



21st CENTURY
实用规划教材

21世纪全国应用型本科财经管理系列实用规划教材

会计规范专题

主 编 谢万健



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS



中国农业大学出版社
CHINA AGRICULTURAL UNIVERSITY PRESS

21 世纪全国应用型本科财经管理系列实用规划教材

会计规范专题

主 编 谢万健

参 编 那 薇



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS



中国农业大学出版社
CHINA AGRICULTURAL UNIVERSITY PRESS

内 容 简 介

本书是为了读者学习和研究会计规范的理论与实务问题而编写的,侧重于阐述各种会计规范产生和发展的原因、变迁路径以及蕴涵的理论问题。

本书介绍的会计规范内容比较宽泛,除了论述会计法、会计制度、会计准则和会计职业道德等规范外,还将注册会计师职业规范、内部控制规范以及资本市场会计信息披露规范等纳入其中。全书共 8 章内容,每一章的开头提出了教学目标和要求,章末进行了小结,且安排了思考题与案例题以帮助读者理解本章知识。

本书适合高等学校会计类专业的学生学习,也可供相关从业人员参考。

图书在版编目(CIP)数据

会计规范专题/谢万健主编. —北京:中国农业大学出版社;北京大学出版社, 2009.10
(21 世纪全国应用型本科财经管理系列实用规划教材)

ISBN 978-7-81117-887-6

I. 会… II. 谢… III. 会计制度—研究—中国—高等学校—教材 IV. F233.2
中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 181876 号

书 名: 会计规范专题

著作责任者: 谢万健 主编

总 策 划: 第六事业部

执行策划: 李 虎

责任编辑: 韩兆丹 李丽君

标准书号: ISBN 978-7-81117-887-6

出 版 者: 北京大学出版社(地址: 北京市海淀区成府路 205 号 邮编: 100871)

网址: <http://www.pup.cn> <http://www.pup6.com> E-mail: pup_6@163.com

电话: 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62750667 出版部 62754962

中国农业大学出版社(地址: 北京市海淀区圆明园西路 2 号 邮编: 100193)

网址: <http://www.cau.edu.cn/caup> E-mail: cbsszs@cau.edu.cn

电话: 编辑部 62732617 营销中心 62731190 读者服务部 62732336

印 刷 者: 三河市欣欣印刷有限公司

发 行 者: 北京大学出版社 中国农业大学出版社

经 销 者: 新华书店

787 毫米×980 毫米 16 开本 23.25 印张 442 千字

2009 年 10 月第 1 版 2009 年 10 月第 1 次印刷

定 价: 35.00 元

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有,侵权必究

举报电话: 010-62752024

电子邮箱: fd@pup.pku.edu.cn

21 世纪全国应用型本科财经管理系列实用规划教材

专家编审委员会

主任委员 刘诗白

副主任委员 (按拼音排序)

韩传模

李全喜

王宗萍

颜爱民

曾 旗

朱廷珺

顾问 (按拼音排序)

高俊山

郭复初

胡运权

万后芬

张 强

委员 (按拼音排序)

程春梅

邓德胜

范 徵

冯根尧

冯雷鸣

黄解宇

李定珍

李相合

李小红

刘志超

沈爱华

王富华

王仁祥

吴宝华

张淑敏

赵邦宏

赵 宏

赵秀玲

法律顾问 杨士富

丛 书 序

我国越来越多的高等院校设置了经济管理类学科专业，这是一个包括经济学、管理科学与工程、工商管理、公共管理、农业经济管理、图书档案学 6 个二级学科门类和 22 个专业的庞大学科体系。2006 年教育部的数据表明在全国普通高校中经济类专业布点 1518 个，管理类专业布点 4328 个。其中除少量院校设置的经济管理专业偏重理论教学外，绝大部分属于应用型专业。经济管理类应用型专业主要着眼于培养社会主义国民经济发展所需要的德智体全面发展的高素质专门人才，要求既具有比较扎实的理论功底和良好的发展后劲，又具有较强的职业技能，并且又要求具有较好的创新精神和实践能力。

