

基 础 篇

千里之行，始于足下。

从最基本的问题谈起，包括如何正确认识会计，也包括体现会计工作规律的假设、概念和原则等。

第一章 我的会计观

会计观是指人们对会计的基本认识和本质看法。它是研究会计理论，做好会计工作的基础。当今世界上的各种会计学派，无论他们在具体观点上有多少分歧，归根结底都可以从会计观上找到缘由。

“会计”一词在现代汉语词典里有几种不同的含义 会计工作、会计职业、会计人员和会计学等等。这一方面反映了中国语言文字的丰富多彩，另一方面也表明了对“会计”一词有不同的理解和认识。在这几种不同的释义中，首要的最基本的当属会计工作，至于会计职业、会计人员或会计学等等，不过是由会计工作引申出的从属性概念罢了。因此，确切地说，会计观应该是指人们对会计工作的基本认识和基本看法。

一、“商业语言”与“会计信息系统论”

西方会计学者把会计视为商业语言的观点由来已久 但起源于何年何月已无从考察。直到 20 世纪 60 年代，这种观点还不时有所反映。他们认为，会计作为商业语言，其基本目标是提供报表，用以反映财务特征的经济业务和会计事项。采用的方法则是记录、分类和汇总。对会计的这种理解，显然是肤浅的。实际上，目前西方学者已放弃了这种说法，取而代之的是“会计信息系统

论”。

本世纪 40 年代后期，自然科学的重大成就——一般系统论、信息论和控制论几乎同时产生。虽然“三论”是生物学、计算机和通讯等领域的科研成果，但其中揭示出的规律性却有着普遍的意义。正像一般系统论的创始人贝塔朗菲所说的那样“纵观现代科学的进展，我们看到令人惊喜的现象，在相互无关、各自独立的学科中，相似的问题和概念却在广为不同的领域发展起来了”^①。50 年代初“三论”处于发展和推广时期，不同学科在引入“三论”的同时，重新思考本学科所面临的问题。在这种背景下，美国会计学会(AAA)于 1964 年成立了一个专门委员会，研究会计的基本理论。经过两年的努力，1966 年发表了《基础理论说明》。该说明指出：“就本质而言，会计是一个信息系统，确切地说，它是一般信息论在（解决）经济运行效率方面的具体应用。”^②“在本说明中，会计既是经营组织中总信息系统的一个组成部分，也是信息概念所界定的基本领域之一。”^③据此，美国会计学会将会计定义为：会计是鉴定、计量和传送经济信息的过程，借以使信息使用者能够做出可靠的判断和决策。

应当承认，从“商业语言”过渡到“信息系统”是个进步。

第一，语言仅是人际交流的工具，而信息系统论则认为会计是一个过程。尽管这个过程只包括鉴定、计量和传送三种职能，但它毕竟用“过程论”否定了“工具论”。第二，这个定义更加明确地阐述出会计目标：会计要为信息使用者制定决策服务。第三，扩大了会计信息的范围，从单纯的财务信息，扩大到经济信息。

由于上述优点，会计是一个信息系统的观点广为流传。80 年

贝塔朗菲：《一般系统论 基础、发展和应用》。

③ 陈今池：《西方现代会计理论》。

代初，我国部分学者接受了这种观点，使信息系统论在中国找到了立足之地。如果按照通常的语义，把信息理解成“消息”或“意义”，讲会计信息或信息质量等都是可以理解的（本书只有在这种意义上，才使用会计信息概念）。但有些会计信息系统论者，一定要把这种观点同信息论挂钩，并认为会计信息系统论是将信息论引入会计理论研究的重大成果。对于这一评价，应该慎重讨论。

吸收和借鉴其他学科的成果，不断丰富和完善本学科的理论和方法，是科学发展的有效途径。借鉴系统科学（包括一般系统论、信息论和控制论）研究会计理论也应该大力提倡。但是，在借鉴和吸收过程中，首先应明确是否真正理解了所借鉴学科的基本概念和基本理论，然后才是利用这些理论研究本学科的问题。

