

会计管理结构

——对中国会计理论建设的若干思考

KUAIJI
GUAN LI
JIE GOU

北京出版社

会计管理结构

——对中国会计理论建设的若干思考

阎达五 著

北京出版社

会计管理结构
——对中国会计理论建设的若干思考

阎达五 著

Kuaiji guanli jiegou
——Dui zhongguo kuai
ji lilun jianshe de
ruogan sikao

•

北京出版社出版
(北京北三环中路6号)
新华书店北京发行所发行
北京北苑印刷厂印刷

•

850×1168毫米 32开本 11.625印张 277000字

1990年12月第1版 1990年12月第1次印刷

印数 1—3,000

ISBN 7-200-01142-8/F·75

定 价：6.40元



作者像

作者简介

阎达五教授是我国著名的现代会计学家,是会计管理活动论的创始人之一。1929年生于山西省祁县。现任中国人民大学会计系系主任、博士研究生导师、中国会计学会副会长、中国成本研究会顾问、北京市人民政府专业顾问以及十多所高等院校的兼职教授。他还是《会计研究》、《会计学丛》的副主编,《会计文库》丛书、《会计理论探索》丛书的主编和《中国现代会计丛书》编辑委员会的负责人。主要专著有:《工业会计核算》(1956年)、《会计理论专题》(1985年)、《责任会计的理论与实践》(1987年)、《社会会计》(1989年)等。

前 言

我在高等学校从事会计教学工作的教龄几乎和人民共和国同龄。在40年的教师生涯中，我自认为至少有三分之一左右的时间是浪费掉了，另外的时间有一半是从事简单的脑力劳动，真正进行科学研究的时间不到三分之一，而且主要集中在1980年以后。这本集子所收集的文字就是我近10年来从事研究工作的部分成果，曾发表于各种报刊，它们从不同侧面反映了我对会计的认识，以及为从理论、方法、学科体系、课程内容和实践等方面进行改革所作的构思。我从事会计研究工作的宗旨是：运用科学的认识论方法，对会计这一社会现象进行历史的、现实的考察，在对现有会计理论学说和观点进行鉴别及扬弃的基础上，确立一种新的理论观点和框架结构，以改变数百年来形成的对会计的误解和世俗偏见，还其本来面目，使之更好地发挥应有的作用。

从一定意义上讲，理论是一种信念，是强有力的精神支柱。没有理论指导，人们的行为就会是盲目的、无序的、随机的、缺乏凝聚力的，很难产生建设性作用；理论的不当会导致实践的混乱，给社会生活带来灾难性的后果。这个道理对会计是完全适用的。长期以来，会计界一直存在着“重实务处理、轻理论研究”的情况，这固然与会计学是一门应用型科学这一性质有关，但是我认为，根本原因还在于对理论的重要作用认识不足，在人们的思想深处存在着一种“短期行为”。西方发达国家，由于商品经济的高度发展和自由竞争原则在社会经济

生活各个方面的普遍导入，一种无形的驱动力量迫使人们不得不重视会计这一职业，因而会计理论与方法在这些国家里得到了较快的发展。即便如此，西方发达国家的会计理论与会计实践之间仍存在着很不协调的情况，两者相互脱节和理论落后于实践的现象相当严重，这方面的例子俯拾皆是。比如在西方会计界，对有关会计实践的知识能否称之为科学，就一直存在着很不确定的认识。美国著名会计学家艾利克·L·柯勒在其编著的《会计辞典》中表达的看法是：“究竟会计是一种技术或是一种科学，或者兼有两种含意，迄今仍为未解决之问题，而事实上亦不需要及不能以定义解释之。”类似的观点在我国会计界也大有人在。这种情况表明：（1）人们对会计这一社会现象的认识还处于模糊状态，要变模糊性为确定性还需一段过程；（2）人们在研究问题时，对各种概念的使用存在着相当混乱的现象，例如对会计工作和会计学不加区分、将技术与科学作为两个对立的观念使用以及将知识与科学相混淆等等；（3）理论研究的滞后性在很大程度上削弱了自身的价值。由于受各种因素的制约，从总体上看我国会计实务的发展远未达到西方发达国家的水平，会计理论的研究也处于相对落后状态；在我国有不少人是以自然经济和产品经济的眼光来看待会计工作的，理论研究基本上属于描述型和摹仿型，很难发挥指导实践的积极作用。

