

2007年卷 第2辑(总第12辑)

No.2 2007 (Sum.12)



Accounting Forum

会计论坛

中南财经政法大学会计研究所 编

Accounting Institute

Zhongnan University of Economics and Law

 中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计论坛. 第 12 辑/中南财经政法大学会计学院著. —北京: 中国财政经济出版社, 2007.12

ISBN 978-7-5095-0406-2

I. 会… II. 中… III. 会计学—文集 IV. F230-53

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 193016 号

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: (010) 88190406 财经书店电话: (010) 64033436

湖北南财文化发展有限公司 电话: (027) 88324370 88071749

楚风印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

889 × 1192 毫米 16 开 7 印张 154 千字

2007 年 12 月第 1 版 2007 年 12 月武汉第 1 次印刷

定价: 16.00 元

ISBN 978-7-5095-0406-2/F · 0337

(图书出现印装问题, 南财文化负责调换)

《会计论坛》撰稿须知

《会计论坛》是由中南财经政法大学会计研究所主办的会计类专业学术理论刊物,于2002年5月创刊,主要刊载在会计、财务与审计领域最新的理论研究成果,同时也兼顾实务性的有价值的研究成果。近期以约稿为主,热忱欢迎国内外作者赐稿。为方便作者撰稿,特做如下约定:

1.来稿要求。来稿须观点鲜明,主题突出。本刊适用的文章大致有以下三个方面的基本要求:第一是学术性,即有新观点、新思路、新方法和新资料的学术性文章;第二是思想性,即有一定理论水平和思辨性强的评论性文章;第三是前沿性与导向性,即能够充分关注和反映会计学界最前沿的理论动态和信息,如介绍和宣传会计学界较有影响的科研学术信息和观点综述,以及会计领域某一学科的发展研究报告等。

2.来稿篇幅。来稿请用A4纸打印。学术论文一般控制在15000字左右(含注释与参考资料),欢迎5000字左右的短论。

3.来稿信息。应包括两个方面的内容:

(1)基本信息。含作者署名、工作单位、作者简况(姓名、出生年月、籍贯、学位、职称、现工作单位、主要职衔、主要研究方向和主要科研成果等重要信息)、通讯地址、电话、传真、电子信箱等,若为基金资助项目请注明项目的名称、来源与编号,用单独一页纸打印,以便进行编辑。

(2)学术论文。应包括以下八个方面的内容:

①论文标题(不超过20个汉字,中、英文)。

②作者署名(中、英文)。

③论文摘要(300字以内,中、英文)。

④关键词(3~8个,中、英文)。

⑤正文。采用文科编排规范,其一级标题标号为一、二、……(题尾无标点符号,排单行),二级标题标号为(一)(二)……(题尾无标点符号,排单行),三级标题标号为1.2.……(题尾列句号,文字接排),四级标题标号为(1)(2)……(题尾列句号,文字接排)。文中图、表和公式均用阿拉伯数字连续编号,如图1、图2和表1、表2以及式1、式2等。图和表应有简短确切的题名,图号图名应置于图下,表名表号置于表上,公式号置于右侧。

⑥附注。采用脚注形式,每页重新编号,编号顺序请运用Word 2000以上版本的自动生成方式。

⑦参考文献。请列于文末,具体要求如下:

A.列示范围。仅限于作者直接阅读过的、引用在论文中的最主要的文献。

B.引用方式。论文中引用参考文献的,应使用“著者—出版年制”,如“会计法律制度体系建立问题决非一个单粹孤立起来从会计职业或专业本身所考虑与设计的问题(郭道扬,2001)”。对于在论文中所提及的参考文献,应当与所列的中外参考文献表的顺序一一对应。

C.列示顺序。中文在前,外文在后,中文文献按第一作者姓氏的拼音为序排列,英文及其他西文文献按第一作者姓氏的字母顺序排列,第一作者相同的文献按发表的先后时间顺序排列,同一作者同一年份内的文献多于1篇时,可在年份后加a、b等字母加以区别,如1999a、1999b等。

D.排列格式。基本要求如下:

期刊:著者.出版年.题(篇)名.刊名,卷(期):页次。

书籍:著者.出版年.书名.版本.出版地:出版者:页次。

论文集:著者.出版年.题(篇)名.见(in):论文集编者.文集名.出版地:出版者:页次。

⑧鸣谢及其他信息。主要是表达对论文形成过程相关支持者的感谢及其他信息。基金课题项目须列项目来源、项目的全部准确名称及课题编批准号。

4.来稿采用。来稿经采用后,将酌付稿酬,并赠样刊两本。

5.收稿地址。湖北省武汉市洪山区南湖南路1号中南财经政法大学会计学院(南湖校区文泉楼A607室)《会计论坛》编辑部(并请随寄用Word 2000以上版本编辑的论文软盘一份);邮政编码:430073;电话:(027)88386514。特别欢迎用电子信箱传递信息,电子信箱:xjlin@znufe.edu.cn;kangjun100@126.com;rmxdxj@tom.com。

2008 会计与财务国际学术研讨会(AFIC)征稿启事

在当前经济全球化的背景下,为了促进我国会计研究向纵深发展,为大会计研究人员提供学术切磋、合作和交流的平台,由中南财经政法大学和澳大利亚科廷科技大学(Curtin University of Technology)共同发起的“2008 会计与财务国际学术研讨会(AFIC)”将于 2008 年 11 月 4 日至 11 月 5 日在中南财经政法大学举行。

现面向海内外相关领域专家学者诚征会议论文。对于参会的优秀论文,我们将以论文集的方式出版。本次国际学术研讨会会议语言及论文均要求使用英语。

本次会议的主要议题(但不限于):

- ◆ 全球会计准则比较研究
- ◆ 成本控制理论与方法创新
- ◆ 环境会计研究
- ◆ 政府与非营利组织会计研究

相关注意事项如下:

1. 应征论文必须是未公开发表的学术论文,题目自拟。
2. 应征论文格式:(1)首页,包括论文题目、作者姓名、作者单位、通讯方式;(2)次页,包括中英文摘要(300 字左右)、关键词;(3)论文正文(中文及英文);(4)参考文献和作者个人信息。首页和正文右上角须同时标注“2008 会计与财务国际学术研讨会(AFIC)征文”字样。

3. 投稿方式:作者应将论文电子稿以电子邮件方式发送至本会务组专用邮箱:afic@znufe.edu.cn

4. 相关日期:

- (1)摘要截稿日期:2008 年 6 月 30 日
- (2)摘要录用通知:2008 年 7 月 15 日前
- (3)全文截稿日期:2008 年 7 月 30 日
- (4)论文录用通知:2008 年 8 月 30 日前
- (5)定稿截稿日期:2008 年 9 月 30 日

欢迎各位专家学者踊跃投稿!

