

当代财务与会计问题研究(上)

财务与会计 热点问题探索

潘志强 周道隽
刘永祥 张考考 姚夏 编著
程蓓 魏思丰



当代财务与会计问题研究（上）

财务与会计热点问题探索

刘永祥 潘志强 周道隽 张考考 编著
姚夏 程蓓 魏志丰

电子工业出版社

Publishing House of Electronics Industry

北京·BEIJING

内容简介

本书结合我国的社会经济环境,对经济改革中的财务与会计热点问题进行了探索,包括:会计准则的基本问题;董事会治理与公司绩效的相关性;企业资产结构、资本结构与绩效的相关性;经理人股票期权会计信息披露;IT 企业价值评估;企业预算管理体系;上市公司审计机构选择;固定资产折旧模型的构建及检验;责任会计在商业连锁超市的应用;公允价值、战略成本管理的应用;市场经济与地方会计法规建设。

本书内容具有探索性,可以为会计理论研究和实务工作者提供一定的参考。

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

图书在版编目(CIP)数据

当代财务与会计问题研究.上/刘永祥等编著. —北京:电子工业出版社,2010.8

ISBN 978-7-121-11073-3

I. ①当… II. ①刘… III. ①财务会计—高等学校—教材 IV. ①F234.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 108520 号

策划编辑:章海涛

责任编辑:章海涛 特约编辑:王 纲

印 刷:北京东光印刷厂

装 订:三河市皇庄路通装订厂

出版发行:电子工业出版社

北京市海淀区万寿路 173 信箱 邮编:100036

开 本:787×1092 1/16 印张:16.75 字数:440 千字

印 次:2010 年 8 月第 1 次印刷

定 价:78.00 元(上、下)

凡所购买电子工业出版社图书有缺损问题,请向购买书店调换。若书店售缺,请与本社发行部联系,联系及邮购电话:(010) 88254888。

质量投诉请发邮件至 zltz@phei.com.cn, 盗版侵权举报请发邮件至 dbqq@phei.com.cn。

服务热线:(010) 88258888。

前 言

随着市场经济的发展,企业管理和会计工作领域也出现了一些新的问题,需要从理论与实践相结合的角度进行积极的探索。基于此,我们在多年教学和学术研究的基础上,编写了这本书,对经济改革中的财务与会计若干热点问题进行一定的探索。

本书以会计目标与企业绩效评价为主线,在会计规范体系研究的基础上,基于我国的会计环境,对财务与会计若干热点问题进行了探讨。从总体看,本书具有以下特点:

第一,探索性。各章的内容紧密结合我国企业会计的实际,在相对宏观的视野内概括阐述相关财务会计问题,因而适当减少了对具体经济业务会计处理方法的说明。

第二,针对性。以我国企业会计和管理实务中的热点问题为研究对象,立足当前,着眼长远,突出前瞻性和开放性,力求能为会计工作者和企业管理者提供一定的参考。

本书是北京市优秀教学团队“会计学专业系列课程教学团队”、北京市教委人才强教计划(PHR)中青年骨干教师项目和北京市特色专业建设点“北方工业大学会计学专业”的建设成果之一。本书的出版得到了北京市优秀教学团队建设专项经费的资助和支持。

本书是编著者集体研究的成果,研究团队中既有会计教育工作者,也有国家会计管理机构和会计实务工作者,体现了会计理论与实践的有机结合。各章的研究分工及执笔人是:第1章由刘永祥执笔;第2章由张考考执笔;第3章由程蓓执笔;第4章由刘永祥、黄珊执笔;第5章由姚夏执笔;第6章由潘志强执笔;第7章由周道隽执笔;第8章由王茜执笔;第9章由魏志丰执笔;第10章由丁宏宇执笔;第11章由赵景慧执笔;第12章由董高静执笔;第13章由刘永祥、武涛执笔。全书由刘永祥修改并定稿。

在本书研究及编著过程中,我们参阅了国内外诸多学者的相关著述及资料,北方工业大学经济管理学院会计系研究生魏志丰、吴思仪、李薇、王超等同学在研究资料的整理及数据处理方面做出了重要贡献,电子工业出版社高等教育分社谭海平社长和章海涛编辑对本书的出版给予了积极的帮助,“会计学专业系列课程教学团队”的全体成员以及北方工业大学经济管理学院会计系的各位老师参与了研讨并提出了很多有价值的建议。在此谨向所参阅资料的原著作者和为本书研究及出版做出重要贡献的相关人士致以诚挚的谢意。

本书可作为会计学专业高年级学生研究性学习的教学参考书,也可为会计研究和会计教育工作者的研究与教学工作,以及会计实务工作者追踪财务与会计前沿问题,更好地指导并应用于会计工作实践提供一定的参考。

由于编著者的研究水平有限,本书的研究尚不够深入,对存在的不足甚至错误,恳请读者批评指正。

作 者

目 录

第 1 章 会计准则基本问题

1.1	会计准则的性质及其渊源	1
1.1.1	会计准则的内涵及其性质	1
1.1.2	会计准则的渊源	3
1.2	制订我国会计准则的必要性及其环境分析	6
1.2.1	制订我国会计准则的必要性	6
1.2.2	制订我国会计准则的环境分析	7
1.3	西方国家会计准则演进的历史考察	9
1.3.1	美国会计准则建设	9
1.3.2	英、法、日等国家会计准则的制订与国际会计准则的协调	11
1.3.3	若干启示	12
1.4	制订我国会计准则的指导思想及其机制选择	12
1.4.1	制订我国会计准则的指导思想	12
1.4.2	制订我国会计准则的机制选择	13
1.4.3	会计准则制订模式	14
1.5	我国会计准则理论体系的结构及其内容	15
1.5.1	会计目标	15
1.5.2	会计假设	17
1.5.3	会计信息的质量特征与要求	19
1.5.4	会计要素的确认、计量、记录与报告	21
1.5.5	我国会计准则体系	23
1.6	会计准则与其他邻近会计范畴的关系	24
1.6.1	会计准则与会计目标、会计理论的关系	24
1.6.2	会计准则与会计假设、会计信息量特征、会计惯例的关系	25
1.6.3	会计准则与会计法规、会计制度的关系	25
1.6.4	会计准则与管理会计准则、财务制度、会计职业道德的关系	26
1.7	会计准则的未来走向	26

