



自 1978 年党的十一届三中全会召开以来,我国改革开放已经历了 20 年的辉煌历程,社会稳定,经济持续、快速发展,所取得的成绩是巨大的。同样,通过改革,我国的会计也改变了落后于经济发达国家的状况,已进入现代会计发展阶段。然而,我们应当看到,在世纪之交,我国的经济改革与会计改革又将面临着新的历史机遇与更为严峻的历史考验。就会计改革而言,受知识经济发展的影响,面临很多迫切需要研究解决的问题,新的经济形势使会计改革较之以往具有更大的艰巨性。针对这方面的问题,本文集中两点展开研究,首先分析世纪之交会计环境所发生的深刻变化,其次着重思考今后会计改革的几个主要问题。

一、知识经济时代会计环境变化分析

20 世纪是会计环境发生巨变的时代,在工业革命进行 100 多年,世界工业经济体系建立并逐步完善起来之后,到本世纪三四十年代,世界经济又进入到新技术革命时代。随之,以信息技术为先导,以计算机作为信息技术核心的高科技产业迅速发展起来,从此社会经济便朝着系统化经济、信息化经济与科学化经济的方向发展。针对本世纪最后 10 年出现的更大变化,约翰·奈斯比特把繁荣的 90 年代世界经济看作是通向 21 世纪新经济时代的入口,他认为人类已由工业化社会进入信息社会。最近的一些年,人们对世纪之交迅速演进之中的经济有了更深一层的认识,并直接触及下世纪世界经济发展的本质。先由联合国的研究机构及经济合作与发展组织提出了“知识经济”的概念,随后便得到各国著名学者赞同,并在经济学界与政治界达成共识:当今世界已从工业经济时代向知识经济时

代悄然转变,知识经济将成为 21 世纪世界经济发展的主流,21 世纪是知识经济发展的时代。

从总体上考察,前 19 个世纪会计的演进速度是较为缓慢的,它仅仅完成了由单式簿记向复式簿记的演进,将簿记的历史推进到复式簿记时代。直至工业革命发展到一定阶段之后,学术界才开始酝酿由簿记时代向会计时代转换的变革,而真正完成这一变革还是在 20 世纪初期。即便如此,人们也依然把 20 世纪 30 年代以前的会计称之为“传统会计”,而把进入新技术革命之后的会计才称之为“现代会计”。然而,当今根据知识经济对会计的要求来衡量,一些学者又把整个工业经济时代的会计统统划归“传统会计”之列,他们认为,只有知识经济时代的会计才是具有现代化意义的会计。可见,一方面 20 世纪会计的发展加快了它的历史进程,而另一方面在世纪末期它又面临着新的历史性转折,这一转折促使它必须通过改革进入到一个新的历史发展时期。这是本文首先要分析世纪之交会计环境变化的基本原因。

(一)专家们指出,21 世纪是一个全球社会,并且是一个“知识化了的全球社会”。充满这个社会的将是各种数字符号与知识信息,而接通这个社会各个部分的则是一条四通八达的“信息高速公路”。全球社会的基本表现形式是经济全球化,发展大趋势是全球性“知识经济一体化”,并且这种一体化将是在“知识经济化”与“经济知识化”双向转化中不断发展的。就企业而言,一个个生产经营实体表现为知识、经济与科技的一体化,它们正是在这种一体化的进程中逐步走向世界,成为跨国公司,甚至有相当一部分成为无国界公司。当然,一体化既给企业带来持续发展的机遇,也同时带

来种种风险,甚至会造成一些潜在的危机。未来的企业正是在追求不断创新发展与有效防范、抵御各种风险及危机中取得成功的。有鉴于此,未来国家与企业的会计、财务、审计工作在改革中首先应当树立“世界经济观念”、“全球经济观念”或“经济全球化观念”,这既是改变传统会计、财务、审计思想所必须的,也是实现企业经营战略所必须的。

(二)在知识化经济时代,20世纪开始出现的自然科学与社会科学交叉、融合的现象将在新世纪向一体化方向发展。21世纪持续进行的新技术革命,将是以信息技术为中心,以发展信息产业为龙头。信息与知识成为生产力和经济发展中的关键性要素。从管理方面看,其中最重要的信息是科技信息与经济信息在运用中相结合的信息,而在经济信息中,财务、会计信息依然在管理工作中具有主导性作用。在知识经济时代,与财务、会计信息相关的资本、现金及票据、账簿、报表等表现形式,都将由特定的数据组合形态在光纤网络系统中显示出来,并在管理需求传递中飞速流动。上述情况不仅将深刻地影响到未来会计专门人才的知识结构与知识层面的广度,而且也将影响到会计原理的表述、会计方法体系的改变,以及会计信息系统与控制系统的现代化程度。