联系人:汤湘希、吴德军、王华

联系电话:+86-27-88386514

传真:+86-27-88386515

会议网址:<http://kjxy.znufe.edu.cn/afic2008>

通讯地址:中国湖北省武汉市南湖南路 1 号中南财经政法大学会计学院 AFIC 秘书处

邮政编码:430073

主办单位:中南财经政法大学 科廷科技大学(Curtin University of Technology)

2007 年 12 月 10 日

会计论坛

Accounting Forum

2007 年卷 第 2 辑(总第 12 辑)

No. 2, 2007(Sum. 12)

中南财经政法大学会计研究所编

Accounting Institute

Zhongnan University of Economics and Law

编辑:《会计论坛》编辑部

电话:(027)88386514

传真:(027)88386805

电子信箱:kjlt@znufe.edu.cn

通讯地址:中国·武汉市·洪山区南湖南路 1 号

中南财经政法大学会计学院

文泉楼南 607 室

邮政编码:430073

出版:中国财政经济出版社

社址:北京海淀区阜成路甲 28 号

邮政编码:100036

出版日期:2007 年 12 月 15 日

统一书号:ISBN 978-7-5095-0406-2/F·0337

印刷:楚风印刷有限公司

本辑责任编辑:康 均

顾问

葛家澍

谷 棋

陈毓圭

杨宗昌

边恭甫

余绪缨

冯淑萍

郭复初

毛伯林

王松年

刘玉廷

于玉林

易庭源

编委会

主任:郭道扬

副主任:罗 飞

委员:

郭道扬

夏成才

汤湘希

张敦力

汤湘希

罗 飞

唐国平

高文进

季小琴

许家林

张龙平

许家林

孙贤林

编辑部

主任:许家林(兼)

编辑:庄 丹 康 均

唐本佑 冉明东

目 录

深切缅怀杨时展教授	/3
《会计论坛》编辑部	
论中国古代理财思想中的封建主义精神	/25
王永海	
配股前后关联交易公告的市场反应	/31
陈晓 李斌	
并购转型时期的并购治理机制与反并购措施	/41
焦跃华 简建辉	
舞弊及其审计程序	/47
张锦秀	
论我国现行会计准则技术层面的完善	/59
孙贤林 胡 玥	
论高校扩招导致的负债融资及其风险化解	/68
王 征	
企业财权概念研究	/76
宋丽梦	
美国政府绩效审计的政治属性分析	/86
李 璐	
论企业所有权与财务目标的自发秩序观	/96
刘 圻	

CONTENTS

Deeply Cherish Professor Yang Shizhan	/3
<i>Accounting Forum Editorial Department</i>	
On the Feudalism Spirit of Ancient Financing Thought in China	/25
<i>Wang Yonghai</i>	
Market Reaction to Related Party Transaction Announcements of Secondary Equity Offering Companies	/31
<i>Chen Xiao Li Bin</i>	
Anti-takeover of Listed Companies after Split-share Structure Reform	/41
<i>Jiao Yuehua Jian Jianhui</i>	
Fraud and Its Auditing Procedures	/47
<i>Zhang Jinxiu</i>	
On the Improvement at Technical Level of the Enterprise's Accounting Criterion	/59
<i>Sun Xianlin Hu Yue</i>	
Bank Loan Risks and Countermeasures in Higher Education Institutions	/68
<i>Wang Zheng</i>	
Study on the Concept of Enterprises Financial Rights	/76
<i>Song Limeng</i>	
The American Governmental Performance Audit under Public Power	/86
<i>Li Lu</i>	
Study on Enterprise's Ownership and Financial Objective under the View of Spontaneous Order	/96
<i>Liu Qi</i>	

深切缅怀杨时展教授

编者按:2007 年 10 月 10 日,是我国著名会计学家、会计思想家和教育家、中南财经政法大学博士生导师杨时展教授逝世十周年纪念日。为了缅怀他为中国会计事业做出的粲然卓异的贡献,中南财经政法大学会计学院于当天下午举行了杨时展先生学术思想座谈会暨杨先生逝世十周年纪念会,我国著名会计学家、中国会计学会副会长、中南财经政法大学学术委员会主任委员郭道扬教授以“伟大的人格,卓越的贡献”为题做了专题演讲。2007 年 10 月 27~29 日,由中国会计学会会计史分会主办,浙江财经学院、浙江省会计学会和绍兴市财政局承办的中国会计学会第六届会计史学术研讨会暨杨时展先生学术思想研讨会在其家乡浙江绍兴举行,财政部副部长王军专程辗转赴会,并以“仰望”为题发表了专门讲话。

出席两次专门会议的代表共有 230 多人,主要有:财政部、中国会计学会、中国注册会计师协会、湖北省财政厅、湖北省审计厅、审计署驻武汉特派办、浙江省财政厅、浙江省会计学会、浙江省注册会计师协会、浙江省总会计师协会、福建省审计厅、广州市财政局、绍兴市政府、绍兴市财政局等部门与学术机构的领导;中南财经政法大学、浙江财经学院、天津财经大学、首都经贸大学、北京大学、上海财经大学、南京大学、湖南大学、中山大学、东北财经大学、西安交通大学、重庆工学院、浙江工商大学、杭州电子科技大学、武汉大学、武汉理工大学、中南民族大学和湖北经济学院等高校的领导和专家;浙江天健会计师事务所和中国人民银行深圳分行等业界的专家;日本大阪市立大学、意大利奥萨卡城市大学和台湾管理会计学会等海外高校和学术机构的知名专家和教授;杨时展先生的女儿杨季音女士等家属代表;杨时展先生的部分博士生代表;杨时展先生故乡新昌县及其母校浙江省新昌中学的有关代表;《中国财经报》、《财务与会计》、《财会通讯》、《财会月刊》、《会计之友》和《审计月刊》杂志社,以及立信会计出版社等专业媒体的代表等。