第 2 章 董事会治理与公司绩效的相关性研究

2.1	研究背景与文献回顾	28
2.1.1	研究背景	28
2.1.2	文献回顾	29
2.2	董事会治理的理论基础	31
2.2.1	委托代理理论	31
2.2.2	现代管家理论	32
2.2.3	资源依赖理论	33
2.3	董事会治理的影响因素	33
2.3.1	董事会结构因素	33
2.3.2	董事会行为因素	40



2.3.3	董事会激励因素	42
2.4	董事会治理与公司绩效相关性的实证研究	43
2.4.1	研究假设	43
2.4.2	变量选择	44
2.4.3	相关分析	45
2.4.4	回归分析	46
2.5	完善公司董事会治理的对策	47
2.5.1	研究结论	48
2.5.2	对策建议	48
2.5.3	研究展望	50
第3章 企业资产结构与绩效的相关性研究		
3.1	国内外研究现状分析	53
3.1.1	研究意义	53
3.1.2	研究背景	54
3.1.3	国内外研究现状分析	55
3.1.4	研究目的	57
3.2	资产结构与企业绩效的理论分析	57
3.2.1	资产结构理论分析	57
3.2.2	企业绩效理论的演进	59
3.2.3	资产结构对企业绩效作用的机理分析	61
3.3	企业资产结构与绩效相关性研究的实证设计	61
3.3.1	实证研究的设计思路	61
3.3.2	数据来源与样本选取	62
3.3.3	变量选取与变量描述	62
3.4	企业资产结构与绩效的相关性分析	64
3.4.1	描述性分析	64
3.4.2	相关性分析	66
3.5	企业资产结构与绩效的回归分析	68
3.5.1	回归方程的建立	68
3.5.2	回归方程的检验	69
3.5.3	实证结果	77
3.6	完善财务管理的建议及未来展望	78
3.6.1	完善财务管理的建议	78
3.6.2	主要结论	79
3.6.3	研究展望	80
第4章 我国高科技上市公司资本结构与绩效的相关性分析		
4.1	资本结构的内涵及其研究现状	82
4.1.1	资本结构的内涵	82
4.1.2	资本结构与企业绩效关系的理论分析	83
4.1.3	研究现状分析	83
4.2	我国高科技上市公司资本结构的现状分析	84
4.3	我国高科技上市公司的绩效评价	85

4.4	我国高科技上市公司资本结构与绩效相关性的实证研究	86
4.4.1	数据检验	86
4.4.2	研究结论	87
第5章	经理人股票期权会计信息披露	
5.1	研究意义及国内外研究现状分析	88
5.1.1	研究意义	88
5.1.2	国内外研究现状分析	89
5.2	经理人股票期权会计信息披露的基础理论	91
5.2.1	经理人股票期权理论	91
5.2.2	会计计量理论	92
5.2.3	会计信息披露理论	93
5.3	经理人股票期权的会计确认与计量	95
5.3.1	经理人股票期权的会计确认	95
5.3.2	经理人股票期权的会计计量	97
5.4	经理人股票期权定价方法及其选择	99
5.4.1	经理人股票期权定价方法及评述	99
5.4.2	经理人股票期权定价方法的选择	101
5.5	经理人股票期权会计方法及其应用	101
5.6	经理人股票期权会计信息的披露	103
5.6.1	我国经理人股票期权会计信息披露模式	103
5.6.2	国外经理人股票期权会计信息披露模式	105
5.6.3	我国经理人股票期权会计信息披露现状分析	105
5.7	我国经理人股票期权会计信息披露的改进	109
5.7.1	会计信息披露内容的改进	109
5.7.2	会计信息披露模式的改进	110
5.7.3	研究结论及展望	111
第6章	IT企业价值评估方法及其应用	
6.1	研究意义及国内外研究现状	114
6.1.1	研究意义	114
6.1.2	国内外研究现状分析	115
6.2	IT企业的特点及其价值评估的难点分析	117
6.2.1	IT企业的概念与认定	117
6.2.2	IT企业的生命周期划分及其特点	117
6.2.3	IT企业价值评估难点分析	118
6.3	企业价值评估现有方法的比较及其局限性	119
6.3.1	企业价值的涵义	119
6.3.2	企业价值评估现有方法的比较	121
6.3.3	企业价值评估现有方法的局限性分析	123
6.4	IT企业价值评估方法的改进	125
6.4.1	IT企业价值评估创新方法的原理及其模型	125
6.4.2	DCFF+BLACK-SCHOLES模型的评估原理和相关参数的确定	126
6.5	IT企业价值评估创新方法及其模型的适用性	127



6.6	改进模型在 IT 企业价值评估中的应用.....	129
6.6.1	公司简介及定性分析.....	129
6.6.2	运用 DCF+BLACK-SCHOLES 模型的企业价值评估.....	130
6.7	IT 企业价值评估创新方法及模型的局限性及相关问题.....	133
6.7.1	IT 企业价值评估创新方法及模型的局限性.....	133
6.7.2	主要结论.....	133

