

# 中国会计模式浅探

徐玉霞 薛祖云

会计总是随着经济的发展而发展,应经济环境的改变而改变。90年代初开始,为适应新的经济环境,我国对会计进行了重大改革,特别是1993年7月1日开始实施的《企业会计准则》,标志着我国的会计从为计划经济服务的模式转变为为社会主义市场经济服务模式。但从总体上看,会计的改革还跟不上经济体制的改革与发展,具体表现在会计理论还没有形成一个完整的体系,会计实务中还是以“会计制度”作为操作指南,正处于征求意见阶段的“具体会计准则”,仍在借鉴与创造的两难中选择。本文就怎样建立适应于我国社会主义市场经济的会计模式谈谈看法。

—

什么叫会计模式,目前国内外会计界对此还没有明确的定义。我们认为,所谓会计模式,指的是从系统的观点出发,对一定社会(国家、地区)会计的主要特征所作的综合表述和反映,它包括会计管理体制、会计指导思想(理论)和具体的准则和制度等。会计是一个经济信息系统,系统与其所处的环境是紧密联系和相互作用的。从系统论的角度来讲,客观经济环境决定了会计的主要特性。“会计即有技术性又有社会属性”<sup>①</sup>,会计作为一门应用型科学,是紧密地依存于特定的社会经济形式的,各项具体方法的选择与应用及其理论支持,是其社会环境中诸种因素综合作用的结果。尽管技术性特征支持会计的国际化,但社会属性却要求会计要适应特定的社会经济环境。

因此,社会主义市场经济的会计应综合反映社会主义市场经济的特性并适应这一特定的社会环境的需要。党的十四大明确提出了我国经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济体制,而社会主义市场经济又是一个综合、全面、甚至可以说是“包罗万象”的概念,它几乎涵盖了我国当前经济生活的一切方面,包括经济运行机制、法律、管理体制,以及社会道德规范等。纵观目前会计所处的经济环境,可以概括为如下几个方面:

1. 我国的经济成份是以公有制为主体的多种经济并存。最近几年,我国的股份制企业与外资企业迅速发展,乡镇企业及新成立的有限责任公司异军突起,社会经济呈现多元化发展趋势。但国有企业(包括国有独资企业和原国有企业改组的股份制企业)在国民经济中仍占主导地位,这正体现了以公有制为主体的经济性质不会改变。

2. 运行多年的经济体制改革已初显成效。现代企业制度试点工作已开始进行,人们的思想进一步解放,学习与引进西方先进的科学管理技术已成为一种潮流。同时,盲目西化的现象依稀可见。

3. 市场机制还处于进一步完善之中,要素市场尚未完全建立,主要表现在生产资料市场

---

<sup>①</sup> 《财务会计基本理论研究》吴水澎著,辽宁人民出版社,1996年,第123页。

仍存在国家政策性的保护,从而限制了社会资本的自由流动;金融体制处在计划与市场之间;市场秩序的法律维护缺乏刚性;社会保障制度还未完全建立等,这些都表明我国现阶段仍处于在计划经济向市场经济的过渡阶段,虽已积累了不少经验,但改革不可能一步到位。

4. 资本市场正处于发育阶段。虽然我国已在上海和深圳设立了证券交易所,但上市公司的数量和规模,只占全部企业的一小部份,与证券市场相配套的法律规范体系还不健全。由中国人民银行控制的金融机构仍是企业资金的主要来源。

环境是会计理论研究的起点也是落脚点,现实的会计总是指一定环境下的会计,从另一方面看,会计又总是在一定环境下发挥它的作用,会计必须适应环境的要求,随着环境的变化,新环境必然向会计提出新的要求,必须发展新的会计理论与方法。《企业会计准则》的颁布实施是我国会计为适应新环境变化的一个重大改革。过去分行业、分所有制形式的统一会计制度一夜之间成为过时的东西,取而代之的是新的分13个行业的会计制度。这一转变是我国会计学界通过几年的研究和宣传的结果,也标志着我国会计为适应新的经济环境所作的努力。但如果仔细探究,我们会发现《企业会计准则》“在思路和要求上,与原先统一会计制度并无二致,只不过在具体会计处理上,有所变化,只是起到思想解放的作用,会计实务依然故我。”<sup>①</sup> 会计改革滞后于经济体制改革。目前正处于征求意见阶段的具体会计准则,也将成为我国会计改革的一个重要内容。