在相继举行的两次专门会议上,与会代表以不同方式缅怀了杨先生“严谨、求实、认真”的治学精神,以不同形式总结和评价了杨先生的会计学术思想和贡献,从不同的角度追忆了杨先生高风亮节的高尚情操,从不同侧面追思了杨时展先生的感人事迹与博大情怀。一致认为,应当传承杨先生的学术薪火,弘扬杨先生“天下未乱计先乱,天下欲治计乃治”的独特会计学术理念,学习杨先生所倡导的崇高人格精神。

为表达本刊对杨时展教授的追思与缅怀之情,特将两次会议上的部分主体发言,以及相关背景材料在此选登,以飨读者。

《会计论坛》编辑部

伟大的人格,卓越的贡献

——在中南财经政法大学纪念杨时展教授逝世十周年座谈会上的讲话*

中南财经政法大学 郭道扬

(2007 年 10 月 10 日)

杨时展教授是中国著名会计学家、会计思想家和会计教育家。先生人格高尚,学识渊博,为士者之楷模;一生正气,两袖清风,为世人之典范。先生五十余年一贯,忠诚于中国的会计教育事业,培育英才,传道授业,尽职尽责;诚信处世,刚正修身,为人师表。

2007 年 10 月 10 日,是杨时展教授逝世十周年纪念日,回顾老人家辉煌人生,追忆吾师之英容笑貌,缅怀他为中国会计事业所做出的粲然卓异的贡献,神往崇敬之心油然而生,深深怀念之情回荡于天地之间,老师,您永远活在我们心中!

先生对中国文化的贡献是多方面的,在经济学、管理学、财政学、金融学以及会计、审计等方面均有着深厚的功底。在会计学研究方面,先生既立足于中国,而又兼顾国外,以洋为中用为目的。在会计学术立论方面,既采众长,兼及数家,采撷各派之精华,而又立足于创新,坚持理论与实际融会贯通,确立一家之言。先生常常谆谆告诫我们,教书与著文都要严谨务实,严肃认真,做到深入浅出,博中求精。要为学生负责,为读者负责,为整个社会负责。先生认为,写史要有史德,重考证,讲证据;教学要有师德,先正己,后正人;写文章也要与道德统一起来,讲创新、讲诚信,讲有益于学术发展、有益于社会。

先生平生锦文宏论甚丰,华章灿然似锦。可谓“万里追索探源流,皓首穷经话沧桑。挥毫泼墨钟神秀,文采飘逸走龙神”。综观先生论著,其主要学术贡献可大体归纳为如下八个方面:(1)受托责任学说。依据中外政府和企业经济与会计控制的历史运行规律,创立了“受托责任学说”。该学说已成为会计控制理论建立的一大支柱,影响到中外会计学术发展,影响到中外会计理论发展与改革实践。(2)现代会计控制学说。通过揭示现代会计本质,创立了“现代会计控制学说”,其理论阐发既提高了对现代会计工作的系统要求,也从最根本的方面确立了现代会计的学术地位与社会地位。(3)审计民主学说。先生认为审计工作代表人民,审计学说要研究如何代表人民进行审计。他认为,审计要民主首先便要把审计结果公开,让人民去评价审计的结果是否公平、公正;要把审计监督与人民代表会议制度密切结合起来。该学说对于推动当代审计改革具有十分重要的意义。(4)经济效益学说。先生认为会计控制工作要为实现经济效益服务,无论微观与宏观经济效益的实现,还是综合经济效益的实现,乃至社会效益的实现,都要落实到会计与审计控制工作这个基础之上,如果不严肃认真对待这个工作基础,轻则会造成经济效益低下,重则便会导致经济效益落空。先生的这一学说无论对于指引国有企业会计改革,还是引导资本市场会计改革都具有重要的现实意义。(5)能动节用学说。先生认为,社会主义市场经济下的节用或节约观念,与历史上的节用观念是根本不同的,与计划经济下的节用或节约观也是不同的。当代的节用或节约观是积极的、能动的,首先要考虑到增产、增资、增利润,其次再筹划好节用或节约问题。能动的节用绝非产品经济下的“双增双节”,而是市场经

*本文系以作者的讲话稿为基础略加编辑而成。

济下的“三增三节”。如果把先生以上学说结合起来加以考察,便可以发现先生的会计学说具有系统性,它体现为会计观念上、理论上的一次变革,对推进社会主义市场经济下的会计改革具有重要的指导意义。(6)成本控制学说。先生认为成本控制是会计控制的中心工作,是落实经济效益的关键,作为企业家一定要明确成本会计的任务,正确确立成本控制的目标;把成本控制落实到切实提高企业经济效益的方面。应当讲,先生的《成本会计的任务》、《效益十策》与《微观效益基本》等都是这方面学说的经典之作。(7)关于管理会计理论与企业管理实践结合应用的杰出贡献。先生是最早把管理会计翻译引进中国的教授,并且最早给国内大学的研究生开设了这门课。先生强调管理会计须切实在中国企业得到应用,为提高企业的经济效益服务。先生认为,我国的企业应把内部控制与来自外部的控制有机统一起来,形成财务会计学与管理成本会计学的科学控制体系,为现代企业的改革与发展创造最基本的条件。先生的这一观点一直影响至今。(8)唯物主义的会计历史观。先生精辟地指出:史实充分表明“天下未乱计先乱,天下欲治计乃治”。先生精通史学、古文字学与古汉语,谙熟历史,洞察古今。这句至理名言可谓史家之绝唱,文豪之妙笔。其语言精美,用意精当,哲理深邃,含义高远。故这句话在海内外大量被引用,成为会计界最为响亮的名人名言。

