

“会计大师的学术思想与教育理念精要”系列报道之三

徐政旦教授的会计学术思想

上海财经大学会计学院

徐政旦(1922.10.20 ~ 2013.12.26)教授是我国著名会计、审计学家和教育家,与葛家澍、娄尔行、杨纪琬、余绪缨、李宝震、阎达五、杨时展同为我国最早的八位会计学博导,被称为“国宝”。

徐政旦教授系江苏无锡人,如诗如画的水墨江南造就了先生闻融敦厚、温文尔雅的性格。他1938年进入上海民生中学学习;1946年毕业于大夏大学经济系(法学士);1946~1948年担任淮南铁路局会计科科长;1948~1950年担任大夏大学讲师兼附中的副主任;1950年转入上海华东交通专科学校任教会计课程,同时在上海震旦大学会计专修科担任副教授,任教成本会计学,还在立信会计专科学校市区分部任教政府会计;1952~1979年担任上海财经学院、上海社科院、复旦大学等校副教授(1954年与复旦的郭超豪等一起被国务院评为副教授,这是改革开放前最后一轮的评级工作);1979~1986年担任上海财经大学会计系副主任;1986年起担任上海财经大学会计学院教授、博士生导师,指导博士研究生研修管理学审计理论方向;1992年,国务院授予徐政旦教授特殊贡献津贴。

徐政旦教授执着求真、勇于创新,身怀强国兴教之理想,坚持理论与实践结合,笔耕不辍,在长期研究过程中探索形成了“观察社会→发现问题→解决

问题→上升到理论”的学术思想建立模式。他著作等身,先后出版专著及教材20余部。这些著作围绕记账、算账、报账、用账、建账和查账“六账”理论全面展开,有很强的代表性,不少都是开创性的,有着广泛、深刻的社会影响力。

徐政旦教授一生著述良多,其重要学术思想和贡献包括:(1)首次系统提出“六账”理论,将以记账、算账和报账为代表的“三账论”,拓展为包括用账、建账和查账在内的“六账论”,充实和丰富了会计的内涵;(2)二十年磨一剑,与龚清浩教授合作出版我国第一部会计辞典;(3)编写完成国内第一本现代内部审计学,首建内部审计的理论体系,填补审计理论研究空白;(4)提倡建立和健全企业内部控制制度,创建国内内部控制的理论与方法,提出设计和建立企业会计制度的理论,以会计规则健全会计制度;(5)引进成本会计理论,首创我国成本核算的“品种法”,促进成本会计发展;(6)揭示世界银行贷款项目会计的特征,编写《世界银行贷款项目会计》,填补国内世界银行贷款项目会计空白。

一、系统提出“六账”理论

传统概念中会计被理解为简单的记账、算账、报账,徐政旦教授认为这不是会计的全部。如果仅有记账、算账

和报账,只能说明会计做什么,而没有把会计在应用上的目的表达出来,就失去了会计中最有活力的方面。徐政旦教授1968年出版《工业会计》一书时,大声疾呼要用账,其后在对会计学会的报告中,又把会计的“三账论”改为“六账论”,把会计的记账、算账、报账扩大到记账、算账、报账、用账、建账和查账“六账论”。

徐政旦教授创建了用账理论,从而充实了会计的内涵。他认为,会计的最主要作用是“用账”。所谓用账,就是企业的会计工作要注重运用会计的数据来对企业的各项经济活动进行控制,使之完成企业经营的各种目标。同时,企业会计工作应为企业做短期决策和长期决策提供数据。徐政旦教授指出,“用账要着重挖掘企业的内部潜力”。管理会计实质就是广义的用账。

徐政旦教授大力倡议会计制度设计,树立“建账”的观点。他认为,随着国家制定了会计准则,企业有必要根据会计准则自行建立会计制度,以满足企业经营的特点,便于用账和根据会计资料进行理财并做出决策。1996年,徐政旦教授出版了《企业会计制度设计》一书,并率先在上海财经大学开设相关课程,传授会计组织机构设计和业务流程设计等实务中急需的知识和技能。徐政旦教授以会计规则为指导,撰述了会计



