



面向 21 世纪 课 程 教 材
Textbook Series for 21st Century

高等学校经济学类、工商管理类核心课程教材

会 计 学

葛家澍 余绪缨 主编



高等教育出版社
HIGHER EDUCATION PRESS

面向 21 世纪课程教材
Textbook Series for 21st Century

高等学校经济学类、工商管理类核心课程教材

会计学

葛家澍 余绪缨 主编



高等教育出版社
HIGHER EDUCATION PRESS

内容简介

本书是教育部“高等教育面向 21 世纪教学内容和课程体系改革计划”的研究成果,是工商管理类、经济学类共同核心课程教材之一。由会计学界著名学者葛家澍教授、余绪纛教授等编著。

本书将现代会计的两大分支——财务会计和管理会计,有机地结合在一起,成为完整的会计学学科体系,同时引进了国外先进的会计信息和会计理论、方法、技术,使《会计学》既立足中国,又放眼世界,既联系当前实际,更关注 21 世纪会计学科发展的前沿,使体系和内容上均有创新。

本书可作为工商管理类、经济学类各专业的教材,也可作为其他理工科专业选用和社会读者阅读用书。

图书在版编目(CIP)数据

会计学/葛家澍,余绪纛主编. —北京:高等教育出版社,2000

ISBN 7-04-008347-7

I. 会… II. ①葛…②余… III. 会计学-高等学校-教材 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2000)第 20067 号

会计学

葛家澍 余绪纛 主编

出版发行 高等教育出版社

社 址 北京市东城区沙滩后街 55 号

邮政编码 100009

电 话 010-64054588

传 真 010-64014048

网 址 <http://www.hep.edu.cn>

经 销 新华书店北京发行所

印 刷 化学工业出版社印刷厂

纸张供应 山东高唐纸业集团总公司

开 本 787×960 1/16

版 次 2000 年 7 月第 1 版

印 张 32.75

印 次 2000 年 7 月第 1 次印刷

字 数 600 000

定 价 27.30 元

本书如有缺页、倒页、脱页等质量问题,请到所购图书销售部门联系调换。

版权所有 侵权必究

总 前 言

高等学校经济学类核心课程和工商管理类核心课程是在高等教育面向 21 世纪教学内容和课程体系改革计划“经济学类专业课程结构、共同核心课程及主要教学内容改革研究与实践”和“工商管理类专业课程结构及主要教学内容改革研究与实践”两个项目调研基础上提出、经经济学教学指导委员会和工商管理类教学指导委员会讨论通过、教育部批准的必修课程。其中，经济学类各专业的核心课程共 8 门：政治经济学、西方经济学、计量经济学、国际经济学、货币银行学、财政学、会计学、统计学；工商管理类各专业的核心课程共 9 门：微观经济学、宏观经济学、管理学、管理信息系统、会计学、统计学、财务管理、市场营销学、经济法。这些课程确定后，教育部高教司组织有关专家制定了各门课程的教学基本要求，并组编了相应的各门教材。各门课程的教学基本要求及相应教材由高等教育出版社于 2000 年秋季出齐，供各高等学校选用。

教育部高等教育司

2000 年 3 月

前 言

本书是教育部组织的面向 21 世纪工商管理类核心课程教材。

会计是一个经济信息系统。市场经济和现代企业越发展，会计就越重要。这不仅为世界各国经济发展所证明，也为我国改革开放、建立社会主义市场经济体制的伟大实践所证明。了解和掌握会计学的必要知识，对于高等学校工商管理类学生来说，是至关重要的。

会计学已有几百年的悠久历史，它已经积累了丰富的理论和方法，随着市场经济的迅猛发展，它的内容也处于日新月异之中。大约从 20 世纪 30 年代以后，基于资本市场和现代企业的需要，现代企业会计逐步形成两个分支：财务会计与管理会计。前者主要面向市场加工并传递信息；后者主要服务于企业内部的经济决策。两者虽分流但同源，它们总是分工合作地发挥作用。

财务会计与管理会计是现代企业会计的不同组成部分，是一个经济信息系统中的两个子系统，不论从理论渊源或从未来发展的大趋势看，这两个组成部分不应当割裂。何况，从工商管理类各专业学生应掌握的会计知识来说，财务会计与管理会计两方面的知识都缺一不可。为此，我们把财务会计与管理会计统一起来，组成本书——《会计学》的完整内容。

