

# 会计理论问题

中南财经大学会计系



## 前 言

这本给高年级本科生和研究生听课、阅读的专题性文集，是在临时接受任务仓卒之际，收集本人有关篇章和讲话稿整理而成。故未能来得及根据现在情况，省度这些内容是否合时、合理，是否有点价值，只是尽自己微薄之力，作点抛砖引玉工作，希望它能对同学们有所启迪。所以，不妥和错误之处难免，恳请读者批评指正。

我愿借这个机会和同志们一起求索。正如一位学者所讲：我们要认识到本专业的挑战和需要自己积极活动的无止境的工作。

方正生

于一九八五年九月十日

第一个教师节

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。是人们对会计实践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，都会有一个过程。这种过程只有在和谐融洽的气氛和谅解宽容的环境中，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，才能缩短，才能使理性认识较好地反映实际，并使之符合客观规律。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。

# 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 ..... ( 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 ..... ( 8 )
- 社会主义会计的概念与内容 ..... ( 11 )
- 会计在社会主义建设中的地位和作用 ..... ( 14 )
- 完善经济责任制必须加强会计工作 ..... ( 22 )

## 第二部分 会计的基本观念问题

- 会计的假定、原则和处理基础 ..... ( 32 )
- 新的经济(会计)范畴  
——成本计算组织形式、资金周转价值 ..... ( 39 )

## 第三部分 会计对象问题

- 论社会主义的资金和资金运动 ..... ( 41 )

## 第四部分 会计工艺、会计方法和制度设计问题

- 从会计科目的建立与运用的设计看会计的实质问题  
与技术问题 ..... ( 70 )
- 谈谈差异帐户的使用设计 ..... ( 73 )
- 论记帐方法的研究 ..... ( 74 )
- 供应间隔系数的计算问题 ..... ( 78 )
- 会计核算工艺的设计 ..... ( 81 )
- 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 .....	( 92 )
对工业公司财务管理体制及其核算的设想 .....	(102)
第五部分 国外会计问题	
通货膨胀会计 .....	(124)
会计理论的挑战与无止境的工作 .....	(135)

# 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

随着国民经济发展和加强经济管理的要求，不仅会计系统，就是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。如果认识偏差，那么研究就缺乏基础，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，而且直接介入了管理，参与了生产经营决策，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，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：层次

性——是指可以互成系统；独立性——是指可以自成系统；功能性——是指每个单元总是具有一定的特定功能。所以按系统论观点，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。但都应有自己的特点。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、货币经济在存的条件下面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. 现代会计是一个经济管理系统。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：“以逆群庶之治，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. 现代会计是一个信息系统。所谓信息系统，是指对数据的收集、处理、储存、检索和传递的单元。我们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，而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，包括其管理来进行抽象概括的。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。

由此可以看出，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认识的仍有偏差，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。

## 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、现实或是将来，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的概括。他指出：

会计是作为对生产过程的“控制和观念总结”<sup>①</sup>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必然是关心的，虽然在不同的发展阶段上关心的程度不同。”<sup>②</sup>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定量的产品平均耗费的劳动时间。”<sup>③</sup>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，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”（Kuāi）之职，“以逆群吏之治而听其会计。”<sup>④</sup>；到了封建的宋代，还设有“会计司”，使用着“计簿”或“簿书”、“会

计录”。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 + P  
贷二石  
户人青启 能田三人 口七人 田廿七亩  
+ P 贷二石七斗<sup>②</sup>

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<sup>③</sup>

商业经营帐：

九月九日付五翁伯筭二合：五十直百泉一官卅。凡百卅

(7)

赋税帐：

市阳 三月百九筭：（筭）廿六钱二千八百卅四正偃付  
西乡偃佐赐<sup>④</sup>

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“内府”、“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的，有时甚至超过用货币金额反映的程度。

在我国社会主义条件下，在商品制度、货币交换还不能不保留的现今，货币也就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，没有劳动和工作的时间，或者说没有价值的承担物，想要进行货币形式的综合反映则是不可能的，是没有基础的。这不只是个理论问题、而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；在广阔的农村人民公社，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，社员预分明细表，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。

马克思还说过：“过程越是按社会的规模进行，越是失去纯粹个人的性质，作为对过程的控制和观念总结的簿记就会越是必要；因此，簿记对资本主义生产，比对手工业和农

民的分散生产更为必要，对公有制生产，比对资本主义生产更为必要。”⑨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。”⑩

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，那会颠倒价值与使用价值的关系，抹煞会计的意义；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。

也所以，社会主义会计，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。

因而，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。

**注：**

- ① 《马克思恩格斯全集》第24卷，第152页。
- ② 《马克思恩格斯全集》第23卷，第8页。
- ③ 同上书，第93—94页。
- ④ 《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。
- ⑤ 弘一：“江陵凤凰山十号汉墓简牍初探”——《文物》1974年第6期，第92页。
- ⑥ 同上书，第80页。
- ⑦ 同上书，第8页。
- ⑧ 同上书，第79页。
- ⑨ 《马克思恩格斯全集》第24卷，第152页。
- ⑩ 《马克思恩格斯全集》第25卷，第968页。

