

# 改革开放30年会计理论研究回顾

山西财经大学会计学院 邓启稳

**【摘要】**本文分析了改革开放30年来我国会计理论研究取得的成就,指出与时俱进是会计理论研究内容的一大特色,并得出相应的启示。

**【关键词】**会计理论 研究 会计本质 中国特色

## 一、改革开放30年会计理论研究的主要内容

### (一)关于会计本质的研究

会计本质是解决会计是什么的问题。20世纪50年代~70年代,管理工具论是主流观点。

改革开放催生了新的理论的诞生。1980年,杨纪琬教授和阎达五教授在《会计研究》创刊号上合作发表了题为《开展我国会计理论研究的几点意见——兼论会计学的科学属性》的论文,率先提出了“会计的本质是一种管理活动”的观点。管理活动论突破了传统会计局限于记账、算账和报账的观点,强调了会计的管理职能,强调了人在会计活动中的主动性,提升了会计的地位。

管理活动论的提出引发了会计学界对会计是什么的争论。余绪缨教授和葛家澍教授在借鉴西方国家关于信息系统的提法后提出了信息系统论。信息系统论摒弃了传统的管理工具论,开拓了人们的视野,使人们认识到信息资源的重要性,推动了我国会计理论研究的发展。

管理活动论与信息系统论这两个主流学派观点的产生及其引起的争论,以及由其衍生出的其他基本理论的争论,是20世纪末期我国会计学界规模最大、参与者最多、涉及课题最广、取得研究成果最多、产生的学术影响最深远的会计学术争论。它探讨了比财务会计概念框架更为深层次的会计基本概念:什么是会计?会计的未来是什么?会计应当而且可以在不同历史条件下的不同经济环境中发挥什么作用?在学术争论后期,部分学者提出,两种观点实质上并没有根本的分歧,只是研究问题的角度不同,两个学派可以合而为一,实现兼收并蓄、求同存异。两种观点的协调,为客观分析会计环境、化解会计准则制定中的矛盾起了决定性作用。

### (二)关于中国特色会计理论的研究

1. 中国特色会计理论的提出。中国特色会计理论研究贯穿于我国改革开放的全过程。1980年1月,在中国会计学会成立大会上首次提出了“建立一套符合我国国情的中国式的会计方法体系,是会计理论研究中亟待解决的一个重大课题”。

2. 对中国特色会计理论的认识。罗飞教授(2000)认为,第一,它应该是外国没有的。第二,它应该是符合中国国情的、能解决中国经济实际问题的。第三,其理论和方法应该是先进

的、科学的,有利于生产力发展和经济发展的。谢志华教授(2000)认为,中国特色的会计理论是以中国政治、经济、文化为背景,体现中国特点,从而有别于他国的反映会计规律的理论。这种理论不仅是中国特有的,而且是符合中国国情的,有助于更好地发挥会计的作用。

3. “中国特色”的表现。刘玉廷教授(2000)把中国特色的具体表现概括为七个方面:财政部门主管的会计工作管理体制;会计制度制定权属于财政部门;三位一体的会计监督体系;统一规划和分级管理的会计人员继续教育;会计从业和任职资格管理;总结我国管理会计的丰富经验;规范研究和实证研究相结合的会计研究方法。朱元午教授(2000)通过系统的环境分析,提出了中国特色的社会主义市场经济会计模式的五个基本特征:邓小平理论是构建中国会计模式的理论基础;社会主义是中国会计改革与发展的政治方向;为国家宏观经济调控服务是中国会计的首要目标;实行国家统一的会计制度要求强制性的会计规范;社会主义精神文明中的思想道德体系应成为维护国家会计统一性的文化条件。周晓苏教授(2000)从中国会计模式的结构出发,将会计的中国特色归纳为管理核算型的会计模式、会计管理体制行政化、会计模式职能法制化和会计信息质量外部监管双轨制,并认为会计模式的政府利益导向是以公有制为主的社会主义市场经济发展的必然产物。