“信息论”是在研究通讯过程中创立的，完全可称之为“通讯理论”。事实上，信息论的奠基之作就称为“通讯的数学理论”。在这篇划时代的论文中，信息论的主要创始人申农利用概率论和随机过程理论等统计方法，研究解决通讯工程的一系列基本问题，揭示出通讯过程的许多重要规律，并首先从质和量的结合上界定了信息这一基本范畴。他认为，信息是人们在选择一条消息时选择的自由度的量度，而这一量度应是其概率的对数。对此，申农的合作者信息论的另一位创始人威尔说得更为明确：“‘信息’一词在此理论中只在一种专门意义上加以使用，我们一定不要把它和其它通常用法混淆起来，尤其不能把‘信息’与‘意义’相混淆……两则消息，其一可能荷载着重要意义而另一则是纯粹无意义的东西，也可能精确地在信息上是等价的”^①。“通讯理论中的信息

威弗尔：《通讯数学理论的新发展》。

一词与你所说的东西不太相关，而与你能说的东西更为有关。^①控制论的创始人维纳认为：“事实上，完全可以将消息所带的信息解释为负熵，即其概率的负对数。也就是说，某个消息的可能性越大，它所给出的信息就越少。”^②可见信息论和控制论中的“信息”是个专用术语，与通常意义上的“信息（作消息、意义等解释）”概念大相径庭。会计信息系统论者一方面宣称利用现代科学成果信息论研究会计，一方面却按照自己对信息的理解在讲所谓“信息质量”和“高级信息”等自创的概念。“自由度的量度”是个纯数量的概念，怎样确定其质量呢？又怎能分出高级与低级呢？

借鉴信息论的成果研究会计，首先要明确信息论所揭示的基本规律。

信息论的研究对象是通讯过程，申农所定义的通讯，是指“一个人的思想可以借以影响另一个人思想的一个过程……事实上包括着人们的一切行为”^③首先，通讯是一个过程，涉及信源、发送机、信道、接收机和消息接收者组成的一个完整体系。这与单纯提供信息，即只有信源和发送机所组成的所谓信息系统是有本质区别的。其次，通讯的目的，是借以影响一个人的思想和行为，这与管理一词的基本含义（设法要别人完成管理者要做的事）是极为相近的，或者说这里的“通讯”与“管理”在语义上是等价的。

为保证通讯目的的实现，在通讯中形成了三个层次的基本问题：第一层次属于技术问题，主要解决通讯的信号如何精确地传送；第二层次属于语义的问题，解决被传送的信号如何精确地载

^③ 威弗尔：《通讯数学理论的新发展》。

威纳：《历史上的控制论》。

荷着所要表达的意义；第三层次则是通讯的效用问题，即被接收的意义如何有效地影响行为，并使之按所要求的方式进行。

正确解决这密切相关的三个层次问题，涉及诸多复杂因素。申农在信息论中，提出了 23 条定理，从数学上给出了答案。如将信息论引入会计研究，必定会产生积极的作用，其前景是十分可观的，目前起码可以得出以下几点启示：

第一，信息论的研究对象是通讯问题，而申农所定义的通讯和人们通常所说的管理，在本质上并无区别。

第二，通讯中密切相关的三个层次，在会计管理上都有所体现。如果说第一层次的问题是指会计技术，第二层次应该是指会计准则要解决的问题，那么，第三层次也是最高层次则是属于会计对“过程控制”的内容了。

第三，将上述三个层次联系起来，即使以信息论为基础，把会计的本质属性归结为一种管理活动，形成会计管理的概念，也应该是顺理成章的。

二、会计的管理职能

信息系统论者往往强调会计“反映”职能，认为会计是一种以提供财务成本信息为主的信息系统。形成这种认识的主要原因在于，他们把提供财务报表作为会计工作的目标和终点，而没有把会计看成是影响他人行为的一个过程。

会计是伴随人类生产活动而产生和发展的一种实践活动。会计界大都熟悉马克思转述鲁宾逊记账的故事：“我们这位从破船上抢救出表、帐簿、墨水和笔的鲁宾逊，马上就作为一个地道的英

