

黑龙江教育出版社

薛明云 张德红 陶春梅 著

会计改革的理论 研究

HEILONGJIANG JIAOYU CHUBANSHE

KUAIJIGAI GEDELILUNYANJIU

前 言

我国会计理论研究的滞后,事实上已严重影响了会计实践的发展和会计工作者专业素质的提高。因此,尽快建立以中国实践为基础的会计理论体系是历史赋予我们这一代人的迫切任务。

随着改革伟业在中国沃土上的顽强推进,会计理论研究和会计制度的建设者们沐浴着欧风美雨,在与国际惯例接轨的道路上迈出了坚实的一步。但是,在探讨一套与世界其他国家趋于同态和一致的会计理论与创立中国特色的会计科学之间,我们宁愿选择后者。因此,本书选择的最高目标是:创立领先世界的会计理论。具体目标有二:

1. 理论“进化”。中国“迈入”市场经济,并且“选择”了现代企业制度,这从世界经济发展史看是恰如其分的表述。公司制不再经历从无限责任到有限责任的历史过程,股东不仅具有社会化特征而且最大股东又可能是国家;破产主要不是无依无靠的私人企业,而是国有企业;企业经营和股份制改组中面临着严重的国有资产流失问题;在企业合并和兼并的热潮中,商誉问题又引起人们极大重视;严重的通货膨胀发生在中国而不是美国等等。对上述问题,西方会计理论和实务都有相应的研究和处理,但我们必须采取“进化”的方式。为此,我们深入研究了国际会计理论、破产会计理论、资产评估会计理论、物价变动会计理论和商誉问题。

2. 理论“突变”。目前,中国改革的理论和现实为会计理论的突变开创了良机。因此,本书开创性地提出了“股息是费用支出而不是利润分配”的观点,并由此作为逻辑起点,探讨了股权资本成本会计的理论基础和学科体系。对于“货币的时间价值”这一极具现代特色的基本概念,本书进行了深刻而系统的理论分析,其也将开创管理会计由无理论到有理论的先河,作为一颗闪亮的明珠置于现代会计理论的桂冠之上。

本书特色可归纳为三点:

一是采用了宏观分析的方法,形散而神不散。理论的建设和发展关键在于基本概念的确立和难点突破。本书围绕会计理论体系的完善与发展这一主题展开讨论,探讨了与之相应的概念、方法和内容。

二是置根中国大地,意在创新。中国改革成功的原因是走了一条前无古人,旁无他山之路。本书亦远离与国际惯例接轨的热潮,而选择了有利于中国经济发展的目标,意在实现本书的最高目标。

三是综合运用了经济学和会计学的基本思想和方法。一改小视会计学而经济学高高在上的固有观念,对有关会计要素的认识既分析了其经济学的含义,又探讨了会计学的界定,从而实现了基本观念的变革。

总之,本书将会计理论研究放之改革理论与经济发展高度。目标远大,但又匆匆成稿,疏漏及纰缪定并存其中。只求其能带来会计理论的全面创新。

作者

1997年3月

目 录

前言	(1)
第一章 强化会计理论研究是时代的呼唤	(1)
一、对我国传统会计理论的反思	(1)
(一)我国传统会计理论的形成与发展	(1)
(二)规范和影响我国会计理论构建的几个重要因素	(3)
(三)传统会计理论研究方法的得与失	(6)
二、我国传统会计理论面临的挑战	(9)
(一)树立正确的会计理论研究观点	(10)
(二)树立会计理论必须由实践检验的观点	(11)
(三)会计研究一定要重视理论的具体化和操作化	(12)
三、加强会计理论研究,发展会计科学	(13)
(一)会计理论研究的有利因素	(13)
(二)会计理论研究应注重体系结构	(14)
(三)会计理论突破、创新的现实基础	(15)
第二章 市场经济与当代会计学	(20)
一、当代会计理论研究的新发展	(20)
二、当代会计理论结构	(22)
三、当代会计学及其组成	(24)
(一)当代会计学的性质	(24)

