

会计改革丛书

现代会计新基础理论

许亚湖 著

会计

KUAIJIGAIGE
CONGSHU
XIANDAI
KUAJI
XINJICHU
LILUN

湖北科学技术出版社

《会计改革丛书》编委会

顾问：杨时展 何福林 易庭源 廖文田
陶德雄 郭道扬 杨守煦 李贵斌
方正生 李成章

主编：贺茂清 叶陈刚

副主编：谭金崇 张兆国

编委：（按姓氏笔画为序）

丁昌钧 王定华 占海彬 叶陈刚

乔士善 刘选江 李克家 李裕贤

严能焕 吴同兴 肖修广 余志海

陈寿明 邹定贵 张兆国 周书法

胡昌 ~~贺茂清~~ 高进厚 ~~曹次~~

梅琳 ~~谭金崇~~ 蔡凤池 ~~滕述言~~

《会计改革丛书》序

党的十三大以后，中国会计面临两个问题：

(一) 从理论到实际，中国会计如何为发展中国的社会生产力服务？

(二) 在会计理论上，如何克服僵化思想，不使许多在社会主义条件下有利于发展社会生产力的东西，被当作“资本主义复辟”，加以反对？

科学技术的现代化，是四个现代化的关键。党的十三大政治报告指出：科学技术的发展，管理水平的提高，关系到我国现代化的进程。会计既是一种科学技术，又是一种管理方法，对我国的现代化，有双重的意义，中国的会计应如何现代化，使其能更好地为发展我国的社会生产力服务，实在是一个十分迫切的问题。

今天，管理上不去，我国的经济工作很难上得去，已为举国上下所公认；而会计上不去，管理必然只能上不去，则往往闻者瞠目。环顾全球：未有经济发达之国而会计落后的，亦未有会计落后之国而经济能发达的。历史地看：我国多个王朝的财计工作一乱，贪污不治，贿赂公行，这个王朝必然也跟着就乱；国家要治，也非狠抓财计制度不为功。中国今日，可说正处在可乱可治的边际上。会计关系国家的兴、衰，治、乱如此；我国的社会主义现代化迫切需要现代化的会计为它服务又如此，而我们国家对会计的认识和会计

科学的水平，却远远跟不上，实在不能不引人关切。

《会计改革丛书》正是为这一目的而推出的。

《丛书》的作者们大都是学有专长，曾经多次发表过会计论文的青年朋友们，他们思想敏捷，很少包袱。他们所探索的是我们的先人们注意所不及却不允许我们今天再疏忽的领域。《丛书》第一集的八种中，既有有关决策会计、股份会计、责任会计、财务管理、会计工作管理等有关当代会计问题的热门著作，亦有会计伦理学、会计模式、会计理论等也许会继郭著会计史之后面向世界、问鼎世界的“超前”作品。这种初生牛犊一往无前为富国利民而拼搏的精神，正是改革与现代化所需的时代精神，是很珍贵的。《丛书》的好多种，尚在分头定稿之中，未及遍读，作者和编者再三强调质量，也深获我心，因为之序。

杨时展

1988年夏

编者献辞

当今中国的经济体制改革，正强有力地冲击着社会经济领域的各个方面，改变着我国经济运行的基本格局。这一变革对于我国的会计工作、会计理论，以及会计教育事业的影响是极其深刻的。中国会计究竟向何处去？中国会计如何顺应历史潮流在改革中腾飞？这是时代向我们提出的重大课题，也是目前中国会计改革务必要解决好的重大问题。为此，我们满怀信心地推出《会计改革丛书》，敬献给广大读者，决心与您齐心协力，共当会计改革重任。

在今天信息主宰世界的时代里，大千世界瞬息万变，随着系统化经济、信息化经济，科学化经济的发展，现代会计将从根本上突破传统会计的范围，跨入一个多学科同步运行，各经济职能部门联合发生作用的新的控制轨道。一个现代科技、现代经济控制及现代会计并驾齐驱，相辅而行的宏观控制体系，将在社会经济控制工程中发挥主导作用。当今，我们必须用现代会计思想去思考问题、认识问题和解决问题，用现代会计控制方法去衡量、评价改革的经济效益。致力于会计改革的学者和会计工作者要立足我国社会主义初级阶段改革和开放的社会实践，善于运用现代科学研究方法，广泛吸收国外会计、财务工作的先进技术方法和其他学科的研究成果，设计最优化会计控制模型，逐步建立以提高经济效益为目标的企业会计模式和会计事务管理模式。《会

