

AN ESSAY COLLECTION OF
2002 ANNUAL CONFERENCE OF CHINESE
ACCOUNTING PROFESSORS ASSOCIATION

2002

中国会计教授会年会 论文集



中国会计教授会秘书处 编



西南财经大学出版社

2002 中国会计教授会年会 论文集

中国会计教授会秘书处 编

中国会计教授会年会论文集(2002)

中国会计教授会秘书处 编

责任编辑:方英仁 张明星 张锦波

封面设计:郭海宁

出版发行:	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址:	http://www.xcpress.com/
电子邮件:	xcpress@mail.sc.cninfo.net
邮政编码:	610074
电 话:	028-87353785 87352368
印 刷:	郫县犀浦印刷厂
开 本:	850mm×1168mm1/16
印 张:	36.75
字 数:	1050 千字
版 次:	2002 年 7 月第 1 版
印 次:	2002 年 7 月第 1 次印刷
书 号:	ISBN 7-81055-996-6/F·835
定 价:	72.00 元

1. 版权所有,翻印必究。
2. 如有印刷、装订等差错,可向本社发行部调换。

序 言

自 1995 年 7 月 20 日中国会计教授会在上海成立,并隆重举行第一届年会以来,到 2002 年 7 月 16 日—18 日天府成都会议,已先后举办了八届年会。当今,在中国会计学会的领导与支持之下,会计教授会已成为全国会计教授进行学术交流的重要组织形式,成为参与及研讨中国会计、审计与财务教育改革的重要场所,成为开展中外会计、审计与财务学术交流活动的重要方面。考察中国会计教授会的八届年会,每一届所确定的研究主题都紧紧迎合着经济全球化发展的历史潮流,服务于中国经济改革对会计、审计与财务改革所提出的改革要求,并始终以研究会计教育改革问题作为一项基本目标。据不完全统计,参加历届年会的人数累计已达 1880 余人,教授、副教授与政府官员、优秀企业领导人在大会上的演讲、在研究论坛上所作的学术报告,以及在分组专题研讨会上所形成的研究成果达 600 余项,其中有 85% 的论文在全国各级刊物上发表,获奖论文达 140 余篇。尤其是在这次由西南财经大学承办的第八届年会上所提交的学术论文按期收到的就达到 240 余篇,其参与学术交流的热情达到空前高涨的地步。同时,无论从这次会议的组织规模与学术交流方式来看,还是从提交论文的质量与研究价值及其现实意义来讲,都标志着中国会计教授会所进行的学术交流活动已步入一个崭新的历史阶段。这是很值得我们庆贺和认真加以总结的。

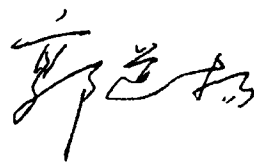
在中国会计教授会第八届会议上组织交流的论文为 140 余篇,这是前所未有的。由于承办单位经费的限制与在出版方面的一些具体问题所致,这次进入这部论文集的学术论文仅 70 篇,另外的 70 余篇只能按照以往的办法在会议上组织交流。为了全面推动此次会议的学术交流活动,承办单位除公出版这部论文集外,还将把向大会提交的所有论文集中制作在一张光盘之上,随书分发给参加这次大会的各位代表,作为一项礼品献给各位专家教授。更值得称道的是,承办单位在这次年会上还采取了一系列会议组织创新方式,如在全国最优秀的大型企业四川长虹集团公司举办会计专题现场报告会、开辟会计与财务问题实证研究专项会场,以及由我国著名财务学家郭复初教授主办“财务理论专题研究论坛”等。这些创新方式卓有成效地提高此次会议的质量,显著地扩大会议的影响,并使此次年会生动活泼,色彩纷呈。在此,我们对西南财经大学表示深深敬意,并致以衷心的感谢!

这部论文集所汇集的 70 篇论文紧紧围绕着深化我国经济改革中的会计、审计与财务改革问题,尤其是对我国加入 WTO 之后如何应对挑战进行了深入而系统的研究,视野开阔,观点明确,对策切实而具体,并注意把研究中国问题作为重点。具体讲,这部论文集中所研究的问题包括以下重要内容:(1)深入地研究了经济全球化环境下与我国加入 WTO 之后的会计、审计与财务改革问题;(2)具有针对性地研究了我国会计法律制度体系的建立与完善问题;(3)从建立与强化我国企业内部控制制度出发,进一步研究了对会计信息的产出与披露的管理与控制问题,并把对这方面问题的研究与对市场经济下的职业道德问题与诚信问题的研究结合在一起;(4)从经济全球化发展变化趋势出发,研究现代会计控制理论及其基本方法,并在对这一问题的研究中把财务会计控制与管理会计控制结合在一起展开系统的研究;(5)进一步从不同侧面研究了现代企业成本控制方面的问题;(6)围绕企业内