(二)当代会计学的理论基础·····	(25)
(三)当代会计学的分支·····	(26)
(四)走向国际的中国会计学·····	(30)
第三章 “稳健性原则”刍议 ·····	(32)
一、对“稳健性原则”的不同认识·····	(32)
二、实施“稳健性原则”的现实意义·····	(34)
第四章 会计信息的失真与对策 ·····	(39)
一、会计信息失真产生的原因·····	(39)
(一)会计工作方法引起的失真·····	(39)
(二)会计工作主体不同引起的失真·····	(41)
(三)会计工作客体不同引起的失真·····	(42)
(四)会计工作环境对会计信息的影响·····	(44)
二、对会计信息失真的辩证思考与对策·····	(44)
(一)克服形而上学,树立实事求是的观点·····	(45)
(二)提高会计工作人员的素质·····	(45)
(三)彻底改革现行的核算方法与报告制度·····	(45)
(四)改变传统会计工艺,加快会计 电算化的进程·····	(46)
第五章 多元成本体系构建 ·····	(47)
一、建立多元成本体系的必要性与可能性·····	(47)
(一)多元成本体系建立的必要性·····	(47)
(二)多元成本体系建立的可能性·····	(50)
二、多元成本体系的构建·····	(50)
(一)常规核算系统·····	(51)
(二)专题核算系统·····	(52)
第六章 股权资本成本会计的理论分析 ·····	(58)
一、股权资本成本会计的现实基础·····	(59)

(一)西方股份制的演变使现有的成本与收益观念的局限性日益显露·····	(59)
(二)我国现代企业制度的建立将赋予股息以新的意义·····	(61)
二、股权资本成本会计的理论基础·····	(63)
(一)经济学的结论·····	(63)
(二)会计理论的趋向·····	(65)
(三)现代代理理论的推论·····	(66)
三、会计理论分析·····	(66)
(一)考虑财务报表的目标·····	(67)
(二)考虑费用的性质及其计量·····	(67)
(三)考虑会计基本假定·····	(68)
四、会计处理的变更·····	(69)
(一)股利费用的利率选择及计算范围·····	(70)
(二)会计处理方法的修正·····	(70)
(三)对所得税影响的讨论·····	(71)
五、研究结果的讨论·····	(72)
(一)关于激励机制·····	(72)
(二)长期成本支出·····	(72)
(三)基本股利体制·····	(73)
(四)稳健会计惯例的讨论·····	(73)
(五)股利分配政策的连续性·····	(73)
(六)财务会计与管理会计的结合·····	(73)
六、结论·····	(75)
第七章 破产会计·····	(77)
一、破产会计产生与发展的历史必然性·····	(77)
(一)破产与破产会计的产生·····	(77)

(二)破产会计的特点·····	(81)
二、破产会计的对象和内容·····	(83)
(一)破产会计对象·····	(83)
(二)破产会计内容·····	(83)
三、破产会计的任务与目标·····	(88)
(一)破产会计任务与目标的特殊性·····	(88)
(二)破产会计的基本任务和目标·····	(89)
四、加强破产会计研究,促进破产会计 的完善与发展·····	(90)
第八章 资产评估会计处理探析 ·····	(91)
一、资产评估会计处理原则和依据·····	(92)
(一)资产评估会计处理必须坚持的原则·····	(92)
(二)资产评估结果的会计处理要求·····	(93)
二、资产清查结果的会计处理方法·····	(95)
(一)固定资产清查的会计处理·····	(95)
(二)流动资产清查的会计处理·····	(96)
(三)递延资产清理的会计处理·····	(98)
三、资产评估结果的会计处理方法·····	(99)
(一)固定资产评估结果的会计处理·····	(99)
(二)流动资产评估结果的会计处理 ·····	(100)
(三)无形资产评估结果的会计处理 ·····	(101)
四、企业结束时的会计处理 ·····	(103)
第九章 活动量基础成本会计的科学定位 ·····	(106)
一、活动量基础成本会计理论分析的动因 ·····	(107)
二、活动量基础成本会计对管理会计的完善 ·····	(108)
(一)对成本性态原理的修正 ·····	(109)
(二)完全成本法和变动成本法的结合 ·····	(111)

(三)标准成本系统的改进	(112)
(四)最优存货批量的否定	(113)
(五)在成本的事前控制方面	(113)
(六)新的完全成本法	(114)
三、活动量基础成本会计对成本会计的发展	(114)
(一)活动量基础成本会计与现行财务会 计惯例的冲突	(115)
(二)活动量基础成本会计对成本会计的发展	(115)
四、活动量基础会计的基本概念和 基本理论	(119)
(一)作业和作业链	(119)
(二)价值链	(121)
(三)成本动因	(122)
(四)作业成本观	(125)
(五)作业、资源与顾客价值的关系	(126)
五、结论与趋势	(127)
第十章 货币时间价值的质与量	(129)
一、货币时间价值理论研究的逻辑起点	(130)
二、货币时间价值产生的客观必然性	(132)
(一)商品货币关系的存在和发展是货币时间价 值产生和存在的历史前提	(133)
(二)资本主义生产关系是货币时间价值产生和 发挥作用的最直接的客观基础	(134)
(三)货币时间价值在我国存在的现实基础	(137)
三、货币时间价值质的规定性和量的规定性	(138)
(一)从质的方面看,货币时间价值是劳动创造的, 是资金运动结果的表现	(138)

