

KUAI JI XUE JI CHU XUE XI CAN KAO ZI LIAO

方正生 主编

会计学基础 学习参考资料

上册

前 言

按照中央广播电视大学的教学计划，根据学习会计学基础课程的要求和适当开拓视野加强深度的目的，我们选编了《会计学基础学习参考资料》，作为学习该课程的辅助教材。

本书由以下同志分工选编：方正生同志选编一、三、十、十二、十三部分；刘晓航同志选编二、七、九部分，并在全书成稿过程中作了大量工作；杨国清同志选编十一、十四部分；陈满同志选编六、八部分；凌绍英同志选编四、五部分。全书由方正生同志主编和总纂。

本书的修改和成稿，经张郁波、田鉴同志作了审定。

本书的选编，我们虽作了一定努力，但由于时间仓卒，选编计划变更和我们水平有限，同时也由于未能来得及与原作者商量，就直接编入并作了一些删节与串连，因此，在编辑中难免挂一漏万。不妥和错误的地方，我们诚恳地请原作者及读者批评指正。

在此，我们也向入选文章的原作者表示衷心的感谢。

《会计学基础学习参考资料》选编组

一九八三年六月

目 录

一、总 论

开展我国会计理论研究的几点意见·····	(1)
论经济核算制与会计·····	(18)
会计无阶级性、会计观有阶级性·····	(41)
关于会计的属性、地位和作用的探讨·····	(45)
试论会计监督·····	(57)
经济活动情报传达手段·····	(64)
会计核算·····	(73)
论社会主义的资金和资金运动·····	(89)
继续经营假定·····	(104)

二、资金平衡表与利润表

略论社会主义企业会计报表的结构原理·····	(107)
基本的财务报表及基本的财务报表 之间的关系·····	(119)

三、帐户和复式记帐

试论“帐户”的属性和作用·····	(137)
对借贷记帐法基本原理的探讨·····	(150)
试论复式记帐原理 ——兼评资金运动说·····	(160)
复式记帐的历史问题和理论问题·····	(169)

四、经营过程的核算和会计循环(上)

对立的应计会计与现金会计.....	(185)
会计循环.....	(190)
五、经营过程的核算和会计循环(下)	
材料采购业务的核算.....	(249)
生产业务的核算.....	(253)
销售业务的核算.....	(267)
财务成果及其分配的核算.....	(272)
六、成本计算	
有关社会主义成本的几个问题.....	(278)
成本开支范围.....	(286)
成本计算.....	(287)
试论成本计算原则.....	(305)
美国的成本核算.....	(322)

一、总 论

开展我国会计理论研究的几点意见 ——兼论会计学的科学属性

一

会计作为一门自成体系的独立科学，随着社会经济的发展，它的作用越来越重要。发展会计科学，首先需要大力开展会计理论研究，没有理论指导，会计科学的发展和提高是非常困难的。

现代会计从开始形成一门自成体系的独立科学一直发展到现在，已有两百年的历史。在人类历史发展的长河中，两百年虽然是短暂的一段，但是人类社会的政治、经济生活却发生了巨大变化，人们对自然界和社会的认识进入了新的阶段，各门科学都在各自的领域以前所未有的速度向深度和广度进军。特别是进入二十世纪六十年代以来，其发展速度更加迅速。在这个阶段，会计科学也有很大发展，但是同其他科学比较，这门古老的知识处于相对落后的状态。应该承认，直到现在为止，会计学作为一门独立科学，其理论体系还没有完全形成，人们对会计这一客观社会现象的认识还远未进入“自由王国”。需要特别指出的是，近几十年来，随着科学技术的不断

• 1 •

进步和社会经济的迅速发展，在会计实践方面出现了极大的变化，而会计理论的发展和提高就显得更落后了。

是什么原因阻碍着会计科学的发展呢？这是一个需要仔细研究的问题。我们的初步看法是，会计科学之所以落后，重要原因之一是由于在会计科学的形成和发展过程中，长期存在着重实务处理、轻理论研究这样一种倾向。正如恩格斯指出的，轻视理论就会走上不正确思维的道路，而“错误的思维一旦贯彻到底，就必然要走到和它的出发点恰恰相反的地方去。”^①问题就在于长时期以来，会计科学的建设实际上走的是这样一条不正确的道路。