在当前开拓新型工业化道路，推进全面小康社会建设的新时期，进一步加强经济管理人才的培养，注重经济理论的系统化学习，特别是现代财经管理理论的学习，提高学生的专业理论素质和应用实践能力，培养出一大批高水平、高素质的经济管理人才，越来越成为提升我国经济竞争力、保证国民经济持续健康发展的重要前提。这就要求高等财经教育要更加注重依据国内外社会经济条件的变化适时变革和调整教育目标和教学内容；要求经济管理学科专业更加注重应用、注重实践、注重规范、注重国际交流；要求经济管理学科专业与其他学科专业相互交融与协调发展；要求高等财经教育培养的人才具有更加丰富的社会知识和较强的人文素质及创新精神。要完成上述任务，各所高等院校需要进行深入的教学改革和创新。特别是要搞好有较高质量的教材的编写和创新。

出版社的领导和编辑通过对国内大学经济管理学科教材实际情况的调研，在与众多专家学者讨论的基础上，决定编写和出版一套面向经济管理学科专业的应用型系列教材，这是一项有利于促进高校教学改革发展的措施。

本系列教材是按照高等学校经济类和管理类学科本科专业规范、培养方案，以及课程教学大纲的要求，合理定位，由长期在教学第一线从事教学工作的教师立足于 21 世纪经济管理类学科发展的需要，深入分析经济管理类专业本科学生现状及存在问题，探索经济管理类专业本科学生综合素质培养的途径，以科学性、先进性、系统性和实用性为目标，其编写的特色主要体现在以下几个方面：

(1) 关注经济管理学科发展的大背景，拓宽理论基础和专业知识，着眼于增强教学内容的联系实际和应用性，突出创造能力和创新意识。

(2) 体系完整、严密。系列涵盖经济类、管理类相关专业以及与经管相关的部分法律类课程，并把握相关课程之间的关系，整个系列丛书形成一套完整、严密的知识结构体系。

(3) 内容新颖。借鉴国外最新的教材,融会当前有关经济管理学科的最新理论和实践经验,用最新知识充实教材内容。

(4) 合作交流的成果。本系列教材是由全国上百所高校教师共同编写而成,在相互进行学术交流、经验借鉴、取长补短、集思广益的基础上,形成编写大纲。最终融合了各地特点,具有较强的适应性。

(5) 案例教学。教材具备大量案例研究分析,让学生在学习过程中理论联系实际,特别列举了我国经济管理工作中的大量实际案例,这可大大增强学生的实际操作能力。

(6) 注重能力的培养。力求做到不断强化自我学习能力、思维能力、创造性解决问题的能力以及不断自我更新知识的能力,促进学生向着富有鲜明个性的方向发展。

作为高要求,财经管理类教材应在基本理论上做到以马克思主义为指导,结合我国财经工作的新实践,充分汲取中华民族优秀文化和西方科学管理思想,形成具有中国特色的创新教材。这一目标不可能一蹴而就,需要作者通过长期艰苦的学术劳动和不断地进行教材内容的更新才能达成。我希望这一系列教材的编写,将是我国拥有较高质量的高校财经管理学科应用型教材建设工程的新尝试和新起点。

我要感谢参加本系列教材编写和审稿的各位老师所付出的大量卓有成效的辛勤劳动。由于编写时间紧、相互协调难度大等原因,本系列教材肯定还存在一些不足和错漏。我相信,在各位老师的关心和帮助下,本系列教材一定能不断地改进和完善,并在我国大学经济管理类学科专业的教学改革和课程体系建设中起到应有的促进作用。

刘诗白

2007年8月

刘诗白 刘诗白教授现任西南财经大学名誉校长、博士生导师,四川省社会科学联合会主席,《经济学家》杂志主编,全国高等财经院校资本论研究会会长,学术团体“新知研究院”院长。

前 言

本书是为了读者学习和研究会计规范的理论与实务问题而编写的，侧重于阐述各种会计规范产生和发展的原因、变迁路径以及蕴涵的理论问题，不以阐述各项会计规范的具体内容为主，具体的相关规范只在必要时加以介绍。