(二)在量上,货币时间价值由资金平均利润率规定,通过利息率变动规律来决定, 按复利原理计算	(140)
(三)复利计算的两种形式:一种是基本复利计算, 一种是连续复利计算	(144)
四、小结	(147)
第十一章 社会责任会计研究	(148)
一、社会责任会计的对象与特点	(148)
(一)社会责任会计的对象	(148)
(二)社会责任会计的特点	(149)
二、社会责任会计的内容和职能	(151)
(一)社会责任会计的内容	(151)
(二)社会责任会计的职能	(153)
三、社会责任会计的程序和方法	(154)
(一)成本效益法	(155)
(二)支付成本法	(155)
(三)文字叙述法	(155)
第十二章 无形资产会计难点问题研究	
——关于商誉的属性与计量	(157)
一、无形资产的分类	(158)
(一)无形资产特征的深入分析	(158)
(二)无形资产的分类	(162)
二、无形资产的核算	(164)
(一)无形资产的计价	(164)
(二)无形资产的摊销计算	(166)
三、关于商誉的属性与计量问题	(167)
(一)商誉属性的认定	(167)

(二)会计理论的冲突	(169)
(三)商誉的计量	(171)
四、自创商誉的会计确认	(176)
(一)确认自创商誉,符合权责发生制原则	(176)
(二)确认自创商誉有利于正确反映企业 财务状况	(177)
(三)确认自创商誉有利于鼓励企业提高 综合实力	(177)
(四)自创商誉能可靠计量	(177)
(五)对自创商誉采用例外处理	(178)
(六)权责发生制的突破	(178)
第十三章 物价变动会计基本理论简介	(180)
一、物价变动会计的目标	(181)
二、物价变动会计的基本假设	(181)
三、物价变动会计的基本原则	(183)
四、物价变动会计的基本规则	(188)
五、物价变动会计的计量	(191)
(一)物价变动会计的计量	(191)
(二)物价变动会计的计量基础	(196)
(三)物价变动会计的计价依据	(197)
第十四章 试论国际会计的概念框架	(201)
一、国际会计的本质	(202)
(一)国际会计的定义	(202)
(二)会计的国际范围	(203)
二、国际会计中国家差别的决定因素	(206)
(一)差别的决定因素	(206)
(二)小结:国际会计的国别性适应框架	(207)

三、发展中的国际会计理论	(208)
(一)对国际会计理论的需要	(208)
(二)会计标准的协调	(208)
(三)建立中的国际会计概念框架	(210)
四、外币会计、交易与折算	(211)
(一)外币交易会计	(211)
(二)以外币表示的财务报表的折算方法	(213)
附录	(217)
一、本书参考书目	(217)
二、国外主要会计理论文献	(218)
后记	(230)

第一章 强化会计理论研究 是时代的呼唤

会计理论是时代的产物,是会计实践经验的概括和总结,是一定历史阶段上人们对会计实践对象与认识对象的理论探索的结晶,它反映了一定时代人们对会计对象认识的水平。当前,我国已处在由计划经济向市场经济过渡、传统社会向现代社会转型的时期,处在和平与发展的时代,处在全面进行社会主义现代化建设的时代。新时代的新形势与新任务向所有的学科,尤其是向会计学提出了新的要求并提供了新的经验,促使会计学理论在不断地丰富和发展。改革开放以来,我国会计学界以科学的态度和方法对我国的传统会计进行反思,对新的会计实践经验进行总结,对外国会计学理论中的精华加以吸收消化,为创建新的会计理论体系,发展我国的会计科学而辛勤的工作着、探索着。

一、对我国传统会计理论的反思

(一)我国传统会计理论的形成与发展

我国传统会计界,在研究会计理论时,并不像教科书所写的那样,先说明会计的定义、属性,再研究会计的对象、职能、方法和程序,最后再落实到会计制度制定及其内容的理论研究上。恰恰相反,它采用的是逆向的思维方法,一切都从决定会计制度的因素及会计制度出发,然后再通过后续的理论要求加以说明和解释。传统

的会计理论结构无疑是对西方国家当时已有会计理论几乎全面的否定和重新创建。

我国传统会计理论的构成,主要来源于两个方面:①原苏联计划经济体制模式的会计理论;②西方资本主义财务会计理论思想和方法。这两种理论和思想各自在不同的历史阶段,对我国传统会计理论的形成和发展有着重要的制约和影响。

