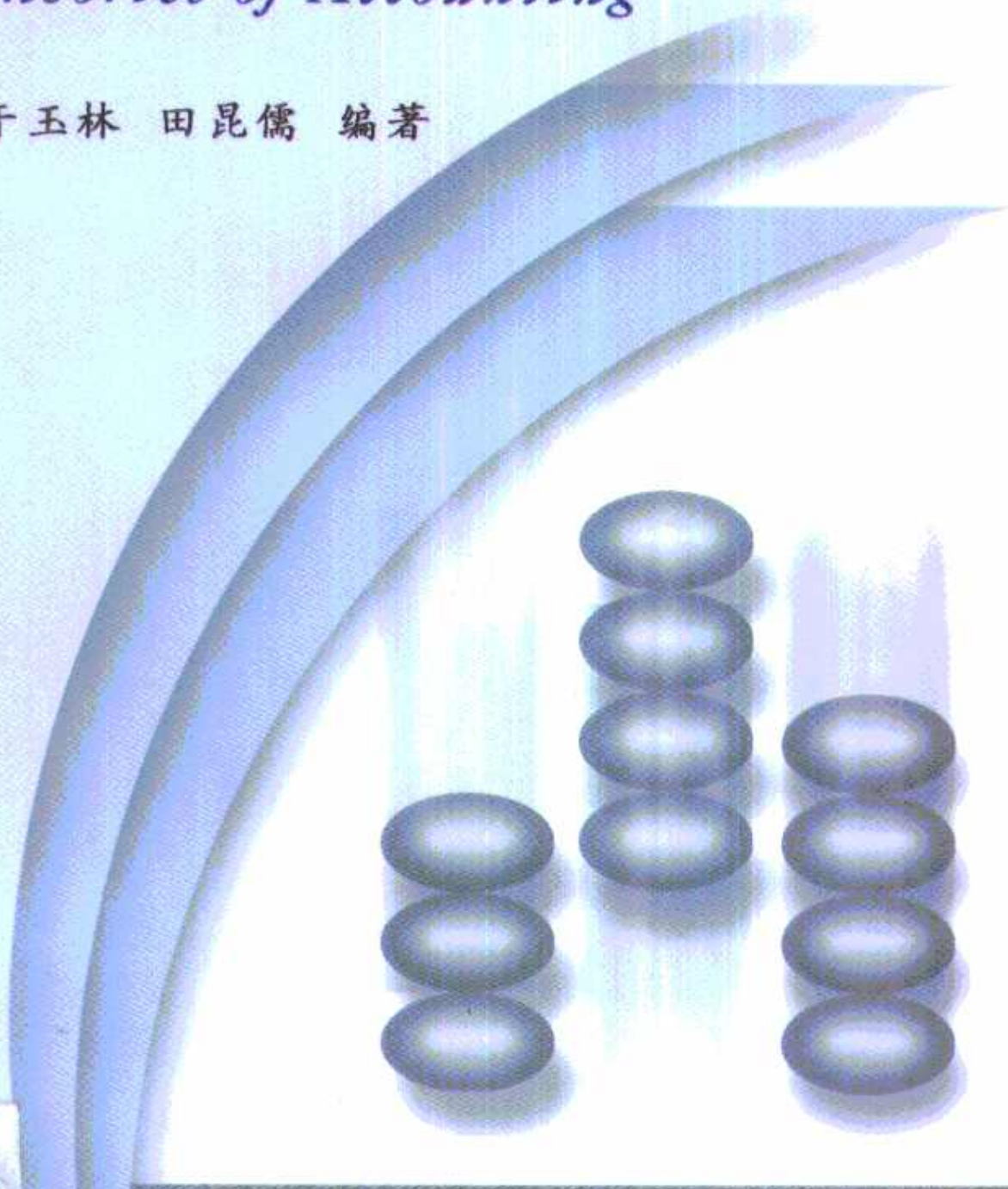


立信会计丛书

会计基础理论概论

An Introduction to Fundamental Theories of Accounting

于玉林 田昆儒 编著



立信会计出版社

立信会计丛书

会计基础理论概论

KUAIJI JICHU LILUN GAILUN

于玉林 田昆儒 / 编著

立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

会计基础理论概论/于玉林,田昆儒编著. —上海:
立信会计出版社,2000.6

(立信会计丛书)

