

F-220
Y48

资金运动会会计理论

——新战略会计学

易庭源 著



A0946951

中国财政经济出版社

导 论

——愿会计师都成“诸葛亮”

马克思非常赞许英国古典经济学家李嘉图的一句名言：“真正的财富在于用尽量少的价值创造出尽量多的使用价值。换句话说，就是在尽量少的劳动时间里创造出丰富的物质财富。”^① 谁能不断发展科学技术，不断提高生产力，谁就能用尽量少的价值创造出尽量多的使用价值，谁就越来越富强，否则，贫穷落后，古今中外，概莫能外。由此可知，价值与使用价值矛盾是社会发展的—对极为重要的矛盾，而且在再生产（生产、交换、分配、消费）过程中处处存在这对矛盾，特别是在知识经济时代，这对矛盾发展到了高峰。

怎样才能正确处理这对矛盾呢？

经济战场和军事战场一样，每个企业要有一个英明的元帅（总经理），要有冲锋陷阵的将士（科学技术人员、管理人员和生产工人），还要有一个善于运筹帷幄的军师（总会计师），运用各种信息，辅助企业总经理以市场为导向，以“低成本生产战略”（低耗高产）和“产品差异战略”（优质优价）为目标，指挥各责任中心互相配合，努力发展科学技术，不断提高生产力，随时随地正确处理价值与使用价值矛盾，就能保证每个企业蒸蒸日上，

① 《马克思恩格斯全集》，人民出版社，1974年出版，第26卷Ⅲ，第281页。

国家日益富强，人民日益富裕。

然而传统会计学是根据“资产 = 负债 + 所有者权益”公式双方增减变化，机械地阐明“记帐、算帐、报帐”方法，单纯业务观点，只能培养簿记员（帐房先生），起点太低；现在，要从客观会计对象出发，把财务会计与管理会计有机结合起来，发展为一门正确处理价值与使用价值矛盾的“新战略会计学”，以便培养千千万万的“诸葛亮”。

为此，要对传统会计学进行全面革新。

一、创立“价值与使用价值矛盾论——资本运动论”复式记帐原理

借贷记帐法是科学的，但当今全世界通用的“等式说”（平衡论）借贷原理不科学，它是脱离会计对象的“资产负债表——复式记帐——资产负债表”理论体系。

即根据“资产 = 负债 + 所有者权益”公式双方的价值，“同增”或“同减”，或一方“有增有减”的表面现象，作成“先借后贷，借贷平衡”的“标量”^①分录，不仅看不清甚至弄错资本运动方向，造成学习上的困难和混乱；而更严重的问题是，误认复式记帐仅仅是搞价值核算的，只知机械地、呆板地记帐、算帐、报帐，而不知尚有正确处理价值与使用价值矛盾的神圣战略任务。

我们要根据会计对象自身矛盾运动（再生产过程中价值与使用价值又对立又统一的矛盾运动）规律，说明借贷复式记帐原理，即创立“价值与使用价值矛盾论——资本运动论”复式记帐原理，从而创立“会计对象——复式记帐——报表”新理论体系。

^① 易中胜把物理学中关于“标量”与“矢量”的概念，引进会计学，说明“等式说”只搞“标量”核算，而“资金运动论”则着重于“矢量”核算。我觉得这样理解很贴切。

在再生产过程中处处存在价值与使用价值矛盾，例如，购料时，存在价格高低与材料质量（使用价值）好坏的矛盾，采购人员经过几家的比较，一旦选购了某一家的材料，则好歹已成定局，一定的货币价值（代表一定黄金使用价值的价值）就统一于具有一定使用价值（一定数量与质量）的材料中，货币资本就转化为储备资本，就将其价值从存款帐户贷方转入材料帐户借方。

这种“从贷到借”的“矢量”分录，表明各种资本（各种使用价值与价值统一体）“来于何处、用于何处”，不仅摸得着，看得见，易学易懂，而更重要的是，可据以考查是否正确处理了价值与使用价值矛盾。

