

会计国际化与中国特色

樊行健

(西南财经大学会计学院，成都 610074)

摘要：处理好会计国际化与建设中国特色会计的关系，关键在于处理好借鉴国际与立足国情的关系。会计学是人文社会科学，具有技术性与社会性的双重特性。通过新企业会计准则的颁布，我们在与国际接轨、协调与趋同的国际化进程中，积累了大量成功经验。我国会计核算乃至整个大会计学科理论与实务方面的改革总目标是努力建设具有中国特色的会计理论与方法体系。

关键词：会计国际化；中国特色；技术性；社会性

大凡会计学术会议，常有会计国际化的研讨，本次会计教育专业委员会年会也有会计教育国际化的选题。会计教育国际化与会计国际化是密切联系的，特别是会计国际化的内容与会计教育国际化的课程设计是一脉相承的。

记得早些年开会计学术会，都会有建设中国特色会计的研讨，近几年这方面的选题似乎少了很多。其实，会计国际化与建设中国特色会计是并不矛盾的。当我们提会计国际化时，一定要考虑中国国情；当我们探讨建设中国特色会计时，也必然要在总结我国历史经验的同时，努力吸收、借鉴国际会计界的成功经验和最新研究成果。

早在 1990 年第二期《会计研究》杂志上，时任财政部副部长谢明曾发表了庆祝中国会计学会成立十周年的纪念文章，题为《总结过去，开拓未来，努力建设具有中国特色的会计理论方法体系》。在上世纪末创立具有中国特色会计的理论方法体系是中国会计学会第二届理事会提出的奋斗目标，也是 1995 年全国会计工作会议对会计理论界提出的要求。中国会计学会“九五”科研规划又将其作为总体目标予以重申，中国会计学会第四届理事会再次要求“尽快研究提出适应社会主义市场经济要求具有中国特色的会计理论方法体系的基本构架”，并强调体系应该贯彻百花齐放、百家争鸣的方针，应当体现不同流派或不同观点。回顾近二十年来会计理论界的与实务界尽管在创建中国特色会计上做出了努力，形成了一批有用成果，但就实现总体目标而言，至今仍是进展缓慢，收效甚微。究其原因，与我们近年来没有很好处理会计国际化与中国特色的关系，特别是与过分地、盲目地强调国际化有关。

处理好会计国际化与建设中国特色会计的关系，关键在于处理好借鉴国际与立足国情的关系。为此，我们应对会计学科的性质与内涵有一个清醒的认识：其一，会计学不属于自然科学，是人文社会科学，其性质是具有技术性与社会性的双重特性。其二，会计学不是指狭义的会计核算，它是包含会计核算、会计分析和会计核查与监督三大组成部分的大会计学科。基于以上两点认识，我们拟对性质有别的会计分支学科（课程）进行不同程度的国际化处理。在上述三个组成部分中，会计核算的技术性最强，因此，多年来我们在这方面一直与国际惯例靠拢，借鉴国际会计准则，编制、颁布我国新的企业会计准则，在与国际接轨、协调与趋同的国际化进程中，取得了许多积极的成果，积累了大量的成功经验，引领着我国会计核算乃至整个大会计学科理论与实务方面的改革，毫无疑问，它们已经成为具有中国特色会计理论方法体系的重要组成部分。相对而言，会计学科的其他组成部分（会计分析、会计检查与监督等）的改革，应该更多地关注其学科双重性的特征，在处理国际化的问题上，做到技术性与社会性相结合。改革开放不等于割断历史，与国际接轨不等于全盘西化，必须立足于社会主义市场经济的中国国情，借鉴国际，洋为中用，努力建设具有中国特色的会计理论与方法体系。

以下试以会计分析和内部控制（属于会计检查与监督部分）分析探讨之，并求教于会计同仁。

在会计的三个组成部分，会计核算、会计检查、会计分析中，相对而言，会计分析是个薄弱环节。在传统的会计专业主干课程体系中，会计分析称做经济活动分析，是很重要的专业核心课。随着改革开放的深化，我们引入了西方的财务分析，取代了原来的经济活动分析，是有一定道理的，但也有不尽人意之处，一是失去了会计专业主干课程的地位，二是财务分析尽管引入了财务比率分析和财务能力分析，从而更新了会计分析的内容，但它不能像经济活动分析那样联系生产经营活动，对财务指标变动进行因素分析。因此，可以将财务分析与经济活动分析进行结合，二者扬长避短优势互补，进一步完善会计分析。

