

弗·哥·馬卡洛夫著

會計核算原理



中国人民大学出版社



会 計 核 算 原 理

苏联 弗·哥·馬卡洛夫著

王 立 才 译

中 国 人 民 大 学 出 版 社

一九五六年 北京

51382²

В. Г. Макаров

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Госстатизда, Москва, 1953 г.

本書根据苏联国立統計出版社一九五三年莫斯科版譯出

會計核算原理

苏联 弗·哥·馬卡洛夫著

王立才譯

*

中国人民大学出版社出版

(地址: 西便門大街26號)

北京市書刊出版業營業許可證出字第071號

中国人民大学印刷厂印刷

新华書店發行

*

書号: 思4—411 开本: 850×1168 1/32 印张: 7 1/4 插图1

字数: 204,000 册数: 64558—00568(2000+11+30000)

1955年10月第1版

1956年11月第5次印刷

定价(6)0.75元

引 言。

本書係蘇聯中央統計局幹部訓練處所屬各級專科學校工業企業會計員訓練班與進修班會計核算教材的第一部分。

本書是根據前蘇聯高等教育部高等經濟學校總管理局一九五二年批准的「會計核算標準課程提綱」寫成的，但僅包括該提綱第一篇的內容——會計核算原理。

爲了避免本書個別章節篇幅過大，著者特將上述提綱第一篇的第四主題所包括的各項問題分述於第四、第五兩章；而在本書第六、第七兩章中則分別闡述該提綱第一篇的第五主題所包括的各項問題。

至於上述提綱第一篇最後一個主題所包括的各項問題，則在本書的最後三章加以闡述。

本書每章後面的複習題，相當於會計人員訓練班畢業學員會計核算課程畢業考試的試題。

對本書的所有意見均請寄到下列地址：Москва, Ново-Рязанская, 36, редакция.

1246 op

目 錄

第一章 會計核算總論	1—15
第一節 經濟核算，它的發生和歷史制約性	1
第二節 社會主義核算及其與資本主義核算的根本區別	2
第三節 社會主義核算的種類	5
第四節 社會主義核算體系的統一性	9
第五節 對社會主義核算的要求	10
第六節 會計核算的任務	12
複習題	15
第二章 會計核算的對象	15—30
第七節 社會再生產的過程是核算的對象	15
第八節 企業是處理會計核算的主要環節	17
第九節 會計核算對象的一般說明	19
第十節 經營資金	20
第十一節 經營資金的來源	23
第十二節 經營資金的循環	26
複習題	30
第三章 資產負債表	30—48
第十三節 會計核算方法的一般說明	30
第十四節 資產負債表	36
第十五節 社會主義企業資產負債表與資本主義企業資產 負債表之間的原則性區別	40
第十六節 經濟業務所引起的各種變化在資產負債表中的反映	44
複習題	48
第四章 帳戶和複式記帳	48—70
第十七節 帳戶及其結構	48

第十八節	複式記帳、會計分錄和帳戶對照關係	53
第十九節	總分類核算與明細分類核算的帳戶	60
	複習題	69
第五章	發生額對照表和明細表	70—89
第二十節	資產負債表和帳戶的相互關係	70
第二十一節	總分類核算各帳戶的發生額對照表 (檢查對照表或試算表)	78
第二十二節	明細分類核算各帳戶的發生額明細表	81
第二十三節	棋盤式發生額對照表	85
	複習題	89
第六章	主要經營過程的核算	89—113
第二十四節	主要經營過程會計核算的任務和原則	89
第二十五節	供應過程的核算	90
第二十六節	生產過程的核算	95
第二十七節	銷售過程的核算	106
	複習題	113
第七章	會計核算的帳戶體系	113—145
第二十八節	制定統一帳戶體系的基礎	113
第二十九節	帳戶按其經濟內容的分類	115
第三十節	帳戶按其用途和結構的分類	118
第三十一節	帳戶按其對資產負債表的關係進行的分類	136
第三十二節	日常會計核算帳戶一覽表	140
	複習題	144
第八章	會計憑證	145—171
第三十三節	會計憑證及其作用和意義	145
第三十四節	憑證的分類	146
第三十五節	會計憑證的要素	156
第三十六節	減少和簡化憑證的途徑	158
第三十七節	辦理憑證手續、整理和保管憑證的程序	169
	複習題	170
第九章	帳簿	171—200
第三十八節	記帳和帳簿	171