因为，自古以来的原始凭证和明细帐中，除“金额”外，都还有“实物(或无形使用价值)数量与质量”记录，而不单纯是价值记录；那么，就可根据“从贷到借”的“金额”与“实物(或无形使用价值)数量或质量”记录，考查是否“所费价值少，而所得使用价值多或优”。例如，根据上述购料业务的复式记帐，就可从材料总帐与明细帐借方的金额与实物数量质量记录，考查是否“所费货币价值少，而所得材料数量相对多或质量相对优”(即所得材料单价低或等级高)，也就是说，是否“价廉物美”。

在这种“价值与使用价值矛盾论——资本运动论”复式记帐原理指导下，会计人员就能辅助企业领导，在经营过程中，指挥各责任中心，努力发展科学技术，提高生产力，正确处理各种价值与使用价值矛盾，出色完成富国富民的神圣战略任务，所以又可称为“战略复式记帐原理”。

二、创立成本计算对象“时空观”、成本要素“经济用途观”、“划清支出界限观”

在筹资、购置固定资产、购买材料、录用职工等经营活动

中，所发生的各种各样的价值与使用价值矛盾，最终都在生产过程中集中表现为所费总成本（ $c + v$ 个别价值）与所得产量（使用价值）的矛盾。为了正确处理这对矛盾，首先要根据“价值与使用价值矛盾论——资本运动论”战略复式记帐原理，运用一套科学的成本计算方法，然后在此基础上进行成本控制，以便紧紧抓住“低成本生产战略”。

通过长期实践，摸索出各种各样的有关成本计算方法。可惜理论落后于实践，尚处于知其然、而不知其所以然的阶段。

现在，要将实践上升为理论，创立科学的成本计算理论体系。

（一）创立成本计算对象“时空观”

产品是在一定时空范围内生产出来的，因此要根据生产特点，以不同时空生产的不同产品为对象，分别设立“成本计算单”（生产帐户的一级明细帐），汇集其总成本与产量，分别计算出各种产品单位成本，就形成不同的成本计算对象方法。以“各步骤某月份生产的半成品”为对象，就是“分步法”；以“全厂某年某月某日到某年某月某日生产的一批或一件产品”为对象，就是“分批法”；以“全厂某月份生产的产成品”为对象，就是“简单法”（单步法）^①。

（二）创立成本要素“经济用途观”

实务上，是在成本计算单中，设置“直接材料”、“直材人工”、“制造费用”三个成本要素（成本项目），来汇集产品的制造成本。所以，这三个成本要素，是生产帐户的二级明细帐。

要强调指出，这三个成本要素都是按经济用途设置的，以便针对不同用途采取不同的控制方法，而不是按直接费用、间接费用的观点设置的。“直接材料”是“直接”用于工艺过程的材料，

① 罗飞教授主张改称“单步法”，是一个很好的意见。

不等于直接费，它很有可能是间接费；“直接人工”是“直接”从事生产的工人的工资，也不等于直接费，计时工资多为间接费；“制造费用”是企业内部各生产单位为组织和管理生产所发生的各项费用，不等于间接费，只生产一种产品时，就是直接费。

设置上述三个成本要素的方法，称为“制造成本法”；如果将固定制造费用分离出去，产品成本只包括直接材料、直接人工、变动制造费用时，称为“变动成本法”。

（三）创立“划清各种支出界限观”

对确认的各项支出：（1）要划清经营支出与非经营支出界限；（2）对经营支出再划清收益支出与资本支出界限；（3）对收益支出再划清主营业务支出与其他业务支出界限；（4）对主营业务支出再划清本月费用与跨月费用界限；（5）对本月费用再划清制造成本与期间成本界限；（6）对制造成本再划清基本生产与辅助生产界限；（7）对基本生产的制造成本再划清工艺过程用与车间管理用界限；（8）对基本生产的每一成本要素再划清各成本计算对象界限；（9）对汇集于各成本计算对象的各成本要素再划清产成品总成本与在产品成本界限；（10）如果是一类产成品的总成本还要划清不同规格产品成本界限。

