

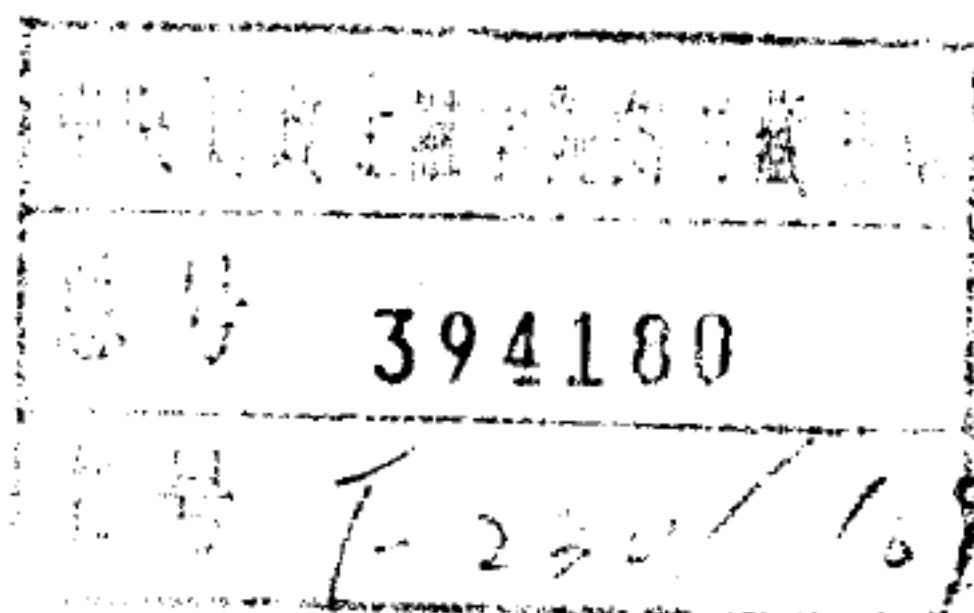
缺页



现代会计学要义

刘炳炎 著

0340/13



湖北教育出版社

鄂新登字 02 号

现代会计学要义

刘炳炎 著

湖北教育出版社出版、发行

湖北教育出版社印刷厂印刷

850×1168 毫米 32 开本 10.25 印张 249 000 字

1992 年 7 月第 1 版 1992 年 7 月第 1 次印刷

印数:1—3 200

ISBN 7—5351—0837—7/F·19

定价:(覆膜)5.00 元

作者介绍 刘炳炎(1906—1990)江西南昌市人,三级教授。1933年毕业于原南京中央政治学校大学部财政系,毕生从事会计教育工作。曾任中国会计学会常务理事,湖北省会计学会副会长,中南财经大学会计系主任。

序 言

著名会计教育家刘炳炎教授,是我国会计学界、教育界元老之一,在他一生所经历的84个春秋中,从事会计教育达55年之久。先生人格高尚,学识渊博,生活简朴,为国为民,尽职尽责。传道授业,言传身教,为人师表。

早在40年代初,先生便刻意研究国外会计论著,既博采众长,兼及数家,取各学派之精华,而又结合中国实际,融会贯通,确立一家之言,终于于风华正茂之际,撰成《高等会计》一书,受到国家教育部门关注。然而,其时由于日寇入侵,中国处于抗战之际,这部论著因延误而被搁置下来,未能出版面世。其后,书稿又于“文革”期间散失,公开刊行再度受阻。80年代初,先生又参阅大量中外会计文献,拟定大纲,制定写作计划。自1985年以来,他夜以继日,伏案写作,终于于仙逝前夕,完成《现代会计学要义》一书。此书倾注先生一生之心血也。今天湖北教育出版社郑重向读者推出这部会计论著,一则适应了中国会计改革的需要;二则又利于推动当前的会计学术研究工作中中美文化交流;三则这部论著中的大部分内容,可供中外合资企业、合作企业、股份制企业、承包经营制企业,以及租赁制企业的会计工作者参阅;四则亦可了却先生生前夙愿,告慰先生在天之灵。

《现代会计学要义》全书计14章,精练地阐述了现代会计学中的基本理论、基本实务、基本会计程序与基本方法,以及会计学科建设、会计人才配置及其结构等问题。全书主体脉络分作两部分,一方面系以基本会计理论为主导所展开的论述,揭示了现代会计学建设中必须深入认识的理论性问题;另一方面,又以现代企业的