计改革丛书》将在这些方面进行探索性研究，全心全意为会计改革和会计现代化建设服务。

我们清楚认识到，中国的会计改革，必须充分考虑我国的实际情况，而为了适应改革开放的需要，又要放眼世界。从国内方面讲，当前应解决好重新认识和改造过去那一套建立在产品经济基础上的会计理论、方法体系问题，为计划产品经济型会计向有计划的商品经济型会计转轨变型提供理论依据；就面向世界而论，借鉴世界各国行之有效的经验，深入研究企业实行承包、租赁等经营责任制，发展横向经济联合，试行股份制、破产法后的宏观与微观财务会计机制，不仅使会计适应经济改革开放的需要，而且通过会计自身的改革，使我国会计的发展赶上并超过世界先进国家的水平，以便促进我国经济改革的进一步发展与完善。

《会计改革丛书》试图以改革、开放的精神，以勇于迎接各种挑战的气概，以“全方位、多角度、深层次探讨会计改革”为宗旨，力图加速我国会计科学的现代化，为促进我国经济昌盛做出贡献！在中国会计历史发展的关键时刻，竭其绵薄，以尽“匹夫之责”，并迫切希望海内外同仁支持、指教。

《会计改革丛书》编委会

1988年4月于武汉

前 言

什么是会计理论？会计理论到底应该包括哪些内容？会计理论体系结构到底应该如何构造？这些是多年来一直困扰我的问题。1987年年底，我国一位学者提出：“会计理论研究应当包括会计基本理论研究和会计业务理论研究两部分，或者说应当包括基础理论研究和理论应用研究两个层次”。^①这也就是说，会计理论研究可以分为会计基础理论研究和会计应用理论研究两个层次，会计理论体系也相应分为会计基础理论和会计应用理论两个层次。受这位学者的启示，我萌发了重新认识会计理论体系，探讨建立现代会计新基础理论体系的想法。

本书试图运用新的方法和从新的角度构造一个新的会计基础理论体系。全书的新意主要表现在以下几个方面：

(1) 体系结构上具有新意。

(2) 充分吸收了我国会计学界自1980年以来，在改革条件下所出现的会计基础理论研究成果，也吸收了其他横向学科的研究成果，使全书在内容上具有新意。

(3) 借鉴和吸收了西方会计基础理论研究中的合理或有用的东西，充实我国会计理论基础。

^①阎达伍：《关于〈中国会计学会科研规划〉（1987—1990年）说明（摘要）》，《会计研究》，1987年第6期。

(4) 我本人近年来的一些新的见解。

我们相信，这本具有一定“新意”的书，将对从事会计理论研究和实践工作的同志，以及正在学习会计基础知识和关心会计理论建设的同志了解会计基础理论研究的现状及其发展会有所帮助。

我们知道，任何新的理论体系的形成，绝非某一个人的成就，往往是一定时代集体智慧的结晶。现代会计新基础理论体系的形成同样如此。在写作本书的过程中，我曾翻阅了大量有关会计理论研究的文献资料，凡是具有一定价值的，都尽量直接或间接加以引用，并予以说明。借此机会，谨向这些文献资料的作者深表感谢。

从本书的构思到完稿过程中，曾得到向泽生教授和阎德玉教授的直接指导，阎德玉教授还在百忙中抽出时间审阅了初稿，并提出了宝贵意见。另外，中南财经大学的杨时展、毛思培、易庭源、郭道扬、方正生、王学农和李成章等教授及校内外不少老师，都曾对本书的写作给予了极大支持和热心指导。在此，对上述老师一并表示感谢。

现代会计基础理论研究是一项巨大而艰难的工作。本书所追求的，决不是一下子构成一个完整无缺的会计基础理论体系；在这本书里，自己不过是凭借着有限的能力和肤浅的认识，对会计基础理论问题做了一些初步探讨。书中所做的探讨，只是想起点抛砖引玉的作用。由于我个人水平有限，错误或问题可能不少，欢迎读者不吝指正，以便进一步修改。

