

• 立信会计出版社

LOUERXING ZHU

娄尔行 • 著

INQUIRIES IN ACCOUNTING

AND
AUDITING
THEORY

会计审计
理论探索

IN KUAJI CHUBANSHE • LIXIN KUAJI CHUBANSHE •



会计审计理论探索

娄尔行 著

立信会计出版社

中央财经大学图书馆

429992

7231.6/224

(沪)新登字 304 号

会计审计理论探索

姜尔行 著

立信会计出版社出版发行

(上海中山西路 2230 号)

邮政编码 200233

新华书店经销

立信会计常熟市印刷联营厂印刷

开本 850×1168 毫米 1/32 印张 13.5 插页 4 字数 338,000

1993 年 12 月第 1 版 1993 年 12 月第 1 次印刷

印数 1—3,000

ISBN 7-5429-0135-4/F·0131

定价: 28.00 元



要 廟 約

前 言

这是一本从我历年的著述中选录的会计、审计论文集，共三十篇。本书目录把这三十篇就其性质大体相同者分成五个部分，各部分之间以空行间隔。这样，就可将全书文章分成五组，这就是：会计理论、审计理论、中外比较会计、会计审计教学以及有关会计的国际会议述评等。但这五组的标题并未在目录中明白列出。这是因为这种分组是粗略的、不严格的；而且文章性质大体相同云云，仅就其主要方面而言，不能排斥其他不同的分组。分组的目的是，只是作为检索的一种参考。

时代在前进，经济环境在演变，会计审计业务在发展。适应新经济环境的需要，势必会产生新的会计、审计方法和理论。一些崭新的问题，需要从头加以认识，在理论上加以说明。一些过去认为比较成熟的理论，有的需要根据新的情况加以补充或修改；有的已肯定与时代相悖，但从学科历史发展的角度，似仍有其参考的用处。总之，面临新的需要，除创新而外，对现有的会计、审计理论，有必要认真地再探索、再认识。在这个意义上，本书有关论述，还要接受会计、审计实践的再检验。

各篇文章在收入本书时，我都从头至尾校阅了一遍，除个别地方作了文字修饰，两篇作了删简外，各文俱是原稿，以存其真。校阅之余，觉得有必要指出，我国自实行改革开放以来，经济政策已经作了多次重大的调整和变革。举其大者而言，经济模式从单一的计划经济，改为计划经济与市场经济相结合，改为计划经济为主、市场调节为辅，也就是有计划的商品经济，直到现在的

社会主义市场经济。我国经济随着改革步伐的加速而突飞猛进，现在已经跨上了一条快速发展的康庄大道。经济模式的更迭，在理论上是很大的跨越，为人民所拥戴。但在改革的每一阶段出现以前，无从预见。本书各文大都是就我当时在教学和科研中接触到的问题，或从事其他有关会计的工作时有所感受、有所议论，或有所记述的记录。其中某些观点、某些文句，衡之现在的形势，难免不尽符合，我均未作删改。某些地方容或在反映我国会计、审计发展的历史上，可供读者参考。

按照一些友好的建议，我曾回顾治学的过程，撰写了“我走过的道路”一文，现予辑录，缀于书后代跋。

我的博士研究生孙铮和张鸣两位为我分劳，进行了初选、校阅、订正及其他事务性工作，耗用了他们不少宝贵时间。立信会计图书用品社的欧阳仲华同志、朱肖鼎同志和秦文君同志详细审阅了各文，并提出了许多有益的意见。对他们给予的帮助，谨此致谢。

姜尔行

1992年9月

目 录

建立我国会计理论体系的设想	1
研究我国会计理论和会计准则，促进会计实践	17
会计的涵义和内容	36
会计的职能和作用	44
确保合理分配是会计的一项职能	49
关于会计要素的若干思考	
——读《中华人民共和国会计准则(草案)提纲(讨论稿)》	61
界定成本、费用、收入、支出、收益、损失等会计名词	
的涵义	71
试论帐户的实质和帐户的分类	77
试论成本计算原则	93
物价变动会计的理论基础和模式选择	104
新兴的增值表	
——资本主义企业会计的一个动向	122
三式记帐法的探索	133
经济核算的实质和加强经济核算的几个问题	146
试论审计的本质	157
试论管理审计	174
试论经济效益审计	184
如何解决因会计和审计准则不同而带来的问题	198

