

学术文选

“瑞金时代”的统一会计制度研究

郭道扬 郝继伟 彭 岚

党史研究者一般把中国共产党于“红色中华”时期所创建的农村革命根据地划分为两大时代,即“瑞金时代”与“延安时代”。从1927年10月秋收起义,至1928年毛泽东与朱德在井冈山建立第一个农村革命根据地,把革命中心由城市转向农村,井冈山成为中华红色政权的重要时期。1930年10月,中共中央通过了《关于苏维埃区域目前工作计划》,决定“以湘鄂赣联接至赣西南为一大区域”(中央档案馆,1989),使大区在巩固与发展中成为苏区的中央根据地。1931年11月,通过在瑞金叶坪村召开的中华工农兵苏维埃第一次全国代表大会,宣告了中华苏维埃共和国临时中央政府成立,自此,形成了以瑞金为首都的中央革命根据地,中国革命进入“瑞金时代”。井冈山革命根据地时期的成就,奠定了党和苏维埃国家在“瑞金时代”的基础,井冈山时期成为革命进入“瑞金时代”的必经阶段,被看作是“瑞金时代”的前期,是整个“瑞金时代”的一个组成部分(井冈山革命根据地党史资料征集编研协作小组和井冈山革命博物馆,1987)。1931年11月至1933年8月,瑞金建立了四个省级与六十个县级地方苏维埃政权,红军人数达到十二万,党员超过十三万。苏维埃政府的最大管辖范围占地八十四万平方公里(魏建克,2013),区域内人口达到二百五十万,瑞金苏区达到一定规模。1934年,第五次反围剿失败后,中央主力红军撤离瑞金根据地,经历了二万五千里长征,实现了革命向西北的战略转移。从1935年10月中国工农红军第一方面军到达陕北吴起镇起,到1935年12月瓦窑堡会议,为了推动建立抗日民族统一战线,党中央决定改中华苏维埃共和国为苏维埃人民共和国。从1937年9月正式成立苏维埃陕甘宁边区政府,到1948年迎接新中国的建立,这整个时期,称之为“延安时代”。研究者认为,“延安时代”是从遵义会议到新中国成立的一个完整时代(高尚斌,2001)。

本文以1932年12月16日,瑞金中央苏区临时中央政府人民委员部,首届财政部长邓子恢签发的《中央财政人民委员部训令(第十二号)——统一会计制度》为研究依据,以井冈山时期为起点,以“延安时代”为历史发展重要阶段,系统研究“瑞金时代”统一财政之下的统一会计制度,对中华人民共和国建立后各阶段的影响及其全面发展。通过对“瑞金时代”统一会计制度,从产生、执行到发展历史运行全过程的研究,揭示中国共产党于中华苏维埃时代统一会计制度创新的重大历史价值与继存及发展的历史成就,以及在

中外产生的十分深远的影响。史实表明,党和国家从“瑞金时代”建立与发展起来的统一会计制度,不仅是中外会计法律制度发展史上的里程碑,而且也是世界会计发展史上的一个光辉典范。

一、“瑞金时代”的统一会计制度是毛泽东统一财政思想与理论的重要组成部分

从建立井冈山革命根据地起,为赢得革命战争的胜利,毛泽东便从建立苏区经济,粉碎敌人经济封锁出发,对革命根据地经济实行统一管理,确立了战时统一财政的思想。毛泽东认为,统一苏区财政,建立统一财政体系的基础,首先在于发展苏区的农业经济。1928年3月,工农革命军在酃县水口、桂东沙田、宁冈大陇等地实行土地革命,进行分田尝试。在取得初步经验的基础上,同年5月,毛泽东又在湘赣边界党的第一次代表大会上,提出了“深入割据地区的土地革命”的政策。同年12月,便正式颁布了《井冈山土地法》,不到半年苏区的土地革命便轰轰烈烈展开。农民获得土地,革命政权又取消了旧有政权的一切苛捐杂税,农民生产积极性高涨,生产力得到很大提高,连年获得丰收,土地税成为苏区财政的稳定收入。

1931年,在瑞金召开的中华苏维埃第一次全国代表大会上,通过了《中华苏维埃宪法大纲》,这部根本大法保障了工农和革命军队的政治与经济权力,对苏区政治与经济的影响深远。随后,1931年12月,又在中华工农兵第一次全国代表大会上,通过并发布了《经济政策》的重要文献。文件中所明确的经济政策,对具体发展革命根据地的工业、商业,以及开展财政税收与市政建设统一作出规定,这些政策的施行,促进了革命根据地经济的全面发展。与此同时,苏区政权又废除了一切封建债务,责令无偿归还以往农民于当铺质典的物品,当铺一律交由苏区人民政府管理。苏区政府还统一发行了货币,并组织了新旧货币的统一兑换。苏区银行还实行了合理贷款办法,重点把贷款贷给农民、手工业者、小商人与合作社。

当时,苏区政府所实行的一项重要财政经济政策,是没收原来操纵于帝国主义与官僚资本主义手中的一切财产,将其国有化,从而推动了苏区国有企业的发展,明显提高了苏区的财政经济实力。苏区政府还注意发挥民族资本主义性质的各类企业的生产与经营能力,让包括国有企业、民营

