

中国会计理论研究:回顾与展望

王光远 吴联生

(福建省审计厅 350003 厦门大学会计系 361005)

【摘要】20 年来的中国会计理论研究发展表明,经济建设宏观环境是会计理论研究赖以生存与发展的根本保障,同时,会计理论研究对经济发展具有反映性。“会计信息系统论”、“会计管理活动论”和“会计控制论”是中国 20 年来会计理论研究最为突出的成就,它们都有其自身的合理性,并都对我国会计理论的发展产生了深远的影响。从我国当前经济发展的具体环境来看,加强“会计控制论”对会计实务的指导作用将更具现实意义。21 世纪的知识经济时代,将给会计理论研究至少带来两方面的课题:人力资源会计问题和会计报告模式问题。

【关键词】会计理论 会计定位 知识经济

党的十一届三中全会以来,我国的经济建设取得了举世瞩目的成就。正是在这 20 年,我国的会计理论研究积极借鉴西方经验,紧密联系实践,取得了丰硕的成果。总结过去以启迪未来,这是历史的价值。本文拟对我国 20 年来的会计理论研究作简要分析,并就会计理论研究的未来走向提出我们的意见。

一、会计理论研究的基本特点分析

从总体上看,我国会计理论与经济发展的状况存在着密切的联系。1966 年起,我国开始经历长达 10 年之久的“文化大革命”。会计理论研究工作也进入了停顿阶段,其突出表现之一就在于从 1966 年到 1978 年,原有的会计类期刊纷纷停刊,几乎找不到一份象样的会计类期刊。在党的十一届三中全会决定将经济建设作为全国工作重点的指示指

引下,我国会计理论研究工作开始走向蓬勃发展。这一点仍然可以从会计类期刊的创刊得到验证。从 1979 年开始,我国开始创办各类会计期刊,较早出现的有:《财务与会计》(创刊于 1979 年 1 月)、《财会通讯》(创刊于 1979 年 4 月)、《公社财会》(创刊于 1979 年 7 月)、《会计研究》(创刊于 1980 年 1 月)。80 年代以后,各类会计期刊更是如雨后春笋般地出现,其中不仅包括按行业分类的会计期刊,如《工业财会》、《交通财会》等,而且也包括按地区命名的会计期刊,如《上海会计》、《北京财会》、《武汉财会》等。有学者对各时期的会计学论文总量进行了统计,结果发现,1979 至 1989 年间的会计学论文总量是 1960 年至 1969 年间的 4 倍^①。以上正反两方面说明,经济建设宏观环境是会计理论研究赖以生存与发展的根本保障。

为探讨我国会计理论研究的具体特点,我们对会计论文进行了统计分析。由于会计期刊太多,我们分别选取权威性理论刊物《会计研究》与《经济研究》以及权威性实务刊物《财务与会计》和《财会通讯》等4个期刊作为样本^①。根据我们的研究判断,我国会计理论研究大致在以下四方面作了很大的努力,即:(1)“会计是什么”、“会计学是什么”等基本会计问题;(2)经济效益会计;(3)物价变动会计;(4)股票市场会计。统计结果如下表。

会计论文分类统计表(1981—1999)

年度	会计基本问题	经济效益会计	物价变动会计	股票市场会计
1981	16	18	—	—
1982	16	46	1	—
1983	14	51	0	—
1984	18	36	1	—
1985	10	30	0	—
1986	10	36	0	—
1987	8	35	0	—
1988	8	12	0	—
1989	5	12	0	—
1990	5	16	1	—
1991	4	19	0	—
1992	2	13	1	—
1993	3	13	0	1
1994	0	15	1	3
1995	6	23	1	10
1996	13	20	1	5
1997	9	8	1	21
1998	3	6	1	31
1999	3	11	0	36
合计	153	410	9	107

统计结果表明,有关如何降低成本、提高经济效益问题的论文最多,达到410篇。其原因在于会计的根本作用是为经济发展服务,而经济发展的关键就在于降低成本、提高经济效益。党的十一届三中全会提出经济建设是全国的工作重点以后,党的十二大就明确提出把全部经济工作转到以提高经济效益为中心的轨道上来,此后,这一精神在历次的重大会议中得到不断的深化。因此,提高经济效益是经济发展与会计理论研究共同的中心内容。有关“会计是什么”、“会计学是什么”等会计基本问题的论文累计达到153篇,仅次于经济效益会计类的论文,但从分布角度来看,基本上是呈递减趋势。其原因在于1979年是会计理论研究的复苏时期,要想会计能

