

中国会计制度变迁 经济学研究

| 王保忠◎著 |

ZHONGGUO KUAIJI ZHIDU
BIANQIAN
JINGJIXUE YANJIU

中国物资出版社

运城学院 2009 年度院级基础研究项目

中国会计制度变迁 经济学研究

| 王保忠◎著 |

ZHONGGUO KUAIJI ZHIDU
BIANQIAN
JINGJIXUE YANJIU

中国物资出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国会计制度变迁经济学研究 / 王保忠著. —北京: 中国物资出版社, 2010. 4

ISBN 978 - 7 - 5047 - 3364 - 1

I. 中… II. 王… III. 会计制度—研究—中国 IV. F233.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 041423 号

策划编辑 黄 华

责任编辑 黄 华

责任印制 方朋远

责任校对 孙会香 梁 凡

中国物资出版社出版发行

网址: <http://www.clph.cn>

社址: 北京市西城区月坛北街 25 号

电话: (010) 68589540 邮政编码: 100834

全国新华书店经销

三河市西华印务有限公司印刷

开本: 710mm × 1000mm 1/16 印张: 12.5 字数: 192 千字

2010 年 4 月第 1 版 2010 年 4 月第 1 次印刷

书号: ISBN 978 - 7 - 5047 - 3364 - 1/F · 1322

定价: 25.00 元

(图书出现印装质量问题, 本社负责调换)

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，这就要求我们需要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》

制度是个深邃的主题。制度的研究历史源远流长。国内学者从经济学视野研究会计制度问题大致从改革开放以后开始。会计制度之研究在国内学者之中，类型诸多，概括起来有两种倾向：其一，会计制度研究是对我国会计制度的内容进行研究，多与当前国外会计制度进行横向比较研究；其二，会计制度研究是对我国会计制度的演进变迁进行研究，多从一个历史制度分析视角进行纵向研究。本书研究即属于第二种类型。从历史的角度进行会计制度的变迁分析，必然是一个跨学科的研究，至少跨经济学、法学、历史学等学科。本文着重从经济学视角进行分析。一国会计制度的历史变迁厚重而深远，研究任务之艰巨，获收成果之渺茫，甚或徒劳无功

前言





之忧虑，严谨的学者大抵会有类似的感怀。然而创新理念像时针一样紧紧追赶着我们，若要做出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力造一家之言的学者最能体会。

作者在攻读硕士研究生的第二年（大致6年前），就开始构想“会计制度变迁的经济学研究”这一主题，从而饱受了创新理念的多年之痛苦折磨。正如许多学者所认同的一样，大多原创性的东西，都必然有一个苦难的孕育过程。作为原创性选题之成果，本书包含一些真知灼见的东西：从中国奴隶社会、封建社会会计规则的演进史及其与西方同时期会计规则的发展进行比较分析研究中，我们推导出本书研究的基础性规律，社会经济的发展决定了会计制度的演进。会计制度的变迁是社会经济、政治制度、法律传统、文化传统等诸多因素综合影响的结果，因此新中国会计制度变迁研究必须结合我国特殊的历史和国情。会计制度高度依存于其赖以生存的制度环境，所以会计制度环境变迁是会计制度变迁的前提条件，随着我国经济体制改革的不断推进，会计制度变迁与经济体制的进程呈现出高度的相关性。我们认为，中国会计制度变迁最大的特征不在于其强制性，而是一种诱致性。会计制度环境的局部变迁使得与会计制度相关的利益集团为了自身利益而对新制度有迫切的要求，所以制度环境的变迁，或者说经济改革的不断深化推进，诱致与其配套的其他制度的变迁。所以诱致性变迁应是中国会计制度变迁的最基本的特征，而作为变迁主体的政府应顺应这种客观需求，在适当的时机推出适当的制度改革的措施。当然作为变迁主体，政府也会发挥其主观能动性。政府的主导作用是在会计制度环境变迁的客观规律的基础上体现的。由于变迁主体本身的有限性，其在推进会计制度改革的进程中，也会使有些会计制度改革未能取得预期的成效。

本书研究思路的选定得益于作者的导师——山西财经大学李端生教授。导师在会计制度方面的论著颇丰，作者通过与导师的大量沟通，悉得

导师论著之精髓。并在毕业之前，以此内容为毕业论文选题，顺利完成了毕业论文。然而直到作者 2008 年落笔著述以来，随着研究的逐渐深入，作者才体会到导师的大量论著自己并未真的领悟其精神实质，猛然意识到自己的研究并不仅是对已有文献的一种简要整理，而是在前人成果之基础上，对中国会计制度发展演进的历史进行全景与实质性的分析。任务艰巨，诚惶诚恐之余，然绝不能顿辍。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。作者不知不觉陷入了经济史理论的旋涡，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制度变迁的经济学范畴，从而得以概括性地提出一孔之见。

