

1

导 论

1.1

研究中国会计模式的意义

随着中国改革开放的不断深化，中国在世界经济进程中所产生的作用越来越重要。但与此不相称的情况是，中国会计模式在各国已经出版的有关国际比较会计的书籍中，没有得到相应的重视。在许多国际会计文献中，对中国会计模式的特征和内容没有一个完整的论述，更谈不上对中国会计模式的系统研究。

在许多研究国际比较会计的文献和著作中，以相当大的篇幅介绍和分析美国、英国、法国、德国、日本等发达国家的会计模式，但对中国会计模式则鲜有涉及。即使是在那些简单涉及中国会计模式的资料中，对于中国会计模式的介绍也是支离破碎，以偏概全。例如，有的著作将中国会计作为强制

性政府指令会计模式的代表^①，有的将中国与前苏联、匈牙利、波兰和保加利亚共同列为苏维埃会计模式^②，有的则将中国与古巴会计一起归入共产主义国家的会计^③。这些文章中普遍存在的倾向是，以改革开放以前的中国会计实务为研究对象，而极少涉及改革开放以后中国会计模式发生的巨大变化。因此其研究结论与中国的会计现状相距甚远，不利于其他国家正确、完整地了解中国会计模式，也不利于中国会计界确定自身在世界会计体系中的适当位置，因而也不利于中国会计与国际会计准则的协调。

改革开放以来，中国会计学者对于这个问题给予了高度重视，在各级刊物发表了大量关于会计模式建设和完善的论文。有些学者还出版了研究会计模式的理论专著。这些研究成果分别从不同方面对中国会计模式的构成及其特征进行了阐述和探讨，其中不乏真知灼见和创新观点。但是大部分研究成果偏重于从宏观角度探讨中国会计模式的改革，而较少对会计模式进行理论研究，也很少采用理论联系实际的方法探讨会计模式的运行机制。

面对这种情况，有必要对中国会计模式的发展和现状进行全面研究，以利于中国会计改革的不断深化。研究中国会计模式的意义可以从以下几个方面来认识。

1. 研究中国会计模式发展过程及特征，有利于揭示中国会计模式在不同时期和不同环境下的发展规律，对其发展趋势做出具有科学根据的预测，从而巩固和发展会计改革取得的成果。

2. 研究中国会计模式，有利于中国会计与其他国家之间的对比和协调，从而为中国会计与国际会计准则的沟通提供必要的前提条件，为中国加速改革开放、吸收外资、加入国际经济一体化的行列创造有利条件。

3. 研究中国会计模式，有利于认识中国会计模式中存在的问题、原因和环境背景，从而为吸收和借鉴其他国家会计模式中的科学体制和先进方法提供可行性方面的信息支持。

4. 研究中国会计模式，可以促进其他国家的会计学者和专家全面正确地认识中国会计的发展和现状，从而有利于开拓中国会计市场、增强中国企业在国际经济环境中的竞争实力。

在开展具体讨论之前，需要说明的是：本书中所说的会计模式，是涵盖全部会计工作（包括财务会计、管理会计、会计管理体制等）的会计模式。

① Christopher Nobes & Robert Parker, *Comparative International Accounting*, 2nd edition, Philip Allan/StMartin's Press, 1985.

② P.H.Aron, *International Accounting and Financial Report*, from L.J.Seidler, D.R.Carmichael, *Accountant's Handbook*, section 40, 6th edition, 1981, Vol.2.

③ Gerhard G.Mueller, *Accounting: An International Perspective*, p.12, IRWIN, INC, 1994.

1.2

会计模式概念的界定

所谓模式，用汉语解释就是“某种事物的标准形式或使人可以照着做的标准样式”。美国学者 G. 里茨尔对模式的定义是：“模式是科学题材的根本反映，它用于确定应该研究什么，提出哪些问题，如何提出问题，怎样理解得到的答案。”由此可见，模式应该是某项事物本质的映现，是人们了解认识该项事物的范本。建立模式的意义在于帮助人们认识事物的本质及其构成和特征，通过模式的建立，确定研究事物的范围、内容和方法，进而作为分析同类事物的参照依据。

参照模式的概念，会计模式也应该体现会计体系的基本特征，使人们能够据以了解会计的本质内容和构成。由于人们从不同的角度认识和理解模式，导致了对会计模式的不同定义。目前，比较有代表性的定义主要有以下几种：

