

● 陈元燮

会计学体系

会计文库

会 计 学 的 体 系

陈 元 燮

责任编辑：侯加恒

责任校对：段小青

封面设计：习亚薇

版式设计：沈玉成

会 计 学 的 体 系

陈 元 燮

经济科学出版社出版发行 新华书店经销
北京经济科学印刷厂印刷

787×960毫米 32开 7.25印张 130000字

1987年12月第一版 1987年12月第一次印刷

印数：0001—5650册

统一书号：4312·264 定价：1.30元

ISBN 7—5058—0086—8 /F·71

前 言

会计学的体系，是会计理论方面的一个新课题。最近几年，我虽然在这方面做了一些研究工作，发表了一些论文，但感到很不成熟。这次根据《会计文库》的要求，又把我过去的一些想法，重新加以整理，写成了《会计学的体系》一书。

在会计理论体系方面，我是以资金作为起点范畴，以资金运动的规律性作为一条贯穿始终的红线，在此基础上，提出了会计的概念体系和规律体系；同时，又提出了会计假设、基本会计原则、一般会计原则和会计惯例，作为会计规范的四个层次。在会计方法体系方面，我受马克思关于会计是生产过程的“控制和观念总结”的启发，提出应由会计核算、会计分析、会计监督和会计管理四个方面的方法组成。在会计学科体系方面，我提出了应由总论、分论和专论三个方面组成的论点。

以上这些观点，都是我个人的一些学习体会，目的只是为了抛砖引玉，得到广大读者的批评指正。

作者

1987年1月

目 录

为什么要研究会计学的体系.....	1
会计理论体系的结构.....	20
会计理论的概念体系.....	37
会计理论的规律体系.....	93
会计的方法体系.....	169
会计的学科体系.....	197

为什么要研究会计学的体系

一、会计是一门科学

随着人们对于会计实践的发展和理论认识的深化，国内外学者越来越多地承认会计是一门科学。

早在50年代，苏联的一些学者认为“会计核算（会计或簿记）是在完成国民经济计划的各个部门中反映和监督各种经营资金和经营过程的方法。”^①会计是一种方法或一种工具，这种认识，当时在苏联的会计书籍中占着统治的地位，而且也成为我国会计学术界建国以来长期流行的一种观点。但是到了80年代，苏联会计学界开始改变了这种看法，认为会计是一门科学。1980年苏联财政出版社出版的《会计核算原理》一书指出：“因而，这种核算作为一门独立的科学，它有自己的研究对象和专门方法，有自己的发展史，它的概念已形成一种体系，并建立了完整的理论。因此，会计核算是一门科学，在这门科学中，用平衡的总括方法反映经营资

① [苏]弗·哥·马卡洛夫：《会计核算原理》，中国人民大学出版社1955年版，第6页。

金及其形成来源的变化和状况，以控制和提高各联合公司、企业和组织的生产效果”。^①苏联经过了几十年的会计实践和理论研究，终于认识到会计是一门独立的科学，会计的概念已经形成一种体系，并且建立了完整的理论，这是苏联会计学术界的一个重大进步。

在西方国家，会计的涵义，一直在是一种技术还是一种科学之间徘徊，Accounting一词，就是会计和会计学的同义词。在美国，曾经担任过美国会计协会会长和会计名词委员会主席的会计学权威学者艾利克·L·柯勒（Eric·L·Konler）教授编著的1970年出版的《会计辞典》中，对会计（Accounting）一词就作了如下解释：“究竟会计是一种技术或是一种科学，或者兼有两种含义，迄今仍为未解决之问题，而事实上亦不需要及不能以定义解释者。”^②这种观点在美国的其他会计学著作中也有所见。

在我国，很早就有人把会计作为一门科学看待。会计界前辈潘序伦先生早就指出：“簿记为会计之应用，会计为簿记之研究，常称簿记为术（Art），会计为学（Science）。”^③在最近几

① [苏] A·K·马尔钦科、И·М·巴拉巴诺夫，《会计核算原理》，人民交通出版社1983年版，第12页。

② [美] 艾利克·L·柯勒：《会计辞典》（第四版），龙毓鹏译，第7页。

③ 参见潘序伦著：《会计学》，商务印书馆1934年版。

年中，会计学术界越来越多的同志认为会计是一门科学。有的同志在讨论会计的性质时，就指出：“会计的性质，决定了会计的科学属性，使它成为一门经济管理科学。”^①也有的同志认为“会计既指会计学，也指会计工作。”^②