工厂与手工业作坊在内的工业都有了一定程度的发展,为发展苏区经济,增强财政经济实力服务,使苏区来自工农业的收入,真正成为政府财政来源的基础。加之来自商业与其他方面的收入,苏区财政拥有了一定经济实力,从而为统一财政,建立统一财政经济体系创造了先决条件,毛泽东发展经济,充实战时财政经济实力的作法初见成效,统一税收、统一金融、统一苏区工商业、统一苏区对外贸易,以及反对贸易垄断等行动,都成为苏区统一财政的重要内容。在此阶段,毛泽东先后发表了《必须注意经济工作》与《我们的经济政策》等文章(毛泽东,1991),恰如其时指导了苏区的经济工作,促进了统一财政政策与制度实施。毛泽东经济思想与理论指导下的瑞金革命根据地战时经济建设,为随后的统一财政和统一会计制度奠定了思想、理论与实践基础。

二、“瑞金时代”统一战时财政经济下的统一会计制度

1931年12月29日,从迅速统一财政出发,苏区人民委员会主席颁布了《人民委员会训令——统一财政编制预决算制度》(财字第二号),这种从预决算编制着手统一财政与统一政府会计相关的战略部署,其时效在世界统一政府财政与统一会计制度发展史上是鲜有的,它充分显示了毛泽东统一财政经济与会计制度思想的创造性。两个文件又在组织制度与法律制度配合发挥作用中一致起来,自上而下形成由临时中央政府领导之下的四级财政与会计的组织系统,即中央人民委员会财政部、省财政部(市财政部)、县财政部与区财政部。中央统一指挥各级政府的预决算编制、报送与审计,各级财政部门遵制执行,接受统一组织监督,为统一苏区财政经济创造必备条件。在统一财政经济的最初阶段,中央把统一的重点放在统一财政预、决算编制方面,严格执行按月编制预、决算,按月组织审查、清理,逐月累计形成总的预决算,并组织进行年度统一的总审核,以便确定一个会计年度预算的作用。预算从下一个会计年度的1月开始组织实行,形成集中、统一而科学的财政管理格局。训令还明确从1932年起,由财政部统一规定实行“三种新式簿记”,并强调自1月1日起“绝对实行”(赣州市财政局和瑞金市财政局,2001)。从1931年起,中央苏区不仅有了统一财政组织上的保障,而且有了预决算制度保障,解决了计算、汇总、编报操作方法上统一的问题。

1932年8月,临时中央政府人民委员会又通过了《财政部暂行组织纲要》,确立了财政与会计部门在整个财政经济组织系统中的管理地位。该组织纲要第五款,决定在财政人民委员会之下,暂时设立会计处、审计处、总务处、税务局、公债管理局、钱币管理局与合作社指导委员会(赣州市财政局和瑞金市财政局,2001)。其中会计处与审计处担负着统一中央财政与会计的重要任务。从逐级管理出发,省财政部相应设置了会计科、出纳科、税务科与审计科等,县级财政部除不设审计科之外,其他与省级相同。由此,从中央到地方又形成了实行财计系统管理的组织层次。1933年3月,人民委员会又通过了《省县市财政部暂行组织纲要》,具体明确了组织部门、单位领导人,以及各自的岗位职责。纲要第

十一款规定:由“会计科或会计员掌管行政经费与银钱出纳,账目登记,以及预算之编制与审查,并负责掌管税收,即国有财产以外之国家财政收入项目,经常检查下级会计工作。省会计科之下记账员、出纳员、审核员,实行分工”(赣州市财政局和瑞金市财政局,2001)。以会计部门为中心,在会计部门与相关部门之间形成了经济牵制关系。1933年12月,毛泽东又签发了《中华苏维埃共和国地方苏维埃暂行组织(草案)》,文件明确了包括基层财政和会计、出纳、预算、决算、审计等职能部门在内的管理与协调相统一的组织关系,基层财计组织建制与中央的统一组织指挥完全保持一致。

在根本法和财计基本法与组织法建立完备之后,1932年初,苏维埃政府便把改革的基本工作目标集中到会计方面。这一年3月16日,知名学者德峰在《红色中华》上发表了题为《对于财政统一的贡献》一文(德峰,1932),引起苏区社会的广泛重视。文章认为,统一财政、开源节流是目前工作中的当务之急。统一财政,必须首先确定会计制度,才能树立财政统一的基础。可见,早在“瑞金时代”一些学者便已认识到会计工作在财政经济管理工作中的基础性作用,也反映出当时毛泽东的财政经济思想与理论已深入人心。稍后,1932年12月16日,由财政部长邓子恢签发了《中央财政人民委员会训令(第十二号)——统一会计制度》,迈出了毛泽东统一财政必须统一会计制度思想中的关键性的一步,把统一财政推进到实质性运作阶段。统一会计制度训令公开在当时苏区刊物《红色中华》1932年第64期刊发(参见图1),中央动员苏区财政与会计界都投入到统一财政而统一会计制度运动中来。