会计实务、会计方法革新为主线,阐述了企业经济活动过程中必须解决的会计问题。会计理论与会计实务两部分的结合又构成一个完整的体系,充分显示了《现代会计学要义》一书的系统性、完整性及科学性。会计实务正确处理中所反映的会计理论性问题及在会计基本理论指导之下,会计实务的规范化,又进一步加深了理论与实际的密切关系,这一点不仅正是会计工作者所迫切需要解决的问题,而且也是会计理论研究者及会计教育工作者所要解决的问题,论著中对这一问题的妥善处理,使务实与务虚有机地统一起来,不仅使其在较大范围内具有可读性,而且使其在相当大的范围内具有适应性。就会计理论问题建立依据及会计实务问题处理依据而言,先生又十分注意对每一问题分析、认识及提高的科学性,如无论对于经济活动运转“过程控制”问题的揭示,还是对于会计控制中“观念总结”内在含义的剖析,均能恰当地以马克思主义的政治经济理论,哲学理论作为依据,使问题的研究结论得以建立在切实可靠的基础之上。故通读全书可知,其基本观点正确,表达通俗易懂,深入浅出,对于深度与广度关系的处理亦恰如其分。同时,先生还善于应用会计史学研究中所揭示的基本规律,从动态与静态两方面,阐明了现代会计理论及方法与传统会计的理论及方法之间的继承与延续关系,以及它们发展的历史趋向。正如史学家所说,历史的逻辑,是学术关系建设中的基本逻辑,从《现代会计学要义》的科学逻辑序列中,我们便可以看到历史逻辑关系的建立在其中所起到的重要作用。

会计著作的先进性是衡量它的社会价值及学术价值的一个极为重要的方面,也是评价它的社会贡献与学术贡献的重要标志。《现代会计学要义》一书不仅以参阅大量中外会计文献作为它的创作依据,以先生以往的学术思想及所撰写的讲义为创作基础,而且还始终遵循“去粗取精,去伪存真”及“古为今用,洋为中用”的原则,对于每一基本理论问题与方法问题的分析与评述,在确定其先

进性的同时,又指出它的历史局限性,并阐发自己的见解,得出明确的结论。先生的独立见解以客观实在为依据,以明确其内在含义为目的,以理服人,以科学的治学态度服人。此外,这部论著的第十章至十四章之所以使人读后有耳目一新之感,究其原因,正是因为它所表述的基本内容,正是当今中国企业会计改革所面临的一些问题及需要通过具体确定改革方法加以解决的问题,刘炳炎先生的论著问世,正好为解决这些问题指明了路径,提供了依据。

刘炳炎先生治学严谨的精神及严肃、认真、求实的作风,也很值得后辈人学习。在会计学建设中,对于基本问题的研究,应注意保持理论的先进性及理论研究的现实意义,防止空泛的议论及浮漂不实研究问题的方法。衡量一位学者的创作成就,在于精而不在于广,主要在于创造而不在于因袭继承,在于在探索中求发展,而不在于采集已有果实求生存。《现代会计学要义》一书对于已有理论的深化认识,对于新理论问题的总结与提高,以及对于自我见解的阐发,都本着实事求是的精神,既力求做到客观、准确,而又力求推陈出新。

《现代会计学要义》的出版刊行,是刘炳炎先生对于中国会计学术研究及会计教育事业所做出的新贡献,它集中体现了老一辈会计学家为发展中国的会计事业孜孜不倦、奋斗终身的可贵精神。我们深信,这部论著的问世,将在大学会计、审计专业的本科教育、研究生教育中起到重要作用,它也将受到广大会计工作者的欢迎,在会计工作改革中产生一定影响。

郭道扬

1991年秋于武汉

目 录

第一章 什么是会计	1
第一节 会计与会计学.....	1
第二节 会计的对象.....	3
第三节 会计的定义.....	6
第四节 会计的要旨	12
第二章 经济活动与会计情报	15
第一节 经济活动	15
第二节 会计情报	18
第三章 会计学科分类与会计人员分类	28
第一节 分类的纲目问题	28
第二节 会计学科分类	29
第三节 会计人员分类	36
第四章 会计方法	48
第一节 会计方法的认识	48
第二节 基本方法	49
第三节 辅助方法	51
第四节 会计方程式	51
第五节 基本方法图示	58
第五章 会计过程日常工作——经济活动过程控制	63
第一节 会计过程概述	63
第二节 数据处理	64
第三节 会计事项	68
第四节 会计项目	72