部控制制度建立研究了外部审计问题与内部审计问题,以及相应研究了审计基本理论问题与现代审计控制中的基本方法问题;(7)从委托代理关系出发,研究了我国会计师事务所的内部管理问题,以及相关地研究了审计报告方面的问题;(8)从企业会计与企业财务管理相结合的方面研究了我国资本市场建立问题,并从会计控制与财务控制相结合的层面研究了对我国资本市场上的会计行为与财务行为的控制问题;(9)对现代财务理论及其基本实务问题展开深入研究,在理论研究方面既涉及对财务管理目标的重新认识,又涉及对现代财务管理基本理论框架的构建,还涉及财务管理层面的公司治理等问题。在财务管理实务处理研究方面,具体涉及对企业所实施的财务策略的研究、股利政策的研究、国有企业债转股问题研究、国有股减持问题研究,以及资本收益问题研究等等;(10)关于宏观成本理论、环境成本理论、权益资本成本理论与人力资源成本理论的研究,并相关地研究了提高企业核心竞争力的问题;(11)关于我国上市公司财务基本问题的实证研究;(12)关于会计教育改革问题的研究;(13)关于会计准则问题国际性比较研究与国际会计准则改革问题研究;(14)关于其他会计、审计及财务问题研究等。

对上述问题的研究都具有很强的针对性。首先是针对经济全球化下与我国加入 WTO 之后所出现的新问题的研究,并把研究的重点放在解决我国会计与国际会计的协调方面;其次是针对我国上市公司和资本市场所存在的并迫切需要解决的问题展开研究;再次是针对深化我国审计改革问题展开研究,在这方面既涉及传统研究领域,也更多地涉及现代审计发展的新领域;最后是针对会计、审计与财务教育改革展开研究。因此,这部论文集的出版不仅将会产生较大的影响,而且它所体现出来的研究成果对于推动我国的会计与审计改革也将具有较为深远的意义。

总之,这部论文集不仅标志着中国会计教授会的研究工作更上一层楼,而且标志着中国会计教授会所组织进行的研究已经走进一个崭新的时代。我为此受到很大的鼓舞,并特以序言的方式表达我对会计界的教授及专家学者们的深深敬意和衷心感谢。



2002 年 6 月于武汉

目 录

一、WTO 与中国会计改革问题研究

论两大法系的会计法律制度	郭道扬 (3)
全球化对会计的冲击及其对策	于玉林 (26)
中国加入 WTO 对财务的影响	郭复初 (34)
激励机制的构建——加入 WTO 后国企经营者对薪酬的期望及调查分析	冯巧根 (40)
加入 WTO 后对中国会计的影响	朱锦余 (52)
论入世后西部地区 CPA 行业的发展战略	吕先锴 池 菁 (61)
英国会计准则的概念框架及其国际比较	汪祥耀 (66)
IASB 改组对我国的影响和我国的对策	朱元午 熊廷瑶 (90)
WTO 与我国会计教育的改革	张 蕊 (99)

二、公司治理与会计问题研究

关于公司治理与会计信息的研究	孙 铮 陈保华 (107)
企业文化——内部会计控制之魂	徐 泓 朱小平 庞静茹 (118)
会计监督向会计控制转化的启示	唐予华 (124)
企业内部财务控制的理论与实务研究	冯 建 (129)
试论公司治理中的财务治理	张敦力 (139)
关于对企业内部会计控制实施评审的若干思考	高子宏 万雪莉 (145)
企业目标 会计目标 内部会计控制	廖 洪 白 华 (150)
融资结构与公司治理	杨兴全 (157)
构建我国企业内部控制制度实证研究	辛金国 范 炜 (163)
公司治理与财务监控机制重构	傅元略 (173)
Earnings Manipulation, Corporate Governance and Insider Trading	Chao Chen Monica Her (182)
Insider Trading and Corporate Governance Structure: Evidence from Southeast Asia	Mingyi Hung Robert Trezevant (189)

三、现代财务理论与实务问题研究

财务管理的基本理论框架——我的基本财务理论观	赵德武 (207)
领导任期经济责任指标研究	刘明辉 樊子君 (217)
国有企业债转股运作中的现实问题与政策建议	伍中信 (223)
合并报表与决策有效性之研究——以存货与应收帐款周转天数为 分析基础	马嘉应 张先治 张 力 (230)
试论企业改组中资产评估方法的选择	傅代国 (241)
管理者激励与债权人利益保护	张双才 (246)
国家财务经营公司构建的思考	彭韶兵 (252)
基于可持续发展的企业财务策略研究	干胜道 龚 氏 (257)
论资本收益及其管理目标	向显湖 郑亚光 (264)
建立全面有效的企业资本投资绩效评价指标体系	王 华 卢宇林 (270)
基于企业可持续发展下财务管理目标的重新思考	孙芳城 孔庆林 (277)
中美公司财务杠杆运用的比较分析	邵希娟 崔 毅 (285)
资产管理公司的历史使命和退出机制研究	胡玉明 汤 胜 (293)
科斯定理与资本结构理论: 同构、解读与启示	雷光勇 (299)
上市公司国有股减持的相关财务效应分析	刘建中 李武立 (305)
完善企业偿债能力分析方法的思考	苏武俊 (309)
论当前经济萧条环境下财务报告面临的八大风险	王泽霞 (313)