第 7 章 企业预算管理体系的构建及其应用

7.1	企业预算管理研究现状及其意义.....	136
7.1.1	企业预算管理的发展及其研究现状.....	136
7.1.2	企业预算管理的必要性分析.....	138
7.2	预算管理相关概念及其基础理论.....	139
7.2.1	预算管理及预算管理体系的内涵.....	139
7.2.2	预算管理基础理论.....	140
7.2.3	我国企业预算管理实践中存在的问题.....	141
7.3	企业预算管理体系的构建原则及其内容.....	142
7.3.1	构建企业预算管理体系的原则及前提条件.....	142
7.3.2	企业预算管理组织体系.....	143
7.3.3	企业预算管理制度体系.....	147
7.3.4	企业预算管理的内容体系.....	148
7.4	企业预算管理流程体系的构建.....	155
7.4.1	预算编制.....	155
7.4.2	预算执行与控制.....	158
7.4.3	预算调整和差异分析.....	159
7.4.4	预算执行和控制的重点及具体内容.....	159
7.4.5	预算考评与激励.....	160
7.5	企业预算管理流程体系的优化.....	161
7.5.1	企业预算目标指标体系的优化.....	161
7.5.2	构建以关键业绩指标为核心的多元化企业预算指标体系.....	162
7.6	企业预算控制模式及其激励机制.....	166
7.6.1	企业预算控制模式及其优化.....	167
7.6.2	企业预算控制激励机制.....	170
7.7	我国企业预算管理体系应用案例——结合中国铝业某省分公司的研究.....	171
7.7.1	中国铝业某省分公司基本情况.....	171
7.7.2	MB 分公司预算管理体系的实施构架.....	172
7.7.3	MB 分公司的预算管理流程体系构架.....	174
7.7.4	对 MB 分公司实施预算管理体系的建议.....	177

第 8 章 上市公司审计机构选择研究

8.1	国内外研究现状.....	180
8.1.1	国外研究现状.....	180
8.1.2	国内研究现状.....	181
8.2	研究假设与设计.....	181
8.2.1	研究假设.....	182

8.2.2	研究设计	182
8.3	上市公司审计机构选择的实证检验	184
8.3.1	描述性统计	184
8.3.2	单变量相关性分析	187
8.3.3	多变量分析	188
8.4	上市公司审计机构选择对策建议	192
8.4.1	主要结论	192
8.4.2	对策建议	193
第 9 章 固定资产折旧模型的构建及检验		
9.1	研究背景及国内外研究现状分析	195
9.1.1	研究背景及意义	195
9.1.2	国内外研究现状分析	196
9.2	固定资产折旧基础理论	197
9.2.1	固定资产价值转移理论	197
9.2.2	固定资产价值补偿理论	198
9.2.3	固定资产折旧方法论	198
9.3	固定资产损耗的确认与计量	200
9.3.1	固定资产有形损耗的确认与计量	200
9.3.2	固定资产无形损耗的确认与计量	202
9.4	固定资产折旧计量模型的构建	203
9.4.1	模型的假设及折旧影响因素分析	203
9.4.2	变量选取与变量描述	205
9.4.3	模型的构建	207
9.5	基于我国上市公司数据的检验与应用	208
9.5.1	样本选取与数据来源	208
9.5.2	检验结果分析	209
9.6	研究工作总结与展望	212
9.6.1	研究工作总结	212
9.6.2	研究展望	213
第 10 章 公允价值在煤炭企业的应用		
10.1	公允价值的内涵及其经济后果	216
10.1.1	公允价值的内涵	216
10.1.2	公允价值的经济后果分析	217
10.2	公允价值的应用及其研究现状	219
10.3	公允价值在煤炭企业的具体应用	220
10.4	煤炭企业应用公允价值计量的实践	222
10.4.1	应用公允价值计量的基础工作	222
10.4.2	煤炭企业应用公允价值计量应注意的问题	222
第 11 章 战略成本管理在煤炭企业的应用		
11.1	煤炭企业成本管理现状分析	224
11.1.1	煤炭企业成本的构成及其特点	224
11.1.2	煤炭企业成本管理的现状分析	225

11.1.3. 煤炭企业实施战略成本管理的必要性	226
11.2 战略成本管理研究现状	226
11.3 战略成本管理方法及应用条件	226
11.4 战略成本管理在煤炭企业的具体应用	228
11.4.1 煤炭企业战略成本管理方法的应用	228
11.4.2 煤炭企业战略成本管理的程序及其影响因素	228
11.5 煤炭企业实施战略成本管理的实践	230
11.5.1 煤炭企业应用战略成本管理的基础工作	230
11.5.2 煤炭企业应用战略成本管理应注意的问题	231
第 12 章 责任会计在商业连锁超市的应用	
12.1 责任会计的内容	233
12.1.1 责任会计制度的建立	233
12.1.2 责任会计制度的实施	234
12.2 商业连锁超市应用责任会计的必要性	235
12.3 责任会计在商业连锁超市的具体应用	235
12.3.1 商业连锁超市的组织结构和特点	235
12.3.2 商业连锁超市责任会计制度的建立	237
12.3.3 商业连锁超市责任中心的业绩考评	238
12.4 商业连锁超市应用责任会计实践中的实践	240
第 13 章 市场经济与地方会计法规建设	
13.1 我国地方会计法规建设的必要性及其环境分析	242
13.1.1 我国会计法制建设现状分析	242
13.1.2 地方会计法制建设的必要性	243
13.2 地方会计法规在我国会计规范体系中的地位	245
13.2.1 对我国会计法律规范体系的反思	245
13.2.2 地方会计法规在我国会计规范体系中的地位	246
13.3 地方会计法规的特点及其原则	246
13.3.1 地方会计法规的特点	246
13.3.2 地方会计法规建设的原则	247
13.4 地方会计法规的结构形式及其内容	248
13.4.1 地方会计法规的结构形式	249
13.4.2 地方会计法规的基本内容	249
13.5 加强我国地方会计法规建设的对策	254
13.5.1 加强地方会计法规基本理论问题的研究	254
13.5.2 借鉴国外会计法规建设的有益经验, 进一步强化地方会计管理	255
13.5.3 实事求是, 积极稳妥, 不断推进地方会计法规建设的进程	256

