

高等学校文科教材

会计学基础

(修订本)

葛家澍 主编

中国财政经济出版社

高等学校文科教材

会计学基础

(修订本)

葛家澍 主编

中国财政经济出版社

高等学校文科教材

会计学基础

(修订本)

葛家澍 主编

*

中国财经出版社 出版

(北京东城大佛寺东街8号)

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经售

北京市永乐印刷厂印刷

*

850×1168毫米 32开 10.375印张 263 000字

1989年5月第1版 1989年5月北京第1次印刷

印数: 1—38100 定价: 2.20元

ISBN 7-5005-0521-3/F·0478(课)

前 言

根据教育部制定的高等学校文科教材编选计划，我们编写了《会计学基础》，既作为综合大学经济系政治经济学专业的教材，也可作为高等财经院校会计学专业或其他财经专业的教材。

本书是以1964年2月中国财政经济出版社出版的《会计基础知识》一书为基础，并吸取了其他会计教材的优点编写而成。

本书由葛家澍同志主编，对全书初稿进行修改和总纂。初稿由以下同志分工执笔：第一、五、六章由葛家澍同志执笔；第二章由陈仁栋、潘德年同志执笔；第三章由陈仁栋同志执笔；第四、八章由黄忠堃同志执笔；第七章由潘德年同志执笔；附录由余绪缨同志执笔。

本书在修改定稿过程中，杨纪琬、赵玉珉等同志对全书进行了审阅并提出许多宝贵的意见，其他兄弟院校和单位还提出了书面意见。对此，我们表示感谢。

由于本书内容较多，政治经济学专业在采用本书作为教材时，对其中某些章节可不予讲授，只供学生自学参考。

编 者

1980年1月

修 订 本 前 言

根据前教育部制定的高等学校文科教材编选计划而编写的《会计学基础》是1980年出版的,几年来已印刷了9次,发行量达55万余册。迄今,不少院校单位仍选为教材或主要参考书。

但八年以来,我国经济形势随着改革和开放发生了极其深刻的变化。现在,改革在深化,开放正进一步扩大,有计划的商品经济正蓬勃地发展着,从社会主义初级阶段这一实际出发,在党的十三大路线、方针指引下,我国人民正满怀信心地沿着具有中国特色的社会主义道路前进。

经济体制改革的深化,推进了会计改革。与此同时,也促使会计的理论、观念以至方法和技术都处于更新变革之中。改革和开放带来的会计理论和实务上的变化,使得本书内容的修改也变得刻不容缓。为此,我们对1980年版的原书作了一次较大的、全面的修改。在修改中,考虑到读者的反映和我们在教学实践中的体会,力求做到:

第一,更新和补充一些内容 原书的基本内容,特别是其中相对稳定至今仍然有用的部分,继续在新的结构体系下予以保留,在此基础上,尽可能增加一些有助于我们了解现代商品经济条件下的会计(主要指财务会计)的基础,并适当介绍国外在这方面的新发展;

第二,适当扩大使用范围 本书基本上是一本教材,但根据社会需要,又不必被过去教材的要求所框死,而使之兼具教学参考书的作用。本书主要针对会计和其他财经类专业本科生学习

“会计原理”来考虑内容、结构和知识面的广度、深度，但要兼顾研究生、教师和在职会计干部提高的需要，要使本书对他们也有可读性和一定的参考价值。考虑到上述要求，本书的编排在技术上作了如下的处理：一些内容较深和拓宽读者知识面的部分，穿插在各章中用小字排印，或列为附录，这两部分均属参考性质，不属于教材的必学内容。

这次修订，仍由葛家澍主编，负责全书的统纂、修改和定稿。修订本编写组成员是：葛家澍、吴水澎、林志军、李松玉、苏锡嘉。修订本各章分工如下：

第一章	——	葛家澍
第二、三、四章及附录一	——	吴水澎
第五、六、七章	——	林志军
附录二	——	李松玉
附录三	——	苏锡嘉

修订本初稿的整理、校对等工作均由刘峰负责。

由于这次修改面较大，大部分章节以及附录基本上属于重写，考虑难免不周，缺点和错误一定不少，衷心欢迎读者予以指正。

最后，应当特别说明一下，1980年版《会计学基础》编写组中多数同志和审阅人，由于目前各有自己的繁忙任务，不克参加这次修订和审阅，但他们编写的1980年版《会计学基础》，是一部获得1987年国家优秀教材奖的著作，它所包括的相对稳定的内容、科学严密的论述和若干有用基础会计知识，都为这次修订本提供了最重要的基础。对此，谨向未能参加这次修订的原编写组中的同志和审阅人表示衷心的感谢！