现代会计科学的建立和发展，资产阶级会计学者有过不少贡献，他们的成就应当得到应有的历史评价。但是正如有些文章正确指出的，资本主义时期出现的会计理论研究，主要是为会计的方法寻找根据，^②而这种理论研究又是以会计学是建立在“数学理论”基础上的“应用技术”这种不正确的立论出发的。这种建立在会计方程式（由数学方程式演变而来）基础上认为“会计是以数学定律为中心”的数学理论，或者认为会计是用数学方法搜集经济资料的“应用技术”理论，在会计科学的形成和发展过程中往往占着支配的地位。^③从辩证唯物论和历史唯物论的观点看，这种理论从一个侧面反映了会计的某些特性，有其产生的客观依据。但是这种理论有其明显的缺陷，它把会计这种伴随着经济活动产生和发展的社会现象同其所处的社会政治、经济条件完全割裂开来，从而使人们不

● 《马克思恩格斯选集》第3卷第482页。

● 《论会计核算的阶级性》，《工业会计》杂志1952年第4期。

● 见《新会计》1951年创刊号、同年第4期、同年第8期和《工业会计》1952年第4期有关讨论会计理论的文章。

能从生产力和生产关系、经济基础和上层建筑的相互关系中探讨会计科学的本质属性；同时对会计实践中不断出现的许多远远超出“数学理论”、“应用技术理论”范围的客观现象也无法作出科学的概括和说明。这种理论还有以偏概全、颠倒本质和现象关系的明显缺点，对会计职能缺乏历史唯物主义的分析。我们认为，会计科学之所以长期不能发展，这是重要原因之一。

苏联十月革命胜利后，苏联会计学者曾经试图以马列主义为指导来发展现代会计科学，但是由于他们在指导思想上没有始终严格遵守辩证唯物主义和历史唯物主义的认识论原则，这种有益的尝试未能收到应有的效果。

中华人民共和国成立后，我国会计学界对会计理论中的若干重大问题也做过一些探讨。但是由于我们在指导思想上有时有割断历史看问题和形而上学地看问题的倾向，讨论中贯彻“双百”方针不够，再加上林彪、江青反革命集团的干扰，总的说来，我国的会计理论研究工作并没有很好地开展起来。到现在为止，作为一门独立科学涉及到的一些重大问题，例如会计科学的科学属性、会计科学的科学体系、会计科学的理论基础和方法论、会计科学和邻近学科(如政治经济学、经济管理学、数学和经济统计学)的关系以及会计科学的历史沿革，等等，都没有得到系统的研究。不仅如此，当前摆在我们面前的还有许多急待探讨的新课题，诸如在科学技术迅速发展的条件下，会计在现代管理系统中的地位和作用，科学技术进步和经济管理现代化对会计工作的巨大影响，会计工作的变革及其发展前景，不同社会制度下会计的异同，会计的标准化和规范化，会计法的建立和发展，社会簿记的建立，会计监督和审计学的研究，等等。总而言之，需要从理论上研究的老问题和

新课题比比皆是。由于许多重大理论问题没有解决或者说没有得到科学的解决,我们的会计研究、会计教学和会计实践就不能不带有一定的盲目性,会计科学的发展和提高就不能不受到影响。

现在,人类社会已经进入二十世纪后期,生产的发展、科学的进步、技术的改进、教育的普及和提高以及会计实践经验的积累,特别是我国经过粉碎江青反革命集团的斗争,党的理论工作的优良传统得到恢复和发扬,这就使我们有可能用科学的态度来重新认识会计科学中的许多重大理论问题,并得出正确的结论。

二

在会计科学理论问题中,需要首先解决的是有关会计学的科学属性问题。也就是会计学有没有阶级性?会计科学是不是一门技术科学?会计学究竟是一门什么性质的科学?科学地回答这个问题对会计的研究、教学和实践都具有十分深远的影响。

