

研讨会

杨时彦

论文集



3 0004 7068 6

企业管理出版社

杨时展先生的学术思想

徐锡洲

杨时展先生,1913年11月生于宁波。祖籍衢州,1924年后,随父母定居浙江新昌,遂为新昌人。1928年毕业于新昌县立初级中学;1931年毕业于宁波浙江省立第四中学高中文科;1936年夏毕业于南京中央政治学校大学部财政系会计专业,留校任助教;同年秋,参加高等文官(会计审计人员类)考试,以优异成绩,分至国民政府主计处会计局工作。1937年调浙江财政厅会计室,1938年任浙江财政厅会计主任,负责贯彻当时新颁布的预算法、会计法、审计法和公库法。1943年兼任国立英士大学经济学、货币银行学课程。1944年他在任了一个时期的浙江省会计处专员室主任后,于1945年春应国立英士大学之聘,任该校正教授,兼任会计专修科主任。1946年改任英士大学经济系正教授。1948年秋,他因参加过1947年的反内战、反饥饿、反迫害大游行而被解聘,是年冬,应广西大学之聘,任会计银行系教授。

1953年,全国院系调整,杨先生任中南财经学院教授。1957年,被错划成“右派”。1980年恢复教学工作,任湖北财经学院教授、中南财经大学教授,1987年经国务院批准,任中南财经大学会计学专业的博士研究生导师。

并兼任江西财经学院、重庆商学院、无锡纺织工业管理学院、郑州航空管理学院等校教授。他是著名的会计思想家、教育家，历任中国会计学会常务理事、顾问，中国审计学会常务理事、湖北省会计学会副会长、省审计学会副会长、省注册会计师协会顾问、武汉市政协副主席、武汉市知识分子联谊会名誉会长。他还是美国会计学会(AAA)、国际内部审计师协会(IIA)、国际会计研究生教育协会(IAARE)成员。事迹见中外各种名人录。

杨时展先生曾先后主讲会计学、高等会计学、成本会计学、审计学、决算表分析、工业会计、工业企业经济活动分析、管理会计、会计标准、审计标准、会计审计理论研究、比较审计学等课程。始终敬谨持事，悉心备课，白首不衰。课程内容充实，材料新颖，组织严密，语言感情充沛，对听众有极大的吸引力。

一、受托责任学说

杨先生对会计上的一些根本问题的看法，如会计的本质、国家审计体制、经济效益、中国会计的现代化、中国会计的未来等问题的研究，都是从受托责任出发的。并由此形成了他的学术思想体系。要理解他的学术思想，首先就应该理解他的受托责任学说。

对于什么叫受托责任？受托责任学说的主要内容有哪些？杨先生指出：任何个人和单位，接受了委托人的资金、资源，具有代他保管和运用这些资金和资源权利，就应对委托人负起下列责任：以最大的忠诚，最使委托人满意的方式；运用这些受托的资金和资源，完成委托人托付；向他们报告，请求解除责任。这种责任是因受托而引

起的,就叫受托责任。杨先生认为,所谓委托人,就是人民、股东、捐款人、其他各种出资人。而受托人,则是政府、董事、企事业单位负责人、其他各种受资人。

西方学者把受托责任看成是围绕委托和受托所揭示的一种经营责任(stewardship)关系,其实,经营责任及其关系只是受托责任及其关系的一个重要的组成部分。在杨先生看来,受托责任关系首先是一种生产关系。委托人和受托人的地位是以其是否占有生产资料来确定的。他指出:在奴隶社会,奴隶主占有一切,奴隶主就是当然的委托人,而代奴隶主经营管理的一小部分体面的奴隶,则是受托人;在封建社会,封建君主、地主是委托人,而封建官僚和地主的管家则是受托人;在资本主义社会,以资产阶级为代表的纳税人为委托人,资产阶级的各级政府为受托人;在社会主义国家,广大人民群众为委托人,各级人民政府为受托人。