4. 会计的中国特色与会计的国际化一直交织在一起,是会计研究的一个热点和难点。会计的国际协调是大势所趋、时代必然,会计的中国特色是由中国的国情客观决定的,两者具有一定的兼容性。会计的国际协调是指,在一定的范围内减少各国对相同或相似经济业务会计处理的差异,而非要求达到也不可能达到各国会计整体框架和运行机制的统一。有学者认为,会计的国际协调主要立足于技术层面,会计的社会性决定了至少是在可以预见的将来,会计的中国特色势必长期存在。

5. 我国会计改革的过程也是我国会计国际化的过程。从1993年“两则”、“两制”的实施,到2001年《企业会计制度》的执行,再到2006年新会计准则的颁布,我国的会计改革体现为一个渐进的过程。我国会计国际化也走出了一条从被动的

“接轨”到“协调”再到“趋同”、“互动”的理性道路,不仅处理好了保持会计的中国特色与实现我国会计国际化之间的关系,也为发展中国家和经济转型国家提供了有益的借鉴。

### (三)关于后安然时代会计理论的研究

2001年美国能源巨头安然公司的坍塌以及安达信会计师事务所的破产引起了巨大震动,全世界会计界的眼光一下子聚焦到美国会计的行业自律上,并对美国规则导向的会计准则制定模式进行了反思。从此,会计理论研究步入到后安然时代。美国布什政府要求加强会计监管,并签署了《萨班斯-奥克斯莱法案》。根据该法案,美国证券交易委员会(SEC)于2003年7月26日提交了题为《对美国财务报告采用以原则为基础的会计体系的研究》的研究报告。美国财务会计准则委员会(FASB)采纳了SEC报告关于准则采用原则导向的建议,同意按照报告中的建议改进准则的内容和格式,突出准则的制定目标和基础性原则。美国会计准则的制定思路从规则导向向原则导向转变。

后安然时代我国的会计理论研究主要集中在会计准则研究、会计监管研究、会计诚信研究、会计改革研究及其他相关研究方面。

### (四)关于知识经济条件下会计理论的研究

1. 会计假设与会计基本原则研究。在知识经济时代,经济的全球化、数字化、网络化、无形化特征使传统会计赖以生存的社会环境和经济环境发生了深刻而巨大的变化。知识经济对会计假设、权责发生制、相关性、历史成本计价、会计确认的影响成为研究的重要内容之一。

2. 无形资产会计研究。知识经济的发展依靠以知识、智力为基础的无形资产的投入。知识经济与以往的经济形态相比最大的不同在于,知识经济在资源配置上以智力资源、无形资产作为推动经济发展的第一要素。随着知识经济的发展,企业无形资产所占比例及其重要性日益提高,因此需要加强无形资产确认与计量的研究。

3. 人力资源会计研究。进入知识经济时代,人作为一种资源越来越受到重视,人力资源会计的重要性也日益突显。如何建立人力资源会计核算模式成为会计研究的重点。人力资源会计研究的难点是人力资源价值的确认与计量。

另外,知识经济时代会计研究的热点问题很多,如环境会计、资源会计、知识产权会计等。

## 二、会计理论研究内容的特色:与时俱进

我国会计理论研究内容的一大特色是与时俱进。通过对1993~2007年度国家社会科学基金对会计理论研究的资助项目的分析可以发现,国家社会科学基金资助的会计理论基金项目始终围绕着社会经济发展中的会计问题展开,充分体现了会计理论研究内容的特色:与时俱进。现归纳如下:

1. 与会计本质相关的会计理论研究。资助的项目有三项,其中1996、1999、2000年度各一项。内容是:企业集团的会计控制与会计决策,国有企业腐败制约机制中的会计信息系统研究,防范企业会计舞弊的综合对策研究。

