和整个会计档案的目录就是数据的检索问题，报表的报送就是数据的传递。如果会计实现电算化，这种系统的功能就会更为可观。

正因为现代会计具有这三种性质，所以我们说：现代会计是对能以货币表现的经济活动，进行连续、系统、全面与综合地反映和控制，是经济最集中的管理和提供信息的方式。

现代会计的概念，就是以实践的会计工作来进行抽象概括

的。既然如此，为什么还要提出会计管理的问题？原因是要人们改变对会计认识的传统看法，明确现代会计的内容，充分发挥会计的作用。从这一点出发，所以又提出会计管理问题和现代会计管理的概念。

什么是现代会计管理？现代会计管理是运用会计的职能、方法和手段，对能以货币表现的经济活动所进行的预测、决策、计划、控制、核算、分析和检查。

由此可见，现代会计与现代会计管理并没有什么质的不同，只是就当前人们对会计的认识仍有偏差，经济体制改革顺利进行和经济建设发展的要求，从不同的角度提出来的。

(1985)

会计与商品制度、货币交换的关系

会计是利用货币形式对生产经营进行考核管理的工具。对会计一般特征的这种认识具有一定代表性。这种把会计与货币看作依存关系的概念值得商榷。无论根据历史、现实或将来，这种结论都不利于总结、充实和完善会计的理论和实际工作的内容，禁锢了它的职能，夸大了货币对这方面的作用。会计与货币是什么关系？货币的出现归根到底是因为商品的产生和发展的结果。因此，会计与货币的关系，实质上是会计与商品制度、货币交换的关系。

马克思对会计的一般特征曾作过精辟的概括。他指出：会计是作为对生产过程的“控制和观念总结”^①。这明确地说明，会计是与生产直接相联系的，是生产不可少的一项连带的工作。因为，“在一切社会状态，人们对生产生活资料所耗费的劳动时间

^① 《马克思恩格斯全集》第24卷，第152页。

必然是关心的，虽然在不同的发展阶段上关心的程度不同”^①。即使在海岛上孤独生活的鲁滨逊，“不管他生来怎样简朴，他终究要满足各种需要，因而要从事各种有用劳动，如做工具，制家具，养羊驼，捕鱼，打猎等等。”“需要本身迫使他精确地分配自己执行各种职能的时间。”“他的帐本记载着他所有的各种使用物品，生产这些物品所必需的各种活动，最后还记载着他制造这种种一量定的产品平均耗费的劳动时间。”^②人类要生存，社会要发展，就必须生产，要生产就要对生产过程劳动时间的耗费及其产生的成果进行记录和计算。

在原始社会的远古时期，由于经济过程十分简单，生产没有剩余产品，人们是凭头脑记忆来对劳动、物品进行控制和总结的，到了野蛮时期的中级阶段，虽然生产力仍然不高，但有了剩余产品，这时人们为了控制总结生产，就产生了“结绳记事”，在树木和龟板上刻记符号。如我国古代，在甲骨文里就有了数码（记事和数码的产生，最初应是与物品数量、劳动时间、债权债务相联系），到了原始社会末期，随着奴隶制的产生和发展，社会劳动与私人劳动矛盾日益扩大，商品制度和货币交换就应运而生。这时出现了文字，数字的记载也就正式形成，使原始的会计雏形跨出了第一步。所以，周朝不仅出现了簿记，而且还设有“司会”（kuai）之职，“以逆群吏之治而听其会计”^③；西汉时期就使用了“计薄”，到了宋代，还设有“会计司”。

在这些社会形态里，有物物交换时期，有物物交换和物“钱”交换并存时期，商品制度和货币交换开始形成，封建赋税和地租也存在着物“钱”两种交纳形式。这时，会计就使用着物品、劳

① 《马克思恩格斯全集》第23卷，第8页。

② 同上书，第93~94页。

③ 《周礼·天官》篇，引自《周官新义》，王安石撰，商务印书馆1937年版第一册，第14页。

动和货币三种不同的量度来考察粮草、货物和银钱的收支。如我们见到西汉时期的：

贷放种粮帐：

户人索输 能田二人 口三人 田廿亩 + 口贷二石

户人青启 能田三人 口七人 田廿七亩 + 口贷二石七

斗^①

刍藁收入帐：

平里户刍廿七石

田刍四石三斗七升

凡卅一石三斗七升^②

商业经营帐：

九月九日付五翁伯筭二合，五十直百泉一 卅·凡百卅^③

赋税帐：

市阳 四月百九筭筭廿六钱二千八百卅四正偃付西乡偃佐
赐^④

其实，早在周朝的会计组织，就设有管物和管钱的“内府”、“外府”与“职内”、“职岁”、“职币”两条帐务处理系统。我们如果说这些都只是利用货币形式来进行反映和监督，就很难讲得过去，说这些不叫会计也可能更讲不通。也许有同志说：会计就是利用货币形式……是指商品货币经济高度发展的时期。即使这样，在资本主义社会，商品制度和货币交换发展到了高峰，会计虽然利用货币形式进行综合反映，但由于竞争的需要，他们对于实物数量、劳动时间的记录、计算和相互核对查考也是抓得很紧