科目设置的原则,根据企业规模设置账簿及凭证,阐述期终结账程序的设计与使用、财务报告的编制,包括合并报表的编制,同时还阐述分部法的会计报告和责任会计报告。

徐政旦教授还主张,会计要自己查账,最有效的就是设立内部审计部门查账。“(第六个账)就是我们会计要自己查账,而不能等上面,等审计署来查账,也不能等会计师来查账,要设立内部审计部门查账。内部审计是自己审计自己,最有效的。所以内部审计应该放到很重要的位置。”徐政旦教授指出,通过内部审计可以保护单位财产的完整,保证会计信息的真实可靠,揭示企业经营中的弊端,有利于反腐倡廉,促进挖掘内部潜力。作为管理经济工具的会计,就应该有效预测和应对各种风险,使企业预防或减少风险,减少亏损。这就是会计管理中的风险控制问题。

二、出版我国第一部会计辞典

为实现推动全国范围内会计知识普及的理想,徐政旦教授和龚清浩教授发扬认真严谨、精益求精的工匠精神,历经20年而不放弃,主持编撰成新中国成立后的第一部《会计辞典》。20世纪60年代初上海财经学院(现上海财经大学)部分会计教师曾编写《简明会计辞典》,1965年由龚清浩、徐政旦、蒋士麒、蒋凤五等资深教师最后编纂完成,并由当时上海财政经济出版社印出清样,但十年内乱中该书原稿和编写资料失散。1978年春,为适应我国会计工作者对会计辞书的迫切需要,由龚清浩、徐政旦、胡文义、龚以奎等资深教师组成核心组,吸收知名学者娄尔行和李鸿寿等重新进行编写,定名为《会计辞典》。其中,徐政旦教授负责工业会计词条的撰写,并与龚清浩教授为两大主编,共同对所有老师的词条进行审核。1981年上半年最终定稿,1982年5月由上海人民出版社出版。写作过程中,徐政旦教授与龚清浩教授夜以继日,不论寒暑,全力以赴,往往对一条词目修改十余次。他们认为辞典是人的心中的典范,一字一句都要反复推敲,辞典的底稿达一个人身高以上。可以说,他们对《会计辞典》用情至深,付出了很多心血和汗水。

《会计辞典》的出版顺应了改革开放初期中国经济发展与社会进步所带来的会计工作者和财经院校会计师生对会计知识普及与提高的迫切需要,为中国会计界增开了一扇了解西方会计的窗口,在为日后的会计改革奠定思想基础方面发挥了不可替代的先导作用。作为我国第一部学术性、知识性和应用性兼具的会计专业辞书,《会计辞典》以其新意和质量赢得了国内外会计界的盛誉,出版后一再重印和再版,发行超过百万册,其印量创造了当时会计类书籍之最,在国内外会计界产生了广泛影响,堪称会计经典。1995年7月揭晓的代表我国辞书编纂最高水平的首届中国辞书奖,《会

计辞典》被评为专科类获奖书目。

三、内部审计与社会审计理论贡献

与其时蓬勃发展的审计实践相比,我国在审计理论研究方面的发展明显滞后。审计作为一门学科,尚未建立较为完善的学科理论体系,也未编著出一本相对比较完善的审计理论著作。这一现状不仅影响了我国审计高素质人才的培养,同时也影响了我国审计学科建设和审计实务水平的迅速提高。

徐政旦教授视审计学科发展为己任,深入研究了现代审计的基本特征,积极探索着我国审计的发展方向。1983年在上海召开的全国审计工作研讨会上,国家审计署特邀其作专题学术报告,并要求审计实务单位积极试行。1986年,他结合我国审计工作实际,撰写《内部审计与内部会计控制的依存关系》及《论社会主义企业内部审计的特征》等论文,为我国内部审计的发展提供了理论依据。1991年5月,徐政旦教授在中国教育审计学会(筹)成立大会作《现代审计发展基本特征与我国审计发展方向》的学术报告,前瞻性地提出财务审计与经济效益审计并举、事后审计与事前审计并举、监督与建设并举、微观审计与宏观审计并举、制度基础审计与加强内部控制并举、计算机辅助审计技术与手工作业审计技术相结合、审计工作法制化与审计工作准则化、涉外审计业务趋向国际化等观点,其学术成果被国内外多种刊物刊载。这些基本判断如今都得到了印证,成为审计学科和实务发展的指路明灯。

徐政旦教授郑重指出,我国应建立系统的审计准则,以审计准则统驭审计工作,同时需高度重视企业内部审计制度,通过深入调查总结企业实践经验,开展内部审计理论研究。徐政旦教授在国内率先揭示了内部审计的特征,并把

