



开展会计理论研究的几点意见

——兼论会计学的科学属性

杨纪琬
阎达五

(一)

发展会计科学，首先需要大力开展会计理论研究，没有理论指导，会计科学的发展和提高是困难的。

现代会计形成一门自成体系的独立科学，已有两百年的历史。在人类历史发展的长河中，两百年虽然是短暂的一段，但是人类社会的政治、经济生活却发生了巨大变化，人们对自然界和社会的认识进入了新的阶段，各门科学都在各自的领域向深度和广度进军。在此期间，会计科学虽然也有发展，但是同其他科学比较，则处于相对落后状态。是什么原因阻碍着会计科学的发展呢？这是一个需要仔细研究的问题。我们的初步看法是，会计科学之所以落后，重要原因之一是由于在会计科学的发展过程中，长期存在着重实务处理、轻理论研究的倾向。正如恩格斯指出的，轻视理论研究就会走上不正确思维的道

路，而“错误的思维一旦贯彻到底，就必然要走到和它的出发点恰恰相反的地方去。”^①

现代会计科学的建立和发展，资产阶级会计学者做过不少努力，他们的成就应当得到公正的评价。但是正如有些文章正确指出的，资本主义时期出现的会计理论研究，主要是为会计的方法寻找根据，而这类理论研究又是以会计学是建立在“数学理论”基础上的“应用技术”这种不正确的立论出发的。这种建立在会计方程式（由数学方程式演变而来）基础上认为“会计是以数学定律为中心”的数学理论，或者认为会计是用数学方法搜集经济资料的“应用技术”理论，在会计科学的形成和发展过程中往往占着支配的地位。从辩证唯物论和历史唯物论的观点看，这类理论从一个侧面反映了会计的某些特性，有其产生的客观依据。但是这类理论把会计这种伴随着经济活动产生和发展的社会现象同其所处的社会政治、经济条件完全割裂开来，从而使人们不能从生产力和生产关系、经济基础和上层建筑的相互关系中探讨会计科学的本质属性；同时对会计实践中不断出现的许多远远超出“数学理论”、“应用技术理论”范围的客观现象也无法作出科学的概括和说明。

中华人民共和国成立后，我国会计学界对会计理论也做过一些探讨。但是由于种种原因，总的说来，我国的会计理论研究工作并没有很好地开展起来。到现在为止，作为一门独立科学涉及到的一些重大问题，例如会计科学的科学属性、会计科学的科学体系、会计科学的理论基础和方法论、会计科学和邻近学科的关系以及会计科学的历史沿革，等等，都没有得到系统的研究。不仅如此，当前摆在我们面前的还有许多急待探讨的新课题，诸如在科学技术迅速发展的条件下，会计在现代管理系统中的地位和作用，科学技术进步和经济管理现代化对会计工作的影响，会计工作的变革及其发展前景，不同社会制度下会计的异同，会计

的标准化和规范化，会计法的建立和发展，社会簿记的建立，会计监督和审计学的研究，等等。由于许多重大理论问题没有得到科学的解决，我们的会计研究、会计教学和会计实践就不能不带有一定的盲目性，会计科学的发展和提高就不能不受到影响。

现在，人类社会已经进入二十世纪后期，生产的发展、科学的进步、技术的改进、教育的普及和提高以及会计实践经验的积累，使我们有可能用科学的态度来重新认识会计科学中的许多重大理论问题，并得出正确的结论。

(二)

在会计科学理论问题中，首先需要解决会计学的科学属性问题，即会计学有没有阶级性？会计学究竟是一门什么性质的科学？五十年代以后，我国会计界讨论过这个问题，有三种代表性的看法：

第一种看法认为会计是经济核算的一种，而“经济核算不仅从数量上来反映社会再生产过程，而且也从质量上来说明社会再生产过程。它是受历史所制约的，是具有鲜明阶级性的。”会计学是一门经济科学，是一门“有系统的研究有关会计的对象、任务、方法、技术和组织的知识体系，它是具有明显阶级性的，属于上层建筑的范畴。”^②这是五十年代比较普遍的看法，但也有不少人持有不同意见。

第二种看法认为会计是一种以数的量度反映经济活动中数量变化的技术方法，“会计理论在本质上是无所谓阶级性的，它只是文字和数量相结合的应用技术罢了。”^③这是会计理论中的传统观点，影响非常深远。同这种看法相类似的还有“会计是生产力论”和“会计是经济技术论”。^④