五十年代以后,我国会计界曾经讨论过这个问题,但是分歧很大,未能得出一个经得起实践检验的符合会计工作发展规律的统一认识。

讨论中对会计的阶级性问题有三种看法。

第一种看法认为会计是经济核算的一种,而“经济核算不仅从数量上来反映社会再生产过程,而且也从性质上来说明社会再生产过程。它是受历史所制约的,是有着鲜明阶级性的。”会计学是一门经济科学,是一门“有系统的研究有关会计的对象、任务、方法、技术和组织的知识体系,它是具有明显阶

级性的,属于上层建筑的范畴。”^①在五十年代,这种看法比较普遍,但也有不少人持不同看法。

第二种意见认为会计是一种以数的量度反映经济活动中数量变化的技术方法,“会计理论在本质上是无所谓阶级性的,它只是文字和数量相结合的应用技术罢了。”^②这种看法在公开出版的书刊中所见不多,但却是长期以来会计理论中的传统观点,影响所及,非常深刻。相类似的看法还有“会计是生产力论”和“会计是经济技术论”观点。^③

第三种意见可以概括为“两重性论”或“经济管理职能论”。即认为会计是人们进行的一种管理活动,它既为管理提供资料,又直接履行管理的职能,而管理是有两重性的。因此,“在阶级社会里会计不但有一定的技术性,而且还有阶级性。”^④这是进入六十年代以后出现的一种观点,引起了人们的广泛注意。

我们认为在当前条件下通过进一步的研究,科学地解决这个问题的主客观条件是完全存在的。我们热切希望会计界同志积极参加这个关系到会计科学发展方向的问题的研究和讨论。

三

我们是赞成“经济管理职能论”或“两重性论”的。我们的

① 《会计核算原理》,上海财政经济学院会计核算原理教研室编著,财政出版社 1958 年出版。

② 陶德:《“怎样建立新中国会计理论基础”读后》,《新会计》1951 年第 4 期。

③ 王文龙:《试论会计是生产力的问题》,《财务与会计》1979 年第 4 期。

④ 《会计原理》,高等财经院校会计教材编写组编著,中国财经出版社 1963 年版。

基本看法是：会计是人们管理生产过程的一种社会活动，其基本职能一是反映（观念总结），二是监督（控制）；会计的产生和发展既和生产力的发展有关系，又同生产关系的变革紧密相联系；会计学是一门职能科学，政治经济学和数学是形成这门科学的两大支柱，它和企业经营学、国民经济计划学、经济统计学、信用学以及近代新兴的经济控制论等同属一类，是经济科学这一大类中属于经营管理学的一个分支。

人类进行任何一项经济活动都有一定的目的性，都受一定的意识所制约，而任何经济活动又都是数量和质量变化的统一。人们为了达到预期的目的必须随时掌握经济活动中量变和质变的情况，对经济过程组织必要的科学管理。会计就是基于这种客观需要而产生和发展的。马克思在《资本论》中曾具体地论述过这个问题。马克思认为，人们只要进行生产活动，就需要会计管理，生产越发展，会计越重要。他指出，早在原始共产主义社会就有了专职的记账员，^①到了共产主义社会会计“将比以前任何时候都更重要。”^②他还指出不仅社会化的大生产需要会计管理，就是只身生活在孤岛上的鲁滨逊为了“精确地分配自己执行各种职能的时间”也要记账，要在账簿上“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”以及“他制造这种种一定量的产品平均耗费的劳动时间。”^③马克思还认为，会计管理就是人们对生产“过程的控制和观念总结”，^④管理的内容是对“劳动时间的调节和社

① 《马克思恩格斯全集》第23卷第396页。

② 《马克思恩格斯全集》第25卷第963页，《马克思恩格斯选集》第3卷第342页。

③ 《马克思恩格斯全集》第23卷第93-94页。

④ 《马克思恩格斯全集》第24卷第152页。

会劳动在各类不同生产之间的分配”；^① 随着生产规模的扩大，生产的积聚和社会化程度的提高以及公有制的确立，会计的应用范围将随之扩大，农场主和产业资本家的会计将转化为社会的会计。^②