(三)在经济的全球化使企业生产经营活动的时空不断扩大的同时,信息技术的发展运用又使不断扩大的生产经营时空得到有效的控制,并且快速消除管理时空上的差距。这样,在未来一方面企业所面对的将是全球规模的经济,它们必须确定全球性的经营与管理战略,而另一方面企业又必须从始至终使自己走在光纤网络化管理的前列,以快速传递每一决策指令与快速进行每一战术运作的部署。无论从财务、会计信息管理方面讲,还是从发挥会计控制的作用与落实企业的管理战略讲,都将涉及到未来企业财务、会计及内部审计组织的改革问题,涉及到内部控制制度的强化以及会计信息系统与控制系统的改进及完善问题。

(四)在21世纪,知识经济发展到一定阶段必然会出现一种新的趋向,即一个由知识经济支配的经济世界,将会取代旧日被一个或几个大国支配着的政治世界,自此对这个经济世界的管理将成为各国共同的责任,其中的会计、财务、审计工作将成为履行管理责任的重要目标。一方面跨国管理把国际经济协调与国际会计、财务、审计协调推进到一个新阶段,另一方面则在原有的基础上将筹建具有权威性的国际会计、审计准则组织,以及其他相关管理组织提到议事日程。管理规范国际化,尤其是其中的会计、审计规范国际化将

成为全球化经济有序与持续发展的重要保障。

(五)相对工业经济时代而言,知识经济时代所发生的变化不仅是全面而深入的,而且在许多方面都体现出本质性的变化。并且这些本质性变化不仅反映在经济动力、产业内容、生产方式、劳动结构及其社会主体方面,而且还体现在分配方式、管理方式、计算考核方式,以及管理标准、管理重点的改变方面。这些改变不但向传统的经济理论发起了挑战,而且从具体的方面触及到会计、财务及审计理论的变革问题。美国的信息专家马克·波拉特在《信息经济》一书中将会计列入“第四产业”领域中的“第一信息部门”,另一著名学者马克鲁普又把会计、审计计划归“知识产业”或曰“头脑产业”,这种对未来会计、审计的定位不仅预示它们在方法体系变革方面必将发生深刻变化,而且也必将在理论体系变革方面发生深刻变化。

(六)知识经济时代对会计变革的影响还表现在一些更具体的方面:一是知识经济的发展将会引起产业结构的重大调整,并促使产品结构发生显著变化;二是知识创新不仅可以促使产品成本迅速降低,而且加快了产品更新速度,大大缩短了产品的生命周期;三是网络与信息技术在管理过程中结合运用;四是在知识经济时代,货币的形式及其本质也将发生深刻变化,如从有形形态演化为无形形态,从直接价值演化为间接价值等。

(七)知识经济是以无形资产投入为主的经济,是以知识投入为导向的经济。从生产经营投入方面讲,未来最主要、最重要的投资是人力资本的投资,其中又以人才素质、产品创新、专利与商标等无形资产投入为关键,这些内容将构成企业的“智力资本”。上述变化直接影响到对传统财务思想、财务管理内容及其方法的变革。专家们指出,在知识经济时代,任何一种“智力资本”随时都会转化为“财务”,通过它的投入及其创新将一项新技术转化为一种新产品,为企业获得丰厚的财务收益,并如此循环往复,始终保持企业有一个良好的财务状况。

总言之,在世纪更替之际,无论是世界还是中国的会计都处在一个新的历史转折点上,巨变之中的会计环境促使将要发生的变革成为世界性的一致行动。

二、世纪之交,会计改革思考

显然,本文不可能超前研究未来会计变革的细节问题,故这里所要阐述的只是根据环境变化对未来会计改革中的一些重要问题作出思考。

(一)企业组织形式改革的思考

从古至今,企业的经营与管理组织经历了一个官僚制化的过程,其中的财务与会计组织也经历了同样的演化。而今,在由工业经济时代向知识经济时代发生根本性转变之际,专家们已深刻认识到,21世纪当是从根本上解决企业官僚制化组织状态与企业经营管理中官僚主义问题的时候了。

