

会计理论专题

阎达伍 著

中央广播电视大学出版社



会 计 理 论 专 题

· 阎达伍 著

·

中央广播电视大学出版社出版

新华书店北京发行所发行

一二〇一印刷厂印装

·

开本 787×1092 1/32 印张 6.25 千字 135

1985年7月第1版 1985年10月第1次印刷

印数 1—62,000

书号:4300·125 定价:1.10元

编者的话

中国会计学会1983年年会暨第二届理事会第一次会议提出：在较长时期内，我国会计理论研究的总课题是“创立具有中国特点的以讲求经济效益为中心的会计理论方法体系”。作者编写这本论著的目的之一，是试图通过对会计学中基本理论问题的阐述，为建立具有中国特点的会计理论方法体系作些探索。

会计学是一门古老而又年轻的科学，在其发展过程中，逐渐形成了一个由若干门学科组成的学科体系。我国目前采用的会计学科体系，脱胎于五十年代初期的苏联模式，实践证明它有不少缺点，需要进行改革。许多长期从事教学工作的专家、学者指出，现在设置的会计原理学科，不适合初学会计的人；理论部分过于抽象，实务部分又显得单薄，初修课中过多地涉及许多抽象的理论概念，违反了从感性到理性的认识规律。他们主张，把原理课中的理论部分抽出来予以充实、提高，单独设置《会计理论》课程，放在高年级讲授。这本论著就是为了满足大专院校财会专业高年级学生和研究生为学习《会计理论》课程而编写的。

为了能够培养出大批适应现代化管理要求的、精明能干的、富有开拓精神的高中级会计人才，需要努力提高会计人员的理论水平，帮助他们增长分析问题、解决问题的和创造性地进行思维的能力。《会计理论》这门课程试图对学习者有

所帮助。因此，这门课程既不是现有会计理论的简单重复，也不仅限于对原有会计原理课的深化和提高，而是本着“理论来源于实践、又服务于实践”的原则，针对当代会计工作中的重大理论问题，进行广泛、深入的探讨，按照作者对会计本质的认识，形成一种新的理论体系。这样做是否妥当，还有待于实践的检验，作者恳切希望多听到批评性的意见。

理论是对实践规律的理性认识。所谓会计理论，可以说是人类积累起来的关于会计实践的理性认识，它应当完整地、准确地回答如何认识会计工作和如何做好会计工作这样两方面的问题。这本论著就是本着这种精神安排的。本书共分八章，除第一章和第七章外，其余六章实际上是两大部分。第一部分主要阐述有关会计学的一些基本理论问题，解决如何正确地、科学地认识会计工作，包括二、三、四章；第二部分主要阐述与组织会计工作有关的一些理论问题，解决怎样做好会计工作，包括五、六、八章。当然，会计理论问题不仅是这一些，还有很多大的问题需要论述，作者准备进一步完善、充实这本论著，这方面也恳切期望读者提出的宝贵意见。

本书第七章“关于社会会计”由杨建一同志执笔，第八章“会计原则讨论述评”由钟伯江同志执笔。在编写本书过程中，王长乐、廖洪同志协助收集、编辑了大量参考资料。借本书出版之机，特向上述同志表示衷心的感谢！同时也向协助出版本书的中央广播电视大学的有关同志表示谢意。

作 者

1985年7月于北京

目 录

第一章 研究会计理论的重要意义·····	1
第一节 会计理论研究远远落后于会计实践·····	2
第二节 现有会计理论体系的缺陷·····	6
第三节 研究会计理论的重要意义·····	12
第二章 会计的本质、职能和作用·····	17
第一节 会计的本质、职能、作用不同论 点简介·····	19
第二节 会计的本质——一种管理活动·····	27
第三节 会计的职能和作用·····	41
第四节 “会计是一个信息系统”论浅析·····	53
第三章 会计与经济效益(益)·····	64
第一节 经济效益的实质·····	64
第二节 经济效益的分类·····	69
第三节 反映经济效益的指标及其评价·····	77
第四节 经济效益与会计的关系·····	82
第四章 价值管理与会计·····	86
第一节 价值管理的内容·····	87
第二节 价值管理的方法·····	91
第三节 社会主义经济中的价值管理体系·····	94
第四节 经济效益、价值管理与会计工作·····	100
第五章 会计管理的内容、任务和方法·····	108