第五节	会计记录	75
第六节	试算表	87
第六章	会计过程期末工作——经济活动过程观念总结	94
第一节	调整记录	94
第二节	工作底表	103
第三节	财务报表	106
第四节	结帐	110
第五节	转回记录	114
第六节	会计循环	117
第七章	会计科目	120
第一节	会计科目的定义与分类	120
第二节	会计科目表	123
第八章	会计记录变化	132
第一节	概述	132
第二节	序时记录分栏	133
第三节	序时记录的分割	137
第四节	分类记录的分层	148
第五节	序时与分类的结合	150
第九章	流动资产及其现金	161
第一节	流动资产	161
第二节	现金	162
第十章	应收帐款	184
第一节	应收帐款	184
第二节	应收票据	189
第十一章	存货	200
第一节	存货计算	200
第二节	存货估价	208
第十二章	厂场资产	235

第一节	概述.....	235
第二节	土地.....	237
第三节	房屋.....	240
第四节	机器与设备.....	241
第五节	收入支出与资本支出.....	243
第六节	房屋、机器与设备的折旧	247
第十三章	负债及其流动负债.....	275
第一节	概述.....	275
第二节	流动负债.....	277
第三节	或有负债.....	283
第十四章	长期负债.....	291
第一节	应付债券.....	291
第二节	应付抵押债券.....	303
第三节	租赁.....	305
附 录		310

第一章 什么是会计

第一节 会计与会计学

什么是会计？它与会计学是同是异？会计的对象是什么？会计的定义如何 在此引一些专家学者的不同主张 使我们从中得到一些有益的启发。值得注意的是 他们都是从各自不同的角度去观察会计 因而产生了不同的印象和认识 正如苏东坡《题西林壁》诗描述的那样：“横看成岭侧成峰 远近高低各不同 不识庐山真面目 只缘身在此山中。”

要识庐山真面 光凭导游口说、看看照片、录相是不够的 必须不畏艰难 亲自攀登。什么是会计 也必须亲自探索一番 方可对它有所认识。

关于“会计”与“会计学”的概念是否相同的问题 有两种对立的主张：

1. 会计与会计学截然不同：

中外学者都有此种主张。苏联安得列昂诺夫教授指出：“必须把会计核算理论的对象与会计核算的对象分开。”^①在这里他把会计核算看成是会计，会计核算理论是指会计学，二者是有区别的。我国丁洪范教授的看法与安得列昂诺夫相同：“会计核算（或会计）和会计学是两个不同的范畴，绝对不能混淆的。”^②

厦门大学 1985 年出版的《会计的基本概念》中将会计与会计学划分为“会计的基本概念”（正文）和“会计学的基本概念”（附录）两大部分。^③此种主张、划分方法与前二者基本上是一致的。

2. 会计与会计学完全相同：

上海财经大学 当时名为“上海财经学院”）1984 年所编《基础会计》开宗明义阐述“会计的涵义”时说：“通常的看法 认为会计是一种经济工作，一种为生产服务的社会实践。就是说 认为会计就是会计工作。同时还可以认为 既有会计工作的实践 就势必有实践经验的总结和概括 就有会计的理论 就有会计工作赖以进行的指导思想。会计是解释和指导会计实践的知识体系，是一门学科。就是说 认为会计指会计学。我们认为 会计既指会计学 也指会计工作。”④本文的逻辑层次分明 有说服力 有代表性。是的 会计与会计学不应该强加区别，其理由是：

中国人用语尚简，名称中凡常见而又不宜招致误解者多用简称 如物理与物理学 生物与生物学 植物与植物学 人代会与人民代表大会 马列主义与马克思列宁主义等等 会计与会计学 会计系与会计学系是类似的简称。易产生误解的 如医学院不能简称为医院 山海关不会简称为“海关”。

绝大多数学科的理论不能脱离实际。自然科学除理论外 尚有观察、实验、试制等 社会科学除理论外 也有调查与观察 实践试行等 何况会计是一门应用科学 更不能理论脱离实际。如果会计工作者 企业也好 政府部门也好 不懂理论 自以为是 擅自处理数据 会导致审计部门 上级主管部门无法理解。这样 也就失去了会计的作用。当前财政经济体制正在加速改革步伐 会计如何适应形势 如何改革 能否会计理论与会计实务分别各自提出不同的一套方案 显然是不行的。同样 从事会计教育的人 不问实际 不懂手工操作，从想当然出发，杜撰一套理论并自以为是地用于教学 将何以培养会计接班人？

会计是一门应用科学 出自社会实践需要。任何时代的会计实务都有与它相适应的会计理论 并且二者很难分割开来。罗马的复式记帐中所谓承担责任与解除责任和奴隶、奴隶主之间的权利与

