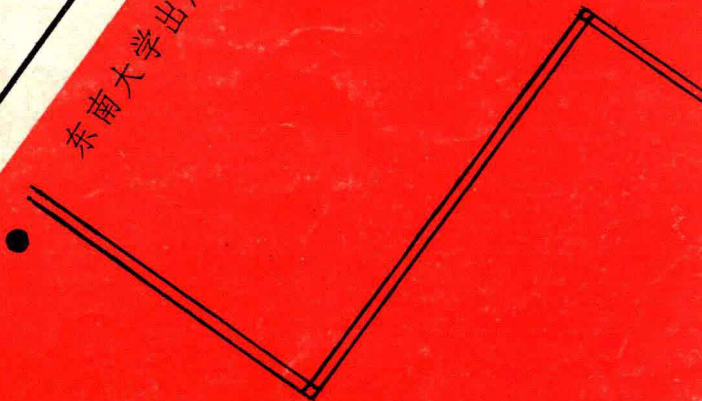
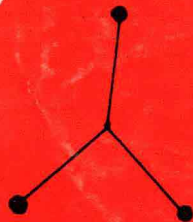


陈锦荣 著

责任式簿记

东南大学出版社



责任三式簿记

陈锦荣 著

东南大学出版社

内 容 提 要

三式簿记的命题是1982~1983年度担任美国会计学会会长的伊尻教授提出来的。这是对盛行500余年的复式记帐挑战的一个课题。本书的基本观点是赞同在当今世界经济如此发达条件下复式簿记是可以逻辑地扩展为三式簿记的。但并不苟同伊尻教授所提出第三度的构思。同时,以当今世界经济发展的共同特征为背景,即所有权与经营权分离的前提下,提出经营权作为会计核算的第三度。其基本方程式为:财富=所有权=经营权(即责任业绩)。在这个基本理论指导下,相继设计了具体的三式记帐方法和责任业绩计算方法的雏型。

上述基本方程式中第三度核算责任业绩,完全符合马克思主义的观点,强调了资本不是创造财富的导数,只有可变资本才是创造财富的导数,而人的主观能动性才是导数的导数,在价值运动的增殖过程中,人的劳动是唯一的因素。因此,实质上是把当前推行责任会计、厂内银行等核算内容归纳到帐内算帐,形成三度平衡。所以,该书既有会计理论上的探索,又有其现实意义;既可供会计学界对该课题的研究,又可供会计实务工作者在贯彻落实经济责任制过程中参考。

“责任三式簿记

陈锦荣 著

东南大学出版社出版发行

南京四牌楼2号

江苏省委办公厅印刷厂印刷

开本 787×1092 毫米 1/32 印张 3.1 字数 71 千字

1991年5月第1版 1991年5月第1次印刷

印数:-1—5000册

ISBN 7-81023-451-X

F·49

定价:1.25元

序 言

科学的发展，需要科学工作者具有勇于探索、永求新意的进取精神，而要做到这一点，就要敢于突破已有的理论结论和现实的具体做法，在开拓、创新上下功夫，走前人没有走过的路。当然，这样做是要冒风险、付代价的，很有可能是劳而无果，广遭非议，这就要求科学工作者还要具有奉献精神。在科学研究中搞急功近利是不可能真正成就的。

一个偶然的机，我看到江苏财经高等专科学校、原南京农业大学农业工程学院陈锦荣副教授撰写的《责任三式簿记》文稿，读后十分钦佩陈教授的进取、奉献精神，建议他在文稿的基础上充实内容，加深立论，形成专著，公开出版。经过一年多的努力，陈君已将文稿扩展成书，并由东南大学出版社出版。现在摆在读者面前的这本《责任三式簿记》论著，可以说是陈锦荣副教授潜心钻研、刻意求新的研究成果，很值得一读。

