

会计学原理

李长耕 编著

北京商学院

会计学原理

李长耕 编著

北京商学院

前 言

本书是为我院财务会计专业《会计学原理》课程而编写的教材，也可作为财务会计人员业务学习的参考。

本书是在1979年编写的《会计学原理》初稿的基础上，通过院内外试用，根据教学实践和会计工作中的实际经验，以及现行会计制度的规定，对全书的结构安排和内容，作了进一步地调整、修改和补充，力求从会计基本理论、基本方法和基本技能方面，作较系统的、全面的阐述，为学生进一步学习专业会计打下会计基本知识的基础。为了便于学生复习，巩固知识，本书每章都附有复习思考题。

为兼顾财务会计人员业务学习的需要，本书在经营过程帐务处理方面，作了较多的阐述。这部分内容，在学校教学中，可根据教学需要，进行适当删节。

本书初稿，承蒙刘恩禄、金中泉同志提出宝贵意见。对此，谨致衷心的感谢。

由于编者水平有限，编写时间较仓促，难免有很多缺点，甚至可能有错误，欢迎读者提出批评、指正，以便进一步修改和补充。

编 者

一九八二年二月

目 录

第一章 总 论

- 第一节 会计的概念..... (1)
- 第二节 会计的产生和发展..... (6)
- 第三节 会计的地位、职能和作用..... (18)
- 第四节 会计的对象..... (33)
- 第五节 会计的方法..... (52)

第二章 会计科目、帐户和复式记帐

- 第一节 资金占用和资金来源的平衡关系..... (53)
- 第二节 会计科目和帐户..... (70)
- 第三节 复式记帐..... (91)
- 第四节 借贷记帐法..... (94)
- 第五节 增减记帐法..... (106)
- 第六节 收付记帐法..... (112)
- 第七节 总分类帐户和明细分类帐户..... (134)
- 第八节 总分类帐户和明细分类帐户的试算平衡..... (145)

第三章 帐户和复式记帐法的运用

- 第一节 国营工业企业主要经济业务的核算..... (163)
- 第二节 国营商业企业主要经济业务的核算..... (235)
- 第三节 事业和行政机关单位主要经济业务的核算..... (274)
- 第四节 帐户按用途和结构的分类..... (283)

第四章	成本计算	
第一节	成本计算的意义	(307)
第二节	成本计算的基本程序和内容	(309)
第三节	材料采购成本的计算	(321)
第四节	产品生产成本的计算	(328)
第五节	产品销售成本的计算	(340)
第六节	商业企业销货成本的计算	(341)
第五章	会计凭证的填制和审核	
第一节	会计凭证的意义	(351)
第二节	会计凭证的填制	(353)
第三节	会计凭证的审核	(374)
第四节	会计凭证的传递和保管	(377)
第六章	会计帐簿和会计核算组织程序	
第一节	设置帐簿的意义和原则	(381)
第二节	帐簿的种类和登记	(383)
第三节	结帐和对帐	(396)
第四节	登记帐簿的规则	(400)
第五节	帐簿的更换和保管	(405)
第六节	会计核算组织程序	(406)
第七章	财产清查	
第一节	财产清查的意义	(422)
第二节	财产清查的方法	(424)
第三节	财产清查结果的处理	(435)
第八章	会计报表	
第一节	会计报表的意义和编制原则	(442)
第二节	会计报表的种类	(446)

第三节	会计报表的结构和内容.....	119)
第四节	会计报表的报送、审批和汇总.....	172)
第九章	会计工作的组织	
第一节	组织会计工作的意义和要求.....	177)
第二节	会计工作的机构和组织形式.....	180)
第三节	会计人员的职权.....	184)
第四节	会计制度的制定和执行.....	187)

第一章 总 论

第一节 会计的概念

物质资料的生产，是人类社会存在和发展的基础。在生产过程中，节约劳动时间，是一切社会生产发展的客观要求。人们为了“在尽量少的劳动时间里创造出尽量丰富的物质财富，”^①以达到预期的生产目的，就必须随时掌握生产过程中劳动占用、劳动耗费和劳动成果的数量和质量等方面的变化情况，以便对生产过程组织有效的管理。会计就是适应生产的这种客观需要而产生和发展。当生产过程还处于较为简单的发展阶段，会计只是“生产职能的附带部分，”^②随着社会经济的发展，生产力水平的提高，生产过程复杂化，管理工作越分越细，会计逐步从生产中分离出来，成为同生产活动有着密切联系的一种专门的、独立的管理职能。以后，随着社会生产的发展和社会生产规模的日益社会化，会计的内容、方法和技术，从简单到复杂，从低级到高级，不断地发展和完善，逐步形成其自身所独有的特点，成为管理经济不