要改变企业组织体制中的官僚制化问题,改革的目标集中在三方面:一是实现企业上层决策组织的科学化、民主化问题。在知识经济时代,企业经营决策的主体是具有高素质的智能工作者,决策的最高组织形式将是专业工作者会议。在决策层中,财务、会计、内部审计方面的专家将是主要成员。二是解决系统化经营与管理、分权化经营与管理同实行网络化管理的结合问题。三是在知识经济时代,企业中的领导者也应是高智能的工作者,他们既要按照交付的领导责任自觉地开展工作,又要在具体工作中与普通工作者融为一体。这便是未来改变企业官僚制化最根本的转变。

(二)会计法制建设改革思考

知识经济时代所发生的变化,首先便涉及到一些经济规范的变革,就会计法制建设改革而言,应思考的问题在于:

1. 由于知识经济是可持续发展的经济,企业的生产经营活动必须兼顾经济的增长与环境保护两方面,可以讲,人类在工业经济时代所付出的环境代价,将有待于知识经济时代加以弥补,并最终从根本上解决生态环境方面的问题。因此,未来对于经济投入过程、产出过程、销售过程、分配过程、会计考核过程,以及审计过程等方面的规范,都应立足于维护生态环境。这类规范涉及到会计的重要指标,如各种消耗、各项开支、各类收入、最终成果以及各项分配等等,这些正是建立维护生态环境方面的规范的最重要、最具体、最切实的方面。

2. 由于知识经济时代是以无形资产投入为主的经济,知识智力、无形资产的投入将在经济发展中起着决定性作用。因而,这种情形已经改变了工业经济时代以大量资金、设备等有形资产投入占主导地位的格局。这样一来,企业会计核算的方式方法及其管理的重点也将发生相应变化,自然会影响到原有会计法规的改变。从会计准则方面讲,不仅要对原有的体系加以调整,对部分会计准则的内容加以改变,而且也必须制定反映新经济时代变化的会计准则。

3. 在知识经济时代,由跨国公司而无国界公司支配着世界经济,国际性的经济竞争将更为复杂、激烈,同时也促使国与国之间、地区与地区之间经济的相互

依赖。在此情况下,企业的变化在国与国之间、地区与地区之间也必将会出现犬牙交错状态,企业与企业之间的分分合合将更为频繁。因此,包括会计、审计在内的国际规范的调整、重建便成为对经济进行管理中的至关重要的事项。就国际会计、审计准则而言,一则在知识经济发展的初始阶段,会计准则方面的国际协调将进一步深入;二则,在知识经济发展到一定阶段之后,与权威性国际会计、审计准则机构设立相一致,将建立新的国际会计准则体系;三则,进一步从发展趋势上考察,国际组织与世界各国会计、审计界都应为实现国际基本会计、审计准则一体化作好准备。

(三)会计理论研究工作改革思考

在知识经济时代,社会生产进入到信息化制造阶段,这时衡量生产效率的标准已由工业经济时代的劳动生产率标准转变到以知识生产率为标准的方面,管理的重点也相应由通过提高劳动生产率来提高生产能力与增加产品产量,转向依靠研究开发、销售及其对智能型人才的培养方面。这一深刻变化不仅影响到经济学原理中的一些内容的变化,而且也直接影响到会计原理中一些内容的变化。从会计学基本理论方面讲,下述问题值得加以思考:

1. 新会计理论的研究首先应确定知识经济对会计环境变化的影响程度和发生影响的主要方面,并在此基础上确定新会计理论体系的基本框架。

2. 由于知识经济时代的主要资源是知识,故今后对于会计理论的研究应把知识的创造性应用与价值创造及其实现结合起来,从而确定一些新的概念,改写部分传统理论,修正原有的一些结论,并在此基础上着手研究新的理论体系。应当注意,企业生产经营活动过程中知识的创造性作用及其结果,将会给企业、产品使用者乃至全社会都带来效益,使价值能最充分地体现出来,形成具有最新含义的价值流。同时,有鉴于未来企业经济发展与社会经济的繁荣,已不再直接取决于资源、资本及其硬件技术的数量、规模与增量,而是依靠知识的创造性应用,因此这一变化不仅成为新会计理论研究的基础,而且将直接影响到会计学对知识投入与知识量度、知识的存量与流量,以及物化知识流量与非物化知识流量等方面的问题作出科学的解释及采用新方法加以计量、记录、考核,并调整传统会计的方法体系。

