

KUAIJI GAIGE LILUN YU SHIJIAN TANSUO

2011—2012年度北京会计学会会计优秀论文选

会计改革理论 与实践探索



北京会计学会

编



经济科学出版社

2011 ~ 2012 年度北京会计学会会计优秀论文选

会计改革理论与实践探索

北京会计学会 编

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计改革理论与实践探索: 2011 ~ 2012 年度北京会计学会会计优秀
论文选/北京会计学会编. —北京: 经济科学出版社, 2013. 12

ISBN 978 - 7 - 5141 - 4118 - 4

I. ①会… II. ①北… III. ①会计制度 - 经济体制改革 - 中国 -
文集 IV. ①F233. 2 - 53

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 300636 号

责任编辑: 谭志军

责任校对: 靳玉环

版式设计: 齐 杰

责任印制: 王世伟

会计改革理论与实践探索

北京会计学会 编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http: //jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

北京市季蜂印刷有限公司印装

787 × 1092 16 开 25. 25 印张 550000 字

2013 年 12 月第 1 版 2013 年 12 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 4118 - 4 定价: 88. 00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191502)

(版权所有 翻印必究)

序

党的十八届三中全会公报指出，经济体制改革是全面深化改革的重点，核心问题是处理好政府和市场的关系，使市场在资源配置中起决定性作用和更好发挥政府作用；要建设统一开放、竞争有序的市场体系，必须加快形成企业自主经营、公平竞争，商品和要素自由流动、平等交换的现代市场体系；要建立公平、开放、透明的市场规则，完善主要由市场决定价格的机制。全会提出，财政是国家治理的基础和重要支柱，科学的财税体制是优化资源配置、维护市场统一、促进社会公平、实现国家长治久安的制度保障，要改进预算管理制度，完善税收制度，建立事权和支出责任相适应的制度。市场经济体制的改革与深化，对会计理论与实务的研究提出了新目标和新要求；财税体制的改革，也为行政事业单位的预算管理、绩效考评等财务管理体制和制度的改革提出了新机遇和新挑战，为研究和深化企业、事业及行政单位的内部控制制度提出了新的课题。

北京会计学会密切关注国家大政方针的走向，跟踪相关财务、会计、内部控制等方面的制度变化、实务变化，评选出 2011 ~ 2012 年度的优秀论文，总结和反映了北京财政管理部门、高等院校、企业行政事业单位对会计政策、会计理论及会计实务优化的贡献，涵盖了会计基础理论、企业会计、政府与非营利组织会计、内部控制制度、财务管理、审计等各个领域，其突出成果主要体现在以下五个方面：

第一，研究了会计的基本理论及会计制度的规范问题，探讨了我国企业制度演变与会计发展、政府会计主体、融入新的报告理念与收益划分原则的利润表的改进、新《事业单位财务规则》的变化等问题。

第二，研究了预算管理的优化问题，探讨了基于支出周期的全程预算监管体系、北京市财政预算绩效管理、我国国有上市公司并购重组绩效、以 EVA 为核心的内部绩效评价体系在集团公司应用、从审计

视角完善行政事业单位预算管理、预算公开等问题。

第三，研究了内部控制及审计的完善问题，探讨了新能源汽车研发阶段项目采购内部控制绩效评价、事业单位内部控制体系完善，企业集团内部控制的完善、集团公司内部审计质量管理、企业破产审计等问题。

第四，研究了财务管理的深化问题，探讨了企业股利政策、高新技术企业 R&D 投入绩效评价、会计准则变更和盈余质量与资本成本关系、融资方式的创新、国有企业集团财务总监委派制、企业纳税申报工作中的问题及建议、事业单位固定资产管理、整车研发项目的财务评价体系、中小企业融资、企业资金统一筹措和管理模式、企业所得税的避税环境与策略分析、企业破产重组收益的性质及其确认等问题。

第五，研究了会计核算的问题，探讨了会计信息的治理效应、代理记账行业的管理、数字出版产品的会计核算、信息化条件下合并会计报表的设计、行政单位与事业单位的会计集中核算等问题。