我们理解，马克思所说的对生产“过程的控制和观念总结”，就是对经济活动的监督和反映，也就是一种管理职能。这和他在另一处所讲的管理就是对社会劳动或共同劳动进行指挥、监督和调节的含义是一致的。但是传统的会计理论实际上只讲会计反映，认为会计仅仅是消极地、机械地反映数量变化的技术方法，对会计的“控制”职能未能从理论上作出科学的说明。

据我们所知，在资产阶级学者中间，也有人认为会计不仅仅是提供数据资料的一种技术手段，而其本身就是一种管理活动，具有管理的职能。以法国的费尧为代表的管理过程学派(Management Process School)，就把“会计性管理”作为管理的六大特性之一来研究的。美国的E·载尔在其所著《管理的理论与实践》一书中，把管理的职能划分为计划、组织、配备人员、指导、控制、创新、代表等七个方面，其中一些主要的方面如计划、指导、控制、代表等都和会计有直接关系，可以说它们的职能主要是通过会计实现的。^③ 日本的经营学部教授、经营学博士三井口一雄所写的《会计机能的发展》一文，对现代会计管理职能的变化作了比较客观的分析。他正确指出：“近代意义的会计是作为‘企业会计’而建立的”。他认为现代企业会计在其成立当初就可以说具有以对内的管理为目的

① 《马克思恩格斯全集》第25卷第963页。

② 《马克思恩格斯全集》第24卷第152页。

③ 《外国经济管理选译》1979年第1期，中国人民大学出版社出版。

的重要方面,以后随着生产方式进展到工厂机械工业时代,伴随着资本主义的核心股份公司的高度发展,产生了所有权和经营权的分离,企业会计的机能就发展成以对企业的利害关系集团提出报告为中心了。进入二十世纪二十年代以后,伴随着企业集中而出现的大规模经营,强烈要求内部活动的合理化,由此而产生的科学的管理思想对企业会计产生了巨大影响,同时由于“所有和经营的明确的分离”和“经营者职能的确立”,作为一种与经营者职能相结合的管理会计产生了,企业会计着眼于对内管理的机能又有了新的发展。第二次世界大战以后,以技术革新为轴心的企业成长,促进了管理会计的更大的发展,会计的内容和方法都发生了变化,会计机能出现了对外提供财务报告和对内进行管理相结合的趋向。❶

总之,无论从理论上还是从实践看,会计不仅仅是管理经济的工具,它本身就具有管理的职能,是人们从事管理的一种活动。因此,把会计看成只是一种应用技术,固然是不科学的,而把会计仅仅看作是管理经济的一种工具,也是不全面的。

四

马克思在分析资本主义企业的管理时曾经指出,资本主义的企业具有两重性质和两重职能,他说:“一切规模较大的直接社会劳动或共同劳动,都或多或少地需要指挥,以协调个人的活动,并执行生产总体的运动——不同于这一总体的独立器官的运动——所产生的各种一般职能。”他还说:“一旦从属于资本的劳动成为协作劳动,这种管理、监督和调节的职能就成为资本的职能。这种管理的职能作为资本的特殊职

❶ 《国外财务会计资料选译》第2辑,中国人民大学财务会计教研室编印。

能取得了特殊的性质。”他还批评了资产阶级经济学家把这两种管理职能混为一谈。^①

我们认为，马克思对企业管理两重性的论述也适用于会计管理。会计具有对一切社会劳动或共同劳动进行反映和监督的一般职能，但是一旦劳动从属于资本，会计反映和监督的职能就作为资本的特殊职能取得了特殊的性质。也就是说，这种反映和监督体现了资本主义生产过程的动机和目的，体现了资本所有者对劳动者的剥削，体现了资本家对劳动者反抗剥削所施加的压力，甚至体现了出于竞争需要维护其“商业秘密”的要求，等等。列宁说：“许多股份公司的资产负债表，就跟中古时代有名的隐迹纸本一样，要先把上面写的字迹擦掉，才能发现下面的字迹，看出原稿的真实内容。”^②总而言之，在私有制社会里，管理权是在生产资料所有者及其代理人手中掌握的，它体现着所有者的意志和要求，否定客观存在的这一事实就不是唯物主义的态度。

