

学 术 文 库



中南财经政法大学学术文库

# 我国会计管理体制 改革研究

WOGUO KUAIJI GUANLI  
TIZHI GAIGE YANJIU

施先旺 著



中国财政经济出版社

ZHONGNANCAIJINGZHENGFA DAXUE XUESHU WENKU

中南财经政法大学学术文库

# 我国会计管理体制改革研究

施先旺 著

中国财政经济出版社

## 图书在版编目 (CIP) 数据

我国会计管理体制体制改革研究/施先旺著. —北京: 中国财政经济出版社, 2003.11

(中南财经政法大学学术文库)

ISBN 7 - 5005 - 6833 - 9

I. 我… II. 施… III. 会计 - 管理体制 - 体制改革 - 研究 - 中国 IV. F233.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2003) 第 095594 号

中国财政经济出版社出版

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

E-mail: cfeph @ drc.gov.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: 88190406 财经书店电话: 64033436

涿州新华印刷厂印刷 各地新华书店经销

880 × 1230 毫米 32 开 10.875 印张 252 000 字

2003 年 12 月第 1 版 2003 年 12 月涿州第 1 次印刷

印数: 1—1 000 定价: 27.00 元

ISBN 7 - 5005 - 6833 - 9/F·5967

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

# 中南财经政法大学学术文库

## 编辑委员会

主 任：吴汉东

副 主 任：郭道扬 张中华 赵凌云 覃有土

委 员：刘可风 卢现祥 熊胜绪 杨灿明

范忠信 罗 飞 朱新蓉 陈池波

齐文远 张新国 杨云彦 夏成才

姚 莉 陈景良 杨宗辉 朱延福

主 编：赵凌云

编辑部成员：姚 莉 陈敦贤

刘普生 朱冬生

本书主审：唐国平

## 总 序

一个没有思想活动和缺乏学术氛围的大学校园，哪怕它在物质上再美丽、再现代，在精神上也是荒凉、冷清和贫瘠的。欧洲历史上最早的大学就是源于学术。大学与学术的关联不仅体现在字面上，更重要的是，思想与学术，可谓大学的生命力与活力之源。

我校是一所学术气氛浓郁的财经政法高等学府。范文澜、嵇文甫、潘梓年、马哲民等一代学术宗师播撒的学术火种，五十多年来一代代薪火相传。因此，在世纪之交，在合并组建新校而揭开学校发展新的历史篇章的时候，学校确立“学术兴校，科研强校”的发展战略。这不仅是对学校五十多年学术文化与学术传统的历史性传承，而且将成为谱写新世纪学校发展新篇章的战略性手笔。

“学术兴校，科研强校”的“兴”与“强”，是奋斗目标，更是奋斗过程。我们是目

的论与过程论的统一论者。我们将对宏伟目标的追求过程寓于脚踏实地的奋斗过程之中。由学校斥资资助出版《中南财经政法大学学术文库》，就是学校采取的具体举措之一。

本文库的指导思想或学术旨趣，首先在于推出学术精品。通过资助出版学术精品，形成精品学术成果的园地，培育精品意识和精品氛围，提高学术成果的质量和水平，为繁荣国家财经、政法、管理以及人文科学研究，解决党和国家面临的重大经济、社会问题，作出我校应有的贡献。其次，培养学术队伍，特别是通过对一批处在“成长期”的中青年学术骨干的成果予以资助推出，促进学术梯队的建设，提高学术队伍的实力与水平。第三，培育学术特色。通过资助在学术思想、学术方法以及学术见解等方面有独到和创新之处的成果，培育科研特色，力争通过努力，形成有我校特色的学术流派与学术思想体系。因此，本文库重点面向中青年，重点面向精品，重点面向原创性学术专著。

春华秋实。让我们共同来精心耕种文库这块学术园地，让学术果实挂满枝头，让思想之花满园飘香。



2001年11月28日

## Preface

A university campus, if it holds no intellectual activity or possesses no academic atmosphere, no matter how physically beautiful or modern it is in, would be desolate and barren in spirit. In fact, the earliest European universities in history were originated from academic learning. The relationship between a university and the academic learning is not simply incarnated literally, more importantly, ideas and learning constitute the sources of the energy and vitality of all universities.