四、证券市场与会计问题研究

会计信息复杂性与财务估价修正	谷 祺 姜英冰 (321)
运用财务失败预警模型透析蓝田股份	杨宗昌 赵 红 (329)
利用上市公司公开的财务信息预测未来的销售	陆 璇 张岭松 陈小悦 (334)
实证会计理论方法论探讨——兼论当前实证会计研究有关问题和 会计理论划界	盖 地 冷 冰 杨晨辉 (342)
证券投资基金投资组合公报的信息含量研究	陈 晓 刘 琦 (349)
贯彻稳健性原则的障碍及其对策	王进辉 (361)
会计信息失真的“三分法”: 理论框架与证据	吴联生 (364)
信息披露程度与权益资本成本关系研究: 以信息产业上市公司为例	戴德明 何广涛 (372)
股利政策对 A、B 股市场股票价格影响的对比分析	韩慧博 吕长江 (386)
中国上市公司股利政策的实证研究	唐建新 蔡立辉 (392)
浦东发展银行 2000 年度财务报告会计信息双重披露差异性分析	张苏彤 王 鑫 (408)

五、审计与 CPA 问题研究

再论审计的本质属性	蔡 春 (417)
-----------------	-----------

论我国证券市场中的注册会计师法律责任——从银广夏事件谈中天勤的法律责任	李若山 姜贺统 祁新娥 谈薇娅 (425)
会计师事务所内部的委托代理问题	王善平 (436)
净利润境内外审计差异的实证分析——来自中国 B 股上市公司年报的证据	蒋义宏 (444)
会计舞弊的经济解释	慕好东 (451)
模糊审计研究报告	吴立扬 石友蓉 何苇杭 (460)
电子商务审计探讨	李卫东 (472)

六、现代成本管理会计问题研究

宏观成本对企业业绩评价的影响及其对策	林万祥 (485)
透过作业成本制与传统标准成本会计技术之整合提供决策上更有价值之讯息	李宏健 (491)
管理会计发展的新领域——环境管理会计	李现宗 (497)
论环境成本的理论结构	肖 序 (501)
用管理会计提升现代企业竞争力的构想	何建国 何雪峰 (506)
全面供应链管理与作业成本控制系统	邱 坛 叶飞帆 (510)
The Implementation of Activity - Based Costing Methods in the British and Chinese Organizations: A contingency Approach	Lana Y J Liu Pan Fei (515)

七、会计新领域问题研究

论出资人会计	刘仲文 (525)
有关影响企业环境信息披露水平的动机要素的研究	崔相文 朴泳炳 金确烈 (531)
关于三维会计可行性的几个主要问题	徐国君 (543)
R&D: 亟待重视的会计视角	周仁俊 (555)
数字产业 数字资产与传统会计的局限性	许永斌 (560)
资本成本会计与人力资本所有者权益计量研究	颜 敏 (566)
管理控制系统重设计: 智力资本要素的影响	林宝玉 (572)

一、WTO与中国会计改革问题研究

论两大法系的会计法律制度

郭道扬

【摘 要】在前一阶段的改革中,我国管理界与会计界对两大法系的会计法律制度建设情况比较关注,不少文章也从某一方面涉及到对它的介绍与研究,同时,会计、审计职业界也希望对这一问题有比较系统的了解。本文分别研究了大陆法系与英美法系会计法律制度体系建立的历史过程及其运行的基本规律,并通过比较分析研究了它们的会计法律制度体系建立与形成的基本特点,以及其中值得我们思考的一些基本问题。在加入 WTO 之后,我国的经济改革乃至会计、审计改革将进入一个新的历史阶段,其中建立健全已初步形成的会计法律制度体系将是下一阶段改革要解决的一个重要问题。为此,本文希望对此所作出的研究能够起到参考性作用。

【关键词】大陆法系 英美法系 会计法律制度

On the Accounting Law System of the Two Genealogies of Law

Guo Daoyang

Zhongnan University of Economics and Law

【Abstract】During the accounting reform in the latest phase, some opinions in accounting field of China are emphasized on the system construction of accounting law in the two genealogies of law, many articles have touched upon its introduction and research from one or two aspects, and at the same time, the systematic knowledge to this question is urgent in accounting and auditing field. The historical procedure of construction and basic rules of enforcement of the accounting law system in statute law system and in common law system have been researched respectively in this article, the author has also discussed the basic characteristics of the foundation in the two genealogies of law and some basic questions that need further research through study of comparative law. After the joining WTO of our country, the economy reform which involves accounting and auditing reform will be doubtless brought into a new phase, and in the reform there is an important problem that how to build and strengthen the accounting law system which has been already formed in some degree but still not perfect. The author hopes to make some contribution on the research of this subject.