ISBN 7-5429-0739-5

I. 会… II. ①于… ②田… III. 会计学 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2000)第 30937 号

出版发行	立信会计出版社
电 话	(021)64695050×215 (021)64391885(传真) (021)64388409
地 址	上海市中山西路 2230 号
邮 编	200233
E-mail	<i>lxaph@sh163c.sta.net.cn</i>
出 版 人	陈惠丽

印 刷	立信会计常熟市印刷联营厂
开 本	850×1168 毫米 1/32
印 张	10.5
插 页	2
字 数	256 千字
版 次	2000 年 6 月第 1 版
印 次	2000 年 6 月第 1 次
印 数	1—3 000
书 号	ISBN 7-5429-0739-5/F·0678
定 价	18.80 元

如有印订差错 请与本社联系

前 言

会计理论是指采用一定逻辑形式对会计客体的本质及其规律的系统而全面的并具有条理性 and 综合性的理性认识。

会计理论来自会计实践,在实践的基础上逐步形成、完善和发展。

会计理论又高于实践,在各方面发挥其作用。其作用主要是:
(1) 认识作用,依据会计理论认识客观会计事物的本质、发展过程及其规律;比较、识别、选择相关的历史的现代的会计理论和其他理论;解释会计事物的现象、特征、联系、运动和发展变化过程。
(2) 预见作用,运用会计理论对未来和未知的会计事物作出预测。
(3) 指导作用,依据会计理论,指导建立与发展会计理论体系和会计方法体系,指导会计实际工作,促进经济的发展。
(4) 教育作用,通过设置会计专业课程,进行会计理论的教育,使受教育者对会计有基本、正确的认识。

国家历来重视基础理论研究。中国会计学会也多次提出要开展会计基础理论研究。

在普通高等教学中,各级领导很重视基础理论教育,教育法律也做了明确的规定。如《中华人民共和国高等教育法》第十六条规定:“高等学历教育应当符合下列学业标准:(一)专科教育应当使学生掌握本专业必备的基础理论、专门知识,具有从事本专业实际工作的基本技能和初步能力;(二)本科教育应当使学生比较系统地掌握本学科、专业必需的基础理论、基本知识,掌握本专业必要的基本技能、方法和相关知识,具有从事本专业实际工作和研

究工作的初步能力……”。其中，“基础理论”是学业标准的重要内容之一。“基础理论”在会计学中表现为会计基础理论。在会计教育中，老师也很关心加强会计理论教育。

面临 21 世纪发展知识经济的时代，发展会计事业需要创新，而创新就需要学习与运用会计理论。21 世纪是知识经济的时代，知识经济的发展，将对国家的经济、社会、科技、文化、教育、管理等各方面产生重大的影响。在未来知识经济中，会计事业将发生重大的变化。这种变化的关键，在于适应知识经济的发展促进会计的不断创新。要创新就需要学习会计理论，用会计理论指导创新会计事业。

为了适应学习会计理论的需要，在于玉林教授原编著《会计学原理——现代会计概论》（天津科学技术出版社，1988 年版）的基础上，结合近年来的科学研究成果，我们重新编著了这本《会计基础理论概论》。

本书共分十八章。第一、二、三、四、五、六、七、八、九、十二、十七、十八等章由博士生导师于玉林教授编著，第十、十一、十三、十四、十五、十六等章由博士田昆儒副教授编著。

本书在编写过程中，参考了有关教材、专著、报刊等资料；在本书编辑出版过程中，特别得到立信会计出版社张立年同志的大力支持。在此一并表示感谢。

本书适用于财经院校、职大、函大、电大、夜大的会计专业作为教材，也可供在职会计人员作为自学的教材。

由于我们理论水平所限，学习、调查和研究不够，书中如有不妥之处，欢迎广大读者批评指正。

编著者

2000 年 6 月

第一章 会计理论的形成

会计理论从哪里来？有人会说，我的会计理论是从书本上学来；也有人会说，我的会计理论是从老师那里学来。那书本上的会计理论和老师掌握的会计理论又是从哪里来的呢？这就需要探讨会计理论的本源。