财务、会计、内部控制是任何机构和组织不可避免的重要问题，对企业、事业、行政等单位的管理具有重要的基础作用，对国家宏观经济也有重要的影响。随着经济、社会的快速发展及科学技术的不断进步，更需要我们关注和跟踪相关理论、政策、实务的改革及完善。愿北京会计理论工作者、实务工作者与政策管理者获得更大的成绩，为实现党的十八大提出的宏伟目标取得更多更好的研究成果，愿北京会计学会更好地发挥纽带桥梁作用，为北京会计理论与实务的繁荣和进步做出更大的贡献！

北京会计学会会长



2013 年 11 月

目 录

第一部分 首都高校类

企业制度演变与会计发展	付磊 (3)
我国高新技术企业 R&D 投入的现状与思考	崔也光 赵迎 (12)
公共教育财政体制职责的相关研究	张耘 (24)
企业破产重组收益的性质及其确认	栾甫贵 张建军 (30)
股权性质、环境不确定性与会计信息的治理效应	申慧慧 吴联生 (37)
准则变更、盈余质量与资本成本关系研究	吕华红 张明 (52)
利润表的改进：融入新的报告理念与收益划分原则	曾雪云 (63)
企业破产审计的回顾与评价	尚洪涛 (67)
基于 Vague 集的高校财务信息化建设水平的评判方法	王伟平 (75)

第二部分 企业类

创新融资方式实现低成本的

海外收购	梁益年 马传骥 张建勇 姜小栋 (85)
公司治理、管理者过度自信与企业股利政策	章细贞 张欣 (92)
国有企业集团财务总监委派制探讨	缪海卫 (104)
我国国有上市公司并购重组绩效的实证研究	李丽华 (112)
浅析整车研发项目财务评价体系	王楠 (124)
新能源汽车研发阶段项目采购内部控制绩效评价	高小刚 (130)
交叉上市与股价异步性	袁露露 (139)
以 EVA 为核心的内部绩效评价体系在集团公司中的应用研究	宋军 (175)
中小企业融资难问题的研究	刘联合 (201)

国家出版基金资助项目日常管理与核算应关注的事项	耿国辉 (211)
企业集团内部控制存在问题及对策研究	刘婷婷 (214)
浅谈集团公司内部审计质量管理存在的问题及解决途径	田磊 沈莉 (229)
北京鹏龙行汽车贸易有限公司资金统一筹措和管理模式初探	李云祥 (236)
浅谈加强京煤集团公司财务人员队伍建设的途径	杨思 (239)
财务系统身份认证方案的安全性分析及解决方案	刘炜炜 (243)
如何做好新建企业建设期的财务管理	马学义 (249)
在信息化条件下人民交通出版社社会合并会计报表设计的初探	缪之湘 (258)
关于数字出版产品会计核算的几点思考	文中 (261)

第三部分 行政单位、事业单位类

我国政府会计主体问题研究	张波 郝建国 张韵英 李晨光 (267)
基于支出周期的全程预算监管体系研究	陈虹 鲁建华 (275)
北京市财政预算绩效管理课题研究报告	财政预算绩效管理课题组 (287)
新时期东城区会计管理工作的思考与建议	朱燕 何守文 (296)
关于进一步提升财政科学化精细化管理水平的调研	秦薇 (302)
目前我国企业纳税申报工作中的 问题及建议	李晓静 王秋华 薄雪萍 吴丹 (313)
规范朝阳区代理记账行业管理的 思考	高珊珊 付征 董舒嫻 石慧 宋文婷 (322)
区级电视台固定资产管理的探讨	武丛棣 (331)
中国对外直接投资及产业国际化趋势	李亮亮 (336)
关于进一步发挥行政事业单位财务管理作用的分析	孙淑红 (343)
试论预算公开带来的思考	徐平 (352)
健全事业单位内部控制体系,有效防范单位风险	李文蕾 (355)
从审计视角看行政事业单位预算管理中的问题及对策	张春妮 (360)
区级政府采购信息化管理的探索和思考	马增辉 周媛 (363)
企业所得税的避税环境与策略分析	周凤梅 (368)
浅谈新《事业单位财务规则》变化	王莹 (378)
教委会计集中核算的问题及措施	陈雪青 (385)
从市气象局财务核算中心运行看事业单位会计集中 核算模式的利与弊	王艳红 (391)
后记	(398)

第
一
部
分

首都高校类

企业制度演变与会计发展

付 磊

【摘要】 企业会计的产生与发展受到一定时期企业制度变迁的推动或制约，而会计发展水平又反过来影响企业制度的经济效率。本文回顾并分析了改革开放以来我国企业制度变迁与会计发展之间的关系，探讨会计发展的根本动因，试图为完善会计制度建设、促进企业发展提供历史借鉴。