社会经济制度对会计的影响	
——中美比较会计研究报告之一·····	203
会计的任务、假设、概念和原则	
——中美比较会计研究报告之二·····	219
中美会计的资金和利润报表比较	
——中美比较会计研究报告之三·····	240
会计与社会的关系	
——中美比较会计研究报告之四·····	274
中外会计准则的比较研究·····	281
立志改革,开创高等院校会计教学新局面·····	308
努力发展我国会计教育事业	
——回顾三十五年来上海财经学院会计教育工作的历程·····	320
编写《基础会计》的若干问题·····	328
试论培养高质量的审计专门人才·····	340
讲求经济效益是大学会计改革的方向·····	348
协调会计准则的一场国际争论	
——记联合国国际会计和报告准则政府间专家工作组第一届会议·····	352
国际会计新动向	
——记联合国国际会计和报告准则政府间专家工作组第二届会议·····	364
记联合国召开的计划经济国家特区经济问题国际研讨会·····	376
我走过的道路(代跋)·····	383
本书著者英文著述文章目录·····	424

建立我国会计理论体系的设想

实现四个现代化，是我国人民迫切的愿望，也是正在为之朝夕奋斗的目标。在向这一宏伟目标进军的过程中，我国会计工作者，包括从事会计实际工作、从事会计理论研究以及从事会计教学的各方面人士，都面临着会计怎样更好地为四化服务的问题，也就是会计学术怎样发展的问题。笔者认为，要解决这个问题，根本之图，是要进行会计理论建设，要逐步地建立起适合我国政治经济特点的会计理论体系。

会计理论建设，当然不能期望一蹴而成，而建立会计理论体系，尤非一朝一夕之事。本文拟主要就我国会计理论体系的构成内容提出一些设想，以就正于关心会计问题的同志。倘如这些设想，或其中的一部分可以成立的话，那末会计学术研究就有一个比较明确的方向。这种讨论显然是有利于会计这门学科的发展的。笔者对文内我国会计理论体系的某些实质性内容虽有一些肤浅的、萌芽性的、极不成熟的构思，深入地论述这些内容则显然不是一篇短文所能容蓄，会当另文探讨。一个基本的想法就是提出问题可以开解决问题之端，并愿以此作为引玉之砖。

一

会计是会计学和会计工作的统一，也就是会计理论和会计实践的统一。会计工作，就其最原始的雏型来说，远在印度太古公社的时代^①就已存在了。在我国，据史书记载，可以远溯到三千

多年以前的西周时代。②它具有漫长的发展历史。至于会计学，论者一般以1494年意大利人卢卡·巴其阿勒(Luca Pacioli)的著述《算术、几何、比与比例概要》(Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita)③为其嚆矢，迄今也有将近五百年的历史了。

会计有没有理论？在有些人看来，社会科学领域里的理论，是解决思想意识形态的重大问题的，是治国兴邦的经纶大计。会计，“一本帐簿、一把算盘、一枝笔”，记帐、算帐、报帐而已，谈不上什么理论，何登理论大雅之堂，其实不然。会计工作是一种社会实践，而任何一种社会实践，既然有它发展的历史，有它存在的必要，则必有进行这种实践的指导思想。就其发展的历史来说，有成功的经验，有失败的教训。把经验和教训总结起来，可为指导今后实践的借鉴。就其现时的任务来说，有不同的情况要适应，有崭新的问题要解决，于是探索新的途径，试验新的方法，要扬长避短，要去芜存菁，要弃劣从优，从而概括出客观的而不是臆造的、逻辑的而不是武断的、合乎事物运动规律的而不是背离实际的理性认识。这就是我们称之为会计理论的东西。换言之，会计理论是会计实践的抽象，是上升到理性高度的抽象。存在决定意识。实践是检验真理的唯一标准。同样道理，会计理论来自会计实践，来自具体的会计工作，它不断地从实践中产生、完善和发展。同时它又反过来指导会计实践，服务于会计实践，使具体的会计工作能够产生应有的效果。