够为经济发展服务,要想使会计理论研究稳步健康发展,必然要研究“会计是什么”、“会计学是什么”等会计基本问题。然而,随着时间的推移,会计学界在这些问题上取得比较一致的结论越来越多,需要讨论的问题也越来越少,因而发表这方面的论文也就越来越少。但是,在这些会计基本理论问题上,会计学界从来没有取得完全一致的结论,继续对这些问题进行探讨是必然的。从这个角度来看,经济效益会计和会计基本问题是会计理论研究的两大重要的永恒课题。

有关股票市场会计的论文的分布显然与有关会计基本问题的论文存在着显著的区别,它从1993年才开始出现,但每年的递增速度相当快,特别是1998年和1999年,论文篇数达到30多篇。有关股票市场会计论文的这种分布体现了会计对经济发展具有反映性。我国股票市场随着1984年上海飞乐音响股份有限公司向社会公开发行股票50万元而崛起,1990年12月上海证券交易所和1991年4月深圳证券交易所相继成立,翻开了我国股票市场建设崭新的一页。有关股票市场会计的研究,就是在这种经济发展的推动下而产生并不断发展的。显然,从时间上看,会计理论研究具有一定的滞后性,其原因在于对任何问题的认识与研究需要一个过程,对于股票市场会计问题的研究也是如此。

有关物价变动会计论文的分布,从另一方面反映了会计理论研究对经济发展的反映性。1980年至1999年我国的商品零售物价指数如下表。表中数据表明,我国20年来基本上都存在着通货膨胀问题,但最高的商品零售物价指数也仅仅为121.7,1998年的商品零售物价比1997年的还低2.6%。这表明,通货膨胀问题是我国经济发展中必须予以考虑的问题,但它离恶性通货膨胀还有一段相当长的距离。物价变动会计论文时有时无,即使有也只有1篇的这种分布,是通货膨胀问题在我国经济发展具体影响的生动写照,这种写照也就是会计理论

^① 由于1979年和1980年的期刊资料不全,我们的统计是从1981年开始的。

研究对经济发展的反映性。

1980—1998 年我国商品零售物价指数(上年=100)^②

年度	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989
指数	106.0	102.4	101.9	101.5	102.8	108.8	106.0	107.3	118.5	117.8
年度	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	
指数	102.1	102.9	105.4	113.2	121.7	114.8	106.1	100.8	97.4 ^③	

二、中国会计理论研究的突出成就

综观这 20 余年的会计研究成果,它涉及到了会计的方方面面,既有会计基本理论方面的研究成果,如会计本质、会计职能、会计目标、会计对象以及会计原则等,又有会计应用理论的研究成果,如会计法、会计准则、会计职业道德以及企业会计制度设计等。然而,其中最为突出的成就非会计定位理论莫属。当然,仅仅会计定位理论,它也包含有很多的观点,这充分体现了我国会计研究的多元化特性。其中,占绝对主导地位的是“会计信息系统论”^④、“会计管理活动论”^⑤和“会计控制论”^⑥。

根据笔者掌握的资料,“会计信息系统论”的观点最早出现在 1953 年出版的《会计理论结构》,作者利特尔顿指出:“会计的显著目的在于对一个企业的经济活动提供某种有意义的信息”^[4](A. C. Littleton, 1953)。美国会计学会在 1966 年发表的《会计基本理论说明书》(A Statement of Basic Accounting Theory, ASOBAT)中更为明确地指出:“实质地说,会计是一个信息系统”^[3]。我国著名会计学家余绪缨教授在 1980 年的《要从发展的观点,看会计学的科学属性》一文中指出:“……根据当前的现实和今后的发展,应把会计看作是一个信息系统,它主要是通过客观而科学的信息,为管理提供咨询服务”^[4];我国著名会计学家葛家澍教授在 1983 年的《关于会计定

义的探讨》一文中给会计下了如下的定义:“会计是旨在提高经济效益,加强经营管理和经济管理而在每个企业、事业机关等单位范围内建立的一个以提供财务信息为主的经济信息系统”^[5]。此后,两位教授站在会计信息系统的角度上,对会计作了全面而深入的研究,并形成了“会计信息系统论”。“会计信息系统论”认为,会计在本质上是一个信息系统,它一端与信息源联系着,另一端与信息宿联系着,并包含着信息获取、信息传输、信息贮存、信号处理、特征提取、分类判断、反馈控制、测量显示等环节;会计用综合信息理论解决经营的经济效率问题,构成了为决策提供定量化信息的企业综合信息系统的主要部分;会计信息系统是企业管理信息系统中最大和最普及的子系统,企业的全体成员均在某种程度上参与经济业务数据的产生,而企业各级管理当局和责任人员都将利用有关会计信息作出经营、管理决策和评估自己的业绩,企业的外部利害关系集团则是企业财务信息的主要使用者。