1.1 会计环境决定会计理论

一、一定历史条件下的会计环境

会计理论是在一定环境下的会计理论，会计理论与环境有密切的关系，相互制约，相互促进，使会计理论不断得到发展。

物质资料生产是会计产生和发展的基础。客观需要才形成会计理论并发展会计理论。客观需要就是会计所处客观环境的需要。会计环境是会计所处周围的情况和条件。环境有自然环境和社会环境。社会环境又分政治环境、经济环境、文化环境、科技环境和法律环境等。

会计环境是一定历史条件下的环境。当今中国会计所处的环境是：

（一）政治环境

中国实行社会主义制度。中国的国体是工人阶级（经过共产党）领导的，以工农联盟为基础的人民民主专政的社会主义国家，政体是人民代表大会制。坚持以马克思主义、毛泽东思想和邓小平理论为指导思想；坚持马克思主义的思想路线，一切从实际出发，

理论联系实际,实事求是,在实践中检验真理和发展真理;坚持社会主义初级阶段的基本路线,领导和团结全国各族人民,以经济建设为中心,坚持四项基本原则,坚持改革开放,自力更生,艰苦创业,为把中国建设成为富强、民主、文明的社会主义现代化国家而奋斗。

(二) 经济环境

中国建立以公有制为主体、多种所有制经济共同发展的社会主义初级阶段的基本经济制度,实行按劳分配为主体、多种分配方式并存的分配制度。建立社会主义市场经济体制。社会主义的根本任务是发展生产力,把集中力量发展社会生产力摆在首要地位。建立和完善适应生产力发展要求的经济制度和经济体制。中国在建立社会主义市场经济体制条件下,国民经济发展迅速,国民经济的市场化、社会化程度明显提高。对外开放总体格局基本形成,封闭和半封闭状态已经根本改变。中国的经济发展已与世界经济的发展有着密切的联系。世界经济的发展,有其显著的特点:世界经济全球化;发展高科技和资本、技术密集型产业;区域性经济将继续发展。20世纪70年代以来,一种新型的经济即主要取决于智力资源的知识经济也在逐渐发展。

(三) 科技环境

科学技术是第一生产力。第二次世界大战以来,科学技术发展的速度和规模,发挥的作用和影响,在人类的历史上是空前的。当代科学技术发展的趋势是:发展速度快,发展速度呈现指数增长的趋势,相应新学科不断涌现;发展综合化,科学技术的发展,是现代技术完全建立在科学理论基础之上,而现代科学也装备了现代技术设备,科学与技术的关系密不可分,使之科学技术化和技术科学化;与社会科学的结合,科学技术与社会科学结合,解决当代人类面临的高度综合性的问题。

(四) 管理环境

第二次世界大战以后,特别是 20 世纪 50 年代后期,经济管理已从科学管理发展到现代管理。现代管理的特点是:(1) 面向市场的管理,是开放型的、质量效益型的、以价值形态管理为中心的、提高市场竞争力的管理。(2) 从系统出发,注重战略发展的研究,实行战略管理,强调社会整体经济效益,实行全过程的系统管理。(3) 从社会化大生产出发,实行生产专业化和经营多样化,一业为主、多种经营的管理。(4) 国家加强宏观调控,国家政府的经济管理部门要制定和执行宏观调控政策,制定各种中长期经济规划、经济政策和产业政策,发挥行政指导作用,对企业进行正确地引导。(5) 企业加强内部管理,建立满足单位内部经营机制要求的单位内部管理。(6) 从“以人为本”出发,实行以人为中心的管理和高层管理为主的管理,重视行为科学的运用,培育企业精神,采用分权管理体制。(7) 广泛运用电子计算机等现代科学技术手段,重视信息的管理。

(五) 法制环境

中国要建立社会主义市场经济体制,市场经济是法制经济,现代企业要依法经营,依法进行管理。要建立比较完善的社会主义市场经济体制,需要加强经济立法,建立和完善适应社会主义市场经济体制的,包括法律、行政法规、地方行政法规和行政规章制度的法律体系。

