

KUAI JI FA ZHI JIAN SHE LUN

会计法制 建设论

张长海 著

航空工业出版社

会计法制建设论

张长海 著

航空工业出版社

1998

内 容 提 要

本书系统论述了以下四大问题:会计法制的特质以及会计法制建设的一般原理;会计立法建制的社会、经济、政治、思想文化以及国际交往等环境因素;经济和会计立法建制的历史演进及其运行规律;当代中国财务会计法制体系如何建设等。此外,作者对制度经济学、法学及会计学中的一些基本问题也阐述了个人的独到见解。

图书在版编目(CIP)数据

会计法制建设论/张长海著, —北京:航空工业出版社, 1998.1
ISBN 7-80134-299-2

I. 会… II. 张… III. 会计-立法-建制-研究-中国
IV. D922.26

中国版本图书馆 CIP 数据核字(97)第 27258 号

航空工业出版社出版发行

(北京市安定门外小关东里 14 号 100029)

北京环球印刷厂印刷 全国各地新华书店经售

1998 年 1 月第 1 版 1998 年 1 月第 1 次印刷

开本:850×1168 1/32 印张:12.5 字数:300 千字

印数:1-1500 定价:25.00 元

本社图书如有缺页、倒页、脱页、残页等情况,

请与本社发行部联系,负责调换。

联系电话:64941995

序 一

我国社会主义市场经济体制的创建与发展,需要大力加强法制建设与之相配合,而会计法制建设又是整个法制建设的重要组成部分。

在我国当前新的历史条件下,应怎样加强会计法制建设,以适应深化经济体制改革的迫切需要?这既是一个具有重大理论意义,也是一个具有重大实践意义的问题。有鉴于此,张长海博士的近作《会计法制建设论》在这方面进行了很有价值的开拓性探索,所取得的研究成果令人注目和欣慰。

关于会计法制的性质,作者认为,“会计法制的核心在于规范会计核算和会计监督行为,以及对相关关系(主要是会计人员与单位行政领导人之间的关系)的正确处理,并从组织上和监控制度上保障会计人员依法行使职权,明确他们在经济活动中应担负的相互关联的法律责任”。“会计法制是集制度经济学、法学、会计学等为一体的综合性边缘学科”。

关于会计立法建制的社会动因,作者认为应该突出“社会中占统治地位的生产资料所有制的属性”,在我国是社会主义生产资料公有制。基于此,现代会计发展的前提条件,亦即会计法制的依存条件应该是:囊括产生簿记九项必要条件(书法、算术、私有财产、货币及其经济、

信用及其交易、商业、资本、商业的合伙和委托办理关系)的产权转移运动、以股份公司为主激发的市场活动和发达的商业信用及其关系。在社会主义市场经济体制中,会计立法乃至经济立法的核心就是为竞争建立良好的秩序,保证以企业为核心的市场决策和以政府为核心的宏观决策能够协调运行。这就是会计立法建制的经济动因。作为政治动因,社会主义公有制的会计立法必须维护工人阶级的根本利益。社会主义市场经济作为混合型经济体制,应以会计立法为重点、会计建制为补充。会计法作出原则统一规定,从宏观上规范市场经济运行机制;会计制度规定法规实施细则,从微观上适应企业自主经营管理的需要。就会计法制发展的国际环境来说,“更高层次的国际会计法规之诞生将是国际市场经济高度发展阶段上的必然结果”。

关于会计法制建设历史演进规律,作者认为,“经济发展是会计法制发展的基本历史导因”。“会计法制建设经历了一个由简单到复杂、从低级到高级、由综合性的从属地位到自成体系独立发展的历史演进过程。同时,它由习惯法、判例法到成文法,并且以成文基本法统率准则、制度建设,这便是自古至今会计法制建设的总规律”。

上述观点和结论无疑是正确的。在此基础上,作者重点论述了当代我国财务会计法制建设问题。首先,作者实事求是地分析了17年财务会计改革和建设中的问题,并且针对性地提出了这样一个构想:除结构层次,

即宪法(根本法)→公司法等(相关基本法)→会计法(专业基本法)→会计准则(专业法规)→会计制度(专业规章)外,还主张以“会计法”为中心,由两翼作呼应,即《预算法》和《成本法》与《企业决算法》和《审计法》等,以构成控制组织系统和监督保障系统。作者还主张将“财务通则”和“会计准则”合二为一,等等。这些设想自成体系,不无道理。