义务是分不开的。我国古代的四柱清册会计中‘旧管 + 新收 = 除开 + 实在’的平衡理论与当时封建王朝以及它下属各部、各地的长官和主管银钱、钱粮收支人员间的责任关系分不开。物物交换时代是等价交换的实物会计。货币经济、信用经济时代以货币为交换的基础，从而便产生了用货币综合的会计实务和用货币估价的会计理论。

综上所述，“会计”与“会计学”是一个概念，只是名称的用字多少不同，而不能理解为一指会计实务，一指会计理论。否则把一个对象或一个概念强分为二，无论在实际工作中或科学研究中会处处碰壁。试问：没有会计理论，根据什么总结会计实际工作经验？没有理论如何提高水平，改进会计工作？没有会计实务，会计理论研究什么？目的何在？人们一般都承认会计是一门应用科学，如果会计理论脱离会计实务，难道还成其为一门应用科学？当前，随着经济体制的改革，会计应如何改革以适应形势的发展，会计理论与会计实务是否能分别各自提出不同的改革方案？肯定是不行的。

第二节 会计的对象

什么是会计，可以从什么是会计的对象的认识着手。关于这个问题，苏联在 30 年代已经提出，^⑤我国 50 年代开始热情学习苏联会计才有所关注，才开始在《工业会计》月刊上登载此类译文。国内会计教材、会计论文也有此类专题。我们可以概括为下列三种不同的主张：经营资金循环理论、资金运动理论、货币反映经济实体的经济活动过程理论。现依次分述如下。

一、经营资金循环理论：

立此论者苏联专家马卡洛夫认为：“作为对企业、组织和机关的经济活动进行观察和监督的一种制度的会计核算，它的作用正好就是为了反映经营资金的循环，因为资金循环是国民经济各环

节中工作的主要内容。⑥从而得出会计核算对象的定义如下：“苏维埃会计的对象，就是企业组织和机关在进行社会主义扩大再生产过程时所发生的经营资金的循环。”马卡洛夫接着说 这个定义具体地指出了：①会计核算反映经营资金的循环； 会计核算是在国民经济中的企业、组织和机关中进行的 这也是会计核算应用范围 ③所提的是社会主义扩大再生产过程中所发生的资金循环。

他还指出企业是使用会计核算的基本环节，工业企业在生产过程中表现得最为完整，它的经营资金循环是，首先利用货币资金 再从供应（采购）经过生产到产品销售 最后恢复原来货币形式的资金。经营资金的循环是：



二、资金运动理论：

50 年代后期，我国会计界兴起了百家争鸣、著书立说的可喜之风。关于会计对象问题 亦各抒己见。主张会计对象是资金运动者亦有多家。各家立说 不无出入 现择一为代表：“企业的经营资金运动 机关、事业和团体中预算资金运动 是会计反映和监督的对象。”⑦资金运动理论可以说是经营资金循环理论的发展。因为它扩大了经营资金的范围 增加预算资金 改经营资金循环为资金运动。

主张资金运动论各家有一共同点，就是资金的运动。这“运动”的意义何在 从科学术语上讲 应该是自动 而不是被动。“资金循环”可以理解为包含人的因素在内，“资金运动”的提法便很难如此理解。没有人的因素 资金可以主动地在各单位甚至各个国家流转 岂不是如同太空中的星辰不断生灭变化 谁也无法“监督”一样吗 那么 会计人员和管理人员还有什么责任可言 还需要什么会计制度及内部控制！

三、货币反映经济实体的经济活动过程理论：

我认为会计的对象应该是货币反映经济实体的经济活动过程。货币反映、经济实体是先决条件，主体是经济活动过程。

货币反映 会计有其漫长的历史，它和文字、数字以及绘画同源，其特征是有关生活的物质方面。在物物交易时代，用的只是实物会计（或按实物记帐），后来出现了货币，物物交易也并未立即全面退却，其初也是把货币看成一种实物。到了货币经济时代，在贸易中人们乐于接受货币，于是货币成了交易中介、价值的标准、等价物，才产生了以币值计算的会计。会计的产生大大促进了商业的发展。现在世界已发展为信用经济时代，但还是须要以货币为基础。世界各国均有各自统一的币制，而且欧洲有些国家，如欧洲经济共同体，正在拟议他们统一的币制。可见会计采用货币反映是基于承认客观存在的社会经济事实，不是会计人员之创见。虽然如此，货币价值不是不变动的，古往今来没有币值不变的货币，会计采用这种价值会变动的货币作为科学单位，会计工作者不能不有进一步的思考，不能无视现实，假定什么“币值不变”。由于会计既以货币为测量、计算单位，从而形成会计中的估价问题，构成会计方法之一（详见后），因此可以说，货币既是会计对象的组成之一，又是会计方法的内容之一。