财务分析作为一门独立的分支学科，始于 19 世纪的美国，企业偿债能力分析和企业盈利能力分析从一开始就是财务分析的主要内容。今天，当经济活动分析的继续发展遇到困难时，我国会计界自然就注重对财务分析的研究与应用。我们认为，这不是对经济活动分析的否定，而是一种螺旋式上升，即通过在新形势下研究财务分析，以更新改造经济活动分析的传统内容。在西方国家会计界，有着较为完整的财务分析理论，这对我们的研究工作有着重要的借鉴意义。但它们是以成熟的资本市场环境为研究背景的，我国市场经济尚不完善，照抄照搬是无济于事的。更何况西方国家的财务分析也存在体系混乱等问题，受其影响，国内出版的财务分析教材的体系也是多种多样，各自为政，很难规范。由此可见，无论是经济活动分析，还是财务分析都给我们留下了很大的研究空间。

传统的经济活动分析包括生产分析、成本分析和财务分析等三部分，其优点是内容全面，能对整个生产经营过程展开分析，其缺点是各部分互相孤立、彼此分离的，是一种重点不突出的板块式结构。财务分析则主要对财务报表所提供的会计核算资料展开分析，其内容包括以偿债能力分析为主的财务状况分析和以盈利能力分析为主的财务成果分析，它的长处是突出了财务能力分析和现金流量分析，这是新时期企业财务管理的主要目标，不足之处是没有与生产经营过程相联系，不能对财务指标作因素分析。我们的研究思路是将会计的国际化与国家特色相结合，在探讨新学科体系的内容框架时，应将上述二者取长补短，相互结合。一方面，以财务分析为主；另一方面，把生产分析和成本分析作为影响财务指标变动的原因来展开分析。这样，形式上保留了经济活动分析的三大部分内容，实质上是变板块式结构为逻辑式结构，突出了财务分析的主角地位。为了体现以财务分析为中心，此时拟将二者合并称作“财务经济分析”。它是以经济核算信息为起点，以财务资金分析和财务能力分析为中心，并运用专门方法和指标体系评价生产经营过程诸要素对财务活动的影响，借以考核企业过去业绩，评估目前财务状况和预测未来发展趋势。

“财务经济分析”概念的提出是一种创新，它意味着当旧的知识体系已过时，新的理论方法体系的构建必须适应市场经济体制建立与完善的需要，特别是要适应我国入世后财务会计改革不断深化的需要。创建“财务经济分析”的理论意义在于探讨会计分析学科内容与方法上的继承与发展的关系；实现会计学科的国际协调。

总之，会计分析（经济活动分析、财务分析等）是会计学科的重要组成部分，如何在新形势下对其进行改造与创新，已成为会计学科体系改革中的关键之一。当计划经济转轨为市场经济后，许多高等学校会计专业分析类课程的长期缺位是很不正常的现象。我们通过多次问卷调查，得知无论是学历教育，还是职业教育；无论是学校师生，还是实际工作者，都将此课程列为最受欢迎的课程之一，并迫切希望恢复开设经过改革后的该课程。因此，迅速在会计学专业教学中把会计分析类课程作为必修课开设是当务之急，而课程名称如何确定是次要的，关键是要符合社会主义市场经济需要。

如何构建符合中国国情的企业内部控制体系？我们认为，其内容应以会计内部控制为主，兼顾其他与会计相关的内部控制，而目前我国的内部控制基本规范基本上是模仿美国 COSO 五要素制定的全面内部控制制度，这是值得商榷的。

内部控制是一项管理活动，本质上是一个管理行为规范体系。内部控制所规范的对象是人的行为以及由多个个体行为所组成的法人行为，以及由这些行为所导致的各种控制活动。而人的行为及

其控制活动是受制于行为者所处的社会环境、所在的文化体系以及它所具有的社会价值观，并因此具有明显的社会属性。

如果内部控制规范体系仅仅是一个技术性行为规范体系的话，那么，意味着一定存在着一个统一的内部控制规范标准体系。换言之，我们可寻找到一个经典的控制规范标准体系予以复制或参照。

然而，由于内部控制所具有的社会属性，在社会经济发展水平多样化、政治经济体制多极化、世界文化多元化的格局下，一个统一而具有广泛适用性的内部控制规范标准体系是不存在的。基于这种现存的格局或这种预期不可改变的格局所确定的内部控制规范标准之间不具有完全通约性。

