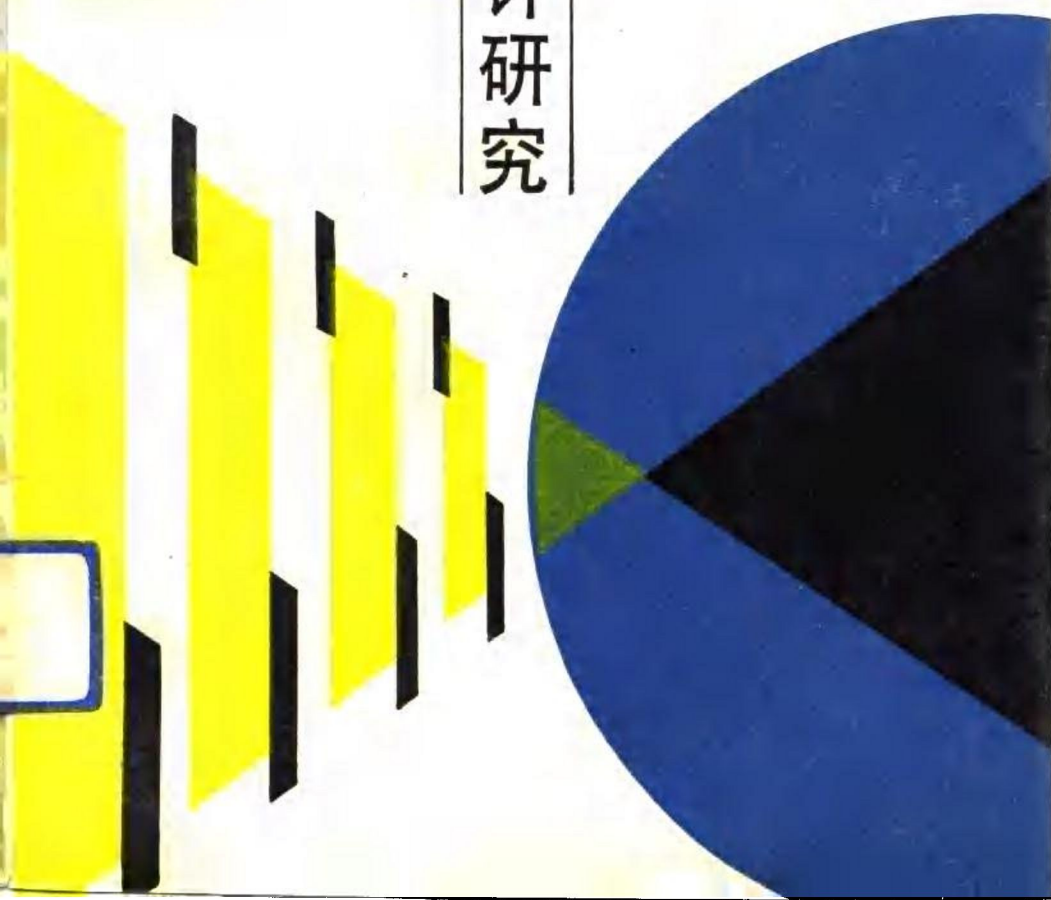


中国财政经济出版社

会计理论与 现代管理会计研究

余绪缨 著



会计理论

现代管理会计研究

余绪缨 著

会计理论与现代管理会计研究

余绪缨 著

中国财政经济出版社出版

(北京东城大佛寺东街8号)

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经售

通县西定安印刷厂印装

850×1168毫米 32开 13.625印张 323 000字

1989年12月第1版 1989年12月北京第1次印刷

印数: 1—3 000 定价: 9.45元

ISBN 7-5005-0692-9/F·0644

前 言

我在大学从事会计学的教学、研究工作，转瞬已四十余年了。从四十年代中期在厦门大学任助教开始，我结合教学，作了一些研究工作，断断续续发表了一些论文。现选用其中的26篇汇编成集，内容涉及会计理论、社会主义企业经济核算、经济活动分析专题、现代管理会计的基本理论与方法和币值变动会计五个方面，定名为《会计理论与现代管理会计研究》。其目的是想借此对四十多年来走过的学术历程作一个初步的回顾与小结，反思得失，明确改进提高之道；同时，将这些粗糙的成果集中地呈现在读者面前，也是为了便于得到广大会计理论工作者和实际工作者的批评、帮助。为了保持文章的历史面貌，除对少数文字上的错、漏作了改正外，均按发表时原文刊出；并在各篇文章之末注明出处，以便查对。