《会计学基础》修订本编写组

1988年4月

目 录

第一章 会计的基本概念	(1)
第一节 会计的历史发展	(1)
第二节 会计的对象和职能	(3)
第三节 会计的基本假设和基本原则	(17)
第四节 会计的方法	(25)
第五节 会计的定义	(30)
第六节 会计学及其主要内容	(31)
第二章 会计数据的分类与记录原理——帐户设置与复式记帐	(35)
第一节 帐户的设置及其结构	(35)
第二节 复式记帐法的特点	(46)
第三节 在帐户中运用复式记帐法记录经济业务举例	(62)
第三章 会计数据分类与记录的技术与形式	(74)
第一节 会计凭证	(75)
第二节 会计帐簿	(81)
第三节 记帐程序	(93)
第四章 工业企业主要经济业务核算和成本计算	(104)
第一节 工业企业主要经济业务核算和成本计算的内容	(104)
第二节 材料采购业务的核算和采购成本的计算	(112)
第三节 生产业务的核算和生产成本的计算	(119)
第四节 销售业务的核算和销售成本的计算	(143)
第五节 财务成果及其分配的核算	(149)

第五章 会计的确认与计量原理.....	(156)
第一节 会计确认的基本标准.....	(156)
第二节 会计计量原理.....	(162)
第三节 基本会计要素的确认与计量.....	(168)
第六章 会计信息的传递及其利用——会计报表 及其分析.....	(176)
第一节 会计报表的涵义与作用.....	(176)
第二节 会计报表的种类与编制要求.....	(178)
第三节 主要会计报表的结构与内容.....	(183)
第四节 主要会计报表的勾稽关系.....	(208)
第五节 会计报表的报送、审核和汇总.....	(214)
第六节 会计报表的分析.....	(216)
第七章 会计工作组织.....	(232)
第一节 会计机构的设置.....	(232)
第二节 会计机构和会计人员的职责.....	(235)
第三节 会计制度.....	(237)
附录一 增减记帐法与收付记帐法.....	(241)
附录二 电子计算机在会计领域中的应用.....	(263)
附录三 当前西方国家的财务会计.....	(290)

第一章 会计的基本概念

第一节 会计的历史发展

人们为了控制生产和管理经济,很早以前,就出现了一项以记录和计量为基础的数据与信息的提供活动。公元前一千年左右,古巴比伦、埃及和中国已有原始的经济计算或记录活动。人们通过这类活动,向特定的使用者提供(报告)信息。后来,这一类活动就成为会计的雏形。“会计”两个字加以连用,作为一个概念,来自我国的《周礼》。在周代,我国曾设有专门核算官方财政收支的官职——司会,定期对周王朝的收入和支出,实行“月计”、“岁会”。《周礼》说:“司会掌邦之六典、八法、八则……而听其会计”(《周礼·天官下》)。在儒家奉为经典著作之一的《孟子》一书中,曾记录了孔子有关理财与会计的思想。《孟子》写道:“孔子尝为委吏矣,曰会计当而已矣。”所谓“当”,是一种平衡的观念,即“收支要求平衡”。这一思想对于理财和会计都是有指导意义的。清代学者焦循,通过《孟子正义》一书对“会”和“计”两个字的含义作了脍炙人口的解释:“零星算之为计,总合算之为会”。虽然,这个解释远远不能代表会计的全部涵义,但毕竟指出了:会计在计算和记录中的一个基本特征:既要进行连续的个别核算,又要把个别核算加以集合,进行系统、综合、全面的核算。

