

江苏省社会科学基金延续开发项目
江苏省财政厅会计重点立项课题

会计改革 热点研究

宋学义◎著

- ◎ 会计等式改革研究 产权会计改革研究 成本会计改革研究；
- ◎ 财务分析改革研究 价值变动会计研究 财务管理改革研究；
- ◎ 资源会计改革研究 税务会计改革研究 环境会计改革研究

江苏省社会科学基金延续开发项目
江苏省财政厅会计重点立项课题

会计改革热点研究

朱学义◎著



中国经济出版社
CHINA ECONOMIC PUBLISHING HOUSE

北京

图书在版编目 (CIP) 数据

会计改革热点研究/朱学义著. - 北京: 中国经济出版社, 2009. 6

ISBN 978 - 7 - 5017 - 9143 - 9

I. 会… II. 朱… III. 会计制度—经济体制改革—研究—中国 IV. F233. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 091650 号

出版发行: 中国经济出版社 (100037 · 北京市西城区百万庄北街 3 号)

网 址: www.economyph.com

责任编辑: 邵 岩 (电话: 010 - 68319114 13501108194)

责任印制: 常 毅

封面设计: 巢新强

经 销: 各地新华书店

承 印: 三河市佳星印装有限公司

开 本: 787mm × 1092mm

印张: 22.75 字数: 440 千字

版 次: 2009 年 6 月第 1 版

印次: 2009 年 6 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978 - 7 - 5017 - 9143 - 9/F · 8092

定价: 58.00 元

本书如有缺页、倒页、脱页等质量问题, 由我社发行部门负责调换, 电话: 68330607

版权所有 盗版必究

举报电话: 68359418 68319282

国家版权局反盗版举报中心电话: 12390

服务热线: 68344225 68341878

会计名家朱学义教授论文300篇记

早在1997年，中国矿业大学朱学义教授就被会计界公认为“会计名家”。2008年5月10日，朱学义教授发表论文满300篇，中国矿业大学管理学院会计学师生对其进行了庆贺，认为，朱学义教授300篇论文（第一作者161篇，核心刊物164篇）涉及到财政、税收、经济、管理、会计、金融、教育等方面（归为教学研究类论文68篇、专业研究类论文232篇），已在我国会计界产生了重大的影响。朱学义教授1953年生，1983年毕业于江西财经大学会计学系。



他先后任中国矿业大学会计学系副主任、主任、管理学院副院长、财务与会计研究所所长，培养硕博研究生107人。朱学义对会计学术的贡献突出表现在以下两方面：

一、在我国会计理论研究上创造了九大体系

1. 在全国首创效益成本法。朱学义教授1993年创造了“效益成本法”，该成果1994年获江苏省政府哲学社会科学优秀成果三等奖。

2. 在全国首提产权收益分配理论。朱学义教授1996年4月完成江苏省社会科学基金“企业收益分配制研究”项目，撰写的“论产权理论与企业收益分配”科研论文1997年获江苏省政府哲学社会科学优秀成果三

等奖。

3. 在全国首创资本化方法体系。朱学义教授 1997 年 1 月承担国家自然科学基金项目研究,在全国创造了“矿产资源资本化方法体系”,其“有偿开采研究”2005 年获江苏省科技进步三等奖。

4. 在全国首创矿产资源权益价值理论体系。朱学义教授 1997 年 1 月承担国家自然科学基金项目研究,在全国创造了“矿产资源权益价值理论体系”,2005 年获江苏省首届软科学成果一等奖。

5. 在全国创造了我国环境会计体系。朱学义教授 1999 年在《会计研究》第 4 期上发表“我国环境会计初探”论文,2003 年获江苏省政府哲学社会科学优秀成果三等奖。

6. 在全国创造了我国智力资本会计应用体系。朱学义教授 2004 年在《会计研究》第 8 期上发表“我国智力资本会计应用初探”论文。首次从会计确认、计量的角度划分了我国智力资本的三大内容和类别——知识资本、智能资本、拓创资本。

7. 在煤炭企业创造了责任会计应用体系。朱学义教授 1995 年 11 月主持完成煤炭高校优秀青年基金“煤矿责任会计系统设计”项目,在我国煤矿首次建立了责任会计应用系统。其研究成果推广到全国 114 个煤炭企业。先后获部级“管理现代化优秀成果一等奖”和科技进步二等奖。