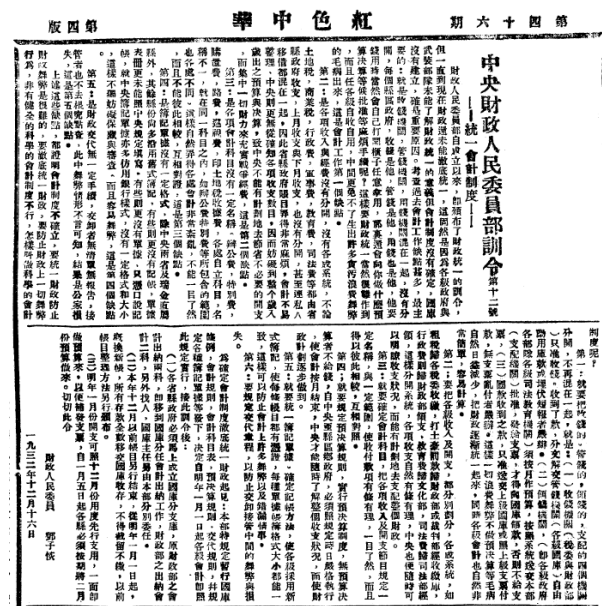


图1 1932年12月16日《红色中华》第64期所刊《统一会计制度》训令全文

训令第一部分,说明了人民委员会在统一财政训令发布之后,尚未彻底实现财政统一的主要原因。文件认为,除政府与武装部队对于统一财政之意义还缺乏足够认识外,其原因还在于未制定统一会计制度与建立国库。正是由于这两

项缺失,导致了苏区财政收支上的混乱,而造成这种混乱的主要原因又集中在会计方面。具体而言,一是财政收支失去内部控制制度的约束,财政单位收钱的与管钱、用钱的机关相混淆,收支的预决算控制缺位;二是收与支界限划分不清楚,时限不明确,因此无法明确会计期间;三是没有统一的会计科目,分类核算缺乏统一性与一致性,会计核算及时性、正确性的工作原则失常;四是没有统一的会计凭证应用,凭证缺乏确定的内容与划一的格式,甚至还存在以口说为凭的现象,对会计事项处理缺乏证据力;最后,财政与会计责任关系不明确,在财物环节新旧交替过程中没有盘点制度的保障。以上诸多问题存在的经济后果表明,会计制度不统一便无法实现财政的统一,财政经济便失去会计管理的基础保障。训令第二部分以毛泽东主席统一战时财政经济的思想与理论为依据,具有针对性地提出统一会计制度的改进意见,并进一步围绕率先建立预决算制度这个中心,提出统一会计收支管理程序,严格划清收与支界限;统一制定会计科目,实现会计核算的科学分类;统一会计凭证,包括统一各类凭证的专属内容与确定划一的格式;采用科学的记账方法,坚持记账、算账的及时性与正确性原则;最后,训令还强调把统一会计制度落实在各种会计方法应用方面,以建立统一的会计方法体系,保证各种方法在应用中相互配合。训令中的规定,反映在会计学原理上的进步十分突出。

《统一会计制度》训令发布后,实现了对苏区会计工作的拨乱反正,自上而下,而又自下而上统一了各级单位的理财步伐,实现了对预决算的一体控制,会计制度的统一对实现苏区财政统一的效果显著,苏区财政经济处于有序运作状态。统一会计制度在“瑞金时代”是一项改革力度很大的系统工程,在复杂的会计状况下,为保持统一会计成效的持

续性,1932年12月16日,中央人民财政委员部同时配套制定了《会计规则》(江西省税务局等,1985)。《会计规则》共计八章,具体对收支程序、账簿设置、记账方法、收支凭证,以及会计报告编制等,从操作规则统一上加以立定。《会计规则》的详尽内容对《统一会计制度》训令起到密切配合作用,具有统一会计制度指南的功能,它已初步具有现代会计制度或会计准则所具有的科学性。《会计规则》的先进性在于:(1)确定了会计期间。从上一年度7月1日开始,截至次年6月30日为止,实行年度轧账制度,编制总预算与总决算;(2)账簿设置分类,明确划分主要账与补助账两大类,在主要账簿记录、总账与传票(分为收入、支出与转账传票三种),以及在决算报表之间,形成了证账表统一一致的关系;(3)实行现金收付制,以中华苏维埃共和国货币作为记账本位币;(4)坚持会计账项处理以简明扼要为原则,规定尽可能采用复式记账方法;(5)明确每一会计年度终了,应正确编制营业实际报告表、损益表、资产负债表、资产目录与负债目录等会计报告文件,及时报经财政部转送国库管理局,并送审计部门审定。《会计规则》对推行《统一会计制度》具有切实保障作用,它使苏区统一会计制度具有针对性,在新中国会计制度建设史上占有重要地位。此外,1932年12月24日,中央财政人民委员部又下达了《整理旧账手续》的文件,文件指出:“本部已决定明年(1933年)一月一日开始国库制度”,因此决定结束旧账。旧账内容主要包括,凡私人向政府移借之款,或政府向群众、团体所借之款,以及现有存款,都须进行清理结算。文件对清理与结束旧账的决心,进一步表明1932年《统一会计制度》的坚定性与彻底性。1933年8月,毛泽东又签署了《中央政府关于整顿财政部工作的训令》,此项训令追究以往在执行财政方针方面存在的问题,追究领导者执行不力的责任,并责令新任财政人