1982年，美国会计学会以第18号研究报告的形式发表了当时美国会计学会会长伊尻雄治(Yuji Ijiri)的论著《三式簿记和收益动量》。该书经上海财经大学娄尔行教授于1984年翻译出版后，在我国会计理论界引起了强烈的反响，促使很多学者不得不对自己的理论观点和科研方法进行反思。伊尻教授勇敢地向在会计理论与方法中占据了将近五百年之久核心地位的复式簿记提出了挑战，伊尻教授通过认真研究很有说服力地向人们表明：复式簿记并不是记帐方法发展的顶峰，也不是完美无缺，

随着客观的需要和实践的发展，复式簿记会历史地和逻辑地扩展为三式簿记。伊尻教授还对三式簿记的基本原理作了探索，别开生面地提出了“时态三式簿记”和“微分三式簿记”，并对这两种三式簿记的三个度特别是第三个度作了深入的探讨，进而对这两种三式簿记的基本方程式进行了分析说明。伊尻教授对目前通用的复式记帐方程式—— $\text{资产} = \text{负债} + \text{资本}$ （转化为 $\text{财富} = \text{权益}$ ）从时态方面作了分析，认为财富可以视为“现在”，权益可视为“过去”，在此基础上可合乎逻辑地再增加“未来”一个度，于是提出了“时态三式簿记”的两个基本公式： $\text{未来} = \text{现在} = \text{过去}$ ， $\text{预算（或计划）} = \text{财富} = \text{权益}$ 。伊尻教授推出的“微分三式簿记”是把牛顿力学的概念引入，将企业的收益和产生收益的动力联系起来，并用微分原理确定权益是财富的微分，而动力则是权益的微分，从而提出了“微分三式簿记”的两个基本公式： $\text{财富} = \text{权益} = \text{动力}$ ，或 $\text{财富} = \text{收益} = \text{动力}$ 。伊尻教授的三式簿记理论向人们展示出复式簿记可以逻辑地扩展为三式簿记，而三式簿记的第三个度是确实存在的，伊尻的理论分析也是令人信服的。当然，人们对第三个度究竟是什么认识并不一致，伊尻教授提出的第三度也远非无懈可击，我认为，这是一种新的理论出现后需要进一步完善的自然现象，没有必要“大惊小怪”，现在的问题是伊尻教授的理论如何通过实践加以验证，这倒是需要我们花大力气加以解决的。

陈锦荣副教授在本书中对三式簿记的第三个度提出了新的见解，他主张将第三度确定为经营权或责任，据此他推出了另外一种三式簿记公式，即： $\text{资产} = \text{权益} = \text{责任}$ ，或 $\text{财富} = \text{所有权} = \text{经营权}$ ，并进而将这种三式簿记命名为“责任三式簿记”。陈教授对他的论点作了历史的、现实的、理论的、逻辑的分析，

更为可贵的是还对这种记帐方式如何具体运用于实际，用很多篇幅作了论证。我认为陈君的这本著作构思良苦，见解深沉，立论扎实，分析清晰，有可读性、可用性，也很有说服力，如果能够通过实践验证再加以补充完善，很有可能在记帐方法发展史上创出一条新的途径。

话又说回来了。一种新的理论与方法的出现绝非一蹴而就之事，破绽、缺点及至谬误都在所难免，我是从鼓励人们在理论研究中进行大胆探索这样的意义上来推荐这本著作的。我衷心欢迎广大读者对这本著作提出批评意见，也衷心希望作者继续努力，刻苦钻研，精益求精。

中国人民大学会计系 阎达五

1989年2月于北京

前 言

拜读了伊尻教授的《三式簿记和收益动量》一书，以及有关对该书评论的几篇文章，深受启发。该书以严谨求实的精神，向会计学界提出了一个新课题：复式簿记能逻辑地扩展为三式簿记吗？同时，又相继提出“时间”和“微分”两种三式簿记的设想。然而，我并不同伊尻教授在这两种三式簿记中所提出第三个度的观点，但却从“微分三式簿记”中的第三度“利力”中受到启迪，即寻找创造收益的动力。不过，我认为创造收益的真正动力在于人的因素。为此，大胆地推出“责任三式簿记”的设想。这种三式簿记，实质上是把企业推行经济责任制的内容，归纳到三式簿记的第三个度内进行核算，并在理论上作了初步探讨，它对于充分调动人的主观能动作用将起到积极效果。无疑，如果“责任三式簿记”能够付诸实现的话，将更好地发挥会计在经济管理中的作用。

