

“三十学术” 尘与土 “探索会计” 云和月

——记南京大学会计系教授杨雄胜

本刊记者 ■

作为首批入选财政部“会计名家培养工程”十名会计学者之一，南京大学会计系教授、博士生导师杨雄胜在其三十多年的会计理论研究生涯中，为我国会计理论发展做出了积极努力与重要贡献。这位我国会计行业发展的见证者、参与者和引领者，他的个人成长奋斗之路早已和行业的发展密不可分。

执着追寻 奋斗成就励志人生

1960年，杨雄胜出生于江苏启东农村。在那里，他接受了师资条件相对薄弱的中小学教育。虽然那个年代物资普遍匮乏，但少年时的杨雄胜始终抓住一切机会尽可能多地阅读，从各种文学名著中积极汲取奋斗的动力。

1978年，杨雄胜考上了大专，并于1980年底毕业后成为了江苏省连云港财经学校的一名专业教师。当他在课堂上向学生讲解财会知识时，却发现自己被许多专业问题一再困扰，这引发了他对一些会计理论问题的深层次思考。为此，他大量阅读国内外文献资料，深入了解专业现实，运用规范研究方法，在会计对象以及性质、财务学科边界以及基本结构、成本管理创造价值创造，尤其是在内部控制与会计研究范式问题上形成了具有个人特色的专业观点。这位年轻的教研室主任，在繁忙的教学工作之余，始终坚持从事会计理论研究，并发表了多篇颇具影响的论文，开始在学



术界崭露头角。

1987年，杨雄胜被调到连云港市审计局从事政府审计工作，实践经验的积累与之前他所坚持从事的会计理论研究相结合，激发出了新的思想火花。在此期间，怀着对学术研究的满腔热忱，他提出了社会主义经济监督多层次理论、以职工为企业核心利益的企业财务分配模式变革理论以及宏微观一体化的企业资金结构优化管理机制的理论。

正是基于以上学术成果，1994年南京大学破格引进并大胆使用当时只有大专学历且没有任何职称的杨雄胜。对于杨雄胜个人而言，在其任教南京大学至今的24年中，不遗余力、无怨无悔地为南京大学会计学科发展出力谋划，在曲折磨难中帮助南京大学会计学科在人才培养、学术研究以及社会发展等方面，在中国会计学术界均拥有了一定的地位

和影响。

对于个人专业成长与发展过程中自己收获的一切，杨雄胜始终心怀感恩。他感恩于时代，改革开放的大环境为我国会计行业发展提供了前所未有的机遇与挑战，诸多改革发展中涌现出的新问题大大激发了他对于会计理论研究的热情与动力；同时，他也感恩于我国会计界诸多前辈的指引与教诲，他们的关心和指导令他受益终身——李天民教授是他会计学术的启蒙老师，让他对会计理论世界产生了憧憬；王庆成教授是他专业成长的引路人，引领他从学术浅滩到学术深海里遨游；杨纪琬与黄菊波教授的情怀与境界，让他感受到高山仰止的学术高度；他的硕士与博士导师欧阳清与谷祺教授，从人品与学术两方面严格要求他健康发展，使他在真诚追求并塑造“独立之精神，自由之思想”会计学术人生目标时，时刻不忘会计学者的良知和民族道义、历史使命。“阎达五、葛家澎、余绪缨、杨时展、管锦康等教授不时给我学术鼓励，让我充分享受到了会计前辈对晚辈的无限宽容、提携和爱护。”他深情地回忆着，“这些前辈对我的倾情关心扶持，成了我享之不尽的精神财富，也形成了我巨大的精神负债，使我时刻感到必须认真地好好做人、做事、做学问，方能报答他们一二”。

不懈求索 扎根会计理论研究

自上世纪八十年代开始,杨雄胜一直致力于会计理论研究,初始阶段关注会计的本质、内涵及职能等会计基础理论问题以及财务管理与管理会计。进入二十一世纪,全球性会计丑闻的爆发、《会计法》的实施及内部控制一系列规范的出台引发了学界和实务界对内部控制研究的热情,在此阶段,他开始关注会计诚信以及内部控制问题,尝试为内部控制基础理论提供一些思路,综合多学科的知识为内部控制研究打开视野,并从人性、文化和制度等更本源的角度进行深入探索。