为了让会计类专业的学生了解从事会计类工作所涉及的会计准则，帮助他们更好地掌握相关会计准则，20 世纪 90 年代后期开始，国内一些院校便开设了会计准则专题之类的课程，我们从 1998 年起也在会计专业学生最后一学期开设该课程。考虑到学生已经先修过财务会计，相关实务问题已经基本掌握，我们在安排本课程教学内容时，不囿于会计准则的具体内容，避免重复财务会计，而侧重于阐述相关的理论问题，实务问题主要比较新旧会计准则规范的不同之处，使学生受益匪浅。不少毕业生在与我们交流时，希望能够将该课程规范的范围扩大，因此我们将课程改为会计规范专题，本书就是为适应该课程的教学而编写的。

目前国内类似的教材并不多，对会计规范范围的认识不一致，主流观点主要涉及会计法、会计制度、会计准则和会计职业道德等规范，有的仅仅论述企业会计准则的问题。编者根据多年的教学经验与实践，编写了本书。本书涉及的会计规范，除了会计法、会计制度、会计准则和会计职业道德等规范外，还包括注册会计师职业规范、内部控制规范以及资本市场会计信息披露规范等，加上会计规范概述，共 8 章内容。书中每一章的开头提出了教学目标和要求，章末进行了小结，且安排了两种类型的练习题。大部分思考题在学完相关章节内容后便可以回答，少部分思考题与案例题需要通过查阅课外资料，认真思考以后才能作答。

为了完成本书，编者查阅了大量资料，书中引用其他专家、学者的观点和材料时，都尽量作了标注，但也可能有遗漏之处，还请谅解，在此向所有文献的作者表示衷心的感谢！

由于编者知识水平、阅历和能力有限，书中不足之处在所难免，恳请读者批评指正！

编 者
2009 年 7 月

目 录

第 1 章 会计规范概述.....1	2.3 中国现行会计类法律38
1.1 会计规范的含义.....4	2.3.1 会计法律38
1.1.1 “规范”和“会计规范” 的含义4	2.3.2 会计行政法规57
1.1.2 会计规范的动因6	本章小结61
1.2 会计规范的作用和特征11	本章练习61
1.2.1 会计规范的作用11	第 3 章 会计制度规范64
1.2.2 会计规范的特征12	3.1 会计制度的含义和分类66
1.2.3 会计规范与会计实践的 内在联系13	3.1.1 会计制度的含义66
1.3 会计规范体系及其分类13	3.1.2 会计制度的分类67
1.3.1 会计规范体系13	3.2 我国会计制度的发展历史.....67
1.3.2 会计规范的分 类15	3.2.1 我国会计制度的历史变革.....67
1.3.3 各类会计规范间的相互关系.....16	3.2.2 我国企业会计核算制度的 发展趋势71
1.4 本书的体系结构18	3.3 会计机构和会计人员管理制度.....71
本章小结19	3.3.1 《代理记账管理办法》71
本章练习20	3.3.2 《会计从业资格管理办法》74
第 2 章 会计法律规范.....22	3.3.3 《会计专业职务试行条例》和 《会计专业技术资格考试 办法》77
2.1 会计法律规范概述24	3.3.4 《会计人员继续教育规定》78
2.1.1 会计法律规范的含义24	3.4 会计工作管理制度82
2.1.2 会计法律关系24	3.4.1 《会计基础工作规范》82
2.1.3 会计法律规范的构成和作用.....26	3.4.2 《会计电算化工作规范》84
2.1.4 会计法规实施的影响因素31	3.4.3 《会计档案管理办法》88
2.2 中国会计法律规范的历史演进34	3.5 会计核算制度95
2.2.1 古代会计立法34	3.5.1 《企业会计制度》96
2.2.2 近代会计立法35	3.5.2 《小企业会计制度》99
2.2.3 新中国会计立法36	3.5.3 行政单位会计制度.....107