会计所处的客观环境,其特点是:(1) 时代性,反映所处当代的一定时期的内容;(2) 实践性,在一定条件下进行的各种社会活动;(3) 交融性,各种环境相互联系;(4) 单一性,每种环境具有特殊性质;(5) 层次性,环境的影响作用及其范围形成级次;(6) 有序性,各种环境有机联系和规范运行;(7) 动态性,各种环境将不断发展变化。认识会计所处环境的性质,有利于进一步研究会计与环境的辩证关系。

认识会计环境,就在于认识国情,从中国的实际情况出发,研

究中国的会计理论问题,以便提高会计理论水平,发展会计理论,兴办会计教育事业。

二、会计环境决定会计理论

会计环境是客观存在的。客观存在的环境是第一性的,对其认识是第二性的。存在决定意识,认识来自客观存在的环境。会计理论是意识的一种表现形态。所以,会计环境是认识的基础,是会计理论的基础,会计环境决定了会计理论的发展和变化。这说明了会计环境的基础性质。

任何一个国家的会计理论,都是在一定环境下,受到各种客观环境因素的影响,影响会计理论的形式、内容、功能、特征和发展变化等。政治环境,决定对会计理论的研究,要坚持以马克思主义、毛泽东思想和邓小平理论为指导思想,坚持马克思主义的思想路线,坚持社会主义初级阶段的基本路线等;经济环境,影响会计理论的范围、内容、功能、特征和变化等;科技环境,影响会计理论的内容、功能和运用;法制环境,影响会计理论的内容、特征和运用等。

总之,各种环境影响会计理论研究的对象、内容、重点、组织和实施,会计新学科的发展,以及会计研究成果的转化等。有人提出,会计理论研究的起点是会计环境。但需要指出:对会计环境的研究,是研究环境对会计理论产生和发展的影响,而不是研究环境本身。客观环境的需要,在漫长的历史发展过程中,由于社会分工的存在,才在某一个方面产生了会计,在会计实践中逐步形成会计理论。环境对会计理论的影响是对会计理论内容的影响,而会计理论的内容从其表现的实际会计工作内容来分析,对它的抽象就是会计对象,所以,环境对会计理论的影响实际上是环境对会计对象的影响,因环境的需要才形成会计对象,而会计对象的具体化,才表现为会计理论的各方面内容,即环境对会计理论各方面的影响。会计工作的实践及其发展,才推动了会计理论的研究和发展。如果

说,会计研究的起点是会计环境,那么,在同一个环境下,为什么会形成其他学科。显然,在同一环境的条件下,由于社会分工的要求,形成了其他各种社会工作,从而形成了其他各种社会学科。其原因不在于是同一的客观环境,而是受环境影响其研究对象不同所致。因此,在同一环境下形成不同的社会学科,其区别只能在于它的对象不同,对象是区别各种科学的根本点。在理论上对不同对象进行研究,相应形成不同的科学。所以,对一种科学的研究,起点是对象,而不是共同所处的环境。那种“会计环境起点论”,认为会计理论研究的起点是会计环境,是不全面的。

1.2 会计实践是会计理论的源泉

一、会计理论从会计实践中来

环境对会计理论的影响,是通过各种环境下的会计实践。会计实践影响会计理论的形成与发展。可以说,会计实践是会计理论的源泉。

一般说,现代会计理论的形成,有总结实际工作中的会计理论、继承传统的会计理论、研究新的会计理论和借鉴西方国家有用的会计理论。可以看出,会计理论的形成,充分反映了人的主观能动性,但这是否意味着会计理论的形成可以凭人的主观想象呢?实际上,会计理论的形成是一个历史的过程,在迄今为止的会计理论宝库中,不论是采取那种方式形成的,它都离不开实践,有了会计实践基础,才能总结其理论,才能形成历史的理论可以继承,才有新的问题可以研究,才有西方国家的理论可以借鉴。所以,会计理论的基础是实践。

什么是实践,实践是人类有目的地改造世界的社会活动。人类的社会活动,既包括某个人的活动,也包括某单位、某地区或某个部门人的群体活动;既包括中国人的活动,也包括其他国家和地区

人们的活动。它是人类有目的的活动,是人们为进行某项工作,达到某项要求,完成某项任务,而采用一定手段进行的改造客观世界的活动。它是人类的社会活动,既包括生产实践活动,也包括科学研究实践活动和其他实践活动。人类通过实践,去认识世界和改造世界,完成人类的伟大事业。