第三种看法可以概括为“两重性论”或“经济管理职能论”，即认为会计是人们进行的一种管理活动，它既为管理提供资料，又直接履行管理职能，而管理是有两重性的。因此，

“在阶级社会里会计不但有一定的技术性，而且还有阶级性。”^⑤这种观点是六十年代以后出现的，引起了人们的广泛注意。

我们是赞成“两重性论”的。我们的基本看法是：会计是人们管理生产过程的一种社会活动，其基本职能一是反映（观念总结），二是监督（控制）；会计的产生和发展既和生产力的发展有关系，又同生产关系的变革紧密相联系；会计学是一门职能科学，政治经济学和数学是形成这门科学的两大支柱，它和企业经营学、国民经济计划学、经济统计学、信用学以及近代新兴的经济控制论同属一类，是经济科学这一大类中属于经营管理学的一个分支。

人类进行任何经济活动，总是要讲究经济效果的。人们为了获得最好的经济效果，就需要对经济过程组织必要的科学管理。会计就是基于这种客观需要产生和发展的。马克思认为，人们只要进行生产活动，就需要会计管理，生产越发展，会计越重要。他指出，早在原始共产主义社会就有了专职的记帐员，到了共产主义社会，会计“将比以前任何时候都更重要。”^⑥他还指出，不仅社会化大生产需要会计管理，就是单身生活在孤岛上的鲁滨逊，为了“精确地分配自己执行各种职能的时间”，^⑦也要记帐、算帐。马克思还认为，会计管理就是人们对生产“过程的控制和观念总结”，^⑧管理的内容是对“劳动时间的调节和社会劳动在各类不同生产之间的分配。”^⑨

我们理解，马克思所说的对生产“过程的控制和观念总结”，就是对经济活动的监督和反映，也就是一种管理职能。但是传统的会计理论实际上只研究会计反映，而对会计的“控制”职能未能作出科学说明。

据我们所知，在资产阶级学者中间，也有人认为会计是一种管理活动，具有管理的职能。以法国的费尧为代表的管理过程学派（Management Process School），就把“会计性管理”^⑩作为管理的六大特性之一来研究的。

美国的E·载尔在其所著《管理的理论与实践》一书中,把管理的职能划分为计划、组织、配备人员、指导、控制、创新、代表等七个方面,其中一些主要的方面如计划、指导、控制、代表等都和会计有直接关系,可以说它们的职能主要是通过会计实现的。日本的经营学部教授、经营学博士三井口一雄所写的《会计机能的发展》一文,对现代会计管理职能的变化作了比较客观的分析。他正确指出:“近代意义的会计是作为‘企业会计’而建立的”。他认为现代企业会计在其成立当初就可以说具有以对内的管理为目的的重要方面,以后随着生产方式进展到工厂机械工业时代,伴随着资本主义的核心股份公司的高度发展,产生了所有权和经营权的分离,企业会计的机能就发展成以对企业的利害关系集团提出报告为中心了。进入二十世纪二十年代以后,伴随着企业集中而出现的大规模经营,强烈要求内部活动的合理化,由此而产生的科学的管理思想对企业会计产生了巨大影响,同时由于“所有和经营的明确的分离”和“经营者职能的确立”,作为一种与经营者职能相结合的管理会计产生了,企业会计着眼于对内管理的机能又有了新的发展。第二次世界大战以后,以技术革新为轴心的企业成长,促进了管理会计的更大的发展,会计的内容和方法都发生了变化,会计机能出现了对外提供财务报告和对内进行管理相结合的趋向。

(三)

马克思在分析资本主义企业的管理时曾经指出,资本主义的企业具有两重性质和两重职能,并批评了资产阶级经济学家把两者混为一谈。我们认为,马克思对企业管理两重性的论述也适用于会计管理。会计具有对一切社会劳动或共同劳动进行反映和监督的一般职能,但是一旦劳动从属于资本,会计反映和监督的职能就作为资本的特殊职能取得了特殊的性质。也就是说,这种反映和监督体现了资本