① 《马克思恩格斯全集》第26卷，人民出版社1974年版，第281页。

② 《马克思恩格斯全集》第24卷，人民出版社1972年版，第151页。

可缺少的一种管理活动。这种管理活动表现为以下特点：

一、会计管理职能的范围，是国民经济各部门的基层单位。但在社会主义制度下，会计的管理职能，并不局限在这些基层单位。

在社会主义制度下，国民经济是一个统一的有机整体。一切企业、事业和行政机关是整个国民经济的组成细胞，是执行国民经济计划的基层单位。社会主义企业是建立在生产资料公有制基础上的、直接从事生产经营活动的经济组织。它的任务是为社会提供物质产品或劳务和为国家积累资金。企业为了实现自己的根本任务，必须对生产经营活动实行严格的经济核算，力争以最小的劳动消耗取得最大的经济效益，促进国民经济的发展。这就需要运用会计提供生产经营活动中有关劳动的耗费、劳动时间的调节、劳动在各类生产之间的分配以及劳动成果等经济信息，借以监督、检查、考核和分析经济活动的进程和经济效益，预测未来，制定决策。事业和行政机关是执行国家所赋予一定任务的预算单位。它们在执行本身所担负的任务过程中，也要消耗一定的人力、物力和财力，这些消耗构成了它们的事业费用和行政费用，而这些费用开支是由国家预算拨款支付的。为了合理而节约的使用预算拨款，事业和行政机关也必须运用会计对其财务收支进行反映和监督。但是，在社会主义制度下，会计管理职能的范围并不局限于国民经济各部门的各个基层单位，而还需要在国民经济一定范围内加以汇总，用以反映、监督、检查、考核和分析在国民经济各部门范围内有关成本、财务计划完成情况和预算执行情况，为国民经济综合平衡，制定发展决策，提供数据资料和方案，而充分发挥会计在国

国民经济各部门基层单位的管理职能的作用，是最根本的。因为，这些单位管理的好坏，将直接影响国民经济的发展。

二、会计是以货币作为综合计量的统一尺度，但必要时还需要运用实物计量尺度和劳动计量尺度。

在社会主义制度下，商品生产和商品交换的存在，价值规律仍然发生作用；还需要充分利用价格、成本、利润等价值形式，作为管理社会主义经济所必要的经济杠杆。通过货币表现的这些价值指标，仍然是了解和考核经济效益的最重要的指标。现阶段也只有利用货币形式作为计量的统一尺度，才能综合反映和监督经济活动过程和经济效益。但是，在会计中，只运用货币作为计量尺度，还不能全面满足经营管理各方面所必须的经济信息。因此，除广泛运用货币作为主要计量尺度之外，在经济活动过程中，必要时还需要运用实物计量尺度和劳动计量尺度，借以计算实物和劳动的占用量和消耗量，以利于人力与物力的控制，加强经营管理，同时实物计量尺度和劳动计量尺度，也是取得有关货币指标的基础。因此，在会计中，往往同时使用三种计量尺度，最后还是以货币计量尺度进行综合反映。总之，三种计量尺度之间是相互联系的，同时使用三种计量尺度，取得各种必要的会计数据资料，便于全面反映、监督、考核和分析经济活动和经济效益。

三、会计对经济活动过程的反映和监督是其最基本的职能。

社会主义经济各部门的经济活动是复杂多样的，把这些客观存在的、多样化的经济活动，根据一定的要求，通过货币表现，运用会计所具有的一整套完整的专门方法，提供整

济活动过程有关的经济信息，并在此基础上，对经济活动过程进行监督，借以掌握经济活动的动态，计算和考核劳动耗费和劳动成果；运用这些反映客观经济活动的实际资料与相应的计划指标进行对比、分析，找出差距，查明偏离的原因，预测未来，寻求以最少的消耗，取得最大的经济效益的途径，制定节约劳动消耗和提高劳动成果的最优方案；同时通过综合计量各种财产物资的实有数，了解各项资金占用情况和保护它的安全和完整等等。所有这些内容都是借助于会计所具有的反映和监督的职能才能实现。

