

引言

会计理论和思想是会计实践的科学总结和理性抽象,也是经济发展达到一定程度的必然产物。一般认为,20世纪初,我国才出现了现代会计理论的萌芽。1933年在上海开始发行《会计杂志》、《立信会计季刊》,并出版了《立信会计丛书》。这些出版物的问世,标志着我国会计界开始对现代会计理论进行研究和交流,也是早期会计理论研究结果和思想的反映。当时,会计界在理论上的贡献主要是引入和传播西方国家的会计理论和方法,但影响所及仅限于上海等几个大城市的少数工商企业,而且系统学习和研究会计理论的人数很少。虽然“中华人民共和国成立前,我国会计实际上是中西式并存”(娄尔行,1993),古老的中式簿记在实务上仍广为流行和应用。现代会计理论的真正研究、确立和发展,是在1949年新中国成立后才开始的。

在会计史研究中,对中国社会主义会计史的上限从什么时候算起,会计界有不同的说法。有人主张从革命根据地建立红色政权开始,有人主张从新中国成立开始,也有人主张从1956年我国社会主义改造完成开始。我们认为,虽然中国共产党在20世纪20年代就建立了革命根据地,而且也有了会计工作,但真正的会计理论研究还谈不上。从1956年起计算社会主义会计史,忽略了我国社会主义会计理论研究和会计实务从50年代初已全面开始这一事实,也不符合实际情况。中国社会主义会计史从1949年算起,即以全国范围内的政权更迭为标志,更符合历史发展的轨迹。本书主张以1949年作为中国社会主义会计理论和实务发展的起点。

本书所论述的会计理论主要指微观会计理论。众所周知,会计包括微观会计和宏观会计两种。微观会计以一个企业或实体的经济或业务活动为对象。微观会计的重要部分是企业会计,是本书论述的重点。宏观会计有二:一是反映国家财政总预算及其执行结果的国家财政总会计,即总预算会计;二是描述一个国家国民经济运行状况的国民经济会计。审计也是会计学的一个特殊分支,同样,审计以其涉及主体不同来划分,有政府审计、内部审计和民间审计三种。本书也只论述其微观领域,即内部审计和民间审计。财务与会计的关系长期以来一直是会计理论界热烈争论的课题之一,企业财务管理与企业会计,特别是与管理会计之间有许多重复交叉之处,有不少方面两者可以结合起来研究,因此,本书也把与企业会计相关的财务理论包含在内。

目前国内已出版的中国会计史方面的论著,在阶段划分上大多以重大政治事件为依据。会计理论和思想发展的阶段必然地要受到历史背景的影响,因此,阶段划分应当能够比较准确地反映历史状况。新中国会计学的发展过程,同其他经济学分支学科一样,既由经济 and 会计的发展状况所决定,又在相当大程度上受到社会和政治演变的影响。尤其是在新中国成立后到1978年这一段时期,会计学受到政治、经济和社会背景变迁的影响非常强烈,甚至可以说会计学的发展进程主要受到这些因素的制约。与此相适应,会计学理论发展阶段的划分不得不打上深刻的社会、政治和经济变革的烙印。

有人把中国社会主义会计发展过程分为七个时期。第一个时期为1927年~1949年,革命根据地时期的会计;第二个时期为1949年~1952年,国民经济恢复时期的会计;第三个时期为1953年~1957年,“一五”时期的会计;第四个时期为1958年~1960年,“大跃

进”时期的会计;第五个时期为1961年~1965年,国民经济调整时期的会计;第六个时期为1966年~1976年,“文革”时期的会计;第七个时期为1977年以后,全面改革开放时期的会计(余秉坚1991)。如果将第一个时期去掉,则新中国社会主义会计发展过程可分为六个时期。我们认为,新中国会计理论的发展阶段不宜按这一办法划分。从理论发展的规

律性看，有的时期划分过短，如 1949 年～1952 年、1958 年～1960 年等，可能难以形成理论特征与研究线索，有的时期划分又过长，如 1977 年以后，至 1997 年则长达 20 年，而这一时期又是迄今为止我国会计理论发展的鼎盛时期，理论特征与研究线索非常之多，分期过长，不利于总结和概括。

为了使会计思想和理论发展的阶段划分既能基本反映会计的发展线索，又具有鲜明的历史标记，这里将新中国社会主义会计理论的发展划分为四个阶段，即 1949 年～1966 年会计理论的初步形成阶段、1966 年～1978 年会计理论的停滞发展阶段、1979 年～1989 年会计理论的全面发展阶段、1990 年～1997 年会计理论的深入发展阶段。第一、二阶段以“文化大革命”的发生(1966 年 7 月)为界限，第二、三阶段以党的十一届三中全会的召开为界限，而第三、四阶段的划分不受政治事件的影响，仅以年代为界限，其中，最后一个阶段的划分下限仅仅是出于本书写作的需要和限制。最后需要说明的是，本书是为纪念新中国成立 50 周年而作。

第一章 1949 年 ~ 1966 年 会计理论的初步形成阶段

第一节 1949 年 ~ 1966 年会计理论的发展线索

1949 年以前,我国的会计理论和方法很大程度上受到西方国家会计理论的影响。建国初期,会计学术界受到政治和经济环境的影响,开始清除西方会计理论和方法,批判和改造当时已经形成的会计思想,并逐步向苏联学习社会主义的会计理论和方法。不少苏联会计专家来到中国,帮助我们建立起符合社会主义经济建设需要的统一会计制度。这一时期也产生了一些相当重要的会计思想和理论,并为新中国会计理论的建立和发展确立了一个粗略的框架。

从发展的特征看,这一阶段的会计理论大体上有两条发展线索可循。一是批判和改造旧有的会计思想和方法以及旧中国会计理论界的研究成果,具体表现为吸收和改造我们固有的收付记帐法以及从西方国家引入的旧有的会计理论和方法。二是引入了苏联社会主义会计学理论和方法,表现为当时的会计理论界翻译和学习了苏联大量的会计核算原理教科书,对我国社会主义会计理论的形成和确立起到了重要作用,我国的会计逐步向苏联社会主义会计理论和方法靠拢。当时,影响最大的一本会计著作就是苏联专家弗·哥·马卡洛夫所著的《簿记核算原理》。

这一时期,我国会计理论界对于一些重要问题的论争以及在论争中所产生的会计观点,基本上都是围绕这两条线索而引起的。例如,邢宗江、黄寿宸(1951)发表了《怎样建立新中国会计理论基础》,夏高波(1951)发表了《新中国会计往哪儿去》,陶德(1951)发表了《<怎样建立新中国会计理论基础>读后》,李守洪(1951)发表了《关于建立新中国会计理论基础的我见》,陈重丞(1951)发表了《会计学的科学与阶级属性》,相义恭等(1951)发表了《会计学的阶级性和历史任务》,胡宗德(1951)发表了《关于<怎样建立新中国会计理论基础>的一些意见》,章乃器(1950a,1950b)发表了《应用自己的簿记原理记帐》和《再论应用自己的簿记原理记帐》,中国人民大学簿记核算教研室(1953)发表了《社会主义工业企业簿记核算的基本原则》等文章,以及上海财经学院(现为上海财经大学,下同)会计教研组编写的《会计核算原理》,李天民编著的《审计学教程》,郭森麒、梁倩恩编译的《工业会计》,王逢辛、刘文泉编著的《新会计学教程》,潘序伦、俞文青编著的《国营企业会计概要》,余肇池编著的《国营企业会计》,伍铭所编的《经济核算论文选集》,财政部教材编审委员会组织编写的高等财经院校试用教材《会计原理》等,主要偏重于批判、改造和吸收旧有的会计理论和方法,借鉴和吸收苏联的会计理论和方法,建立新中国的会计理论体系。

此外,这一时期对一些重要会计理论问题的论争,如会计学的属性,会计记帐方法,会计的职能、地位、作用、对象、性质、方法等其他基本会计理论问题,基本上是以上述两条发展线索为阵营而展开的。再如这一时期所产生的一些重要理论观点,如邢宗江、黄寿宸关于社会主义的会计理论应建立在马列主义政治经济学基础之上的观点,余肇池关于社会主义会计特点的论述,陶德关于会计"生产力"属性的论述,陈重丞关于会计学具有两重性的论述,葛家澍关于社会主义会计对象、经济核算与价值规律相联系的论述,财政部关于社会主义会计等式采用资金运用等于资金来源的观点,李先念关于人民公社需要经济核算的论述,许毅关于经济核算的论述,阎伯臣关于财产收付记帐法的论述,商业部关于增减记帐法的论述,谈惠关于会计职能的论述,等等,基本上也是循着上述这两条发展线索在有关问题上进行探索和争论而产生的。

在这一发展阶段,由于对如何建立新中国的会计理论尚处在探索之中,会计理论界基本上还是比较活跃的,各种思想、理论、观点和方法的争论,此起彼伏,热闹非凡,呈现出会计事业兴旺发达、蒸蒸日上的景象,初步形成了我国社会主义会计理论,为建立我国分所有

制和跨行业的统一会计制度奠定了基础。

虽然从总体上说,这一阶段的会计理论研究比较活跃,但在其中不同时期仍体现出一定的差异。新中国成立初期,百废待兴,中国人民大学邢宗江、黄寿宸(1951)两位教授在《新会计》创刊号上首先提出了怎样建立新中国会计理论基础的问题。他们在文章中对该问题的回答是:将会计理论建立在马列主义政治经济学上,坚决肃清资本主义会计理论的残余影响,整个地学习与接受苏联先进的会计理论。针对“坚决肃清”和“全盘接受”的这一观点,李守洪(1951)提出了不同意见,“我同意新中国的会计理论建立在马列主义政治经济学上,但是同时必须考虑到中国社会主义经济的实际情况”,“对于坚决肃清资本主义会计理论的残余影响一点,我主张根据毛泽东思想去批判旧有的会计理论,而不是全部的肃清和否定”,“我们应当认真地学习社会主义的会计理论,尽量地去吸收社会主义的经济核算的经验,以作为我们由新民主主义经济步入社会主义经济的工具。但是必须要灵活地运用而不是不消化地全部搬来照用”。这种争论对于活跃会计理论研究空气、建立新中国的会计理论体系具有非常重要的作用。

从1952年至1956年这一阶段,以建立和完善我国社会主义的会计实务为主,除了少量提倡我国会计制度必须全面学习苏联的理论与实务的文章外,真正的会计理论研究文章并不多见,大量出现的是会计教科书。究其原因,“是由于社会主义会计与资本主义会计存在根本的区别,这门学科具有强烈的阶级性,研究会计的同志们大都要从头学起,很少有可以发表的心得;但是更重要的原因是教条主义占上风,妨碍了学术讨论的开展”(《工业会计》编辑部 1956)。

从1957年反右运动开始,社会经济生活中出现了“以阶级斗争为纲”这一指导思想,会计界也开始受到一定的影响,会计理论研究更多地带有政治色彩。当时,甚至将学术争论演变成了政治斗争和人身攻击。反右运动与“百家争鸣”均对会计理论界产生了较大的影响。

1949年~1966年这一时期的会计研究,还体现出会计学本身的特殊性。其他一些经济学科,在表述重要观点的论文发表后,很快就可形成有影响的专著,然而,由于会计学具有很强的应用性,除了讨论会计的科学属性和职能等基本理论之外,大多数论文都是讨论会计方法的,因而很少形成有影响的专著,这体现了会计学主要是一门方法性学科的特点¹。这段时间有许多文章是关于记帐方法的,如章乃器(1950a)发表的《应用自己的簿记原理记帐》,阎伯臣(1962)发表的《关于记帐方法的探讨》,阎伯臣等(1964)发表的《谈谈财产收付记帐法》,雷萌、刘杰修(1964)发表的《对财产收付记帐法的几点意见》,

向群(1964)发表的《“增减记帐法”的初步研究》,殷宗鹗(1965)发表的《对记帐方法理论基础的初步意见》,赵景铎(1965)发表的《增减记帐法和财产收付记帐法哪个好》,商业部财务会计局(1966)发表的《我们是怎样改掉借贷记帐法实行增减记帐法的》,潘遥(1966)发表的《彻底打破洋教条建立社会主义的记帐方法》,等等。但也有个别文章是讨论财务监督的,如邢宗江、王景新(1960)发表的《财务监督的性质与作用》。此外,大量的文章是关于会计工作中出现的“问题商讨”,涉及结算方式与流动资金运用、资金的定额管理、财务计划、经济活动分析、经济核算制、班组核算等,实务性要强于理论性,理论价值并不高。

第二节 1949年~1966年会计理论研究特征

新中国成立后,我国成为一个统一的社会主义国家,百废待兴,出现了一个新旧社会制度、经济制度和文化制度的转换阶段。与此相适应,会计也亟需转轨变型,即从旧中国分散、落后、各自为政的会计转变为全国基本统一的现代会计,从主要学习西方会计理论方法转向主要学习苏联社会主义会计理论方法。这种转变,在会计理论研究

¹ 在新中国成立后的很长一段时间里,人们都认为会计学是一门方法性的学科,偏重于记帐、算帐和报帐,但后来越来越多的人认识到会计并不仅仅是方法,它是工商管理学科的一个分支,也是一种管理活动。

方面，较为突出地反映在如下几个问题上：一是关于会计的科学属性问题，二是关于会计记帐方法，三是对会计职能的讨论，四是会计基本理论的建设。通过对这些会计基本理论问题的探讨，再加上苏联会计模式的影响，在改造和吸收旧理论中有益成分的基础上，开始初步形成了我国的社会主义会计理论。

这一时期的会计理论研究，总的来说，所涉及的面还不够广，参与的人也不多，其时代特征表现在如下几个方面：

一、深受当时的政治和经济环境的影响，对会计的科学属性问题展开了积极的讨论

会计的科学属性，即会计的特性，可以从各个不同的方面去考察。按照马克思主义的理论，在阶级社会里，最重要的是从社会角度去研究和认识会计的属性，即会计有无阶级性。因而，会计科学属性问题实际上即成为会计有无阶级性的论争。

有一种观点认为，社会性质决定会计的特点，会计理论也就成为社会经济性质的反映，即会计具有鲜明的阶级性(邢宗江，黄寿宸 1951)。也有人表示反对，认为与其说会计是属于生产关系的范畴，毋宁说它是属于生产力的范畴，会计理论基本上是一种经过实际经验和长期研究所产生的有系统的会计知识(陶德 1951)。除了这两种截然对立的观点之外，也有学者从分析会计的基本方程式(资产-负债=资本)出发，认为等式本身属于自然科学，而等式所反映的资金循环运动的货币价值观念则属于社会科学。因此，会计具有双重属性(陈重丞 1951)。

在这段时期内，学术界围绕会计的阶级性问题展开了热烈的讨论，逐渐形成了会计具有阶级性、会计具有技术性和会计具有两重性这样三种观点，呈现了“百花齐放，百家争鸣”的景象。在 50 年代末，这种学术争论受政治运动的严重影响，出现了会计具有强烈阶级性的一边倒的倾向，会计具有技术性和两重性的观点销声匿迹。会计的科学属性之争，完全受政治和意识形态的支配。到了 60 年代初，才又重新出现了会计具有两重性的观点。

二、学术研究偏重于对会计记帐方法的探索

建国初期，多数会计学者认为，会计就是反映，而反映就是记帐方法。所以，开展会计学术的讨论，记帐方法往往就占据中心的地位。当时成为争论焦点的记帐方法有收付记帐法、借贷记帐法和增减记帐法三种。借贷记帐法起源于 500 多年前的意大利，以后在世界大多数国家被广泛应用，在旧中国也曾作为西式簿记被引进我国，在一些工商企业使用，而收付记帐法在旧中国应用较为广泛。因此，建国后新中国应采用何种会计记帐方法引起了会计界的积极讨论。

对记帐方法的讨论，是由 1950 年 1 月《大公报》等报纸先后发表章乃器先生《应用自己的簿记原理记帐》等两篇文章引起的。作者主张采用收付记帐法，认为应该使用自己原有的簿记原理记帐，因为这是“民族的、科学的、大众的”。也有观点认为，收付记帐法具有简便的优点，而且吸收了借贷簿记的一些优点，不能彻底否定(夏高波 1951)。对此有人提出了反对意见，指出，收付记帐法在理论上是不够健全的，它使记帐人员停留在狭隘的现金观点上，不能追求更高的发展，它的应用，只限于有现金收付行为的交易。收付记帐法是一种原始的记帐方法，在簿记方法尚未发展至复式借贷以前，记帐的方法就是记收付(张道传等 1951)。

50 年代初，经过一段时期的“收付与借贷”的争论，结果绝大多数学者认为，借贷记帐法既科学又严密，应该得到肯定。就此，借贷记帐法在当时占据了主导地位，成为这一时期我国应用最为广泛的一种记帐方法。关于记帐方法的争论也暂时告一段落，直到 60 年代初，关于记帐方法的争论才又成为会计研究的一个热点，而且又涉及会计等式，最终还导致了增减记帐法的诞生。

1962 年第 9 期《经济研究》刊登了《关于记帐方法的探讨》一文，对建国以来占统治地位的借贷记帐法提出了质疑，作者主张采用“财产收付记帐法”，认为“财产收付记帐法”不仅

有群众性，而且也是具有独立体系、结构严密的记帐方法，它能够系统反映客观实际情况（阎伯臣 1962）。其后作者又在《谈谈财产收付记帐法》一文中，再一次明确了关于收付记帐法的两个主要观点。一是认为财产、财务收入和财务支出的分类法符合客观经济情况，主张用“收入-支出=结存”的平衡公式代替“资金运用=资金来源”的平衡公式。二是认为“同收、同付”的记帐方法符合经济事务变化的客观规律（阎伯臣等 1964）。

但也有人提出了反对意见，认为社会主义制度下的“资金运用=资金来源”的平衡公式，与资本主义制度下的“资产=负债+资本”的平衡公式是有本质区别的，不能把“资金运用=资金来源”的平衡公式当作旧东西推翻。而“收入-支出=结存”的平衡公式本身是不正确的，因为收入和支出是概括不了结算中的资金和债务这样一些内容的。同时，“同收、同付”记帐法在帐户处理上容易发生错误，不利于平时核对帐目”（雷萌，刘杰修 1964）。

当时，会计界反对借贷记帐法的主要理由是：“借贷”两字晦涩难懂，不符合民族习惯，不利于群众监督。因此，有人建议，“借贷”两字可以改用“收付”、“左右”等其他记帐符号，但是借贷记帐法的内容（即“资金运用=资金来源”）和借贷记帐法的记帐规则（即“有借必有贷，借贷必相等”）不能改变。

正当借贷、收付之争达到白热化程度之时，商业部门在 1964 年提出了一种新的记帐方法，即增减记帐法。有关增减记帐法的观点及内容将在本章第三节阐述。这场有关会计记帐方法的大争论，导致借贷记帐法退出主导地位，而增减记帐法则得到了肯定。1964 年第四季度增减记帐法开始在商业部系统选点试行，并取得了成功。1965 年开始在全国商业部门全面推行，以后又被广泛应用于工业、基建和国民经济其他部门，成为我国当时推行面最为广泛的一种记帐方法。在实践中的成功运用，使得增减记帐法在一段时期内成为理论研究的重点，并基本上被会计理论界所认可。

三、为充分发挥会计在经济建设中的作用，对会计职能作了初步探讨

建国初期，我国会计界曾经提到过会计职能的内容，但没有明确提出“会计职能”这一概念。明确提出“会计职能”概念，并最早研究和讨论会计职能，发生在 50 年代末 60 年代初。当时，出现了有关会计职能的两种主要观点，即一职能说和二职能说。

所谓一职能说，指会计不过是生产过程的物量反映，只有“反映”的职能。二职能说根据马克思所作的会计是对“过程的控制和观念总结”的论断，认为会计有“反映”和“监督”，或“反映”和“控制”两种职能。

还有人阐述了反映和监督两种职能之间的关系，认为“会计核算有两大职能，一是反映，一是监督。反映和监督都是以货币为形式来进行的，是以货币形式来反映和监督企业的经济活动过程和经营成果的一种科学方法。反映是监督的基础，没有正确、全面、及时的反映，不把帐记好、算好，就不可能进行监督”（朝阳 1962）。

60 年代初，由于我国国民经济处于调整、整顿、充实、提高的时期，需要充分发挥包括会计监督在内的各种经济监督手段的作用，从此开始，会计具有反映和监督两项职能的观点就逐步为会计理论界和实务界所接受。

四、为进一步指导实践，总结新中国会计的实践，并抽象和上升为会计理论

国民经济第一个五年计划执行的末期，人们对建国以来的会计工作进行了比较全面的回顾和反思，认为当时的会计制度存在着许多问题：一是按苏联模式建立起来的会计制度，有一些方法繁琐复杂，不切实际，许多会计工作重复、无效；二是帐簿报表难用难懂，如一度推行的凭单日记帐；三是在核算上存在不少形式主义和单一化倾向，例如，不问企业规模大小，不分行业特点，会计核算制度都是一套办法、一个要求；四是会计科目过多、过细，不利于核算。

针对这些问题，会计界进行了研究和讨论，认为会计必须不断地改革，以适应当时经济

发展的需要。通过对会计科目的精简,会计报表体系的改进,分行业会计制度的研究,以及对会计记帐方法、会计职能等基本理论问题的讨论,我国的会计理论有了一定的发展,会计实务也趋于完善。但从整体而言,会计理论远未成体系。

60年代初,会计理论界还对如何正确处理会计制度的破与立、繁与简的关系,如何处理会计工作中服务与监督的关系等问题进行了探讨,并开始进行会计理论的总结。最能体现这一时期会计理论研究成果的是,由财政部教材编审委员会组织编写的高等财经院校试用教材《会计原理》。此书由杨纪琬、娄尔行、葛家澍、赵玉珉和吴诚之五位著名的会计专家编写,于1963年由中国财政经济出版社出版。它基本上反映了我国会计界当时对会计的地位、作用、对象、任务、方法等基本理论问题的认识,是对建国以来近15年会计工作实践和经验的理论总结,对当时的会计理论和会计实践产生了重大影响。

该书指出了会计的作用,“在社会主义制度下,会计对于促进生产建设事业具有十分重要的意义。首先,会计是有计划管理社会主义经济、贯彻执行党的方针政策的一个重要工具。其次,会计是厉行增产节约、加强经济核算、讲求经济效益的一个重要工具。最后,会计还是保护社会主义财产的一个重要工具”。

此书指出了会计对象,“会计的对象是指会计所要反映和监督的内容而言。概括说来,就是在企业、事业、机关等单位中能够用货币表现的社会主义再生产过程以及社会主义财产”。

该书还阐述了会计的任务,“社会主义会计的任务,可以概括为

以下三个方面:(1)要正确地、及时地、完整地记录和反映企业、事业、机关等单位的经济活动和财务收支情况,为领导和管理经济工作提供准确可靠的会计核算资料。(2)要在反映经济活动和财务收支情况的同时,实行会计监督,以促进国家政策、法令、制度的贯彻实施。

(3)要充分利用会计核算资料及其他有关资料分析和检查经济活动和财务收支情况,总结经营管理的先进经验,挖掘增产节约的潜力,揭露铺张浪费和违法乱纪的行为,以便采取措施,改进工作”。

该书指出,“会计的方法,是用来反映和监督会计对象,执行和完成会计任务的手段。会计的方法应当区分为会计核算的方法、会计分析的方法和会计检查的方法。会计核算的方法主要包括:设置帐户、复式记帐、填制和审核凭证、登记帐簿、成本核算、财产清查、编制资金平衡表和其他会计报表”。

总之,由于政治环境和经济条件的影响,这一时期的会计研究主要侧重于如何对旧中国的会计理论和方法进行批判和改造,如何建立新中国的会计理论体系,以及如何总结新中国会计工作的经验。对会计科学属性的争论说明了是否需要改造和批判旧中国会计理论和方法,而有关记帐方法的争论看起来是方法问题,实质上还是与会计的属性存在着一定联系。

第三节 1949年~1966年期间的理论创新

1949年~1966年期间,我国会计学界受苏联会计体系的影响,又受“左”的指导思想及政治运动的干扰,同时存在着重实务轻理论的倾向,会计理论研究工作并没有很好地开展起来。但也有一些会计学者坚持科学的态度和方法,对会计学的个别基本理论问题进行研究和创新,推动了社会主义会计学的发展。

一、会计的两重性

从50年代初起,对会计的属性就有争论,最早受苏联会计的影响,只提会计的阶级性,不提会计的技术性,以后又有人提出会计只有技术性。陈重丞(1951)从分析会计的基本方程式(资产-负债=资本)出发,认为会计等式本身属于自然科学,而等式所反映的资金循环运动的货币价值观念则属于社会科学。因此,会计具有双重属性。但这一观点以及论证方法本身在当时并没有被广泛接受。

受政治环境的影响,会计具有阶级性的观点支配了整个50年代的会计学术界。进入到

60年代,会计两重性才开始被接受和传播。1963年高等财经院校会计教材编写组编著的《会计原理》中指出,“在阶级社会里会计不但有一定的技术性,而且还有阶级性”,这一观点引起了人们的广泛注意。1964年葛家澍在《试论会计的阶级性》一文中指出,在会计的方法中,有的同生产技术一面的联系多一些,有的则少一些。同生产技术一面联系多一些的方法会带有较为明显的技术性。而同生产技术一面联系少的方法则带有明显的阶级性。会计,作为一个反映和监督生产过程的方法总体,既有技术性,又有阶级性。

虽然当时强调的还是会计的阶级性,但会计具有两重性的观点无疑对构筑我国会计学体系和吸收国外(包括西方)会计理论和方法具有重大的意义。至少社会主义会计和资本主义会计不是完全对立、相互排斥的,相反在一些技术方法上是可以相同的。70年代末,我国会计理论研究处于恢复阶段,开始吸收西方和苏联有益于我国经济建设的会计理论研究成果,并纳入自己的会计学体系,这是与会计具有两重性的观点在我国基本上被接受和传播分不开的。从80年代起,较多的是强调会计有技术性的一面,但仍承认其有阶级性的一面。同样,西方会计理论和方法的吸收及其程度也与这一观点的被认可程度密切相关。到了90年代,已经很少有人提到会计的阶级性,对西方会计理论和方法采取的是批判地吸收的态度,并提出了要建立具有中国特色的会计理论和方法体系的主张。

二、增减记帐法

会计就是反映,而反映就是记帐方法。这种论点在当时会计学界很有市场,因而记帐方法始终是会计学术研讨的热点之一。收付记帐法在建国前已存在,借贷记帐法从西方国家引进,并在建国初期使用。先是50年代初章乃器提出要采用民族的、科学的、大众的收付记帐法,然后张道传等(1951)反对使用收付记帐法,最后借贷记帐法取得了主导地位。60年代初,又对记帐方法进行了讨论,借贷记帐法和收付记帐法之争达到白热化程度。但在1964年,商业部门却提出了一种新的记帐方法,即增减记帐法。这种记帐方法是“根据社会主义会计核算应当通过对资金增减变化的记载来反映和监督社会主义扩大再生产过程中经济活动情况的要求,以经营资金运用等于经营资金来源的原理为基础,运用‘增减’这两个记帐符号,直接反映资金的增减变化情况”(向群 1964)。

1965年,赵景铨又撰文阐述了增减记帐法的记帐原理,指出“增减记帐法以经营资金运用等于经营资金来源的原理为基础,将帐户固定划分为资金来源和资金运用两大类。关系到两类帐户的会计事项,记同增或同减;只涉及同类帐户的会计事项,记有增有减。同时,利用两类帐户余额进行试算平衡。增减记帐法采用了同增、同减,有增有减的记帐规则”(赵景铨 1965)。

作为增减记帐法主要设计者之一的张以宽教授认为,“增减记帐法是能够如实反映资金运动过程及其结果的,而且通俗易懂”(张以宽 1979)。张以宽教授根据实践经验,撰写了《增减记帐法》一书,该书系统、全面地论述了增减记帐法的理论与实务,于1980年4月由中国财政经济出版社出版以后,流传于国外,曾两度被日本会计学者翻译出版。

虽然增减记帐法存在着记帐规则和理论基础不一致以及记帐规则不易掌握等缺点,以后又被借贷记帐法所取代²,但它确实比借贷记帐法通俗易懂,是我国会计学界在总结会计实践基础上的一种创新,并曾在商业部门被广泛应用,在一段时间里丰富了会计记帐方法。

² 1992年11月财政部颁布(1993年7月1日起实施)的《企业会计准则》第八章规定,“会计记帐采用借贷记帐法”。这意味着增减记帐法不再被采用。

第二章 1966 年 ~ 1978 年会计理论的停滞发展阶段

第一节 1966 年 ~ 1978 年会计理论的停滞发展

1949 年至 1966 年这段时期,我国会计理论界在总结会计工作的经验和教训的基础上,初步形成了符合我国社会主义经济建设特点的会计理论、概念和方法,并对会计制度的制定和会计实践的进步产生了重大影响。正当理论界巩固已有的成绩,结合中国实际探索会计改革,推动会计工作进一步发展的时候,在全国范围内开始了一场“文化大革命”运动,会计领域和其他经济、文化、科学领域一样,都遭受了一次巨大的浩劫,基本上已不存在会计理论的研究。建国以来会计理论研究的两条发展线索由此中断。

“文化大革命”对会计理论和会计实务的冲击和破坏是空前的。在“要算政治帐,不要算经济帐”,“三年不算帐,钱也跑不到外国去”,“核算无用”,“取消会计核算”等谬论的传播和影响下,财政部的会计制度管理机构被撤销,各级主管部门的财务会计管理机构被撤并,会计制度几乎被横扫一空。许多单位的财务会计工作陷入无管理、无控制的状态,企业、事业单位财会人员被大批下放劳动,财务会计工作处于十分混乱和半瘫痪的状态。

与此同时,会计理论界的一些著名专家、教授被错误地打成反动学术权威,下放劳动,有的甚至遭受人身迫害。所有会计杂志被勒令停办,编辑人员被遣散。由财政部主办的、在全国有重大影响的《会计》杂志,在其第 7 期刊登的暂停出版启示可以说明当时会计杂志的遭遇:“为了使编辑部集中力量参加无产阶级文化大革命,经请示领导批准,本刊决定从 1966 年第 8 期(总第 26 期)起暂停出版。”实际上,《会计》杂志 1966 年第 7 期刊登的已没有一篇会计文章,而全部是关于“文化大革命”的政治宣言。绝大部分财经类大中专院校被撤销、停办。这造成以后一段时间内我国会计人才后继无人、青黄不接,会计理论研究中断,会计事业几近消亡。

在那种特定的历史背景和政治环境下,正常的学术争鸣被扼杀,会计成了无产阶级专政的工具。“突出政治,坚决破除会计制度中的烦琐哲学”,成了当时的重要口号(《会计》杂志社论 1966)。由于过分强调会计的阶级性,阶级斗争几乎取代了全部会计工作,人们也不可能以科学的态度来探讨会计的基本理论问题。会计理论进入了停滞发展时期,在某一段时间里,甚至出现了倒退现象。在“文革”十年里,几乎没有出现过任何会计理论方面的著作和论文,只是在“文革”的后期,全国才出现了适应农业学大寨需要的有关农村人民公社财务会计的小册子,建国以后 17 年里建立起来的会计理论和方法也被践踏破坏,创深痛巨,奄奄一息。

1976 年以后,在拨乱反正过程中,逐步克服了“左”倾错误的危害和影响,清除了各种诬蔑经济工作和会计核算的谬论。党中央和政府提出,不能以阶级斗争替代经济管理,不能以政治挂帅替代会计工作,重新确立了社会主义经济越发展、会计越重要的指导思想。会计界在党中央的领导和全国人民的支持下,着手进行了整理和恢复工作。被下放的会计专家、教授和财会人员陆续回到了自己的工作岗位,各种财会制度逐步得到恢复,会计核算和会计分析的质量也开始有所提高。同时,学术界开始编写新的会计教材,对会计基本理论和方法进行整理和修订。厦门大学会计系在 1978 年率先出版了《会计基础知识》一书,这标志着我国会计理论研究开始走出低谷,步入正轨。

1978 年 12 月,召开了党的十一届三中全会,会上作出了把我国工作重点转移到社会主义现代化建设上来的战略决策。活跃的政治气氛和党中央将经济工作放在首位的决策使许多会计专家和教授欢欣鼓舞,他们重新焕发了青春,积极开展会计理论研究和教育工作,会计研究开始迸发出勃勃生机,这预示着会计研究的春天又来到了。

第二节 1966 年 ~ 1978 年会计理论研究特征

这一时期是我国会计研究停滞发展和会计思想凝固的阶段。由于"文化大革命"的影响,几乎没有什么会计研究工作。据统计,1966年出版的8本教材,考虑到出版的周期,实际上是在前阶段完成的,

1967年~1971年这一段时间我国没有出版过一本会计著作,1972年~1978年这一时期,主要出版了一些农村人民公社会计书籍,1975年后才开始出现若干本预算会计、会计原理、工业会计、农业会计、商业会计等方面的教材。由于缺乏可以公开发表观点的杂志和刊物,这一时期并没有产生真正科学的、系统的会计思想,而后期的会计教材基本上也是恢复性的,很少有理论上的争论,更谈不上创新。

这一时期后半段,其会计理论研究可归纳为如下两个特征:

第一,会计理论服务于农业学大寨的需要。从1967年起至1971年没有会计理论研究,也没有会计教材,但为配合农业学大寨,从1972年起开始编写了一些适用于农村人民公社的会计小册子。这类小册子占了这一时期会计著作的大部分。

第二,会计研究侧重于恢复性的工作。1974年,邓小平同志恢复工作,又开始抓经济,相应也出版了几本工业和交通运输方面的会计教材。1976年“四人帮”被粉碎,确立了经济工作在政府工作中的首要地位,会计需要恢复和整顿。于是,陆续出版了一些应用于国民经济各部门的会计教材,但数量很少。同时,发表了一些会计论文,开始讨论50年代和60年代曾经探索过的会计基本理论问题,但没有形成什么规模和影响。

至于前半段,既然没有理论研究,就谈不上有什么特征了。“文化大革命”是全国人民的悲剧,更给包括会计学在内的经济、管理学科带来了灾难。这样的灾难不应当也不可能再在中国发生!