主义生产过程的动机和目的,体现了资本所有者对劳动者的剥削,体现了资本家对劳动者反抗剥削所施加的压力,甚至体现了出于竞争需要维护其“商业秘密”的要求,等等。列宁说:“许多股份公司的资产负债表,就跟中古时代有名的隐迹纸本一样,要先把上面写的字迹擦掉,才能发现下面的字迹,看出原稿的真实内容。”^⑩

最近一个时期,有些同志鉴于国外在经济管理中大量导入数学方法,广泛利用电子计算机,会计管理中对诸如应用数学、系统工程、生产力经济学等邻近学科研究成果的逐步利用,提出了把会计划为生产力或经济技术范畴的问题。这是一种很有意义的想法。我们的基本看法是:把会计同生产力一刀切开,认为它只和生产关系相联系,这种观点是不符合会计实践的历史发展过程的,但是认为会计“加入了生产力的行列,而成为一种生产力因素”的看法也值得商榷。

从会计的产生和发展历史过程看,会计管理有一部分内容是解决人与自然的关系的,前面引用的鲁滨逊孤岛算帐就是一例。在现代会计中,人们核算产品成本,计算物化劳动的消耗,核算的就是生产力;人们计算生产中活劳动的消耗,为提高劳动生产率而采取各种措施,就既有生产力问题也有生产关系问题。会计的一部分职能同生产力直接相联系,马克思有过论述,他说:“单个商品生产者仅仅用头脑记帐……,或者仅仅在他的生产时间之外附带地把收支、支付日等等记载下来”,但是当生产过程的发展获得了巨大规模以后,这种职能便“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的职能”。^⑪这就是说,人们进行生产活动,在利用劳动工具对劳动对象进行加工使之变成劳动产品的过程中,就包括了记帐算帐工作。这样,会计就成为一个生产活动全过程中不可缺少的因素,同生产力的作用紧紧结合在一起

了。当然，由于生产的发展，经济关系的复杂化以及社会分工越来越细，这种生产职能的附带工作有一部分同生产本身脱离，形成一种独立的职能。尽管如此，会计管理中合理地组织生产力的这一部分职能的性质并没有改变。

私有制的形成，阶级的出现，使会计管理增加了新的内容。人类社会进入私有制以后，会计管理除了解决人与自然的关系外，还要解决生产关系问题，如财产权的归属问题、剩余产品的交换和分配问题、不同所有者之间的经济往来以及各种债权债务问题，等等。随着社会经济的发展，这方面的内容越来越多，而且逐步处于主导地位。这样，会计的职能除了合理地组织生产力外，还要不断地完善生产关系。

我们可以看到，当人类历史进入奴隶社会以后，会计的职能便不仅仅是合理地组织生产力了，监督和控制奴隶劳动，尽可能多地攫取剩余产品、维护奴隶主的私有财产和既得利益成了另一项更为重要的职能。到了封建社会，古代会计和生产关系的联系更加密切，会计的应用范围、管理内容以至于具体方法无不体现着封建占有制经济的特点，打上了封建阶级的烙印，会计管理在维护封建贵族、大教主、大土地占有者的私有财产方面起着越来越大的作用，甚至使专门从事会计工作职业的官吏上升为统治阶级的核心成员。我国封建社会的盛世唐朝（公元618—907年），主管会计工作的官吏为户部尚书，这是唐王朝中央政权中的核心职位。被誉为现代会计奠基石的会计方程式： $\text{资产} - \text{负债} = \text{净值(或产权)}$ ，则完全是资本主义所有制的产物。许多资产阶级会计学者并不隐讳现代会计同资本主义生产关系之间的直接联系，资本主义国家的许多会计书籍就一向认为会计的任务有“供给所拥有财产、所欠负债及所投资本的记录”、“协助企业决策人员”，等等。进入五十年代以后，则更出现了具有特定含义的所谓“管理会计”和“管理会计师”。

有些学者把会计的作用规定为“计算过去”、“控制现在”、“规划将来”，并明确指出，这三项作用与资本主义经济制度有着不可分割的联系。

如果说人们对于会计反映同生产关系之间的联系还不容易看清楚的话，那么会计监督体现生产关系的要求就非常明显了。在私有制社会里，监督者和被监督者的阶级阵线非常鲜明，进行会计监督所依据的是非标准有着强烈的阶级性。列宁曾多次指出，社会主义的核算和监督是全体劳动者共同对富人、骗子、懒汉和流氓实行的全面核算和监督，它和资本主义的核算和监督有质的区别。因此，只要不把会计监督排斥于会计之外，或者说只要不是把反映（计算）看成是会计的唯一职能，就比较容易认识会计同生产关系之间的依存关系，对会计既有技术性又有阶级性这一科学论断也就不会有疑问了。

