



中国人民大学“211工程”建设成果
国家社会科学基金项目
教育部人文社会科学基金项目

会计制度与经济发展

中国企业会计制度改革的优化路径研究

Accounting Regulations
and Economic Development

周 华 戴德明 著

会计制度与经济发展

中国企业会计制度改革的优化路径研究

Accounting Regulations
and Economic Development

周 华 戴德明 著

图书在版编目 (CIP) 数据

会计制度与经济发展: 中国企业会计制度改革的优化路径研究/周华, 戴德明著.

北京: 中国人民大学出版社, 2006

ISBN 7-300-07218-6

I. 会…

II. ①周… ②戴…

III. 企业管理-会计制度-经济体制改革-研究-中国

IV. F279.23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 026774 号

会计制度与经济发展

——中国企业会计制度改革的优化路径研究

周 华 戴德明 著

出版发行 中国人民大学出版社

社 址 北京中关村大街 31 号

邮政编码 100080

电 话 010-62511242 (总编室)

010-62511239 (出版部)

010-82501766 (邮购部)

010-62514148 (门市部)

010-62515195 (发行公司)

010-62515275 (盗版举报)

网 址 <http://www.crup.com.cn>

<http://www.ttrnet.com> (人大教研网)

经 销 新华书店

印 刷 北京新丰印刷厂

开 本 965×1300 毫米 1/16

版 次 2006 年 4 月第 1 版

印 张 19.5 插页 2

印 次 2006 年 4 月第 1 次印刷

字 数 269 000

定 价 32.00 元

版权所有 侵权必究

印装差错 负责调换

作者简介



周华 1976年生于河南省驻马店市。先后获河南师范大学法学学士(1998)、河南财经学院经济学学士(1999)、中国人民大学管理学硕士和博士学位(2002和2005)。现为中国人民大学商学院教师,中国注册会计师,中国注册资产评估师。在《经济研究》、《会计研究》等刊物发表论文10篇,参与国家自然科学基金项目和国家自然科学基金项目等多项课题,获得首届杨纪琬奖学金优秀学位论文奖(2003)等奖项。



戴德明 1962年生于湖南省沅江县。分别于1983年、1986年和1991年在湖南财经学院、中南财经大学、中国人民大学获经济学(会计学)学士、硕士和博士学位。现为中国人民大学商学院会计系教授、系主任,中国会计学会副会长,全国会计专业硕士(MPAcc)教育指导委员会副秘书长,财政部会计准则委员会咨询专家,中国会计学会教育分会常务理事,中国会计学会财务成本分会常务理事,《会计研究》编委,国内若干高校兼职教授。先后主持国家自然科学基金项目、国家自然科学基金项目等多项课题。主要著作有《会计事前反映与控制》、《当代会计国际惯例》等。先后在《会计研究》、《经济研究》等刊物发表论文数十篇。2004年入选教育部“新世纪优秀人才支持计划”。

内 容 简 介

本书力主打造体现本土价值观的会计发展理论。全书从分析税收监管的现实需要和税务会计的理论分歧入手，引入“会计制度的三因素说”和“会计发展的四阶段理论”，在此基础上论述国际会计趋同的不可能性，指出目前流行的会计概念结构不适合中国的法律、金融和财政环境。本书认为会计制度的性质，是民商经济法律制度、财税制度与会计技术融合生成的企业收益分享规则，其功能是提供稳定合理的企业收益分享预期。作者提出，我国需要以法律原则为基础自主地设计更为适用的财务会计概念框架和会计制度体系；会计制度与税收法规应当进一步融合而不是分离；数理统计分析只是用统计概率提供可能解释，因此不能用于确证会计制度改革的成效，但可以从实用主义的角度出发用于经济监管的判别分析。本书通过审视欧盟会计协调和法国会计发展状态，说明了自主建设会计法制的可行性。作者认为，面对中国经济发展的现实需要，我国需要在国际趋同路径已经取得借鉴成效的基础上，采取会计制度与民商经济法的同步优化路径来继续深化会计改革，以期完善社会主义市场经济体制而建设良好的市场法制和稳定的会计制度。



