

论建立有“中国特色会计理论”的理论依据

中国会计教授会副会长 吴水澎
厦门大学副校长·博士生导师

迄今为止,许多人对我国会计理论研究的历史与现状,在诸多方面都不够满意。作为会计理论教学与研究队伍中的一员,笔者感到也有一份责任。

在经济体制改革之前,只要我们阅读这个时期的会计文章、专著、教材,就不难发现,它们中的多数是对国家财会政策、法规和制度的诠释,基础理论研究相对落后,并深受前苏联会计学观点和思想的影响,乃至有人说那时会计理论研究内容上的主要特征是“语录+制度+说明”。造成会计理论不能成为制订财会政策之依据的原因是错综复杂的,其中最主要的是,那时我们实行了以阶级斗争为纲的政治思想路线,中国大地上没有真正意义上的企业,习惯采用行政的办法来管理经济。这样的结果无疑使会计失去了存在、发育、生长的环境和土壤,作为会计实践总结的会计理论,也只能是“根枝叶萎”了。

党的十一届三中全会以后,我国实行了全面的改革开放政策,社会主义建设事业出现了勃勃生机。与此同时,同其他经济学家一样,我国的会计学家也被推向了时代的浪头,几乎成为一种“稀缺资源”,并吸收了许多精英加入到会计队伍中来。在这样的环境和条件之下,我国的会计理论研究取得了一些可喜的进展,步入了新的发展阶段。但我国会计实务工作和会计理论研究在前进中也遇到了一些困惑。只要认真阅读一下这个时期数以万计的会计著述,也就不难发现,我国在会计理论研究的观点或方法论上,真正有创意的并不是很多,能拿到国际会计论坛上交流的屈指可数;会计理论在较多方面还比较幼稚,有点像小孩学步一样,扶着国外会计学走。例如,某些研究者忙于引用国外各种新的会计名词和术语,把一些并不是很成熟的会计理论生搬硬套过来,少做甚至不做深入的理解与分析,不与中国的实际情况相结合,只是急功近利地盲目套用。甚至有些在西方也已过时的内容仍被“移植”过来,在会计实践中缺少应用价值,带有“来料加工”的性质。这里所说的来料加工型,是指引进西方特别是美国会计学论著的观点,表面地联系中国实际,提出一些体会性见解或结论。这些所谓的“理论”,能解决中国经济发展中

的会计问题吗?事实上,我们会计理论研究的许多“成果”,未能很好地指导改革开放中的会计实践;现实生活中提出的许多有关会计的新问题,我们尚未形成新的理论来加以指导。例如,我们未能在企业改革和制度创新实践中,深入调查研究,探索符合我国国情的会计新理论和新方法;会计信息的真实性还存在着比较严重的问题,假帐真算、假帐真查的现象仍然比较普遍,以致某些领域的经济秩序还存在着不同程度的混乱,正在影响社会主义市场经济的建立与完善;作为会计规范的“会计准则”,虽历经多年的辛勤工作,得以颁布执行并取得了成绩,但也有人认为,这些会计准则“洋气有余,中气不足”,因此,建立符合中国实际的会计规范体系还有待时日。

还有,我们的会计在如何为加强企业内部管理、提高经济效益服务等方面,也存在着许多值得探讨的问题。更为重要的是,会计理论研究应遵照实事求是的原则,并随着时代的进步而不断发展,这就存在着会计理论如何适应急剧变化着的社会环境的需要问题。比如,党的“十五大”号召全党和全国人民要把我们的事业全面推向 21 世纪,面临着经济体制改革的突破、政治体制改革的深入、精神文明建设要切实加强等等方面的任务。就其中的经济体制改革而言,又存在着怎样全面认识公有制的含义,公有制实现形式如何多样化;国有企业如何把改制、改组、改造和加强管理结合起来,抓好大的,放活小的,保证国有资产的保值、增值,以及怎样建立相应的社会保障体系;怎样完善分配结构和分配形式等等问题。所有这些,无疑将对会计理论研究提出新的要求。

从另一个角度来看,我国处于社会主义初级阶段,人口占世界人口近 1/4,全国的会计工作人员约有一千多万,号称“千万大军”。特别是我国已正在进行包括建立现代企业制度在内的经济体制改革,其最终目的是建立史无前例的社会主义市场经济。在这前无古人的伟大事业中,“理论是实践的先导”,会计理论是属于基础性的东西,是现代企业管理制度的管理科学机制的重要组成部分。可以这样认为,没有与社会主义市场

经济相适应的会计工作,社会主义市场经济就难以建立,更不能得到巩固。这就进一步说明,中国的会计理论问题在世界的会计学中占有十分特殊而重要的地位,如果解决好了,就等于解决了世界 1/4 的会计问题。正如有人所说,中国的会计学家所肩负的社会责任,比任何国家的会计学家都要重大得多,光荣得多!