（四）

人们对会计学的科学属性之所以有不同认识，还来自对会计这一概念的外延理解不同。

“会计”这一概念早已存在了。据史书记载，早在公元前二千多年，即有传说把“禹会诸侯江南”命曰“会稽”，亦即“会计”。到了西周时代，会计的名称和职称已正式见诸于文字记载，当时的会计主要应用于官厅，管理的内容是财政收支，统计方法和会计方法结合使用。进入封建社会以后，会计除应用于官厅外，大寺院主、大庄园主还利用会计管理自己的财务收支活动。但总体看来，会计、统计仍是结合在一起。这种情况，一直延续了两千多年。因此，在现代会计出现以前，会计这个概念包括了会计、统计、计划、财务、审计、分析等这样一些含义。

如果我们从包括上述内容的外延来理解会计这个概念，认为会计有一定的阶级性可能是容易接受的。问题在于，当统计形成为一门独

立的科学之后，进而计划学、审计学、财务管理学、经济活动分析等相继成为独立学科之后，客观上在一些人的头脑中逐渐形成会计就是制单、记帐、编表、报帐等这样一些纯技术性工作了。

我们认为这是一种错觉。应该说，随着经济的发展，社会制度的变化，科学门类的划分越来越细，会计这个概念的外延是会发生变化的。但是外延的变化并不一定导致内涵发生变化，也就是说有些学科从会计科学中分离出来，并不影响会计的两重性这一特点。在会计这个概念产生之后三千多年的历史中，有二千多年人们是把它作为会计、统计、计划、审计、财务、分析的总称来理解的。只是到了十九世纪，英、法、美、德等国开展了工业革命以后，统计才成为一门独立的科学。尽管发生了这一变化，但是在现代企业管理中，会计仍是企业经济信息资料的主要提供者，而关于劳动的耗费，劳动时间的调节以及劳动在各类生产之间的分配，仍然是会计反映和监督的主要内容。至于计划学、财务管理学、审计学和经济分析等学科的出现，一方面这类学科形成的时间较短，其中有些能否作为独立学科还有待于进一步研究，即使完全可以形成独立的学科，那主要也是为了便于进行科学研究和教学工作，对会计学的科学属性影响不大。

还需要指出的是，二次世界大战后，由于竞争促使资本主义企业进一步的集中，以及由于电子计算机的广泛应用，以所谓“管理会计”为标志的资本主义企业会计工作发生了重大变化，例如“事前计算”的导入，“预算管理”、“成本控制”、“预测分析”的广泛采用，数据信息系统的建立，采用多种计量单位，以及会计反映和监督的内容向深度和广度发展，等等，使会计在企业管理中的地位和作用进一步加强，会计的职能有了新的发展，会计的两重性看得更为明显了。

(五)

会计的性质明确以后，进一步探讨会计学的科学属性就比较容易了。

马克思主义认为，科学是人们关于自然和社会客观规律认识的知识体系。通常人们把有关认识自然规律的知识总和叫做自然科学，有关认识社会规律的知识总和叫做社会科学。前者主要是和生产力相联系，因而没有阶级性，后者则主要是和生产关系以及在其基础上建立的诸上层建筑相联系，一般说来是有阶级性的。但是在社会科学中，也有一些科学虽然研究的是社会现象，但与生产关系、上层建筑的变化无直接联系，因而也没有阶级性。

在社会科学中，研究社会生产总过程的科学，通常统称为经济学。其下又可分为几大类：一类是政治经济学，是研究生产关系的；一类是既研究生产关系也研究生产力的双重性科学，即各类部门经济学以及与之相联系的经营管理学；还有一类主要是研究生产力的，即生产力经济学。会计学是经营管理学的一个分支，它是人们对经济活动进行会计反映和监督的科学总结。会计学是研究如何掌握对经济过程进行观念总结和控制的规律性的一门职能科学。这门科学应当以马克思主义政治经济学为指导，紧密结合合理地组织生产力和不断完善生产关系的有关问题，研究如何通过对经济过程进行反映和监督以提高经济效果的规律性。