定义一，“会计模式是按一定的会计特征对会计系统内诸要素所进行的综合与描述^①。”按照这种定义，会计模式是对不同时期、不同国家、不同业务的会计特征进行的分类汇总。例如，传统模式、美国模式、计量模式、责任会计模式等。这种观点强调的是一种会计模式区别于另外一种模式的特征。由于这种观点强调的特征都是在多年会计实践中总结出来的，容易为人们所理解和接受，因此在国际会计研究中应用得比较广泛。美国、英国的会计理论著作比较多地采用这种定义。目前许多国际会计著作中，都以这个定义为前提对各个国家的会计模式进行介绍。

定义二，“会计模式就是从系统的观点出发，运用系统科学的方法来描述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发展的理论模式和实践模式。^{②③④}”这种定义强调会计模式的系统性，注重会计理论对模式的重要影响，突出了会计目标和会计行为在会计模式整体框架中的核心作用。中国改革开放之初，由于计划经济体

① 《现代汉语词典》修订 3 版，791 页，北京，商务印书馆，1996。

② 转引自〔美〕阿迈德·贝克莱依：《会计理论》，68 页，西安，陕西人民出版社，1991。

③ 中央财经大学会计系：《会计模式与社会经济环境研究》，载《会计研究》，1996（8），1 页。

④ 毛伯林、赵德武：《中国会计管理模式研究》，6 页，成都，西南财经大学出版社，1990。

制下的会计管理体系不能适应改革开放的需要，会计改革的呼声日渐高涨。在这种情况下，上述会计模式概念的提出，适应了会计改革的需要。

定义三，“会计模式是对客观存在的会计工作采用抽象方法进行的模拟，是指为实现一定会计目标，由各种要素构成的，具有特定功能的会计标准形态。”也就是说，会计模式是某类会计实践活动的一种标准形式。这种观点认为，会计模式是对客观的会计现状进行理论上的概括，抽象成为由一定目标所引导的、构成会计模式的若干要素的集合。这种定义的特点在于，它不仅强调了会计模式的结构，还进而突出了模式的示范功能，同时也比较符合模式的本来含义。在中国会计改革进程中，会计准则的实施为企业制定会计工作程序和会计人员的业务操作提供了比较大的弹性空间。在这种情况下，提出将会计模式作为规范会计行为的范本，为中国会计改革提出了一个创新思路。

定义四，“会计模式是指对一定社会环境下会计活动的各种要素按照一定逻辑进行综合描述，反映各种要素特征及其内在联系与结构形式的有机整体^②。”这种观点比较重视构成会计模式的各个要素的界定及其相互之间的逻辑关系，进而将构成模式的各个要素确定为不同的子模式，包括会计目标模式、会计管理模式、会计规范模式、会计核算模式等。这种观点的提出说明，在会计改革过程中，对会计模式理论的探讨日渐深入，会计界学者不再满足于按照表象特征对模式进行分类，进而开始涉足更深层次的会计模式理论，企盼通过会计模式理论的研究，为中国会计改革和中国会计模式的完善提供理论上的支持。

尽管各种观点定义的模式概念不同，但是这些差异是由于观察问题的角度不同，分析问题的方法不同而导致的概念外延的差异，并不存在内涵的冲突。通过分析可以看出，各个定义都承认模式是由不同层面的若干要素组合而成的相互关联的整体，都重视各个要素间的相互作用。定义一强调“对会计系统内诸要素所进行的综合与描述”；定义二注重“运用系统科学的方法来描述会计管理系统诸要素”；定义三认为会计模式是“由各种要素构成的，具有特定功能的会计标准形态”；定义四则强调会计模式是“各种（模式构成）要素特征及其内在联系与结构形式的有机整体”。至于有的定义认为这个由不同要素构成的模式反映了会计本质，有观点认为应该作为会计工作的范本，其实并不存在实质上的区别。从历史的观点来考察会计发展过程，总结出构成会计模式的若干要素及特点，如此归纳形成的模式通常是采用描述

① 于玉林：《建立中国会计模式 50 年的回顾与展望》，载《天津财会》1999（3），2 页。

② 李占国、李端生：《会计模式基本理论问题研究》，载《会计研究》1998（11），7 页。

的方法来说明会计事物的主要特征，通过描述进行的总结归纳就是对会计本质的逼近。而从时空的观点来分析问题，地域、社会制度、经济发展水平等因素的变动，必然对会计模式的构成要素产生不同的影响。因此，在不同的环境下，需要制定不同的会计模式，以适合本国、本时期的特定环境。在这种情况下，就需要用推理演绎的方法确定环境对会计模式的制约或刺激作用，进而按照各个要素间的逻辑关系推断出与特定环境相适应的会计模式，并以此作为在当地、当时开展会计工作应该依据的标准形态。