会计实践是会计人员有目的地进行会计工作的活动。显然,它是会计人员的活动,既包括企事业等单位的会计工作人员,也包括科研部门的会计研究人员和其他部门的会计人员;它是会计人员有目的的活动,是会计人员为完成一定时期会计工作或会计研究的任务,而采用相应的会计方法进行的活动;它是会计人员进行的会计工作,既包括企事业等单位的会计核算和财务管理工作,也包括科研部门和其他部门的科研工作和其他工作。会计人员通过会计实践,维护社会主义市场经济秩序,加强经济管理,提高经济效益,完成会计任务。

二、会计实践的特点

实践是人类有目的的活动过程,它由各个要素所组成。会计实践要素,是组成会计实践的各部分。它由四个要素所组成:

1. 实践主体。进行实践活动主导者是会计人员,会计人员的素质和积极性,是保证实践活动——会计工作顺利进行的重要因素。

2. 实践客体。进行会计工作的对象是资金运动,表现为日常的各种经济业务,处理好各种经济业务,有利于经济活动的顺利进行。

3. 实践手段。为进行会计工作去完成会计任务,而采取的有关会计的方法、工具、措施和途径,在会计工作中采用各种有效的方法,特别是运用电子计算机,有利于完成会计任务。

4. 实践结果。进行会计工作取得的最终效果,在企业主要表现为会计人员通过会计工作,促进企业提高经济效益。

组织好会计工作,充分发挥会计实践各要素的积极作用,以便更好地完成会计的任务。

会计实践是多方面的,有各种各样的实践活动。为了对会计实践活动有进一步认识,必须对其特点进行分析。会计实践特点,是在一定条件下,会计人员进行的会计工作,因内容和性质的不同而具有的特殊性。会计实践特点有:

(1) 现实性。反映现时的经济运行的实际情况,会计实践活动的内容是通过资金运动所体现的经济活动,如企业的经济活动,是在我国建立社会主义市场经济体制条件下,国民经济运行机制在企业的体现。

(2) 具体性。会计实践活动的内容,是会计人员处理的反映经济活动的各种具体经济业务,如反映企业在生产经营过程中,采购材料或商品,发生各种生产费用,支付工资,计算成本,销售产品,利润分配等各种具体经济业务。

(3) 时空性。会计实践活动的内容,总是在一定时间和空间(地点)条件下发生的,是在某个期间内的某个时点上,在某个部门或地区的某个企业内,在一定的部门由有关人员经办的。

(4) 目的性。会计实践活动的内容,是为了实现一定目的而进行的每项具体活动,如企业的经营目的是提高经济效益,会计实践活动的每项具体工作,要能促进企业提高经济效益。

(5) 法规性。会计实践活动的内容所体现的经济活动,资产、负债、资本、收入、费用等的每一笔经济业务所引起的资金增加或减少,都是执行有关会计法规和相关法规与制度以及有关政策的体现。

(6) 规范性。会计实践活动的内容,是会计人员按照有关规定,特别是按照财务会计制度的规定对经济业务的处理,它要求在全国或在部门、在企业范围内,是统一的。

(7) 趋势性。会计实践活动的内容,在正常条件下,反映了客

观经济活动发展的趋势,如企业的生产经营活动,反映了国民经济持续、快速、健康发展的趋势,即规律性。

(8) 职能性。会计实践活动的内容,反映了会计机构和会计人员,在处理经济业务过程中发挥会计职能的作用,如发挥会计核算和监督的作用,核算经济业务,监督经济活动,保障经济活动的正常进行。

(9) 社会性。会计实践活动的内容,反映了会计主体单位在经济活动中,发生的与国内、国外各方面的经济关系,国内的与外部的各方面(如银行、财政、税务、审计),内部的各方面(如各职能部门和员工)发生的经济关系。

