

会计审计博士文库 
KUAIJISHENJIBOSHIWENKU

會計目的 與會計改革

● 张为国 著



中国财政经济出版社

會計目的 與會計改革

● 张为国 著

中国财政经济出版社

**Series of Doctoral Dissertations
on Accounting and Auditing**

China Financial & Economic
Publishing House
Beijing, 1991

会计审计博士文库

主 编：葛家澍
副主编：文 硕 汤云为 杨 健

*

中国财政经济出版社出版
新华书店北京发行所发行
用友研究所排版中心照排
化工出版社印刷厂印刷

*

787×1092 毫米 32 开 37 印张 788.4 千字
1991 年 6 月第 1 版 1991 年 6 月北京第 1 次印刷
印数:1-3000 册 定价:18.00 元 (全套 5 册)
ISBN7-5005-1336-9 / F · 1259

《会计审计博士文库》编委会

主 编：葛家澍

副主编：文 硕 汤云为 杨 健

总 序

自 从我国建立学位制度以来，已经培养出一批经济学（会计学，含审计学）博士。这在我国的教育史和会计史上，称得上是一个前所未有的创举。新中国的会计学博士如同其他各门学科的博士一样，具有系统、坚实的理论基础和广博的专业知识。他们在攻读博士学位期间，由于导师的指引和同行专家的帮助，特别是由于本人的刻苦钻研，在通向现代会计科学高峰的不同领域，勇于攀登，锐意进取，如雏鹰之矫健，搏击长空，各自攫取了可喜的成果。这集中表现在最后撰写的博士学位论文上。我国学位条例对博士学位论文的要求是比较高的，它必须具有创造性的见解。创造性与继承性的统一，代表了博士论文的鲜明特点。从现已通过的会计学博士论文看，作者对于所研究的课题，大多能充分了解国内外的最新进展和最新成果，在此基础上再有所前进和突破。会计学博士通过其论文，不同程度地展现了严谨的治学态度和探索科学真理的勇气与才华。可以毫不夸大地说，他们对比国外培养的会计学博士并无逊色。现在已经证明，今后将继续证明：中国的会计学博士将逐步形成在会计审计科研大军中一支生气勃勃的年轻“国家队”^①，必能在今后我国的会计审计理论建设中起骨干作用。

考虑到我国会计学博士论文甚少公开介绍，他们的研究

① 在科学攻关中起“国家队”的作用，是我国建立学位制度之初，党和国家对中国自己培养的博士们的殷切期望。

成果尚鲜为人知，用友现代会计审计研究所决定编辑出版《会计审计博士文库》。凡过去和今后已通过答辩并获得了会计学博士学位的学位论文（包括在国外取得学位的中国会计审计学者的博士论文），除已公开出版者外，只要作者同意，都可列入本丛书，分期分批尽快予以出版。作为一个民间研究机构，用友现代会计审计研究所旨在支持、鼓励我国攻读博士学位的青年会计审计学者，推动社会主义科学事业发展而制定的这项长期出版计划，是难能可贵的，也是很有意义的。出版会计学的博士论文，首先为了公开我国会计学博士的主要研究成果，请广大的会计审计理论工作者加以评论，以期得到国内外会计和审计界同行的帮助；其次为了促使我国的会计学博士们不满足于已取得的成就，在学术上继续探索，不断追求。我衷心期望本丛书的作者们要为建立具有中国特色的会计和审计理论与方法和跻身于世界会计审计学术之林而走在前列，做出贡献，无愧于会计学的最高学位——“博士”这一光荣称号！

中国会计学会副会长
用友研究所名誉所长 葛家澍

1990年12月

Foreword

Since the academic degree system was established in China, a considerable number of doctors of economics (majoring in accounting, including auditing) have been trained. This deserves to be called a pioneering undertaking in the history of education and accounting in China. Based systematically and firmly on the accounting theory, these doctors of New China, like those in other fields, have been credited with broad and profound knowledge on this subject. Because of the help from their advisors and other experts in this field and, especially, due to their own diligent studies, they are advancing boldly and progressively along different ways towards the same ultimate goal of modern accounting science, just like young eagles fluttering and soaring vigorously in the vast sky. While they strive for their doctoral degree, they have made gratifying research achievements, the cream of which is reflected in their doctoral dissertations. According to the strict requirements set by the academic degree regulations of our country, a doctoral dissertation must embody innovative viewpoints

and be distinctively characterized by the unity of creativeness and inheritance. Approved doctoral dissertations on accounting are indicative of the fact that most of the authors have a thorough understanding of the latest developments and achievements in the field of accounting, both home and abroad, and, with this as a basis, have made further advances and breakthroughs. It is also testified that these authors have, to a certain extent, expressed their conscientious attitudes towards their studies and their courage and talents in seeking the truth in science. It is without any exaggeration to claim that these doctors of accounting are by no means inferior to those trained in other countries. It has been and will be repeatedly proved that China's doctors of accounting will gradually form a vigorous and vital young "national team"^① in the large contingent of researchers of accounting and auditing, and will undoubtedly become a mainstay in the construction of accounting and auditing theory.