会计模式是模式概念在会计科学领域中的应用，所以会计模式首先是模式，应该符合模式的定义。在这个基础上才能探讨会计模式的特征。如前所述，模式是事物的标准形态和本质反映，所以，会计模式的概念也应该能够体现一定范围内会计工作的标准和本质。以上所列举的几种有关会计模式的定义，分别从不同角度探讨会计模式的本质和作用，各有其特点，也各有其产生背景和适用范围，但不能覆盖会计模式的全部内涵和外延。为了使本书的研究建立在一个宽泛和坚实的基础上，有必要对以上几种定义进行总结和提炼，给出一个规范的会计模式定义。

综上所述，会计模式是指为实现一定会计导向，由各种要素构成的，具有特定功能的会计标准形态。一般而言，会计模式是对一定地域或范围内会计事务的规范性总结，体现了特定国家环境对会计在社会经济中所发挥作用的的基本要求，即会计模式所代表的价值取向，简称会计模式导向。并从本质上反映了会计模式各种构成要素之间的逻辑关系，因而也是开展会计工作应该依据的范本。

会计模式的构成要素大致可以分为以下四个方面：

会计管理体制——指特定国家组织和管理会计事务的方式、形式以及制度的总和。一个国家会计管理体制的结构和运行方式与该国家的经济体制有直接关系。

会计规范——指会计机构和会计人员在会计工作中必须遵守的标准，包括会计法律、会计准则、会计制度和会计职业道德等若干层次。

会计信息系统——指由相互联系和相互作用的若干组成部分结合的，具有生成、处理、报告会计信息功能的有机整体。

会计职业管理体系——指为了保证会计职业的规范运行和会计人才的合理使用和有序流动而建立的会计行业管理体系。

在上述构成会计模式的各要素中，每个要素都服从于会计模式所代表的价值取向，即会计模式导向，并随着模式导向的转变而进行调整。会计管理体制是会计工作得以正常运行的组织保证。与此同时，各种环境因素对会计

管理体制的形成和运行方式也会有明显的影响。会计规范在会计模式中居于承上启下的位置，它反映了会计模式导向和会计管理体制的要求，并对会计信息系统进行指导和约束，从而保证会计信息的公正性和相关性。一般地说，会计模式导向对会计信息系统产生总括的制约作用；会计管理体制对会计信息系统产生组织上的管理作用；而会计规范对会计信息系统发挥具体业务上的指导作用。会计职业管理体系是按照会计管理体制的要求建立和逐步发展的，职业管理体系的整体素质和水平会受到前述诸要素的综合影响，但是也会在一定程度上对其他要素产生制约或促进作用。

1.3

会计模式的分类

会计模式的分类，就是根据会计模式的某个特征或标志对各个国家会计模式进行的集合归类。通过对会计模式的分类，第一，有利于加强对不同国家会计制度和会计实务的认识和理解，并对其进行深入的分析，了解其基本结构和运行机制。第二，在分类过程中对可能影响会计模式的因素进行分析，预测或发现以前尚未认识的影响因素。第三，在分类的过程中，对各个国家会计模式发展进行全面的分析，有利于掌握和了解特定国家会计模式最有可能的发展趋势，从而判断能否借鉴和引进一些其他国家的科学会计方法和程序。所以，对会计模式的适当分类，能够帮助一个国家，特别是发展中国家参照其他国家的经验和教训，从中汲取合乎本国国情的会计模式构建程序和科学会计方法，以制定和完善本国的会计模式。

在历史发展的一定时期，若干国家在会计原则和财务报告方面具有某些共同的特征，就可以根据特定标志将这些国家的会计实务归结为同一类会计模式。对各个国家会计实务按照不同的特征进行分类，可以得到不同的分类结果。

不同的学者在分析会计模式时的出发点不同，掌握的资料不同，所选择的分类标志不同，其分类结果必然有差异。国内外比较有代表性的分类有以下几种。

3.1 按企业经营环境因素分类^①

采用这种分类方法的代表人物是美国的会计学家缪勒教授。缪勒教授于1967年根据企业经营环境和会计发展环境，提出了四种不同的会计发展模式，从而对会计模式研究做出了开创性的贡献。他强调一个国家中存在的会计规则和会计实务是该国政治、经济和其他环境因素综合影响的产物。他站在经济发达国家的角度将市场经济体制下观察到的四种发展模式引入到会计体系的比较分析中，从而将会计模式划分为以下四类：

