



会计基本理论

李刚等 著 经济科学出版社

责任编辑：侯加恒
封面设计：卜建晨
版式设计：代小卫

会 计 基 本 理 论
李翔华著

*

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

一二〇二工厂印刷

*

787×1092 毫米 32 开 8.5 印张 180000 字

1989 年 12 月第一版 1989 年 12 月第一次印刷

ISBN 7—5058—0258—S / F · 224 定价：3.40 元

导 论

在对具体的会计理论问题探索之前，有必要明确以下问题：

(1) 什么是会计理论

要给会计理论下个确切的定义是一件不容易的事情。我们认为，作为理论，它应该是由一系列概念和原理组成的，系统化理性认识的体系。科学的理论应该能反映事物的本质和特征，应该能揭示事物的内在规律性。所以，会计理论是反映会计的本质和特征，揭示会计的内在规律性的知识体系。

(2) 会计理论包括哪些内容？

会计理论具有丰富的内容，在会计理论的内容中，那些最基本、最核心的概念和原理，构成会计的基本理论。探索会计的基本理论，对认识会计这一事物具有特别重要的意义。会计的基本理论究竟包括哪些内容？这是一个尚有争议的问题，但是，把会计对象、会计职能、会计定义、会计模式、会计原则等看成会计最基本、最核心的概念和知识，却有比较一致的认识。

(3) 对会计理论探索中“百花齐放，百家争鸣”现象持何态度？

理论探索必须提倡“百花齐放，百家争鸣”。面对“双百”局面，求知者应持何态度？有人觉得，观点太多，反而搞得

昏头转向，因而企求百家统一，这好比人们走向货架，如果仅有一种商品，不存在选择。如果是千百种商品，琳琅满目，反而使得人们难以挑选。要从货架上选出令自己满意的所需商品，就得对有关商品加以观察、分析、评价和比较，这不仅花费时间，还得动脑筋，负有惰性者是不愿作出这种“牺牲”的。但是，要使生活丰富多彩，要使自己多方面的需要得到满足，如果没有商品的多样性，如果不加以选择，那也仅能是一种“奢望”。理论探索中百家观点并存，这就需要人们对每种观点加以考察，评论与判断，通过分析比较来发掘不同观点的合理因素，找出困难所在，把兴趣放在不一致的地方，以此作为自己应该从事研究的问题，并将前人研究的成果作为背景，去找寻并设法延续一条探究的路线，会计理论探索应持这种态度。所以，对会计理论探索中的“百花”，不应该是埋怨和指责，而应该是在“百花”中选出自己心爱的花、满意的花，或是培养出新的花朵来。

(4) 会计理论探索中的百家观点能否统一？

企求将百家观点统一起来，这种动机同现实相差甚远。人们对某事物的认识，受多方面多层次因素的制约：首先，对传统知识就有三种截然不同的态度：(a) 全面否认前人的知识；(b) 完全继承前人的知识；(c) 批判地继承前人的知识，即对传统知识慎重地考察，认真地分析，扬其糟粕，取其精华，其次，对事物的认识程度，研究越深入，认识就越深刻，人们处于研究的不同层次，其认识也处于不同层次。再次，认识事物的方法论，采用不同的方法观察同一事物，观察的结果很难一致。……鉴于上述种种原因，人们对会计的有关理论问题的认识不可能统一于同一水平或同一层次，所以，欲将百家观点统一起来，既不现实，也不可能。

(5) 在会计理论探索中存在权威吗?