本书文章的收集、汇编和文字错、漏的订正等，均由我的博士研究生卢焕立任其劳，谨致衷心感谢！

作 者

于1988年教师节

目 录

一、会 计 理 论

- 试论我国新的会计模式的理论基础及其基本结构……………(1)
- 要从发展的观点,看会计学的科学属性……………(20)
- 关于建立能适应我国社会主义现代化建设需要的会计
学科体系问题
- 兼论与此有关的几个会计理论问题……………(24)
- 工业企业财务、成本的指标体系问题
- 《工业会计学》中几个基本理论问题的探讨……………(43)
- 试论“复式记帐法”的理论基础
- 兼论“资金收付记帐法”……………(62)
- 论经济核算与会计的关系
- 依据经济核算企业资金运动的客观规律性阐述
- 复式记帐的基本原理……………(86)
- 略论社会主义企业会计报表的结构原理……………(95)

二、社会主义企业经济核算

- 社会主义经济核算的客观基础问题……………(107)
- 社会主义企业经济核算的基本特征和指标体系探讨……………(124)

三、经济活动分析专题

- 会计报表分析的基本原理……………(137)

再论流动资金利用效果的指标体系及其分析·····	(155)
流动资金分析中几个专门问题的探讨·····	(174)
论分析流动资金节约额的几个问题·····	(194)
论固定资产的折旧与再生产·····	(210)
机器制造业产品成本的技术经济分析·····	(222)

四、现代管理会计的基本理论与方法

现代管理会计中几个基本理论问题的探索·····	(250)
现代管理会计是一门有助于提高经济效益的学科·····	(268)
当代管理会计的发展及其有关问题的分析·····	(282)
现代管理会计中的数量方法的实践性与科学性问题·····	(305)
关于成本、利润和资金的最优规划问题·····	(314)
现代管理会计对成本的概念、分类与成本函数问题的 剖析·····	(333)
为“货币时间价值”恢复名誉·····	(358)
现代管理会计的“洋为中用”·····	(364)
试论中西管理会计的共性及具有中国特色的管理会 计的主要特点·····	(371)
现代管理会计的主要特点及其吸收利用问题·····	(385)

五、币值变动会计

币值变动会计之理论及其方法(上)·····	(400)
币值变动会计之理论及其方法(下)·····	(406)
发白未懈青云志 ——记厦门大学经济学院会计系余绪纓教授 ·····蔡淑娥整理	(422)

一、会计理论

试论我国新的会计模式的理论基础 及其基本结构

新会计模式的理论基础

当前我们的国家正处于一个大改革（变革）、大发展时期。我国的全面改革包括政治、经济、科技、教育、文化等各个方面。近五年来，随着以城市为中心的经济体制改革的全面开展，企业管理体制与会计模式的改革亦日趋深化。而管理体制与会计模式的改革，是以经济体制的改革为基础。因而从基本理论指导上看，它们是建立在经济体制改革的理论上。简括地说，从理论上肯定我国的社会主义经济是社会主义商品经济，是我们开展并不断深化经济体制改革的理论前提。这是对马克思、恩格斯关于社会主义制度下将不存在商品经济这一经典性假设和斯大林关于生产资料“商品外壳论”在理论上的重大突破。这一理论上的突破，意义极为深远。因为理论往往是行动的先导。我们已经清醒地认识到：在我们这样一个经济比较落后的国家，建设社会主义，可以超越资本主义充分发展的阶段，但不能超越社会主义初级阶段。迅速发展社会生产力，努力增加社会财富的积累，尽快

