

开放型

董平华 / 著

经济下的财务会计问题探索

立信会计出版社

编者的话

自1980年全国人大常委会批准设立经济特区以来，经过10余年的发展，我国各经济特区在改革和建设事业中都取得了巨大的成就，真正成为我国社会主义改革的“试验场”和对外开放、引进先进技术及管理经验的“窗口”，为建设有中国特色的社会主义提供了宝贵的经验。

10余年的探索，使经济特区初步形成了一定的模式。为了介绍特区经济成就，总结特区成功经验，促进社会主义市场经济理论研究的深入和发展，为深化改革、扩大开放提供理论依据和具体设想，我们编辑出版了这套《特区经济丛书》。

本丛书将系统地反映国内对特区经济研究的最新成果。我们提倡不同学术观点的交流与争鸣，竭诚欢迎读者提出批评和建议。

《特区经济丛书》编委会

总 序

刘 国 光

邓小平同志南巡讲话发表后，全国上下掀起了改革开放和经济发展的新热潮。在此之际，鹭江出版社推出了国家“八五”出版规划重点图书——《特区经济丛书》。这套丛书以系统介绍特区经济成就，总结特区成功经验为宗旨，反映国内对特区经济研究的新成果，具有很强的现实意义。我相信，它将对我国改革开放的深入发展发挥积极有益的作用。

80年代以来，我国的经济特区作为改革开放的“试验场”和“排头兵”，取得了举世公认的成就。实践证明，中国的经济特区不仅借鉴了国外的“自由贸易区”或“出口加工区”的有益之处，并在发展中逐渐增添了更加广泛和丰富的内容。中国的经济特区与国外的“自由贸易区”或“出口加工区”的主要区别是：国外这类区域一般是单一功能，而我国经济特区是综合功能；国外这类区域一般面积很小，基本上是无居民居住区，而我国的经济特区面积较大，有的已有百万以上居住人口；国外一般限于区内贸易或加工，仅对外不对内，而我国的经济特区在功能上则是外引与内联相通，并向内地辐射。显然，这是有中国特色、在国际上有创新意义的社会主义的经济特区。

90年代,在国际经济、技术竞争加剧,国内加快改革开放和经济发展的新形势下,经济特区应继续当好全国改革开放的“排头兵”,率先建立社会主义市场经济新体制,促进产业结构优化,使经济发展水平再上一个新台阶,把特区建成以高新技术为龙头,先进工业为主导,第三产业兴旺发达,农业现代化水平较高,社会安定,经济繁荣,人民生活富足的综合性、多功能的开放经济区,在“造香港”、“赶小龙”中发挥积极的作用。如果说,80年代中国在经济特区拉开了对外开放的序幕,并逐渐带动内地,那么,在90年代,经济特区将进一步展现中国改革开放的不断深化和发展。在一定意义上,可以说,经济特区是中国改革开放的象征,她体现了中国人民奋发图强、不断创新、赶上世界先进水平的决心和意志。中国的经济特区已走过了创业和初步成型的两个阶段,为下一步发展奠定了坚实的基础。展望未来,我相信,经济特区将在我国实现第二、三步战略目标中起重要的作用。

我希望,《特区经济丛书》通过组织高质量的作品,反映特区在各个方面充当全国改革开放的“排头兵”,敢于冲破禁区,勇于探索的实践历程与理论脉络;同时,也希望它进一步探讨特区在我国全方位开放,发展社会主义市场经济新格局下的使命与作用。这样,《特区经济丛书》必将对推进我国改革开放和现代化建设作出积极的贡献,受到广大读者的好评。

1992年7月20日

序

葛家澍

从历史层面考察,会计理论研究源远流长,因时嬗演。某些会计概念可上溯至希腊和罗马时代。以折旧概念为例,公元初期的一位罗马建筑师就曾指出,一垛墙的价值不应仅按成本来确定,而应按墙砌成时的成本每年从中减去十八分之一后的数额来确定。不过,在当时,由于会计概念之间缺乏系统性和逻辑性,尚未形成严格意义上的会计理论,因而,会计学术界一般认为,1494年巴其阿勒复式簿记理论的提出,是描述性会计理论体系化的标志。指导性会计理论的历史则相对较短,大约产生于本世纪二三十年代。当时,西方各国实用主义思潮盛行,会计实务缺乏理论的指导和影响,处于自由放任状态,会计人员随意地选择和变更会计程序和方法,由此导致了会计报表可比性的不足,会计信息严重失真。面对实务界的混乱现象,社会公众颇多不满,于是,不少会计学者开始力图构建内在一致的会计理论以达规范会计实务之功效。基于对新古典经济理论的透彻理解和对经济行为的深入观察,佩顿(W. A. Paton)、坎宁(J. B. Canning)、斯威利(H. H. Sweeney)、麦克尼尔(K. Macneal)等人在此期间相继发表了颇具规范演绎特征的经典性论著,提出了应按照反映使用