为什么说，会计是一门科学？首先，我们要明确什么是科学。“科学”（Science）一词，最早在梵语中是指“特殊的智慧”，在拉丁文中是“知识”的意思。1888年达尔文在《生活信件》中指出：“科学就是整理事实，以便从中得出普遍的规律或结论”。^③直到今日，多数人都把科学视为一种“反映自然、社会、思维等的客观规律的分科的知识体系”。^④所谓知识体系，就是系统化的知识的整体。知识体系必须能正确反映事物之间的关系，能说明事物的本质，能表现事物发展的规律性；同时，还必须是按照事物的客观逻辑，经过整理的系统知识。因此，科学就是正确反映客观事物的本质和规律的系统知识。并不是任何一种知识，都能叫做科学，知识和知识体系之间有着质的差别。

① 李宝震等：《会计学原理》，天津科学出版社1982年版，第3页。

② 娄尔行主编：《基础会计》，上海人民出版社1984年版，第6页。

③ 参见夏禹龙等：《科学学基础》，科学出版社1983年版，第44页。

④ 《现代汉语词典》，商务印书馆1978年版，第631页。

会计的起源，源远流长，可以追溯到几千年前。但是会计作为一种专业知识，那是在15世纪以后的事。由一种专业知识发展成为一门独立的科学，则是近一、二百年的事。20世纪初，狄克西（Lawrence Robert Dicksee）的《高等会计学》（1903年）、利司尔（George Lisle）的《会计学全书》（1903年）以及皮克斯利（Francis William Pixley）的《会计学》（1908年）三大名著出版，从此才奠定了西方会计学的基础。而在本世纪50年代以后，会计在学科建设和理论、方法各方面，广泛吸取了其他科学的营养，发展很快，已经向着现代会计学的方向进展。就从我国来说，会计已有2000多年的历史，建国以后，我们也有了30多年的实践，虽然我们经过几次挫折，但我们仍然有着丰富的实践经验和大量的理论阐述，我们完全有理由认为在我们国家里，会计已经基本上形成了一种知识体系，不仅有比较完整的会计方法和比较严谨的会计理论，而且也还有门类基本俱全的会计学科。我们可以说，会计在我国已经形成了一门独立的科学，并正在不断完善。

我们把会计看成是一门科学，对于会计理论研究和会计实践活动，都是十分有益的。我们认为会计不仅是一门方法论的科学，而且也是一门实质性的科学。因为会计不仅仅要研究方法，而更重要的是研究理论，要研究会计对象的本质和规律性的一系列问题。我们要不断从会计实践中总结经验，上

升到会计理论上来，从而指导会计的实践。如果我们把会计只看成是一种方法或一种工具，那么，就容易使我们的目光只局限于方法、程序和手续等狭小的圈子里，而不能从理论上提高一步，更无法形成会计学的体系；也容易使我们在处理会计问题时就事论事，不能用理论去指导实践。这样，对于会计理论研究和实践活动，都是非常不利的。我们把会计作为一门科学，就能促使我们更好地加深会计理论的研究，用以指导会计实践，在正确的理论指导下，自觉地把我们的会计工作搞好。同时也能引导我们进一步扩大视野，建立起适合我国国情的会计理论体系、方法体系和学科体系。所以，把会计看成是一门科学无疑是正确的。

二、会计的科学属性

会计既然是一门科学，它就具有科学的一般属性：

（一） **客观性**：任何一门科学研究的对象都是客观世界，科学知识是客观事物的本质及其发展规律的反映，是人们认识世界和改造世界的经验总结。会计作为一门科学，它是人们长期以来从事会计实践的经验总结，是人们对于会计对象——社会再生产过程中的资金运动的规律性的客观反映。随着生产力的发展、生产关系的变革和经营管理要求的不断提高，会计的理论和方法日益趋向完善，会

计的发展总是同生产和管理的发展密切联系着的，因此，会计作为一门科学具有客观性。我们研究会计时，就要坚持科学态度，深入揭示资金的内在矛盾和资金运动的规律性，抓住这个中心，再在此基础上根据会计实践，提出会计方法，就能把会计的理论和方法贯通起来，建立起真正的会计学。

（二）实践性：科学理论来源于实践，并通过实践不断验证，从而推动科学理论不断前进。科学的最终目的就是为实践服务。会计理论和会计实践的关系也是如此，会计理论的来源是会计实践，会计理论只有同会计实践很好结合，才有发展的广阔天地。同时，会计实践必须有会计理论作指导才具有正确的方向。会实践不断发展，会计理论的研究也将永无止境。