3.5.4 事业单位会计制度	109	4.5.2 中国会计准则国际等效 进展	169
3.5.5 《民间非营利组织会计 制度》	111	本章小结	173
本章小结	115	本章练习	174
本章练习	115	第5章 注册会计师职业规范	177
第4章 会计准则规范	117	5.1 注册会计师及其职业规范概述	179
4.1 会计准则概述	119	5.1.1 注册会计师及其资格确认	179
4.1.1 会计准则的含义	119	5.1.2 注册会计师职业规范的 意义和特征	183
4.1.2 会计准则的产生和发展	121	5.1.3 注册会计师职业规范的 演变	185
4.1.3 会计准则的性质	126	5.1.4 中国注册会计师职业规范 体系的内容	190
4.1.4 高质量会计准则的特征	129	5.2 中国注册会计师执业准则	191
4.1.5 会计准则的结构	131	5.2.1 中国注册会计师执业 准则的构成和特点	191
4.2 会计准则的制定与实施	133	5.2.2 中国注册会计师鉴证业务 准则	194
4.2.1 会计准则的制定模式	133	5.2.3 中国注册会计师其他鉴证 业务准则	205
4.2.2 会计准则的制定导向	137	5.2.4 中国注册会计师相关服务 准则	206
4.2.3 会计准则的实施	143	5.2.5 会计师事务所质量控制 准则	206
4.3 中国会计准则的研究和制定	146	5.2.6 中国注册会计师执业准则 指南	209
4.3.1 对西方会计准则的引进	146	5.3 注册会计师职业道德准则	212
4.3.2 中国会计准则的初步形成	147	5.3.1 注册会计师职业道德的 含义和职业道德规范的沿革	212
4.3.3 选择国际财务报告准则 作为趋同参照的必然性	152	5.3.2 《中国注册会计师职业道德 基本准则》的主要内容	213
4.3.4 中国企业会计准则体系	153	5.3.3 《中国注册会计师协会会员职业 道德守则(征求意见稿)》	217
4.4 财务会计概念框架 (基本会计准则)	156		
4.4.1 财务会计概念框架与 基本会计准则	156		
4.4.2 财务会计概念框架的 产生和发展	156		
4.4.3 财务会计概念框架的内容	158		
4.4.4 财务会计概念框架的作用	159		
4.4.5 我国基本会计准则	161		
4.5 会计准则等效	169		
4.5.1 会计准则等效的含义	169		

本章小结	226	6.5.9 固定资产控制	276
本章练习	226	6.5.10 存货控制	278
第 6 章 内部控制规范	231	本章小结	279
6.1 内部控制及其规范的演变	233	本章练习	280
6.1.1 内部控制及其规范在 国外的发展	233	第 7 章 会计职业道德规范	288
6.1.2 内部控制及其规范在 中国的发展	238	7.1 道德、职业道德和会计职业道德	290
6.1.3 中国企业内部控制规范	241	7.1.1 道德和职业道德	290
6.2 内部控制的功能和作用	243	7.1.2 会计职业道德	294
6.2.1 内部控制的功能	243	7.2 会计职业道德的内容	296
6.2.2 内部控制的主要作用	247	7.2.1 爱岗敬业	297
6.3 企业内部控制基本规范	248	7.2.2 诚实守信	298
6.3.1 《企业内部控制基本规范》 概况	248	7.2.3 廉洁自律	300
6.3.2 内部控制的意义	249	7.2.4 客观公正	301
6.3.3 内部控制的目标	251	7.2.5 坚持准则	303
6.3.4 建立和实施内部控制的 原则	252	7.2.6 提高技能	305
6.3.5 内部控制要素	253	7.2.7 参与管理	306
6.4 企业内部控制指引	258	7.2.8 强化服务	307
6.4.1 《企业内部控制应用指引》	258	7.3 会计职业道德培养和教育	308
6.4.2 《企业内部控制评价指引》	258	7.3.1 会计职业道德教育的意义	308
6.4.3 《企业内部控制鉴证指引》	261	7.3.2 会计职业道德教育的内容	309
6.5 主要业务环节的会计控制	265	7.3.3 会计职业道德教育的途径	310
6.5.1 货币资金控制	265	7.3.4 会计职业道德修养	312
6.5.2 采购与付款控制	267	本章小结	313
6.5.3 销售与收款控制	268	本章练习	313
6.5.4 工程项目控制	269	第 8 章 资本市场会计信息披露规范	316
6.5.5 对外投资控制	271	8.1 信息披露与资本市场	318
6.5.6 成本费用控制	272	8.1.1 信息、信息披露与资本 市场	318
6.5.7 担保控制	273	8.1.2 资本市场信息披露的意义	320
6.5.8 预算控制	274	8.2 资本市场会计信息披露	322
		8.2.1 资本市场会计信息披露的 历史发展	322



