

财务会计 基本理论 研究

吴水澎 著

辽宁人民出版社

财务会计基本理论研究

吴水澎 著

辽宁人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

财务基本理论研究/吴水澎著. —沈阳:辽宁人民出版社,
1996. 11

ISBN 7-205-03747-6

I. 财… II. 吴… III. 企业-财务管理-研究 N. F275

辽宁人民出版社出版
(沈阳市和平区北一马路108号 邮政编码110001)
辽宁省新华书店发行 朝阳新华印刷厂印刷

开本:850×1168 1/32 字数:230 000 印张:9 $\frac{3}{4}$ 插页:4

印数:1—2 000

1996年11月第1版

1996年11月第1次印刷

责任编辑:谭 燕
封面设计:刘冰宇

责任校对:宋毓培
版式设计:王珏菲

定价:18.00元

自序

我出生在一个再普通不过的农民家庭,是党向工农开门的政策,才使我有机会进城接受高等教育。

在有“南方之强”之称的厦门大学,我所学的是会计学专业。说实在的,那时只知道会计是一种收支钱财、打打算算的事,而不知会计为何物,我只好接受时代的安排。所幸的是,教我、带我走进会计科学大门的却有葛家澍、余绪缨、李百龄等会计大师,他们的学识、为人、治学方法都给我很深很深的影响,这是别人难以体会得到的。我非常感激他们!

我不笨也不聪明,天资非常一般。但从我大学毕业留校任教时起,我就非常明确:作为会计教育与理论研究队伍中普通一员的我,必须为中国会计教育与会计科学的发展尽心尽力和添砖加瓦。正因为是这样,不论是在“知识越多越反动”的岁月,也不论是在家庭经济拮据的日子,或是在行政工作十分繁忙的时候,我从不敢偷懒,从不放弃自己的追求。今天出版的这个小册子,是我在为研究生开设学位课讲稿及以往所写的有关论文的基础上,逐渐积累修改而成书的,应该说它是我以往奋斗中某一侧面的小结。

马克思曾经把科学的探索比喻为进“地狱门”,中国会计理论的探索何尝不是如此。此著中的每一段话,于我来说都是经过呕心沥血才能得到的。因此,回首往事,我不敢讲无愧于人生,但却可以说,我已尽了最大的努力,包括贡献了最宝贵的身体健康在内。至于这本小册子的科学性和价值如何?今天,我

仍然不敢讲什么。不过,正如读者在审阅中可以看到:作用于人类社会极其高级的时间节约规律,是人类运用(产生)会计的动因;在商品货币经济和社会化生产的条件下,时间节约规律在物质生产领域具体表现为价值规律,价值运动规律要求会计成为一门独立的学科;会计的对象是价值运动的数量方面;会计的职能是反映、控制价值运动的数量方面;会计的方法是对价值运动的数量方面进行反映和控制的方法;会计是一个价值运动的信息系统;会计学的理论基础是劳动价值学说,等等。这样的说法,是否自成体系,是否自圆其说?事实上,任何一种观点的提出,都应该接受历史和实践的锤炼,我以上的粗浅想法更是如此。我的态度是:勇于坚持真理,敢于修正错误。

最后,写这本小册子还得到了很多学生的帮助,如魏明海、谢德仁、陈汉文、王开田、项有志、石本仁、王华、龚光明、林志毅、陈芃、吴祥云、吴东辉,等等;他们帮我校阅、整理初稿,还经常和我讨论一些问题;特别是谢德仁和项有志同志帮我搜集了许多资料,并对初稿进行了认真的校阅,提出了许多宝贵的修改意见;谭燕同志在本书的出版过程中,也给了我许多鼓励和帮助,我都很感谢他们。我更不会忘记,在长期艰苦奋斗的岁月里,是我的妻子吴亚珍,在各个方面都做出了很大的牺牲;我没有军功章,如果有的话,也应该有她的一半。

吴水澎

1996年6月于厦门大学

敬贤八(101)

前 言

本书题称《财务会计基本理论研究》，但是本书主要立足于中国，同时也放眼世界；立足于作者几十年的思考，同时也广评众家之说。为了让读者能够事先在总体上对本书有个大概的了解，在此前言中，先对本书内容及其结构安排作一总括性介绍。