8. 在全国首创民本会计改革体系。朱学义教授 2007 年发表“论基于民本经济的会计改革”、“论会计等式的演变与改革探讨”论文,提出了会计改革的新等式“资产 = 负债 + 民众权益”。

9. 在全国首创智力投资支撑理论体系。朱学义教授发表“论智力投资效应”、“智力投资支撑理论体系”论文,在全国教育经济学领域产生了重大影响。

二、在我国会计教学改革上进行八大创新

1. 课堂教学改革创新。他在会计学专业学生中开展“会计实务考核”、转变办学机制,两大创新举措——“会计学专业学生能力考核与探索”、“转变会计学专业办学机制”分别在 1991 年、1993 年获江苏省教委优秀教学成果二等奖。

2. 教材及课程建设创新。从 1993 年起,他全面规划建设独具应用特色的系列教材,有的分别获得教育部“十一五”规划教材和省级精品教

材立项资助,《中级财务会计》、《财务分析》评为省级优秀课程。

3. 创建品牌专业。他从 1999 年起任管理学院副院长后,提出管理学院教学改革新思路。2003 年会计学专业成为省级首届“品牌专业”。

4. 探索师资培养新路。2003 年,朱学义教授在中国矿业大学率先提出“外聘全国知名教授做兼职博导”,培养会计学专业在职教师,还分批安排青年教师到国内外名牌大学进修,扩大了年轻教师的视野。

5. 拓展学生综合素质。朱学义教授 1998 年主持江苏省跨世纪研究课题——素质教育课题,拓展学生综合素质。2005 年 1 月,其“学生财务综合分析能力的培养”获江苏省优秀教学成果一等奖。

6. 开展智力投资创新教育。朱学义教授引导学生运用“财务分析”知识和技术方法通过计算大学生从出生到大学毕业所需要的全部智力投资总额,教育学生感恩父母、感恩师长、感恩国家、回报社会,这一做法产生了极大的社会影响。

7. 创立教学团队。朱学义教授根据教育部、财政部“建设教学团队”的精神,于 2007 年 1 月创建了“会计学专业教学团队”。

8. 创新实践模式。朱学义教授积极探索大学期间学生实践创新能力培养的新路,成立实体公司,让学生进行“实体模拟”和“虚拟模拟”训练,2007 年获教育部、财政部“人才培养模式创新实验区”立项资助。

由于朱学义教授致力于教学改革事业,成绩显著,他荣获“全国优秀教师”、部“优秀青年知识分子”、省“优秀研究生教师”、省“杰出会计工作者”、煤炭行业专业技术“拔尖人才”等称号,1992 年开始终身享受国务院政府特殊津贴。在他 300 篇论文庆贺会上,大家一致认为,要学习他严谨治学和敬业奉献的精神、求实创新和刻苦拼搏的作风、光明磊落和诚恳待人的品质、博采众长和多科融纂的文风、凝聚人才和引传帮带的境界,为开拓会计事业作出贡献。

——摘自《中国会计年鉴·2008》

蒋卫东撰稿

前言

笔者于1993年主持江苏省社会科学基金“企业收益分配制研究”项目,于1996鉴定为“国内领先”,并接续研究产权会计改革、财务分配制度改革等问题。2004年,笔者于主持江苏省财政厅“企业管理层收购理论及其应用方案设计”项目,2007年又主持江苏省财政厅会计重点研究课题“新会计准则应用研究”,于2008鉴定为“国内领先”。

从1989年以来,笔者于一直致力于会计改革问题研究,公开发表327篇文章,并结合主持国家自然科学基金等其他科研项目成果,提炼整理出九大研究内容,包括:会计等式改革研究;产权会计改革研究;成本会计改革研究;财务分析改革研究;价值变动会计研究;财务管理改革研究;资源会计改革研究;税务会计改革研究;环境会计改革研究。现将这些改革内容整理出版《会计改革专论》专著,对研究我国改革开放以来会计改革的历史、现状及探讨会计改革的未来意义十分重大。

