

# '99 会计研究新视点

——1999年部分会计学术观点综述

阎秀丽

## 一、会计由核算型向核算管理型过渡问题

阎达五教授提出:会计由核算型向管理型转化,我国的财会软件行业在这方面发挥了先导作用。会计由核算型向管理型转化指的是向会计的管理职能转化,而不是向企业管理转化,不能绕过财会管理的领域直接跨入企业管理领域。他对会计及其他职能分析后,认为转化的基本含义包括:一要使财务会计与管理会计融为一体,重新构建一个既有核算又有管理的新的会计体系;二要使会计在现有以事后核算为主的基础上加强参与决策、实施适时控制和开展经济分析等活动;三是建立包括事前、事中、事后在内的全面核算和全过程管理系统。这样的会计系统是包括事前预测决策、事中监控和事后分析考评在内的会计核算和管理系统。

## 二、知识经济的形成与发展对现代管理会计体系的影响

和事,深化、强化了《会计法》的法律约束作用。我认为,全社会都应当认真学习、深刻理解其含义,这对贯彻落实新修订的《会计法》是十分必要和非常关键的。

会计行为即会计主体行为,与其他任何主体行为一样,是受一定思想支配的有目的的活动。会计主体行为包括:会计人员如何依法执业行为,参与经营管理人员的决策行为,从事经济业务相关人员的责任行为,单位负责人的守法、护法行为。《会计法》对会计人员依法执业行为作了具体详尽而又可行的规范,同时赋予会计人员监督职权,如“会计机构、会计人员对违反本法和国家统一的会计制度规定的会计事项,有权拒绝办理或者按照职权予以纠正”(第28条)。这是会计主体执法行为的中流砥柱。对参与经济管理人员的决策行为和所有从事经济业务相关人员的责任行为作了全面概括和规范,如:“任何单位和个人不得伪造、变造会计凭证、会计账簿及其他会计资

料”(第13条)。这是会计主体行为的基础。对单位负责人守法、护法行为作了明确而又严肃的规范,如:“单位负责人对本单位的会计工作和会计资料的真实性、完整性负责”(第4条);“单位负责人应当保证会计机构、会计人员依法履行职责,不得授意、指使、强令会计机构、会计人员违法办理会计事项”(第28条)。这是会计主体合法行为的强有力保障。

对此,余绪缨教授谈了四点看法:一是使企业经营目标多元化。当工业经济进一步向知识经济转变时,企业为满足自我实现的需要,应以服务于“社会本位”的更高层次的多元化因素作为经营目标。其中,财务会计只能最直接而有效地为实现较低层次的企业经营目标即“利润最大化”服务,而管理会计则能更有效地为较高层次的经营目标,为实现根植于知识经济社会的“社会本位的多元化企业经营目标”服务。二是“决策支持系统”从为“金字塔式”的“决策系统”服务转变为同时为“倒金字塔式”和“金字塔式”的“决策系统”服务。知识经济时期,企业管理的权力结构从纵向的集权化、控制性的管理转变为横向的分权化的民主管理,以基层作为管理权力的基点,赋予职工充分的自主权、参与权,形成“倒金字塔式”的决策体系,并在其运作中形成以“自主管理”为基础的“自行调节”、“自行控制”、“自行适应”的机制。三是管理会计将从“财务会计”的“二维结构”向“三维结

此次修订的《会计法》删除了“单位领导人领导会计机构、会计人员和其他人员执行本法”,这是具有深远意义的。首先,体现了法律面前不但受惩治应当人人平等,而且守法、执法和守法也要做到人人平等。其次,有利于杜绝单位负责人“大包大揽”(如出问题我负责等),授意、指使、强令会计人员干随心所欲的事,遏止会计人员附和、胁从单位负责人违法乱纪,从而有利于广大会计人员做到一身正气,认真履行法律赋予的权责,说实话,依法办实事。