关于研究方法的选择，本书较注重学术研究的历史厚重性。总体来看，多数会计经验研究的学术“保鲜期”很短，这多为盲目引进和急于应世的思想所误。有鉴于此，本书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。

当然，由于作者水平有限，难免在研究中有错漏，为了对中国会计制度变迁的研究更有现实意义，也谨请学者和读者提出改进建议。

王保忠

2009 年 12 月

前
言



目 录

0 导论	(1)
0.1 内容提要	(1)
0.2 选题依据	(3)
0.3 研究的主要方法	(4)
0.4 文献综述	(4)
0.5 本书内容基本结构	(7)
1 中国会计制度变迁的历史回顾	(8)
1.1 中国奴隶社会、封建社会的官厅会计制度	(8)
1.1.1 奴隶社会——官厅会计的奠基阶段	(8)
1.1.2 封建社会——官厅会计的发展和稳定阶段	(9)
1.2 中国与西方中古时期会计发展的比较	(11)
1.3 新中国成立后我国会计制度的发展	(14)
1.4 经济发展与会计制度演进	(15)
1.4.1 社会经济发展决定会计规则的演进	(15)
1.4.2 会计规则演进受到社会经济和政治文化等因素的 综合影响	(16)
1.4.3 会计制度改革发展是社会全面进步的有机组成部分	(21)





2 会计制度变迁研究的理论基础	(25)
2.1 制度变迁理论的主要流派及比较	(25)
2.1.1 马克思主义经济学的制度变迁理论简要回顾	(25)
2.1.2 关于西方经济学制度变迁理论的总结	(31)
2.2 新制度经济学的制度变迁理论评述	(35)
2.2.1 交易费用与制度变迁的需求理论	(35)
2.2.2 集体行动与制度变迁的供给理论	(37)
2.3 产权制度变迁理论	(39)
2.3.1 马克思的产权理论	(39)
2.3.2 现代西方产权理论	(41)
2.4 会计制度的有关概念在本书研究中的界定	(42)
2.4.1 制度与会计制度	(42)
2.4.2 会计制度的本质演进	(43)
2.4.3 会计制度与一般社会经济法律制度	(46)
3 新中国会计制度及制度环境变迁	(48)
3.1 1949—1978 年会计制度及制度环境变迁分析	(49)
3.1.1 高度集中的计划经济体制 (1949—1978)	(49)
3.1.2 全国统一会计制度	(50)
3.1.3 与计划经济相适应的会计制度的基本特征	(58)
3.2 1979—1992 年会计制度及制度环境变迁分析	(61)
3.2.1 党和国家工作重心转移: 以经济建设为重心 (1978—1981)	(61)
3.2.2 计划经济与市场调节相结合 (1982—1992)	(62)
3.2.3 会计制度法律环境分析 (1982—1992)	(63)
3.2.4 与有计划商品经济相适应的会计制度形成	(64)
3.2.5 与有计划商品经济相适应的会计制度的基本特征	(70)
3.3 1992 年至今的会计制度及制度环境分析	(71)

3.3.1 现代市场经济体制	(72)
3.3.2 会计制度法律环境分析(1992年至今)	(73)
3.3.3 会计制度体系的完善	(75)
3.3.4 与现代市场经济相适应的会计制度的基本特征	(81)
3.4 利益集团与会计制度环境变迁	(83)
3.4.1 利益集团理论的文献回顾	(83)
3.4.2 中国利益集团在社会经济宏观变迁中的演变轨迹 与特征	(86)
3.4.3 会计制度相关的利益集团构成与演变	(90)
3.5 会计制度变迁及制度环境变迁的阶段总结	(95)
4 产权制度演进与会计准则变迁	(98)
4.1 现代产权理论与会计学研究的融合	(98)
4.1.1 产权理论融入会计学研究的客观必然性	(98)
4.1.2 产权理论融入会计学研究的代表性成果	(100)
4.2 产权制度演进与会计准则变迁	(108)
4.2.1 产权制度演进是会计准则产生的基本动因	(108)
4.2.2 降低交易费用是会计准则形成的必要条件	(112)
4.2.3 产权主体博弈是会计准则形成的直接原因	(114)
4.3 中国会计准则及产权含义	(118)
4.3.1 新企业会计准则的具体内容	(118)
4.3.2 中国会计准则的产权含义	(127)
4.4 中国企业会计准则的完善与发展	(134)
4.4.1 我国企业会计准则变迁中的成就与问题	(134)
4.4.2 我国会计准则的完善途径	(138)
5 中国会计制度变迁的经济学分析	(145)
5.1 中国会计制度变迁的动力和主体	(145)





