

财会论文集

王利群 吴长盛 主编

辽宁人民出版社

前 言

经济越发展，会计越重要，随着改革开放的深入发展以及市场经济体制的逐步建立和会计工作与国际惯例接轨，会计理论与会计实务中出现了大量新的问题。本书针对财务、会计、税收、财政及审计工作中出现的有关问题，进行探讨，汇集成这部《财会论文集》，有一定实用价值。

本论文集由王利群、吴长煜主编，其中除几篇论文是会计界和教育界同志撰稿外，大部分论文是由辽宁大学会计系部分师生撰稿。由于编写水平所限，疏漏之处，在所难免，敬请读者指正。

编 者

1995.12.20

目 录

关于中日两国公司立法与企业会计法制比较史

- 的研究 日本东京都立大学经济系教授 千叶准 (1)
- 油田油气成本预测模型 姚海鑫 (22)
- 谈高校招生收费制度改革 黄 辉 (30)
- 适应市场经济需要加强注册会计师建设 张肃琦 (36)
- 财务投入产出表研究 王昌庆 祁春波 (42)
- 影响股利分配的因素 费良成 (49)
- 论作业成本计算在作业管理中的地位 张胜强 (53)
- 关于财务会计与所得税会计差异的思考
..... 吴长煜 张剑峰 (60)
- 社会审计机构审计质量控制设想 张永科 (64)
- 浅析视同销售业务的会计处理 王 萍 (70)
- “双倍余额递减法”研究 单昭祥 (75)
- 关于现行财务状况变动表的编制原理和
几点商榷 张文林 (85)
- 浅论企业债务重整 姚树中 (94)
- 谈汇率变动对一国经济的影响 温艳萍 (100)
- 浅议影响企业资本结构的几个因素 李雪松 (106)

- 会计电算化制度改革之我见 李凤艳 任成林 (110)
- 商业信用在会计中的应用 尹波 (116)
- 流动资金紧张的原因与对策 施朝阳 (119)
- 关于外商投资企业解散清算时应注意的
几个问题 陈青 (125)
- 论集团内部交易及其会计处理 李少峰 (132)
- 谈企业绩效管理与现代理财观 宋略 (140)
- 建立企业财务管理新机制以适应现代企业
制度要求 刘宁 (147)
- 会计信息失真的原因及对策 刘兆云 (153)
- 实行教育经费统筹管理促进教育事业健康发展
..... 辽宁省教委 初立新 (161)
- 辽宁省物资集团 曹丹金
- 浅谈外商投资企业实盈虚亏的原因及对策 ... 王峰 (167)
- “九五”时期会计工作的主要任务
..... 辽宁省财政厅 于连国 (172)
- 宣传贯彻“约法三章”，建立规范的会计
工作秩序 辽宁省财政厅 于连国 (178)
- 教育经费投资匮乏及其对策
..... 中国医科大学计财处 李素敏 (187)
- 论国有企业资金短缺的原因及对策 刘跃武 (191)
- 中美注册会计师制度比较 员金兰 (197)
- 浅谈现代企业制度下的养老保险金 李蕊 (203)
- 从通货膨胀看当前企业资金短缺原因及对策
..... 李岩 (209)
- 《权责发生制》刍议 王兴国 (214)
- 债券发行价格估价模型的思考 赵英杰 (220)

怎样看待我国的会计改革	曹亚杰 (223)
国有资产会计监督职能弱化的思考	曹亚东 (229)
加快培养计算机会计的专业人才✓	魏颖娟 (235)
谈会计电算化信息系统的内部控制✓	李丽莹 (240)
增值表的内容及作用初探	金广湖 (246)
关于构建我国财务会计概念结构的思考	
——兼评美国的财务会计概念结构	孔宁宁 (254)
做好收益与风险的平衡 保证信贷资金的	
良性循环	冯 莉 (263)
增值税之我见	甄喜辉 (268)
市场经济与中国财税体制改革	
..... 辽宁大学副教授	高静娟 (273)
借鉴国外经验, 完善我国税务代理制度	李宝民 (282)
我国专业银行向商业银行转轨中的难点及	
对策研究	杨志安 (290)
会计收益与纳税所得的差异及其帐务处理 ...	杨玉霞 (300)
现行分税制存在的问题及改进对策	林天义 (309)
会计电算应用系统的安全措施与方法✓	董文栋 (316)
如何使会计教学顺应会计改革的需要	
..... 抚顺石油学院	王莉华 (322)
试论建立适应现代企业制度的新型财务	
管理体制	吴长煜 (328)
浅析《现金流量表》	
..... 上海万国证券公司沈阳分公司	高 平 (333)
试论负债经营战略	
..... 辽河油田茨于坨采油厂总会计师	刘正礼 (343)
应用“费用构成管理法”加强成本控制	