前言

洞见或透识隐藏于深处的棘手问题是艰难的，因为如果只是把握这一棘手问题的表层，它就会维持原状，仍然得不到解决。因此，必须把它“连根拔起”，使它彻底地暴露出来；这就要求我们开始以一种新的方式来思考。……难以确立的正是这种新的思维方式。一旦新的思维方式得以确立，旧的问题就会消失；……因为这些问题是与我们的表达方式相伴随的，一旦我们用一种新的形式来表达自己的观点，旧的问题就会连同旧的语言外套一起被抛弃。

——维特根斯坦《札记》

选一个大题目是不明智的，心意相通的严谨学者大抵会有类似的感怀。然而创新理念像疯狗一样紧紧追赶着我们，若要做出一一些能够经受时间考验的成果，便不会有片刻的悠闲可资消遣；



倘使自己再面对一个庞大的创作计划，那么心理斗争必然会长期地占据我们的心灵：自顾自封的诸多创新究竟有多大的理论价值？能不能摆脱常见的“著而不说”的伪学术倾向？其困惑和痛楚恐怕只有有力造一家之言的学者最能体会。

作者在5年前选定“会计制度与经济发展”这一题材，从而饱受了创新理念的多年折磨。作为原创性选题之成果，本文似当包含一些真知灼见的东西：全文试图依据会计制度的“本意”来整合经济学和法学的研究思路，我们首先对会计做了一个全景式的历史制度分析（historical institutional analysis），然后以此为理论坐标来分解中国经济发展中的会计问题。文章提出了“会计发展的四阶段说”和“会计制度的三因素理论”，作为新的会计理论的主题，专章界定了会计制度的性质，认为会计制度本质上是民商经济法律制度、财税制度和会计计量技术相互融合所形成的企业收益分享机制，其功能是提供稳定合理的市场预期，在此基础上论证了会计制度国际趋同的不可能性，阐释了会计国际协调对中国经济监管的可能危害。本着不立不破的精神，我们提出，中国需要按照民商经济法律制度和财税制度的基本原则设计我国的会计理论体系和财务会计概念结构。在这些创新研究的基础上，税务会计制度的改革问题遂迎刃而解。这种学说非但根本地不同于当前国内流行的英美风格的会计理论，而且反对过度关注国际会计协调的会计制度改革路径。文章试图构建一种原创性的会计学说——会计发展理论，以期为完善市场经济的基础制度而贡献体现本土价值观和法律传统的理论成果。

常常，人们容易误以为国外的会计制度是最先进的管理理念，因此沉醉于引进先进管理技术的幻想之中，以至于屡屡在一些细枝末节的问题上迷失自我而不知所处。然而本文的分析表明，这种直奔前沿的思维本身就是对会计的极大误解：如果离开了对别国历史和社会文化的理解，就很难体察会计制度的思想精髓，容易直接拿眼前的会计问题比较了事。我们愿意将近年来基于交叉学科的多维视角所积累的研究发现与学界同仁分享，以期维系中国会计自身的根基。

本文研究思路的选定得益于宗师阎达五教授的热情鼓励，在向



阎老汇报研究思路之际，著者受命在发展管理活动论的同时探讨会计制度的优化问题。落笔之前作者误以为所承担的是个完善现有理论的修补工作（大概无须太过劳神？）。然而自2002年落笔著述以来，随着研究的逐步深入，作者愈发体会到前辈的良苦用心：原来是在督促后生论证体现本土价值的会计理论学说。诚惶诚恐之余，笔者深感以往的法学和经济学交叉学科研究功力远远不能涵盖论文选题所涉及的领域：诸如法律制度、财税制度与会计制度的联结问题，一直是长期掣肘研究者的困惑。为了洞察制度的本源，我们的研究不得不首先从历史制度分析开始。笔者不知不觉陷入了经济史理论的漩涡，越是深入研究就越是发现真知之无限，几乎不敢再动笔写半个未经考证的文字。历经数年挣扎总算厘定了会计的制度本源，从而得以概要性地提出一孔之见。

关于研究方法的选择，本文较为注重学术研究的经久耐用性。总体来看，多数会计经验研究的学术保鲜期与火腿的保质期相当，这多为盲目引进和急于应世的思想所误。有鉴于此，本文放弃了以实证为主的研究设计，改用制度经济学范式下的历史制度分析方法和会计规范研究方法。事实证明这种方法能够恰到好处地分析制度的根源和内在关联，能够得出令我们信服的新颖发现。对计量分析方法的讨论则主要是评论性的，我们的贡献是一个关于会计数据性质的假说。