每个人均希望并认为自己的观点正确,但是,任何一种观点正确与否,必须由实践检验和证实。就是正确的观点,也很可能同错误、偏见、梦想和希望混在一起,必须象淘金一样不断地除去糟粕。“哥德巴赫猜想”是猜想而不是结论,人们不会怀疑它的价值。但是,它是否正确,还有待于数学家们进行不懈的努力,而正是在论证中,人们又不断地发现新的问题,萌发新的猜想,从而将通往科学大楼的阶梯一级一级地垒上去。会计理论探索中的观点,也仅能看作是猜想,而不是绝对真理,更没有穷尽。既然如此,就没有权力为自己的观点沾沾自喜或者自命不凡,也不可能存在绝对的权威。如果再从纵向考察,人们的认识无不打上历史的烙印,历史的局限性必然要影响人们的认识。在对会计认识的长河中,每一代人都仅能是它的一个片断或环节,优秀者能为之写下光辉的一页,而绝对不可能写下全部历史,如果硬是要采取“约定主义”,极力为自己观点具有权威性进行辩护,这只会窒息科学,走上邪路。我们认为并主张:在会计理论探索中,应该鼓励人们提出不同看法与观点,应该允许他人对自己的观点进行分析、评价甚至是驳斥与批判。

目 录

导论	1
第一章 会计对象	1
一、我国会计对象研究的历史回顾	1
(一) 大多数人倾向于“过程论”的年代	2
(二) “资金运动论”被人们普遍接受的年代	11
(三) 葛家澍对会计对象的研究	14
二、会计对象的层次划分	18
(一) 将会计对象同会计学的研究对象区别开来	18
(二) 在三个不同系统中考察会计对象	18
(三) 在“会计”系统中的会计对象	20
三、会计作为一个经济信息系统的处理对象	25
第二章 会计职能	37
一、会计职能讨论的两次高潮	37
(一) 60年代初对会计反映和监督职能的讨论	37
(二) 80年代对会计职能全方位的讨论	38
二、几种具有代表性的观点	40
三、何谓会计职能	50
四、需要明确的几个问题	52
五、会计具有哪些职能	54
六、会计职能同会计目标、任务、方法、 作用之间的关系	58

(一) 会计职能同会计目标	58
(二) 会计职能同会计任务	59
(三) 会计职能同会计方法	60
(四) 会计职能同会计作用	61
第三章 会计方法	63
一、会计方法一般	64
二、会计方法的核心是信息变换	66
(一) 会计凭证含有信息变换模型	67
(二) 会计帐户是数学模型的表格化	69
(三) 会计报表在一定意义上是数学模型的展开	72
(四) 成本计算是典型的信息变换	74
(五) 会计分析是信息的再变换	76
三、加工生成描绘价值运动历史及其状态 与结构的信息的方法	78
(一) 复式簿记系统	79
(二) 完全成本计算与历史成本 (原始成本) 原则	80
(三) 权责发生制	82
(四) 编报会计报表、集中反映完整的财务指标 (包括 成本指标) 体系并报送 (传递) 给信息使用者	82
四、加工生成描绘价值运动趋势及其状态 与结构的信息的方法	83
(一) 现代管理会计产生和发展的环境或背景	83
(二) 现代管理会计的目标和信息质量特征	87
(三) 现代管理会计的对象与职能	89
(四) 现代管理会计的信息源	91
(五) 现代管理会计的方法	91
五、会计方法的新构思	94

(一) 时间三式记帐法	94
(二) 微分三式记帐法	95
(三) 三式簿记的深入思考	96
第四章 会计定义	105
一、50年代与60年代初“方法”与“工具”的争鸣	105
二、80年代“管理活动”与“信息系统”的论争	107
(一) 杨纪琬、阎达五等认为会计是一种管理活动	107
(二) 葛家澍等认为会计是一个经济信息系统	109
(三) 对“信息系统论”的质疑	110
(四) 对“管理活动论”的一点看法	111
(五) 主张“管理活动论”与“信息系统论”合二为一	114
三、会计是一个经济信息系统	114
四、会计认识的历史过程	135
(一) 会计是一种方法	136
(二) 会计是一种工具	137
(三) 会计是一种管理活动	137
(四) 会计是一种信息系统	137
第五章 会计模式	141
一、会计模式的概念	143
二、会计模式同经济环境的关系	144
三、高度集中的计划管理体制下 的我国会计模式	147
(一) 我国现行会计模式是苏联40年代末的 会计模式在中国的翻版	148
(二) 我国现行会计模式是高度集中的会计模式	149
(三) 我国现行会计模式是一个超稳定系统	151
(四) 会计同财务“合二为一”	152