者决策所需的现行成本或价值信息为目标来重构会计学。他们的理论研究,从经济学中引入收益和财富等概念,以此为出发点,进行演绎推理,力求将其融入会计理论中,进而对会计计量模式提出规范性建议。70年代之后,西方国家社会经济形势发生了重大变化。如资本主义经营组织规模日趋扩大,企业之间的兼并、购买急剧增加,资本集中加速并向国际化扩张,长期的通货膨胀和经济衰退,以及电子计算机技术的迅速普及,都带来会计实务的重大变革,出现了一些财务会计的新领域和新问题,相应地产生了(或迫切需要)许多新的会计技术方法。这样,原有的不少会计理论概念明显落后于环境形势和会计实务的发展,并在一定程度上不利于有关会计准则的制定和执行。另一方面,传统的财务会计理论侧重于描述性,缺乏一套首尾一贯的理论框架。有关的重要会计文献实际上往往观点不一,甚至互相抵触,其结果并不能消除会计实务的混乱,从而导致使用者对会计准则和财务报告的批评日趋强烈。面临这些情况,传统的会计理论概念受到严重冲击,财务会计实务中迫切需要建立一套能适应新形势的完整的和规范性的会计理论框架,用以指导会计准则的制定和约束会计实务。于是,自70年代中期以来,西方主要资本主义国家的会计职业界纷纷开展对财务会计概念框架的研究。

在我国,全面系统地展开会计理论研究为时颇短,探讨建立适应开放型经济条件的会计理论方法体系更是近几年的事。因时势所需,目前对后者的需要尤为迫切。众所周知,我国正处于从传统的计划经济体制向社会主义市场经济体制过渡的转轨时期,随着经济体制转轨的深入推进,我国经济必然会加快由封闭型经济向开放型经济,继而由部分开放向全面开放发展的进程。“理论是实践的先导”,体制转轨的顺利进行需要一系列理论的支持。其中,会计理论建设是基础性部分。因为会计是国际通用的商业语

言，是开放型经济得以运作的纽带。

对此，我的学生唐予华、陈汉文等同志经过艰苦探索，写成了《开放型经济下的财务会计问题探索》一书。作为本书最早的读者，阅毕书稿，感想甚多。在我看来，本书至少有以下特点：（1）立足于开放型经济的大背景，广评我国几十年来会计研究各家各派之说，分析借鉴吸收西方各国会计理论研究的最新成果，以会计是一个以提供财务信息为主的经济信息系统为基本论点，构建了一个包括会计研究方法、会计基本理论、会计概念框架和会计应用理论四大部分在内的会计理论体系。应该说，这个体系是比较完整的。（2）紧紧围绕该体系，分章节对体系内容展开系统研究。其中，对会计的本质、对象、职能、研究方法的研究，对会计概念框架的中外比较，对会计目标的研究，对会计计量理论的研究，对财务报告的研究，对会计规范变迁的研究，等等，都是社会主义市场经济下财务会计的重大课题。作者抓住重点，提出了不少很有意义的新见解。（3）对于以会计准则为中心的会计应用理论，作者用了专章，就会计准则制定之动因、会计准则的制定模式、制定方法、会计准则与相关法规制度的关系，进行了详尽的分析和深入的探讨，并同时参考部分具体准则征求意见稿，与国际惯例和大行业会计制度相比较，反映了最新的会计改革动向。这一研究是及时的，也是成功的。（4）值得指出的是，本书的几位作者都是年富力强的年轻人，他们或已是教授，或已取得博士学位，或正在攻读博士学位。这是一个朝气蓬勃、富于创新意识的写作集体，在本书中便表现出文笔犀利、锋芒毕露、勇于攀登会计理论高峰的勇气！

当然，本书还有其不足之处，有些观点也还值得推敲。但这属于学术观点，见仁见智，允许各抒己见。况且，写出一本书很难尽善尽美。开放型经济条件下的财务会计理论、会计方法是一

个庞大的课题，他们研究中取得的成果只能算是良好的开端。一则，我国正处于伟大的变革时代，一切都在变动和发展中，关于财务会计的理论与方法，只有随着开放型经济向广度、深度发展而不断地探索前进；二则，学海无涯，尚希年轻同志继续努力，立大志，勤笔耕，朝着更高目标迈进！