第三章 1979 年 ~ 1989 年 会计理论的全面发展阶段

第一节 1979 年 ~ 1989 年会计理论的发展线索

党的十一届三中全会以后,随着全国工作着重点的转移和经济工作转移到以提高经济效益为中心的轨道,会计在经济管理中的重要性越来越明显地体现出来,并为社会各方面所认识。单纯做好记帐、算帐、报帐等事后核算工作已经不能适应经济管理的需要,会计工作开始向全面发挥核算和监督的职能作用转变。同时,随着我国政府开始重视经济立法工作,会计的立法工作也被提到了议事日程。

从发展特征上看,这一阶段的会计理论大体上也有两条发展线索。一条线索是对原来引入的苏联社会主义会计学的继续学习和研究,并与中国的会计改革实践相结合,进行理论创新,在许多方面进一步恢复和完善了“文革”前这一时期的会计理论和方法。这一点与经济学的特征有很大的区别。经济学在 50 年代初引进和借鉴了苏联的社会主义经济学,在“文革”以后已基本消亡,但由于会计具有很强的技术性,它在某些方面可以超脱于意识形态而存在,在 1979 年后,尤其是 80 年代上半期,苏联的社会主义会计学仍对当时的中国会计理论与实务有着一定的影响。

引进和借鉴苏联社会主义会计学,并与中国的会计实践相结合的代表性论文主要有:杨纪琬、阎达五(1980)发表的《开展我国会计研究的几点意见》,葛家澍等(1980)发表的《论经济核算制与会计》,向泽生(1980)发表的《有关经济核算制的几个问题》,刘文泉(1980)发表的《关于社会主义会计对象和任务的商榷》,李天民(1980)发表的《关于会计的属性、地位和作用的探讨》,黄寿宸(1980)发表的《试论会计在国民经济管理中的地位和作用》,田椿生(1980)发表的《论成本的实质和范围》,丁平准(1982)发表的《浅析“过程的控制和观念的总结”》,于玉林(1982)发表的《社会主义会计学体系的探讨》,阎达五(1983)发表的《马克思的价值学说与会计理论建设》,田椿生(1983)发表的《用马克思关于折旧的理论指导我们的工作实践》,等等。

第二条线索是随着我国开始实行对外开放政策,西方会计学被引进和借鉴。这一线索在 80 年代初期虽然还不占主导地位,但从 80 年代中期起,由于改革开放政策的不断深入,这一线索开始在我国显示出强劲的发展势头,到 80 年代末则开始取代了第一条发展线索的地位,到了 90 年代,随着会计与国际接轨的呼声迭起,基本上已是一枝独秀。

这一时期主张引进和借鉴西方会计学的主要论文有:白肇鲁(1981)发表的《对会计领域中吸取国外经验的几点看法》,陈今池、沈小凤(1981)发表的《西方现代内部审计简介》,孙昌湘、陈今池(1982)发表的《关于借鉴国外审计经验的一些看法》,葛家澍(1982)发表的《论会计理论的继承性》,丁平准、杨继良(1984)发表的《立足国内,面向世界,对西方管理会计应作进一步研究》。此外,娄尔行、石成岳、裴静之在 1983 年《会计研究》各期连续发表的中美比较会计研究报告系列文章,全面系统地引进和介绍了美国会计的理论和方法,对于人们全方位认识以美国为代表的西方会计起了不可磨灭的作用,而且还使会计学界全面了解了中国会计与美国会计的重大差异。同时,我国颇有影响的会计学术杂志《会计研究》³ ①还经常刊登一些介绍西方最新会计理论和方法的文章。

总的看来,在 80 年代,进一步吸收苏联社会主义会计学的内容,以及吸收、借鉴西方会计的理论和方法这两条线索,是相互融合的,但西方会计学的观点和方法对我国传统的会计学产生了非常强大的冲击力。例如,80 年代中国会计理论上结合会计改革实践的一些创新及会计改革上的一些重大突破,包括对会计本质的认识、审计学科的恢复和重建、责任会

³ 《会计研究》是由中国会计学会在 1980 年创刊的,目前已成为可代表国内最高会计学术水平的理论刊物。

计的形成、中国特色社会主义会计理论体系的建立、对会计职能的进一步认识、对会计准则的研究,以及对会计教学体系的改革,等等,都是在继承苏联传统会计学的基础上,结合西方会计理论而进行的。可以说,在80年代中后期,开始出现了这两条线索的相互交融。

体现两条线索相互交融的代表性论文主要有:李天民(1981)发表的《试论建立我国的审计制度》,苏锡嘉(1988)发表的《初论建立我国破产会计的几个问题》,葛家澍、林志军、魏明海(1988)发表的《涉外会计制度与稳健原则》,杨纪琬(1989)发表的《关于会计准则的若干问题》,娄尔行、张为国(1989)发表的《研究我国会计理论和会计准则,促进会计实践》,葛家澍(1989)发表的《关于在我国建立企业财务会计准则的几个问题》,等等。在这一时期的后半段,传统社会主义会计学和西方会计学的痕迹在逐步消失,它们的界限也不再像80年代初期时那么明显,体现了两者的融合趋势。

会计学在这一时期的发展特征与我国同时期经济改革的实践是基本吻合的。这一时期,我国传统的社会主义高度集中的计划经济开始向有计划的商品经济或市场经济转变,会计在基本理论上表现出与经济环境相适应的一面。因此,与计划经济相适应、以传统的苏联会计学为基础的会计理论和方法,势必难以适应这一形势,势必要求引进西方国家在市场经济中被证明行之有效而且切合中国实际的会计理论和方法。但是,由于社会主义有计划的商品经济毕竟有别于资本主义的市场经济,因此,单纯依靠西方的会计理论和方法仍然难以解决中国在经济改革中遇到的实际问题,也有必要运用传统的社会主义会计学的理论和方法。基于这样的实际情况,传统的社会主义会计学和西方会计学必然要相互交融,相互补充。值得指出的是,由于中国地域广大,各地商品经济的发达程度不一致,人们对保留苏联社会主义会计理论和引进西方会计理论的态度也有差异,随着会计实践的发展而变化。这主要体现在要不要制定中国的会计准则,以及对会计准则具体内容上的分歧。

从会计学家和会计研究人员的构成来看,与其他经济学分支一样,当时中国的中老年会计学家和会计研究工作者,尤其是50年代接受会计教育的学者,长期从事的是苏联社会主义会计学的学习和研究。但其中也有不少具有较高的西方会计学造诣,他们在新中国成立之前即在西方国家(主要是美国)学习和进修会计学,还有一些人从80年代初起也开始自觉学习和研究西方会计理论和方法,所以他们经常会自觉地运用西方会计学的理论和方法,并结合中国实际,解决我国的会计问题。

中国的中青年会计学家和会计研究人员大多受过传统的社会主义会计学的教育,但其中相当一部分人受经济改革和对外开放的影响,在西方国家的高等院校和研究机构或会计师事务所进行过学习、研究或工作,又较系统地受到了西方会计学 and 西方审计学的理论训练。即使是一些未曾出国的,也能够从引进的西方会计学原始文献及中译本中系统地掌握西方会计学理论和方法。这些中青年学者熟悉中国的经济和文化环境,既具备传统的社会主义会计学知识,同时又掌握了系统的西方会计学知识,受中国的现实经济环境熏陶,他们基本上能自觉运用这两方面的知识,分析和解决中国的会计问题。不妨观察一下,我国高等院校及研究机构中有影响的中青年会计学科带头人,没有去过西方国家接受会计学教育的已寥寥无几。

在1979年之前,中国的会计研究主要采用了规范分析的方法,侧重于依靠逻辑推理归纳和抽象出会计理论,当然有些研究文章按照今日的标准来看主要是在谈个人观点和意见,缺乏必要的论证和说明。当时,由于中国会计学者的思维习惯,以及接连不断的政治事件的影响,中国在近30年(1949年~1979年)里并没有真正建立起相适应的会计理论体系。正当西方国家的经验研究方法(Empirical Research)和行为研究方法(Behavior Research)在60年代末兴起,在70年代后成为主流的研究方法之时,我国正在开展全国范围内的“文化大革命”运动。直到70年代末,会计界才开始进行恢复性的研究工作。80年代会计学界则忙于用传统的规范研究方法,建立中国的会计理论体系,可以说是在补课。这种理论体系主要是围绕如何开展会计工作,具有强烈的实务倾向。进入80年代末,随着西方会计学的引进,

以及新一代会计学者的崛起, 会计学的行为分析方法和经验分析方法才逐渐被引入中国(当时极少被使用)。从这一阶段我国主要的会计杂志看, 截至 80 年代末, 经验研究方法在中国还鲜为人知。

这一时期会计理论的重大发展, 还体现在审计学在中国的恢复和重建。审计学是与会计学紧密联系的一个相对独立的学科, 按照国家教委(现为教育部)1997 年的学科分类, 它隶属会计学。在新中国成立后的 30 年里, 由于对西方会计和审计理论几乎持完全批判态度, 我国基本上没有出现过审计学方面的著作, “审计”一词也几近消失, 有关审计的观点自然也难以觅见。从 80 年代初起, 由于西方会计学和审计学的引入, 我国也开始重建社会主义审计学, 80 年代中后期起在一些高等院校设置了审计学专业⁴。各种审计研究杂志在 80 年代也纷纷创办, 与会计杂志交相辉映。

理论界对审计学的研究是从 80 年代初探讨我国是否需要建立审计制度开始的(李天民 1981)。中华人民共和国审计署的成立, 标志着我国的审计工作进入了一个新的历史时期。随着我国审计工作的建立和开展, 审计理论研究日益得到重视。当时, 对审计的基本理论以及审计的各个领域都进行了广泛的研究, 如管锦康(1984)发表的《试论社会主义审计的性质和对象》, 李宝震(1984)发表的《试论我国审计的特色和原则》, 徐政旦、谢荣(1987)发表的《试论我国社会主义审计模式的若干原则》, 边恭甫(1988)发表的《论我国内部审计的地位、职能和作用》, 张以宽(1987)发表的《试论厂长离任审计》, 朱荣恩(1987)编译的《内部会计控制种类与符合性测试方法》, 孔祥桢(1988)发表的《如何发挥审计在承包经营责任制中的作用》, 等等。另外, 1984 年 12 月成立的中国审计学会和 1987 年 4 月成立的中国内部审计学会对我国的审计理论研究也作出了积极的贡献。80 年代, 中国审计学会研究的主要课题包括: 社会主义审计基本概念、社会主义审计理论基础、审计标准、审计模式、审计组织体系、审计管理以及不同经营方式审计的特点等。中国内部审计学会研究的课题有: 社会主义内部审计的职能、任务及其在部门、单位中的地位和作用, 开展效益审计, 促进企业、事业单位增产节约、增收节支, 等等。

之所以将这一时期称为会计理论的全面发展阶段, 是基于以下一些认识: 第一, 中国社会开始确立了以经济建设为中心的发展总目标, 同时对内改革, 对外开放, 迫切需要与改革和开放相适应的会计理论和方法, 这为会计思想的发展奠定了现实基础。第二, 这一时期会计理论界学术气氛浓厚, 研究空前活跃, 中国会计学会、中国审计学会和中国成本研究会相继成立, 会计(审计)杂志如雨后春笋般拔地而起, 涌现了大量的会计研究成果, 基本上建立了与有计划的商品经济相适应的会计理论体系。第三, 这一时期的学术研究和理论探讨基本上是在尊重科学、实事求是的前提下展开的, 50、60 年代带有严重政治色彩的研究和探讨已很少见到, 尤其是在 80 年代末已经销声

匿迹。第四, 在这一时期, 中外会计学术交流空前热烈和频繁, 与美国、英国、澳大利亚、日本、欧洲大陆国家、其他西方国家以及国际会计组织在会计学方面开展了全方位的学术交流, 有力地推动了中国会计学的发展和进步, 促使中国的会计学开始走向世界。

第二节 1979 年 ~ 1989 年会计理论研究特征

党的十一届三中全会以后, 随着党和政府工作着重点的转移和“经济越发展, 会计越重要”这一科学论断的重新确立, 会计理论研究又一次活跃起来, 达到了前所未有的高潮, 出版了一大批高质量的会计论著, 涌现了大量的会计理论观点和方法, 推动了我国会计实务工作向前发展。

这一时期社会主义会计学理论的研究中, 虽然在前期也引进和研究苏联的会计理论, 但已不构成一条发展线索, 而主要在于如何结合中国实践, 在理论上进行探索和创新。从理论

⁴ 上海财经大学于 1985 年起在会计学系设立了审计专业, 1993 年根据专业设置宽口径、厚基础的要求, 文撤销了审计专业。但迄今为止, 仍有一些高校设置审计学专业。

研究的内容看,这一时期对基本会计理论如会计的定义、本质、对象和职能等的讨论仍然较多,但在后期对现实经济生活中出现的问题如责任会计、成本管理、会计准则等的研究日益增多。从研究方法来看,规范分析仍然是主要的方法,很少有实证研究方法和行为研究方法。从学术风气看,抽象的、空泛的、形而上学的作风有所克服,实事求是的、客观的和科学的研究态度逐渐得到发扬。会计学理论研究开始步入真正的科学研究阶段。

这一时期社会主义会计学理论研究大体可分为如下几个方面:

一、对建国以来遗留的一些基本会计理论问题进一步加以探索和研究

这一类问题主要包括会计的科学属性、记帐方法、会计职能和会计对象等。在探索和研究之后,对这些概念和理论的认识有所提高和发展。这类研究实际上延续了60年代前期因“文化大革命”而中断的学术争鸣。

(一)会计的科学属性

关于会计的科学属性,我国会计界于50年代已讨论过这一问题,但在70年代末和80年代初又掀起了讨论高潮。虽然并没有新的观点产生,但论证的角度却并不相同,而且在争论过程中又对会计的内涵和外延产生了新的认识。对会计的科学属性,学术界仍有三种观点。

第一种观点认为,会计属于生产力范畴,没有阶级性,理由在于,会计是一门在生产中广泛应用的科学技术(王文龙 1979),或者说会计学是经济学中的一门应用科学(唐家敖 1980),或者说会计学是一门方法性的学科(余绪缨 1980)。第二种观点认为,会计具有两重性,但论证的角度不尽相同,看法也有差异,主要有两种表述方法:一是原则(或理论)有阶级性,方法是技术性的(李天民 1980);二是会计无阶级性,会计观有阶级性(王晓炜 1980)。第三种观点认为,会计具有鲜明的阶级性。也有两种论证方法:一是社会主义会计必须贯彻党和国家的路线、方针、政策,为无产阶级的利益服务,因此是有阶级性的(李宝震 1980b);二是会计学是一门应用社会科学,社会主义会计学阶级性的主要特征是生产资料公有制,其阶级性是很明显的(何光裕 1980)。经过争论,会计具有两重性成为比较一致的观点,典型的表述方法是,会计是带有阶级色彩的一门经济管理科学(娄尔行 1980)。

(二)会计记帐方法

这也是50年代和60年代曾经热烈讨论过的问题。在60年代中期,会计记帐方法的争论以增减记帐法取代借贷记帐法而告终。70年代末80年代初重新展开的有关记帐方法的争论表现为两个方面:一是记帐方法有没有阶级性,二是如何选用记帐方法。在这一时期,会计界对记帐方法没有阶级性这一点基本上达成了共识,即记帐方法本身只是记录经济业务的手段,在各种社会制度中都可以通用。

在应当采用何种记帐方法上,仍然是增减记帐法和借贷记帐法之争。主张增减记帐法的学者认为,借贷记帐法不能客观地、清晰地反映企业经济活动,存在晦涩难懂的缺点,所反映的资金运动的来龙去脉,远不如增减记帐法清晰,而且增减记帐法通俗易懂(张以宽 1979)。主张采用借贷记帐法的学者认为,借贷记帐法在世界各国被广泛采用,是科学严密的一种复式记帐方法,除难学难懂外,强加在借贷记帐法身上的种种罪名都不能成立(葛家澍 1978)。经过这一时期的争论,主张借贷记帐法的观点占了上风,会计界为借贷记帐法恢复了名誉,除了商业部门之外,其他部门基本上恢复使用了借贷记帐法。

(三)会计的职能

80年代对会计职能的讨论,集中表现在会计具有几项职能和哪

些职能上。第一种观点认为,会计只具有一种职能,即反映职能,但这一时期已很少有人持这一观点。有不少学者持第二种观点,即认为会计有两项基本的职能。至于具体是哪两项职能又有不同的看法。有人认为反映和监督是会计的两项职能(顾准 1979),也有人认为,反映和控制是会计的两项基本职能(葛家澍,唐予华 1983),还有人认为,核算和监督是会计的两项职能,而核算的含义比反映更广(杨纪琬 1985a)。第三种观点是,会计具有三项职

能,即反映、监督和参与经营决策(娄尔行等 1984)。第四种观点认为,会计具有反映、监督、控制和决策四项职能(徐政旦 1980)。第五种观点认为,会计应具有反映、分析、预测、决策和控制五大职能(许亚湖 1988)。第六种观点认为,现代会计的职能应包括会计规划、会计制度、会计核算、会计控制、会计分析和会计检查等六个方面,其中核算是基础(李天民 1983)。

反映和监督当然是会计的两项职能,但会计具有参与经营决策的职能,比较实事求是地概括了会计客观上所能发挥的功用,它是 80 年代会计界对会计职能的认识的一个重大突破。80 年代,尤其到了 90 年代,随着经济体制的改革、总会计师制度的建立,会计已普遍参与企业的经营决策。至于会计是否具有决策和控制职能,在会计界仍有较多的争论,没有形成一致的看法。

二、从新的角度、新的内涵对一些原有的理论和概念作出新的研究和表述

这一类的问题主要包括会计的对象、会计的本质、会计的定义以及会计与财务的关系等。经过讨论,会计界对这些概念有了全新的认识,而且有了突破和创新,推动了我国会计理论的进步。

(一)会计的对象

50 年代和 60 年代的会计教科书上都曾对会计的对象作了描述,基本上认为社会主义会计的对象是社会主义再生产过程及其财产,或者再加上“能够用货币表现的”这一定语,不过当时并没有引起较多争论。进入 80 年代之后,在会计对象上又产生了一些新的观点。一种观点认为,各类会计有各自的对象,但没有共同的对象,财产、经费收支均可成为会计的对象(顾准 1982)。另一种观点认为,会计的对象是企业、机关、事业单位在社会主义再生产过程中可以用货币表现的经济活动(赵玉琨,黄代民 1982)。第三种观点运用马克思主义资本循环的理论,将社会主义会计的对象概括为资金运动。例如,葛

家澍(1986)认为,“会计对象一般——处于商品生产过程中的价值运动,会计对象的具体化——在资本主义条件下为资本运动,在社会主义条件下为资金运动”。

对会计对象的这一认识,是 80 年代我国会计学者运用马克思主义理论对会计学的一个创新,在一段时期内对我国会计理论产生了一定的影响,一些会计学教科书接受了这一观点。

以后,“会计对象”这一名词又被会计要素所取代。80 年代后期,随着西方会计的引进,“会计要素”(Elements of Accounting)这一概念逐步在会计杂志和学术研讨会上出现,并且开始替代“会计对象”的概念。这一替代,使得会计基本理论在会计对象问题上的探讨更为具体。以后,会计界又将我国的会计要素概括为资产、负债、所有者权益、收入、费用(成本)和利润六项。到了 90 年代,会计要素的概念被广泛接受。在会计要素概念出现之后,我国会计界已很少探讨会计对象的问题。严格地说,会计对象与会计要素是两个有区别的概念。会计要素仅指财务会计的对象,不能囊括包含管理会计在内的全部会计的对象。会计要素似乎比会计对象更为具体。

(二)会计的本质

任何事物都有质的规定性,会计的本质是什么?就是要回答会计的质的规定性,用科学的概念来表达会计的本质属性。这是从社会属性以外的视角考察会计的本质问题,认识会计的本来面貌。50 年代和 60 年代我国会计界很少述及会计的本质问题,或者说由于重于对会计科学属性的争论,而疏于对会计本质的讨论。然而,从当时的会计著述来看,还是提到了会计本质问题。当时占主导地位的是“管理工具论”或“管理方法论”,认为会计是一种“工具”或“方法”,即“管理经济的工具”或“方法”。

1979 年以后,会计界仍有人坚持会计方法论,认为“社会主义会计是社会主义企业、机关、事业、信贷系统和各级总预算等单位,利用科目帐表体系及统一的货币单位,对于所要计算的对象,作系统、连续的记录和计算的一种记帐、算帐、报帐的方法”(顾准 1979)。随

着理论界解放思想、开动脑筋、集思广益，以及会计实践不断丰富，人们对会计本质的认识愈益加深，又相继在我国出现了两种新的理论，即“管理活动论”和“信息系统论”，从而在我国掀起了有关会计本质的一场大辩论。

会计“管理活动论”将会计视为“人们管理经济的一种社会活动”(杨纪琬，阎达五 1980)，认为会计这一社会现象属于管理范畴，是人的一种管理活动，并抽象出“会计管理”这一新的概念，“会计管理则是一种价值运动的管理”(杨纪琬，阎达五 1984)，“会计管理的要素包括管理者、管理目标、管理方法、管理手段和管理客体，应以提高经济效益为主轴来建立会计管理理论”(阎达五，陈亚民 1989)。

与此观点不同的是会计“信息系统论”，即认为会计是“一种财务、成本信息系统”(裴宗舜，吴茂 1986)，“会计发展到今天，已经成为一个旨在加强经济管理、有特定职能的经济信息系统，它主要是通过客观而科学的信息，为管理提供咨询服务”(葛家澍 1986)。具体方法是会计人员“把企业生产经营各个方面发出的经济信息都集中到会计系统来，进行综合性的处理，通过对信息的汇集、加工和分析、比较，对企业的经济活动和经营效果从数量上进行测定和评价，不断为管理部门提供大量有用的经济信息流”(余绪缨 1982)。这一观点是引进西方信息论和系统论，并与我国会计实践相结合的产物，从另一个侧面揭示了会计的本质。

管理活动论和信息系统论成为 80 年代我国会计学界对会计本质认识的两种主流观点，两种观点从不同角度和侧面阐述了各自的理由，但结果是谁也说服不了谁。在此期间，管理活动论在全国得到了广泛的传播，并为许多人所接受。

也有的学者对上述三种有关会计本质的观点提出了质疑，认为不论是管理工具论还是管理活动论和信息系统论，都“未认识清楚会计的实质”。管理工具论“过于具体，没有高度概括”；管理活动论和信息系统论“诚然是对会计认识的一个飞跃，但又过于抽象，没有表明会计的个性”。而且，这些观点“都只注意价值，没有强调使用价值，忘了根本问题”。所以，“从实质来看，会计是从价值角度综合核算各种使用价值再生产过程的经济信息控制与决策的科学”(易庭源 1986)。

(三)会计的定义

关于会计的定义，其实早在 50 年代和 60 年代的教科书上就已出现，只是当时人们对会计的定义争论很少，因此没有形成理论研究的热点。70 年代末 80 年代初，随着会计学界对会计本质问题的争论越来越激烈，人们开始对会计的定义也产生了不同的看法。

如何对会计下定义，与人们对会计本质的认识存在着紧密的关系。由于对会计的本质认识不同，我国会计学界对会计所下的定义也有所不同。诚如前述，对会计本质的认识主要有三种观点，即“管理工具论”、“管理活动论”和“信息系统论”，于是就有了三种具有典型代表意义的会计定义。

由于 50 年代和 60 年代“管理工具论”或“管理方法论”占主导地位，“会计就是反映和监督生产过程的一种方法，是管理经济的一个工具”的观点，在当时就很有代表性(高等财经院校会计教材编写组 1963)。甚至到了 70 年代末，还有人认为，“社会主义会计是社会主义企业、机关、事业、信贷系统和各级总预算等单位，利用科目帐表体系及统一的货币单位，对于所要计算的对象，作系统、连续的记录和计算的一种记帐、算帐、报帐的方法”(顾准 1979)，“会计就是以货币为主要计量单位，对生产过程连续地、系统地进行记录、计算、分析、考核的一种经济管理的工具”(上海财经学院工业会计教研室 1978)。

会计“管理活动论”对会计定义较为典型的表述是，“会计是经济管理的重要组成部分。它是通过收集、处理和利用经济信息，对经济活动进行组织、控制、调节和指导，促使人们权衡利弊，比较得失，讲求经济效果的一种管理活动”(阎达五 1985)。

“信息系统论”的典型定义是，“会计是旨在提高企业和各单位活动的经济效益，加强经济管理而建立的一个以提供财务信息为主的经济信息系统。这个系统主要用来处理企业经营过

程中价值运动所产生的数据，而后把它加工成有助于决策的财务信息和其他经济信息(总称会计信息)”(葛家澍 1986)。

还有观点认为，“可以从不同的侧面对会计进行考察，而表述为不同的认识”。从会计离不开计算来看，“会计是一种计量的技术”；从会计工作所产生的结果是信息来看，“会计是一个信息系统”；从会计能够说明企业财产增减变化和发生盈亏的原因来看，“会计是使经管责任有所着落的手段”；从会计的目的是为了管好企业的生产和经营，以及事业、机关的业务来看，“会计是一种管理活动”。“会计既指会计学，也指会计工作”(娄尔行等 1984)。

有关会计定义的争论是从对会计本质的争论中派生出来的，如何定义从一定程度上反映出人们对会计内涵的认识。通过对会计定义的讨论，深化了对会计本质的认识，从而为建立中国特色的会计理论体系奠定了基础。

(四)会计与财务的关系

这是我国会计学界讨论了几十年而无结果的悬案，是从会计的外延中派生出来的问题。80年代中后期，由于众多原因的促使，尤其是会计管理活动论的诞生，会计与财务的关系又成了会计理论研究中的热门话题。

关于会计与财务的关系，经过研讨，在下述几个问题上逐渐趋于

一致：(1)应把宏观财务与微观财务区分开，宏观财务属于国家财政的范畴，与财务与会计的关系问题无关；(2)应把理论上讨论的财务与会计关系问题与实践中的机构设置、工作分工和课程安排区分开，两者之间虽有联系，但不宜相提并论；(3)实践中会计工作与财务工作之间具有密不可分的联系，不宜划一条分界线，否则于实践十分不利。

关于会计与财务的内涵与外延问题，主要有三种观点：一是“大会计观”，认为会计包括财务；二是“大财务观”，认为财务包括会计；三是“财务、会计并行观”，认为财务是一种管理工作，会计则为这种管理提供信息服务，应把两者作为两个概念、两种工作分开。会计与财务的关系问题最终上升为会计管理与财务管理的关系进行讨论。关于会计管理与财务管理的关系，也存在着不少表述方法：(1)两者是从不同角度对同一管理活动所作的理论概括，从理论上讲，两者是一种性质相同的管理(阎达五，陈亚民 1989)；(2)财务管理是对现实货币的管理，会计管理是对价值即名义货币的管理(凌志雄 1987)；(3)财务管理是对物流量的管理，会计管理是对信息流的管理。

与此相关的问题是会计工作与财务工作是否需要和能否分开、如何划分。比较集中的有三种意见：(1)任何企业都必须建立起由总会计师或经营副厂长领导的完整统一的价值管理系统，财务与会计是否分开，视管理上的需要而定；(2)会计与财务应分灶吃饭，会计负责报表的编制、计划及预算的编制和帐表的分析，财务管结算、筹资、保险和有价证券的投资；(3)会计与财务应分设机构，会计负责核算，财务负责管理，包括资金管理与成本管理。人们在认识上虽有了较大进展，但要取得一致尚需时日。

三、对一些新的会计领域、会计理论问题进行研究和探索，并将其纳入我国会计学体系

这一时期由于经济体制改革的不断深入，需要探索和研究的新的会计问题层出不穷，这些方面主要包括：社会主义会计理论体系、会计准则、管理会计、责任会计、成本核算与管理、审计等。

(一)会计理论体系

50年代末和60年代初，我国会计界曾就会计的基本理论问题进行一般性的描述，几乎没有进行过争论，更没有对什么是会计理论体系及其所包括的内容进行探讨。从80年代初起，我国开始探索社会主义会计理论体系问题。此后，会计理论界开始对如何建立有中国特色的会计理论体系这一问题展开了热烈的讨论，着重于会计理论体系的内容和层次结构以及如何建立会计理论体系上，涌现了许多有指导意义的观点和思想。

对于会计理论体系的内容和结构，有一种观点认为，我国会计理论体系的构成内容可以

分为八个方面:

- (1) 会计的对象、任务和方法;
- (2) 会计的属性;
- (3) 会计假设、会计概念和会计原则;
- (4) 会计量度(或称货币计价);
- (5) 资金会计和资金管理;
- (6) 营业收入的确认;
- (7) 成本会计和成本管理;
- (8) 收益的确定(娄尔行, 石成岳 1980)。

也有的学者指出, 会计理论体系应当包括: (1)会计的本质、职能和作用; (2)会计与经济效益; (3)会计与价值运动、价值管理; (4)会计管理的内容、任务和方法; (5)会计工作的组织; (6)关于会计方法的理论; (7)会计学的研究对象及其科学属性; (8)会计发展的新领域; (9)科学技术进步对会计理论与实践的影响; (10)关于会计发展史研究中的若干问题(阎达五 1985)。

也有学者提出会计理论体系应有层次性, 可分为会计基础理论和会计应用理论。但有学者认为可以把整个会计理论体系划分为三个层次, 即深层会计理论、中层会计理论和表层会计理论。

还有的学者对我国会计理论体系内容的设想比较抽象, 认为中国的会计理论体系应以马列主义、毛泽东思想为指导, 以我国建国以来会计工作经验为主, 有分析、有鉴别地吸收国外的成果; 从会计是一种管理活动、一项经济管理工作这个基本观点出发, 研究和掌握会计管理的特点和规律; 以讲求和提高经济效益为目的; 以建立和落实经济责任制为中心, 组织会计核算和监督, 实现责、权、利、效的有机结合; 适应我国有计划的商品经济制度的需求, 建立既为计划管理服务又能促进市场调节顺利开展的会计管理体制(杨纪琬 1987)。

对于如何建立会计理论体系, 由于立足点不同, 也有各种看法。有观点认为, 要坚持马列主义、毛泽东思想; 要认真总结建国以来我国会计实践中的经验和教训; 要脚踏实地, 做实事求是的社会调查; 要有选择地参考外国已经积累的经验。也有观点认为, 马克思关于会计活动是“对过程的控制和观念的总结”的著名论断, 是统一会计理论观点、建立我国会计理论方法体系的理论基础。还有观点认为, 应以数学和政治经济学为支柱建立我国会计学的理论体系。

(二)会计准则(会计原则)

会计准则亦称会计原则, 是会计实践的经验总结, 是指导会计工作的规范, 在会计理论中居于显著重要的地位。建国三十多年来, 我国以会计制度规范企业的会计实务, 理论界对此也少有研究。80年代后期, 随着会计改革的深入, 会计学界认识到研究和制定我国的会计准则是建立具有中国特色的会计理论、方法体系不可缺少的重要环节, 于是会计准则成为当时会计理论研究的热点之一。

对会计准则的研究主要涉及其层次和内容问题。有观点认为, 会计准则可分为两个层次, 至于如何划分两个层次, 又有三种不同意见。一是按会计准则的适用性划分为国外可借鉴准则和我国特有准则两个层次(徐政旦, 吴诚之 1981);二是按会计准则的内容分为基本会计准则和一般会计准则(陈元燮 1987);三是按准则的适用性来划分, 可以分为基本准则和业务处理准则(葛家澍 1989)。另有观点认为, 会计准则可分为三个层次, 同样, 对如何划分三个层次, 又有五种不同的看法。一是会计准则可分为科学性、阶级性和经济核算原则三个层次(李宝震 1980a);二是会计原则可分为会计假设、指导性原则和业务性原则三个层次(葛家澍 1986);三是可分为基本会计观念、基本会计原则和(具体)会计原则三个层次(林志军 1985);四是根据会计准则的适用范围, 可将其分为三个层次, 即基本会计准则、会计要

素的确认、计量和编报准则，具体业务会计准则(娄尔行，张为国 1989);五是可分为基本准则，会计报告准则和确认、计量、记录的准则(阎达五 1989)。还有观点没有将会计准则划分层次，而是归纳出几条原则，如计划性原则、合法性原则、真实性原则、权责发生制原则和重要性原则等。

在会计准则是否包括会计假设问题上，学术界也有争论。有观点认为，会计准则应包括会计假设，也有观点认为会计准则不应包括会计假设。在会计准则的具体内容上也有不同看法，如有人将权责发生制、配比原则视为会计假设，但也有人认为是会计原则，等等。在具体原则的应用上，我国会计界当时主要对国外会计实务中长期采用的稳健原则展开了热烈的论争。有观点认为，稳健原则是适合我国国情的，会计所反映的企业财务情况和提供的数据必须真实、正确，要做到这一点，必须对预计的收益和损失作实事求是的分析(徐政旦，吴

诚之 1981)。有观点认为，市场经济的瞬息万变和经济业务的不确定性是会计上采用稳健原则的必要条件，但并不是充分条件，所以主张在涉外企业运用稳健原则，即有选择地运用稳健原则(葛家澍，林志军，魏明海 1988)。也有观点对使用稳健原则的概念提出看法，而主张使用审慎原则这一术语，因为审慎原则与稳健原则有实质性的区别(杨纪琬 1985a)。

此外，还对会计概念、会计假设、会计原则和会计准则等概念进行了讨论。对于会计概念，人们的认识比较一致，即它是一种思维形式，代表了对会计所反映、监督、据以决策的对象的本质属性的认识。对会计假设，也有人采用会计的前提条件的提法，但绝大多数人同意会计假设的说法。对于会计原则和会计准则，有观点认为，会计原则是基本的、一般性的，而会计准则是具体的，但也有人认为，会计原则与会计准则是相同的，只是表述上的差异。到了 90 年代，人们已较多地使用会计准则的术语，而较少使用“会计原则”一词。1992 年 11 月财政部颁布《企业会计准则》，标志着“会计准则”成为正式的官方文件用语。

经过争论，人们对会计准则若干层次的内容和相互之间的关系基本上形成了一致的看法。基本会计准则指对会计工作具有普遍指导意义的准则，是进行会计工作、产生会计信息的基本要求，也是确定第二层次会计要素的确认、计量和编报准则和第三层次具体业务会计准则的依据。会计要素的确认、计量、编报准则，指在确认、计量和报告经济业务对各个要素的影响时所应遵循的一般准则，它处于中间层次，是会计准则的核心。具体业务会计准则是确认、计量和报告具体业务对会计个体财务状况和经营成果影响时所应遵循的准则。80 年代有关会计准则的争论为 90 年代初我国财政部制定会计准则奠定了坚实的理论基础。

(三)管理会计与责任会计

管理会计是 80 年代初我国会计界从西方国家引进的，在此之前，尽管在实践中企业已在采用管理会计方法，但几乎没有出版过管理会计方面的著作，更谈不上学术研究了。在管理会计引进我国后，会计界开始对管理会计的理论问题如管理会计的涵义、特点和对象进行探讨，此外，还对管理会计的特殊领域如责任会计等进行了探索。

会计界对管理会计的涵义和特点有多种看法。有人从狭义和广义两方面认识管理会计。狭义的管理会计可以归纳为三个特点：(1)着重于预计和评价应当发生的经济活动；(2)针对经营管理上的特定问题搜罗数据并向管理当局提供会计资料；(3)谋求提出多种决策方案，让管理当局有所抉择。广义的理解为：凡属经营管理上的问题，只要用得上会计这一手段，加以反映和监督，寻求解决问题的途径，最终导致最大经济效果的，都属于管理会计的范畴(娄尔行 1980)。

有人将管理会计视为一种“制度”或“工具”，管理会计是为适应企业内部管理中的规划、决策、控制、考核等需要，科学地运用会计、统计和数学方法，进行数据的收集、整理、计算和分析，据以衡量、评价和预测并传达信息的一种会计(龚清浩，徐政旦 1982)。有人从内容上来认识管理会计，认为它是由“决策与计划会计”和“执行会计”两部分组成的。有观点认为，管理会计是一个信息处理系统；也有观点认为，管理会计是“内部报告会计”或“效果

会计”;还有观点认为，管理会计是现代管理的重要组成部分，是会计与管理的直接结合。由于认识的角度不同，人们对管理会计的定义就很不相同。这也体现了管理会计在我国是一门新兴学科的特点。

关于管理会计的对象，有人从会计对象的共性出发，认为资金运动是管理会计的对象，但有许多人认为，管理会计的对象应体现其特性，即区别于财务会计的对象。于是产生了各种关于管理会计对象的观点。有观点认为，现金管理是现代管理会计的对象，有人认为价值差量是现代管理会计的对象，也有人认为管理会计的对象是企业资金的流量，还有人认为管理会计的对象可归纳为企业资金运动的方向、数量与时间对经济效益关系的分析研究和控制。另有观点认为，管理会计的对象是“以获取最大利润而使企业资金运动的方向、数量、时间三者实现最优的组合”。还有观点认为，现代管理会计的对象是以企业一级过去资金运动为基础的企业及所属各级过去、现在和将来的资金总运动。又有观点认为，管理会计在本质上是一个信息系统，其目标是向企业管理当局提供广泛的决策信息，其对象分为：(1)反映对象，即其目标系统，是企业的经济活动；(2)加工处理对象，即其输入，是会计信息元。