第三十九節	帳簿的外表形式	172
第四十節	序時帳簿、分類帳簿和聯合帳簿	176
第四十一節	總括核算帳簿和明細核算帳簿	179
第四十二節	帳簿的主要格式	180
第四十三節	記帳技術	186
第四十四節	記帳程序	187
第四十五節	核算中的錯誤及其更正的方法	195
複習題		200
第十章	會計核算的形式	200—227
第四十六節	會計核算的形式	200
第四十七節	在蘇聯會計核算形式的發展	201
第四十八節	核算的記帳憑單形式	205
第四十九節	核算的憑單日記帳形式	208
第五十節	核算的日記總帳形式	222
第五十一節	核算的機械化	223
複習題		227

第一章 會計核算總論

第一節 經濟核算、它的發生和歷史制約性

核算是一種工具，藉助於這種工具可以求得關於社會中所發生的各種過程的資料。處理核算的方法是觀察、計量和登記各個事實或現象。

經濟核算是用來監督和領導經濟過程的。但只有在知道了現有哪些資料和為取得必要的資料需要耗費多少勞動的情況下，才能監督和領導這些過程。

遠在很久以前，人們就已經要求知道他在製造食物、衣服和住所方面需要耗費多少勞動。人們要求了解自己有哪些生產資料和消費資料的儲備，以及自己需要多少時間來補充這些儲備。關於這一點馬克思曾指出：「在任何社會狀況下，生產生活資料所費的勞動時間，都是人類關心的問題，不過關心的程度，是隨社會發展程度而不同罷了。」^①

所有這些資料，人們都是用觀察、計量和登記經濟過程的方法，換言之，也就是利用從數量上反映經濟過程的方法得到的。

因此可以說：經濟核算是經濟過程的數量反映。

但是，取得經濟過程各種資料的這種方法，即經濟核算，並非在任何社會中都是一成不變的，因為每個社會制度都有其特殊的生產方式。

在不同社會結構中有着不同的經濟核算，這是由生產方式的特點所決定的，更明確地說，是因為經濟核算不僅從數量上而且也從性質上來反映經濟過程。

① 參看馬克思著「資本論」，人民出版社版，第53頁。

因此可以得出結論：核算是爲歷史所制約的，也就是說，在各種社會制度中，核算的內容、目的和任務都是不同的。

第二節 社會主義核算及其與資本主義核算的根本區別

我們以下所談的並不是「一般的」經濟核算，而只是社會主義社會中的經濟核算，即社會主義核算。不過，爲了更具體地說明不同社會經濟形態中的經濟核算究竟有哪些區別，我們在研究社會主義核算的特點時，要拿它與資本主義核算的特點相比較。

在社會主義經濟中，核算的意義比在以前任何社會經濟形態中都大得多。馬克思就指出過這一點，他寫道：

「……簿記——當作生產過程的控制和觀念總結——就愈成爲必要。所以，簿記對於資本主義生產，比它對於手工業經營及自耕農經營的分散的生產，更爲必要；它對於社會共同的生產，又比它對於資本主義生產，更爲必要。」①

列寧也認爲在社會主義經濟中核算起着重大的作用。他指出：

「核算和監督就是爲了把共產主義社會第一階段安排好，使它能正確動作所必需的主要條件。」②

由此可見，若沒有足以包括無論在個別企業中或是在整個國民經濟範圍內所進行的一切經濟過程的核算，則社會主義經濟是不可能存在的。

社會主義核算的目的是什麼呢？

回答這個問題時，必須以社會主義基本經濟規律和國民經濟有計劃（按比例）發展規律的實質爲根據。斯大林對於社會主義基本經濟規律的主要特點和要求表述如下：「用在高度技術基礎上使社會主義生產不斷增長和不斷完善的辦法，來保證最大限度地滿足整個社會經常增長的物質和文化的需要。」③