国人开始记起帐来。’^① 他的帐本记载着他所有的各种使用物品，生产这些物品所必需的各种活动，最后还记载着他制造这种一定量的产品所耗费的时间。^② 为什么要记帐？为什么要记录这些内容呢？因为“需要本身迫使他精确地分配自己执行各种职能的时间。”^③ 可以设想，鲁宾逊要实现的两个目标是生存下去和设法回到英国本土，因此他必须把他所能支配资源——劳动时间在造船和寻找食物之间进行合理分配，分配的依据则是他的会计记录。显而易见，记录过去是为了规划未来，而不是向什么人报帐或提供信息。当然，与农民用头脑记帐一样，“鲁宾逊会计”仍然是生产职能的附带部分，仍然没有成为当事人的独立职能，但从这种返朴归真的例子中，是否应该得出这样的结论：会计，即使是近乎原始的会计，它也是作为一种管理活动而存在的。

或许有人说，现代会计早已从生产职能中独立出来，绝非“鲁宾逊会计”所能比拟的，因而“鲁宾逊会计”不能说明现代会计的本质，那么，我们重温一下马克思的有关论述，关于簿记，马克思说“不论这种职能集中在资本主义商品生产者手中……还是这种职能不再是生产职能的附带部分，而从生产职能中分离出来，成为特殊的、专门委托的当事人的独立职能，——这种职能本身的性质是不会改变的。”^④ 我理解，这里的职能不变，既有对历史的总结，也有对未来的预见。现代会计的发展只是增加了会计工作的深度和广度，并未形成上述科学预见的反驳。

其实，无论古代还是现代，人们从事生产活动，总是希望以较少的投入，换取较多的产出。在需求无限，资源有限的情况下，如何恰当的分配和利用已掌握的资源，生产出更多的物质财富，历

^② ^③ 马克思：《资本论》第 1 卷第 93 页。

马克思：《资本论》第二卷第 151 页。

来是经济学研究解决的主要课题。这种资源分配通常要经过两种阶段，在第一阶段，将社会资源分配于国民经济各部门、各企业之间。在市场经济条件下，这种分配主要是在资本和资金市场中通过股票和债券的交易来完成的。出资者将其资源（资本或资金）投入企业，是因为他们相信可以通过投资而得到相应的报酬，价值规律和供求关系总是使资源流向报酬较高的企业，而那些经营不善、管理不好的企业必然在资本市场上遭到冷遇，甚至被淘汰。在资源分配的第二阶段，当社会资源（资本或资金）进入企业之后，企业管理者必须做出各种决策，以恰当地分配和合理地使用这些资源，争取较好的经济效益，求得自身的生存发展并为社会作出贡献。不难看出，在社会资源分配的第一阶段，投资于哪家企业由企业外部出资者决定，但企业财务状况和经营成果的好坏对这种决策起着举足轻重的影响，财务会计在其中的作用是不言而喻的。在社会资源分配的第二阶段，如何恰当分配，有效利用企业资源是由企业管理者决定的，管理会计在其中的作用也是尽人皆知的。有人说拍板定案是出资者和管理者，他们才是决策者，而会计不过是为决策提供信息而已。持这种观点的人，实际上不了解有关决策的基本理论。决策论创始人 H. 西蒙认为任何组织的全部管理活动都是集团活动，其中心过程是决策，因而提出了“管理就是决策”的著名论断。他还认为，决策并不是拍板的一瞬间，而是一个过程，包括确定要解决的问题，拟定备选方案和选定方案三个主要步骤。需要强调的是：第一，会计作为企业的管理部门之一，是决策活动的参加者；第二，在整个决策过程的三个步骤中，会计根据企业财务状况和经营成果的综合分析、判断，在提出问题、制定备选方案、促成方案的选定和实施以及监控方案的实际效益等方面所起的作用，不是其它管理活动所能代替的。因此 将会计视为一种管理活动 不仅顺理成章 还

有着丰富的实践依据。

三、“管理活动论”的哲学基础

作为科学世界观和方法论的统一体，马克思主义哲学是认识世界的思想武器。当然也是探讨和认识会计本质的理论基石。

“社会生活在本质上是实践的。”^①人类社会实践是建立在生产劳动基础上多层次、多形式的复杂过程。会计就是其中的一种。“管理活动论”认为会计不是人的身外之物而是由人直接参加的，按预定目标管理控制生产过程的一种实践活动。