责任会计是现代管理会计中执行会计的主要组成部分，它是以责任中心为主体，围绕责任预算的实施及分析、评价而形成的企业经济管理活动。有人也称其为会计责任制。我国的责任会计是从内部经济核算开始的，建国以后，相继出现了不少财务会计管理方面的责任制度，如 50 年代的班组、柜组和队组核算，60 年代的指标分解、资金分级、分口管理，70 年代的内部核算和 80 年代初的包、保、核等(如首钢的厂内经济责任制、吉林的厂内银行都是我国责任会计的雏形)，但在理论上还没有形成一套完整的体系，在实务上也没有形成一套成熟的做法。80 年代，随着承包经营责任制的试点和推广，会计界开始对责任会计进行理论研究和总结，如责任会计在承包经营责任制中的作用、责任会计与内部银行等。争论较多的是责任会计与财务会计的关系，及责任会计的理论基础等问题。

对于责任会计与财务会计的关系，主要存在着三种不同意见。一是认为两者应该结合起来，合二为一；二是认为可以以责任会计为基础，经调整后成为财务会计；三是认为责任会计与财务会计是两个概念，不能合二为一。但也有观点认为，责任会计与财务会计在核算的目的、内容、方法、范围、期间、要求等方面都有很大差别，问题不在于能不能把两者合并起来，而在于需要不需要把两者合并起来，不能为合并而合并(杨纪琬 1988)。

对于责任会计的理论基础，有观点认为，责任会计的理论基础是分工协作的要求和商品经济的发展。除社会分工之外，还有企业内部的分工。责任制也是一种分工，是分工的进一步具体化。在商品经济社会，“责任”是对委托承担的一种“义务”，制约“义务”的是被授予的权利，而最终考核的是“利益”。但也有人从不同角度指出，责任会计的理论基础是行为科学、代理人假说及信息经济学。责任会计的基本点——划分责任单位、落实责任任务、核算责任过程、实施责任控制、考核责任业绩都应该体现行为科学的要求；对企业内部的各个管理层次而言，代理理论的某些原理在责任会计的建立和完善过程中得到体现；责任会计作为一个旨在提高经济效益的管理控制系统，也必须以信息经济学为指导。

80 年代，结合实践中的经济责任制对责任会计的探讨，以及西方管理会计的引进和研究，促使我国责任会计理论和方法得到形成和发展。进入 90 年代，伴随着现代企业制度的建立和会计的国际化进程，中国特色的责任会计理论和方法进一步得到完善。

(四)成本核算与成本管理

成本核算与成本管理是我国会计界 80 年代又一新的理论研究领域。建国初期，我国是比较重视成本核算和管理工作的，当时在国民经济计划中就有了单独的成本计划，许多国营企业建立了健全的成本管理制度。在十年“文革”中，成本被视为社会主义的对立物而被打入冷宫。我们发现，在建国后的近 30 年里，成本作为会计学的重要概念，成本管理作为重要的会计管理工作，学术界却很少加以研究和探索。80 年代初，随着经济工作中强调讲求经

济效益，企业开始重视成本管理，对成本核算和成本管理的理论研究也形成了一定的规模和声势，尤其是在 1981 年中国成本研究会成立后的几年里，出现了许多有关成本核算和成本管理的论文，研究内容主要包括成本理论、成本预测、成本控制、成本核算、成本分析和成本考核等。

学术界认识到，成本这一价值范畴，在社会主义经济中发挥着重要的作用。有观点认为，成本是企业进行投资决策、经营决策、技术决策和价格决策的重要依据，成本问题是企业的生命线，决定着企业的兴衰。但也有观点反对把成本看成是企业生命线的提法，认为社会主义生产首先是使用价值的生产，对成本的作用强调过头了，会把质量与成本、品种与成本对立起来，使企业忽视质量与品种。

国民经济中的成本管理，就是研究社会生产、分配、交换、消费的计划安排和组织管理同产品成本之间的规律性联系，着眼于从国民经济战略决策上探索降低成本的途径。学术界的基本认识是，国民经济战略决策正确与失算，对产品成本水平有着重要影响。但是，对于国民经济成本管理这个概念是否成立，又有一些不同的认识。有观点认为，成本是进行宏观经济效果分析的一个因素，还是作为宏观经济效果的一个组成部分来研究比较好。也有观点认为，宏观经济对产品成本水平的影响，是属于成本形成规律性所要研究的问题，是成本形成中的宏观经济因素，没有必要另立国民经济成本管理这样的范畴。

对成本管理在企业管理中占有何等地位及其同其他管理工作的关系，也存在着不同认识。有观点认为，成本管理是企业管理的中心环节；但也有观点认为，质量管理是企业管理的中心环节；还有观点认为，利润管理是企业管理的中心环节。对于成本与技术经济的关系，有几种提法：第一，成本问题是一个技术经济问题；第二，成本是进行技术决策的一个重要因素；第三，成本管理必须深入到技术经济领域中去。还有人提出了“全面成本管理”的概念，指出全面成本管理的整个过程包括成本预测、成本计划、成本控制、成本核算、成本考核、成本分析等六个环节(陈元燮 1982)。

关于成本的实质与范围，也有过热烈的争论。有观点认为，成本的实质是生产产品所消耗物化劳动的转移价值和相当于工资那部分活动所创造价值的货币表现。这就是所谓的传统成本理论。也有观点认为，成本的内涵仅是已消耗的生产资料价值部分，之所以没有将劳动力耗费包括在成本之内，是因为劳动力耗费本身没有价值，也不需要企业垫支资金，社会主义生产只有实物量消耗，没有价值量消耗，所以社会主义成本不包括工资。这就是新成本理论。另有一种大成本观点，即社会主义成本包括产品生产上所耗费的物化劳动和全部活劳动。在争论过程中，还出现了理论成本和具体成本的概念。理论成本按传统的成本理论计算产品的成本，而具体成本与理论成本有所偏离，具体成本是现实经济生活中具体的成本，又可分为规定成本和实际成本(孙锦华 1983)。

在成本核算和成本管理的研究和探讨过程中，人们意识到成本核算是加强成本管理的基础，财务成本、分析成本、目标成本、质量成本、责任成本(管理成本)和社会成本等新的概念相应出现，成本在商品经济中的重要作用被充分认识，而且产生了许多加强成本管理的具体方法。

(五)审计

审计是会计监督的一种重要形式。在建国以后的近 30 年里，我国基本上仿照苏联的做法，将其称为会计检查，但会计监督工作非常薄弱，学术界也很少对审计进行研究。80 年代初期，中央决定成立审计机构(即在中央政府设立审计署，在地方政府设立审计局)，开展审计工作，于是我国掀起了审计研究的热潮。在研究过程中，主要对审计的性质、对象、职能、地位以及审计与宏观控制的关系进行了争论。

关于审计的性质，我国形成了多种观点。一种观点认为，审计主要是查帐，就是会计检查，并且指出了审计与会计的关系。审计学原来包括在会计学之中，后从会计学中分离出来，

成为一门独立的学科。离开会计，就没有审计；不进行查帐，就不需要审计。但也有人持不同看法，认为审计和查帐是完全不同的概念，审计所检查的包括会计资料，但不限于会计资料。也有观点认为，审计是专职机构和受托的专业人员通过对被审单位全部或一部分经济活动的审核检查所进行的经济监督、评价、鉴证活动。还有观点认为，审计泛指任何第三者对会计报告、会计记录等的检查，包括分析、抽查、询证或核对。就狭义来说，审计则指注册会计师为取得足够资料以判断财务及其他报表所不可缺少的特定程序。

对于审计对象，有观点认为审计就是审查会计，其对象是会计工作和会计报表。但有一种观点认为，审计的对象应是被审单位的经济活动。还有观点认为，审计的对象是多方面的，不能仅仅局限于微观经济活动方面，更要从微观入手，上升到宏观经济行为上去分析、观察。

对于审计职能，也有不同的看法。有观点认为，审计只具有经济监督的职能，即一职能论。但也有观点认为，审计具有经济监督、评价和鉴证三大职能，但在发挥监督等职能上又有两种不同看法。一种认为，审计发挥监督职能要具备两个条件：第一，审计掌握在权力机关手中；第二，要有严格的客观标准，是非界限要明确。另一种看法认为，国家审计、民间审计和内部审计都是审计体系的组成部分，均能发挥这些职能。也有观点认为，监督是审计的基本职能，此外，审计还具有制约与控制功能、促进与推动功能、信息反馈功能、鉴证功能，也有人将审计的职能概括为监督、评价、保护和促进四个方面。

关于审计的地位，有观点认为，审计处于对其他经济监督的再监督地位，不仅对宏观经济进行监督，而且还包括对专业经济监督部门的再监督，国民经济的财政、财务收支所反映的一切经济活动，都必须接受审计监督。也有观点认为，审计处于国民经济管理的第三个层次，可以通过自己的监督职能，在有限的范围内，有重点地指出国民经济某些领域在宏观经济中存在的问题，提出建议。还有观点认为，审计可对国民经济进行广泛、全面和综合的控制。

在审计与宏观控制的关系上，有观点认为，审计要发挥宏观控制作用，为宏观决策服务，不能离开微观审计。也有观点认为，应采用新的综合审计方法开展宏观审计监督，实现宏观经济的预期目标。还有观点认为，审计在宏观控制中的作用总的来说是促使社会总需求和总供给平衡，保持国民经济重大比例的协调，推动国民经济持续、稳定发展。

以上是对审计基本理论问题的探讨，在审计具体领域，审计理论研究者与实践工作者也展开了广泛的讨论，主要表现在以下几个方面：

1.关于以内部控制系统为基础的审计方法。

内部控制是现代化企业对其业务活动进行组织、制约、考核和调节的重要工具，也是审计工作中用以收集和评价有关证据、确定审计程序的主要依据。我国审计工作开展伊始，广大审计工作者普遍认为，在审计方法上，应以内部控制的测试为基础来起步，并认为我国已经具备了采用以内部控制的测试为基础来开展审计工作的基本条件。经过理论研究和初步实践，学术界就内部控制的目的、内部控制的构成要素、内部控制的评价方法和内部系统的评价结果等基本理论问题达成了共识。

2.关于承包经营责任审计。

根据我国经济改革对企业实行承包经营的形势，中国审计学会把承包经营责任审计列为重点研究课题。学术界对承包经营责任审计的理论基础、特征和重点，国家审计与内部审计、社会审计进行此项审计的方式和方法，以及完善承包经营责任审计应当研究的问题等，进行了广泛的探讨。学者们普遍认为，承包经营责任审计的主要特点是：审计主体的单一化和审计客体的多元化；审计内容的综合性以及审计时期的长期性、阶段性和连续性。对于承包经营审计的方式，则要发挥各种审计组织的整体力量来加强此项工作，如国家审计机关进行重点单位的审计，委托或授权内部审计与社会审计进行其他单位的审计，同时，企业内部审计根据自己的条件，也应开展对本企业及其内部所属单位的审计活动，等等。对于承包经营责

任审计的重点，也形成了两种意见：一是主张只对承包合同的执行和终结进行审计，包括承包任务完成情况的评价、财产资金的核实、财务收支合法性的审查，以及经济责任履行情况的评价等项；二是主张对承包合同的签订也要进行审计，包括承包基数的评估、债权债务的核实，等等。

3.关于注册会计师审计。

我国的注册会计师制度创建于1918年。由于经济制度和经济体制方面的原因，在50年代以后曾经中断一个时期。80年代初期，在实行对外开放总方针的推动下，又重建和恢复了注册会计师制度。为了充分发挥注册会计师在市场经济中的作用，保障这个行业的规范发展，国家在建立、健全市场经济法规中，始终致力于有关注册会计师行业执业环境和自身管理的法制建设。继1985年国务院发布《中华人民共和国注册会计师条例》之后，1993年全国人大常委会通过了《中华人民共和国注册会计师法》。与之相应的有关外商投资、税收、证券、金融、公司、工商管理等法规中，都明确规定了注册会计师的法定业务。注册会计师行业在中国的发展正逐步纳入法制化的轨道。与注册会计师的蓬勃发展相适应，学术界及时对社会审计的体制、性质、范围、内容、方式、方法及其与其他审计组织的关系进行了系统研究，以促进其发展。与此同时，学术界也开始着手研究审计业务的专题，包括审计计划、内部控制、审计证据、审计工作底稿、审计报告、审计标准等，在学习和借鉴西方审计理论和审计准则的基础上，对这些审计应用科学的研究取得了很大的进展，并为90年代独立审计准则的制定打下了坚实的基础。

除了上面所列的各方面研究课题之外，80年代中期新出现的会计理论专题有：会计学的理论基础和方法论，会计电算化，中西比较会计，会计史，会计教育，会计与经济效益的关系，会计与社会环境的关系，会计立法，会计管理与管理会计、财务管理的关系等。在整个80年代，我国社会主义会计学理论研究不仅在范围上拓宽，在内容上丰富，在理论上深化，在实践性上增强，而且开始与其他学科相互交叉，产生了许多新的研究成果。在宽松的政治环境和自由活跃的学术氛围下，会计学者从不同的角度进行研究和探索，畅所欲言，对同一个问题，往往存在多种不同的观点和看法，会计研究出现了百花争艳的局面。

在这一阶段，中国会计学会对会计理论的研究和探索起着不可磨灭的推动作用。会计学会定期公布会计研究规划和课题，有组织地对一些会计基本理论问题进行了广泛的讨论，通过积极引导，逐步树立了尊重实践、服从真理的良好学术研讨气氛，为不同观点的切磋交流以及不同学派的形成和发展创造了条件。

在此阶段，除一大批老一代会计学者以前所未有的工作热情著文立说，积极参加理论研讨之外，还有不少中青年学者和为数可观的实际工作者驰骋在会计学术论坛。他们吸收新知识较快，以思维敏捷、观点新颖、敢于标新而见长，对传统观点有勇气提出异议，敢于探索疑难问题和突破所谓禁区。

但是，由于传统的思维习惯和学术方式的影响，在一些问题的研究讨论中，仍存在着论题不清、口径不同、语言不通等弊端，因而没有形成相对一致的结论。此外，在理论研究中热衷于在一些定义和概念上纠缠不清，抽象空洞，言之无物，如关于会计是否是生产力的讨论，以及会计管理与管理会计、财务管理的区别联系等。纯理论、纯概念的争论依然不少，在一定程度上还存在着形而上学的研究方式。如80年代初，关于马克思的会计是“过程的控制和观念的总结”的论述，引用加解释竟有千余人次，字数达十几万。侃侃而谈但不知所云的文章也时有所见。客观地说，这种状况是我国会计学发展成为严密的、规范的科学体系过程中所不可避免的。

第三节 1979年~1989年期间的理论创新

80年代是我国经济体制发生重大变革的年代。社会主义会计学适应这一变革的要求，在会计理论方面，学术界提出了“会计管理活动论”和“中国特色的社会主义会计理论体系”等

崭新的观点和课题。

一、会计管理活动论

会计本质是会计基础理论之一,在 1979 年之前,会计工具论作为时代发展的必然结果,成为学术界对会计本质认识的主导观点。会计管理活动论产生于 1979 年,提出伊始,就引起了人们的浓厚兴趣,并成为理论界关注的焦点之一,产生了很大反响,有人赞同,也有人反对,但更多的是提出各种充实完善的意见。

会计管理活动论是我国会计界在总结历史经验、吸收过去不同学派的合理成分基础上,在会计本质问题认识上的一项创新。其基本

立论是:(1)会计指的就是会计工作,会计就是会计实践的理性抽象,会计工作的基本规律和具体要求也就是会计科学研究的内容。(2)会计工作是一种管理工作,所以会计的本质是一种管理活动,在会计工作中,算与管融为一体。(3)会计管理水平的提高有赖于诸要素的优化组合。这些要素包括:管理者、管理目标、管理方法、管理手段和管理客体。(4)应以提高经济效益为主轴来建立会计管理理论(阎达五,陈亚民 1989)。会计管理的内容至少应当包括会计计算、传统的财务成本管理和决策分析三个部分。

现代企业会计担负着多方面的职能。在企业内部,它是一个完整的价值管理系统;对宏观管理,它负担定期提供有关信息的职能;而对于社会,它必须通过信息的处理与转换来维护正常的经济秩序,促使企业机制的变换适应环境变化的要求。所以,经济体制改革的每一个重大步骤都与会计有关,无论国家是通过调节市场来实现宏观控制,还是运用市场机制来搞活企业,或是加强法制建设来整顿经济秩序,治理经济环境,都对会计改革提出了具体要求。会计管理活动论是改革的产物,它的发展和完善与改革息息相关。

会计管理活动论不只是提出了新的名词或概念,而是在实质上企图突破会计工作传统的、狭义的范围,即记帐、算帐、报帐的所谓“会计循环”理论,而发展为现代的、广义的,包括反映、监督、决策、控制的体系,提出了以核算、评价和提高经济效益为核心的会计理论与实务。这一观点实际上是把会计看成一个整体来认识的。

尽管会计管理活动论并没有被普遍接受,但它对我国 80 年代会计理论的研究和发展产生了巨大的影响。它促使人们观念的更新,越来越多的人开始接受这一观点,并用会计管理活动论解释和解决经济体制改革中出现的新问题,使会计管理活动论得以不断完善和发展,大大丰富了我国的会计理论。同时,会计管理的思想也逐渐进入实务领域,促进了会计人员发挥主观能动性,为经济管理和提高经济效益作出贡献。

二、中国特色的社会主义会计理论体系

经过三十多年会计工作的实践,历经挫折和磨难,我国会计界深切地认识到,会计作为经济管理的重要组成部分,必须与本国经济管理的要求、形式、内容、目标等紧密结合,走自己的道路,不能套用任何外国的模式。因此,1980 年 1 月,在中国会计学会成立大会上,明确地提出了“建立具有中国特色的会计理论方法体系”的研究目标。此后,会计理论界开始对如何建立有中国特色的会计理论体系这一问题展开热烈的讨论,着重于会计理论体系的内容和层次结构上,涌现了许多有指导意义的观点和思想。

会计理论(方法)体系是由个别会计理论按照一定的逻辑关系有机结合而形成的一个多层次的浑然一体的理论系统。有观点认为,“中国特色”是指“会计理论与方法必须与一个国家一个时期的生产力发展水平、民族文化、教育水平相适应,必须与该特定环境中的社会、政治、经济制度相适应”这一客观规律在我国的具体运用。有人指出,中国特色应包含三重意思:第一,对中国会计工作实践经验的总结,上升为中国创立的会计理论;第二,结合中国经济的发展,对传统会计理论方法体系进行改造,建立适应社会主义四化建设发展需要的会计理论方法体系;第三,以辩证唯物主义和历史唯物主义为指导,以马克思主义政治经济学为理论基础,吸收当代科学技术的新成果,并对国外的普遍原理进行分析、鉴别,结合中

国的国情加以吸收、消化(杨纪琬 1985b)。

也有人对会计理论体系的概念作了论述,认为会计理论体系至少要满足三个条件:(1)浑然一体,即会计理论体系的内容应当不拘一隅,完整地理论上解释整个会计领域中的所有问题,或至少是所有的主要问题。(2)协调一致,即会计理论体系的内容应当前后呼应,一以贯之。(3)首尾一统,即能够有系统地解释整个会计领域中的所有问题,或至少是所有的主要问题。在回答我国会计理论体系的特性时,他们指出,第一,应能指引会计实践更好地为中国式的社会主义建设服务,第二,应能符合四化建设的需要,反映我国经济管理体制的特色,第三,应当反映我国建国以来会计工作的经验和教训(娄尔行,石成岳 1980)。

按照建立中国特色会计理论体系的设想,在"双百"方针的指引下,会计界主要就以下问题进行了理论探索和学术讨论:会计在社会主义现代化建设中的地位和作用,会计的职能,会计的科学属性,会计如何适应经济和财政财务体制改革的要求,会计与经济责任制,会计与提高经济效益,审计监督,会计学科体系改革,会计立法,会计改革理论,会计管理体制,中国特色的管理会计,成本核算理论,会计准则,会计电算化,注册会计师业务研究,外国会计理论方法的借鉴,等等。

在中国特色方面,提出了我国会计区别于资本主义会计的几项原则,即遵守国家法律制度、执行国家财经方针政策、讲求经济效益、统一核算制度、如实反映情况、依法办理财政财务收支、民主理财和维护国家利益等。

建立中国特色会计理论体系既是一项目标,同时又是我国会计研究和探索中的一种创新。在提出这一概念后,我国会计界围绕着这一主题,结合中国国情,对经济体制改革中涌现的会计问题进行了研究,促进了中国会计理论的发展。

三、责任会计研究

责任会计是 80 年代中后期在我国传统经验和西方成功方法的基础上创立和发展起来的,是我国会计工作者结合承包经营责任制而建立的内部会计管理体系。之所以说责任会计在我国是一项创新,是因为责任会计与企业实行承包经营和推广内部银行这两项具有中国特色的深化企业内部改革的措施密切相关。责任会计是与承包经营相配套的会计管理制度,而承包经营是当时我国政府管理企业的特色之一,因而也不可能完全照搬西方责任会计的做法。我国会计界为此进行了有益的研究和探索。

西方责任会计将责任中心分为成本中心、利润中心和投资中心。而有观点认为,我国企业的会计责任制,最重要的应该是成本责任,因为成本是衡量企业经营管理好坏的一个综合标准,是影响企业经济效益高低的重要因素,而且我国企业内部各单位对于产品销售、投资效益并不负太多的责任,其主要的任务是保证产品的产量和质量,降低产品成本。

责任会计在西方会计体系中是现代管理会计的组成部分,即会计分为财务会计和管理会计两大部分。而我国有学者认为,责任会计应单独成为一个与财务会计并列的分支,即会计可分为对外报告会计、内部责任会计和预测决策会计。

我国会计学者还提出了责任会计应包括内部银行的创造性观点,认为内部银行是责任会计的组成部分,是企业财会部门内部的一个职能单位。内部银行具有结算职能、出纳职能、信贷职能和资金控制职能。孤立的内部银行不可能发挥作用,内部银行与责任会计是有机的统一体。在阐述承包经营、责任会计、内部银行三者的关系时,指出承包经营是条件,责任会计是核心,内部银行是手段(阎达五,陈亚民 1988)。

在提出建立中国的责任会计之后,学术界对责任会计的内涵、责任会计与财务会计的关系、责任会计与内部经济责任制的关系、责任会计与内部银行的关系、我国责任会计的模式、责任会计的基本点以及如何完善和发展责任会计等进行了广泛的讨论。责任会计研究充实了中国会计理论与实务的内涵,是中国特色会计理论体系的重要组成部分。

第四章 1990 年 ~ 1997 年会计理论的深入发展阶段

第一节 1990 年 ~ 1997 年会计理论的发展线索

我国 80 年代的会计理论研究基本上解决了诸如会计的本质、职能、地位和作用、科学属性、会计学科体系等基本理论问题,即使有些问题悬而未决,也不再成为会计理论研究的热点。更为重要的是,会计理论界从宏观上确立了“创立有中国特色的,以讲求经济效益为中心的会计理论方法体系”这样的战略目标,90 年代的会计理论研究正是沿着这一战略目标,进一步规范、确立已有的会计基本理论和方法,深层次地探讨市场经济形势和建立现代企业制度这种环境下的会计改革问题,努力使会计理论研究具体化、现实化,从而推动中国会计实务的进一步发展。尤其重要的是,随着 1992 年起我国开始制定和颁布会计准则,1995 年中国会计教授会成立及每年举行一次年会,海内外会计学者学术交流增强,从这一时期的后半段开始,中国的会计理论工作者开始运用实证研究方法,对中国会计问题进行定量分析和经验研究,提出对策和建议,使会计理论建立在经验数据之上,研究结论更有说服力。这一可喜的变化将使我国的会计理论逐步得到积累,对预测和解释我国企业的会计行为,说明会计在市场经济中的作用具有深远的意义。所以,我们认为,90 年代是我国会计理论的深入发展阶段,我国的会计理论开始真正走向世界,会计研究成果也开始接受海外学术界的检验。

从发展特征上看,这一阶段的会计理论研究有四条发展线索可循。

第一条线索是进一步学习和借鉴西方会计理论(包括研究方法),结合中国实际,对中外(主要是西方国家)会计进行比较研究,促进会计国际化,并试图通过比较来建立中国特色的会计理论与方法体系。会计作为一种共同的商业语言,国际化是其发展的必然趋势。但是由于各国的社会经济环境不同,会计又必然呈现其国家化的特色。对会计国际化和国家化的研究,是研究建立适应社会主义市场经济要求、具有中国特色的会计理论方法体系首先必须明确并取得共识的重大课题。80 年代对这一课题的理论研究已经取得了一定成果。90 年代在已有研究成果的基础上,会计界深入探讨了以下几个方面的问题:(1)社会环境对会计理论和会计实务的具体影响及其成因;(2)中国和西方发达国家会计差异及其原因的分析比较;(3)关于中国会计特色问题。

贯彻这一条线索的代表性论文主要包括:彼特·西科德、苏锡嘉(1990)发表的《对中国物价变动会计的探讨》,朱元午(1991)发表的《论会计的国际化趋势和国际会计的道路》,娄尔行、张为国(1991)发表的《物价变动会计的理论基础和模式选择》,陈宛红(1991)发表的《论产权改革与会计制度的重新设计》,杨纪琬、沈小南(1991)发表的《当前国际重大会计问题的讨论》,曲晓辉、陈峰(1993)发表的《关于我国会计国际化的实证研究》,郭自能(1993)发表的《合并会计的国际比较》,王善平(1993)发表的《论我国会计的国际化与科学化》,阎达五、耿建新(1994)发表的《关于制定我国企业集团会计准则的意见》,王心丹、杨光明(1994)发表的《浅议中国特色的会计准则》,仇明英、周勤贵(1994)发表的《欧美国家与中国会计规范体制的文化比较》,周建国、魏明海(1994)发表的《我国责任会计中有关责任人行为问题的探讨》,暨南大学会计系管理会计课题组(1995)发表的《中国管理会计——透视与展望》,余秉坚、陈毓圭(1995)发表的《国际会计惯例与中国会计的特色》,刘兴云等(1996)发表的《中西企业会计比较研究》,钱嘉福(1996)发表的《企业环境因素对会计的影响》,汤云为、陆建桥(1997)发表的《财务会计发展所面临的挑战与出路》,等等。论文数量之多不胜枚举,难免挂一漏万。

第二条线索是我国会计规范体系建设问题的研究。80 年代以来,我国的会计法规体系一直处于逐步改革和完善的进程之中。目前,我国在会计核算方面已经初步建立了以《中华

《中华人民共和国会计法》为导向,以“两则、两制”为核心,以单位内部会计制度为补充的三级会计规范体系。但是由于种种原因,这个体系还有许多不尽如人意之处,如涵盖面不全,体系内部衔接不紧,有些法规尚待建立,与其他法规还不够协调,等等。这些问题均需要深入研究。90年代我国会计学者围绕会计规范体系的建立,主要就以下问题进行了深入探讨和研究:(1)完善《中华人民共和国会计法》(含与其他相关法规协调与衔接)的研究;(2)完善中国会计准则(包括基本会计准则的修订和具体会计准则的制定)的研究;(3)有关建立会计工作、会计人员管理规范与法规的研究。本书将主要介绍有关完善我国会计准则方面的研究过程和成果。

反映这一条线索的代表性论文主要有:1990年第3期《会计研究》刊登的纪念《中华人民共和国会计法》颁布5周年的笔谈会系列文章,阎达五、陈亚民(1995)发表的《对建立物价变动会计准则的几点思考》,张兆国、叶陈纲和蒋俊萍(1991)发表的《略论我国会计规范体系的系统构造》,高一斌(1993)发表的《试论社会主义市场经济条件下的会计规范体系》,1995年第1、2期《会计研究》刊登的有关会计准则的系列文章,葛家澍、刘峰(1996)发表的《从会计准则的性质看会计准则的制订》,华实(1996)发表的《关于具体会计准则制定的几个理论问题》,从1995年第6期至1997年第6期《会计研究》的“会计准则大家谈”栏目中的系列文章。因论文篇数太多,不再一一列举。

第三条线索是强调以经济效益为中心,进一步加强与现代企业制度相适应的财务成本会计管理体制和运行机制问题的研究。90年代我国经济体制改革的重点是建立和完善现代企业制度,建立现代企业制度要求有现代企业财务会计制度与之相配合。为此,要求将建立现代企业财务会计制度,包括建立企业内部的财务成本会计管理体制和运行机制作为会计研究的重点。这一时期广泛讨论的问题包括:(1)关于现代企业集团内部财务成本管理体制,包括资金结构、资金使用、资金分配、成本管理等问题;(2)关于企业内部国有资产管理问题;(3)关于预测决策会计、责任会计等现代科学管理方法在企业管理中的具体应用;(4)关于财务信息分析使用问题,包括筹资分析、用资分析、效益分析、财务状况分析等;(5)关于不同组织形式和经营方式企业中财务成本会计管理问题。

体现这一理论发展线索的代表性文章主要有:蒋义宏(1990)发表的《试论全面成本控制》,叶胜建(1990)发表的《承包经营责任制中亟待解决的几个财务问题》,贾华章(1990)发表的《试论联营企业解体后的投资返还问题》,阎达五、戴德民(1991)发表的《论会计预测》,

于晓镭(1991)发表的《试论成本刚性》,沈含澧(1991)发表的《企业集团财务管理问题的探讨》,欧阳清、张先治(1993)发表的《我国成本管理的现状与改革思路》,陈信元(1993)发表的《保持适度自有资金,提高企业生存能力》,夏冬林(1993)发表的《资金结构及其优化》,阎达五、耿建新(1994)发表的《关于制定我国企业集团会计准则的意见》,阎达五、耿建新(1996)发表的《论国有企业过度负债的成因与对策》,四川省财务成本研究会、成都市财务成本研究会(1995)发表的《当前股份制企业若干财务问题探讨》、《企业资产保值增值问题探讨》,中国会计学会核工业专业委员会(1996)发表的《我国当代企业的成本管理问题——成本观念需要更新》。

第四条线索是社会主义审计理论的确立和注册会计师制度的进一步完善。80年代末,我国会计界曾对审计的定义、性质、对象、范围、职能、作用和任务等基本理论问题进行过广泛的探讨,并取得了较为一致的意见。90年代对审计理论的研究更加深入,更加贴近现实经济生活的需要。通过对社会主义审计特点和审计模式的探讨,逐步确立了社会主义审计理论体系。同时,还对一些重点课题,如承包经营责任审计、经济效益审计、内部控制系统评审、注册会计师审计责任等进行了广泛深入的探讨。

我国的注册会计师制度是在改革开放的形势下重建起来的。经过80年代的起步阶段和创业阶段以后,90年代到了稳步发展阶段。《中华人民共和国注册会计师法》的颁布和实施,

标志着我国注册会计师事业已经走上了法制化、规范化的道路。中国注册会计师协会作为我国注册会计师行业的全国性组织，从1994年5月起，开始研究中国独立审计准则的设想、思路和基本框架，第一批10个审计准则项目已于1995年12月正式发布，第二批14个项目的征求意见稿已于1996年5月完成，在向有关部门征求意见后，于1997年11月正式发布。90年代注册会计师制度的研究，除了研究和拟订独立审计准则以外，还包括：社会会计监督体系的建立、发展与注册会计师管理体制的研究；注册会计师市场规范和管理的研究；注册会计师队伍建设(含培训、考试、业绩考核、职业道德建设等)的研究；建立我国会计咨询服务体系问题的研究等。

体现这一理论研究线索的代表性文章主要包括：姚世忠(1992)发表的《改革开放中的审计理论研究》，杨树滋(1992)发表的《转换企业经营机制，拓宽内部审计领域》，廖洪(1994)发表的《社会主义市场经济体制下企业审计模式探讨》，王文彬、林钟高(1994)发表的《试论现代企业制度下的内部审计》，王光远(1994)发表的《论管理审计的概念》，王惠兰、王明珠(1995)发表的《现代企业制度与企业经营审计》，秦荣生(1995)发表的《论审计与受托经济责任的关系》，阎金锴(1995)发表的《构建审计理论框架初探》，李若山(1995)发表的《审计理论结构探讨》，蔡春(1995)发表的《基本审计假设探索》，尤家荣(1995)发表的《审计假设研究》，王会金(1996)发表的《审计风险管理模式》，张以宽(1996)发表的《论审计环境》，胡春元(1996)发表的《风险基础审计》，等等。

值得注意的是，在这一阶段，我国会计界有人开始对我国会计理论研究的方法和成果进行反思，认为：尽管80年代以来，我国会计理论研究红红火火，一派兴旺，会计刊物、会计书籍、会计文章之多，可以列为世界之最，但是各种刊物、文章内容重复，具有“独创意义”的文章不多，能称得上“精品”的会计书籍不多，因此，当前我国会计研究现状不容乐观(杨雄胜1993)。刘锋等(1993)认为，当前的会计理论研究具有“会计研究成果的实用效果差”和“不规范的传统研究方法在中国会计研究中占主导地位”等特征。这一时期的后半段会计界开始对实证会计研究进行讨论，如《会计研究》1997年第7期的“理论探讨”栏目刊登了《实证会计的方法论基础与批判》等六篇文章，讨论了实证会计研究的方法论基础、规范会计理论与实证会计理论的评析，以及实证会计研究在我国的应用等问题。

第二节 1990年~1997年会计理论研究特征

90年代以来，随着社会主义市场经济体制改革的进一步完善，作为经济管理工作重要组成部分的会计工作，越来越得到社会各界的认同和关注。会计理论研究也从深度和广度上开展了多元化的研究。在深度方面，大力开展各种专题的研究，诸如有关会计目标、会计准则、会计方法、会计教育和会计管理体制的研究；在广度方面，着重研究新经济领域中的会计问题。这一阶段的会计学理论研究，大致有以下几个方面的特征：

一、充分肯定80年代的会计理论研究成果，进一步深入探讨会计基本理论问题

80年代我国会计界对会计的本质、对象、职能、定义等基本理论概念问题展开过广泛、激烈的探讨，并且大多数已达成一致意见。有观点认为，这样的讨论得不偿失，但更多的学者认为，80年代有关会计理论的探讨使人们进一步解放了思想，加深了对会计基础理论问题的理解，其中有不少研究成果对我国当今会计理论研究有重要参考价值。我们认为，没有80年代对这些会计基本理论问题的讨论，并达成一致意见，就不可能有90年代会计理论的全面发展。80年代的会计理论研究还促进了会计学科体系的建设和会计教育的发展，并在一定程度上对会计实践起到了指导作用。90年代以来，我国会计学者在充分肯定80年代会计理论研究成果的基础上，对一些会计基本理论问题进行了更深入的探讨。

(一)会计的本质

会计的本质问题是会计基本理论中的核心问题，是贯穿会计理论的一条主线。其他会计理论如会计对象、职能、定义等均因会计本质而起。80年代我国会计界曾对会计的本质问

题展开过热烈的讨论，最后形成了两种主流观点：会计管理活动论和会计信息系统论。两种观点的论争绵延十余年，至今并未完全停止。90年代顺着这一研究脉络，又产生了一些观点。会计管理活动论的倡导者之一杨纪琬教授在博览众长的基础上，进一步提出：会计是一种管理技术活动，是生产力的表现形式，它是以货币计量为工具，以客观公允的行为标准为依据，对主体经济活动进行记录、归集、监督、汇总与揭示，并对未来经济活动进行预测的一种经济管理活动和经济信息关系的统一。这种经济管理活动构成独立的会计管理技术活动。而经济信息关系就是会计主体与国家、投资人、债权人、会计主体内部各部门、劳动者之间的会计信息关系。因此，会计的本质就是会计管理技术活动与会计信息关系的统一(余喜章，杨纪琬 1997)。也有学者倾向于认为会计是经济信息系统，“笔者倾向于认为会计是一个经济信息系统。其中财务会计是有关价值运动的数量方面的信息系统，管理会计是有关价值运动的质量(即经济性、效益性和效果性)方面的信息系统，而审计是这个系统中的评价与反馈子系统”(黄志忠 1997)。