Seeing that few of these doctoral dissertations on accounting have been introduced publically, and that their research achievements have hardly been made known to the public, Yong—You Institute of Accounting and Auditing Research has decided to edit and publish "Series of Doctoral Dissertations on Accounting and Auditing". With the au-

① It is the ardent expectation of the Party and the State for domestically trained doctors, shortly after the establishment of the academic degree system, that they would play the role of "national team" in scientific research.

thors' permission, doctoral dissertations of those who have or will have succeeded in the defence of their doctoral dissertations and obtained doctoral degree, including those Chinese scholars of accounting and auditing who have received doctoral degree in foreign countries, can be arranged in the Series and published in batches as soon as possible, unless they have already been published somewhere else. It is praiseworthy and significant for Yong-You Institute of Accounting and Auditing Research, as a non-government institute, to make this long-term publication project, aiming at giving assistance and impetus to China's young scholars of accounting and auditing who are striving for their doctoral degree. This publication project has two purposes. First, it is supposed to make the main achievements of these doctors of accounting and auditing open to the criticism of accounting and auditing theorists, with the expectation of receiving constructive suggestions for further improvements from other researchers, both at home and abroad, in the field of accounting and auditing. Second, it is intended to impel the doctors of accounting in China not to be complacent with their present achievements, but to continue their academic pursuits and explorations. It is my cordial hope that the authors of the Series make pioneering contributions to the development of the accounting and auditing theory and practice applicable to the unique political and economic environment of China and the establishment of its deserved academic status in the field of accounting and auditing in the

whole world. If so, they will have no qualms about the title of Doctor, which is the highest academic degree of accounting!

Ge, Jia-shu

Vice President, Accounting Society of China

Honorary Director, Yong-You Institute

December, 1990

前 言

会计是一门古老而又年轻的学科。

它虽然渊远流长，早在1494年意大利人卢卡·帕乔利就出版了具有里程碑意义的著作《算术、几何、比及比例概要》。但是，会计的迅猛发展，却始于本世纪。

进入本世纪以来，各国会计工作者开始对会计的基本理论进行深入的探究，其目标是建立一整套浑然一体、前后一贯、首尾一统的会计理论体系。1940年，出现了令人瞩目的《公司会计准则导论》一书。这是一本体系相当完整，生命力又相当强劲的会计理论专著。其后几十年中，部分国家以及国际会计组织发表的一系列有关会计概念体系的专论，则标志着当今世界的会计理论水平已经达到了相当成熟的高度。

建立具有中国特色的，以讲究经济效益为中心的会计理论和方法体系，是中国会计学会向广大会计工作者提出的一个远大目标。这一目标能否在相当时期内顺利地实现，直接关系到我国会计能否在微观和宏观经济管理中发挥其应有的作用，关系到会计能否在我国成为推动经济体制改革向深度和广度拓展的一支力量。但是，应当因循怎样的思路来展开这一体系的研究，研究应当以什么为出发点，见仁见智，莫衷一是。

不少人试图以会计对象为出发点，来建立一整套会计理论，认为会计对象，不仅是区别会计工作与非会计工作的界石，而且是划分会计理论方法和非会计理论方法的必要前提。所以，会计对象虽然是处于会计工作之外的客观自在的

东西，但理论上理应成为我们考察会计工作，创立会计理论和方法体系的逻辑起点。否则，对会计工作的考察难免不着边际，所谓会计理论方法体系的创立则更无从谈起。

有人则主张从会计假设出发，展开会计理论和方法的研究。他们认为，会计假设能够近似地反映会计实践的基本特点，为会计活动指出不依人们意志为转移，并已获实践证实的那些客观条件。因此，只有按照会计假设展开会计基本理论研究，才能较为深刻地揭示会计学的性质，并推动会计学的发展。

笔者倾向于以会计目的为起点。其原因主要有两点：首先，会计的首要职能是反映企业财务状况和经营成果，为微观和宏观经济决策与调控提供信息。诸如谁使用会计信息，他们需要哪些信息，会计到底能提供什么信息之类，都是会计的根本问题。根本问题不先弄清楚，其他问题的研究难免偏离中心。其次，长期以来会计研究工作者习惯于将眼界囿于会计本身，而较少将视野扩展到会计系统以外，考虑一下信息是如何被利用的，现在提供的信息哪些是可有可无的，也很少考虑如何完善现有的会计指标体系与会计报表体系，以不断提高会计信息的有用性等问题。笔者认为，这种偏向应予纠正，要将会计问题放在社会经济环境中进行研究，根据各方面对会计的要求，来确定会计的目的，以充分发挥会计在微观与宏观经济管理中的作用。

会计目的是会计实践活动所期望达到的境地或结果。它总是具有主观见之于客观的特征。会计目的所明确表述的，是会计应当向谁提供信息，为何提供信息，提供什么信息，以及以何种方式提供这些信息。本书试图联系我国特定的政治经济环境，对上述问题作一探讨。