(10) 相对性。会计实践活动的内容,是在一定条件下根据已有的规定对经济业务的处理,所体现的经济业务是发展变化的,受各方面因素影响,发展是曲折的。

会计实践的特点,表明会计实践的个性,与其他实践活动相比较而具有的特殊性;但就其一般性而言,又具有实践的普遍性质,会计实践的个性寓于实践的普遍性之中。

三、会计实践对会计理论的源泉作用

会计实践是会计理论的源泉,是指会计理论来源于实践。有了会计实践,不会就自动地生成会计理论,而要依靠人的主观能动性,对会计实践有全面、深入的认识,并把握其源泉作用,经过认真的研究,才有助于会计理论的形成。会计实践对会计理论的源泉作用,主要表现在:(1) 反映需要新的会计理论,科学研究始于实践的需要,会计实践的需要才促使我们去研究会计理论;(2) 创造形成会计理论的条件,在会计实践中有运用会计理论的主体、客体和手段,为研究会计理论创造了条件;(3) 产生会计理论的萌芽,在会计实践中有了某种会计理论开始显露的新因素;(4) 形成会计理论的雏型,在会计实践中已有了由会计工作者总结的某种会计理论的原型,并有了初步的运用;(5) 促进会计理论的发展,由

于会计实践的发展,需要对已有的会计理论进行充实、改造、更新,使之不断发展;(6)验证会计理论的科学性,实践是检验的标准,通过会计实践,检验会计理论在运用中是否科学,采取相应措施,完善和发展会计理论。

一般说,会计实践是会计理论的源泉,这里所说的会计实践,是总体上的会计实践,而在实际工作中,不是任何一种会计实践都是会计理论的源泉。要依据会计实践形成会计理论,必须选择会计实践单位,从其实践中形成会计理论。会计实践对会计理论的源泉作用,主要表现在会计实践中总结、完善和发展会计理论。

通过总结会计实践经验的形式形成会计理论。会计实践是千万会计人员为完成一定任务而具有丰富内涵的会计行为,是客观存在的。它是会计理论的源泉。客观存在的会计实践,只为形成会计理论提供了可能性,潜在的形成会计理论的各种因素,或处于会计理论的始发形态、一种原型,尚待人们利用各种手段去认识。会计人员的各种会计实践活动,一般还处于感性认识阶段,属于零星的、表面的、片面的东西。对客观存在的会计实践,可以采用总结的形式去认识它,使之上升为系统的、本质的、全面的认识,而形成一定的会计理论。对会计实践经验进行总结的要求,是实用性、综合性、条理性、规范性和先进性。对会计实践进行总结是一个认识过程,是人的主观对客观的反映,是从感性认识到理性认识的过程,通过总结会计实践经验形成会计理论。

在会计实践中完善会计理论。会计实践的变化需要完善会计理论。在会计实践中,影响会计实践的因素在变化,使得会计实践也在发生变化,如会计工作的内容发生变化,会计工作的依据发生变化,会计工作的要求发生变化,会计工作的手段发生变化,会计机构和会计人员发生变化,会计工作的作用发生变化等。会计实践的变化,也会使会计理论相应发生变化。这主要表现在会计理论的

依据(理论的和实践的)、内容、形式、特点、功能和运用等方面。在会计实践基础上形成的会计理论,随着会计实践的变化而变化,需要对这种变化进行再总结、再认识,使会计理论不断完善。

在会计实践中发展新的会计理论。在会计实践中遇到的新问题很多,主要是经济发展中的新情况,运用新的科学技术,现代管理的新要求等。随着这些新问题的出现,在会计实践中相应需要有新的会计理论解决新的会计问题,而要研究新的会计理论。

1.3 会计理论的性质

一、会计理论的定义

会计理论一词是会计与理论相结合的复合概念。首先要明确什么是理论。理论是“人们由实践概括出来的关于自然界和社会的知识的有系统的结论。”^① 理论,“说理立论。”^② 理论是“人们在实践中,借助一系列概念、判断、推理表达出来的关于事物的本质及其规律性的知识体系。”^③ 这说明理论是对实践认识的知识体系,是借助一定形式(概念、判断、推理)对实践认识的知识体系,是借助一定形式对实践本质及其规律性认识的知识体系。