近年来,随着信息化、网络化的发展,企业传统的组织形式、经营模式和运营方式受到极大冲击,企业传统的会计、财务管理和内部控制模式受到挑战,需要思考未来企业的会计、财务管理和内部控制将呈现怎样的状态,要求会计人员实现怎样的职能转型?基于这样的思考,他开始做一些初步的探索研究,期望借此引起会计同行对信息化环境下会计问题的关注。

一、会计基本理论

(一) 会计本质与职能

1. 会计本质。20世纪80年代初期,中国学术界针对会计的本质提出“会计管理”的概念,认为管理的内涵是价值形式的管理。杨雄胜则认为,建立在现代管理基础上的会计管理概念,应该理解为一种经济信息的管理,会计管理的基本特征就是运用连续综合的经济信息实现对会计单位经济活动的全面系统管理。而且,对会计本质基本内涵与理论的充分把握,是会计基本理论研究的基础。他赞成并呼吁加大会计目标理论的研究,且提倡按照“会计本质——会计目标——会计实务”的逻辑递进顺序对会计理论进行研究。研究会计本质,取决于对现代会计实践所表现出来的一些基本规定性的正确认识,可以从会计对象、会计单位、会计信息使用三方面予

以考察。

2. 会计职能。杨雄胜认为,在会计职能的论述中区分会计与财务至关重要——财务属于物流系统,会计属于信息流系统,在实践中两大系统必须在职能上适当分离,使之形成相互促进、制约的关系。两者的职能分设是现代管理内部分工和经营管理组织机制走向合理化的标志。财务与会计分设机构,各自独立行使职能,可以较好地满足两权分离后企业产权管理和经营管理的客观需要。

(二) 会计诚信

杨雄胜结合本世纪初前后几年中外会计信息严重失真的现实,探索了会计诚信原则的本质、会计诚信缺失的原因,并从理论本质的分析出发,提出如何避免会计作假、维护会计诚信。他认为,会计诚信原则客观存在并对促进经济发展发挥着基础性作用;当代会计诚信缺失源于会计陷入“囚徒困境”,市场经济发展不充分、垄断现象的存在导致会计诚信原则的实现具有很大的相对性;运用社会契约理论,他揭示了中国会计实务的“超规范”内涵,指出现实中会计“道德自由空间”存在着伦理规范与真实规范的尖锐对立,导致会计作假问题。另外,他从对会计诚信问题的研究引发出对会计本质的重新思考,提出清晰认识会计本质、摆脱会计危机困境的呼吁。

(三) 信息化与会计发展

杨雄胜认为,信息化对会计研究造成了冲击,信息化环境下迫切需要重塑会计理论。会计理论研究对一些基本问题的反思不能满足于哲理层面,还应该进入会计制度内部去探究正在或将要发生的一些重大变化,为会计理论转型提供清晰的背景与大致思路。现行会计理论方法及其实践正面临着来自基础层面的挑战,会计必须在信息作用突破微观桎梏拓展至整个宏观领域、信息系统嵌入现实经济活动而与业务一体化、切实

履行社会与组织神经系统职责三方面着手,适应信息社会的崭新环境而重构现代社会制度。

(四) 人类文明与会计发展

杨雄胜认为,会计印证并促进了人类文明;会计对人类文明进步的作用具有双向性;会计如何克服自身异化并在人类社会有效排除异化威胁过程中发挥不可替代的重要作用,是当代会计研究必须明确回答且事关会计发展大略的重大理论问题。为此,会计应当首先保证社会经济活动具有基本的透明度,正确把握并建立有序的自愿披露、强制披露、公平披露制度,通过准确把握公司透明度等方面提高社会经济透明度水平;积极记录、计量、报告经济行为过程与结果,对人类文明进步发挥持久正向作用;体现并实现确保自己提供公共产品及其资源性质,使会计对人类文明进步发挥社会性积极引导作用。