在划清上述十个费用界限过程中，会遇到费用分配问题，通常采用“产品重量比例法”、“实际工时比例法”、“定额比例法”等等。

总之，有了成本计算对象“时空观”，就说明了分步法、分批法、简单法三种成本计算对象方法的原理；有了成本要素“经济用途观”，就说明了成本三要素的设置原理，从而说明了制造成本法与变动成本法的产生；有了“划清各种支出界限观”，就说明了费用汇集与分配的规律，从而说明了实际工时比例法、定额比例法等等费用分配方法的应用。

分三个层次说明各种有关成本计算方法的原理，就能将确认的各项支出，有条不紊地按成本要素汇集于各成本计算对象，在成本计算单中，正确反映所费总成本（ $c + v$ 个别价值）与所得产量（使用价值）的矛盾，为成本控制奠定基础。

三、进行第四次会计大革命，创立成本与收入的事前事中有有机结合控制体系

自从 13 世纪初，佛罗伦萨的贷金业者首创人名帐户借贷复式记帐法以来，经历过三次大革命，第一次是 15 世纪初，威尼斯商人将商品买卖纳入帐内核算，形成商业会计；第二次是 19 世纪末，英美会计学家将产品生产业务纳入帐内核算，形成分批法分步法成本会计；第三次是 20 世纪初，美国首创标准成本会计，要求及时地以标准成本控制实际成本，并将其差异纳入帐内核算，以便总结经验，但据统计仅能降低成本 1%—3%，微乎其微；于是在 20 世纪中期，人们又将眼光转向事前，创造了许多事前预测决策方法，例如，在建厂、扩建、改建时，进行“可行性研究”，在老产品改造、新产品开发时，进行“价值工程”，等等，这些工作搞得好的，约能降低产品成本 15%—30%，但未将事前产品成本差异纳入帐内核算，丢了大头。此外，未进行销售收入的事前事中控制，又丢了半边天。

现在，要进行第四次会计大革命，创立成本与收入两方面的
事前事中有有机结合的战略控制体系，除过去已将事中成本差异纳入帐内核算外，还要将事前成本差异和事前事中收入差异，统统纳入帐内核算。具体说：

在事前（建厂、产品设计或扩建改建时）要采用最新、最适宜、最成龙配套的科学技术，控制预计产品单位成本尽量低于社会平均单位成本，同时控制预计产品销售单价尽量高于社会平均

销售单价。

一俟事前工程完工投入生产后，在事中（供、产、销过程中），还要采取各种技术组织措施，控制实际产品单位成本尽量低于事前预计产品单位成本，同时控制实际销售单价尽量高于事前预计产品销售单价。

要强调指出，事前工程进行时，其差异不能记帐，但事前工程完工投入生产后，则每生产一件产品，就有一份事前差异成为事实，而且效用长存；因此年年月月都要按实际产量计算事前成本差异与收入差异，纳入帐内核算；事中差异则是各月发生的，是一次性的，在当月纳入帐内核算。总的计算公式如下：

$$\text{社会平均成本} \pm \text{事前成本差异} \pm \text{事中成本差异} \pm \text{客观成本差异} = \text{实际成本}$$

$$\text{社会平均销售收入} \pm \text{事前收入差异} \pm \text{事中收入差异} \pm \text{客观收入差异} = \text{实际销售收入}$$

总之，事前以社会平均数控制预计数，事中以预计数控制实际数，就把事前事中控制有机结合起来，层层算好科技进步帐，落实到人，激励全员正确处理生产与销售过程两对重要的价值与使用价值矛盾，这是战略会计学的核心。

四、实行利润分块责任制，创立人力资源价值会计

在按实际产量计算的“社会平均销售收入 - 社会平均销售成本 = 社会平均利润”基础上，成本每降低 1 元，内涵利润就增加 1 元；收入每增加 1 元，内涵利润也增加 1 元。所以，事前降低成本数与增加收入数之和，为事前内涵利润；事中降低成本数与增加收入数之和，为事中内涵利润；客观成本差异与客观收入差异代数之和为客观盈亏。这就把实际利润分为社会平均利润、内涵

