

二十世纪会计大事评说(十二)

百年反思与新世纪展望

郭道扬(教授)

在会计发展史上,20世纪是最伟大的一百年,其进步,成就超过历史上任何一个世纪。20世纪会计发展的成果为21世纪会计改革与发展奠定了坚实的基础,为会计朝着科学化、国际化方向发展创造了优越的条件。然而,20世纪却也留下了一些值得会计界认真加以思考的问题及深刻反省的历史教训,研究、解决这些问题,吸取历史教训,方能端正未来会计发展的历史航向,为21世纪会计的发展扫清障碍。同时,站在历史的基点之上,也须认真审视世纪之交会计环境的变化,分析与预测新世纪信息与知识经济发展的基本态势,以明确新世纪会计改革的历史使命。

—

在对会计世界发展变化的认识方面,人类的会计思想通常滞后于会计环境改变所带来的变化。思想认识上的差距,会产生许多有待研究的问题;思想认识方面所出现的偏差,会造成会计工作与会计问题研究方面的局限性;而思想认识上的错误,又自然而然地会在会计工作与会计问题研究方面产生失误,最终必然形成一种必须认真加以反思的历史教训。

(一) 关于财计组织构建与运行中的“官场病”问题

历史地考察,官僚组织体制在企业中长期存在有其合理性,但容易患发“官场病”,在企业经营管理工作造成一定的负面影响。具体讲,(1)在正确处理集权与民主、集中与分散关系方面,错位现象依然严重;(2)在企业上层组织机构中,真正实现科学、民主决策,还有相当大的距离;(3)在解决大型企业上层的以集体领导取代过度集权的个人独断专行问题方面,还需要经历一个艰巨的深化企业组织体制改革的过程;(4)当如何将“受托责任”的管理精神充分体现在现代企业组织制度建设方面,在责任中心、责任层次与责任环节之间形成系统的经济控制关系,尚需进一步调整与改革原有的组织布局;(5)在财务、会计组织改革方面,尚需解决决策行为控制系统、决策速度、决策准确性及提高决策成效问题;(6)在企业财计组织进一步改革方面,尚

需考虑与计算机信息系统、控制系统建设协调一致的问题等。

(二) 关于企业财计组织工作行为准则建设问题

尽管20世纪已开始将财务会计规范的制订引入系统化建设阶段,但在系统化、法治化管理方面却依然存在相当大的局限性。首先,在处理根本法——相关经济法——财会专业法规这三者之间关系方面尚缺乏深刻认识,在理论上还缺乏研究;其次,由于在财计组织体制构建、调整与专业规范建立方面尚缺乏一体化安排,因此,不仅在实现由“人治”管理向“法治”管理的转变方面还存在一定局限性,而且在经济发达国家与第三世界国家之间也还存在相当大的差距;最后,国际性会计规范的制订与执行远远不能适应经济向全球化方向发展对进行会计国际协调所提出的要求,故改变国际会计准则制订与在世界范围统一应用的滞后状况是进入新世纪后亟待解决的一个重大问题。

(三) 关于适应经济全球化要求,向国际惯例靠拢,确定一国之内会计改革的指导思想问题

在解决本国经济与经济全球化发展趋势相适应的问题上,关键在于端正对经济全球化的认识,防止产生负面影响。从主要的方面讲,(1)应当认识到在相当长的历史时期内经济全球化将是不平衡的,其中尤其是在经济发达国家与第三世界国家之间存在不平衡;(2)必须明确会计作为一项工作是明显存在国家界线的,进行会计国际协调只能建立在认真考虑本国国情的基础上,注重维护与保障本国的经济权益;(3)应当明确,在相当长的一个历史时期内,从宏观方面讲,国家依然是经济利益的主体,而从微观上讲,企业依旧是经济利益的主体;(4)正确认识国际惯例,它应当是在国家经济与世界经济交互发展过程中所形成的,并被国际经济界与会计界共同确认的,具体体现在会计方面的基本思想、基本规范、基本理论以及基本技术与方法。20世纪后半期,一些国家和地区均在会计国际协调认识方面存在偏差,在不同程度上造成了负面影响。所以,我们认为这是面向新世纪必须深刻反思与认真总结

会计史新篇

的一个重要问题。

(四) 关于会计教育与会计教育改革的问题

尽管会计教育在 20 世纪已取得显著进展,但在进入 20 世纪后半期后,会计教育在信息与知识经济发展形势下已处于滞后状态。(1) 会计教育投资相对不足,不能适应会计人才更新换代的要求;(2) 会计教育采用新技术不足,它已影响到现代会计教育的质量;(3) 会计教育计划与课程设置具有一定局限性,专业面向狭窄,已不符合信息与知识经济发展对综合性较强会计人才培养的要求;(4) 会计教育较为严重地存在理论脱离实际的现象,今后急需实现由会计教育课堂化过程向社会化过程的转变;(5) 就大多数国家而言,政府与学校在支持后续教育方面十分不够,对于会计工作者终身教育的投入也十分有限,并且有不少国家后续教育进程尚处于不规范状态。