还有学者提出，引起争论的主要原因是会计的内涵和外延认识不一。会计管理活动论者认为，“会计核算+会计监督+财务管理”是一种管理活动；会计信息系统论者认为，会计核算(包括预测和分析)是一个信息系统。立论的出发点不同，当然不能形成一致意见。这些学者指出，会计信息系统论与其说是对会计“本质”的概括，倒不如说是对会计“现象”的概括，它只是停留于会计工作的表面现象，而没有挖掘出会计以信息参与管理的本质特征。会计工作无论从狭义还是广义上看，都是一项微观经济管理活动。可见，两大流派完全不必从正面证明自己的命题正确，只要对会计工作内容达成共识，两大流派就可以融为一体(向德伟 1992)。

与此同时，又有学者对会计本质问题提出了新的观点，即“受托责任论”。他们认为，会计产生、发展变化的内在矛盾运动来自“受托责任”，“受托责任”是会计本质的恰当表述。主要理由有：第一，历史上会计的产生与发展与“受托责任”的产生与发展一脉相承。第二，会计理论每一次重大的进步无不体现着“受托责任”观念的强化。第三，从内涵上看，狭义的会计受托责任体现了“受托责任”一切重要方面(货币的价值方面)，广义的会计受托责任已逐渐覆盖了“受托责任”的全部领域。第四，突出了会计本质与会计目标的高度耦合。在我们的会计本质理论上，会计的本质和目标相通，而且达到了高度完美的一致性，两者是名词和动词的关系，即会计的本质是“受托责任”，会计的目标是认定和解除这种“受托责任”。会计本质问题是会计理论的关键和核心问题，是贯穿会计理论的主线。其他会计理论如会计目标、职能、原则、报告等均是因会计本质而起，会计本质的“受托责任论”无可替代地充当了这一角色。第五，会计本质的“受托责任”表述反映了会计内在的矛盾运动，会计本质便是在委托—受托关系所引发的矛盾运动中体现出来的，这是“受托责任论”成立的最大优势，其他理论无可比拟(伍中信 1996)。

(二)会计目标与会计职能

早在 50、60 年代，我国会计界就在较大范围内对会计的任务和职能进行了讨论。发展到 80 年代，会计理论研究中，会计职能成为主要课题之一，专门直接讨论这一问题的论文为数甚多，分歧也很大。从“一职能说”和“二职能说”直到“六职能说”以至“七职能说”，应有尽有。到了 80 年代中期，我国理论界关于会计职能的讨论也出现了两大代表性的流派。一是认为会计的职能以反映为主，另一种观点则认为会计职能以监督为主。而到了 90 年代，理论研究转向以会计准则为主，对会计职能的研究也逐渐被一个更具体化的概念“会计目标”所取代。因为会计职能是会计所固有的、客观存在的，它比较抽象、难以捉摸，而会计目标则是人们期望会计所能履行的任务、所可能达到的境界。这样，会计目标就比较明晰，可以把握。从这一意义上来看，研究会计目标比研究会计职能更为切实可行。

我国会计界在 90 年代以前，很少涉及会计目标的概念。即使有，也是以介绍西方理论

为主。西方理论界对会计目标的看法有两个代表性的流派：受托责任学派与决策有用学派。前者认为会计应向资源的提供者报告资源受托管理的情况，它以客观信息为主。这是站在委托者——公司的股东、债权人的角度考察的，他们关心的是受托责任的履行情况，以便对是否改聘公司经理或撤回(出售)权益、收回债权作出决策。会计能否达到这个目标，是与会计能否对受托责任的履行情况进行确认、计量和报告这个反映的职能相关的。而决策有用学派则认为，会计信息系统的根本目标是向信息使用者提供对他们进行决策有用的信息。这是站在可能的投资者——顾客或者更广范围，包括股东、债权人(他们 also 需根据信息作出决策)的角度观察的，他们关心的是信息的客观和决策有用性。会计能否达到这个目标，则是由会计系统是否有输出决策有用信息(预测和参与决策)这样的职能所决定的。通过对西方会计目标理论的研究，结合我国实际情况，会计学者普遍认为，我国实行的是社会主义市场经济体制，社会主义市场经济不能完全等同于西方的市场经济，因此，我国财务会计的目标与西方国家的目标既有相同之处，又应有相异之处。相同点在于上述的目标在我国基本上可适用，不同点是我们要考虑我国还有更重要的信息使用者，他们对会计信息有着特殊的需求，那就是社会主义国家。国家至少在三方面要求企业提供会计信息：第一，国家作为社会管理者(宏观管理者)，在制定社会资源分配、产业结构、企业改组及其他与企业有关的重大经济政策时，需要会计信息；第二，国家在收取各项税收时，要以企业的会计记录和会计报表为依据；第三，国家作为国有资产的所有者(国有经济是我国经济的主体)，需要时刻注意国有资产的保值、增值，同样离不开会计信息。

近年来出现的有关会计目标的论文包括：刘锋(1995)发表的《会计目标与会计职能的比较研究》、庄丹(1996)发表的《会计目标与会计职能之再比较研究》、苏新龙(1996)发表的《会计假设理论与会计目标理论是会计理论体系中的起点理论》等。会计学界普遍认为，未来我国财务会计基本理论的研究应该更多地加强对会计目标的研究。但是，到目前为止，对我国财务会计的目标究竟是什么，还缺乏深入、透彻的研究，也没有形成一个权威的、可为学术界普遍认同的论述。

(三)会计的定义

由于对会计的本质认识不同，也就产生了不同的会计定义。80年代占主流地位的会计管理活动论和会计信息系统论都曾经各自对会计下过不同的定义。而90年代出现的“受托责任论”则认为，“现代会计是一个以货币为主要量度，按公认标准来认定和解释受托责任的完成情况的经济控制系统”(伍中信 1996)。

90年代以来，随着会计准则理论研究重心的确立、会计目标论的引进，我国会计界对会计的一些基本理论问题，特别是会计本质问题的研讨，已不如80年代那么重视。但是，会计改革中一些深层次的问题，尤其是会计的国家特色、国际化及会计信息失真问题的圆满解决，首先取决于我们对这些问题在理论上取得共识，其中离不开在会计基本理论问题上的突破。因此，我们不能忽视对会计基本理论的研究。同时，在研究方法上，要注重理论与实践相结合。

二、围绕以会计准则为核心的财务会计核算规范体系建设，展开热烈讨论

我国会计界对会计准则的研究开始于70年代末80年代初，在早期人们主要系统地介绍西方国家特别是美国的“公认会计原则”及相应的财务会计理论。80年代后期，随着会计改革的深入，研究和制定我国的会计准则越来越得到广大会计界人士的关注。1987年，中国会计学会设立了“会计准则研究组”，开始组织理论界重点研究会计准则。经过几年的努力，财政部于1992年11月26日正式发布《企业会计准则》，规定企业于1993年7月1日起实行，同时发布的还有新的行业会计制度。与此项重大举措相配合，财政部还分别发布了《企业财务通则》和配套的分行业企业财务制度。修订后的《中华人民共和国会计法》、《企业会计准则》、《企业财务通则》连同配套的分行业企业会计、财务制度，一起构成了我国社会主

义财务会计核算规范体系。这一规范体系为所有企业平等地参与市场竞争,传递基本可比的会计信息,提供了公平的外部条件。1993年起财政部又立项制定具体会计准则,到1996年已完成了30个左右的具体会计准则草案,1997年5月颁布了我国第一个具体会计准则——《关联方关系及其交易的披露》,1998年又颁布了《现金流量表》等7个具体准则。

《企业会计准则》的制定和实施,有利于产权关系的明晰和资金的合理流动,也为企业的会计核算带来了一定的自主性,如确立了“谨慎性原则”,允许采用加速折旧方法计提折旧、对坏帐损失采用备抵法等。《企业会计准则》的制定也最终解决了我国建国以来就一直存在着的关于记帐方法的争论,把借贷记帐法作为我国各类企业中一种规范化的记帐方法肯定下来。从《企业会计准则》的内容看,突破了一些传统的会计观念,尽可能与国际会计惯例接轨,例如:(1)在《企业会计准则》的“总则”部分,把国际普遍承认的几项基本会计假设都写了进去,如会计主体、持续经营、会计分期、以货币(人民币)为计量单位(记帐本位币),只是没有使用“会计假设”这个名词而已;

(2)在国际上通常承认的基本会计原则,如真实性、相关性、一致性、及时性、清晰性、谨慎性、重要性等,也都体现在《企业会计准则》的“一般原则”中;(3)《企业会计准则》第一次借鉴了国外的做法,提出会计核算的六项基本要素,即资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润,并对它们进行定义和分类;(4)在《企业会计准则》的“财务报告”部分也参照了国际财务会计惯例,把对外应当提供的会计报表(财务报表)仅限于资产负债表、损益表、财务状况变动表(或现金流量表)及其附注,而把不必对外公开的报表(如成本表)作为附注(必要时可向有关部门提供)。

但是,任何事物都有一个不断完善的过程。已经出台的《企业会计准则》也或多或少地存在着一些问题,值得我们进一步探讨。90年代以来,我国会计界围绕现有的《企业会计准则》,主要讨论了以下几个问题:

(一)《企业会计准则》与其他经济法规的关系

会计准则是我国社会主义市场经济法规体系的有机组成部分,不仅表现在市场经济体制与之密切相关方面,还表现在与其他市场经济法律制度的有机联系上。然而,现行会计准则与其他经济法规之间却存在着不少问题,主要表现在:“1.不配套;2.有分离;3.相抵触;4.不少经济法规没出台等”(陈宁 1996)。

在谈到会计准则与税法的关系时,有学者认为,既然《企业会计准则》和其他有关规定已允许应税利润和会计利润有所差异,会计实务就应当按照会计准则的规定或会计理论的内在要求处理,而不应受税法的局限和束缚(娄尔行,陈信元 1994)。

由于目前是经济转轨的过渡时期,许多适用于市场经济的法规尚未出台,而经济法规又规定企业经济业务的范围,因此,经济法规不出台,会计准则的制定自然受影响。法规体系的建立需要一定过程,很难在短期内改变这种状况。但是,会计界普遍认为,以下措施是

必不可少的:(1)进一步修改《中华人民共和国会计法》,确定《中华人民共和国会计法》对其他会计法规的统驭地位。(2)理清会计准则与其他重要经济法规的关系,确立会计准则在诸法规中的立足点。这里讲的其他重要经济法规主要指公司法、税法、证券法、金融法等。(3)重新认识“两则”、“两制”的关系,形成以会计准则为基础的核算体系。(4)变换思路,使会计准则与行业会计制度形成“互补”关系(阎达五,耿建新 1997)。

(二)《企业会计准则》与财务会计概念结构的关系

财务会计概念结构(框架)是由一系列说明财务会计并为财务会计所应用的基本概念所组成的,是一个理论系统。它的作用就在于为会计准则的制定、应用提供一个逻辑一致的理论基础,使制定出来的会计准则能够前后一贯,避免相互间的矛盾冲突,缩小会计处理和报告方法的差异性(可选择性)。从而,它能够帮助会计准则制定机构分析、评估现有的会计准则,指导未来会计准则的制定。

对于具体会计准则制定过程中所依恃的理论体系,是采取“财务会计概念结构”形式还是采取“基本准则”形式,这一问题已引起会计学者的广泛关注。有学者认为,“以我国目前所发布的基本会计准则来发挥财务会计概念结构的作用显然是有所欠缺的。首先,它还过于简单,行文不够严谨;其次,它对财务会计的基本概念及其间的联系的研究阐述尚欠深入、系统,难成体系。因此,基本会计准则难以为具体会计准则的制定提供一个协调一致的理论基础。财政部应组织各方面的力量着手进行财务会计概念结构的研究。财务会计概念结构一次或陆续成文发布后,可以替代现在的基本会计准则,并据以评估、修订已有的具体会计准则,指导未来会计准则的制定”(谢德仁 1995)。

有学者对这一观点表示支持,并进一步提出,“西方财务会计概念结构并不是十分成熟和成功的,主张向西方靠拢,则势必会重蹈西方覆辙,后果是不堪设想的”。同时认为,一个适合我国国情的完整的财务会计概念结构体系,应当包括八部分内容:1.绪论(包括会计环境及影响、会计本质及说明等);2.财务会计的基本技术假设和基本原则;3.财务会计的目标;4.财务会计信息的质量特征;5.财务会计对象和要素的定义;6.财务会计要素的确认、计量和记录;7.财务报告;8.财务会计的未来愿望(李心合 1996)。

也有学者认为:“西方的概念结构,应包括两种思路:一是60年代的思路,以基本假设一般原则作为概念结构的基本框架,它以美国注册会计师协会(AICPA)所属的会计研究部(Accounting Research Division)于1961年和1962年分别发布的ARS No.3为代表,当时没有包括目标。另一个是美国财务会计准则委员会(FASB)于1978年开始发起、现在较为流行的概念结构,它以目标为导向,包括目标、信息质量、要素、要素的确认与计量,以及1995年12月英国会计准则委员会在原则报告征求意见稿中所讨论的财务报表的编报,但又没有包括会计假设。我国1992年发布的基本会计准则,实际上已参考了上述两种思路,并以第一种思路为主。如总则、基本原则就是借鉴第一种思路,而要素部分才是借鉴第二种思路。我很同意这种处理。我认为我们应该借鉴的是国外会计理论中的精华,是其中科学、合理的部分,不是赶时髦,追求风尚,照搬照抄今天的流行观点。不要看人家是一个什么模式,我们就必定是同样的模式,这未必符合与会计国际惯例相协调的精神。”他还提出了今后修订基本会计准则的一些设想,“我对今后基本会计准则的总体框架的构想是:第一部分仍然是基本假设,名称最好不要回避国际上普遍认可的‘基本假设’的术语;第二部分是会计目标;第三部分是一般原则,因为‘信息质量特征’一词不如‘一般原则’通俗易懂、容纳面更广;第四部分是会计要素、要素的确认与计量;第五部分是财务报表的内容、表述和表外信息披露”(葛家澍 1997)。

(三)有关会计要素的探讨

会计要素是按照经济内容对会计对象所作的分类。会计要素理论在会计准则理论体系中居核心地位。随着我国会计准则的建立和会计理论研究的深入,会计要素已逐渐成为理论界探讨的一个热点。有的学者主张按资金的存量和增量来建立和阐释会计要素,存量要素包括资产、负债和权益,增量要素包括收入、费用和利润,这样能够较好地体现会计要素作为初次分配标准的性质(陈毓圭 1991)。这一观点实际上被财政部所采纳。我国《企业会计准则》(1992)制定了六项会计要素:资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润。这六项会计要素基本上满足了会计核算和会计管理的需要。然而,这六大要素的缺陷也是明显的,争议最大的要数收入、费用和利润要素的定义问题。

有学者指出,“我国的收入要素和费用要素均使用狭义的概念,即仅指营业收入和营业费用,其他收入和费用项目如投资收入、营业外收入、投资损失、营业外支出等又没有单独制定会计要素,而是将其纳入利润要素中进行解释,这不仅使收入、费用要素和利润要素口径不一致,令人费解,更重要的是在对收入和费用要素进行确认和计量,从而为此制定有关收入和费用准则时,带来很多麻烦”(曹伟 1996)。

关于收入要素的定义,有学者认为,可给很广义的收入下如下定义:收入是指企业在销售商品、提供劳务、对外投资及其他经营活动中,正常的和偶然发生的资产增加(许亚湖 1996)。以上是对收入要素较有典型代表意义的一种定义。对会计报表要素定义进行探讨的论文还有:陈信元(1994)发表的《论净权益的内涵》,张志康(1996)发表的《对收入、费用、利润要素定义的思考》,吕长江、梁化军(1997)发表的《对会计要素几个问题的再认识》,等等。

对于会计要素中是否应该包括现金流量表要素的问题,也有较大的争议。有人主张,“在我国会计准则中建立九个会计要素:资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润、现金流入量、现金流出量和现金净流量”(曹伟 1996)。也有人认为,现行《企业会计准则》把企业经济活动概括为会计六大要素,基本上是合理的、恰当的,囊括了企业在采购、生产、销售过程中会计核算和监督的经济内容,再增设现金流入量、现金流出量、现金流量净额要素,就难以找到所辖的会计科目(傅朝选 1996)。

经过 80 年代后期对我国会计准则体系的内容的探讨,会计界取得了比较一致的看法,即我国的会计准则体系应包括三个层次:第一层是基本会计准则,它是用来指导方向的,包括会计准则所要运用到的基本概念、基本原则和基本方法;第二层是具体会计准则,它是准则体系的主体,是财务会计确认、计量和披露的恰当规范;第三层是会计准则指南,它是用来说明具体会计准则的各个部分,加上必要的举例,以提高可操作性(葛家澍 1997)。

(四)有关具体会计准则的争论

前已指出,从 1993 年至 1996 年末,财政部已经陆续完成并发布了近 30 个具体会计准则的征求意见稿。这些征求意见稿正在最后修改和定稿阶段,其中《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》已于 1997 年 5 月正式发布,从 1997 年 1 月 1 日起将在上市公司实行。预计今后还会根据需要陆续颁布其他准则。在具体会计准则的制定过程中,争议较多的理论问题有:

1. 如何处理具体会计准则和现行的行业会计制度的关系。

一种观点认为,行业会计制度涉及的有关具体业务规定,可以在具体会计准则中予以明确。具体会计准则一旦出台,企业将按准则进行会计核算,财政部不需要再制定行业会计制度,其中涉及的会计科目和会计报表编制方法,将由企业根据实际情况自行设计。另一种观点认为,具体会计准则主要规定了企业的会计政策,如果不规定会计科目和会计报表编制方法,势必影响会计准则的落实;况且,有些行业特点比较强又很难在具体准则中明确的问题,也有必要在行业会计制度中加以规范。还有一种观点认为,在会计准则体系中,不宜包括统一会计制度,主张将会计制度留给企业自己去制定,当然在目前情况下会计制度作为示范还是必要的,但不宜在全国分行业强制推广(娄尔行,陈信元 1994)。

2. 关于具体会计准则的实施问题。

我国具体会计准则的实施有三种可供选择的思路:一是俟准则都制定完毕,统一颁布实施;二是制定一条,颁布一条,实行一条;三是把一些相对独立而又是现实经济生活中急需规范的相关议题先制定,并颁布实施。第一种实施思路虽可保证具体会计准则体系的完整性和系统性,且便于实施,但会计准则的制定可能会旷日持久,不能适应经济发展的要求,严重削弱会计准则的作用。第二种思路是一种纯理想化的思路,很难执行,因为很难设想把一种系统性、完整性、逻辑性都很强的,结构非常严谨,各个组成部分相互依存、相互配合的科学体系,人为地割裂开来分步实施。第三种思路是一种比较好的思路,但实施起来有一定的难度,需要精心组织、合理安排,解决好“批次”的选择标准,或者说解决好两种不同的规范标准并行所带来的各种矛盾。

三、管理会计、成本会计理论和方法的演进

从 80 年代中后期开始, 虽然我国会计界将较多的精力与力量集中于对会计准则制定的理论与实践的研究上, 但是, 对管理会计、成本会计的研究并没有因此而被忽视。90 年代初起, 伴随着现代企业制度的建立, 提高企业的经济效益越来越得到管理者的重视, 因而成本管理会计也成为研究热点。而且, 有关管理会计、成本会计的研究得到了广大会计实务工作者的支持, 从而使研究成果直接应用到实践中, 理论与实际的结合更加密切, 我国管理会计、成本会计的理论和方法得到了进一步发展。

这一时期我国会计界在成本管理会计领域探讨较多的问题包括: 对传统成本理论的重新认识、制造成本法、作业成本法、责任会计和管理会计的应用等。

(一)传统成本理论的不足与成本观念的更新

成本观念指人们对成本及成本管理等问题的认识, 这是解决成本问题、搞好成本管理的重要前提。经济体制改革以来, 我国的成本观念已有所更新。一方面, 传统理论已受到一定冲击, 如有的学者将成本与经济效益结合起来研究, 对片面强调节约的理论与实践进行了反思; 另一方面, 西方国家成本管理的理论与方法已被介绍到我国, 有的已纳入我国的成本核算制度和一些企业的成本管理规程, 如制造成本核算法的确立和成本习性概念的运用等。但总的来说, 传统成本理论仍占据主导地位, 部分计划经济条件下的成本观念已经不能和市场经济条件下的会计实践相适应。这种不适应性主要表现在以下几个方面:

1.关于成本的定义。

迄今为止我国出版的大多数会计教材或成本会计专著, 仍然从政治经济学而不是从会计学的角度, 将成本定义为转移到产品中的物化劳动的价值及劳动者必要劳动所创造的价值, 并将其作为社会再生产过程中价值补偿的尺度。在市场经济条件下, 会计学中的成本概念应反映其实际内容, 应实现理论与实际的统一。有人试图给企业成本下这样一个定义: 成本是企业为完成一定建设项目、购进一定量货品或权益、产成一定量产品、完成一定量作业, 或销售一定量商品、提供一定量劳务或其他服务所垫付的资本, 简言之, 成本是企业为实现一定经济目的而耗费的本钱。在这一定义中, 突出了"成"字和"本"字。成者, 完成、实现之意; 本者, 资本之本, 本钱之本。娄尔行(1990)认为, 成本是取得资财的代价, 或是对象化的费用。成本的重要意义在于它是价值补偿的尺度。

2.关于成本的分类。

对于成本的分类, 我国目前主要以核算特点加以区分, 如将成本分为成本、费用、制造成本、工厂成本(完全成本)、直接成本、间接成本等。随着管理会计的引进, 还存在按照成本习性所作的分类。有人认为, 对于成本的分类, 应考虑企业的生产经营过程, 依照成本的存在形式作基本的划分, 以便实现管理与核算的统一。根据这一原则, 可将成本分为购置成本、生产成本(制造成本)、经营管理成本。

3.关于成本管理目的与手段问题。

在计划经济体制下, 成本管理的目的被简单地归纳为降低成本, 节约成了降低成本的基本手段。在市场经济条件下, 企业是为谋求利润而生存、而努力的。企业付出成本, 也是为了谋求利润。它以市场需求为导向, 而不是以节俭或奢侈为依据。有人认为, 企业成本管理的目的, 应当是提高成本效能或成本效益, 可统称为"提高成本效果"。用成本效果观念看待成本, 成本已不是个二元的平面, 而是一个多元的立体。企业必须进行立体管理才能达到自己的目的(中国会计学会核工业专业委员会 1996)。

由于传统的成本理论已经不能适应社会主义市场经济体制的要求, 学者们普遍认为, 对成本管理的内容和方法, 以至于成本管理方式都需要改革。中国成本研究会在 1992 年底召开的第九次理论研讨会上, 提出了成本管理改革的一些内容和方法, 包括制造成本法的应用、材料计价的后进先出法、改革折旧计提方法、建立"坏帐准备"科目等, 同时对怎样建立新的成本管理方式进行了探讨, 认为新的成本管理方式应该是以市场经济为背景, 以市场价格为

基础，以责任成本为内容，以低成本、高效益为核心，以完善经济核算为手段，建立起适应于企业改善经营机制的实际成本核算方法及运行机制。也有的代表认为，在微观管理上，要建立以企业为主体，以提高经济效益为目标，以强化内部管理为中心，有利于企业完善经营机制的成本管理体制；在宏观管理上，要逐步完善以财务成本法规为主体，行政、法律和经济手段并用，有利于改善宏观调控；同时，建立以注册会计师为主体的成本社会监督体系和成本管理咨询服务体系(中国成本研究会 1993)。

在探讨传统成本理论缺陷及成本管理改革的基础上，有学者进一步提出了现代成本管理理论，认为现代成本理论是建立管理和控制成本的理念，其内涵包括：成本意识、成本避免、成本控制、成本节省、成本效益、成本责任、成本分析、成本反馈(徐政旦 1997)。

(二)对制造成本法的探讨

1993年7月1日企业“两则”实施以后，我国的财会制度发生了一系列的变革，其中从完全成本法改为制造成本法，被称为成本管理方面的一项重大改革。会计界普遍认为，制造成本法最大的优点在于简化成本计算工作量，便于期间费用的管理和控制。但是也有不少学者认为，制造成本法尚有许多不足之处，主要表现在：(1)制造成本法会使以年度为生产周期的企业出现年度内的损益失真；(2)在主营产品生产周期很长、产量及销售量不均衡的企业采用制造成本法会引起不同年度损益的大幅度波动；(3)制造成本法虽然符合会计上的谨慎原则，但严格来说违背了配比原则；(4)制造成本法无法满足国家或企业制定价格的要求。在我国企业期间费用比重很大的情况下，更应注意这个问题，仅靠制造成本是无法满足合理定价的要求的(孙继光 1996)。因此，在会计理论研究和教学中，对于完全成本法应给予应有的地位，不应用制造成本法彻底替代、否定完全成本法，对于制造成本法存在的不足也应予以重视和研究。还有学者在分析各种成本计算方法的基础上，提出了一种“多元化成本计算与控制制度”的设想，即以产品制造成本法为基础，以变动成本法为辅，以标准成本和责任会计为核心的多元化成本管理制度(崔国萍 1996)。

(三)有关作业成本计算法的探讨

经过近几十年来的发展，现代制造环境正经历着巨大变革，出现了高级制造技术(AMTs, 例如，电脑综合制造与弹性制造系统)以及新的管理方法(例如，全面质量管理、及时制与最优生产工艺等)。在采用高级制造技术的情况下，直接人工只占总成本的一小部分，而传统的成本计算方法却过分强调直接人工工时的作用。这就意味着只重视变动成本而忽略了随着自动化程度的上升而提高的固定成本，不利于对间接费用的计算和控制。由于传统成本计算系统的局限性，一些新的成本计算法就应运而生，例如“作业成本计算”(activity-based costing, 亦可译作“活动量成本计算”，简称ABC法)和“生产能力会计”(throughput accounting, 亦可译作“产量会计”)等。“活动量成本计算”一般适用于中长期成本的计算，而“生产能力会计”则适用于短期的成本计算。

引起我国会计界较大兴趣的是“作业成本计算法”。对于什么是“作业成本计算法”以及它与传统成本计算法有何不同，90年代发表的许多论文都作出了解释。如余绪缨(1995)发表的《简论当代管理会计的新发展——以高科技为基础、同“作业管理”紧密结合的“作业成本计算”》，肖泽忠、潘爱香(1996)发表的《运用ABC改善企业管理》，

杨继良(1996)发表的《作业成本法之我见》等。也有学者对我国企业应用ABC法的可能性进行了探讨。

经过讨论，学者们普遍认为，我国企业采用ABC法的条件还不成熟，主要理由是：(1)我国企业的自动化程度与西方企业相比还不高，在实践中还没有产生出强烈的要求改变现有成本制度的需要；(2)ABC法不可避免地要增大成本计算的工作量，在我国企业会计电算化尚未普及的情况下，采用ABC法是有相当难度的。尽管目前我国企业在日常核算上还无法采用ABC法，但仍不能说明ABC法对我们就毫无借鉴之处。ABC法不仅是一种先进的成

本计算方法，同时也是一种实现成本计算与成本控制(管理)相结合的全面成本管理制度。正如中国人民大学温坤等所指出的那样，“由于 ABC 法独具的优点，我们完全可以在成本管理的其他方面采纳 ABC 法，尤其在成本控制方面，可以用 ABC 法来达到控制和节约成本的目的”(温坤，邢莲平 1996)。

(四)对责任会计的研究

有关责任会计的理论和方法是在 80 年代形成和发展的。进入 90 年代，伴随着现代企业制度的建立和会计的国际化发展，中国特色的责任会计理论和方法得到完善。中国人民大学杜胜利等几位博士对中国特色的责任会计理论进行了概括和总结，认为责任会计的

中国特色是：(1)以企业内部经济核算，改革丰富实践经验为依托，是我国会计长期实践的理论化、系统化和规范化。这种理论的形成，符合认识规律，也符合国际惯例。(2)以经济责任制为基础，把会计核算同企业内部管理的经济责任制及外部分配的承包责任制联系起来。

(3)以权、责、利统一，资金、成本效益优化为原则，把岗位责任制度和企业分配、奖罚、工资制度相挂钩。(4)以“双增双节”、提高经济效益为中心，把经营业绩与工作效率、经济效益相联系。(5)以民主管理和群众监督为依靠，把监督和制约相平衡。(6)以模拟市场为手段，把厂内银行等结算体系与纵向衔接、横向统一的责任指标体系相渗透。

(7)以西方管理会计为借鉴，综合运用管理会计、成本会计、财务管理等多种学科理论与方法(杜胜利等 1996)。上述种种论述，是对责任会计的创造性贡献，构成中国特色的责任会计的理论和方法。尽管责任会计的理论和方法体系已经初步完善，但是在实践领域，却还存在着一些亟待研究解决的问题，如责任会计的主体问题、内部银行与责任会计的关系问题、责任会计的核算模式问题等。我们认为，责任会计制度作为企业的一种内部管理制度，是理论和实践相结合的产物，它将随着社会经济环境的变化而不断丰富、完善和发展。

(五)有关管理会计的现实运用及发展趋势的探讨

我国引进和借鉴西方管理会计是从 80 年代初期开始的。80 年代，对管理会计的研究主要是介绍和引进西方管理会计的基本理论和方法。进入 90 年代以来，我国会计界开始对如何在我国运用管理会计的方法进行积极的探索，主要做了以下几方面的工作：(1)系统地、客观地总结我国管理会计实践中行之有效的方法，由点到面逐步推广。责任会计在我国的成功应用，就是一个明显的例证。(2)进行方法创新，解决管理会计模型的可操作性。(3)利用计算机，大力开发管理会计的应用软件。随着管理会计的方法，如量本利分析、变动成本法、零基预算、净现值法等推广和实施，越来越多的企业管理人员开始认识到管理会计在提高企业经济效益中的作用。尤其是对责任会计，伴随着经济责任制的实施，许多企业结合自身的特点，创造性地发明了许多不同的做法。由于实际应用的成功，反过来又促进了理论研究的深入。

90 年代以来，由于实证研究方法被广大会计学者接受和理解，有学者把实证研究的方法运用到管理会计领域，并对现代管理会计实证研究的最新发展方向，即实地研究(Field Study)的方法结构问题进行了系统探讨，包括实地研究项目的选择、实地研究设计、实地研究数据的表达与解释、实地研究结果的评估(王光远，贺颖奇

1997)。我们认为，实地研究方法的提出和完善，将对管理会计研究起到积极的作用，并进一步推动管理会计理论与实践的结合。

暨南大学会计系管理会计课题组(1995)认为，管理会计研究在进行方法研究的同时，还应重视理论结构研究，科学的管理会计理论结构体系应包括以下几方面内容：(1)管理会计理论和方法的基础；

(2)管理会计的本质；(3)管理会计的目标；(4)管理会计的对象；(5)管理会计的基本要素；(6)管理会计的基本原则。同时建议成立专门的组织，如“管理会计学会”来对管理会计进行

专门的研究。

四、对社会主义审计理论的探讨

80 年代末，学术界曾对我国社会主义审计的基本理论问题进行讨论，并对审计工作的各个领域，包括政府审计、内部审计和社会审计的理论和方法进行了广泛的探讨。通过这些讨论，积累了不少经验，使我们能够从实际出发，对社会主义审计理论进行更深入的研究。90 年代以来，随着社会审计地位和作用的提高，对审计理论研究的重心也逐渐转移到这一方面。

(一)我国社会主义审计理论体系的特点和模式

审计理论研究的最终目的和根本任务，并不在于提出审计的一些概念，也不是提出若干审计假设或者确定一些审计原则、审计准则，而在于把这些范畴发展成为科学的审计理论体系，从而达到对审计这一客观事物的本质及其规律性的认识，用于指导审计实践，推动审计实践的发展。我国审计理论界正是按照这一认识进行审计理论研究的。90 年代对于我国社会主义审计理论体系特点的论述，可以概括为以下几个方面：(1)坚持四项基本原则；(2)属于社会主义经济监督体系中的一个重要组成部分；(3)遵循社会主义的审计原则；(4)为加强宏观控制和管理服务(中国审计学会 1990)。

90 年代以来，我国的审计理论工作者借鉴国外审计理论结构模式，结合我国的实际情况，根据各自对理论要素等的理解，对审计理论体系进行了热烈的讨论，提出、形成了以下几种主要的审计理论模式(按时间先后顺序)：

1.审计本质→审计假设→审计目的→审计信息→审计规范→审计控制(蔡春 1994)。

2.审计目的→审计假设→审计准则→审计程序→审计方法→审计质量特征(李若山 1995)。

3.审计目的→审计假设→审计原则→审计概念→审计准则→审计规范(中国审计学会、中国内部审计学会 1995)。

4.审计目的→审计概念→审计准则→审计证据→审计报告(中国审计学会、中国内部审计学会 1995)。

5.以审计环境为研究逻辑起点的审计基本理论和应用理论两层次体系。审计基本理论结构：审计本质→审计假设→审计基本概念和基本原理；审计应用理论结构：审计目标→审计程序和方法→审计实施(收集)证据→审计报告(论证目标)(刘兵 1995)。

6.审计本质→审计目标→审计假设→审计准则(阎金铎等 1996)。

7.审计本质→审计目标→审计假设(包括审计存在假设和审计业务假设)→审计职业规范(林炳法 1997)。

(二)独立审计准则的研究和制定

我国经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济体制。发展社会主义市场经济，要求建立健全以注册会计师审计为核心的社会经济监督体系。中国注册会计师协会作为我国注册会计师行业的全国组织，根据《中华人民共和国注册会计师法》的规定，经财政部批准，于 1994 年 5 月起，开始了中国独立审计准则的调查、研究和系统论证工作，并组织专门班子开始起草。第一批 10 个审计准则项目已于 1995 年 12 月正式发布，第二批 14 个审计准则项目的征求意见稿已于 1996 年 5 月完成，在向有关部门征求意见后，于 1997 年 11 月正式发布。

在独立审计准则的制定过程中，学者们对制定中国独立审计准则的必要性、指导思想、框架结构、制定结构和程序等一系列问题进行了探讨，并基本达成了一致意见。我国的独立审计准则体系计划分为三个层次：第一层次为基本准则；第二层次有两项内容，一是独立审计具体准则，按规划有 35 个，二是独立审计实务公告，按规划有 15 个左右；第三层次为执业规划指南，按规划有 15 个左右。

一方面,由于我国审计理论研究刚刚起步,相对薄弱,尚缺乏对审计准则制定的指导作用,因此,我国审计准则的制定较多地借鉴了国外独立审计准则。另一方面,客观环境的制约和我国社会主义市场经济的特点,又决定了我国的独立审计准则在框架结构、性质及约束力、制定方法、基本内容上必然会与国际审计准则有一定的差别。在怎样借鉴国际惯例,制定我国独立审计准则体系这一问题上,广大审计工作者曾展开过热烈的讨论,最后普遍认为:(1)国外制定审计准则已经有几十年的历史,是独立审计产生发展几百年后的科学总结,有着无数次成功与失败的经验和教训。制定中国独立审计准则,不应当拒绝其先进经验。(2)国外许多会计职业组织都制定了相应的审计准则,但由于种种原因,相互之间也存在着一些差别。我们在借鉴国际通行做法时要加以分析和甄别,要吸收那些公认的并且符合中国实际情况的技术与方法。我们将优先考虑国际审计准则的规定,因为国际审计准则是国际会计师联合会及其成员组织多年来致力于全球审计准则协调的结果,已经被世界多数国家所认同。(3)我们在引进国际通行做法时,必须强调结合中国实际情况。这些实际情况包括:多数被审计单位会计报表的使用者包括有不同管理需求的政府部门;中国的市场经济尚处于发展初期,并且具有中国特色;相关的法律、法规还有待于进一步建立和完善;中国的注册会计师制度恢复发展仅有十几年的历史,注册会计师的整体水平与国际同行存在一定差距。上述国情的存在,要求我们在制定审计准则时,必须与之适应,并且要在借鉴国外制定审计准则先进经验基础上,力求有所创新。