【Key words】statute law system, common law system, accounting law system

两大法系中的大陆法系或民法法系是在罗马法基础上形成与发展起来的历史悠久、分布最广、影响很大的法系，它的代表国家是法国与德国。而英美法系或普通法系或海洋法系则是以英格兰普通法为基础形成、发展起来的，在进入现代社会后，它在发展中创新力度明显加强，影响也进一步扩大，在世界性法系中与大陆法系形成并驾齐驱的演进格局。不言而喻，这个法系的代表是英国和美国，并且在进入 20 世纪后美国开始在这个法系中占据主要地位。本文将以两大法系中的代表国家为主，对其会计法律制度及其体系建立与发展情况作专门研究，并通过比较研究揭示其规律，以供我国加入 WTO 之后，进一步建立我国会计的法律制度及其体系作参考。

一、两大法系会计法律制度体系建立的法律基础

自阶级社会产生之后，财产所有权问题便日渐突出起来。一方面是对国家财产所有权的维护问题，它直接关系到当时最高统治者的统治与经济利益，故通过立法来维护与保障国家权益，进而达到最高统治者的长久统治，必然成为当时立法的根本性目标之一；另一方面则是解决对家庭私有财产的维护与保障问题。从一般意义上讲，家庭经济的稳定是国家乃至整个社会经济稳定的基础，这种稳定也需要法律制度的维护；而从维护富有家庭的财产权来考察，它关系到维护包括最高统治者在内的整个统治阶级的利益，进而也关系到保持当时社会制度的性质及维护这种制度的长久统治问题，故后者也是当时立法确定的根本性目标之一。

由此可见，以上两方面所确定的立法目标是完全一致的，它充分表明有关维护与保障财产所有权方面的立法，一开始便成为国家乃至整个社会的最根本性的立法，它既关系到某一社会制度下的政治，也更加深切地关系到某一社会制度下的经济。

(一) 奴隶制时代财产权立法模式的建立

历史事实充分表明了这一问题。从最古老的历史事实考察，处于奴隶制时代的古埃及已形成了它的民法制度的基本内容。首先是财产法，既保障国家的租税收入，也保护家庭占有私有财产和处理这些财产的权利。其次为契约法，其中有关债务方面契约倍受重视，法律中充分明确了保护债权人的权益。最后是关于婚姻家庭和财产方面的规定，它明确了私有财产的继承法则。在以上三者之间，财产所有权成为简单商品经济下的产权的核心，因而它是民法制度建立的出发点，而在此基础上派生出来的债权法和财产继承法，也相应在民事立法中体现出来。此外，根据《圣经》中的《旧约》部分记载，在希伯来人建立起自己的国家后，它所形成的民法制度也十分明确地体现出财产法——债权法——财产继承法的主体结构，^①其民法制度的建立在立法思想、立法内容及其立法实践方面与古埃及如出一辙。

更为重要的历史事实是，从世界上奴隶制时代的成文法典中，可以更清楚地看到在当时的民法制度中已形成的保障财产权——债权——财产继承权的较为系统的规定。如古巴比伦第六代国王所颁布的《汉谟拉比法典》（约公元前 1792—前 1750 年）、古代印度的《摩奴法典》（公元前 3 世纪—公元 3 世纪）、公元前 462 年—前 441 年古希腊民主派领袖进行立法改革所形成的希腊“宪法”，以及古代罗马所颁布的《十二铜表法》（公元前 451—前 450 年）等等，其中民法制度的思想精神、立法所确定的目标、对民事法律主体结构的确定，以及立法中所使用的判例，无一不清楚、明了地显示了法律中维护与保障财产权——债权——财产继承权这一立法的根本模式。处于同一历史时代，但却是在不同的国度、不同的地域、不同的立法背景及其在不同历史人物的主持之下，产生了具有同一主体意义的民事立法模式，这不能不说是人类民事立法史上的奇迹。

(二) 封建时代财产权立法模式的稳固

前资本主义的商品货币经济在封建制或中世纪时代得到进一步的发展，尤其是在封建社会末期或

中世纪的最后几百年其发展开始出现了根本性的转变,其中这种转变在西欧国家中体现得更为充分。也正是基于这一变化,欧洲的封建统治者也从巩固其统治出发,首先在立法方面继承了奴隶制时代的法制建设成就,把民法制度中所确立起来的财产权——债权——财产继承权模式稳定下来,并在此基础上使其得到进一步发展。

在中世纪最初的四百年间,在罗马帝国的废墟上建立起不少日耳曼封建王国,史称其为蛮族国家。在这些蛮族国家中以法兰克王国为最强大,其存续时间也最为长久。公元5—6世纪它所颁布的《撒利克法典》是在公元5—9世纪所创立的“蛮族法典”中具有代表性的一部,它的内容不仅集中体现了以往所建立的民法制度的精神,而且扩展了原有民法制度的内容,并以更高的层次确立了民法制度的原则。如这部法典不仅从动产与不动产的划分出发,进一步明确了保障私有财产的基本宗旨,而且进一步明确了对债权的保障,并在法典中强调了债权的神圣不可侵犯性。同时,这部法典还明确了只有具有法定性质的契约才能作为进行债权与债务清算依据的精神,并且也只有持有这种合法性的证据,才是合法的财产继承人。应当指出,在整个“蛮族法典”中,凡涉及到经济方面的问题都从一个新的立法高度把财产法、债权法与财产继承法,以及契约法的内容统一起来,从而最终形成了与罗马法并立的日耳曼法系。

