

说：“虽然，巴其阿勒把‘借：伯勒漠-糖，贷：现金’这类经济业务解释得好像在概念上和‘借：现金，贷：资本’这类分录毫无区别，然而，这两笔分录在概念上是完全不同的。”根据井尻雄仕的结论进一步分析，不难得出推论：既然因果的复式簿记并不依据二维会计的“二维”的存在而存在，而是以历史成本原则为存在依据，因此它可以存在于任何维度的簿记形式之中，只要这种簿记仍以历史成本原则为记账原则即可。从历史上看，一维簿记时期也的确出现了因果的复式簿记。中国的“三柱记账法”就是一种采用复式记账的一维簿记。而分类的复式簿记则因为其依据是对簿记要素的分类，故与簿记的维度息息相关，它的存在以及形式要依据簿记的维度来决定。分类的复式簿记必然以二维会计为存在基础，一维簿记阶段是不可能出现分类的复式簿记的。从历史上看，分类的复式簿记也是在二维会计出现以后才出现的。最早分类复式簿记之一威尼斯簿记中的多纳多索兰佐兄弟商店簿记和安德列亚巴尔巴里戈父子商店簿记都是已经出现“权益”要素的二维会计。

一方面由于历史上没有按照簿记法反映的基本要素的内容进行分类的先例，也没有“一维簿记”或“二维会计”这类名词，另一方面由于“维”与“式”之间存在密切的联系，在绝大多数情况下不加区分影响不大，所以长期以来，人们并没有将维与式区别开来。在许多论述中，“式”是包含着“维”的内容的。人们谈到复式簿记的时候，往往已经把二元基本要素资产和权益包含在内，目前所见的绝大多数对复式簿记的论述都是如此。（未完待续）

（作者单位：中国人民大学  
青岛海洋大学）

责任编辑 袁蓉丽



□ 任明川

法律制度是影响会计的一个重要环境因素。但是，究竟法律制度是怎样影响会计的？对这一问题，一些著名的国际会计学家仅指出：相对于不成文法，成文法对公司财务报告的规范要更加详尽。显然，这样的解释有失笼统。本文通过衡平法和判例法来说明法律对会计的影响，并进一步讨论法律制度对会计国际化的制约。

#### “两大”法系

“法系”是西方法学家首先使用的一个概念。一般而言，它可以理解为由若干国家和特定地区的、具有某种共性或传统的法律的总称。世界上有众多国家或地区性的法律，有的国家还可能两种或两种以上传统的法律。因此，科学地划分法系是一项重要而又困难的工作。在东欧剧变前，大多数西方比较法学家主张“三大法系”的划分，即民法法系、普通法法系和社会主义法系。目前，这一划分已经暴露出它的局限性。民法法系是当代历史最为悠久和影响最广的一种法律传统。在法学界，民法法系还有其它一些名称。例如，罗马法系、大陆法系或法典法系。大陆法系这一名称首先在英国法学中通用，以强调英国不属于该法系。在以上名称中，民法法系最为通用。民法法系以欧洲大陆为中心，遍布全球广大地区。普通法法系是以英国的普通法为基础，但并不仅指普通法，它是指在英国的三种法律，即普通法、衡平法和制定法，其中普通法发展最早并长期具有重大影响，衡平法和制定法对普通法法系的形成也有影响，但不及普通法。普通法法系以英国法律为基础，故又称为英国法系。美国法律就整体而言属于普通法法系，但它具有许多自己的、不同于英国法律的特征。实际上，美国法律自19世纪后期就开始脱离英国法律而独立发展。这一趋势在二次大战后日益明显。

#### 衡平法与“真实公允观”

大约在14世纪，英国人就日益发现自己的某些权利要求无法通过普通法院机械刻板的令状制来实现，因而就向英王的咨询机关枢密院以至国会提出申请，要求它们主持正义，采取特殊的补救措施。这种申诉一般由枢密院中负责司法事务的大法官来管理。大法官在审理这类案件时采用了不同于普通法的原则，它的诉讼程序也不同于普通法院。1474年，大法官第一次以自己的名义做出案件的判决。自此，这种不经普通法院而由大法官所作的特殊审理就称为衡平案件。