第三节 1990年~1997年期间的理论创新

如果说80年代我国会计理论研究侧重于对会计基本理论(如性质、职能、对象等)、会计与经济效益的关系、建立中国特色会计理论体系以及会计管理概念的探讨,那么,90年代的研究主要是围绕建立现代企业如何重建会计制度,会计国际化及会计的国际协调,以及与市场经济制度相适应的会计理论体系的建立等几方面而展开。另外,90年代会计界还开始对建国以来传统的会计研究方法进行了反思,提出有关建立“中国特色的会计研究方法体系”的课题。概括起来,我国会计界在以下几个方面进行了理论创新:

一、关于会计准则的性质、层次与结构

在西方国家,会计准则是对长期以来会计工作的总结,是约定俗成的惯例,而且是不分层次的。我国会计学者结合我国的会计实践,提出了一些创新观点,认为会计准则是一个多层次的概念。如杨纪琬(1989)认为,中国的会计准则是具有法律效力的会计核算工作的规范性文件,具有法定的权威性。并且指出,可以把会计准则分为基本准则、一般准则和具体业务处理准则这样三个层次。娄尔行、张为国(1989)认为,会计准则是会计实践的经验总结,是指导会计工作的规范。主张从广义来理解会计准则的涵义,并根据其适用范围将会计准则划分为三个层次,即基本会计准则,会计要素的确认、计量、编报准则,以及具体业务会计准则。葛家澍(1989)认为,企业财务会计准则大致可分为两个层次:一是对各项业务的核算过程具有普遍意义的基本准则,二是指导具体业务核算的业务处理准则。虽然以上学者在会计准则层次划分上的表述不尽一致,但均表达了会计准则应划分层次这一共识,而且仔细推敲,这些观点并无矛盾之处,只是划分存在粗细之别。我国1992年制定颁布的《企业会计准则》以及此后颁布的具体会计准则分别代表了基本准则和具体准则,是上述观点的具体表现。

二、关于会计职能的重新认识

关于会计职能,我国会计界已作过热烈的讨论,形成了“一职能”、“二职能”、“三职能”和“六职能”等多种观点,但这些职能无非是“反映”、“核算”、“监督”、“控制”、“参与决策”等。1991年《会计研究》第4期刊登了娄尔行、张为国合作的《确保合理分配是会计的一项职能》一文,该文从经济生活的各个主要环节来考察会计的职能,指出会计既然是一种管理活动,自然要涉及经济生活的各个重要环节:生产、消费、交换、分配。这样,会计的职能将是:(1)

促进生产；(2)节制消费，主要是生产性消费；(3)健全交换；(4)确保合理分配。如果说反映、监督和参与决策是对会计职能作横向考察的结果，则不妨把会计在生产、消费、交换、分配方面的职能，看作是纵向考察的结果。客观事物总是丰富多彩的，从不同角度加以观察所得，或岭或峰，往往并不彼此排斥，而是相互补充，足以深化我们的认识。这是我国会计界第一次从新的角度认识会计的职能，也是对会计职能认识的深化，而且充实了会计管理理论，推进了对会计本质的理解。

论文专门论述了会计确保合理分配的职能，具体表现为“计量可分配的收益、执行分配方案、测算分配结果”，证明了会计理论的发展是一个从具体到抽象、以抽象来解释和指导具体的过程。这一认识与 80 年代末我国企业开始进行承包经营试点，会计数据的分配功能凸现有着密切的关系，是对会计职能的理性总结。这一观点还可以解释何以我国在 90 年代出现了比较严重的会计信息失真现象。会计数据是分配的依据，有关的利益攸关方面都会关心会计数据的处理。

三、建立中国特色的物价变动会计

80 年代后期、90 年代初期，我国经济开始出现一定的通货膨胀现象，引起会计理论界的关注。从 80 年代后期起会计界已开始研究物价变动会计问题，但主要以引进国外的研究成果为主，90 年代初对物价变动会计的研究达到了空前热烈的程度，产生了许多有创见的观点和理论。我国会计学者对物价变动所引起的经济影响作了概括，一致认为，物价的持续变动直接导致会计信息失真，使帐面价值背离实际情况，不但影响到企业财务状况和经营成果的正确评价，也会影响微观和宏观的决策控制。关于物价变动会计的理论基础，我国会计学者在 90 年代初也作了探讨，概括为“本金保持论”、“成本补偿论”和“合理配比论”三说。本金保持论主要着眼于资产计价，成本补偿论主要着眼于收益或利润的确定，这是一个事物的两个方面。应该将解决存量问题的本金保持理论和解决流量问题的成本补偿理论联系起来考察。而合理配比理论实际上是成本合理补偿的另一种提法，并不独立地构成物价变动会计的一种理论依据。

娄尔行、张为国(1991)指出，物价变动会计的核心是要改革会计的计量。因此，物价变动会计的理论基础是计量选择理论。只有适当地选择计量单位和计量属性，才能确保本金的有效保持和成本的合理补偿，才能使配比合理正确。

葛家澍、曲晓辉(1991)在考虑物价变动对各方面经济利益影响的情况下指出，在物价变动的条件下，力求保持企业实际的而不是名义的生产力，保证企业可以在原有的规模上进行简单再生产，从而保证整个社会再生产的顺利进行和整个国民经济的持续稳定发展，避免未来某一时日出现经济的较大震动。但是，这一出发点又应以维持当前社会稳定、经济稳定，保证必不可少的国家财政收入为前提。会计的这种改革是势在必行的，却又必须谨慎从事。

尽管由于考虑到实施物价变动会计会影响国家的财政收入，我国最终没有实施物价变动会计，但我国会计界在理论上和实际操作上均提出了许多有创见的观点，丰富了 90 年代我国的会计理论。

四、中国会计的国际化

无论是从发展国际贸易的角度，还是从经济体制改革的角度来看，我国会计的国际化是会计发展的必然趋势。近几年来，外资企业的发展、海外公司的兴起和我国企业在国际资本市场融资的需要，都进一步推动了会计国际化的进程。《企业会计准则》的制定和实施正是适应了这一需要。据我们所知，最先提出中国会计国际化这一课题的是比利时著名会计学者克里斯·莱福布(Chris Lefebver)和我国旅比学者林良祺(Liang-qi Lin)，他们在合写的《中国财务会计国际化》一文中主张中国企业会计应遵循国际会计准则(Lefebver, Chris and Liang-qi Lin 1990)。随后，我国旅美学者方之龙和上海财经大学汤云为教授在合写的《中国会计的新发展：国际化日益增长》一文中，从我国实行经济体制改革以来会计实务、理论

研究以及注册会计师事业和会计教育的发展出发,客观地描述了我国会计的新发展,并提出了我国会计的国际化问题(Fang,Zhilong and Yunwei Tang 1991)。从近几年来对会计国际化这一问题进行探讨的论文来看,我国学者们普遍认为,“会计作为一种共同的商业语言,国际化是其发展的重要趋向”(余秉坚 1995)。

有学者从会计国际化的涵义、内容、产生原因、发展现状及前景等各个方面对会计国际化这一论题进行了系统研究(幸世成 1992)。也有学者从实证分析的角度对我国会计的国际化问题进行了研究,提出“我国会计国际化不必拘泥于国际会计准则,要合理借鉴会计的国际惯例”,“会计实务规范制定者要真正致力于会计信息的可比性”(曲晓辉,陈峰 1993)。

由于各国的政治、法律、经济与文化的差异,使得会计具有国家化的特征,怎样处理好会计国际化和国家化的关系,即怎样进行国际会计协调,也是会计国际化这一课题需要研究的领域。学者们普遍认为,国际会计惯例与中国会计特色的矛盾,是我国会计改革的历史进程中不可避免的现象,将在以后长时期里贯穿于我国会计发展过程,我们可通过国际会计交流,减少中国会计与国际惯例之间的差异,推动中国会计国际化的进程,但不能人为地超越这个过程。那么,怎样进行国际会计协调呢?许多学者认为,到目前为止,还只能采取一些调整手段。对于企业为债务方的(即中国吸收海外投资,取得国外贷款的),中国企业可以根据涉外业务的特定需要,按所在国金融市场的会计准则或按国际会计准则调整会计报表,或者在会计报表附注中说明中国会计准则与所在国金融市场会计准则或国际会计准则之间的差异及其对特定报表信息的影响。对于企业为投资方的(即中国企业在海外组建子公司的),按所在国会计准则编制的子公司会计报表进行调整,以便与中国的母公司编制合并会计报表。

正是由于90年代我国会计学者在会计国际化研究上的争论,以及由此而产生的各种观点,使得我国的会计准则无论在内容还是形式上均开始向国际惯例靠拢。

五、中国特色的会计研究方法体系

科学、正确的研究方法是产生科学理论的先导。会计作为一门科学,其理论研究也离不开方法论的指导。80年代以来,会计理论研究取得了许多突破性进展,但是也存在着不少问题,突出表现在会计研究脱离实际,会计基础理论薄弱,会计理论发展滞后于实务。形成上述状况的主要原因在于我国会计理论界未能提出系统的、科学的研究方法。随着社会主义市场经济体制的确立和发展,会计所面临的外部环境发生了很大的变化。这一变化对会计理论研究提出了新的课题,与此同时,对会计研究方法的研究也就愈显得迫切和重要了。90年代以来,如何建立起符合中国实际的会计研究方法体系已引起了会计界的广泛探讨。有学者认为,中国特色的会计理论研究方法体系

分成三个层次:第一层次为方法论,即马克思主义原理,特别是马克思主义哲学理论;第二层次为一般方法,即构建会计理论的传统方法与现代方法;第三层次为工作方法,即具体方法、步骤。有学者认为,中国特色的会计研究方法体系可以分为方法论和技术方法两部分。方法论即马克思主义哲学,技术方法包括传统的技术方法(即归纳法、演绎法、伦理法、社会学法、经济学法)和新的技术方法(即事项法、系统法、实证法等)。并提出,随着会计环境的不断变化,随着会计理论研究的不断深入发展,会计理论研究也将不拘泥于现有的技术方法,新的研究方法将不断产生(薛许军 1997)。也有学者从会计研究的思维问题角度提出了对我国会计研究方法体系的设想,认为会计研究方法体系可分为思维的基础方法和思维的技术方法两部分。思维的基础方法包括经验认识方法和理论认识方法;思维的技术方法包括数学法、假说法(实证法)和系统法(张立 1997)。还有学者提出,建立和完善我国会计研究方法体系,主要有以下途径:(1)总结实际工作中的会计方法;(2)继承传统的科学的会计方法;(3)研究新的会计方法;(4)借鉴西方国家有用的会计方法(于玉林 1996)。

六、证券市场与会计研究

90年代我国年轻一代会计学者在借鉴西方实证会计研究方法的基础上,对我国证券市

场中出现的会计现象进行了研究,他们通过统计方法和数据在某些领域逐步取得了突破。如陈小悦(1995)发表的《上海股市的收益与资本结构关系的实证研究》,沈艺峰(1996)发表的《会计信息披露和我国股票市场半强式有效性的实证分析》,吴世农、黄志功(1997)发表的《上市公司盈利信息报告、股价变动与股市效率的实证研究》,张为国、徐宗宇(1996)发表的《对上市公司盈利预测之品质的研究》,李树华(1997)发表的《上市公司境内外审计报告税后净利差异之实证分析》,赵宇龙(1998)发表的《会计盈利披露的信息含量》等。当然,这种研究并不是提出什么观点,而是更多地体现为与我国传统的研究相比在方法论上的重大创新,他们运用统计方法研究中国的会计问题,并发现了一些过去未被发现的会计规律,验证或修正了一些常识,以此解释和预测未来和未知的现象。我们预期在 90 年代末和 21 世纪初将会涌现更多的实证研究论文,从而形成具有中国特色的会计理论体系。

第五章 1949 年 ~ 1997 年会计学理论著作及会计学论文统计

以上各章对新中国成立以来会计理论的发展、各阶段的研究特征及我国会计学者在理论上的创新作了较为全面的概括,本章将对 1949 年 ~ 1997 年的会计学理论著作及论文加以统计,进一步理清我国会计理论发展的脉络。本章对著作类成果的统计资料主要选自《全国总书目》、《全国新书目》、《全国经济科学总书目》和《中国国家书目》等,由于这些资料并不很全,我们只能采用将这些资料作相互补充的办法。尽管我们作了种种努力和尝试,但始终没有发现 1992 年和 1995 年的上述书目,所以 1990 年 ~ 1997 年的著作统计是不完整的,这不能不说是本章的一个重大缺憾。为此,这一时期的著作统计均将单独说明,不致于让读者误解。

第一节 会计学理论著作统计

一、会计学理论著作的总量统计

根据《全国总书目》、《全国新书目》、《全国经济科学总书目》和《中国国家书目》中所收录的会计学著作目录,从 1949 年到 1989 年,我国共出版会计学理论著作 1980 部左右。其中,1949 年 ~ 1959 年出版了 261 部左右,1960 年 ~ 1969 年出版了 83 部左右,1970 年 ~ 1979 年出版了 90 部左右,1980 年 ~ 1989 年出版了 1546 部左右。在这一统计中,归入会计学理论著作的大体上包括:会计理论及审计理论的著作;会计学 and 审计学的著作和教材;会计原理、行业会计和行业经济活动分析的教材和著作;有关班组核算的著作和材料;西方会计和审计方面的教材、著作和翻译作品;中国会计思想史方面的著作;著名会计学家的论文集;基础会计、财务会计、成本会计、管理会计、审计、国际会计和会计审计电算化方面的著作和教材;各行业的会计审计教材和著作;政府与非营利组织会计(包括预算会计)方面的著作;以及会计审计方面的大型工具书、词典、辞书;会计审计教材、著作的参考资料、指导书和案例。

在我们的统计范围内,1990 年 ~ 1997 年出版会计学理论著作 1312 部左右。这一统计数据除了 1992 年和 1995 年的缺失外,还不包括所有统计年份的会计审计资格考试模拟题、应试指导、答案、电大教学与辅导书等。

从 1949 年 ~ 1989 年这 40 年来看,在会计与审计理论著作的把握上,还是有一定难度。严格地说,教材、参考资料、工具书、词典、辞书、指导书、论文集等算不上真正的理论著作,但只要其书名与会计审计理论有关,这里也将它们归入会计审计理论著作之列。但财政部会计事务管理司及其前身历年来所颁布的各种会计制度,不包括在本统计数据之内。

会计与财务或财务管理,在我国一向是有交叉和重叠的,但它们又是相对独立的两门学科。在我们的统计中,财务管理和财务方面的著作均未列入,但若书名同时冠以“会计”和“财务”的,则也列为会计著作。在我国,经济核算包括业务核算、会计核算和统计核算三个部分。有些书侧重于会计核算,有的书侧重于业务核算或统计核算,这也给统计工作带来了一些困难,在这里基本上也将经济核算方面的著作包括在内,这难免会与统计学等学科的著作统计发生一定的重复,尤其是 60 年代的著作统计,至于 1979 年以后至今,则一般不会出现这种情况。

在统计中,如果一本书同时在几个出版社出版,我们仍作为一部书计算。但如果是同一本书的不同版本(如重版、修订版等),则以版本计算。还有些书是分册(如上、下册,上、中、下册)或分卷出版的,则以一册或一卷计为一部著作。

基于以上原因,加之统计工作所依据的资料可能有交叉和疏漏,统计所得的数据不可能

十分准确，但这些数据基本上还是可以反映 1949 年～1997 年这一时期中国会计与审计理论著作出版的总体状况。

在所有的 3292 部会计审计理论著作中，1949 年～1989 年的共计 1980 部，既包括我国会计审计工作者所撰写和编著的著作，也包括他们所翻译的外国会计审计理论著作。每一年代的著述和翻译作品的状况列示于表 5-1。

从以上统计看，50 年代由于会计理论和方法需要重新建立，社会主义会计学处于初创阶段，需要从苏联引进大量的会计理论和方法，我国会计理论工作者翻译了较多国外(主要是苏联)的会计著作，这一时期我国会计学者的著述与翻译作品的比例约为 4:1。60 年代和 70 年代，由于“文化大革命”的影响，会计著作急剧减少，而翻译作品更是少得可怜。翻译作品的减少，恐怕是与当时我国和苏联关系的恶化，以及我国与西方国家的长期隔离分不开的。到了 80 年代，会计著述和翻译作品的总量大幅度增加，但翻译作品在全部著作中所占的比例与 50 年代相比还是大大下降了。据查，80 年代绝大多数的翻译著作是具有较高理论水平的学术著作，教材则较少。

1949 年～1997 年间，翻译的会计学理论著作共计 170 部，从绝对量上看，并不算多，从相对量上看，也仅占著作总和的 5.16%。其实，我国建国以后真正的全面、大规模引进国外会计学理论，还是从 80 年代开始的。1949 年～1979 年的 30 年里，总共才翻译了 57 部国外会计著作，而在 80 年代这 10 年里则翻译了 74 部，超过了前 30 年译著的总和。1989 年～1997 年与 1979 年～1989 年相比，尽管有两年时间没有统计，但翻译著作仍然有较大幅度的减少。在此之前，国外会计理论的引进严重地受到社会和政治形势及对外政策的影响，在 1949 年～1979 年的 30 年中，除了 1979 年出版的两部英、美翻译著作之外，其余 55 部均是苏联的翻译著作，这说明在前 30 年里，我国主要引进的是苏联的会计理论。同时，也说明了我国会计学术界在这 30 年里缺乏正常的国际交流，这无疑是我国会计学发展滞缓的一个重要原因。

表 5-2 按国别和年份列示了 1949 年～1997 年我国会计学术界翻译的会计学理论著作的状况。从表 5-2 的统计数字看，在 50 年代，我国主要翻译引进了苏联的会计学著作，其中大量的还是苏联的会计学教科书。60 年代，由于中苏关系的恶化，从苏联引进的著作急剧减少，甚至在 70 年代没有一本苏联的会计学著作引进我国，一直到 80 年代，苏联的会计学著作才又开始在我国出现。80 年代则主要引进西方国家的会计学著作，尤其是美国的会计学著作。

在 1949 年～1997 年的前 20 年里，没有翻译过一部西方会计理论著作，西方会计理论著作的引进主要在 80 年代。80 年代从西方引进的会计学著作中，美国的会计学著作又占据绝大多数，其次分别为日本和英国。这种情况是有特殊原因的。一是改革开放以来，我国许多有成就的年轻会计学者到美国进修和学习，或者自觉学习美国的会计理论，而老一辈会计学者又在早期到美国受过系统的西方会计学训练。二是随着美国成为世界经济最发达的国家，其经济理论包括会计学理论在世界各国的影响越来越大，事实上，美国的会计学理论与方法已对国际会计准则的制定产生了重大的影响，美国已成为西方会计学发展的中心。引进美国著作占主导地位，在较大程度上还可以解释我国 90 年代制定的会计准则及会计制度较多地参考了美国的会计准则的原因。

在 80 年代，引进的会计学著作虽以美国的居多，但由于日本紧邻我国，其经济又非常发达，与其经济管理、企业管理、产业政策等著作一样，会计学著作也被引入我国，因此日本成为这一时期仅次于美国的、会计学著作被引进我国最多的国家。此外，联合国系统、联邦德国、加拿大和罗马尼亚各有 1 部著作被引进我国。在这一时期，苏联的会计学著作仍占有重要的地位。这是因为苏联的会计学理论与实务仍然在一定程度上适应当时我国的社会主义计划经济体制。

在 90 年代,美国会计学著作的引进仍占据主要的地位,但引进的日本会计学著作却有大幅度下降,在我們的统计范围里,只有 1 部。而引进联合国系统的会计学著作却有了较大增加,达到 6 部,这可能与我国财政部制定会计准则主要以国际会计准则为参照有关。联邦德国、加拿大和罗马尼亚各有 1~2 部译著被引进我国。

值得一提的是,新中国成立以来的近 50 年里,我国会计学者不仅引进外国的著作,也向国外介绍了我国的会计理论与会计制度。例如,在 80 年代和 90 年代初,娄尔行教授等与美国学者合作,用英文撰写了介绍中国会计审计的著作《Accounting and Auditing in People's Republic of China》,在美国出版。这是新中国成立以来第一部阐述中国会计和审计历史、现状及制度的英文版学术专著,是国际会计界了解中国会计的窗口,从此结束了我国会计审计理论和学术思想只有引进没有输出的历史,开创了我国会计审计走向世界的先河。又如汤云为与澳大利亚、香港学者合作撰写了《Accounting and Finance in China》,石人瑾等与日本学者合作,在日本出版了介绍中国会计制度的著作,等等。这些著作并没有被统计在内,但它们扩大了中国会计在世界上的影响。

二、会计学理论著作的分类统计

分类统计的目的,在于说明建国 50 年来,我国会计学理论研究在不同时期的侧重领域,以及会计学理论研究所涉及的学科范围,并在一定意义上可以揭示会计学发展的趋势。

各年代会计学理论著作的分类统计见表 5-3。在这项统计中,“会计理论”基本上是与有关会计理论方面的专著、译著或论文集,也包括物价变动会计、人力资源会计、环境保护会计、租赁、增值表等特殊领域的著作和译著。“会计原理”主要包括中西方的会计原理、基础会计、会计学基础和会计学概论等的教材或译著。“财务会计”主要指书名冠以“财务会计”的各种教材、译著,但带有“理论”字样的则又归入会计理论。“成本会计”指书名冠以“成本会计”的各种教材、译著。“管理会计”指书名冠以“管理会计”的各种教材、译著,书名同时带有“成本”字样的也归入本类,如成本管理会计、决策会计、责任会计也纳入管理会计。“预算会计”主要包括我国各级政府的行政机构、事业单位的单位预算会计、总预算会计的教材和著作,以及国外政府与非营利组织会计方面的教材、著作和译著。“行业会计”指我国国民经济各行业部门的会计教材、著作,以及国外的译著,主要包括工业、农业、国内商业、基本建设、交通运输、银行金融、保险、对外贸易等会计著作。有些书名同时带有“会计原理”和“行业会计”字样的,也归入行业会计。“国际会计”主要指书名冠以“国际会计”的各种教材、译著和专著。“经济活动分析”主要包括各行各业的经济活动分析类教材、著作和译著,如工业企业经济活动分析、商业企业经济活动分析等。“会计审计电算化”指会计与审计电算化方面的教材、著作与译著。“审计”指审计学方面的教材、专著、译著、案例和指导材料等,但书名带有“电算化”的,不在此列。“其他”指难以归入以上各类的参考书、工具书和辅导材料等,如会计自学考试指导书、会计大词典、会计史、税务会计、会计制度设计、司法会计等。但如果已明确指出是某一领域的参考书或资料等,则归为该类,如审计学自学考试指导书,则纳入审计。

表 5-3 将 80 年代划分为两个阶段加以统计,目的是为了更清楚地反映这一时期会计著作的前后分布和发展概况。我们在整理统计数据时也发现,从 1985 年起,会计学专著的数量在逐年递增,这符合会计学正常发展的规律。

从会计学著作的领域分布来看,建国后的前 40 年里,行业会计类理论著作的数量最多,共计 768 部左右,占了同时期全部会计学理论著作的约 39%,这是与我国建国 40 年来分行业管理经济和规范会计实务的实际情况完全相吻合的,也反映了会计必须为国民经济管理和企业管理服务的要求。再从时间序列来看,50 年代行业会计方面的著作占同时期著作总量的一半左右,而 60 年代和 70 年代均达约 70%,但 80 年代有关行业会计方面的著作比例却有了较大幅度的下降,仅占同时期著作总量的约 30%。

从 1989 年 ~ 1997 年的著作统计范围看, 会计理论、成本会计、预算会计和经济活动类著作有较大幅度的下降, 会计原理和管理会计类著作基本持平, 财务会计、国际会计、会计审计电算化和审计类著作有了显著的增加。这种增减变化恐怕与我国 90 年代财政部制定与颁布《企业会计准则》存在着密切的关系, 大量的著作集中于财务会计领域, 而以会计与国际惯例接轨为特征的会计制度改革客观上导致国际会计著作的增加。90 年代会计审计的电算化以及审计学科的迅速发展也可从著作数的增加得到印证。值得注意的是, 行业会计类著作有了急剧的下降, 仅占同期全部著作的 5.1%, 无论是绝对量还是相对量, 下降速度都是最快的。这种下降与财务会计类书籍的迅速增加形成了鲜明的对比, 而原因则可主要归结为会计准则的制定使行业会计著作丧失市场, 不少高等财经院校的宽口径招生也导致对分行业的会计教材的需求下降。

从各分学科各年代的著作分布来看, 总体上各门分学科都得到了迅速的发展, 比较而言, 审计学的发展速度最快, 审计学著作从 50 年代的 2 部上升到 80 年代的 158 部, 到 90 年代则有 301 部之多, 这在一定程度上验证了这一论断: 经济越发展, 越需要加强审计的监督作用。审计学在我国作为一个新兴学科表现出强劲的发展势头, 并且最终在会计学中成为相对独立的学科。其次是管理会计, 从 50 年代的没有一部上升到 80 年代的 79 部。管理会计在我国产生和发展, 既是我国吸收引进西方会计学成果的结果, 同时也是充分发挥会计管理职能、扩大会计应用范围的必然要求。当然, 这仅从书目统计的意义而言, 事实上, 在 50 年代和 60 年代我国已经有了班组核算和定额管理等属于管理会计范畴的内容, 并成为我国会计的特色之一。再次是财务会计和会计审计电算化, 我国从 80 年代后期开始, 对会计制度进行了局部改革和修订, 到 90 年代初则开始进行全面的改革, 而财务会计又是会计学中应用性最强的分支学科, 是传统会计的内容, 我国又处于新老体制转换时期, 因而产生了大量的这方面著作。会计审计电算化在 80 年代已表现出一定的发展势头, 而在 90 年代则更表现出强劲的发展趋势。这是会计与计算机学科交叉和相互渗透的结果, 也是改善会计操作手段的必然要求, 随着计算机学科的发展及其在会计领域的应用范围进一步扩大, 会计审计电算化方面的著作还将不断增加。

三、各年代会计学理论著作综述

在 50 年代, 大多数会计学著作是会计原理、成本会计、经济活动分析和行业会计方面的教材, 其中有许多是从苏联翻译过来的。也有少数会计著作带有西方会计的痕迹。其他方面的一些教科书, 如预算会计、财务会计等, 大多也以苏联的会计教科书为基础编纂而成。至于为数不多的论文集, 基本上收录的是中国和苏联会计学者的文章。除了会计教科书之外, 当时的理论著作所研究的会计问题主要有会计与价值规律的联系、社会主义经济核算、班组核算、会计的科学属性、会计对象和会计职能等。这一时期没有引进西方会计学理论著作。

60 年代, 会计原理、行业会计和经济活动分析方面的教科书仍占主导地位, 同时还出现了一些参考书、工具书和通俗读物。此外还出版了几本会计学理论著作, 阐述社会主义会计理论, 包括会计的任务、性质、对象、职能和方法等。总的说来, 60 年代的会计著作不多, 尤其是后期, 几乎没有什么著作出版。这是因为 60 年代后期会计理论研究受到了“文化大革命”的冲击。

计、会计事前反映与控制、审计风险等。这一时期博士论文成为专著, 提高了会计著作的质量, 这是其他各时期所无法比拟的。

90 年代也是国外会计学教材被系统引进我国的时期。东北财经大学出版社、清华大学出版社等从国外出版社购买版权, 出版或翻译出版了许多经济学、管理学教材, 包括会计学教材。这也是 90 年代我国引进西方会计学教材的一个重大特色。与此同时, 诸如《实证会计理论》、《基本会计理论》、《比较国际会计》等高质量的国外理论名著被译成中文出版, 为丰富这一时期我国会计理论研究作出了贡献。

第二节 会计学论文统计

由于与著作相比,会计论文篇幅较小,会计杂志出版速度也较快,会计学论文能够更及时地反映某一时期的会计理论研究状况和各时期会计思想的发展,因此,有必要从会计论文的角度加以统计分析,以反映我国会计理论发展的情况。

一、会计学论文的总量统计

根据我们有限的资料,新中国成立以来,最早专门研究会计的专业杂志是1951年1月创刊的《新会计》。该杂志在发刊词中说明了创办会计杂志的主要任务:苏联会计经验的介绍、政府会计法规的传达、编著会计教材的准备、会计专门问题的研讨、大众会计学习的辅导以及实际会计疑难的解答。从这些方面也可以看出建国初期我国会计工作和会计研究的方向,同时与90年代的会计理论研究相比,理论研究的水平尚属不高。在这以后陆续出现的会计杂志还有:1952年1月创刊的《工业会计》(1959年1月被《企业会计》杂志所取代)、1952年12月创刊的《大众会计》(1959年9月停刊)、1959年1月创刊的《企业会计》(1960年6月停刊,1960年11月起并入《财政》),以及1964年1月创刊的《会计》(1966年8月停刊)等。“文革”期间,由于“政治挂帅”、“阶级斗争为纲”等思潮的影响,会计工作和会计理论研究都进入停滞甚至倒退的阶段。从1966年到1978年底为止,我们未能找到专门的会计杂志。

党的十一届三中全会以后,较早出现的会计杂志有:1979年1月创刊的《财务与会计》、1979年4月创刊的《财会通讯》、1979年7月创刊的《公社财务》、1980年1月创刊的《会计研究》。80年代以后,各类会计杂志如雨后春笋般地出现,影响较为广泛的有:《财会研究》、《财会月刊》、《财税与会计》、《财会审论坛》、《会计改革与会计管理》(1998年末停刊)、《财会之友》、《会计之友》、《电子财会》、《中国总会计师》等。另外,还有按照行业分类的会计杂志,如:《工业会计》、《商业会计》、《农业会计研究》、《对外经贸财会》、《交通财会》、《冶金财会》、《航空财会》、《中国石化财会》、《建材财会》、《地质财会》和《丝绸财会》等;按照地区命名的会计杂志,如:《北京财会》、《上海会计》、《辽宁财会》、《宁夏财会》、《山东财会》、《大连财会》、《河北财会》、《河南财会》、《湖南财会》、《四川会计》、《武汉财会》、《杭州财会》、《广西会计》、《广东财会》、《深圳财会》、《无锡财会》,等等。

由于1970年~1979年时期并没有专业会计杂志,本书分以下四个阶段对会计学论文数量作出统计:1949年~1959年、1960年~1969年、1979年~1989年、1990年~1997年。由于杂志较多,本书选取各阶段有代表性的杂志作为统计论文数量的基础:1951年1月~1951年12月,《新会计》;1952年1月~1958年12月,《工业会计》;1959年1月~1960年6月,《企业会计》;1960年11月~1963年12月,《财政》;1964年1月~1966年7月,《会计》;1979年1月~1979年12月,《财务与会计》;1980年1月~1997年12月,《会计研究》。在本项统计中,我们未把杂志中的社论、经验交流、问题解答、我国会计制度介绍、读者之页、简讯、启事和书讯等明显不带有论文性质的文章包括在内。论文和会计基本知识讲座在杂志中连载的,不计连载次数,以该论文为一篇。各年代的会计学论文总量统计情况见

从表5-4统计可见,50年代我国的会计研究气氛较浓,不论是会计论文的数量,还是国外会计介绍及译文的数量,都可以和会计理论研究得到全面发展的80年代相比。同时,在统计过程中,我们也注意到,50年代的会计论文比较偏重于对会计核算方法的探讨以及统一会计制度的制定。这是与当时社会经济发展的背景分不开的。从50年代后期开始,由于“大跃进”运动的影响,出现了“简化科目,四帐合一”、“人人动手,大胆简化核算工作”等使会计核算过度简化的思潮,因此,60年代的会计论文从数量上看,就相对较少了。60年代中、后期,一直到70年代末,由于“文革”的影响,会计类杂志都停刊了,几乎见不到会计方面的学术论文。

从国外会计的介绍和翻译情况来看, 50 年代是清一色的苏联会计, 其中包括苏联会计制度、会计方法的介绍以及苏联会计理论、会计教材的翻译等。60 年代关于苏联会计的介绍就明显减少了, 并且开始涉及对其他社会主义国家会计的介绍, 如越南、阿尔巴尼亚等。从 70 年代后期开始, 随着对外开放政策的实施和对会计研究的重视, 国外会计, 尤其是西方会计, 被大量介绍到我国。从表 5-5 可以看到这一发展状态。

表 5-5 中的“国际会计”包括国际会计准则、比较会计, 以及题目前标有“国际”二字的译文;“西方会计”包括题目前标有“西方”二字的译文及未标出国别的西方国家会计译文;“其他国外会计”按国别分类。我们还注意到, 不少标有“西方会计”的论文在内容上有很多指美国会计, 有些则指以美国、英国为代表的英语国家的会计, 所以介绍美国会计的论文数量实际上更多。90 年代还出现了系统介绍欧洲国家会计的系列文章, 如德国、法国、丹麦、瑞士等, 这才真正使国人认识到西方各国的会计也有很大差别, 笼统地用“西方会计”加以表述实在不够妥当。不过, 从总体上说, 会计杂志介绍国外会计的情况与著作翻译情况大体一致。

二、会计学论文分类统计

对会计学论文进行分类统计的目的是, 进一步分析会计发展的各个阶段中理论研究的重点及探讨的主要课题。本书按照会计学科体系的组成内容和各阶段的主要论题分别进行分类统计。

(一)按会计学科体系组成内容分类

从我国会计发展的过程来看, 会计学科体系曾经发生过重大变革, 也就是从我们常说的“老三门”(会计学原理、行业会计、经济活动分析)发展到“新五门”(会计学原理、财务会计、成本会计、管理会计、审计)。在我们的统计中, 80 年代以前, 以“老三门”为基础进行分类, 80 年代以后, 以“新五门”为基础分类。由于会计论文涉及的范围比较广, 在会计学科体系组成内容的基础上, 我们略作了一些变化, 并增添了新的内容。统计分类及统计结果见表 5-6 和表 5-7。

表 5-6 中,“会计基本理论”包括会计的基本属性、本质、职能、作用、定义等基本问题, 会计核算方法和会计名词解释以及会计专题讲座;“成本管理”包括工资、材料、车间成本的核算, 价格问题, 产品成本计算方法, 增产节约的考核和班组会计核算等;“财务管理”包括财务管理基本知识, 资金运用情况分析, 流动资金管理, 财务收支计划, 财务状况分析, 利润分析, 财务预算和财务决算等。从统计结果来看, 50 年代的会计论文比较侧重于对会计基本理论的探讨, 对企业成本管理和财务管理也很重视, 同时, 行业会计也得到了发展, 但却没有审计方面的论文。60 年代的会计学论文在数量上要少得多, 主要与后期发生“文化大革命”有关, 但研究的侧重点和领域与 50 年代相比, 并没有重大变化。

表 5-7 中,“会计基本理论”包括会计的基本属性、本质、职能、作用、定义等基本问题, 会计核算方法和会计名词解释, 以及会计专题讲座, 涉及探讨会计改革的论文也包含在内;“财务会计”这一项统计数字中, 把行业会计和特殊领域会计以及预、决算会计也包括在内;“管理会计”则包括了承包制会计和责任会计。从统计结果来看, 最明显的一点变化是, 90 年代比较偏重于对财务会计的探讨和研究, 形成这一趋势的主要原因是 90 年代初开始的财务会计改革和企业会计准则的研究和制定。另外, 90 年代对会计基本理论的研究从相对数来看, 要比 80 年代少得多, 主要原因是经过 80 年代对会计基本理论的广泛探讨, 会计界就一些基本的理论问题达成了共识。90 年代以后, 开始侧重于会计准则、财务会计概念框架和具体会计准则等具体问题的研究。

需要说明的是, 统计数字中, 有关“审计”的论文不多, 主要原因是我们的统计数据来源于《会计研究》和《财务与会计》, 而从 80 年代我国恢复审计开始, 审计就有了专门的杂志, 如《审计通讯》、《审计研究》等, 绝大部分审计论文刊登在专业审计杂志中, 因此, 这里有关审计的统计数字并不能说明任何问题, 我们只是为了保持学科体系分类的完整性, 而把它

