

会计理论探索丛书

KUAIJI LILUN
TANSUO CONGSHU

中国会计管理 模式研究

毛伯林 赵德武 著

西南财经大学出版社

会计理论探索丛书

KUAIJI LILUN
TANSUO CONGSHU

中国会计管理 模式研究

毛伯林 赵德武 著

西南财经大学出版社

责任编辑：曾昭友

封面设计：潘令宇

中国会计管理模式研究

毛伯林 赵德武 著

西南财经大学出版社出版
四川省新华书店经销

西南财经大学出版社发行
四川省安县印刷厂印刷

850×1168毫米 1/32

印张7.875字数195千字

1990年5月第一版

1990年5月第一次印刷

印数：1—4000册

书号：ISBN7—81017—180—1/F·138

定价：3.60元

《会计理论探索丛书》编委会

主 编：杨纪琬 姜尔行 葛家澍 阎达五

常务副主编：毛伯林 李永禄 谢乐如

副 主 编：丁平准 王俊生 石成岳 吴水澎

李学柔 杨宗昌

《会计理论探索丛书》序

会计与经济总是紧密地联系在一起。经济离不了会计，会计离不开经济。经济越发展，管理越需要，会计越重要。

“发展——改革——发展”是会计实践、会计理论不断前进、不断深化、不断完善的客观规律。没有发展的客观要求，就不会产生发展的愿望，也就不会形成发展的意识；改革既受发展要求、发展愿望、发展意识的趋使，又是实现发展目标的永恒动力，没有会计的改革，就根本不会有会计的发展。

党的十一届三中全会以来的10年，是充满生机、活力的10年，10年的改革，会计事业取得了丰硕成果。这些成就，有待于我们去总结、去反映。随着改革开放的迅猛发展，新情况、新事物、新问题层出不穷，也急待我们去探索、研究，去作出科学回答，这也是摆在我们面前的光荣而艰巨的任务。

本《丛书》的编著出版，正是通过对现实问题的研究，通过对会计基本理论、业务理论的探索，通过“双百”方针的着力贯彻、会计学术的活跃与繁荣，为贯彻、实现中国会计学会的科研规划，为建立具有中国特色的、以提高经济效益为中心的会计理论、方法体系，起到一点添砖加瓦的作用。

《会计理论探索丛书》是融合会计学术、会计知识、会计经验为一体，汇集不同学派、不同观点、不同主张的会计理论系列专著。只要是确有见地、言之成理，有助于繁荣社会主义会计学

术、强化社会主义会计管理并符合《丛书》宗旨和条件的，经过编委会审查认可均可纳入《会计理论探索丛书》。

这块会计学术园地，是属于我们会计界的广大作者和读者的，是属于我国会计实际工作者、会计理论工作者、会计教育工作者和不同层次的会计后备军的。我们殷切地希望我国会计界的同志、朋友们，都来认真地关心她！用我们集体的智慧和力量，通过辛勤耕耘和科学管理，让她孕育出许许多多群众喜爱、社会欢迎、经得起实践检验的优秀成果。

祝愿这套《会计理论探索丛书》能够为我国的社会主义建设服务！能够给会计学术宝库不断地增添佳品！！祝这套丛书经久不衰，与世长存，永葆青春！！！！

《会计理论探索丛书》编委会

努力建设中国特色的会计理论 方法体系（代序）

10年前，我和阎达五教授提出：“无论从理论上还是从实践看，会计本身就具有管理的职能，是人们从事管理的一种活动”（见《会计研究》1980年第1期“开展我国会计理论研究的几点意见”），因而建议在会计理论研究和实践活动中使用“会计管理”概念。这一意见提出以后，大多数从事实际工作的会计人员表示同意，理论界也有不少同志表示赞同。当然，也有对这一概念持异议的同志。

我们当时提出使用这一概念的出发点是：第一，从中国的国情出发，从中国的会计工作实践出发。中国实行的是有计划的商品经济，这一经济体制要求会计工作不仅仅是提供信息，而且要参与管理。因此，把会计局限在仅仅是一个信息系统，不能反映会计的本质功能；第二，会计监督，是具有中国特色的会计工作体系的重要组成部分；会计工作在宏观经济管理中的重要作用，是由社会主义经济体制的本质所决定的，由此而构成了中国会计管理的重要内容；第三，经济体制改革深入发展的事实表明，会计工作必须由单纯的记帐、算帐，向参与经济管理、经营决策发展。从以事后算帐为重点，转向以参与事前预测、决策，事中控制、监督为重点，是会计工作的发展方向。10年改革发展的事实证明，这些认识是正确的。