将会计视为一种管理活动并使用“会计管理”概念的,在现代西方管理理论流派中不乏其人,古典管理理论的代表人物法约尔就把会计活动列为经营的六种职能活动之一。美国人卢瑟·古利克则把会计管理列为管理的七种功能之一^[6]。我国著名会计学家杨纪琬教授和阎达五教授在 1980 年的《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》一文中指出:“无论从理论上看还是从实践上看,会计不仅仅是管理经济的工具,它本身就具有管理的职能,是人们从事管理的一种活动。”^[7]此后,两位教授著书立说,形成了比较系统的“会计管理活动论”。“会计管理活动论”认为,“会计”和“会计管理”是同一概念,“会计管理”是“会计”这一概念内涵

② 数据来源于《中国统计年鉴 1998》,中国统计出版社。

③ 数据来源于曾培炎:《关于 1998 年国民经济和社会发展计划执行情况与 1999 年国民经济和社会发展计划草案的报告》,《经济日报》,1999 年 3 月 19 日第 2 版。

④ 代表人物为我国著名会计学家葛家澍教授和余绪缨教授。

⑤ 代表人物为我国著名会计学家杨纪琬教授和阎达五教授。

⑥ 代表人物为我国著名会计学家杨时展教授和郭道扬教授。

的深化,反映了会计工作的本质属性,是同一概念的发展;广义的会计管理包括会计信息的处理过程,即组织会计信息的验收、加工、存贮、审查、转换、输送以及结合这一过程对经济活动的合理、合法和有效性进行的审查与监督;无论从历史还是从现实来看,会计工作都是一种管理活动,它的核算和监督内容以及要达到的目的受不同的社会制度所制约。“会计管理活动论”还认为,会计管理与财务管理是按不同标准对管理进行的分类,会计管理是指会计人员(机构)运用一系列会计方法对投入再生产过程的资金及其运动实施的管理,其目标是提高经济效益;财务管理应理解为“财务”的管理。

“会计控制论”是我国著名会计学家杨时展教授和郭道扬教授通过对会计进行历史地考察,在详细分析现代会计环境以及未来经济发展的基础上形成的系统化的会计定位理论。总的来看,“会计控制论”认为,自古以来,会计最根本的目的就在于反映、控制经济活动,现代会计最根本的目的在于控制企业的经济活动,以完成企业对各种受托人的受托责任;现代企业经济效益目标的提出、调整、实现不能脱离现代会计这一控制系统的运行,没有现代会计,而要提高经济效益,是无法想象的;现代会计是一种以认定受托责任为目的,以决策为手段,对一个实体的经济事项按公认会计原则与标准,进行分类、记录、汇总、传达的控制系统;会计控制是一种全面控制,它必须把过去、现在与未来结合在一起,必须把事前、事中与事后的控制结合在一起,必须把微观、中观与宏观结合在一起;会计控制包括三个基本层次,即组织制度控制、电子计算机控制与经营循环控制,具体包括 14 个控制环节;会计系统可以划分为反映系统和控制系统,其中,反映系统包括信息输入、信息确认、制证、计量、记录、归类、组合、测试、编报、储存及信息输出等环节,控制系统又可分为经营循环控制分支系统和决策过程控制分支系统。

当然,“会计信息系统论”、“会计管理活动论”和“会计控制论”都有其自身的合理性,它们对我国会计理论的发展产生了深远的影响,并从不同角度促

进了会计为经济发展服务作用的发挥。如果联系我国当前经济发展的具体环境来看,我们认为,“会计控制论”更具有其现实意义。从微观的层面上来看,一方面我国国有企业效益普遍较差,如何发挥会计控制在受托责任的完成与评价中的作用,则是我国的当务之急;另一方面我国企业会计信息失真问题比较严重,治理会计信息失真问题,必须要发挥会计对会计信息质量的控制作用。从宏观层面上来看,全球经济一体化已是经济发展的历史趋势。在这种背景下,如何加强对国际经济的控制已是世界各国共同的课题,因为一国经济危机的发生往往对其它国家直接产生影响。如 1997 年泰国首先发生金融危机,此后便席卷了整个东南亚地区,并逐步演变为亚洲金融危机,危及全球金融市场乃至世界经济。当然,这场危机的发生有着经济发展的泡沫影响所致,但其中也包括会计没有发挥控制作用的因素在内。因此,加强会计对世界经济的控制是一体化全球经济发展的重要内容。