Zhongnan University of Economics and Law is an institution of higher learning enjoying full - embodied academic atmosphere. With the academic germs seeded by such great masters as Fanwenlan, Jiwenfu, Panzinian and Mazhemin, generations of scholars and students in this uni-

versity have been sharing the favorable academic atmosphere and making their own contributions to it as well during the past fifty – five years. As a result, at the beginning of the new century and a time when a new historical developing page is turned over with the combination of Zhongnan University of Finance and Economics and Zhongnan University of Politics and Law, the newly established university has set its developing strategy as “Prospering the University with academic learning. Strengthening the University with scientific research”, which is not only a historical inheriting of more than fifty years of academic culture and tradition, but also a strategic decision which is to lift our university onto a new developing stage in the 21<sup>st</sup> century.

*Prospering and Strengthening* the university is our ultimate goal; it is, however, in greater sense our struggling process. We tend to make a unification of the destination and the process by embodying the pursuing process of our grand goal in the down – to – earth struggling process. *Academic Library of Zhongnan University of Economics and Law*, published under the financial aid from the university, is one of our specific measures.

The guideline or academic purport of this *Library* lies first at promoting the publishing of elaborate academic works by funding them, thus an academic garden with high – quality fruits can come into being. We should also endeavor to foster the consciousness and atmosphere of elaborate works and improve the quality and level of our academic productions, so as to make our due contributions in prospering national scientific research in such fields as finance and economics, politics and law and humanities, as well as in working



out solutions for major economic and social problems facing our country and the Chinese Communist Party. Secondly, our aim is to cultivate academic groups, especially through funding the publishing of works of middle – aged and young academic backbone, to boost the construction of academic echelon and elevate the strength and level of our academic groups. Thirdly, we aim at fostering the academic characteristic of our university. By funding those academic fruits which have some original or innovative points in their academic ideas, methods and views, we expect to engender our own characteristic in scientific research. Our final goal is to form an academic school and an academic idea system of our university through our efforts. Thus, this *Library* emphasizes particularly on middle – aged and young people, on elaborate works and on original academic monographs.

Spring flowers and autumn fruits. Let us join in hand to cultivate this academic garden and make it be opulent with academic fruits and intellectual flowers.

Wuhandong



## 序

会计管理体制创新研究是一项系统工程，它涉及到极其复杂的社会政治与经济方面的问题。从行为主体上看，它不仅涉及到企业、企业管理当局和企业会计机构及会计人员，而且还涉及到政府及其相关部门和社会中介机构；从系统论的角度来看，它不仅仅涉及到企业内部的会计行为，而且还涉及到我国的政治体制改革、经济体制改革等。呈现在读者面前的《我国会计管理体制改革研究》这部专著，是施先旺博士在这方面的有益尝试与贡献。

这本专著是在他博士论文《我国会计管理体制改革研究》一文基础上修订而成。综观全文，我认为这部书有以下几个特点：

第一，思路开阔，理论基础厚实。本书以现实的问题研究为主，兼顾历史与未来；以我国的会计管理体制研究为主，兼顾研究西方发达国家的会计管理体制。同时，它跨越会计管

理体制的微观和宏观层面，从公司治理结构到财务治理结构，广泛地运用经济学中关于人的行为假设、契约理论、制度创新理论等展开研究，这不仅使本书的主要观点建立在坚实的理论基础上，而且也使全书思路开阔、内容丰富，具有理论研究上的深度。

第二，研究体系结构严谨。本书从框架上看，以导论为开题，正文分作五章对会计管理体制进行探讨，既阐明并分析了会计管理体制研究的基本理论问题，又研究了会计管理体制的运行规律；既对微观层面上的企业会计管理体制进行了切实的研究，也从宏观层面上着重研究了政府的会计管理体制。这部书最后所作的总体研究结论不仅揭示了会计管理体制的历史运行规律，而且提纲挈领地归纳了我国会计管理体制改革的成就，以及作者在对其中重点问题研究方面的创新之处。本书行文层次分明，首尾呼应，浑然一体，可以认为，本书的结构是严密而合理的。

第三，学术观点富有创新。作为一本会计理论研究的专著，本书中很多方面都体现了作者的独到见解。这些富有创新的观点体现在：会计管理体制主要由政府会计管理体制和企业会计管理体制两部分构成；会计的本质是契约的集合体；企业会计管理体制与企业治理结构的密切关系——研究企业会计管理体制在一定程度上就是研究企业的治理结构；财务总监与总会计师的关系研究；审计委员会制度研究；国家审计制度与国有企业监事会比较研究；会计委派制的分类研究；企业及企业管理当局和政府的经济行为分析；税务监管与会计管理体制的关系研究；在诉讼法研究中提出了集团诉讼制度是保护广大投资者经济权益的最有效的手段；在政府对市场主体的培育与监管方面，作者对注册会计师与会计师事务所、律师与律师事务所、证券市场的参与者，以及财经媒体等都进行了研究，提出了作者独特的见解。