(五) 关于经济信息与会计信息管理中所存在的问题

信息的失真与失灵是世界性的一种普遍现象,因此,应当采取强有力的控制手段,防止因信息的失真与失灵带来整个市场经济的失灵与失控。就会计信息失真与失灵而言,20 世纪之所以依然严重存在,其主要原因在于:(1) 经济法律制度不健全与执行不力,管理过程中“人治”凌驾于“法治”之上;(2) 经济体制问题,尤其是那些处在经济体制转轨转型过程中的国家,极易在宏观与微观经济管理方面产生漏洞;(3) 社会经济监督体系不健全或监督配合不力。在 20 世纪,大多数国家未能切实解决这一问题,故在这方面还存在着相当艰巨的改革任务。

(六) 在绿色革命与世界性的绿色回归运动中,会计工作失控与会计研究工作不力方面应当进行检讨的问题

20 世纪经济发展中所暴露出来的危机,最为严重的便是生态环境危机,从会计管理失控角度加以反省,确实存在会计界必须加以检讨的问题。(1) 人力资源消耗失控中的会计责任;(2) 能源与资源消耗失控中的会计责任;(3) 在生态环境恶化方面的会计责任;(4) 国际经济界与会计界缺乏一致的行动,未能在协同解决经济发展与环境保护的同一性关系方面取得实质性进展。可见,为担负起“环境成本”控制责任,国际会计界应当有组织、有纲领地采取一致行动,拓宽会计控制的范围,改变会计控制的历史局限性。

二

百年回首在一些大的问题之间是相互关联的,要解决这些问题须从总体上加以分析研究。一方面应把

历史的经验与教训结合起来进行分析、总结,以揭示其历史运行规律。另一方面又须针对世纪之交的会计环境变化,对未来会计发展的基本态势作出分析、预测,让历史——现实——未来的会计问题研究融会贯通,作出新世纪会计改革与发展规划,让国际会计界从历史走向未来。

(一) 走向宏观经济世界——21 世纪会计全球化发展态势展望

21 世纪将是一个“知识经济化的全球社会”,新的经济全球化将在信息与知识经济发展的推动之下向前发展。从发展趋势考察,21 世纪世界各个方面的发展都是在以跨国公司、区域经济集团与世界性文化发生撞击为基点的经济一体化发展格局支配之下进行的。它促使新世纪会计的发展迅速向宏观经济世界推进,其发展方向在于:(1) 在 21 世纪经济发展全球化的历史进程中,会计的发展必然要体现“以大制大”的管理战略,相应地、逐步地拓宽其控制领域,并通过建立健全宏观会计控制体系,使会计的发展向全球化推进;(2) 在社会生产总过程中的生产、分配、交换、消费国际化格局逐步形成的情况下,专家们不仅已有了建立世界经济共同体的设想,而且已从多方面考虑如何通过建立一个“全球性社会”来解决全球性经济管理的问题。在进入新世纪之后,解决全球性经济控制问题确实已迫在眉睫,故国际性组织应着手解决筹建一种具有代表性及权威性作用的国际经济管理组织,并在其组织系统中确定会计、审计管理部门的组织地位。从国际会计界方面讲,也应当相应考虑构建国际会计控制体系的问题,以在宏观方面实现对全球化经济的基本控制。

(二) 建立健全“绿色会计”控制体系——21 世纪会计改革与发展中的最重要使命

当今,人们已经认识到,在经济发展突破国家界限的同时,对生态环境的影响也早已超过国家界限,因而,欲解决生态环境问题,就必须全球采取一致的行动。联合国教科文组织总干事费德里科·马约尔与他的同事罗姆·班德在题为《21 世纪我们必须谈判解决的问题》一文中提出:“人类能够度过 21 世纪吗?”这意味着 21 世纪生态环境问题的严重性与解决这方面问题的重要性、迫切性、艰巨性。从通过经济控制达到参与环境控制的目的来考察,会计界在 21 世纪肩负着重要使命。(1) 世界银行在 1998—1999 年度世界发展报告中,建议 21 世纪建立“信息框架”,实现环境指标控制的主要任务落在会计界的肩上,其中尤其是在环境管理“对策框架”的确定中,会计工作又是采取治理性对策与防治性对策的重