引入实践的观点，从哲学层次上探讨会计的本质，或许有助于思想的统一。

1. “过程控制”与“观念总结”的辩证关系

“语言”和“信息系统论”者认为，反映是会计最基本的、第一位的职能，照此推论，控制应该是从属的、第二位的职能了。另外一篇论文的作者认为，马克思讲会计的基本职能时，将“过程控制”放在“观念总结”之前，应该是控制第一，反映第二。上述截然相反的观点，却有着共同的思想方法，都只是片面地强调一个侧面，而试图无视或贬低另一个侧面。

马克思的认识论是反映论与实践论的统一，是反映论与辩证法的统一，因而是有目的的、积极的、能动的反映论。“哲学家们只是用不同的方式解释世界，而问题在于改变世界”^②人们对周围事物既是反映与被反映的关系又是改造与被改造的关系。物质

^①《马克思恩格斯选集》第1卷第18页。

^②马克思：《关于费尔巴哈的提纲》。

世界首先是人们改造的对象，才能成为人们认识的对象，会计中的两项职能同样具有这种辩证关系。

就“观念总结”而言，不论采用什么形式，它总是对社会再生产活动进行的价值抽象，或者是对再生产过程更深刻、更本质的反映，反映的目的完全在于控制，没有控制反映就失去了目标和意义，因而也失去了存在的基础。“过程控制”特别是精确的定性定量控制，需要“观念总结”提供依据。失去反映，控制的方向和强度将无法确定，从而陷入盲目性，无法达到有效控制的目的。从这种意义上说，反映是控制的基础，控制是反映的目的。这种相辅相成的关系，并非第一，第二所能解释清楚的。但是，从反映和控制的关系上看，它们之间也不是平行的，而是主导和非主导的关系。这表现在以下方面：第一，控制规定反映的范围和程度。会计反映什么，不反映什么，以及如何反映，总是由会计控制的需要所决定的。第二，控制是推动反映发展的动力。1. 控制为反映提出新课题，促使反映的内容和形式不断向前发展；2. 反映的内容要通过控制才能变主观的东西为客观的东西，才能转化为现实的力量；3. 反映的结果要受控制的有效性来检验。会计报表的六大要素，以这些要素的确认和计量为主要内容的会计准则并非先验的产物，它是经过了不断纠正和完善以后形成的会计工作的规范。为什么要纠正？为什么要完善？怎样能证明过去准则的失效？归结为一点，就是看控制能否得到有效实现来判断。因此，在会计的两大职能中，控制是居主导地位的职能。

2. 实践主体和实践客体的辩证关系

实践是人们有目的地改造客观世界的物质活动。实践主体与实践客体的关系，对实践的性质和结果有着举足轻重的影响，深入研究这种关系，可以促进会计理论和实务的发展。

会计作为一种管理实践，其主体是有意识、有创造性的人。我国会计工作者的总数，要比有些国家的人口还多。尽管如此，在数量和质量上仍然不能满足经济建设的需要。有人估计，中国实行市场经济体制至少需要 30 万名注册会计师，而目前仅有一万多人。不少设在国外的中外合资企业，很难在国内找到合格的会计人员去任职。上述情况从一个方面说明了提高主体能力的必要性。从另一方面来看，我国会计正处于大变革时期^①；我们熟悉的有些快要闲起来了，我们不熟悉的东西正在强迫我们去做^②，可以说整个会计行业都面临着重新学习和知识更新的任务。“管理活动论”强调，会计是由人参加的管理实践活动，突出了人在这一工作中的主体地位，设法提高广大会计工作者的主体意识和业务素质，开创会计工作的新局面，应当引起人们的重视。

对会计实践的客体，即会计工作的对象，至今尚未达成一致的看法。我认为，还是归结为社会再生产过程为好。因为，会计无论采用什么方式去反映、去控制，其工作目标总是社会再生产的过程。价值运动或资金运动不过是对千差万别的再生产过程进行的“观念总结”。会计只有作用于再生产过程，它的职能才能发挥出来，它才会真正有用。