在中世纪,体现对奴隶制时代民法制度继承与发展的法律文献是英国1215年颁布的《大宪章》。《大宪章》首次把司法权与行政权分立开来,限制国王的权利,而相应保障其他方面的权利,由此体现了“罗马法”中最主要的精神。罗马人之所以重视法度,其“主要兴趣是发展和规定那些作为私有财产的抽象关系的关系。”^②而事实上“又确实是罗马人最先制定了私有财产的权利、抽象权利、私人权利、抽象人格的权利。”^③《大宪章》不仅首次将这一内容反映在具有宪法意义的文献之中,并依据它的内容确定了类似于后来议会的组织形式。因此,正是从这一点出发,法制史研究者认为《大宪章》是后来资产阶级国家立法监督模式建立的原型。

在15世纪末期,“土地转让的现象相当普遍,以债、契约和账目为理由的诉讼都得到承认。”^④由此,“业主权利”反复出现在官司诉讼之中,并很快便成为具有社会性意义的语言。在都铎王统治时期(1485—1603年),罗马法复兴运动影响到英国,在新的立法思潮冲击之下,英国在财产法制建立方面又有明显进展。1536年颁布了《用益权法》,随即又颁布了《遗嘱法》。1628年英王查尔斯一世一度接受了议会所提出的《权利请愿书》,“权利”的问题再一次被提到作为根本法内容的高度,这一史实也与上述法律文献一样直接影响到后来英国资产阶级的立法。英国资产阶级“并把它作为‘宪法’的渊源之一,直至今日。”^⑤同时,这类立法很快便影响到中世纪末期的城市,在城市立法中产生了具有深远影响的“城市宪章”。这种宪章明确地把它的立法目标完全放在对业主权益的保障方面,并在有关财产权、债权与财产继承权立法方面形成了更具有影响的创新之点。

中世纪欧洲大陆的城市也从获得自治权利之日起,便逐步根据资本主义性质经济的特点及其发展要求制定了城市法,并且,这种城市法的内容及其范围又在不断扩大之中得到充实,“不仅包含规定城市特权的宪章,还包括城市中一般遵行的私法法规,并且记载得十分完全,可谓初具‘私法法典’的规模”。^⑥在意大利、西班牙、德国与法国的城市也都显示出这种进步。同时,迎合资本主义性质的商品货币经济萌芽的演化,商法及海商法也相应在这些国家建立起来,其内容具体而较为系统地反映了对生产经营者经济权益的维护,故它们“标志着近代商法的开端。”^⑦

中世纪时代的注释法学家在解释罗马法时,围绕所有权问题提出了“物权”的概念,从理论上把物权与债权划分开来。同时,又进一步从财产权的研究出发形成了一系列的概念,这些概念构成了产权理论的基础。历史地考察,无论是后来归属于大陆法系的法国与德国、意大利,还是后来属于普通法系中的英国对此都有着突出的贡献。正如英国学者安德尔·里佛所讲:“凡私有制基础上的所有权的概念,都是私有权的概念。”^⑧中世纪关于产权的立法原理既是在奴隶制时代立法实践基础上形成的,

并且极其深刻地影响到后来资产阶级的立法。如前所述,事实上随着资本主义性质的经济关系在一些具有代表性的城市的形成与演进,有关维护早期资本权益的立法,既在实务方面,也在基本理论方面直接为资产阶级国家立法或者说两大法系代表国家的会计法律制度及其体系的建立奠定了基础。

二、大陆法系的会计法律制度体系

从前文已可见,大陆法系的主要历史渊源是罗马法和日耳曼法,此外,从会计法律制度体系建立方面考察,还包括城市法与商法。在大陆法系建立中罗马法是作为成文理性在发挥作用的,这便决定了它以成文法作为其立法的主要形式。

(一) 法国的会计法律制度体系

正如史学家所作出的评价:“作为大陆法系典型代表的法国法,以其深厚的思想基础、完备的法典化体系结构、明确严密的原则内容、民商分立的私法制度,以及公法与私法的传统分类等法治模式著称于世,对大陆法系的形成和发展起了决定性的影响。”^⑨从法国的会计法律制度体系建立方面考察,在总体上,它的建立起始于1789年的法国大革命,形成并确立于19世纪上半期,在19世纪下半期开始通过改革为建立现代会计法律制度体系奠定基础,最终于20世纪下半期建立起以产权制度为核心的较为完善的并独具特点的现代会计的法律制度体系。

“在每个历史时代中所有权以各种不同的方式在完全不同的社会关系下面发展着。”^⑩在进入资本主义社会后,针对财产所有权的立法行为无论对于建立与发展资本市场,还是对于建立与发展整个市场经济都有着决定性的影响。这方面的立法建制既是在历史的基础上进行的,而又都是根据资本主义经济发展要求在创新之中推进其发展的。在资本主义社会中,如果对于财产所有权、债权与财产继承权的维护与保障缺乏科学、系统且力度更强的法律制度,那么,资本市场乃至整个市场经济便无法建立起来。因而,在近代社会,资产阶级国家在产权法制方面的创新力度是前所未有的,它在发展这类法制方面的历史成就也是十分显著的。