表 1

1934年苏维埃政府的统一财政收据

收据名称	中华苏维埃共和国收据	没收征发委员会收据	富农捐款收据	地主罚款收据	店房租收据	钨沙出口特许证	米谷出口特许证	关税凭单	商业税收据	山林税收据	土地税收据
收何款项	国有山林拍卖款,退还公债款,退还谷票,节省款,司法罚款,矿产租金,及其他收入	地主罚款、富农捐款、没收款、没收品	富农捐款	地主罚款	店房租、作坊租、摊寮租	钨沙出口税	米谷出口税	关税	各种商业税	木梓款	土地税
收据几多联	三联	三联	三联	三联	三联	两联	两联	两联	三联	两联	三联
什么机关盖章	中央财政部或省财政部	中央财政部	中央或省财政部	中央或省财政部	中央或省财政部	中央财政部	中央财政部	中央财政部	中央或省财政部	县苏维埃	县苏维埃
备考		这是新印的,以后一律要用此收据	这种是旧印的,现在尚可使用	这种是旧印的,现在尚可使用							

民委员部部长林伯渠进一步整顿苏区财政,坚持统一财政下的统一会计制度的既定方针。根据这次整顿财政训令的精神,财政人民委员部于1934年1月又发布了《为统一财政收据防止舞弊》的第七号布告,布告从事各项岁入收据的印发、签署与使用管理出发,严格会计收支制度,以从会计制度统一的角度维护财政的统一。七号布告对岁入收据监控的严格与细致程度如表1所示(江西省税务局等,1985)。

1934年8月,中央粮食人民委员部发布了关于《粮食的记账转账方法》(中字第十七号)的通知,开创粮食主管部门统一粮食系统会计制度之先河,随后,部门性质的统一会计制度逐步深入到国有工厂、商业、供销合作社、银行等各方面,使统一会计制度的执行全面展开。“瑞金时代”在毛泽东财政经济思想与理论指引下,切实做到了以支持苏区经济发展为基础,以统一财政经济与财政制度为纲领,以落实国库制度建设为重点,最终把管理与核算的基础工作放在统一会计制度方面。在统一会计制度实现之后,整个苏区又切实做到了落实预决算和坚持正确收支与合理收支,其结果充实了苏维埃政府的财政储备,保障了政府与军队的需要,彻底粉碎了敌人的经济封锁。“瑞金时代”在统一财政与统一会计制度方面的辉煌业绩,直接影响到“延安时代”,乃至中华人民共和国建立之后,其开创性贡献与在举世造成的深远影响将永远铭记于史册。

三、“瑞金时代”统一会计制度的深远影响

(一)“延安时代”。

1935年10月,中央红军到达陕北,开始了党的“延安时代”。1937年7月,陕甘宁边区政府成立,8月22日至25日,中共中央洛川会议通过了《抗日救国十大纲领》,自此党的基本路线与工作方针,转移到抗日战争方面。在进入“延安时代”之初,中央政府组织经济的发展,进行财力的分配与调动,也以战时财政为转移。“瑞金时代”统一财政与统一会计制度的思想、理论和实践为“延安时代”传承与发扬。1937年2月,由财政部与审计委员会联合签发了《关于各机关经费开支问题的通知》,从会计与审计两方面协同控制各机关的经费支出。1937年4月,边区苏维埃政府颁布了《苏维埃政府关于财政措施的新规定》,从统一管理角度,进一步强化了会计收支与审计检查制度。这是“延安时代”统一会计制度的最初步骤。1937年12月,边区政府正式发布了《统一财政问题的通令》,文件以统一财政为方针,把统一会计和审计作为落实与巩固边区财政统一的重要举措,并将起点工作放在强化边区各行政机关与单位的预决算工作方面。早在1936年6月6日边区政府审计处就根据《边区施政纲领》颁发了《陕甘宁边区审计处关于预决算编制及其报销的通知》,把预决算审计作为实现会计制度统一的重要步骤。1939年6月,中共中央书记处又发布了《中央关于严格建立财政经济制度的决定》,决定不仅指出严格执行统一的会计与审计制度对边区解决抗战时期财政问题的重要性,而且把严格执行预决算制度与对这个制度的严格审计,看作是统一财政工作的重中之重。史实表明,“延安时代”把统一财政、统一会计制度与统一审计制度三者关联,并进一步

