

东北师范大学人文社会科学青年基金项目

■ 宋英慧 / 著

中国会计制度 经济学研究

Economic Research on Chinese Accounting System



经济科学出版社

东北师范大学人文社会科学青年基金项目

中国会计制度 经济学研究

宋英慧 / 著

经济科学出版社

责任编辑：杜 鹏

责任校对：王肖楠

技术编辑：董永亭

中国会计制度经济学研究

宋英慧 / 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：[www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件：[esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天宇星印刷厂印刷

永明装订厂装订

880 × 1230 32 开 7.25 印张 200000 字

2006 年 9 月第一版 2006 年 9 月第一次印刷

印数：0001—2000 册

ISBN 7 - 5058 - 5819 - X/F · 5080 定价：18.00 元

（图书出现印装问题，本社负责调换）

（版权所有 翻印必究）



作者简介

宋英慧，女，1968年出生，祖籍吉林省伊通县。1990年毕业于南开大学经济系，获经济学学士学位。1997年毕业于长春税务学院会计系，获经济学硕士学位（会计学方向）。2005年在吉林大学获经济学博士学位（理论经济学方向）。现为东北师范大学商学院副教授。研究方向：会计理论、审计理论的经济学分析。近年来合作出版学术专著《审计基本理论研究》一部；在《审计研究》、人大报刊复印资料《财务与会计》、《当代经济研究》等刊物发表专业论文多篇，曾两次获得中国会计学会优秀论文奖。

中国会计制度经济学研究

Economic Research on Chinese Accounting System

责任编辑：杜 鹏
封面设计：云 庭

目 录

导论	1
第一章 经济学与会计学	8
第一节 经济与会计	8
一、剩余产品的出现与原始会计行为	8
二、自然经济统治与单式簿记方法	10
三、商业贸易的发展与复式簿记方法	12
四、英国工业革命与会计成为科学	13
五、20 世纪 30 年代的大危机与“公认会计原则”	15
第二节 马克思主义经济学与会计学	16
一、商品货币理论与会计本质	16
二、资本循环周转理论与会计核算	18
三、固定资本损耗理论与折旧费用	20
四、成本价格理论与产品成本	22
第三节 西方经济学与西方会计学	23
一、经济学的核心概念与会计理论框架	23
二、经济学的实证分析与实证会计研究	25
第四节 西方经济学与中国会计学	26
一、西方经济学与中国会计研究视野	26
二、西方经济学与中国会计研究思路	28

第二章 经济体制改革与会计制度演进	30
第一节 计划经济体制及相应的会计制度	30
一、高度集中的计划经济体制	31
二、建立部门统一的会计制度	32
三、建立全国统一的会计制度	34
四、充实全国统一的会计制度	38
五、计划经济型会计制度	40
第二节 有计划商品经济体制及相应的会计制度	43
一、有计划商品经济体制	43
二、修订国营工业企业会计制度	45
三、发布《国营企业固定资产折旧试行条例》	47
四、制定外商投资企业会计制度	49
五、建立注册会计师制度	52
六、有计划商品经济型会计制度	54
第三节 现代市场经济体制及相应的会计制度	55
一、现代市场经济体制	55
二、制定和完善企业会计准则体系	57
三、重新建立企业会计制度体系	62
四、颁布和修订《会计法》	66
五、现代市场经济型会计制度	68
第三章 现代产权制度与企业会计准则	71
第一节 现代产权理论融入会计学研究领域	71
一、一篇开拓性论文：《科斯定理与会计准则》	71
二、一部代表性著作：《产权与会计》	76
三、一个会计学产权学派在中国兴起	79
第二节 产权制度变迁决定会计准则逐步形成	84
一、产权制度演进是会计准则形成的根本动力	84
二、降低交易费用是会计准则形成的必要条件	89

三、产权主体博弈是会计准则形成的直接原因	92
第三节 我国企业会计准则及其产权含义	95
一、企业会计准则的具体内容	95
二、企业会计准则的产权含义	99
三、企业会计准则的制定主体	103
第四节 我国企业会计准则的完善与发展	106
一、企业会计准则制定和实施取得的成就	106
二、不断完善的企业会计准则的功能和内容	109
三、注意增强企业会计准则制定者的代表性	116
四、主动适应企业会计准则国际化的要求	119
 第四章 公司治理模式与会计目标定位	124
第一节 公司治理与会计信息	124
一、公司治理的由来与发展	124
二、公司治理是一个完整的制度体系	126
三、会计信息在公司治理中的作用	130
第二节 公司治理模式的类型与会计目标差异	133
一、经济体制模式与公司治理模式	133
二、美、英公司外部治理模式与决策有用性会计目标	136
三、日、德公司内部治理模式与受托责任性会计目标	139
四、公司治理的国际趋同与会计信息的国际协调	142
第三节 我国公司治理的特色与会计目标定位	145
一、国有股在上市公司中处于主导地位	145
二、国有股东是会计信息的主要需求者	148
三、应当确认受托责任性会计目标	150
第四节 我国公司治理与会计信息质量的完善	153
一、上市公司治理的缺陷	153
二、上市公司治理的完善	156
三、明确会计信息质量标准	163