第1章

会计准则基本问题

【内容提要】 本章论述会计准则的性质及其内涵，在深层次上分析会计准则的渊源及其理论体系，在国际视野内阐述会计准则产生与发展的环境及其历史条件，提出我国会计准则建设的基本原则，并对会计准则与相关会计范畴的关系以及会计准则的未来走向等问题进行探讨。

【核心问题】 会计准则的性质；会计准则理论体系；会计准则与相关会计范畴的关系。

会计准则是会计学的基本概念之一，对于会计理论研究和会计实务的发展具有重要的指导和规范意义。纵观西方国家近百年来会计理论的发展，会计准则问题始终占据十分重要的地位，为财务会计提供了基本的理论架构。进入20世纪80年代，我国会计学者开始提出了建立我国会计准则问题，中国会计学会成立了专门委员会，并将会计准则相关理论问题作为重点课题进行研究，会计准则制订机构也以专项课题和研究报告等形式进行了系统研究。经过二十余年的研究与探索，我国企业会计准则体系于2007年起正式实施，标志着我国会计准则体系初步形成，会计准则建设迈出了历史跨越的一步。为了确保会计准则的有效实施，我们有必要结合我国国情，进一步深化对会计准则基本理论问题的研究，以促进会计准则体系的不断健全和完善，更好地发挥其在市场经济中的重要作用。

1.1 会计准则的性质及其渊源

1.1.1 会计准则的内涵及其性质

从目前可考证的资料看，“会计准则”一词最早见之于美国著名会计学家W·A·佩顿和A·C·利特尔顿于1940年出版的《公司会计准则介绍》一书中。与之相关的概念还有“会计原则”和“会计标准”等。从学术研究视角看，“原则”与“标准”、“准则”概念上应有所区别。根据辞书的解释，原则不仅指观察问题、处理问题的准绳，还往往包括原理（指某一领域、部门或学科中具有普遍意义的基本规律）；而准则或标准通常是指用做衡量事物的基准、依据或规范，准则是比原则低一层次、比标准高一层次的“中间”概念。在会计学意义上，准则与原则含义的不同主要在于：①原则是概括性的，一般只规定会计处理的方针或政策，是观察和处理会计问题的准绳，它在理论上确定了会计工作应该遵循的准则或规范；准则除上述内容外，往往还涉及具体的会计程序和方法，偏重于从程序和方法的角度予以概述；②原则往往体现着一定集团的立场和利益，具有一定的政治倾向性；准则是确认和计量会计要素及其价值的标准，具有一定的灵活性和选择性；③原则或准则与发布的形式及其强制性程度有一定关系，一般而言，原则的强制约束性较强且不得违背，而准则有时是依靠人们的自觉意识体现其权威性，针对性较强。概括而言，会计原则和会计准则的根本区别在于，会计原则表现为从实践中提炼出来并用于指导会计实践的基本原则或理论，会计准则表现为在这些基本原则或理论的基础上用于指导会计工作具体实践的质量标准。

值得提及的是，美国注册公共会计师协会（AICPA，American Institute of Certified Public Accountants，原称美国会计师协会）在 20 世纪 70 年代以前公布的文献中多采用“Accounting Principles（会计原则）”一词，1973 年起已由“Rules（准则）”替代“Principles（原则）”一词了。美国改用“会计准则”，主要有两个原因：一是会计原则的内容越来越具体，往往涉及到具体的方法和步骤；二是会计准则具有更大的适用性和针对性。另一方面，西方国家所谓的“公认会计原则”，实际上也包括会计程序和方法，原则与准则在实际应用上的含义是基本相同的，均指规范会计实务的准绳。目前国际上采用“会计准则”者居多，以示其不仅是指导会计实务的方针，而且还包括规范性的会计程序和方法。

关于会计准则的内涵，国内外学者尚无统一而确切的定义。概括国内学者的论点，主要有以下五种认识：第一，会计准则是会计实践的经验总结，是指导会计工作的规范^①；第二，会计准则是组织会计工作的规范，是执行会计职能，完成会计任务和使用会计方法的准绳^②；第三，会计准则是指对会计对象进行反映和监督所应遵循的若干规则；第四，会计准则是资本市场的一种重要游戏规则，是实现社会资源优化配置的重要依据，是国家社会规范乃至强制性规范的重要组成部分，是政府规范经济秩序和从事国际经济交往的重要手段^③；第五，会计准则是关于一般通用的会计规则的公共合约，是反映经济活动、确认产权关系、规范收益分配、为实现财务报告目的而约定的一种会计技术标准，是生成和提供会计信息的重要依据^④。此外，还有人认为会计准则是政治程序的产物。从以上多种定义看，第一种认识实质上是把会计准则理解为会计理论的同义语。无论是我国还是其他国家，会计理论都是对会计实践的经验总结，因此这种定义并没有指出会计准则的本质特征，容易导致会计基本概念上的混乱。第二种认识是把会计准则当作组织会计工作的依据，这样就扩大了会计准则的外延。从内容上看，它不仅是制订会计制度的依据，而且是设置会计机构和配备会计人员等会计工作组织的依据；从层次上看，它既包括宏观的社会会计准则，又包括微观的企业会计准则，甚至包括管理会计（以加强内部管理为主）准则，这种认识既不符合国际惯例，也脱离了我国实际。第三种认识实质上是把会计准则理解为会计核算的准绳和规则，易于理解，并被会计实务界所接受。第四种认识是在宏观层面上概括了会计准则的性质，揭示了会计准则在社会经济生活和社会资源优化配置中的重要地位和作用，但未能清晰地体现会计的目标及其本质特征。第五种认识实质上是对第三种认识在逻辑上的自然延伸，不仅体现了会计的目标及其本质特征，而且高度概括了会计准则作为“会计技术标准”的作用范围。本研究认为，会计准则在一般意义上就是指会计核算的技术标准和规则，是生成和提供会计信息的重要依据和准则，所以本研究基本同意对会计准则的第三种认识和第五种认识自然延伸的概括，即把会计准则的内涵界定为会计核算工作的依据和规则。理由如下：