论及知识分子如何做人与做学问,先生曾对“知识分子”做了精辟的诠释。先生讲,如果一个知识分子丧失了人格与道德,丢掉了高风亮节的骨气,那么便不是知识分子,而只能是识字分子。“会计上,资不抵债要破产”,一个知识分子“如果奉献不抵享受,恐怕也只能算是一个破了产的没有价值的人”。这是先生的金玉良言,它使我们终生受用。我们一定要以先生为楷模,做好人、做好事、做好知识分子,永远永远成为先生所要求、所期待的学生。

仰 望

——在中国会计学会第六届会计史学术研讨会

暨杨时展先生学术思想研讨会上的讲话*

财政部 王 军

(2007年10月27日)

2007年10月10日,是我国著名会计学家、会计思想家、教育家杨时展先生逝世十周年纪念日。中国会计学会会计史分会选择在此时、此地召开杨时展先生学术思想讨论会,确实别有一番深意。大家知道,浙江不仅是杨先生的出生地,也是杨先生曾经长期工作过的地方。今天,我们齐聚人杰地灵、交相辉映的浙江绍兴,共同追忆先生的音容笑貌,研讨先生的学术思想,学习先生的学风人品,对丰富中国会计史研究、促进中国会计更大发展具有十分积极的意义。在此,我谨代表财政部并以我个人名义,对为我国会计事业奋斗一生、业绩显著、贡献突出的杨时展教授表示深切的缅怀和追思,对在座各位会计学者、会计史研究者的辛勤劳作和不懈努力表示衷心的感谢和崇高的敬意!

在座各位有的是杨先生的学生,有的是财经院校的会计学教授,有的是财政官员。大家不远千里会聚

*本文系以作者的讲话稿为基础略加编辑而成。

这里,都是受到先生深邃的学术思想、崇高的人格魅力的感召而来的。“高山仰止,景行行止;虽不能至,心向往之。”斯人长逝,但他留下的大量作品永生,启迪思想、征服人心的魅力永恒。他就像屹立在会计地平线上的一座碑,闪烁在会计学术天穹的一颗星,永远值得我们感佩和仰望。

一、为什么要学习杨时展先生

谈到杨先生,不知不觉间先生的音容笑貌又浮现在眼前:依旧穿那身朴素的蓝布中式棉袄,依旧戴那副传统样式的眼镜,双眸明亮而睿智,话语抑扬而顿挫……真不敢相信先生已经走了 10 年了! 20 多年前,我曾在中南财经政法大学(时名湖北财经学院)读书,有幸得到过先生的指导和教诲。在此,我想谈谈心中的先生,也谈谈后辈会计学人应学习先生什么样的精神。

(一)学习先生慎思明辨、砥砺完美的学术品格

在我看来,杨先生的生命历程就是一部孜孜不倦的奋斗史,是一部“路漫漫其修远兮,吾将上下而求索”的恢弘乐章,勤奋严谨、追求完美是其主旋律。在他的词典中,似乎没有“大概”、“差不多”这样的字眼,都是“借贷必相等”的要义。大家知道先生的文章多而精彩,《中国会计的现代化问题》、《会计信息统一评、二评、三评》、《论会计为社会主义市场经济服务的问题》、《效益十策》等文章,可谓才思横溢,影响深远,堪称会计学的扛鼎之作。然而,精彩文章的背后是先生衣带渐宽的辛劳,是杜鹃啼血般的用心,是不为人知的江湖夜雨十年灯的苦思。每次落文之前,先生总是反复思考,反复比较,如负重前行的骆驼;每次初稿之后,先生总是反复细致地修改润色,如春蚕吐丝,反复雕琢,每篇文章至少要修改六七遍方才作罢。不敢说是语不惊人誓不休,至少是语不圆满修不止。

先生讲课之精彩更是备受赞誉。直到今天,我还常常忆起先生的课堂及讲座从来都是座无虚席,有时甚至过道上都站满了人。但先生讲台上的 45 分钟的背后是讲台下极其辛苦的备课过程。新讲的课如此,反复讲过的课也如此;对博士生的课如此,对本科生的课也如此。先生是以追求完美的态度来对待每节课的。我记得先生曾说过,他从来不允诺准备时间少于半个月的讲座邀请,因为他需要准备充分到将讲座内容完全背诵下来,一个小时的课往往需要几倍乃至更多的时间准备。正因为准备充分,兼之原本就学养丰厚,如此厚积薄发,使得讲课的先生思接千载,听课的学子视通万里,那份氛围、那份情景、那份感觉、那份享受,所有听过他讲课的人都难以忘记,都回味无穷。

(二)学习先生爱生如子、大爱无言的育人情怀

哲学家冯友兰先生在《中国哲学简史》中指出,各种生命活动范围可以归结为四等,由低到高分别是:混沌天然的“自然境界”;讲求实际的“功利境界”;“正其谊,不谋其利”的“道德境界”;超越世俗的“天地境界”。我认为,杨先生对于教育事业、对于学生的爱是超越功利、不计得失的,是一种发自内心的对“栽桃培李”的深切热爱,可以说是进入了一种大爱无言的“天地境界”。

杨先生爱生如子的故事太多太多。许多人只知道先生一生著述丰硕,但实际上先生指点别人写文章和帮助别人改文章,远比自己写出的作品要多得多。先生涉猎的领域甚广,对于会计史、审计史、经济史、文学史均有较为透彻的研究,但是囿于时间等多种原因,一直未能系统成书,只是在先生西去后由学生整理出版了会计史遗著《1949~1992 年中国会计制度的演进》,这不能不说是先生完美学术生涯中的些许遗憾。但是,先生生前将自己对于会计、审计史的研究心得毫无保留地传授,很好地帮助了郭道扬教授《中国会计史稿》及文硕教授《世界审计史》的成书出版,这也算是对先生毕生辛勤耕耘的一种补偿和嘉奖吧!据我所知,潘同生教授在编著《中国经济诗今译》一书时,也曾蒙先生多次热心指教和细心点拨。我在中南财经政法大学