8.2.2 我国资本市场信息披露 结构	328	8.4 资本市场信息披露规范	339
8.3 资本市场会计信息披露理论分析	329	8.4.1 我国证券市场现行信息披露 规范体系	339
8.3.1 有效市场假说	329	8.4.2 证券市场会计信息披露 规范	342
8.3.2 信息不对称理论	331	本章小结	348
8.3.3 博弈论	333	本章练习	349
8.3.4 证券市场会计信息自愿 披露理论	336	参考文献	354

第 1 章 会计规范概述

教学目标

掌握会计规范的含义，了解会计规范的产生和发展历程；认识会计规范的作用，理解会计规范的基本特征；掌握和熟悉我国现行会计规范体系及其分类。

教学要求

知识要点	能力要求	相关知识
会计规范的含义	(1) 掌握会计规范的含义，理解不同的专家、学者对会计规范的不同认识 (2) 理解会计规范的动因以及历史上的一些重要事件对会计规范产生和发展的影响	(1) 规范与会计规范的含义 (2) 会计规范产生的内外部动因
会计规范的作用和特征	(1) 认识会计规范对提供高质量会计信息的作用 (2) 理解会计规范的基本特征	(1) 会计规范的作用 (2) 会计规范的特征
会计规范体系及分类	(1) 掌握我国现行会计规范的体系和主要内容 (2) 熟悉从不同角度对会计规范所作的分类	(1) 会计规范体系及其构成 (2) 会计规范按照形成和来源的分类 (3) 会计规范按照内容的分类 (4) 会计规范按照制约方式的分类 (5) 各类会计规范之间的关系



【引例】

宝鸡市 2008 年会计信息质量检查通报^①

根据财政部、省财政厅的统一部署,我市 2008 年度会计信息质量检查工作从 6 月下旬开始,至 9 月底已经基本结束。在历时 3 个多月的时间里,共查出会计核算不实金额 1 436.32 万元,其他违规问题 24.81 万元;处理处罚企业 19 户,补缴税款、基金 28.27 万元,罚款金额 8.48 万元,责令整改调账 543.88 万元。检查发现的主要问题集中在以下几方面。

1. 会计基础工作薄弱

1) 任用会计人员不合格或者会计机构不健全

市本级和不少县区在检查中仍然发现会计人员无从业资格证书的问题。民营企业表现突出,少数国有或国有控股企业也存在此类问题。一些多年从事会计工作的人员由于不大重视从业资格证书的年检、换证和平时的继续教育学习而丧失了从业资格。有的会计机构不健全,仅有出纳而没有配备财务会计。

2) 不合格原始凭证大量入账

这是各单位财经法纪观念淡薄的最直接体现,也是会计工作的“顽疾”。几乎所有的单位都不同程度地存在此类问题。

3) 记账凭证没有附加相关原始凭证

我市某集团公司及其各子公司多年来一直执行收取款项不开具收据(个别记账凭证只有交款人签字)、支付款项不索取对方收据(只有内部付款申请单)的做法,涉及调整资产价值的记账凭证没有任何依据。

4) 会计账簿设置不规范甚至没有设置会计账簿

不少单位只有总账,没有明细账或者明细科目混乱。岐山县第二汽车运输有限责任公司没有设置固定资产明细账簿,明细记载不清楚。

5) 内部控制制度不健全

大部分单位的领导和财会人员对《会计基础工作规范》和相关企业内部控制规范不甚了解,对内部会计控制影响会计信息质量乃至单位资产安全的重要性认识不足,根本没有建立任何内部控制制度。