那么,我们的会计理论研究如何融入时代的潮流呢?根据现实的启示,首先,会计理论研究,不只是同外国人对话,也不能仅是学者之间的对话,更不能作为研究者个人的自言自语和“孤芳自赏”。因为我们所面临的是拥有 12 亿多人口、处于社会主义初级阶段的中国,毫无疑问,会计理论应当以它们为立论的主题,根据自己国家的实际需要去发展,使研究者同所处社会进行对话。其次,随着改革开放的不断深入与发展,原有的理论形态必须根据新的实践和经验,在新的历史条件之下,得到调整、充实、发展和更新。最后,要建设有中国特色的社会主义市场经济,会计必然会碰到一些前所未有的新问题,而这些问题又没有前人的经验可供借鉴,需要我们去做许多开拓性与创造性的工作。正是在这样的社会环境之下,许多具有强烈时代感和民族感的会计学者,顺应历史潮流,提出了“建立有中国特色的会计理论”这个具有现实意义和深远历史意义的课题。可以说,这已成为改革开放以来提得最多的问题之一。我们既然把它提出来了,就应当很好地回答这一个和与之相关的几个比较重要的问题,即:提出有中国特色会计理论这一课题的理论依据何在?什么是具有中国特色的会计理论?应当运用什么样的研究方法进行有中国特色会计理论的研究?有中国特色的会计理论体系应当怎样进行构建,等等。本文先就“有中国特色会计理论”的理论依据问题,提出自己的看法。

建立有中国特色会计理论的课题是否有必要?其理论依据何在?对于这样的问题,虽然我国尚没有人提出公开、明确的反对意见,但并不是没有疑问。例如,改革开放以后,就我国会计教材和会计准则如何建设的讨论中,就曾有人主张,只要把西方发达国家的会计理论和“先进”的会计准则照搬过来就行了,不必另起“炉灶”,等等。因此,科学、正确地回答这个问题,不仅是探讨下面有关问题的前提,而且这个问题的解决,还关系到我国今后会计理论研究将沿着什么样的道路前进,把一个什么样的会计学推向 21 世纪的大问题。会计学界必须作出郑重和响亮的回答。

我们知道,事物的本质决定了事物的属性,事物的本质和属性又决定了该事物的运动、发展和变化的方向。中国会计理论是否具有特色,只能在会计的本质和属性的分析中加以把握。会计的本质是什么?它属于科学技术,还是属于社会科学,或者两者兼而有之?这是

一个较为复杂的问题。新中国成立以后,对这个重大问题的认识,会计界就存在着不同的看法,并掀起了几次讨论的热潮。时至今日,各人的看法也未必一致。例如:有的人把会计说成是一种“艺术”;有些人把会计看作是“经济管理工具”;目前有更多的人把会计视为“一项管理活动”或是“经济信息系统”,等等。与此相应,有的人认为会计是科学技术,无阶级性;有的人则认为,会计是一门社会科学,具有强烈的阶级性。在我们看来,被会计的本质所决定,会计既有科学技术属性的层面,又有社会科学属性的层面。

我们历来认为,会计是一种社会经济现象,其实质是一个以提供财务信息为主的经济信息系统;其职能是以货币作为量度,通过其生成的财务信息,综合、连续、系统和全面地反映人类的经济活动,以便人类对经济活动进行管理。问题的关键还在于,人类为了更好地运用会计,就必须很好地认识会计,通过对会计理性认识的不断积累才形成了会计理论。人类对会计的理性认识,实际上也是一个复杂的从具体到抽象、再从抽象到具体的认识过程。

人是认识的主体,而会计是被认识的客体。人是如何来看待会计这一被认识的客体的呢?会计所反映与控制的经济活动,无论是哪个社会都会表现为生产劳动一般的过程。具体地说,人类在经济活动的过程中,首先必须实现劳动者、劳动资料和劳动对象的相结合,三者缺一不可。其次,在商品货币经济条件下,经济活动过程总是表现为从货币购买生产资料开始,通过人的生产劳动制造产品,然后通过销售回笼货币的周而复始的过程。最后,在经济活动过程中,人类的投入与产出的对比关系不外乎是三种情况,即:当投入等于产出时,人类只能维持简单再生产,社会只能停留在一个水平上;当投入大于产出时,不仅社会不能进步,有时连人类的生存都成问题;当投入小于产出时,人类社会才有可能实现扩大再生产。人类之所以能不断地文明与进步,都源于此。

任何一个社会,都必须力争以尽可能少的投入和占用,争取尽可能大的劳动成果。人类对会计所要反映和控制的经济活动,经过上述抽象后的一般认识是比较“单纯”的,这就是:第一,会计所要反映和控制的对象是经济活动中的价值运动的数量方面,劳动者、生产资料都将构成会计对象的要素,目前会计对人力资源的反映和控制还不够理想;第二,无论哪个社会,只要是商品经济,会计对经济活动反映的量度必然是货币;第三,为了反映经济活动中价值运动的来龙去脉,必须运用复式记帐等技术方法;第四,为了取得最好的经济效益,就必须确定每一个生产单位乃至整个社会投入与产出的比例关系,必须分别计算投入与产出,并加以