基于以上认识，我们认为今后在会计科学的建设中要注意以下一些问题：

第一、要重视会计理论的研究。要严格地按照马克思主义政治经济学的原理来认识和组织会计反映和监督这种社会活动，建立判断反映和监督的是非标准，指导和改进会计实践。

第二、要重视现代科学技术进步和生产力迅速发展对会计实践的巨大影响。要研究会计对合理地组织生产力的重要作用，研究会计与数学、计算技术的关系，

(下转第21页)

新会计上任

王雅枚同志在会计训练班学习了三个多月，又回到了湘钢烧结分厂工作。领导上分配她担任财务报销、备件核算，汇总凭证和编制会计报表等工作。

财会工作是一项复杂而细致的工作，小王只学了三个多月的财务会计，缺乏实践经验，干起来自然困难很多。但是，她不怕阵，不气馁，坚持在干中学，在实践中提高。就拿财务报销来说吧，不但要熟悉有关财务制度和规定，还要熟悉铁路、公路里程和票价，以及到达和发车时间。为了掌握这些基本知识。她一有空，就学习各项财务制度，还买了《中国地图册》，《全国铁路旅客乘车时刻表》，经常翻阅。并且到汽车队询问汽车出车的吨公里计算方法，到长途汽车站抄录公路里程表、绘制公路示意图。

在报销业务中，小王认真审核原始凭证，审查各项开支是否合理合法，有无违反制度和手续欠缺的问题，对不合理的开支，她一律拒绝报销。有一次，一位同志回家探亲，不慎丢失了车票，经班组证明，领导批准，要求补报探亲路费。小王并不因为该同志手续齐备，有领导的批准，就马上给予报销，而是认真地核对探亲路程和票价金额，并查阅了历年报销的情况，发现该同志要求补报的金额大于往年报销的金额，便说服他减去了不应报销的绕道部分车费。又一次，小王审核临时工的工资，她认真核对考勤表，发现多计了九十五个工，为国家挽回损失一百六十七元二角。她就是这样严肃认真，不怕麻烦，为国家节省开支。

她在工作中遇到难题或比较复杂的会计业务时，就虚心向有经验的老同志学习。有一次，科长要她办理一笔零购转固定资产的专用基金款项，她不会作会计分录，便请教科长，

反复试制凭证，直到完全弄懂为止。

新会计王雅枚虽然工作才几个月，但是她虚心好学，踏实肯干，进步很快，现在基本上能独立工作。小王决心在新的长征路上继续努力，进一步提高自己的业务水平，为社会主义经济当好家，理好财，为实现四个现代化作出更大的贡献。

(李金莲)

—————

(上接第10页) 探讨自然科学成果在会计中的应用。

第三、要重视会计科学和其他邻近学科关系的研究，注意社会分工和科学发展的分化和复合的辩证过程，按照事物发展的客观规律推动会计科学的发展。要进一步研究经济效果、价值管理、经济核算制及其与会计的关系。

第四、要重视研究国外的会计理论和实践。

总之，科学地解决会计的性质和会计学的科学属性这类重大理论问题，是有深刻现实意义的。马克思主义非常重视正确地反映了客观规律的理论对人类实践活动的重要指导意义。建设和发展会计科学，加强会计理论研究的重要性是显而易见的，我们愿与同志们在这方面共同努力！

注：

- ① 《马克思恩格斯选集》第3卷第482页。
- ② 《会计核算原理》，上海财政经济学院会计核算原理教研室编著，财政出版社1958年出版。
- ③ 陶德：“怎样建立新中国会计理论基础”读后，《新会计》1951年第4期。
- ④ 王文龙：《试论会计是生产力的问题》，《财务与会计》1979年第4期。
- ⑤ 《会计原理》，高等财经院校会计教材编写组编著，中国财经出版社1963年版。
- ⑥ 《马克思恩格斯全集》第25卷第963页，《马克思恩格斯选集》第3卷342页。
- ⑦ 《马克思恩格斯全集》第23卷第93—94页。
- ⑧ 《马克思恩格斯全集》第24卷第152页。
- ⑨ 《马克思恩格斯全集》第25卷第963页。
- ⑩ 《列宁选集》第2卷第772页。
- ⑪ 《马克思恩格斯全集》第24卷第151页。