3. 在知识经济时代,由于可持续发展经济理论成为占支配地位的理论,并且由于高新技术对产业与产品的根本性改变,因而对传统会计中的“时空”观念及其界域必须重新加以认定。这一改变既涉及到会计核

算年度问题、货币计量方法与形式的改变问题,也涉及到对企业持续经营的含义的重新认识问题。这样,包括传统会计学中“四大假设”在内的一些基本会计理论,均有待通过研究加以调整。

4. 如果会计与审计最终被划归产业之列,并作为“第四产业”中的“第一信息部门”来定位,那么,在新会计理论中对于会计、审计的地位、职能、本质及其作用均有待于重新认识和重新加以表述。

(四)关于确立企业内部管理战略的思考

经济越是朝着全球化的方向发展,企业的生存与发展便越来越依靠它所采用的经营发展战略与管理战略,并有赖于根据经济一体化的新进展适时调整它的发展战略。从会计方面讲,未来企业要通过强化内部控制来强身健体,在很大程度上取决于现代管理会计理论与方法的系统应用,并取决于实现企业管理与核算中的财务会计与管理会计的一体化。(1)在知识经济时代,管理会计与财务会计协同解决的重点问题依然在“成本控制”方面。这个时代知识创新不仅是降低产品成本的关键,而且也是不断开发新产品,占领消费市场的关键。(2)在知识经济时代,企业的生产经营活动是与消费者面对面展开的,生产与交易可以通过网络直接进行沟通。企业先根据市场需求,确定即将生产的“标准化新产品”,然后经过“调研—修正”过程,最终将“标准化新产品”确定下来。这一改变使会计核算由单一的事后核算进展到事前与事后核算结合并行的时代;而从管理会计方面讲,是使企业真正进入到对整个作业成本过程实行全面控制的时期。(3)在知识经济时代,企业通过有组织、有计划的培训,不断优化企业的人力资源,使高智能人才始终在企业工作中处于主导地位,这种进行人才优化的常规性准备,是企业管理战略实施之重要保障。同时,企业又通过优化各类专业人才的结构,明确各自的岗位责任,并规范与协调他们之间的工作,使管理战略的实施具体落实到每一步骤的战术行动上。

(五)会计方法体系改革思考

在把整个工业经济时代的会计都看作是“传统会计”的前提下,现时应根据知识经济发展对会计的要求,思考会计方法的改革。目前此方面的几个主要问题是:(1)专家们认为在工业经济时代,资本被看作是最重要的要素,而衡量资本的主要手段则是会计的复式系统。然而,当今类似英特尔、微软之类的公司,它们的股票上市后,其市场价值通常比账面价值要高出3~8倍。同时,另外的一些公司则是账面价值大,而市场价值却在急剧下降。因此,一些经济学家指出在新

经济形势下,“传统会计”系统已再也不能正确反映企业的价值。这正是我们思考改革会计方法体系的出发点。(2)一些经济专家还指出,传统会计主要是一个一维计量、记录过程,从凭证到报表所完成的历史记录大体上仅起到“表达工具”的作用,即使那些附加的说明也只能讲有类似“导航工具”的作用。所以,他们认为“传统会计”在管理中的作用是模糊不清的。(3)“传统会计”中的会计科目、账户、报表中的内容具有一定的局限性,容纳不了知识经济时代企业管理者的提供系统信息的要求,所以不能有效地反映一个企业的真正价值。(4)对传统会计而言,无形资产基本上是一块未开垦的处女地,它对智力资本的概念及其效用缺乏足够的重视。(5)最后,必须明确,知识经济时代会计的变化,并不仅仅在于去扩大“传统会计”的领域,而在于改变它的事后反映的被动功能作用,使它具有事前反映的能动作用,从而成为企业全面管理中的一个重要部分。

(六)财务问题改革思考

专家们指出,在智力资本运行时代,财务有着“仓库”的作用,一方面智力资本的投入随时都在进行,而且这种投入速度快、变化大,故一般不能像对待传统投资那样,清楚地划分出期限与阶段,而另一方面这类投入随时都会给企业与社会带来很大的效益,在价值流中显出智力资本的投资效果。要解决以上两方面的问题,便须确定一些新的财务指标,并调整旧的指标,以切实反映智力资本投入状况及其结果,形成新的指标体系。