阎达五教授时常提醒人大学子，会计之所以长期被视为雕虫小技，原因多赖研究者长期以来没有夯实会计的理论基础，更是忽视了会计制度的法律基础和社会文化基础。诚哉斯言。承蒙人大师长厚爱，笔者才敢于动手解决这一重大的理论难题。秉承学界前辈所信奉之“坐得十年冷板凳，不使文章半句空”的治学理念，本文的研究才能初步得出与流行观点不甚一致的新鲜理论。文中的研究思路和研究方法是原创性的，作者试图为解决上述问题做些什么——也许我们已经能够为中国经济中难以解决的现实问题做出一点微不足道的贡献——因此，在阅读时读者脑海中很可能也会迸发出创新思维的火花。作者深信能够启发读者的深入思考，渴求新知的你也一定会如愿。思虑至此，作者乐意如实将这些发现与同仁交流。为



方便读者，兹将本文的部分创新理论呈报如下：

- 会计制度的性质，是民商经济法律制度、财税制度与会计技术融合生成的企业收益分享规则的量化实施细则，其功能是提供稳定合理的企业收益分享预期。

- 国际会计准则委员会所宣传的国际趋同很可能只在非常有限的领域内实现，此路径适合作为国内立法的阶段性策略。当这种权宜之计取得一定效果以后，就需要及时微调改革策略，将会计改革融入到完善国内市场法制的全局之中予以通盘考虑，不应过度关注国际会计协调。

- 应当谋求会计制度与民商经济法律制度和财税制度的同步优化；在当前成就的基础上采取“绑定”民商经济法的导向继续深化会计改革。

- FASB 和 IASB 的财务会计概念框架不适合中国的法律、金融和财政环境；我国需要以法律原则为基础独立设计更为适用的财务会计概念框架和会计制度体系。

- 我国应当实行由法律原则决定会计原则的体系结构，因此，税务会计制度也应当内在地遵从税法原则；会计制度与税收法规应当进一步融合而不是分离。

- 应当按照综合平衡的目标导向定位我国的会计制度，按照利益均衡的目标导向设计税务会计制度。

- 应当以市场经济秩序的规范程度为基准来评价会计制度的质量，创立中国独有的体系不会降低数据质量。

- 数理统计分析只是用统计概率提供一种可能解释，因此不能用于确证会计制度改革的成效，但可以从实用主义的角度出发用于经济监管的判别分析。

- 会计数据的整体偏移假说。

- 欧洲联盟的会计协调（趋同）战略不足以成为会计制度改革采取“国际趋同”战略的支持理由。

- 面向资本市场，采取“双轨制”的会计法规模式更为可行，法国的经验可资借鉴。

读者可能会认为笔者的观点是在反对国际会计协调，为了更准



确地传递本文蕴涵的体现本土价值观的会计理论，作者特作如下说明：（1）本文观点无论是否看似激越，其主旨全是为了改善我国的会计制度质量。（2）作者力主避免过度关注国际协调，而不是简单地反对当前的会计改革路径。本文倡导按照财税法、民商法和会计制度的一体化路径来进一步提高会计制度的可用性，在这一新路径中，可以在某些方面适当地考虑国际协调。（3）我们倡导打造更适合中国本土现实的会计发展理论，本文是探索性的大胆尝试，我们充分肯定现有的会计改革成就，在此基础上提出了优化的改革路径，以期为中国会计发展贡献力量。（4）本文观点或许会被认为较多照顾税务机关的立场，但这不是研究者本身的好恶使然，而是研究本身的逻辑使得笔者与诸多流行观念意见相左。

如有甚佳的改进建议，请勿耽于商榷，让我们共同为中国会计制度的优化贡献更多笃实而新鲜的研究发现！

周 华 戴德明

2006 年 3 月



目 录

第 1 章	本土化与国际化：中国会计改革的成就与困境..... (1)
1.0	引言 (2)
1.1	会计学与国际会计： 研究范围的界定 (5)
1.2	中国会计的演进与问题：经济 改革中的会计制度变迁..... (14)
1.3	国际协调？——以税务会计改革 的代表性意见为例..... (18)
第 2 章	会计发展理论：三因素分析框架 (20)
2.1	会计造假与税收监管： 问题的引入..... (21)
2.2	会计制度演进的总体分析 框架..... (23)