在工作中突出对单位预决算制度的集中统一控制。显然,这是根据抗战时期在财政管理上的特殊要求,在“瑞金时代”历史经验基础上的发展。

(二)新中国经济恢复时期(1949年10月—1952年12月)。

1949年10月中华人民共和国宣告成立,统一会计制度发展进入到一个新的历史时期。在新中国经济建设的过渡时期,党和国家为恢复国民经济,争取新中国建设初期的财政收支平衡,在“瑞金时代”与“延安时代”统一会计制度历史成就的基础上,确定了统一会计制度改革的目标,即“建立统一的会计工作秩序,实现会计工作的统一”(余秉坚和高一斌,1991)。1950年3月,中央人民政府政务院第22次会议,通过了《关于统一国家财政经济工作的决定》,文件对统一全国财政收支、财物调度,以及现金管理等,采取了统一行动。这一年政务院同时颁布了《中央金融条例》,着手解决国库的统一管理问题。此外,政务院在1950年第25次工作会议上,通过了《关于统一1950年财政收支的决定》。文件根据“瑞金时代”与“延安时代”的作法,确定了统一财政的目标。在会计方面,1950年3月财政部发布的《中央金库条例施行细则(草案)》,着重解决金库统一会计制度建立与统一会计核算方法体系方面的问题,这是新中国统一会计制度关键的步骤。1950年4月,财政部税务总局,发布的《各级税务机关暂行会计制度》,目标在于解决全国税务会计统一的问题。随之,1950年10月,财政部又先后发布了预算会计、国营企业会计、单位会计等九个文件,从统一中央企业主管部门的会计制度入手,深入解决所属企业的统一会计制度问题,具体过程与当年“瑞金时代”改革步骤完全一致。这样,在一年多的时间里,对清除当时国民经济与财政上的混乱现象已初见成效,统一会计制度也达到了预期效果,财政经济秩序在整顿中得到恢复,经济治理成效明显。到1952年12月,新中国经济建设过渡时期结束时,以统一财政为出发点的统一会计制度工作已基本走上正轨。

(三)计划经济时代。

早在1951年4月,政务院已发出进行统一会计制度,必须为实行计划经济创造条件的信号。1951年11月与1952年10月,中央先后两次举办全国企业财务管理与会计工作会议,会议强调认真总结历史上在统一会计制度方面的经验与教训,一致把考量问题的立足点,放到为实行计划经济体制服务的方面。1953年,财政部着手对经济建设过渡时期所发布的关于统一财政与统一会计制度的文件进行修订补充,以做好进入计划经济阶段的准备。

1954年1月,财政部颁布了《国营工业企业统一会计科目及会计报表格式》与《国营工业企业统一简易会计科目及会计报告格式》两个文件,文件在统一方面所做的改进,分别考虑到国有大中型企业与小型企业两种类型,所以,统一会计制度的针对性很强。同时,根据“瑞金时代”对待私有企业所采取的会计政策与方法,财政部授权中华全国工商联会拟定了《私营企业会计制度》,文件所设计的统一会计制度方案,是贯彻党和国家在新中国建立之初,对私营工商业进行社会主义改造的特殊政策,既不失原则性而又具有灵活性,体现出对当年苏区政府统一私营工商业会计制

度的发展。

从1955年开始,反映在统一会计制度方面的新变化,是学习与引进苏联的标准账户计划。当时,学习苏联的这种先进的会计核算形式,是作为建立计划经济体制下统一会计制度一个新的起点对待的。如1955年所实行的《会计核算标准账户一览表》,便是这个新起点的开端。在引进学习苏联先进经验背景下,财政部先对1952年以来所实行的国营企业会计制度进行了一次彻底修订,并在修改结束之后,于1955年5月拟定了《国有工业企业基本业务会计核算账户计划(草案)》与《国营企业建设单位及国营建筑安装企业基本业务统一账户计划(草案)》,作为学习与改革的两个标准文本。同时,财政部又从学习苏联凭单日记账出发,拟定了《国营工业企业凭单日记账核算形式标准账簿格式和使用草案》。1955年11月,财政部正式颁布《国营工业企业基本业务账户计划》,规定从1956年1月起实施(安绍芸,1955)。实践表明,苏联在会计制度设计方面的一些经验,值得中国在实行计划经济体制阶段参考,它对当时统一会计方法具有一定借鉴作用。史实表明,尽管当时出现了生搬硬套现象,未能处理好中国国情、中国固有历史经验与有选择引进之间的关系,但在总体上却把学习苏联经验用到完善统一会计制度的方法体系方面。1956年是统一会计制度的关键年代,经过充分学习与研究,财政部与会计界辩证处理了对标准账户(当译为标准会计科目)改进应用问题。发挥了标准账户制度的优越性,减少了会计科目数量,避免了繁琐,在一定程度上提高了企业会计核算的工作效率,达到了会计规范统一的效果。另一方面,财政部在体制转型之际,对中国统一会计制度模式的建立,也遵循了“瑞金时代”统一财政之下统一会计制度的原则与经验,体现出会计制度统一模式构建中的中国特色。

(四)1978年改革开放以来。

1978年12月,党的十一届三中全会把国家工作的重点转移到社会主义现代化建设方面。1979年4月,党中央提出对国民经济实现“调整、改革、整顿、提高”方针后,1980年9月,财政部遵照中央精神,明确了“健全会计制度,加强会计立法”的工作方针。这一年以对《国营工业企业会计制度—会计科目和会计报告》的修订为起点,统一会计制度进入经济改革开放的新时期。随着1984年10月党的十二届三中全会《中共中央关于经济体制改革的决定》发布,统一财政与统一会计制度又随即进入到社会主义市场经济改革的初始阶段(谢旭人,2009)。

在社会主义市场经济建设初始阶段(指有计划商品经济体制建立阶段),统一会计法律制度的标志性成就,是从1985年5月1日起施行《中华人民共和国会计法》。其后这项法律制度,根据1993年党中央建立社会主义市场经济的大政方针确定而修正,又随着1999年建立社会主义市场经济体制改革的推进与发展变化而作出进一步修订。《中华人民共和国会计法》,凡七章五十二条,从始至终贯穿着统一会计制度的主体精神,“国家统一的会计制度”成为这部专业法律的主题词,凡《会计法》中关键性内容,都一致表明了《会计法》所保障的“国家统一的会计制度”的重要性与不可