二、管理会计

(一) 管理会计基本理论

1. 成本管理。我国成本管理早期的主要特点是以会计成本(货币计量成本)为核心内容,实践中则主要体现为以物治人,存在一定的局限性。为详细阐明“以物为中心”成本管理的局限性,2000年,在中国会计学会、中国注册会计师协会的支持和指导下,杨雄胜组织团队在全国范围内对相关企业财务负责人进行了一次问卷调查,发现目标成本法在我国已得到较普遍运用,但是仍有待进一步改进;标准成本制度施行有一定难度;企业应采用作业成本法以适应崭新的制造环境。在此基础上,他提出了“以人为本”的成本管理观念,其主要特点为:以精神成本为中心和出发点,借以控制全部成本;“以人为本”的成本管理以职工创造性和积极性发挥程度为主要对象;以充分发挥职工创造性和积极性为目标。

2. 预算管理。在2000年开展的问卷

调查中,杨雄胜还针对企业预算管理相关问题进行了调研,得出以下结论:首先,大多数企业都认识到了全面预算的科学性,但企业预算管理尚存在很多认识与实务的盲区;第二,我国企业的预算在科学性与合理性方面有待改进;第三,预算应成为一个系统的过程,对它的编制、执行、控制和调整都应给予重视,忽略其中任意一个环节都将影响预算作用的发挥;第四,预算执行过程中要注意权限的划分与制衡;最后,应重视预算的激励作用。

3. 财务指标。应收账款周转率、存货周转率是国际通行的两个重要财务比率指标,在我国财务管理与分析实践中也得到了广泛运用,但其实际效果并不理想。杨雄胜提出了对于周转率相关指标的改进建议——将“应收账款周转率”改为“应收账款平均账龄”、将“存货周转率”改为“存货平均占用期”,并按其内容细分为“材料平均储存期”“在产品平均生产期”“产成品平均库存期”,这样可以与企业的日常管理结合得更为紧密。与此相类似,会计利润确认与计量的短期特质扭曲了利润指标的完整面目,削弱了利润指标在战略管理中的积极作用,必须拓展会计利润观,使会计确认与计量利润不只停留于短期,还应关注长期趋势,使短期与长期利润此长彼消,充分发挥利润指标的积极作用。与此相适应,企业也应当从繁杂的短期管理中解放出来,关注价值转移现象,建立企业价值转移预警系统,提高捕捉价值转移关键信号及预见行业未来发展趋势的能力。

(二) 管理会计职能

杨雄胜认为,在我国解决管理会计应用问题,应从基本理念上为提高管理会计应用实效理出一条清晰的工作思路。他提出了提高我国管理会计实效的基本途径,一是培植永久性的企业文化,二是管理会计要成为经营管理的中枢神

经三是正确认识“一项技术替代另一项技术”及“研究开发费用”这两种S曲线。

(三) “VCU”探索

杨雄胜认为,对会计反映经济价值能力的反思与实质性改善,立足信息化的崭新社会技术环境进行深入研讨,应该成为当今会计学术研究的主攻方向。他提出,在信息时代,我们可以在虚拟世界中建立“三流合一、时空一体”的信息图景,用线上分析管理线下活动。理论上人、财、物三要素紧密联系,但在理论发展中可以选择“物”作为分析的起点,即VCU(价值创造单元)的起点是资产组,再将“人”和“财”归结到相对应的VCU中去。

需要注意的是,这里的“VCU”概念不同于企业会计准则中的VCU概念,它是将对企业价值创造产生独立影响的最小功能单元作为VCU基本单元。按功能价值流(业务)与管理价值流(组织)两个视角,分析企业基本价值流程,再综合形成企业各层级VCU。按企业综合价值指标内涵,构建以企业战略及其实现为核心、综合财务指标为统率、企业各项业务和职能管理为支撑、企业所有岗位(人员)行为改善为立足点,形成以VCU为基础的现代管理会计制度。按照VCU的概念,企业就是一种VCU合,企业价值是VCU合效果的综合体现,提高企业价值的本质就是改善VCU合。改进VCU,关键在于建立基于“VCU”的管理会计制度,只有在信息化成熟、“三流合一、时空一体”逐步形成的条件下,VCU才能发挥其作用,实现企业整体的管理创新。

三、内部控制

(一) 内部控制基本理论

杨雄胜认为,我国学术界对内部控制的研究必须在整合目前分散于各领域的内部控制子项研究成果的基础上,将内部控制作为一个独立的理论范畴,综合运用审计学、社会学、管理学、经济