是为序。

1996年12月

目 录

第一章 开放型经济与财务会计	(1)
第一节 封闭型经济与开放型经济	(2)
第二节 开放型经济的主要特征与基本要求	(6)
第三节 开放型经济对财务会计的挑战	(11)
第二章 开放型经济下的财务会计基本理论	(15)
第一节 财务会计基本理论	(16)
第二节 中国财务会计理论研究述评	(39)
第三章 会计理论体系	(46)
第一节 会计理论体系的建立	(46)
第二节 财务会计概念框架：一个比较研究	(55)
第三节 会计目标研究	(68)
第四章 会计计量的理论分析	(109)
第一节 会计计量的定义、作用和要求	(109)
第二节 会计计量的单位与可计量属性	(122)
第三节 会计计量理论在会计实务中的应用	(134)
第五章 财务报告研究	(144)
第一节 影响企业对外提供财务报告的因素	(144)
第二节 财务报告目标	(157)
第三节 我国财务报告体系的局限及未来展望	(162)
第六章 会计规范变迁探讨	(172)
第一节 会计规范变迁之理论准备	(174)
第二节 强制性会计规范变迁	(181)

第三节	诱致性会计规范变迁·····	(210)
第七章	会计应用理论——会计准则的若干问题·····	(220)
第一节	会计准则的概念·····	(220)
第二节	会计准则制定之动因·····	(224)
第三节	会计准则制定模式研究·····	(242)
第四节	会计准则制定方法研究·····	(276)
第五节	会计准则与有关会计法规制度关系探讨·····	(308)
第六节	会计准则（征求意见稿）之比较研究·····	(323)
后 记	·····	(394)

第一章 开放型经济与财务会计

封闭型经济与开放型经济是截然不同的经济形式。社会分工和世界市场的发展使人类社会从封闭型走向开放型，而且从部分开放进一步发展为全面开放，这是人类社会发展的历史规律，已成为不可抗拒的历史潮流。马克思和恩格斯在《共产党宣言》中就作了精辟的说明：“由于开拓了世界市场，使一切国家的生产和消费都成为世界性的了。……工业所加工的，已经不是本地的原料，而是来自极其遥远的地区的原料；它们的产品不仅供本国消费，而且同时供世界各地消费，旧的、靠国产品来满足的需要，被新的、要靠极其遥远的国家和地带的产品来满足的需要所代替了。过去那种地方的和民族的自给自足和闭关自守状态，被各民族的各方面的互相往来和各方面的互相依赖所代替了。”开放已经成为人类社会进步的标志，成为社会发展的推进器。

开放型经济是人、财、物全面开放的经济，经济法规、经济策略、经济体制和经济运行都要适应开放的要求，要满足世界市场的需要。而对企业经营活动作出总结，向企业外部投资人、债权人提供投资决策信息，为企业内部提供管理决策信息的现代会计学则必然要随着经济体制的变革而变革，建立为开放型经济服务的会计理论与方法体系。

第一节 封闭型经济与开放型经济

人类社会的经济发展史，如果只从交换和市场来观察，它就是一部从封闭走向开放的对外开放史。原始社会主要是与大自然抗争的群落生活，即便是共享共存，由于存在不同部落的区别，在原始社会末期，就已经有部落之间偶尔进行的剩余产品交换了。奴隶社会把玉和贝作为商品交换时用的货币，随着航海业的发展，商品交换已经相当频繁了。封建社会是一种自给自足的自然经济，以家庭为主的小农业、小手工作坊，自产自销，在有限的范围内进行小规模交换和销售。2000多年的封建社会基本上属于封闭型经济，但各个朝代封闭和开放的程度不同，生产力的发展亦呈现出差别。资本主义社会则是高度发达的商品经济，工业革命使大机器生产代替了手工操作，电力和蒸气的运用，交通和通讯的革命，使资本主义的生产力得到了空前的提高。新的国际分工、新的国际市场和国际性的金融导致了大规模的商品出口、资本输出和跨国公司的成立。商品生产、劳务和技术的国际化以及新的技术革命，缩短了各国在地理上的距离。生产和消费的国际性质，既推进了生产力的发展，又把各国紧紧地联结在世界的链条中，不能离开世界而发展。资本主义的基本矛盾驱使资本家只能通过国际市场去扩大生产、增加积累，以寻求最大的收益。也就是说，资本家的利益驱使资本主义社会只能实行开放型经济。社会主义社会是更高程度的社会化大生产，理应更加开放，但由于对商品经济的认识不同，加上帝国主义的封锁，也曾经走过闭关自守的曲折道路，使社会主义优势得不到发挥。而社会主义社会的改革开