会计的这两项基本职能，马克思曾这样的明确说过，会计是对生产“过程的控制和观念总结。”^①马克思这里所说的“观念总结”，就是运用货币形式，通过会计记录，对经济活动进行全面的、系统的反映，以便取得完整的会计数据资料，为经营管理提供所必须的经济信息。马克思这里所说的“控制”，就是根据这些经济信息，对经济活动进行监督、检查、考核和分析，以便有效的组织经济活动，取得较好的经济效益。

会计的反映和监督是相互关联的，只有正确地反映，监督才能有可靠的数据资料，同时只有严格地监督，反映所提供的数据资料，才能发挥其作用。所以说，反映和监督是会计的最基本的职能。尽管经济的发展，新的科学技术的采用，邻近科学在会计中的运用，都会引起会计在技术上和方法上约变革，但它不会改变会计的反映和监督这样两项最基

①《马克思恩格斯全集》第24卷，人民出版社1972年版，第152页。

本的职能。不同的是对会计反映和监督的内容和范围有了新的要求和充实。

四、会计对经济活动的反映，具有连续性、完整性和系统性。

会计对经济活动过程的反映，是按照经济活动发生的时间顺序不间断的连续记录，同时由于经济活动而发生的全部经济业务，凡是能够用货币表现的，都需要完整地记录下来，不得有任何一项遗漏；对会计记录的全部内容，应当按照政策、制度和管理的要求，进行科学的分类、整理和汇总，使会计记录形成系统，以便随时可提供经济管理所需要的各种会计数据资料，借以对经济活动进行监督、检查、考核和分析。这是会计区别于其它经济核算的又一特点。

综上所述，社会主义会计是利用价值形式，通过货币表现，连续、完整和系统地反映国民经济各部门基层单位的经济活动过程及其结果，提供全面的会计数据资料，并进行检查、考核和分析，借以监督经济活动过程和经济效益。

会计包括会计核算、会计分析和会计检查三个部分。会计核算依据客观的经济活动，通过一定的专门方法，连续、完整和系统地记录，以提供全面的会计数据资料，它是会计分析和会计检查的基础。会计分析是根据会计核算所提供的数据资料和其它有关资料，进行分析、比较、找出差距，提出改进经营管理的措施和方案，它是会计核算的继续和发展。会计检查是外部单位（上级主管单位、财政和银行等部门）和内部单位的有关人员（单位领导、总会计师或会计主管人员）对本单位或下级单位的会计凭证、帐簿、报表等会计数据资料和会计组织工作的检查，以保证会计组织

工作的合理合法和会计数据的真实、正确,严格贯彻执行政策、法令、计划、合同,维护财经纪律,它是会计核算和会计分析的必要补充。这三者之间是相互联系,相互补充,相互配合,同时又是相对独立的。全面地运用会计的这三个部分,才能完整地反映和监督会计的对象,完成会计的任务和发挥会计在经济管理中的作用。

第二节 会计的产生和发展

会计是一个历史的产物。当社会生产发展到一定的阶段,由于人们管理经济的需要而产生和发展起来的。

我们知道,在人类社会发展的各个阶段上,都需要进行物质资料的生产,有生产就需要有管理,要管理就需要取得有关生产过程的必要资料,只是不同社会取得资料的方式和方法,范围的大小,内容的简繁程度不同而已。人们取得这些生产过程的必要资料,最初是依靠人们在头脑中的计算和记忆,以后演变到“结绳记事”、“刻竹成书”等方法,以辅助头脑记忆的不足。随着社会生产力的进一步发展,剩余产品的出现,生产过程日益复杂,文字的创造,这时人们可以通过记录、计量,取得有关生产过程进行情况的数量资料,于是产生了极简单的会计。根据历史文献记载,在印度太古的共同体里,农业上已经有了记帐员。“一个记帐员,登记农业帐目,登记和记录与此有关的一切事项。”①这种极简单