理论的生命力在于它能否阐述与指导实践。因此理论研究者应当将实际生活作为研究的起点与终点，从实际生活中开掘课题，以研究成果能最大限度地满足实际生活的需要为孜孜以求的目标。会计理论及会计理论的研究也同样如此。基于这种指导思想，本书试图在论述过程中遵循这样的思路：

经济体制改革——会计目的——会计改革

即紧密联系正在中华大地轰轰烈烈展开的经济体制改革，探讨我国企业会计的目的，然后围绕会计目的，来回答经济体制改革中面临的一些会计问题，反思会计应当如何改革，以适应客观政治经济环境的需要。

上海财经大学副教授 张为国
用友研究所特聘研究员

1990年12月

目 录

第一章 引论

1.1 会计目的的含义	1
1.2 会计目的在会计理论和 会计工作中的地位	5
1.3 影响会计目的的各种因素	11
小 结	27

第二章 会计报告的使用者

2.1 影响会计目的的主要经济体制改革措施	28
2.2 国有资产管理部門和财政、税务部门	37
2.3 金融机构	40
2.4 外企业	44
2.5 企业主管部门	45
2.6 企业内部管理部门	47
2.7 国家统计部門	48
2.8 其它	52
小 结	55

第三章 会计报告的用途

3.1 经营成果	58
3.2 管理人员的业绩	64
3.3 分配关系	68
3.4 资源分布	72
3.5 权益结构	75

3.6 偿债能力	77
小 结	81
<hr/>	
第四章 会计报告的要素:资产、负债、净权益	
<hr/>	
4.1 提供资产、负债、净权益信息的目的	84
4.2 资产	85
4.3 负债和净权益	93
4.4 会计基本平衡公式	104
小 结	107
<hr/>	
第五章 会计报告的要素: 营业收入、费用 (成本)、利润	
<hr/>	
5.1 提供营业收入、费用 (成本) 及 利润信息的目的	109
5.2 营业收入	111
5.3 费用 (成本)	116
5.4 利润	128
小 结	137
<hr/>	
第六章 会计报告的形式	
<hr/>	
6.1 资产负债表	139
6.2 财务状况变动表	143
6.3 成本报表	148
6.4 增值表	151
6.5 分片报表	157
6.6 财务情况说明书和报表注释	161
小 结	166
<hr/>	
附录: 各国会计目的研究综述	
167	

第一章 引论

1.1 会计目的的含义

人们在从事某项活动之前，总是抱有一定的目的，根据目的去规划自己的行动。所谓目的，仅从词义上去理解，是指从事某项活动预期所要达到的境地或结果。它总是具有主观见之于客观的特征，即是在一定的客观历史环境下，表述人的主观意识。目的的选择不可能脱离现实条件。否则，势将成为毫无实现希望的梦幻。会计目的指的是在一定历史环境下，人们通过会计实践活动所期望达到的境地或结果。它具有目的的一般属性，也具有其自身的特征，这种特征是由会计这一实践活动所具的特征所决定的。

会计作为一种管理活动，作为经济管理的一个组成部分，它固有的职能是反映、监督和参与经营决策，而会计要发挥它的功用，就必须进行预测、计划、记录、计算、分析、控制、检查、反馈等各个环节的工作。会计工作的中心内容是提供信息，而编制各种报告正是会计提供信息的主要手段。会计报告是会计工作的主要结晶。对会计报告要求的多或寡，繁或简制约着整个会计过程。会计报告的目的在很大程度上可以概括整个会计工作的目的。有鉴于此，本文将集中笔墨于会计报告的目的（以下简称会计目的）。

具体地说，会计目的明确地表述会计应当向谁提供信息，为何提供信息，提供什么信息，以及以何种方式提供这些信息。分述如下：

一、向谁提供信息

企业会计报告有很多使用者，其中有的处于企业内部，如企业内部各层次的管理人员，企业的职工；有的处于企业外部，如企业的所有者，债权人，企业的客户和供货方，直接管理企业的政府部门，国家财政和计划部门、一般公众等等。这些使用者之中有的与企业生产经营有着直接利害关系，如企业职工，企业的所有者等；有的并不与企业的生产经营有直接利害关系，如政府部门，一般公众等。使用者中有的有权要求企业以某种形式提供信息，如企业主管部门，国家财政部门等；有的则没有能力指定所要的信息，而只能依赖企业愿意向他们提供的信息获悉企业的情报。企业会计信息使用者中有的熟谙企业管理和会计知识，而且愿意花一定精力去研究怎样使用企业提供的信息；有的虽不熟谙企业管理和会计知识，但愿意化一定精力去研究这些信息；有的既不熟谙会计知识，没有能力研究会计信息，也不愿化一定精力去研究会计信息，而只凭主观判断进行决策。会计究竟向哪些使用者提供信息，直接关系到企业为何应以某种形式提供信息，因而是会计目的首先必须明确的。

二、为何提供信息

从某种意义上讲，会计是管理的语言，而管理的基本职能是决策与控制。所以，可以认为使用者取得会计信息是为了进行决策与控制。这是对会计信息用途的高度概括，但这