构”转变。余教授以一棵树为比喻，对不同发展时期的会计体系进行了比较，形成较独特的“树形理论”：农业经济社会的会计，即“一维结构”的单式簿记，是一棵生长在山上或平原上的树，它的树干、树枝、树叶都是看得见、摸得着的；工业经济社会，采用“二维结构”的复式簿记，如同一棵生长在河边的树，既有岸上的本体（资产），也有水中树的倒影（负债和资本）；知识经济时期，以人的创造性知识为其核心的生产要素，知识好比生长在河边的树的根部，为整个树的发育、成长吸收和输送养分。管理会计将以其不同于财务会计的特定方法着重进行知识资源的研究。它研究的领域，既有树的本身的研究，也有树的倒影的研究，还包括树的根部的研究，从而由“二维结构”扩展为“三维结构”。从研究的时间跨度上看，管理会计也和财务会计不同，属于“三维结构”，既研究过去，也研究现在和未来（特别是其中的决策研究都是面向未来的，而财务会计则主要研究历史记录）。四是“知识资源”（包括显性与隐性知识资源）研究的方法论问题。对知识资源的研究，要求充分做到数量因素与质量因素并重，货币计量与非货币计量并重，数量计算与综合判断相结合，这与财务会计的研究方法大相径庭。管理会计要在知识资源研究中取得新的突破，决策研究人员要大力提高自己对相关信息的洞察力和感悟力，并以科学性与艺术性相统一的原则，贯穿于信息处理过程的始终，最终使信息处理的结果，成为科学精神和艺术修养相统一的产物。

### 三、应加强对会计行为的规范

吴水澎教授认为，会计信息是一种物质利益，绝非单纯的“商业活动语言”，在多元利益存在的情况下，会计人员归属于谁，则利益势必倾向于谁，这也就是为什么在有了对会计技术进行规范的会计准则之后，会计信息仍然大面积失真、经济秩序仍然混乱的原因。因此，为保证会计信息质量，杜绝作假行为，除了必须对会计程序与方法通过诸如会计准则、会计制度进行技术规范外，还必须对会计人员进行第二次规范，即会计行为规范。应清楚地界定每项会计行为的合法、违法界限，做到可以定性又可以定量，还要有明确执法的责任部门等。他认为会计行为的规范离不开会计行为理论的指导，会计行为规范理论的内容一般应包括：会计行为是怎样形成的，会计行为主体是谁，会计行为的目标是什么以及会计行为如何优化，等等。

### 四、会计学的发展呈现科学融合发展的趋势

于玉林教授认为，随着会计改革、引进国际会计、会计制度建设和会计教育等事业的发展，会计环境发生了变化，会计范围向会计管理领域

扩展，向与会计相关的领域扩展，会计学研究的内容扩大并综合化，这些变化使会计突破了记账、算账、报账的“纯”会计概念，使会计学的发展呈现出科学融合发展的趋势。融合主要表现在会计学与其他科学的融合发展及会计科学内部学科融合的发展。前者表现为融合现代科学理论与方法发展新兴会计科学，融合现代科学理论与方法发展新的会计理论与方法，移入其他科学理论与方法完善会计理论与方法体系发展会计科学；后者表现为会计科学综合性研究、会计学科比较研究。会计科学融合发展的基本形态，按会计科学融合的内容可分为基本理论融合形态和基本方法融合形态；按会计科学融合的性质可分为相同类别融合和不相同类别融合；按会计科学融合的形式分为单一融合和多元融合等。

### 五、市场经济需要法务会计

盖地教授在《市场经济与法务会计》一文中指出：在市场经济条件下，法律法规体系是规范会计行为的前提，会计与法律的结合将更为紧密，一是单凭会计知识难以正确处理市场经济条件下的所有会计事项，另一方面法律对市场经济的规范还需通过会计计量和记录。因此，适应市场经济要求，以会计理论和法学理论为基础、融会计与法学于一体的法务会计将成为 21 世纪的热门职业。法务会计不是某一会计实体（主体）的一般“会计”，而是更广泛意义上的涉及法律和办理各种案件与会计相关的事项需要监管反映的专项会计，税务会计（含税务筹划）、司法会计、诉讼会计、海损理算、保险理赔、债权债务理算、社会公正会计、物价会计、基金会计等均属法务会计的范畴。法务会计是财务会计中的一个特定领域，它的假定、原则及其程序与方法在一般情况下与财务会计相同，它主要存在于三大领域：一是企业、行政、事业单位；二是社会中介服务机构；三是检察机关、公安机关和人民法院等司法机关，还应包括审计、纪检部门。

### 六、正确看待会计监督问题



邱元荣同志在《有关会计人员的几个问题评述》一文中就正确看待会计监督的法律地位问题阐述了自己的观点。他认为,首先必须肯定会计人员是《会计法》的具体执法者。其次,虽然监督按不同的标准有不同的划分,但会计监督主要是法律监督,具有强制性。会计人员的监督职权是经国家立法赋予的,是由高于被监督者的权力体赋予的,不是个人的随意行为,其监督职权受法律保护,是主动监督。第三,会计监督是对生产经营全过程的监督,是最直接、综合、有效的全过程监督。