	2.3 法律制度、财税制度与会计技术的融合： 历史制度分析	(25)
	2.4 会计的跨学科属性的形成	(44)
	2.5 会计制度的性质	(46)
	2.6 会计行为分析：会计造假的根源与会计 制度的改进	(50)
	2.7 会计造假的制度根源：现状评价与政策 含义	(55)
	2.8 聚焦现实问题：税收监管的困境与会计制度的 改进	(60)
	2.9 改进税务会计：制度优化与国际协调	(63)
第3章	会计制度的决定定律	(65)
	3.1 财税制度与会计制度的联结关系	(66)
	3.2 民商经济法律制度、财税制度对会计制度的 决定作用	(73)
	3.3 会计模式多样性的必然性和发展趋势	(98)
第4章	中国企业会计制度改革的优化路径	(102)
	4.1 国际会计趋同的不可能性：对国际会计协调 趋势的初步判断	(103)
	4.2 国际协调的危机：长期采取国际趋同路径的 可能危害	(114)
	4.3 会计改革理论导向的再定位：怎样的企业会计 概念框架更适合中国现实？	(120)
	4.4 会计改革路径：会计制度、法律制度、财税 制度的一体化	(130)
	4.5 坚持中国特色的会计改革道路：应对全球化的 挑战	(136)

第 5 章	会计信息的真实性与有用性之悖论： 整体偏移假说 (144)
	5.1 会计改革成就的判断基准问题： 理论与现实 (145)
	5.2 以市场秩序的规范状态作为会计制度质量的 检验基准 (146)
	5.3 会计数据判别价值的稳定性：审慎分析会计 数据 (150)
	5.4 会计数据分析的可用领域 (153)
	5.5 会计数据分析与会计制度安排对经济监管的 支持作用：孰轻孰重？ (156)
第 6 章	会计数据分析对会计制度和经济监管的可能作用： 判别分析方法论 (158)
	6.1 数理统计分析方法论：简要评介 (159)
	6.2 会计数据判别分析：经济监管领域的 适用方法 (163)
	6.3 认知统计方法的局限性：关于研究方法论的 一般讨论 (176)
第 7 章	会计制度与税收法规的协作问题： 一个可能解 (180)
	7.1 英美会计准则和国际会计准则中的税务 会计规则：演化路径与现实启示 (181)
	7.2 两大会计模式关于税务会计制度的分歧的 深层原因 (189)
	7.3 英—美模式税务会计规则为什么能够 存在？ (198)
	7.4 不宜过度宣扬会计制度与税收法规的分离 模式 (199)
	7.5 我国税务会计制度的沿革 (204)



	7.6 税务会计的代表性立场：文献评介	(209)
	7.7 会计制度与税收法规的协作：采用会计制度 与税收法规的同一化模式	(221)
第8章	欧洲联盟与国际会计趋同：事实及其解说	(233)
	8.1 国际会计的宏观背景	(234)
	8.2 欧盟会计协调与国际趋同	(236)
	8.3 对欧盟会计协调及趋同战略的评论与 借鉴	(255)
第9章	继续深化会计改革：会计制度与民商经济法的 同步优化	(260)
	9.1 耐心营造自主学术传统：关于会计理论的反思	(261)
	9.2 经济全球化、欧洲一体化与法国会计法规的 应对策略：会计发展的一个范例	(265)
	9.3 政策含义	(276)
	附录 国际会计大事年表	(278)
	参考文献	(290)



第 1 章

本土化与国际化： 中国会计改革的成就与困境

经济学研究最终必须与伦理学研究和政治学研究结合起来，这一观点已经在亚里士多德的《政治学》中得到了说明和发展。……可以说，随着现代经济学的发展，伦理学方法的重要性已经被严重淡化了。被称为“实证经济学”的方法论，不仅在理论分析中回避了规范分析，而且还忽视了人类复杂多样的伦理的考虑，而这些伦理考虑是能够影响人类实际行为的。我认为，随着现代经济学与伦理学之间隔阂的不断加深，现代经济学已经出现了严重的贫困化现象。……经济学有两个根源，其中一个，即经济学与伦理学、政治学中有关伦理观念的联系，为经济学规定了不能逃避的任务。