学、医学等学科前沿知识,建立起作为组织与社会“免疫系统”的内部控制学。

1. 内部控制研究口径。杨雄胜认为,内部控制研究需要借助经济学和管理学理论进行深化,只有运用丰富的公司治理理论并以管理控制口径来定位,内部控制研究才能取得突破性进展,并形成有效指导内部控制实务的理论成果。

随着社会经济发展及科技文化的进步,传统的内部控制面临着一系列挑战,具体表现为:一是控制对象性质变化,二是控制立足点的重塑,三是传统内部控制的基本假设已不符合现实。为应对以上挑战,内部控制首先应成为组织权力制衡的机制,体现“双环学习”要求,使组织具有学习型特征;其次,必须把基于权力控制的内部控制转变为基于信息观的内部控制;最后,内控的出发点应是培养员工忠诚,应借助开放式信息沟通制度建设,通过团队示范作用实现全体员工行为的持续优化。

2. 内部控制目标。杨雄胜认为,新经济条件下内部控制的主要目标应包括三个方面:第一,在组织内部,努力形成一种积极演化的机制;第二,在组织与环境的结合上,努力把组织建设成一个生态系统;第三,在整个社会中,努力使组织成为整个社会规则的主导者,提高组织的影响力。内部控制通过技巧学习与惯例固化实现组织成员自适应学习,成为商务生态系统中的控制链,其目标是实现组织长寿,企业内部控制的最高目标是使企业赢得消费者(客户)的支持和社会的广泛认同,不断提高企业影响力。

3. 内部控制概念定义。杨雄胜根据逻辑学原理,综合运用人类学、生物学、社会学、组织学、管理学、经济学知识,提出“内部控制是运用专门手段工具及方法,防范与遏制非我与损我,保护与促进自我与益我的系统化制度”

这一定义。

内部控制的基本职能首先是明确界定并让众所周知什么是“自我与益我”，同时公开申明哪些是“非我与损我”，对不能简单归为以上两类的业务（即灰色地带）也要确立基本断别原则，保证内控实效。随着内部控制实践的发展，个人、组织、社会将不断调整完善控制边界（偏好）与控制弹性（容忍度），使现实中

各层面所有岗位均处于可控、受控、在控（“三控合一”）状态。这样的内部控制，必然是建立在计算机信息系统基础上，必将由关注过去、控制现在变成预期未来、调控现在，针对更多不确定性做出相机控制，与风险管理融为一体。

4. 内部控制哲学基础。为更深层次回答人类社会为什么需要及需要怎样的内部控制制度这一内部控制的基本理论问题，杨雄胜对内部控制制度的哲学基础即内部控制制度赖以存在的人性假定作出了一些理论探讨。他认为，内部控制制度的人性基础集中表现为人类普遍存在着对理性的不懈追求和“人类天性”与“世俗义务”的自我协调，从而决定了“利维坦”理论和“理性”理论，对研究内部控制制度哲学基础问题具有指导意义。

（二）内部控制实施效果

2010年，杨雄胜所在的南京大学会计与财务研究院课题组归纳分析了近十年来我国出现重大问题的112个代表性企业案例样本，总结得出按照内部控制五要素分类的28类内控缺陷，为我国企业内部控制评价制度的基本框架及模式提供思路。他们提出了如下建议：第一，在内控评价和内控信息披露方面，建议建立与完善内部控制信息强制披露机制，明确内部控制信息披露的责任主体，提高内部控制信息披露相关要求的权威性和明晰度，加大监管力度，提高信息披露有效性，关键是有一套适合于我国

企业的内部控制评价标准及相应细则，为管理层进行内部控制有效性评价和相关信息披露提供指引。第二，在内控自我评估与内控监管方面，案例研究得出的内控评价框架与COSO评价框架有着很大的差别，这意味着简单套用COSO评价框架对于我国而言结果可能不会理想。第三，在内控建设与完善方面，我国企业内部控制建设在环境、风险管理、控制活动、信息沟通和监控等方面仍然存在许多缺陷，内部控制制度仍不完善，执行力度较弱，失效问题较为严重，应进一步加强内部控制的环境建设、提高风险管理水平、完善控制活动和信息沟通、加大监控力度。