什么是会计理论,有各种认识:会计理论是“会计实践合乎逻辑的理性概括。”^④ “会计理论是对会计工作系统、综合和全面的理性认识。”^⑤ 亨德里克森在《会计理论》一书中认为:会计理论是“一套以原则为形式的逻辑推理。”^⑥ 贝尼奥伊在《会计理论》一书中认为:“会计理论就是在这样的反复实践和反复检验的过程中所得出

① 《现代汉语词典》(修订本)第 774 页,商务印书馆 1996 年版。

② 《辞源》第 2062 页,商务印书馆 1981 年版。

③ 《哲学大辞典》第 849 页,上海辞书出版社 1996 年版。

④ 《经济大辞典——会计篇》第 65 页,上海辞书出版社 1991 年版。

⑤ 《现代会计百科辞典》第 2 页,中国大百科全书出版社 1994 年版。

⑥ [美]亨德里森:《会计理论》第 1 页,立信会计图书用品社 1987 年版。

的结论。”^①

综合以上认识,会计理论是指采用一定逻辑形式对会计客体的本质及其规律的系统而全面的并具有条理性和综合性的理性认识。这里:(1)会计理论的表达方式,主要是采用会计概念、会计判断和会计推理的形式;(2)会计理论所揭示的内容是会计客体,客观存在的会计核算与管理工作的、会计研究工作和会计教育工作的内容;(3)会计理论要说明会计客体的本质及其规律性;(4)会计理论是具有条理性和综合性的理性认识。这是对总体的、完备的会计理论而言。会计理论的一般要求,应该是:会计理论是对会计客体的具有条理性和综合性的理性认识。

会计理论来自会计实践。会计理论是逐步地形成、完善和发展的。对会计工作某方面的某种系统化了的理性认识,就形成某方面的某种会计理论;某方面各种会计理论的系统化,形成某方面会计学理论;各种会计学理论的相互联系、相互作用形成有机整体,而成为会计科学的总体理论。因此,可以说,会计理论有三种情况:某种会计理论;某方面会计理论;全部会计理论。

二、会计理论是对会计领域的认识

会计领域是指会计内容的范围。会计理论是对会计领域的认识,而会计的内容包括多大的范围,存在不同的认识,有的说,会计理论是有关会计工作的理论。而会计工作又是多大的范围,是仅指企业、事业单位的有关会计核算和财务管理的实际工作,或还包括其他的会计工作。应该说,这里所指会计理论内容的范围,是会计领域,包括企业事业等单位会计工作、会计研究工作和会计教育工作等三个方面。

由于对什么是会计(会计工作),存在着多种认识,因而企业事业等单位会计工作的范围又有多大,也存在不同看法。如有的认

^①〔美〕贝克奥伊:《会计理论》第3页,陕西人民出版社1991年版。

为：会计是一个信息系统，则会计理论是关于会计核算的理论；会计是一种管理活动，则会计理论是关于会计管理活动的理论；会计是一个核算和管理的系统，则会计理论是关于会计核算与管理的理论。从而使会计理论所指的范围是不相同的。本书是从会计是一个核算和管理的系统来认识的会计理论。

可以说，会计理论是指采用一定逻辑形式对会计领域的会计客体的本质及其规律的系统而全面的并具有条理性和综合性的理性认识。

三、会计理论是一种知识

什么是知识？有的认为，知识是知道是什么，知道为什么，知道怎么做，知道谁，知道什么时间，知道什么地点，这“六个知道”就是知识。问题在于这“六个知道”是最基本的，但并不能穷尽应该知道的全部内容，如还应该知道什么条件。一般说，知识是人们在改造世界的实践中所获得的认识。改造世界，包括改造客观世界和主观世界；所获得的认识，包括所获得的对经验的认识。怎样反映知识，理论是反映知识的一种形式。用理论来反映人们对世界的认识。

会计理论是反映会计知识的一种形式，而且是一种重要的形式。会计理论就是以理论的形式反映的会计知识。如会计职能的理论，是关于会计具有会计核算与会计监督等作用的知识。会计理论主要是关于“是什么”、“为什么”的知识。以上说明，了解、学习和掌握会计理论，就是了解、学习和掌握会计知识；要了解、学习和掌握会计知识，就要了解、学习和掌握会计理论。

讨论题和思考题

1. 怎样认识会计环境的历史性？
2. 为什么说会计环境决定会计理论？