杨先生认为,受托责任的内容是在逐渐发展和扩大的。在民主的启蒙时期,人民只要求取之于民的能有所限度,过此限度,人民有权拒绝。至于取之于民的如何花费,人民就不过问。随着社会的发展,民主意识的增强,人民逐渐要求一切取之于民的,必须用之于民,不按照人民意志来使用,人民就要求他负政治责任;随着社会的再进一步发展,民主权力的进一步增长,人民又进而要求,一切取之于民的,必须经济有效地用之于民。周于民而不经济,周于民而没有达到人民预期的效果,政府仍要负责任。

受托责任的内容,最初表现为一种道德责任,它是原始社会政治、经济、文化的集中表现;在奴隶社会和封建社会,受托责任主要表现为一种经营责任;在现代,受托

责任主要表现为政治责任。在我国，一切权力属于人民；人民代表受人民委托组成了国家权力机关；国家权力机关制订法规并选举了执行机构的主要负责人。因此人民、人民代表、权力机关和执行机关之间就是一种委托受托关系。在这种受托责任关系中，管理各级政府、企事业单位资金、资源的领导人，只是代人民工作的服务人员，是人民的公仆，他们的一切行为都要符合人民的意志，服从于人民的利益，并要向人民交待其完成受托责任的情况，请求人民解除其责任。

杨先生认为，在人民民主国家，人民是否当家作主，各级政府工作人员是否以人民公仆，而不是“民之主”的身份忠于人民，是受托责任关系正常运转的首要问题。因此民主，重要的不在于一些人所谓的“人民的素质”，关键在于人民公仆的素质。

杨先生从他的受托责任学说出发，把会计和审计都看作是对受托责任加以认定和客观重认定的量具。会计、审计工作搞不搞得得好，主要不在于会计审计的制度法令是否健全和会计审计工作人员水平的高下，而在于人民公仆的受托责任意识。受托意识强，会计审计工作一定搞得得好；受托意识差，或者，像我们今天不少工作人员一样，当官作老爷，则会计、审计工作一定搞不好。

二、会计的本质

目前，西方对“会计”一词比较通行的定义，一个是40年代由当时的美国会计师协会提出的，认为会计是一种将具有或部分具有财务性质的交易和事项，以一种有意义的方式方法和货币名目，加以记录、分类、汇总并解

释其结果的技术。另一个是 60 年代由美国会计学会提出的,认为会计是一种识别、计量和传播信息,使信息的使用者能以有根据地判断和决策的过程。杨先生认为,这两个定义,大体上只解决“会计”干什么的问题,而未回答“会计”是什么的问题。

在我国,一部分学者把会计定义为:对各单位的经济业务进行核算与分析,作出预测、参与决策、实行监督,旨在提高经济效益的一项具有反映和控制职能的经济管理活动。这一定义企图回答“会计”是什么的问题,但实际上回答的却是“会计工作”做什么的问题,用杨先生的话来说,这一定义“只将会计作为动词来定义,而没有作为名词来定义。”

美国会计学会 1966 年提出了会计是一个信息系统的观点,这一观点以后为会计学者所广泛接受。杨先生认为:这一定义说的确是会计的本质,却又没有说到点子上。

在杨先生看来,会计这一概念是和计量密切结合在一起的。计量是对某事物,通过一定方法,按照一定计量单位,反映出一个尽可能精确的数值来。按传统说法,会计就是计量经济行业的量具。尺,以尺、寸、分计量长度;秤,以斤、两、钱计量重量;表,以时、刻、分、秒计量时间。同样,会计则以元、角、分计量经济活动的规模。因此他说:会计,作为一个名词,从最传统、最基本的概念上说,以货币计量一个实体的经济工作的经过和结果。它是一种量具,一种计量系统。作为动词,会计就是一种计量工作,一种以货币量度来计量经济活动的工作。

会计的作用是计量,但现代会计与传统会计不一样,作用也不同。传统会计只是客观地描述事实,人被动地受

制于会计事项,现代会计强调了人们按照客观规律,主动地支配或控制会计事项的发生数。杨先生有一个生动的比方:买鱼论尾,一条鱼算下来是多少斤,就是多少斤,买主是被动的;买肉论斤,买方想买多少斤,就割多少斤,买主是主动的。因此,杨先生说,现代会计和传统会计的区别,正在于是否有这些自觉的、准对着计划目标而发生的控制作用。