包括进去。

(二)按主要论题分类

本书前面各章已经对会计发展的各个阶段主要探讨的课题进行

了论述,表 5-8、表 5-9 总括统计涉及这些论题的论文数量。由于建国以来,尤其是 80 年代以来,会计学所探讨的核心课题随着社会政治、经济的发展有了很大的变化,要把各阶段的主要论题放在一起进行比较几乎是不可能的,因此,表 5-8、表 5-9 只能分两个阶段分别列示主要论题的题目和数量。

从以上统计资料看,50 年代和 60 年代主要侧重于对会计基本理论,包括会计记帐方法、会计阶级属性、班组财务核算等的探讨。从 1979 年至 1997 年的近 20 年里,所讨论的主题远远要比前 20 年丰富,既涉及基本会计理论、会计专题,又涉及会计改革、会计研究方法等。论文所讨论的问题与同一时期出版的著作所论述的问题基本上是吻合的。

第六章 社会主义会计学体系的形成与发展

第一节 苏联会计学体系的影响

什么是社会主义会计学?在苏联成立之前并没有现成的答案。1917年俄国十月革命胜利后,在列宁的领导下开始了社会主义经济建设的实践,苏联会计学者在吸收原有的会计理论和方法的基础上⁵,结合本国的经济建设实践经验,创立了苏联特色的社会主义会计学。1949年以前,我国的会计理论和方法很大程度上受到西方国家会计理论的影响。建国初期,会计学术界受到政治和经济环境的影响,开始清除西方会计理论和方法,批判和改造当时已经形成的会计思想,并逐步向苏联学习社会主义的会计理论和方法。不少苏联会计专家来到中国,帮助我国建立起符合社会主义经济建设需要的统一会计制度。

按照列宁的设想,真正的经济核算制,应当在社会主义国家统一领导和统一计划的前提下,体现利润原则、商业原则和物质利益原则。这三条原则是经济核算制的精髓,对我国50年代和60年代的经济核算制产生了巨大的影响,只是在“文革”期间被错误地当作“修正主义”加以批判。

50年代和60年代,在会计理论方面,我国会计学者翻译和学习了大量的苏联会计论著。当时,影响最大的一本会计著作,就是苏联专家弗·哥·马卡洛夫所著的《簿记核算原理》。此书由中国人民大学簿记核算教研室编译,1953年该书的译名改为《会计核算原理》,但内容基本保持不变。1955年,根据苏联高教部的要求对此书进行了修订。此书论述了会计的基本职能及其内容,对我国基本会计理论的形成产生了深远的影响。作者指出,“会计核算(会计或簿记)是在完成国民经济计划的各个部门中反映和监督各种经营资金和经营过程的方法。苏维埃会计核算原理是关于社会主义经济中会计核算的任务、对象、方法和组织的一门科学”。长期以来,我国会计界归纳的会计具有反映和监督两个基本职能的观点,以及会计是一种方法或工具的观点,实际上就是受到此书的影响,而会计的任务、对象、方法、性质和组织也一直成为我国会计原理教材的基本内容。

在50年代和60年代,我国高等院校会计专业的课程设置也参照了苏联的体系,当时我国出版的有关会计的著述,有很大部分是围绕苏联的教科书,对其体系、内容、观点进行研究和阐释而撰写的。可以说,这一时期的会计著述基本上未能突破苏联教科书有关会计学体系的框架。

苏联社会主义会计学的理论体系基本上有三个立足点:一类是强调会计为社会主义计划经济服务,社会主义经济核算制是完成计划的重要保证;二是坚持会计的统一性和集中化,并制定了详细的会计科目表;三是实行分行业管理会计实务的办法。这一理论体系对我国会计理论与实践产生了广泛而深远的影响。

80年代,我国的会计理论和思想继续受到苏联会计的影响。当时会计界有人提出,在学习外国的问题上,应当提倡兼收并蓄,苏联等国的管理形式和我国相近的地方较多,应当研究他们的经验,重视他们的教训,所以我国继续翻译和出版了苏联的一些会计教科书,国内有影响的会计杂志如《会计研究》和《会计学丛》(后改为《会计学刊》,以后又停刊)等也不断刊登介绍苏联会计理论和方法的文章,如苏联学者有关会计核算对象的观点、改革条件下的经济分析、有关经济分析的对象观点、社会主义经济核算制、工业核算组织和方法论、完善国民经济各个部门的会计核算、会计核算机械化和自动化、完善会计核算的监督职能和

⁵ 在沙皇俄国时代,曾经向欧洲强国德意志帝国全面学习经济制度和管理办法,其中包括会计理论与制度,以后由于德国与苏联地域的接近,苏联的会计受到德国会计的影响较大,例如,统一会计科目表的做法就受到德国会计学家施玛伦巴赫(Schmalenbach)的影响。

分析职能、新的会计科目表、苏联及东欧国家会计理论的发展，等等，均在这一时期被介绍到我国。但客观地说，这一时期苏联会计理论的影响已大大不如 50 年代和 60 年代。

虽然在 50 年代和 60 年代苏联的会计学体系一统天下，但我国会计理论界在建立中国特色会计理论上一刻也没有停止过，而且也敢于对苏联的会计学体系提出自己的看法。50 年代，人们已对建国以来的会计工作进行了比较全面的回顾和反思，认为按苏联模式建立起来的会计制度存在着许多问题，并根据中国国情加以改进。到了 80 年代，随着“百花齐放、百家争鸣”局面的形成，人们又对苏联的会计学体系及其影响进行了探索和研讨，表现在两个方面：一是在会计学科体系上要不要继续沿用三十多年的“老三门”，即会计核算原理、行业会计核算和经济活动分析；二是在会计管理上是否继续分行业规范会计实务，分别制定详细的会计制度。对于第一个问题，有两种不同的观点。一种观点认为，“老三门”体现不出现代会计的新貌，已不适应经济改革的需要，因而改为以会计学的基本内容分工来建立新的会计学科体系，体现会计管理的思想，要求以中国式的现代化来

更新会计内容。第二种观点则认为，以“老三门”为核心的会计学科体系实务性强，容易结合实际。对于第二个问题，也有两种不同意见。一是认为，分行业的会计制度能较好地在中国发挥作用；二是认为，分行业的会计制度已不能适应经济发展的要求，应当用会计准则来规范会计实务。经过研讨和随着经济形势的发展，到 80 年代末，苏联的会计学体系的影响逐步在我国减少，到了 90 年代，在会计与国际接轨的一片呼声中，苏联会计体系已彻底失去了在我国的影响。

第二节 80 年代的探索和发展

建国以后的 30 年里，我国会计界对会计理论中的若干重大问题也作过一些探讨，但由于在指导思想上有时有割断历史看问题和形而上学地看问题的倾向，讨论中贯彻“双百”方针不够，再加上“文化大革命”的影响，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。

进入 80 年代，我国出版了不少会计学著作，其中多数是教科书，这些著述在体系和内容上绝大多数未能摆脱苏联教科书的理论影响和框架束缚。例如，1982 年有人提出的会计学体系分为六个部分，即会计原理、专业会计学、社会会计学、会计分析学、会计监督学和会计史，实际上带有浓厚的苏联会计学科体系的色彩。1983 年上海财经大学会计学系在全国率先进行教学改革，废除原有的按国民经济部门设置专业的做法，只设会计学一个专业，实行以基础会计、财务会计、成本会计、管理会计和审计五门课程为核心的会计学科体系，废除了以会计核算原理、行业会计核算和经济活动分析为核心的会计学科体系。这在全国引起了很大的反响。从此以后，我国会计学理论著作大体上可分为两类：一类是以国民经济部门划分来编写的著作，如工业会计、商业会计和农业会计等；另一类是以会计学本身的内容分工来编写的著作。后一类著作在体系的安排和运用的研究方法上，基本上没有突破苏联会计学体系的框框；而第一类著作则在体系、结构和内容上突破了一些传统理论。

在对社会主义会计学理论基础的认识上，80 年代我国会计学者普遍认为，社会主义会计学的理论基础是社会主义政治经济学和数学，政治经济学更多地规定了会计学的社会属性，而数学则规定了会计学的技术属性。换言之，会计学是经济学的分支。90 年代，人们对会计学的认识又发生了深刻的变化，认为会计学是管理学的一个分支，管理科学和财务学的一些理论均是会计学的理论基础⁶。

由于经济体制改革的深化，实践中不断涌现出新的会计问题，需要在理论上加以总结和解释，同时社会主义会计学也将经济体制改革中出现的重大问题纳入其理论体系，以全面反映会计实践。比如，在我国设立中外合资企业之后，就要求将合资企业会计的内容纳入会计

⁶ 1997 年国家教委(现为教育部)将会计学划为管理学工商管理下的二级学科，是这一认识的体现。

学体系；出现了租赁业务，就要将租赁会计纳入会计学的体系；有了破产事项，就需要破产会计，并将其纳入相应的学科。再如，承包经营责任制的推行，要求明确责任单位，实施责任会计，并将其纳入管理会计的范畴，等等。

纵观 80 年代出版的社会主义会计学方面的教科书和论著，一个共同的理论基点是如何结合中国实践，建立社会主义会计理论，完善会计制度与方法，为经济建设服务。在社会主义商品经济条件下，会计学要适应商品经济发展的需要，在 90 年代，会计学要适应社会主义市场经济发展的要求。经济不论发展到哪个阶段，对会计学来说，主题总是相同的，即建设有中国特色的社会主义会计理论体系。要研究这个主题，就必须坚持以马列主义、毛泽东思想为指导，结合我国经济改革的实践，抱着严谨的科学态度，采用各种研究方法，在理论上和实践上进行探索和创新。

80 年代是我国会计历史上的繁荣阶段，会计界开拓了大量的会计新领域，大体可概括为如下四个方面：(1)由于会计内容的拓展而增加的新课题，如社会会计(或宏观会计)、社会责任会计、质量会计、人力资源会计、无形资产会计、资金成本会计，等等；(2)由于会计的职能、方法和手段的发展而提出的新课题，如预测决策会计(包括项目评估和可行性研究等内容)、责任会计、电算化会计和物价变动会

计，等等；(3)经济体制改革中出现的新情况和新问题，从而给会计理论研究提出的新课题，如租赁会计、股份公司会计、企业集团会计、联营会计、中外合资合营会计、破产会计，等等；(4)其他，如会计史、比较会计、会计法制理论、会计方法论、会计教育等研究领域。通过 80 年代的探索和研究，我国的会计理论在内容上更为丰富，在体系上更为合理，在观点上更趋成熟和完善。

第三节 会计改革与社会主义会计学体系

从 80 年代中后期起，与经济体制改革的形势相适应，我国开始了会计改革。从 80 年代社会主义会计学体系的研究看，会计改革不仅是会计理论研究的直接动力，本身又是会计理论研究的产物和经济体制改革的必然要求，而且还使会计理论研究的内容日益丰富，会计学体系日趋完善，一些与会计改革相关的理论问题已成为会计学研究的重要内容。

当时，会计界提出了会计改革的指导思想：服务经营，支持生产，搞活经济，增强企业活力，提高经济效益，适应微观经济管理和宏观经济控制的需要。于是会计思想也发生了一些变化：(1)会计工作的重点从核算转向管理，从事后转为事前，即由报帐型会计向管理型会计转变；(2)随着有计划商品经济的建立，要求加强会计规范体系的建设，由放任型会计向法治型会计转变；(3)经济体制的改革和经济责任制的建立，需要通过会计工作来处理责、权、利关系，必然要求以产品核算为中心的报帐型会计向责、权、利有机结合的经济责任制会计转变；(4)经济管理的现代化，需要及时取得各种信息，必须借助于数学计算和分析方法、科学的管理方法和现代化的计算工具，会计要从传统管理向现代管理转变。

一、会计规范体系建设

1985 年，《中华人民共和国会计法》的颁布与实施，标志着我国会计法制建设进入了一个新的阶段。会计界围绕《中华人民共和国会计法》作了大量的理论探索。有人提出了建设以《中华人民共和国会计法》为母法的完整的会计法规体系的观点，这一观点对于《会计专业职务暂行条例》、《注册会计师条例》、《总会计师条例》及有关的会计制度的制定和实施无疑起到了积极的推动作用。也有人不同意这种提法，因为《中华人民共和国会计法》主要针对全民所有制单位的会计人员，无法约束其他所有制单位的会计人员，此外，国外一般以商法或公司法为母法，不存在会计法。

对于如何界定会计规范的外延，有人强调宏观控制，提出有必要统一会计制度、统一财务指标，而有人则强调微观搞活，认为统一会计制度、统一财务指标是高度集中体制的产物，不利于企业的发展，应予以改革。有的学者认为，会计法制理论建设的研究不仅包括会计立

法问题的研究，还应包括如何执法的研究。实践证明，会计规范体系的建立，不仅有利于会计工作本身的改革，而且也促进了经济体制的改革，从而丰富了社会主义会计学体系。

二、会计核算制度改革

80年代的经济体制改革，使会计所面临的环境发生了深刻的变化，人们开始对建国三十多年来采用的统一会计核算制度在当时形势下的适用性提出了看法，并进行研究和探索。我国会计界的基本看法是，原来的一套会计核算制度对于高度集中统一的计划经济模式是完全适应的、必要的，但在经济体制改革环境下，暴露出明显的缺陷，表现在：(1)高度集中统一的会计制度，主要考虑了宏观管理的需要，忽视了企业管理的要求；(2)分行业制定会计制度，而且规定过于细致、过于具体，难以适应企业所有制形式和经营多元化的需要；(3)旧的会计核算模式吐故纳新的能力较差，不利于将经济体制改革中出现的新现象和新问题纳为有机的整体。

理论界从改革和开放的现实出发，论证了改革会计核算模式的必要性和具体措施，提出了用会计准则替代统一会计制度的建议。按照这一设想，社会主义会计学的结构和内容将会发生深刻的变化。到了90年代，由于财政部采纳了改革会计核算模式的建议，并成立专门小组制定会计准则，我国的会计学体系也随之发生了巨大的变化。

三、承包制与责任会计

80年代经济体制改革的一项十分重要的内容是：实行两权分离，改革企业经营机制。学术界认为，承包制是大中型企业实行两权分离的好形式，基本上可以消除企业吃国家“大锅饭”的弊端；同时，在企业内部实行经济责任制，通过层层落实责、权、利，调动职工的积极性和创造性，打破企业内部的“大锅饭”。责任会计或会计责任制应运而生，成为内部经济责任制的重要组成部分，责任会计在承包经营中得到发展，建立和完善责任会计成为80年代后期企业会计改革的一项中心工作。责任会计中责任中心的界定、责任的划分、指标的设定与分解、业绩的计算与考核、奖惩的确定，成为这一时期研究的热点，丰富了会计学科的具体内容，使会计学有了较大的发展。

以上所列举的会计改革未必全面，前两项是宏观会计管理方面的改革，后一项是微观会计管理方面的改革。会计界对会计改革的探索，以及会计改革中出现的新问题，构成了我国社会主义会计学体系的重要组成部分，并且成为这一体系的重要特色。

第四节 市场经济条件下会计学体系的发展

90年代以来，随着传统的计划经济体制向社会主义市场经济体制转变，我国的会计模式也从计划经济下的会计模式向社会主义市场经济会计模式转变。1995年12月，财政部印发的《会计改革与发展纲要》提出，新形势下会计改革与发展的总体目标是在本世纪末建立与社会主义市场经济发展要求相适应的会计模式的基本框架，包括以间接管理为主的会计管理体制，标准科学规范、内容客观真实、反应迅速及时的会计信息管理体系，以强化单位内部管理和提高经济效益为中心的单位会计管理体系，以注册会计师为主体的社会审计监督和会计咨询、服务体系，以及科学的会计人才标价、选拔、培养体系。这一总目标的提出进一步指明了会计理论研究的方向，同时，也在很大程度上丰富了我国的会计学体系。

一、对“会计模式”的研究

会计模式是会计实践的反映，是按照会计实践的一定特征对会计所作的描述。会计模式具有客观性、抽象性、综合性、动态性及开放性的特征。由于世界各国的经济体制不同，各国的会计模式也不尽一致，如美国实行竞争性市场经济会计模式，德国实行社会市场经济会计模式，日本和韩国则是政府主导性市场经济会计模式，我国的社会主义市场经济体制决定了我国的会计模式必然是社会主义市场经济会计模式。在既定的社会经济环境下，如何选择会计模式以及如何促进会计模式的发展，始终是会计发展中的一个现实问题。中央财经大学会计系《会计与社会经济环境关系问题研究》课题组专门对这一问题进行了讨论，认为社会

经济环境与会计模式的关系有：(1)社会经济环境与会计模式的生成；(2)社会经济环境对会计模式的作用方式；(3)社会经济环境与会计目标；(4)社会经济环境与会计模式的主要特征。并提出，必须从既定的社会经济环境出发，根据社会经济环境与会计模式间关系的一般规律来选择和发展会计模式。与中国社会主义市场经济发展要求相适应的会计模式就是服务于国家宏观调控、投资者以及债权人进行经济决策并考虑社会责任的会计模式(王鹏程等 1996)。

二、对建立我国会计管理体制的探讨

会计管理体制是一国会计模式的主要内容。财政部 1995 年在《会计改革与发展纲要》中提出，要进一步改革会计管理体制，必须做到以下三点：(1)转变会计管理的职能。应当根据不同时期经济发展的要求和会计工作的状况，制定切实可行的、阶段性或地区性的会计工作发展目标。通过法规约束、政策引导、信息服务、组织协调、监督检查等措施，促进会计工作水平的不断提高。(2)探索会计的职业管理制度。从转变政府职能和会计工作发展的实际需要出发，研究会计职业自律性组织进行自我管理和服务的新机制。(3)实现会计管理法制化。根据会计改革与发展的需要，进一步加强会计法规的建设和管理，保证会计工作有法可依。《会计与社会经济环境关系问题研究》课题组王鹏程等(1996)认为，我国的会计管理体制应该采取集中与立法型，而非自我管理型。应该充分发挥政府部门、民间会计职业团体的作用，针对所有企业，制定详细、具体的会计规范，通过政策引导、信息服务、组织协调、监督检查等措施，促进会计工作水平的不断提高。在市场经济下，应该充分发挥自我管理的重要作用。就当前的会计管理体制改革而言，应该做到：(1)强化政府间管理会计的职能；

(2)加强会计规范建设；(3)加强会计职业团体建设。

围绕建立我国会计管理体制问题，广大会计管理部门的管理人员、会计专家学者及实际工作者展开了热烈的讨论。有些人针对财会工作的正常运行，指出为适应经济体制变化的要求，应强化目标利润管理，强化审计约束和会计公正，同时应推行财会工作的自身建设，在会计宏观管理上设计一般的会计原则、会计制度，在微观会计上要采用灵活多样的形式，要适应各种筹资形式、各种财务管理体制的需要，对现有会计教材和内容进行增删修改，培养知识广博的会计人才，在理论及学术研究上要研究会计对策，面对变革中的经济与会计，管理会计的应用显得日趋重要。有的人还提出，我国的会计法规建设要立足我国现实，同时要尊重国际惯例，并且要兼顾会计学和法学原则，并提出，凡是为了维护国家机器正常运转所必需的内容以及为了维持正常的商品经济秩序而必须加以明确规定的内容，应作为界定会计法规范围的依据，等等。这些论述，对于会计人员管理、会计事务管理及运用会计法规界定内容和程序均具有很大的参考价值。

三、会计信息公开制度

近几年来，随着证券市场的国际化和规范化，迫切要求完善股票公开上市公司(以下简称上市公司)的会计信息公开制度，同时，由于在建设我国市场经济进程中，我国不仅仅像国外那样要求上市公司公开会计信息，也要求上市公司甚至非股份制企业披露其会计信息

(杨纪琬 1993),因此，对会计信息公开制度的研究日益成为会计理论研究的核心。构建我国会计信息公开制度，既要遵循国际惯例，又必须保持中国特色，包括以下内容：(1)确定建立公开制度的目的；(2)确定建立公开制度的方式；(3)建立会计信息公开的规范体系(王鹏程 1994)。市场经济的优越性在于它实现了企业所有权和经营权的分离，塑造了产权主体的多元化格局。产权对会计的影响主要体现在会计向谁提供会计信息，提供哪些会计信息，这决定了会计目标。会计目标是会计规范赖以建立的基础，一定的会计规范又会导致一定的会计行为，一定的会计行为决定着会计信息的质量特性，而会计信息的质量又是会计信息公开制度的核心所在。会计信息的真实性和相关性是上市公司会计信息披露必须遵循的两个特性。

然而在 90 年代，尤其是中后期，我国企业会计信息失真现象不时出现，而且有日渐严重的趋势。会计理论界对这一问题的探讨众说纷纭。有人将之归咎于具体会计准则没有出台、会计规范体系不完善，从而导致会计反映和监督的判断标准缺位；有人将之归咎于财务与会计的职能混淆和会计职业管理的制度性缺陷，从而影响了会计职能作用的发挥；有人将之归咎于注册会计师审计的滞后，从而弱化了企业会计行为的外部约束；也有人将之归咎于新旧制度交替过程中所必然出现的自然偏差因素，认为随着时间的推移和制度适应性的增强，这些问题会自然消亡；等等。也有人从更深层次，即产权关系的角度来探讨会计信息失真问题，认为我国企业会计信息失真的根本性原因在于作用于会计行为的企业产权制度。

四、会计学科体系的发展

会计学科体系的规范与建设问题一直是会计教育界探讨的热点问题。90 年代以前，我国高等院校在会计专业的课程设置上，基本上是以行业来划分的，如工业会计、商业会计、银行会计、外贸会计、农业会计等，带有很强的计划经济色彩。90 年代，我国经济环境的变化，促使会计教育界开始探讨会计学科体系的建设问题。到目前为止，各普通高校会计专业已基本上将会计学科体系的主干内容统一至基础会计、中级财务会计、高级财务会计、成本会计、管理会计、审计学及财务管理等核心专业课程上，以此为基础，适当增设电算化会计等专业课及管理学、财政学、国际贸易等方面的配套课程，从而确立了具有中国特色的会计专业本科的学科体系。张为国(1993)提出了更加完整的会计学科体系设想，会计学专业本科的会计学科体系由主干专业课、一般专业课和选修专业课三部分组成：(1)主干专业课。主干专业课构成会计学科体系的基干，包括基础会计、财务会计通论、财务会计专论、成本会计、管理会计、审计。(2)一般专业课。一般专业课指的是作为高级会计专业人才这样一个培养对象，必须理解和掌握的专业知识主要有财务管理、会计理论专题、电算化会计和会计英语。(3)选修专业课。选修专业课应视师资力量开设，听任学生选修，如外商投资企业会计、企业涉外会计、外汇银行会计、比较会计、会计史、国际会计等。许家林(1997)认为，我国现有的会计学科体系具有以下几个方面的基本特点：其一，它是在改造苏联会计学科体系模式的基础上所建立的新体系。由于已经经过了近 10 年的探索与实践，因而具有一定的运行基础。其二，它是在参照西方发达国家现行学科体系设置情况的基础上所建立的新体系，是比较、借鉴、引进、吸收和消化国外会计理论的一个直接成果。其三，它还必须继续随着不断变化的经济环境及国际会计教育界的新动向而相应地进行改革与调整。

到 90 年代末，通过会计界的不懈努力，适合我国社会主义市场经济制度的会计学理论体系与制度规范已基本建立，而且某些领域还在不断深入发展。

第七章 1949 年 ~ 1997 年西方会计理论的引入和研究

第一节 西方会计理论引入综述

一、西方会计理论引入的历史概况西方会计理论在我国的引入和传播比苏联会计理论的引入和传播要早。19 世纪下半叶的清末，西式簿记就由日本引入我国，并开始传播。1905 年出版了蔡锡勇的遗著《连环帐谱》，这是中国第一部介绍和研究西式簿记(借贷复式簿记)的专著。1907 年谢霖与孟森合编的《银行簿记学》出版，成为中国继《连环帐谱》之后第二部系统介绍国外复式簿记的会计学著作。此后，徐永祚、潘序伦、安绍芸、赵锡禹、奚玉书、朱国璋等会计学者又较为系统地翻译、介绍、研究、阐述了西方会计理论及思想。1933 年在上海开始发行《会计杂志》、《立信会计季刊》，并出版了《立信会计丛书》，进一步传播西方会计理论和方法。从 20 世纪 20 年代至 40 年代，由于一些著名会计学者均有在美国学习的背景，翻译和介绍的西方会计学著作尤其以美国的为多，而其他国家的较少。当时，美国会计理论家佩顿(W.A.Paton)和利特尔顿(A.C.Littleton)合作撰写的《公司会计准则绪论》(An Introduction to Corporate Accounting Standards)由潘序伦翻译介绍到我国，对我国会计理论和实践产生了深远的影响。

从 20 世纪 30 年代起至 40 年代末，中国会计学者自行编著的会计学著作也开始出现，总的说来，数量较少，而且质量不高，但也不乏精品之作，如安绍芸用英文所著的《会计学大纲》、《中级会计大纲》选材精当，解释透彻，在高等院校中发行，用作教材。

在这一时期里，西方的会计原理、财务会计、成本会计、管理会计、审计等教材和著作已较为系统地被引进中国，并在上海等地的高等院校作为教学内容。这是因为会计具有较强的应用性，而当时中国的一些大城市设有许多外国公司、洋行和代理机构，需要掌握西方会计的人才，这为西方会计的传播提供了基础。虽然当时西方会计已在中国一些大城市传播，但在全国尚没有得到普及。此外，传播的多是教科书，西方的会计学术性理论著作并不多见。

建国以后，一直到 70 年代末，西方会计理论的引入和研究基本上停止了。虽然在 50 年代前期，我国会计学者所撰写的一些会计学 and 审计学著作还带有西方会计学和审计学的烙印，吸收了西方会计、审计理论和方法，但据第五章表 5-2 的统计资料，从 1949 年 ~ 1979 年，我国只翻译了两部西方会计著作，而这两部著作又是在 1979 年翻译的。这一状况严重影响了我们对西方会计学在这一时期的整体发展情况的了解，以及对大量西方会计中出现的对我国有用的新知识、新理论的学习和研究，同时也延缓了中国会计学的发展进程，以致在 80 年代不得不进行大规模的补课，重新全面了解和研究西方会计。

80 年代，西方会计学的引入、传播、研究和应用进入了一个空前发展的阶段。1980 年 1 月中国会计学会成立，其下专设国际学术交流联络组，负责组织对外学术交流工作，积极翻译和引进西方会计学的著作。从 1983 年起，我国会计学者参加了历次联合国国际会计和报告准则政府间专家工作组，促进了会计的国际学术交流。建国后三十多年，几乎没有人从事西方会计学的研究，但进入 80 年代之后，进行西方会计学教学和研究的人越来越多，而且学习西方会计学的队伍也越来越壮大。建国之前受过西方会计理论熏陶的老一代会计学者焕发了学术青春，在国外留学的中青年学者相继学成回国，他们将系统的、崭新的西方会计学理论和方法引进了我国，因而将西方会计学的传播和研究推向了更高的层次。

对于西方会计理论的态度和评价，也经历了一个发展过程。建国后的前 30 年，受会计阶级性观点的影响，学术界基本上对西方会计理论持批判和排斥态度，如将借贷记帐法视为资本家欺骗工人的手段。从 70 年代末起，情况发生了显著变化，从全盘否定转为批判、借鉴和利用。葛家澍在 1980 年撰文指出，资本主义国家的会计专家提出的理论和制定的原则、程序方法，不能认为仅仅适用于资本主义制度，仅仅满足资产阶级的需要。应当说，对我们

的企业也是有参考价值的,有必要与可能进行研究和借鉴。在中国会计学会 1980 年年会上,许多人指出,在借鉴外国经验时,对于西方有而我国也有并且经过实践证明是成功的做法,则应给予充分肯定;对于西方有而我国没有的一些做法,就应结合我国实际,有选择地加以吸取。对西方会计的这些看法和态度,在当时具有相当的代表性。

从 80 年代看,前期我国在吸收和借鉴西方会计理论和方法上,持比较慎重的态度,有批判有吸收,但到了后期,也有少数中青年会计学者采取了基本上接受的拿来主义态度,认为会计具有很强的技术性,西方国家可用的会计理论和方法,同样适用于我国。到了 90 年代后期,不仅会计界有不少人,而且政府高层也有人持这一观点。与此相反的是,也有极少数会计学者认为,除了一些具体的方法和程序之外,西方会计理论基本上不适用于我国。不过,会计界的主流仍然是承认西方会计理论有合理的成分和内容,主张批判地吸收、借鉴西方会计学,建立有中国特色的会计理论体系,解释和指导我国的会计实践。

会计学是一门研究会计现象和会计工作规律性的管理学科,本身具有一般的规定性,它的许多基本原理和方法并不因国家的差别和社会制度的不同而改变。借助于一定的会计原理和方法,客观地反映企业的财务状况和经营成果,管理好资金和成本,提高经济效益,是所有国家、所有社会的会计所追求的共同目标。建国以来,长期存在着过分强调会计阶级属性的倾向,而忽视了会计学的一般规定性,从而影响了我们对西方会计理论和方法的吸收和借鉴。其实,在管理学科中,会计学的一般规定性是显而易见的。国际间的学术交流,必将有利于会计学成为一门基本上在全球通用的管理学科,使会计成为国际性的商业语言。90 年代,随着会计改革的进一步深入,我国又开始迈出了会计与国际接轨的步伐,使大多数西方会计的理论与方法以及研究方法纳入了我国的社会主义会计学,成为新的会计学主流。

二、西方会计理论引入和研究的阶段特征

由于建国后的前 30 年几乎没有引进西方会计学理论,这里只说明 80 年代和 90 年代的阶段特征。在整个 80 年代,西方会计学在我国的引入和研究大体上呈现出以下阶段性特征:

在 80 年代的上半期,西方会计学的引入主要表现在三个方面:一是在重新认识西方会计学时,对某些重要的西方会计理论和方法进行了介绍;二是偏重于对西方会计学的教科书、实用性资料的引进和介绍,理论性强和学术价值高的著作则不多见;三是开始系统地将中国会计与西方国家的会计进行比较,开创了中国比较会计的先河,丰富了国际会计的内容。

在第一方面,中国会计学会 1980 年年会就收到了一些评价资本主义国家会计科学发展概况以及如何借鉴国外经验的论文,对当代资本主义会计科学中的两大门类“财务会计”与“管理会计”的产生、形成和发展过程及其历史背景作了介绍,对管理会计的主要内容、基本特点和财务会计准则作了比较详细的说明。

葛家澍于 1981 年撰文指出了会计理论的继承性,阐述了可以为我国继承的西方复式记帐理论中的拟人说,西方公认会计原则中的会计主体、继续营业、会计分期、货币计量四项基本假设,以及历史成本原则、收入实现的原则、配合的原则、一致性原则、充分表达的原则、客观性原则和稳健性原则(葛家澍 1981)。

在第二方面,表现为引进以美国为主的教科书,范围大多是会计学科体系方面的,如中高级财务会计、成本管理会计、会计电算化、审计学等,但理论性强的专著并不多见。此外,国内少数高校从 80 年代初起已经用西方会计原版教科书作为培养研究生的教材,加快了我国引进西方会计审计的步伐。引进西方教科书,对我们系统了解和掌握西方会计学的理论体系是有帮助的,但却不利于我国对西方会计研究水平的提高。

在第三方面,表现为不仅仅停留在引进上,而且还将西方会计与我国会计进行了比较研究,使我国会计界对西方会计的认识和研究更迈进了一步。这主要表现在从 1981 年至 1984 年,受中国会计学会的委托,上海财经大学茆尔行教授等人与美国加州洛杉矶大学合作研究中美比较会计,就社会制度对会计的影响、会计的任务、会计假设、会计的概念和原则、中

美会计的资金和利润报表比较、会计与社会的关系撰写了研究报告，不仅描述了美国会计的现象和特点，而且还揭示了美国会计现状的原因和背景，加深了我国会计界对美国会计的了解和认识。

80年代后半期，我国对西方会计学进行深入的探索和研究，引进和介绍的侧重点已从一般的教科书转向理论专著，研究成果的质量和层次也大大提高。这一时期翻译出版的专著主要有埃尔登·S.亨德里克森的《会计理论》，布朗和约翰斯顿合著的《巴其阿勒会计论》，埃里克·G.弗兰霍尔茨的《人力资源管理会计》，A.C.利特尔顿的《会计理论结构》，保罗·加纳的《成本会计的演进》，迈克尔·查特菲尔德的《会计思想史》，D.J.开斯勒和J.R.克劳开特的《经营审计概论》等。这表明我国会计界已不再满足于对西方会计学一般知识的了解，而是转向对理论性较强的学术著作的研究，国内学者开始运用西方会计学的原理研究中国的会计问题。

与此同时，我国会计学者继续在西方会计方面进行了不懈的探索和努力，编写了不少描述西方会计和审计的著作。如果说80年代前半期所撰写的几乎为财务会计方面的著作，那么，在后半期则已分散在各个领域，如财务会计、管理会计、审计、人力资源会计、通货膨胀会计等。

我国学者从80年代中期起，侧重于西方会计审计理论专著的引进和研究，主要有两方面原因：一是由于西方国家尤其是美国的经济水平较高，以及在国际经济活动中的地位和作用较为显著，而我国又实行对外开放政策，现代西方会计的理论和方法对世界各国的会计实践产生了愈来愈重大的影响，因此在建立中国会计理论体系时，不得不借鉴和吸收西方会计的理论与方法。二是我国不断在进行经济体制改革，新的改革措施层出不穷，新的经济现象不断涌现，国内原有的会计理论和方法已难以适应，会计实践本身又不够成熟，还不能在此基础上总结和抽象出能指导我国会计实践的理论，所以也转而倾向于从西方会计理论中寻找现成的答案。

到了80年代末、90年代初，西方会计审计理论的经典之作又大量地被翻译介绍到我国，内容涉及国际会计、实证会计理论、会计史、会计基本理论等。世界各国的一些著名会计教授的理论专著纷纷被译成中文，可以说形成了一股翻译热，对我国的会计理论研究产生了巨大的影响。

90年代对西方会计理论的引入和研究的阶段特征主要表现在以下几个方面：

一是虽然90年代的翻译著作有了较明显的减少，但会计界开始全方位地认识西方会计学，不仅继续介绍以美国为代表的英语国家的会计理论与方法，而且开始系统介绍欧洲大陆国家的会计理论、方法及制度背景。这一时期，丹麦、法国、德国、瑞士等欧洲大陆国家的会计制度及其背景被介绍到中国。这是因为在90年代上半段会计与国际接轨的过程中，学术界有人开始意识到，即使是西方各国的会计也并不一致，80年代形成介绍热点的所谓西方会计，其实是美国会计。各国由于经济、文化、社会、法律等背景并不一致，会计也就有差异，因此有必要系统介绍其他一些国家的会计及其形成的背景。

二是偏重于对国际会计准则及国外会计的一些新领域进行介绍，理论性强和学术价值高的著作偶有所见。我们注意到，从90年代初起，我国进行全面的会计改革，其中的标志是制定和颁布《企业会计准则》，《会计研究》等杂志不断系统介绍国际会计准则，这可以解释我国会计准则制定主要参照国际会计准则的一部分原因。此外，对西方国家新的会计研究领域或原来不被我国会计学者所重视的领域，如行为会计、全面质量管理、衍生金融工具、人力资源会计、非营利组织会计、破产清算会计等，均作了系统介绍。学术价值较高的著作，如美国学者瓦茨、齐默尔曼的《实证会计理论》(Positive Accounting Theory)和莫茨、夏拉夫的《审计理论结构》(The Structure of Auditing Theory)等书均被译成中文出版。