要方面;(2)一些具有权威性的国际组织还提出建立“绿色 GNP”的切实设想,故在 21 世纪具体落实“绿色 GNP”便成为会计工作者与统计工作者的重要任务;(3)企业经营管理体制改革与财务、会计组织体制的改革都应服从建立有效的生态环境管理体制的要求;(4)须围绕生态环境管理建立不同的管理规范,诸如国际生态环境控制专门准则、生态环境保护公共道德原则,以及建立适合未来宏观会计管理与微观会计管理两方面要求的特别环境会计准则等。

(三) 进一步提高财务、会计专家在企业组织的上层、中层及基层单位经营决策中的地位与作用

在新世纪,改革企业官僚化体制最有效的办法是以各类专家优化组合而成的专家集团取代原来的官僚化集团,其主要精神当体现在:(1)董事会的主要成员由专家出任;(2)企业的总经理与分管某一方面事务的副总经理须一律由具有综合专业素质的专家担任;(3)类似财务长、会计长、内部审计长之类的重要管理岗位当选择优秀专家担任;(4)财务、会计、内部审计方面的专家将是确定企业上层、中层乃至基层主要经营决策事项的重要成员。

(四) 信息与知识经济的发展必将促使会计理论研究工作进行全面改革,也将在一定程度上改变会计的理论体系与方法体系

在信息与知识经济发展时代,所反映出来的一些变化将是根本性的:(1)它促使经济增长方式发生根本性转变,知识的生产、扩散与应用将是经济增长所依靠的主要方面;(2)它改变了以往以大量消耗人力、原材料和能源为基本手段的生产经营状况,转而依赖于知识创新、智能开发及科学技术的不断进步;(3)衡量生产效率的标准由工业经济时代的劳动率生产标准转变到以知识生产率为标准的方面;(4)知识、信息与技术在一定程度上成为比货币资本、实物资本更加重要的资本;(5)由于上述根本性变化必将直接影响到经济学与会计学原理中的一些主要内容的变化,其中的一些重大问题与具体问题均有待会计学界展开研究,以在会计理论体系重构与调整方面取得实质性进展。

(五) 财务会计、管理会计与财务管理必将在新世纪经济管理工程建设中密切配合,协同一致,在企业——市场一体化管理中发挥重要作用

首先,在智力资本起支配性作用的时代,财务管理工作者将必须建立新的指标体系,以解决企业——市场一体化管理问题;其次,密切配合财务管理工作的改革,进行财务会计的改革;再次,与企业财务管理工作相适应、系统解决管理会计在企业中的应用问题,管理

会计工作也将通过改革适应企业财务管理工作改革的要求;最后,体现信息与知识经济发展的要求,改革企业的内部控制制度,确定新的内部控制关系。

(六) 在进一步完善会计信息系统建设的基础上,切实解决会计控制系统的构建问题,使会计工作进入现代化、科学化控制时代,以实现快速决策与高效率决策

(七) 在信息与知识经济发展的推动下,21 世纪的教育将以适应经济全球化要求为转移,朝着“综合化教育”与“大教育”方向发展,其中会计教育则将朝着“综合化会计”与“大会计”教育方向发展

专家们认为,21 世纪将是信息与知识经济及教育并驾齐驱发展的世纪,教育将既是信息与知识经济发展的基础,也是 21 世纪新经济的增长点,而大学教育则将成为推动经济持续发展的原动力。就会计教育而言,(1)未来的会计教育将以培养高智能型人才为目标,其教学计划将充分体现拓宽会计人才的知识面,按照管理“通才”的标准进行培养;(2)将建立会计专门人才终身接受教育的制度,以始终保持会计管理工作的先进性;(3)推行会计教育普及将成为 21 世纪会计教育发展的另一战略目标,通过多层次、多面向、多渠道及多种方式的专业教育,让会计基础知识真正成为一种社会性知识,以进一步发挥会计人才的社会性作用;(4)从会计教育提高方面讲,会计专业的学位教育将在专门人才培养中占据主导地位;(5)在自然科学与社会科学交叉、渗透与相互长入发展趋势下,会计作为边缘学科的特点将会越来越明显,会计将最终成为一门新型的跨学科专业。

(八) 21 世纪审计发展趋势将是:(1)强化企业各层级的内部审计,管理审计将成为企业内部管理的一大支柱;(2)注册会计师审计将紧跟经济全球化发展步伐,继续朝着国际化方向发展;(3)开展跨国环境审计,推进社会责任审计与环境经济效益审计继续朝着国际化方向发展。