内部审计与内部控制结合应用,主编了高等财经院校试用教材《内部审计》(1995),为我国改革开放后较早出版的内部审计学科方面的代表性著作。受国家审计署委托,徐政旦教授与其博士朱荣恩教授合作编写了升级换代版的《现代内部审计学》(1997),创建了以内部控制为主轴的内部审计学科体系,被国家审计署推荐为高等院校审计教材,并被国家教育部评为“九五”国家重点教材。与传统内部审计教材按会计科目组织审计的思路不同,徐政旦教授创造性地提出按业务循环组织审计,将内部审计与内部控制相结合,由于理论上更为科学,实务上更为高效,为后来的研究者和实务界所广泛接受。

为了促进我国社会审计理论研究深入开展,填补现存空白,徐政旦教授带领一批由上海财经大学博士生导师和上海财经大学审计研究方向博士生组成的科研团队,主编了《审计研究前沿》(2002)一书。该书系统介绍审计理论的基本问题及其研究现状,极大弥补了我国当时审计理论研究无系统性的缺憾,得到了学界一致好评。

在审计理论发展和审计实践中,徐政旦教授身体力行,于20世纪80年代前后代表上海财经大学创办成立了上海大华会计师事务所(任副董事长、兼任主任会计师)、普华大华国际会计师事务所(任董事)、深圳大华天诚会计师事务所(任董事长)三家会计师事务所。

四、内部控制与会计制度设计贡献

徐政旦教授针对审计的延伸和交叉领域——内部控制,进行了开拓性的研究,在国内率先倡导宣传公司治理中的内部控制制度。过去,内部牵制或内部控制曾被认为是对人们“管卡压”的东西而被禁用,但由于在经济管理工作中没有控制,给国家造成了较大的损失。

改革开放后,徐政旦教授奋力与这种思想作斗争,力主内部控制的重要性,率先提出将内部控制理论应用于企业管理。1983年,徐政旦教授在内部控制领域率先翻译并发表了国外企业内部控制的三篇论文《内部控制制度的设计》(1983)、《内部控制制度的检查》(1983)和《内部审计》(1983)。尔后,又撰写了《论内部会计控制在社会主义条件下的具体运用》(1984)、《现代审计中内部控制测试的探讨》(1985)和《内部控制的审计测试》(1985)等论文,借鉴并创造性地论述了适合我国企业特点的内部控制流程图符号及编制方法,以及制度基础审计的具体开展方式。其中,《论内部会计控制在社会主义条件下的具体运用》一文获上海社联1979~1985年度优秀学术成果奖,《现代审计中内部控制测试的探讨》一文曾被国内6种书刊转载。这些文章发表后,得到会计实务界及经济理论界的充分重视。徐政旦教授对内部控制提出了控制要素,对企业内部控制的标准性做出回答并以实例进行宣传。其1989年出版的《内部控制制度及其评审》是我国专论内部控制制度评审方法的第一本著作,随后内部控制在国内实务界被大力推广。徐政旦教授所倡导的内部控制观念将一般意义上的会计核算向前推进到会计管理直至企业管理领域,使会计功能得到更深层次的发挥。

五、成本管理会计贡献

徐政旦教授敢为人先,革故创新,在中国成本会计核算领域做出了极大的贡献。20世纪70年代中期,他通过对我国40余家工业企业的调查研究,总结工业企业生产费用计入产品成本的基本程序,创造性地用图表揭示成本核算的一般规律,并结合我国国情,率先在国内提出了“品种法”,应用于大批量生产的复杂的生产企业。在《工业会计》(1979)

一书中,徐政旦教授举实例说明了“品种法”的具体做法,强调成本计算方法应该以“成本计算对象”来命名,指出当时广泛流行的定额比例法等方法只是划分产品成本的一种成本分配方法,而不是成本计算方法。徐政旦教授的这一创新理论提出后,在会计界产生很大影响,大学教材中也广泛引用了“品种法”。尽管“品种法”是最简单的成本计算方法,但它又是最为基础的成本计算方法,其他的成本计算方法均是在“品种法”的基础上发展起来的。因此,徐政旦教授积极探索成本计算的规律,在全国最初提出成本核算的“品种法”,为解决成本会计中最为核心的问题——成本核算问题,打下了坚实的基础。

徐政旦教授主编的《成本会计》(1987)被国内许多高等院校选用为专业教材,1992年先后被财政部和国家教委评为优秀教材。为适应我国经济体制改革的需要,徐政旦教授还根据国家新发布的有关会计法规、制度和文件,以及我国会计实务的发展情况,修订出版了《成本会计》(1994)。该书以工业部门的成本为重点进行系统论述,还阐述了农业企业、施工企业和交通运输业的成本特点,成为国家教委和财政部指定推荐的与国际接轨的会计教材。