考虑到自2008年企业内部控制基本规范实施问题一直是各界关注的焦点，杨雄胜和缪艳娟、王则斌采用问卷调查方式对企业内控规范实施状况及其实施过程中遇到的问题进行了研究。研究发现，总体而言企业内控规范实施准备工作充分，企业高管开始重视内控制度，但存在企业内控执行参照标准多重、内控制度与现有业务流程不融合、责任人不明确等问题。其次，内控实际发挥作用的领域及效果与期望之间存在较大差异。再次，大型及小型企业内控效果均显著好于中型企业，大、小型企业内控效果并不存在显著差异；上市与国有企业内控效果均显著好于非上市非国有企业，上市与国有企业之间的内控效果并存在显著差异。基于以上调研，他们提出了改进建议：第一，加强现有内控规范、指引之间的协调和统一；第二，引导企业正确处理好满足外部监管和企业内在需求的关系；第三，规范和明确不同层次责任人；第四，加强内控规范在中型、“双非”企业的贯彻实施。

（三）西方内部控制分析借鉴

杨雄胜组织研究团队从26本权威英文会计期刊2002年至2013年发表的130篇内控论文中选取了Ashbaugh-Skaifc

等(2008)、Beneish等(2008)、Hoitash等(2009)、Wolfe等(2009)四篇文献，对内部控制与会计信息质量、内部控制的市場反应、内部控制与公司治理、内部控制的实验研究四个话题的共识与争议做了解读，并对中国制度背景下研究类似课题提出了建议：我国的内部控制理论研究一定程度上存在着与中国制度背景脱节的现象；内部控制运行机理的普适性和制度背景的独特性要求我国的内部控制理论研究者借鉴西方内部控制理论研究方法的同时，更要关注我国内部控制的独特的制度背景，在此基础上，才能产生高质量的理论研究成果，避免陷入照搬照抄和唯方法论的怪圈。

四、会计研究方法

（一）早期会计理论争论

上世纪八十年代，我国会计研究已大有发展，但因为存在会计的内涵与外延不明确、虚假分歧、对会计的现实与发展缺乏正确认识等问题，会计理论研究中仍存在很多争论。对此，杨雄胜认为，会计理论研究要重视运用辩证逻辑从层次上、结构上对研究对象进行推演分析：第一，不区别不同层次的概念，理论研究中的分歧将永无共同的语言；第二，不正确运用逻辑原理去分析会计的概念，对会计基本职能的认识将长期得不到统一；第三，不明确各个概念之间的辩证关系，理论研究将不可能健康地向纵深发展；第四，不辩证、历史地去认识会计概念，理论研究将无从摆脱僵化，趋于活跃。

杨雄胜提出，会计研究应该有一个新的研究方法和认识起点。新的研究方法是系统研究的方法，不但要看到会计的现实，更要展望会计的发展，应该立足于各单位工作现实，揭示存在的共有规律，为建立会计方法体系奠定基础，同时还应该看到我国企业中财务与会计一起工作的现实，研究其今后合一还是分开的趋向，以期能够科学界定会计研

究的内涵与外延、扎实建立会计管理学。新的认识起点,是运用现代科学认识论原理进行会计研究,即将经济活动分成实物运动与价值运动的认识转变为分成物流与信息流的新认识。此外,会计研究还应当有一个合适的立足点,即做有理论价值的研究,中国的会计理论及研究必须正确解释和指导我国的会计实践。会计理论不仅要探讨会计对经济的促进的一面,也不能忽视妨碍经济发展的一面,应将理论研究的进程与准则制定、发布的进程统一起来。

(二) 规范与实证之争

规范研究是运用公认的价值判断去衡量现实,作出现实做得对不对的判断。实证研究就其本质而言是为了证伪,即证明现有或公认的、设想理论不能概括的事实,从而发展完善理论。规范研究(以及分析性研究)与实证研究是获取科学会计理论的两个不可或缺、前后承继的学术探讨过程。尽管其研究的出发点和特征不同,但追求的目标却是共同的,即发展或丰富完善现有的理论。