三是随着我国会计与国际惯例的靠拢，西方国家的会计术语逐步被融入我国会计学，同

时与 80 年代相比翻译著作有了明显减少。80 年代在翻译著作或论文中出现的西方会计术语,如财务会计中的确认、计量、披露、概念框架、会计要素等术语,在 90 年代已成为人们进行会计学术交流的常用词汇,相反原来常用的会计核算、基金等术语的使用频率明显减少。管理会计中的作业成本法、成本动因等西方管理会计术语的使用也在逐步习以为常。审计领域也是如此。这一现象同时可以解释何以 90 年代翻译著作会大幅度下降。

四是开始更多地介绍西方学者的会计研究方法。80 年代主要以介绍西方会计实务和与实务密切有关的理论,也就是大多以西方会计教科书的内容为主;90 年代随着中国会计学者与西方会计学者学术交流的加强,学术研究更加得到重视,研究方法被提上议事日程,这一时期实证研究方法、行为研究方法、案例研究方法等均被介绍到我国。国外有关证券市场的会计研究文献被大量引进。这些文献中运用统计学和计算机对会计现象进行研究,无疑将我国年轻一代的学者引领到全新的会计研究领域。在 90 年代后期,证券市场的实证会计研究显露出蓬勃发展的势头。肖泽忠发表的《实证会计研究的过程》、周忠惠发表的《会计理论研究中的若干方法论问题》、孟焰等发表的《经验研究在我国管理会计研究中的借鉴意义》、徐国君发表的《实证会计研究的特征分析》、徐兴恩发表的《论会计研究方法》等文章均对西方的一些会计研究方法作了介绍。

应当说,我国能够在 90 年代后期开展实证研究,既有我国学者引进西方会计研究方法的一份贡献,又是与我国 90 年代会计改革后出现各种经济现象分不开的,如证券市场的发展、中国证监会利用会计信息进行监管、资产评估、盈利预测、会计准则的颁布等,这些事项的涌现客观上导致中国也必须做一些“西方式”的研究。

三、西方会计理论研究成果概览

在整个 80 年代,我国会计界先是撰写文章介绍西方会计学 and 审计学,然后又翻译了西方会计审计的专著和教材,同时也撰写了阐述西方会计理论和方法的著作,到 80 年代末,已是硕果累累,在 90 年代则呈现融合的趋势。

80 年代上半期,除了引进一些系统介绍西方会计知识的教材之外,在有关的会计杂志上还经常刊登介绍西方会计理论、方法及新动向的文章。陈今池编的《国外财务会计文选》,主要介绍了美国会计职业、专业会计机构和会计教学现况,管理审计、现代内部审计,公司内部财务控制、存货控制、标准成本、弹性预算、投资决策和新产品盈利预测等现代财务管理方法,财务会计基本原理和会计理论的历史发展,财务分析、电子数据处理会计及美国学者评论苏联会计工作等文章。这可以说是当时较全面地介绍西方会计的一部著作。

这一时期,T.W.麦克雷的《电子计算机和会计》,罗·B.斯威纳的《电子计算机在会计中的应用》,佛朗·富·林那士的《现代大学会计学》,哈罗德·比尔曼和托玛斯·狄克曼的《管理成本会计》,美国执业会计师协会编的《国际会计标准》(以后常常译为《国际会计准则》),H.R.布罗克的《成本会计学》,泷川佑治的《管理会计入门》,西德尼·戴维森主编的《现代会计手册》(第一分册),路德巴克和多米尼克所著的《管理会计》,P.H.沃尔金巴克的《会计原理》,伟恩·伊·莱宁格的《会计学中的数学方法》,井尻雄士的《三式簿记和收益动量》,爱德华·斯坦泼和莫里斯·穆尼茨的《国际审计标准》,美国总审计局编的《美国总审计局常见问题解答》,杰·白蒂的《高级成本会计学》,巴里·库欣的《会计信息系统与企业组织》,D.L.斯堪特尔勃雷和劳奈尔·B.拉乌姆的《经营审计》等相继被翻译成中文引进我国。

国内少数高校从 80 年代初起开始用西方会计原版教科书作为培养研究生的教材,如 M.拉尔森的《中级会计》,J.拉尔森的《高级会计》,查尔斯·T.霍恩格伦的《成本会计》(1986 年被翻译成《高级成本管理会计学》),阿米德·贝尔考伊的《会计理论》,阿伦斯的《审计学》等等。事实上,西方原版会计书未被翻译而引进我国的,难以一一枚举。

同时,我国会计学者也撰写了一些介绍西方会计的理论著作和教科书,如赵锡禹编的《资本主义会计专题讲座》,中国工业科技管理大连培训中心编的《会计与控制》,李天民编的《管

理会计基础》,常勋、李伯龄、李登河编的《西方财务会计》,娄尔行、王澹如、钱嘉福编的《资本主义企业财务会计》,陈颖源、郭志顺编的《管理会计和工程经济》,陈颖源编的《管理审计与企业组织》,胡文义编的《现代会计学》等。

80年代下半期,虽然仍有一些教科书或辞书性质的书被译成中文,如罗纳德·J.撒克、理查德·L.史密斯的《现代管理会计》,查尔斯·T.霍恩格伦的《成本会计》,西德尼·戴维森主编的《现代会计手册》(第二、三分册),纽纳和迪肯合著的《成本会计原理与实务》,迈克尔·阿·斯金和尤金卡·斯·尼迪合著的《成本会计原理与程序》,中村忠的《易学易懂的会计入门》,卡欣和勒姆合著的《西方实用会计学》,三泽一的《审计学》,迪弗利斯、约翰逊和麦克劳合著的《会计循环和审计实务》(上)(即《蒙氏审计学》)等,但更多的则是高质量的会计审计理论著作或文献被引进我国,如美国财务会计准则委员会的《论财务会计概念》(载于《会计学刊》),本杰明·B.金的《社会会计矩阵入门》,弗兰克·伍德的《经营会计的理论与实务》,日本神户大学会计学研究室编的《标准成本会计》,埃尔登·S.亨德里克森的《会计理论》,今坂朔久的《行动会计——行动选择的经济计算》,布朗和约翰斯顿合著的《巴其阿勒会计论》,埃里克·G.弗兰霍尔茨的《人力资源管理会计》,乔伊和米勒的《国际会计》,A.C.利特尔顿的《会计理论结构》,保罗·加纳的《成本会计的演进》,迈克尔·查特菲爾德的《会计思想史》,D.J.开斯勒和J.R.克劳开特的《经营审计概论》,R.S.卡普兰的《高级管理会计》等。

这一时期,我国会计学者也撰写了一些介绍西方会计学和审计学的著作,内容涉及会计学的许多领域,如葛家澍编著的《通货膨胀会计》、《会计的基本概念》,胡益芬、董鏞编著的《西方财务会计》,卫亚春等编著的《西方会计与审计 250 题》,邢俊芳主编的《国外现代审计》,曾子敬编写的《西方财务会计》,陆廷纲编著的《汉英对照西方会计》,文硕编著的《西方会计史》,审计署审计科研培训中心编的《菲律宾政府审计》,林志军、苏锡嘉编著的《西方审计学》等。

90年代的翻译著作总体上呈下降的趋势,但90年代初还是出版了一些翻译著作,如R.K.莫茨和A.夏拉夫的《审计理论结构》,劳伦斯·B.索耶的《现代内部审计实务》,R.瓦茨和J.齐默尔曼的《实证会计理论》,约翰·格林的《绩效审计》,吉布森的《财务报表分析》,苏利文等人的《蒙氏审计学》(下),戴维森的《现代会计手册》,美国会计学会的《基本会计理论》,诺比斯、帕克的《比较国际会计》,阿伦斯、洛贝克的《当代审计学》,桑德尔的《德国审计制度》,美国财务会计准则委员会的《论财务会计概念》,韦斯顿、科普兰的《管理财务学》,克劳费尔等的《会计理论与实践》等。

90年代我国仍有不少学者撰写了介绍西方会计学的著作,但以教材居多,如林志军编著的《西方财务会计》,潜龙撰写的《西方财务会计》,葛家澍、林志军所著的《现代西方财务会计理论》,苏辉主编的《西方审计》,李宝震、郝振平编著的《国际审计》,文硕编著的《世界审计史》,姜绪门著的《西方管理审计导论》和《西方财务会计学》,余绪纓等著的《国际管理会计》,王庆成、王化成编著的《西方财务管理》,鞠红兵编写的《现代资本主义国家财务会计》,王德升编写的《国际会计》,李相国、王化成编写的《国际财务管理》,常勋、陈箭深编写的《国际会计》,汤云为、钱逢胜编著的《会计理论》等。

以上仅仅将专门论述西方会计学和审计学的著作作了列举,至于书中某一章节描述西方会计内容的则未予列示,而且有些年份我们并未作统计。即便如此,这一统计已能较为准确地反映80年代和90年代我国在西方会计学的引进和理论研究方面的学术成果。这一时期还发表了不少介绍西方会计理论和方法的论文。总的看来,翻译著作较多,撰写的著作较少,尤其是高质量的理论著作更是凤毛麟角。而撰写的著作和教材中,在学术水平及对西方会计学和审计学的准确把握上是有差异的。此外,对于一些西方会计审计中的前沿学科、分支学科的理论研究,更有待于深化和开拓,水平也有待于进一步提高。

第二节 西方会计学的理论流派影响

西方会计的理论流派，可以依据不同的标准加以划分。从研究方法论角度，有古典会计学派、规范会计学派和经验会计学派之分。从会计工作目标要求的角度，可分为古典学派、决策有用性学派和信息经济学学派，决策有用性学派又可分为决策模型学派和决策者学派，决策者学派尚可分为行为会计学派和证券市场学派。各种学派又采用了特定的研究方法论。一般认为，我国的会计研究基本上采用传统的规范方法，即归纳和演绎的研究方法。80年代，在引进西方会计理论后，我国的会计理论研究也受到了西方研究方法论的影响。而在90年代，尤其是90年代的后期，实证研究方法开始被我国年轻一代的会计学者应用，并出现了一批令人为之耳目一新的研究我国会计问题的成果。

一、决策模型学派的影响

决策模型学派是决策有用性学派的一个分支。决策有用性学派认为，古典学派就会计论会计，一味地追求会计数据的正确计算，而未考虑所提供的信息是否对决策有用。按照这一思路，产生了决策模型学派和决策者学派两个分支。决策模型学派的特点在于将会计目标作为会计研究的出发点，然后以此为基础，研究会计的各种要素、会计信息的质量特征、会计确认和会计计量等问题，从而构建一个会计概念体系或蓝图，作为会计准则制定的基础。

80年代后期，我国有些学者受到这一学派研究方法的影响，探索会计改革、建立中国的会计理论体系的新思路。有人以会计要适应经济体制改革这一目标为出发点，提出了相适应的会计工作体系及其特征，并阐述了具体的实施手段。还有人以会计应反映物价变动信息为目标，对西方会计学者所提出的种种物价变动会计方法进行分析，试图建立适合我国国情的物价变动会计。也有的学者甚至采用这一方法，以会计目标为出发点，试图建立我国的会计理论体系，等等。

应当指出，以会计目标为出发点来研究会计问题，有助于建立相关的会计理论，更好地指导实践，提高会计信息的决策相关性。然而，会计的目标究竟是什么？在所有研究会计和从事会计工作的人看来，会计目标显然是不会完全一致的。不同的目标会有不同的理论和方法。

二、行为会计学派的影响

行为会计学派是决策者学派的一个分支。在决策者学派看来，决策模型学派所注重的只是从演绎的角度揭示为对决策有用而建立的会计框架体系应该是什么。强调会计对决策的有用性，还可从决策者这一现实的角度，从决策者行为包括个别决策者行为和整体市场行为方面来考察和研究。行为会计学派从个别决策者行为方面考察和研究会计对决策的有用性，认为会计与人们的行为密切相关，主张会计的首要职能是向会计个体内外的信息使用者提供对决策有用的信息，力图将行为科学的研究成果与方法借鉴到会计学中，研究人们对会计信息的反应，并从会计理论与实践角度解释人们的行为。

80年代后期，我国的承包经营为行为会计研究方法的应用提供了肥沃的土壤。有人分析了承包机制的实现与会计的相关性，指出了承包行为与传统会计理论的背离，以及会计人员主观行为对承包制的影响，提出了承包制下制约会计人员主观行为的措施。在这里，会计与承包制的实施具有相关性。在实施承包制时，需要考虑会计行为扭曲对承包制运行的负面影响，然后对症下药。还有学者以企业会计行为合理化为研究对象，分析了企业会计行为不合理的诸因素，提出了会计行为合理化的条件是确立厂长责任主体，运用经济立法，强化利润目标。还有的学者运用这一研究方法，探索了行为科学与责任会计的关系，认为在建立我国的责任会计时应当考虑行为科学的影响，注意人的行为对实施责任会计的作用。

在会计研究中，我们确实存在忽视人的行为对会计影响的问题。由于会计在某种意义上属于“经验科学”，会计人员的主观意识、直觉判断及其行为对会计信息的处理，不可避免地产生直接的或间接的影响，而这些信息又反过来影响企业各层次的管理者和决策者。我们应该把探索人的行为与会计信息质量之间的关系，以及如何通过会计信息来激发企业管理人员

自觉承担经营责任、充分发挥管理才能的问题纳入会计研究范围之中。

三、成本效益学派的影响

决策有用性学派考虑了会计信息对决策的有用性问题,但并未考虑为此而提供信息的成本代价,成本效益学派正是基于这一要求而产生的。成本效益学派研究的中心问题是获得信息的价值(产出),相应地要花费多大的代价(成本、投入),并通过投入产出的对比分析,借以确定在信息的形成、使用上怎样以较少代价取得较大的效果。它强调所提供会计信息的成本与效益的相互比较,认为会计信息的质量和数量要适度,应受成本、效益关系的制约。

受成本效益学派的影响,我国有学者也在 80 年代后期探讨了管理会计中的信息成本与信息价值问题。他们指出,管理会计从各种来源获得信息,其中绝大多数是要花代价的,而信息的价值只有在采取特定的决策情况下才能确定,可以用在获取信息条件下预期的决策结果和在缺少信息的条件下预期的决策结果的差异衡量,最后通过举例分析得出结论。也有一些学者在财务会计领域讨论了提供信息的成本效益问题,指出财务会计信息的提供不能不惜工本。

提供信息的成本如何计算,信息所产生的效益又怎样衡量,在现实经济活动中确实较难实施。但是,成本效益学派所提出的提供信息必须受信息效益的制约的观点,以及计量信息成本和信息价值的数理方法,无疑值得我们在会计研究中借鉴。

四、实证会计学派的影响

实证方法应用于会计研究始于本世纪 50 年代,阿格瑞斯首先以实证方法对预算的行为影响作了研究,稍后斯太杰又以实验方式对预算控制进行研究。实证会计研究的真正兴起是在 60 年代末。1968 年,《会计研究杂志》(Journal of Accounting Research,即 JAR)第六卷刊发了芝加哥大学的鲍尔(Ray Ball)与西澳大利亚大学的布朗(Philip Brown)所写的《会计收益数据的经验评价》一文,在同年的增刊《会计中的经验研究:论文选》中发表了斯坦福大学的毕弗(William H.Beaver)的《年度收益报告的信息含量》一文,正式在会计界提出了一个与原有的会计理论研究截然不同的研究内容、研究思路和论证手段,从而在会计界产生了新的研究流派——实证会计理论。这种研究产生于哲学上的实证主义,运用一些财务理论和模型对会计现象进行研究。目前,实证会计研究主要集中在两大领域,即资本市场研究和行为研究。资本市场研究主要围绕着“有效市场假说”(Efficient Market Hypothesis,即 EMH)进行,通过对资本市场交易行为的研究来确定某种会计信息的内容和揭示方法对投资者决策行为的影响。行为研究包括的范围很广,如审计判断、管理人员的激励与制约、会计方针和会计准则的选择,等等。就研究方法而言,行为研究又分为以心理学为基础和以社会学为基础的两大类别。

80 年代后期,我国有些学者受实证会计学派的影响,开始致力于实证会计理论研究,同时,股份制经济的发展,特别是证券市场的发展也为实证会计研究提供了可能性。张为国等认为:以建立会计准则为核心的我国会计改革,使企业拥有较大的会计选择权;借鉴和吸收西方实证会计理论,逐步开展对会计选择行为的研究,将成为未来我国会计研究的广阔领域……我国证券市场的发展迫切要求进行会计信息与证券市场关系的实证研究;证券市场的发展也为逐步进行实证会计研究创造了条件(张为国、徐宗宇 1997)。据我们有限的资料所知,《会计研究》1988 年 6 月刊登的裴宗舜、王平(1988)的《会计改革的若干问题——一张有意义的社会问卷调查表》,可以说是我国会计界最早的具有实证研究方法雏形的会计论文,以后张为国等(1992)又在《财会通讯》上发表了《会计局管理体制之利弊——一项问卷调查研究》一文。但严格说来,目前西方会计研究中所说的实证研究,更多地是指运用数理统计方法对过去的经验数据进行验证,得出某些研究结论。因此,实证研究也有广义和狭义之分。广义的实证研究是指运用数据或证据对会计现象进行解释,得出结论。运用数理统计方法进行实证研究是从 90 年代后期开始的。

长期以来,我国会计定性研究较多,而定量研究较少,采用传统研究方法的较多,而采用现代研究方法的较少。80年代,经验研究方法还属罕见,而会计研究方法论的问题尚未引起普遍的重视,尚未成为研究者从事研究活动时自觉考虑的问题,至少许多研究者尚未意识到研究方法在指导研究者从事理论探索上的重要意义。90年代以后,随着会计理论研究的深入,会计界普遍认识到会计理论研究方法的重要性,并提出要借鉴西方已有的会计研究方法,建立我国的会计研究方法体系。

应当指出,进行会计研究不能走两个极端,既不能墨守成规,不愿接受新生事物,又不能喜新厌旧,抛弃早已为实践证明是正确的传统方法。我们既要总结自己有效的研究方法,同时还要吸收西方新的方法论和会计流派的思想。其实,新方法论和传统方法论之间并无截然分割的鸿沟。新方法论是传统方法论的发展,是在传统方法论基础上兼收并蓄了其他学科研究成果,并能适应多种学科需要的横向科研方法,而传统方法论则是以本学科为范围的纵向科研方法。只有将这两类方法论综合起来,交替运用,才能更好地探索社会主义会计问题,建立具有中国特色的会计理论方法体系。

第三节 西方会计理论对中国会计学发展的影响

纵观新中国成立以后50年的历史,我国对西方会计理论所持的态度经历了一概排斥到批判、借鉴、吸收的转变过程,在这期间,尤其是80年代以后,西方会计理论对中国会计学的发展产生了深远的影响。

一、会计学的学科性质与体系

在会计基本理论方面,有一些是我国独有的,如会计阶级性问题、记帐方法的争论等,但还有一些则是中外会计学所共同存在的,因而西方会计学中的有关论述可能会对我国的会计学产生影响。

(一)会计学的学科性质

我国会计学界目前对会计学性质的一般看法是,会计学是一门研究会计发展规律的科学和有关人们从事会计这一实践活动的知识体系。从60年代起,西方国家的一些会计研究者认为,会计学已是一门像自然科学一样精密的“科学”,可以用计量经济学等数学方法对会计学的每一个领域或范畴进行定量分析。越来越多的研究者将自然科学常用的经验(或实证)研究方法引入到会计领域,主张按自然科学研究规范重建会计理论,试图将会计学作为一门实证科学来建立。与此同时,许多著名会计杂志和刊物也大量登载这类充溢数学模型、符号和数理统计分析的文章,一时间经验研究方法成为西方会计研究的主流。不过,对这一潮流和会计学学科性质的看法,西方会计界也是有分歧意见的。仍有不少人认为,会计学是一门技术性较强的管理科学。但是,从90年代后期起,西方会计学在研究方法和理论框架上力求精密的特点,在一定程度上影响了我国的会计学界,尤其是中青年学者。有人试图运用经验方法研究中国的会计问题。虽然到目前为止,这类研究方法还不是很多,但已开始显露出蓬勃发展的势头。我们应当预计这一发展动向对我国会计研究的冲击力。

我们认为,会计学毕竟是一门研究会计发展和会计工作规律性的管理科学,它很难像自然科学那样用纯数学方法来建立理论并加以检验。因为会计学所研究的会计工作涉及会计人员、会计信息使用者等人的行为,而人的心理和行为是最复杂的,每个人的所作所为、他们对同一现象的反应不可能总是一样的。我们可以说某项信息(如成本的多少)是有用的,但有多大作用,则是难以量化的;又如股份公司的净利润信息会对股票价格产生重大的影响,然而究竟增减多少,也不能绝对地测定。

经验研究方法的缺陷主要表现在:第一,尽管经验研究采用了大量数学模型和统计方法,但仍然只能得到具有概然性的结果,所以这种论证方式并不能对理论或假说的真伪加以充分的证明。第二,这种研究要求研究者事先确定研究对象中的某些自变量和因变量之间的因果关系和变化趋向,而现实生活中研究对象是非常复杂的,并不都可确定这种因果关系。人为

构筑研究环境直接干预了客观实在，难免会简化研究对象所隐含的复杂因果关系。第三，过分偏重于研究的定量化和模型化。会计作为一种管理活动，远比自然过程复杂，影响会计管理活动的变量很多，不确定性较大，随机性较强，用现有的数学方法还不足以十分精确地描述会计管理活动。单纯依靠数学方法，有时甚至会得出与常理相悖的结论，诚如一位长期从事经验研究的境外学者所言，有时连自己也不相信用经验研究方法所得的结论是正确的。

当然，仅仅看到经验研究方法的缺陷是片面的。对于 80 年代甚至 90 年代我国的会计研究而言，似乎更应该注意和强调研究方法的变革，吸收新的方法论。我国会计研究的一个最大不足就是存在着从概念到概念，在概念和定义上喋喋不休、空发议论的现象。研究的出发点往往不是现实生活，而是空洞的概念。因而一些所谓的理论往往解释不了会计现象，更谈不上解决实际问题了。精确性、科学性是当代自然科学和社会科学研究的一致要求，引入西方新的研究方法，使各种研究方法所得的结论相互对照验证，也许对我国会计理论的建设更有意义。

(二)会计学科体系

我国会计学界对会计的看法已不再局限于反映职能，而是包括监督在内的管理活动，与此同时，对会计学科体系已从原来的以会计学原理、行业会计和行业经济活动分析为主的“老三门”，改为以会计学原理、财务会计、成本会计、管理会计和审计为主的“新五门”。其中，会计学原理是共同基础学科，由于审计是 80 年代后恢复的，而广义的管理会计包含了成本会计，经济活动分析的内容又被纳入其他有关课程，所以真正的变化是行业会计被财务会计和成本管理会计所替代。

这一变化来源于西方会计学科体系的影响。我国有人认为，会计学可以按行业划分为工业会计学、商业会计学、农业会计学、预算会计学等。这种划分，纯粹是从会计学的应用角度出发，去探索会计学同国民经济各部门的结合和应用的规律性。然而，从一门学科来说，它应当有自己的研究对象，从而规定学科的体系。会计的研究对象是什么，需要从现实经济生活中加以抽象。有人认为，会计的对象是资金运动，那么又可以按资金运动来划分会计学科，然而按资金运动的各个环节划分，还是按资金的各个组成部分划分，主张会计对象是资金运动的学者并没有指出。此外，按照资金运动这一设想划分会计学科体系，就会将成本问题排斥在外。

还有人认为，会计学按其跨越的范围可分为微观(企业或其他单位)会计学、宏观(社会)会计学、国际会计学，等等。这种划分，仍需进一步解决会计学的对象和内容问题。“微观”、“宏观”和“国际”均不是会计学的对象，而且这种划分方法存在着分类标准不一的缺陷，“微观”与“宏观”相对，都是会计个体，而“国际”却是独立的，不是会计个体。

我们主张会计对象应进一步具体化，即分为资金和成本两个方面。资金和成本是会计管理的两个特定方面。按照划分会计对象的这一方法，会计学可以划分为财务会计学和管理会计学。财务会计学主要研究企业经营业务中的资金，管理会计学主要研究企业经营业务中的成本。至于通常所说的预算会计，可以说是财务会计学的一个部分，实质上是预算单位的财务会计。国际会计则是财务会计学和管理会计学的结合，因为它既有财务会计的内容，又有管理会计的内容。会计电算化的基点仍是会计，是会计和电子计算机这一手段的结合，电算化会计的对象当然不会是电子计算机。国际会计和会计电算化，按照需要也可成为会计学的分支学科。

另有一个问题是，审计学是否属于会计学科体系的分支。我国学术界的观点不尽相同。一种意见认为，审计是会计领域中稽核的一面，特别是财务审计，不过是会计的延伸，审计学是会计学的一个分支。另一种意见认为，虽然在产生审计的初期，审计的内容局限于会计帐表的检查，审计方法、步骤和程序与会计理论和方法密切地交织在一起，但现代审计已明显地与会计相区分。从本质、职能、任务、方法、原则等方面来看，会计与审计相比存在很

大差别。它们是有密切关联的两种不同的经济工作。我们认为，从审计的对象是被审单位的经济活动来看，审计学是一门独立于会计学的学科。

二、会计准则研究

在相当长的一段时期里，我国会计学没有“会计准则”的概念。西方会计学，尤其是美国的会计学被引进我国后，开始出现了这一概念。1972年美国财务会计准则委员会成立，着手研究财务会计的一系列基本理论，其中首先是对财务报告的目标和基本概念的研究。该组织宣称，要通过研究建立“财务会计的概念结构”——目标与基本概念相互关联、协调一致，以指导会计准则的制定。从1978年至1985年，该组织连续颁布了权威性的六辑研究报告——《论财务会计概念》。这六辑公告由娄尔行教授全文译出，并在中国会计学会创办的《会计学刊》上从1986年至1989年分期刊登。

《论财务会计概念》主要包括财务会计的目标和基本概念两方面内容。公告改变了财务会计的传统观念，认为财务会计的目标是为投资者、债权人(包括企业管理部门和政府)进行财务决策服务。它在仍然肯定财务会计以提供历史信息为主的同时，突出了“未来”和“期望”。基本概念是指财务会计在对经济业务进行选择、计量、记录和汇总时所必须反复引用的基础概念，如作为会计对象具体化的会计要素(包括资产、负债、权益、收入、费用、收益等)，用来说明会计信息质量特征的决策有用性、相关性、可靠性、重要性等。

从80年代初开始，中国会计学会创办的国内最有影响的杂志《会计研究》还分期刊登了国际会计准则委员会制定的《国际会计准则》的具体内容，如长期合同工程、无形资产、存货等。

美国的财务会计概念和国际会计准则委员会的会计准则被引入我国，对我国80年代会计准则的研究产生了很大影响，包括我国会计准则的层次结构与内容、会计准则制定要不要有概念体系指导，等等。到了90年代，财政部正式制定会计准则，在一定程度上借鉴了国际会计准则的内容和格式。从学术研究的角度看，受美国《论财务会计概念》的影响似乎更大。

我们认为，会计准则本身是会计理论的重要组成部分，制定会计准则是会计理论研究成果的运用和理论的探索过程。同时，会计准则的制定是一项复杂的系统工程，也是一种政治化的过程，即会计准则的制定不仅需要接受会计基本理论的指导，而且还要受非会计因素的制约。非会计因素，指社会、政治、经济和文化等直接或间接影响会计运行的因素。只要这些因素有差异，所制定的会计准则就会有区别。我们不仅应当借鉴美国和国际会计准则，而且还要吸收欧洲大陆一些国家的会计管理方法和会计准则的内容，当然我们更要不断总结我们自己在会计管理实践中的成功经验，纳入会计准则体系，使我国的会计准则更为完善。

三、独立审计准则研究

与“会计准则”一样，在我国恢复审计制度后相当长的一段时期里，我国审计学也没有“审计准则”的概念。随着西方审计理论的引入和研究，以及我国社会审计的不断发展，有学者提出要建立用以直接指导审计工作的“审计准则”。从1994年初起，中国注册会计师协会开始筹备研究制定独立审计准则。对我国审计准则的研究制定影响较大的是国际审计准则。另外，美国、英国、澳大利亚、加拿大、日本等国家，以及我国香港和台湾地区的审计准则对我国独立审计准则的制定也起到了一定的参考作用。

对独立审计准则的研究应该说是属于应用理论研究的范畴，它需要完善的基础理论体系的指导。80年代以来，我国审计理论研究主要围绕“审计本质”这一核心来开展，以此为基点，进一步研究审计的职能、作用、程序、方法等问题。西方审计理论，特别是美国的R.K.莫茨和埃及的H.A.夏拉夫两位教授合著的《审计理论结构》一书被介绍到我国以后，对“审计假设”和“审计目标”以及审计理论结构模式的研究极大地丰富了我国的审计理论体系，也在较大程度上指导和完善了我国的独立审计准则体系。

四、管理会计研究

学术界认为,当代管理会计指第二次世界大战以后的管理会计。第二次世界大战之后,特别是 50 年代以来,是以计划决策会计和控制会计为核心的当代管理会计的形成和发展时期。70 年代以前,管理会计的理论研究主要属于规范研究,研究范畴仅限于相关成本、机会成本、标准成本等传统领域。70 年代以后,信息经济学及其衍生的“代理理论”的应用,对当代管理会计产生了很大的影响。在研究方法上,开始提倡实证研究方法,以追求理论的实用化;在研究范畴上,运用新的技术方法,提出了“增值管理会计”这一崭新的概念,并提出采用作业会计等新技术来实现增值管理会计的转变。

当代西方管理会计的产生和发展对我国会计界进行管理会计研究产生了很大的影响。从 70 年代末开始,余绪缨教授就开始把现代西方管理会计的理论和方法介绍到我国,并从无到有创建起了将现代化管理与会计融为一体的现代管理会计这一新兴的综合性交叉学科。80 年代以后,我国会计学界对管理会计的基本理论和方法都进行了广泛的探讨。在管理会计的基本理论方面,影响较大的是艾哈默德·贝尔考依(Ahamad Belkaoui)教授所著的《管理会计概念基础》(1980 年版)。我国会计学界余绪缨、李天民等都对管理会计基本理论进行过深入探讨,并试图建立起一套严密的概念框架,用以指导和发展管理会计的实践。在管理会计的方法方面,西方传统的管理会计方法,包括量本利分析、变动成本法、净现值法、标准成本制度责任中心等,都为我国会计界所理解和接受,并在不同程度上,结合企业的实际情况,被运用于实践,取得了很好的效果。一个时期以来,技术手段的不断更新使得直接人工成本的比重越来越小,相反在自动化和弹性制造系统(FMS)方面的投资却在急剧增长,以致于采用旧有的成本制度来确认和追踪成本已不可能。尽管我国企业界还没有意识到这一现象的严重性,但会计理论界已经开始研究西方管理会计的发展趋势,包括适时制(JIT)、全面质量控制(TQC)、增值管理会计(VAMA)和作业基础成本计算(ABC)等,并对这些管理会计方法在我国应用的可能性进行了广泛的探讨。

五、特殊领域会计研究

(一)物价变动会计

第二次世界大战后,持续的通货膨胀席卷全球。20 世纪 70 年代末,除日本和当时的联邦德国外,其他经济发达国家物价上涨都达到了两位数。持续的通货膨胀对传统的历史成本会计模式造成了很大的冲击。因此,在西方国家先后出现不变购买力会计、现行价值会计和现行成本会计、脱手价格会计等若干所谓的物价变动会计模式。最早研究物价变动会计的是荷兰和德国的学者,他们在 20 世纪 20 年代初即进行研究。德国学者弗里茨·施密德提出了组织会计理论,讨论重置成本会计,受这一理论的影响,美国学者斯威尼撰写了《稳值会计》一书(1936 年版)。尽管美国在研究物价变动会计方面不是最早的,但以后对这一领域研究投入的力量很多,成果也较有影响。继美国注册会计师协会 1963 年发表《报告物价水平变动的财务影响》和证券交易管理委员会 1976 年 190 号公告要求揭示重置成本资料后,财务会计准则委员会 1979 年又正式发布了第 33 号公告《财务报告与物价变动》,要求有关企业揭示物价变动的影响,进入 80 年代后,又先后发布两次公告,修改了一些政策。国际会计准则委员会也于 1977 年和 1981 年分别公布了第 6 号准则《会计对物价变动的反

映》和第 15 号准则《反映价格变动影响的会计信息》,要求各国或以补充资料或以基本报表来反映物价对企业的影响。

我国会计理论界最近几年对物价变动会计作了大量研究,并提出了许多切实可行的思路。汤云为所著《重置成本会计》(1989 年版)一书,专门论述重置成本会计在我国应用的必要性和可行性。在 1991 年 1 月上海召开的“物价变动会计、外汇业务会计问题研讨会”上,娄尔行、阎达五等专家、教授都作了专题发言。娄尔行教授指出:物价变动会计的核心是要改革会计的计量。因此,物价变动会计的理论基础是计量选择理论。因为只有适当地选择计量

单位和计量属性,才能确保本金的有效保持和成本的合理补偿,才能使配比合理正确。与会的大多数代表认为,最理想的物价变动会计模式应该是重置成本与按特定物价指数调整的稳值货币单位相结合的会计模式。与会者还积极主张在广泛开展物价变动会计研究的同时,有必要建立起一套物价变动会计的准则(张鸣 1991)。

(二)环境会计与环境审计

与各行各业积极投身到环保运动和绿色革命中去的进程相吻合,许多国家的会计界也不断探索会计如何参与环境保护的问题,并导致了环境会计(绿色会计)这一现代会计新型分支的创立。美国注册会计师协会、美国会计学会、美国全国会计师协会(现为管理会计师协会)都曾就环境以及其他社会责任问题发表研究公告,美国证券交易委员会也曾就环境披露问题发表建议;英国、法国、加拿大、瑞典等许多国家的会计组织和政府部门也都做过类似的工作;联合国也对环境披露问题给予了越来越多的关注,联合国国际会计和政府间专家工作组在连续几次的会议上讨论过环境披露问题,并建议各国研究相关的会计准则,而且还曾就环境披露的基本内容作出过建议。最近一个时期以来,国外会计理论界一直把环境会计(绿色会计)作为热点问题来研究。近几年来,我国政府部门及会计界都意识到研究和发展环境会计的重要性。许多有识人士提出了要借鉴国际经验,尽快创建环境会计,探讨环境会计准则,要求企业披露有关环境信息。会计信息的披露又牵涉到审计的问题,近年来,环境审计问题也引起了我国会计界的广泛关注。中国审计学会还把环境审计列为 1997 年的一项重要研究课题。在借鉴国际上一些国家、地区和国际组织(主要包括国际商会、欧盟、美国、英国和国际标准化组织)环境管理和环境审计经验的基础上,会计界就我国环境审计的重要性、内容和范围、方式和方法等问题进行了广泛的探讨,并试图建立起符合我国国情的环境审计模式。

(三)人力资源会计

由于国家、企业和社会公众对人力资源及其所产生的效益越来越重视,人力资源会计(又称人力资产会计)这一新兴分支得以产生。20 世纪 60 年代,美国兴起对人力资源会计的研究,其代表人物和成果有:密西根大学的赫曼森于 1964 年发表了《人力资源会计》一文,首次提出“人力资源会计”概念,并把人作为一项资产对待。1967 年同校的利克特出版了《人力组织——它的管理和价值》一书,其中一章为人力资源会计。其他如 1968 年布鲁梅特、弗兰霍尔茨和派尔等人在《会计评论》上发表《人类资源的计量——对会计人员的挑战》,1969 年(密执安州)人的行为研究基金会还出版了他们合编的《人力资源会计在工业中的发展和实施》一书,以及伍德拉夫在《人事管理》1、2 月号上发表《人有何价值》等论文。进入 20 世纪 70 年代,人力资源会计得到了较大的发展,最具代表性的是弗兰霍尔茨所著的《人力资源会计》(加利福尼亚:迪克逊出版公司 1974 年版)。在这以后,美国会计学会还专门成立了“人力资源会计委员会”,要求对其进行深入的研究。到目前为止,人力资源会计已经形成了成本法人力资源会计(具体包括历史成本法、现时重置成本法、机会成本法等)和价值法人力资源会计(包括未来收益折现法、调整未来收益折现法、价值指数法等)两类较为成熟的模式。我国 80 年代以后开始介绍和研究人力资源会计问题,如 1986 年出版的陈仁栋翻译、弗兰霍尔茨所著的《人力资源会计》,第一次系统地介绍了人力资源会计的内容。报刊上发表的理论文章也较多,以《会计研究》1987 年第 2 期刊登的张俊瑞的《关于人力资源会计的几个问题》为发端,这一内容成为中国会计学会“七五”科研规划和《会计研究》的主要课题之一。会计词典中也开始出现有关的词条。进入 90 年代,人力资源会计从介绍转向以研究为主,陈仁栋的《人力资源会计》(厦门大学出版社 1991 年版)、阎达五主编的《会计准则全书》(辽宁人民出版社 1993 年版)提出应单独制定人力资源会计准则;徐国君所著的《行为会计学》(南海出版公司 1994 年版)则是一部从人的行为的角度对人力资源进行价值核算与管理的著作。此外,近几年的《会计研究》、《财务与会计》、《郑州大学学报》等众