第四，研究资料丰富翔实。同其他任何研究一样，会计管理体制研究也是在继承前人已有的研究成果基础上的进一步发展，作者在书中妥善地处理了继承、借鉴与发展的关系。作者在研究中不仅检索了大量的有关会计管理体制研究的文献，而且还到国内许多进行会计管理体制改革的试点单位进行调查并收集了大量的一手资料。对已有的研究成果及相关资料的搜集、整理、分析和充分运用，也是本书的一个研究特色。

综上所述，我认为本书具有较高的理论价值和实际工作的指导价值。它不仅对于从事会计理论研究工作具有参考价值，而且本书所提出的有关我国会计管理体制改革的建议，也值得我国财政与会计主管部门参考。故我乐而为之作序，并期待着这部书能够产生应有的社会影响。

**郭道扬**

2003年8月于竹苑

## 摘 要

### 我国会计管理体制改革研究

传统的经济学研究的对象是天赋要素、技术和偏好。而新制度经济学认为,制度应该是经济理论的第四大基石。制度具有双刃性,好的制度能促进资源配置,推动经济增长,而坏的制度会减弱资源配置的效率,阻碍经济增长。作为一种制度安排,会计管理体制的创新对我国社会主义市场经济的建立与完善,对国有企业的深化改革以及对迎接 WTO 的挑战都具有积极的推动作用。研究我国会计管理体制的创新不仅具有重大的理论价值,而且具有非常紧迫的现实意义。本文除导论之外,分五章对会计管理体制进行了研究。导论部分介绍了会计管理体制创新研究的意义及需要解决的问题,包括研究的思路、方法,研究的理论基础

及需要重点解决的问题。第一章分析了进行会计管理体制研究的基本理论问题，第二章研究了会计管理体制的运行规律，第三章研究了微观层面上的企业会计管理体制，第四章对政府作为所有者与国企的关系进行了研究，该研究实际上仍然是一个微观层面上的会计管理体制研究，第五章是从宏观层面上对政府会计管理体制进行了研究。最后部分是总体研究结论。各部分摘要如下：

**导论部分** 本部分是全文的一个引子，主要介绍了以下几个方面的内容：第一，分析了会计管理体制创新研究的背景。社会主义市场经济理论的确立，使得作为经济体制重要组成部分的会计管理体制也要相应地发生变化，会计管理方式也要由直接管理转变为间接管理。从三大经济主体理论来说，会计管理体制主要涉及到政府、企业和会计人员三个方面。会计管理体制最根本性的问题，就是明确不同经济行为主体在会计运行过程中的权利、责任关系，对各经济主体在会计运行过程中职责权限进行划分，使各经济主体在会计运行过程中相互配合、相互协调，以实现整个社会会计运行的协调有序进行。目前国有企业改革的最终目的就是要建立现代企业制度。现代企业制度主要是围绕企业所有权与经营者分离，以及由此而产生的企业整个内部治理机制。会计管理体制是企业治理结构的重要组成部分。另外从治理会计信息失真、防范经济犯罪的角度分析了会计管理体制改革的紧迫性。第二，分析了会计管理体制研究的目标。从根本上讲，会计管理体制研究的目标就是要使微观经济组织建立现代企业制度，从宏观上使全社会的经济资源得到最佳配置，从而维护资本市场的正常，维护企业相关利益主体的权益，维护最有效率的产权制度安排。第三，分析了会计管理体制研究的理论依据。会计管理体制研究的理论依据主要有三个方面，它们分别是新制度经济

学、企业组织理论和企业管理理论。它们对构建宏观层面上和微观层面上会计管理体制具有重要的理论指导意义。第四,提出了研究的思路和方法。本文把会计管理体制的研究分为两个部分,一个是政府会计管理体制,另一个是企业会计管理体制。在研究方法上以规范研究为主。第五,提出了本文研究的几个重点,包括会计在企业的定位、会计的本质和企业内部治理结构,同时还包括税收制度、审计委员会在企业中的作用以及国家对国有企业的财务监管方式等。

**第一章 会计管理体制基本理论问题研究** 是本论文的开场篇,主要讨论会计管理体制与制度的关系,会计管理体制的定义与内涵和影响会计管理体制的各种因素等。

会计管理体制是一种制度,因而会计管理体制具有制度所应拥有的基本功能,即影响经济资源的配置,制约经济发展的进程。本文首先分析了制度性投资对经济增长的作用,并指出好的制度能优化资源配置,促进经济的快速发展,而坏的制度则阻碍社会经济的发展。