此外,在新的世纪,对人力资源会计、无形资产会计、特种经济业务处理会计、战略管理会计,以及质量会计等方面的专门研究,也将成为现代会计学发展的重点。同时,随着大科学、高新技术及大经济与信息、知识经济的迅速发展,现代会计发展的新领域将会不断出现,前景也将会越来越广阔,会计学发展领域也必然会越来越宽广。

反思与展望在于满怀信心走向未来。就全局而言,国际会计界当联合采取行动,面向新世纪确定改革进取目标,把 21 世纪会计的发展建立在一个新的起点

之上。就中国而言,会计界当以经济改革所确定的基本目标为依据,以国有企业的财务、会计工作改革为重点,把企业财务改革与企业会计改革紧密结合在一起,制订 21 世纪的《财务与会计改革纲要》,推动财务与会计改革工作的持续发展,使中国的财务与会计工作、研究工作、教育工作步入世界先进行列。

三

建设伟大的“信息与知识经济时代”绝非“浪漫经济学”思想的复归,创造“信息与知识经济时代”气象崭新的国际经济社会,在于彻底改变上世纪经济发展中那种“一味追求增长逻辑”的“超越浪费的时代”。应当注意,20 世纪留下来的两个大问题是,在经济发展中为什么会造就出“一个没有方向盘的世界”?为什么会“让国民生产总值(GNP)拜物教”在世界上普遍存在,在宏观经济计量与考核方面又为什么会“基本上”把社会效益排斥在外?应当明确,以上两大问题正好击中 20 世纪经济发展中的要害,它也正是 20 世纪经济发展中的重大历史教训所在。应努力奋斗,建立“信息与知识经济时代”新的文明形态,以新的产业群体取代旧的产业群体,以全新的经济世界取代旧的经济世界。实现对一体化的全球经济的科学控制,全世界的科技工作者、管理工作者、会计工作者与教育工作者应建立专业联盟关系,携手齐心共创未来的经济世界。

百年回首,世界会计界造就了 20 世纪会计发展的辉煌,面向未来,千百万会计工作者神采奕奕,气概昂扬。20 世纪的帷幕正徐徐落下,人们豪情满怀迎接各行各业的新时代,在灿烂阳光照耀之下,世界会计界迈步走在新世纪的金光大道上。欢迎您——21 世纪!世界会计界紧紧地把你拥入怀中,迎接您——21 世纪!全世界的会计工作者将牢牢把握“信息与知识经济时代”发展与再发展的契机,决心在未来的会计世界里,再绘最新最美的图画,再创人类会计事业的百年辉煌!

(作者单位:中南财经大学)

编辑 云帅

管理会计在我国的应用 与发展专题研讨会综述

为了推动管理会计在我国的研究与应用,中国会计学会管理会计与应用专业委员会于 1999 年 10 月在北京大学召开了“管理会计与应用专题研讨会”。

中国会计学会副会长朱德惠同志在会上阐述了市场经济条件下开展管理会计与应用研究的重大意义。他指出,中国在 50 年的社会主义建设进程中,自发地产生了许多有实际应用价值的管理会计方法,如 50 年代的班组核算、60 年代的分级归口管理,直至 90 年代的邯钢经验等,但是,这些做法除了邯钢经验外未能得到有效的总结,在当前社会主义市场经济的实践中无法充分加以运用。此外,随着社会主义市场经济的发展和现代企业制度的建立与完善,企业越来越感到市场竞争的压力,迫切需要提高企业内部管理水平,因此,应该大力加强对管理会计的研究。

财政部会计司刘玉廷副司长在会上就当前会计改革中的几个热点问题作了主题发言。他联系我国管理会计发展状况,介绍了中国会计学会在推动管理会计发展上所作的一系列努力和将来的工作设想。长期以来,我国管理会计没有受到应有的重视,且理论与实践脱节现象较为严重。有些企业,虽然管理会计应用得很好,但没有进行理论总结。因此,当前非常有必要总结我国的管理会计典型案例,大力发展管理会计,发挥其在企业管理中的规划、内部控制和参与决策的作用。因此,中国会计学会决定有计划分步骤地征集管理会计典型案例,分行业总结推广,以满足社会主义市场经济和建立现代企业制度的要求。中国会计学会在组织今后的学术活动中,将把管理会计作为重要的研究项目予以安排,目标是力求尽快地形成中国自己的管理会计规范。

中央财经大学会计系孟焰教授在会上作了题为“面向 21 世纪的中国管理会计”的报告。他首先介绍了西方管理会计发展最近几年的一些显著变化。西方管理会计研究人员已将研究重点转移到了经验研究上。在经验研究中,以理论与实践相结合为特征的案例研究占有重要地位,并日益引起人们的广泛兴趣。最后他指出,典型案例研究应是我国未来开展管理会计研究的发展方向。中