多杂志，都有有关文章发表，探讨人力资源会计的核算模式及难题的解决。如张文贤(1995)认为，人力资源会计具有四大难题：(1)人力资源的计量及其资本化；(2)人力资源的折旧及其分摊；(3)人力资源的权益分派；(4)人力资源在财务报表上的列示。

赵保卿(1995)在《论人力资源会计的几个问题》中则提出：人力资源是一项无形资产，人力资源的会计确认、计量与报告是可操作的。阎达五、徐国君(1996)在学习和借鉴西方人力资源会计现有模式，即人力资源成本会计和人力资源价值会计的基础上，提出了一种新的人力资源会计模式，即劳动者权益会计。他们认为劳动者权益会计包括两部分：在与传统财务会计融合基础上创新的核算模式，以及在与传统管理会计融合基础上增加的管理内容。

(四)行为会计

20 世纪 40 年代，美国经济学家梅约首创的行为科学应用于企业管理之后，行为会计的研究至今已经历了半个世纪。1981 年美国会计学会“会计、行为与组织兴趣小组”的成立和 1989 年美国《行为会计研究》的创刊，标志着行为会计作为一门学科已臻成熟。行为会计最直接也是最有效的作用体现在管理会计的发展过程中。1987 年，哈佛商学院卡普兰教授在《相关性已消失》一书中对传统的管理会计研究方法提出了革命性的要求，主张把早期的标准成本计算、预算控制和差异分析的方法转变成尽量采用相关科学的理论和方法来研究如何预测前景、参与决策、规划未来，并控制和评价企业的经济活动。美国会计学家利特尔顿曾断言管理会计的研究核心必然从成本管理走向价值管理。日本会计学家西村明认为，经营管理职能与管理会计有密切联系，因此，由于行为科学的影响，会计不得不发生实质性的变化。这些论点结合技术、管理的变革对管理会计提出了值得反思的要求。适时制(JIT)、全面质量控制(TQC)、计算机辅助设计与制造(CAD/CAM)的采用，使直接人工成本的比重越来越小，相反在自动化和弹性制造系统(FMS)方面的投资却急剧增长。重视信息的相关性，注重企业的战略和行为主体的工作程序，代表了管理会计发展的方向。

我国的行为会计研究是适应经济转型的需要，伴随新的会计模式对旧体系、旧观念的冲击而逐渐兴起的。我国行为科学学会成立于 1985 年。1987 年中国会计学会年会上交流讨论了“论会计行为及其优化的途径”，初步奠定了我国行为会计的研究基础。联系到目前我国会计改革过程中出现的会计工作秩序紊乱和成本管理体制机制、盲目等问题，有学者认为，整顿会计工作秩序，归根结底是规范会计行为的问题。在需求无限而资源有限的条件下，对经济效益和经济利益的追求，是会计行为产生的原动力。股份公司产生后，所有权与经营权分离，作为“他人资本管理者”的厂长、经理则成为代理人，与股东们(委托人)形成了一种委托—代理关系。从行为科学角度看，委托人与代理人的行为目标不尽一致。委托人要实现的是财富最大化，他们希望代理人为其目标的实现而努力工作。代理人追求的目标是尽可能多的工资收入或非货币性的在职享受等。这种行为目标的差异，客观上需要各种有形或无形的“契约”来协调。在契约基础上，委托人还必须设法监管、约束代理人，以确保他们按契约的要求行动。治理会计工作秩序，首先要对“内部人”进行有效的监督。在市场经济条件下，对企业进行有效监督的方式是独立审计(王世定等 1997)。也有学者提出，我国成本管理体制机制目前存在着盲目、机械、被动、缺乏实效的问题，其根源是过分强调以“物”为中心的成本管理，而忽视了“以人为本”这一根本的管理原则，从而难以塑造真正的管理文化。改进管理会计的根本途径是要充分确认和尊重组织成员的人生价值，发挥每一位行为个体的创造性和积极性，注重精神成本和行为动机，同时吸取管理会计的最新技术成果，取其精华而用之，一旦这种机制建立起来，必将产生巨大的活力(郑磊 1997)。

(五)金融工具会计

80 年代及以后国际金融市场上创新工具的不断涌现和广泛使用，特别是巴林银行事件以及在这前后因涉及金融创新而发生的一系列破产和严重亏损事件，不仅给诸如加强金融市场的宏观控制、完善金融机构内部管理等提出了更高的要求，而且也给现行的财务会计如何

合理地确认、计量和充分地报告创新金融工具及其联带的风险提出了新的课题。早在 1988 年 5 月，经济发展与合作组织(OECD)就召开了一次关于金融工具的专题讨论会，与会者一致认为，应制定一个国际间协调的会计准则，以满足不断扩大的国际金融市场的需要。1988 年 6 月，国际会计准则委员会(IASC)成立了一个由来自美国、加拿大、澳大利亚、法国、日本、意大利及英国专家组成的项目指导委员会，开始了制定金融工具会计准则的工作。经过三年的努力，国际会计准则委员会于 1991 年 9 月公布了第 40 号国际会计准则《金融工具》征求意见稿(ED40)。在广泛征求各界意见的基础上，该委员会对 ED40 作了修订，于 1994 年 1 月公布了第 48 号征求意见稿，并于 1995 年 3 月公布了第 32 号国际会计准则《金融工具：列示和披露》。

近几年来，我国金融业在改革开放的大潮中，把证券业务和外汇交易导入经济生活，对促进经济建设事业的发展起了良好作用。目前，这方面的业务已进入蓬勃发展的成长期，尤其是从 1993 年起，我国将企业公开发行股票的工作由原来的三省两市扩大到全国范围以后，年轻的中国证券场所呈现的蓬勃活力已经给国内外经济界留下了深刻印象。可以预见，随着改革开放、利用外资等方针政策的深入贯彻，证券市场和外汇交易在融资中的作用将被越来越多的人所认识。学习和借鉴国外的金融工具和交易技巧，了解和掌握国际上关于金融工具会计处理的最新动态，是我国企业财务会计乃至金融业会计发展的迫切需要。国际会计准则第 48 号征求意见稿《金融工具》和第 32 号国际会计准则《金融工具：列示和披露》已被翻译介绍到我国。其他国家如美国、加拿大、澳大利亚等国对金融工具会计的探讨过程和结果也引起了我国会计界的广泛兴趣。据我们有限的资料所知，我国会计界最早研究“金融工具”会计的是葛家澍教授，他在 1995 年 8 月《会计研究》上发表的《略论金融工具创新及其对财务会计的影响》一文，推动了会计界研究“金融工具”会计的热潮(葛家澍 1995)。在《当前财务会计的几个问题》一文中，葛家澍教授进一步指出了金融工具创新带来的会计问题及可能的解决方法(葛家澍 1996)。

(六)比较会计研究

在国际间资本迅速流通、跨国公司迅速发展的今天，会计国际化成为会计发展的趋势，同时，会计国家化又是历史发展的现实情况，两者的关系将会是长期存在的矛盾统一。为此，必须对各国会计的历史和现状、理论和实务、准则和方法进行比较研究，分析异同，认识其优缺点和适用范围，取长补短，才能创建起具有中国特色的会计理论体系。80 年代以来，西方会计理论，包括国际会计理论以及美国、英国、澳大利亚、加拿大、德国、日本等国家及我国香港、台湾地区的会计理论的引入和研究，使得比较会计从以前单一的与苏联会计相比较，发展到多元化、全方位的比较会计。1992 年中国会计学会第四届理事会通过的“八五”期间会计科研规划要求研究“中外会计之比较”。1990 年以来，《会计研究》杂志上发表的有关比较会计研究的论文就有将近 20 篇。内容涉及到财务会计、成本会计、管理会计、审计、会计教育等各个领域，既有中国与国际会计及西方国家会计的比较，也有西方国家会计之间的相互比较。比较会计研究使我国会计界在引入和吸收西方会计理论的过程中，更加注重与我国实际情况相联系，深入分析、取长补短，使得我国会计理论体系不断有所创造和发展，比较会计研究同时也丰富了我国会计学学科体系的内容。

六、西方会计学与中国会计学的融合趋势

从 80 年代初期开始，中国的会计学主要研究会计的性质、对象、职能、定义、原则和方法等，而西方会计学更多地是在具体的应用领域和范围内进行研究，发展过程和发展线索各有不同，界限分明。但从 80 年代后期起，西方会计学和中国会计学开始出现了互相融合的趋势。这种融合主要表现在：一是中国的许多会计学者纷纷研究西方会计学，将西方会计学中的理论、概念、范畴等运用到中国的会计研究中来，而原来主要研究西方会计的学者也开始致力于中国会计学的建设；二是原来一直被认为是西方会计学的名词、术语、理论和方

法在中国的会计学著作中也经常出现，如确认、计量、计价、会计要素、计量属性、加速折旧法、投资决策方法和预算控制方法，等等。西方管理会计中的大多数概念和内容已被移植到我国，而中国会计学的传统思维方法和原理也被用于分析和评价西方会计学。社会主义会计学 and 资本主义会计学的提法从 80 年代后期起，已很少出现。

应当指出，这里所说的西方会计学主要指以美国会计学家 W.A.佩顿和 A.C.利特尔顿等人为代表的古典会计理论，而不是现时的实证会计理论。古典会计理论的特点是：(1)广泛触及了会计的基本理论问题，如权益理论中的个体论(Entity Theory);(2)普遍接受新古典经济理论中的投资和收益观点，如会计的重心是收益计量；(3)明确提出会计研究的根本目的是进一步阐明会计在社会经济中的地位和作用，建立指导会计实践的一整套协调一致的会计理论

体系；(4)注意运用科学方法论构筑会计理论框架，如规范、演绎法和叙述、归纳法。古典会计理论因其涉及的领域贴近会计现实，其研究活动得到了会计职业和学术团体的关注、支持和帮助，并很快将其研究成果传播到实务界，使其在实践中发挥作用。

由于我国会计学的理论基础是社会主义政治经济学，西方会计学的理论基础是西方经济学，而社会主义政治经济学和西方经济学虽也有融合的趋势，但毕竟是两个不同的理论体系，不可能完全融为一体，这就决定了我国会计学和西方会计学的理论体系不可能完全一致。只要承认会计学的理论基础是经济学，而经济学又有差异，那么中国会计学和西方会计学的理论体系就难以融合。所以，这里的融合趋势，指中国会计学和西方会计学在一些概念、范畴、方法上的交叉和吸收，而不是理论体系上的融合。至于有多少概念、范畴和方法可以为我们借用，既取决于我国经济的国际化程度，又要经过科学的实事求是的分析。

因此，我们在进行会计研究和理论探索时，切不可将西方会计学中的理论和方法全部照搬照抄，而是要弄清其产生的背景和作用；既不要在未搞清问题之前，就不恰当地加以批判，也不能在缺乏研究的情况下盲目引进。此外，还要消除会计与国际接轨即应全盘吸收西方会计理论和方法的错误看法。即使是西方国家，它们的会计也有一定的差别。生搬硬套西方的会计理论和方法，并不利于中国会计学的建设，也不利于指导会计实践。

参考文献

一、著作

- [1]高等财经院校会计教材编写组.1963.会计原理.北京:中国财政经济出版社
 - [2]上海财经学院工业会计教研室.1978.工业会计.上海:上海人民出版社
 - [3]张以宽.1980.增减记帐法.北京:中国财政经济出版社
 - [4] 龚清浩, 徐政旦.1982.会计辞典.上海:上海人民出版社
 - [5] 顾准.1982.社会主义会计的几个理论问题, 上海:上海人民出版社
 - [6]赵玉珉, 黄代民.1982.会计学基础, 北京:中国人民大学出版社
 - [7]娄尔行等.1984.基础会计.上海:上海人民出版社
 - [8]阎达五.1985.会计理论专题.北京:中央广播大学出版社
 - [9]葛家澍.1986.会计的基本概念——一个以提供财务信息为主的经济信息系统.北京:经济科学出版社
 - [10]易庭源.1986.资金运动会计理论, 湖北:湖北科学技术出版社
 - [11]杨纪琬.1987.会计专题.辽宁:东北财经大学出版社
 - [12]巢峰主编.1993.社会科学争鸣大系·部门经济卷.上海:上海人民出版社
 - [13]陈元燮.1987.会计学的体系.北京:经济科学出版社
 - [14]娄尔行.1993.会计审计理论探索.上海:立信会计出版社
 - [15]蔡春.1994.审计理论结构研究, 四川:西南财经大学出版社
 - [16]永信现代会计研究所.1994.中国当代著名会计学家传略.四川:西南财经大学出版社
 - [17]胡寄窗、谈敏主编.1997.新中国经济思想史纲要(1949-1989).上海:上海财经大学出版社
- ### 二、论文

- [1]章乃器, 1950a.应用自己的簿记原理记帐.大公报, 1950-1-29
- [2]章乃器.1950b.再论应用自己的簿记原理记帐.大公报, 1950-3-31
- [3]邢宗江, 黄寿宸.1951.怎样建立新中国会计理论基础.新会计, (1)
- [4] 张道传等.1951.讨论章乃器先生的收付记帐法, 新会计, (2)
- [5] 夏高波.1951.新中国会计往哪儿去.新会计, (3)~(4)[6]陶德.1951.《怎样建立新中国会计理论基础》读后.新会计, (4)
- [7]李守洪.1951.关于建立新中国会计理论基础的我见, 新会计, (5)
- [8]胡宗德.1951.关于《怎样建立新中国会计理论基础》的一些意见.大信会计月刊, (6)
- [9]陈重丞.1951.会计学的科学与阶级属性.新会计, (8)
- [10]相义恭等.1951.会计学的阶级性和历史任务, 新会计, (9)
- [11]中国人民大学簿记核算教研室.1953.社会主义工业企业簿记核算的基本原则.工业会计, (1)
- [12]《工业会计》编辑部.1956.关于财务会计科学开展“百家争鸣”的问题, 工业会计, (8)
- [13]邢宗江, 王景新.1960.财务监督的性质与作用, 企业会计, (1)
- [14]朝阳.1962.谈谈会计核算的反映和监督.大公报, 1962-7-6
- [15]阎伯臣.1962.关于记帐方法的探讨.经济研究, (9)
- [16]葛家澍.1964.试论会计的阶段性, 中国经济问题, (1)[17]阎伯臣等.1964.谈谈财产收付记帐法, 会计, (9)
- [18]雷萌, 刘杰修.1964.对财产收付记帐法的几点意见.会计, (10)
- [19] 向群.1964.“增减记帐法”的初步研究, 会计, (12)
- [20] 殷宗鶚.1965.对记帐方法理论基础的初步意见.会计, (1)
- [21]赵景铎.1965.增减记帐法和财产收付记帐法哪个好.会计, (2)
- [22]商业部财务会计局, 1966.我们是怎样改掉借贷记帐法实行增减记帐法的.会计, (1)

- [23]《会计》杂志社论.1966.突出政治, 坚决破除会计制度中的烦琐哲学, 会计, (5)
- [24]潘遥.1966.彻底打破洋教条建立社会主义的记帐方法.会计, (2)
- [25]葛家澍.1978.必须替借贷记帐法恢复名誉.中国经济问题, (4)
- [26]张以宽, 1979.记帐方法改革与增减记帐法, 江西财经学院学报, (1)
- [27]顾准.1979.社会主义会计的几个理论问题。会计通讯, (2)
- [28]王文龙.1979.试论会计是生产力的问题, 财务与会计, (4)
- [29]杨纪琬, 阎达五.1980.开展我国会计研究的几点意见, 会计研究, (1)
- [30]李宝震.1980a.论社会主义会计的原则, 会计研究, (1)
- [31][31]葛家澍等.1980.论经济核算制与会计.会计研究, (1)
- [32]向泽生.1980.有关经济核算制的几个问题。会计研究, (1)
- [33]娄尔行.1980.管理会计.会计通讯, (1)增刊
- [34]刘文泉.1980.关于社会主义会计对象和任务的商榷, 会计研究, (2)
- [35]李天民.1980.关于会计的属性、地位和作用的探讨, 会计研究, (2)
- [36]徐政旦.1980.试论会计工作怎样适应伟大的战略改变.会计通讯, (2)增刊
- [37]黄寿宸.1980.试论会计在国民经济管理中的地位和作用。会计研究, (3)
- [38]田椿生.1980.论成本的实质和范围, 会计研究, (4)
- [39]娄尔行, 石成岳.1980.建立我国会计理论体系的设想.财经研究, (4)
- [40]何光裕.1980.会计具有鲜明的阶级性.会计通讯, (4)增刊
- [41]余绪缨.1980.要从发展的观点看会计学的科学属性, 中国经济问题, (5)
- [42]李宝震.1980b.论会计的性质.天津财会, (6)
- [43]白肇鲁, 1981.对会计领域中吸取国外经验的几点看法.会计研究, (2)
- [44]徐政旦, 吴诚之.1981.关于确立我国企业会计准则的探讨, 上海会计, (2)
- [45]葛家澍.1981.论会计理论的继承性, 厦门大学学报, (3)[46]陈今池, 沈小凤.1981.西方现代内部审计简介.会计研究, (4)
- [47]李天民.1981.试论建立我国的审计制度.会计研究, (4)[48]余绪缨.1982.关于建立适应我国社会主义建设需要的会计学科体系问题, 会计研究, (2)
- [49]陈元燮.1982.成本控制理论的探讨, 会计研究, (3)[50]葛家澍.1982.论会计理论的继承性, 会计研究, (4)
- [51]丁平准.1982.浅析“过程的控制和观念的总结”.会计研究, (4)
- [52]于玉林.1982.社会主义会计学体系的探讨.会计研究, (4)[53]孙昌湘, 陈今池.1982.关于借鉴国外审计经验的一些看法, 会计研究, (4)
- [54]阎达五.1983.马克思的价值学说与会计理论建设, 会计研究, (1)
- [55]李天民, 1983.谈谈会计理论的建设和发展, 中央财金学院学报, (1)
- [56]田椿生.1983.用马克思关于折旧的理论指导工作的社会实践.会计研究, (2)
- [57]孙锦华.1983.关于理论成本几个问题的探讨.会计研究, (3)
- [58]葛家澍, 唐予华.1983.关于会计定义的探讨, 会计研究, (4)
- ~ (5)
- [59]管锦康.1984.试论社会主义审计的性质和对象, 审计通讯, (1)
- [60]李宝震.1984.试论我国审计的特色和原则。审计通讯, (2)
- [61]丁平准, 杨继良.1984.立足国内, 面向世界, 对西方管理会计应作进一步研究.会计研究, (5)
- [62]杨纪琬, 阎达五.1984.会计管理是一种价值运动的管理.财贸经济, (10)
- [63]杨纪琬.1985a.关于会计理论发展的几个问题.河北财会, (1)
- [64]杨纪琬.1985b.改革 创新 开拓 前进.会计研究, (3)

- [65]林志军.1985.怎样理解会计原则的涵义与性质.中国经济问题, (5)
- [66]裴宗舜, 吴茂.1986.会计本质的探索.江西财经学院学报, (5)
- [67]张以宽.1987.试论厂长离任审计, 审计研究, (1)
- [68]凌志雄.1987.财务管理与会计管理质的探讨.会计研究, (3)
- [69]朱荣恩.1987.内部会计控制种类与符合性测试方法.审计研究, (4)
- [70]徐政旦, 谢荣.1987.试论我国社会主义审计模式的若干原则.审计研究, (4)
- [71]孔祥桢.1988.如何发挥审计在承包经营责任制中的作用, 审计研究, (2)
- [72]苏锡嘉.1988.初论建立我国破产会计的几个问题。会计研究, (3)
- [73]杨纪琬.1988.会计责任制的理论与实践, 会计研究, (5)
- [74]葛家澍, 林志军, 魏明海.1988.涉外会计制度与稳健原则.会计研究, (5)
- [75]阎达五, 陈亚民.1988.承包经营·责任会计·内部银行.会计研究, (5)
- [76]边恭甫.1988.论我国内部审计的地位、职能和作用.审计研究, (6)
- [77]裴宗舜, 王平.1988.会计改革的若干问题——一张有意义的社会问卷调查表.会计研究, (6)
- [78]许亚湖.1988.试论会计基础理论, 会计研究, (6)
- [79]杨纪琬.1989.关于会计准则的若干问题。会计研究, (2)
- [80]娄尔行, 张为国.1989.研究我国会计理论和会计准则, 促进会计实践.会计研究, (2)
- [81]葛家澍.1989.关于在我国建立企业财务会计准则的几个问题.会计研究, (2)
- [82]阎达五.1989.制订我国会计原则若干问题的思考, 会计研究, (2)
- [83]阎达五, 陈亚民, 1989.发展会计理论, 振兴会计事业“会计管理活动论”10 年回顾.会计研究, (6)
- [84]中国审计学会.1990.年会学术讨论综合报道.审计研究, (2)
- [85]蒋义宏.1990.试论全面成本控制.会计研究, (3)
- [86]叶胜建.1990.承包经营责任制中亟待解决的几个财务问题, 会计研究, (4)
- [87]贾华章.1990.试论联营企业解体后的投资返还问题, 会计研究, (4)
- [88]彼特·西科德, 苏锡嘉.1990.对中国物价变动会计的探讨.会计研究, (5)
- [89]娄尔行.1990.界定成本、费用、收入、支出、收益、损失等会计名词的涵义。会计研究, (6)
- [90]Lefebver,Chris and Liang-qi Lin. 1990.International-ization of Financial Accounting in the Peoples'Republic of China.The International Journal of Accounting,No.25
- [91]朱元午.1991.论会计的国际化趋势和国际会计的道路, 会计研究, (1)
- [92]阎达五, 戴德民.1991.论会计预测。会计研究, (1)
- [93]于晓镭.1991.试论成本刚性, 会计研究, (2)
- [94]娄尔行, 张为国.1991.物价变动会计的理论基础和模式选择, 会计研究, (2)
- [95]葛家澍, 曲晓辉.1991.试论我国会计对当前物价变动的可能反映方式, 会计研究, (2)
- [96]张鸣.1991.中国会计学会物价变动会计、外汇业务会计问题研讨会纪要, 会计研究, (2)
- [97]陈毓圭.1991.会计要素论。会计研究, (4)
- [98]余秉坚.1991.中国社会主义会计史研究的有关问题, 会计研究, (4)
- [99]沈含澧.1991.企业集团财务管理问题的探讨.会计研究.(5)
- [100]张兆国, 叶陈纲, 蒋俊萍.1991.略论我国会计规范体系的系统构造.会计研究, (5)
- [101]陈宛红.1991.论产权改革与会计制度的重新设计.会计研究, (6)

- [102]杨纪琬, 沈小南.1991.当前国际重大会计问题的讨论, 会计研究, (6)
- [103]Fang,Zhilong and Yunwei Tang. 1991.Recent Account-ing Developments in China:An Increasing Internationalization. The International Journal of Accounting,No.26
- [104]姚世忠.1992.改革开放中的审计理论研究, 审计研究, (4)
- [105]杨树滋.1992.转换企业经营机制, 拓宽内部审计领域.审计研究, (5)
- [106]向德伟.1992.会计理论分歧探源.财会月刊, (7)
- [107]张为国等.1992.会计局管理体制之利弊——一项问卷调查研究.财会通讯, (8)
- [108]幸世成.1992.会计国际化与中国特色, 财务与会计, (12)
- [109]杨纪琬.1993.市场经济与会计改革.会计研究, (1)
- [110]中国成本研究会.1993.第四届理事会暨第九次理论讨论会综述.会计研究, (1)
- [111]欧阳清, 张先治.1993.我国成本管理的现状与改革思路.会计研究, (1)
- [112]张为国.1993.深化会计教学改革设想.会计研究, (2)
- [113]曲晓辉, 陈峰.1993.关于我国会计国际化的实证研究, 会计研究, (3)
- [114]夏冬林.1993.资金结构及其优化, 会计研究, (3)
- [115]郭自能.1993.合并会计的国际比较.会计研究, (3)
- [116]高一斌.1993.试论社会主义市场经济条件下的会计规范体系.会计研究, (4)
- [117]王善平.1993.论我国会计的国际化与科学化.会计研究, (5)
- [118]杨雄胜.1993.会计理论研究问题的讨论, 会计研究, (5)
- [119]刘峰等.1993.对中国会计理论研究的若干认识, 会计研究, (5)
- [120]陈信元.1993.保持适度自有资金, 提高企业生存能力.财经研究, (6)
- [121]阎达五, 耿建新.1994.关于制定我国企业集团会计准则的意见.会计研究, (1)
- [122]王心丹, 杨光明.1994.浅议中国特色的会计准则.会计研究, (1)
- [123]王鹏程.1994.论证券经济与会计信息的公开, 会计研究, (2)
- [124]廖洪.1994.社会主义市场经济体制下企业审计模式探讨.审计研究, (2)
- [125]娄尔行, 陈信元.1994.论会计准则的完善.财经研究, (3)
- [126]王文彬, 林钟高.1994.试论现代企业制度下的内部审计.审计研究, (3)
- [127]王光远.1994.论管理审计的概念.审计研究, (3)
- [128]陈信元.1994.论净权益的内涵.会计研究, (4)
- [129]仇明英, 周勤贵.1994.欧美国家与中国会计规范体制的文化比较.会计研究, (6)
- [130]周建国, 魏明海.1994.我国责任会计中有关责任人行为问题的探讨, 会计研究, (6)
- [131]余秉坚.1995.会计准则在社会主义市场经济管理中的地位和作用.会计研究, (1)
- [132]陈小悦.1995.上海股市的收益与资本结构关系的实证研究.北大学报, (1)
- [133]王惠兰, 王明珠.1995.现代企业制度与企业经营审计.审计研究, (1)
- [134]秦荣生.1995.论审计与受托经济责任的关系.审计研究, (2)
- [135]间金镠.1995.构建审计理论框架初探, 审计研究, (3)
- [136]李若山.1995.审计理论结构探讨, 审计研究, (3)
- [137]蔡春.1995.基本审计假设探索.审计研究, (3)
- [138]尤家荣.1995.审计假设研究, 审计研究, (3)
- [139]四川省财务成本研究会.1995.当前股份制企业若干财务问题探讨.会计研究, (3)
- [140]中国审计学会, 中国内部审计学会.1995.审计基本理论研究.审计研究, (3)
- [141]刘兵.1995.审计理论研究的逻辑起点及审计理论体系, 审计研究, (4)
- [142]葛家澍, 1995.略论金融工具创新及其对财务会计的影响.会计研究, (4)
- [143]阎达五, 陈亚民.1995.对建立物价变动会计准则的几点思考.会计研究, (4)
- [144]余绪缨.1995.简论当代管理会计的新发展——以高科技为基础、同“作业管理”紧密

结合的“作业成本计算”.会计研究,(7)[145]成都市财务成本研究会.1995.企业资产保值增值问题探讨.会计研究,(10)

[146]谢德仁.1995.浅谈我国会计准则的制定.会计研究,(10)[147]刘锋.1995.会计目标与会计职能的比较研究.会计研究,(11)

[148]暨南大学会计系管理会计课题组.1995.中国管理会计透视与展望.会计研究,(11)

[149]余秉坚,陈毓圭.1995.国际会计惯例与中国会计的特色.会计研究,(12)

[150]张文贤,1995.人力资源会计的四大难题.会计研究,(12)

[151]赵保卿.1995.论人力资源会计的几个问题.会计研究,(12)

[152]沈艺峰.1996.会计信息披露和我国股票市场半强式有效性的实证分析.会计研究,(1)

[153]葛家澍.1996.当前财务会计的几个问题.会计研究,(1)

[154]曹伟.1996.如何构建我国会计要素.会计研究,(1)

[155]葛家澍,刘峰.1996.从会计准则的性质看会计准则的制订.会计研究,(2)

[156]华实.1996.关于具体会计准则制定的几个理论问题.会计研究,(2)

[157]杜胜利等.1996.中国会计理论研究透视.会计研究,(2),[158]于玉林.1996.建立会计研究方法体系的探讨.会计研究,(2)

[159]阎金锴等.1996.审计理论研究的新起点——审计理论结构探讨.审计研究,(3)

[160]王会金.1996.审计风险管理模式.审计研究,(4)

[161]张以宽.1996.论审计环境.审计研究,(5)

[162]胡春元.1996.风险基础审计,审计研究,(5)

[163]孙继光,1996.制造成本法浅析.会计研究,(5)

[164]肖泽忠,潘爱香.1996.运用 ABC 改善企业管理,会计研究,(5)

[165]温坤,邢莲平,1996.我国采纳 ABC 的现实基础,会计研究,(5)

[166]刘兴云等.1996.中西企业会计比较研究.会计研究,(6)[167]庄丹.1996.会计目标与会计职能之再比较研究.会计研究,(6)

[168]傅朝选.1996.不需要增设现金流量表会计要素,会计研究,(7)

[169]王鹏程等.1996.会计模式与社会经济环境研究.会计研究,(8)

[170]阎达五,耿建新.1996.论国有企业过度负债的成因与对策.会计研究,(8)

[171]许亚湖.1996.关于收入要素的探讨,会计研究,(8)[172]崔国萍.1996.建立以制造成本为基础的多元化成本计算与控制制度.会计研究,(8)

[173]中国会计学会核工业专业委员会.1996.我国当代企业的成本管理问题——成本观念需要更新.会计研究,(9)

[174]张志康.1996.对收入、费用、利润要素定义的思考.会计研究,(9)

[175]阎达五,徐国君.1996.关于人力资源会计的框架——以劳动者权益会计为中心.会计研究,(11)

[176]伍中信.1996.受托责任论——会计本质理论的重新确认.会计研究,(11)

[177]苏新龙.1996.会计假设理论与会计目标理论是会计理论体系中的起点理论.会计研究,(11)

[178]陈宁.1996.市场经济与会计准则的若干问题,会计研究,(11)

[179]钱嘉福.1996.企业环境因素对会计的影响,会计研究,(12)

[180]李心合.1996.关于制定中国财务会计概念结构的若干问题.会计研究,(12)

[181]杨继良.1996.作业成本法之我见.财会通讯,(12)

[182]张为国,徐宗宇.1996.对上市公司盈利预测之品质的研究.中国会计教授会年会,上海

- [183]阎达五,耿建新.1997.我国会计准则述评.会计研究,(1)
- [184]汤云为,陆建桥.1997.财务会计发展所面临的挑战与出路.会计研究,(1)
- [185]王光远,贺颖奇.1997.当代管理会计研究方法的新发展.会计研究,(1)
- [186]李树华.1997.上市公司境内外审计报告税后净利差异之实证分析.会计研究,(12)
- [187]余喜章,杨纪琬.1997.从企业会计实务浅析几个会计基础理论问题.财经理论与实践,(2)
- [188]薛许军,1997.对会计理论研究方法问题的探讨,陕西经贸学院学报,(2)
- [189]张立.1997.会计研究方法之认识.税务与经济,(2)
- [190]郑磊,1997.试论会计的‘行为化’:会计领域的新发展.上海会计,(3)
- [191]林炳法.1997.审计理论结构模式构建初探.审计研究,(3)
- [192]吴世农,黄志功,1997.上市公司盈利信息报告、股价变动与股市效率的实证研究,会计研究,(4)
- [193]王世定等.1997.行为会计研究——对会计工作秩序和邯钢经验的行为分析.会计研究,(4)
- [194]徐政旦.1997.现代成本管理及其动向分析,上海会计管理,(5)
- [195]黄志忠.1997.从会计本质看会计目标与会计职能,会计研究,(6)
- [196]吕长江,梁化军.1997.对会计要素几个问题的再认识.会计研究,(7)
- [197]葛家澍.1997.基本会计准则与财务会计概念框架,会计研究,(10)
- [198]张为国,徐宗宇.1997.实证研究·会计选择·证券市场.会计研究,(10)
- [199]许家林.1997.我国高等会计教育改革与发展的若干问题.会计改革与会计管理,(11)
- [200]赵宇龙.1998.会计盈利披露的信息含量,经济研究,(7)

撰写本书完全不是我原本的想法。在我看来,我这样年轻的会计学者根本没有资格去写新中国会计思想的发展历史,是上海财经大学校长谈敏教授促使我完成了本书的写作。1996年初,谈敏教授召集我校经济学各门类的有关人员开会,要我参加我国著名的经济思想史研究专家胡寄窗先生承接的国家社会科学基金资助项目“八五”规划重点项目——“新中国经济思想史”的研究工作。当时谈敏教授指定我负责“新中国会计思想”部分,而且考虑到课题布局的需要,将这部分内容的字数限定在4万字左右。我在接受这一任务后感到难度较大,经过约半年的努力,终于完成了“新中国会计思想”的研究报告,以后又被编入《新中国经济史纲要》(1949-1989),作为该书第八编。

1997年3月获悉,由谈敏教授申报的新中国经济思想史丛书被国家新闻出版署列为“九五”国家重点图书,同时被国家教育部列入“大学出版社庆祝建国50周年书系”。谈敏教授布置我继续对新中国会计思想的发展进行研究,并要求将研究时间拉长为1949年~1997年,单独写成《新中国会计思想史》,在1999年出版,向新中国成立50周年献礼。由于从1997年下半年起我受命主持会计学院的工作,行政任务繁忙,我便让我的学生金楠硕士一起参与本书的写作。其间,查阅资料,收集观点,统计著作与论文,工作量非常之大,金楠都欣然为之。而本书的写作、修改以至定稿,更是耗费了我大量精力。

本书的出版,首先要感谢谈敏教授。一是他为我创造了写作本书的机会;二是他教给了我写史的方法。作为中国经济思想史的博士生导师,虽然他并不特别了解中国会计思想的发

展情况，但他教我如何去把握会计思想演变的脉络，总结理论发展的线索，归纳观点形成和创新。同时也感谢我博士学习期间的同窗赵晓雷教授，他也为本书的完成提供了方法上的指导。

其次，要感谢已故世的、我国著名会计学家杨纪琬教授。他在我完成国家社会科学基金项目研究报告“新中国会计思想的发展(1949-1989)”时，给我提供了不少帮助，包括研究线索的整理、观点的概括，从专业角度提供了一些修改意见。同时，也感谢他在我的博士学业中所给予的指导。

还要感谢我国著名的会计学家葛家澍教授。他在百忙之中为本书作序，并提供了大量的宝贵意见。从 90 年代初开始，我作为娄尔行教授的学生，见到葛老师的机会较多，有幸多次聆听葛老师的教诲，这使我受益匪浅。他对后辈的关怀和鼓励令我终生难忘。

最后，还要感谢上海财经大学图书馆张次博馆长及其同事在我写作这本书时所提供的帮助。

由于本书写作时间仓促，又受资料限制，更因笔者水平有限，一定存在把握理论发展脉络欠准、观点概括不够全面的缺陷，如有遗漏，还望会计界同仁谅解，并给予批评指正。本书所有的观点错误均由作者负责。

陈信元

1999 年 5 月