改革开放以来的10年，我们的国家发生了一系列重大的变化。在经济上，人民生活开始向小康水准过渡；在政治上，已建立起渐趋完善的民主法制制度；在文化上，则从长期封闭禁锢向开放型的、吸取世界文化优秀成果以丰富中国文化的模式过渡。会计界自然也不会例外，近10年来会计理论与会计实践发展的深度、广度与速度是中国历史上任何一个时期都无法比拟的。在1980年元月中国会计学会成立大会上，我和杨纪琬教

授共同提出了“会计的本质是一种管理活动”的观点，并使用了“会计管理”这个概念，当时的目的是为了寻找牵一发而动全身的理论研究突破口，摆脱苏联那套僵化的教条主义的理论范式，改变长期以来会计理论与实践严重脱节的状况，并希望由此推动、加强我国会计实践。在此之后，我又分别从会计管理与经济效益的关系、会计管理与价值管理的关系、会计管理与财务管理的关系等方面作了进一步的论证和阐述。按我的认识，人类讲求经济效益是会计发展的基本动力，也是会计工作的基本目标；而讲求经济效益的过程与结果则是会计管理的内容；会计管理方法既体现了主体目标的要求，又反映了客体对象的特征，所以管理方法的发展实质是主体与客体特征的内在统一。在国内把上述有关观点之综合称之为“会计管理活动论”。1983年，中国会计学会提出了“创立具有中国特色的以讲求经济效益为中心的会计理论方法体系”的总课题，现在看来“会计管理活动论”与这个总课题的目标是完全一致的。

从1986年开始，我把研究的重点转移到会计管理的机制与会计管理的原理方面，并有意识地兼顾到不同理论层次和不同方面的问题，以期摆脱旷日持久的概念之争，在已有成果之基础上进一步使有关概念及方法逐步趋于体系化、规范化和现实化，把会计理论的探索与争论推向深层结构。在这本集子中收集了一部分这方面的文章，如会计管理循环、会计结构、会计规范体系、责任会计、会计原则、电算化会计、教育成本等等。作为一种建设性的理论探索，其中某些论点或论述可能存在着不足之处，甚至纰缪，而且就总体来看，距系统完整的会计管理理论体系还有一定距离。但本书把这方面的内容集中起来，提出了一个研究性的结构并初步搭起了理论体系的框架结构，这对于那些在会计理论领域辛勤工作的学界同仁及那些关心会计管理理论和实践发展的人来说还是有益的。根据我这些

年来研究的体会，有两种思维模式很容易把研究工作导入歧途：一是把唯物主义当作一种“唯客体主义”的模式来思考问题，即把会计的规律性简单归结为会计对象的特征，忽视或是回避了管理主体的决定性作用；另一种思维模式是以“会计工具论”为出发点，片面强调某些按目标要求具体展开的会计原则，如群众性、民主性等等，忽视或是回避了这些原则的可操作性。事实上，会计管理工作是一个双向互动的过程，管理主体提出目标和任务，管理客体的特征制约了管理方法，而管理评价标准即会计原则应体现出主体与客体双向运动内在统一的要求。

作为一名会计教育工作者，多年来我一直对会计教育方法的改革及会计学科体系的建设抱有浓厚的兴趣，对后一个问题应注意到这样两点：一是学科体系必须与课程设置相区别，会计学科体系是相对稳定的，它比较容易取得一致意见，学科体系是课程设置的基础，但在具体安排时尚须考虑到具体培养目标、培养对象的特点，以及课时安排和师资力量等等，所以不应把两者混为一谈，使学科体系的建设难以取得一致的看法。二是会计学科体系与会计工作分类具有十分密切的关系，前者是后者的基础，但后者还要考虑会计教育的特殊要求。按我的看法，会计工作应分为宏观会计与微观会计两大领域，微观会计又进一步分为盈利组织会计与非盈利组织会计两种，盈利组织会计应包括责任会计、对外报告会计与预测决策会计三个部分，至于国际会计，它兼有宏观与微观特点，应独立成一个部分。显而易见，这种会计的划分方法为学科体系的建设提供了必不可少的依据，尽管两者不能等同视之。