..... 刘正礼 郭玉隆 董 春 邓江红 栾明艳 (352)	
我国三资企业问题剖析与对策探讨	
..... 栾明艳 王素梅 (361)	
加强国有企业定期审计 为宏观调控和	
管理服务	高 平 (376)

关于中日两国公司 立法与企业会计法 制比较史的研究

日本东京都立大学经济系教授 千叶准

一、前言（问题的所在）

企业会计制度最终能反映出特定国家的经济利益关系。企业会计制度在它作为一种制度的范围内，能经常将该国社会上层建筑中传统的固有成分顽强地反映出来，但是，同时代激进的那个变革时期除外。若有可能对某一国家内的企业会计制度进行全面地考察，那么，对我们来讲，该国的法制化过程是由何种原因促成的，之所以能成为十分感兴趣的对象，大概就集中在这一点上。

对于在亚洲最早按共和制国家模式建立起来的中华人民共和国来讲，战后日本所关心的无疑是它的政治和思想问题。再有，80年代以后，以超过战后日本高速增长的速度推进着现代中国的经济发展，这也是人们所关心的问题。但是，我们这

些会计研究人员对现代中国所关心的问题与上述两方面有所不同。试图通过了解现代中国的以国家与经济为媒介的企业会计的法制化情况，并阐明包括带有正统性地位在内的企业会计的制度化过程，才是我们的课题。

所谓法制化，并不是说只有由国家统管的过程。正如马克斯·威伯和近年的尼古拉斯·罗曼所阐述的那样，法制化就是通过社会人将自然存在的社会行为，在法律上作出准许与不准许的界限的过程；它也是将自然存在的社会行为发生时所引起的法律和社会影响，在事前能够客观地预测，并将预期模式加上制度上的保障的过程。而将统制与行为这两方面合法的可能性界限，最终由国家提出，这才是法制化的本意。

另一方面，也如近年的尤鲁甘·哈巴马斯所阐述的那样，制度的形成，通常不是由其国家内来自社会、文化体系的延续性所促成的。由于这个缘故，会计制度的基本问题，也决非仅仅限于与会计处理直接有关的规定所形成的问题。为了了解这样的规定在实际中的职能作用，就必须先将整个社会经济制度在机构体制上的问题解释清楚。因此，会计制度的确是对其所属国家的社会经济体制间接和最终的反映。

本文的论点，首先，是将概括地说明：有关公司、证券法制的现状是当前企业制度改革所取得的成果，是中国方面长期的课题，它象征着中国社会主义市场经济不可缺少的避免同会计法分离过程，从中可以综观企业会计准则与注册会计师制度法制化过程的现状；其次，是试采用最近期的珍贵史料，将战后日本企业会计原则的法制化问题，结合日本《企业会计标准法（草案）》构想及证券交易委员会的构想的形成与解体等进行研讨；最后，依据这些思考，探索中国今

后拓展企业会计制度的问题。为迎接战后 50 周年，衷心希望我的这篇论文能对今后中日关系史的研究有所裨益。

二、中国公司立法与证券立法的现状

首先谈谈公司立法这个中国十年来最重要的课题。1984 年 7 月，自第一家股份制企业——北京天桥股份有限公司成立以来，中国先后在各地进行了股份制企业的试点工作。但是，当时关于公司的法制问题，因以中央名义对有关股份公司法制的制定工作暂缓进行，所以只停留在作为暂行规定的法律条文的发布上，后来还是以地方政府名义先行制订法规并予以公布。

在这种情况下，1993 年 3 月修订的中国宪法（第 15 条）中明确规定：“国家实行社会主义市场经济”。至此，特别是包括国有企业改组在内的公司制度的建立，在宪法上有了法律依据。公司法的起草阶段从 1983 年开始。1983 年由全国人民代表大会常务委员会法制工作委员会起草的《中华人民共和国公司法》（以下简称《公司法》），历经十年，终于在 1993 年 12 月 29 日第八届全国人民代表大会常务委员会第五次会议上被采纳、公布，并于次年（1994 年）7 月 1 日起施行。

中国的这个《公司法》是在以国有企业的改革为目标、向现代企业制度过渡的这一社会经济条件下，通过为股份有限公司和有限公司在设立和组织上提供明确的法律标准，将股份制引入国有企业并转换经营机制。它是一个面向全国的公司法。