21 世纪的经济将是全球经济。全球经济的媒介和沟通任何时候都离不开信息，其中包括会计信息，努力使会计信息和财务报告更加可比，甚至一致，是当前各国会计界(特别是会计准则制定机构)为之加大力度而努力的一个重要目标。最终，是使会计真正成为国际通用的商业语言，使会计的理论、方法和技术打破国与国的界限，为全人类所共享。

考虑会计和会计学的发展趋势与未来前景，本书在安排章节体系和全书内容时，既立足中国，又放眼世界，既注意联系当前实际，更关注 21 世纪会计学科发展的前沿。

本书由葛家澍、余绪缨任主编；陈汉文、林涛为副主编。在副主编的协助下，主编负责全书的统纂、修改和定稿。

参加本书编写的同志分工如下：

第一章 葛家澍 杜兴强 李 文

第二、二十章，二十一章第二节 胡玉明

第三、四、五、六章 杜兴强 李文

第七、八、九、十章 陈汉文

第十一章 葛家澍 余佳霖

第十二、十七章，二十一章第一、三、四节 余绪纓

第十三、十四、十五、十六、十八、十九章 林涛

本书会有不妥或疏忽之处，甚至有错误，衷心欢迎读者提出宝贵的意见。

葛家澍 余绪纓

1999年12月

第一章

会计学的基本概念

第一节 客观环境制约下的会计发展

会计是社会发展到一定历史阶段的产物。会计的产生与发展密切依存于客观环境，经济、政治、法律、风俗等因素都在一定程度上影响了会计的发展。古人云：“以铜为镜，可正衣冠；以古为镜，可知兴替”。因此，在学习会计这门课程之前，应该对会计发展过程有一个简单的认识。会计的发展包含了会计的过去、现在和未来，本节对会计发展的整个时间跨度进行分割，将会计的发展划分为古代会计、近代会计和现代会计三个特定的发展阶段，以便更清晰地了解会计的发展过程。

一、古代会计阶段

根据目前可以掌握的资料，在人类早期的发展过程中，与其灿烂光辉的文化相辉映，文明古国如中国、埃及、巴比伦、印度与希腊都曾留下了对会计活动的记载。古代巴比伦人民精于组织管理，认为在商业与公共管理领域应该设置专门的记录官（Scribe）。特别值得一提的是，“内部控制制度”等我们现在已经十分熟悉的思想在古埃及的会计实践活动中已经初露端倪，如规定各个仓储官负责仓库的收发记录，任何人要想从仓库中提取财物必须持有权威人士签发的、相当于今天的“支付凭证”的批示。此外，早在公元前 630 年左右，铸币开始在希腊出现并逐步应用于账簿记录之中，这不仅是“货币计量”思想的萌芽，而且极大地推动了会计记录的专业化。此外古雅典出现的“财务公开”思想等都是古代会计发展史上的重大历史事件。

会计在欧洲的发展，主要集中于庄园之中。庄园主聘任有管理能力的管家来替代其进行庄园的日常管理，这可以看做是古老的委托——代理关系。庄园主作为委托方，需要了解管家对其财产是否进行了有效的和忠实的管理；作为管家，也需要将其对庄园进行管理的成效向庄园主汇报，借以解除其承担的责任。因此，在欧洲的庄园中就逐渐出现了管家向庄园主呈交的“述职报告”（Charge and Discharge Account）。述职报告的出现，一方面孕育了现代会计中的定期提供财务报告的思路，另一方面也为审计的出现提供了契机。因为，

庄园主是“有闲阶级”，他们拥有财产、庄园、土地与奴隶，但是他们很可能没有、也并不需要具备专业化的簿记知识，再考虑到他们与管家之间的利益对立关系，所以庄园主很可能会聘请专业的人士来协助他们审阅管家呈交的“述职报告”，这是审计的萌芽。

我国远古时期就曾经出现过“结绳记事”、“刻木为记”等最原始的会计行为。我国最早记载会计活动的典籍是《周礼》^①，其中也反映了我国最早关于会计官职的设置。如“司会”一职，主要掌管国家与地方的财产物资，并形成了“以参互考日成，以月要考月成，以岁会考岁成”这种比较严密的会计钩稽制度。此后，官厅会计得到了一定程度的发展。官厅会计把钱粮的收支分为四个部分“原管、新收、已支、现在”来反映财产的增减变化。官厅会计中应用的这一方法在元代传入民间，经过不断加工与完善，形成了众所周知的“四柱清册”，即“旧管 + 新收 = 开除 + 实在”，大致相当于今天的“期初余额 + 本期收入 = 本期支出 + 期末余额”。