1. 法国的《人权宣言》及其在立宪发展中对财产所有权所显示出来的根本性保障

“所有权的立宪保证把经济财富与政治权力分开来。”^⑪立宪中最突出的一个举动是把对财产所有权利的保障以专门法案的方式确立下来,即在宪法中确立“权利法案”的重要地位。1789年法国资产阶级的《人权宣言》是中世纪时代的“宪章”所不可相比的,它既强调了人权的神圣不可侵犯性,而又同时强调了“财产权是不可侵犯的神圣的权利。”^⑫并严正指出:“任何社会,如果在其中不能使权利获得保障或者不能确立权利分立,即无宪法可言。”^⑬可见,“权利法案”在宪法中的地位之重要。1791年的法国宪法既强调了对私有财产的保障,而又同时强调了必须处理好国家权益与私人权益之间的关系。此后,法国宪法虽然历经多次修订,直至2000年9月所进行的最新修订,但是对这一精神不仅始终体现完整,而且随着现代市场经济的发展它都一直表现出使其不断得到加强的发展趋势。

2. 法国的《民法典》与《商法典》在立法内容确定中系统体现了宪法中的“权利法案”精神

1804年在拿破仑的支持下颁布了法国《民法典》,它在资产阶级立法中具有划时代的意义。也“正是因为有了《民法典》,才树立了法国法作为大陆法系重要代表的地位。”^⑭《民法典》的立法依据是《人权宣言》及1791年的宪法,它既从理论上也从实际的方面对财产权、债权与财产继承权作出了具体而切实的规定。具体讲:(1)明确了财产所有权的概念,并对财产进行了分类;(2)明确了私有财产与国家财产的界限;(3)对财产所有权的变更、取得与处理方式作出详细规定;(4)确定了债权种类与债同契约的关系,以及明确了对债权的保障;(5)明确了家庭、婚姻与财产继承权等等。可见,《民法典》与《人权宣言》中的精神及宪法中的规定完全保持一致,并充分体现了切实对宪法中关于维护财产权利精神的贯彻执行。在立法内容上,《民法典》充分显示了它的开创性,同时在产权理论与实务处理方面也体现了它的创新与发展,故法国《民法典》的产生其意义极为深远。正如拿破

仑所讲：“我的光荣不在于打胜了四十几个战役，滑铁卢会摧毁那么多的胜利……。但不会被任何东西摧毁的会永远存在的，是我的民法典。”^⑮也正如美国学者艾伦·沃森所指出的：“在整个大陆法系的历史中，民法典诞生的深远意义是无与伦比的。（法国）民法典的问世，开创了一个新纪元，整个大陆法系都因而产生了深刻的变化。的确，在典型的近代形式的民法典面前，先前的法律荡然无存，就连辅助性的作用也谈不上。”^⑯尤其是在这部《民法典》中所确立起来的以财产、契约与侵权行为作为三大支柱的民事法律规定，以及这三大支柱中所体现出来的立法内容对产权、债权与继承权的充分维护，对于促进法国市场经济的发展起着决定性的作用。尽管近二百年来由于对它的不断修订使它已经不是原来意义上的民法典了，然而，它最初所确立下来的维护财产权的法律制度及其宗旨却不仅永远未变，而且在其发展中已成为促进现代市场经济发展的一部现代民法典。

1808年颁布的《法国商法典》又开创了民法与商法分立的崭新格局。《商法典》的颁布又解决了在保障所有者权益方面与《民法典》相对应的一个重大问题，即如何从公司设立、管理、清理，以及从会计、审计等方面具体解决维护财产权、债权与财产继承权的问题。商人会计或商业会计是《商法典》中的重要篇章，它具体涉及到会计制度中的各个主要方面，从而在这个重要法律文件中确立了会计制度的重要地位，体现了“法典式会计制度”的特色，在世界上独树一帜。

通过后来的多次修订，《商法典》得到了不断的发展，并适应了近代、现代市场经济的发展变化要求。尤其是到现代社会，法国已形成了以《商法典》为主体的商事法律系统，其中主要包括《商事公司法》、《公司重整与公司清算法》和《工业产权法》等。以下着重简介《商事公司法》。