2. 会计核算行为不规范

1) 资产技术状况和利用状况不清,未计提资产减值准备

企业的会计人员对资产实际利用状态和技术进步状况都不清楚,或者对会计准则关于资产特别是无形资产、在建工程和固定资产核算的相关规定没有深刻理解,导致会计核算错误。某公司在筹建期间接受一项非专利工业产权作价入股 400 万元,该公司建成投产后两年来一直使用另一项新技术完成全部产品的生产,但 2007 年却没有对旧技术作价入股形成的无形资产 400 万元计提减值准备。

① 宝鸡财政监督信息网, http://www.bjczjd.gov.cn/Article_Print.asp?ArticleID=492. 有改动。

2) 少计收入或错误冲减收入

岐山县某医院将药品销售单位给医院的销售让利 8.89 万元直接在“预提费用”科目中核算,将本院制剂室上缴医院利润-28.66 万元,直接冲减“其他收入”。

3) 成本费用归集、分配不正确

部分民营企业只重视与直接申报纳税有关的核算内容,而对产品成本核算的重要性认识不足,成本核算过程过于简单化,没有各产品成本归依和成本分配记录,或者成本费用归集使用的方法、程序错误。眉县机械制造企业甚至采用在产品出厂时过磅称重的方法估计产品成本。

4) 扩大成本、费用列支范围

将一些不应由产品成本负担的费用计入产品成本。县区个别事业单位扩大开支范围,给职工发放奖金、补贴。

5) 恶意利用会计政策,多计提减值准备

金台区某企业 2007 年度多计提坏账准备 100 694.40 元。

3. 财务会计报告编制内容不完整

一是财务会计报告编制的内容不完整,许多企业只编制了资产负债表、利润表,未编制现金流量表、会计报表附注和财务情况说明书。二是部分企业未严格按照《企业会计准则》确定合并财务报表范围。某集团公司从账面数字看,对某公司的投资只占该公司接受全部投资总额的 20%,但是集团公司却有权决定该公司董事会的构成和财务政策,掌握着该公司的经营命脉,拥有《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》规定的实际控制权,2007 年末没有纳入合并财务报表范围,导致集团会计信息失真。

4. 财政收入的征管质量有待提高

在会计信息质量检查中,我们发现无论是税收,还是各种非税性基金的征管,都存在少计、少征现象。税务机关也没有发现。

思考:

- (1) 本案例所暴露的问题在我国现阶段是否具有普遍性?
- (2) 我国会计信息质量还存在哪些问题,原因是什么?
- (3) 会计信息失真是否是我国特有的现象?
- (4) 如何提高会计信息质量?

会计作为一个人为的经济信息系统,在对经济信息进行确认、计量、记录和报告的过程中,其具体程序和操作者,必须要受相关标准和规则的制约,这对今天具体的经济组织和会计人员来说是“不言而喻”的。但事实上,财政部每年进行的会计信息质量检查的结果都表明,我国会计信息不实、质量不高的问题始终存在,上述案例的现象比较普遍。究其原因,有的是不了解标准和规则,有的是误读,但更多的是不按照标准和规则处理经济业务或故意舞弊。当然,会计信息失真并非是我国所特有的现象,一些经济比较发达的国家(如美国、英国等)在近些年均发生过重大的会计信息失真甚至舞弊案件,在世界范围内引起了对会计规范问题的重视。



1.1 会计规范的含义

1.1.1 “规范”和“会计规范”的含义

1. “规范”的含义

“规范”一词，是由“规”和“范”两个字组合而成，“规”指法度、规则，通常代表某种特定的社会秩序、等级结构和行为的范围；“范”指约束、限制和界限，它常指引人们行为的一种具有约束意义的标准。按照《现代汉语词典》的解释，规范是“约定俗成或明文规定的标准”^①，具体地说，规范是“一个社会群体诸成员共有的行为准则和标准。它是调节整个社会构成单位、社会集团或个人活动的手段。规范通过法律及其他法令、风俗习惯、社会要求固定下来，这就是政治的、法律的、道德的以及其他诸如此类的规范，它是由社会建立起来并由社会加以改变的”^②。规范的意义在于调节人们的行为，以达到和谐的目的；调整人们的关系而不至于发生冲突，从而使社会保持健康有序。只有具备了科学、健全的规范机制，人类社会才能稳定、繁荣、向前发展。否则，社会就会陷入混乱和无序。