《会计改革专论》专著具有三大特色:一是突出了会计变革。专著中所有内容紧紧围绕我国会计改革的现实,从计划经济向社会主义市场经济转型开始,到我国会计改革同国际会计趋同,涉及到许多会计热点问题,笔者将其从理论和实践的結合上探索会计改革之路,其中,有些研究已被我国后来的会计变革的现实所证实。二是着眼于会计创新。该专著从头到尾贯穿了“创新”这一思想,许多内容在我国会计改革历程中是独一无二的。不仅如此,笔者还从多方面探讨了会计改革的未来,是一本创新内容很丰

厚的专著。三是根基于研究成果。该专著几乎所有内容都以公开发表或出版的论文(著)为基础,有的虽然时间发生在一二十年前,但对当今仍有很强的学术研究价值。

笔者从1993年开始,就为会计学硕士研究生讲授《会计改革专论》课程。在多年教学过程中,提出了许多新思想、新观点、新理论、新方法,并带头发表论文,引导研究生参与研究,其研究成果在我国会计改革历史上已经起到很好的推进作用。

该专著虽然是一部改革的创新之著,也难免存在这样那样的问题,好在它是一本学术研究专著,能在会计界起到抛砖引玉的作用,不当之处恳请读者批评指正,并欢迎加入研究的行列。

中国矿业大学教授、博士生导师 朱学义

2009年2月15日

目 录

第一章 会计等式的改革 / 1

- 第一节 会计等式的意义 / 1
- 第二节 西方会计等式的演变 / 2
- 第三节 中国会计等式的演变 / 4
- 第四节 我国计划经济时代的会计等式 / 6
- 第五节 适应市场经济的会计等式的变革 / 8
- 第六节 未来会计等式的改革设想 / 13

第二章 产权会计的改革 / 19

- 第一节 产权会计的含义 / 19
- 第二节 资金分账及规范分配是我国产权会计改革的萌芽 / 20
- 第三节 “企业资金”研究转向“法人财产权”的研究 / 28
- 第四节 建立产权会计的“三大机制” / 33
- 第五节 两权分离——两权制约——两权联盟 / 40
- 第六节 产权会计改革的逻辑路径归纳 / 51
- 第七节 产权会计的未来改革 / 52

第三章 成本会计的改革 / 58

- 第一节 效益成本法 / 58
- 第二节 物化成本法 / 64
- 第三节 节能降耗会计研究 / 69
- 第四节 废品损失核算与管理研究 / 73
- 第五节 共同费用分配法 / 76
- 第六节 成本补偿机制研究 / 81
- 第七节 成本会计的未来改革 / 88

第四章 财务分析的改革 / 95

- 第一节 经济活动分析转型研究 / 95
- 第二节 消费基金增长合理界限的分析 / 101
- 第三节 财务分析标准比例研究 / 107
- 第四节 经济效益及经济发展分析 / 122
- 第五节 基于现金流量的本—量—利分析 / 138
- 第六节 财务分析创新内容研究 / 144

第五章 价值变动会计改革 / 148

- 第一节 资产价值补偿问题研究 / 148
- 第二节 实体资本保值问题研究 / 154
- 第三节 资产减值问题研究 / 158
- 第四节 公允价值变动研究 / 182

第六章 财务管理的改革 / 200

- 第一节 财务管理理论问题研究 / 200
- 第二节 财务管理方法研究 / 241
- 第三节 财务管理模型研究 / 258

第七章 资源会计的改革 / 268

- 第一节 人才资源会计研究 / 268
- 第二节 矿产资源会计研究 / 276

第八章 税务会计的改革 / 293

第一节 计税账务处理研究 / 293

第二节 纳税调整演变研究 / 300

第三节 纳税调整核算探讨 / 303

第九章 环境会计的改革 / 308

第一节 环境会计框架研究 / 308

第二节 矿区环境会计研究 / 314

第三节 湖泊环境会计研究 / 323

附录一:朱学义发表论文目录 / 330**附录二:朱学义出版教材专著目录 / 349****附录三:朱学义教学科研及获奖目录 / 350****主要参考文献 / 353**

第一章 会计等式的改革

第一节 会计等式的意义

一、会计等式的含义

会计等式（accounting equation），又称会计恒等式（accounting identity），或会计方程式，或会计平衡公式。它是说明会计要素之间关系的公式，是复式记账的理论基础，也是编制试算平衡表、资产负债表的依据。