读书时所写的本科毕业论文《中国审计史》，先生也给予了很多的指点、帮助，特别是亲自动手修改至少有三四遍之多，有的章节中密密麻麻满是先生的批注，至今我还记得其中激发我一生对会计审计投入热情和对事业执著追求的一句勉励性评语——“你对审计史研究作出了你力之能及的贡献”。正是在先生的指导、修改和推荐下，这篇论文得以作为刊首文章在《审计研究》创刊号上发表，并前后被几十家报刊转载。今天想来，这篇文章与其说是我的学术成果，倒不如看作是先生以及郭道扬先生、何任远先生至诚关爱、无私奉献的结果。

(三)学习先生只讲奉献、不计索取的立身操守

先生常言：“人生到底怎样来度过才算有价值？会计上，资不抵债要破产，我想人的一生中，如果奉献不抵享受，恐怕也只能算是一个破了产的没有价值的人，一个道德上有问题的人，一个人格不高尚的人。这个想法经常会使我想起我国古代知识分子在出、处、辞、受四个字上那种十分严肃、守身如玉的功夫，并在这一问题上保持一种我并不总能做到的比较不苟的态度。”众所周知，先生是一位十分节俭的人：餐桌上鲜有丰盛的饭菜；数次赴台讲学所着西服只是花80元钱买布去做的，足下之履乃花50元钱在小商品市场上买的，而这身行头每每在重大场合用及；因事外出从来不用公车，每每都是以高龄之身与学生们同挤公共汽车。记得有一年夏天先生来北京讲学，他和老伴住在极其普通的房间里，用一台直径只有六寸的小电扇驱暑，让前去看望的我肃然起敬。然而，先生却一举将节衣缩食的10万元全部捐出，在中南财经大学设立“勤诚助学金”以助贫困学生完成学业。我的一位同学因为偏科而休学，先生数度向学校反映千万不要误了他的学业，还亲自请他到家中长谈，指点他前进道路。先生用他一生的追求，践行了他所列示的“贡献-享受=生命价值”的人生意义公式。

二、为什么要纪念杨时展先生

古罗马人说：“时代呼唤英雄主义，英雄造就时代精神。”这句话用到现在这个场合，我想应该表述为“中国会计需要大师，大师造就中国会计精神”。我之所以特意前来参加这次会议，和大家一起追思和纪念杨时展先生，就是想表明一种自觉仰望的姿态，就是想透过纪念先生来表达对所有大师、先哲的尊崇，就是想通过缅怀先生来激励更多的人成为大师、成为铸造时代会计精神的领军人才。

第一，纪念杨时展先生，意在表达对大师、对有学术成就的人由衷的敬意。仁者，国之瑰宝也。纪念先生，是为了缅怀更多仙逝西去、留下宝贵学术遗产的“会计瑰宝”，是为了推崇更多勇于创新、开放进取、追求真理的“会计仁者”。此行浙江，我不禁无限感思。“感”是感慨那些已经故去的会计界前辈，如潘序伦先生、顾准先生、杨纪琬先生、娄尔行先生、刘炳炎先生、李宝震先生、阎达五先生、余绪缨先生、莫启欧先生、吕众文先生等等，他们身体力行地教育着我们作为一位合格的会计人应具备何种人品、何种工作态度以及何种治学精神；“思”是思研仍在老骥伏枥、耕耘不辍的前辈的成功历程，如厦门大学的葛家澍老师、常勋老师，上海财大的徐震旦老师，中南财大的郭道扬老师、易庭源老师等，他们一生不懈努力开拓，终成会计审计大家。对于他们的为人治学品格，学生不会忘记，会计人不会忘记，历史不会忘记！

第二，纪念杨时展先生，是为了鼓舞和激励更多的人成为大师、仁者。对于立志成为大师、仁者的会计学者，不知你们可否想过，你们是不是也像杨先生一样，始终认为自己面对的是未来国之栋梁，不敢丝毫懈怠，时时以传道授业、滋兰树蕙为乐呢？若干若干年后，会计组织或你们的学生会不会也为你们开这样的纪念会，纪念你们的思想、你们的成就、你们留给后来者的宝贵精神财富呢？你们的学术成果会不会也能成为中国会计史研究乃至世界会计史研究的珍贵史料呢？如果你有想过并付出长期努力，说明你已在迈向大师的路途上起步；如果你的学术思想和成果在国内外开始得到认可或渐多被引用，说明你离大师的距离趋近

了;如果你在临近学术巅峰的同时又是一位人格高尚如杨先生的人,那么你离成为受人尊重和推崇的大师可能就不远了。需要强调的是:我并非讲每个人都要成为大师,但我觉得每个人都要对于崇高满怀敬意,对于大师满怀敬意。要像仰望星空一样仰望大师,通过仰望把立在大地上的血肉之躯与高高翱翔在天际的精神品格结合起来,支撑起富于意义与价值的生命世界。

第三,纪念杨时展先生,有助推动我国会计事业走向灿烂辉煌的未来。中国会计事业正处于一个成绩倍出、走向世界的关键时期,进一步更加海阔天空。但也要清醒地认识到,前行之路依旧艰辛:中国会计语言的表达方式较为晦涩,仍需简化、优化、美化,让更多的人读懂它、使用它、接受它、喜欢它;中国会计的影响依旧有限,尚需致力扩大它的影响力,不仅要影响国际会计语言、规则和组织,还要影响国际经济、法律、文化等领域;中国会计服务于经济社会、服务于政治生活的程度仍然较浅,需要我们不断去创新它、提升它,让会计成为经济社会生活中的主流语言之一。路漫漫,其修远,希望广大会计行业的同仁们在前辈大师精神的指引下,团结一致,克难攻坚,致力打造符合时代精神的会计规则和思想,培养促进国际趋同的会计人才和大师,推动我国会计事业迈向一个更加充满生机、活力和希望的灿烂未来。