三、走向 21 世纪的会计理论研究

综观 20 世纪,它是一个科技对经济发展的贡献不断加强的世纪。20 世纪 20 年代科技对世界工业生产率提高的贡献为 22%,50 年代为 30%,而 70 年代则达到 60%左右;从科技对经济增长的贡献来看,20 世纪初为 5%—10%,50 年代达到 35%,80 年代有的国家已达到 80%以上,进入 90 年代,这种发展趋势更是以惊人的速度发展^[8]。20 世纪 70 年代以来科技对经济发展的贡献空前加大,其原因就在于 70 年代以来一系列重大的新技术获得突破性发展,以微电子技术为基础,以计算机、网络和通信技术为主体的信息技术迅速兴起,它大大加快了产业的升级,并促进经济增长方式发生根本性变化,即经济的增长依赖于知识的生产、扩散和应用。可以预见,人类在 21 世纪将步入一个全新的经济社会形态——知识经济时代。

然而,当前的会计理论研究主要是为工业经济发展服务的。知识经济的到来,必将带来会计理论研究的新课题。在我们看来,新课题主要是由以下

两方面因素所引起。

1. 人力资本将成为经济增长的核心资本。在知识经济社会里,起主导作用的资本不再是农业社会的土地和工业社会的金融资本,而主要是人力资本。虽然经济学家早已认识到人力资本对经济增长的重要性,但农业社会和工业社会里的人力资本对经济发展的贡献,是基于以土地或金融资本为经济增长的最主要限制因素的基础上的,而且这种贡献远远没有今天以及未来的人力资源对经济增长的贡献那么大。

2. 信息技术将极大地改变社会生产方式。随着信息技术的发展,企业能够根据日常需求进行适时生产,以及时满足市场上多样化个性化的需求;信息技术发展使计算机进入了家庭,从而使人们能在家从事和完成原先必须到企业的车间、办公室才能做的工作。根据美国《纽约时报》1994年9月29日报道,在家办公的人已达4320万,约占美国劳动力的1/3,而且每年以15%的速度增加,到1997年达到5600万人。

以上两方面的因素将给会计理论研究带来以下几方面的课题:

(1) 人力资源会计。前已述及,农业社会和工业社会里的人力资本对经济发展的贡献,是基于以土地或金融资本为经济增长的最主要限制因素的基础上的;加之新古典经济理论认为企业所有权属于物质资本所有者,人力资源信息一直未能作为企业的重要信息向利害关系方进行披露,因而人力资源会计一直也未能得到发展。然而,知识经济社会中的人力资源将逐步取代金融资本而成为经济增长的最为重要的因素,其对经济发展的贡献越来越大;同时,现代企业理论认为企业是一系列契约的组合,人力资本所有者以人力资本参与企业,并享有企业的剩余索取权,它为人力资源作为一种重要的信息进行披露提供了理论基础。因此,如何确认、计量和报告人力资源信息将是会计理论研究的一个重要课题。

(2) 会计报告模式。现行会计报告具有两大重要的特点:(1)它是一种通行会计报告,即企业提供一份所有者通用的会计报告。这份报告披露的内容是在综合考虑所有使用者对会计信息需求的基础上形成的,之所以采用这种模式,是出于成本效益的考虑;(2)它是一种非适时性会计报告,即它的披露是在某一个固定的时间。目前,会计报告按照其披露时间的不同,可以分为中期报告和年度报告。之所以会计报告不采用适时披露形式,同样是基于对成本与效益的考虑。然而,随着信息技术的发展,按照每个使用者的信息需求适时向他们提供会计报告,成本将不再是一个制约因素,但相应的会计报告理论需要进行重新的研究。因此,会计网络化下的会计报告模式将是21世纪会计理论研究的一个重要课题。

需要特别说明的是,以上两方面仅仅是工业经济社会进入知识经济社会过程中所增加的两个课题,它们并不是21世纪会计理论研究的所有问题。上文所述的会计基本理论问题、经济效益会计和股票市场会计等仍然是会计理论研究的重要课题。

参考文献

- 1 陈信元等. 新中国会计思想史. 上海财经大学出版社, 1999
- 2 A. C. Littleton. Structure of Accounting Theory. 1953
- 3 AAA. A Statement of Basic Accounting Theory. 1966
- 4 余绪缨. 要从发展的观点, 看会计学的科学属性. 中国经济问题, 1980; 5
- 5 葛家澍, 唐予华. 关于会计定义的探讨. 会计研究, 1983; 4. 葛家澍. 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. 会计学刊, 1986; 2
- 6 康均. 会计学派. 载《走向21世纪的现代会计(上)》, 东北财经大学出版社, 1996
- 7 杨纪琬, 阎达五. 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. 会计研究, 1980; 1. 杨纪琬, 阎达五. 论“会计管理”. 经济理论与经济管理, 1982; 4
- 8 李京文. 迎接知识经济新时代. 上海远东出版社, 1999