二、会计等式的作用

会计建立等式是从会计实用性出发的。任何单位发生的经济事项，都要涉及到数据的揭示。1494年，世界著名数学家、意大利著名科学家卢卡·帕乔利（Luca Pacili）在其《算术、几何、比及比例概要》一书中就把当时流行的数理技巧用文字表述，通过建立会计等式来反映经济业务的发生，则会计等式起到了对经济业务进行归类记录的作用。德国早期的一位重要的资产阶级经济学家杜能（1783 ~ 1850）反对简单描述经济事项，主张运用抽象法来探讨客观经济规律。他重视在经济研究中应用数学方法，并在其著作中广泛借助代数学和微分学来分析经济问题。例如，他把实验科学的观察方法、经营农业的会计核算和高等数学结合起来阐述问题反映在其著作之中，是第一个把微分学应用于经济研究的资产阶级经济学家。马克思把杜能运用的具体方法归纳为“借助观察、微分学、实用会计学等等”^①。

会计等式在不同社会、不同历史时期会随着生产力的发展和社会的变革不断发生变化，但不管如何变化，它的以下基本作用不会改变：

- 一是归类经济业务，用最简单的数量等式记录经济业务；
- 二是揭示会计要素之间的关系，平衡会计记录的结果；

^① 《马克思恩格斯全集》第32卷，第525页，人民出版社1974年版。

三是成为复式记账原理的理论基础;

四是成为编制试算平衡表、资产负债表的依据。

第二节 西方会计等式的演变

在人类会计历史上,会计变革最有里程碑意义的是复式簿记的产生。它标志着世界古代会计的结束,世界近代会计的产生。下述西方会计等式的演变以复式簿记产生后的事实为研究背景,以典型的代表人物为线索^①。

一、卢卡·帕乔利的资本平衡公式

《新大英百科全书》认为,第一部簿记著作是1340年热那亚马萨瑞编写的。此书已相当详细地介绍了复式记账。但对复式记账第一次作理论概括,即“系统论述复式簿记原理及其运用方法”(R·G·布朗,K·S·约翰斯顿)的理论著作是1494年著名数学家、意大利著名科学家所著的《算术、几何、比及比例概要》中的第三篇——“簿记论”。葛家澍在该书“中文版序”中写道:日本黑泽清在《改订簿记原理》中写道:“在复式簿记出现以前,世界上不存在所谓‘资本’的概念。或者说,倘若没有复式簿记,就没有‘资本’的出现。”

卢卡·帕乔利在“簿记论”中定义的资本概念是:“资本”表示所有者所拥有的全部财产的总额。他把“资本”账户看作一切总账户的“收容所”。卢卡·帕乔利在“簿记论”中提出的记账公式如下:

一个人所有财物 = 其人所有权总值

卢卡·帕乔利在“簿记论”中指出:当一个人最初以现金作为资本投入企业时,他“必须学会使用两个术语:一个称为‘现金’,另一个称为‘资本’”,用分录来表示,应为:

(借主) 现金 = (贷主) 资本

By cash = To capital

一个分录要记两个账户,代表借主的账户 = 代表贷主的账户。葛家澍(1981)认为,这实际上等于提供了一个最重要的会计上的平衡关系:

财产 = 产权

卢卡·帕乔利在“簿记论”中列举了大量的经济业务来阐述上述会计等式的记账原理。

^① 本节及下节内容选自朱学义“论会计等式的演变与改革探讨”,《未未与发展》2007年第3期第11~14页、第18页,该论文被中文社会科学引文索引(CSSCI)收录。

例如，一个人最初以现金 10 万作为资本投入企业时：

现金 10 万 = 资本 10 万

后来，这个投资者又借了 5 万，则：

现金 15 万 - 负债 5 万 = 资本 10 万

即：资产 15 万 - 负债 5 万 = 资本 10 万

或：资产 15 万 = 负债 5 万 + 资本 10 万

二、伯利纳的“一账系”平衡公式

德国学者 M·伯利纳 1893 年在其《商业簿记问题与解答》一书中，提出以“物”为记账主体的“物之一科目说”（亦称“一账系学说”）。伯利纳认为，企业全部经济业务不外乎财物价值的增减变动，则企业应以物为核心设置会计科目。全部会计科目分为“积极资产”和“消极资产”两大类，其会计等式如下：