19世纪下半叶,随着西方资本主义在政治、经济、军事、文化等方面的侵略,以及民族资本和官僚资本企业的逐渐兴起、壮大,资本主义经济在旧中国有了较大的发展,使得与这种商业经济形态相适应的西方复式记账方法及其财务会计基本理论思想也在中国找到了扎根繁殖的土壤。然而旧中国是一个以小农经济为基础的半封建、半殖民地的社会,它不存在适应生长资本主义经济制度的必要社会历史条件,因此,西方资本主义会计无法在旧中国得到广泛的应用和充分的发展。尽管当时有一批会计学者和实务界人士竭尽毕生精力,介绍、推广和研究西方的会计理论和实务方法,并通过兴办教育、设立会计师事务所培养大批会计专业人才,但最终未能在旧中国建立起一整套完好的资本主义会计理论和会计实务体系。

新中国建立之后,首要任务就是迅速发展生产,建立独立的工业体系,实现国家工业化,弥补战争损失。在当时历史条件下,苏联的会计模式和会计理论就全盘引入我国。苏联会计模式和理论的引进是我国传统会计发展过程中的一次历史性变革,同时它也使我国传统理论研究的思想和观念发生了重大转折。其具体表现是:

1. 全面排斥资本主义制度的东西,主张用阶级分析的观点考察、处理会计理论和会计实务。

2. 运用政治经济学的基本理论,构筑会计理论的框架结构。即把会计理论研究纳入到政治经济学的范畴。

3. 忽视了与会计具体实践有关的应用和操作理论的研究。而将会计理论研究的重点放在会计在社会主义政治经济体制下的性质、职能……等方面的研究。

4. 对会计理论知识过于狭窄的认识。

从上述可知,会计作为一门独立学科进行科学研究在我国则是从西方资本主义会计传进我国开始的。苏联会计模式和理论的全盘引入则标志着我国传统会计理论研究进入到实质性阶段。其会计实务模式不仅成为我国社会主义集中统一的会计制度和会计核算体系的主体结构,而且其会计理论及其研究模式也在一个相当长的时期,成为我国会计研究的规范和纲领。尽管原苏联会计模式和理论对我国传统会计实务体系和理论的创建起着某种重要的积极作用,但是,也不能不看到,苏联的会计模式和理论,并非尽如人意,在实践中暴露了不少问题,尤其是原苏联的会计学者,在以马克思主义理论为基础建立社会主义会计理论体系的过程中,并没有严格遵循辩证唯物主义认识论和方法论原则,产生了某些教条主义和形而上学的思想观念,渗入到研究成果和教科书中。对原苏联会计模式和会计理论研究中存在的问题,在我国并没有受到坚决抵制和纠正。

(二)规范和影响我国会计理论构建的几个重要因素

我国会计理论的构建受到两个方面的规范,这就是作为会计研究理论基础的政治经济学和作为会计研究目标确立依据的国家经济政策、法规。

1. 社会主义经济理论是会计研究的基础

按传统政治经济学理论,社会主义就是排除资本(财产)对劳动的统治和占有,实现资本的全民所有和实现劳动的解放,建立劳动等量交换,即劳动平等、报酬平等的生产和分配关系。因此,社会主义经济理论是从宏观、微观两个层次上对社会经济作整体的考

察和把握,探索和揭示其规律和机制。这就规定了社会主义政治经济学固有的方法论意义,可以成为社会主义会计理论研究的指南和纲领。事实上,我国传统会计研究,受传统政治经济理论规范和左右是十分明显的。比如,传统经济理论曾经断言社会主义不存在商品生产,社会主义经济是有计划的产品经济,企业只是社会化生产的基本单位,是社会主义国民经济的“细胞”,企业必须无条件地按国家下达的指令性计划组织生产,为此,企业不是商品的生产者和经营者,也就不具有自身的经济利益,不能成为独立的经济实体。相应地,我国会计理论研究者以这个论断为前提和出发点,推演和引伸出这样的规范性结论,即:社会主义会计核算的对象,就是社会主义公有产品的扩大再生产过程中可以用货币表现的一切过程和现象。因此,社会主义会计的最主要任务之一就在于系统地反映出计划执行的进程和结果,从而可以发现偏差,发掘潜在力量,使国民经济计划能够正确地反映国民经济有计划的发展法则,并在各方面适合社会主义基本经济法则的要求。由于社会主义经济是建立在生产资料公有制基础之上的计划产品经济,因此,整个国民经济结成了统一整体,生产社会化程度比以往任何时候都高。生产规模扩大,劳动分工和协作更加精细、复杂,社会再生产各个环节,国民经济各部门之间的联系更加密切,经济管理问题越来越具有社会化的性质,因而,需要更为精确的核算。由此可见,在社会主义经济中,会计核算的作用范围早已超出企业和组织之外,它是社会主义国家用来领导和监督企业、部门和整个国民经济的工具。