六、人才培养与国际交流

徐政旦教授在人才培养上始终秉持理论与实践相结合的理念,在当时的会计教育界独树一帜。其教学主要有三个特点:一是要求学生博览本专业的经典著作,通晓国际动向,打好扎实的专业理论基础。二是要求学生树立理论指导实践、实践检验理论的学风,注重动手能力和分析问题、解决问题的能力。三是主张全方位教育,注重培养青年才俊。在制定基本教学框架和主编会计、审计教材和编撰著作时,十分注重为青年教师和研究生营造参与学习



徐政旦教授(左二)和首批会计学博导葛家澍教授(右一)等在一起

的机遇。作为管理学审计理论研究方向的博士生导师,徐政旦教授深入教学一线,以身作则,悉心教导培养学生,重视博士生培养质量。这一思想,也深深映射至其博士生培养方案的制订上。具体来说,其博士生培养理念主要体现在以下四个方面:一是坐下来能搞学术研究,写文章;二是站起来能到讲台上上课进行教育;三是走出去能搞会计实务,担任注册会计师查账,并能设计会计制度;四是不断在会计理论领域方面有新的创新和发展。徐政旦教授注重实践,在他的博士生修完外语和专业基础课之后,一般安排他们到会计师事务所实习,使他们了解审计的程序和方法,把学到的理论应用于实践,通过实践来检验和提高理论,同时也为博士论文的选题提供素材。数十年来,徐政旦教授诲人不倦,始终重视实务与理论教学的融合,要求博士生每门课程的额外任务就是要公开发表一篇文章,将自己的研究成果运用于课堂教学,同时还要到事务所去做审计或咨询,能解决实际问题,以将审计理论研究和实践紧密结合起来。

徐政旦教授一贯认为,会计是实

务性强的学科,会计工作本身就是社会工作的重要方面。徐政旦教授积极从事审计实务和社会服务工作,理论联系实际,国内联系国际,学以致用,力求把学校教学科研成果移植到会计实务部门中,提高会计在社会活动中的重要性。他在学术界和实务界享誉盛名,应邀兼任了大量重要的社会职务,曾几次受国家财政部、审计署以及各地政府的委托,在各省、市进行高级财务管理人员的培训,进行会计审计学术交流活动,并担任世界银行顾问、亚洲开发银行顾问等职务。

徐政旦教授主张学术研究立足中华、放眼世界,力举引进和借鉴西方发达国家有关会计、审计的理论和方法,并去粗存精、为我所用。1987年他应世界银行邀请进行访问和调查研究,与该银行的经济发展学院合作编写《世界银行贷款会计》(1991),揭示了世界银行贷款会计的核心内容,填补了我国在这方面的空白。该书撰写了世界银行贷款的原则、贷款条件、利息计算、工程项目贷款申请程序,以及项目投标程序、期末会计报告的编制等,为国内贷款项目单位提供了大量实用性材料,有

利于世界银行贷款的申请使用和归还,使贷款发挥更大作用。基于他为中国培育国际金融人才做出的杰出贡献,世界银行1988年聘请其为顾问;1990年,亚洲开发银行也聘其为顾问。

回顾徐政旦教授的一生,他毕生热爱祖国,热爱党的教育事业,以推动中国会计与审计事业为使命,殚精竭虑、甘做春蚕,著作等身,桃李满天下。他的严谨治学思想和实践创新教育理念是激励后辈为推动中国会计审计事业发展不懈奋斗永恒的财富。他在教学与科研工作追求卓越的同时,还顺应实务发展需要,着手创建国内知名会计师事务所,在教学、科研和创业等多方面都做出表率。他在为人治学、培养学生、贡献社会等方面的卓越贡献和崇高品格,为后辈树立了光辉的榜样,无愧于会计“国宝”的称号。□

(拟稿人:刘华)

责任编辑 刘良伟

主要参考文献

- [1] 龚清浩,徐政旦.会计辞典[M].上海:上海人民出版社,1982.
- [2] 徐政旦,朱荣恩.内部控制制度及其评审[M].北京:中国审计出版社,1996.
- [3] 徐政旦,姚焕廷,朱荣恩.会计制度设计[M].上海:上海财经大学出版社,1996.
- [4] 徐政旦,朱荣恩.现代内部审计学[M].北京:中国审计出版社,1997.
- [5] 徐政旦,谢荣,朱荣恩等.审计研究前沿[M].上海:上海财经大学出版社,2002.
- [6] 徐政旦.徐政旦会计文集[M].上海:立信会计出版社,2011.