四、健全会计信息披露制度	165
附录 1：会计准则性质的再思考	
——博弈均衡制度观的视角	170
附录 2：信息转化的手段：注册会计师审计本质新论	180
附录 3：中国公司治理模式与会计目标的定位	192
结语	208
参考文献	210
后记	217

导 论

一、选题的原因

现代会计制度是现代企业制度的组成部分。现代企业制度是现代市场经济体制的中心环节。20 世纪末,我国已经初步建立了现代市场经济体制和现代企业制度,也相应地初步建立了现代会计制度。新世纪头二十年,我国面临完善现代市场经济体制和现代企业制度的历史任务,同时也面临完善现代会计制度的重要任务。完善现代会计制度是完善现代企业制度和现代市场经济体制的应有之义。因此,在研究我国经济体制转变与会计制度演进之间关系的基础上,进而研究现代企业制度与现代会计制度之间的关系,具有重要的理论意义和现实意义。

现代会计制度是现代企业管理的重要保证。加强企业管理,提高科学管理水平,是现代企业建设的内在要求,也是提高企业竞争力的重要途径。加强企业管理,重点在于搞好成本管理、资金管理和质量管理。加强企业管理,必须发挥会计制度的基础作用。《中共中央关于国有企业改革和发展若干重大问题的决定》指出:建立健全全国统一的会计制度。要及时编制资产负债表、损益表和现金流量表,真实反映企业的经营状况。重视企业无形资产的管理、保护和合理利用。坚决制止和严肃查处做假账、违反财经纪律、营私舞弊、挥霍浪费等行为。可见,加强会计制度建设,具有十分重要

的意义。

从经济学角度研究会计学，在会计研究中引进经济学研究的先进成果，是会计学研究发展的一条重要途径。会计基本理论与方法密切依存于经济实践和经济理论。经济理论的重大发展，或者为会计理论研究提供新的思路、方法和手段，或者重新深刻地解释会计现象。我国著名会计学家葛家澍教授在 1998 年著文论述经济学是会计学的基础，并倡导会计理论工作者学习马克思主义经济学和西方经济学。著名会计学家阎达五教授也反复强调，在会计理论发展的道路上，经济学扮演着非常重要的角色。近十年来，会计学界一些中青年学者，在经济学与会计学结合研究上，已经取得不少可喜的成果。

本书是在我的博士论文的基础上修改而成的。1990 年我毕业于南开大学经济系，遂到长春税务学院任教师，并一直承担会计学 and 审计学的教学任务。2000 年，我考取了政治经济学专业博士研究生。在进入论文写作阶段之初，经与指导教师商量，很快确定了博士论文的研究方向，即经济学与会计学结合研究。指导教师明确要求：博士论文必须以中国实际问题为中心进行研究。这样，我就把博士论文题目初定为从经济学角度考察中国会计制度问题，最终确定为《中国会计制度经济学研究》。

二、前人的成果

改革开放二十多年来，我国会计学研究同经济学研究一样，呈现一片繁荣的景象。在会计学界，除了纯会计理论与实际的探讨，还有一些基于经济学对会计问题的研究。如以经济体制改革为背景研究会计制度演进过程，运用现代产权理论研究会计问题，把公司治理与会计信息联系起来进行研究。在这方面，已经出版了一些著作，发表了许多论文。这里只提一下对我写作博士论文帮助较大的几项研究成果。

原财政部部长项怀诚主编并于1999年出版的《新中国会计50年》一书,全面系统地总结了新中国成立以来我国会计工作的历史经验,深入地探索了会计建设与改革的客观规律。该书从总体上回顾了我国会计发展的历程之后,着重阐述了我国企业会计制度改革和建设的具体过程。新中国成立初期,建立了企业会计制度体系;改革开放新时期,重建和发展了企业会计制度;初步建立市场经济体制时期,制定和实施了企业会计准则。这部著作,对研究我国经济体制改革与会计制度演进的关系,提供了详细可靠的基础资料。

伍中信博士在1999年出版的《产权与会计》一书,以会计本质理论为起点,利用产权理论对会计目标、会计假设、会计原则、会计要素等会计基本问题进行了透视和诊断,并运用信息经济学、博弈论对会计核算和监管功能的产权目的进行了深入分析,还运用制度经济学的交易费用理论对会计准则作了较为全面的探讨。伍中信博士对我国会计制度改革面临的重大理论和实际问题,如怎样构建转轨时期会计理论体系问题,怎样解决会计信息失真问题,都提出了有益的建议。