本书的作者毛伯林、赵德武二同志，以“会计管理”为基本线索，从会计系统内外环境的深入分析中来构造会计模式，从纵横对比中来寻找会计的目标模式，将会计改革的理论模式与实践模式、近期模式与目标模式统一起来研究，以微观会计模式为主兼论宏观会计模式，将理论阐述与政策建议相结合，等等，对我国当代会计理论的一些基本问题，进行了有益的探索，是难能可贵的。愿本书作者，在创建具有中国特色的会计理论方法体系的学术研究活动中，获得更大成就，作出更大贡献。

杨纪琬

1989年7月

前 言

●改革·发展·模式

改革不是历史的例外，而是历史发展的正常秩序。会计需要改革也正在改革，会计需要发展也正在不断地发展。“发展—改革—发展”是一切事物发展的客观规律，也是会计发展的客观规律。会计从产生到现在，都是按照这一规律运行的。在这个意义上，当代中国会计改革，首先是一种观念的变革——发展意识的革命，这种变革比具体方法的变革更为深刻、更为艰辛、更需要克服种种阻力和逾越种种障碍。中国会计改革的这一特征决定了现实的会计改革必须以发展的意识为指导，在改革中发展，在发展中改革。

从现实看，我国近10年的会计改革所取得的成就是巨大的，传统会计模式的格局已被打破，有计划的商品经济会计模式正在形成和发展之中。但是，如同经济体制改革已进入了一个艰难时期一样，中国会计改革也正面临着许多矛盾，一是结构性变革与功能性改善之间的矛盾；二是会计系统自身改革与外部环境推动之间的矛盾；三是改革的强烈欲望与传统观念根深蒂固之间的矛盾，这些矛盾的存在使会计改革所面临的风险和困难日益增大，各种改革措施也难能奏效，在这种情况下，摆在我们面前的有三

种可能：一是始终徘徊观望，停滞不前；二是由于被动地应付眼前多变的政策，但在不久的将来被迫作出仓促而急剧的调整；三是从现在起作出相应的富有远见的调整，在更长时间、更广空间和更深的层次上，把握中国会计模式的发展规律、发展趋势以及现阶段会计改革的重点战略、阶段性划分和时局选择。显然，我们只能选择第三种可能。

要将第三种可能性变为现实性，必须在理论上对会计模式命题进行研究。因为研究模式的方法本质上是研究结构的方法。通过研究会计理论模式与实践模式、目标模式与渐近模式，必然揭示出会计模式的演进过程和稳态结构，揭示出会计管理系统诸要素为实现会计目标、优化会计行为，在会计系统运行中相互联系和相互作用的关系，从而揭示出会计系统诸要素活动的内在规律性，据以引导会计管理稳定地向前发展，为中国会计改革实践提供理论指导。

●目标·行为·模式

会计目标是会计模式研究的起点。传统会计研究的思维模式总是从会计本质的研究开始，进而阐述会计对象、会计职能作用、会计任务、会计方法等会计理论问题，不同学派之间的争论均源于对会计本质的不同表述。按照这种思维模式建立起来的会计理论体系与丰富的会计实践相隔甚远。事实上，会计本质只是会计理论研究的前提而不是起点。会计模式的研究必须从会计目标开始，以会计目标为起点建立中国会计的理论结构，以会计目标为导向建立中国会计管理的运行模式。

会计行为是会计模式的核心，是连接会计目标与会计模式的桥梁。会计目标导向会计行为，会计行为是会计目标的实现方

式，会计行为的优化需要有优良的会计模式。在这个意义上，会计模式的研究就是要通过构造新的会计模式来改变或改善引起会计行为的多种内部和外部情景，寻找控制和调整会计行为的科学方法，促使形成优化的会计行为，从而实现会计目标。