尽管在古代会计阶段，许多现代会计中大家已经熟知的概念或思想已经初露端倪，但是从严格意义上讲，这还不能够称之为会计。因为这个阶段，会计所具有的专门的方法、对象、职能等远远还未形成；会计还没有从生产中明显地分离出来，还只是作为生产的一个附带部分而存在。事实上，马克思在资本论中所提到的印度公社的记账员在生产之余所从事的简单的刻画、记录行为就是对古代会计特点的生动描绘。

二、近代会计

1. 早期的意大利式复式簿记

一般认为，近代会计始于复式簿记形成前后，即14世纪前后。1494年，数学家卢卡·帕乔利在《算术、几何、比及比例概要》^②一书中专门用一个章节阐述了复式簿记的基本原理。这被会计界公认为是会计发展史上一个光辉的里程碑。德国诗人歌德（Goethe）曾赞誉复式簿记为“人类智慧的绝妙创造之一”；数学家凯利（Cayley）赞誉“复式簿记原理象欧几里德的比率理论一样是绝对完善的”；经济史学家索穆巴特（Sombart）认为“创造复式簿记的精神也就是创造加侖略与牛顿系统的精神”；而日本会计学家黑泽清的赞誉更显得夸张，但又不失具体：“在复式簿记出现之前，世界上并不存在着‘资本’的

^① 范文澜，《中国通史简编》，第213～214。其实，早在《孟子》一书中就有关于会计一词的出现即“孔子尝为委吏矣，曰‘会计当而已矣’”；清朝焦循在《孟子正义》中将“会计”解释为“零星算之为计，总合算之为会”。

^② 这本书是一本数学专著，其中第一部分“算术与代数”、第二部分“算术与代数在贸易计算中的应用”、第四部分“货币与折算”以及第五部分“理论与应用几何学”都是论述一些数学问题的，而只有第三部分“簿记”才是我们参阅的重心。这本书在我国首先由林志军博士译为中文。

概念,换言之如果没有复式簿记,就不会有‘资本’概念的出现”^①。

那么,复式簿记何以最早在意大利出现?

著名会计学家利特尔顿(A.C.Littleton)在其《20世纪以前的会计发展》(Accounting Evolution to 1900)一书中,提出了复式簿记出现的七项必备条件即书写艺术、算术、私有财产、货币、信用、商业以及资本,并解释如下:书写艺术是记录的基础;算术确保计算的连续性;私有财产使得簿记反映财产与财产权成为现实;簿记惟有借助于货币才能够在相同的基础上进行汇总等计算行为;如果不存在着信用即所有的经济业务立即结算清楚,那么就不存在反映交易的刺激;如果仅仅是区域性贸易,就不会产生足够的压力使人们将不同的概念综合为一种系统的方法;缺乏资本,商业贸易的规模受到极大的限制,也就在一定程度上限制了信用的发展。从利特尔顿归纳的七项条件来看,当时的意大利沿海城市如佛罗伦萨、热那亚、威尼斯等基本上已经具备。应该来讲,复式簿记原理得以在意大利沿海城市首先实践,十字军东征的影响十分深刻(由于1076年土耳其人占领了圣地耶鲁撒冷,骑士们在教会的支持下开始了富有侵略性的东征,力图收复圣地)。十字军东征前后多达8次的旷日持久的战争已经并非是纯粹意义上的战争,战争带来的“外部性”便是随战争和十字军东征而逐渐发展的商品经济(商品经济由萌芽状态逐渐发展)和文化的交流。这样,11—13世纪的十字军东征使得意大利沿海城市成为与东方贸易的枢纽,而这大大推动了海上贸易的发展,商人们也逐渐进行着商业上的“十字军东征”,他们将从欧洲带回的商品运到东方去交换欧洲人急需的丝绸等,从此种贸易活动中谋取暴利。商业贸易活动的兴盛必然使资本缺乏的现实得到凸现,从而推动了借贷活动与商业信用的发展。再加上比萨的列奥多大公(Leonardo of Pisa)于11世纪在国内极力推行的、用阿拉伯数字代替古罗马数字进行账簿记录的活动,可以说意大利沿海城市在14世纪中期已经具备了利特尔顿所讲的复式簿记所必须具备的七项条件,那么复式簿记首先在佛罗伦萨、热那亚和威尼斯等意大利沿海城市首先出现就具有了一定的必然性。