2. 会计理论研究直接受社会主义经济政策的规范

在我国,会计理论研究受各种经济政策、法规的规范也是非常突出的。例如,经济政策、法规影响和制约会计理论与方法的研究及其应用。经济政策、法规是国家为维护社会主义生产资料公有制,稳定社会经济秩序,确保国民经济按计划均衡发展,而对社会

经济活动和企业单位的经济行为作出的强制性调节和控制。尽管这种调节、控制的理论依据来自社会主义基本经济理论,但在实际制订时,还必须从社会主义经济发展的客观实际出发,必须综合考虑各种宏观经济政策等方面的因素,其中包括国家在特定时期的发展规划,国民经济的结构和增长速度,国家总体经济实力,国家财政、企业、个人的经济承受能力等。总之,国家是以其认为最符合社会主义根本利益的目的出发,对经济发展格局作出主观规定。因此,有关的政策、法规又不完全与经济理论相一致,甚至常常出现“合法不合理,合理不合法”的情况。在这方面表现最为突出的就是国家财政税收政策和法规,对会计理论和方法的限制。如在企业固定资产折旧率的确定上,在存货成本计价方法的选择上,在成本开支范围的规定上等方面,有关的财政税收政策、法规作出的种种限制,一般很少考虑会计理论的要求。对此,会计理论研究往往是无能为力的,政策、法规的强制作用,使得某些会计理论研究成果,很难发挥应用价值,而被限制在纯学术探讨的圈子里,会计理论研究和政策、法规制定之间往往难以达到一种和谐关系。再例如,经济政策、法规对会计理论的规范,还表现在会计教材编写和专业教学上。会计教科书,应该是会计知识体系的重要构成,代表着一定时期会计理论研究的主要成果和具体实务方法之间所达到的融会贯通程度,因此,应该具有指导实践的作用。然而,事实上,教科书中许多内容是对现行政策、法规的解释和阐述,极易受政策、法规的影响。至于会计教学,更是偏重实务,往往与政策、法规亦步亦趋,会计政策、法规有什么变动,课堂上就得加以阐释。

会计理论受政策、法规影响的另一表现,就是不同时期,会计理论研究的侧重点以及研究课题的选择,都要受该时期政策、法规变动的影响。政策、法规和制度,就其本质来说,是社会上层建筑的一部分,代表着一定的生产关系和由这种生产关系决定的经济利

益关系。从这个意义上说,它们反映的是一定社会体系下的价值标准。这样,会计的政策、法规和制度代表了国家在各种会计理论和方法取舍上的一种权威态度,因而,也就对会计理论研究的价值导向作出了规范。

我国会计理论研究,具有明显规范性特征。这种规范性来自社会主义经济体制对会计提出的根本要求,是会计的职能和作用,也即会计的使用价值得以在社会主义社会中获得确认的必要前提。社会主义政治经济理论为会计研究设定了主旋律,是我国会计界从事理论探索的前提和理论依据,对研究者的理性思维,起着定向和纲领作用。而各种政策、法规和制度(指会计方面)则是一定社会生产关系和经济利益关系的集中体现,代表了政府部门的各种会计理论和方法的权威性评价和选择,因而具有强大的规范作用。政策、法规和制度,对会计实务与操作行为的规范的结果,又最终反映在对理论研究的侧重点和课题选择的规范。

(三)传统会计理论研究方法的得与失

在改革之前,会计学界的会计理论研究者没有意识到研究方法在会计理论研究中的重要作用。产生这种情况原因是多方面的:

1. 片面夸大了世界观、方法论的统一性,把二者视为一个东西,不承认方法论有其相对的独立性,错误的认为,思想观点正确,研究方法必然正确,因而忽视了对方法论的研究。

2. 错误的认为,方法论问题是哲学和自然科学领域的问题。

3. 现行的会计教科书,缺乏关于研究方法的系统的理论阐述。

4. 受学科体制的影响,对当代专业会计学者和实务工作者应具备的知识结构缺乏认识,只注重专门化知识的传授,忽视知识面的开拓,或认为别的学科是身外之物,还有的只忙于具体业务无暇顾及哲学方面的自我修养,认为哲学过于深奥难懂等等。

忽视会计研究方法论,并不等于会计理论研究不存在方法论