在社會主義制度下，對於國民經濟的領導，是根據國民經濟有計

① 馬克思：「資本論」，人民出版社版，第2卷，第145頁。

② 參看「列寧文選」兩卷集，莫斯科中文版，第2卷，第248頁。

③ 斯大林：「蘇聯社會主義經濟問題」，人民出版社版，第35—36頁。

劃（按比例）發展的規律來進行的。

根據這一規律實行社會主義經濟的計劃化，編製我國的各個年度計劃和五年計劃。由於國民經濟有計劃（按比例）發展的規律發揮作用，因而使我國的計劃機關有可能正確計劃整個社會的生產。

我國國民經濟發展計劃（包括每個個別企業在內）的方針，是爲了實現基本經濟規律的要求，也就是爲了最大限度地滿足整個社會的需要。

顯而易見，我們的核算應該提供關於計劃完成進度的資料。換言之，社會主義經濟核算的目的，就是監督計劃的完成情況。

但是，在社會主義制度下，核算與計劃化的關係並不只限於通過核算來監督計劃的完成情況；爲了編製國家計劃，必須有可以表現國民經濟已經達到的發展水平的各種報告資料；而且，核算資料越詳盡、越正確，則無論是個別企業的計劃或是整個國民經濟的計劃，都可編製得越完善。

因此，社會主義核算對於鞏固國民經濟計劃化有着重大的意義。

資本主義生產的目的，是從資本主義企業中吸取利潤。因此，資本主義經濟核算的主要目的是查明資本家們所得到的利潤數量。這就是說，在資本主義社會中，核算是加強剝削勞動人民的工具之一。

在社會主義經濟中，一切權利均掌握在工人和勞動農民的手中。這就說明，勞動人民可以爲本身的利益而利用本國的一切力量。由此可見，在社會主義制度下，經濟核算是爲勞動人民的利益服務的，它幫助鞏固和加強社會主義國家的力量。因此，社會主義核算是鞏固和發展社會主義國民經濟的工具。

在社會主義社會中，核算是爲全民的利益服務的。

但資本主義制度中的核算，則是爲統治階級——資產階級——服務的。

把生產工具和生產資料集中在工人階級和廣大勞動農民的手中，就會消除人剝削人的現象。發展社會主義的國民經濟，是爲了滿足社會的需要，所以核算應該反映我國國民經濟中所發生的一切過程。

在社會主義制度中，核算的對象是社會主義擴大再生產的過程，

換言之，就是不斷增長的社會主義經濟。

在資本主義制度下，經濟核算的對象則完全不同。

生產資料的私人佔有制，造成了殘酷的剝削。這種剝削表現在工人不是爲自己工作，而是爲資本家工作，爲資本家創造利潤。

資本家在自己的企業中組織核算，是爲了藉助於核算來掌握自己的資本的循環過程。在資本主義制度下，核算的對象是個人資本的循環，或者說，是創造利潤和資本家攫取利潤的過程。

在社會主義制度下，分配國民收入的特殊性質，就在於它是爲了工人和農民的利益。這就使得社會主義社會的勞動人民關心於如何確切地說明生產的進度及其結果。因此，社會主義核算應提供客觀的、確實的、正確反映現實的資料。

根據社會主義核算的資料，就能够有效地研究社會主義企業的工作，能够得到關於企業中所完成的一切過程的真實指標。

在資本主義制度下，國民收入的分配並不是爲了改善工人的物質狀況，而是爲了保證剝削者的最大限度利潤。資本家之取得利潤是剝削工人的結果，所以，資本家用盡方法來掩蓋剝削過程，因而他們所關心的正是如何用各種烟霧來隱蔽攫取利潤的過程。爲了達到這種目的，他們就利用了核算。因此，在資本主義條件下，核算的任務就是保護和粉飾資本主義。

爲此目的，他們用各種方法歪曲核算資料，偽造那些表現資本主義經濟中所發生的某些過程的指標。

在資本主義制度下存在着所謂「商業」秘密。根據這種商業秘密，如不得資本家的許可，則任何人都無權過問其企業工作的內容。至於公佈出來的關於企業工作情況的資料，則是按對資本家有利的方式組織的。

