

程淮中 著

财务 会计改革 与探索

中国商业出版社

序

会计是一门古老而又年轻的学科。“经济愈发展,会计愈重要。”随着我国新旧体制换位和现代企业制度的建立,特别是近年来,我国的会计工作本着服务于经济建设和改革开放的宗旨,在注意更新观念、转变职能、完善体制和变革方法等方面,取得了令人瞩目的成绩。1993年通过改革企业会计核算制度,及时制定并实施了《企业会计准则》、《企业财务通则》和行业会计制度,初步实现了会计核算模式的转换和与国际会计惯例接轨。面对着处于巨大变革之中的中国会计,许多青年会计学者正以满腔的热情,凭借着中国这一源远流长的文化的陶冶和对会计科学的深深厚爱,为建立具有中国特色的社会主义会计理论与方法而勇敢地去探索、奋斗。本书作者程淮中同志便是其中一位。

早在十年前,我就认识程淮中同志。当时,他是一名会计教师,就决心献身于会计教学与研究事业,对财务会计基本理论中的诸多问题抱有浓厚的兴趣。平时能利用课余时间,广泛搜集资料,本着理论与实践并重的原则,刻苦钻研,相继在国内许多专业杂志上发表六十余篇学术论文,并担任几家会计期刊的特约通讯员和研究员。应该说,改革开放的近十年,就是程淮中同志对财务会计富有成效地苦苦探索的十年。在

具有划时代的历史意义的 1997 年钟声到来之际,中国商业出版社从程淮中同志所发表的论文中精选了四十余篇,汇集成册,实在是一件值得祝贺的事。

文集共分五个部分。第一至第四部分即会计理论探索、会计制度改革、财务管理研究和会计教学管理分别代表着作者的专业研究水平,其中部分研究成果获省、市级以上科研成果奖,并被国内其他杂志所转载或索引。第五部分附录是作者从事教务行政管理对某些问题的看法。虽然这部分不属于财务会计系列,但由于是作者日常工作中的一项内容,故选入一篇以示纪念。

中国财务会计改革是一项跨世纪的工程,它正日益受到国际会计界的关注。作者的这本专著的公开出版,必将推动我国财务会计理论的研究和财务会计科学的繁荣。为此,我欣然命笔,撰序授文。

王惠荣

1996 年 12 月 26 日

评价结果并确定备选方案:完整的证据调查和收集工作结束以后,下一步工作是评价结果确定备选方案,以获得所得问题的一个或多个假定结论。每一备选方案都必须有权威文献或具有完全而简洁文档的理论证据的充分支持。

得出结论:在对备选方案做详细分析以后,研究人员便可得出结论。此结论应完全地归档并被所收集的证据所充分支持。

研究过程的任一步骤的严重缺陷都将威胁整个研究的价值。因此,必须给研究过程的每一步骤以同等程度的重视。

二、会计理论研究中的权威性支持

开展会计理论研究,必须得到坚实的权威性支持。会计学不是一门自然科学,甚至也不是严格意义上的社会科学。科学领域从事的研究目的是建立理论或模型,以描述观察到的现象并预测未来事件。会计学不是这种科学意义上的理论,而是一个系统化的过程,积累经济数据并将这些数据报告给信息的使用者。会计人员在处理日常事务、行使自己的法定职权时,不是寻找自然法则而是试图发现财务信息使用者之间的某种一致性。美国密执安大学会计教授托马斯·R·威尔奇和大卫·卡姆合著的《会计和审计研究》,曾把会计过程喻为一个人造主体的数学模型,在确定用于实现或履行会计模型的原则和程序时,对权威支持存在相当程度的依赖。

坚实的权威性支持直接依赖于对某一特定会计原则的支持程度。因此,从事会计理论研究,必须知道权威的层次并确定为某一特定的概念找到充分的支持。然而,至今为止,我国会计理论界对于权威组织及层次并未有统一的界定。正因如此,长期以来,会计理论界对某些基本的会计概念一直争论不

休。究其原因,不能不说在各自理论研究中缺乏统一的权威性支持或未得到坚实的权威性支持。

如何界定会计理论研究中的权威性支持呢?这里不妨以美国为例,列示如下并以资借鉴。

主要的权威支持:

1. 在会计领域的一般应用,包括:(1)财务会计准则委员会“财务会计准则汇编”;(2)财务会计准则委员会诠释;(3)会计原则委员会意见书;(4)会计程序委员会的会计研究公报。

2. 在某些部门的专门应用,包括:(1)美国注册会计师协会工业会计指南;(2)美国注册会计师协会财务制度汇编;(3)证券和交易委员会条例;(4)成本会计准则委员会报告书;(5)成本会计准则诠释;(6)政府会计全国理事会报告书。

辅助权威支持:

1. 大量的工业实践;2. 工业管理局公告;3. 权威的专业和工业协会出版的研究公报;4. 公认专业联合出版物;5. 美国注册会计师协会的会计研究专著;6. 该领域公认权威写作的会计教材和参考书等。

这里应当说明的是,强调会计理论研究中的权威,并不妨碍会计改革。改革的目的并不是要否定权威,而是要否定原有理论体系中存在的弊端,使我国的会计管理机制更具有权威性,使权威的运用更加科学,更加符合会计管理机制运行规律的客观要求。

三、会计理论研究的方法

长期以来,我国会计理论界一直将会计研究方法理论排斥于基础理论体系之外,即使有人提出要开展会计理论研究方法研究的建议和建立现代会计研究方法体系的设想,也未

目 录

序	王惠荣
---------	-----

会计理论探索

关于会计理论研究中若干基本问题的探讨	(1)
中国会计模式建设中的十大转换	(9)
试论会计信息商品化的确认	(16)
西方国家会计惯例评述	
——兼论我国引用会计惯例的几个问题	(22)
浅议承包经营责任制对我国会计理论的影响	(33)
关于国际会计几个理论问题的探讨	(39)
试论会计语言	(48)
论我国现代会计术语的基本特征	(56)
关于会计监督的几个理论问题	(61)
对责任会计概念的再认识	(69)
试论股份企业会计的基本特征	(73)
论市场经济条件下会计模式的基本特征	(79)
关于所得税会计几个理论问题的探讨	(85)
企业会计信息用户论	(92)
论外币业务中汇兑损益的两种确认观	(98)

外币报表换算的国际方法述评

——兼论我国外币报表的换算方法…………… (103)

中国会计国际化:内涵与选择…………… (113)

会计制度改革

改革国营工业企业会计核算制度的设想…………… (122)

股份企业会计探讨…………… (129)

对新《工业企业会计制度》中几组会计分录的再认识…………… (137)

我国会计报表改革前后的比较分析…………… (142)

矛盾与协调:对“两座”中几个基本问题的再认识…………… (148)

论完全成本法与制造成本法之比较研究…………… (155)

论长期投资——股票投资中两种核算方法的

应用与比较…………… (162)

对“两则”及行业会计制度中若干表述的再推敲…………… (167)

论租赁会计的两种形式:经营租赁与融资租赁…………… (174)

试论外币对外投资的核算…………… (183)

财务管理研究

企业资金管理原则新探…………… (190)

再论可比产品成本考核指标…………… (196)

建立责任会计,完善企业内部经营机制…………… (202)

试论责任会计中的责任目标…………… (208)

现代企业成本管理十大意识…………… (231)

重新界定制造成本法下有关利润公式的表述…………… (235)

市场经济体制的建立与财务实践的拓展

- 近期企业财务改革的基本思路…………… (239)
- 论涉外企业经营中的外汇风险…………… (248)

会计教育管理

会计职业道德教育亟待加强

- 兼谈《会计职业道德学》课程体系的设想…………… (254)
- 会计心理学初探…………… (259)
- 试论建立固定资产投资会计…………… (264)
- 试论财经院校会计教育面临的困境及对策…………… (274)
- 关于会计教学改革中的几个问题的探讨…………… (281)
- 试论财经院校会计教学方法之改革…………… (288)
- 试论财经中专会计专业教学方案的改革…………… (298)

附 录

- 对修订“财政中专学校教师工作量”的几点意见…………… (306)
- 后记…………… (315)