综观全文,不难看出,作者以可贵的理论勇气和深刻的洞察力,高瞻远瞩地首先探讨了法制与经济法制建设的一般原理和会计法制建设的理论基础;再引用丰富的中外史料,深刻论述了社会、政治、经济与思想文化环境和会计法制建设之间的依存关系;进而通过古为今用,洋为中用,创造性地总结出会计法制建设的历史演进规律;最后,把以上经过深思熟虑所取得的开拓性成果具体落实到“当代中国财务会计法制建设研究”上来,从理论和实践的结合上,提出了既具理论深度,又具现实可行性的意见和建议。全书环环相扣,步步深入,前后贯通,融为一体,甚见功力。

张长海博士所著《会计法制建设论》是一部取材广博,创造性地融古今中外学术成果于一炉,取得了明显开拓性成果的重要学术专著。本书最大的特色是学科涉猎广泛、学术视野广阔。既有对法学、人文学科等的熟练运用,又有对制度经济学和会计学的独到见解及深入认识;既不是就法制论法制,更不是就会计论会计,而是从古今

中外社会、经济、政治、文化发展的全局出发,来认识和探讨法制建设与会计法制建设的有关问题。在深入钻研大量中外相关文献的基础上,正确运用历史唯物论和辩证唯物论的观点及方法,旁征博引,演绎归纳,通过去粗存精、去伪存真,从而得出具有普遍意义的规律性认识,用于指导我国当前历史条件下的会计法制建设,因而所取得的学术成果鲜明地显示了起点高、立论新、功底厚的明显特色。这是极为难能可贵的。

值此《会计法制建设论》出版之际,乐于作序。

余绪缨

1997.11.27 于厦门

序 二

经济法制的制定、颁布与严格执行乃是市场经济正常运行之根本保障。正是从这一点出发,人们作出了市场经济是法制化经济这一重要结论。史实表明,无规范之制约,便无健康有序之经济行为;无经济法制之控制,形形色色的经济病症便会在市场经济运行过程中泛滥成灾,其结果不但会阻扰国家经济与公司经济发展的历史进程,而且会在经济上造成重大损失。财务会计法制是整个经济法制中的重要部分,它在市场经济发展过程中对经济的管制作用既具体切实,而又具有很强的针对性。它对于防范与清理揭发种种经济犯罪行为也具有很强专业法规的功能作用。此外,它在规范政府经济行为与公司经济行为方面的作用可一直深入到每一经济环节,甚至每一经济事项,故财务会计法制建设在整个经济法制建设中占有十分重要的地位,是经济法制建设中的一项关键工作。就中国当前的社会主义市场经济建设而言,要实现经济管理法制化,其任务更为艰巨、更显迫切。尤其是在社会主义初级阶段,如何建立既适合中国国情,而又与国家经济关系处理相协调的经济法制体系,如何建立财务会计法制与审计法制,以及如何处理财务会计准则建设与相关经济法、财务会计制度之间的关系等,更是有待迅速而切实展开研究及认真加以解决的问题。正因

如此,我认为张长海博士的《会计法制建设论》一书出版刊行不仅具有一定的现实意义及其创作价值,而且它的问世恰如其时,顺应了时代的要求。

《会计法制建设论》一书从会计法制建设的一般原理研究着手,逐步深入探讨了与财务会计法制相关联的一些重要问题,并围绕会计立法环境的变化,研究了中外财务会计法制建设,乃至审计法制建设过程中所体现出来的基本思想、基本理论、基本程序,以及其中所显示出来的历史运行规律。在上述基本问题研究的基础上,作者把研究的重点放在这部书的第四部分,即着重研究了当代中国社会主义市场经济建设的财务会计法制建设问题。在这一部分作者立足于有的放矢地解决现实问题。首先通过对计划经济下的财务会计制度建设与执行中所存在的基本问题的回顾、总结与反思,揭示这一历史阶段在财务会计工作规范化建设方面的历史局限性,并指出存在这些问题的关键所在,从而明确了现时改革的立足点。其次又通过对经济改革开放以来在财务会计法制建设方面所取得的历史性进展的总结,在肯定成绩的基础上寻找目前依然存在的问题及其差距,从而又明确了今后进行改革的基本方向。最后,作者用大量篇幅较为深入地研究了未来中国社会主义市场经济建立与发展之中的财务会计法制体系与财务会计立法、执法中的社会监督与保障体制的立定问题。全书逻辑层次清楚,论说有理有据,其中对主要问题的研究都体现了作者的独立见