利润（又可称为“科技进步利润”、“竞争战略利润”）^①与客观盈亏三块，就增加了利润指标的透明度。

这时，就可扬弃以一个笼统利润指标考核企业的旧经济体制，创立“利润分块责任制”新经济体制，对三块利润采用不同分配政策，经济工作越做越细，就有利于企业转换经营机制。

社会平均利润是简单再生产与外延扩大再生产所创造的利润，是按国家统一规定的社会平均资本利润率计算的最低收益，是随资本增减的，资本多社会平均利润跟着多，不算经济效益好，资本少社会平均利润跟着少，不算经济效益差，而且是个没有讨价还价的硬指标，故可作为企业经理受托责任“量”的最低界限，少罚超奖，就形成自我约束投资机制，克服盲目投资重复建设而造成长期亏损弊端，合理配置资源。社会平均利润调整客观盈亏，按较高所得税率纳税后，全部按资分配，以便考查所有者能否获得最低收益（如为国有企业，则可考查国家财政能否获得最低收入）。

内涵利润是在简单再生产与外延扩大再生产基础上，由于发展科学技术，提高生产力，进行内涵扩大再生产，而创造出超过社会平均利润的利润，是先进经营者与员工（人力资源）运用生产资料（物力资源）所创造的超额剩余价值，故可作为全员经营业绩“量”的尺度，责成全员努力发展科学技术。已实现的内涵利润按较低所得税率纳税后，小部按资分红，大部留成，按事前事中各责任中心所创内涵利润的一定比例论功行赏，发奖金，有

^① 80年代初，我使用“降低成本增利”一词；1985年我给“全国总会计师培训班”讲述这一观点后，学员程方耀提出“内涵利润”一词，我觉得很贴切，故乐于采用；近年王学军教授进一步升华为“科技进步利润”、“竞争战略利润”，更是令人欣慰（见王学军著：《战略会计学》，武汉工业大学出版社，1995年6月出版，第191、200页）。

的多，有的少，有的无，就和传统奖金制度（大锅饭）大不一样，而且还可在一两年后，凭个人业绩优先晋级工资，逐步拉开工资差距，让少数人先富起来。

这样“两步按资分配（股利+红利），两步按劳分配（工资+论功行赏的奖金）”，是按“生产决定分配”原则办事，所有者权益越来越大，业绩大者（员工）的报酬越来越丰，就克服了对企业鞭打“快牛”，对职工“干好干坏一个样”弊端。这时，不论什么行业、不论企业大小，一律在同一资本利润率起跑线上万米竞赛，形成多创内涵利润的公平竞争机制，激励全员用发展科学技术的办法，正确处理价值与使用价值矛盾，不断降低单位成本，不断提高单位售价，创造更多内涵利润，形成良性循环。这是切实可行的人力资源价值会计，是富国富民的阳光大道。

五、创立“资本运动总帐”，复印一份作为动静总报表

从传统帐簿来看，首先是将各项业务，一笔笔记入日记帐，再逐笔分别过入“分户订本式总帐”，只见各帐户借贷两方金额的增减，不见资本运动的来龙去脉，难以掌握全面的动态。

再从传统会计报表来看，有全面反映静态的资产负债表（balance sheet 直译为“平衡表”较妥，本书仍按我国习惯称为“资产负债表”），有反映销售动态的利润表，有反映财务状况变动的现金流量表，但没有一张全面反映动态与静态的总报表，会计信息就显得很零乱。

现在，要借鉴“日记总帐”与“汇总过程”的经验，设计一张多栏式的“资本运动总帐”，每一帐户占一栏，并按资本运动规律排列各帐户；以经营活动、投资活动、筹资活动三种现金收支业务为骨干，将主要业务分为若干类，每月按类汇总，分行登记，并用箭头表明每类业务“从贷到借”的“矢量”分录，就能

在一纸之上，全面系统地反映资本运动的来龙去脉，就便于编制现金流量表与利润表（特别是解决了编制现金流量表的难题）；月末合计本月发生额，并计算出各帐户月末余额，又便于编制资产负债表，并可将其复印一份作为动态与静态的总报表。