违反的精神。《会计法》第八条与第五十条还作出特别说明,如第八条讲“国家统一的会计制度由国务院财政部门根据本法制定并公布”,第五十条进一步指出:“国家统一的会计制度,是指国务院财政部根据本法制定的关于会计核算、会计监督、会计机构和会计人员以及会计工作管理的制度。”《会计法》中的这种表述,使“国家统一的会计制度”的概念表述达到前所未有的科学而全面、完善的程度,《会计法》所确定的科学概念涵盖了三个统一的方面。首先,统一会计职能,即会计核算与监督;其次,统一会计组织制度,即会计机构与会计人员;最后是统一会计工作管理制度,即包括会计管理准则、会计管理程序与方式方法,以及各项会计具体管理制度等。以上三个方面构成统一会计制度的整体,形成统一的会计工作系统。《会计法》对全部相关的方面作出严格限定,无论军事单位、事业单位,还是工商各类企业。无论是采用传统会计方法体系,还是采用计算机会计。无论是采用正常会计处理方法,还是变更会计处理方法,凡此等等均必须以统一的会计制度为依据。《会计法》中还明确规定,将严肃处理有违国家统一会计制度精神的种种行为。1985年颁布的《会计法》及其其后修正与修订的《会计法》,把统一会计制度全方位推进到适应社会主义市场经济建立与发展的阶段,它继承与弘扬了革命根据地时代,党和苏维埃政府在统一财政与统一会计制度方面的成就,开创了统一财政与统一会计制度光辉的新时代与未来。

二十世纪八十年代的统一会计制度,适应了改革开放的要求。1984年国务院发布了《国营工业企业成本管理条例》,随之,1986年财政部发布了《国营工业企业成本核算办法》,加之“折旧条例”的发布实行,通过统一工业企业成本会计,把国有企业的经济效益提升到一个新的水平。1983年财政部颁发了《中外合资经营企业会计制度(试行草案)》,1985年又正式发布《中外合资经营企业会计制度》(项怀诚,1999),加之1986年《中华人民共和国民事诉讼法通则》的颁发,又从产权会计法律制度建立方面,革新了社会主义市场经济建设阶段统一会计制度的内容,从而把统一会计制度推进到以保障产权为中心,乃至走向国际化的阶段。自此,中国的统一会计制度打破了传统模式,适应社会主义市场经济管理要求,拓展了统一会计制度的范围。

1992年党的十四大确定了建立社会主义市场经济方针之后,带来了我国法律制度的全面修订与调整。1993年3月,根据《中华人民共和国宪法》修正案的精神,当年12月份修正了《会计法》,开始把社会主义产权理论的精神体现到《会计法》所明确的统一会计制度的各个方面。通过相应的修订,不仅中国行业会计制度取得了新发展,而且把会计准则这种规制形式引入到统一会计制度内容之中,从而推动了中国统一会计制度的国际化进程。1994年3月《中华人民共和国预算法》与1994年8月《中华人民共和国审计法》的颁布施行,以及1993年全国人大通过、1994年7月1日正式施行的《公司法》,都对统一会计制度改革形成了重要影响,与产权、债权密切相关的所有者权益的核心概念及其计量记录与考核、编报方式方法,都先后陆续纳入统一会计制度规制范围,实现了统一会计制度的重大变革。此外,对统

一会计制度变革产生重大影响的法律文献,还有1986年12月发布的《中华人民共和国破产法》、1993年10月发布的《中华人民共和国注册会计师法》、1998年12月公布的《中华人民共和国证券法》,以及税法等经济法律文献,它们从不同侧面拓展与深化了统一会计制度改革,使中国的统一会计制度在走向全球化方面发生了深刻变化。

早在二十世纪八十年代,财政部不仅在《会计改革纲要》中,确定向国际惯例靠拢的目标,把建立具有中国特色的会计准则作为一个突破口,而且从进入九十年代第一年的五月开始,拟定《企业会计准则》制定大纲。1992年11月30日,经国务院批准,以财政部令的文件形式,正式发布了《企业会计准则》与《企业财务通则》,揭开了中华人民共和国统一会计制度史上崭新的一页。随后,从1994年2月起,财政部先后发布了六批共计三十二份具体会计准则,2006年2月,又发布了由一个基本会计准则和38个具体会计准则构成的新会计准则体系,在统一会计制度的新形式——建立统一的会计准则方面迈出了坚实的一步。2000年6月21日,以国务院令第287号发布了《企业财务报告条例》,财政部又以财会[2000]25号文件印发了《企业会计制度》。进入新世纪后,统一会计准则的制度形式取得更加显著发展,形成为具有科学制度层次的会计准则的理论体系与方法体系。同时,统一审计准则与统一会计准则的改革进程相一致,也确定了它在社会主义市场经济法律制度体系中的基础性地位。作为这个基础层次第二级次的统一行业会计制度与第一级次的统一会计准则配合一致,体现了中国统一会计制度建立的特色。诚如作者在《会计史研究》第二卷中列图所示(见图2),自社会主义市场经济建设展开以来,作为中国产权法律制度体系建设中第四层次的统一会计与审计制度地位的确立,是改革开放以来会计改革的创造性产物,它在社会主义市场经济管理基础控制中发挥了十分重要的作用。