(七)审计改革思考

在经济全球化过程中,在世界经济、国家经济、企业经济,以及上述所讲会计所发生的种种变化,都将直接影响到对传统审计的改革。一则未来的审计要面向全球,通过解决环境审计处理好经济发展与环境保护之间的关系,保障世界经济、国家经济与企业经济的持续发展;二则开展跨国审计,维护世界经济秩序,协调世界经济关系;三则对于政府审计、注册会计师审计与内部审计这三方面,都须从法制建设、组织调整、审计理论,以及审计方式与方法等方面着手进行改革。

(八)会计教育改革思考

由于知识经济是以知识、信息的生产、分配与使用为基础的经济,因此,解决好这个时代的教育问题将是经济发展中的关键。所以,专家们认为,21世纪将是知识经济与教育发展并驾齐驱的世纪。从会计教育方面讲,改革中应思考的问题在于:

1. 培养高智能型会计人才将是21世纪会计教育

试论

西方会计理论对
我国会计学的影响

——纪念十一届三中全会召开 20 周年

陈信元 金楠

十一届三中全会以来的 20 年里,我国经历了从高度集中的计划经济到有计划的商品经济再到市场经济的发展过程,会计理论和会计工作也发生了翻天覆地的变革。正是 20 年前的这次伟大的历史性会议,我国才迎来了改革开放的新局面,我国会计界才开始系统、全面地介绍、借鉴和吸收西方会计理论,我国会计理论和实务才有了大发展。本文拟对十一届三中全会以来西方会计理论对我国会计学的影响作个概括的回顾与评述,以志纪念。

的基本目标,其培养方向应按照管理“通才”的标准进行。高智能型会计人才是兼容科技与管理知识的专业人才,对于这类人才的培养是在专业化教育的基础上拓宽其知识面,使以往会计人员的传统知识结构向具有创造性与管理渗透性的知识结构转化。

2. 由于知识经济时代的发展变化是极其迅速的,故对会计人才的培养教育必须是终身的。未来的学校教育只是基础教育,并且是按社会化的要求进行,即学习知识与应用知识交替进行,而在工作过程中所进行的持续教育则相伴会计工作者的终身。

3. 在知识经济时代,知识的生产依赖教育,而检验教育质量的标准则在于检验各类人才在工作中创造性作用的发挥。同时,智能型人才是德才兼备的,既具有创造性而又具有高度的自觉性及工作责任感。

4. 未来的会计教育将是教育、科研与工作实践一体化。在课堂教育中进行启发与引导,在实践中进行巩固与提高,而通过科研来培养人才在管理工作中的创造性。

5. 大学师资队伍社会化将是知识经济时代大学教育中的一大变化。教授产生于政府、企业与科研单位,他们既是企业家也是教授,既是教授也是企业家。当然,衡量一个教授的标准将很高,他们必须在理论的掌

一、会计学的学科性质与体系

建国以来,会计学科的性质一直是会计界争论的一个问题,主要围绕会计有没有阶级性展开。70 年代末至 80 年代初,我国会计界对会计学科的性质又掀起讨论高潮,出现了会计有阶级性、无阶级性和两重性三种观点。以后西方会计理论的引进逐步改变了我们对会计学科性质的认识,同时也对会计学科体系的重新构造产生了重大影响。

握上具有系统性,在实际工作中具有创造性,并在科研方面能取得具有创造性的成果。

6. 随着会计人才培养方针和目标的改变,会计教育将必须按照“通才”的要求改革课程设置,并使主要课程的基本内容具有兼容性。同时,应相应考虑学制的改革问题,一是应考虑知识的提前教育,如使学生在小学期间便对因特网有初步认识;二是缩短高等教育学制,使人才提前进入社会;三是在职教育多渠道、多层次化。

7. 由于知识经济时代在会计理论与会计方法方面将会有很大改变,故教材改革的任务亦相当繁重。同时,每一部教材既要考虑理论与方法上的变化,也应更多地考虑理论与实际的结合问题。

面向 21 世纪,迎接知识经济时代的来临,中国会计改革的任务更加显得紧迫而繁重;从在新的时代实现会计的国际协调方面讲,也越发显得任重而道远。然而,中国会计界对未来会计的改革与发展充满着信心与激情,他们已通过改革创造了中国会计发展史上 20 年的辉煌,他们也一定能够把握时代的脉搏,通过深化改革,创造中国会计发展的更加灿烂的明天。

(本文作者系中南财大会计系博士生导师)

责任编辑 秦中良