比较;第五,会计必须通过一定的方法向有关方面提供信息,等等。

正是会计所反映和控制的经济活动这一客观自然性质,使会计具有下列一般属性:会计可以从自然科学(或技术科学)那里继承科学的性状,甚至把一些自然科学方法“移植”到会计中来,如书写技术、数学、电子计算机技术,等等。不难设想,如果会计不运用这些技术方法,它的进步与发展将是何等困难。此外,根据经济活动的客观自然性,经过人类共同的创造和积累,形成了确认、计量、记录和报告的会计程序,以及货币计价、填制凭证、复式记帐、登记帐簿、成本计算、财产清查、编制报表等专门技术方法。在一般情况下,人这一认识主体是不会改变被认识客体——会计程序和方法的性质的。会计的这些一般属性,也不会随不同国家或不同阶级的人而改变,不具备功利性和阶级性,这就是我们所说的会计具有科学技术属性的层面的原因及其含义。

我们的认识,还必须从抽象回到具体。现实生活比起我们在认识经济活动及会计时所进行的抽象以后的情况复杂得多、生动活泼得多。也就是人所要认识的会计这一种社会经济现象,是有“人”参与的。这里所说的有“人”的参与,又有两层含义。扼要地说:会计是会计人员等参与的实践过程,没有会计人员也就不会有会计,这是其一;其二,会计的对象——经济活动能够用货币表现的数量方面,并不能由单个人进行,而是由许多人并结成一定的关系下进行的。也就是社会化的生产不仅有生产力的方面,而且还有生产关系的方面。人所要认识的会计,是一个包括人和物在内的较为复杂的系统。这其中的人,是处于错综复杂社会经济关系网中的不同的人,即他们所处的社会制度、生产力发展水平、生产资料所有制、社会分配制度、生活水平、社会地位等也会因人而异。人们的社会存在决定了人们的意识。因此,不同的人在认识会计时,自己的心里、感情往往会带有阶级或派性的偏见,有个立场、观点、方法的问题。例如,会计收益本身与财务分配相联系,因此,财务信息代表着一定的经济利益关系。各种利益集团为了自身经济利益,直接或间接地干预会计准则的制订,进而影响会计政策的选择,而其中会计理论起着重要的作用。

我们很同意这样的说法,政治烙印无所不在,在很多情况下,经济利益和政治影响又是联系在一起的,这已被一部会计的发展史所证明。比如,在会计发展的漫长历史中,由人们不同立场、观点和方法所决定,不仅仅对某一个问题的看法的屡见不鲜,就连会计是什么这个最基本的问题,至今仍然在世界范围内展开争论,出现了许多不同学派,还处于谁也说服不了谁的

局面。从另一角度看,世界日新月异的变化正在不断地教育着会计理论工作者,使大家认识到会计与环境存在着“血缘”关系,并把会计与环境关系列为会计基本的理论问题之一,有的甚至把它当作会计理论的逻辑起点。即使把由于人的立场、观点、方法的不一样,会引起对问题看法的不同这一方面暂时避开,就一个国家、地区的上层建筑、政治体制、法律制度、经济制度、生产方式、生产力水平、思想意识形态、文化道德等等方面的情况的差别,反映到会计的指导思想、会计目标、会计的法律与规范、会计的某些方法、会计的行为等等都会不一致。这也可以从目前世界各国、各地区已经形成的不同会计模式得到很好的证明。这就是我们对会计除了具有科学技术属性之外,还具有社会的属性,各国的会计并非千篇一律的认识与理解。

根据我们以上对会计本质和属性的认识,现在可以这样认为:

第一,建设有中国特色的社会主义的理论,是一个完整的理论体系,在这个理论指导下所进行的社会主义建设是当代中国的伟大实践。相应地,被会计的本质与属性所决定,处于这个社会环境之下的会计实践,以及作为会计实践总结的会计理论,必然、也应该具有中国自己的特色。其实,离开有中国特色社会主义会计实践这块沃土,会计理论就失去了母体,是难以存活的,最后可能因失去营养而导致萎缩和枯竭。

第二,历史从哪里开始,思想进程也应当从哪里开始。历史上的会计文化传统,是每一代新人形成自己的会计意识、会计思想、会计理论、会计价值标准、会计行为模式的起点。中华民族有着悠久的历史和文化,我们的祖先也创造和积累了影响深远的会计文化。在这种文化传统下从事会计理论研究,会计理论不可能不具有中华民族的品格。

第三,任何一个国家、地区的会计理论,只有在研究内容、研究方法、理论构架、基本观点等方面具有自己的特色,才能在世界会计学中独树一帜,占有一席之地,也才能谈得上对世界会计学有所贡献。正是在这个意义上,面向世界、面向 21 世纪的中国会计理论也应当有自己的特色。

总之,建立有中国特色的会计理论这一命题,是中国会计界基于对建设有中国特色社会主义理论的深入学习和思考,并对其丰富的思想内容、伟大理论与实践指向的把握,是对当代中国会计学的历史使命与世界意义的反思和前瞻而提出来的,绝对不是“建设有中国特色社会主义”概念的简单套用,更不能理解为是为了追求时髦而给中国会计理论涂上一层流行的色彩,它必将成为我国会计界的自觉行动,成为会计理论研究的指向。□