杨先生认为,现代会计之所以发展成为一个控制系统,是现代商品(市场)经济发展的一个必然结果。在现代社会经济生活中,竞争是自由而剧烈的。每一个企业,为了经受得住剧烈竞争的冲击,而使自己立于不败之地,都必须认真地衡量客观形势和主观条件,制定出合乎规律的计划或预算,并严格约束和控制自己的经营活动,使它对准目标,以保证计划的贯彻和计划利润的实现。由于预算的制订,是以过去年度会计记录的实绩作依据,而预算执行的结果,是通过当年的会计记录来反映。因此,会计及会计部门与预算的控制工作就密切结合在一起。其后,受预算控制思想影响而发展起来的标准成本控制思想,也导致了标准成本会计的产生。现代的剧烈地竞争使企业愈来愈离不开会计的控制作用。因此,杨先生说,对任何企业来说,实际情况都是这样:得控制强,失控则乱,无控则亡!

根据会计的本质,杨先生进一步提出了会计的目的问题。在信息系统说看来,会计的目的在于为决策提供信息。他认为,会计不仅在决策方面有重大作用,在其他非决策的工作方面,同样发挥着重大作用。决策只是会计所起的各种作用之一,而不是会计的唯一作用。

杨先生认为,会计的原本目的在于控制企业的经济

活动,完成企业的受托责任,将会计与受托责任联系在一起,并认定会计从来就是和受托责任密不可分的,是杨先生会计学说中特别值得注意的一点。他把会计是什么?为什么要会计这两个问题结合起来,提出了一个90年代中国会计学者对会计认识的新定义:现代会计是一个以认定受托责任为目的,以决策为手段,对一个实体的经济事项按货币计量及公认原则与标准,进行分类、记录、汇总、传达的控制系统。

三、国家审计体制

杨时展先生以其受托责任学说为基础,认为:近代审计,是近代民主的产物。无论国家的国体或政体如何,国家审计,从其最本质的方面来看,都是巩固阶级专政的有力手段。如果把国家审计只认为是一种单纯技术性的、事务性的工作,就不可能认识国家审计的真正意义。

根据我国宪法,人民是国家的主人,国家的一切权力属于人民,国家的一切资源为人民所有,人民代表大会代表人民,是各级政府的最高权力机关。人民将人民公有的国家资源,通过各级人民代表大会,委托给人民代表选举出来的该级人民公仆(各级人民政府和他们的工作人员),按照由该级人民代表大会通过的年度预算和国民经济计划所反映的人民意识,去经营管理。从法理上说,这就使各级人民代表大会和同级人民政府发生了委托和受托关系,各级政府接受人民的委托之后就不言而喻地应以最大的忠诚,最经济有效的方法,最低的资源耗费,最多、快、好、省的结果,完成人民的托付,并向人民报告,接受由同级民意机关产生的审计机关进行的审计监督。因

此,杨先生认为,受托责任是一切审计工作的出发点。他认为,审计因受托责任的发生而发生,因受托责任的发展而发展。

杨先生认为,在现代民主国家,各级政府及其公职人员的受托责任一般包括如下内容:(1)负责以最大善意,遵照法律的规定,执行国家的任务,并遵照法律手续,进行因执行任务而发生的财政和财务资源上的一切收支,登记帐目,按期据实报告,绝对不允许一切以权谋私的行为。(2)负责以最经济、最有效的办法使用管理上项资源。(3)负责使前项资源的使用最大限度地达到预期目的。

