

中国会计理论研究丛书
CCOUNTING

THEORY

会计史专题

(2005)

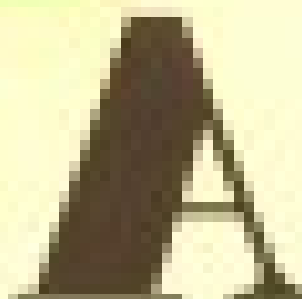
中国会计学会 编

ZHONG GUO KUAI JI
LI LUN YANJIU CONG SHU

Kuaiji shi
zhuanti



中国财政经济出版社



中国会计理论研究会
CHINESE ACCOUNTING

THEORY

会计史专题

(2005)

中国会计学会 编

CHINESE ACCOUNTING
HISTORY TOPICS

Edited by the
Chinese Accounting Association



中国会计学会编

中国会计理论研究丛书

会计史专题

(2005)

中国会计学会 编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计史专题 .2005/中国会计学会编. —北京: 中国财政经济出版社, 2005.8

(中国会计理论研究丛书)

ISBN 7-5005-8384-2

I. 会… II. 中… III. 会计-经济史-学术会议-文集
IV. F23-09

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 070986 号

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京牛山世兴印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 7.75 印张 182 000 字

2005 年 7 月第 1 版 2005 年 7 月北京第 1 次印刷

印数: 1—2 000 定价: 16.00 元

ISBN 7-5005-8384-2/F·7312

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

前 言

古训有云：以史为镜，可以知兴替；西哲亦称：读史使人明智。揭开卷帙浩繁的会计历史文献，可以清晰地看到，自有天下之经济，便有天下之会计；经济世界有多大，会计世界便有多大；经济越发展，会计越重要。

纵观历史，注目今朝，会计世界星移斗转。回顾千百年会计历程，正确认识历史的继承和延续，探本求源，揭示规律，预测趋势，以此告慰昨天、启迪来日，堪为益事！

中国改革开放的二十年，是经济飞速发展的二十年，也是会计成就辉煌的二十年。为探索会计发展、总结会计改革，中国会计学会于2004年9月25日至27日在山西太原召开了第五届会计史学术研讨会。

本次研讨会的代表们以史为鉴，总结经验、传播成果，就统一会计制度的历史演进、内部会计控制发展史、财务管理史、国外会计发展史、会计史的教学与研

究等方面进行了热烈的探讨和交流,并研究了山西票号业会计和江浙钱庄业会计发展历史。

为了真实记录会议讨论内容及中国会计史研究历程,便于广大会计理论和实务工作者共享研究成果,中国会计学会会计史专业委员会经过对会议论文评议、修改和完善,择优选用,编辑出版《中国会计理论研究丛书——会计史专题》。我们期望本书的编辑出版,能够推进我国会计史研究的深入,进一步提升我国会计史研究水平。

在本书出版之际,我们感谢在会计史研究领域辛勤耕耘多年的专家郭道扬、付磊、王建忠、张晓岚、郭泽光、李端生、赵丽生及杨雄胜等对本书出版给予的悉心指导和帮助,同时感谢财政部会计司副司长高一斌及山西省财政厅总会计师武涛的关心和支持。

由于编者水平有限,书中缺点和不足在所难免,恳请读者批评指正。

中国会计学会

2005年6月

目 录

论统一会计制度	郭道扬 (1)
山西商人对中国会计史的贡献	孔祥毅 (32)
党的十一届三中全会以来中国 会计史学研究发展述评	王建忠 (50)
——基于中国会计学会会计史 研究组历程的资料分析	
我国财务管理理论的发展与探索	付 磊 (69)
会计与契约的关系：变迁与启示	雷光勇 (82)
美国人主 IASB 的动因与影响分析	李端生、吴秋生 (101)
中外责任会计产生和发展探索	李孝林、罗 勇 (113)
中国古代国家理财思想初探	王永海 (128)

2 会计史专题(2005)

浅谈江浙钱庄会计	康 均、张雪芬 (140)
山西票号的资本制度及资本管理	张丽云、郭 睿 (157)
内部控制制度演进规律及其发展	
趋势探索	王海民、刘 韬、李斌泉 (169)
内部控制的发展与展望	刘志翔 (179)
“帐”字辨考	赵丽生 (191)
论审计模式发展演进	王泽霞 (201)
军队会计制度变迁研究	杨仕鹏、曾令波 (216)
——近五次大的会计制度改革回顾与评述	
中国会计学会第五届会计史学术研讨会综述	
.....	李端生、吴秋生 (231)