作者

1988年8月于武汉

(13) 康淑霞	11
(24) 余联波	11
(17) 王燕	11
(14) 王燕	11

目 录

第一章 导论	(1)
第一节 现有会计理论体系及研究中的问题.....	(1)
第二节 会计理论体系的层次性.....	(5)
第三节 会计基础理论基本内容与结构.....	(9)
第二章 会计研究方法理论	(16)
第一节 会计研究方法的概念和作用.....	(16)
第二节 传统会计研究方法理论.....	(18)
第三节 会计研究方法运用中存在的问题.....	(21)
第四节 会计研究方法体系新探.....	(23)
第五节 一般会计研究方法.....	(26)
第六节 会计研究工作程序.....	(36)
第三章 会计本质、职能、作用和地位理论	(41)
第一节 会计的本质.....	(41)
第二节 会计的职能.....	(52)
第三节 会计的作用.....	(56)
第四节 会计的地位.....	(58)
第四章 会计对象(客体)理论	(64)
第一节 会计对象的哲学思考.....	(64)
第二节 会计对象不同观点简介.....	(65)
第三节 会计对象的层次性.....	(67)
第四节 会计对象的运动规律性.....	(71)

第五节	会计社会行为对象	(74)
第五章	会计假定理论	(78)
第一节	会计假定的概念	(78)
第二节	空间范围假定：会计个体假定	(84)
第三节	时间范围假定：继续经营假定和会 计期间假定	(85)
第四节	货币衡量假定	(86)
第五节	管理会计对会计假定的背离和修正	(88)
第六章	会计目标理论	(90)
第一节	会计目标的哲学思考	(90)
第二节	会计的总目标	(91)
第三节	会计基本目标	(94)
第七章	会计行为主体理论	(102)
第一节	会计行为主体的概念	(102)
第二节	会计人员和会计机构管理体制	(103)
第三节	会计人员的素质	(109)
第四节	会计人员的教育	(115)
第五节	会计人员观念更新	(119)
第八章	会计方法理论	(126)
第一节	会计方法体系的特性	(127)
第二节	会计信息处理方法	(129)
第三节	会计分析预测方法	(130)
第四节	会计决策方法	(132)
第五节	会计控制方法	(134)
第九章	会计行为准则理论（上）	(137)
第一节	会计行为准则的概念	(137)
第二节	会计行为准则的一般特性及分类	(142)

第三节	中西会计技术准则研究情况简介·····	(148)
第四节	财务会计技术准则体系建立的探讨·····	(159)
第五节	管理会计技术准则体系建立的探讨·····	(163)
第十章	会计行为准则理论(下) ·····	(167)
第一节	中外会计职业道德准则简介·····	(167)
第二节	会计道德准则的特点和作用·····	(170)
第三节	会计职业道德准则体系建立的探讨·····	(174)
第四节	关于建立我国会计行为准则的看法·····	(177)
主要参考文献	·····	(181)

第一章 导 论

80年代初以来，现代会计理论建设问题成为我国会计学界研究的中心问题。经过几年的努力，已经有了很大的进展，在一些比较重大的会计理论问题上，突破了在产品经济条件下所形成的传统会计观念的束缚，提出了一些新的概念与看法。这些成果的取得，预示着整个会计理论体系的建设进入了一个新的阶段，它们不仅仅是由于会计理论上和学术上实行开放政策的结果，而且更深刻的原因还是由经济体制改革和会计改革实践的需要所决定的。为了加速我国会计理论的建设，推动会计实践的发展，有必要对现有会计理论体系及研究中存在的问题，进行深刻的反思，研究探讨新的会计理论体系。

第一节 现有会计理论体系及研究中的问题

尽管我国会计理论在最近几年取得了可喜的成果，但从总体上看还赶不上时代的需要和会计实践的发展，对许多会计实践中的问题，理论上还未能给予很好的答复，现有会计理论体系及研究中还存在不少问题。及时认清存在的问题，将有助于会计理论研究的发展。近年来，已有不少人从不同的角度、不同的方位直接或间接地提出目前所存在的问题，概