$$\text{积极资产} = \text{消极资产}$$

“积极资产”包括全部资产，“消极资产”包括资本与负债。

三、霍格利的“二账系”平衡公式

德国学者 F·霍格利 1900 年在其《会计学》一书中提出了“物之二科目说”（亦称“二账系学说”）。霍格利认为，企业簿记应该记录企业财产构成部分及其变动状况。企业财产构成部分有“积极财产”和“消极财产”两部分，而企业财产变动状况应该分为“入”和“出”两方面。企业全部会计科目应划分为两大对立系统：一为财产类科目，包括资产和负债；二为“纯财产”类科目，包括资本和损益，则会计等式如下：

$$\text{资产} - \text{负债} = \text{资本}$$

1922 年，J·F·雪尔首次引入马克思资本循环学说，对该理论及其会计等式内涵进行了完善。

四、巴比的资本运动公式

德国会计学家巴比在 20 世纪初，一反以往的静态或平衡会计理论，以“圆周运动”、“圆心运动”、“向心运动”和“离心运动”4 种运动形式来解释资本运动过程及其结果，以及账户设置、复式记账原理等一系列重大会计问题，创立了动态会计理论。巴比在 1920 年出版的《复式记账原理》书中写道：“某种企业凡其所有者可供营利使用，并可用货币数量测定其价值之一切财产，均为营利资本或称资本。”对资本有两种看法：一从来源视之，则资本仅为一种抽象的资本力；再从用途视之，则资本具有各种形态。来源有 3 种：①自己所出；②向外借入；③企业所得。

来源形态分为两类：①固定资本或设备；②流动资本，包括商品资本与货币资本。此类资本以企业为中心而不断运动。在这里，巴比不以传统的资产负债表为出发点，而是以资本循环运动为出发点。巴比的资本运动公式如下：

$$\text{资本来源（起点）} = \text{资本形态（终点）}$$

在 20 世纪 50 年代，前苏联阿发那西耶夫用资金运动的观点说明复式原理，采用了巴比动态学说的理论，虽未在苏联的会计原理教科书中得到采用，但引起世界会计学界的很高评价。

五、佩顿的权益平衡公式

在德国会计学家巴比提出动态会计学说以前，静态会计学说占主导地位。静态会计学说的平衡公式是（李耕瑶，1982）：

$$\text{总财产（各类资产）} = \text{总负债（负债 + 资本）}$$

以上公式中“资本”为什么也列作负债呢？这是“企业主体理论”的一种观点。该理论把企业与所有者的业务视为企业与债权人的义务。企业从所有者那里取得资本，就承担了支付股利的义务，分派股利，就解除了这部分义务，所以，投入资本就是企业的一种负债。

1917 年，美国会计学家威廉·佩顿建议以“权益”取代上述等式中的“总负债”这一名词，以回避墨守法规者的训斥。这样上述会计等式改为：

$$\text{资产} = \text{权益}$$

在以后的会计发展中，权益被分为“债主权益”（负债）和“业主权益”，则佩顿的权益平衡公式就演变为我们当今都熟悉的下列会计等式：

$$\text{资产} = \text{负债} + \text{所有者权益}$$

第三节 中国会计等式的演变

从我国会计发展历史看，会计等式的演变往往和记账方法的变化结合在一起。先后经历了以下五大演变过程：

一、“三柱”平账法

我国周代开始在民间采用“单式收付记账法”，记账符号是：“收”（受），“付”（用），平账方法是：收 - 付 = 余；在官厅采用“入出记账法”，记账符号是：“入”，“出”，平账方法是：入 - 出 = 余。这两种方法称为“三柱法”或“三柱结算法”。它延续到春秋战国、秦朝、汉朝、三国两晋、南朝北朝、隋朝、唐朝。

二、“四柱”平账法

我国唐朝中期，已有“三柱结算法”向“四柱结算法”过渡的迹象。到了宋明时期，“四柱结算法”逐步得到发展、完善和普及。“四柱”平账法的公式如下：

旧额 + 新收 = 开除 + 现在，即：

$$\text{期初结存} + \text{本期收入} = \text{本期支出} + \text{期末结存}$$

其中，“期初结存”又称“冰前月”、“旧额”、“原给”、“原管”，“本期收入”又称“入”、“收”、“新加”、“新附入”，“本期支出”又称“出”、“付”、“破使”、“已支”，“期末结存”又称“余”、“现在”、“见管”。