《商事公司法》于1966颁布，它适应了对法国现代各类公司管理的要求，其后它又通过多次修订进一步使会计、审计方面的规范具体化及系统化，并进一步使《商法典》中有关会计、审计方面的法规具有切实性与可操作性，其中会计规范内容的具体程度已涉及到财务报表的格式及其报表合并、计价方法变更之合法程序、固定资产折旧与各种准备金的提取、各种损失的弥补，以及处理会计、审计事项的法定性原则等等。同时，这一商事立法还充分考虑到与欧共体成员国乃至其他国家的会计协调问题，其规范不仅把会计方面的规定理论化、具体化，而且将其内容进一步达到系统化，从而更进一步突出了“法典式会计制度”的特色，并使这种特色的保持及发展与会计区域化、国际化的要求统一起来。此外，应当说明，法国近代至现代所制定的《破产法》也始终与以上法律相呼应、相配合，并在对公司的审计方面把会计、审计乃至公司财务管理问题统一起来。另外，配合《法国注册会计师法》与《法国注册审计师法》的颁行，在法国也形成了具有大陆法系特色的法典式审计法律制度体系。

总之，法国首创成文法典中的民法与商法分立模式，在保障财产所有者权益方面，民法与商法协同发挥对市场经济的管制作用，分别贯彻执行了宪法中“权利法案”的精神。尤其是法国的《商法典》与《商事公司法》又系统地集中了会计规范方面的内容，形成了大陆法系所固有的“法典式会计制度”的特色，在具体保障与维护财产所有者权益方面起到坚固屏障的作用，这是法国会计法律制度建设的主要贡献之一。

3. 法国的税法与税制建设对会计法律制度体系建立与发展的重要影响

1959年和1968年法国通过两次税制改革，在所得税方面完成了由分类税制向综合税制的转变，从而适应了现代市场经济的发展要求。同时，法国还坚持按“财务关系年”进行核算，并采用了账目公开制度。按照法国现行税法的规定，为纳税而申报的收益必须与“财务关系年”中的账面会计记录和反映在会计报表上的收益相一致。各个公司所发生的费用也只有在账面上有正确反映时，方准许按规定相应地在收入中扣除。这样，法国的现代会计制度改革便必须正确而充分地体现会计收益与纳税收益相一致的原则，并必须相应解决财务报表编制、调整、合并与信息披露方面的问题。这既是法国税法与税制改革一直影响到法国现代会计制度改革中的一个重要原因，也是法国之所以能够科学地处理

国家所有者权益与所有者权益的重要原因。

4. 法国在现代市场经济发展中所颁行的“统一会计方案”在它的整个会计法律制度体系中发挥着基础性作用

1945年法国经济与财政部组建成立了会计标准化委员会,1957年更名为“国家会计审议委员会”。这个组织由法律、经济和会计职业团体方面的代表组成,为官方正式机构。该委员会的任务不仅在于主持与修订“统一会计方案”(Plan Comptable General,又译为会计总计划或总会计方案),而且还在于根据“统一会计方案”制定“行业会计方案”。1947年9月经批准正式颁布了“统一会计方案”,当时仅适用于公营企业。1957年对其进行了修订与调整,使其既适用公营企业,又适用于私营企业,由此提高了它在执行中的权威性。这种“统一会计方案”的创建不仅有效地配合了《商法典》与《商事公司法》中会计制度的执行,并使其成为法国“法典式会计制度”中的一个组成部分,而且通过对它的修订又不断地适应了与欧共体成员国进行会计协调的要求。如1979—1982年所进行的修订,主要是为了解决贯彻欧共体的指令,尤其是其中第4号指令,通过这次修订在“统一会计方案”中体现了以“真实与公允”作为编制财务报表的基本标准。1985年在修订中所作出的规定,则是为了贯彻欧共体第7号指令中有关合并会计报表的要求。

最后,值得关注的是法国从1996年起又进一步着手对会计制度的改革,并于1998年在对“国家会计审议委员会”改组的基础上,形成了新的组织机构“会计管理委员会”。这个新机构的工作进程明显加快,于1998年便完成了对原“统一会计方案”的全面修订工作,最终交由经济与财政部批准,从2000年1月1日起在全国执行新的“统一会计方案”,从而把法国对公司会计制度改革推向一个新的历史阶段。

(二) 德国的会计法律制度体系

从1806年神圣罗马帝国解体,到1817年德意志帝国的建立,是德国逐步走向统一的时期。其中统一的帝国议会产生,为德国近代统一的会计法律制度体系的建立创造了先决条件,使德国成为大陆法系中的主要代表之一。二战结束后,根据协议按美、英、法占领的西区建立了德意志联邦共和国(简称西德),西德继承与发展了大陆法系的会计法律制度,在总体上依旧显示出大陆法系的特色,故本文论及现代德国会计法律制度建设部分其研究内容仅限于西德。

1. 德国宪法中所体现的“权利法案”的精神

在德国由分散逐步走向统一的六十多年间,先后颁布了三个基本宪法,即1849年的法兰克福宪法、1850年的普鲁士宪法及1867年的北德意志联邦宪法,它们为统一之后所制定的帝国宪法奠定了基础。从体现“权利法案”精神方面讲,它作为近代宪法的主体源流自然也在德国上述宪法内容中处于突出地位。如法兰克福宪法在其主要章节必特别强调“财产权不可侵犯”^⑦,并同时强调保障财产的合法继承权。