括起来主要表现为以下几个方面：

1. 会计理论研究层次不够清楚，内容上比较笼统。我国会计理论研究一般都没有明确划分层次，在内容上也比较笼统，这种现象致使人们对不同层次的会计理论研究对象、任务、功能等认识不清，有时往往把两个层次的研究目的相混淆。1987年年底阎达伍教授在《会计研究》杂志上撰文指出：“会计理论研究应当包括会计基本理论研究和会计业务理论研究两部分，或者说应当包括基础理论研究和理论应用研究两个层次。”这一认识，对于我国会计理论建设具有十分重要的意义。根据这一认识，我们可以明确将会计理论研究划分为会计基础理论研究和会计应用理论研究两部分，相应的将会计理论体系也明确划分为会计基础理论体系和会计应用理论体系两个层次。分清两个部分或层次的会计理论研究的目的或任务、对象等，可以充分发挥两个层次会计理论的作用。一般来说，会计基础理论是关于会计实践的普遍本质和一般发展规律的理性认识，它主要解决怎样认识和认识哪些会计实践的一般内容的问题；会计应用理论是关于基础理论在具体会计实践中应用的理性认识，解决的是怎样开展具体的会计实践活动的问题。从目前会计理论研究的情况看，在研究的层次上存在着不够协调的现象，主要表现在注重会计基础理论研究，轻视会计应用理论研究，这是一个值得注意的问题。

2. 会计基础理论研究的内容比较狭窄，视野不够开阔。我国现有会计基础理论的研究仍存在一些明显的缺点，主要表现在：

(1) 重视会计实践客体的研究，轻视会计实践主体的研究。关于会计实践的客体(会计对象)，已经深入到其层次性

和运动规律性的系统研究，但关于会计实践主体(会计人员的有关问题，如会计人员的管理、素质、观念和教育等，长期以来一直缺乏全面系统的探讨，更谈不上将其纳入会计基础理论体系之中了。这种人为地把会计实践主客体之间的联系割裂开来的现象，致使许多问题得不到本质的说明。

(2) 在会计实践客体的研究上，长期以来人们比较注重对对象的“事物”规定性一面的研究，而对对象的“人”的规定性一面的研究则重视不够。如果把会计实践看作是一种“管理经济的活动”，则人们所注重的前者，是会计实践与生产力相联系的一面所表现出来的客体规定性，后者是会计实践与生产关系相联系的一面所表现出来的客体规定性，只要会计人员在会计实践或管理经济的活动中，要与各有关方面发生相互作用的关系，那么，这种“人”的规定性的客体就必然存在；这一“客体”，就是他人或社会的利益。由于我们长期忽视后一客体的研究，致使我国会计职业道德的研究一直没有很好地开展起来。

(3) 将会计研究方法理论排斥于基础理论体系之外。在我国较长时期内，关于会计研究方法的研究，几乎达到无人问津的地步。1984年周忠惠同志在《会计研究》杂志上，提出了要开展会计理论研究方法研究的建议和建立现代会计研究方法论体系的设想。这一认识，对推动会计理论研究具有重要意义。作者认为，我们不仅要开展会计研究方法研究，而且还要将其纳入会计基础理论体系。

3. 对西方会计理论缺乏全面与深刻的认识。我国旧的经济体制的弊端之一，就在于封闭。针对这一弊端所实行的改革，只能是开放。开放也是改革，这是从我国社会主义初级阶段的实际出发得出的结论。要实行对外开放，向发达国家

家学习，就有一个如何看待资本主义，从而也是怎样认识社会主义的问题。在会计理论研究上，也同样存在着这一问题。长期以来，人们把会计分为“资本主义会计”和“社会主义会计”，在它们之间人为地筑起一道不可逾越的高墙，致使人们对西方会计缺乏了解。实行对外开放后，人们对西方会计已经有了较为广泛的了解，也意识到西方会计理论中有许多是适合我国国情可以洋为中用的，过去不适合的东西，随着我国开放改革的不断深入，也会变得适用或基本适用起来的。但从现在对西方会计理论的研究情况看，一般介绍性的多，深入比较研究的少，研究的深度和广度还不够，有时得出的结论也是不够正确的，甚至是错误的。如我国会计学界长期流行的“西方会计没有研究会计对象或客体”的观点，就是一个很值得商榷的观点。