1) 按宏观经济要求发展会计。在这种发展模式里，会计与国民经济政策密切相关，公司的目标要服从国民经济政策。为了提高经济和企业经营的稳定性，一般都鼓励企业将各年利润平滑化，折旧率的调整要适应刺激经济增长的需要，并且为了鼓励投资而允许建立特种储备，为了宏观经济的需要而重视增值表、社会责任会计和税务会计。瑞典是这种模式的例子。

2) 以微观经济学为基础发展会计。会计被视为是企业经济学的分支，强调经济活动的中心是私人和企业。会计在其计量和计价过程中要反映经济活动的现实，这意味着会计规则既要成熟又要有灵活性。基本的会计概念是要保持公司资本的真实价值，因此重置成本会计得到重视。荷兰会计属于这种模式。

3) 作为独立学科发展会计。将会计视为能够自我发展、自成体系的独立学科，因而会计形成了自我发展的模式。会计不从属于政府的政策和任何经济理论，而是通过成功企业的实务逐渐形成了自己的概念结构，并且在会计实务中经常使用“公认会计原则”的表述。美国会计是这种模式的代表。

4) 以统一的模式发展会计。政府将会计作为管理企业的一种手段，制定和实施统一的会计制度，使得会计实务有比较高的统一性。会计可以用于衡量业绩、分配资金、控制价格、收取税金等。法国会计是这种模式的典型。

缪勒教授的上述分类是在分析影响会计的环境因素的基础上对会计模式进行的间接分类，而不是对会计和财务报告的直接分类。

1994年，缪勒教授在上述分类的前提下，对各国企业和资本提供者之间的关系、与其他国家之间的政治和经济联系、法律体系、通货膨胀水平、企业规模和复杂程度、管理和财务部门的结构、一般教育水平等影响会计的

^① Gerhard G. Mueller, *Accounting An International Perspective*, p.12, IRWIN, INC., 1994 ; 郝振平：《会计的国际透视》，27页，大连，东北财经大学出版社 1997。

因素进行了细致的分析比较，以上述因素对会计的影响程度和方式为标志，将世界范围内的会计实务划分为以下几种模式：

(1) 英—美模式（含加拿大、以色列、南非、澳大利亚、菲律宾、中国香港等 43 个国家和地区）；这种模式的特点是以满足投资和贷款人的信息需求作为国家会计体系的主要目标。

(2) 大陆模式（包括大部分欧洲大陆国家和日本，共计 28 个国家和地区）；其特点是通过法律制度来约束和规范企业会计行为，要求会计实务必须严格符合相应的法律，而且支持稳健惯例的广泛应用。

(3) 南美模式（覆盖阿根廷、智利等 9 个国家）；这种模式继承了英—美模式的一些特点，但是这些国家通货膨胀比较严重，因而这种模式的主要特点是采用必要方法和手段对会计信息进行调整，以消除、减轻或揭示因恶性通货膨胀对会计信息质量产生的不良影响。

(4) 混合经济模式（涉及俄罗斯、罗马尼亚、波兰等独联体和东欧地区的 25 个国家）；属于这个模式的国家正在或已经经历过剧烈的经济制度变化，从政府集权经济到私有制，对会计体系产生了巨大的影响。这个时期的会计模式体现了不同经济制度交替时期的矛盾和无序状态。