使我们的人民富裕起来，是我国在社会主义初级阶段的首要历史任务。我们绝不能把贫穷看作是社会主义的特征。但怎样才能迅速发展我国的社会生产力、尽快完成上述历史任务？我国社会主义建设的历史和现实的经验（包括教训）都充分证明，大力发展社会主义商品经济，是唯一正确而有效的道路；没有社会主义商品经济的迅速发展，就不可能充分发展社会生产力，从根本上改变我国历史上遗留下来的贫穷、落后状态，进而建立具有中国特色的先进的社会主义社会。可见我们绝不能把商品经济和资本主义混为一谈。从历史的长河看，资本主义仅仅是商品经济发展的一个特定历史阶段。社会主义商品经济同资本主义商品经济的区别，在于占主导地位的所有制不同。但同属商品经济形态，必然具有社会化大生产的共同特点和属性。商品经济的核心机制是市场机制。社会主义商品经济也是这样。因此，发展社会主义商品经济同开拓和完善社会主义市场体系是紧密地联系在一起的。商品（消费品和生产资料）市场、资金市场、劳务市场、技术市场、信息市场等共同组成完整的社会主义市场体系。它们互为条件、相互促进。其中资金市场，作为社会经济运动的综合反映，在社会主义市场体系中居于核心地位。随着我国经济体制改革的不断深化，社会主义市场体系的日趋发展和完善，建立在社会主义商品经济基础上的经济运行机制正在为促进我国经济的蓬勃发展、社会生产力的迅速提高，发挥越来越大的作用。与此相适应，作为原经济体制派生物旧会计模式为新的会计模式所取代，就成为历史发展的必然。本文拟对此作一尝试性的研究。

会计模式的转换

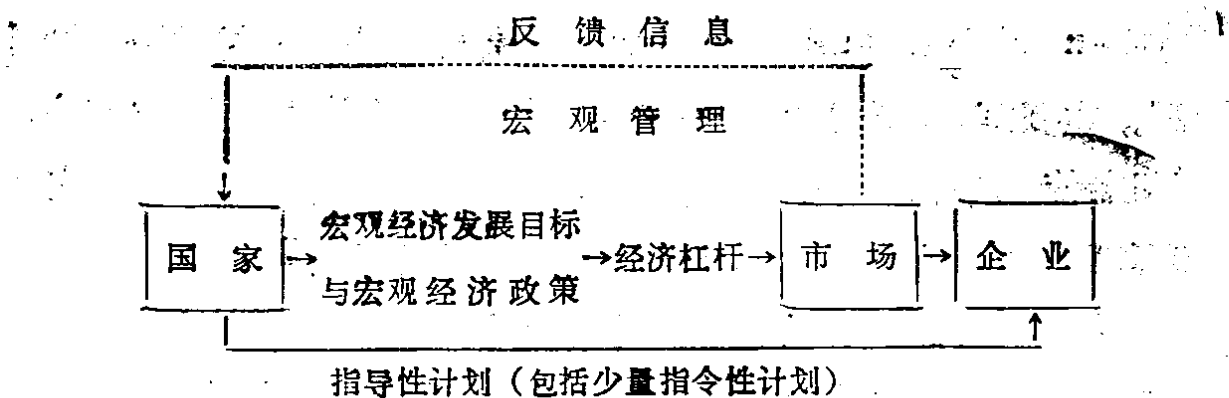
我国原有的高度集中的计划经济体制，导源于苏联五十年代

的模式，其理论基础是：否认在社会主义条件下存在着商品经济，否认市场机制在经济生活中的调节作用，而是把社会看作是一个“大工厂”，通过下达指令性计划，对微观经济实行纵向的直接管理，企业生产中所需物资大部分由国家按计划分配（调拨），生产出来的产品，也由国家统一分配或统购包销；企业所需的各项资金（固定资金、流动资金等）由国家财政下拨，无偿占用；企业管理的范围基本上局限于生产领域，只需着重考虑如何运用所掌握的人力、物力、财力，按照国家下达的生产任务，把产品生产出来；产品生产出来以后，产量、质量、品种、花色等都无需经过市场的检验，就可上报产值、核算盈亏；利润和折旧基金都上缴国家；亏损由国家拨补，财务上实行统收统支、统负盈亏，企业经营的好坏同企业的生存、发展和职工的经济利益没有直接联系。这种僵化的“吃大锅饭”的经济体制使企业的生产经营失去了生机和活力。这是我们多年来经济效益差、发展速度慢、社会主义制度的优越性未能更好发挥的重要原因所在。同这一经济体制相适应的会计模式，也具有高度集中统一的特点。会计的基本规程（从帐户设置、帐务处理、成本计算直至会计报表的内容、格式和编报办法）都由财政部统一规定，在全国颁布施行；指标的设置主要着眼于检查国家计划和各项财务规章的贯彻执行情况，把按期编制并上报规定的会计报表看作是企业会计部门的首要职责。于是长期以来逐步形成了这样一种局面：企业会计工作主要是为上级报送会计报表服务，并未为促进企业改善经营管理、提高经济效益提供重要的会计信息；各级财政部门根据企业报送的会计报表逐级进行汇总，虽然可以为加强国民经济的计划管理取得必要的财务成本信息，但并不能在全面加强宏观经济管理中发挥应有作用。在这种情况下，会计必然得不到应有的重视，实际上也没有多少用武之地。而这种情况之所以长期得不到