会计的内容和形式,经历了一个长期的变化和完善过程。会计的许多特点都是在其自身的发展中逐步形成的。

首先，会计的演变取决于社会生产对经济信息的需要和人们关心经济效益的程度。讲求经济效益，即要求用尽量少的劳动耗费创造出尽量多的物质财富，是生产发展的客观规律。它对一切社会都是适用的。为了节约劳动，创造更多的财富来满足人们的需要，人们很早以前就关心生产所费的劳动时间。马克思指出：

“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。”^①把这种关心变成行动，就要计算和记录生产过程的耗费和成果，并使两者加以比较。但是，当生产过程处于比较简单的发展阶段，人们一方面不可能花较多的时间去进行这种非生产性的计算和记录活动；另一方面，人们只要在头脑中作些计算和记忆，也就可以对生产活动的基本情况做到胸中有数，而不必要求掌握太多的信息。所以，马克思说会计曾是生产职能的附带部分。随着生产的发展，生产过程逐渐复杂，劳动占用、劳动消耗和劳动成果的种类不断增多，人们之间的经济往来也日益频繁起来。要掌握与此有关的信息，单凭头脑进行盘算和记忆是不可能了。这时，就需要在生产活动之外，把有关的事项和数据记录下来，产生一般意义的“经济核算”。这里说的经济核算，不是指社会主义的经济范畴，也不是指反映这一经济范畴的“经济核算制”。它仅仅指在各个社会都存在的有关经济活动的计算、记录和监督等活动。这些活动既包括会计，也包括统计，还包括其他不完整的计算与记录工作。这时，会计可能已从“生产职能的附带工作”发展为与生产相分离的职能了。不过，它还没有同统计和其他核算相分离而显示出自己的特点。

其次，会计的演变取决于商品经济的发展。我们现在所说的会计是指现代会计。在时间上，现代会计一般认为开始于15世纪末，具体地指1494年。因为这一年，出版了系统介绍复式记帐法

^① 《马克思恩格斯全集》第23卷，人民出版社1972年版，第88页。

(复式簿记)的第一本会计著作:意大利数学家卢卡·巴其阿勒(Luca Pacioli)的《算术、几何与比例概要》(Summa de Arithmetice, Geometria, Proportioniet Proportionalita)。复式簿记要求每记录一项经济活动都按相等金额,反映该项经济活动的来龙去脉。因此,这种记帐方法的前提是能用货币的形式(观念上的货币)来统一计量经济活动中可以度量的方面。马克思主义政治经济学告诉我们:只有价值才能用货币计量,而只有货币,才是价值的独立的、可以捉摸的存在形式。这样看来,以运用复式簿记为其记录部分的现代会计,实际上是商品经济发展到一定阶段——按照马克思的说法,资本主义的最初萌芽已经出现了——的产物。作为现代会计产生、活动和发展的环境,商品经济不仅对会计的计量——统一用货币记量——给予决定性的影响,而且对会计对象的性质、会计对象的空间范围和时间界限从而对会计的确认和信息提供,都规定了前提即限制条件。以后要说明的会计对象和会计的基本假设将对这一点作详细的考察。

总起来说,随着生产的发展和人们对经济效益的追求,总是要求掌握更多的经济信息,于是,推动了所有经济核算的发展,而商品经济的发展,则使会计在对象和方法方面逐渐形成自己的特征而同其他经济核算相分离,成为一个独特的经济信息系统——主要在微观经济范围内,以提供财务信息为主的经济信息系统。

第二节 会计的对象和职能

一、会计的对象

商品经济的发展产生了复式簿记。现代会计是以复式簿记为其记录部分的。在商品经济条件下,会计有必要、也有可能运用观念上的货币为统一的计量尺度。我们知道,能够用货币来计量

的方面，就商品来说是它的价值；而就商品的生产和再生产来说，则是伴随商品生产运动而产生的价值运动。在资本主义商品经济中，价值运动主要指体现资本家对工人进行剥削，无偿占有剩余价值的资本运动；而在社会主义商品经济中，价值运动不再体现人剥削人的关系，而是指反映劳动人民创造新价值以满足社会需要的资金运动。因此，资本运动和资金运动，分别成为资本主义和社会主义两个不同社会制度下的会计对象。但是，资金和资本的本质区别在于体现不同的生产关系，表现质的不同规定性，而在量的方面，却有几乎一致的共同点。如果撇开资金和资本的本质区别，两者又可还原为价值运动。由于会计的任务是对它的对象进行定量而不是进行定性，所以，价值运动构成了在商品经济中会计的共同对象或会计对象的一般规定。