(5) 正在形成的模式，包括穆斯林国家中普遍使用的伊斯兰教模式和在大型跨国公司中普遍认可的国际会计准则模式。

(6) 共产主义国家的会计，包括中国和古巴等国家。

缪勒教授进行会计模式分类的前提是，会计环境相似的国家会有相似的会计实务。但是他并没有全面考察不同国家环境和会计实务的异同之处。

1.3.2 按影响所及的势力范围分类^①

有不少研究会计模式的会计专家采用按照这种标志进行分类的方法。比较有代表性的分类结果是阿伦的分类法。

20 世纪 70 年代，阿伦依据保护不同人的利益作为分类标准，在此基础上按照不同利益倾向的影响范围，将世界范围内的会计模式分为五大类：

1) 英国模式，这种模式注重真实和公正的揭示，会计制度的主要目的是保护债券、股票持有人和债权人。

2) 美国模式，这种模式以遵循公认会计原则著称，旨在保护投资人，尤其是潜在权益投资人的利益。

3) 法国—西班牙—意大利模式，属于这种模式的国家为了保证国家税收，强调企业财务报表要与税法保持一致，会计原则一般不公开。

4) 北欧模式，在这种模式中保护公司企业是会计的基本目的，因此推崇采用稳妥的会计法规，包括放任资产低估、提取秘密准备、采用重置成本等方法。

5) 前苏联模式，这种模式包括实施计划经济的社会主义国家会计，在这些国家的会计实务中，强调产值、总利润，有精细的成本会计，出于完成计划的目的而注重对会计的控制。

随着前苏联的解体，东欧国家的经济形势发生了剧烈的变动，其他国家的经济格局也随着环境的变动而有大幅度调整。从而使阿伦的分类结果面临直接的挑战。

1.3.3 按照经济体制分类^①

这种方法的独特之处在于，以国家经济体制作为界定不同会计模式的标准。由于经济体制也属于环境因素，因此与前文中介绍的按企业经营环境因素分类方法的前提有相似之处。中央财经大学会计系按照经济体制的不同特征，将各国会计模式划分为以下六种：

1) 政府主导型市场经济会计模式，指政府在经济发展中起重要作用，政府通过制定相关的政策，不仅在宏观层面上而且在微观层面上积极诱导经济朝某一方向发展。反映到会计上，就要“强调会计应当为国民经济整体发展做出贡献^②”。日本、韩国的会计属于这种会计模式

2) 有计划资本主义市场经济会计模式，即实行市场调节与国家计划指导相结合的市场经济，其特征是国有与私有两种生产资料占有形式并存；集权与分权同在，在资源配置上实行计划与市场相结合，这一经济体制要求会计体现国家宏观管理的要求，如法国制定了“会计总计划”，瑞典单独制定了最综合的宏观会计制度^④。

3) 社会市场经济会计模式，这种经济体制将个人积极性与社会进步的原则结合起来，通过国家的有限干预实现社会公平。基于这种经济体制，国家在会计上有严格的规定，并通过有关法律制定详细的计价和计量规则及财

① 中央财经大学会计系：《会计模式与社会经济环境研究》，载《会计研究》，1996（8），2页。

② 田昆儒：《中日会计模式比较》，载《中国财经报》，1997年5月28日。

③ Thomas G. Evans, *International Accounting & Reporting*, p.34~37, South-Western Publishing Co., 1994.

④ Steve Lawrence, *International Accounting*, p.75~80, 大连，东北财经大学出版社，1998。

务报表的格式。由于国家对会计工作的详尽规定，因而只要求会计人员严格遵守法律的有关条款，而不需要会计人员依据经验进行判断。德国会计模式是典型的社会市场经济会计模式。

4) 竞争性市场经济会计模式。这种经济体制的基本特征是，实行自由企业制度，同时通过制定和实行各种法律法规对经济进行干预和调节，以保护与公司有关的各利益团体的合法权益。因此，会计需要满足不同利益集团的需要，尤其是需要维护股东利益的需要。为了做到这一点，会计的运行必须遵循公认会计原则，其财务报告必须接受社会审计机构的监督。这种模式的突出代表是美国会计。

5) 转轨型市场经济会计模式。这是一种处于过渡状态的市场经济，其特点是由原先的中央计划经济向市场经济过渡或转轨。由于经济的变革，会计也相应地面临挑战。建立新会计模式的努力与旧模式惯性之间的矛盾和冲突，会在相当长的一段时间内持续存在。这种模式的突出代表是俄罗斯和东欧国家。

6) 社会主义市场经济会计模式。这种经济体制的特点是，在坚持生产资料公有制为主的前提下，提倡公有制实现形式多样化；同时鼓励其他经济成分共同发展。国家作为企业的投资者，需要会计为其提供有关自身权益变动的信息；作为社会管理者，需要通过会计提供的信息，了解经济运行情况并进行必要的宏观调控。因此，会计制度必须服从国家作为最大投资者和宏观管理者的信息需求。中国实行的就是社会主义市场经济会计模式。

应该承认，以经济体制为标志划分会计模式的方法，不失为会计模式研究中的一种创新思维。这种分类方法从讨论经济体制对会计模式的影响方式和作用范围入手，通过经济和管理理论的分析推导出特定会计模式的必然性，从而克服了建立在归纳基础上的分类方法的不足。但是，由于这种分类方法的研究刚刚起步，其分类结果的科学性还有待继续验证。尤其是有计划资本主义市场经济会计模式和社会主义市场经济会计模式之间如何界定，没有给出可行的区分标准。