(五) 会计信息纵向传递	154
(六) 会计报表主要服务于计划管理	160
(七) 会计的部分方法不够精密准确	168
(八) 会计的地位没有真正地确立起来	173
四、我国会计改革的呼声	175
五、有计划商品经济条件下我国社会主义 会计模式的设想	178
(一) 建立双重导向会计模式	179
(二) 独立地设置会计管理机构	181
(三) 会计和财务在相互制约与相互配合中相互独立	182
(四) 会计信息纵横传递	188
(五) 会计报表既要服务于国家宏观控制, 又要服务于 搞活企业	191
(六) 会计方法趋向于精密准确	196
(七) 会计的地位将不断提高	200
第六章 会计原则	205
一、我国对会计原则的研究	205
二、会计原则的定义	207
三、会计信息系统运行的前提条件	211
(一) 会计主体假定给定了会计信息系统运行的空间范围	211
(二) 继续经营假定和会计分期假定给定了会计 信息系统运行的时间范围	212
(三) 货币计价假定给定了会计信息系统运行的度量单位	214
四、规范会计信息系统运行的原则和准则	215
五、西方国家会计准则的发展	226
(一) 美国	226
(二) 英国	234

(三) 法国	239
(四) 日本	243
(五) 国际会计准则的发展	247
后记	253

第一章 会计对象

认识会计，要从了解会计对象入手。会计是历史的产物，它的诞生，是为了满足人类的某种需要，会计是怎样满足人类需要的？人类从会计那里获得了有关的资料，会计是怎样生成这些资料的？会计人员采用特定的方法加工出来的，加工的是什么东西？症结就在这里。不解决这一问题，会计人员就难以采用适当的行为方式，会计就难以生成有用的资料，就难以满足人类的需要，人类研究认识会计的目的，就是要使会计更好地为人类服务。正因如此，这个被加工的东西即会计对象，历来被中外会计界所重视，并将它作为通往认识会计的第一扇大门。

一、我国会计对象研究的历史回顾

在我国会计论坛上，会计对象的研究已有近 40 年的历史，建国初期，会计理论界的同志就将会计对象这一重要的会计基本理论问题列入议事日程。邢宗江等人在《新会计》杂志撰文，对社会主义会计对象作了明确的表述：“社会主义会计理论是以社会主义企业的经营资金周转的核算为基础。会计是对企业资金来源（国家所预付给企业的以及企业从国家银行或其他方面所吸取来的）与这些资金在各个周转阶段中的运动加以全面的日常的核算，它用核算将一切具有货币

价值的事物都网罗在内。社会主义会计是以整个社会主义扩大再生产过程中，经营资金的周转、经营资金等于经营资金来源的理论来阐明发生在各个企业中的社会主义再生产过程。”^①从此，在我国拉开了社会主义会计对象研究的序幕。

（一）大多数人倾向于“过程论”的年代

50年代和60年代初我国会计界绝大多数同志认为社会主义会计对象是社会主义再生产过程和社会主义财产。

管锦康指出：社会主义会计核算的对象，……是以价值形式实现的社会主义社会商品扩大再生产过程及其可用价值形式表现的物质基础，也就是可用货币估价的社会主义公共财产（不包括自然资源，但包括以储蓄及公债方式转入的那部分个人财产）的动态和静态两个方面。社会主义公共财产，是在社会主义生产资料所有制基础上的财产，……在会计名词中，称财产为资金，称财产所有制关系为资金来源，因而社会主义会计核算的对象，也可称为社会主义资金及资金运动。资金运动包括两种运动的形式，即企业中的周转形式和事业中的资金收支形式。资金与资金所有制关系是不可分割的，所以会计核算对象中的资金，包括着资金本身及资金来源。同理，资金运动，也包括着资金本身的运动及相应地引起的资金来源的变动。由于对象中的资金，系静态方面；资金运动，系动态方面，所以社会主义会计核算的对象，也可简括地认作社会主义资金的静态和动态”。^②