放，就赢得了与资本主义相比较的优势，以更快的加速度在发展。纵观人类社会的发展，封闭必然倒退，开放必然前进，由封闭型经济走向开放型经济是人类社会发展的必然趋势。一个社会发展前进的速度又与对外开放的程度成正比。

封闭型经济是一国或一地区的经济活动局限于本国或本地区范围之内，不与国界或地区之外发生经济联系的经济形式。完全不与外界发生联系的纯封闭型经济，如清朝实行闭关锁国的政策，现在已经见不到了。仅有少部分与外界发生联系或仅仅偏向于与某一国或某一地区联系的是部分封闭型经济，如我国从新中国成立到十一届三中全会之前的时期，除前期与前苏联、东欧国家有经济联系外，与其他国家，尤其是资本主义国家很少发生经济联系，封闭占据着主流。封闭型经济不与外界发生联系，不同外界进行交换，必定是死气沉沉的经济。人财物不能自由流动，货币不能自由兑换，先进技术不能及时吸收，实行与国际惯例不一致的国内惯例，不参与国际竞争，有强烈的排外观念，用完全自力更生、穷过渡等办法来维持本国经济，为缓慢的发展而沾沾自喜。封闭的结果，是资金短缺、商品短缺、技术短缺，生产力发展缓慢。落后倒退是封闭型经济的必然结局。

封闭的反义词是开放，开放型经济是与封闭型经济相对立的，封闭就必然不开放，开放就显然不封闭。从这点来说，我们可以把开放型经济定义为：不局限于本国或本地区，经常与国界或地区之外发生经济联系的一种经济形式。国内对开放型经济还未有统一的公认的定义，有多种描述：

1. “作为开放型经济，要求货物、资金、人员可以在国与国之间自由流动，货币可以自由兑换，国际间技术交流按照市场规律运行，对于商标、专利等知识产权按照国际惯例彼此给予保护。”“开放型经济是适应当今世界经济发展趋势的，它能够带来巨大的

经济利益。”^① 这是从开放型经济的具体特征和目标来表述的。

2. “开放经济是一国经济中通过或涉及境外经济活动取得的物质利益，具有经济规模，在本国经济中处于一定地位的经济形态。”^② 这个定义着重从规模、比重和结果来说明。

3. “按最浅显的理解，国与国之间、地区与地区之间，经济上从不直接往来到相互直接往来，谓之经济开放。”“经济开放的确切含义，就是国际、区际间经济活动和经济要素的直接联系和相互交流。”^③ 这个定义把联系和交流视为开放的本质。

4. “所谓开放系统，指的是与其他系统进行物质、能量、信息交换的系统。”^④ 这个定义将联系和交流更进一步揭示为物质能量和信息的交换。

尽管对开放型经济的表述不同，但对开放型经济都是肯定的，它比封闭型经济有许多优越性，是一种有生命力的经济形式。世界性的交往具有规模大、程度广的特点，联系和交换的空间范围扩展后，一国的创造发明和先进技术可迅速在世界交流，大大加快了科学技术的传播，降低了研制成本，开放的国家有可能在接近最先进技术水平的基础上发展经济。开放型经济克服了封闭型经济的缺点，在联系和交换中促进了生产力的大发展。

新中国成立后的前 30 年，由于资本主义国家的禁运封锁，接着与前苏联的贸易也受到挫折，加上过分强调独立自主、自力更生，批判资本主义的一切管理方法，限制外国企业到国内投资办企业，除 50 年代向前苏联借过大笔贷款外，与国际金融机构没有发生信贷关系，使我国基本上处于闭关自守的状态。封闭的结果

① 戴园晨等著：《从封闭型经济走向开放型经济》，鹭江出版社 1993 年版。

② 郭先登著：《开放经济论》，中国纺织出版社 1995 年版。

③ 张炳光主编：《对外开放区经济》，福建人民出版社 1993 年版。

④ 胡传机著：《开放经济理论》，河北人民出版社 1986 年版。

必然造成经济发展缓慢，从60年代初到1978年，国民生产总值每年实际增长率只有4.6%，大大落后于开放的发展中国家。尤其是进出口总额，1950年为11.3亿美元，到1970年仅增加到45.9亿美元，到1978年也仅发展到206.4亿美元。^①在世界各国趁新的科技革命大发展之时，我国却门户紧闭，错过了发展时机，大大拉开了与发达国家的经济发展差距，蒙受了巨大损失。