三、为什么要研究会计史

了解和研究会计史对会计学乃至经济社会学的发展十分重要。第一,能让人系统研究会计乃至经济社会现象运动发展的全过程。清朝思想家龚自珍说过:“出乎史,入乎道,欲知大道必先为史。”历史是漫长的,而现时却十分短暂,它仅仅是由历史向未来演进的一个转换点;未来则迫近于现时,它以无限时空一直向前延伸。历史、现时与未来原本是一个不可分割的整体,它们只有密切结合在一起,方能正确地、全面地阐明及评价人类社会的各个方面的发生、发展状况及其历史运行规律。这对于会计何尝不是如此呢?如果孤立研究一个会计现象,而不放在漫长的历史发展中进行观察、进行研究,可能只会得到片面的、价值非常有限的结论。第二,可以为会计发展提供丰富的经验借鉴。中国有句俗语:“读史可以明智,可以知得失。”比如要修一座水坝,就必须了解该河段洪水的历史记录,这样才能确定水坝的各种参数。通过历史记载,我们可以了解这条河流以往发生过多大的洪水,水位多高,破坏多大,然后再确定设计标准和投资。会计史研究也有相似的功能和作用,通过研习会计的历史资料,我们可以了解会计发展的本质规律,吸取会计发展的经验教训,掌握会计发展的基本手段,从会计发展历程中获得教益。第三,可以让我们窥见会计大师筚路蓝缕的艰辛和做学问的路径。通过对会计史中成就斐然的会计大师的研究,可以让我们更好地丰富和发展会计学,对经济社会发展做出更大的贡献。

既然研究会计史很重要,那么怎样才能研究好会计史呢?大家创造了不少好的做法和经验,这里我再谈几点体会,主要是以“中”为原则、以“人”为重点、以“通”为目标来更好地研究会计史。不对的地方,请大家批评指正。

第一,要用“中”字研究会计史。“中”字再加一笔就成了“史”,于是《说文解字》中将“史”解释为“保持中正的态度用右手记事”。我们研究会计史,就是要保持客观中正的态度,客观地记录各种不同会计流派相互碰撞的会计学术思想,力争做到忠实于历史,实事求是。

第二,要用“人”字研究会计史。会计学重要的突破性发展,大多是由会计学大师完成的。现在的会计史研究往往侧重以时间的序列回顾和审视会计发展过程。这种一般的史学研究方法虽然可以向世人展示出会计发展的基本脉络,但却不易于把握会计思想发展完善的精髓。因此,我想强调要注重用“人”字来研究会计史,即要注重研究会计大师、会计先哲们的思想,研究他们思想变化的过程,研究他们思想发展的背景及诱因,研究他们思想中最为本质、最为光亮的地方。当然,也包括适当研究他们学术上的遗憾。还要注重研究大师与大师之间共性、个性差异比较等等。通过研究大师的思想,可以准确把握他们所处时代的会

计精神;通过研究大师的思想,可以透析会计发展进步的本质规律;通过研究大师的思想,可以使后来者在前人光辉思想的照耀下快步走向成功的殿堂。

第三,要用“通”字研究会计史。强调“通”字,即强调融会贯通之意。会计史研究不单单是简单的会计史料汇编,也不仅仅是单纯的会计思想摘录,更重要的是会计史实背后的社会,社会背后的思想,思想背后的哲理;会计史也不仅仅在会计史料、会计事项中展现,要善于发现经济社会现象中间的会计、背后的会计;当然,更要格外注重资料、事件、现象、思想的融合与升华。研究会计史,不应囿于一个事件、一个案例,必须敢于打破一些思维的定势和框架的限制,按照历史运动本身来阐述历史,真正进入“整体会计史”的思考境界,做到“站在月球上看地球”。要知道,会计问题之外是经济问题,经济问题之外是整个社会的发展问题。因此杨先生反复论证了一个观点,即“天下未乱计先乱,天下欲治计乃治”。这种高超,“就如一位栖身月球的观察者从整体上对我们所在的球体进行考察时形成的视点”。我最早读《史记》、《汉书》时,对当时的西域分为三十六国、四十八国一直心存疑虑,以中国历代皇朝的实力,为什么不能将这些散落的小国统一为一个或几个大国?直至有一次乘飞机经过新疆,看到新疆地广人稀的自然风貌,我才恍然大悟——在当时交通不便的情况下,任何将这些小国结合成更大的政治实体或统一为一个国家都缺乏实际意义。因为要实施有效的统治就得派遣人员、传递消息、征收赋税、交流物资,而这些都很难办到,或者耗费巨大。这就是当时分为三十六国、四十八国的根本原因。如果不从高处、不以整体的眼光来看待问题,对于史料中的记载就难以有准确或深切的认识与体会。

云山苍苍,江水泱泱,先生之风,山高水长。在座各位都是我国会计历史的书写者和见证者,是我国会计理论界、学术界、教育界的脊梁,也是我国会计事业发展的希望。让我们以仰望的姿态,研究杨时展教授学术思想的精神内涵,学习大师的为人治学的高尚品德,深入研究中国会计史和世界会计史,更好地为我国会计事业大改革、大发展服好务。

仰望就是追求崇高。也许我们抵达不到崇高,但我们还是应该自觉仰望。仰望中有缅怀,也有崇敬;因缅怀而崇敬,因崇敬而缅怀。仰望中有探索,也有奋进;因探索而奋进,因奋进而探索。贝多芬说:“打开心坎的东西,必定来自天空。”我坚信:一个人只要坚持不懈地着力脚踏实地干工作,仰望星空想难题,就一定能取得骄人的功绩!

杨时展先生的学术思想*

长飞光纤光缆有限公司 徐锡洲

杨时展先生,1913年11月生于宁波,祖籍衢州,1924年随父母定居浙江新昌,遂为新昌人。1928年毕

本文作者为杨时展教授生前培养的博士之一,现为长飞光纤光缆有限公司总经理。该文完成于1996~1997年,杨先生曾亲自审读,并在杨老生前作为《杨时展论文集》(沈如琛选编,企业管理出版社1997年7月版)一书的序言。2005年,杨先生母校浙江省新昌中学建校80周年校庆时,曾编有《新中人》一书,该书设有“园丁”与“桃李”两篇,杨先生被选列为介绍该校优秀毕业生事迹之“桃李篇”的第一人时,也引用此文并以“杨时展:一位会计大师的学术思想”为题介绍杨先生的学术成就。本次选入时,在保留原文风格的基础上,仅做少量编辑。