解。同时,凡涉及到对重大问题的评议,作者分析深入,阐述客观,所作结论具有一定说服力。

在这部书中作者不仅应用大量的文献资料来分析论证所要说明的问题,而且对世界上一些著名的经济法规及法规案例进行了研究,如作者通过对市场经济发达国家所颁布的《公司法》、《破产法》、《会计法》、《审计法》,以及其他重要经济法规的研究,注重取其精华,为中国经济立法所用,较好地处理了立足于考虑中国国情与引进借鉴之间的关系。

这部书是张长海博士在博士论文的基础上写成的,随着我国社会主义市场经济的发展,尤其是考虑到认真体现党的十五大关于经济改革的新精神,作者还将对财务会计法制建设方面的问题作进一步的研究,以便使这部专著不断显示新的水准。我相信这部书的出版将会使读者从中受到启示,并会促进会计界各方面的人士更加深入对这一问题展开研究,以不断产生新的研究成果,使中国的财务会计法制建设取得更大的成就,在社会主义市场经济建设中发挥更大的作用。

郭道扬

1997年岁末于武汉

会计法制建设论

(摘要)

会计法制,作为经济法制乃至整个国家法制构成的基础部分,历来是世界各国治国安邦不可缺少的锐利武器;会计法制建设,作为依法治理市场经济的一个重要方面,亦是欲想经济腾飞的国家所不可忽视的。经济越发展,会计法制越重要;高度发展的市场经济,更是一刻也离不开与之相适应的会计法制建设工作。那么,会计法制建设的意义究竟何在?会计立法建制又受到哪些环境因素的影响?古今中外会计立法建制进程中有哪些运行规律可资遵循?当代中国的会计法制应当怎样建设?这些便是本文所要研究的主要问题。

一、会计法制建设一般原理

法(或曰法制)通常是指由国家制定或认可并有国家强制力保证其实施的、反映着统治阶级意志的规范系统。法制是法律和制度的简称。按照制度经济学观点,这里的法律是指法律(性)制度;这里的制度指准法律性制度(如政令、法令)。它们都是由国家强制力保证实施的。此外,还有非国家强制执行的行业性制度和基层单位内部制度等。本文主指国家立法机关制定的或授权制定的法律和制度。法制建设就是建立法律和制度,即立法建制,可简称立法。

法制,从它诞生之时起,就与财产权利及其制度有着千丝万缕的联系。说到底,法制是从建立产权制度入手,并始终围绕着完善产权制度而不断发展着,始终是为经济服务的,是推动经济发展的

内在要素之一。进一步讲,经济立法就是经济发展过程中对强化经济控制要求的必然产物。经济法制以其在调整企业组织管理关系、市场管理关系、宏观经济调控关系和社会经济保障关系等方面所起到的重要作用而成为国家立法的一个重要方面。

会计立法是经济立法的基础工程。会计法制是经济法制乃至整个法制能否得到落实的重要保障。这是因为,会计法制所控制与保障的财务会计信息质量目标、经济效益目标和责权利目标等,都无不对产权制度的完善与落实产生重大影响。市场经济是法制经济。要依法制权、依法治国、依法处理经济关系,就离不开会计法制及其建设。这是国家实现其对市场经济宏观调控之重要保障;强化会计立法是保证社会性廉洁之关键,也是市场经济高度发展对经济立法的更高要求。中国的社会主义市场经济的建立更得重视会计法制建设。

会计法制是集制度经济学、法学、会计学等为一体的综合性边缘学科。会计法制是制度,特别是法律制度中的一种,其显著特点是立法上的客观性、统一性、适应性和层次划分的科学性;执法上的强制性;以及司法上的严肃性。而强制性是会计法制的核心特征。社会主义市场经济条件下会计法制的建设,必须依据上述相关学科的原理,以马克思主义的生产力与生产关系、上层建筑与经济基础的辩证关系理论学说为指导,以贯穿上述会计法制特点为原则,开创出体现市场作为配置资源的基础性角色、反映国家和企业组织的现代经济职能特征、维护公有制为基础的产权制度,最终创建管理社会主义市场经济的新型会计法制体系。