①邢宗江等 《怎样建立新中国会计理论基础》，《新会计》1951年第1期。

②管锦康 《论社会主义会计学的对象任务和方法》，《大众会计》1957年11月号。

李天民认为，在社会主义制度下，会计核算的应用应扩大到整个国民经济范围，因此，“从整个社会的角度来说，社会主义会计核算的对象就是以价值形式表现的有计划的社会主义总产品的扩大再生产过程。它主要包括下述 6 个方面：

- (1) 社会主义公共财产的增减变动；
- (2) 生产资料及消费品的生产和劳务的提供；
- (3) 已消耗的生产资料的补偿，国民收入的分配和再分配；
- (4) 国内批发和零售的商品流转及流转费用；国外商品流转及流转费用；
- (5) 生产资料的生产消费，消费品的集体消费；
- (6) 经济上和法律上的结算和信贷的关系。

由于企业、机关和组织是实际处理会计核算的主要环节，而以价值形式表现的有计划的社会主义总产品扩大再生产过程在这些环节中就具体体现为执行国家经济计划过程中的资金运动。因此，在各级企业、机关或组织范围内的会计核算对象的具体内容就是：资金的组成成分及其形成来源；资金的周转及其成果（在机关中则为预算资金的收入和预算资金的支出）。^①

童青则提出：“社会主义会计核算的对象是社会主义公有产品扩大再生产过程中可以用货币表现的一切过程与现象。……在会计核算中所能反映的，只是社会主义扩大再生产过程中可以用货币表现的一切过程与现象。凡是再生产过程中可以用货币表现的一切过程与现象，都应该而且必须全面和

^①上海财经学院会计核算原理教研组：《关于“社会主义会计核算对象问题”讲座的综合报道》，《财经研究》，1957 年第 3 期。

连续地反映在会计核算中。”^①

会计界的这一观点，比较集中地反映在作为 50 年代和 60 年代初讨论结果的产物——高等财经院校试用教材《会计原理》（中国财经出版社 1963 年版）一书中：

会计的对象是指会计所要反映和监督的内容而言。在社会主义制度下，会计所要反映和监督的内容是什么呢？概括说来，就是企业、事业、机关等单位中能够用货币表现的社会主义再生产过程以及社会主义财产。

国营工业企业的会计对象是什么？

国营工业企业是社会主义全民所有制的基础，是在国家统一领导和统一计划的安排下，独立进行经济活动的基层单位。……工业企业的经济活动可以分为供应、生产和销售 3 个主要的经营过程。

同时，在企业的供应、生产和销售过程中都要有一定数量的财产，作为进行经济活动的物质基础。企业所拥有的财产，包括厂房、机器、设备、工具等劳动资料，原材料、在产品、半成品等劳动对象，以及一定数量的劳动产品储备等等，都是社会主义财产。

……

在工业企业的经济活动中，对价值形式的利用，主要表现在以下 3 个方面：

1. 企业为进行生产而经常占用的财产是多种多样的，在经营过程中又是不断增减变动的。对这些财产需要利用价值形式通过货币计量确定其占用额，以便于了解和掌握全部财产的增减变动和结存情况，综合考查全部财产的利用情况和

^①童青：《我对会计核算对象问题的管见》，《大众会计》1958年1月号。

经济效果。同时也便于企业管理机关和国家综合部门汇总计算各个单位的全部财产，从而加以综合平衡、合理分配。

2.企业在经营过程中所发生的物化劳动和活劳动的消耗，需要利用价值形式通过计量加以综合计算，以便于了解和控制全部生产消费，确定和考核产品成本，从而可以促进人力、物力的节约使用，降低费用和成本。企业在经营过程中的各种耗费，通过货币形式来表现，即为企业的采购费用、生产费用和销售费用。各项费用最后又构成为产品成本。

3.企业的生产成果即产成品，需要进行交换，因而也要通过货币计算，计算已实现的产品价值，才能确定企业的收入，才能将收入同支出加以比较，确定企业的财务成果（即利润或亏损）。企业的收入和成果也必须利用价值形式进行分配，把它分成一定的份额或比例，用以补偿已消费的生产资料，用以支付职工的工资，用作国家集中的纯收入等等。通过价值形式计算和确定企业的收入和成果并进行分配，才便于考核经济效果，加强经济核算，并促进生产的顺利进行。