1919年所颁布的《德意志共和国宪法》(史称魏玛宪法)克服了1871年《德意志帝国宪法》的历史局限性,既进一步突出了维护公民经济权益及财产所有权受到宪法保护的内容,而又同时强调宪法保障国家权益及其公共的利益。此外,值得注意的是这部宪法还强调了对劳工权益的保障,从而确立了近代宪法的全面权益观念。加之宪法中强调契约自由的原则,债权依据合法的契约加以保障,以及保护财产的继承权,从而体现了对产权、债权、财产继承权保障的一致性。正因如此,法制史研究者认为:“魏玛宪法的诞生标志着现代宪法史的开端。”^⑧从1949年5月开始西德执行的是《波恩基本法》,并且从1949—1990年通过对此法所进行的三十多次修订,不断适应了政治与经济环境变化的要求。

2. 德国的《民法典》与《商法典》在立法内容确定中亦系统体现了宪法中“权利法案”的精神

法国的《民法典》对德国制定《民法典》产生了直接影响,它的制定曾经仔细参考了法国《民法

典》的内容,故其立法的目标及其基本格局具有一致性,都是体现大陆法系特征的具有重要影响的法律文献。由于社会经济的发展,立法环境的变化,因而,德国《民法典》在制定中较之法国《民法典》又显示出它的发展方面。从产权方面讲它依然集中体现了对宪法的“权利法案”的切实贯彻执行,依据财产权、债权与财产继承权相互关联的客观实在,在德国《民法典》中充分体现了以下规定:

(1) 首次在法典中明确了法人(Der Juristische Person)的概念及其法人制度,同时相关联地涉及到对物的财产形态的概念作出规定,最终明确法律所确认的物权,这种物权的确认不仅包括动产、不动产,还相应包括了对不动产附加物的确认与计量问题。

(2) 在上述基础上对财产占有作出进一步的规定,明确法律所确认的物权是以人为主体的行使的物权,当事人对物权的合法占有便受到法律的保障。同时,《民法典》还明确了占有权与支配权的一致性,并指出它具有不可侵犯性。

(3) 德国《民法典》分别从债权人与债务人的角度对债权作出规定。一方面“债权人根据债务关系,有向债务人请求给付的权利。”另一方面“债务人须依诚实与信用,并依照交易惯例,履行给付。”^⑨从本质上讲德国《民法典》系从维护正常的市场经济秩序出发来确定法律保障债权人的合法权益的。

(4) 在债权与债务关系处理方面,《民法典》相应明确了契约法的内容,凡依法设定债务关系或变更这种关系,其惟一法定性依据为契约,债权人是依据契约的成立而取得债权人的地位,法律保障这种契约的履行。

(5) 德国《民法典》第五编为继承法,对财产继承人的法律地位、继承顺序、继承人对遗产债务的责任,以及遗嘱的法定性内容都有系统规定,强调法律对财产继承权的保障。

上述可见,德国《民法典》忠实地依据宪法精神,在立法中充分体现了对财产权、债权与财产继承权依法保障的一致性,它较之法国《民法典》又站在一个更新的高度发展了民事立法,其影响也具有世界性意义。如20世纪上半期瑞士、奥地利、土耳其、苏俄、中国,以及泰国所颁布的民法典都在不同程度上受到它的影响。截至1998年德国《民法典》先后共计修订14次,修订之后的德国《民法典》依然围绕宪法中的“权利法案”精神,使其在适应现代市场经济发展要求方面一直向前推进。

法国的《商法典》也对德国《商法典》的制定产生了重要影响,而德国在制定中又处理好了继承与发展的关系,从而又把大陆法系的《商法典》推进到一个新的历史阶段。德国于1861年颁布了《普通德意志商法》,俗称旧商法典,而把1897年所颁布的《德国商法典》称之为新商法典,本文所研究的是1897年颁布,而从1900年1月执行的新商法典。

德国《商法典》作为德国《民法典》一般性原则所制定的特殊法律,更为具体的从公司的方面及更多、更为详尽地从会计规范方面明确了体现对财产所有者的经济权益维护与保障的条款,从而最终也在德国形成了以宪法为根本、以民商法典为支柱的会计法律制度体系。

“德国《商法典》以商人主义观念为基础,采取‘商人法主义’,即依据商主体资格确定商事关系范围。”^⑩1900年执行的德国《商法典》共四编,计905条,有关会计事项的规定主要列示在第一编之中。1985年为与欧共体的公司法相协调,对会计部分(及相关审计部分)又进行了一次重大调整。调整中确定第三编为“商业账簿”,前所未有地对公司会计作出了详细、具体而又十分系统的规定,其篇幅在整个商法典中达到了三分之一,充分确定了会计法规在《商法典》中的重要地位。其具体内容可简要概括如下:(1)明确了簿记的原则与记载责任,以及在账务处理方面的原则性要求;(2)关于正确编制公司财产目录的规定;(3)关于会计期间与统一货币量度的规定;(4)关于按会计期间进行决算中的会计报表编制的系统规定;(5)关于资产计价与费用摊销的规定;(6)关于会计确认、计量与记录,以及会计信息质量的规定;(7)关于会计文件保存方面的规定等等。其会计方面规定的详