这里讨论的规范，按照西方制度经济学的观点，就是指制度。随着西方制度经济学在我国的传播，我们看到了从多个角度探讨制度(即规范)内涵的观点。



专栏 1-1

制度经济学对“制度”的定义

制度经济学鼻祖康芒斯认为，制度是“集体行动控制个体行动”^③，其中，最重要的是法律制度；新制度经济学创始人诺斯认为，“制度是一系列被制定出来的规则、守法程序和行为的道德、伦理规范，它旨在约束主体福利或效用最大化利益的个人行为”^④，舒尔茨认为，“制度是一种行为规则，这些规则涉及社会、政治及经济行为”^⑤；日本学者青木昌彦认为，“制度是关于博弈如何进行的共有信念的一个自我维系的系统”，制度“以一种自我实施的方式制约着参与人的策略互动，并反过来又被他们在连续变化

① 中国社会科学院语言研究所词典编辑室. 现代汉语词典(2002年增补本)[M]. 北京: 商务印书馆, 2002: 474.

② 张海鹏. 当代社会科学大辞典[M]. 南京: 南京大学出版社, 1995: 221.

③ [美]康芒斯. 制度经济学(上册)[M]. 北京: 商务印书馆, 1962: 87.

④ [美]诺斯. 经济史中的结构与变迁[M]. 上海: 上海三联书店; 上海人民出版社, 1994: 225~226.

⑤ [美]T.W.舒尔茨. 制度与人的经济价值的不断提高[M]. 上海: 上海三联书店; 上海人民出版社, 1994: 253.

的环境下的实际决策不断再生产出来”^①；我国学者林毅夫也认为制度是一种“行为规则”，他指出“制度可以定义为社会中个人所遵循的行为规则。制度可以被设计成人类对付不确定性和增加个人效用的手段”^②。以上各种定义分别代表了制度经济学的各种观点，尽管表述不同，但基本的含义是一致的，即制度是约束人们行为的准则，它对我们分析“规范”具有一定的指导意义。

制度之所以能在协调个人行动上发挥着关键的作用，实际上在于其是一个博弈均衡的结果^③，它是由寻找在某种程度上优化人们社会行为组织结构的活动引致的，它的存在和创新取决于“这个社会的各个利益集团之间的权力结构和社会偏好结构”。^④

2. “会计规范”的含义

将规范延伸到会计领域就是会计规范，作为一个人人为的经济信息系统，会计活动不同于社会其他经济活动，如何定义会计规范，取决于不同的认识视角和价值取向，主要有以下一些观点。

杨纪琬、娄尔行、葛家澍等教授指出：“会计规范是一个广义的术语，它包括所有对会计的记录、确认、计量和报告具有制约、限制和引导作用的法律、法规、原则、准则、制度等”^⑤。吴水澎教授也指出，所谓“会计规范，是指协调、统一会计处理过程中对不同处理方法作出合理选择的假设、原则、制度等的总和，它是会计行为的标准”^⑥。这两个定义表述上有一点区别，但实际上都是从会计规范有哪些基本功能的角度下定义的。

陈亚民博士认为，“会计规范是在会计领域内起作用的一种社会意识形态，具有公认性、统一性、客观性、广泛适用和反复适用性；作为一种标准，它帮助会计人员解决如何工作的问题，为评价会计工作提供客观依据；作为一种机制，它是保障和促进会计活动达到预期目的的一种制约力量”^⑦。该定义指出了会计规范的特征和效用。

汤云为教授认为：“会计规范是指所有能对会计实务起约束作用的原则、准则、法规、条例和道德的总和，是应对会计实践活动的需要而发展起来而又用于指导和约束会计行为的准绳，它是连接会计理论目标与会计实务的桥梁和纽带”^⑧。这个定义不仅指出了会计规