扭转，根源在于原有经济体制存在着严重的缺陷。我们知道，美国保罗H·阿伦 (Paul H. Aron)曾将当代世界各国的会计概括成五大模式 (Five Major Accounting Models)，其中第五个模式称为苏联模式：“计划经济中的会计” (The Soviet Model: “Accounting in a Planned Economy)，并把中华人民共和国的会计归属于苏联模式^①。该文对苏联会计模式的基本特点所作的描述，大致符合我国1978年以前的情况。但随着我国经济体制改革的不断深化，原有的会计模式将为新的会计模式所取代；新的会计模式将以其独特的中国风格，屹立于世界会计模式之林。

新的经济体制与原有经济体制最大的不同，在于它是建立在社会主义商品经济的基础上，肯定社会主义企业是独立的商品生产者和经营者，要求在经济管理中充分发挥市场机制的作用。国家对经济的管理，由行政办法为主转向经济办法为主、由直接控制为主转向间接控制为主，在国家、企业、市场的关系上，形成“国家调节市场，市场引导企业”的总格局，市场成为连接国家和企业的纽带。它们之间的关系是：国家依据既定的宏观经济发展目标(规划)和宏观经济政策，主要运用经济杠杆（也包括完备的法律手段）来调节市场环境；市场机制则据以发出相应的“信号”，来引导企业的行为；在它们的相互作用和影响中，促进宏观经济发展目标的实现。这一管理模式的基本点可用5页图式来表现。实现“宏观控制与微观搞活”，是我国经济体制改革的中心环节。其中“宏观控制”，主要是从调控资金市场入手，因为资金市场是市场体系的枢纽，通过资金流量和流向的调控，在整个国民经济的运行中能起“牵一发而动全身”的作用。而“微观搞活”，则需在

^① 《会计师手册》1981年第6版，第40节：《国际会计与财务报告》。



完善企业经营机制，实现企业自主经营、自负盈亏的基础上，加强横向经济联合，让企业在市场的大海中公平竞争，优胜劣汰，在竞争中求生存和发展。这样，就能在全社会创造出一种使人的创造力得以充分发挥，经济资源（资金、物资等）得以合理流动和最优组合、最优利用的环境和条件，使国民经济的运行在宏观经济政策的指引下，充满生机和活力。与此相适应，新的会计模式必须突破原来僵化的框框，使之建立在为“宏观控制、微观搞活”服务的基础上，其基本框架是：建立“宏观资金流量会计”，为“宏观控制”服务；建立“企业主体会计”和“横向联合会计”，为“微观搞活”服务。其中企业主体会计是基础；横向联合会计是其发展；而宏观资金流量会计则是这两者的综合、扩大和延伸，共同组成一个完整的体系。

新会计模式基本内容简介

一、宏观资金流量会计

“宏观资金流量会计”是以国民经济总体为主体，以社会资金运动为对象，主要运用微观会计的双重性方法原理，结合运用统计和数学方法，集中反映社会资金总量及其在各部门间的流向和流量，着重为“宏观控制”服务的宏观会计信息系统，是微观会计的延伸和扩大运用。它导源于西方“国民经济核算体系”（The

System of National Accounts. 简称SNA) 中的“资金流量表”。在我国,新形成的“国家调节市场, 市场引导企业”的经济运行机制使“宏观资金流量会计”日益受到各方面的重视, 并为它在我国新的经济条件下的实际应用奠定了坚实基础^①。