经济实体：经济实体（economic entity）有时也称为企业实体（business entity）或会计实体（accounting entity），或简称为实体（entity）、个体（不过此译法易与个体经济中的个体相混），日本译为“主体”（但没有和它相对照的“客体”），我们认为译成“独立体”或“会计独立体”似乎比较符合原意。它是会计中一个很重要的假设（详后），它可以指任何有经济活动的组织，如企业、学校、学术团体等，只要它有经济活动，会计便把它们的经济活动分别看成一个个经济实体或实体，或会计独立体等。实体这一名词及其概念至迟见于美国裴顿（William Andren Paton）1922 年所著“会计理论”（Ac-

counting Theory)⑧ 从此一直沿用到 80 年代的会计原理教材或杂志中 它包括了企业、组织、机关、团体等形形色色的独立体。

经济活动过程 什么是经济活动及其过程 举例说、各级政府的岁入、岁出、发行公债等是经济活动 政府向同级人代会提出预算 按照人代会通过的预算执行岁入、岁出等编制决算报告并提交人代会审查通过 根据通过的通知 政府解除责任 这一系列的经济活动便是政府的经济活动过程 或称财政活动过程)某国营企业、先由基本建设单位建成 然后交付使用、投产 私营、独资企业 (个体企业 要有资本 自有或借入) 合资企业首先要订立合同或章程 据以集资或招股等等 也是经济活动 。任何企业 不讳言利 , 亦不能不择手段唯利是图。在经营某一行业或从事某种商品生产或某种服务前 要在公共道德 国家法令等许可范围之内 作些调查 针对国内外供需 求 情况而定取舍。小型个体企业不妨胸中有数 , 大中型企业要作出书面计划 , 让全体职工可以据以进行工作。这都是各个企业的经济活动。我们把这些前后相关联的、联续的经济活动看成是一有机的一系列活动 , 这便是企业的经济活动过程。

各级政府的活动是多方面的 , 它的经济活动过程主要是财政活动过程。各种企业的活动共同目的是提高经济效益 , 获取利润。它们的经济活动无论是从事商品生产或提供服务 , 贯串于整个企业各部门的就是财务活动过程。此经济、财政、财务活动三者之一便是会计的对象 , 会计对这三种活动分别所进行的货币反映即会计工作称之为会计过程 (Accounting process) 。会计过程包括若干个一年一度周而复始的步骤称为会计循环 (Accounting cycle) 。

第三节 会计的定义

什么是会计 可以从另一个角度 —— 会计的定义来看。英、美会计原理教材对这个问题 , 有些是开门见山 , 直接从介绍简单的会

计工作入手 不提会计的定义 有些是在叙述企业的经济活动过程中来介绍会计的定义。在此介绍比较典型的五种提法，供读者思考：会计是反映和监督经济活动过程和经营成果的一种科学方法；会计是一种技术 会计是一种情报制度 会计是提供财务情报 供制定经济决策的一种服务 会计是一种特殊思想方法的科技。现分别介绍如下。

一、会计是反映和监督经济活动过程和经营成果的一种科学方法。

国务院于 1961 年颁发《国营企业会计核算工作规程 草案》总则中规定：

“国营企业的会计核算 是以货币形式反映和监督企业经济活动过程和经营成果的一种科学方法，是领导和管理国民经济必不可少的一个重要工具。”^⑨

此定义明确指出了：

- 会计的对象——企业经济活动过程和经营成果。
- 会计的方法——以货币形式反映和监督的一种科学方法。
- 会计的作用——领导和管理国民经济必不可少的一个重要工具。

“科学方法”是否可理解为科学 应该这样理解才是正确的 才不会阻碍科学的发展。一门学科研究的对象不能决定这门学科是否是科学 否则会产生像过去那样认为研究自然现象是科学 研究社会现象不是科学的错误看法。一门学科的研究成果也不能决定这门学科是否是科学 因为科学成果是不断地推陈出新的 不能认为有了新的结论或成果 新的创造发明 便把过去的成绩或成果以及发明不列入科学 或以后不求进一步创造发明。一门学科是否是科学决定于这门学科的研究方法或思想方法，也就是决定于所用的是否是科学方法。正因为如此 上列规程中所指科学方法应理解为会计是一门科学。