从本书的书名中，读者就可以发现，本书虽是进行财务会计理论研究，但会计理论是何其广大，仅凭一书之力其实是难担其责的。基于此，本书将笔墨主要集中在三个方面的研究上，即会计理论体系、会计理论的研究方法和会计基本理论。这三方面的内容在本书中是按以下结构安排的：

第一章 在对会计理论的涵义进行讨论、界定之后，对中外会计理论的发展史略加追踪。然后，本书提出了一个会计理论体系或基本框架，该框架主要由四部分构成，即会计理论研究方法、会计基本理论与会计应用理论以及可以划入基本理论范围又带有浓厚的应用理论色彩的会计准则基本概念。

第二章 基于对会计理论研究方法之重要性的认识，本书在构建会计理论体系之后，就首先着手进行会计理论研究方法的探讨，形成了一个以方法论为最高层次的会计理论研究方法体系。

第三、四、五章 都是用来探讨会计基本理论问题的，在研究这些问题时，本书试图以马克思主义的劳动价值论为理论基础来进行，并力求一以贯之。在第三章中，界定了会计基本理论及其特点之后，主要围绕会计产生的动因、会计的对象、会计的

职能、会计的基本程序与方法、会计的性质以及会计的定义等会计基本理论问题进行研究;在第四章中,则对会计与环境、会计改革理论与会计改革政策进行了较深入的研究,从而完成了对本书所提出的会计理论体系中的会计基本理论问题的主要内容的研讨;在第五章中,主要围绕会计学及其理论基础以及会计与财务管理、经济效益、责任会计等相邻学科的关系进行了研究,以便进一步加深对会计本质的认识。

第六章 本书虽是以探讨会计理论体系、研究方法及会计基本理论问题为主,但为了让读者更深刻地把握本书所提出的会计理论体系,特设此章,以前五章内容为基础来简要分析一下会计基本理论与会计应用理论及在它们之间起联结和中介作用的会计准则基本概念的关系,并以此来结束全书。

此外,尚需指出的是,本书对各重大会计基本理论问题在阐明论证作者自己的观点之前,均将会计学术界对该问题的有代表性的观点予以列出并加以评论,以期为读者提供一个进行比较、思考的自由空间。

目 录

前 言	1
第一章 会计理论的定义、发展、内容、体系和意义	1
第一节 什么是会计理论(定义)	2
一、国内外学者对会计理论概念的认识及我们的简析	2
二、会计理论是人们对会计的理性认识	4
第二节 会计理论的发展	9
一、国外会计理论发展简史 ^⑥	9
二、中国会计理论发展简述	18
三、怎样认识和评价我国以往的会计理论研究	24
第三节 会计理论的内容、分类及体系	31
一、会计理论的内容及其分类	31
二、会计理论体系的构建	33
第四节 会计理论的意义	36
一、理论研究与发展的程度,决定了会计的发展方向与速度	37
二、掌握理论,可以更加充分发挥会计的作用	37
三、现实的情况决定了我们必须重视掌握会计理论	39
第二章 会计理论的研究方法	42
第一节 什么是会计理论研究方法(定义)	43
第二节 会计理论研究方法体系	45
一、方法论	47

二、基本(一般)方法	48
三、具体方法	55
四、方法论、基本方法和具体方法的关系	57
第三节 必须十分重视与总结会计理论的研究方法	58
第四节 西方国家会计理论的研究方法	60
一、描述性方法	61
二、规范方法	61
三、实证法	62

第三章 会计基本理论研究(上)

第一节 会计基本理论及其研究上的特点	64
第二节 会计产生的动因	67
第三节 会计的对象	73
一、会计对象研究情况的简要回顾	74
二、会计对象之我见	77
第四节 会计的职能	88
一、会计职能研究情况的回顾	89
二、研究会计职能时几个有关问题的讨论	92
三、关于会计职能的提法	94
第五节 会计的基本程序和方法	100
一、一部会计的发展史就是会计程序和方法的发展史	100
二、会计的程序方法体系	105
第六节 会计的性质	113
一、关于会计性质认识中的主要不同观点	114
二、在我们看来会计既有技术性又有社会属性	118
第七节 会计的定义	123
一、五花八门的会计定义	123
二、对“管理活动论”和“信息系统论”的评析	126