【关键词】 企业制度 会计发展 产权关系 企业治理 政府主导

企业会计的产生与发展受到一定时期企业制度变迁的推动或制约，而会计发展水平又反过来影响企业制度的经济效率。我国自改革开放以来，企业制度不断发生了巨大变化，这些变化不断催生对会计的新需求，并最终导致我国企业会计制度的改革与发展。系统分析和回顾企业制度变迁与会计制度发展之间的互动关系，对于现阶段深入认识会计功能演变规律，完善会计准则国际趋同及等效的基本策略与基本原则具有重要意义。本文分阶段回顾了改革开放以来企业制度演变的特征，考察了各阶段企业制度演变对会计制度改革的影响，探求我国企业会计制度发展的内在动力系统。

一、企业制度变迁与会计发展的历史回顾

改革开放以来，我国企业改革可以分为市场化企业制度的早期探索、企业制度的产权改革与现代企业制度建设三个阶段。在国有企业改革的各个阶段，会计都得到了相应发展。

（一）市场化企业制度的早期探索与会计发展

1978 年以后，我国开始推进史无前例的经济体制改革。改革之初，党中央即明确地提出我国要实行“对外开放，对内搞活”的改革方针。“对外开放”的一个很重要的内容就是引进外资，组建中外合资经营企业等外资企业；而“对内搞活”的主要内容则是国有企业分配制度的市场化探索。这一过程一直持续到 1992 年。

1. 外资企业的组建与会计发展

20 世纪 80 年代中期，随着我国投资环境的改善，利用外商投资的工作取得

了进展,中外合资经营企业、中外合作经营企业、外商投资企业(合称“外资企业”)纷纷出现。当时,我国国有企业会计制度建立在单一的企业所有制,即国家所有制基础上,采用的是统收统支体制下的资金平衡理论。而西方国家不实行统收统支体制,也没有资金平衡表。由于这套基于计划经济资金平衡体系的会计报告不能反映投资者对企业的投入与利润,外商难以理解,以致影响了外商来华投资。为了落实“对外开放”的方针吸引国外投资,迫切需要按照国际惯例对我国会计制度进行改革。经过学术界和政府部门的反复讨论研究,财政部于1985年正式发布实施《中外合资经营企业会计制度》,此后又连续发布了与此有关的补充规定和在此基础上制定的《外商投资企业会计制度》等会计制度。《中外合资经营企业会计制度》是改革开放以来首次参照国际惯例制定的企业会计制度,在新中国会计制度史上创造了很多“第一”:第一次采用资产负债表、利润表、财务状况变动表等世界通用会计报表体系;第一次使用“资本”、“股利”、“票据”、“无形资产”等过去被认为与社会主义企业格格不入的会计概念;第一次采用国际通用的“资产=负债+所有者权益”的会计等式;第一次按照资产、负债、资本、成本、损益区分会计核算内容(会计科目分类);第一次采用客观性、权责发生制、配比原则、实际成本原则、划分资本性支出与收益性支出、一致性等会计原则;第一次采用制造成本法计算产品成本;第一次采用固定资产的加速折旧法等。

颁布《中外合资经营企业会计制度》的时候,我国经济体制尚处在“计划经济为主,同时充分重视市场调节的辅助作用”的改革初期,企业制度与经营方式在诸多方面仍保留着计划经济管理的特征,亦不具备资本市场等市场经济的条件。“外资企业”的性质和经营方式与当时的国有企业有着很大的差异,这些差异的根本在于其产权关系与国有企业不同。比起国有企业来,外资企业的产权关系清晰,投资各方权利、责任、义务明确,企业有着独立自主的市场主体身份。外资企业的产权关系对会计提出的要求是:通过会计界定并维护投资各方的产权利益,准确反映企业的经营过程与结果,报告企业管理层的经营管理责任。从本质上说,《中外合资经营企业会计制度》适应了“对外开放”的改革需要,体现了产权关系对会计的重要影响,体现了会计反映和保护新型产权关系的功能。从会计发展的历史过程看,《中外合资经营企业会计制度》“是新中国成立以后第一部参照国际会计惯例制定的全新的会计核算制度”^①,为我国今后的会计发展奠定了基础,具有重要的历史标志性意义。