本书共收进29篇文章，这些文章涉及到很多方面的问题，故难以按照严格的体系归类。为了便于读者理解，有关文章是按如下顺序排列的：第一部分（1—11）主要论述会计及会计

科学的基本问题；第二部分（12—15）是会计管理理论的结构和会计管理机制；第三部分（16—23）是会计管理的新领域，包括社会会计和责任会计等；第四部分（24—29）是会计管理原理与实际工作不同侧面的关系，另外还包括我在日本讲学时的摘译稿。此外，还应说明的是，本书中有几篇文章是与我的博士生陈亚民同志合作完成的，其中《会计管理理论的框架结构》一文是在我的指导下，由陈亚民同志执笔完成的，考虑到这篇文章有助于读者理解会计管理各个范畴之间的相互联系，所以把该文也收进了这本集子。凡是我与其它同志合作的文章，均在篇末作了说明。

谨对热情肯定此书、并促成其出版的北京出版社政治理论编辑室的同志们，以及在有关资料的收集、整理过程中做了大量具体工作的陈亚民、庄恩岳、王海滨等同志，表示诚挚的谢意。

作者

1989年10月于北京

目 录

前 言	(1)
新形势下会计工作和会计科学面临的新课题	(1)
开展我国会计理论研究的几点意见	
——兼论会计学的科学属性	(30)
马克思的价值学说与会计理论建设	
——纪念马克思逝世100周年	(46)
论“会计管理”	(57)
经济效果与会计理论建设	(71)
从经济效果角度对会计和会计职能的重新认识	(85)
会计管理是一种价值运动的管理	
——为纪念中华人民共和国成立35周年而	
作	(94)
浅析“会计是一个信息系统”	
——为纪念建国35周年而作	(104)
建立中国式会计理论方法体系之我见	(114)
论会计学科体系的改革	(126)
成绩、问题、展望	
——评3年来我国会计理论的研讨	(136)
会计管理理论的框架结构	(151)
论会计管理循环	(162)
论会计工作的规范场	(174)
制订我国会计原则若干问题的思考	(187)

论会计改革的指导思想

- 学习社会主义初级阶段理论的一点体会……………(198)
- 企业会计改革与内部责任会计……………(206)
- 承包经营·责任会计·内部银行……………(215)
- 责任会计单独成科刍议……………(227)
- 会计要向社会簿记方向转化……………(240)
- 谈谈“社会会计”的若干理论问题……………(241)
- 社会会计
 - 一门以国家为主体的会计新学科……………(250)
 - 教育成本研究……………(259)
 - 效益、经营、管理和法治……………(295)
 - 怎样把工业公司办成经济实体……………(315)
 - 学习《会计法》的一些体会……………(326)
 - 对会计工作电算化的几点看法……………(342)
 - 论经济管理改革和企业财务自理……………(346)
 - 关于中国的会计制度……………(359)

新形势下会计工作和会计科学面临的新课题

粉碎“四人帮”以后，特别是党的十一届三中全会以来，我国的政治经济生活发生了许多重大变化，我们的国家进入了一个新的历史发展时期。在这个新的历史时期，新情况、新事物、新问题层出不穷。面对这种变化，我们做经济工作和财会工作的同志，包括各级领导同志，都需要重新学习，了解新情况，学习新知识，研究新问题，使我们的思想认识（包括理论修养）、业务能力、工作方法、甚至于办事程序，都能够有一个比较大的转变，以适应新时期对我们提出的新要求。本着这个精神，我想讲讲在新的历史条件下会计工作和会计科学面临的新课题。