关于复式簿记的书籍在意大利出版以后,在400年左右的时间内其基本内容并未发生多么大的变动。但是,在这400年间,复式簿记随着军事、海上贸易以及文化交流的发展在欧洲各个国家之间(如荷兰、西班牙、葡萄牙)之间广为流传,后来又传入德国、英国、法国等国家。令人感兴趣的是,在17世纪初的荷兰,一位名叫斯蒂文(Simon Stevie)的数学家也出版了一本簿记著作,书名为《数学惯例法则》,同样是以论述数学原理为主,兼论簿记原理。

^① 黑泽清,《改订簿记原理》,1951年,第一章、第一节。

可以看出,在复式簿记发展的早期,正是商品经济发展的初期,经济活动相对比较简单,因此当时的会计还基本上是局限于平日按照复式簿记原理或规则,对所发生的经济业务进行账务处理;在结账时,将所有的账户分为借贷两方进行汇总计算差额,从而求得利润。

复式簿记起源于何时、何地,第一个提出复式簿记思想(可能是口头的)的哲人是谁?这些都是会计发展史上的“悬案”。不过,有几点必须明确:其一,复式簿记从萌芽到初步由卢卡·帕乔利第一次系统地进行阐述,期间大约经历了 300 多年;由此认为,帕乔利绝不是复式簿记的发明创造者——事实上复式簿记也决不是任何一个人独自的发明创造,而是许多人智慧的结晶。其二,尽管帕乔利很可能只是对复式簿记在理论上进行了系统的总结与阐述,单就这一点人们将“会计之父”赋予帕乔利也是公允的。因为正是从复式簿记在理论上得到总结与系统阐述之后,迅速地被译为英文、德文、法文、俄文、日文、拉丁文等在世界各国广为传播。直至今日复式簿记原理仍就支配着日常财务会计记录——电算化只是改变了进行复式簿记记录的方式,而并未撼动复式簿记的原理。几百年来,会计人员试图以一种新的记录方式来替代复式簿记原理,如日裔美籍会计学家井尻雄士曾发明“三式簿记”。但是,也正是井尻雄士在其《三式记账法的结构与原理》一书中,多次由衷地赞美复式簿记原理和帕乔利。

2. 工业革命后的会计

以圈地运动为起点,西方国家先后开始了工业革命。工业革命成为了商品经济迅猛发展的催化剂和温床,生产技术的进步以及工商业活动的迅速扩展也促进了会计挣脱了复式簿记的园囿,一些会计理论和方法也出现了明显的发展迹象,从而完成了由簿记向会计的转化。这一时期会计思想的突出特征体现在:

(1) 折旧会计思想。随着西方工厂制度的建立,经济活动的重心逐渐由过去偶发的海上冒险贸易转变为持续的生产经营活动。为此,工厂开始采纳机器化生产,长期资产日益增多。这就为会计上提出了“长期资产在生产中如何转化为成本”的问题,从而导致折旧思想的形成。在工业革命出现以前,耐用的长期资产往往比较少,商人们一般都是将耐用财产在报废时一次性冲销;或者将耐用财产当作存货(未销售的商品),继而在年终通过盘存估价增减业主权益。但是随着长期资产的日益增多和在生产经营活动中的重要性,人们逐渐意识到传统的做法已经无法正确地确定盈亏,因此长期资产应该在其经济寿命期内采取一定的方式进行分摊,“折旧”概念便应运而生了!到了 20 世纪初期就曾出现过多种折旧方法,如塞利尔斯(Earl A.Saliers)在《折旧原理》

(Principles of Depreciation, 1915)一书中详细介绍了直线折旧法、递减余额法、偿债基金法、年金法等方法。

(2) 划分资本与收益的思想。持续经营需要大量资本,而且要求对投入资本与资本报酬加以区分。19世纪中后期,股份制这种企业组织形式获得了很大的发展,企业规模日益扩大,投资者与经营者日益分离并更加关心投入资本的报酬。因此,会计服务的对象逐渐转向处于企业外部不直接参加企业的经营管理的诸多投资者。这给会计实务带来的冲击是,必须将业主的投资与投资报酬收益进行严格的区分,正确计算期间收益成为这一时期会计的重心。利特尔顿就曾在《会计理论结构》一书中开宗明义地指出“收益确定是会计的重心”。对收益确定的重视使得会计人员必须严格区分收益性支出与资本性支出,同时也要求进行收入与成本费用的恰当配比,更使收益表成为对外披露的重要报表之一。不难发现,直到20世纪中叶,收益表依然是对外提供的第一报表;而配比原则依然支配着现行会计实务的诸多领域。由此可见,在这一发展时期,会计思想是十分活跃的!