业于新昌县立初级中学;1931年毕业于宁波浙江省立第四中学高中文科;1936年毕业于南京中央政治学校大学部财政系会计专业,留校任助教;同年末,参加高等文官(会计审计人员类)考试,以优异成绩,分至国民政府主计处会计局工作。1937年调浙江财政厅会计室,1938年任浙江财政厅会计主任,负责贯彻当时新颁布的预算法、会计法、审计法和公库法。1943年兼授国立英士大学经济学、货币银行学课程。1944年他在任了一个时期的浙江省会计处专员室主任后,于1945年春应国立英士大学之聘,任该校正教授,兼任会计专修科主任,1946年改任英士大学经济系正教授。1948年秋,他因参加过1947年的反内战、反饥饿、返迫害大游行而被解聘,是年冬,应广西大学之聘,任该校会计银行系教授。

1953年,全国院系调整,杨先生任中南财经学院教授。1957年,被错划成“右派”,1980年恢复教学工作,任湖北财经学院教授、中南财经大学教授,1987年经国务院批准,任中南财经大学会计专业的博士研究生导师,并兼任江西财经学院、重庆商学院、无锡纺织工业管理学院、郑州航空管理学院等校教授。他是著名的会计思想家、教育家,历任中国会计学会常务理事、顾问,中国审计学会常务理事、湖北省会计学会副会长、省审计学会副会长、省注册会计师协会顾问、武汉市政协副主席、武汉市知识分子联谊会名誉会长。他还是美国会计学会(AAA)、国际内部审计师协会(IIA)、国际会计研究生教育协会(IAARE)成员。事迹见中外各种名人录。

杨时展先生曾先后主讲会计学、高等会计学、成本会计学、审计学、决算表分析、工业会计、工业企业经济活动分析、管理会计、会计标准、审计标准、会计审计理论研究、比较审计学等课程。始终敬谨将事,悉心备课,白首不衰。课程内容充实,材料新颖,组织严密,语言感情充沛,对听众有极大的吸引力。

一、受托责任学说

杨先生对会计上的一些根本问题的看法,如会计的本质、国家审计体制、经济效益、中国会计的现代化、中国会计的未来等问题的研究,都是从受托责任出发的,并由此形成了他的学术思想体系。要理解他的学术思想,首先就应该理解他的受托责任学说。

对于什么叫受托责任、受托责任学说的主要内容有哪些,杨先生指出:任何个人和单位,接受了委托人的资金、资源,具有代他保管和运用这些资金和资源的权利,就应对委托人负起下列责任:以最大的忠诚,最使委托人满意的方式;运用这些受托的资金和资源,完成委托人托付;向他们报告,请求解除责任。这种责任是因受托而引起的,就叫受托责任。杨先生认为,所谓委托人,就是人民、股东、捐款人,其他各种出资人。而受托人,则是政府、董事、企事业单位负责人,其他各种受资人。

西方学者把受托责任看成是围绕委托和受托所揭示的一种经营责任(Stewardship)关系,其实,经管责任及其关系只是受托责任及其关系的一个重要的组成部分。在杨先生看来,受托责任关系首先是一种生产关系。委托人和受托人的地位是看其是否占有生产资料来确定的。他指出:在奴隶社会,奴隶主占有一切,奴隶主就是当然的委托人,而代奴隶主经营管理的一小部分体面的奴隶,则是受托人;在封建社会,封建君主、地主是委托人,而封建官僚和地主的管家则是受托人;在资本主义社会,以资产阶级为代表的纳税人为委托人,资产阶级的各级政府为受托人;在社会主义社会,广大人民群众为委托人,各级人民政府为受托人。

杨先生认为,受托责任的内容是在逐渐发展和扩大的。在民主的启蒙时期,人民只要求取之于民的能有所限度,过此限度,人民有权拒绝。至于取之于民的如何花费,人民就不过问。随着社会的发展、民主意识的增强,人民逐渐要求一切取之于民的,必须用之于民,不按照人民意志来使用,人民就要求政府负政治责任。随着社会的再进一步发展、民主权利的进一步增长,人民又进而要求一切取之于民的,必须经济有效地用之于民。用于民而不经济,用于民而没有达到人民预期的效果,政府仍要负责任。

受托责任的内容,最初表现为一种道德责任,它是原始社会政治、经济、文化的集中表现;在奴隶社会和封建社会,受托责任主要表现为一种经管责任;在现代,受托责任主要表现为政治责任。在我国,一切权力属于人民;人民代表受人民委托组成了国家权力机关;国家权力机关制订法规并选举了执行机构的主要负责人。因此,人民、人民代表、权力机关和执行机关之间就是一种委托受托关系。在这种受托责任关系中,管理各级政府、企事业单位资金、资源的领导人,只是代人民工作的服务人员,是人民的公仆,他们的一切行为都要符合人民的意志,服从于人民的利益,并要向人民交待其完成受托责任的情况,请求人民解除其责任。

杨先生认为,在人民民主国家,人民当家作主,各级政府工作人员以人民公仆(而不是“民之主”)身份忠于人民,是受托责任关系正常运转的首要问题。因此,民主重要的不在于一些人所谓的“人民的素质”,关键在于人民公仆的素质。

杨先生从他的受托责任学说出发,把会计和审计都看作是对受托责任加以认定和客观重认定的量具。会计、审计工作搞不搞得好的,主要不在于会计审计的制度法令是否健全和会计审工作人员水平的高低,而在于人民公仆的受托责任意识。受托意识强,会计审计工作一定搞得好;受托意识差,或者,像我们今天不少工作人员一样,当官做老爷,则会计、审计工作一定搞不好。

二、会计的本质

目前,西文对“会计”一词比较通行的定义,一个是 20 世纪 40 年代由当时的美国会计师协会提出的,认为会计是一种将具有或部分具有财务性质的交易和事项,以一种有意义的方式方法和货币名目,加以记录、分类、汇总并解释其结果的技术。另一个是 20 世纪 60 年代由美国会计学会提出的,认为会计是一种识别、计量和传播信息,使信息的使用者能得以有根据地判断和决策的过程。杨先生认为,这两个定义只大体上解决了“会计”干什么的问题,而未回答“会计”是什么的问题。