## 七、行为成本是成本研究的新领域

乔春华教授在《行为成本是成本研究的新领域》一文中指出,在工业经济时代,成本会计理论研究仅定位在物质产品领域,成本概念长期定位在制造业内。但人类劳动不仅包括物质生产劳动,还包括精神生产劳动。对于精神生产,当其劳动成果是具有使用价值、可以离开生产者和消费者而独立存在的商品时,传统上采用物质产品的成本计算方法,没有考虑凝结着艰苦复杂脑力劳动的创作行为成本。行为成本是指行为主体在某一时间内从事某一行为时发生的能用货币计量的支出和损失,它是以收入或效用能补偿的部分。其实质是补偿价值,不仅是衡量已耗费部分的补偿尺度,而且对能否从事某一行为进行成本分析和成本决策。因此,行为成本是管理会计的重要内容,是行为是否发生的选择标准。行为成本的计算对象是人的行为,即具有时间和空间的活动区域,其职能是通过成本计算,进行所费与所得(现实所得或潜在所得)的比较,运用成本能否补偿的观念,进行行为是否发生的成本决策。

## 八、国际会计发展的重要特征:协调、参与和创新

陈毓圭博士撰文指出,当前国际会计发展的重要特征是:协调、参与和创新。第一,在世界各国会计职业组织、金融机构、政府监管部门、会计准则制定机构的共同努力下,国际会计协调进一步深化:核心国际会计准则基本完成,国际会计准则已经为越来越多的国家和组织所接受,按国际会计准则编报会计报表已经成为许多重要组织的共同呼声。第二,会计已经广泛介入社会经济事务,国际会计界的许多重大举措已经与世界政治经济生活紧密联系在一起,与人类的命运联系在一起,会计师应当承担起历史赋予的责任和义务。高质量的信息及其分析对于政策制定者和市场参与者而言具有十分重要的意义,因此会计监管和国际协调引起了世界政治家的热情关注;自然和人类社会的命运成为会计关注的焦点,会计怎样在环境管理和可持续发展中发挥更大的作用,一直是会计理论和实务界的重要话题;推动廉政建设和政府行政责任同样是全球会计界

关注的课题。第三,会计方法和技术实现了重大创新。国际会计准则开始关注发展中国家会计问题,公允价值更为广泛地运用于金融工具的计量,在终止营业、准备、减值等会计准则中,对企业非持续经营、时间和金额不确定的负债提取准备,要求企业在预计某些资产的将来可收回价值低于资产的账面价值时确认资产的减值损失;国际会计协调突破会计准则领域,已经发展到注册会计师职业资格标准的协调;国际会计准则形成机制酝酿重大改革,提出建立一个由托管人委员会、理事会、制定委员会组成的三级结构,实现会计准则决策机构专家化、国际会计准则委员会与各国会计准则制定机构协调的新模式。

## 九、会计是理顺产权关系的有效手段

孙铮博士认为,迄今为止,只有会计能够将一个企业资产的产权关系交代清楚。会计通过明确会计主体,确定会计要素,以及其特有的确认、计量、记录和报告方法将企业的产权关系交代清楚:明确会计主体,事实上等于界定了一个企业资产的权益范围。会计主体一方面明确了某一主体所能控制或拥有的各种资产,以及它所作出的承诺与承担的义务,另一方面,又要求必须将该主体的法人财产和财务收支与其他主体的法人财产和财务收支区分清楚,将该主体的法人财产和财务收支与该主体的所有者个人的资产和财务收支区分清楚。然而要将一个企业的产权关系最终交代清楚,需要借助于会计的确认、计量、记录和报告等具体方法。会计为了把一个企业所拥有并能控制的资产之权益揭示清楚,确认不同的权益是关键的一步。确认不同的权益,事实上是对企业法人财产的产权关系加以理顺的一个重要步骤。从企业法人财产的形成过程来看,对企业资产的要求权和主张权有债权人权益和所有者权益两种。两种权益在确认中的任何不当,都将对不同的权益方带来不利的影响。债权人权益也好,所有者权益也罢,都是会计需要确认、计量、记录和报告的基本要素。从这个意义上讲,会计是理顺企业产权关系的有效手段。

(注:本文所引文章均参阅《中国会计年鉴(1999)》。文中照片由刘福万、赵立中提供)

责任编辑 袁蓉丽



岳华(集团)会计师事务所

YueHua(Group)Certified Public Accountants

地址:北京市朝阳区安定路39号“长新大厦”五层  
电话:(010)64448901-06 传真:(010)64418625