1.3.4 按照会计在委托—受托关系中应承担义务分类的方法^①

中国四川省的会计师劳秦汉提出，会计受托责任是会计之所以产生与存在的基础，受托责任反映了会计的最基本特征以及社会各个利益主体的主要

^① 劳秦汉：《论现代会计模式——关于现代企业制度下我国双重受托责任会计模式的探讨》，载《广西会计》，1997（1）10页。

利益要求。因此，应该以反映与维护特定委托者利益的会计受托责任为标准来划分各国会计模式。按照这个标准，可以将现代各国会计模式大体上划分为如下四种类型：

1) 国家宏观利益委托为主的受托责任会计模式。这类模式的特点在于，国家是最主要的委托者，国家宏观经济的持续稳定及其发展是会计受托责任的核心，会计的重点是为国家宏观经济管理服务，不强调税收收益与企业收益的分离。瑞典和前苏联及改革前的中国会计模式基本上归属此类，只不过有市场经济和计划经济的差异。

2) 企业微观利益委托为主的受托责任会计模式。该类模式的特点在于，企业作为法人是最主要的委托者，企业的生存发展及其微观利益是会计受托责任的核心，会计的重点是为企业的经营管理服务，从而保证企业资本不被所得税和股利侵蚀，强调资本与收益的划分。荷兰、挪威、日本会计模式基本上归属此类。

3) 政府税收委托为主的受托责任会计模式。这类模式的特点是，政府作为主要委托者，政府税收收入的稳定和增加是会计受托责任的核心，会计的重点是为政府税收管理服务。强调会计收益与纳税收益的一致。法国、西班牙、意大利和德国会计模式基本属于此类模式。

4) 投资者委托为主的受托责任模式。这类模式的突出特点是，投资者（包括股权和债权投资人）是主要委托者，所有投资人的资本保护及其利益是会计受托责任的核心，会计的重点是为企业投资人服务。由于出资人的分散化，必然要求会计及时提供有关投资者决策所需要的信息，并强调日常会计信息的报告必须遵循既定的会计准则。美国和英国会计模式基本上就属于此类。

较之前面介绍的几种分类方法，这种方法的突出贡献在于，将受托责任的承担与解除作为会计模式分类的基础，并将维护企业利益而实施的会计行为视作企业与会计人员履行委托—受托责任的过程。但是，这种分类方法过于简单，也不便于操作。例如，国家宏观利益委托为主与政府税收委托为主被作为两个不能互相兼容的会计模式而提出，但是在现实世界中，国家宏观利益的增加在很大程度上表现为政府财政收入的提高。因此这种分类方法还需要进一步完善。

中国会计应该属于哪种模式？其他国家会计学者对这个问题大多是点到为止，并不展开深入的讨论，因此其结论不容易令人理解和接受。中国的会计学者对这个问题非常重视，尤其是实行会计制度改革以来，国家财政部提

出，要“建立与社会主义市场经济发展要求相适应的会计模式的基本框架”，会计学界对这个问题的关注程度日见增加。据不完全统计，自1993—1999年，仅在《会计研究》和中国人民大学书报资料中心编辑的复印报刊资料《财务与会计》上发表的有关会计模式改革的文章就达66篇。但是对于会计模式的分类和中国会计模式的归属仍处在讨论之中。

作者计划在以后章节对中国会计模式的内容和特征进行深入的分析 and 论述，并进而探讨中国会计模式的定位和归类。

1.4

会计模式的特征

会计模式的特征，是会计模式性质的体现。为了全面理解会计模式的本质，建立、实施和发展会计模式，需要对其特征做进一步的分析和认识。

通过对各国会计模式和各种会计模式分类进行分析，可以将会计模式的特征归纳如下：

1.4.1 目标性

目标性是事物所具有的代表同类事物发展趋势和运行标准的性能。会计模式的构建和运行，是人们有目的的社会行为。人类之所以有会计活动，必然出于某种动机或希望；人们在会计模式中确定某种管理体制，制定或摒弃某种会计规范，也是出于某种动机或希望。按照这个逻辑追溯下去直至思维的起点，即最终的动机或希望，就是会计模式的目标。这个目标体现了会计模式的主要导向，因此，目标性又可以称为导向性。例如，美国会计模式的目标是为了保护股权投资人的利益，而法国会计模式体现了税收利益导向。

会计模式的目标是会计管理体制、会计规范等模式要素赖以存在和发展的依据；会计模式各构成要素的运行都必须服从会计模式的目标，或者说服从会计模式的主要导向。会计模式导向是评价、调整模式各个要素的依据。会计管理体制、会计规范、会计信息系统和会计职业管理体系一旦偏离了会计模式导向，或者达不到模式导向的要求，就会被修改或重构，使之与模式导向相吻合。