（1）从会计准则的内容看。美国会计师协会与证券交易所特别委员会 1934 年发表的《公司账目审计》中归纳了会计的五条基本原则，都是关于会计核算的具体规定，这五条基本规范为成文会计准则的诞生奠定了基础。从历史演进看，20 世纪 30 年代成立的美国会计程序委员会（Committee on Accounting Procedure，CAP）先后发布的 51 份《会计研究公报》，以及后来的会计原则委员会（Accounting Principles Board，APB）发布的《意见书》和财务会计准则委员会（Financial Accounting Standards Board，FASB）发布的百余份会计准则，所有这些文件都是有关会计程序和方法的规范，其他各国会计准则以及国际会计准则的内容也大致如此，它们既不是会计工作的理论依据，也不是对全部会计工作的规范。

（2）从会计学学科的发展看。第二次世界大战后，资本主义经济迅速发展，国际、国内市场竞争

① 娄尔行等. 关于建立我国会计理论体系的设想[M]. 中国会计学会 1980 年论文集

② 葛家澍. 会计的基本概念[M]. 北京:经济科学出版社, 1986

③ 王军. 关于中国会计准则体系建设与实施的若干问题. 企业会计准则讲解(2008)[M]. 北京:人民出版社, 2008

④ 同③

激烈,严重的通货膨胀和较高的失业率由交替转为并发;资本进一步集中,使公司组织日益多级化和跨国化;科技发展日新月异,促进了企业管理的现代化。在此环境下,单纯依靠企业内部的合理组织是远远不够的,客观上要求会计不仅要向外部提供财务报告,而且要运用先进的管理方法为加强企业内部管理服务,于是在企业会计中分离出专门为企业内部加强管理、提高效益服务的管理会计,这样传统的那部分会计工作便被称为财务会计。而在此之前的会计皆指财务会计活动,因此把会计准则理解为会计核算的依据是符合其最初含义的。

(3)从我国情况看。建国六十年来,特别是1985年《会计法》颁发并实施以来,先后制订和修订了一系列会计规章,已经初步形成了以《会计法》为核心的会计法规体系。这个体系中,除了有关会计业务方面的规章外,还有诸多关于会计人员和会计机构方面的会计法规,后两者并非会计准则所能指导和约束的,因此不能把会计准则理解为一切会计工作的准则和依据,否则必将造成会计法规体系上的混乱。

值得提及的是,财政部王军副部长从便于理解的角度,在三个递进的层面上给出了“什么是会计准则”的描述,认为:会计准则是反映经济活动、确认产权关系、规范收益分配的会计专业技术标准,是资本市场的一种重要游戏规则,是国家经济法规的重要组成部分,在国家经济生活甚至国际经济交往中发挥着日益重要的作用。

关于会计准则的性质,主要是给会计准则定位,即说明会计准则的本质是什么。目前的研究认为,会计准则的内容十分丰富,从不同的角度可以有不同的概括。“从会计准则的形成和实际应用看,可以把会计准则看作是一种行政规范,属于《会计法》所指的国家同一会计制度的一个重要组成;从会计准则所达到的经济后果看,会计准则实际上是一种分配标准,它所解决的是资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润的确认、计量、记录和报告,执行社会总产品的确认职能和分配职能”^⑤,进而认为,这已为我国财务会计实践所证实。

1.1.2 会计准则的渊源

穷事物之始,索事物之源,进而探求其发展规律,这是研究社会经济问题的基本思路 and 重要方法。会计准则问题的研究亦应如此。探究会计准则之渊源,是会计理论研究的重要课题,对于深刻地认识会计准则的本质,提高人们对制订会计准则必要性的认识,都具有十分重要的意义。

1. 复式簿记方法的产生,促进了会计理论研究的兴起,为会计准则的产生创造了前提条件

会计是适应社会生产的发展和管理的需要而产生的,最初只是“生产取能的附带部分”,当社会生产力发展到一定水平,出现了社会分工和剩余产品后,会计便逐渐地从生产职能中分离出来而成为独立的职能。但在一个相当长的历史时期内,会计的发展是十分缓慢的。从11世纪末到13世纪后期的十字军东征,提供了意大利城市和东方之间贸易发展的动力,刺激了沿海国家的海运、商业和贸易。发达的海上贸易引发了银钱业的货币兑换业务、存放款业务和转账结算业务。随着贸易的不断发展,财富越来越集中于意大利城市,个体经营也大部分被代理商和合伙所取代,不仅使会计实务在商业和银行业中迅速发展,而且使西欧一些城市在抗拒、摆脱中世纪封建势力的统治中开始出现了资本主义经济关系的萌芽,从而为复式簿记的产生创造了一定的经济条件。此外,书写技术、算术的发展和作为统一计量尺度的货币的广泛使用,为复式簿记的产生创造了更为基本的前提条件。进入15世纪,随着意大利商业贸易和银行组织的发展,复式簿记方法正式诞生。复式簿记的产生备受各界著名人士的赞誉。德国诗人、文学家、哲学家歌德(Goethe)形容复式簿记是“人类智慧的绝妙创造,每个精明的商人从事经营活动都必须利用它”;数学家凯利(Cayley)认为,复式簿记原理“像欧几里得的比率理论一样,是绝对完善的”;经济史学家松巴特(Sombart)评价说,“创造复式簿记的精神,也就是创造伽利略和牛顿系统的精神”;日本会计学家黑泽清则更为明