论统一会计制度*

郭 道 扬

【摘 要】统一会计制度建设是个世界性的重要问题，它对于人类经济管理活动与会计法律制度体系建立的影响充分反映在历史上，也全面、深刻地显示在现在与未来。本文以中、美两国统一会计制度建设的史实为研究对象，既阐明了统一会计制度建设的历史运行规律，又从理论和实务两方面对今后统一会计制度的改革与发展进行了分析、论证，并把会计准则这种统一会计制度的实现形式作为其中研究的一个重点。

【关键词】统一会计制度 公司法 会计准则

目前在统一会计制度问题研究方面还存在不一致的认识，甚至有些模糊的认识已经起到误导性作用，这不仅影响到统一会计制度的建设，而且影响到会计国际协调的历史进程。本文以中美两国为研究对象，把历史上的与现实中的统一会计制度问题贯穿

* 本文是财政部 2003 年重点会计科研课题“会计法律体系问题研究”（2003KJA001）和全国哲学社会科学 2003 年国家社科基金项目“产权会计法制史与现实会计法制体系建设研究”（03BJY022）的阶段性成果。

起来加以研究,并对未来经济全球化发展趋势下的统一会计制度国际化问题进行探索性研究。

统一会计制度之举是人类进入文明社会之后各历史阶段的一致行为。古代社会的统一财计制度把目标确定在财政控制方面,如罗马奴隶制时代的“国库收支报告制度”和中国封建制时代的“上计”制度,都是在全国范围内统一的制度。这种统一性制度建设取决于最高统治者实行政治、经济集权统治的需要,是为强化中央集权统治服务的。中国封建制时代财计制度建设的运行规律表明,实行集权化统治的程度越高,财计制度建设的统一性程度便越强。当然,这个历史阶段的统一财计制度具有很大的历史局限性:一是它的统一建制并非出自产权控制的思想;二是它统一进行规制的会计专业化程度不高。因而,古代社会的统一会计建制尚处于初始形态,它还不是科学意义上的统一会计建制行为。以下将把近代研究的起点放在美国方面,而把现代研究的重点放在中国方面,并适度把中美与大陆法系国家的统一会计制度结合起来进行比较研究。

一、论美国的统一会计制度

尽管美国没有自己的古老而悠久的法律文明史,然而,在近代史上它却在移植英国法的基础上,通过求实创新建立了自己的法律制度体系,并在现代得到持续发展,在整个世界产生了重要的影响。就会计法律制度建设而言,美国的下述立法对其体系的形成具有决定性影响:(1)1789年的《权利法案》标志着美国法的开端和制宪时代发展的顶峰。它明确了公民人权与财产权的不可侵犯性,成为维护与保障所有者权益的根本性依据,为美国会计法律制度体系的最高层次;(2)美国宪法第十六条修正案议题为“国会的征税权”,是对《权利法案》的重要补充,这条法案把对私权与公共

权益的保障统一起来,这也成为它进行会计立法建制的根本性依据;(3)美国的《财产法》、《契约法》与《侵权行为法》直接体现了《权利法案》的精神,并将它的根本精神具体化,这些法律文献关于财产的占有权、使用权、处分权、受益权,以及有关债权、财产继承权与契约方面的规定,对于它的统一会计制度建设具有直接的影响和统驭性作用;(4)值得注意的一个问题是,在美国独立之前并不存在一般性公司立法,当时它执行的是英国的《公司法》,这对它独立后制定《公司法》形成了直接影响。后来美国制定的《公司法》在总体上仿效了英国的做法,包括把部分会计规范纳入其中,但它对会计规范的纳入是不全面的,也是零散的、非系统的,不像英国《公司法》中的会计规范那样能够较为集中地发挥作用、具有统一会计制度的性质,自然,它在对这类制度的统一性认识方面也处于模糊状态,并不明了英国的初衷。事实上在财务会计准则这种统一会计制度实现形式产生之前,美国又确实是依靠《公司法》中的那些会计规范来约束公司的会计行为的。这样一来,从近代开始美国《公司法》便一直在这方面潜伏着隐患,它造成了美国在统一会计制度方面的严重失误,产生了极其严重的历史后果。对此,以下将做进一步的研究。