杨先生认为,按照受托责任的要求,责任人对于责任完成的结果,要向委托人提出书面报告,会计报告就是这种书面报告的一种主要形式。责任人虽有权提出报告,却无权为自己最后认定。一切认真的责任人,为了向人民表白自己是忠于人民托付的,是努力体现人民意志的,并因此希望得到人民的连续信任,都希望人民对他的工作全面审定一下,以解除他对人民的责任。而委托人也希望了解,受托人是否真正忠于所事。为此,古今中外的经验都是:由国家专门设置一个独立于责任人并在一定程度上甚至独立于委托人的机关,来负责验证。这一独立的机关,就是国家审计机关,对责任人完成受托责任的验证过程,就是国家审计的基本过程。对责任人的财政、财务行为,凭确实可信的证据,判定其是否以最大善意符合人民意志,就是现代国家审计的基本任务。

杨先生认为,我国恢复审计工作以来出现的一些混乱现象,都是和对国家审计的本质认识不清有联系的。如何设计良好的审计体制,以保证审计工作发挥其应有的作用呢?

杨先生认为,审计机构必须要独立于受托责任人的权力干预之外,要向委托人直接报告审计结果。而各级审计机关独立于各级政府之外,是人民政府充分发挥其监督作用的条件,也是使政府工作增加透明度,使人民充分理解,得到其信任和支持的条件。政府自己花钱,自己办事,而又自己审计,决无结果!非但没有结果,有时甚至比不审计还要增加人民的不信任感。

基于上述认识,杨先生明确认为:我国的审计体制应向着独立于责任人,向着取信于民,听审于民的方向发展。

四、中国会计的现代化

杨先生认为,中国会计的现代化,只能顺从于一个唯一的目的,即发展中国的社会主义生产力。为此,我们不能不问中国的国情,不问是否为发展中国社会生产力所必需,对国外的东西,一切照搬或一概反对。中国会计的现代化,要求会计主管部门、会计理论界有一个现代化的头脑和紧迫感,有一个明确的生产力意识,“唯生产力论”,排除“左”的和右的干扰,大步前进。

杨先生认为,中国会计的现代化要以受托责任学说为理论依据,抓好三个层次的问题:第一个层次是树立受托责任意识,强化各个会计实体及其责任人的受托责任感。第二个层次是要以受托责任学说为理论,正确理解“会计是什么”的问题,也就是会计对象的问题。第三个层次是会计方法的现代化。

基于中国会计的现状,杨先生认为,中国会计的现代化,首先要从财务会计的现代化做起,使财务会计分别通

过三个阶段而现代化起来。

第一, 帐证相符阶段。簿记工作的目的要求帐和单据完全相符, 要求帐完全反映受托责任。要使帐证相符, 我们起码要做到: (1) 一切帐项都必须经过会计实体责任人的批准; (2) 批准必须有合法的凭证为据; (3) 只有根据批准的合法凭证, 才能记帐; (4) 帐上的数字, 必须和凭证上批准的数字一致; (5) 按月结算帐目, 使凭证、帐、簿、报表上的数字彼此完全符合, 分厘不差。

第二, 帐实相符阶段。会计工作要求在帐证相符的基础上, 做到帐实相符, 使会计报表有必要的可信性。帐实相符的一个直接问题, 是估价。会计报表由簿记人员编出来后, 应该对报表上的每一个项目, 根据会计标准, 加以评估, 使报表真正能可信地反映出受托责任人完成受托责任的情况, 使社会资金能流向经营效果最好的企业, 使造假帐、假报表的恶劣风气从根本上得到杜绝。而 40 年来我国出版的会计学教材, 由于苏联模式的影响, 几乎完全不讲估价这个会计的核心问题, 所有的各行各业的会计学, 一讲到报表的编制就结束了。因此以帐实相符为核心, 力求财务会计的现代化, 是我国会计现代化的又一个关键问题。杨先生说: 财务会计的现代化, 就要从估价的问题化起, 从帐实相符化起, 从建立会计标准, 以便估价化起, 从教材化起。

第三, 帐计相符阶段。一般看来, 簿记和财务会计是一种零星的、不成系统的数字综合起来成为有系统的财务报表的工作。在簿记和财务会计工作中, 会计人员是被动的, 数字的可信性主着会计人员。但是, 在现代会计中, 控制具有特别重要的意义。控制, 要求一切经济活动正对着预定的目标来进行, 不使它发生任何不利于完