⑤ 陈毓圭. 会计准则讲座[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2005



确地指出,“在复式簿记出现以前,世界上不存在所谓‘资本’的概念。或者说,倘若没有复式记簿,就没有资本的出现。与此同时,复式簿记还创造出资本主义‘企业’的概念”^⑥。复式簿记的伟大意义不仅标志着会计实务的重大进步,而且促进了会计理论研究的兴起。在此之后,人们开始了对这门学科的理论研究和评论,一系列会计著作也相继出版问世。如果没有复式簿记所引发的会计理论研究,作为会计理论体系重要组成部分的会计准则就不可能建立。正是在这个意义上,可以认为,文艺复兴时代创造出来的复式簿记方法为近代会计理论与方法的发展奠定了基础,同样也为会计准则的产生创造了前提条件。

但自复式簿记方法产生 400 余年以后才出现会计准则的历史事实,又使一些学者在研究会计准则渊源问题时往往忽视这一重要前提条件。这种现象的存在既有客观原因,也有主观认识上的问题。从客观上看,自 16 世纪至 18 世纪大约 300 年时间,会计发展处于停滞状态。这一时期,会计主要作为管理企业的一种工具,账簿主要由业主个人掌管和使用,其目的在于向业主及时提供有关资产和负债的信息,并不要求向外界提供会计报告;同时,当时会计核算的内容一直是个体或合伙经营的商业业务,并不需要复杂的会计技术。尽管有的商人也编制一定时期合伙经营损益情况的会计报告,但并不是定期编制,包括的内容也很不完整。在这种情况下,会计准则的迫切性并不明显,当客观上需要会计准则时,其产生并非一蹴而就,而是以复式簿记引发的会计理论研究为前提条件。从主观认识上看,会计理论研究的兴起只是会计准则产生的前提条件,如果离开这个前提,尽管会计实务中需要,会计准则也不会产生。因为会计理论和会计实务不可分割,任何一方都不能独立成立。因此,研究会计准则渊源问题,不仅要研究其产生的背景和动因,而且要重视前提条件的研究,只有这样,才能在历史的框架内予以全方位的界定。

2. 股份有限公司的出现,只是为会计准则的产生创造了良好的外部环境

有的学者认为,股份公司的兴起、资本市场的出现导致了会计准则的产生。本研究认为,这种认识有失偏颇。从历史上看,早在 12 世纪初,意大利就已经出现了独资企业和合伙企业,到 14~15 世纪,这些企业在官方注册经营工商业。15 世纪末,地理上的大发现使世界贸易大为改观,西班牙、葡萄牙、荷兰、英国作为海外贸易国异军突起,竞争日趋激烈。16 世纪,随着美洲大陆的发现和新航线的开拓,国际贸易也逐渐由地中海延伸到大西洋及东亚地区。由于海外贸易需远渡重洋,被认为是风险事业,远非少数独资或合伙企业所能经营的,为减少海外殖民掠夺的风险,1600 年英国设立了东印度公司,1602 年荷兰也以特许状组建了相关公司。在此之前欧洲已经出现了一批海外贸易公司,如英国的阿非利加公司、哈德逊公司等。这些海外贸易公司虽然不是现代意义上的股份公司,但它们已由政府特许,选举董事,公司股票公开在证券市场上出售,因而已经具备了现代股份有限公司的某些特征。马克思把这些享有合法垄断权的公司称为“现代股份公司的先驱”。19 世纪 20~60 年代,随着欧美国家的工业革命,资本主义生产方式发生了巨大变革,工业生产从工场手工业向工厂制过渡,企业规模不断扩大,股份有限公司迅速发展起来。例如,英国在 1824 年设立了 200 余家公司,1834 至 1836 年又相继成立了 300 余家,1844 至 1868 年的 25 年间已设立 11000 余家公司。到 19 世纪后期,股份有限公司在西方资本主义国家已广为流行,成为当时资本主义企业的主要组织形式。19 世纪股份有限公司迅速发展,一方面扩大了会计的服务对象,由过去只服务于个别企业转变为通过企业会计师的活动为所有的相关企业服务;另一方面,会计的内容也获得了相应的发展,不仅从事记账、算账,而且要编制会计报告及进行资产评估等,以满足为数众多的股东和所有与企业有利害关系的外部集团对企业财产状况和经营成果等信息的需求,同时要求对企业提供的会计报告进行审查。所有这些,虽然造就了一批财务审计专家,使职业会计师组织在 19 世纪兴盛起来,但会计准则并没有在这个时期产生,而且至少要晚于现代股份有限公司 70~80 年。因此可以认为,股份有限公司的出现只是为会计准则的产生创造了良好的外部环境,或者