其次,从一般意义上分析了制度的内涵及其构成,并进而对会计管理体制的概念与构成进行了探讨。制度实际上就是管束人们行为的一系列规则,即“游戏规则”,它一般由社会认可的非正式约束、国家法律认可的正式约束和实施机制三部分组成。会计管理体制是一种特殊的“游戏规则”,是组织和管理会计事务的各种方式、形式及各种规则的总和。在分析会计管理体制的内涵时,对会计工作的定位和会计的本质进行了重新的认识。对于会计在企业的定位,目前主要有以下几种观点:委托人会计观、代理人会计观或会计回归企业论、第三者会计观或称中间人会计观和国家权益观,以及双重身份观。本文认为会计工作应定位于

代理人会计观。对于会计的本质会计理论界也有不同的看法，主要包括会计工具论、会计方法论、会计信息系统论、会计管理活动论、会计信息管理综合论、会计受托责任论等等。这些观点在不同的历史阶段均对会计理论和会计实务的发展起到了指导和促进的作用。本文认为会计的本质应该是契约的集合体。在此基础上本文提出了会计管理体制的概念。本文认为，所谓会计管理体制就是组织和管理会计事务的各种方式、形式以及各种规则的总和。从整体来看，会计管理体制属于经济体制的一个组成部分，它是根据经济体制的整体要求，是对一定范围内的会计事务进行组织和管理的方式、方法所做出的具体制度安排。

再次，对影响会计管理体制的因素进行了分析，这些因素包括一个国家的政治体制、经济体制和社会文化环境以及法律环境等。会计管理体制的运行过程实质上是一个政治过程，任何国家的会计管理体制必然体现本国政治的要求，体现本国某些经济利益集团的要求。不同的经济体制取决于政府对经济不同的干预程度。政府在经济中的力量和作用越大，则政府在会计管理体制中所担当的角色也越重要；相反，则政府的作用力便很弱。实施大陆法系的国家经济借助于法律手段对经济活动进行全面的干预，整个社会的经济活动都处于国家详尽而完备的法律管制之下，企业的自主权受到限制；属英美法系的国家，法律对经济活动的约束比较灵活，经济活动得以在比较宽松的条件下进行。在这里还以著名学者何斯德（Hofstede）的文化模式为依据，重点地分析了社会文化环境对会计管理体制的影响，因为制度的很大的部分是以非正式约束的形式存在。我国社会文化环境应该同法、德等国的社会环境更接近一些，而且，在对不明朗因素反应和权距方面来说，其程度可能比法、德更强，权距可能比法、德更大。因此，本文认为我国社会文化环境对我国会计管理体制的影响更接



近于法、德社会文化对其会计管理体制的影响，而且在某些方面，影响可能更大、更深刻。

最后，本文分析了会计模式与会计管理体制的关系。会计模式是关于特定经济模式下会计管理活动基本特征的抽象化、典型化的表述；是经济模式与会计管理活动的反映，是人们对会计管理活动基本特征和影响会计管理活动基本特征的根本原因进行综合考察所做出的理论抽象。我们可以从两个不同的角度来理解会计模式和会计管理体制。会计模式是从会计本身出发，对会计活动的各种要素、各种要素的基本特征，以及其内在关系与结构的综合描述。会计管理体制是从行为主体的角度来对会计事项进行组织与管理的各种方式、方法和规则的总和。因而，从理论层次上看，会计管理体制应该同会计模式是同一个层次。本文认为二者在本质上是一致的，只不过是分析的角度不同而形成的两个不同的概念。

**第二章 会计管理体制运行规律研究** 本章通过对西方发达国家的会计管理体制和新中国成立以来的会计管理体制的产生发展及演进历程的分析，为我国会计管理体制创新提供了丰富的资料和宝贵的经验。并在此基础上对会计管理体制的运行规律进行了总结与归纳，提出了会计管理体制运行的基本规律。

首先，本文从宏观层面上和微观层面上分别对西方主要发达国家的会计管理体制进行了分析。本部分对美国、法国和德国以及日本四个国家分别从政府会计管理体制和企业会计管理体制两个方面进行了分析，它们各具特色。从政府会计管理体制上看，有竞争性市场经济条件下的美国政府会计管理体制、有计划的资本主义市场经济条件下的法国政府会计管理体制和社会市场经济条件下的德国政府会计管理体制以及政府主导型市场经济条件下