本书在定稿时请我国著名会计学家阎达五教授进行了审阅和指导，江苏省财政厅邹虎辰、吴骏和张淳等同志对本书提出了建议性意见；此外，还有许多同志对于本书的出版给予热情支持，在此一并表示感谢。

鉴于水平所限，本书提出的责任三式簿记只是一个很粗糙的雏型，希望能起到抛砖引玉的作用，敬请广大读者赐教指正，以期臻于完善。

陈锦荣

1990年12月于南京

《责任三式簿记》一书主要内容评介

三式簿记这个会计学科领域里的新课题，是1982年度美国会计学会会长伊尻教授首先提出来的，经我国著名会计学家娄尔行教授于1984年翻译引进之后，在会计学界引起了强烈的反响。江苏财经高等专科学校陈锦荣副教授对此课题颇感兴趣，经五年多的努力探索研究，提出了自己的新见解——责任三式簿记。其基本观点和部分内容曾先后在《财经科学》、《江苏财会》和《财会审》等杂志发表。并得到了中国会计学会副会长、中国人民大学阎达五教授的首肯和赞许，现已整理扩展成书，正式出版。我们对陈锦荣副教授这种苦心钻研，别具一格地提出自己符合马克思主义观点的第三度——经营权（责任业绩）的精神，表示钦佩。时值该书即将出版之际，在此表示祝贺。为了使广大读者更好地了解该书的主要内容实质，特作如下几个方面的介绍：

一、基础方程式的逻辑性。《责任三式簿记》所提出的基础方程式，确实是复式簿记逻辑性的扩展。其基本理论是根据当今世界经济共同特征——所有权与经营权的分离，来寻求第三度，显然是符合会计源于实践，是随着经济发展的需要而发展，并受经济发展状况所制约的原理。正如该书所提出的：单式簿记是在自然经济条件下产生和发展的，是一种以财富为直观体的直线型记帐方法；复式簿记是在商品经济条件下产生和发展的，是一种“财富=财富所有权”的平面型记帐方法；责

任三式簿记是在商品经济高度发达条件下产生的，是一种“财富=所有权=经营权”的立体型记帐方法。这种提法是有一定的道理的，它确是在复式簿记基础上的逻辑性扩展。

二、立论观点的科学性和立场的鲜明性。《责任三式簿记》的第三度是经营权，实质上是核算经济实体内每个责任层次的责任业绩。即强调了人的主观能动作用。这是符合马克思主义关于活劳动创造人类物质财富的观点的。任何企业要获得好的效益，只有依靠经营者和全体职工的创造性劳动。因此，人的因素则是企业获得效益的真正动力。从这里也可以看出《责任三式簿记》中的第三度——经营权（责任业绩）的科学性。它实质上是伊尻教授《微分三式簿记》中所提出第三度——动量分析中所应寻找的最本质的东西。同时，这个立论，鲜明地体现了马克思主义的立场观点，它充实了我国社会主义会计理论。

三、会计核算内容的完整性和严密性。该书在责任业绩计算部分提出：商品价值是由 $C+V+M$ 组成，其中 $C+V$ 的部分，是产品成本的计算对象，而 M 则是责任业绩的计算对象。即把目前许多企业试行责任会计、厂内银行等核算（结算），归纳到帐内，形成三度平衡。由此可见，《责任三式簿记》的责任业绩计算无疑是丰富了目前复式簿记核算的内容，从而，使会计核算内容更为完整和严密。