在我国,一部分学者把会计定义为:对各单位的经济业务进行核算与分析,作出预测、参与决策、实行监督,旨在提高经济效益的一项具有反映和控制职能的经济管理活动。这一定义企图回答“会计”是什么的问题,但实际上回答的却是“会计工作”做什么的问题,用杨先生的话来说,这一定义“只将会计作为动词来定义,而没有作为名词来定义”。

美国会计学会 1966 年提出了会计是一个信息系统的观点,这一观点后来为会计学者所广泛接受。杨先生认为:这一定义谈的确是会计的本质,却又没有谈到点子上。

在杨先生看来,会计这一概念是和计量密切结合在一起的。计量是对某事物,通过一定方法,按照一定计量单位,反映出一个尽可能精确的数值来。按传统说法,会计就是计量经济行业的量具。尺,以尺、寸、分计量长度;秤,以斤、两、钱计量重量;表,以时、刻、分、秒计量时间。同样,会计则以元、角、分计量经济活动的规模。因此他说:会计,作为一个名词,从最传统、最基本的概念上说,是以货币计量一个实体的经济工作的经过和结果。它是一种量具,一种计量系统。作为动词,会计就是一种计量工作,一种以货币量度来计量经济活动的工作。

会计的作用是计量。但现代会计与传统会计不一样,作用也不同。传统会计只是客观地描述事实,人被动地受制于会计事项。现代会计强调了人们按照客观规律,主动地支配或控制会计事项的发生数。杨先生有一个生动的比方:买鱼论尾,一条鱼算下来是多少斤,就是多少斤,买主是被动的;买肉论斤,买方想买多少斤,就割多少斤,买主是主动的。因此,杨先生说,现代会计和传统会计的区别,正在于是否有这些自觉的、准对计划目标而发生的控制作用。

杨先生认为,现代会计之所以发展成为一个控制系统,是现代商品(市场)经济发展的必然结果。在现

代社会经济生活中,竞争是自由而强烈的。每一个企业,为了经受得住剧烈竞争的冲击,而使自己立于不败之地,都必须认真地衡量客观形势和主观条件,制订出合乎规律的计划或预算,并严格约束和控制自己的经营活动,使它对准目标,以保证计划的贯彻和计划利润的实现。由于预算的制订,是以过去年度会计记录的实绩作依据,而预算执行的结果,是通过当年的会计记录来反映。因此,会计及会计部门与预算的控制工作就密切结合在一起。其后,受预算控制思想影响而发展起来的标准成本控制思想,也导致了标准成本会计的产生。现代的强烈的竞争使企业愈来愈离不开会计的控制作用。因此,杨先生说,对任何企业来说,实际情况都是这样:得控则强,失控则乱,无控则亡!

根据会计的本质,杨先生进一步提出了会计的目的问题。在信息系统说看来,会计的目的在于为决策提供信息。他认为,会计不仅在决策方面有重大作用,在其他非决策的工作方面,同样发挥着重大作用。决策只是会计所起的各种作用之一,而不是会计的惟一作用。

杨先生认为,会计的原本目的在于控制企业的经济活动,完成企业的受托责任。将会计与受托责任联系在一起,并认定会计从来就是和受托责任密不可分的,是杨先生会计学说中特别值得注意的一点。他把会计是什么与为什么要会计这两个问题结合起来,提出了一个 20 世纪 90 年代中国会计学者对会计认识的新定义:现代会计是一个以认定受托责任为目的,以决策为手段,对一个实体的经济事项按货币计量及公认原则与标准,进行分类、记录、汇总、传达的控制系统。

三、国家审计体制

杨时展先生以其受托责任学说为基础,认为近代审计是近代民主的产物。无论国家的国体或政体如何,国家审计,从其最本质的方面来看,都是巩固阶级专政的有力手段。如果把国家审计只认为是一种单纯技术性的、事务性的工作,就不可能认识国家审计的真正意义。

根据我国宪法,人民是国家的主人,国家的一切权力属于人民,国家的一切资源为人民所有,人民代表大会代表人民,是各级政府的最高权力机关。人民将人民公有的国家资源,通过各级人民代表大会,委托给人民代表选举出来的该级人民公仆(各级人民政府和他们的工作人员),按照由该级人民代表大会通过的年度预算和国民经济计划所反映的人民意识,去经营管理。从法理上说,这就使各级人民代表大会和同级人民政府发生了委托和受托关系,各级政府接受人民的委托之后就不言而喻地应以最大的忠诚,最经济有效的方法,最低的资源耗费,最多、快、好、省的结果,完成人民的托付,并向人民报告,接受由同级民意机关产生的审计机关进行的审计监督。因此,杨先生认为,受托责任是一切审计工作的出发点。他认为,审计因受托责任的发生而发生,因受托责任的发展而发展。

杨先生认为,在现代民主国家,各级政府及其公职人员的受托责任一般包括如下内容:(1)负责以最大善意,遵照法律的规定,执行国家的任务,并遵照法律手续,进行因执行任务而发生的财政和财务资源上的一切收支,登记账目,按期据实报告,绝对不允许一切以权谋私的行为。(2)负责以最经济、最有效的办法使用管理上项资源。(3)负责使前项资源的使用最大限度地达到预期目的。

杨先生认为,按照受托责任的要求,责任人对于责任完成的结果,要向委托人提出书面报告,会计报告就是这种书面报告的一种主要形式。责任人虽有权提出报告,却无权为自己最后认定。一切认真的责任人,为了向人民表白自己是忠于人民托付的、是努力体现人民意志的,并因此希望得到人民的连续信任,都希望人民对他的工作全面审定一下,以解除他对人民的责任。而委托人也希望了解受托人是否真正忠于所事。为此,古今中外的经验都是:由国家专门设置一个独立于责任人并在一定程度上甚至独立于委托人的机关,来负责验证。这一独立的机关,就是国家审计机关,对责任人完成受托责任的验证过程,就是国家审计的基本过程。对责任人的财政、财务行为,凭确实可信的证据,判定其是否以最大善意符合人民意志,就