与会计应用理论相比,我国现阶段对会计基本理论的研究却不容乐观。过去经常讨论的会计的本质、会计职能、对象等会计基本理论问题在学术刊物上少见了。但这并不意味着对这些问题已形成共识。会计的基本理论与应用理论的脱节在当前是相当明显的。吴水澎教授在他新近出版的一本专著中也提到这个问题。他根据社会主义市场经济对会计所提出的新要求,构建了具有中国特色的“会计理论体系框图”<sup>②</sup>,将会计基本理论通过“桥梁”——会计准则基本概念——联结会计应用理论,试图解决会计基本理论与应用理论的脱节问题。从框图中,我们可以窥察出中国社会主义市场经济会计模式的构想。

## 二

葛家澍教授在1981年发表的经典之作“论会计理论的继承性”一文,运用历史唯物主义的分析方法,以会计学的性质为起点,完全推倒了当时困扰人们思想的所谓“社会主义会计”和“资本主义会计”之间人为筑起的高墙,认为“会计是人类共同创造的科学技术,任何国家,要建立自己的会计理论,在空地上是砌不起大厦的。人们不能割断历史,不能忘记会计理论的继承性。”<sup>③</sup> 从此开启了会计界全面解放思想,介绍和引进西方会计理论和方法的热潮,我国会计改革的成就与葛家澍教授的远见卓识是分不开的。然而,当今以借鉴之风照搬西方会计理论的现象普遍存在,这不得不引起我们的注意。

任何科学的理论都有继承性。会计的理论是从密切依存于生产实践的会计实践中产生的,其技术性是人类共同创造的财富。但是,每一种理论都在一定程度上反映研究者的哲学思想

<sup>①</sup> 《会计准则研究》刘峰著,东北财经大学出版社,1996年,P273。

<sup>②</sup> 参见《财务会计基本理论研究》吴水澎著,辽宁人民出版社1996年版,第34页。

<sup>③</sup> 葛家澍:“论会计理论的继承性”,《厦门大学学报》,1981年第三期。

和所处的社会背景，都代表相关集团的经济利益。因而，盲目的引进和借鉴势必造成理论脱离客观经济环境，不仅不能指导会计实践，有时还会起到相反作用。理论的继承性应理解为批判地继承，我们应在借鉴与创建中进行具体分析，会计学是经济应用型科学，它具有两重性，其技术性作为会计的共性，是会计的主要特性，借鉴是必要的，它可以使我们的理论研究少走弯路，节约时间；但会计的社会属性，代表着特定的社会经济环境，各个国家和地区都不可能完全一样。正是由于会计的社会属性才产生不同的会计模式。因此研究社会主义市场经济会计模式，必须结合我国社会主义市场经济环境，这是无法靠借鉴和引进来解决的。

当前，我国经济学界经常出现“向国际惯例接轨”的术语，会计学界也以向国际会计接轨表明改革的进程。这意味着我国的改革目标是向国际会计方向发展，似乎接轨才能完成我国的会计改革，对此我们有不同的看法。什么是国际会计惯例，一般认为是以国际会计准则为基准。力求我国制定会计准则要尽量参照国际惯例的主张固然有其积极的意义。然而，会计毕竟是特定社会经济环境的产物，国际会计准则所依存的客观环境是什么？是世界范围内经济环境的总和，还是西方发达国家市场经济环境的综合？对此，有学者提出，国际会计准则是不存在客观经济环境的，它只是一种为提高会计信息可比性而采用的一种协调手段，力求使会计这个“商业通用语言”使用起来更为标准，发音更为准确。从“通用语言”的要求看，所谓通用并不是要求大家都持一种语言，而是要求语言所具有的交流、沟通的功能，得以正常发挥，不懂世界语，并不阻碍我们在世界范围内进行交流合作，正确的说法应是“靠拢”而不是“接轨”。我们非常赞同这种说法。