从理论上说, 宏观资金流量会计是以宏观经济学为其理论基础。宏观经济学认为, 国民经济几个重要的总量指标: 国民收入、消费、投资、储蓄之间存在着如下的基本数量平衡关系:

$$\text{国民收入} = \text{消费} + \text{储蓄} \quad (1)$$

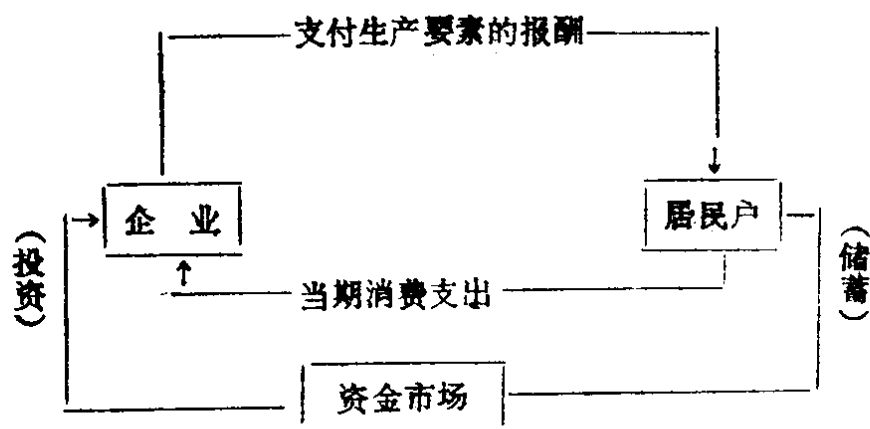
$$\text{国民收入} = \text{消费} + \text{投资} \quad (2)$$

$$\text{于是得到: 储 蓄} = \text{投资} \quad (3)$$

它说明: 一定时期内形成的国民收入, 通过初次分配和再分配, 形成国家、企业、个人(居民户)最终的货币收入。收入的一部分用于购买消费资料, 供当期消费; 收入中当期未消费的部分则转化为储蓄, 用于购买投资用的生产资料, 增加社会财富的积累。可见, 投资是以储蓄为其资金来源。从社会的两个基本部门: 企业与居民户的关系看, 一方面, 居民户向企业提供各种生产要素(劳动、资金等), 企业运用所得到的生产要素生产出社会所需要的产品, 卖给居民户消费, 形成社会产品的流动。另一方面, 企业向居民户支付生产要素的报酬, 形成居民户的收入; 居民户用其收入的一部分向企业购买生活用品, 供当期消费; 居民收入中转化为储蓄的部分以“储蓄存款”的形式存入银行, 由银行转贷给企业用于投资, 形成社会资金的流动。但是, 在资金市场已充分发展的情况下, 居民户的储蓄将更多地直接注入资金市场。用于购买企业发行的有价证券(债券、股票等), 企业以证券

^① 参见《经济学周报》1988年2月28日的报导: “建立资金流量核算, 加强宏观经济调节, 我国首次试编资金流量表”。

收入作为投资的资金来源。这样，企业与居民户之间的资金流动将如下列图式所示：



在现实经济生活中，每一部门的储蓄不一定等于投资，资金不足的部门与资金有余的部门都将以资金市场为媒介进行各种形式的筹资、融资活动，开拓有利的横向资金流动，使资金市场成为社会资金流动的总枢纽。这就为国家通过资金市场进行有效的宏观控制提供了有利条件。因为宏观控制，总的要求是控制社会总需求和总供给二者之间的动态平衡，而首先要控制的就是社会总需求，即社会总购买力；为此，就要控制形成社会总购买力的资金来源，并反馈给总供给，据以对社会生产的规模或结构作相应调整。可见实现宏观控制，关键在于：从调节资金市场入手。控制社会资金的流量和流向，使之符合国民经济良性循环的要求。宏观资金流量会计为“宏观控制”服务，要运用会计的双重性方法原理，从资金来源和资金运用上反映国内各部门之间以及国内部门与国外部门之间以资金市场为媒介的资金流量和流向及其余缺情况，列示储蓄的利用和投资的资金来源与数量，提供各个部门的资金分布及其运动全貌。所用的基本表式——“社会资金流量总表”可例示如下①：

① 参阅闵庆全：⑤《资金流量表与金融体制改革》，《外国经济管理》，1986年第3期；⑥《简明“国民经济核算体系”》，经济科学出版社1987年出版。

社会资金流量总表

	非金融企业		居民户		政府		金融机构		国内合计		国外		国内外合计	
	运用	来源	运用	来源	运用	来源	运用	来源	运用	来源	运用	来源	运用	来源
总储蓄		26		12		4		4		43		1		47
折 旧		13		4		1		1		19				19
净储蓄		13		10		3		3		27		1		28
总投资	26		12		4		4		46		1		47	
有形资产	28		9		8		2		47				47	
无形资产														
金融投资净额	-2		3		-4		2		-1		1		0	
金融资产	14		12		9		23		58		18		76	
金融负债		16		9		13		21		59		17		76
统计误差														
合 计	40	40	24	24	13	13	27	27	104	104	19	19	123	123