生產資料公有制創造了按計劃來發展社會主義國民經濟的可能性。同時，既有了發展國民經濟的統一的總的計劃，就需要求得關於計劃完成進度的統一的、總括的指標。爲了達到這種目的，必須在所有同類的企業中按同一的方式制定同樣的指標。這對於求得表現整個國民經濟或其個別部門發展情況的資料來講是非常必要的。

從這裏又可得出社會主義核算的另一個特點，這個特點就是：在所有同類的企業中，核算都是按保證能夠得出總括指標的統一規程和形式來處理的。在我國，這些核算規程和核算形式是按全國的範圍來制定的。因此，在社會主義制度下，核算是由國家領導的。

在資本主義制度下，對於國民經濟並沒有計劃領導，各個企業只有通過市場才能互相發生聯系。所以在資本主義經濟中，對於核算沒有也不可能由國家領導。

社會主義核算可用以吸收勞動者來共同消除企業工作中的各種缺點。

這個目的是通過職工全體大會討論企業工作報表的方式達到的。這樣可以幫助發掘生產中的潛力，幫助動員企業的全體人員為完成和超額完成計劃任務而鬥爭。可是在資本主義國家中，吸收勞動者參加企業的管理是完全不可能的。

根據所有上述各點，可以作出下列的結論。

社會主義經濟核算的目的，是監督計劃的完成情況。

社會主義核算是為全民的利益服務的，是由國家組織的，是在整個國民經濟的範圍內實行的。至於核算的對象，則是社會主義擴大再生產的過程。

第三節 社會主義核算的種類

在社會主義制度下，由於國民經濟的複雜性和多種多樣性，因而社會主義核算也必須有非常廣大的分支體系。社會主義核算應保證全面地表現全國範圍內或個別企業中完成國民經濟計劃的情況。除了關於國民經濟各個部門中所進行的各種經濟過程的一般資料外，社會主義核算還應提供關於各企業和各組織所進行的個別經濟業務的資料。

為了求得所有這些種類紛繁的資料，應利用下列三種經濟核算：

1. 業務核算；
2. 會計核算；
3. 統計核算。

我們研究一下每種核算的特點及其相互關係。

我們先講業務核算。

業務(業務技術)核算是一種反映個別經濟業務的方法，其目的是直接在完成業務的過程中對這些業務進行經常的領導和監督。無論從企業的領導者方面，或是上級組織方面，都要進行這種監督。期限性是業務核算獨具的特點。業務核算是在每個企業或組織中處理的，但業務核算的某些總結性的指標，即所謂業務報表，則可在整個國民經濟範圍內用來領導個別的過程。

例如，藉助於業務核算可以反映和監督各種設備的生產能力的利用情況、工作定額的遵守情況、合同的履行情況、材料和產成品的質量、生產部門中零件的動態等等。凡是關於機器和設備的工作情況、工人的工作數量、產品的產量等等的總括資料，都要列入業務報表中。

爲了反映所包括的各項業務，業務核算也和其他各種核算一樣，利用着不同的量度：實物量度(件、公斤、公尺等等)，勞動量度(工作日、工作小時，在集體農莊中則爲勞動日)和貨幣量度(盧布、戈比)。但在業務核算中並不偏重於其中的某一種量度。在核算中究竟採用哪種量度，須以該項業務的特點爲轉移。

在業務核算中並沒有必須用憑證來辦理業務手續的規定。藉助於業務核算所得到的某些資料是可以不用憑證辦理手續的。在這種情況下，利用這些資料的方法，就是直接注視有關過程的進度或各種儀器所表示的情況(例如，關於高爐中熔煉過程的進度的資料、關於化學工廠中化學反應過程的進度的資料等等)。

業務核算主要只限於求得經濟業務和經營過程的個別指標，並對這些指標略微進行某種方式的分類。它的主要任務是反映經營過程的進度，以保證企業的工作人員有可能直接領導這些過程。業務核算的這種特點，使得它與其他各種經濟核算——統計核算和會計核算——有顯著的區別。其他的每種核算都要對登記的資料進行深入而仔細的加工，以求得爲分析經營過程所必需的總括指標。