(3) 成本会计。对收益计算的日益重视与严格,迫使会计人员对“成本”这个概念日益关注。究其原因:重工业的发展与生产规模的扩大使企业的制造费用激增,成为产品成本一个不容忽视的重要组成部分;同时,伴随着企业生产的日益复杂化,制造程序与费用的归集与分配也相应复杂。这些变化都对成本会计制度的出现提供了契机。需求是原动力,会计理论的供给与需求也存在着一个市场——最终,以对存货的计价作为突破口,形成了以历史成本为基础的成本会计核算方法。直到今天,这一方法还在会计实务中得到广泛的应用。

(4) 财务报表审计制度。随着企业规模的扩大,投资者(所有者)与经营者的分离日益明显与必然。作为不参加企业日常经营管理的所有者,必然关心投入资本的保值、增殖情况,因此要求管理当局定期提供反映企业财务状况、经营成果的财务报表。但是又由于管理当局与所有者之间微妙的利益对立关系,同时也由于两者之间的信息不对称,使得所有者(可能并不具备会计专业知识)对管理当局提供的财务报表不可能完全信任,所以希望能够由客观、中立的会计师进行验证,以增加财务报表的可信程度。鉴于此,公共会计师职业便悄然出现。事实上,从19世纪后期开始,英国的公司法就要求财务报表必须经过公司监事的审查,并向投资者提供已经经过审计的财务报表。而这一程序逐渐演变为由独立的执业会计师进行查账的制度。在政府的许可下,1854年,苏格兰成立了世界上第一家特许会计师协会。这被誉为是继复式簿记后会计发展史上的又一个里程碑。

三、现代会计阶段

现代会计阶段是实现了由簿记到会计的转变。一般认为现代会计从20世

纪 30 年代开始——更确切地讲,是从 1939 年第一份代表美国的“公认会计原则”(Generally Accepted Accounting Principles, GAAP)的“会计研究公报”(ARB)的出现为起点。这一会计发展阶段,会计理论与会计实务都取得了惊人的发展,标志着会计的发展进入成熟时期。

第一次世界大战后,美国抓住千载难逢的历史机遇使国内经济获得了长足的发展,从而逐步成为世界上最发达的国家之一。经济的发展必然刺激投资,甚至出现了严重的投机行为。由于相关的法规没有适应经济形式发展的需要,使得许多公司提供虚假的财务报表——通过从资本中支付股利^①来吸引投资者。“泡沫性”的繁荣在一些缺乏职业道德的会计人员的推波助澜下,为 1929 至 1933 年的经济危机起到了催产的作用。经济危机过后,人们痛定思痛,认为松散、不规范的会计实务是经济危机爆发的主要原因之一。会计职业界也进行了深刻地反思,并认为,为了挽救会计职业,就必须着手制定会计准则。1934 年,第一批会计准则得到纽约证券交易所和会计师协会的共同认可,这批准则共包括 6 项内容,即(1)利润必须实现;(2)资本盈余不得用以调剂任何一年的当年收益;(3)子公司并购前存在的盈余不得算做母公司的已赚取盈余;

(4)公司职员的应收票据与应收账款单独列示;(5)库藏股股利不得作为收益;(6)捐赠资本不作为盈余。1937 年,证券交易委员会开始公布与上市公司信息披露有关的法规《会计系列公告》(Accounting Series Releases, ASR),并在 ASR No4 中将制定会计准则的权利赋予会计职业界,而证券交易委员会(SEC)则保留有监督权与最终的否决权。以后,会计准则制定团体先后经历了“会计程序委员会”(CAP)、“会计原则委员会”(APB)以及现在的“会计准则委员会”(FASB)。其中,FASB 自成立以来迄今已经公布了 133 份财务会计准则公告(SFAS or FAS)。

从 20 世纪初期到 50 年代前后,尤其是二战后,随着“泰罗制”等管理学科在工厂和会计领域内的逐步应用,管理会计逐步形成与发展。早期的管理会计主要体现为执行性管理会计,侧重于标准成本、预算控制和差异分析。从 20 世纪 50 年代开始,管理会计逐渐由单纯的执行性管理会计阶段,过渡到以“决策与计划会计”和“执行会计”为主体、把决策会计放到主要位置的现代管理会计阶段。管理会计从传统的、单一会计系统中分离出去,是会计发展史上第三个里程碑。