所以，我们选择了“目标——行为——模式”之链，作为探索会计模式的逻辑秩序。

●理论背景与模式

有计划的商品经济理论是经济体制改革最重要的理论基础，会计改革是经济体制改革的重要组成部分，所以，构造会计模式也必须遵循有计划的商品经济理论，在分析有计划的商品经济的性质、特征和内容的基础上来把握新的会计模式的特征。同时，有计划的商品经济存在着一些确定性因素和不确定性因素，确定性因素是构造会计模式的基本条件，不确定性因素则是构造会计模式的基本困扰。

●逼近目标模式

中国会计模式将经历一个成长、发育和健全的过程，这一过程又同我国有计划的商品经济的不断发展和成熟过程相联系。因此，会计模式的转换，需要经过三个阶段：第一阶段，新模式向旧模式发动挑战的阶段。传统会计模式已经不适应新形势的需要，因而在会计管理的各个侧面向旧模式发动了冲击。这一阶段的改革由于缺乏总体的改革思路，而未能触动旧的会计模式的本质，但改革毕竟为会计管理带来了活力。第二阶段，新旧两种会计模式互相交替、对抗并逐步扩张新模式实力的阶段。新旧模式对峙时间的延长，终究不利于会计的发展，因此，实施总体的

改革思路，进一步强化会计管理的运行机制，构成了该阶段改革的主题。第三阶段，完成新旧模式更替和转换的阶段，取得新的会计模式的主导地位。该阶段应在巩固和发展第一、二阶段改革成果的基础上，进一步推进改革。

会计改革本质上是一个艰辛的建设性过程，它包括多方面相互联系的内容，只有从这些方面全面而系统地推进改革，并审慎地处理好它们之间的关系，才能完成会计模式转换的这一浩大工程。任何单项的局部性改革都难以触及旧的会计模式的本质，产生整体的效益。

历史告诉我们，一种模式向另一种模式的过渡都依赖于外部环境的推动，因此，要使我国会计模式从生产型转向经营型、再转向经营社会型，需要宏观上的强有力的推动和微观上大刀阔斧的改革。在现阶段，与宏观经济改革相适应，打破传统会计的宏观控制模式，重建包括体制约束、准则约束和法律约束在内的会计的宏观控制体系；与微观企业改革相适应，改革传统生产型会计模式，重塑经营型会计模式。

● 我们的愿望

要构造一种包罗万象、尽善尽美的理想的会计模式是不可能的。我们在构思中，力求将理论模式与实践模式、目标模式与渐近模式、理论阐述与政策建议结合起来，但由于模式构造本身存在着许多不确定性因素，加之作者的理论水平有限，所以，我们所作的研究只是一种初步性的和尝试性的，可能存在着不妥甚至错误的地方，尚请会计界前辈和同志的指正。

中国会计学会副会长、中国注册会计师协会会长、著名会计学家杨纪琬教授在百忙中抽出时间为本书作了题为《努力建设具有中国特色的会计理论方法体系》的序言，在此，向他表示衷心