5.1.1 中国会计制度变迁主体分析	(146)
5.1.2 我国会计制度变迁的动因分析	(148)
5.2 中国会计制度变迁的供给需求分析	(153)
5.2.1 制度均衡概念的引入	(153)
5.2.2 会计制度供求和制度变革	(154)
5.3 中国会计制度变迁的特征	(156)
5.3.1 以需求诱致为基础的供给主导型变迁	(156)
5.3.2 渐进式制度变迁	(158)
5.3.3 从增量变迁逐渐向存量变迁过渡	(159)
5.3.4 具有较强的“路径依赖”特征	(160)
5.3.5 以资本制度和国际惯例为导向	(162)
6 中国会计制度变迁趋势展望和改革的政策建议	(165)
6.1 我国会计制度变迁的趋势展望	(165)
6.1.1 会计制度变迁内容：与国际会计惯例实质性趋同	(165)
6.1.2 会计制度供给模式：以政府为主导，充分引入市场规则的 混合模式	(167)
6.1.3 会计制度变迁方式：需求诱致特征更为凸现	(168)
6.2 我国会计制度改革的政策性建议及改革思路	(169)
6.2.1 政策建议	(169)
6.2.2 会计制度改革思路及可行性分析	(172)
结语	(176)
参考文献	(178)
附录：中外会计大事年表	(184)
后记	(187)

0 导 论

0.1 内容提要

本书的中心议题是研究新中国成立至今我国会计制度变迁的内在逻辑；核心内容是考察 1978 年至今我国会计制度变迁所呈现出的重要特征、变迁主体和动力，尤其研究随着我国经济体制改革的不断推进，会计制度环境变迁如何使会计制度发生变迁，分析会计制度变迁与我国经济体制改革呈现出的高度相关性，最终得出我国会计制度变迁的内在规律。本书的主要目的是通过对中国会计制度变迁的历史回顾，以西方经济学制度变迁理论和马克思主义经济学制度变迁理论为指导，通过对新中国至今我国会计制度环境变迁的分析，得出中国会计制度变迁演进的规律，并在此基础上有针对性地提出中国会计制度改革的政策建议和改革思路。为了实现这样的分析目标，本书以规范分析方法的运用为主，这样就可以从会计制度发展史和经济思想史演进的过程中，把握中国会计制度变迁的根本动力和直接动力，并结合与会计制度相关的利益集团的构成与发展，指出中国会计制度变迁的可能趋势。从经济学角度，分析中国会计制度变迁，以西方经济学和马克思主义经济学两种理论为指导，考察中国会计制度变迁的实际进程，是本书的一种尝试。

本书的主要论点：从中国奴隶社会、封建社会会计规则的演进史及其





与西方同时期会计规则的发展进行比较分析研究中,我们推导出本书研究的基础性规律,社会经济的发展决定了会计制度的演进。会计制度的变迁是社会经济、政治制度、法律传统、文化传统等诸多因素综合影响的结果,因此新中国会计制度变迁研究必须结合我国特殊的历史和国情。会计制度高度依存于其赖以生存的制度环境,所以会计制度环境变迁是会计制度变迁的前提条件,随着我国经济体制改革的不断推进,会计制度变迁与经济体制的进程呈现出高度的相关性。我们认为,中国会计制度变迁最大的特征不在于其强制性,而是一种诱致性。会计制度环境的局部变迁使得与会计制度相关的利益集团为了自身利益而对新制度有迫切的要求,所以制度环境的变迁,或者说经济改革的不断深化推进,诱致与其配套的其他制度的变迁。所以诱致性变迁应是中国会计制度变迁的最基本的特征,而作为变迁主体的政府应顺应这种客观需求,在适当的时机推出适当的制度改革措施。当然作为变迁主体,政府也会发挥其主观能动性。政府的主导作用是在会计制度环境变迁的客观规律的基础上体现的。由于变迁主体本身的有限性,其在推进会计制度改革的进程中,也会使有些会计制度改革未能取得预期的成效。