上表中纵栏和横行所列各项目都高度概括化了，可根据需要作进一步的细分。例如：纵栏所列非金融企业可细分为农业、重工业、轻工业、服务业；居民户可细分为城市、农村；政府可细分为中央政府、地方政府；金融机构可细分为中国人民银行、中国工商银行、中国银行、中国建设银行、中国农业银行等。横行所列有形资产可细分为厂房建筑、机器设备、住宅建筑、物资储备、耐用消费品等；无形资产可细分为专利权、版权、商标、特许权等；金融资产（负债）可细分为现金和活期存款、其他存款、应收、应付款、短期票据、短期债券、股票、长期债券（公司债券、国库券）、短期贷款、长期贷款、国外贷款、国外借款、国际投资、黄金与官方外汇等。其中有些项目还可作进一步的细分，如中央（地方）政府再区分预算内、预算外；各产业部门再按所有制形式进一步划分等。

表中的储蓄，非金融企业为利润留成数；企业化的金融机构

也是利润留成数；居民为未消费的收入；政府为财政结余；国外部门为货物和劳务的进出口净额。储蓄为投资的资金来源。各个部门用于投资的资金盈余或亏绌，通过资金市场进行融资、集资，表现为金融投资净额（金融资产与金融负债之差）。国内各部门的金融投资净额合计与国外部门的金融投资净额数量相同，但符号相反。这也意味着国外部门的金融投资净额是国内资金盈余或亏绌的平衡项目。上表中，国内各部门合计栏运用方的金融投资净额-1同国外栏运用方的金融投资净额+1正好相互抵销。从每个部门看，如金融投资净额出现负值，表明该部门资金不足的部分是从其他部门融资来抵补；如金融投资净额出现正值，表明该部门剩余的资金已通过资金市场转移到能对这些资金进行有效利用的其他部门去。由于金融投资净额是用来反映部门间的资金转移，应把它放到该部门的来源方（表明部门资金来源的多余或不足）进行各个部门资金运用与来源的平衡。同时，由于每一笔金融交易的资金来源和运用是自行平衡的，因而“国内外合计”栏的金融资产总额与金融负债总额也能自行平衡。这种基于会计的双重性方法原理而形成的贯彻始终的平衡结构，使它成为一个严密的核算体系。

资金运动犹如社会经济的血液循环，是国民经济运行的指示器。社会再生产各个环节是否协调、高效地进行，可以从“社会资金流量总表”和有关的明细表得到综合反映。它提供的各个部门资金的来源、去向和余缺情况，可据以分析投资的不同来源和数量，分析金融资金在国内各部门之间的流量和流向，分析财政收支差额和外汇收支差额对社会资金流动的影响；进而据以研究如何综合运用各种经济杠杆和政策措施来调节社会资金的流量和流向，为加强宏观控制，优化社会资源的配置、利用，最大限度地提高宏观经济效益服务。

千万个企业是国民经济运行的基础。宏观资金流量会计应由企业会计提供基本资料来源。企业会计经过长期的发展，已将借与贷、来源与运用、存量（余额）与流量（发生额）、实帐户与虚帐户、资产负债表与损益表巧妙地结合在一起，形成一个严密的核算体系，双重性方法原理贯穿始终。宏观经济中的许多重要经济指标（如供给与需求、投入与产出、流入与流出、借入与贷出、消费与积累、储蓄与投资等）也要借助于双重性方法原理进行核算，使宏观会计与微观会计具有共同的方法基础，并在资料的利用上建立必然联系。企业会计以其基本的会计报表——资产负债表与损益表为基础编制的“财务状况变动表”（Statement of Changes in Financial Position），实际上就是企业的资金流量表，可为“宏观资金流量会计”提供基本数据。尽管如何实现企业会计资料加工整理的多功能化，使之尽量与宏观会计的要求相衔接，以满足后者的大部分需要，尚有待于进一步作专门的研究，但明确它们之间的内在联系和企业会计必须同时为微观与宏观经济管理服务的双重方向仍然是十分必要的。企业会计是如此，政府会计、银行会计、外贸与外汇会计同样是如此。对于大量尚未建立正规会计系统的小集体企业、个体企业和居民户的资金流动数据，则需根据从税务和工商管理部门等方面取得的有关资料进行推算，并辅之以专门的抽样调查进行核对。“社会资金流量总表”是社会再生产活动的综合和概括，其编制，宜以国家会计部门为主体，由国家统计部门、金融机构、财政、税务部门和其他综合经济管理部门密切配合，以各个部门及其所属单位的会计资料为基础数据，再用从其他方面取得的有关资料进行印证、补充；以会计方法为主，会计方法、统计方法和数学方法结合运用，对有关资料进行加工、整理、分析、汇总，才能取得较完满的结果。为适应加强宏观经济管理的需要，我国财政部、人