（三）理论性：科学的理论不是片断的知识堆积，而是相互联系的知识体系，科学同那种毫无内在联系的知识拼凑排列是不相容的。会计，同其他科学一样，是一种理论性的知识体系，而不单纯是方法或技术。虽然会计也要研究方法，但会计方法只是会计学的一个重要方面，而不是它的全部内容。会计方法是会计理论的实际应用，会计方法要在会计理论的指导下来确定，会计学的任务是既要研究会计方法，而更重要的是研究会计理论。

（四）真理性：科学理论是一种真理性的知识，任何真理都是相对和绝对的统一。人们对于客观世界的认识是从相对走向绝对的不断深化的过

程。会计作为一门科学，也要经过一种从相对逐步走向绝对、达到不断深化的过程。其中有些会计理论问题，目前还得不到共同的认识，但只要我們摆事实，讲道理，以理服人，不断探讨，真理会愈辩愈明，最后终能获得一致的看法。

（五）发展性：科学理论都是在一定历史条件下形成的，随着客观事物的发展变化，人们认识的深化，原来的理论将被新理论所充实、修正或替代。如果一门科学没有发展，那么，它的生命力也就枯竭了。会计学也是如此，所以要善于发现新问题，研究新问题，及时总结新经验，才能使会计的科学水平不断提高。

那么，会计究竟是一门什么性质的科学呢？从会计研究的对象——社会再生产过程中的资金运动来看，它研究的终究是社会现象，所以，它是一门社会科学。再从会计的职能是对生产“过程的控制和观念总结”^①来看，它的基本职能是“控制和观念总结”两个方面，所以它又是一门经营管理科学。

关于管理的性质，马克思曾经指出：“因此，如果说资本主义的管理就其内容来说是二重的，——因为它所管理的生产过程本身具有二重性：一方面是制造产品的社会劳动过程，另一方面是资本的价值增殖过程，——那末，资本主义的管理就其形式

① 《马克思恩格斯全集》第24卷，人民出版社1972年版，第152页。

来说是专制的”。^① 这里，马克思虽然说的是资本主义的管理，但是对于社会主义的管理也同样适用。管理就其内容来说，具有二重性。一方面，它有同生产力、社会化大生产相联系的自然属性，即具有合理组织生产力的职能；另一方面，它又有同生产关系、社会制度相联系的社会属性，即具有维护生产关系、社会制度的职能。会计既然是一门经营管理科学，而管理本身又具有二重性，所以，会计本身也具有二重性。从前一种属性即自然属性来说，会计在不同的社会制度下具有某些共同的内容和方法，如成本计算方法、借贷记帐方法、电子计算机处理会计信息方法等，这表现为会计的技术性。从后一种属性即社会属性来说，因社会制度的不同，会计的理论基础和某些会计方法就不完全一样，会计将按不同社会的统治阶级的意志进行处理，为本阶级的利益服务，这表现为会计的阶级性。

由此可见，会计既具有一般科学的属性；同时，又具有技术性和阶级性的特点。从会计的技术性来说，在不同历史阶段和不同社会经济制度下，它有着一些共同的地方。作为人类的共同财富，决定了会计的发展具有历史的积累性和继承性。会计学的研究成果，不论是在哪个历史阶段或是哪个国

① 《马克思恩格斯全集》第23卷，人民出版社1972年版，第368—369页。

家形成的，只要经过实践证明是客观真理，都可以借鉴运用。从会计的阶级性来说，不同的社会经济制度下的会计存在着一些根本的差别，会计终究带有阶级关系的印记，那种把西方国家的会计理论和方法照抄照搬过来的观点，显然是错误的。所以，我们研究会计的科学属性，将有利于我们正确理解和掌握会计学研究方向，指导我们的会计理论研究和会计实践活动。

三、什么是会计学的体系

科学是人们对于客观世界的本质及其规律性的反映和认识。某一门科学知识要正确地反映客观事物的关系，说明客观事物的本质，表现客观事物的规律性，科学本身也必须是按照客观事物的规律，经过加工整理，使其具有严明的逻辑论证，形成系统的知识体系，科学的体系正是客观世界系统性和层次性的综合反映。而每一门科学体系的形成，都有其漫长的发展过程。科学知识一开始往往是一些零星的、片断的感性知识，然后逐步形成为改造自然和社会的技术和方法。又通过长期积累，逐步把这些认识、技术和方法归集起来，加以系统化，再运用逻辑推理的方法，上升为理论。以后随着科学技术的突飞猛进，各门科学之间相互渗透，又分化综合，不断出现新的学科。这样，每一门科学就形成了各自的方法体系、理论体系和学科体系，从而