地感谢！

最后，我们衷心地希望本书所作的探索能够对中国会计的改革实践有所帮助，希望引起更多的同志来共同研究会计模式这一命题。

作 者

1989年7月27日

目 录

杨纪琬：努力建设具有中国特色的会计理论方法

体系（代序）.....	（ 1 ）
-------------	-------

前 言.....	（ 1 ）
-------------	-------

第一章 会计模式命题的一般性阐述.....	（ 1 ）
------------------------	-------

一、来自现实的命题.....	（ 1 ）
----------------	-------

二、会计模式的内涵与特征.....	（ 6 ）
-------------------	-------

三、研究模式命题的角度与方法.....	（ 10 ）
---------------------	--------

四、研究模式命题的意义.....	（ 15 ）
------------------	--------

第二章 不同经济运行下的会计模式.....	（ 18 ）
------------------------	--------

一、影响会计模式的因素.....	（ 18 ）
------------------	--------

二、世界范围内会计模式的划分.....	（ 24 ）
---------------------	--------

三、不同经济运行下的会计模式.....	（ 30 ）
---------------------	--------

第三章 会计管理目标的重新思考.....	（ 47 ）
-----------------------	--------

一、会计目标的成因与结构特征.....	（ 47 ）
---------------------	--------

二、西方会计目标理论评析.....	（ 52 ）
-------------------	--------

三、中国会计管理目标的重建.....	（ 67 ）
--------------------	--------

第四章 会计管理行为探索	(89)
一、会计行为的理论基础和现实基础.....	(89)
二、会计行为的本质特征.....	(93)
三、会计行为优化的目标模式.....	(99)
四、会计行为的现状与对策分析.....	(104)
第五章 理论模式的整体框架描述	(114)
一、从条件、困扰到思路.....	(114)
二、理论模式的整体框架描述.....	(125)
第六章 企业经营社会型会计模式研究	
——兼论企业会计改革的现实选择.....	(131)
一、从旧的稳态结构到新的稳态结构.....	(131)
二、经营社会型会计模式的内容构思.....	(135)
三、经营社会型会计模式的主要特征.....	(156)
四、逼近目标模式的现实选择.....	(161)
第七章 会计管理的宏观控制体系	(193)
一、会计的宏观控制概述.....	(193)
二、体制约束：会计管理体制的改革.....	(198)
三、准则约束：会计准则体系的建立.....	(209)
四、法律约束：会计法规体系的健全.....	(231)

第一章 会计模式命题 的一般性阐述

中国会计理论和实践的发展呼唤着会计模式命题的研究。然而，要科学地揭示中国会计管理的目标模式，就必须首先对会计模式的基本问题进行一般性阐述，这样才能使整个会计模式命题的研究有一个论述的基点和一般性规定。为此，本章主要研究：来自现实的命题；会计模式的内涵与特征；研究模式命题的角度和方法；研究模式命题的意义。

一、来自现实的命题

历史和现实、理论和实践的逻辑推断与辩证思考告诉我们：任何国家的会计管理都依赖于特定的经济环境，会计管理环境的变迁必然要求并推动会计管理的变革和发展。中国会计管理诞生在一片贫瘠的土壤上，在其发展的漫长道路上又历尽沧桑。今天，中国经济体制改革向会计管理提出了严峻的挑战——曾依附于传统经济体制的传统会计模式向与新的经济体制相适应的新的会计模式的转换和过渡。这种转换和过渡既是一种不可逆转的趋势，又是一项十分艰巨的事业。其不可逆转性就在于中国会计管理模式要摆脱传统经济体制的羁绊，回到现实的社会主义实践——有计划的商品经济上来，这是社会主义初级阶段中国会计模

式合乎逻辑的、必然的可行选择；其艰巨性就在于这种转换和过渡本身将会由于各种不确定性因素的基本困扰而步履蹒跚。此二者是当代中国会计改革所面临的基本矛盾和冲突。

会计改革历来是会计发展的“第一动力”。然而，中国会计改革能否成功，能否推动会计管理不断地向前发展，能否适应经济体制改革的需要，其关键所在，就是对会计改革及会计发展问题进行全面、系统和科学的理论研究。会计改革理论研究的失误将把会计改革这一伟大的实践引向歧途，导致会计发展的停滞甚至倒退。改革的开拓性、复杂性和艰巨性增强了会计改革研究的困难。解决困难的有效途径就是要重新寻找新的研究方法和新的认识起点。

审慎地思考中国会计改革的现实，不难发现，历时10年的改革，能说成绩不大，但也不可谓效果极佳。10年来，随着经济体制改革的深化，我国会计管理已经发生了深刻的变革，传统会计模式受到来自各个方面的冲击，有计划的商品经济会计模式也正在形成和发展之中，这都是无可争辩的事实。但是，必须清楚地意识到，由于传统会计模式的影响，现阶段会计改革实践及其理论上的研究仍然潜伏着种种危机，面临着诸种矛盾。主要表现在：

1. 会计管理系统自身研究与会计管理环境研究之间的矛盾

就会计改革论会计改革，就会计系统论会计系统，忽视了会计管理环境变化对会计思想、会计理论和会计实践的影响和冲击，这就必然导致人们去怀疑现行各种改革构思方案的现实性和可行性。事实上，从系统的观点看，会计管理环境是构成和影响会计系统的一个重要因素，会计系统内部各要素不断地与外部环境进行物质、能量和信息的交换，从而形成系统整体的功能和目