二、影响会计法制建设的环境因素

会计行为是一种管理行为,它深受经济、政治、文化等多方面会计环境的影响。当然,旨在规范会计行为、调整会计法制关系的

会计法制建设,也不可避免地受这些环境因素的影响。

(一)会计立法建制的社会动因综述

依整体性而论,社会制度由三大要素层次构成:第一层次是社会属性,即社会中占统治地位的生产资料所有制的属性,如公有制或私有制;第二层次是体制结构;第三层次是具体的法制规则。这三层次顺序体现为制约关系;第一对第二、三层次体现为内容与形式的关系;而第二、三层次则构成社会制度的基本模式。法制是在一定的社会属性约束之下,建立在体制结构大框架之上的各种具体的社会统一法则。社会属性与法制是同步决定关系,如公有制一旦确立,相应的会计法制就被限定了其立法宗旨;反过来,这种会计法制一旦颁布就会表明公有制的社会属性。而社会属性与体制结构之间并不存在同步决定关系,即不同的社会属性可与相同的体制结构组成社会制度。体制结构基本类型分为两种:单向制约关系的直隶体制结构和双向制约关系的互动体制结构。前者如中国秦朝创立的高度中央集权大一统的政治体制;后者如美国“三权分立”的政治体制。体制结构主要看法制作用的正常发挥和相应的法制立定类型。例如,在直隶型体制结构框架下,人治大于法治,会计法制的强制性和严肃性就不可能很好地得到体现;再如,在互动型体制结构框架下,讲求分权制衡,会计法制建设多以“准则”和民间机构制定为主,而直隶型体制下的会计立法建制以“法”和政府立定为主。

(二)会计立法建制的经济动因

产权历来是社会经济生活的立足之本。市场经济的产生与发展就以产权的归属与转移为核心。随经济活动范围的不断拓展(即财富的扩充与交易程度的扩展)和商业信用及信用关系的建立

与发展等作为其基本条件的。会计及其法制的发展也是以此作为其基本动因的。换言之,如果说书法、算术、私有财产、货币及其经济、信用及其交易、商业、资本、商业的合伙和委托办理关系是早期复式簿记产生的九项必要条件的话,那么,将上述九项必要条件囊括其中的产权转移运动、以股份公司为主激发的市场经济活动和发达的商业信用及其关系,则是现代会计发展的前提条件,也理应是会计立法建制的依存条件。市场经济是效率和活力的象征。但是,天生的“市场缺陷”不能保证市场作为优化配置资源基础性手段得以正常合理地运用。必须在市场经济的基础上,引入政府的计划调控手段,加强政府职能的“经济化”及干预经济的自觉化、制度化和法律化,并最终是落实在法制手段上。会计立法乃至经济立法的核心就是为竞争建立良好的秩序,保证以企业为核心的市场决策和以国家(政府)为核心的宏观决策能够协调一体化地运行。会计法制建设的过程,也就是不断吸纳会计的优秀技术和行之有效会计实务惯例的过程,说到底,是受上述各种经济动因牵引而不断深化完善的过程。

(三)会计立法建制的政治动因

对会计立法建制施加政治影响的基本动因表现在两方面:一是国家制度性质(社会属性);二是国家政治、经济体制的组织结构。

在以生产资料私有制为基础的奴隶社会和封建社会里,由“神权”庇护之下的“王权”具有至高无上的地位;集权独尊的“王制”是统治者的治世标准。在这一历史时期会计立法建制必须体现奴隶主阶级、地主阶级的意志。其中重农抑商政策,反映了自然经济条件下国家财计法制建设的基本指导思想。在私有制的资本主义社会,会计立法所规范的政府会计和企业会计行为都是以“私有财产

神圣不可侵犯”为宗旨,反映市场经济条件下资产阶级的意志和既得利益。毫无疑问,社会主义公有制下的会计立法需求则是维护无产阶级根本利益之政治动因所致。

会计立法建制因政治、经济体制不同而各有差异。单一政体型的会计法制多偏重于“集中化”,多以成文的法律文件加以规范。复合政体型的会计法制多偏重于“分散化”,讲求自律性的“准则”制度。在企业主导型经济体制之下,要求建立诸如公司会计法、证券会计法,以及会计准则等法规来保障社会化了的股份公司,及其公司的会计核算和财务会计信息质量特征。在政府主导型经济体制下,会计立法建制立足于整个国民经济的发展,多以会计法律、法规的形式,一方面约束政府的经济行为;另一方面,为经济法人提供赖以生存和运营的法律基础。在混合型经济体制下,以会计立法为重点,会计建制为补充,即国家对各种会计行为以会计法(包括相关经济法)形式作出原则统一规定,从宏观上规范市场经济运行机制;以会计制度形式作为法规实施细则规定,从微观上适应企业自主经营管理之需要。