形成了每一门科学自身的完整的知识体系。

会计一开始，只是“生产职能的附带部分”，即“用头脑记帐”或者在“生产时间之外附带地把收支、支付日等等记载下来。”^①随着生产力的发展出现了剩余产品，会计才逐步成为独立的特殊职能的工作。人类原始的会计行为，只是简单的记数、计算和记录的行为，主要是为了计量和记录生产过程中的收入和支出以及氏族公社成员之间的分配情况，那时会计只是一些简单的知识。

当生产力发展到一定水平，原始社会瓦解，人类进入了以自然经济占统治地位的奴隶社会和封建社会，会计也就开始从低级逐步走向高级，形成了简单的方法体系，即单式簿记方法体系。

到了封建社会末期，商品经济的发展，出现了资本主义生产关系的萌芽，人们对于会计提出了更高的要求，这样单式簿记的发展为复式簿记的产生奠定了基础。1494年意大利数学家卢卡·巴其阿勒（Luca Pacioli）的《数学大全》一书出版发行，其中《计算与记录要论》部分，专门对威尼斯的复式簿记法作了详细介绍，引起了当时会计界的普遍关注，从而为借贷复式簿记方法体系的建立，在理论上给予了论证。这本著作的影响十分深远，可以说开创了会计发展史的新纪元。所以，会计作

① 《马克思恩格斯全集》第24卷，人民出版社1972年版，第151页。

为一门专业知识，是从15世纪以后才开始的。

在我国，会计起源于西周，已有2000多年的历史，在会计方法上也曾有过四柱结算、龙门帐、三脚帐、四脚帐等形式，尤其是四脚帐，成了具有中国特色的复式记帐法。

以后，封建社会解体，在政治上资产阶级占了统治地位，在经济上实现了产业革命，工场手工业被现代化的机器大工业所代替，生产力的发展推动了会计理论和方法的进一步发展。

此时借贷复式簿记传入德国，德国会计界围绕簿记组织建设和资产负债表理论两个系统展开了研究，形成了“大陆式会计”。后来，又传入了英国和美国，相继出版了不少名著，形成了“英美式会计”。

近代会计学的发展，出现了三大趋势，一为实务的改进，二为理论的研究，三为学科的发展。

从实务的改进来说，由于分步成本计算、标准成本计算和预算管理的应用，使会计方法更加完善，成为会计学发展的三大标志。开始，会计方法主要是核算的方法。股份有限公司的出现，经营权和所有权分离，企业之间竞争更加剧烈，为了适应企业组织形式的变革，对会计提出了更高的要求。除了会计核算方法以外，还在分析、预测、决策、控制等方面提出了一系列的专门方法。

从会计理论研究来说，早期的会计书籍，多以介绍会计核算的方法和程序为主，对于会计理论研

究不多，即使讨论一些理论，也多是会计核算方法的阐明（如复式记帐原理）。直到1930年以后，会计理论的研究才有了较大进展。以美国来说，先后成立了会计学会（AAA）和注册会计师协会（AICPA），专门研究会计概念、会计原则、会计标准等理论问题，发表了很多意见书和研究公报，大大丰富了会计理论的内容。

十月革命以后，苏联建立了第一个社会主义国家，对社会主义国家的会计提出了一系列理论和方法，形成了与西方国家截然不同的社会主义会计。

再从会计学科的发展来看，早期的会计主要是指会计核算，所以，会计多同数学联系在一起。自从借贷复式簿记问世以后，几乎一直采用“簿记”一词来代替“会计”。到了20世纪初，英、美等国家在簿记的基础上提出了会计，从此会计和簿记分家，簿记侧重于帐务，会计侧重于原理。但在有些国家，如德国、瑞典等国，则簿记、会计不分。到了1854年，英国授予了爱丁堡会计师协会第一张皇家执照，开创了职业会计师的先河，成为世界上最早的一个审计职业团体。从此，随着职业会计师业务的兴起，审计理论的研究开始引起会计界的重视，在会计学的基础上，发展了独立的审计学。1909年，美国蒙哥马利（Robert H. Montgomery）的《审计学原理和实务》（Auditing Theory and Practice）一书问世，为审计学的建立，奠定了基础。