到16世纪,随着衡平案件的不增多,大法官的官署终于发展成为与普通法院并列的法院,即衡平法院,或称大法官法院。到18至19世纪,衡平法已发展成为一个较完整的体系。

衡平法产生的根本原因在于:普通法在诉讼形式方面的极端机械性不能适应当时社会发展的需要。普通法使用的“衡平”(equity)一词有多种含意。第一,它的基本含义是公正、公平、公道、正义。第二,指严格遵守法律的一种例外,即在特定情况下,要求机械地遵守某一法律规定反会导致不合理、不公正的结果,因而就必须适用另一种合理的、公正的标准。一般地说,法律中往往规定了某些较宽泛的原则,有伸缩性的标准或通过法律解释和授予适用法律人以某种自由裁量权等手段,来消除个别法律规定和衡平之间的矛盾,至少将这种矛盾缩小到最低限度。但在有些情况下,也的确会发生“合理”和“合法”之间的矛盾。第三,指英国自中世纪开始兴起的、与普通法或普通法院并列的衡平法或衡平法院。民法法系国家中并没有普通法和衡平法、普通法院和衡平法院之分的制度。当然,英国衡平法制度所讲的那种权利或补救措施,在民法法系国家中实际上也是存在的,只是不用衡平法这一名称。

“真实公允观”(True and Fair View)是“衡平”在英国会计中的集中体现。这一概念的法律形式最早出现于1947年的英国公司法,但却可以追溯到19世纪中叶。当时的公司法中有诸如“真实”(True)、“正确”(Correct)、“完整”(Full)、“公允”(Fair)和“公正”(Just)等概念。它们有时单独出现,有时则以不同的组合出现。1945年公司法修改委员会建议以“真实与公允”代替“真实与正确”。实际上,这一修改建议出自英格兰和威尔士特许会计师协会(ICAEW)。虽然其后的公司法一直沿用了这一概念,但却从未加以定义。究其原因,是法律上已经牢固确立了“衡平”的概念。会计文献中一个比较通俗的解释是:“公平地提供信息,即不偏袒任何特定的信息使用者;客观地反映经济实质而不拘泥于法律形式。”由此可见,它有两层含义,但最重要的是第二层含义,即“实质重于形式”(Substance Over Form)。为了如实地反映经济实质,会计师可以不惜背离具体的法定要求,只要对背离的理由和处理方法予以恰当的披露即可。而民法法系国家则长期流行“形式胜于实质”的会计惯例。

### 判例法与“职业判断”

普通法法系和民法法系的差别,突出地表现在判例法的地位问题上。判例法,也称“法官创造的法律”(简称“法官法”),是具体诉讼案件的结果。判例法的基础是“遵从先例”原则。判例法对原则或规则的表达不像制定法那样精确。它最突出的优点是其本身具有一种有机成长的因素,因而能适应新的情况。在传统的普通法法系中,判例法占主导地位,

制定法是次要的,只是对判例法的改正和补充。但现在一般认为,从理论上讲,制定法是主要的,因为它有权改变或否定判例法前例,而且在判例法与制定法发生矛盾时,前者应服从后者。反过来,制定法一般要通过法院的解释才能实现,而在这一过程中,判例法往往就在不同程度上改变了制定法。因此,在普通法法系国家,判例法与制定法并重且相互作用,现在很难在两者中分出主次。在民法法系国家,具有约束力的法律渊源主要是制定法,即民法法系国家一般不认为判例是具有约束力的法律渊源之一,只承认它是在特定意义上,即没有约束力但却具有说服力的法律渊源。制定法(又称成文法)是相对于判例法而言的。而成文法又是相对于不成文法(习惯法)而言的。制定法是立法机关或其它有权制定法律、法规的机关对一般情况所作的规定,是以较精确的条文化形式出现的。但是,它的一般规则和原则可能会被机械地适用于特殊情况而缺乏灵活性。

从法学角度分析,判例法与制定法各有利弊。第一,判例法是由法官创立的,而且往往是匆忙地由一个或几个法官做出的决定。从这个意义上讲,它的民主性可能不及制定法,而制定法一般是由集体经过认真调查研究,审慎考虑后制定的文件。但它的制定过程却颇费时日,从而难以应付瞬息万变的社会经济生活。第二,判例法是在适用时创立的,所以它是溯及既往的法律,而制定法则是适用于未来的法律。第三,判例法是以个别典型案件为基础的,因而有失之片面的可能,而制定法则是以总的社会经济条件为基础的,但却有失之一般的问题。第四,判例法往往偏重实用和实践经验,而忽视抽象的概括和理论提炼。制定法的法典编纂则要求对法律进行精确的分类,要求概括性,系统性和逻辑性。制定法的优点正好是判例法的缺点,反过来,制定法的缺点也正是判例法的优点。

判例法的重要性决定了职业判断的空间和社会地位的高低,它不像制定法那样以精确的词语来表达。它的“不精确”有被滥用的危险,但却给法官、检察官和律师提供了职业判断的充分余地。民法法系国家法官的社会地位相当于一般行政官员,远没有普通法法系国家法官的社会地位高。然而,民法法系国家法官的数量却远比普通法法系国家多。这一特征正是会计师在不同法系国家社会地位的真实写照。在民法法系国家,会计师的社会地位普遍较低,这是一个不争的事实。就其法律根源,乃判例法地位使然。