①《马克思恩格斯全集》第23卷,人民出版社1972年版,第396页。

的会计的出现，对当时合理的组织生产力，推动生产，起到了一定的作用。这个时期，在共同体内，这种极其简单的会计，是为整个共同体的利益服务的。它的任务是记录共同体内共同劳动的过程和成果，保证劳动产品平均分配的实现。

原始公社解体以后，生产资料私有制的出现，人类进入了有阶级的社会，会计被统治阶级所掌握，成为为统治阶级利益服务的工具。

在奴隶社会和封建社会时期。社会经济进一步地发展，生产、分配、交换（流通）和消费的活动日趋复杂，由于管理生产经营活动和统治阶级自身利益的需要，会计逐步地从生产中分离出来，成为一种独立的职能，这时会计不仅为管理生产服务，同时也为掠夺和榨取奴隶和农民剩余产品，保护奴隶主和封建主、贵族私有财产服务。与会计职能扩大的同时，会计的方法也相应地发展了，会计有了初步的制度，特别是到了封建社会后期商品货币经济的发展，商业资本的产生，对于会计方法的发展起到很大的促进作用。这时有了专门的帐簿，并按照实物的收进和付出分类记载，有些财产物资的收支，除登记实物数量外，还折合成货币数额进行登记。一定时期根据帐簿记载的数字进行汇总，编制简单的报表。

总之，在奴隶社会和封建社会，会计是掌握在剥削阶级手中，主要用来记录统治阶级搜刮来的贡物、赋税和个人财产的收支。对于生产经营的具体活动情况。除有些手工业者、商人进行一些简单的记录外，一般全凭劳动者在自己的头脑中进行计算。由于受社会历史的局限，所以直到封建社

会后期，在官庭、官衙中才有某些会计制度上的规定，但在社会中还是各行其是，尚未形成一个完整的体系。

据史书记载，远在我国的周朝，在朝廷中设立了“大宰”（审计）、“司会”（会计）的专门官职，掌管官庭中的财物、钱粮、官吏俸禄和一切贡、赋、徭役等的收支和管理大权，成为统治阶级中的重要成员，并有了名为“籍书”的帐册，记录钱粮收支，这时已有了简单的报表制度，当时称之为“参互”（日报）、“月要”（月报）、“岁会”（年报）。从秦朝到汉朝，都设有“计相”之官，主管会计工作，掌管全国钱粮收支，权限很大。以后各朝都建立专门的帐簿，有的叫“簿书”，有的叫“计簿”、“帐簿”等。并设有掌管钱粮、赋税、官庭财物收支的官吏，或叫“户部”，或叫“度支部”，全国各郡、县都设有专职的计吏，负责管理簿籍和向上汇总报告的责任。唐朝时，对造册报销有了统一的制度。到了宋朝，社会经济发展较快，朝廷和地方的课征增加，官庭搜刮的财富日益增长，为适应当时经济发展的客观需要，创立了叫做“四柱清册”的方法，用以管理官庭府库的钱粮收支，这种方法把收支余分成为四个部分（即四柱），这四个部分是：“旧管”（期初余额）、“新收”（本期增加）、“开除”（本期减少）、“实在”（期末结存），“四柱清册”的运用，使会计的方法有了一定的规则，这是我国会计方法的一项重大发展。与此同时，还设置专门帐簿分别登记官庭中的各类财产。同时各种帐簿还按照收入、支出分别设置，并有了会计资料的整理，建立会计档案，并以“四柱”式编制会计报告。明朝时，帐簿的设置进一步的完善，洪武年间（公元1368—1398）颁布赋役报

册制度，设有专门帐册分别登记户口丁粮、土地亩数和各州县的帐目。清朝时，继续延用明朝“四柱清册”的记帐方法，并普及到民间。这时帐簿中又有了底帐（备忘录）、流水帐（序时帐簿）和总清帐（分类帐簿）的区分，帐簿的名称也逐渐统一，并使用了收付式的记帐方法，帐簿也有了固定格式。

在西方的奴隶社会和封建社会，会计的职权也是掌握在宫廷和教堂的奴隶主、农奴主的手中，用以管理宫廷和教堂搜刮来的财物，记录赋税、贡物等的收支。据史书记载，古埃及在纪元前三四千年，法老（即国王）已设有专职的“录事”管理宫廷的赋税收入和各项军饷、官吏俸禄等等的开支。古希腊在国家和教堂中都设有庞大的管理各项财政收支的机构和人员。到了中世纪封建时期，在基督教的教廷中设有专职官员管理它的租税收入和开支，并设有专门的帐簿进行记录和报表制度。马克思曾指出：“在中世纪，我们只在修道院中发现农业的帐簿。”^①