关于会计理论研究中若干 基本问题的探讨

会计理论是会计实践的理性认识,反过来又能指导和拓展会计实践。80年代初以来,我国会计理论建设在诸多领域均取得了突破性的进展。但由于长期受到计划经济体制下所形成的传统会计观念的束缚,会计理论研究依然远远落后于会计实践。为了加速我国会计理论的建设,推动会计实践的发展,本文拟就会计理论研究中至今未引起重视的几个基本问题,做较为系统的分析,以期抛砖引玉。

一、会计研究过程:文档化

现代会计面临的研究课题,国内诸多会计杂志或专业学会均定期公布,以期能引起会计研究人员的共鸣。但至今为止,这些课题中却从未涉及“会计研究过程”。似乎给人的感觉是:会计研究已硕果累累,谁还不了解会计研究过程。实际上,这种观点是极不正确的。要知道,任何科学研究的结论,无不借助其研究过程来实现的。如果“过程”中的任一环节出了偏差,最终都将影响其科学的结论。同一会计现象为什么会得出不同甚至完全相反的解释,或许人们在深刻反思其研究过程时能从中得到某些启示。那么,会计研究的过程是什么呢?笔

者结论是“文档化”。具体地讲,我们可将研究的过程定义为科学的调查方法,即对某一知识领域的系统研究,以发现科学事实或原理。其构成要素主要有:1.对明确定义的问题,有条理的调查和分析;2.应用适当的科学方法;3.收集和整理充分而有代表性的证据;4.应用逻辑推理得出结论;5.研究人员应能确保所得结论的有效性或合理性。

根据对研究过程的这一理解,会计研究过程的基本步骤可列示如下:

会 计 研 究 过 程

第一步—→第二步—→第三步——→第四步

确定问题 收集证据 评价结果 得出结论

· 查询会计文献 定备选方案

· 调查当前实践

研究过程的文档化

如图所示,会计研究过程的每一步骤都必须作细致的归档工作。

确定问题:在许多情况下,会计人员所要研究的问题在“过程”开始以前就已经确定,但仍有必要做进一步的识别。这种提炼问题的过程称为“问题蒸馏”,即用非常具体的术语重新陈述一个一般问题。在识别和陈述问题时,需要考虑下列因素:问题的准确来源、问题的识别以及问题范围的确定。要成功地设计和实施调查,首先必须清晰地陈述问题。

收集证据:准确地收集证据应做好两方面工作,详细查询有关的权威会计文献以及对当前实践的调查。当一个具体问题不存在权威文献时,会计研究人员就必须在对有关因素的逻辑分析之后,得出问题的理论依据。

评价结果并确定备选方案:完整的证据调查和收集工作结束以后,下一步工作是评价结果确定备选方案,以获得所得问题的一个或多个假定结论。每一备选方案都必须有权威文献或具有完全而简洁文档的理论证据的充分支持。

得出结论:在对备选方案做详细分析以后,研究人员便可得出结论。此结论应完全地归档并被所收集的证据所充分支持。

研究过程的任一步骤的严重缺陷都将威胁整个研究的价值。因此,必须给研究过程的每一步骤以同等程度的重视。

二、会计理论研究中的权威性支持

开展会计理论研究,必须得到坚实的权威性支持。会计学不是一门自然科学,甚至也不是严格意义上的社会科学。科学领域从事的研究目的是建立理论或模型,以描述观察到的现象并预测未来事件。会计学不是这种科学意义上的理论,而是一个系统化的过程,积累经济数据并将这些数据报告给信息的使用者。会计人员在处理日常事务、行使自己的法定职权时,不是寻找自然法则而是试图发现财务信息使用者之间的某种一致性。美国密执安大学会计教授托马斯 R·威尔奇和大卫·卡姆合著的《会计和审计研究》,曾把会计过程喻为一个人造主体的数学模型,在确定用于实现或履行会计模型的原则和程序时,对权威支持存在相当程度的依赖。

坚实的权威性支持直接依赖于对某一特定会计原则的支持程度。因此,从事会计理论研究,必须知道权威的层次并确定为某一特定的概念找到充分的支持。然而,至今为止,我国会计理论界对于权威组织及层次并未有统一的界定。正因如此,长期以来,会计理论界对某些基本的会计概念一直争论不

休。究其原因,不能不说在各自理论研究中缺乏统一的权威性支持或未得到坚实的权威性支持。

如何界定会计理论研究中的权威性支持呢?这里不妨以美国为例,列示如下并以资借鉴。

主要的权威支持:

1. 在会计领域的一般应用,包括:(1)财务会计准则委员会“财务会计准则汇编”;(2)财务会计准则委员会诠释;(3)会计原则委员会意见书;(4)会计程序委员会的会计研究公报。

2. 在某些部门的专门应用,包括:(1)美国注册会计师协会工业会计指南;(2)美国注册会计师协会财务制度汇编;(3)证券和交易委员会条例;(4)成本会计准则委员会报告书;(5)成本会计准则诠释;(6)政府会计全国理事会报告书。

辅助权威支持:

1. 大量的工业实践;2. 工业管理局公告;3. 权威的专业和工业协会出版的研究公报;4. 公认专业联合出版物;5. 美国注册会计师协会的会计研究专著;6. 该领域公认权威写作的会计教材和参考书等。

这里应当说明的是,强调会计理论研究中的权威,并不妨碍会计改革。改革的目的并不是要否定权威,而是要否定原有理论体系中存在的弊端,使我国的会计管理机制更具有权威性,使权威的运用更加科学,更加符合会计管理机制运行规律的客观要求。

三、会计理论研究的方法

长期以来,我国会计理论界一直将会计研究方法理论排斥于基础理论体系之外,即使有人提出要开展会计理论研究方法研究的建议和建立现代会计研究方法体系的设想,也未

引起理论界应有的重视,结果导致我国会计理论研究存在着诸多方法问题亟待解决。(1)解释性、总结性的研究方法代之以探索性、创造性的研究方法。会计理论界不仅把大量笔墨花在对革命导师个别论断的解释上,而且对某些并非正确的经典定义和传统概念也是从不同的角度来进行反复论证。(2)重抽象方法和规范方法而轻实证方法。(3)过多的文必言史,从会计发展的历史考察中寻求现实的结论,使得会计理论研究严重脱离实际。会计是一门应用性很强的社会学科,现代的会计理论只能建立在现代会计实践的基础上。有史必言是对的,但文必言史却不能作为现代会计理论的研究方法。(4)一味推崇国外的研究方法,已达到惊人的地步。用一知半解的行为科学方法研究责任会计、在会计理论研究中广泛建立数学模型等,便可略见一斑。会计是一门国际通用的商业语言,有选择地运用国外先进的研究方法来解决我国的现实问题本是无可非议,但问题是这种方法本身属舶来品,你连这些舶来品的基本内涵都没有搞清楚,便望文生义地加以运用,这无疑等同于在沙滩上建造大厦。

理论研究的宗旨之一在于形成共识,而科学、正确的研究方法既是产生科学理论的先导,又是达到共识的必由之路。在建设具有中国特色的会计理论体系中,究竟以何种方法开展研究,这还有待于会计理论界作长期艰辛的努力与探索。但不管怎样,必须采取科学的研究方法,才能达到成功的彼岸。目前,应在以下几个方面尽快取得一致共识。

1. 会计理论研究方法必须多元化。会计理论研究是一项复杂的系统工程,其任一环节无不有着独特的研究对象并受制于不同的因素。因此,孤立地运用某一种研究方法来解释或

推理不同的会计现象,显然是不能履行其理论职责的。对此,应明确两点:①会计理论研究方法与会计科学的发展是并肩而行的,互相促进的,研究方法的选择须为会计理论研究服务。②各种方法均有其特定的适用场合,彼此间不能相互替代,而只能相辅相成、互为补充,以形成一个结构严密、体系严谨的方法体系。

2. 审慎地借鉴和移植其他学科的研究方法。科学的研究方法具有广泛的通用性。中外会计发展史表明,会计是一门古老而又年轻的学科,它的存在和发展取决于诸多社会因素。它与哲学、行为心理学、语言学、逻辑学以及管理学等关系紧密、交叉渗透。因此,开展会计理论研究必须广泛涉猎有关学科的知识体系,加强横向联系,把研究问题的思路伸向更为广阔的境地。当然,在借鉴和移植相关学科的研究方法时,切忌生搬硬套和牵强附会,而是本着科学分析的态度,认真“扬弃”,舍其不适合部分,吸取合理内核,立足自身需要,加以综合运用,使现代会计理论研究不断得以发展和逐步完善。