我们不仅要有个别的会计理论，例如资金会计的理论和成本会计的理论，而资金会计的理论中又有财产物资计价的理论、折旧的理论，等等。我们还要有会计理论体系。会计理论体系是合个别会计理论而成的。但是会计理论体系绝非个别会计理论的简单的合成。把彼此不相关连的甚至互有抵触的个别理论放在一起，绝对构不成会计理论体系。构成会计理论体系，至少要满足三个

条件。

(1) 浑然一体。这就是说，会计理论体系的内容，应当不拘一隅，完整地理论上解释整个会计领域中的所有问题，或至少是所有的主要问题。

(2) 协调一致。这就是说，会计理论体系的内容，应当前后呼应，一以贯之，理论上的说明，应当协调一致地而不是自相矛盾地解答整个会计领域中的所有问题，或至少是所有的主要问题。

(3) 首尾一统。这就是说，会计理论体系的内容，应当能够有系统地而不是杂乱无章地解释整个会计领域中的所有问题，或至少是所有的主要问题。

试以西方(包括日本，下同)会计理论为例。无论从历史嬗变来看，或者从六十、七十年代的当时现状来看，都存在着业主权说(proprietorship theory)和个体说(entity theory)两种会计理论体系。不管哪种体系，对种种会计现象的解释都至少具备以上三个条件。这同时又说明了，只要能够说明和指导实践，言之成理，同一个时代可以存在一个以上的理论体系。不同的理论体系，我们不妨称之为不同的学派或流派。

而我们的任务是建立我国的会计理论体系。要具有我国的特色，适应我国经济建设的需要。和国外的会计理论相比较，其中包括苏联和东欧国家如南斯拉夫的以及和西方的会计理论相比较，应该既有它的共性，又有它的特性。

特性何在？第一，我国是社会主义国家。每个社会主义国家的经济建设模式，不尽相同。因此，我国的会计理论体系，应能指引会计实践更好地为中国式的社会主义经济建设服务。第二，我国正在进行四化建设，正在进行经济体制的改革。与此相适应，我国的会计理论体系，应能符合四化建设的需要，应能反映我国经济管理体制的特色。第三，我国有建国三十一年来会计工

作的经验和教训，这些经验和教训在我国的会计理论体系中应当有所反映。

应当承认，会计这门学科在我国，虽不算一门年青的学科，但成熟程度是不够的。主要表现在不少会计问题，或者在理论上还存在空白点，或者还没有在理论上令人信服地得到解决。我国高等院校会计专业的教材、教学计划还大体在五十年代的水平上徘徊。实际的会计工作，尽管存在一批做得很出色、成绩卓著的单位，而经过十年动乱，还没有恢复到原有水平的单位，又复不少。为了实现四化建设，迫切需要迅速改变会计教育和会计实际工作落后于形势的现状，迫切需要有一批能干称职的会计实际工作者、理论工作者和教学工作者成长起来。建立我国的会计理论体系，应是当务之急了。

会计理论体系绝不是一成不变的。时代在前进，形势在发展，事物在运动。理论要有生命力，就得不断吸取新的养料，注入新的血液，同时扬弃过时了的、不再合用的成份。会计理论自然也不例外。

二

会计理论旨在科学地解答会计领域里的各种问题。纵观我国高等财经院校会计专业的教学计划和各门教材，会计理论并未占据它应有的地位；如果有所论述，也是零星地分散在各门课程中讲授的。现有的《会计原理》课程，它所涉及的会计理论，无论从广度或深度来看，似均与名称不当，似以改称初级会计学或会计基础知识较为贴切。培养高级会计专业人才，似应在高年级专设会计理论课程，集中地系统地从理论上就各种会计问题进行探讨。

兹分八个方面，设想我国会计理论体系的构成内容如下。

1. 会计的对象、任务和方法

会计的对象、任务和方法是解放三十多年来会计理论方面讨论得最多的一个问题。而在解放以前，它并未受到会计学术界的重视。这看来是解放初期引进苏联会计理论、会计教学中全盘照搬苏联模式的结果。

讨论得最多，问题是否解决了呢？笔者认为还没有。主要是因为，我国的经济管理体制长期因袭苏联四十年代的模式，管理经济用行政办法多于用经济办法，束缚企业的自主权过多。因而即便在以往长时期讨论中引出的科学结论，也有在经济体系改革的新条件下重新加以检验的必要。更何况经济体制的改革决非已经定局，还会有所发展，有所前进。