## 会计与财务的区别和联系

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），是对以货币表现了的的价值、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。虽然如此，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，资本主义社会的会计与财务就像列宁揭示的那样，是资产阶级服务的：“保持营业秘密的法律在这里并不是为了满足生产或交换上的需要，而是用来掩盖投机和极不正当的谋利方式，掩盖公然欺诈的行为，大家知道，在股份公司中，这种欺诈行为是特别流行，是用足以欺骗大众的伪造帐目和决算的办法，来巧妙地掩盖着的。”①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。

有些同志提出，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。就财务学科与会计学科界线的划分而论，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，有个逐渐明确的阶段。当我们讨论折旧率，降低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、公司财务人员和财务委员会，恰如其分和越来越成功地抵制这些侵入，而对会计这方面的活动进行限制。

我们不必要参加这种友好争论。两者的工作与研究的范围，以及它们的主要特征是不难划分的。

会计，严格地说，是记录与分析已经完成的事实。它的身价的提高，是由于大家承认，按照熟练会计所获的结论，能作为将来行动的基础。

财务，则不是处理那种记录与分析，而是要获得积极的成绩，考虑怎样增加企业的财富，发行多少证券，应该将东西卖给谁，为了企业的发展，怎样去做才最有利。

(译自：WILLIAM H·LOUGH 《BUSINESS FINANCE》 Copyright, 1917, by THE RONALD PRESS COMPANY NEW YORK, Chapter 1 Financing and Accounting, PP.3—4)

## 财务与会计

会计，一般来说，是记录过去的成就和财务情况，为企业内部和外部提供资料。财务，是利用会计数字、外部竞争情况和企业内部长处与短处，通过分析预测帮助总裁、副总裁进行决策——将来怎样经营，怎样做最合乎经济原则。

总之，会计注重过去，财务注重将来。过去的经验不能不理。将来的一切，要依靠过去的事实来推测。决策时，虽然财务眼光不一定是决定性因素，但往往是很重要因素。

(根据纽约州大学布法罗分校管理学院教授Frank Jen博士, 1980年8月20日在中国工业科技管理大连培训中心所讲“财务与会计”的笔记整理)

## 社会主义会计的概念与内容

我们的会计概念是可以再斟酌的。现在有两种具有代表性的看法：一种认为：现阶段的社会主义会计，是以货币为主要计量单位反映和监督社会主义再生产过程中资金运动的一种方法，是管理经济的一个工具。它包括会计核算、会计分析和会计检查三个部分；①另一种认为：会计是以货币为主要量度，对企业、机关、事业单位或其他经济组织等生产经营活动或预算执行过程及其结果，系统地、连续地进行核算，并根据核算资料，进行分析利用和检查。其内容有会计核算、会计分析和会计检查。②而现在的实际工作呢？任何一个会计科（或称财会科、财务科、财务处），对于独立经济核算单位的资金及其变化不仅要进行连续、系统、全面与综合地计算、记录和反映，而且还要负责根据生产经营方案作出所需资金、成本和利润的预测，再参与全面经营决策后制订出财务计划，并保证其贯彻执行，在执行中结合核算反映的信息进行综合控制、分析与检查。我国现代会计是这样，历史的发迹也是如此。如《周礼》天官篇就有这样的记载：“司会掌邦之六典八法八则之贰，以逆帮国都鄙官府之治。以九贡之法，致帮国之财用。以九赋之法，令田野之财用，以九功之法令民职之财用。以九式之法，均节帮之财用。掌国之官府郊野县都之百物财用。凡在书契版图者之贰，以逆群吏之治，而听其会计。”“凡上之用，必考于司会。”③说明会计对财产的控制



制和反映就是根源的。正因为这样，所以马克思将会计精髓概括为：是“对过程的控制和观念总结”。④我国现在颁布的有关会计规章条例也是这样。如在《会计人员职权条例》第二章工作职责中就明确规定：“会计人员……要通过财务会计工作，正确反映和监督经济活动，管好各项资金，提高资金使用效果，保护国家财产，维护财经纪律，促进增产节约，增收节支，为发展社会主义事业服务。”在第三章工作权限中还规定，“有权参与本单位编制计划，制定定额，签订经济合同，参加有关生产、经营管理会议。”国外的会计系统也包括会计与财务，只不过将会计在学科上又分为财务会计和管理会计。有时又将这两者作一门学科授名为“会计与控制”（Controller—Accounting），在我国与美国合作举办的中国工业科技管理大连培训中心，有关课程的安排就是“会计与控制”和“财务管理”两门。⑤虽然他们给会计下的概念是：“专门为企业事业单位提供信息的一种服务活动。”和“研究经济组织用以决定行动方针的内容资料”。⑥但社会的事实在有的书籍中，仍得到较充分的表达。如由美国哈罗德·比尔曼、托马斯·克曼著的《管理成本会计》中，就阐述了会计部门的几项任务：1. 决定企业收入和财务状况；2. 帮助搞好成本制；3. 促进“企业职工完成共同的目标；4. 为制定决策和编制计划提供资料。这四项任务不是按照重要程度排列的，也不是包揽无遗、或互相排斥的。”⑦显然，国内外的会计工作内容和任务在形式特征上（暂撇开生产关系来分析）是相同的总体概念也大同小异，不同的是国外单设《管理会计》的本身就表明，会计的作用得到较充分的肯定和发挥，所以管理会计强调的就是预测和控制。这就使得过去应明确而未明确的问题得到明确。要