另外，在中国虽然已有 1988 年 4 月 13 日以中华人民共和国主席令第 3 号发布的《中华人民共和国全民所有制工业

企业法》(以下简称《企业法》),但是,《公司法》的适用对象是有限责任公司和股份有限公司,而《企业法》的适用对象则是国有企业,显而易见,不属于《公司法》适用对象的国有企业就得接受《企业法》的规定和限制。其它还有,适用于在中国境内外国企业的《中华人民共和国外资企业法》(1986年4月12日经由第六届全国人民代表大会第四次会议通过);适用于在中国境内外共同投资企业的《中华人民共和国中外合资经营企业法》(1990年4月4日经由第七届全国人民代表大会第三次会议修订);适用于共同经营企业的《中华人民共和国中外合作经营企业法》(第七届全国人民代表大会第一次会议通过,1988年4月13日公布并实施)。

总括地讲,1993年的这个《公司法》,不是一般的公司法,而是为较大规模国有企业的股份公司化和期待着将来为大规模股份公司的重新设立所作的立法。可以说,这个《公司法》是为公司的设立,不是按准则制,而是按审批制程序开辟道路的立法。通过该法,中国大型企业的股份公司化,就从试点阶段进入了全面实施的阶段。但是,由于股份有限公司发行股份的大部分仍然为国家所有,因此,股份一般不予公开。实质上,若股份不能转让的话,就会出现股份有限公司面临与国有企业同样困境的危险。

其次,再谈谈关于证券的法制问题。在中国,股票、债券的发行首先是在实业界中进行,政府则是在后期予以承认。由此可见,证券市场法律的完备和公司法一样也是由地方政府率先进行的。根据《中华人民共和国银行管理暂行条例》(国务院1986年1月7日发布)的规定,财政部与中国人民银行(中央银行)共同统辖全国的金融业和保险业。这

种将证券业与金融业划分各自范围的管理方式与战后日本的情形不同。在中国，证券问题与金融问题被认为是表里一体的问题。

但尽管如此，由于对证券管理尚没有一个统一协调的机构，相互之间权责不明，国务院各部、委对证券的发行及审批工作实行多头管理，致使缺乏有规则的系统管理，造成各部门之间的证券管理陷入多元化领导的境地，中国行政机构易于出现的这种弊端而又难以克服。因此，不是依法治理，而是由把持着各有关部局很大权限的各级行政领导即由人来治理（凭长官意志治理），这种现象屡见不鲜。

在此期间，1992年股票骤然走俏，有的地方发生了因没有购买到新股抽选权的市民闹事的事件。面临这一事态，又无如《证券交易法》这样的法律可依，1992年10月成立了国务院证券委员会，作为国务院的非常设机构，及其下属的执行监督管理的职能机构，即中国证券监督管理委员会，被授予有调查权、行政处理权及告发权等项权力。这些都是参照美国证券监督委员会（SEC）机构的做法。但由于这两个委员会的成员都是由国务院各部、委的委员们所组成的，因此，人们认为，存在着缺乏独立性的缺陷。

1993年4月22日，以国务院令发布的《关于股票发行与交易管理的暂行条例》（以下简称《证券条例》），虽然是中国最早的全国性证券交易法规，但它的主要作用是：在全国范围内，建立高效率的证券市场。具体地讲，就是创立平等、公正的证券发行及交易条件，保护投资者的合法权益与社会公共利益，促进社会主义市场经济的发展。像这样的证券立法，的确是一种以保护投资者为目的，促使全国性证券交易市场优先健康地发展的举措。正在审议中的《证券法》

(草案)里,还包括了关于设置新的国家证券管理委员会并将其作为正式的且独立的行政机关的规定。

重要的是,像这样的以国家名义设立的独立的证券管理机构,中国舆论界认为,至少在现在的日本是不存在的。也就是说,日本至今还没有证券交易委员会这样的独立机构,而证券的行政管理是由大藏省本身自行完成。1992年成立的日本证券交易监视委员会也是大藏省的附属机构,与之相对照,目前中国的国务院证券委员会和中国证券监督管理委员会可以说是国务院的直轄机构。