我们这样讲，并不是说企业管理的全部内容和所有方面都只和生产关系有联系。应当承认，企业管理的部分内容比如劳动管理、成本管理等，就既和生产关系有联系也和生产力有联系，而另外一些内容比如技术管理、质量管理等，就主要地是同生产力有联系。因此从总体上确定企业管理的双重性质和双重职能是有充分的立论依据的。列宁关于“太罗制”两重性的辩证唯物观点，即“一方面是资产阶级剥削的最巧妙的残酷手段，另一方面是一系列的最丰富的科学成就”，^③是我

① 《马克思恩格斯全集》第23卷第367-369页。

② 《列宁选集》第2卷第772页。

③ 《列宁选集》第3卷第511页。

们认识会计学科学属性的一把钥匙。

五

最近一个时期，有些同志鉴于国外在经济管理中大量导入数学方法，加上电子计算机的广泛采用，会计管理中对诸如运筹学、系统工程学、生产力经济学等邻近科学研究成果的逐步利用，提出了可不可以把会计划为生产力或经济技术范畴的问题。这是一种很有意义的想法，值得深入探讨。我们的看法是：把会计同生产力一刀切开，认为它只和生产关系相联系，这种观点是不符合会计实践的历史发展过程的，但是认为会计“加入了生产力的行列，而成为一种生产力因素”的看法也是值得商榷的。我们认为，会计既同生产力有联系，也同生产关系有联系，而在阶级社会中，决定会计性质的主要是生产关系而不是生产力。

从会计的产生和发展历史过程看，会计管理的一部分内容是解决人与自然的关系的，即解决人类向大自然的斗争取得更好的效果。我们在前面引用的鲁滨逊孤岛算账就是一例。现代会计中，人们计算成本，计算每件产品上材料、动力的消耗，核算的就是生产力而不是生产关系；人们核算生产中活劳动的消耗情况，为提高劳动生产率而采取各种措施，就既有生产力问题也有生产关系问题（我们不同意把以较少的劳动消耗取得同样效果或者同样的劳动消耗取得更多的经济效益完全归结为生产力问题）。人们为了提高生产活动的经济效益，通过会计管理合理地组织生产力以节约活劳动和物化劳动的消耗，这对任何社会制度来说都是必要的。马克思说：“在一切社会状态下，人们对生产生活资料所耗费的劳动时间必然是关心的，虽然在不同的发展阶段上关心的程度不

同”。● 会计的这一部分职能同生产力直接相联系，是生产职能的一部分。马克思在《资本论》第二卷“簿记”一节中讲过这个问题。他说：“单个商品生产者仅仅用头脑记账……，或者仅仅在他的生产时间之外附带地把收支、支付日等等记载下来”，但是当生产过程的发展获得了巨大规模以后，这种职能便“不再是生产职能的附带部分，而从生产职能中分离出来，成为特殊的、专门委托的当事人的独立的职能”。● 这就是说，人们进行生产活动，在利用劳动工具对劳动对象进行加工使之变成劳动产品的过程中，就包括了记账算帐工作。例如在现代生产中，每个生产班组的工人除了操纵机器外，还要把每天的生产结果、废品数量、工时耗用情况等等记录下来，并据以及时调节各自的或整个班组的活动，这样会计就成为一个生产活动全过程中不可缺少的因素，同生产力的作用紧紧结合在一起了。当然，由于生产的发展，经济关系的复杂化以及社会分工越来越细，这种生产职能的附带工作有一部分同生产本身脱离，形成一种独立的职能。尽管如此，会计管理中合理地组织生产力的这一部分职能的性质并没有改变。