曲晓辉教授在1999年出版的《会计准则研究——借鉴与反思》一书,从制度经济学的基本原理出发,描述了会计准则变迁的过程,并对其中的各种现象进行了解释。

赵西卜博士在1999年出版的《中国会计准则研究》一书,全面系统地研究了我国会计准则问题。这一研究成果紧扣我国国情,同时借鉴国际惯例。赵西卜博士对如何完善会计准则的制定机构、发布机构、执行主体和监督体系等一系列问题,也进行了具体的阐述。

刘峰、黄少安于1992年发表了《科斯定理与会计准则》一文。这是国内第一篇运用现代产权理论研究中国会计准则制定的文章。该文在简要介绍科斯定理的主要内容之后,着重阐述了科斯定理与我国企业会计准则制定的关系。一是从产权制度选择角度来理解制定会计准则的必要性。原来的一统到底的会计制度妨碍企业的自主

经营活动，僵化的会计处理方法不能及时处理新的经济业务。这些都是制度成本的一部分。如果选择体现产权制度的会计准则，就会降低制度成本和交易成本。二是从节约交易费用的角度来理解会计准则采取强制形式的合理性。我国制定的会计准则采取了强制的形式，即由财政部门以法律形式公布。采用法律形式的会计准则，制度成本最低，节约交易费用。

三、本书的结构

本书运用理论与实际相结合的方法，历史与逻辑相统一的方法，以及从抽象上升到具体的方法，从经济学角度比较系统地研究并叙述了中国会计制度问题。本书以经济学与会计学的关系为逻辑起点，在阐述了我国经济体制改革与会计制度演进的关系之后，相继阐述了我国现代产权制度与企业会计准则的内在联系，以及我国公司治理模式与会计目标定位的内在联系。由此，全书形成了十四章十五节的结构。现以简图示之，如图1所示。

四、自己的见解

本书从经济学角度比较系统地阐述了中国会计制度问题。由于著名会计学家葛家澍教授的积极倡导和率先士卒，会计学界不少中青年学者把经济学引入会计学研究领域；经济学界少数中青年学者也关注经济学与会计学结合的研究。他们在大胆探索中已经取得了一些可喜的研究成果。在这种背景下，我所完成的《中国会计制度经济学研究》一书，也可视为一项具有创新性的研究成果。此外，在本书的写作过程中，我还形成了一些自己的见解。

1. 经济学与会计学的关系具有一定的复杂性。这里所讲的经济学包括马克思主义经济学和西方经济学。马克思主义经济学，既研究社会基本经济制度，特别是资本主义制度和社会主义制度，又