① 弘一，“江陵凤凰山十号汉墓简牍初探”，《文物》1974年第6期，第82页。

② 同上书，第80页。

③ 同上书，第72页。

④ 同上书，第79页。

的，有时甚至超过用货币金额反映的程度。

在我国社会主义初级阶段，实行有计划的商品经济。商品制度、货币交换还不能不保留的今天，货币也仍是会计作为综合反映与监督生产经营的手段。会计虽然可以利用货币作统一的量度来进行一定的综合反映；但是没有设备、材料、产品等的实物数量，没有劳动的工作时间，或者说没有价值的承担物，想要进行货币形式的综合反映不可能，也没有基础。这不只是理论问题，在实际生活中也是不可能的，是没有的。在工业企业里，会计虽然使用总分类帐和资金平衡表等通过货币观念来反映企业生产经营的综合情况和财务状况，但属于会计的大量记载和计算还是在设备、材料、产品反映了实物量的会计凭证及其明细帐卡，以及它们收入、发出和库存表，按劳动时间计算的工资，产品按物资消耗量、劳动工时的成本计算，等等；在农业方面，会计还使用着实物日记帐、库存物资登记簿，和固定财产登记簿，以及由会计负责编制的产品分配计算表、预分明细表，等等；商业会计，也还存在着固定资产、低值易耗品、物料及用品和库存商品等等大量的数量计算和记录。这些都离不开实物、劳动和货币的三种量度来表现。因此，我们在说明货币形式对会计有综合反映作用的同时，也有必要强调实物量度和劳动量度对考查经济效果、印证综合反映的数字是一个不可缺少的基本条件。我们可以预料，即使到了共产主义社会不存在商品、货币的情况下，会计自然失去了货币形式，但它作为对生产过程的控制和观念总结这一属性是不会改变的。“在资本主义生产方式消灭以后……劳动时间的调节和社会劳动在各类不同生产之间的分配，最后与此有关的簿记，将比以前任何时候更为重要。”^①

所以，如果我们将会计说成就是利用货币形式对生产经营进行考核管理的工具，就会颠倒价值与使用价值的关系，抹煞会计

^① 《马克思恩格斯全集》第25卷，第963页。

的意义；同时，也否认了货币对会计的纵横作用的有限性。

因此，根据上述情况，我们对会计一般特征是否可作如下概括：会计是对经济过程的资源、耗费、成果进行连续、系统和全面地反映与控制。它是以实物数量和劳动时间为基本量度，在存在商品货币经济的条件下，并利用货币形式，作为对经济情况进行综合反映与控制的一种管理形式。

社会主义条件下，会计也可以这样概括，是利用劳动时间、实物数量和货币金额三种量度，对社会主义再生产过程的财产、耗费和成果，进行连续、系统、全面、综合地反映与控制，是多快好省地建设社会主义的一项重要经济管理活动。它以劳动时间反映经济中的人力耗费，促使劳动生产率的提高；以实物数量反映物资的进来、出去、使用和生产中的收获，促使增产节约运动深入持久地开展；以货币金额，综合地反映人力、物力、财力的变化和生产经营成果的状况，从而促使国家规定的各项经济技术指标的全面完成和超额完成。

因此，在商品制度和货币交换存在的条件下，会计是把由于商品制度带来的货币，作为对经济状况进行观念上的综合反映与控制的形式，商品制度带来的货币形式，只是为会计在这一历史时期对经济状况的综合考察提供了前提条件。我们不能把会计的一般特征说成就是利用货币形式对生产经营进行考核管理的工具。

(1977)

会计与财务的区别和联系

会计与财务的区别和联系，可以用古代训诂家的话来比方，“**对言有别，散言则通。**”

会计与财务如果相对地作为两种不同的分工和两门学科来说

是有区别的。区别在于：会计是侧重于对资金的反映和监督，财务是侧重于对资金的组织、运用和管理。虽然这样，但它们的对象都是资金及其反映的经济关系，这就必然使得它们相互联系。

从相对区别这一角度看，会计与财务的一般概念，我们可以这样理解：会计是对资源、耗费和成果进行连续、系统、全面地反映与监督。财务（在这里与财务管理作同义语）是对以货币表现的价值、价值变化及其产生的经济关系，进行有效地、科学地组织与处理。它们都有历史的继承性——技术性，但是它们也都有历史的制约性——阶级性。在社会主义条件下，会计是对社会主义再生产过程中的资金和资金变化进行连续、系统、全面和综合地反映与监督；财务是根据国家的方针、政策和规章制度，按照资金运动规律，对资金的筹措、使用、耗费、回收和分配进行有效的组织与控制，并正确处理由此而产生的经济关系。

国外这方面的看法如何？现就国外有代表性的美国的过去和现在对“财务与会计”的提法，提供一点资料，以佐参考。

财务与会计

贫瘠的财务总是与欠佳的会计分不开。

这两方面的问题，经常在思想认识上引起混乱。就财务学科与会计科学界线的划分而论，它不完全是学术问题，因为在许多公司会计部门和财务部门，人们常常相互踩着趾头；或者两个办公室在一个人的管理之下结合起来。

毫无疑问，在两个学科之间，有个渐渐明确的阶段。当我们讨论折旧率，降基金需求和商誉估价等等，我们通常会陷入冒犯会计领域的危险；另一方面，我们的会计朋友，特别是公证会计师们也毫不犹豫地介入财务领域。他们经常去劝告他们的委托人，去向银行以证券、契约和发行股票作担保的借款，行作样子的资本基金投资和红利的分配。然而，银行家、公司财务人员和