(一) 美国统一会计制度失误的历史根源

从美国《公司法》制定机制确定的历史渊源方面考察,早在1778年订立美国殖民地“同盟条款”(The Articles of Confederation)时便明确规定,联邦政府无权审定公司的成立(Pace, 1999)。其后在制定联邦宪法的过程中,虽然有关于“联邦对公司的规定”议案的提出,但最终却未获通过。这样,从独立至今全美根本不存在由联邦政府统一颁布的《公司法》,《公司法》的制定权一直处于分散状态,纳入各州《公司法》中的会计制度也就处于不一致及分散的状态,这是造成全美百余年间在会计制度

建设方面既无法达到完善而又无法实现统一的又一重要原因。

再则,由经济发展在时间间隔上的差距所致,在近代市场经济发展阶段美国东西部各州之间存在着一定的不平衡。在17世纪初至美国取得独立战争胜利以前的殖民时代,集中在东部的13个殖民地的工商业便有了迅速的发展,并在英属殖民地范围内形成了统一的市场,其后,美利坚合众国的市场经济便是在这个基础上发展起来的。与此相适应,美国最早颁布的州立一般《公司法》^①都集中在东部各州,如北卡罗来纳州(1795年)、马萨诸塞州(1799年)、纽约州(1811年)、宾夕法尼亚州(1836年)与康涅狄格州(1837年)等,这些州立《公司法》对其后东部其他一些州及中部、西部各州《公司法》的制定都产生了一定影响,其中以纽约州《公司法》影响力度为最大。从东部其他州后来所颁布的《公司法》来考察,其中具有突出影响的是特拉华州《公司法》^②,它在美国《公司法》发展史上被认为是一部具有典型意义的公司立法。此外,还有新泽西州《公司法》(1846年)和缅因州《公司法》(1862年)等。由上可见,东部各州颁行《公司法》的时间前后相距七十余年之久,其间由于会计环境的变化,以及各州不尽相同的公司与市场发展状况,因而它们在各自的《公司法》中纳入的有关会计制度方面的内容和要求不统一与不一致便是可想而知的了。18世纪末至19世纪下半叶,美国进行了由东向西逐步扩张的“西进运动”,扩张中自然而然先后纳入美国版图并接纳为州的州立《公司法》制定与颁行其差别也在这场长达百余年的运动中被充分体现出来。美国最初的西部概念仅指由阿巴拉契亚山至密西西比河之间的地带,其后

① 以下所讲《公司法》,均指一般《公司法》。

② 该州《公司法》最初于1871年颁布,这里所指的是1899年修订的《公司法》。

随着领土不断地向西扩张,便先后出现了“旧西部”、“新西部”与“远西部”等概念,后来人们把“旧西部”和“新西部”中的一部分称为中部,而把“新西部”的另一部分与“远西部”称之为地理概念上的真正西部。在总体上美国中、西部各州颁行的一般《公司法》的时间较之东部早期颁布《公司法》的州为晚,但在进入 19 世纪中叶以后,随着美国工农业发展的重心由东向西移动,美国中、西部各州的公司迅速兴起,并获长足发展,因而这些州的《公司法》的制定与颁布也得到迅速进展,在 19 世纪中叶及其以后不仅中、西部各州《公司法》的颁行已与东部后来的一些州在时间上一致起来,而且有些州反倒走在东部一些州的前面。中部与西部各主要州颁行《公司法》的时序如表 1 所示:

表 1 美国中部和西部各州颁布一般《公司法》的时间

	州名	地理位置	《公司法》 颁布时间		州名	地理位置	《公司法》 颁布时间
中 部 各 州	密歇根州	美国中北部	1846	西 部 各 州	加利福尼亚州	美国西部	1850
	俄亥俄州	美国中北部	1846		俄勒冈州	美国西北部	1862
	爱荷华州	美国中西部	1847		内华达州	美国西部	1865
	威斯康星州	美国中北部	1849		华盛顿州	美国西北部	1866
	伊利诺斯州	美国中北部	1852		亚利桑那州	美国西南部	1866
	印地安那州	美国中北部	1852		新墨西哥州	美国西南部	1867
	堪萨斯州	美国中部	1859		科罗拉多州	美国西部	1867
	密苏里州	美国中部	1864		怀俄明州	美国西部	1869
	内布拉斯加州	美国中部	1864		犹他州	美国西部	1870
	阿肯色州	美国中南部	1869		蒙大拿州	美国西北部	1872
	德克萨斯州	美国中南部	1874				
	南达科塔州	美国中北部	1877				