以上说明，在工业企业中利用价值形式组织生产与进行分配和交换是十分必要的。因而在工业企业中对于需要利用价值形式进行管理的，也就是能够用货币表现的经济活动以及作为经济活动物质基础的财产，就有必要加以反映和监督。为此，就需要利用会计。通过会计，可以对经济活动情况进行连续、系统和综合地反映，提供必要的数字和情况，并进行严格的监督，以便加强计划管理、加强经济核算和保护社会主义财产，促进社会主义生产的发展。

由此可见，在工业企业中，会计的对象就是能够用货币

表现的经济活动以及社会主义财产。具体说来，不外以下 3 个方面：

- 1.企业所拥有的各项财产的实有额及其增减变动情况；
- 2.企业在经济过程中发生的人力、物力和财力的消耗，即各项费用和成本；
- 3.企业在经营过程中取得的各种收入和财务成果。

.....

上述会计对象的定义也适用于商业企业以及其他社会主义企业。就商业企业来说，……它也拥有一定数量的财产，如营业用房屋和设备、仓库、运输设备、商品储备等等，作为进行经济活动的物质基础。这些财产，也都是社会主义财产。但是商业企业的经济活动限于流通领域……只分为供应和销售两个过程，同时商业企业也必须利用价值形式组织流通和分配，在供应过程中主要是购进商品，在销售过程中则是售出商品。同时在供应和销售过程中，都要消耗一定的人力、物力和财力（用货币表现即为商品流通费用），都要同有关单位和个人发生货币结算关系，而在销售过程中又会取得销售收入，商业企业所取得的销售收入，除用以抵补已售商品的购入成本和商品流通费用（包括职工工资）外，还用来缴纳税金，其余部分即为企业的利润，大部分上缴国库，小部分留归企业。此外，在供应和销售过程中，商业企业的财产也不断地发生增减变动。所有这些，能够用货币表现的经济活动以及社会主义财产，都是商业企业的会计对象。

以上说明了在社会主义企业中会计的对象。以下再进一步说明在事业、机关等单位中会计的对象。

事业、机关等单位也是执行国民经济计划的基层单位。……为了执行国家所赋予的任务，它们同样需要具备一定数

量的财产如房屋和设备等，作为完成任务所必需的物质条件，这些财产，也是社会主义财产。为了加强财产管理，必须利用货币形式总括表现全部财产的动态。事业、机关等单位为了完成本身所负担的任务，也要消耗一定的人力、物力和财力，用货币表现即为事业费用和行政费用。通过价值形式综合计算全部消耗，便于考核费用开支情况。一般说来，事业和机关等单位本身没有或只有很小一部分业务收入，因此，它的费用开支主要是靠国家预算拨款，一方面按预算向国库取得货币资金，另一方面又按预算以货币资金支付各项费用，实际上就是对预算资金的一收一支，这就构成事业、机关等单位的经济活动。由于这种经济活动基本上属于社会主义再生产过程的分配领域，同企业作为一个独立经济单位的经济活动有所不同，所以一般可以称为财务收支活动，简称财务收支。由此可见，在事业、机关等单位中，会计的对象是事业和机关等单位的财务收支以及社会主义财产。

根据以上说明，各个企业、事业和机关等单位的会计对象的具体内容，并不完全一致。但是，由于各个单位的经济活动和财务收支都是社会主义再生产过程的组成部分，因而可以把各个单位的会计对象加以总括说明为：在社会主义制度下，会计的对象是在企业、事业、机关等单位中能够用货币表现的社会主义再生产过程以及社会主义财产。^①

上述资料充分表明：经过 50 年代和 60 年代初的努力探索，我国社会主义会计对象的理论不仅从无到有，而且发展得很快，初步形成了自己的体系——即“过程论”学派。

^① 以上资料均摘自高等财经院校试用教材《会计原理》，中国财经出版社1963年版。