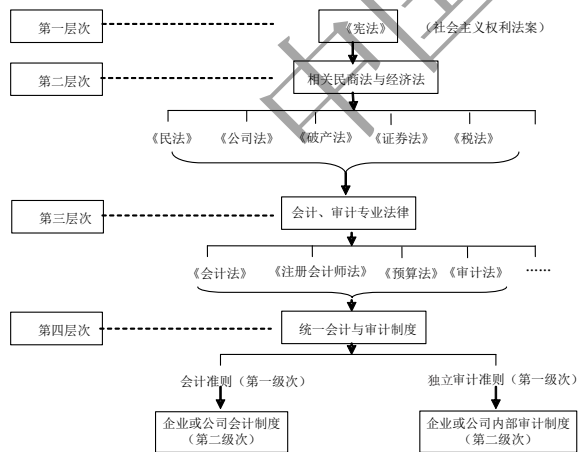


图2 以统一会计制度为基础的法律制度体系

四、“瑞金时代”以来中国统一会计制度创新贡献与特色

自国家建立以来,欲使国家的根基牢固建立在财政经济稳固发展的基础之上,客观上便存在统一会计制度问题。只是最初由于认识水平上的限制,其仅可能停留在就事论事方

面,并且是现象上的,还不可能是本质上的。随着社会经济的发展,财政经济关系渐自趋于复杂化,财计管理者的认识才从某一个方面逐渐展开,如西周时代初步确定以“量入为出”为财政原则,突出财政与会计关联一致关系,从财计一体上明确会计在财政经济管理中的作用。为解决财政支出控制问题,当时提出以“九式”均节财用,对口收支的制度。此外,日成、月要与岁会会计报告制度的实行,也只是通过会计管理,把握一个会计年度国家财政经济运行的结果。可以讲,实行自下而上的会计报告制度,是中国古代最终触及财计统一问题的一种表现,只是当时还不是从统一财计出发的本质上的认识。由经济环境所决定,即使到封建自然经济发展阶段,尽管反映在某一个方面,在统一财计制度的认识开始触及到本质上的问题,诸如从秦汉至明清,以“上计”制度为主线的基本会计制度建设,所形成的基本历史经验,对中国近现代提出统一财政与统一会计制度问题已具有一定启发性。

“瑞金时代”的统一会计制度,揭开了近代与现代中国会计发展史上的崭新篇章,它对新中国的统一财政与统一会计制度具有决定性影响,其在思想、理论与实践方面,为新中国全面继承并发扬光大,通过创新发展形成为中国统一财政、统一会计制度理论与实践上的特色。尤其是在社会主义市场经济建设时期,对“瑞金时代”统一会计制度的全面发展,在中外有着十分深远影响。

第一,“瑞金时代”以统一财政经济为出发点的统一会计制度的思想、理论,是毛泽东经济建设思想与管理理论的重要组成部分,其创新性建设意义与影响是世界性的。

从苏区战时财政阶段到社会主义经济建设时期的财政,实现了人民共和国财政经济建设工作的转变,整个历史运行过程都是从财政经济的基础管理层次考量与设计的,并把统一会计制度放到重要方面。首先,毛泽东在“瑞金时代”所实行的以土地革命为纲的一系列经济政策,目的在于推动农业、手工业与商业经济的发展;其次,是在进一步促进各行业经济发展基础上的统一财政工作,统一财政的起点是统一税收,随后是统一货币与统一金融、统一合作经济管理、统一国库;最后,以统一会计制度作为财政各个方面统一的基础,这便是毛泽东的经济思想与理论所建立的科学逻辑关系。“延安时代”党中央和毛泽东所开展的“大生产运动”,以及毛泽东所提出的开展经济上的持久战和“发展经济,保障供给”的思想,在逻辑上所坚持的科学程序也是这样。在中华人民共和国建立初期,毛泽东依然把统一财政作为经济建设的出发点,而把统一会计制度作为恢复经济乃至建设经济基础管理上的支撑。

第二,“瑞金时代”创立统一财政下的统一会计制度的历史先进性与在会计发展史上的划时代意义。

进入近代经济社会之后,资产阶级政府开始从市场经济发展管理实践中领悟到统一会计制度的必要性,大陆法系国家把有关会计制度的一些内容纳入民商法(主要是商法),而英美法系则把这方面的内容写进《公司法》(Perrins and Jeffreys, 1977),但就其表现形式而言,两者都是综合性的,并且都不是全面、系统与独立意义上的。正如笔者在《统