① [日]青木昌彦。周黎安译。比较制度分析[M]。上海：上海远东出版社，2001：28。

② 林毅夫。关于制度变迁的经济学理论：诱致性变迁与强制性变迁[M]。上海：上海三联书店；上海人民出版社，1994：373。

③ [德]柯武刚，史漫飞。韩朝华译。制度经济学[M]。北京：商务印书馆，2000：7。

④ 张宜霞。会计制度的框架与有效性评价[J]。大连：财经问题研究，2004(10)。

⑤ 杨纪琬，娄尔行，葛家澍。会计原理[M]。4版。北京：中国财政经济出版社，1998：267。

⑥ 吴水澎。会计学原理[M]。沈阳：辽宁人民出版社，1994：307。

⑦ 陈亚民。会计规范论[M]。北京：中国财政经济出版社，1991：21。

⑧ 汤云为，钱逢胜。会计理论[M]。上海：上海财经大学出版社，1997。



范的形式和功能,而且揭示了会计规范的目的和作用。

王开田教授指出,“会计规范是会计在漫长的社会实践中,依据其自身的特点,为满足和实现会计目标的内部需要以及为满足会计外部的要求(会计系统之外的要求,例如投资者、债权人、社会公众、政府有关机构等的要求)而逐步建立起来的,使会计程序和方法标准化和模式化的一系列会计法规、法律、职业道德、准则、制度、条例的总和”。他认为,会计学科的发展有其内部性要求,我们看会计规范,不能仅仅盯着外部的需要,还应该考虑内部矛盾发展的需要,因此,会计规范应该建立在会计科学内外部发展需要的基础上。^①

张宜霞博士认为,在发达的市场经济条件下,“会计不仅仅是一个生产信息问题,更是一个信息传递、信息接收的问题”,因此,会计制度(即会计规范)是“一种系统的规范会计信息生产和传递过程的规则体系”。^②这个定义从会计规范作用的过程出发,将在到达信息使用者之前对会计信息起制约作用的规则都看作是会计规范,它克服了列举式定义容易遗漏的缺陷,表述干练,编者赞同这种观点。

1.1.2 会计规范的动因

制度经济学家在分析制度的起源时,认为制度产生的一种可能性是“靠人类的长期经验而形成的”,并且认为,多数这种制度的特有内容有一条稳定的变迁路径,它们被称为“内在制度”;而另一种可能性是因设计产生,它们是以政府、司法系统或者类似的权威机构制订在法规和条例之中,其变迁是刚性的,它们被称为“外在制度”^③。会计规范作为社会经济制度的组成部分同样如此。在会计发展的早期,会计规范主要是会计人员在长期的会计实践中逐步自发形成的一些习惯、惯例和规则,这些自发形成的会计规范是初级的、非条理化的,但它蕴涵着会计人员的智慧,有些至今仍然在运用。后来由于科学技术的发展,导致了企业规模的扩大,企业资本结构复杂化,出资者与经营者相分离,为了解决两权分离带来的问题,维护利益相关者的权益,有意识制定的会计规范出现了^④。

1. 从会计内部发展需要分析

从内部要求看,会计在早期并非是一门专门的学问,它仅仅是生产的“附带”部分,简单的记录和叙述就能够达到目的,不需要独特的技术方法和手段。随着生产复杂程度的加深,企业的组织形式发生了变化,会计经历了由传统会计向现代会计的转变。现代会计作为一门科学,必然需要对其程序、方法体系进行严密的规范,使之成为系统、规律、有

① 王开田. 会计规范理论结构[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2001: 3.

② 张宜霞. 会计制度的框架与有效性评价[J]. 大连: 财经问题研究, 2004(10).

③ 内在制度也可以称为非正式制度,其变迁属于“诱致性变迁”;外在制度的变迁属于“强制性变迁”。参见[德]柯武刚,史漫飞. 韩朝华译. 制度经济学——社会秩序与公共政策[M]. 北京: 商务印书馆, 2000: 36.

④ 王开田. 会计规范理论结构[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2001: 4~38.