第一节	会计管理的内容·····	109
第二节	会计管理的任务·····	112
第三节	会计管理的方法·····	115
第四节	财务活动与会计管理·····	118
第六章	会计管理工作的组织与改革·····	125
第一节	财会人员的劳动及其组织·····	126
第二节	现代化管理方法在会计管理中的应用··	129
第三节	会计管理工作的改革·····	132
第七章	关于社会会计·····	139
第一节	社会会计的产生·····	140
第二节	建立社会会计的理论依据·····	145
第三节	西方国家的社会会计简介·····	149
第四节	社会主义国家的社会会计简介·····	155
第五节	我国建立社会会计的有关问题·····	160
第八章	会计原则讨论述评·····	168
第一节	讨论概况·····	168
第二节	美国公认会计原则发展史考·····	173
第三节	几点总括看法·····	188
	* * *	
	结束语·····	194

第一章 研究会计理论的重要意义

党的十一届三中全会以后，我国的学术研究活动非常活跃，使人感到耳目一新的现象有两个：1.人们能够紧密结合不断发展变化的客观实际，研究新情况，探讨新问题，学习新知识，理论研究的广度和深度前进了一大步，在实际生活中显示了指导实践的重要作用；2.摆脱了长期束缚我国理论界的教条主义学风，力求从我国实际出发，以总结自己的经验为主，有选择地借鉴他人经验，走自己的道路。作者认为，这是两条很宝贵的经验，应当作为开设本课程的指导原则。

我国的会计理论研究起步晚，受干扰大，几经起伏，发展很不平衡，截至七十年代末，成果不是很多。1980年中国会计学会成立以后，才有了比较显著的进展。这几年，人们围绕着会计学中的一些基本理论问题，发表了许多富有创见性的意见，尽管还存在着很多分歧，但和五十、六十年代相比，认识上有了质的飞跃。特别令人高兴的是，在学术活动中，人们摆脱了传统观点的束缚，紧跟时代步伐，不断开拓新的研究领域，给会计科学带来了新的生机。这本论著主要反映近年来我国会计理论研究的成果。由于人们在许多重要问题的认识上还存在着重大分歧，这里着重介绍的又主要是作者提出或者是作者赞同的观点。

第一节 会计理论研究远远 落后于会计实践

现代会计是从原始的简单计量行为逐步发展起来的。从现有历史文献看，在人类社会发展的第一个时期，即蒙昧时代（美国研究原始社会的史学家摩尔根在《古代社会》一书中使用的术语，始于人类社会的产生，终于以弓箭发明为标志的高级阶段），人类既无必要也无可能产生计量行为。因为当时生产力极其低下，人类生活处于“以果实、坚果、根茎作为食物，”^①“冬则居营窟，夏则居橧巢，未有火化，食草木之实，鸟兽之肉，饮其血，茹其毛。”^②考古学家发现，人类社会进入第二个发展阶段，即野蛮时代（恩格斯认为这是人类学会牧畜业和农业的时期，上限为氏族制度的全盛，下限为原始公社的解体与阶级社会的形成），才有了简单的计量行为；最初是刻树、刻竹、刻骨为记（北京周口店龙骨山的山顶洞人，当时已能在他们制作的鹿角棒上刻写各种记号），^③以后发展为结绳记事（《周易·系辞下》有“上古结绳而治”的语句，英国皇家学会会员李约瑟在《中国科学技术史》一书中认为：“秘鲁人的结绳记事是最著名的”），在我国，再后又发展成为书契。据史书记载，书契

①恩格斯：《家庭、私有制和国家的起源》，《马克思恩格斯选集》第4卷第18页。

②《小戴记·礼运》。

③人们认为，这也是文字和数字的起源。

这种形式的计量行为有三个特点：（1）用文字记载，（2）采用刻记法，（3）有一定的规矩。《中国会计史稿》一书的作者认为，“书契”之称大约起源于我国原始公社制末期，初以记数为始，后以简册为断。^①