⑥ [美]R·G·布朗浦, K·S·约翰斯顿. 巴其阿勒会计论[M]. 林志军, 李若山, 李松玉译. 上海: 立信会计图书用品社, 1988

说,由于所有权与经营权的分离、筹资渠道的外部化,客观上呼唤着会计准则的产生,但不能简单地认为股份有限公司的出现导致了会计准则的产生。

资本市场的出现也不是导致会计准则产生的根本动因。纵观西方国家资本市场产生和发展的历史可以看出,继海外贸易公司之后,股份有限公司首先在金融业发展起来,资本市场便相伴而生。资本市场首先形成于英国,这是资本主义最早发达于英国的必然结果。1773年英国伦敦便产生了证券交易所的雏形,1775年伦敦汇划所的创立成为各银行间票据清算的中心,1801年伦敦证券交易所正式成立。在此之前,类似于资本市场的证券交易所和业务已经大量存在,并且在资本主义商品货币经济中发挥了重要作用。在这种情况下,投资者也要判断某种证券的获利能力和财务风险,以便做出正确的投资决策;而企业上市证券时,为达到筹资之目的,除精心编制会计报告外,也必须聘请职业会计(审计)师对会计报告及其有关情况进行审查。但历史已经表明,在资本市场产生100余年的时间里,并没有所谓的“会计准则”,而且会计准则也不是首先诞生于当时资本市场较为发达的英国(20世纪后美国资本市场较为发达)。由此可以说明,资本市场的出现同样只是为会计准则的产生创造了良好的外部环境,先于会计准则140年左右。股份有限公司、资本市场的出现与会计准则的产生在时间上存在如此巨大的差距,说明它们对会计准则的产生并不起决定性作用。在研究会计准则的渊源问题时必须尊重这一历史事实,不能简单地就事论事。

3. 会计报告(资料)真实性的公证直接导致了会计准则的产生

会计准则最早出现于美国。相对于欧洲国家来说,美国是后起的资本主义国家。在独立战争(1775至1783年)开始时,美国还没有股份公司。1790年美国股份有限公司最早在银行中产生,以后也多在银行保险业和交通运输业中发展,1812至1814年英美战争后,美国开始了工业革命,组织了交通运输有限公司,随着铁路建设和新机器、新技术的广泛应用,工业股份公司迅速发展,规模也不断扩大,1900年,美国各种工业股份有限公司已达38770家。“1909年,AICPA(美国会计师协会)任命了一个会计名词特别委员会,试图进行会计实务规范化的尝试。1915年,FTC(Federal Trade Commission,美国联邦政府贸易委员会)副主席提出了为全国主要企业制订统一会计制度的建议。当时企业的外部资本主要来自银行贷款,银行为保护自身利益,需要掌握企业财务状况和偿债能力,并要求企业提供较为准确、可比的会计信息”^①,但此时也并未真正形成会计准则。这一史实进一步说明股份公司的发展不是会计准则产生的根本动因,即便把会计名词特别委员会的成立和FTC副主席的建议看作是会计准则研究的“萌芽”,也要比现代股份有限公司落后半个世纪左右。

随着资本主义经济的迅速发展,资本主义生产方式的一切矛盾,特别是生产的社会化与资本主义私人占有之间的矛盾日益突出,表现为个别企业生产的有组织性和整个社会生产的无政府状态的尖锐对立,社会各生产部门之比例严重失调,爆发了20世纪20年代末至30年代初期生产相对过剩的资本主义经济危机,不少公司纷纷倒闭,股票和债券大量在证券市场上抛售,许多公司陷入无力偿付债务的窘迫局面。危机过后,一些学者在探讨“大萧条”的原因时,限于其政治立场,不会认识到危机的根本原因在于资本主义制度本身,却把目光转向了这场危机的导火索——1929年美国最大的证券交易所“纽约股票交易所”黑色星期二的突然崩溃,认为“大萧条”应归咎于政府对证券交易的管理不善,企业财务报告反映的资料不充分,致使投资人遭受了巨大的经济损失。

从另一角度看,在资本主义自由化的市场竞争阶段,私人资本为在竞争中获取高额利润,普遍存在着弄虚作假的现象,企业经常改变会计核算的基础,企业与企业之间,同一企业的不同会计年度之间,会计资料缺乏可比性和统一性,致使投资人无法对企业的财务状况和经营成果做出正确的判断,对资本投资失去信心,甚至对会计报告的一些项目提出公开的批评。会计信息的失真,客观上对资本市场的萧条和经济危机的爆发起了推波助澜的作用。在这种情况下,美国政府才开始对自由化的市场经济实施干预和管理,于1933年和1934年相继通过了《证券法》和《证券交易法》,

① 林志军. 会计的假定、原则、准则[M]. 北京: 经济科学出版社, 1988

并成立了 SEC (Securities & Exchange Commission, 证券交易管理委员会), 要求股票上市的公司必须向 SEC 登记, 并提供本企业各方面的详细资料, 包括经职业会计 (审计) 师审计的财务报告, 各公司必须按其规定的格式、项目、内容编制会计报告。为使各公司和独立会计 (审计) 师在编制和审计财务报告时有一个规范的统一标准, 促使美国会计学界加强了对会计准则问题的专门研究。AIA (American Institute of Accountants, 美国会计师协会) 于 1927 至 1930 年间曾设立与证券交易所协调特别委员会, 发表了《财务报表的验证》等文件; 1933 至 1936 年间又设立了会计原则发展特别委员会。AAA (American Accounting Association, 美国会计学会) 也于 1936 年发表了《公司财务报表的会计原则暂行说明》, 对财务报告中最重要原则进行了探讨。这些成果对会计准则的建立起了十分重要的推动作用。1938 年, AIA 设立了 CAP (会计程序委员会), 具体负责制订美国会计准则; 1939 年, CAP 发布了《会计研究公报》第 1 号, 从而使成文性的会计准则正式诞生。尽管当时对会计准则的内容尚不十分清楚, 但在 CAP 存在的 20 年时间 (1938—1959 年) 随着 51 份《会计研究公报》的陆续发表而逐渐明确、完善起来。

英国、法国、澳大利亚、加拿大、日本等国家的会计准则都不同年限地晚于美国。

值得提及的是, 会计准则不是诞生于股份有限公司和资本市场产生和蓬勃发展之时, 而是形成于它们不同程度地“萧条”之后, 而且会计准则首先诞生于 20 世纪 20~30 年代经济危机损失最惨重的美国, 说明会计报告 (资料) 真实性的公证是会计准则产生的根本动因, 如果没有 20 世纪 20 年代末至 30 年代初的经济大危机和资本市场的萧条, 政府及公众就不会如此迫切地要求对会计资料真实性的公证。离开这一根本动因, 会计准则的产生可能会推迟若干年。