我国2008年颁发《企业内部控制基本规范》和2010年制定《企业内部控制配套指引》，并于2011年在境内外同时上市的公司实施，标志着内部控制规范体系的初步形成。但这套体系，基本上是参照或照搬COSO报告及ERM框架建立的，联系我国国情不够，难以适应我国内部控制在社会主义市场经济条件下迅速发展的需要，一个重要原因就是对内部控制本质及其社会属性认识不到位。因此，在充分考虑我国国情的前提下，尽快建立健全我国企业内部控制规范体系是必然选择。

首先，建立健全以控制环境、控制活动、监控与评价为基本要素的内部控制框架体系。风险评估是风险管理的重要内容，是内控的一种导向，在内部控制整个过程中起着提纲挈领的作用；信息与沟通是各项企业管理活动必然要采用的现代方法与手段，是联系内部控制各环节的纽带。风险评估、信息与沟通分布在控制环境、控制活动、监控与评价等基本要素之中，本身不宜作为一个独立要素。以控制环境、控制活动、监控与评价为基本要素的内控框架表述，更符合我国事前控制、事中控制、事后控制的三段式管理模式，更便于设计企业内部控制业务流程，操作性增强，与内部控制实务更为贴近，有利于内控基本目标的实现和内控有效信息的形成。

其次，在近期，结合我国国情，健全与完善以内部牵制和报告控制为主线的企业内部控制规范体系；结合我国不同类型企业特点，分类分档建立起我国企业内部控制标准与评价标准体系；根据我国社会主义市场经济体制、法律法规体系和企业管理制度，按照系统与整合的观点，厘清内部控制与注册会计师审计、公司治理和风险管理之间的关系，从管理效率角度寻找它们之间的融合点，从经营效果角度梳理它们之间的分界线，并以此确立内控范围体系。

因为内部控制是一项人控制人的管理活动，具有社会性与技术性双重属性，且社会性更为突出。所以应该注重中国国情和国际协调，不应全面照搬美国模式，或言必称coso。根据我国国情，内部控制宏观上财政部抓，微观上由企业财会部门牵头实施，因此，内控制度应以会计内控为主。此外，与会计内控关系密切的财务控制是内部控制的重要组成部分，是内控的核心，是内控在资金和价值方面的体现。它可以通过开展企业财务管理评估工作来进行。可见，企业内部会计控制规范和企业财务管理评价制度即可构建具有中国特色的企业内部控制体系。总之。作为会计专业教学与科研的主要内容不应是全面内部控制或全面风险管理，而应该是会计内部控制与财务控制相结合。

在大会计学科中，财会审分工不分家，是符合我国国情的中国传统特色，在现行内部控制基本规范中没有包含财务控制是一个重大缺陷，有必要补正之。

财政部最近印发了《关于全面推进管理会计体系建设的指导意见》，全面推进管理会计体系建设，是加快我国会计改革与发展的重大举措。文件中写道：“基本原则第一条：坚持立足国情，借鉴国际。既系统总结自主创新和有益实践，又学习借鉴国际先进理念和经验做法，形成中国特色管理会计体系”。“主要目标：建立与我国社会主义市场经济体制相适应的管理会计体系，争取3-5年内，在全国培养出一批管理会计人才，力争通过5-10年左右的努力，中国特色的管理会计理论体系基本形成。”可见，借鉴国际先进经验是实现建设中国特色会计这一总目标的重要手段。《指导意见》对加快建立中国特色管理会计体系和全面建设具有中国特色的会计理论与方法体系均具有重大的现实指导意义，我们对此充满信心和期待。

参考文献

- [1] 毛泽东.毛泽东选集[M].1991.第1卷.北京:人民出版社.
- [2] 张世英.“本质”的双重含义[J].北京大学学报(哲学社会科学版),20076: 23 -29.
- [3] 樊行健.会计分析的学科地位[J].财会学习,2008, 9:19-21.
- [4] 张先治.财务经济分析;财务报表分析与经济活动分析的融合[J].财会学习,2008, 9:22-25.
- [5] 白华,高立.财务报告内部控制:一个悖论[J].会计研究,2011, 3: 68-75.
- [6] 樊行健,刘光忠.关于构建政府部门内部控制概念框架的若干思考[J].会计研究,2011, 10: 34-41.