人类计量行为的产生和发展，是和生产力的提高，剩余产品的产生，生产和再生产之间有了明显的区别，以及生产产品除直接进行消费外还需要进行贮存、保管、分配等活动分不开的。在这种条件下，人们为了指导这些活动使之按照自身的需求进行，仅凭头脑和手指计算不敷用了，需要在自身之外寻求新的计算方式，而生产技术和生产工具的发展则为进行这种身外计算提供了可能。如结绳记事方法的产生就源于结网捕鱼这种生产活动，而书契则是在农业、畜牧业发展到较高水平，手工业有了较多的发展，金属冶炼业和交通运输业已出现的情况下产生的。在这个过程中，社会分工的发展和交换活动的产生与发展，对核算的产生和逐步完善起了重要影响。交换是产品所有权的转移，有收（得）有付（失），实质上是抽象劳动的比较和交换，因而在这一活动中，人们很容易形成比较得失的概念；即在反复的交换中，人们会自发地进行计量、计算，比较得失，并据以指导自身的交换活动使之处于较为有利的地位。史书说明，结绳记事和书契的出现，均与交换活动的发展密切相关；我国古书中就有“神农氏交易之发展，伏羲氏结绳记事之形成”的说法，以及把书契的出现与“祝融作市”联系在一起的论述。

^①郭道扬：《中国会计史稿》，第15页，《中国财政经济出版社》1982年版。

当代一些会计学家研究会计（包括簿记）的产生和发展，也十分重视商业和金融业的影响。美国著名会计学家里特尔顿教授认为，军事、政治与会计的发展没有多大关系，而商业、金融业的发展则与会计关系十分密切（参见《会计理论结构》一书）。

结论是：先有经济活动以及对其进行管理的客观需要，后有核算行为。人类进行核算是生产发展到一定阶段的产物；生产力有了提高，出现了剩余生产物，分配活动特别是交换活动的发展，使人们产生了身外计算、比较得失的迫切需要，而数量概念的出现和记录、计算手段的产生，则使这种需要变为可能。核算的动机是权衡得失，调整活动，使之更有利、更有效果（符合人们的主观要求）。因此，核算一开始就有能动性，它在维护核算主体的既得利益和扩大既得利益方面发挥着积极的作用。

尽管会计实践的原始形态可以追溯到人类社会的早期，但是会计著作和会计理论的出现却为时甚晚。我国有关会计的论述，除从春秋战国开始在一些名家的论著中有片断涉及外，第一部较系统地论及会计业务的资料是盛唐时期由李吉甫撰写的《元和国计簿》（公元807年）。《中国会计史稿》一书的作者认为，“唐代的‘国计簿’标志着我国会计核算与经济管理的新水平，是中式会计发展过程中的一个重要贡献。”如果从原始公社解体算起，有关会计业务的书面资料的出现，是在会计实践历经三千多年之后的事情。宋朝在中国官厅会计发展史中占有重要地位，这不仅由于当时有了“会计司”这样的机构和“四柱清册”记帐方法，更重要的是产生了系统描述官厅会计业务的书面资料——《会计录》。

《中国会计史稿》的作者认为这是“我国会计发展史上具有样板意义的会计著作。”

西方有关会计论著的出现为时更晚。一般认为，近代会计（以复式记帐法的产生为标志）的发源地为意大利。早在十三世纪末，借贷复式记帐法就在意大利的商业盛地佛罗伦斯市（Florence）产生，但全面系统描述簿记方法的论著则出现于十五世纪中叶。第一本印刷出版的论著为意大利僧侣陆基·巴其阿勒（Luca Pacioli）撰写的《算术、几何及比例概要》（出版于1494年，手抄本要早一些；另有一说，最先把复式记帐法写入书本的人是贝尼迪托·科脱鲁格里（Benedetto Cotrugli），成书于1458年，比巴氏的书要早36年）。从严格意义上讲，当时的会计还处于簿记阶段，只能称为“会计的原型”。十九世纪中叶英国产业革命完成后，资产负债表为公司法正式承认，会计循环实践和理论形成，全面论述从凭证、帐簿到报表的所谓描述会计循环的论著出现之后，才能称为真正意义上的会计理论的产生。此类著作出现于二十世纪初，公认的代表作有以下三本：①英人狄克西著《高等会计学》，1903年伦敦出版；②英人里斯尔著《会计学全书》，1903年爱丁堡出版；③英人毕克斯雷著《会计学》，1908年伦敦出版。由此看来，会计理论著作的形成距今不到一百年，它晚于原始计量行为的产生近四千年，会计理论落后于会计实践的情况可见一斑。