怎么从理论上概括会计的对象呢？到目前为止，有三种代表性的提法：

(1) “在企业、事业、机关等单位中能够用货币表现的社会主义再生产过程以及社会主义财产”；④

(2) 以货币表现的“企业、机关、事业单位或其他经济组织的经济活动或预算执行过程及其结果”；⑤

(3) “社会主义会计的对象是资金运动。具体到企业，是经营资金运动”，⑥ 或者，表述为“社会主义再生产过程中的资金运动”。⑦

以上三种认识，哪一种最符合客观实际呢？这三种提法，尽管有分歧，但至少有一个共同点，即认为会计学研究的对象和会计工作的对象是一致的。另一种观点，则以为这三种概括，说的都是会计工作的对象，而会计学则研究会计方法及其组织的规律性。究竟两种观点孰是？同时，上述会计学研究的对象是否全面呢？是否仅此而已呢？这都需要得到比较明确的解答。

对会计任务的认识，学术界比较一致。认为一是反映，二是监督。近年来，由于管理现代化的普遍受到重视，有人主张加一

条：“参与决策”。认为在推广和运用管理会计的情况下，尤其需要在理论上论证并赋予会计以新的任务。那末到底会计的任务是两条还是三条，甚至还存在第四、第五条呢？

对象和任务决定方法。自从解放初期苏联马卡洛夫的《簿记核算原理》^⑧传入我国以来，会计核算由一套方法(如设置帐户、复式记帐…等)构成的说法，一直沿用至今。作为反映手段的这套方法，似不能认为定论，还可以加以评议。1962年则又在会计核算方法之外，增添了会计分析方法和会计检查方法。^⑨分析和检查各有什么会计专用的方法，则至今还未很好回答。再进一步，会计的内涵，是否可以核算、分析、检查包罗一切？这个问题，即便不考虑管理会计，也是值得进一步深究的。而实施管理会计，这个说法看来更加不能岿然不动了。

通过相当长时期实践经验的积累，时至今日，财务会计已经形成了一个相当定型了的会计方法的模式。其最基本的模式就是：凭证→帐户(帐簿)→报表。躯干之外，当然还有许多枝蔓。躯干和枝蔓，加上会计处理程序，就是我们习惯地称之为会计核算形式的东西。会计核算形式的构成，以及各种形式适用性的原理，均有待探索。

管理会计方面，有没有会计方法的模式？如果有的话，管理会计方法的模式如何？它和财务会计方法模式之间，又存在着怎样的相互关系？这些也是会计理论应予回答的问题。

2. 会计的属性

这是我国解放三十多年以来，会计理论领域里有较多议论的重大问题之一。有几个问题需要从理论上很好地予以回答。

会计作为一门学科，会计之有科学性是无人怀疑的。但是究竟怎样正确地、完整地表述会计的科学性？这个问题需要我们进一步研究。特别是会计是不是一门科学？是不是一门独立的科学？如果是一门科学，它又是什么性质的科学？有人说，“会计

是生产力”，^⑩会计学是研究生产力的，属于生产力经济学。有人说，它属于经济科学，而技术性很强，是经济技术学，或介于社会科学与技术科学之间的“边缘科学”。又有人说，它是经营管理学的一个分支。这些都有待充分的论证。

会计阶级性和技术性的命题，五十年代初期就提出来了，但未展开充分的论争。一方面，认为会计建立在数学定律基础之上，“它只是文字和数量相结合的应用技术”。^⑪另一方面，则强调会计“绝不是单纯的计算技术”，在阶级社会里总是“为统治阶级所掌握”，按“统治阶级的意志和利益来运用”，并为它服务，具有鲜明的阶级性。^⑫

六十年代初期，出现了“会计不但有一定的技术性，而且还有阶级性”的论点。^⑬然而，从五十年代初到七十年代中期，特别包括十年动乱时期，长期地居统治地位是“鲜明阶级性”的观点，从而产生并存在着社会主义会计和资本主义会计的说法。近年以来，在党的解放思想号召之下，学术论坛上思想活跃起来了，但这个重大理论问题远未解决。有人主张会计是管理经济的方法或工具，无所谓阶级性，不应把会计分为社会主义会计和资本主义会计。有人主张“两重性论”，而有人则主张就连“作为会计的主要组成部分(的)记帐方法……也有两重性——阶级性和技术性”。^⑭