(四)会计立法建制的思想、文化基础

在古代社会,历代统治者都首先以“神权”炮制出“天赋王权”,然后才以法制来贯彻王权思想及王制精神。此时的会计法制使命就在于落实王权统治思想。虽然有零散、低级和简陋的会计法制存在,但是,在“重刑轻民”,而君主又置于法律之上的古代,归根到底是实质上的“人治”而并无真正的“法治”。单纯的、自上而下的王朝集权直隶的社会体制结构,决定了会计法制依附于“人治”而形同“花瓶”的被置于虚设之地位。中国古代社会的实际情况尤其如此。

中世纪宗教文化与伦理对会计立法建制的影响也是很大的。

一般而言,处于万流归宗支配地位的西方基督教,推崇把“理性法则和契约”作为商业事务、民间团体、法律和政治管理的基础。加上神圣教廷与世俗朝廷长期分庭抗礼的基本格局,无疑对西方国家走上法治道路起着推波助澜的作用。在西方,之所以能首先产生资本主义,就是因为在这种宗教文化与伦理“沃土”之中孕育出了合理的常设企业、合理的工艺、合理的法律,以及合理的会计和会计法制。

以卢梭等人为代表的近代“依法治国”学说,开创了资产阶级立法建制民主化思想之先河,其历史进步意义就在于表达了激进资产阶级民主派和广大人民反对封建专制的强烈愿望,鼓舞和指导了人们推翻专制统治创建新世界的斗争。诸如人民主权理论、法律与自由相互作用理论、法律与平等相互关系理论及其他某些立法理论,直接导致了后来系列经济法制,包括会计法制的大量涌现。当然,资产阶级的立法与建制在执行中又有其虚伪性的一面。

社会主义市场经济是以法治理的经济。在思想文化方面,需要社会主义民主政治作为社会主义法治的政治基础。社会主义民主是人民民主,是真正的民主。它承认民主集中制原则,并要求社会主义法制作为其确认的保障。继承优秀民族文化遗产,发扬社会主义民主精神,建立科学化的会计法制体系,乃是我国一项跨世纪的重大研究课题。

(五)影响会计立法建制发展的国际环境

早在公元以前,就有国际经济往来和国际贸易活动。随着经济国际化的逐步发展,也相应地需求国际经济立法给予促进和保护。除了一般国际经济往来所要求的总体上调整缔约国之间的经济贸易关系外,国际商务交往中所涉及到某些专门事项也要求有专题公约的统一规定。现代市场经济国际化必需国际财务会计准

则的建立,便是目前国际专门法制建设的突出表现。

应当看到,国际贸易和国际投资的迅猛发展,跨国公司在全球范围内的扩张,必然要求冲破各国会计实务差异较大而阻碍国际经济交往的樊篱,在国际范围内实行建立在各国不同会计制度比较和协调基础之上的国际财务会计准则,以便指导国际会计健康有序的发展。同时,还应当预见到,随着国际财政主体和国际市场经济运行主体的孕育出现,更高层次的国际会计法制之诞生将是国际市场经济高度发展阶段上的必然结果。

三、会计法制建设之历史演进规律

(一)古代国家经济、会计立法的基本运行规律

古代国家(奴隶制和封建制)的经济结构是自给自足的自然经济。对财产权利及债权债务关系的确认和界定是古代国家经济与会计综合立法的中心内容,会计组织一开始便被法定为王朝统治者治理国家的重要职能部门,而会计法制更为“量入为出”财政原则的贯彻实施提供了根本保障。古代国家经济的初级形态和处于单式簿记阶段的会计,决定了会计立法只能是简单的与零散的,它通常被包容于综合性的法典之中。

(二)近代国家经济、会计立法建制的演进及其运行规律

近代资本主义市场经济管理之立法建制目标有四;一是确立市场经济存在的第一原则——产权明晰化;二是通过立法确定市场经济关系和维护市场经济秩序;三是规范市场经济活动主体行为——法人制度;四是规范政府宏观调控行为和社会保障制度。公司经济的兴起与发展对法制的依赖性更加强烈。一方面依赖于国家法制统一竞争机制和确立法人制度;另一方面依赖于内部法