2. 与现代企业制度相关的会计理论研究。资助的项目有

两项,均是1996年度的项目。内容是:从会计师职业道德与责任问题视角看现代企业制度与会计的关系,现代企业制度的建立与会计理论和方法的发展。

3. 与我国资本市场相关的会计理论研究。资助的项目有十三项,是资助项目最多的,主要集中在2000年以后。内容包括:我国上市公司内部会计控制与会计信息质量研究,我国上市公司信息操纵行为的案例分析和实证研究,我国证券市场“内部人”交易的信息披露机制研究,上市公司会计信息披露及其监控研究,中英美证券市场会计信息监管比较研究,上市公司自愿性信息披露行为分析,上市公司财务报告法律责任研究,证券市场会计监管研究,证券市场监管与会计舞弊甄别及防范研究,监管理论与上市公司信息披露策略研究,中国资本市场上市公司表外信息披露制度研究。

4. 与会计新领域相关的会计理论研究。资助的项目有七项,其中1997、2001、2002、2004年度各一项,2006年度有三项。内容包括:金融工具会计及其准则研究,电子商务环境下的会计理论、方法与对策研究,管理者智力资本计量与企业价值分享研究,环境会计制度构建问题研究,环境成本的确认和计量,我国人力资本测算及其应用研究,金融衍生工具的交易策略机理及其会计监管法规研究。

5. 与会计规范相关的会计理论研究。资助的项目有八项。其中2000年以前有两项,内容是:完善我国会计准则问题研究,大陆、台湾及香港证券市场中会计规范和会计运作比较研究。其余六项集中在2000年以后,内容是:加入WTO与我国会计准则体系建设,加入WTO与深化中国会计制度改革,会计制度与税收法规的协作问题研究——以加强税收监管为中心,加入WTO与中国上市商业银行会计信息披露制度改革,经济转轨条件下我国企业会计法律问题实证研究,西方企业并购的动机及其会计规范研究,产权会计法制史与现实会计法制体系建设研究,中国会计准则体系构建研究。

6. 与会计国际化相关的会计理论研究。资助的项目有三项,其中1993、2003、2004年度各一项。内容是:会计准则的国际化协调,我国会计协调的测定及相关政策研究,中国会计制度国际协调问题研究。

7. 其他相关的会计理论研究。资助的项目有八项,其中2003、2004年度各一项,2006年度有两项,2007年度有四项。内容是:我国企业总会计师体制改革,现代会计在倾销预警及反倾销调查应诉中的功能作用问题,制度环境、公司治理与会计信息,公共财务体系中的政府会计建设研究,政府会计模式改革及设计研究,强化企业社会责任问题的会计研究,股权分置改革的会计后果及其监控研究,会计准则、会计信息质量与会计信息的契约有用性研究。

## 三、启示

1. 改革开放30年会计理论发展与创新是“合力”作用的结果。社会主义市场经济的伟大实践为会计理论发展与创新提供了难得的历史机遇,伟大的思想解放运动为会计理论发展与创新创造了宽松的环境,一大批致力于会计理论发展与创新的研究者成为会计理论体系不断完善的坚强柱石。

# 从承租人视角看租赁准则

徐州师范大学管理学院 孙建华

**【摘要】** 本文从承租人角度,对《企业会计准则第 21 号——租赁》进行了分析,并对“未确认融资费用”科目的归属及未确认融资费用分摊额的计算作一探讨。

**【关键词】** 租赁准则 公允价值 未确认融资费用

《企业会计准则第 21 号——租赁》(简称“租赁准则”)的亮点之一就是引入了公允价值概念,并规定对未确认融资费用采用实际利率法在租赁期内进行分摊,这给租赁准则在实务中的贯彻实施带来了一定难度。笔者拟从承租人的角度对租赁准则作一分析。