——阿马蒂亚·森《伦理学与经济学》



1.0 引言

全球性的会计欺诈行为令人触目惊心，我国的会计造假也呈现出普遍化的趋势。这就迫使我们反思如何优化会计制度并改进中国的经济监管，以期整顿和规范市场经济秩序。

笔者以税收监管为着眼点来分析完善会计制度和改善经济监管的问题。会计制度与税收法规的协作问题在会计、法律、财政、公共管理等领域的研究中受到了空前的重视。这一动向的起因，始于我国 1992 年的会计制度重大变革以及 1994 年的财税金融体制重大改革。会计制度和财税制度的改革和发展所遵循的不同路径，使得二者之间的差异逐步加大。会计方面，通过改革基本建立了适应社会主义市场经济体制的会计体系，确立了新的会计法规体系，颁布和实施了一系列与国际会计准则差别不大的企业会计准则。这种改革倾向或多或少地忽视了宏观经济管理部门的信息需求。财税管理方面，对宏观经济政策的研究占了很大的篇幅，而忽视了财税制度运行的微观基础——会计制度。由此导致会计制度建设和财政税收监管都处于成绩与困难并存的局面：会计改革事实上是财税制度改革的支持条件，但是尚不能很好地满足当前的财税监管要求；财税制度总体运行良好，但是偷税漏税情况严重。财政部组织的九次会计信息质量抽查情况很能说明上述问题。企业会计造假情况虽然渐有收敛，但是一直比较严重。其中，避税和偷税是会计造假的主要动因之一。企业会计造假和税收监管乏力的双重因素，迫使研究者将会计制度建设和加强税收监管这两个方面的问题结合起来进行通盘的考虑。这就引出了至今方兴未艾的关于会计制度与税收法规的协作问题的研究。

虽然我国 1992 年出台的《企业会计准则——基本准则》规定，“会计信息应当满足宏观经济管理部门的要求”，但是事实上现在国内研究者仍然没有得出大多数认可的协作方案。目前，企业在会计实务中遵循的是财政部制定的《所得税会计处理暂行规定》，在纳税

申报时遵照的计算口径是国家税务总局制定的《所得税税前扣除办法》、《关于执行〈企业会计制度〉需要明确的有关所得税问题的通知》等部门规章。这些法规及其配套文件之间存在着较多的差异，孙瑞标等（2002）、陈敏（2003）、高金平（2004）对此进行了细致的归纳整理。就操作层面的可行性而言，如果要求企业会计部门以及税收监管部门准确地把握上述差异，并据以申报纳税或征收税款，显然是个比较苛刻的要求。这种窘境在《企业会计准则——所得税》的制定过程中体现得更为明显。财政部1995年的会计准则制定计划中包括了所得税会计准则项目，并发布了该准则的征求意见稿。历经十年，理论界、实务界对所得税会计准则仍然没有取得共识。当然，我们应当认识到，财政部之所以推迟颁行所得税会计准则，也是基于对重大制度安排的审慎考虑。这一事态也反映出了税务会计研究的复杂性：税务会计研究需要同时从财税、会计、法律、经济理论和经济史等角度进行立体的网状的分析，仅仅采用一条线式的研究思路、基于单个学科的研究纬度来研究税务会计的制度安排问题，很难得出契合社会现实的研究结论。

为此，盖地（1990，1999，2000，2003）和于长春（1999）等尝试从多维视角研究税务会计问题，得出了富有启发性的初步成果。这些研究文献正确地认识到，一个国家的税务会计的制度安排需要根据该国的具体情况而定，简单地借鉴或套用国际领先的会计规则是行不通的。显然，如果“引进国际会计标准”是可行的话，那么税务会计准则的制定根本拖不到那么久。他们的立场与坊间盛传的“与国际标准接轨”的提法有明显的不同，这表明我国学者在制度安排问题上具有足够谨慎的责任感。纵观国内税务、会计和法律界的研究结论，可大体归纳为以下两点：（1）应当实行会计与税收的分离模式，以期提高会计信息质量；（2）借鉴国际会计准则、采用资产负债表债务法是大势所趋，但目前我国只能采用损益表债务法，应当限制采用应付税款法。这两点同时暗含了两个逻辑前提，其一是，国际会计准则优于我国现行的会计规则；其二是，国际会计协调的最终结果是采纳国际会计准则。这种观点在我国近千篇税务会计研究论文中是具有压倒性地位的主流观点，只有黄菊波和杨小舟