2. 国有企业早期市场化探索与会计发展

“对内搞活”的方针引导了我国国有企业制度的市场化探索。我国企业制度早期的市场化探索是从向企业放权让利开始,企业逐步摆脱政府的集权式管理,

^① 杨纪琬:《当代中国的会计改革》,《社会主义市场经济与会计制度改革》,中国财政经济出版社1994年版,第71页。

逐步成为独立自主的、具有活力的商品生产经营者，主要的企业改革措施包括扩大企业自主权、利润留成、企业经济责任制、利改税、承包经营责任制等。但是这一期间的种种改革又是在计划经济体制框架内下进行的，改革的基本指导思想是在保留政府计划管理和控制的前提下，放开搞活国有企业；这种企业改革的实质是在计划经济体制内部调整政府与企业的管理权限和利益分配关系。

由于该时期的企业改革尚未触及企业的根本制度，所以当时除“外资企业”之外的企业会计建设也就着重集中在两个方面：一是加强会计管理，恢复在文化革命中被破坏了的正常工作秩序（如1980年、1985年、1989年分别重新公布和修订《国营工业企业会计制度——会计科目与会计报表》）；二是为适应企业改革的需要，在不触动原有会计框架体系的基础上，对会计核算的某些环节进行更改（如1984年为了加强企业成本核算发布的《国营企业成本管理条例》、1985年为了改进企业固定资产折旧发布的《国营企业固定资产折旧试行条例》等）。这一期间陆续公布的一些会计制度、规定尽管是为了适应当时企业改革的需要而对原有做法的局部改变，但总体讲仍然保留了旧的框架与模式，基本是根据改革中企业与国家之间财务关系的调整，对原有会计科目和会计报表种类做出增减，体现的还是计划经济体制下国有企业的产权关系。

国有企业早期的市场化探索也冲击着三段平衡会计制度，冲击着一元化的资金形态，比如国有企业出现的参股、联营等经营方式，打破了以前单一的资金形态。所有这些新经济业务出现对我国会计发展提出了新要求。

（二）企业制度的产权改革与会计发展

企业制度的产权改革阶段指的是1992~2002年。该期间的企业改革突破了计划经济体制的框架，走上了一条全新的、以建立现代企业制度为目标的道路。

随着改革的深入，人们逐步认识到产权制度是维系和稳定商品经济社会条件下经济秩序的有效手段，也是国有企业改革必须面对和解决的问题。1992年至2002年这一段期间，是我国企业改革的关键时期，经济体制改革突破了计划经济体制的框架，明确提出了实行社会主义市场经济。作为经济体制改革的重要组成部分，这一时期国有企业改革体现出两大突出的特征：第一，以建立现代企业制度作为改革的目标，而建立现代企业制度的前提，则是首先要具备清晰、完善的产权制度。第二，开展所有制关系的调整，形成了一系列与市场经济体制相适应的经济制度与经济布局，主要重大措施包括：建立多种所有制并存的社会经济制度；以股份制为主，积极探索公有制的多种实现形式；重新确立国有经济的战略定位，实施对国有经济的结构调整。

20世纪80年代中期开始，我国部分地区和企业陆续开展了通过股份制改造清晰国有企业产权，创建新型企业制度的尝试，并得到中央的肯定。1992年邓小平南方讲话发表后，各地的股份制试点掀起了高潮。1993年11月党的十四届三中全会通过的《中共中央关于建立社会主义市场经济体系若干问题的决议》

(以下简称《决议》)明确指出,建立社会主义市场经济体系,就是要使市场经济在国家宏观调控下对资源配置起基础性作用。《决议》具有历史意义地提出,为实现建立社会主义市场经济体系的目标,必须坚持公有制为主体、多种经济成分共同发展的方针,进一步转换国有企业经营机制,建立适应市场经济要求,产权明晰、权责分明、政企分开、管理科学的现代企业制度^①。自此,建立现代企业制度被正式确定为国有企业改革的目标。1999年9月党的十五届四中全会通过的《中共中央关于国有企业改革和发展若干重大问题的决定》(以下简称《决定》),再一次突破传统的公有制理论,提出要大力发展股份制,建立和完善现代企业制度,加强和改善企业管理。该《决定》还指出要从战略上调整国有经济布局,提高国有经济的控制力,使国有经济在国民经济命脉的重要行业和关键领域占据支配地位^②。为配合国有企业改革,我国资本市场在这一时期得到快速发展,企业融资多元化特征日益明显,企业的产权关系出现重大变化,企业制度变迁特征明显。