一、新的形势对会计工作、会计科学提出的新要求

大家都有这样的感觉：党的十一届三中全会以来，我国政治经济生活发生的变化是很大的。有的同志认为，这次变化的速度之快、范围之广、影响之深，除了解放时的变化外，恐怕再没有任何一次变化可以与之相比拟。我觉得这种看法是有道理的。因为这次变化要求我们重新认识31年来革命和建设的实践，进一步深刻理解马克思主义哲学、政治经济学和科学社会主义理论中提出的许多重要论点，需要进一步探索马克思主义

普遍原理在新的历史条件下如何与我国建设实践相结合的问题，或者正如有的同志所说的，要研究社会主义建设时期的马克思主义。很明显，这样的变化是非常重要的、非常深刻的。对我们一般同志来说，适应这种变化是有一定的困难，因为习惯势力、传统思想根深蒂固。但是，这种变化是“不可阻挡的潮流”，必须进行，必须完成。

近3年来的变化是很大的，很多的。但具体说究竟有那一些变化呢？这是需要通过总结上升到理论加以深刻认识的，需要理论界认真研究。最近，六中全会通过了“若干历史问题的决议”，对三中全会后近三年来我们在经济工作中取得的成绩作了总结。根据决议的精神，我根据自己生活、工作中接触到的情况，谈一点感受。三中全会以来，我国的变化择其要者而言，是否可以说有以下三方面：

（一）在理论、思想方面。从认识论的角度看，我们在逐步恢复马克思主义的认识论，即辩证唯物论，“从实际出发，实事求是”，“相互联系地、发展地、全面地”看问题的原则正在贯彻。建国以来，我们在工作中取得的成绩和受到的挫折，不论那个方面、那一级或那个地方，从指导思想上看，都和这个原则遵守的好坏直接有关。

（二）在政治生活方面。从政权建设的角度看，我们正在扩大社会主义民主，加强社会主义法制，努力肃清几千年来封建思想的影响和“四人帮”推行的极“左”路线的流毒，调整民主与集中、“长官意志”与依法办事的关系，把权与法的关系建立在马克思主义的基础上。这个变革也是很深刻的，从某种意义上说，同样涉及到千家万户。实现这个变革，阻力也很大，很不易，但必须实现，否则我们的国家就不会兴旺发达。这个变革从实质上说，就是重新调整上层建筑和经济基础的关系，对掌权者来说，就是要真正按客观规律办事，按人民的意

志办事，按我国的国情办事。如果说以调整为中心的话，这也是一项非常重要的调整。

（三）在经济制度方面。具体变化很多，大家感受最深。但总起来看，是否是这样一个问题：即重新调整现存的生产力与生产关系之间的关系，核心仍是解决所有制与现存生产力不相适应的问题。但这次变革与过去不同，说的明确一点，重点解决所有制超越当前生产力的问题。生产关系落后于生产力，会影响生产的发展，生产关系超越了生产力，同样也会影响生产的发展，超过或者不及都不行，要结合。在这个问题上，仔细分析，理论界的看法不完全一致。我的看法是，我们应该在确保社会主义所有制（全民和集体）这个大前提下，对所有制中的某些环节适当加以调整，即把所有制中过“左”的东西纠正过来，以调动各方面的积极性，促进生产力的发展，不应该也没有必要一般地改变所有制，特别是全民所有制。

在上述三个方面的变化中，有的是带有恢复性的，也有的是具有创新的性质。这三方面的变化，涉及到各行各业，对每个人的思想、工作、生活都有影响。我觉得，我们认识新形势，不能离开这三条，在新形势下搞好经济工作，也不能离开这三条。当然如何具体论述、认识，还要进一步研究。但不管怎么样，我们思想上总得有个条条，否则就会成为“盲人骑瞎马，夜半临深池”。

会计工作是经济工作中一个非常重要的部分，离开会计讲经济管理是不可思议的。因此，对我们来说，要深入研究、了解、总结上述第三方面的变化，深入研究经济生活方面的变化对会计工作和会计科学提出了一些什么样的要求。