## 一、对租赁准则的理解

1. 一项判断——判断租赁是融资租赁还是经营租赁。由于融资租赁与经营租赁在会计核算方面存在诸多差异,所以必须在租赁开始日判断租赁的类型,以便为后期的相关会计处理提供依据。一般只要满足下列五项中的一项或数项就可断定为融资租赁:①所有权——租赁资产的所有权在租赁期满时实现转移;②选择权——租赁期满时承租方以名义买价就可购得该租赁资产;③租赁期——租赁期占租赁资产使用

寿命的 75%及以上;④付代价——租赁期间最低租赁付款额现值不小于租赁资产公允价值的 90%;⑤专门性——租赁资产是为承租人所特制(购)的。

## 2. 两个计算。

(1)计算最低租赁付款额现值和租赁资产公允价值。在租赁期开始日,承租人应当将租赁开始日租赁资产公允价值与租赁资产最低租赁付款额现值两者中的较低者作为租入资产的入账价值。以笔者之见,该计算应该在租赁开始日判断租赁是否为融资租赁时进行,而且最低租赁付款额现值与租赁资产公允价值必须是同一时点之值。

(2)计算未确认融资费用各期的分摊额。这里应注意两个问题:第一,采用实际利率法分摊——分摊率的选取。如果是以最低租赁付款额现值作为租赁资产的入账价值,则分摊率

2. 会计理论研究应直接面向会计改革与会计工作的实践,为解释、解决会计改革与会计工作中出现的新情况、新问题服务。离开会计改革、会计实践,泛谈会计理论,那么会计理论研究就成了无源之水、无本之木,就会阻碍会计理论的发展。

3. 会计理论研究必须有先进、科学的研究方法作后盾。要将传统的规范研究方法与现代实证研究方法有机结合起来,使得会计理论研究成果既有严密的内在逻辑性,又能够经得住实践的检验,实现理论研究能够解释与指导实践,实践能够修正理论并促进更先进、科学的理论产生的良性互动。基于我国会计理论研究的实证研究方法应用较少的现状,高校在会计专业研究生培养方面要强化研究方法特别是实证研究方法的学习与训练,使得实证研究方法能够更好地服务于会计理论研究。

4. 会计理论研究不是孤立的。它涉及会计学、经济学、管理学、法学、政治学、信息学等诸多学科门类,而且对各学科交叉部分的边缘课题的研究已成为一种趋势。会计理论研究要充分吸收其他学科的最新研究成果,使其始终站在前沿领域。会计理论研究要求研究者有扎实的经济学、管理学的理论功底,有丰富的知识储备,有终身学习的勇气与毅力,如此方能繁荣我国的会计理论研究事业。

5. 会计理论研究要正确处理继承与发展、吸收与借鉴的关系。我国会计理论研究应立足于社会主义现代化建设的实践。对于新中国成立以来的社会主义建设的会计理论研究成果要系统地研究与总结,继承其先进、合理的内核,促进理论的发展与进步。对于发达国家的会计理论体系,我们要大胆地学习与借鉴。对于他国从其实践中得出的会计理论模型,应该将其放到我国经济建设的实践中去检验,以验证其对我国的适用性,并根据我国国情予以修正与完善。对于暂不适用于我国的会计理论模型,要深入研究其理论前提是什么,看是暂时不适用还是将来也不适用。

6. 会计理论研究要求研究者保持一颗平和的心。要使会计理论研究质量有所提高,要使会计理论能更好地为会计改革与会计发展提供理论支撑,会计理论研究者务必有务实的精神,能够潜心进行大量科学、系统的研究与求证。

## 主要参考文献

1. 项怀诚. 新中国会计 50 年. 北京: 中国财政经济出版社, 1999
2. 葛家澍. 中国会计学会成立以来的我国会计理论研究. 会计研究, 2000; 4
3. 谢万健. 百年回顾: 本世纪我国会计界三次学术争论之三“管理活动论”与“信息系统论”之争. 财务与会计, 1999; 8