成目标的偏差。这里的目标就是计划。通过会计控制,数字完全可以听凭会计信息的支配,可以使受托责任的完成过程和结果与计划相符或相一致,这就是账计相符。它意味着国家和人民委托给某一会计实体的责任,已经完成了。控制使会计人员从数字的奴隶,变为数字的主人。杨先生十分强调会计工作的主观能动作用,认为:中国会计现代化的最后落脚点是实现会计对全盘经济活动的控制。

五、经济效益

怎样通过会计工作来提高经济效益,是杨先生从1952年发表《成本会计的任务》论文起,就一直注意研究的课题。1980年恢复教学工作以后发表的《效益十策》、《微观效益基本》、《目标——宏观控制的关键》、《综合经济效益会计》等论文,无不在于说明会计在提高经济效益中的具体作用。

会计如何提高经济效益?杨先生认为:受托责任人(在企业则为企业家)的受托责任意识,是提高经济效益的关键。企业家的受托责任意识强,则企业的经济效益高;反之,则经济效益低。要提高经济效益,受托责任人必须抓紧以下这些会计工作:

(1)通过会计工作,制订计划、预算、成本开支标准等等,将经济效益方面的受托责任,按货币量度量化,并分解为各级责任人的个体目标,进行有效的目标管理。一个目标就代表一项受托责任,要使企业从上到下,明悉这些目标,并动员全体职工,将经手的经济行为,对准目标,上下一心,坚决贯彻。

(2)严格按照目标管理企业,随时记帐、随时计量,一旦发现偏离目标的情况,立即采取有效措施,进行会计控制,以保证各项目标的实现。

(3)定期将各项目标完成的情况,根据公认的会计标准,编成各项会计报告,自行认定。

(4)将会计报告及其所反映的受托责任的完成情况,送交委托人设置的(或指定的)审计机构客观公正地进行重认定。

(5)在重认定的基础上,委托人作出决策,解除受托人的责任,继续给予信任。如经济效益的受托责任完成不好,就作出决策,不再给予信任。

这样,现代会计一开始就得受托责任的完成情况和企业责任人的利害密切结合起来了,从而迫使责任人非提高经济效益不可。因此,杨先生指出:在现代经济生活中,经济效益目标的树立靠会计;经济效益的计量靠会计;经济效益的认定、重认定靠会计;根据经济效益来决策靠会计;根据经济效益按劳付酬、合理分配社会资源靠会计。提高经济效益,可以有千计万计,而关键却在于会计这一计。

从会计方面去提高经济效益,其具体措施有哪些?杨先生始终认为,首先就要抓综合利润率即劳动消耗与劳动成果之比。抓获得成果的代价。单抓利润不行。在会计上,劳动消耗用投入资金综合反映,劳动成果用利润综合反映。因此:

$$\text{综合经济效益} = \text{利润} / \text{资金}$$

显然,综合经济效益也就是资金利润率,而资金利润率又是资金周转率和销售利润率的乘积。因此,销售又是一个看起来不出场实际上却决定着综合经济效益的因

素。这样,杨先生指出:抓经济效益,归根到底,就是要抓销售。过去我们实行产品经济,抓的是生产量;今后我们实行商品(市场)经济,就应抓销售。销售包括销售的数量和销售工作的质量两个方面。

杨先生明确指出:要增加利润,一方面,要增加销售的数量,即提高资金周转率;另一方面,要提高销售工作的质量,降低销售费用,增加每一元销售收入中的利润数,即销售利润率。如果能双管齐下,则利润即可急剧增长;如果这两方面有高有低,则利润就无法很快增长,或者不能有所增长,甚至可能有所降低,看这两者的增减情况而定;如果两者均下降,则利润必然下降。

从综合经济效益的计算公式可以看出:提高经济效益,还有一条重要的基本途径,这就是节约投资。资金短缺,是发展中国家面临的共同问题,我国也不例外。杨先生认为,从会计上分析,充分利用一个企业现有的固定投资的规模,将销售量尽可能挤压进去,是提高经济效益的黄金诀窍。由于固定成本的作用,利润是比销售更活跃的因素。利润不是和销售同步增长的。