以借贷复式记帐原理和会计循环理论为标志的借贷会计，于本世纪初由日本传入我国。由于近百年来我国的经济沦为半封建半殖民地经济，会计工作的发展受到很大限制，实践中出现了所谓“西式簿记”和“中式簿记”并存的局

面，理论上始终未能形成独立的思想体系。可以说，直至新中国成立以前，我国一直未能出版有独立见解，反映我国会计实践的会计理论著作。新中国成立以后，虽然在五十年代中期和六十年代初出版了一些会计论著，但由于受外国框框的影响和教条主义学风的束缚，创见性的论著很少，多数是外国论著的中国化。近年来情况好了一些，但开拓性的研究还处于起步阶段。

第二节 现有会计理论体系的缺陷

国内外有影响的想法认为，十五世纪中复式记帐原理的产生标志着近代会计的形成，此后直至十九世纪六十年代，会计处于以记帐为主的簿记阶段。这一时期，会计理论主要是阐述复式记帐原理和帐簿组织结构。前者有所谓“借主贷主说”和再后的“拟人说”，后者则有德国人锡尔兹在其代表作《簿记》（1695年）一书中提出的“八类簿”。近代会计发展的第二阶段可以叫做会计形成阶段，即从簿记发展成为会计的阶段；主要标志是会计循环实务的形成和会计循环理论的出现。发达的资本主义国家，这个时期大体上是十九世纪二十年代至本世纪初。会计循环指的是传统会计中从填制凭证到编制报表的整个帐务处理程序，由于这种程序是顺序渐进、连续不断、反复循环的，故得此名。会计循环的主要内容是填证、记帐、编表，前两项早已有之，编表则是后来的事。故通常认为，资产负债表的正式编报是会计循环形成的标志，会计循环中其他程序的出现，均与编制会计报表有关。所谓会计循环理论，就是围绕着填制凭证、登记帐簿、

编制报表等实务，对有关的具体方法作“系统化”和“通用化”方面的研究；其中围绕着说明如何编制资产负债表的论著有典型意义，代表性的著作有赫尔曼·维梯·西蒙于1886年发表的有关资产负债表的论著和赫尔曼·雷母于1903年发表的《资产负债表论》。近代会计发展的第三阶段也可以称之为会计的深化和提高阶段，其主要标志是传统会计的帐务处理程序进一步向标准化、规范化、通用化和理论化的方向发展，与此同时，又逐步形成了主要服务于企业内部日常经营管理的成本会计理论与实务。这一阶段大约从二十世纪初开始，到第二次世界大战爆发为止。第四阶段是会计向生产技术、经营管理领域的深度、广度渗透的阶段。这个阶段，大体上是第二次世界大战以后至六十年代中后期，这是科学技术突飞猛进、知识更新速度加快、各门学科重新分化组合、交叉学科和边缘学科不断出现的时代。受社会政治、经济和技术环境的影响，这个时期无论是东方还是西方，所有经济发达国家的会计工作都发生了一系列重大变化：作为以外向服务为主的财务会计（即传统会计）继续沿着标准化、规范化、通用化和理论化的方向发展，不断充实和完善通用会计准则；与此同时，则在三十年代成本会计的基础上，紧密配合现代管理理论与实践的需要，逐步形成了以内向为主的管理会计体系，在充分发挥会计信息反馈作用的基础上，开拓了“服务经营、参与决策”的新领域，会计工作从传统的事后记帐、算帐、报帐，向事前的预测、优选、决策转化。第五个阶段我们不妨称为会计由微观管理向宏观管理的转化阶段，主要标志是会计社会咨询服务的广泛开展和社会会计的产生。上述第三个阶段的会计理论主要是研究成本计

算、成本控制和预算管理方法；第四阶段的会计理论研究则随着财务会计与管理会计两个分支发展，前者研究帐务处理程序和数据处理程序的标准化和规范化，后者则研究如何利用会计信息进行预测、决策的控制，以及数学模型在会计管理中的应用。第五个阶段的会计理论研究初步扭转了过去会计理论研究中长期存在的就方法论方法的倾向，开始注意把现代经济学和管理学理论，以及信息论、系统论、控制论与会计实务相结合，出现了向理论深度发展的趋向，但这仅仅是开始。