围绕和服务于企业制度变迁,这一期间的企业会计发展取得诸多重大成果。其中最为重要的是出台股份制企业会计制度(简称“股份制会计制度”,含《股份制试点企业会计制度》、《股份有限公司会计制度》)和《企业会计准则(1992年)》(简称《92年准则》)。

股份制会计制度是专门为股份制企业制定,适用于股份制这一现代组织形式企业的。股份制会计制度满足了股份制企业产权核算和权益维护的需要,对股东权益的表达更为准确、完整,在企业权益界定(准确反映股东权益和债权人权益、不同股东的权益)、资金使用(废除资金“三段式”)、利润如实反映(缩短固定资产使用年限、允许应收账款计提坏账准备、采用制造成本法)、报表体系(编制财务状况变动表、合并报表、报表附注)等方面表现出与原国有企业会计制度的不同,是一种适应企业新的产权关系要求的会计制度。

作为我国企业会计准则的开端,《92年准则》是针对国内大多数企业制定的。该准则采用了国际通行的会计平衡公式会计核算方法(如采用制造成本法、应收账款坏账核算的备抵法、快速折旧法)和国际通行的报表体系,基本统一了各行业的会计处理方法和程序等。《92年准则》在我国企业会计发展史上作用深远,但其最根本的意义在于实行了一系列维护投资者权益的资本保全制,从而满足了改革后的企业制度对产权关系的核算需要。

为了适应资本市场发展、经济国际化和企业核算的需要,使会计准则得以实施,接下来的一段时间里又在《92年准则》的基础上陆续发布了16项具体准则,它们与《92年准则》(基本准则)一起,形成了我国那个时期的企业会计准则体系。

① 见《中共中央关于建立社会主义市场经济体系若干问题的决议》。

② 见《中共中央关于国有企业改革和发展若干重大问题的决定》。

（三）现代企业制度建设与会计发展

2002年11月党的十六次全国代表大会召开，提出了经济建设和经济体制改革的新目标。2003年10月党的十六届三中全会通过了《中共中央关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》（以下简称《决定》），提出了完善社会主义市场经济体制的主要任务。《决定》指出，产权是所有制的核心和主要内容，“建立归属清晰、权责明确、保护严格、流转顺畅的现代产权制度”是“完善基本经济制度的内在要求，是构建现代企业制度的重要基础。”^①在上述《决定》的指引下，此后的企业改革延续建设现代企业制度的改革思路，以产权制度的完善为主线，从微观层面和宏观层面将国有企业改革进一步推向深入，具体来说，企业层面的改革重点是完善公司制、股份制，建立现代产权制度；治理层面的改革重点是建立完善的公司治理结构；宏观层面的改革是建立一套新的国有资产管理体制^②。与此同时，这段时期中国经济进一步加快了与世界的对接，正式签署协议加入世贸组织协定，大踏步地国际化，对国有企业经营与投融资产生了重要影响，迫切需要在各个方面采用得到国际认可的做法。

配合企业改革的中心任务，这一时期的企业会计改革围绕着完善现代制企业建设的需要和国际趋同展开，最突出的改革措施便是2006年颁布的新企业会计准则体系（简称《06年准则》）。《06年准则》作为我国会计改革的重大成果，在会计目标、会计信息质量要求（会计核算原则）和会计要素计量、公允价值的采用、资本保全（如改变存货管理办法、改变资产减值准备的转回、改变债务重组方法等）、企业合并、金融工具等多方面改进了原有会计制度的做法，它的实施顺应了我国市场经济发展的要求，实现了中国企业会计核算与国际惯例的实质性趋同，对于推动现代企业制度建设，维护市场经济秩序，完善市场经济体制，融入世界经济体系，发挥了举世公认的作用。

纵观企业会计制度变迁与会计发展的历史过程，可以清晰地看出，企业制度变迁导致了企业产权关系的变化，而企业产权关系的计量与权益维护，必然对会计产生了新的要求，从而形成了会计发展的动力。改革开放以来我们紧紧围绕企业产权关系维护对会计的新要求，不失时机地进行会计改革，实现了企业制度变迁对会计发展的需要，并在这一过程中最终促进了会计的发展。随着产权关系核算与维护从宏观到微观，会计发展也体现出契约维护、国际趋同等新的特征。因此可以说，企业制度变迁通过产权关系变化、会计功能发掘等机制，对会计发展产生着驱动性影响。