为了节约资金,一定要改变计划经济时代不负责任地向国家要投资的做法,对增资要采取十分谨慎的态度。增资,要从提高经济效益而不是增产的角度来考虑;要从符合国家的产业政策的角度来考虑;要从增资以后增加的利润,在比例上能超过资金的增加来考虑;要从增产增资以后,市场的供给与需求来考虑。

因此,杨先生提出:在市场经济条件下,我们的政策就不应止于反映产品经济的“双增双节”,而应是反映市场经济要求的“三增三节”,即在增产节约、增收节支之外,再加一个增销节资。这里的节资,不仅包括固定资产投资,

也包括流动资金投资。

从增销节资这个根本观点出发,杨先生在1984年所写的论文中认为,要提高经济效益,中国的经济工作必须做到包括集约经营在内的十大转变,这就是:①改变经济工作的重点,由重产到重销;②改工业经营中的资海战术作风,为集约经营作风;③改商业经营中的“合”为“分”;④改工业经营的“分”为“合”;⑤打开广大的农村市场,改把销售的重点从城市兼顾农村;⑥改变产品的加工深度和精度,发挥我国在劳动力上十分充裕这个根本优势,增加劳动密集型产品,弥补我国在资金不足上的劣势;⑦改变能源政策,增加每单位能源的产值;⑧改微观经济中严重的盲目性经营为信息性经营;⑨改变权、责、利不清的经营作风,制定并断然实施《经济责任法》;⑩改变重理轻文的教育思想,大力开发财经管理人才,把经济管理工作搞上去。

六、中国会计向何处去

中国会计发展的道路问题,是杨先生会计思想上又一个值得注意的方面。

杨先生把解放以来中国会计发展的历史分为四个阶段:1949—1958年是学习苏联的时期;1959—1978年是破除迷信的时期;1979—1992年是建立中国特色的会计体系时期;1993年后是向国际会计惯例靠拢的时期。四个时期,走了四条道路。正说明中国会计受“左”的干扰之深,以及走上今天这条健康发展道路的不容易。

杨先生认为,“左”突出表现在“会计的阶级性”问题上。他的文章有不少是针对会计的“阶级性”和“建立有中

国特色的会计体系”而写的。

他从受托责任学说出发,认为会计学只是一种研究客观地计量受托责任完成情况,加以控制,据以决策的量具,无论由哪个阶级来计量,结果都应该一样。结果不一样,是由于计量的人有阶级性,使其结果受到歪曲,而不是会计这个量具本身有什么阶级性,也不是研究这一客观计量规律的会计学有什么阶级性。量具本身“嫁鸡随鸡,嫁狗随狗”,有一个为谁而量的问题,没有一个因谁而异的问题。因此,杨先生认为,问题不在于研究什么“会计的阶级性”或“社会主义会计”、“资本主义会计”、“苏联会计”、“美国会计”,而在于是否有利于发展我国的社会生产力,巩固我们的人民民主专政这个生产关系。

中国会计有没有中国的特色?杨先生说,当然有。中国的国情、法令、制度、乃至历史、文化,和西方各国不同,中国的会计必然含有中国的特色,这不奇怪。世界各国的会计制度,有人把它分成五种类型,其实,这只是大概,世界一百几十个国家、地区的会计,无不各有特色。问题在于怎样看待这些特色。

杨先生说,中国会计会有中国的一些特色,是一回事,而某些人所主张的中国应建立起一套有中国特色的会计体系,又是一回事。正如承认某人的特点是一回事,肯定、欣赏这个人的特点又是一回事。

由于中国会计过去关起门来搞自己的特色,使中国会计无法适应中国改革开放之需,所以,曾任财政部部长和中国会计学会会长的王丙乾同志,在1992年6月《人民日报》上的文章,和同年7月在全国财政工作会议上的文章,就不再提“建立中国特色的会计体系”字样,而改提“建立适应并服务于社会主义商品经济的会计体系”。杨