### 对国际化的制约

民法法系与普通法法系之间存在许多差别,包括法律渊源、法律推理、法典编纂、法律分类、诉讼制度、司法组织、法官的社会地位、法律概念和法律俗语。同时,两大法系又处于不断演变和发展中,并在某些方面有日益靠拢的趋势。从会计角度分析,两大法系最突出的差别在于衡平法和判

例法。当今的会计国际协调以普通法法系的英美诸国占主导地位。许多民法法系国家已把“真实公允观”引入其会计实务。1978年,欧盟的第4号指令在三易其稿后,终于把“真实公允观”作为凌驾于具体规定之上的一个原则。但是,由于欧洲大陆国家缺乏“衡平”这一法律基础,因此所输入的在很大程度上只是“真实公允观”的外壳。

美国在会计国际协调中的立场至关重要。普通法在19世纪之所以能在美国取得胜利,主要原因是当时美国压倒多数的居民是讲英语的英国移民。但是,早在英国殖民初期,美国对制定法的态度就有别于英国。当时的美国,一般来说在法律形式方面更倾向于制定法,而不是判例法。这主要是由于当时的殖民地居民在实际生活中迫切需要法律,但又存在实施判例法的各种困难。这在很大程度上可以解释为什么美国的会计准则要比英国的会计准则详尽得多。美国会计准则和审计准则的规模也许会超过其他国家两类准则的总和(常勋,2001)。目前,美国证券交易委员会(SEC)尚未认可国际会计准则(IAS),其中就有法律制度差别的因素,因为IAS更接近于英国的会计准则。

与西方国家两大法系相比,我国当代的法律渊源较接近民法法系国家,而与普通法法系有很大差别。历史地分析,我国自清末修订法律,实行法律西方化,到国民党政府的《六法全书》,都是以西方民法法系国家的法律,特别是以日、德等国的法律为范本的。新中国成立后,我国法律主要受前苏联法律和法学的影响。从形式上,前苏联的法律在法律渊源方面是同民法法系国家相似的。实际上,十月革命前俄国的法律也属于民法法系。但是,我国的法律渊源在很多方面又不同于民法法系国家。

由于种种原因,我国不应也不可能采用判例法制度。其中一个原因是判例法的运用相当复杂。目前,我国绝大部分法官、检察官和律师未曾受到过判例法方法的训练。同样,我国注册会计师制度自20世纪80年代初恢复以来,尤其是90年代,我国注册会计师的数量虽然得到了迅速的发展,截止1996年底,共有执业注册会计师58 000多人和非执业注册会计师66 000人,但是,会计师职业判断能力的提高却无法同其人数的增加相提并论。值得强调的是,在有些西方法学论著中,“判例法”和“判例”可以通用,但在我国,对两者必须加以区别。“判例法”是一种与制定法相对称的法律,而“判例”只是在司法中可供参考和借鉴的案例。但在我国会计、审计法规及准则的制订过程中,应该注意借鉴“判例”的作用,即吸收判例法的优点,缓和制定法的缺点。

(作者单位:复旦大学管理学院会计系)

责任编辑 刘黎静

# 论我国的会计目标

## ——兼评受托责任学派和决策有用学派的局限性

□ 邓青超 李俊琪

会计目标的研究一直是会计理论界的一个热点问题。西方会计界(以美国为代表)主要是从20世纪60年代开始探讨会计目标,并逐渐将其视为会计理论研究的起点,这在美国财务会计概念结构中表现得尤为突出。70年代后美国会计界关于会计目标的研究,形成了两个主要流派:受托责任学派和决策有用学派。而目前我国会计理论界对于会计目标的探讨,也主要局限于这两个学派之争。那么,在我国当前的市场经济环境下,会计目标到底如何构建呢?本文将运用产权理论对此进行一些探讨,以求我国会计理论界在会计目标研究过程中,开拓思路,构建出真正符合我国现阶段经济环境的会计目标理论。

### 一、受托责任学派的主要观点及局限性

在受托责任学派看来,由于社会资源(主要是资本)所有权和经营权的分离,资源的受托者就负有了对资源的委托者解释、说明其活动及结果的义务。因此,会计的目标就是向资源的提供者报告资源受托管理的情况。受托责任学派认为,为了有效地协调委托和受托的关系,客观、公正地反映受托责任的履行情况,首先,在会计信息质量方面应强调客观性,在会计确认上只确认企业实际已发生的经济事项;其次,在会计计量上,由于历史成本具有客观性和可验证性,因此坚持采用历史成本计量模式以有效反映受托责任的履行情况;再次,在会计报表方面,由于经营业绩是委托者最关心的一个方面,因此收益表的编制显得尤为重要。

在目前经济环境中,尽管受托责任普遍存在,在会计上反映,或比较侧重这一责任的履行情况的反映也无可非议,