本书的论证过程:从中国奴隶社会和封建社会的会计规则演进史和同时期西方会计发展的比较研究中,得出本书的后续研究基础;在这一基础上,通过阐述西方经济学和马克思主义经济学关于制度变迁理论及其比较,吸收两种理论的科学成分,作为本书的理论指导,同时结合中国会计制度环境变迁史,总结出中国会计制度变迁的阶段;在会计制度环境变迁、相关利益集团分析、中国会计准则的形成基础上,进一步展开对中国会计制度变迁的动力和主体分析、供给需求分析、变迁特征分析;在探究中国会计制度变迁的内在规律基础上,针对中国目前会计制度改革提出政策建议和会计制度改革的思路。

0.2 选题依据

从最一般的意义上讲,制度可以被理解为社会中个人遵循的一套行为规则。而经济学家诺斯认为,“制度提供了人类相互影响的框架,它们建立了构成一个社会,或更确切地说,一种经济秩序的合作与竞争关系”。制度变迁是指“制度创立、变更及随着时间变化而被打破的方式”。按照以上制度及制度变迁含义的一般解释,会计制度可以理解为包括制约会计行为及利益相关者的法律、法规、准则及单位内部会计制度等方面的统称。显然与我国传统的狭义上的“会计制度”相比,本书研究的会计制度是广义的会计制度。会计制度变迁应包括这一系列相关法规、准则及制度在特定的制度环境中创立、变更及随着时间变化而被打破的方式。自新中国成立到现在,我国会计制度变迁经历了几个重要的阶段,从有关著作和文献中,我们不难发现,对于我国会计制度变迁的阶段总结,主要侧重对史料的简单罗列而缺少相应的理论分析。这些历史性的总结,很难使我们对我国会计制度的变迁有一个全面的了解和更高层次的把握。正如,诺斯在其《1790—1860年美国经济增长》(1961)和《西方世界的兴起》(1973)等著作中,用经济理论去研究美国历史,理论与历史熔于一炉。这一进步在经济学史上有着划时代的意义,因为,不仅经济理论的应用范围得到极大的拓展,而且理论应用还导致了一系列发人深省、与传统观点迥异的结论,以诺斯等为代表的新经济史学派掀起了理论经济学的一场革命。本书以发展的眼光,以马克思主义经济学的制度变迁理论为根本指导,从新制度经济学关于制度变迁理论的视角来认识我国会计制度变迁及创新,一方面其理论价值在于:由于我国会计制度变迁没有经历西方社会会计制度的自然发展过程,所以直接与西方对比,没有认识论上的意义,因此批判地借鉴制度变迁理论来分析认识中国会计制度的变迁,必将能为中国会计制度变迁的规律找到经济学上的理论支持;另一方面其实践价值在于:从经济学角度认识中国会计





制度变迁的规律，将会更好地指导目前进行的会计制度改革，从而使会计制度更好地服务于我国经济增长与发展的需要。

0.3 研究的主要方法

本书在研究方法上主要以规范研究为主，并力求在具体的分析过程中体现以下几个方面：①经济理论与历史的结合。经济学的发展史表明，经济理论与经济史原本是统一的。在政治经济学的创始人威廉·配第和现代经济学的鼻祖亚当·斯密的许多著作中，既有抽象的基本原理推论，又有历史的统计资料分析，而从大卫·李嘉图开始一直到马歇尔，经济学家基本上只注重理论的演绎而忽略历史的归纳，从而使理论经济学和经济史学逐渐变为两个互不相干的分支学科。当代，诺斯不仅恢复了理论与历史的结合，而且使这种结合更加精密、更加完全。因此，本书也试图借鉴诺斯的研究方法来研究我国会计制度变迁。②综合运用马克思主义经济学的制度变迁理论和新制度经济学中制度变迁理论来解释具体制度的变迁。尽管马克思主义经济学重点阐述的是社会制度的变迁，但是在其经典著作中对于具体制度的阐述也颇具指导意义。而新制度经济学在这方面正是对马克思主义经济学制度变迁理论的一个有益的补充和发展。③运用“需求—供给”经典理论构架进行分析。由于制度的安全功能与经济功能，制度对人是不可或缺的，因此产生了对制度的需求，而制度不是天生就有的，单个的人不可能提供制度，因此需要有集体行动和国家的支持。所以本书也试图利用供求理论对我国会计制度的变迁进行分析研究。