二、企业制度变迁对会计发展的作用机制分析

改革开放以来企业制度变迁与会计发展的历史显示，企业制度变迁对会计发

① 见《中共中央关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》。

② 张卓元、郑海航：《中国国有企业改革30年回顾与展望》，人民出版社2008年版。

展的作用, 主要体现为对产权关系变化的核算需求、会计本质功能的发掘等方面。

(一) 企业产权关系的变化导致会计制度模式的根本转变

促进会计发展的企业会计改革, 是应企业制度变迁与产权关系的变化而进行的。“企业制度是指企业财产组织形式和企业法律责任形式的一种规范。它是以产权制度为基础和核心的企业组织和管理制度。”^① 按照党的十四届三中全会描绘的现代企业制度, 首先要求“产权清晰”, 然后才能“责权分明, 党政分离, 管理科学”^②。市场的有效运行需要有明晰的产权制度, 产权失灵必然导致市场失灵。产权改革是企业改革、市场经济正常运行的基础与核心, 也是企业会计发展的根本动因。因此, 可以将企业会计发展的根本动因归纳为“企业制度变迁—产权关系变化—会计发展”。会计对产权的贡献是与生俱来的, 其产生、发展和变革的根本使命是体现产权结构、反映产权关系、维护产权意志(伍中信, 1998)。会计又是产权结构变化的产物, 是为监督企业契约签订和执行而产生的(Watts and Zimmerman, 1983)。可见企业制度变迁所导致的产权关系变化是会计发展的根本动因。

(二) 治理功能是会计的本质功能

我国企业制度的改革以现代企业制度为目标和方向, 而产权清晰又是建立现代企业制度的前提和基础。但产权清晰不是有效率的企业制度的全部, 现代企业制度必须以完善的公司治理为运行保障。

一些经济学家将企业产权改革与公司治理联系起来研究, 提出了一些发人深省的认识。如: 英国经济学家马丁·帕克(Martin Parker)通过对1997年英国各类企业私有化后的经营成效的研究和澳大利亚经济学家泰腾布隆(Tittenbrun)1996年通过对80余篇有关产权和效益的经济文献的分析, 提出了超产权理论, 认为企业效益与产权的归属没有必然联系, 而与市场竞争程度的关系密切; 企业要提高效益必须通过引入竞争改善自身经营机制, 而改变产权只是改变机制的一种手段^③。J. Sachs, C. Zinner 和 Y. Eilat 2000年通过对20多个国家的实证研究发现, 在对国有企业进行改革时除了要转换所有权外, 还必须有基本的市场竞争制度和规则体系, 以及解决企业委托代理问题的公司治理框架, 并认为这些都是决定私有化能否促进企业效率和竞争力持续提高的至关重要的因素, 也是促进宏观经济发展的不可或缺的因素。J. D. Souza, W. Megginsen 和 R. Nash 2001年也对一些国家的企业私有化进行了研究, 结论是: 在所有权转移的同时, 对企业进行实

① 张卓元、郑海航:《中国国有企业改革30年回顾与展望》, 人民出版社2008年版, 第84页。

② 见《中共中央关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》。

③ 刘芍佳、李骥:《超产权论与企业绩效》, 载于《经济研究》1998年第8期。

质性的重组并建立良好的治理结构,是保证企业私有化后实现经营改善的关键。T. K. Kim 2003 年以韩国国有企业私有化为例,证明了要对国有企业进行成功的改造,有赖于完善公司治理,特别要形成不受财阀控制的股权结构和不受政府政治干预的专业化的管理层,还要形成外部董事为主、能对管理层实施约束的董事会^①。这些研究结论都说明尽管产权改造是公司治理的基础,但单纯的产权改造绝不是企业改革的全部,通过公司治理的改进和引进竞争机制,持久地激励经营者的积极性并主动地防止内部人控制,同样不可忽视。