1.2 制订我国会计准则的必要性及其环境分析

1.2.1 制订我国会计准则的必要性

建国以来, 我国会计核算工作所遵循的规范大都散见于国家制订的会计法规和各部门制订的会计制度中。在过去高度集中的管理体制下, 这些会计法规、会计制度对加强经济核算、促进国民经济的发展发挥了积极的作用。但随着经济体制改革的不断深化、对外开放政策的进一步贯彻实施, 我国的一些会计法规和会计制度已不能完全满足经济发展的需要。因此, 根据《会计法》制订所有企业都应共同遵循的会计准则是十分必要的。

1. 制订会计准则是深化经济改革, 维护市场经济秩序的需要

我国的长期实行的会计核算体系存在诸多不足, 主要表现在两方面: 一是在过去相当长的时期内, 政府各有关主管部门按行业制订会计制度, 使得部门分隔, 各类企业的会计信息缺乏可比性, 无法客观地比较企业的经营业绩, 使各类企业处于不同的竞争地位, 不利于稳定和维持市场经济秩序, 同时各主管部门制订本行业会计制度时, 往往较多考虑本部门的利益, 容易导致会计法规体系内部结构的相互重复甚至冲突; 二是国有企业的资产所有权和经营管理权混同, 财政部门既以资产所有者身份参与企业收益分配、制订收益分配制度, 又以管理者的身份从事行政管理活动, 制订有关的财务会计制度。由于利益分配关系的制约, 使财政部门往往偏重于以资产所有者的角色强调利益的分配, 在一定程度上弱化了管理职能, 形成不同企业利益分配的非均衡化。随着经济改革的不断深化, 各种形式的经济联合或企业集团已经突破了部门和所有制格局, 难以确定应由哪个部门按哪种行业来制订会计标准, 客观上需要一个不分行业、不分所有制的会计核算准则, 用以约束所有企业会计核算的程序和方法。

2. 制订会计准则是提高对外开放水平的需要

会计准则是一种国际通用的高质量的商业语言。随着我国对外开放的深化, 内外经济活动日益融为一体, 必然带来国内会计规范与国际惯例的冲突和矛盾。为便于国际间的会计交往和跨国投资,

并在国际交往中维护国家的经济利益,必须在深入了解和研究西方国家会计准则和国际惯例的基础上,打通接轨国际资本市场的会计桥梁,制订适应我国市场经济发展需要的会计准则,使之既能成为全国统一的会计核算规范,又能在尽可能大的程度上符合国际惯例,为提高我国的对外开放水平服务。

3. 制订会计准则是加强宏观控制, 转变政府职能的需要

我国经济改革的重要内容之一是转变政府的经济管理职能,政府对会计工作的管理也应由直接管理转变为间接控制,为顺应这一要求也必须建立会计准则,使国家可以依据会计准则对各类企业进行有效的经济监督。有了会计准则,各个企业无论在盈亏计算还是编制财务报告等方面,便有了一个共同的计算基础,横向对比分析就具有更强的可比性,会计准则事实上就成为会计、审计、财税、银行等经济监督的重要依据,从而改变以往“政出多门”的局面,保证经济改革目标的顺利实现。

4. 制订会计准则是提高上市公司质量, 促进资本市场健康发展的需要

在我国经济发展中,上市公司已成为推动企业改革、带动行业成长的中坚力量,是资本市场发展的基石。提高上市公司质量是提高资本市场投资价值的源泉,对增强资本市场的活力、充分发挥资本市场优化资源配置的功能、促进我国资本市场健康稳定的发展具有十分重要的意义。但由于我国的资本市场起步较晚,部分上市公司尚存在着法人治理结构不完善、运作不够规范等问题,影响和制约了资本市场的进一步发展。制订会计准则,可以为上市公司提供一套高质量的会计标准,有利于提高上市公司提高会计信息的透明度和会计信息质量,保护投资者和社会公众利益,增强投资者的信心。

5. 制订会计准则是发展会计理论, 深化会计教育改革的需要

我国的会计理论研究和学科建设与西方发达国家相比尚存在一定差距,长期以来的会计教育也是以会计制度的规定为主要内容,会计教材的编写、教学内容的设计等大多是对会计制度的解释和说明,既影响了会计理论研究的深入,又使会计教育呈明显的滞后性特征。会计学是一门方法性很强的应用科学,在具有较强理论性的同时更强调应用性,如果没有具体的会计准则加以指导,会计理论成果就难以向会计实践渗透。因此,从实践上看,制订会计准则是重新认识会计理论的过程,同时也开拓了会计理论研究的领域,对进一步深化会计理论研究,发展和完善会计学科体系,提高会计教育质量无疑是十分必要的。

值得欣慰的是,我国的会计准则建设经过多年的探索和努力,现已建成了与中国市场经济发展相适应、并与国际财务报告准则基本趋同的企业会计准则体系。2006年2月,我国财政部正式发布了与国际财务报告准则基本趋同的中国会计准则体系,并于2007年1月1日起首先在上市公司施行。

我国的企业会计准则体系包括1项基本准则、38项具体准则及其应用指南,其中新修订的准则16项,新制订的准则22项,涵盖了会计实务中目前已经发生或者能够预见到的经济业务事项。从实施效果看,各项准则的规定都得到了有效实施。

1.2.2 制订我国会计准则的环境分析

在相当重要的程度上,社会科学的许多概念都以环境分析为前提或从环境分析中得出。会计准则的研究同样也必须以环境分析为起始点。

1. 会计环境因素的一般分析

会计准则受经济、社会、政治、法律等相关因素的影响。这些因素限定了会计准则的作用范围,对会计准则的制订和实施起着重要的影响作用。