对社会再生产过程，不应仅理解为物质或价值的运动过程，其中还包括人的因素，比如，投资者、债权人、经营者、生产者等。在会计实践中，这部分人也是实践的客体，同样要受到主体的影响和控制。换句话说，会计不仅影响和控制社会再生产的物质方面，它还要影响和控制处于社会再生产各阶段中人的思想和行为，使他们进一步对再生产过程施加影响。近年来发展起来的“行为会计学”就是研究行为对会计的影响以及会计对行为影响的一个

^①《毛泽东选集》第 4 卷第 1417 页。

会计分支。人们的要求、意愿和价值观念等不断对会计提出新的要求，促使会计理论和实务的发展，而会计工作又对人们的行为发生各种影响。在这种循环往复中，会计一方面实现其应有的职能，另一方面不断适应人们的要求，在实践中发展和完善自身的理论和实务。如果讲会计循环，应当建立起这种“会计——环境”大循环的概念；如果讲系统，应当把会计视为一种开放系统，它不断地影响着环境，也不断受着环境的影响。否则，怎么解释会计由简单到复杂，由低级向高级的发展呢？

主体和客体是由它们在会计实践中的地位和作用来决定的。一般而言，作为会计实践主体的人是能动的、主导的方面，主体通过自己的活动决定主客体相互作用的性质。但这种能动性不是随意的，它还受到客体的制约和限制。不理解不同社会、不同历史阶段的社会再生产过程的一般性和特殊性，也就无法做好会计工作。

3. “技术性”和“社会性”的辩证关系

根据邓小平同志关于“科学技术是第一生产力”的论断，有些同志以会计具有技术性、能促进生产发展为由，论定会计是生产力。这种观点之所以不确切，在于混淆了生产和管理这两种不同性质的实践活动。生产过程形成产品和价值，会计工作只是对生产过程进行反映和控制，就其本身而言，并不能形成产品和价值。“如果一种职能就其本身来说，也就是独立出来以前，不形成产品和价值，那么，分工，这种职能的独立，并不会使这种职能形成产品和价值。”^① 尽管会计与生产有着密切的联系，且能促进生产力的发展，但是毕竟不是生产本身。如果将有利于生产过程

马克思：《资本论》第2卷第151页。

实现、有利于生产发展的都视为生产力范畴，那么优越的社会制度、先进的哲学思想和意识形态等，是否也应称作生产力呢？

会计是生产力的命题之所以不确切，还在于它只把会计同生产力相联系，忽视或否认了会计与生产关系的联系。从会计实践主客体关系看，会计所反映和控制的既包括生产力因素，也包括生产关系的因素，甚至包括上层建筑的某些方面。如会计法、证券交易法、税法等，也在不同程度上对会计发生制约和影响。因此，会计具有技术和社会双重属性是符合实际的。

有些同志承认会计对象和执行会计工作的人有社会性，但否认会计本身具有社会属性。甚至有人比喻说，就像枪一样，我们可以用枪打敌人，敌人也可以用枪打我们，掌握枪的人有阶级性不等于枪本身也有阶级性。这种比喻貌似有理，但我们讨论的并不是枪，而是军队，特别是执行战斗任务的军队的性质。如此，就必须把枪和掌握枪的人，以及枪和枪口指向的人联系起来考虑。把会计和枪相提并论，仍然是把会计理解成身外之物。当把会计理解成一种有人参加的认识世界改造世界的实践活动时，就不得不将会计方法和掌握这些方法的人，以及会计的主体和客体联系起来判断会计的科学属性了。

世界上不存在脱离社会制度、经济体制和文化、法律背景的抽象会计，当然也就不存在仅有技术性没有社会性的会计。在会计改革进程中，只有承认会计的技术性，才能借鉴国际经验为我所用；与此同时还要承认会计的社会性，才不会照搬照抄，才能批判地吸引，才能真正地建立起符合社会主义市场经济和国情的会计理论和方法体系。

第二章 会计假设

会计与假设联系在一起，常常引起某些疑虑。会计职业道德的一丝不苟精神以及会计报表的“准确性”，很难使人们理解到，会计的全部理论和实践是建立在一系列的假设基础之上的。即使是会计人员本身，有时也会将会计假设忘记或忽略而使自己陷于盲目之中。正像美国会计学家 W·A·佩顿所指出的那样：“无论如何，会计人员应该充分把握自己的假设，否则，他就可能忘记与其工作和结论相关的固有的局限性。”^①且不说会计假设在会计理论和实践中的重要意义，即使纯粹为了消除这种局限性，我们也应该深入研究会计假设。