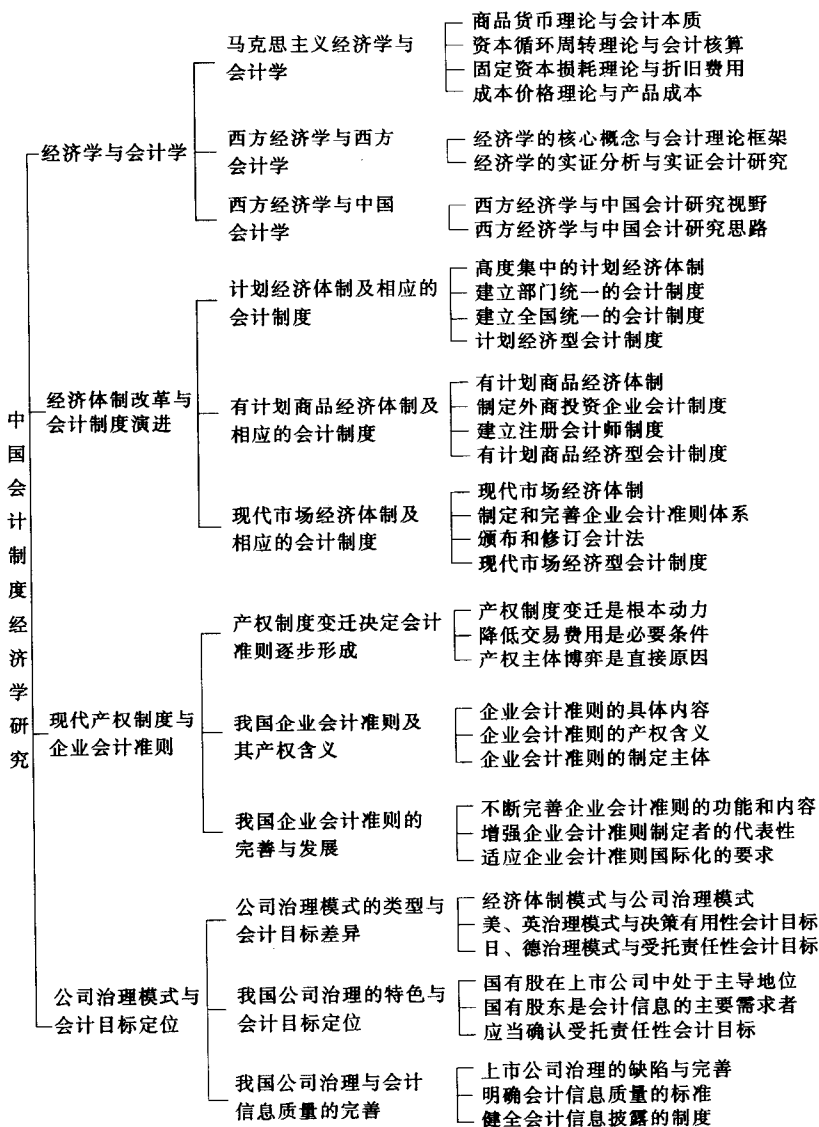


图1 本书的研究结构

研究具体经济制度及经济发展和运行。西方经济学把资本主义看做永恒的社会经济制度，它不触及资本主义本质，美化现代资本主义，但对资本主义社会的具体经济制度及经济发展和运行作了系统的解释。经济学属于理论经济学，会计学属于管理经济学。马克思主义经济学是研究会计学的指导思想。无论马克思主义经济学还是西方经济学，它们对社会具体经济制度及经济发展和运行的分析，都是研究会计学的直接理论基础。

2. 会计制度是经济体制的组成部分，属于经济体制范畴，它不具有社会经济制度属性。我国经济体制演进的历程是：从计划经济体制转变为有计划商品经济体制，再从有计划商品经济体制转变为现代市场经济体制。在计划经济体制下，形成相应的会计制度，可称作计划经济型会计制度。在有计划商品经济体制下，形成相应的会计制度，可称作有计划商品经济型会计制度。在现代市场经济体制下，形成相应的会计制度，可称作现代市场经济型会计制度。因此，我国会计制度演进的历程为：由计划经济型会计制度变成有计划商品经济型会计制度，再由有计划商品经济型会计制度变成现代市场经济型会计制度。

3. 这里所讲的现代产权制度，指的是现代股份制企业的产权制度。在现代股份制企业条件下，由于所有权与经营权分离以及政府管理与企业经营分开，因而存在着多个既相互区别又相互联系的产权主体，即投资者、债权人、经营管理层和相关政府部门。这些产权主体之间的经济利益关系，构成现代企业的产权制度。现代产权制度要求相应的现代会计制度。现代会计制度的主要标志是制定和实施企业会计准则。企业会计准则作为基本或通用的会计制度，必然要反映现代企业的产权关系，维护各产权主体的经济利益。我国制定和实施的企业会计准则，体现了企业的产权关系，保护了所有者权益，也维护了其他产权主体的利益。

4. 会计在公司治理中发挥着重要作用。不同的公司治理模式决定了会计在公司治理中的作用存在很大差异。这种差异主要体现

为不同的会计目标。美、英的外部监控型公司治理模式，决定了与其相适应的决策有用性会计目标。日、德的内部监控型公司治理模式，决定了与其相适应的受托责任性会计目标。在我国国有资本控股的上市公司中，国有股份占有很大比例，国有股发挥主导作用。这就决定了我国国有控股上市公司应借鉴日、德公司治理的经验，采用内部监控型公司治理模式，并相应地确认受托责任性会计目标。

第一章

经济学与会计学

从经济学的角度考察中国会计制度问题，应当把经济学与会计学的关系作为逻辑起点。经济学与会计学的关系具有一定的复杂性。这里所讲的经济学包括马克思主义经济学和西方经济学。马克思主义经济学，既研究社会基本经济制度，特别是资本主义制度和社会主义制度，又研究具体经济制度及经济发展和运行。西方经济学把资本主义制度看做永恒的社会经济制度，它不触及资本主义本质，美化现代资本主义，但对资本主义社会的具体经济制度及经济发展和运行作了系统的解释。经济学属于理论经济学，会计学属于应用经济学。马克思主义经济学是研究会计学的指导思想。无论马克思主义经济学还是西方经济学，它们对社会具体经济制度及经济发展和运行的分析，都是研究会计学的直接理论基础。^①

第一节 经济与会计

一、剩余产品的出现与原始会计行为

人类历史的发生和发展是由人类所进行的生产活动决定的。社

^① 我国著名会计学家葛家澍教授在 1998 年著文论述经济学是会计学的基础，并倡导会计理论工作者学习马克思主义经济学和西方经济学。