三、我们所下的会计定义	130
第四章 会计基本理论研究(中)	135
第八节 会计与环境	135
一、何谓环境	135
二、会计与社会环境	138
三、研究社会环境与会计关系的意义	148
第九节 会计改革理论和政策的探讨	150
一、会计改革政策及其制定的惯例	151
二、与会计改革政策制定有紧密联系的会计改革理论之一:服务于协调 经管责任关系的会计和服务于优化资源配置的会计	155
三、与会计改革政策制定有紧密联系的会计改革理论之二:社会制约 性会计行为与非社会制约性会计行为	159
四、我国制定会计改革政策的科学化和民主化进程问题	162
第五章 会计基本理论研究(下)	166
第十节 会计学及其理论基础	166
一、会计学及其内容	166
二、会计学科的分支	168
三、会计学与边缘学科和综合学科	172
四、对建立会计科学学(即会计科学的科学)的几点认识	174
五、会计学的理论基础	176
第十一节 会计与财务管理的关系	188
一、财务管理与会计之间区别的表现	189
二、财务管理与会计之间的联系	193
三、财务管理与会计之间关系不同观点的评价	195
四、财务管理与会计必须“一分为二”	199
第十二节 会计与经济效益的关系	201

一、经济效益的本质决定着它同会计存在着内在必然联系	201
二、讲求经济效益离不开会计,会计的发展离不开讲求经济效益	204
三、我国经济体制改革中经济效益与会计关系问题的新思考 ...	215
第十三节 会计与责任会计的关系	226
一、什么是责任会计	226
二、责任会计的几个主要理论问题	228
三、关于责任会计与财务会计的关系	233
 第六章 会计基本理论与会计准则基本概念	235
第一节 会计准则基本概念的内涵、外延与意义	235
一、会计准则基本概念的内涵与外延	235
二、会计准则基本概念的意义	237
第二节 会计基本理论与会计准则基本概念的关系简析	241
一、社会环境、会计本质与会计基本前提	241
二、会计对象与会计要素	244
三、会计职能与会计目标	246
四、会计基本理论与其它会计基本概念要素	249
第三节 会计准则基本概念与会计应用理论的关系简析	251
 重要参考文献	255
附录:1950~1995 年我国会计基本 理论问题研究文章索引	256

第一章 会计理论的定义、 发展、内容、 体系和意义

人类社会的历史已经充分证明：商品经济越发展，会计越重要。我国经济体制改革的目标模式——社会主义市场经济的确立，在为我国会计发展开辟了广阔道路、展示了美好前景的同时，也向会计工作者提出了更高、更新的要求。也就是说，在社会主义市场经济条件下的会计，其内容和方法将比以往任何时候更加丰富和复杂；而会计要完成新的历史时期所赋予的历史使命又必须有新的理论来加以指导，因为没有理论指导下的实践是盲目的实践。基于这样的认识，本书将结合中国的实际，重点对财务会计理论中的基本理论问题进行研究。在这一过程中，首先就要碰到如下几个最一般的问题：

第一，什么是会计理论（这里所讲的会计理论指财务会计理论，下同）？

第二，会计理论又是如何发展的？

第三，会计理论的内容、体系如何？

第四，会计理论的意义何在，为什么要开展会计理论的研究，等等。

上述问题均属于破题的性质，或开端之论。

第一节 什么是会计理论(定义)

对会计的理性认识有时是很不容易的,因而对“会计理论”进行定义也是一项艰难的工作。尽管有很多人,包括会计大师,经常在讲会计理论(其使用的频率相当高),也在进行会计理论的研究,但很少有人专门给会计理论下定义。但是,在对会计理论进行研究时,不能科学地回答什么是会计理论,不给会计理论以较为准确的界定,就谈不上能顺利地进行会计理论的研究。