会计在公司治理中具有基础性信息和基础性制度的功能,在维护公司运行规则、提高公司治理效率、提升公司价值,进而促进经济发展等方面具有特殊的作用。我国会计改革发展的事实证明,治理功能是会计的本质功能,其具体体现在缓解逆向选择,促进公司有效资本结构和所有权结构的形成;优化契约设计,控制道德风险,约束机会主义行为;保证剩余索取权与剩余控制权相匹配,实现激励约束相融;可以替代其他高成本的公司治理机制;对公司治理及相关法律变革产生实质性影响等(姚文韵、崔学刚,2011)。会计的治理功能在企业建设中不可或缺,对此必须有充分的认识。在我国经济建设进入“十二五”的新时期,应当继续强化会计的治理功能,使会计在完善企业治理机制、改进管理水平上发挥更大的作用。

(三) 政府主导的会计制度变迁体现了会计发展的效率

在我国由计划经济向市场经济转型的过程中,企业制度变迁与会计发展带有浓烈的政府导向特征,我国的企业制度与会计发展共同受制于政府力量。我国的会计改革一直被视为国家经济体制改革系统工程中的一个子系统,因此也经历了政府主导的改革历程(蔡宁、魏明海等,2008)。以政府主导的会计改革有力地促进了我国的对外开放和引进外资,完善了市场经济体制,推动了资本市场发展,也维护了社会公众的利益需要(冯淑萍,2003)。从根本上说,这是因为会计制度发展满足了企业制度变迁的需要。会计制度是一种规范,具有强烈的价值色彩。会计制度的制定与变迁必须与经济社会发展的根本利益相符合,必须维护社会主义市场经济秩序,维护全球化中我国企业的经济利益。任何会计制度不能脱离一个国家的具体国情,也不能超越特定制度环境与市场环境下的企业需求。在会计准则持续国际趋同的过程中,需要继续坚持维护我国企业的实际需要与基本利益这一基本原则。理性地坚持这些原则,需要坚持政府主导、充分研究、集思广益等行之有效的做法。实践证明,我国以政府主导的会计改革在体现企业制度变迁需求,落实产权保护原则,发挥会计的投资者保护与治理功能方面,表现了远超越其他经济转型国家的高效率。

^① 张文魁:《中国国有企业产权改革与公司治理转型》,中国发展出版社2007年版,第30~31页。

三、研究结论

综上分析,企业会计的产生与发展受到一定时期企业制度变迁的推动或制约,而会计发展水平又反过来影响企业制度的运行效率。自改革开放以来,企业制度不断发生了巨大变化,这些变化不断催生对会计的新需求,并最终导致我国企业会计制度的改革与发展。本文分阶段回顾了改革开放以来企业制度演变的特征,考察了各阶段企业制度演变对会计制度改革的影响,试图探求我国企业会计制度发展的内在动力。分析表明,企业制度变迁所带来了企业产权关系的变化,产权关系变化成为会计发展的根本动因;投资者保护与治理功能是会计的本质功能,是会计维护产权关系、反映产权意志的具体体现。特定制度背景与市场环境下的企业制度对会计的需求,只有及时反映到会计制度制定与会计原则抉择等实践中来,才能保证会计发展效率,政府主导的强制会计制度变迁较好地体现了这方面的优势。在会计准则持续国际趋同的过程中,应当始终不渝地体现企业制度变迁对会计发展的需求,完成产权保护与公司治理对会计的特定要求。

主要参考文献:

- [1] 刘芍佳,李骥.超产权论与企业绩效[J].经济研究,1998,8.
- [2] 冯淑萍.关于我国当前环境下的会计国际化问题[J].会计研究,2003,2.
- [3] 蔡宁,魏明海,路晓燕.投资者保护变迁与会计改革的共生互动性[J].会计研究,2008,3.
- [4] 姚文韵,崔学刚.会计治理功能研究:分析与展望[J].会计研究,2011,2.
- [5] 杨纪琬.社会主义市场经济与会计制度改革[M].北京:中国财政经济出版社,1994.
- [6] 项怀诚.新中国会计50年[M].北京:中国财政经济出版社,1999.
- [7] 张文魁.中国国有企业产权改革与公司治理转型[M].北京:中国发展出版社,2007.
- [8] 张卓元,郑海航.中国国有企业改革30年回顾与展望[M].北京:人民出版社,2008.
- [9] 陈佳贵.中国企业改革发展三十年[M].北京:中国财政经济出版社,2008.
- [10] 盛毅.中国改革30年(企业卷)[M].四川:西南财经大学出版社,2008.
- [11] 刘玉廷.会计中国二十年[M].上海:立信会计出版社,2008.