會計核算(會計或簿記)是在完成國民經濟計劃的各個部門中反映和監督各種經營資金和經營過程的方法。在所有的企業和組織中都要採用會計核算。會計核算的資料可用來監督某一上級組織(托拉

斯、部)所屬每類企業完成計劃的情況。而會計核算的許多總括指標也可用來監督國民經濟計劃的完成情況。

利用會計核算，可以決定材料採購、產品生產和產品銷售的數量和成本，查明企業工作的財務成果——損益，求得關於該企業或該組織支配下的資金總數的資料等等。

會計核算也和其他各種核算——業務核算和統計核算——一樣，要利用所有上述的三種量度：實物量度，勞動量度和貨幣量度。但又與業務核算和統計核算不同，它對總括的量度賦予特殊的意義。目前在我國的經濟中，這種總括的量度是貨幣量度。

因為貨幣量度能計算這樣一些總括的指標，例如，企業資金的總數、產品的成本等等。

但是，必須注意，貨幣指標本身也是根據實物指標求得的。所以，雖然在會計核算中貨幣量度具有特殊的意義，但也絲毫不能減低實物指標的作用。

會計核算是這樣一種觀察經營過程的方法，即利用它可以反映和登記這些過程的每個個別的因素——每項經濟業務。為了登記經濟業務，在會計核算中要使用一些專門的憑證。

可是，應該附帶說明，在社會主義經濟中，其他各種核算——業務核算和統計核算——也往往使用會計核算所編製的各種憑證。所以在社會主義核算中，日益普遍地採用統一的原始憑證。

為了反映和事後研究各種經營資金和經營過程，會計核算利用一些特殊的方法來觀察並科學地整理各種原始資料。在會計核算中採用這樣一些方式，如帳戶、複式記帳、在資產負債表中進行總括等等^①。

會計核算中所採用的觀察和科學地整理各種原始資料的方法，具有下列的特點：這些方法保證有系統地、相互聯系地反映企業的全部經濟活動。這就可以利用會計核算來求得關於企業資金總數的資料，來查明企業全部經濟工作的財務成果。

統計核算（統計）是研究和監督大量的和個別典型的社會現象的

① 會計核算中所採用的各種方式的實質，將詳述於以下各章。

方法。藉助於統計來說明這些現象的規律，確定和考察這些現象發生變化的原因。

在整個國民經濟的範圍內，在個別部門以及在個別企業和組織中，都採用統計。在檢查和彙總各個企業報表的基礎上，來求得每個部、每個部門和整個國民經濟的各種資料。

利用統計可以計算和分析經濟工作中最重要的數量指標和質量指標。屬於這種指標的計有：產量、產品質量、工資的變動、工作時間的利用、勞動生產率的增長、成本的降低等等。統計也廣泛地用來決定各種平均指標：平均工資、設備的平均生產能力、單位面積平均收穫量等等。初步的統計觀察資料要按國民經濟的各個部門進行總括，並作為國民經濟計劃化的基礎。

為了計算各種指標，統計也和業務核算一樣，要在同等的程度上利用現有的一切量度——實物量度、勞動量度和貨幣量度。每次究竟採用哪一種量度，須以所研究現象的內容和統計所負任務為轉移。

為了求得關於所研究的各種現象的資料，統計往往也利用一些專門的憑證。在統計中，使用普查表、調查表等特殊的表格，也利用專門的統計觀察和統計記錄等方式。但基本上統計核算還是從與業務核算和會計核算共同使用的、統一的原始憑證中取得它所需要的資料，同時也利用業務核算和會計核算的合計指標。

在統計中採用特殊的觀察和整理原始資料的方法。屬於這些方法的計有：普查、局部觀察、歸納法、平均數法、相對數法、動態（時間）數列等等。

雖然統計的主要內容是研究大量現象，但不應認為它只從事於求得平均指標。在正確而又科學地建立統計工作的情況下，統計應把平均數法與個別示範法結合起來。藉助於個別示範法可以論述先進經驗以及經濟現象和社會現象中的優良典範。因此，在統計中廣泛採用各種專題論述法（專論）。