4.2 客观性

客观性是事物不依赖主观意识而存在的特性。会计模式是一定环境下会计实践的产物。尽管会计模式是人们具有一定目的性的实践活动，但是这种实践活动总是和特定时期、特定地域、具有特定历史背景的社会、经济、政治、法律、科技、文化等环境因素相适应，尤其要受到一定时空条件下社会经济发展水平的制约，它不能超越特定的社会经济环境。在奴隶社会不可能产生服务于现代化大生产的会计模式，同样，产生于封建时代的官厅会计和庄园会计模式也只能作为会计发展史中的一个章节，而不适用于信息技术高度发展的今天。

首先，环境决定了会计信息的使用者，即会计为谁的利益服务，从而决定了会计信息使用者需要什么信息；其次，环境决定应该采用什么方法提供、传递这些信息，即在会计工作中应该遵循什么原则和制度；再次，环境决定了如何鉴别和保证会计信息质量和提高会计工作效率等。另外，环境还决定了会计信息的提供者，即会计从业人员的社会地位、受教育的程度、工作水平和经验素质等。

环境对会计模式产生和演进的制约作用具有客观性，它反映了社会经济环境与会计之间相互作用的客观规律。人类只有认识这种规律，才能正确地制定和发展会计模式，也才能通过会计实践达到预定会计目标。正是环境因素对会计模式形成和发展有如此重要的影响，世界范围内许多会计学家在研究会计模式的过程中，都以会计环境作为研究的起点。

1.4.3 系统性

系统性是指同类事物按照一定关系组成有机整体的特性。会计模式是由诸多要素有机构成的一个完整系统。在这个系统中，每个要素都有其自身的作用，相互之间不可替代，因此也不可分割。例如，只有会计模式导向而没有会计规范和会计管理体制，会计模式导向代表的价值取向就无法实现。而所有要素按照一定的序列共同运作，可以产生大于每个要素单独运行效果之和的总体最佳效果。会计模式的系统性提醒我们，在研究会计模式时，需要同时考虑各要素的特征和独立作用，并将它们有机地结合起来，才能正确地认识会计模式的特征和运行规律。

1.4.4 融通性

融通性是事物在发展过程中相互借鉴以实现自身不断完善特性。会计模式作为一个由各种要素构成的系统，是一个开放的系统。一方面，系统内部的许多方法和技术在各种会计模式之间有相通之处，另一方面，随着各国之间经济交往和文化交流的日益增多，各国会计模式都会自觉不自觉地吸收其他国家会计模式的优点，改进本国会计模式。也就是说，在研究和建设会计模式的过程中，既要适合本国环境，又要善于借鉴别国的经验和推广本国的长处，使会计模式向着国际化方向融通。一般地说，“融通性越强的会计模式，其发展性越强，越有利于自身的优化完善，也越有利于本国的经济向着国际化方向发展。”

1.4.5 稳定性

稳定性是事物在一定时期内保持本身的各项性能相对不变的特性。一定的会计模式是通过长期会计实践活动而形成的，而且总是和一定的时空条件相适应的，其一旦形成必然会在一个较长的历史时期保持稳定。当然，稳定是相对的。随着社会的发展和进步，会计模式不可能以不变应万变，也需要进行相应的调整。但是这种调整需要付出巨大的努力和比较长的磨合时期。无论是局部的细微调整，还是整体的彻底变革都是如此。例如，中国自1992年以来着手进行会计模式的改革。在建立新模式的过程中，需要考虑的因素和需要协调的关系错综复杂，国家和各级会计管理部门为此付出了巨大代价，包括人力、物力和财力各方面的支持，直到现在，仍然处于调整与磨合阶段。这就启示我们，在构建会计模式时，必须具备全局观念和长远观念，既要重视现实的、已知的影响因素，又要考虑未来的、未知的变化因素；既要保证会计模式整体严密性，又要在局部内容上保留一定的调整空间，以确保会计模式在较长时期内发挥效能。

1.5

会计模式在会计理论中的位置

所谓理论，“是概念和原理的体系，是系统化的理性认识^①。”科学的理论应该能够反映事物的本质和特征，应该能够揭示事物的内在规律性。所以“会计理论是指采用一定逻辑形式对会计客体的本质及其规律的系统而全面的并有条理性和综合性的理性认识”。具体地说，会计理论是人们从会计实践中概括总结出来的关于会计知识科学的结论，它不仅可以说明和解释会计实务，而且可以作为评价和指导会计工作的一般依据。

会计理论的内容非常丰富，而且正处在迅速发展时期。因而，会计理论到底包括哪些内容，还是一个尚有争议的问题。但是将会计目标、会计假设、会计准则等看做是会计理论中最基本、最核心的概念和知识，则是得到普遍认可的共识。