四、计算责任业绩具有一定的现实性。《责任三式簿记》提出计算责任业绩，反映强烈，褒贬不一。持不同观点者认为：这种记帐方法很为复杂，没有现实意义。当然，《责任三式簿记》的记帐方法比起复式簿记确实要复杂得多，但是，并不是说没有现实性，正如该书“后记”中所说的“立足理论，面向现实”。从目前实际情况来观察，计算责任业绩是会计学理论界和实务

工作者所普遍关注的问题，现行责任会计、厂内银行等核算与《责任三式簿记》的责任业绩核算是同一对象，确实是殊途同归。所以说它对目前普遍推行经济责任制有其一定的现实意义。至于记帐方法的复杂，正如该书“后记”中所提出的：如果把核算责任会计、厂内银行等的人力投入到在帐内核算责任业绩就不会感到增加工作量。再加之随着会计电算化的逐步推广，这些增加工作量就微不足道了。

总之，《责任三式簿记》有一定新意，它开拓了人们的视野，对丰富社会主义会计理论和建立具有我国国情的三式簿记，无疑是一个贡献。当然，任何一项新生事物总不免有这样和那样的不足之处，特别是《责任三式簿记》尚未经过实践的检验，很难说是一个很成熟的和很完整的，这将有待于作者和热心于这个课题研究的广大会计理论工作者和实务工作者的进一步努力。

江苏省财政厅

陈国璧 邹虎辰

1991年2月于南京

目 录

第一章 “责任三式簿记”的提出	(1)
第一节 伊氏“三式簿记”的启迪	(1)
第二节 第三个度究竟从何处找	(4)
第三节 第三个度——经营权——责任业绩	(7)
第二章 “责任三式簿记”的雏型	(14)
第一节 “责任三式簿记”的外延与内涵	(14)
第二节 责任业绩计算的基本途径	(15)
第三节 资金责任帐户的设置	(17)
第四节 会计分录	(18)
第三章 记帐方法	(22)
第一节 按资金平衡规律建立“责任三式簿记”	(22)
第二节 记帐符号及其规则	(23)
第三节 帐户	(25)
第四节 记帐凭证	(27)
第五节 试算平衡	(29)
第六节 责任三式簿记的“增减中”记帐法例举	(30)
第七节 记帐程序	(54)
第四章 责任业绩计算	(56)
第一节 责任业绩及其内容	(56)
第二节 责任业绩计算方法	(58)
第三节 责任业绩计算程序	(60)
第四节 责任业绩计算实例	(65)
第五章 结束语	(78)
后记	(80)

第一章 “责任三式簿记”的提出

第一节 伊氏“三式簿记”的启迪

一、“三式簿记”的提出

担任1982~1983年度美国会计学会会长的伊尻教授于1982年发表了“三式簿记与收益动量”专题研究报告，1984年又出版了《三式簿记的研究——以在逻辑上扩展复式簿记为目标》一书，给我们会计学界提出了一个新课题：盛行500年不衰的复式簿记完美无缺吗？能否逻辑地扩展成三式簿记？而三式簿记的第三度又将是什么？

伊尻教授在研究复式簿记的基础上，进行了新的探索，别开生面地提出了“时态三式簿记”和“微分三式簿记”，使人深感立意新颖，严谨求实，具有开拓之精神，对会计学理论的发展无疑是一大贡献。特别是将借贷复式记帐法两个度内在逻辑关系，成功地归类于“分类二分法”和“因果二分法”，从理论上进一步丰富了对复式簿记的认识。

但是，本人实在不敢苟同伊氏两种三式簿记中所设置的第三个度。如“时态三式簿记”的“未来=现在=过去”的基础方程式能否成立是一个值得探讨的问题。因为未来、现在和过去是一个时间的概念，从严格的数学等量角度来观察，不能简单地把资本帐户是面向过去，即描绘企业过去的情况；而财富帐户