进一步考察社会主义制度下的会计对象，可以看到：资金运动不过是一个总的说法。在企业、机关、事业、团体等单位中，还存在着不同性质、执行不同职能、呈现不同运动形式的资金运动。

在我国，企业是社会主义商品生产者和经营者，而资金则是企业作为独立或相对独立经济实体的物质基础。保证企业在自主经营、自负盈亏的前提下，生产经营过程不致间断，特别是帮助劳动者创造并实现新价值，这应当成为企业资金的基本特点和基本职能。在这个意义上，企业资金可理解为“经营资金”，企业的资金运动是经营资金运动。

机关、事业和团体不是社会主义商品生产者和经营者。但是它们也需要资金的帮助才能执行国家或社会赋予它们的职能。交付这些单位使用的资金，耗费以后一般不要求收回。这部分资金通常列入国家预算的支出部分。与经营资金不同，考核这些资金的效益，不是着眼于它能否促进各该单位经济的发展，而是着眼于能否以较少的钱，办更多的事并把国家或社会赋予它们的任务完成好。这部分资金可称为“预算资金”。机关、事业和团体的

资金运动是预算资金运动。

同预算资金运动相比，经营资金运动要复杂得多。而工业企业的经营资金运动，又比其他生产企业更具有典型意义。下面，就以全民所有制的工业企业为例，对其经营资金运动所呈现的状态或形式作一些分析。

在工业企业中，凡是服务于企业的经营过程，保证供应、生产和销售活动的不断，构成物质技术基础的生产资料和其他财产如厂房、设备、原材料、在产品（包括半成品）、产成品、货币等，当作处于企业经营过程中的价值，都可以概括为企业的经营资金。经营资金伴随着经营过程的进行而运动。如同一切运动一样，经营资金运动也有两种状态——相对静止和显著变动。

（一）经营资金运动的相对静止状态

任何运动都是（时间和空间的）不间断性与（时间和空间的）间断性的统一。所谓“间断性”，就是运动的相对静止状态。

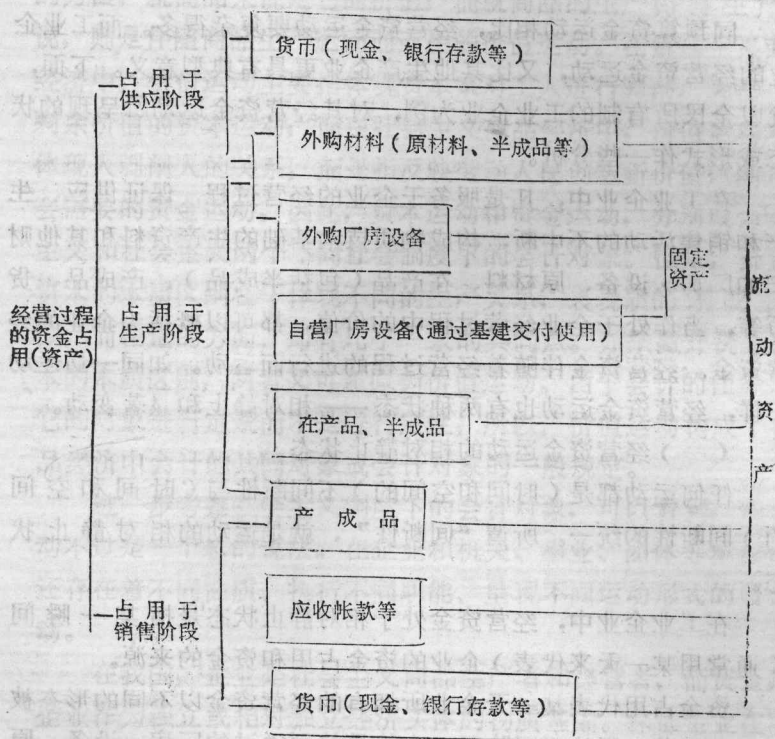
在工业企业中，经营资金处于相对静止状态是指某一瞬间（通常用某一天来代表）企业的资金占用和资金的来源。