根据前述对会计模式定义的分析 and 界定，可以看出，会计模式是对一定环境下的会计实践及其特征进行抽象化和标准化的结果。因此，会计模式的形成和建立不可避免要受到环境因素的影响和制约。同时会计模式又是对会计实践进行的总结和规范，而会计实践必须得到正确会计理论的指导才能够不断完善和进步。所以，会计模式是会计理论与客观环境相协调的产物。具体地讲，会计理论中的会计目标、会计假设、会计准则、会计方法、会计政策等概念，在制约会计实践的各种环境因素的影响下，形成了不同环境下的会计理念。这些理念作用于构成会计模式的各个要素，从而产生了不同的会计模式。由于环境因素的变化比较快，所以会计模式也需要随着环境的变化不断地进行调整。而会计作为一门科学，有其相对稳定的核心理论，会计模式的变化和发展不能脱离会计的本质属性。因此，会计模式是环境因素作用于会计理论内涵而形成的会计理论外延，是会计理论与环境因素的交集。

随着社会的发展和会计理论的完善，人们对会计模式的认识由浅入深，由局部到全面，并开始探索会计模式本身的理论问题。会计模式的研究从描述性分类到演绎性规范，逐渐成为会计理论体系的一个分支。

① 辞海编辑委员会：《辞海》，1979年版缩印本，1213页，上海，上海辞书出版社，1980。
② 于玉林：《现代会计结构论》，271页，大连，东北财经大学出版社，1997。

2

中国会计模式的理论基础

会计学、经济学、管理学和系统科学是会计模式的理论基础。

会计学是反映会计的本质和特征，揭示会计内在规律的知识体系。会计模式的建立、发展和运行必须符合并体现会计的本质特征，这是会计模式建立和发展的立身之本。

经济学是研究各种经济关系和经济活动规律的科学。会计模式的建立、发展和变革必须适应经济发展规律，必须与所在社会环境的经济关系相适应。这是研究会计模式的前提条件。

管理是在特定的组织内外部环境约束下，为了有效地利用组织资源进而实现组织目标而进行的计划、组织、激励、控制等一系列工作的总称。管理学则是研究管理工作规律和管理发展规律的知识体系。会计模式的运行和发展是人们对会计工作进行管理以求实现会计模式导向的过程，这是研究会计模式的主要目的。

系统是“相互作用的诸要素的综合体”。^① 系统科学是系统论和系统工程的统称。前者是研究系统发生发展规律和运行特征的理论；后者是运用科

^① L. V. Bertalanffy. *General System theory* 转引自孙宝厚：《会计系统论》，2页，北京，经济科学出版社，1989。

学方法，对系统的规划、研究设计、试验和运行等进行组织管理的技术。会计模式本身是一个庞大的系统，其中包括若干个子系统。不仅需要对其各个组成部分进行具体的分析，也需要运用系统的观点和方法，对其进行抽象综合的研究，以揭示其内在规律和各个要素之间的本质联系，还需要应用系统工程的方法，发展和完善会计模式。

上述学科构成会计模式的理论基础，具体体现为会计模式的职能理论和根据上述科学理论的基本观点并结合中国国情而制定的具体原则和指导思想。

2.1

会计模式的职能

根据现代汉语词典的定义，职能是“人、事物、机构应有的作用”。而在实际应用中，通常将事物、机构或方法在运行或使用过程中所产生的、符合人们主观意图的作用称为职能，而将事物运行中产生的不符合人们预期的作用称为副作用或弊端。因此，本书分析的会计模式职能，是指会计模式在运行过程中所产生的有利作用，包括对宏观经济发展和对微观企业经营所产生的各种作用。

会计首先是一个经济信息系统，所以会计模式的主要职能是信息的加工和传递。这是会计自身的内在职能。由于不同国家会计模式的构成和运行方式不同，在会计模式主要职能之外赋予了不同的管理职能。一般地说，会计模式的社会职能主要包括行为监督职能、资源配置职能、利益保护职能和行业管理职能。

2.1.1 信息职能

信息职能是会计模式所具有的生成、转换、报告会计信息的功能。

信息职能是会计自身固有的功能。会计自从其产生之日起，就是借助于特定的会计方法，收集、加工、记录和报告信息的技术。被公认为复式簿记奠基人的卢卡·帕乔利在其 1494 年发表的《算术·几何·比与比例概要》中，详细地介绍了当时如何通过设置账簿和应用借贷记账法记录、加工和报告会