3. 实行开放式研究。会计理论研究,不单纯是理论工作者的任务,决不能封闭自守,应实行开放式的研究。当前要急待解决以下几个问题:一是中国会计学会应尽快成立“会计理论研究方法课题组”,组员既有政府高级专家和财经院校的专业研究人员,又有来自社会上有志于会计理论研究的实务界人士。课题组每年应拟定指导性研究课题,并明确分工,适当的时候可组织成果交流。二是利用众多的会计专业杂志,展开正确的争鸣。理论只有在争鸣中才能发展。争鸣可达到濯去旧见、更新观念、深化理论的目的。我国会计理论研究中“捧色”较浓的风气必须予以制止,代之以“百花齐放、百家争鸣”

的开放式的研究氛围。三是组织力量,编著“会计研究方法通论”,借以指导会计研究人员如何选择最为恰当的方法来规划自己的行为去认识会计现象的本质。

四、现代会计理论研究的重大课题:企业税务会计

企业如何根据税法的规定,正确计算和及时缴纳税款,核算和监督应缴税款的来龙去脉,减少企业税务支出,提高企业经济效益,已经成为企业会计工作中的一门艺术。多年来,我国会计理论界对会计管理中的税收问题一直未予足够的重视,理论上的真空,导致长期以来会计理论与税收理论的分割。在建立社会主义市场经济的今天,彼此间也缺乏应有的细致周密的配套方案。笔者认为:现代会计划分为财务会计、管理会计和税务会计三部分,较之我国传统的会计核算、会计分析和会计检查更具有实际指导意义。一方面,它目标明确,行为具体,易于接受和掌握;另一方面,它符合现代会计发展的历史逻辑思维。西方会计发展史就可充分证实这一点。

一般说来,税务会计的目的是减少企业总的纳税负债,并且尽量延迟税金的支付。在企业的筹建和经营过程中,很多方面都涉及税务会计问题。现以美国为例,不同的筹资方式,对应纳的所得税额有不同的影响。

假设某公司某年度的利息和税前收益为 \$ 12 000 所得税率为 17%。该公司需购入生产用资产 \$ 100 000 其筹资方式:

(1)发行 6% 的优先股 \$ 100 000 税后净收益 $(12\ 000 - 12\ 000 \times 17\%)$ \$ 9 990

减:股息 $(100\ 000 \times 6\%)$ \$ 6 000

\$ 3 960

(2)借款 \$ 100 000, 利率为 6%, 应税所得 $(12\ 000 - 100\ 000 \times 6\%) 6\ 000$, 所得税 $(6\ 000 \times 17\%) \$ 1\ 020$, 税后净收益 \$ 4 980。

从以上的计算结果, 说明借款购入资产有利, 比发行优先股可多得净收益 \$ 1 020 $(4\ 980 - 3\ 960)$ 。

因此, 加强税务会计方面的理论研究, 并付诸实施, 必将产生广泛的积极的社会效应。

(原载《湖南财政与会计》1995年第5期)

中国会计模式建设中的十大转换

一、会计制度由一元结构向多元结构转换

1951年,新中国颁发了第一个全国统一的国营工业企业会计制度,标志着我国社会主义会计制度的创建。几十年来,我国会计制度的建设过分强调全国范围内的集中统一,结果为宏观经济管理服务方面考虑过多,缺乏理论性的一般指导原则,几乎不涉及企业经营机制的微观效应,造成会计制度的制订与实施往往落后于经济发展的速度,进而失去对生产“过程的控制和观念总结”的特有功能。这种由国家财政部门独家经营的局面,不能也不可能反映地区、行业、企业等不同的经济实体与之相配套的会计制度所应具备的特征,无法适应“国家调节市场、市场引导企业”新形势下的企业会计机制的正常运行。为此,应在充分体现宏观集中统一和微观分散灵活相结合的原则的基础上,还要建立和健全地区、行业 and 企业的会计制度以完善社会主义会计制度体系。

二、会计主体由企业会计向企业群体、合资和社会会计转换

在传统计划体制中,企业基本上是一种封闭式的生产经营主体,这就决定了会计的应用局限于企业。近年来,我国实行对外开放政策,国外资金大量流入国内,中外合资企业方兴