资料来源: Hamill, Susan Pace. 1999. From special privilege to general utility: a

continuation of Willard Hurst's study of corporations, American University Law Review, Vol. 49 (October): 81-180.

从表 1 可见,由于中部与西部存在经济开发相同的背景,因而它们的《公司法》在颁行时段上基本上是一致的,大部分都集中在 19 世纪中叶以后。在中、西部具有典型意义的是加利福尼亚州《公司法》,该州在 1850 年接纳为州时立法条件已较完备,加之公司迅速发展对立法的迫切需要,因而它在当年便制定颁行了《公司法》,其后通过多次修订已较为健全,被认定为在中、西部最具代表意义的《公司法》并在历史上与东部的特拉华州、纽约州《公司法》并称为三大著名的《公司法》(梁宇贤,1980)。

然而,一个十分奇特的历史现象是,无论近代美国的市场经济如何发生变化,无论它的公司经济在由东部向西部推进的过程中如何改变着公司的组织格局、经济格局与管理格局,也无论东部、中部与西部在制定颁布《公司法》的历史进程中如何经历着漫长的时间上的考验与先后发生多么频繁的交互影响,美国各州《公司法》中可以被视同为统一会计制度的基本内容却几乎是一成不变的,即使被美国《公司法》研究者共同看好的特拉华州《公司法》、纽约州《公司法》与加利福尼亚州《公司法》也是这样。纽约州《公司法》是美国州立公司法中最早出现的一个范例,它在当时一度产生重要影响(Kessler, 1940),但是可以讲这个《公司法》在对统一会计制度的认识方面一开始便是模糊的,它在这方面远远不如同时期英国的修订《公司法》;尽管西部最具典型意义的加利福尼亚州《公司法》在推动公司经济发展方面具有显著作用,但它在立法中对有关会计制度内容的处理却依然停留在纽约州《公司法》落后的起点之上,所以不能不认为这是一个十分奇怪的史实。美国经济史学家哈罗德·安德伍德·

福克纳 (Harold Underwood Faulkner) 曾在对美国东西部人所固有的性格展开分析时指出: 由于东部受欧洲文化背景的影响, 显然阻碍了美洲文明的发展, 而西部却不是这样, 这里的开拓与创新形成了美洲的性格与民主主义世界观的发展, 这便是在美国历史上造就了开放的西部人与较为保守的东部人的基本原因 (福克纳, 1977)。然而, 在统一会计制度建设方面, 包括加利福尼亚在内的西部各州在《公司法》中却都没有出现开拓创新的事实, 当时它们对这一问题的认识也依然处于模糊状态。

于 1871 年发布的特拉华州《公司法》(Arsht, 1976) 通过此后的连续修订被美国人推崇为是一部完备而最具吸引力的《公司法》。专家们认为造成这一事实出自两方面的原因: 一是由于该州为改变“地小贫瘠”的状况, 通过在《公司法》中创造较为有利的条件来争取各州业主来投资, 以达到增加政府收入与繁荣本州经济的目的 (梁宇贤, 1980); 二是它在不断适时的修订中具备了较为完备的内容, 对于一些关键性问题容易取得确定性答案, 而不像纽约州和加利福尼亚等州的《公司法》那样有着过多的不确定性 (Hamilton, 1996)。然而, 这部被认为是最“完备”的《公司法》在对有关会计制度内容的纳入方面也同样是零散和处于非系统状态的, 它也完全没有考虑如何在《公司法》中对会计制度的基本内容进行统一安排的问题。由此可见, 在长达一个多世纪的时间里, 在全美所有州立《公司法》中有关能够称之为统一会计制度的内容在事实上尚处于缺位状态。

