

试论中国特色的社会主义会计理论

邓小平同志创建的具有中国特色的社会主义理论是个伟大的创举,这个理论的要点之一就是在坚持生产资料公有制的基础上,大胆引进国外现代科学管理技术和利用国际资本,实行对内搞活和对外开放。实践证明,这个理论有很强的生命力,使中国经济近二十年来发生了根本性的变化。与此相对应,中国的会计近几年来也相应地进行了一系列的改革,其主要成果之一体现为 93 年颁布实施的《企业会计准则》和近期将陆续出台的《具体会计准则》。改革开放以来,我国的会计学界为适应社会主义市场经济的需要,大量地介绍、引进西方会计理论,让我们扩展了视野,了解了市场经济环境下会计理论的发展现状和西方会计理论研究成果。但同时我们也注意到,这些理论是零散的、局部的,不能构成一个整体。引进和介绍西方会计理论的目的无疑是吸收、消化,借鉴其中一些市场经济环境下会计的共性的东西,为我所用,因为会计总是指一定客观环境下的

的会计,我们的会计理论也应该来源于社会主义市场经济的会计实践。因此,我们认为在引进、介绍、消化西方会计理论的同时,我国会计学界当前的主要任务在于如何构建适应于我国社会主义市场经济环境下的具有中国

特色的会计理论体系。

马克思主义认为,理论发展的模式是实践—认识—再实践—再认识,我国会计理论发展至今,也经过反复的实践和认识的过程。当今会计所处的客观经济环境千变万化,实践对理论提出了越来越高的要求,本文从会计(指财务会计)在实践中面临的挑战,引出需要对现有会计理论进行再认识的必要性,认识的过程从现象到本质,从应用理论到基本理论,最后提出建立具有中国特色的会计理论的初步设想。

一、财务会计面临的挑战

21 世纪财务会计将向何处发展,这是目前会计界普遍关注的问题。有人认为如果不对现行的财务会计进行一次重大改革,将会影响会计作用的发挥。我们从下面几个方面来看看现行财务会计所面临的挑战。

1. 持续的通货膨胀是世界各国都存在的现实,通货膨胀对会计的币值稳定假设提出了挑战。虽然我们已发展了各种通货膨胀会计模型,对由于通货膨胀所产生的会计信息失真,进行适当消除,但是现行会计业务基本上还是以币值稳定为前提,只有在通货膨胀率达到 10% 以上时,国际会计准则才有规定,允许采用通货膨胀会计。这说明我们的会计信息有可能达到 10% 的不真实。

2. 金融创新所产生的各种衍生金融工具对财务会计提出了更为严重的问题。对于金融市场的参与者来说,“杠杆效应”带来的丰厚的报酬同时也意味着巨大的风险,其后果有时甚至是灾难性的^①。有几百年历史的巴林银行的倒闭就是一个例子。衍生金融工具所产生的巨大风险和报酬无法在财务会计信息中得以披露,不能不说是财务会计的一个

巨大缺陷

3. 关于商誉的确认与计量问题,理论界进行了长期的讨论,但并没有得到令人满意的会计处理方式。随着经济的发展,商誉这项无形资产将在企业的总资产中占有越来越大的比重,有的可达到60%~70%,这么大的资产只有在企业被兼并后才能在财务报表中体现,是财务会计的又一巨大缺陷。近年来美国、加拿大正在考虑制定有关法规,允许企业采取所谓的“下推会计”(Push-down Accounting)程序,按企业现行的市场价格反映其净资产。这无疑是对现有财务会计的确认、计量原则的全盘否定。相同的情况也出现在对企业商标权的确认与计量上。

4. 现有财务会计无法解决两个主要的信息质量特征—可靠性和相关性之间的矛盾,可靠的信息不一定相关,相关的信息不一定可靠。对会计信息的使用者来说,相关性甚为重要,企业未来的现金流量是他们决策的主要依据。这一方面主要反映在财务会计无法反映持有资产的利得或损失。由此也产生了财务会计目标的“决策有用论”和“受托责任论”两种理论学派之争。

财务会计所面临的问题,实际上是对财务会计的币值稳定假设、历史成本计价原则、实现原则、权责发生制等提出的挑战,财务会计正处于进退维谷的地步。因循守旧没有出路,出路在于寻求新的解决办法,寻求理论的突破。我们认为,现有的会计理论没有形成一个完整的体系,不能够解释和预测会计实务,从而有必要对现有会计理论进行再认识。

二、理论的困惑

财务会计于本世纪三十年代在传统会计的基础上有了很大的发展。所有权和经营权的分离,导致了财务会计信息的使用者与提供者的分离。为了保证信息的可靠与公正,提高会计信息的可比性,必须对会计信息产生的过程进行规范,由此形成了规范会计理论。在规范会计理论的指导下,各国相应制定了规范会计实务操作的会计准则(会计制度)。会计准则以基本假设和基本原则为前提基础,如币值稳定假设、历史成本计价原则、收入实现原则和权责发生制等。从前面的分析