资金占用代表某一天企业所拥有的经营资金以不同的形态被占用于经营过程的不同阶段。也就是前面说过的厂房、设备、原材料、在产品、产成品、货币等经营资金。但作为占用，不仅要表示资金的形态和种类，而且要表示各该资金被运用于何处：经营过程中哪个阶段。一切资金占用，会计上统称为“资产”。“固定资产”和“流动资产”是资产的两个主要类别。资产的实质或基本特点是企业拥有的预期的未来经济利益，它构成企业经营活动的物质基础。

图式 1-1 用几个最一般的项目来说明工业企业在经营过程各个阶段的资金占用。

企业占用的资金总是从一定来源取得的。占用和来源是对立的统一。资金来源既要说明资金投入企业的渠道，又要反映对投

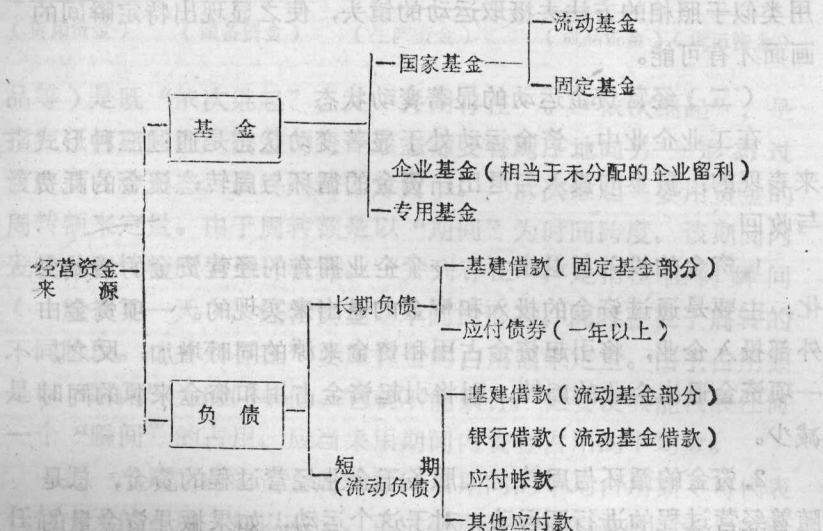
图式1-1



入资金的主权。资金来源取决于企业的所有制，从而它能反映企业所有制的特点。以全民所有制企业为例，它们的资金来源主要属于国家投资。由国家投资，属于全民所有但可供企业长期使用的资金来源称为“国家基金”。随着企业活力的增强和经济效益的提高，它们的资金来源将有一部分来自企业的自我积累。其中，可供经营周转的(指未分配的企业留利)部分可形成“企业基金”，按国家规定具有专门用途的部分则形成“专用基金”。专用基金也包括由企业的上级或外部拨来有特殊用途的专款。总的来看，全部“基金”的实质或基本特点是：投资人或基金提供者

对企业资产所拥有的剩余权益^①。企业经营资金来源还有一部分如银行借款、应付帐款等不能长期占用，在约定期满应当归还，借款还要向资金供应者偿付利息。这部分资金来源称为“负债”。负债的实质或基本特点是企业承担的、在未来牺牲资产的责任。工业企业的资金来源如图式1-2所示：

图式1-2



经营资金运动处于相对静止状态的两个方面虽然只代表特定日期的画面，但它对于了解经营资金运动的全貌和各种不同性质与作用的资金以及它们的不同来源与用途，具有重要意义。正如恩格斯所说：“从辩证的观点看来，运动表现于它的反面，即表现在静止中”^②。列宁讲得更明确：“如果不把不间断的东西割

① “剩余权益”是指企业资产中代表所有者权益的部分，在西方会计中又通称为业主权益。由于负债即债权人权益对企业资产具有优先要求权，所以业主权益可视作扣除负债之后的剩余的权益。