一、假设的一般性质

可以毫不夸张地说，假设对任何学科都是重要的，因为它为本学科的理论 and 实务提供了一个出发点或基础。

马克思主义哲学认为，客观世界是物质的，物质处于不断发展变化的运动过程之中，而过程与过程之间、事物与事物之间有着千丝万缕的联系。从这种联系中去认识世界，就形成了唯物辩证法。人类在认识世界的过程中产生了这样一个矛盾：即使世界

^① W·A·Paton: 《公司会计概论》。

是可知的，人们的认识过程是无限的，但在某一历史阶段，受主客观因素的影响，人们的认识往往带有局限性。因此，在追求真理的过程中，必然呈现出阶段性。认识的无限性和认识的阶段性，迫使人们不得不依据已掌握的事实作出合乎逻辑的推断，以利于认识和改造世界。这种推断以事实为依据有其合理性，但它毕竟不是全部事实（也不可能是全部事实）所以又不能形成“公理”。在这种情况下，把依据有限事实而作出的合理推断，称为假设，应该是恰如其分的。

假设的一般作用和性质，可以归纳为以下几点。

1. 假设对任何学科的建立和发展都是不可缺少的，甚至在日常生活中也是如此。

前已述及，客观世界是无限的，且各种事物之间具有紧密的联系。任何一门学科都不可能包罗万象，而总是以某一局部客观世界为对象的，为深入研究和发​​展本学科的理论 and 实务，不得不人为地割断事物之间的某些联系，从而把自己的领域限定在一个可操作的范围之内。当然，“人为地切断”绝不是随心所欲，而科学地切断就会形成假设，为本学科的推理和逻辑展开提供一个出发点或基础。没有基础和出发点，我们就无法推断和作出相应的结论，也无法同不承认这些基础和出发点的人，去讨论或证明什么东西。

事实上，经典作家在创立和发展自己的学说时，只要他是认真的、严肃的，无一不首先建立本学科的假设，然后才会按逻辑关系展开自己的理论。马克思在《资本论》这部宏篇巨著中，就多次使用假设作为阐述理论的前提。例如，他在社会再生产理论中，就使用了（1）社会产品按价值出售；（2）社会总产品都可以顺利地实现，这样两项重要的假设。不如此，既要考虑价值和价

格的关系，又要考虑流通环节的各种复杂情况，反而会模糊了作者与读者的视线。而作出了假设，并不影响国民经济按比例发展这一论断的理论光辉。

在日常生活中明确和隐含着使用假设的例子也比比皆是。例如，某甲和某乙约定在两天后见面。虽然他们没有明确地提出这项约定的假设，但无疑他们都相信自己和对方都能够活到会面的时间。严格地说，这种“相信”并非百分之百地肯定，只是一种假设而已。

2. 判断假设能否成立的唯一标准是事实。

设法论证假设是不现实的，因为假设是作为基础和出发点而存在的，支持假设的是事实，而不是原则和概念等理性的东西，因而假设不可能由原则、概念等推理而成。判断一项假设是否成立，只要看支持或否定假设的事实是否存在就可以了。前面提到的二人约会的例子，尽管可以从医学或其他角度去预测约会者生命的延续时间，但人有旦夕祸福却受着或然性的支配。因此，约会前无须论证“不死的假设”只要按常理“确信”就足够了。

3. 假设受着事物发展和知识更新的挑战

有人断言，假设是明明白白的真理，即假设是无庸置疑的命题，这一结论的不确，在于此时此刻看来毫无疑问是正确的假设，在彼时彼刻却变得十分荒谬。实践证明，许多曾被认为有效和有用的假设，在日后受到挑战，甚至丧失其存在的价值。在失效的假设基础上建立起来的理论体系，只能是无水之源、无本之木。面对这种情况，要么按照变化了的情况设立新的假设，作为新的出发点去修订已有的理论体系，促进本学科的发展，要么不顾事实死抱着原有假设不放，使已构建的理论大厦失去安身立本的基础