0.4 文献综述

在诺斯看来，由客观环境的变化形成了许多赚取利润的机会，但由于



现有的制度安排结构无法获得潜在的利润。这就诱使追逐利润的人去创造新的制度安排，以得到由新的制度所创造的利润。这些因素主要是，①规模经济。即由生产中规模经济的产生而出现的潜在的利润机会。②外部性内在化的困难。在这种情况下，强制性制度安排的出现会增加社会总收益，也可能降低社会总成本。③市场的不完善。市场不完善可能会造成不完全信息，而降低获取信息成本的机会可能会提供新的收益。④对风险的厌恶。由于人们普遍厌恶风险，一些降低风险的制度安排，会创造新的潜在利润。制度变迁的一般过程是从均衡向不均衡变动。新制度经济学家认为，制度能提供有用的服务，制度选择及制度变迁可以用“需求—供给”这一经典的理论构架来进行分析，进而形成了交易费用与制度变迁的需求理论和集体行动与制度变迁的供给理论两大理论分支。

诺斯认为，要研究某一时期的制度安排，研究经济史中的新变化只能将制度环境作为外生变量，而将制度安排作为内生变量。这与诺斯的研究目的有关，诺斯是为了说明经济史变化的趋势。经济史的变化，只能是一种由制度安排引起的渐进过程。制度环境是一系列用来建立生产、交换与分配基础的政治、社会和法律基础的规则。这些规则的变化，并不是通过短期的变化就会形成的，这需要一个很长的历史时期。而制度安排，是支配经济单位之间可能合作与竞争方式的一种规则。这样可以研究一些潜在的制度安排。

对于我们的研究目的来说，是考察中国会计制度从新中国成立到目前加入 WTO 以后这个比较长的时期的变迁，会计制度高度依存于其赖以生存的制度环境，即高度集中的计划经济体制时期、计划经济体制向市场经济制度过渡时期，仅仅研究一种制度安排是无法说明作为一个整体的会计制度是如何发生变迁的。因此，作为一个整体的会计制度，是与其建立的其他条件一起构成了这个制度的基础。如果将一项制度安排作为内生变量，不去研究制度环境的变化，是无法说明这个制度变革的原因的。所以，我们必须修改诺斯的制度变迁模型，将会计制度赖以存在的制度环境作为研究的出发点，进而研究我国会计制度在特定制度环境的变迁中是如



何发生变迁的。引起制度环境发生改变的因素是相关利益集团之间的竞争决定的。

对于我国会计制度变迁经历的主要阶段,从已有文献来看,有“二阶段论”、“三阶段论”及“多阶段论”,基本上从史料的角度给出了不同角度的总结。从新制度经济学关于制度及制度变迁理论的角度,我国会计学者通过对史料的总结,分析了我国会计制度变迁的导因,即①会计制度选择集合的改变;②对会计制度需求的改变;③技术的改变和社会知识的积累;④其他制度安排和会计制度结构内部的变迁。同时对我国会计制度变迁的特征进行了分析,主要有这样的结论性观点:①政府是会计制度供给主体;②会计制度变迁具有强制性;③会计制度变迁是渐进式;④会计制度变迁是被动地适应性变迁;⑤会计制度变迁具有强烈的路径依赖特征。

以上观点对于认识我国会计制度的变迁,具有普遍的指导意义。在会计理论研究中,运用制度变迁理论尽管已有许多学者作了尝试,并且形成了一些结论性的观点,但仍然处于一个探索阶段,而且很少有学者把马克思主义经济学的制度变迁理论与新制度经济学结合起来,共同探讨它们的理论指导意义。另外,需要指出的是运用新制度经济学的有关理论来解释一项制度安排,首先要对新制度经济学有较深的研究,而诸多会计学者在这一方面有欠缺。显然对这一理论经济学的新分支没有很好的研究,更不可能运用它来解释会计制度的变迁。新制度经济学家主要以美国经济增长史的分析为例,创立其制度及制度变迁理论,所以其理论的假设前提及创立的环境都是以西方社会经济发展为依据,是否能成功的运用于我国的会计制度变迁的分析,更有待于我国会计学者用发展的眼光及理论联系实践的思维去认识和借鉴这一经济理论,从而更好地为我们的研究目的来服务。

0.5 本书内容基本结构

本书共8部分，具体结构安排如下：

导论部分：包括本书的内容提要、选题依据、研究方法、文献综述、基本结构。

1. 中国会计制度变迁的历史回顾
2. 会计制度变迁研究的理论基础
3. 新中国会计制度及其环境变迁
4. 产权制度演进与会计准则变迁
5. 中国会计制度变迁的经济学分析
6. 中国会计制度变迁趋势展望和改革的政策建议

结语部分：综合全文，作出总结性的评价，重申了本书研究的主要观点。