建国以来，我们在工、农、商、交各条战线，曾不停顿地搞了所有制的变革，其中包括所有制的升级和管理权与所有权的“统一”两个方面。这个搞法的指导思想，实质上就是想很

快取消商品经济，尽快搞成马克思、恩格斯所讲的高级阶段的共产主义，即由社会统一组织、统一领导、统一管理的“完全计划经济”。现在看来，这样的想法和做法是脱离现实的，不是从实际出发。经过3年的研究、讨论，现在已经肯定了“我国现阶段社会主义经济是生产资料公有制占优势、多种经济成份并存的商品经济”，或者说是“社会主义有计划的商品经济。”不管怎么表述，既肯定了商品经济，那么从所有制上说，就必须：1）要允许多种经济成份并存，2）要使所有权和管理权分离；从管理制度上说，就必须实行计划调节与市场调节相结合，实行统一领导与相对独立经营相结合，实行经营成果与经济利益相结合。但是要这样做问题就来了。从人类社会的发展史上看，人们比较熟习的是自由竞争的资本主义商品经济，对在公有制条件下，在计划经济指导下搞商品经济，可以说基本上没有经验。苏联的模式特别是早期的，实际上是不承认商品经济的集中计划经济。实践证明，资本主义的商品经济和苏联早期的集中计划经济，都存在着致命的弱点。进入50年代特别是60年代以后，苏东国家先后对经济制度进行了改革。我们不能照搬人家的现成模式（何况现在还没有这种现成模式），我们要走自己的路，有自己的特色。因此，如何把计划经济和商品经济结合得很好，使之真正起到相互补充、相互促进的作用，别人的经验可以借鉴，但最根本的还要靠我们自己，通过实践逐步摸索、解决。

根据31年来的实践和国外的经验，要真正把社会主义的经济活动组织好，关键在于把计划调节（行政手段、统一领导、充分发挥有计划按比例规律的作用）与市场调节（经济手段、分权管理、充分利用价值规律）关系处理好，找到两者最优的结合点，即既不妨碍统筹规划、综合平衡，又不妨碍企业和各级经济组织的积极性；按现在流行的说法，就是要做到在加强

宏观经济计划指导的同时，要进一步把微观经济搞活。我认为，我们的整个经济改革应该围绕着如何正确处理这个问题来做文章，包括目前“八字”方针的贯彻也应该围绕着这个中心转。就以当前提出的“以调整为中心”而言，调整，当然首先是调整国民经济各部门的不协调的比例，但实际上也是在调整我们过去的计划管理工作。我的想法是，要使调整工作很快见效，并使调整成果得到巩固，避免先调后乱，时过境迁，旧病复发，就不能单纯在投资安排上打转转了。关键要改革现行的计划管理制度，即把应该通过计划管理的要真正管好，使之建立在真实、可靠、科学、合理的基础上，只有有了科学的预测，才能进行正确的决策，真正实现全局性的综合平衡。其次，也要调整计划面过宽、过死的做法，既要有所为，更要有所不为，眉毛胡子一把抓的方法不符合辩证法，管多了就管不了，管不了又要硬管，最后只能搞形式主义、官僚主义、瞎指挥。从这个意义上讲，调整也是改革，也是在找最优的结合点。根据这个想法，同时根据近3年来的改革实践以及国务院有关部门关于进一步改革我国经济管理体制的一些设想，我把我国经济制度方面已经和将要发生（预测性质）的变化归为以下几点：

1. 我国的整个经济生活将按照商品经济的原则进行改组，即在各种经济活动中要维护所有者的经济利益，严格遵守等价交换的原则，通过交换要发生产品物资所有权或管理权的转移。

2. 在一切经济活动中，将把取得最优经济效果放在首位。经济效果的大小将成为经济工作中衡量好坏、区分优劣、判断是非的基本准则。当然，这中间有个正确处理价值与使用价值的关系，以及与之相联系的整体利益和局部利益、长远利益和目前利益的关系。