中可以归纳出,客观经济环境对这些假设和原则提出了全面的挑战。然而,这些原则假设是现代财务会计的基石,它们的动摇势必影响到财务会计这门学科的存在。认识到了这个问题,以美国为代表的西方会计学界,开始研究财务会计概念结构,以求为指导并评价会计准则提供一套内在逻辑一致,首尾一贯的理论框架,但目前只出了六号财务会计概念公告(其中第六号是代替第三号公告,实际有效的只有五个)。财务会计概念结构一般不直接规范会计实务,因此,它作为普遍运用的理论框架似应高于会计准则,但是,概念结构不够具体,在可操作方面不如会计准则。它所描述的是一组概念,这些概念必须贯穿到并统驭着所有的准则,从而对财务会计的程序与方法起着普遍的规范作用,所以,在概念结构的文件中要有一致的看法,不能等同于学术著作,反映不同的观点或体现百家争鸣^②。到这里我们似乎可以看出,财务会计的局限性和财务会计概念结构的约束有关,如资产要素的定义,美国FASB的定义是“指某一特定主体由于过去的交易或事项而获得或控制的可预期的未来经济利益”,这个定义没有指出对未来经济利益如何计量;我国企业会计准则对资产的定义是“企业拥有或控制的能以货币计量的经济资源,包括各种财产、债权和其他权利”,这个定义虽指出货币计量,但并未回答如何计量,是对资产形成过程的计量,还是对资产未来潜能的计量?又如,二个重要的信息质量特征—相关性和可靠性,理想的情况是二者都要保证,但当二者发生矛盾时,哪个更为重要?因此,财务会计概念结构的内容直接影响到最终的会计信息。

再深入一步,我们会发现,财务会计概念结构的研究是受制于会计基本理论问题的。会计基本理论的内容是会计学科最基本的理论问题,它构成会计学科最基本的框架,如回答会计的本质、对象、职能、属性等。这些基本问题和财务会计概念结构的内容有着一定的联系,有的甚至是一一对应的。从另一方面来讲,概念结构是会计基本理论内容的具体化。如会计本质和社会环境的研究确定了会计基本前提;会计职能对应会计的目标;会计对象

规定了会计要素等^③。通过这样的分析,我们将财务会计实践中碰到的问题,用“脱衣法”层层追溯到会计基本理论问题。透过现象,我们注意到我们忽视了会计基本理论的研究。对会计的本质及其发展规律的认识不足或者存在很大差异,用含糊不清或有争议的概念去指导会计实践,难免会遇到各式各样的问题。

我国的会计学界由于受传统思维模式的影响,建国以来,一直注重基本理论问题的研究。如对会计本质的认识,经历了“工具论”、“方法论”、“技术论”、“管理活动论”和“信息系统论”,当前仍是“管理活动论”与“信息系统论”两大主流派之争;又如对会计的属性问题,过去我国普遍认为会计具有强烈的阶级性,存在着社会主义会计和资本主义会计明显的区别,因此,抛弃了借贷记帐法,启用了“适应于”社会主义的增减记帐法。直至1978年之后,会计学界开始认识到这种认识的错误导致了会计理论研究的停滞不前,对我国的经济建设造成了影响。历史的教训是很深刻的,会计基本理论问题虽然比较抽象,但它们是最基本的,是整个会计理论体系的基础框架。理论研究应从这些基本问题开始。

基本理论问题是可以争论的,应提倡百家争鸣,争鸣的目的是求得共识。马克思说过“真理是由争论确立的,历史的事实是由矛盾的陈述中清理出来的^④”,真理本身不害怕批判,它只会越辩越明。我国会计学界对会计基本理论研究历来已久,但并未达到共识,逼近真理的路途还很遥远,理论界存在着各种流派或主流派。我们认为关键的问题不在于观点不同,而是我们如何看待这些理论分歧,是“求同存异”还是“存同求异”?对这个问题,我国著名的经济学家孙冶方同志认为:“‘求同存异’是外交与统一战线中所采用的一条原则,但是,如果在科学研究中也讲求同存异,那就没有什么问题可研究与讨论了。科学研究应是‘存同求异’,这样科学水平才能渐渐提高^⑤。”我们认为,当前我国会计学界对基本理论问题所持的不同观点,不是完全对立的,应有许多共识的一面,就象“盲人摸象”,无论摸到象的那个部位,都有对事物的深浅

不同的认识。如对“管理活动论”和“信息系统论”不应该将它们完全对立,通过进一步的讨论,相信应能找到共同的一面。科学研究态度应该是实事求是,我们应本着“存同求异”的原则对待会计基本理论问题,为会计学科构建一个较为完整、坚实的框架,在这样的框架基础上建设的具有中国特色的社会主义会计理论将会应付千变万化的客观环境。