技术性、阶级性，以及兼而有之的两重性，观点业已摆明，问题在于作出合乎逻辑的、令人信服的论证。

会计属性问题的实践意义，在于树立对待会计领域历史遗产、对待西方和苏联现行会计和实务的正确观点和态度。这对于会计实践显然是具有深刻影响的。

3. 会计假设、会计概念和会计原则

数字是会计的语言。会计把经济现象、经济事实、经济过程用数字表达出来，归纳为一系列的数据。而数据是建立在一定的会计假设这一前提之上的。离开了会计假设，数据无由产生，也

无从解释和运用。会计假设是客观地存在的，不管我们在主观上承认它也罢，不承认它也罢。

虽然承认会计建立在一定的假设（例如实际成本的假设、会计期限的假设等等）之上，似乎有损于会计的科学性。而其实不然。你不承认它，它依然作用于会计数据。倒是如实地承认它，可以赋予会计以更强的科学性。建立会计理论，就是要从会计实践中把会计假设一一抽象出来，分别予以解释清楚。

第二步是确定会计概念。作为一门独立的学科（如果不说它科学的话），会计既要应用一部分其他学科的概念，也要具有本学科自身的概念，诸如资金运用和资金来源，费用、成本、收入和利润等等都是会计学自身的概念，应有其特定的内涵和外延。概念不清，则无共同语言，会计工作将无法顺利进行，会计理论也无从形成。

会计概念是从实践中来的，它随实践的发展而发展。例如，固定资金和流动资金的有偿使用，必然要形成缴纳的资金使用费这一新的概念，它还必然会和其他已有的概念发生联系，而在概念的系列中占有它自己的位置。

应当指出，根据我国现状，会计学的一级概念中尚有若干颇为令人迷惑的地方。举其荦荦大者的几对而言，如会计和经济核算、会计和财务、资金和基金、费用和支出，等等。它们都应有确切的内涵和外延，彼此之间并应有明确无误的界线。

会计原则或称会计准则，是会计实践的经验总结，是指导会计工作的规范。它不是一成不变的，而是随会计实践的演进而不断发展。它对会计工作提出要求，说明会计工作怎样做才符合一般认可的标准。所以它体现着会计理论，至少是最主要的会计理论，但又不可能把会计理论包罗无遗。

会计原则在我国实践中无疑是存在的，但迄未完整地、系统地成文。建立我国会计理论体系，显然这是重要工作的一部分。

西方会计中有所谓公认会计原则(GAAP),虽可借鉴,但它毕竟是完全为资本主义经济服务的,决不能现成搬来,为我所用。即使其中有某些合理的部分,必须经受我国实践的考验,才能成为我们自己的东西。

4. 会计的量度

会计所反映、所监督、所据以决策的对象,既要予以定性,又要予以定量。量度是与会计始终与共的问题,有时不定量就不能定性。例如,必须量度收入,必须量度成本、费用。收入超出成本、费用为利润。反之,收入少于成本、费用,出现负数,就成为亏损了。

在商品货币经济里,利用货币量度(或称货币计价)是会计的特点之一。有的学者论断,“只要商品货币不退出历史舞台,会计就必定以货币为其主要的计量尺度”,^⑤似乎会计离不开货币计价,货币量度也无可指责。有的学者不然,认为货币量度仅属会计基本假设之一。也有人认为会计并非完全不用非货币计量(如以实物数量来计量),有时非货币计量较货币计量所得之结果更为清晰正确。因此,到底承认货币量度为会计固有的特点,还是把它看成一种会计假设,抑或可以找出比货币更为可以信赖的量度,乃是带有根本性质的一个会计理论问题。

货币作为价值的量度,有个随之俱来的附带假设,就是货币本身的价值稳定不变。不管我们主观上是否意识到了它的影响,这个假设客观上是存在的。

我国会计素来建筑在以货币量度的实际成本基础之上。它的适用性和局限性都应该在理论上充分予以阐明。

我国物价基本稳定。基本稳定不等于一成不变。从长期来看,特别是个别物价还是有所变动的。考虑到这个因素,对会计数据应作怎样的解释,会计方法上有什么新的途径,这也是会计理论应予解答的问题。第二次世界大战以来,许多经济较为发达的西