民银行和国家统计局曾用多样化的编制方法分别对我国1985年的“资金流量表”进行了试编^①，其共同点是根据各自掌握的有关数据进行间接推算，脱离严密的会计信息系统而另起炉灶，在资料的可靠性和方法的严密性方面难免存在较多的缺陷。“宏观资金流量会计”只有建立在严密的会计信息系统的基础上，才能迅速而健康地发展。

二、企业主体会计

在过去权力高度集中的经济体制的基础上形成的国家与企业的关系，实际上是一种行政隶属关系，企业的供、产、销，人、财、物都是由国家有关机关一杆子插到底直接进行管理，使企业成为国家机关的附属品，没有经济上的独立性，其生产经营也失去了应有的生机和活力。新的经济体制形成“国家调节市场，市场引导企业”的经济运行机制，一般地说，国家将不再对企业直接发号施令，而是把它推入市场，让它接受市场的“引导”，自主经营，自负盈亏，由竞争机制来鉴别其经营的成功或失败，以促进企业提高生产经营的主动性与积极性。而要实现这一转变，除了国家必须对企业下放经营权力外，企业自身具有独立的经济利益是一个基本条件。实践证明，只有企业自身具有独立的经济利益，利益机制才会激励它积极而灵敏地响应市场导向，在生产经营中开展有效的竞争，努力提高生产经济效果。这是由商品经济的客观规律所决定的。在商品经济条件下，“利益驱动”是企业经营机制的动力源泉。根据我国目前的情况，增强企业利益的独立性，为企业经营机制的正常运行创造条件，关键在于正确处理企业的产权关系，使企业形成名副其实的自有资产（资金），为其自主经营、自负盈亏、自我发展奠定物质基础。否则，企业将无

^① 参见《经济学周报》1988年2月23日。

法摆脱对国家行政机关的依赖，从根本上解决企业吃国家“大锅饭”的问题。而这个问题不解决，所谓增强企业生产经营的动力、压力和活力，也无从谈起。在我国当前历史条件下，正确处理企业的产权关系，股份制仍然是一种科学的方法。因为股份制是商品经济发展的必然产物，它既可为资本主义服务，也可为社会主义服务。特别是我国正处于社会主义初级阶段，生产资料所有制是以公有制为主体、多种所有制并存，每种所有制还有多种形式，在各种所有制之间也可出现相互渗透、交叉的情况，从而使经济利益的多元化广泛存在于社会经济生活的各个方面。而股份制正是一种适宜于处理多元化经济利益结构的经济形式，能有效地为发展我国的社会主义经济服务。我国现有的全民所有制企业实行股份制，可以以资产存量的股份化为基础，实行资产增量的股份化。也就是，将企业现有资产中由国家投资形成的部分划作国家股，由企业利润留存形成的部分划作企业股，二者一视同仁，共同参与企业利润分配。国家股分得的红利上交国家；企业股分得的红利留给企业，形成企业的内部积累。企业股和国家股一样，性质上也是公有制，只是公有的范围有所不同。国家和企业如将所分得的红利再投入企业，增加新的股份，则属资产增量的股份化。与此同时，也可鼓励本企业职工自愿入股。在资金市场已充分发展的情况下，企业还可对外发行股票，开拓社会集资的渠道。这样，原来单一的全民所有制企业就转变成为具有中国特色的包括全民、集体、个人和其他经济成份融合在一起的多种所有制的股份制企业了。这样做的好处之一，是使国家可以主动调节国家股在不同企业中所占的份额，有利于国家资金的重点使用，即只对少量对国计民生有重大影响的企业有重点地实行控股，而不必遍及为数众多的一般企业。

中国式的股份制企业，随着企业股的形成、扩大和企业内外