则是面向现在，即描绘企业现状的。因而，把上述方程式演变为：

$$\text{预算} = \text{财富} = \text{资本}$$

因为在“过去”“现在”和“未来”的三个不同时间里，无论从理论上探讨，还是从实践中考察，都要同时观察和计算财富和资本这两个不同角度的值。既然“现在”的财富由于经过一个时期的经营，比“过去”的财富多了或少了，那么，代表财富所有权的资本帐户也必然发生相应的增减变化。所以，从数学的角度来看，企业“财富”和“资本”两者之间的值只能是同一时间内相等，在一般情况下，不可能是两者之间在不同的时间内也相等。所以，“未来=现在=过去”的方程式，严格地说来是逻辑上的混乱。所以，把“预算”作为第三度来引进上述方程式，是牵强的。因为它同财富和资本两个度没有内在的逻辑关系。

“微分三式簿记”把牛顿力学的概念引进到会计领域，把企业的收益和产生收益的动力两者之间联系起来，科学地提出：“收益=动力”的概念，确实令人入胜，这无疑是非常成功的。进行收益动力的核算分析，是现代企业管理所必需。但是建立微分三式簿记的基础方程式却是：

$$\text{财富} = \text{资本} = \text{动力}$$

进而演变为：

$$\text{财富} = \text{收益} = \text{动力}$$

从上述两个方程式的逻辑推理上看，令人感到担忧，因为资本 $\neq$ 收益，财富也 $\neq$ 收益。所以，动力能否成为第三个度也就成问题了。正如日本会计界人士山本真树夫在评论“微分三式簿

记”时所指出的：“利力^{〔1〕}帐户能否与另外两个分类在同一等级上分类，这就是问题的所在。倒不如说，利力帐户应该看作是与一部分资金来源（股东权益）的变动有关的分析帐户。”“对于一部分资金形态的变动也可以设置同样的分析帐户。例如，完全有可能设置用于分析现金收支变动原因的帐户。如果有这样做的可能性，那么利力帐户就不是必然的第三元，而是‘资金形态=资金来源’这两个基本分类的细目变动原因的分析帐户。”^{〔2〕}同时，“利力”帐户其分析的结果正如《三式簿记和收益动量》^{〔3〕}第46页中所列内容，仅能说明取得这些收益中逐年增加的程度而已。因此，这些分析指标不能说明形成收益的真正动力。而“利力”这种分析帐户也不能与前面两个度（财富与资本）作为同一等级上的分类。由些可见，伊尻教授在扩展三式簿化的探索中，还没有真正发现第三个度。

二、“微分三式簿记”对我的启迪

综上所述，伊氏“微分三式簿化”的基础方程式，却给我一个启发，我认为收益和动力之间的确有着内在联系，如果用下列公式表述是很确切的：

$$\text{新增财产} = \text{收益} = \text{动力}$$

而对上述的“动力”理解，却不是伊氏所要求的分析今年比去年增长多少收益的问题，这个“动力”则应该理解为创造收益的真正动力。由此联想到为设计三式簿记开辟另一条值得探讨的途径——即“责任三式簿记”。

〔1〕“利力”即“动力”的另一种译法。

〔2〕《财经译丛》，1985年第1期第72页；

〔3〕《三式簿记和收益动量》茭尔行译，1984年。

第二节 第三个度究竟从何处找

要回答第三个度从何处找，首先要解决为什么要找第三个度的问题。是现行复式簿记不科学？还是由于当前经济的发展，复式簿记在某种程度上已满足不了经济管理的需要？因为我们不能为寻找第三度而找第三度，目的性模糊其方法必然易入歧途。