在资本主义社会，会计为资本家所掌握，反映和监督资本运动过程，为加强对雇佣工人的剥削，谋取最大限度利润，寻找提高获取高额利润的途径，扩大资本积累和保护资本家私有财产服务。

伴随着资本主义商品货币经济的发展，会计无论在内容上还是在方法上都有了显著的发展和提高。这时会计反映和监督的内容，已由奴隶社会和封建社会对私有财产收支的静态反映和监督，而发展到对资本运动的动态反映和监督。

①《马克思恩格斯全集》第24卷，人民出版社1972年版，第151页。

因为资本家所追求的是以最少的资本垫支，取得最多的剩余价值。为了这个目的，要求会计所提供管理资本运动全过程的各项数据资料，能够相互联系地反映出资本运动的来龙去脉，以便对扩大再生产过程中各个环节的活动，进行连续不断地监督。适应这种需要产生了复式记帐法，随后又产生了资产负债表。会计在方法上更趋系统和完善，理论上更丰富了。到了十九世纪中期，资本主义发展时期，由于生产的发展，从工场手工业过渡到机器工业，生产规模扩大，生产愈来愈社会化，社会经济组织，由个人、合伙投资的形式，发展到股份公司的形式，会计进入了一个新的时期，为了借助于会计反映和监督生产经营活动过程，不仅需要提供财产物资的收付情况，而且还要对费用支出和收入进行对比计算，以确定一定时期的经营活动的损益情况，因此产生了损益计算的方法。工业革命以后，工业生产的组织和活动日益庞大和复杂，为了以最少的资本耗用，取得更多的剩余价值，需要进一步控制和管理生产过程，而又出现了成本计算的方法。马克思曾指出：“产业资本家总是面对着世界市场，并且把他自己的成本价格不仅同国内的市场价格相比较，且也同全世界的市场价格相比较。同时必须经常这样做。以前，这种比较几乎完全是商人的事”。① 会计就是适应这些客观情况的变化，不断地发展和提高，逐步地建立了严密的会计制度、比较完备的会计方法体系和理论，形成各项公认的会计原则，用来寻找和提高榨取剩余价值的途径，严密控制

① 《马克思恩格斯全集》第25卷，人民出版社1974年版，第376页。

生产过程和考核经济效益，以便增强对外竞争能力，扩大资本积累。同时也为掩盖剥削进行辩护，并为此寻找所谓的“科学”的根据。这时会计形成了一门独立的学科。

资本主义经济的发展，股份公司的出现和发展，使分散在社会各个阶层中持有公司股票的人，只具有股东的形式，公司的实际权力只操纵在极少数人形成的股东集团的手中，而这些握有实权的股东集团，多数又不能直接参加企业的经营管理。因此，出现了“所有者和经营者分离”的现象。于是产生了为维护这些股东集团利益的代理人——独立职业的会计师。会计师的主要业务是根据企业经济活动的会计数据资料，按照政府规定的法规和会计原则，对企业的凭证以及帐表、会计工作组织是否合理合法进行检查并出具证明，同时从外部立场对企业经济活动的一些关键问题进行研究，并提出意见。只有经过会计师证明过的企业帐目，公司的股东才能确信，政府才予以承认。随着会计师业务的兴起，“审计”为人们所重视。通过会计实务所形成的会计惯例，构成了会计处理的原则，逐步为人们所公认。这个时期，股东集团和债权人所关心的是企业的财务状况和盈利的分配。向股东集团和外部单位提出各种财务报表成为当时企业会计的中心，从而形成了“财务会计”这一概念，并普遍运用起来。

从二十世纪前期起，美国的会计理论和会计实务方面，随着经济的发展，而有很大的发展。特别是到了第二次世界大战以后，伴随着企业集中出现了大规模的经营，适应国内和国外竞争的需要，迫切要求企业内部经济活动和经营管理的合理化，以及企业的“所有权与管理权”的明确分离和“经营者职能的确定”，使企业的经济管理和企业会计结合起