改革开放始于1978年。党的十一届三中全会把全党工作的着重点转移到经济建设上来，提出了改革开放的方针，解放思想，开拓视野，清除闭关锁国、故步自封的思想。这次全会成为从封闭型经济向开放型经济转换的根本转折点，为改革开放打下了理论和思想基础。1982年，党的十二大提出了建设有中国特色社会主义的思想。1984年党的十二届三中全会从根本上否定了完全的计划经济，作出了关于经济体制改革的决定，提出建立在公有制基础上的有计划商品经济，要充分利用国内和国外两种资源，开拓国内和国外两个市场，进一步扩大对外的和国内的经济技术交流。1987年党的十三大提出要进一步扩大对外开放的广度和深度，不断发展对外经济技术交流与合作，继续巩固和发展已初步形成的“经济特区—沿海开放城市—沿海经济开放区—内地”这样一个逐步推进的开放格局。1992年党的十四大系统地总结了十一届三中全会以后14年的改革开放实践，精辟地阐述了有中国特色的社会主义理论，在改革的目标方面有了重大突破，明确宣布要建立社会主义市场经济体制。在这一崭新理论指导下，具体提出进一步扩大对外开放的战略：扩大对外开放地域，形成多层次、多渠道、全方位开放的格局，拓宽利用外资的领域，开拓国际市场，促进对外贸易多元化。1993年党的十四届三中全会通过了《关于

^① 朱钟棣等编：《开放经济理论与实践》，西南财经大学出版社1991年版。

建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》，指出要坚定不移地实行对外开放政策，加快对外开放步伐；明确提出发展开放型经济，使国内经济与国际经济实现互接互补，不断提高国际竞争能力；实行全方位开放，不断提高对外开放程度，引导对外开放向高层次、宽领域、纵深化方向发展。

改革开放给神州大地带来了新的契机。从农村改革到城市改革，从经济体制改革到科技、教育等各方面体制的改革，960万平方公里土地上发生了神奇的变化。对内改革是对外开放的基础，对外开放又促进了对内改革。伴随着改革，我国的开放采取了重大步骤：1979年7月颁布了《中外合资经营企业法》，开始大规模引进外资；1980年批准深圳、珠海、汕头和厦门为经济特区；1984年开放沿海14个港口城市；1985年开辟了4个经济开放区；1988年建立海南经济特区；1990年开放浦东，同时，开始了沿边、沿江的开放。由南向北、由东向西、由沿海向内地逐步形成了全方位的开放。

中国由于开放和改革而进入了历史上最辉煌的时期，经济大发展，国力大增强。改革开放之后，我国的国民生产总值年均保持9.3%以上的增长率，大大高于改革开放前的4.6%。当今的世界是开放的世界，开放已成为不可阻挡的历史潮流，顺之者昌，逆之者亡。中国的市场经济必定要汇入世界开放经济的洪流中。

第二节 开放型经济的主要特征与基本要求

开放型经济是从封闭型经济发展而来，与封闭型经济有着不同的特征，尤其是完全的开放型经济与典型的封闭型经济有着明

显的完全相反的特征。迈向开放型经济，是个艰难的改革过程。实现开放型经济要从多方面去变革，才能达到开放型经济的基本要求。

一、开放型经济的主要特征

在开放型经济下，一国或一地区要与他国或他地区保持密切的联系，尤其是本国或本地区的经济都要建立在发达的世界市场基础之上，所以表现出明显的国际化特征：

1. 经济政策国际化。

经济战略以及据以制定的经济政策决定了经济的导向，经济发展的战略应明确提出国际化的目标：吸收多少外国资本，创办多少经济特区，进出口贸易增长比例，开办多少跨国公司，国际通讯和国际交通的发展规划等等。为此，应制定十分开放的经济政策，诸如开放国际金融市场，鼓励进出口贸易，对国际化跨国公司 & 发展国际化的行业实行优惠政策。又如鼓励外商投资，奖励高新科技产业，支持国际劳务合作，为人才流动提供方便等。有关经济的法令、法规、制度都应鼓励和支持经济的国际化。

2. 资本国际化。

充足的资本是经济发展的前提，开放型经济应广泛利用外国资本。运用合资、合作、独资等多种方式取得国际资本；制定优惠政策，鼓励外国资本流入；欢迎外国银行设立办事处或分行。本国资本亦随着举办跨国公司、合资企业而流出国外。外国资本流入和本国资本向外投资使资本市场实现国际循环。

3. 生产国际化。

商品生产除满足本国需要外，主要瞄准国际市场：产业结构有利于出口，商品在国际市场上有竞争力；运用高新技术，参与国际分工；国外的跨国公司 & 外国在本国的公司积极参与国际协作；选择最有利的环境、条件在各个国家生产零部件，最后总体