三、中国企业会计和审计法规体制的现状

现阶段中国的会计法规体系为“会计法——企业会计准则——行业会计制度”这样的三段式结构。

首先,若从法律上狭义的角度来讲,中国在1985年1月的第六届全国人民代表大会常务委员会第九次会议上通过并以国家主席令第21号的形式公布了《中华人民共和国会计法》(以下简称《会计法》)。《会计法》第一条规定:“为了加强会计工作,保障会计人员依法行使职权,发挥会计工作在维护国家财政制度和财务制度、保护社会主义公共财产、加强经济管理、提高经济效益中的作用,特制定本法。”这是对当时在社会主义计划经济体制下国营企业、国家机关和军队等所有国营经济组织会计活动的作用与会计人员的职权加以法制化的一条规定。为了适应其后社会主义市场经济的发展,这个《会计法》又于1993年12月被修订。特别是将它的第一条改为:“为了规范和加强会计工作,保障会计人员依法行使职权,发挥会计工作在维护社会主义市场经济秩序、加强经济管理、提高经济效益中的作用,制定本法。”

它的适用范围也扩大到包括外资企业、私营企业和个体企业在内的所有经济组织。

其次，若从政令的角度讲，在1985年《会计法》第五条和第六条中已规定，授权财政部制定全国统一的会计制度。对此，由财政部会计事务管理司制定并于1992年11月以财政部令公布了《企业会计准则》。在它的第一条中就强调了是依据《会计法》所作的规定。这个规定显然是为预计制定包括扩大其适用范围在内的于1993年修订《会计法》所作的规定，也可将该《企业会计准则》理解为是经国务院批准的一种政府行政法规。

这个《企业会计准则》是对现阶段企业会计的基本原则、会计要素与会计报表等作出规定的基本会计准则。另外，包括会计要素准则、会计报表准则和特殊业务（如汇兑业务和清算、破产业务）等在内的、比较有操作可能的具体会计准则的制定工作，现正在财政部进行之中。因此，在不久的将来，现在的这个《企业会计准则》将被修订成作为具有接近美国和国际会计标准《财务会计概念的框架》职能作用的准则。例如，据说可能将被改成《企业会计准则第1号——基本准则》这样名称予以公布。

另外，与《企业会计准则》制定的同时，为了对企业的理财行为作出规定，也以财政部令公布了由财政部工业交通财务司制定的《企业财务通则》。人们这样理解：这个《企业财务通则》一概不提它和《会计法》的亲缘依附关系，但仍具有残留着传统上由财政部对企业的理财行为加以规范化这样一种通则的特征。当初，在学术界虽有人强烈主张，应由财政部会计事务管理司始终如一地对企业会计法令实行一元化制定，但经过多次讨论后，结果还是不得不形成了这样

二元化式的规定。

像这样的会计准则与财务通则同时并存的状态，至今在中国，与其说是由财政部将企业会计制度规定与企业财务制度规定并行，不如说是由于是以前者从属于后者形式进行的这一沿革事实，是当时不得已所采取的过渡性处理措施。这里所说的通则，是传统上的政府为直接管理国有企业的计划经济体制的产物，虽说它的适用对象仅是国有企业，但是，并未涵盖公司法、税法和企业会计准则。由于这个缘故，在现今中国会议学界有很多人的意见是：伴随着公司法、税法以及企业会计准则逐渐完备配套，像这种通则已完成其历史使命了。所以，不久应予以废止。若从机构转换的观点来看，是重要的建议。

作为附属性的规定，财政部在制定《企业会计准则》之前，就发布了《股份制试点企业会计制度》和《外国投资企业会计制度》，后来又依照《企业会计准则》制订了14个行业（分行业）统一会计制度。在这里，后面的行业会计制度同样也是过渡性处理措施。也就是说，在今日中国企业的实践过程中，尤其是在对《企业会计准则》还不十分熟悉，按照《准则》来设置会计科目和编制会计报表，还没达到应有水平的情况下，因各行业都有些须作出解释说明的具体问题，所以才采取了这样的措施。因此，我认为，随着具体会计准则的形成，这种行业会计制度的作用将逐渐消失。

总而言之，一边以《会计法》作为中心的企业会计制度的法制依据，一边伴随着由计划经济向市场经济的过渡，从上到下致力于避免会计规定的分化，可以说是现代化中国企业会计制度的基本方向。我认为，与企业的统计情报一样，从计划经济时作为制度就受到重视的，为全面掌握和制订财

政、金融政策所不可缺少的企业会计情报，应被看成是新中国成立后的制度遗产。在企业制度以西方化为特征并且建立起《公司法》的同时，可以看出中国政府的这一基本态度，即《会计法》的修订，是针对着自由主义的公司立法，迫切需要通过会计法律的系统性法规，作为延续国家管理的框架结构。