这时，就一目了然地掌握了全部动态与静态，提供了翔实的价值与使用价值矛盾运动信息，以便反馈控制未来。

结束语

综上所述，价值与使用价值矛盾是人类社会发展中一对极为重要的矛盾，而且在再生产过程中处处存在这对矛盾，为了正确处理这对矛盾，要全面革新传统会计学：

1. 创立“价值与使用价值矛盾论——资本运动论”战略复式记帐原理，以便根据“从贷到借”的“金额”及相关的“实物（或无形使用价值）数量与质量”记录，考查每一经营活动是否所费价值少而所得使用价值多或优。

2. 在战略复式记帐基础上，创立成本计算对象“时空观”、成本要素“经济用途观”、“划清各种支出界限观”，借以说明简单法、分步法、分批法是怎样按成本要素，汇集不同时空生产不同产品所费总成本（ $c + v$ 个别价值）与所得产量（使用价值），正确计算出产品单位成本，为成本控制奠定基础。

3. 在不同成本计算方法基础上，创立“成本与收入两条线的事前事中有有机结合的战略控制体系”，分块核算事前事中成本差异与收入差异，促使生产过程的所费总成本与所得产量矛盾和销售过程的产品质量与销售单价矛盾，不断向好的方面转化。

4. 在成本分块与收入分块基础上，创立“利润分块责任制”，社会平均利润（最低收益）税后全部按资分配，内涵利润税后小部按资分红，大部留成论功行赏（奖励功臣），这样“两

步按资分配（股利 + 红利）、两步按劳分配（工资 + 论功行赏的奖金）”，就能激励全员更加努力发展科学技术，不断提高生产力，用尽量少的价值创造出尽量多的使用价值，是切实可行的人力资源价值会计。

5. 设计一张多栏式的、按业务分类汇总分行登记“矢量”分录的“资本运动总帐”（复印一份作为总报表），提供全面的、系统的价值与使用价值矛盾信息，反馈控制未来。

通过以上五个方面一环扣一环的革新，就把传统会计学，发展为一门正确处理价值与使用价值矛盾的“新战略会计学”，就能培养出千千万万的诸葛亮，辅助企业领导，指挥各条战线齐心协力地发展科学技术，不断提高生产力，在市场经济大海洋中，乘长风破万里浪，“用尽量少的价值创造出尽量多的使用价值”，富国富民。

上篇 基本理论

本篇从复式记帐、成本计算、成本与收入的事前事中控制、利润分块责任制、帐表革新等五个环节阐述“新战略会计学”基本理论。

第一章 “价值与使用价值矛盾论” 复式记帐原理

借贷复式记帐法是科学的，但当前全世界通用的“等式说”借贷复式记帐原理是不科学的，必须扬弃它，创立“价值与使用价值矛盾论——资本运动论”借贷复式记帐原理。

第一节 问题的提出

（美）利特尔顿（A.C.Littleton）40多年前在所著《会计理论结构》一书中写道：“由于人们加深了对记帐程序的认识，所以

围绕复式簿记的神秘感已经消失了。唯留下一个令人困惑的特性：某些帐户的左方代表增方，而在其它帐户增加额却记入右方。这种安排实在太复杂了，以致于试图将它合理化成为徒劳无益的事。迄今为止，这种借贷规则（左方和右方）仍然属于复式记帐的一个基本部分。我们别无它法，只好接受它并且记住它的下列加减法则：……”^①

这样无可奈何，这样不讲道理，叫人死记呆背，实在令人难以容忍！

症结在于这种会计理论是从复式记帐的结果，所编出资产负债表的左右平衡关系，概括出“资产 = 负债 + 所有者权益”恒等式，再根据等式两方的增减变化，回过头来说明当初的复式记帐原理，称“等式说”（平衡论、静态论），是一种脱离会计对象的、倒果为因的“资产负债表——复式记帐——资产负债表”理论体系；而且是以偏概全，不便说明利润表各项的借贷原理。从哲学角度来看，根据等式双方“同增”或“同减”、或等式一方“有增有减”的表面现象，所作的“先借后贷、借贷平衡”分录，是二元论，是形而上学宇宙观，是用孤立的、静止的、片面的观点去看世界，如果说有变化，也只是数量的增减和场所的变更，变更的原因不在事物内部矛盾，而在事物外部推动。所以晦涩难懂。