② 《马克思恩格斯选集》第3卷，人民出版社1972年版，第101页。

断，不使活生生的东西简单化、粗糙化，不加以割碎，不使之僵化，那末我们就不能想象、表达、测量、描述运动。”^①经营资金是处于运动中的价值。从整个经营过程看，不论厂房、设备、原材料、产品等等都是价值有时采取、有时抛弃的存在形态。就价值量来说，也处于变化之中。但是我们又必须在运动当中识别它们并加以计量。这就要考察经营资金运动的静态表现，用类似于照相的方法去摄取运动的镜头，使之显现出特定瞬间的画面才有可能。

（二）经营资金运动的显著变动状态

在工业企业中，资金运动处于显著变动状态是通过三种形式来表现的：资金的投入与退出；资金的循环与周转；资金的耗费与收回。

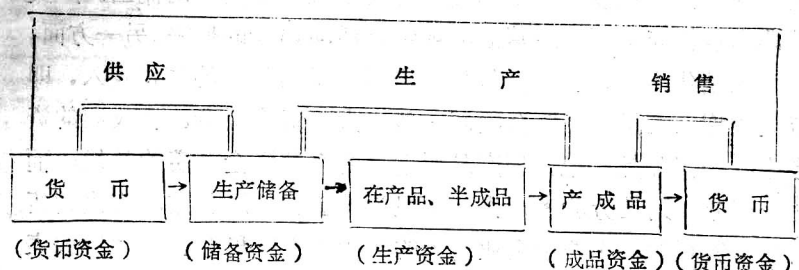
1. 资金的投入与退出 一个企业拥有的经营资金的增减变化，主要是通过资金的投入和资金的退出来实现的。一项资金由外部投入企业，将引起资金占用和资金来源的同时增加；反之，一项资金退出企业的周转，则将引起资金占用和资金来源的同时减少。

2. 资金的循环与周转 服务于企业经营过程的资金，总是随着经营过程的进行而运动。对于这个运动，如果撇开资金量的变化而只考察资金形态的转换，我们看到的将是：经营资金的形态在供应阶段由货币转换为生产储备（包括外购的原材料、半成品、厂房、设备等生产资料）；在生产阶段由生产储备（仅指作为劳动对象的那部分生产储备）转换为在产品（半成品）直至产成品；而在销售阶段，则由产成品再回到货币。由于资金运动的开始形态是货币，结束形态仍是货币，在形态变换上表现为一种循环。不断进行的循环就形成资金周转。用图式表示如图式1-3。

在循环与周转中，资金的各种形态（货币、储备、生产、成

^① 《列宁全集》第33卷，人民出版社1959年版，第285页。

图式1-3



品等）是既“依次继起”，又“并列存在”。“依次继起”，是指在任何期间内，资金的每一形态都要有顺序地向另一形态过渡，而各种形态，最终则转化为货币。“依次继起”要用资金的周转额来定量。由于周转额是以“期间”为时间跨度，该期间内发生的周转额应当累计积算。“并列存在”，是指在任何瞬间（一般指某一天），经营资金以不同的形态，同时存在于周转的不同阶段。“并列存在”要用资金的占用额来定量。由于占用额是以“瞬间”为时间单位，它就不能累计，但要使其能代表任何一个“瞬间”的占用，应当采用期间内资金占用的平均数。

把一个期间内的资金周转额同该期间的平均占用额（可代表任何一天的占用）加以对比，可求得资金周转的速度。资金周转速度的快慢，一般能较为准确地说明资金利用效果的高低。

3. 资金的耗费与收回 伴随着经营过程运动的资金，如果撇开它的形态转换而单纯考察它的量的变动，我们看到的是另一个侧面：在供应阶段，因购入材料和其他资产而耗费货币资金，形成材料和其他资产的采购成本；在生产阶段，因生产各种产品而耗费储备，货币等等资金，形成产品的生产成本；在销售阶段，一方面因推销产品而耗费货币资金和其他资金，形成销售费用，连同所销售产品的生产成本，共同组成销售成本，汇总反映了产品在生产和销售全过程的资金耗费。资金耗费在会计上也称为“费用（成本）”。费用的实质或基本特点是：企业在某一期间内