值得一提的是,现代会计发展阶段还出现了方法论上的拓展即实证会计研究方法(Positive Accounting Method)。70 年代以前,规范性会计研究方法(Normative Accounting Method)占据主导地位,目的是为了“探索会计应

① 以资本来支付股利不是投资报酬(Return on Investment),而是一种投资返还(Return of Investment)。

该是什么”。这种研究方法形成的会计理论及会计理论指导下的会计实务至今仍然在很大程度上支配着目前具体的会计处理。然而,从20世纪70年代后期开始,一种新的研究方法——实证会计研究方法开始出现并逐渐取得了与传统会计研究方法共领风骚的地位。实证会计研究方法主要是为了“探索会计是什么”,一般广泛应用于会计政策选择与资本市场的经验研究之中,在很大程度上弥补了传统的、规范会计研究方法所形成的会计理论缺乏实践检验的缺陷,两种方法的有机结合逐步实现了“实践——理论——再实践”这样一种不断循环往复的科学研究思路,从而既保证了会计理论体系的逻辑一致性,也能使会计理论在实践中经受检验,避免了“空中楼阁”式的尴尬!

综观会计发展的三个历史阶段可以明确:会计的产生是社会发展到一定历史阶段的产物,会计的发展是反应性的^①,人类所拥有的资源相对于人类无限的需求来讲总是相对稀缺的。资源的稀缺性迫使人们在生产的过程中总结经验,从而意识到“利用有限的资源满足人类无限的需求的惟一途径就是尽量地节约劳动时间,提高劳动生产效率”——马克思对此作出了极为精辟的解释即“真正的节约=节约劳动时间=发展生产力”^②。这样,伴随着社会分工与人类对节约劳动时间与提高劳动生产率的关心,人类开始关注生产过程中的耗费、成果的分配等有关资料,并加以经验总结,逐渐地就形成了一项有关记录、计算与报告经济行为的活动。会计也就产生了。

第二节 会计:一个以提供财务信息为主的经济信息系统

一、“会计是一个信息系统”观点的提出

人们对会计这个客观事物的认识也是一个逐渐深化的渐进过程。在古代会计阶段,会计还远远没有成为一门单独的学科,在会计实践中表现为生产的附属部分,还没有形成自己独特的对象与方法,因此既无从、也无必要探讨会计的本质问题。在近代会计阶段的早期和中期,会计也基本上还是一种记录的学科,现在我们所熟悉的确认、计量、报告等会计程序与方法还远未成熟;在近代会计发展的后期,会计人员开始探讨一些会计理论问题,但是应该看到,此时的会计理论与会计实务并不能够进行严格的区别,不多的会计理论探讨基

^① Chaterfield, 《A History of Accounting Thoughts》, Robert E.Kieger Publishing Company, New York, 1977, pp1

^② 马克思,《政治经济学批判大纲(草稿)》,人民出版社,1963年,第三分册,第364页。

本上表现为对会计实务进行概括和总结而形成的各种惯例，基本上是会计实务为导向的。而当会计发展到现代会计阶段后，随着人们对会计这种客观事物认识的深化，会计界开始有意识地探讨一些会计基本理论问题。会计的本质就是最为重要的一个方面。最初，会计界认为会计是一门艺术，因而强调会计是不能够公式化或规范化的，而很大程度上需要依靠会计人员的经验与判断。会计界的此种观点在 1929 年经济危机爆发（凌乱的会计实务对经济危机的爆发起到了推波助澜的作用）面前开始动摇，政府与会计界都逐渐意识到应该对财务会计提供的信息进行必要的规范。在此背景下，再加上科学技术的日新月异导致了系统论、控制论等学科向会计学科的渗透的催化，1966 年，美国会计界出现会计本质上是一个“信息系统”的观点^①。该观点一经提出，在美国会计界就引起强烈的反响。

二、各种会计定义的分析

中外会计界对会计的定义从来没有统一过。什么是会计？这是一个基本概念问题。“概念这种东西已经不是事物的现象，不是事物的各个片面，不是它们的外部联系，而是抓着事物的本质，事物的全体，事物的内部联系了”^②。由于对会计本质有不同认识，就出现不同的会计定义。综合各种会计定义，大致有四种提法：（1）管理工具论；（2）管理活动论；（3）艺术论；（4）信息系统论。