前苏联会计学界首先探索会计对象问题，是会计学发展史中一个里程碑。但是下一步怎么办，有两派观点：一派主张根据会计对象自身规律，说明帐户设置与复式记帐原理；另一派主张在讲完会计对象之后，仍旧根据资产负债表左右平衡关系，说明借

^① A.C.Littleton, 林志军、黄世忠等译：《会计理论结构》，中国商业出版社1989年出版，第53页。

贷复式记帐原理（曾在中国人民大学讲学的马卡洛夫是这一派的主角之一），即仍旧采用当今全世界通用的“等式说”。在 50 年代初，两派之间展开了激烈的辩论，结果是后一派占了上风。

笔者在 40 年代中期把德国巴比的“资本循环学”和日本太田哲三提倡从资产负债表与损益表“双重计算损益”的观点结合起来，形成“新动态论”（起点为贷，终点为借）。50 年代初，根据马克思主义政治经济学和哲学观点，发展为“资金运动论”复式记帐原理，强调利润是创造于生产过程，实现于等价交换的销售过程，不是买贱卖贵赚来的。80 年代中期，发展为“价值与使用价值矛盾论——资金运动论”复式记帐原理，强调再生产过程中，处处存在价值与使用价值矛盾，每进行一项经营活动，矛盾双方是对立的，要提出几种科学技术方案，预测选优，一旦按某一方案行动，矛盾双方就统一起来，形成一项资金运动，则在帐户体系中，作成“从贷到借”的“矢量”分录，以便综合核算各种使用价值的再生产，考察是否所费价值少而得使用价值多或优，以达到富国富民的目的，所以是一种“战略复式记帐原理”。

我国近 40 多年来，越来越多的人赞成“资金运动论”，但大都把资金运动仅仅理解为“价值运动”，无视相应的使用价值运动；而且不是根据资金运动规律说明借贷原理，仍旧采用“等式说”，只看“金额”的增增减减，无视帐簿中关于“实物数量”的记载，放弃了考查“所费价值是否不断少，而所得使用价值是否不断多或优”的神圣任务。

凯恩斯在所著《就业、利息和货币通论》一书的序言中写道：“书中所含思想，虽然表达方式甚为复杂，其实是异常简单，应当人所共知。我们大多数都是在旧学说下熏陶出来的，旧说已

深入人心，所难不在新说本身，而在摆脱旧说。”^①同理，全世界的会计人员都是在“等式说”下熏陶出来的，等式说已深入人心，要摆脱它，就难于上青天。

“山重水复疑无路，柳暗花明又一村”，历史总是滚滚向前发展的。在19世纪时，人们冲破重重困难，摆脱了17世纪以来的“拟人学说”，创立“物的学说——等式说——静态论”；今天，仍有可能冲破重重困难，摆脱“等式说”，创立新会计理论。

人类在发展，社会在变革，科学在进步。任何学科都不可能一成不变，也不可能总停留在原有的水平上，固守几十年前的观点。我们要勇敢地德国巴比手中，把“资本循环说”这面革命旗帜接过来，发展为“价值与使用价值矛盾论——资本运动论”战略复式记帐原理，而且将来还要不断发展。

“请君莫奏前朝曲，听唱新翻杨柳枝”。

第二节 会计对象再认识

存在决定意识，欲研究会计，须先摸清客观存在的会计对象。也就是说，客观存在的会计对象是研究会计方法与理论的逻辑起点。

一、资本运动是价值与使用价值的矛盾运动

要强调指出，生产的目的是要“创造出尽量多的使用价值”，把资本运动片面地理解为“价值运动”，无视相应的使用价值运

^① 凯恩斯著，徐毓枬译：《就业、利息和货币通论》，商务印书馆，1997年出版，第3页。