到了明末时期，又出现了“龙门账”，平账公式如下：

$$\text{进} - \text{缴} = \text{存} - \text{该}$$

其中，“进”为全部收入，“缴”为全部支出，“存”为资产并包括债权，“该”为负债并包括业主权益。

三、“复式簿记”法

我国清末，西方复式簿记通过日本传入我国。1905年，我国会计学家蔡锡勇在其专著《连环账谱》中首先介绍西式簿记。1908年清银行派人到日本学习引进西式簿记。20世纪二三十年代，随着我国留日学生的回国，经他们的倡导，西式簿记在我国日趋普及和推广，并基本取代了中式簿记，我国开始采用“借贷记账法”，平账公式是：

$$\begin{aligned} & \text{资产账户余额} + \text{费用与损失账户余额} \\ &= \text{负债账户余额} + \text{资本账户余额} + \text{收益账户余额} \end{aligned}$$

四、增减平账法

1947年，我国有人提出“增减记账法”，并于20世纪60年代初在我国商业系统推广。该方法的平账公式是：

$$\begin{aligned} & \text{资金占用账户余额} = \text{资金来源账户余额} \\ & \text{或资金运用合计数} = \text{资金来源合计数} \end{aligned}$$

这一记账公式自1959年财政部在《关于国营企业会计核算工作的若干规定》中提出后（杨纪琬主编，1988），一直运用到1992年止，共计33年。

五、借贷平账法

1993年至今，我国会计改革同西方接轨，恢复和采用“借贷记账法”，会计平账公式（也称“会计等式”或“会计恒等式”）如下：

$$\text{资产} = \text{负债} + \text{所有者权益}$$

第四节 我国计划经济时代的会计等式

一、新中国成立初期的会计等式

1949年10月,中华人民共和国立。从1950年下半年开始,中央各企业主管部门拟定统一会计制度,陆续颁布实施,“资产负债表”成为主要的会计报表。1952年6月,财政部制定《国营工业企业统一会计科目及会计报表格式》,从1953年1月1日起实施。其会计等式如下:

$$\text{资产总额} = \text{负债总额}$$

资产分为:固定资产、提出资产、投资、亏损;负债分为:基金、拨款、折旧准备、利润、定额负债。

国营工业企业每月必须编报“资产负债表”。

二、社会主义三大改造完成时的会计等式

“社会主义三大改造”,是指建国初期,中国共产党在全国范围内组织的对于农业、资本主义工商业和手工业进行的社会主义改造。其中,对于资本主义工商业的社会主义改造是三大改造的重点。在我国新民主主义革命胜利和土地制度改革完成以后,国内的主要矛盾转为工人阶级和资产阶级之间、社会主义道路和资本主义道路之间的矛盾。国家需要资本主义工商业有一定的发展,因为它有利于国计民生的一面;但资本主义工商业又存在着不利于国计民生的一面,这就出现了限制和反限制的斗争。为了把原来落后、混乱、畸形发展的资本主义工商业逐步引上社会主义改造的道路,从1953年起,中国共产党在全国范围内果断地对资本主义工商业进行了大规模的社会主义改造。改造分为两个步骤:第一步是把资本主义转变为国家资本主义;第二步是把国家资本主义转变为社会主义。

1953年6月,中共中央根据中央统战部的调查,起草了《关于利用、限制、改造资本主义工商业的意见》。9月,毛泽东同民主党派和工商界部分代表座谈,指出国家资本主义是改造资本主义工商业的必经道路。10月,中华全国工商联会召开了会员代表大会,大会传达了中共在过渡时期的总路线和对资本主义工商业的社会主义改造的政策。在过渡时期总路线指引下,到1954年底,主要的大型私营工业企业多数已经通过公私合营的方式转变为公私合营企业。在商业方面,则在国家掌握一切重要货源的情况下,通过使私营商业执行经销代销业务的方式向国家资本主义商业转变。

1955年下半年,不少大中城市出现了资本主义工商业全行业公私合营的趋势。