纵观近代会计和会计理论研究的发展历史，我们大体上可以形成如下的看法：近代会计发源于意大利，发展于英国，改进、提高于美国；在近五百年的岁月中，会计管理的内容、范围、职能、作用虽然发生了重大变化，但是人们的认识却远远落后于已经发展了的会计实践，有关会计的理论概念仍停留于本世纪初的水平。近代西方会计理论否认会计的管理职能，不承认会计是一种管理活动，贯穿于会计理论研究中的指导思想认为会计是“反映企业（单位）经营活动中能够用货币计量的各种经济信息即财务信息的方法或技术”，“会计学是一门探讨微观经济信息的提供方法（主要是探讨财务信息的提供方法）的科学。”这种会计理论有明显的缺点，表现在：

1. 整个会计理论研究局限于会计提供财务信息的方法这一侧面，而不是从现实财会工作的整体出发，因而财会工作的许多内容就得不到理论上的说明，无法纳入现有的会计理论体系。比如，根据我国社会制度的特点，在会计工作中如何正确处理价值与使用价值的关系，整体利益与局部利益、

长远利益与目前利益的关系，以及统一性与灵活性的关系，既是会计学中应当阐明的重大理论课题，又是在会计业务处理中需要具体落实的重要实际问题；尽管这些问题在实践中经常存在，相当尖锐，急待解决，但是按照现行的会计理论观点和体系，它们均不属于会计学研究之列。其它如财会管理体制和制度问题，财会工作的组织领导问题，财会人员的思想品质、职业道德。工作作风、工作方法问题，财会工作的法治问题以及财会工作的发展变化规律及其客观依据问题，都不能纳入现有的理论体系。

2. 只研究主体、不研究客体、人为地把主客体之间的有机联系割裂开，致使许多问题得不到本质的说明。比如就以“会计是提供财务信息的方法”这种立论而言，不研究财务活动本身有哪些特点和规律性，要把财务信息及其处理方法说清楚是不可能的。为什么长期以来，在会计理论研究中对一些纯方法性的问题说不清楚，主要是就方法论方法所致。

3. 只有会计反映方法的理论，而无会计监督方法的理论，这是现行会计理论研究中的一种片面症，这种状况的出现虽有其历史的社会政治、经济条件，但延续下来不做改动，对社会主义的财会工作已经产生十分不利的影响。

4. 把会计这种社会现象完全同其所处的社会政治、经济条件割裂开来，会计学的理论完全同经济学的理论脱钩，恐怕不符合客观事实，不用说更不符合马克思主义认识论的要求。会计与数学有密切的联系，但会计与数学毕竟不是一个范畴；不能认为早期会计同数学的分离才使会计形成一门独立的科学，也不能认为当代新兴会计科学的形成就是由于

数学向会计的渗透。

5. 就以纯方法而论，西方会计理论中有些论点能否成立，有不少方面都是值得进一步研究的。比如以所谓“会计假设”而言，这个命题能否成立就很值得商榷。从逻辑上说，假设是一种科学的思维形式，它是在人们已有知识的基础上，对在实践中观察和研究到的一些现象在理论上提出假定的解释，是对某种旧的理论或某个认识对象提出的一种新的尚待证明的思想或观点。显然，西方财务会计理论中提出的所谓会计假设不是指上述意义上的假设。会计假设指的是对“会计学（应为会计工作——引者注）领域里存在着某些尚未确知的事物，存在着某些现在还无法正面加以论证的事物”作出“合乎事理的推断。”^①具体内容一般包括确定会计主体（或称会计实体），确立继续经营的观点，使用货币计量（含币值不变假设），划分会计期间；另外也有把用原始成本计价、确定营业收入、实行收入和费用相配比的原则都视为会计假设的。这四个或七个方面是设计会计制度、组织会计工作应当遵循的一些基本要求，其所涉及的具体事项既不是尚未确知的事物，也不是无法加以正面论证的事物，而是客观上确确实实存在，人们如何对待和选择应用的问题，那么有没有假设的成份呢？从“假定如此”这种意义上看，只能说有的问题有，有的问题则没有。对于使用“假设”一词，西方会计学界也有人持反对态度。^②作者认为，

① 娄尔行等编著：《资本主义企业财务会计》第7页，中国财经出版社1984年版。

② 〔美〕西德尼·戴维森主编，娄尔行译，《现代会计手册——第一分册》第10页，中国财经出版社1982年出版。