早期的会计，在含义上与簿记并没什么区分。在一个相当长的时间内，西方会计学家总是把会计视为一种“艺术”，他们在所下的会计定义中，着重描述了会计这一艺术的主要特征。但到 20 世纪 70 年代，由于电子计算机引进会计领域，信息论渗透至会计领域，管理会计得到了迅速的发展，从这以后，一种为大家普遍接受的新看法出现了，那就是：把会计视为一个信息系统。在现代管理会计产生之前，所有的会计定义都把会计对象的时间限定为已完成的经济活动，而新的会计定义不但包括对已完成经济业务的反映，而且包括对未来的、尚未发生的行动进行预测，这就进一步发展了会计对象的时空观念。

我们还看到，在会计的四种典型定义中，前三种提法〔（1）、（2）、（3）、三种〕是分别从两个不同角度出发的：

把会计当作一项有人参加的活动，即一项工作。这就是“管理活动论”

^① 会计是一个信息系统的观点的正式表述最早见于美国会计学会 1966 年颁布的《会计基本理论说明书》（ASOBAT）。

^② 《毛泽东选集》第一卷，人民出版社 1966 年，第 262 页。

的实质。按照“管理活动论”下的定义,所谓会计,是指会计工作,是说明会计作为一项活动或工作的性质的。而会计这项活动或工作是指对能够用货币表现的经济事项,按特定的方法,予以计量、记录、分类、汇总和分析、评价。如果把会计当作一项活动或工作,那么说会计工作是一项管理工作是完全正确的。

把会计当作一种反映和监督经济活动的方法、工具或提供经济信息的一种规则与方法。这是“管理工具论”和“艺术论”的含义。按照“管理工具论”或“艺术论”,会计是进行会计工作所必不可少的手段。会计不等于会计工作。

“管理工具论”与“艺术论”认为,会计是一套分类、记录、计量、汇总和分析与解释的方法或技巧,简单地说,会计是一个方法体系。这个方法体系是人们长期从事会计工作的经验总结,而用这来开展实践活动,才表现为会计工作。如果承认会计是方法或艺术,那么,方法或艺术本身就不可能是管理而只是服务于管理的工具。从会计这一特殊的方法体系来说,它主要是用来提供微观经济信息的,或者说,它主要是执行反映职能的。由于管理离不开信息,因而管理就离不开会计,会计的重要性主要表现在这里。至于说到会计工作,情况有所不同。因为通过会计部门的会计人员进行的会计工作,比起作为一个方法体系的会计,可以起更多的作用。会计工作的首要的和基本的使命,是按规定的方法处理数据和加工信息,起反映的作用,但是,在会计工作中,由于掌握了大量数据和信息,会计部门和会计人员就可以有根据地按照政策、计划和制度,监督企业的经济活动,同时可以充分考虑提高经济效益的要求,提出可供选择的最优方案,协助企业领导并督促各有关部门及时指导并调节生产,更好地领导整个企业和各个部门的经济工作,起控制的作用。

会计定义的第(4)提法,是把会计理解为一个经济信息系统。这一见解试图把会计工作和开展会计工作所运用的方法或艺术统一起来,而力求突出方法的作用,突出反映的职能,突出经济信息在现代管理中的特殊重要性。本书赞成该定义。

一个完整的、严密的会计定义应当符合以下几点要求:

- (1) 定义应能揭示会计的本质与特点。
- (2) 定义应能反映会计的历史,既着眼于现在,又考虑到未来,要预见会计发展的趋势。
- (3) 定义应包括会计的对象、职能(任务)、方法和主体,其中方法是重点。同时,还明确指出运用会计的主要目的(或会计的基本用途)。
- (4) 定义既要简明,又要准确。由于定义不能经常改变,而会计却处于不断的发展中。所以定义要有较大的容纳性,太具体就经不起时间的考验。

用上述要求来衡量上列四种有代表性的会计定义,那么,最后一种提法,

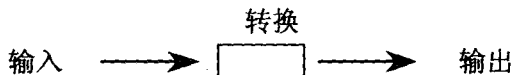
即把会计理解为一个以提供财务信息为主的经济信息系统是可取的。其所以可取,一是由于这个定义比较简明;二是由于这个定义能比较准确地表述现代会计自从产生以来,就始终存在的“反映”的职能;三是由于这个定义能突出在商品经济条件下会计以提供财务信息(能用货币来计量、记录、预测的那些数量方面)为主的特点;四是由于这个定义考虑到现代会计的新内容及其发展。因为迄今为止,会计所运用的信息加工方法已形成一个十分严密而复杂的体系,从而在企业中成为一个能把数据转化为信息的系统。在这个系统中,处理数据的技术水平可以有高有低,但不论是使用手工的方式,或是使用电子计算的技术,都可以理解为一个由若干要素组成的有机整体。因而,它们都能用“系统”两个字加以概括;五是由于这个定义能较好地“管理工具论”或“艺术论”同管理活动基本上统一起来。作为一系统,会计既可理解为具有两个以上的方法或程序,为完成数据和信息提供的功能而组成的一个方法的体系,也可理解为具有数据处理对象,由信息管理部门和人员来掌握,为信息提供和信息使用(使用信息就能发挥会计对生产的控制作用)而进行的一系列工作内容和程序。