4. 会计理论研究工作缺乏系统的管理。这是一个会计科学研究管理系统化的问题。随着社会的进步，改革的深入，研究活动的日益频繁展开，会计理论研究系统管理越来越重要了。会计研究活动，是认识的主体与客体相互作用的过程。要系统管理，就要研究认识的主体。包括人员、机构、素质、观念等；要研究认识的客体，抓好选题工作，减少研究课题选择上的盲目性；要研究认识的方法，即研究会计的研究方法，以发挥各种方法的作用；要研究认识成果及成果的管理，如理论书刊杂志的管理；要研究认识的主体、客体相互作用的方式或形式；还要研究认识的目的或目标等等。现有会计理论研究工作明显缺乏系统管理以及系统管理的理论。1987年，杨弘章等五位博士生在《财会探索》杂志上撰文提出了七项建议，即建立会计研究中心，集聚理论研究力量；设立会计研究基金，鼓励从事理论研究；评选杰

出会计学者，进行巡回学术演讲；创办数量高、风格各不相同的会计理论刊物，加强教学和科研的交叉渗透，实行优化培养；重视方法论研究，促进理论探索多样化，坚持改革与开放，加强国际间学术交流与合作。这些都是关于会计研究管理的很好建议，现在的问题是应该如何落实。

5. 对各派意见宽容程度不够，有排外现象。会计理论研究要有所发展，必须在宽松的环境下进行。长期以来，我们在理论问题上习惯于求一律，讲大同，稍有不同意见就感到不自在。其实，会计学界因对某些重大会计理论问题，特别是基础理论问题的看法不同，形成了几大学派，这是完全正常的现象。应当允许学术上的百家争鸣，允许学术上不同见解存在和发展。对于某些分歧较大的理论观点，是否也可象生物学中“达尔文”学派和“摩尔根”学派一样，让它们沿着各自的方向发展下去呢？当然，各学派之间也应互相学习，取长补短，求同存异，各学派不应只是面向自己的理论体系，不应用自己的理论作为标准去衡量别人的观点，多寻找结合点，这样才有利于会计理论研究的发展。

为了进一步推动我国会计理论研究的发展，有必要深入探讨会计理论体系的结构层次问题。

第二节 会计理论体系的层次性

一、什么是会计理论

要知道会计理论体系的层次性，首先应明确什么是会计理论。关于会计理论的概念，有多种解释。我国阎达伍教授认为，会计理论“是人类积累起来的关于会计实践的理性认

识”，“是人类积累起来的关于会计实践的知识体系。”^①国内亦有人将“会计理论”看作与“会计学”是同一概念，如葛家澍教授认为，“会计学是一门研究会计的科学，它把人们对会计这一实践活动的认识，加以系统化和条理化，形成一套完整的会计知识体系。”^②美国著名会计学家利特尔顿 (A. C. Littleton) 认为，“实务为行动，理论为说明”，会计理论是以解释会计行动为任务的。美国另一位学者亨德里克森 (E. S. Hendriksen) 认为，“会计理论是一套合乎逻辑之推理”。^③上述几位学者的观点意思上都很相近，将他们的见解归纳在一起，可将“会计理论”的概念表述为，是人们长期积累的关于会计实践的知识体系，或者说是关于会计实践认识的系统化知识。它一方面要解释说明一般的会计实践活动和会计认识的手段，另一方面也要解决将会计实践的一般理性认识运用到具体会计实践中去的问题。

会计理论所揭示的关于会计实践的本质和规律，是为会计实践服务的，指导着会计的认识活动和实践活动，具有指南作用。在会计理论的主观形式中，包含了不依人们意志为转移的客观内容，理论成果是会计实践这一客观事物本质和规律的正确反映或认识。这种正确的认识往往需要多次反复才能达到。这是因为人们的认识受到主客观条件的限制，从会

① 阎达伍：《会计理论专题》，中央广播电视大学出版社1985年10月版第2页、第17页。

② 葛家澍：《会计的基本概念》，经济科学出版社1986年6月版第104页。

③ 转引自朱国璋：《近代会计理论之介绍》，台湾中华书局印制。