从我们接触到的有关文献资料来看,在为数不多的会计理论定义中,目前还是处于“各抒己见,未有定论”的阶段。有比较才有鉴别,有鉴别有斗争才有发展。下面先引用几个国内外会计理论的定义,通过对它们的评析,以图在前人认识的基础上,进一步对会计理论的本质进行研究。

一、国内外学者对会计理论概念的认识及我们的简析

(一) 国外

1. 美国华盛顿州立大学企业管理学教授埃尔登 S·亨德里克森在其所著的《会计理论》(Accounting Theory)一书中说到:“‘理论’(Theory)这个词有好几种解释,就其应用于会计来讲,最贴切的一个定义很可能为:理论是指‘某一探究领域的通用观点所构成的一套前后一贯的假设性、概念性和实用性原则。’”(《韦氏新国际大辞典》第三版)因此,会计理论可以解释为一套以原则为形式的逻辑推理。这些原则用来提供(1)评价会计实务所依据的通用观点;(2)指导新程序的开拓。会计理论也可以用来说明现

行实务,以获得对它们更好的理解。但会计理论最重要的目的则在于提供用以评价和开拓完善会计实务的通用观点所构成的一套前后一贯的、合理的原则。”^①这种说法有较大的影响。我们初步认为,这个定义的优点是比较明确地指明了会计理论的作用,也试图表明会计理论的表现形式。但这个定义也有明显的不足,主要是对理论的本质未能从认识论的高度作出很好的说明,并且对理论表现形式的论述也不够完整,仅指出了原则等形式。我们感到这个定义就事论事的味道比较浓。

2. 美国会计学会的《会计基本理论公告》中下的定义是:“理论应该是包括一系列假设、概念和原则等构成特定领域研究的通用框架的一个有机体系。”这个定义同前者比较,大体上差不多。但指出了理论除原则形式外,还有假设、概念等形式,并强调是个有机体系。

总之,上述定义,着重从理论的存在形式及作用来给会计理论下定义,这同西方学者所存在的实用主义倾向和以有助于制定会计准则为目的而进行会计理论研究的这一动机有关。同时,它与逻辑学的定义原则的要求也不大适应。

(二) 国内

在国内,很难找出有专门给会计理论下定义的。下面是从有关的文章中所看到的几个定义。

1. “所谓理论是对某一特定事物或研究对象的系统认识。在会计领域,会计理论就是研究会计活动的普遍规律、基本原理和方法技术及其运用的知识体系。它来自会计实践,又高于实践,并且能够能动地指导实践。”^②

2. “作为理论,它应该是由一系列概念和原理组成的,系统化理性认识体系。……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。”^③

3.“所谓会计理论,指的是人类积累起来的关于会计实践的知识体系。”^④

往下再查,基本雷同,没有根本性的差别。国内这些会计理论定义同西方的定义的显著的不同点是:指出了会计理论是一种知识,也注意到会计理论的作用,这都是对的。存在的问题还是对会计理论的本质尚未做比较具体和深入的阐述,且作为定义不够规范化,有些地方文字的表述也欠简洁。

二、会计理论是人们对会计的理性认识

我们认为,理论和实践是哲学中认识论的一对非常重要的范畴。所谓认识论,是关于人类认识的来源、内容和发展过程的哲学学说。对它们所作的不同的回答构成了唯物论与唯心论两大阵营。根据马克思主义的唯物论认识论,理论是人们对实践的理性认识。因此,会计理论,不是从天上掉下来的,也不是盘古开天地就有的,更不是从娘胎里带来的,它同其他理论一样,来源于会计本身这一实践活动。这里顺便提到,毛泽东同志曾经把人类的实践活动归纳为三种,即:生产斗争实践、阶级斗争实践和科学实验。这种归纳方法是否恰当?现在有的人提出实践活动还有保护、恢复世界环境的实践等。会计这一实践活动是属于生产斗争实践,还是属于阶级斗争实践,还是二者兼而有之?这些都可以进行讨论。会计理论(对会计的理性认识)同会计实践活动的关系,按照我们的体会,主要表现为两个方面:

第一,一部人类产生和发展史就是人类实践的历史;同样一部会计的发展史,也是人类会计实践的历史。会计是人类的一项有目的的实践活动,是一种社会经济现象。人们在长期的会计实践中为了使其符合社会的需要,实现会计实践活动的目标(任何活动都有目标),于是就需要对会计进行认识(这里所讲的“认识”,是指“知识”和“学说”两者的结合,意思是关于会计的知

识和学说)。怎样认识会计?根据马克思主义的认识论,它是在会计实践的基础上,采取从感性认识到理性认识这两种形式来进行的,而且这两种形式缺一不可。前者是认识的初级阶段,所反映的是会计的现象,即人们对会计的感觉、知觉和表象。例如,人们凭着感觉、知觉和表象就比较容易地断定会计是“帐房先生”;是“一二三四五六七,一把算盘一支笔”。后者则是根据会计实践中的经验材料,即在感性认识的基础上,使人类的思维“机器”有米可“炊”,并运用概念、判断和推理等思维形式,使人们对会计的认识发展到高级阶段——理性认识阶段。如现在人们把会计说成是一个以提供财务信息为主的经济信息系统;或是将其表述为一种运用价值形式的管理活动(还不止这两种说法,原因后面再叙述,这里暂存不论),就是对会计这一事物的理性认识。当然,这种理性认识是否科学正确,还必须不断接受实践的检验。理性认识与感性认识的根本不同之处,就在于前者是一种人类借助于辩证思维把握到的关于事物的本质、全体及内部联系的认识。它以抽象性、间接性为特点,以事物的本质为内容,是人们认识上的一次质的“飞跃”。

第二,从对会计的感性认识发展到理性认识(认识必经的两个阶段),其认识的过程和任务并没有完成,理性认识还必须回到会计实践中去,这是认识运动中的第二次“飞跃”。这次飞跃主要也包括两层意思:一是对会计的理性认识必须不断接受会计实践的检验,会计实践最终要成为检验会计理性认识正确与否的唯一标准;二是人类没有无目的的认识,认识的目的完全是为了改造、保护客观世界。同样,人类对会计的认识,也是把用以指导会计实践作为归宿。根据会计的实际,理论对实践的指导作用主要表现为评价、解释、判别、指导、预测与改进会计实务,等等。这个第二次飞跃,又产生了“价值理性认识”,这将在下面再作比较具体的说明。

这样,我们可以从马克思主义唯物论的认识论角度得出会计理论的定义:是人类在长期会计实践的过程中,在取得感性认识的基础上,经过辩证的思维运动,所产生的关于会计的理性认识,即范畴、概念、观点的体系。它反过来又用于指导会计实践。

我们之所以对会计理论下这一定义,是想强调在会计理论的研究中必须注意如下几点:

1. “实践出真知”,会计实践过程是产生会计理论的基础。任何称得上是会计理论的东西,都可以从会计的实践中找出它的根源,不存在着“无源之水、无本之木”的会计理论。但它不等于否定或排斥学习间接经验和学习书本知识的必要性。于我们来说,是间接经验,是书本知识;于前人和别人来说,则是直接经验,是从直接经验中总结出来的理性认识。书本知识是十分重要的,我们必须十分注重书本知识的学习。当然,也不能“唯书”,只能“唯实”,书本知识也还要接受实践的不断检验。

2. 人类在延续,社会在前进,实践在发展。因此,人类的认识运动不可能一次完成,或永远停留在一个水平上。“实践、认识、再实践、再认识,这种形式循环往复以至无穷”,就是认识从简单到复杂、从低级到高级、从有限趋向于无限的全过程。会计的理论研究一步到位,永远正确,这仅是我们美好的愿望。相反,应根据会计实践的发展,不断地对会计进行再认识和提出新的认识,这才符合认识运动的规律。这里所讲的再认识,是指对以往的认识已被实践证明是错误的,应重新进行认识,或是认识不全面的应进行全面的认识;而所谓提出新的认识,是指在世界发展中,对以往未被认识的问题或是出现的新问题,需要我们进行新的认识。当然,再认识也是新的认识。正因为这样,人们才说:“理论是灰色的,生活之树常青”。

3. 任何人、任何“天才”,如果脱离会计的实践,都不可能获得对会计的真知。但这不等于说,实践着的人,其获得的真知程