杨雄胜认为,一项研究只有满足“理论前提”“事实前提”“研究条件前提”才可能是有价值的研究。按照这一标准,他们分析了近二十年国内外研究中国会计问题的实证研究的质量,结果表明:总的来看,国内实证研究理论基础薄弱,未能结合实际的制度背景。细分研究领域而言,审计领域仅限于解释某些特定审计现象情况比较普遍,公司治理领域对我国独特的制度背景把握较不充分,公司财务领域的样本量和样本期间的问题最严重。因此,对于实证的学习不能仅限于技术层面,还要遵循科学研究的一般规律。

为在中国会计界真正形成规范研究与实证研究有机结合的风气,他提出了提高会计研究质量的建议:首先,要确立会计研究的基本规范,使之成为会计研究者的行为指南,从而培养我国会计

研究者科学的精神气质,以提高研究者本身学术素质为起点,减少研究的功利性目的。其次,要科学评判会计研究成果的质量。最后,建立会计实态调查系统,定期公开调查结果,以为会计研究提供真实、全面、规范的第一手资料。此外,还要确定国家级会计研究课题,明确资助额度、方式和具体研究要求,做到公开招标,公正评审,合理奖励。

(三) 会计实务与理论新定位

二十一世纪社会经济、政治文明、科学技术、管理组织的急剧变化,对会计制度已形成严重挑战,会计学界应直面并认清这种挑战对会计理论与实务的深刻影响,站在新的历史起点上重新思考。在实践中,大多数会计人员已习惯于既定的与目前组织结构和职权关系一体化会计程式,简言之有以下特点:一是只注重事后数据及数据分析,不关注宏观、市场、技术、组织因素;二是沿用传统思维报告分析并向管理诸方面提出改进建议;三是对实际发生的过去往往具有很强的解析能力,但对未来及其风险却往往三缄其口。

与会计职业定位发生转变相适应,会计理论的研究也需要转换视角。会计研究应发掘而非创造中国会计思想。杨雄胜认为,会计理论研究可以深入会计制度内部去探究的重大转变有:其一,会计信息在更有效地实现自己微观功能的同时,也要逐渐转向其宏观性质的一面;其二,要使所有管理直至人类所有经济行为须臾离不开会计信息,要使会计界真正摆脱现处的窘境,必须加大管理会计理论研究和实践探索的力度;其三,在信息化的时代背景下,会计要争取真正成为经济活动的“中枢神经”。

(四) 会计国际化

1. 会计准则国际化。杨雄胜认为,国际化是必然趋势,其根本动因是中国经济逐步汇入了世界经济,但是也要保留中国特色。对中国特色的内涵,杨雄

胜提出可从下述方面把握:第一,会计理论与实务的发展密切依存于特定国的社会、文化、经济发展,中国会计当无例外,中国会计的过去、现在、将来必然有一些与其他国家会计不同的重大差别;第二,中国特色是一个发展的概念,是一个适应我国经济社会发展、积极吸取外国优秀的会计成果、主动不断改革完善我国会计的过程;第三,中国特色的提法与目前会计同国际接轨并不矛盾,一方面必须使我国会计为世界主要发达国家所接受并便于他们理解我国会计信息,另一方面必须正确把握我国现阶段社会、文化、经济发展对会计的现实需要,建立与我国社会、经济、文化协调发展的会计理论与实务标准体系。

2. 会计研究国际化。杨雄胜认为,在会计研究要不要国际化的问题上,需要承认的是,进入21世纪后会计研究国际化得到了提倡和强调,但由此而引发的实施方式及行为准则乃至评价标准却大可商榷。首先,我国会计研究的社会作用集中表现在准确描述并深刻分析了我国会计实务,并对其进一步科学化产生了一定推动作用;其次,把研究的目标定位于在国外顶级期刊发表论文实属我国会计界面对的无奈之一;再次,会计理论工作者必须足够熟悉其研究内容的真实背景。会计是为经济和社会发展服务的,而会计理论又是为发展会计实务服务的,会计实务和会计理论势必打上经济背景的烙印。发展具有中国特色的会计实务、研究有中国特色的会计理论,是历史的选择,也是中国会计行业及研究赖以生存的根本。

新时代会计面临着新发展机会。杨雄胜现在带着他的一批学生正倾情努力期望实现他的“中国会计学术之梦”:按人体心血管原理,完善财务管理理论与方法;按人体神经系统原理,完善会计理论与方法;按人体免疫系统原理,完善内部控制理论与方法。■