一、历史的回顾

从实践中论证，“借贷复式记帐法经历了五百多年漫长的岁月，盛行不衰，它的基本结构迄今未有变化。这充分显示了借贷复式记帐法具有强大的生命力。”〔1〕并确实适应了商品经济发展的需要，无疑它是科学的。那末问题就归结到后者，即当今世界经济如此发达，复式簿记在某种程度上已满足不了经济管理的需要了。由此我认为：一切理论都是为了指导实践，并来源于实践。纵观几千年的人类发展史（包括会计发展史），理论无不从实践而来，进行提炼来阐明各种事物的内在逻辑关系，而又受到实践之检验，进而指导实践。会计科学理论也不例外，在这里我们要回顾一下历史，因为在历史长河中会计发展也充分证明了理论与实践之间的内在联系。会计是生产实践的产物，是随着经济的发展而发展，经济愈发展，会计愈重要。当人类刚刚脱离蒙昧阶段时，由于生产发展和经济管理的需要，“结绳记事”等会计雏型就产生了。在生产水平不高，经济不甚发达的奴隶社会和封建社会时期，只能产生与之相适应的以“财富”为直

〔1〕《会计研究》，1985年第2期第34页。

观体的单式簿记。这种单式簿记在我国沿用了几千年〔1〕，在西方沿用到14~15世纪。

根据美国会计学家 A·C·利特尔顿在《1900年前的会计发展》一书所指出的：复式记帐产生有七大要素：

1. 文字（数字形成的书记方法）的产生；2. 算术的产生；3. 私有财产制度；4. 货币经济的产生；5. 信贷的产生；6. 商业的产生；7. 资本的产生。

他又把上述七大要素归结为三大方面：

1. 资料要素（包括私有财产、资本、商业、信贷）；
2. 表现手段（包括文字、货币经济、算术）；
3. 方法。

由此七个方面的作用和综合影响，便产生了一种方法，这就是“簿记”。

在研究整个簿记方法的历史发展过程中，利特尔顿虽否定了会计发展的继承性和延续性，但我们仍可以按照他的七大要素分析：产生单式簿记的最起码前提和产生复式簿记的前提剖析如下：

- | | | |
|--------------|---|-------------------------|
| 1. 文字的产生 | } | 单式簿记产生的前提 |
| 2. 算术的产生 | | |
| 3. 私有财产制度的产生 | | |
| 4. 货币经济的产生 | } | 单式簿记发展的条件，
复式簿记产生的前提 |
| 5. 商业的产生 | | |
| 6. 信贷的产生 | | |

〔1〕 到明清时代，随着封建社会内部商品经济的发展，资本主义萌芽已经孕育着，并产生了有中国特色的复式记帐雏型，如龙门帐、天地合帐等。

7. 资本的产生——复式簿记的产生，发展的根本前提^{〔1〕}

1494年意大利数学家、会计学家卢卡·帕乔利在《算术、几何、比及比例概要》一书中提出了复式簿记的基本方程式：

一人所有财产=其人所有权总值

这是由于当时作为经济管理行为的单式簿记，其功能已不适应商品经济日益发展，满足不了经济业务日益繁杂的需要而产生的。即经济的发展迫使人们从事研究开发，由直观体的财富一个度，扩展成为与其有内在逻辑联系的第二个度——财富所有权。在会计管理中，为反映资本运动提供了一种有效的方法。使其在一个经济实体内既反映和监督全部财产物资表现形态及其增减变化，还要反映和监督这些财产物资来源于何处，属谁所有，其产生收益又将怎样进行处置、使用等，这对在整个生产经营过程中，更好地筹集、调剂、运用这些财产物资，加强经营管理，争取更好的收益有明显的促进作用。所以，复式簿记的产生不仅适应资本主义经济发展的需要，而且对促进资本主义各个经济实体加强管理，更好地运用所掌握的财产物资有其重要的意义。1830年左右美国会计学界最杰出的权威人士托马斯·琼斯（Thomae Joes）提出了“资产=资产所有权”的公式，进一步完善了帕乔利所建立的复式簿记方程式。

二、从当今世界经济发展和经营特征中找第三个度

由此可见，会计学界的先辈们所创立的单式簿记到复式簿记的基本方程式是随着经济发展的客观现实条件为前提的，而不是单凭主观“苦思冥想”而来的。这个问题从我国会计的发展由领先到落后的历史中也可以得到证实：我国的会计在古代一

〔1〕 详见郭道扬《会计发展史纲》第382~384页。