建设我国社会主义市场经济会计模式与向国际会计靠拢，不可避免会产生矛盾。会计模式强调的是自己的特色，是和我国社会主义市场经济紧密结合的。而国际会计惯例却着重会计的共性——技术性，而不考虑各国或地区的社会经济环境。会计行为的结果会影响到不同利益集团的经济利益，没有一个国家愿意放弃自己的“母语”去学世界语，虽然也有个别的小国家从成本——效益观念考虑，直接采用国际会计准则或某些相类似国家的会计准则作为本国会计的实务指南，但绝大部分国家不会为了与国际惯例接轨而放弃本国的会计准则的。更进一步看，中国是一个占世界人口四分之一的泱泱大国，社会主义市场经济理论的创立也是世界上独树一帜的。那么，我国的会计理论研究就应该更多地考虑中国特色，与社会主义市场经济相适应的中国会计模式的研究显得日趋重要，这也是客观经济环境对会计理论研究者提出的新要求。

### 三

建设我国社会主义市场经济会计模式是一项庞大的系统工程，首先应制定一个完整的、长远的部署，会计基本理论与会计应用理论研究的协调进行，不能就事论事或在实践中遇到新的问题再回过头来寻求理论的解释。上文提到的吴水澎教授所构建的中国特色会计理论体系正是这种系统工程思想的体现，在此，我们再谈谈几点设想。

1. 会计理论研究指导思想的树立。社会主义市场经济体制本身是一个崭新的社会实践，对社会主义市场经济环境的认识直接关系到会计理论的研究成果。因此，建立我国会计模式首先要树立会计理论研究的指导思想。邓小平同志关于建设有中国特色社会主义市场经济理论，无疑是我们会计理论研究的指导思想。

2. 关于会计理论体系的建立。会计理论体系的建立有助于我们运用整体的、系统的思维方式,对会计所涉及的各方面进行协调研究。体系中最高层次应是会计理论研究方法,其次是会计基本理论和会计应用理论。会计基本理论要回答有关会计环境、会计本质、职能、对象,会计的基本程序和方法以及会计发展史等;会计应用理论包括会计准则理论和会计行为理论,它是直接用来指导实践的,包括会计准则、制度研究,会计人员职责和职业道德等。在抽象的会计基本理论与具体的会计应用理论之间,存在着中介层即会计准则基本概念(或概念结构)。在体系中各层次和内容之间并不是相互独立的,而是紧密联系、相互依存、共同组成会计理论整体。

3. 关于会计理论研究方法。和其他经济学研究方法一样,会计理论研究方法也包括三个层次,最高层次是哲学方法论的指导,其次是理论研究的一般方法和会计理论研究的具体方法。对创建中国特色会计模式的理论研究方法,应特别重视哲学方法论的指导意义。方法论一般认为是理论研究者的固有思维习惯,它直接决定了理论研究成果,作为社会主义国家,我们理所当然应用马克思主义的哲学方法论作为指导。我们在借鉴西方会计理论研究成果过程中,应注意其研究的哲学背景基本是实用主义和逻辑实证主义。

4. 对会计基本理论研究的认识。会计基本理论是抽象的理论,但它在会计理论体系中又是非常重要的,它构成了会计学科的基本框架,属于原理和基础性质的,它对会计实践的指导作用是间接的(通过会计应用理论),但它的功能作用又是长远的。对几个目前仍悬而未决的会计基本概念认识(如会计的本质、职能、对象等),应深入研究,这也是体现我们中国传统的思维模式——追踪事物本质、规律性的认识。

作者单位:厦门大学经济学院  
邮 编: 361005