三、中西方理论研究方法与风格的比较

每一种理论背后,在一定程度上都会反映其研究者的主观意识和所处的社会背景。所以,我们在接受一种理论时也就应该注意到其研究方法和研究风格。研究方法实际上是一个方法体系,首先是方法论的指导作用,方法论和世界观是统一的,是人们观察世界,认识世界的基本观点,方法论的指导作用潜移默化地表现在其理论内容上;研究风格则与研究者的文化背景和社会环境相联系,其主要表现在理论的研究起点和研究路径上。由于社会历史发展和文化背景的不同,在科学研究征途上,存在着东方化和西方化两种不同的思想。西方化思想总是以科学为先导,以新发明创造为目的,倡导“向前、务实”的精神,从西方会计理论发展演变过程,可以看到这种一味向前的实用主义精神;而东方化思想却受到传统儒家思想的影响,对事物的认识不是就事论事,而是“向后、求本”,究其根源,我国会计学界比较注重会计基本理论问题的研究,多少反映这种思想的作用。这两种思想对理论的发展孰优孰劣,我们不敢评判,但至少认为它们可以互补。

如果用中国传统医学—中医与西医进行比较其研究方法与风格,我们会发现他们各自的优势和缺陷。中、西医研究的都是人的病理。西医的研究对象是人的身体,身体是由各种器官组成的,通过对各器官的解剖、分析和实验,可知病因所在,胃病治胃,心病治心,有的放矢。中医完全是另外一种研究思路,它的研究对象不是身体的各器官,而是人的生命,生命是人体各器官的有机组合,通过望、闻、诊、切,了解生命气息之强弱,找出生命系统的故障,治病的方法也自然以系统的调理为主。中医研究对象是高度抽象的,虽给人一种

“玄学”之感,但又是最为本质的。现实中经常耳闻一些疑难病症,西医无从下手,而中医却能治疗,别看那十几种中草药的配方,奥妙无穷,中医的针灸也越来越引起西方人的重视。也许中西医结合疗法是一种较为完善的方法,问题是中西医学理论研究应找到一个合适的结合部位。

联系到会计理论研究,我们认为,由于研究方法风格的不同,我们的理论研究成果可以和西方国家不同。改革开放以来,我们引进和介绍了不少西方会计理论,对于市场经济环境下共性的东西,我们可以大胆的借鉴。我们在向国际惯例靠拢的同时,也应期望我们的研究成果可以直接对世界会计理论的宝库作出有益的贡献。理论的研究方法与风格没有一种固定的模式,引进吸收西方会计理论是要借鉴其科学的内容,为我所用,而不需要刻意改变我们固有的思维模式和认识方法,我们也要有所创见,否则将永远跟在西方会计理论的后面。

四、如何建设有中国特色的会计理论

中国会计学会提出的我国会计理论建设的目标模式是:“创建具有中国特色的社会主义会计理论与方法体系”,因而,如何创建具有中国特色的会计理论便成为我国会计学界当前面临的一项重大课题。我们介绍和引进大量西方市场经济环境下的会计理论,目的是为了消化和吸收,结合我国会计实践,建设具有中国特色的会计理论。我们认为,这种理论应在研究方法、研究风格和理论内容三个方面体现中国特色。

1. 研究方法 和其他经济(管理)科学一样,会计理论的研究方法也包括三个层次:方法论、基本方法和具体方法。方法论与世界观是同一的,对世界的基本观点怎样,观察、研究、改造世界的根本方法也就怎样。我国会计理论研究应以马克思主义哲学为方法论基础,这与西方会计理论研究的哲学背景有着根本的区别。西方会计理论家奉行实用主义哲学,倡导有用即真理的务实精神。马克思主义哲学的根本在于物质的本体性、运动性、矛盾性和实践第一的观点。根据马克思主义实践第一的观点,中国会计理论的特色从根本

上来说来自于中国会计实践的特殊性。中国会计实践是中国经济实践不可分割的重要组成部分,邓小平同志建设有中国特色的社会主义理论是当代中国经济实践的理论指导,因而亦应是中国会计实践和中国会计理论建设的指导。微观经济(管理)理论是宏观经济(管理)理论的基础,宏观经济(管理)理论是微观经济(管理)理论的指导。会计学属微观经济(管理)学的内容,这也是为什么当前会计学研究转向经济学(管理学)寻求指导的重要原因。