当然,这个会计定义由于比较简略,还需要对涉及的几个概念作必要的说明和补充。

三、定义所涉及的几个概念

1. 系统

系统是指由两个以上的要素组成、具有特定功能和特殊目标的统一体。^①如果把系统的功能加以抽象,则任何一个系统均可分为输入与输出两个部分:



而具体到会计,可以认为,输入的是会计数据,输出的是财务和其他经济信息。

2. 信息

信息是指所传输和处理的对象,是各种事物的特征及其变化的反映,是“影响或可能影响系统使用者的决策的有关知识”^②。企业生产经营活动的信息(简称经济信息),是数理化的生产经营活动所需人、物、能源、资金等要素相结合的特征和不断变化的反映。生产经营活动同时产生“物资流”、“资金流”和“信息流”。经济信息的生产和发出是不以意志为转移的,人们能否理解和接收生产经营活动不断发出的所有信息,并把它加工改造为对管理者有

^① 参阅邓志刚:《一门新兴的科学——系统工程简介》,《世界经济》1979年底11期

^② B.L.杰吉:“管理信息系统”,《外国经济管理选择》1979年第3期

用的知识,则依赖于科学技术的进步程度,社会生产力的发展水平。

信息有广义和狭义两种理解。广义地看,一个信息系统输入尚未处理或仅仅开始处理的数据,这些有条件输入系统的数据就可以理解为信息。例如原始记录、原始凭证,甚至有待进一步分类、整理和汇总的账簿记录都属于这一类。通常,我们把这一类信息称为初始信息。狭义地看,初始信息只能产生数据。大量的数据要在系统中经过处理——根据一定要求,运用科学的方法和程序与手段,加工整理,去粗取精,去伪存真,压缩数量,提高质量——转化为合乎需要的、可供使用的数据。这种加工改制后的有用数据,才是严格意义上的经济信息。例如:在会计这个经济信息系统中,就财务会计方面(可以看成会计系统中的一个子系统)说,对外提供的财务报表;就管理会计方面(可以看成会计系统中另一个子系统)说,对内提供决策备选方案等才是会计信息。这里我们所说的信息,都是指狭义的、即严格意义上的信息。

3. 财务信息

财务信息是指能够用货币表现的那一部分经济信息,也称为货币信息。资金、成本和利润的指标体系,都是财务信息系统输出的信息。不过成本信息有些特殊,它即同经济有关,又同生产技术有关。因此,成本信息系统也可以独立于财务信息系统之外。严格说来,在社会主义制度下,财务信息应指企业经营资金运动所生产和发生的货币信息。它的实际含义是:提供由资金运动(价值运动)所生成和发出的货币信息。当然,会计信息系统只是以提供财务信息为主,并不是说它仅限于提供财务信息,以下将提到,像管理会计这个子系统,它就能提供管理所需要的其他经济信息。

四、需要在定义中补充反映的几个内容

如前所说,在一个完整的会计定义中,应能反映会计的对象、职能、方法、主体和运用会计所达到的目的。

在市场经济条件下,会计的对象为价值运动,更确切地讲是价值增值运动,社会主义条件下的会计对象也是如此。不过,根据当前会计的发展,会计所能反映的范围已比过去有所扩大。这就是说,作为会计对象的价值运动,不仅包括已发生的,而且包括可能发生的,前者主要采用记录的方法进行规划、分析、评价,用于控制和决策。当然,把价值运动列为会计的对象并不排斥其他重要的经济活动和经济事务。

迄今为止,我们讲的会计是一个信息系统,总是以在经济(包括财务上)和业务上具有独立性或相对性的企业、事业、机关、团体等单位为范围,即每一个独立核算的企业或单位都是一个独立的会计主体。在这个意义上,每一个企业、事业等单位的会计活动都是在一个特定空间内进行的、与市场经济息息