由於統計中所採用的各種方法的特點以及這些方法之適合於觀察和研究大量現象，因而統計便成為監督國民經濟計劃完成情況的最終階段。當按整個國民經濟或其個別的部門以及按各個區域來研究經濟

過程時，統計的作用最大。在觀察了國民經濟的各種現象以後，就要用統計的方法來整理核算的各種原始資料。

斯大林曾着重指出統計對我國經濟的意義：「……沒有統計，核算是不可想像的，若沒有統計，則核算一步也不能前進。」①

第四節 社會主義核算體系的統一性

上一節所研究的三種社會主義核算——業務核算，會計核算和統計核算——構成了我國社會主義核算的統一體系。其中的每種核算，在監督完成國民經濟計劃的事業中，在觀察和領導經濟活動的事業中，都發揮着特殊的作用。

但是，對於這幾種經濟核算不應該各自孤立地來使用，恰恰相反，它們中間有着最密切的聯系，因而它們是社會主義社會中國民經濟核算的嚴整的統一體系。

社會主義核算體系的統一性，是由社會主義經濟體系的統一性所決定的。統一性是我國國民經濟最重要的特點之一。這種統一性的特徵可說明如下：我國人民有着統一的目的——建設共產主義社會；我國的國家管理集中在統一的國家政權機關——蘇聯共產黨領導下的各級蘇維埃；我國國民經濟的發展是按統一的計劃來實現的。

社會主義國民經濟的統一性及其按計劃的發展，決定了全部社會主義核算體系的統一性。

一種核算的指標可用他種核算的指標來補充，這就可以更充分地說明某個過程。統計和會計利用所有各種核算的資料，並對這些資料進行適當的科學的加工，以求得另外一些指標，來總括地說明某個過程或表現其新的方面。統計也廣泛利用會計核算的總括指標，以作為按統計方法進行總括的基本資料。所以當組織會計核算時，總是要對它提出一些要求，這些要求是由於必須利用會計核算合計指標進行進一步的統計加工而提出的。

有了分支廣大的國民經濟核算體系，具備不同種類的核算，這對

① 「斯大林全集」，俄文版，第6卷，第214頁。

於國民經濟計劃化有着重大的意義。利用不同的核算可以得到經濟生活各方面的指標，因而可以更完全和更詳細地編製國民經濟計劃。

在我國的經濟中，核算係由蘇聯部長會議所屬中央統計局集中領導，這就足以保證社會主義核算體系的統一。蘇聯政府責成蘇聯中央統計局鞏固和改善會計和統計工作，因為會計和統計是對蘇聯國民經濟的增長和發展進行國家管理和計劃領導的最重要的工具。

會計核算的方法上的領導，是由蘇聯財政部來進行的。財政部要提出關於會計核算處理程序和處理技術的一般指示，頒佈必要的指導手冊和法令，並總結其實施的經驗。

使社會主義核算制度日趨完善，這在我國具有非常重大的意義。「蘇聯憲法」曾規定：組織統一的國民經濟核算制度，是蘇聯最高國家權利機關及國家管理機關行使職權的一個對象^①。

中央統計局和蘇聯財政部在嚴格的科學基礎上領導着社會主義核算，它們所制定的關於核算的各種指示，均是以馬克思列寧主義的核算科學所總結出來的科學原則為基礎的。

科學地建立社會主義核算就能保證核算指標的正確性，因而能够利用核算來領導經濟生活的所有各個方面。

這裏必須注意，在領導我國經濟的事業中，核算的作用一年一年地在增長着。在社會主義國家存在的初期，核算只包括社會主義成分完全佔統治地位或在很大程度上佔統治地位的個別的經濟部門。隨着我國經濟中資本主義成分之被排除和社會主義成分的增長，核算的作用也在逐漸擴大，因為它包括的部門越來越多。特別是隨着集體農莊制度的勝利，核算的作用更是急劇地擴大，社會主義核算也擴展到了集體農業方面。

在從社會主義向共產主義過渡的時期，核算的意義更加巨大了。

第五節 對社會主義核算的要求

由於社會主義核算在領導國民經濟的事業中起着如此巨大的作

^① 參看「蘇聯憲法」第14條，莫斯科中文版，第11—12頁。