在基本方法这一研究方法层次,西方会计理论界作出了较大的贡献,尝试了许多方法来研究会计问题,总括起来有逻辑的方法(归纳法、演绎法)、历史的研究方法、实证的研究方法、数学的研究方法、经济学的研究方法、“三论”(信息论、系统论、控制论)的研究方法等^⑧。西方会计学界在研究方法的运用上走过了由“归纳法—演绎法—实证法”这样一条道路,现在实证法正方兴未艾。西方在基本方法的使用上往往走极端,采用一种方法而否认另一种方法,没有看到各种方法都有一些优点和局限性,它们存在互补性。因此,中国会计理论研究方法特色在基本方法这一层次,应是强调各种方法的综合运用和互补。

会计是一种社会实践,相对于其他社会实践,会计的对象具有其特殊性。因此,结合会计对象的特点来研究会计问题,便形成了会计理论研究的具体方法。会计理论研究的具体方法如何亦是一项需要认真研究的课题,此方面的研究目前在我国还处于空白状况,只有完成了该课题的研究,才能真正建立起一门完整的会计理论研究方法学。

2. 研究风格。研究风格主要指理论的研究起点和研究路径,这与研究者的文化背景和社会环境密切相关。关于会计理论的研究起点,理论界存在着几种不同的观点,有“本质起点论”、“对象起点论”、“环境起点论”、“目标起点论”等,如何看待这些观点,是一个重大的理论问题。美国的会计理论研究从“假设—原则—准则”模式转向“目标—质量特征—要素的确认、计量与报告”模式的原因何在?作为理论研究的起点,应该具备什么条

件? 理论研究的起点是否应和理论表述的起点相一致? 这些问题需要我国会计学界作进一步探讨。

关于会计理论研究路径, 中西会计理论学界存在着较大的区别。西方的会计研究往往从具体开始, 强调表面上的“实”, 而我国的会计研究往往从一般开始, 强调“本”。然而, 具体与一般不是对立的, 而是辩证的统一。由具体到一般, 再由一般上升到理论上的具体, 才是完整地把握事物的正确思路, 也应是中國会计理论研究的特色。

3. 理论内容 正因为中国会计理论研究方法、研究风格上的特点, 必然会使理论研究的成果—理论内容呈现特色。我们赞同吴水澎教授构建的会计理论体系框架^⑦。这一框架不仅强调了实践第一的观点—理论来源于实践而且指导实践, 而且在理论的内容上包括三个大部分: 第一部分是会计理论的研究方法, 第二部分是会计基本理论, 第三部分是会

计规范理论(包括技术规范和行为规范), 三位一体, 紧密联系, 这应是中国会计理论在内容上的特色。

注释:

- ① 陈箭深,《关于金融工具会计的理论探讨》, 博士学位论文, P1
- ② 葛家澍主编,《中级财务会计》辽宁人民出版社, 1994年 10月第一版, P29
- ③ 参见吴水澎著,《财务会计基本理论研究》辽宁人民出版社, 1996年 11月第一版, P241- 251
- ④ 《马克思恩格斯通讯录》第 1卷, P567
- ⑤ 孙治方,《社会主义经济的若干理论问题续集》, 人民出版社, 1979年 5月第一版, P144
- ⑥ 余绪缨主编,《企业理财学》辽宁人民出版社, 1995年版, P46
- ⑦ 吴水澎著,《财务会计基本理论研究》辽宁人民出版社, 1996年 11月第一版, P33

(作者单位: 厦门大学会计系 博士生)

启 事

中国中青年财务成本研究会评审第三届优秀科研成果

为了充分调动中国中青年财务成本研究会全体会员从事会计、审计、财务与成本研究的积极性和创造性, 探索具有中国特色的会计、审计、财务与成本理论方法体系, 提高我国中青年财会工作者的学术水平, 促进我国财会事业的健康发展, 中国中青年财务成本研究会 1997年 8月 8日常务理事会决定, 在该会 1998年成立十周年之际举办中国中青年财务成本研究会第三届优秀科研成果奖“评奖暨表彰”活动。

评奖范围: 凡该会及所属分会会员自 1993年 1月 1日至 1997年 12月 31日公开出版、发表的会计、审计、财务与成本方面的研究成果(包括著作、论文等), 均可申请参评。

申报办法: 对符合条件并自愿申报者, 须于 1998年 1月 15日至 3月 31日向该会秘书处办理申报手续。申报材料报送截止时间为 1998年 4月 30日(以寄出邮戳为准), 逾期不再补办。

奖励办法: 本次评奖将评定一等奖 5项, 二等奖 10项, 三等奖 20项, 优秀奖 50项和荣誉奖若干项。凡获奖者, 均发给获奖证书和奖金, 并将评奖结果在有关刊物上发布。

有关详情请与中国中青年财务成本研究会秘书处联系。

联系人: 刘明辉、方红星、孙光国

联系电话: 0411- 4692110, 4692996, 4671101- 818

地址: 辽宁省大连市东北财经大学 51# 中国中青年财务成本研究会

邮政编码: 116025