私有制的形成，阶级的出现以及商品货币经济的发展，使会计管理增加了新的内容。人类社会进入私有制以后，劳动者和生产资料所有者发生了分离，管理权作为所有权的体现掌握在有产者手中，劳动者处于被管理的地位。在这种情况下，会计管理除了解决人与自然的关系外，还要解决人与人之间的关系，如财产权的归属问题、剩余产品的交换和分配问题、不同所有者之间的经济往来以及各种债权债务问题，等等。随着社会经济的发展，这方面的内容越来越多，而且逐步

① 《马克思恩格斯全集》第23卷第88页。

② 《马克思恩格斯全集》第24卷第151页。

处于主导地位。这样会计的职能除了合理地组织生产力外，还要不断地完善生产关系。

我们可以看到，当人类历史进入奴隶社会以后，会计的职能便不仅仅是合理地组织生产力了，监督和控制奴隶劳动，尽可能多地攫取剩余产品，维护奴隶主的私有财产和既得利益成了另一项更为重要的职能。到了封建社会，古代会计和生产关系的联系更加密切，会计的应用范围、管理内容以至于具体方法无不体现着封建占有制经济的特点，打上了封建阶级的烙印，会计管理在维护封建贵族、大教主、大土地占有者的私有财产方面起着越来越大的作用，甚至使专门从事会计工作职业的官吏上升为统治阶级的核心成员。我国封建社会的盛世唐朝(公元618—907年)，主管会计工作的官吏为户部尚书，这是唐王朝中央政权中的核心职位。被誉为现代会计奠基石的会计方程式， $\text{资产} - \text{负债} = \text{净值(或产权)}$ ，则完全是资本主义所有制的产物。在这里，我们看不出这种会计方程式同生产力之间有什么联系。因此可以这样说，没有资本主义经济，也就不会有现代会计。许多资产阶级会计学者并不隐讳现代会计同资本主义生产关系之间的直接联系，在资本主义国家的许多会计书籍中就一向认为会计的任务有“供给所拥有财产、所欠负债及所投资本的记录”、“协助企业决策人员”，等等。^①进入五十年代以后，则更出现了具有特定含义的所谓“管理会计”和“管理会计师”。有些学者把会计的作用规定为“计算过去”、“控制现在”、“规划将来”，并明确指出，这三项作用与资本主义经济制度有着不可分割的联系。

如果说人们对于会计反映同生产关系之间的联系还不容

① 《初级会计学原理》，陈立成译。

易看清楚的话，那么会计监督体现生产关系的要求就非常明显了。在私有制社会里，监督者和被监督者的阶级阵线非常鲜明，进行会计监督所依据的是非标准有着强烈的阶级性。列宁曾多次指出，社会主义的核算和监督是全体劳动者共同对富人、骗子、懒汉和流氓实行的全面核算和监督，它和资本主义的核算和监督有质的区别。^①因此，只要不把会计监督排斥于会计之外，或者说只要不是把反映(计算)看成是会计的唯一职能，就比较容易认识会计同生产关系之间的依存关系，对会计既有技术性又有阶级性这一科学论断也就不会有疑问了。遗憾的是，会计理论中至今还存在着“会计就是反映，反映就是记账方法，记账方法就是复式记账法，复式记账法就是借贷记账法”这种逻辑体系，把复式记账法、借贷记账法这种属于处理会计实务的具体作法看作是会计理论体系的重要支柱。这就不难理解，为什么只要开展会计学术讨论，记账法的问题就往往要占据中心地位。

六

人们对会计学的科学属性之所以有不同认识，还来自对会计这一概念的外延理解不同。“会计”这一概念早已存在了。据史书记载，早在公元前二千多年，即有传说把“禹会诸侯江南”命曰“会稽”，亦即“会计”。到了西周时代(公元前1066年—771年)，会计的名称和职称已正式见诸于文字记载，当时的会计主要应用于官厅，管理的内容是财政收支，统计方法和会计方法结合使用。进入封建社会以后，会计的应用范围有所扩大，除应用于官厅外，大寺院主、大庄园主还利

① 《列宁选集》第3卷，第392—401页。