以发展的眼光来看, 美国的公司立法反映在统一会计制度方面的严重失误所造成的后果是越来越严重的, 尤其是在 1890 年发达的资本市场开始形成后, 会计失控已成为造成资本市场发生混乱的经常性原因。那时已有半数以上的家庭拥有股票, 形成庞大的公众投资队伍, 正是由于缺乏统一会计建制方面的保障, 使

他们的投资权益很容易遭受侵害,这在资本市场上也投下了动乱的阴影,加之反映在公司经济方面的危机,在统一会计制度久拖不决的情势下,它自然而然成为后来引发美国经济大危机的重要历史导因。

(二) 美国觉醒时期的统一会计制度研究与行业性实践

固然周期性经济危机是资本主义市场经济运行过程中所出现的必然规律,它的发生与资本主义制度所固有的矛盾有着密切关系,但从以上分析可见引发这种危机的具体原因也与统一会计制度方面的严重失误有着十分直接的关系。19世纪末分别发生于1873年、1882年和1893年的三次以金融动荡为基本特征的经济危机已使美国人初步认识到这一问题。随后发生于1907年的具有相同特征的经济危机,促使1913年《联邦储备法》的诞生,这个文献为建立统一的联邦储备体系奠定了基础。1921年为解决国家税收严重流失问题,从强化政府会计与审计控制的统一性出发颁布了《预算与会计法案》,自此强化了对国家财政预算的管理,落实了国家财政收入。

同时,在进入20世纪后,美国会计界、管理界、教育界,以及一些工商企业协会开始协同政府研究解决统一会计制度方面的问题,并在这方面形成了一股热潮。从研究文献方面讲,具有代表性的成果首推哈佛大学企业管理研究生院埃德温·F. 盖伊(Edwin F. Gay)主任于1913年发表的《论统一会计制度》,作者指出对于统一会计制度重要性的认识是不言而喻的,它的优越性能惠及公司内部及社会的相关方面,所以统一会计制度建设对于有效开展经营活动是“不可少的一个先决条件”(Gay, 1913)。他认为要能够真正发挥统一会计制度的作用,这种制度“可由政府的权利机构自上而下强加而来”(Gay, 1913)。只有这样才能确立统一会计制度的权威性。另一篇具有代表性的文章

是著名学者安东尼·B. 曼宁 (Anthony B. Manning) 1919 年发表的《统一会计制度的优势》，作者主张：“在每一个产业中都应该设计出一个标准账户系统，我们可以将其称之为标准实务、标准程序、账户分类表……它必须以特定产业所适用的基本原理为基础，并作为标准得到认可” (Anthony B. Manning, 1919)。他认为统一会计制度在管理中的优势不仅在于它可以沟通商务关系，并保持这种商务关系的密切性，这种密切性既使会计数据具有可比性，也便于通过它衡量彼此的信用，而且还在于它便于会计师每月进行详细审计。作者最后还特别强调：“所有比较乃是以会计制度的统一性为基础的” (Anthony B. Manning, 1919)。正因如此，统一会计制度既体现为一种内在的优势，也体现为一种外在的优势。此外，值得提及的是在上述论文发表期间，哈佛大学企业管理研究生院还对统一企业会计制度进行了专题研究与专门实验，如该院在对鞋业零售商专门的实验中，最终建立了被称为“哈佛账户系统” (the Harvard system of accounts) (Gay, 1913) 的统一会计规范，并在推广应用中取得了明显的效果，成为当时统一商业企业会计制度的一个典型范例。

事实上美国会计师协会 (AIA) 在统一会计制度建设方面与联邦政府所属机构合作甚早，并在一开始便取得了政府的信任。1917 年初它所编写的题为《资产负债表备忘录》的小册子便是根据联邦贸易委员会 (FTC) 的要求进行的。同年 4 月，这个文件在通过联邦储备委员会 (FRB) 正式发表时更名为《统一会计》，一年后又更名为《认可的资产负债表编制方法》，该文件的基本内容体现了 FTC 和 FRB 对公司统一会计制度的要求。1929 年该文件修订再版时又更名为《财务报表验证》，这是因为当时证券市场上已对上市公司的会计报表提出质疑，故这个文件已把统一会计制度的重点放在会计报表编制与披露方面。应当讲这是