与国家级“独立”的证券管理机构一起，不管怎样，日本还没有如此普遍的《会计法》，这一点将是本稿第四部分重要的讨论对象。

最后，我在考察中国审计制度的现状时，着手整理了有关注册会计师制度的现状。中国在1985年《会计法》的第五条和第二十条就已作出规定，由国务院发布了《中华人民共和国注册会计师条例》。其后，1993年10月31日公布了《中华人民共和国注册会计师法》（自1994年1月1日起施行），与本法律生效的同时，《注册会计师条例》被废止。不过，在《公司法》中未设有“由注册会计师审计证明”的规定，只是在第一百七十五条中规定了：“公司在会计年度终了时所编制的财务会计报表，必须依法接受审计证明。”这是因为，在该《公司法》的起草阶段时，虽包括“由注册会计师进行审计证明”的规定，但在审议过程中却被删除了。另外，《证券条例》对注册会计师的执业权限和法律责任虽有规定，但对于违反本《条例》的注册会计师追究其责任的权限（在第七十五条），不在国务院证券委员会，而在财政部。

虽然是有这样的规定，但是有很多人指出，在现今中国注册会计师事务所内缺乏“应有的独立性”这个问题。就是说，在中国《注册会计师法》第六条中虽是这样规定：“注

册会计师和会计师事务所依法独立、公正执行业务，受法律保护。”但现实情况是，在全国各地设立的会计师事务所几乎都隶属于各级（中央、省、市）财政部门和业务主管部门。这些会计师事务所名义上是独立的民间组织，但实质上与行政部门形为一体，在其独立性方面存在问题，而且，会计师事务所之间缺少市场竞争机制。因此，外国投资者对中国注册会计师的审计结果产生不信任，就是危险的信号。为了解决这一问题，应使从属于财政部的会计事务管理司独立，设置会计局，将会计人员的管理工作转由会计师事务所进行，应设置不隶属于财政部门、独立的国家会计管理机构，这些都在很早以前就提出过。

四、战后日本《企业会计标准法》的设想及其展开

在日本，虽然是曾设想制订会计法作为企业会计的基本法，但是，关于这个问题至今几乎没有什么研究业绩可言。不过，我们从战后日本财务报表公开制度的形成来看，不能忘记的是，它确实是从制订会计法的设想出发的。所以，我首先将日本的《企业会计标准法》的设想过程加以归纳和整理。

战后日本财务报表公开制度的形成时期，始于1948年6月29日，按照内阁会议决定的《关于设置企业会计制度对策调查会文件》的要求，于同年7月14日制定了《企业会计制度对策调查会规程》，并将企业会计对策调查会设在经济安定本部财政金融局内，同年7月16日召开了第一次大会。有关该调查会初期的业务，可以追溯到1949年1月10日该调查会本身所作的《企业会计制度对策调查会业务的概况报告》。这个经济安定本部是为战后经济复兴所设置

的，它的任务是，负责全国经济改革综合规划的制订与指导，以及为促进此项行政事务所进行的总体协调。由此可见，它与现代中国的国家经济体制改革委员会有着某种职能上的相似之处。

企业会计制度对策调查会在同年9月24日第三次部长联络会议上，就提出过设立企业会计常设机构，并在审议与此有关的法案纲要。在此之后，又于10月7日第四次部长联络会议上，制订并审议了《企业会计标准法纲要草案（未定稿）》，这也可称之为日本最早的（企业）会计法。同中国一样，当初日本战后企业会计制度化的历史也就是围绕着会计法制定的历史。

当时，世界上一些会计制度较先进的国家中，曾经设想将企业会计制度中心的基本法——“企业会计标准法”形成一个独立法典的国家是没有的。若从现代观点来看，在当时强烈接受欧美国家的影响、推进其制度现代化的日本，提出这样的企业会计标准法的设想，就是初次摆脱了欧美影响所致，这是饶有趣味的。这样的设想，是根据日本在第二次世界大战中“企业管理统一控制”的体验所提出的。

在现代中国，普遍适用于包括国有企业在内的所有企业的《会计法》是继承“计划经济时期”的遗产，这为人所共知。在那里，丝毫也看不到日本战后的企业会计标准法设想的影响。中日两国会计制度建立过程中如此有趣的类似是在“缓和统制”过程中出现的重要基本问题。

《企业会计标准法纲要草案（未定稿）》（1948年10月6日）共由15条组成。其开头的第一条（法律的目的）明文规定：“本法以统一改善企业的会计制度、筹划与之相关的行政综合调整与教育的普及发展，从而促进我国健全民主的