一会计制度》一文中所述,由于美国在1778年订立的殖民地“同盟条款”(The Articles of Confederation)所致,两百多年来美国只有属于各州政府的《公司法》(Hamill, 1999),尽管早在1913年哈佛大学企业管理研究生院埃德温·F·盖伊就曾发表《论统一会计制度》一文,指出统一会计制度是公司有效开展经营活动所“不可少的一个先决条件”,并指出这种制度“可由政府权力机构自上而下强加而来”(Gay, 1913)。另一著名会计学者安东尼·B·曼宁也曾为题《论统一会计制度的优势》一文中指出应当设立统一的会计标准实务与标准程序,并强调统一会计制度的优势既体现在企业管理的内在方面,也同时体现在它的外在方面(Manning, 1919)。然而,当时美国政府没有考虑这些意见,会计制度一直分列于各州《公司法》,处于分散状态,而无联邦政府的《公司法》(郭道扬, 2004),所以,两个多世纪以来它的会计制度在各州的表现形式呈多样化,而从联邦政府讲,则从未有过会计制度上的统一,即使是1921年它所颁布的《预算与会计法案》(The Budget and Accounting Act of 1921),也只是在政府会计制度方面的基本统一。1936年以后,美国通过会计准则这种创新形式,朝着统一公司会计制度方面走出了一条卓有成效的路径,尤其是《财务会计准则公告》(SFAS)与《财务会计概念公告》(SFAC)系列文件的内容具有会计规范创新价值,它在世界范围产生了重要影响,这是值得充分加以肯定的。然而,就美国自身而言,由于它的财务会计准则委员会(Financial Accounting Standards Board)所发布的财务会计准则(Generally Accepted Accounting Principles)制定机制与执行机制的不一致,使其在制度的统一性与权威性方面发生很大程度的丧失,所以,它的财务会计准则在事实上并未能起到统一会计制度应有的作用。

在留学归来爱国知识分子参与主持下,1932年(民国二十一年)7月,国民政府主计处颁布了《中央各机关及所属统一会计制度》,这是直接受美国影响,关于统一政府会计制度的一项举动。1935年8月国民政府颁布,从1936年7月施行的《会计法》,也具有统一会计的意义,它是当时集中而系统规范会计事务的一个会计法律文本,相对北洋政府所颁“民三会计法”是一个很大的进步。此后,在1937年至1938年间,又有《中央各机关及所属普通业务单位会计制度之一致规定》发出,这个简称《一致规定》的文本,由于日寇入侵,国民政府西迁,故“迟至二十七年(公元1938年)七月,才在重庆颁行。”(卫挺生和杨承厚, 1946)《一致规定》是对《中央各机关及所属统一会计制度》的改订,改订之后在统一当时中央各机关及所属普通公务单位会计制度方面也具有一定作用。然而,国民政府最终陷入政治乱则经济乱,经济乱则财政乱,而财政乱则最终必然造成会计混乱的怪圈,所以,二十世纪三十年代国民政府的统一会计制度不仅只是局部的,而且是昙花一现。

“瑞金时代”于1932年12月16日发布的《统一会计制度》,只是在年份上与国民政府的《中央各机关及所属统一会计制度》巧合,不仅彼此举动并无任何关联,而且文件执行后果也截然不同。首先,表现在统一会计制度的思想性与理论依据方面,前者只是一些留学归国爱国知识分子以统

一政府会计为中心的举动,出发点是为了解决当时国民政府处于动荡之中的财政经济问题,而后者则是在毛泽东经济思想与理论支配之下的行为,由“瑞金时代”与“延安时代”的战时统一财政与统一会计,到进入新中国之后,因社会主义经济建设而统一财政经济,又由统一财政而统一会计制度。前者因国民政府的政治经济腐败而最终流产,而后者表现则是持续一贯的,它坚持了毛泽东的经济思想与理论,以“瑞金时代”为良好开端,经由“延安时代”,一直传承与发展至新中国,并从计划经济时期到社会主义市场经济建设时期,不断被发扬光大。

第三,始终保持统一审计制度与统一会计制度的一致性,既是“瑞金时代”建立统一财政经济体系的基本保障,也是正常发挥统一会计制度作用的一项基本制度安排。

1933年9月,苏区中央政府成立了隶属于苏维埃中央人民委员会的审计委员会,它独立于财政委员会之外,对财政委员会实行统一会计制度的执行,尤其是其中对预决算执行状况、过程与结果具有审计权。“瑞金时代”对审计独立性及其权威性的树立,是从建立苏区统一审计制度出发的。1934年2月,中华苏维埃第二次全国代表大会所通过的《中华苏维埃共和国中央苏维埃组织法》,进一步明确了苏区审计体制改革的方向,确定中央审计委员会直接由中央执行委员会领导,与中央人民委员会、中央革命军事委员会,以及临时高级法庭并列,中央审计委员会的最高领导直接由中央执行委员会主席团任命。由此,中央苏区审计的独立性与权威性进一步提高。同时,中央执行委员会又颁布了《中华苏维埃共和国中央政府执行委员会审计条例》,这部统一的审计法律文献,又使审计委员会有了实行独立审计的依据。从此中央的全面审计工作展开,先后对中央政府所属各厅、部,以及瑞金直属县、粤赣省苏维埃地方政府等的预决算进行了审计,并陆续对中央政府所属印刷厂、邮政总局、苏区国家银行,以及其他单位、部门和社会团体,按照统一会计制度内容确定之下的凭证、账簿与报表进行了审计。当时按统一审计条例要求,实行审计结果公开制度,主要审计结论一律在中共中央机关报《红色中华》上发表,这种独立而具有权威性的审计制度的严格执行,成为落实苏区统一会计制度的保障。进入“延安时代”后,1945年以前所颁布的《各分区县市审计工作暂行规程》与《审计制度示范》,1946年颁布的《陕甘宁边区审计暂行规程》,以及1948年陕甘宁边区等联合颁布的《陕甘宁晋绥边区暂行审计条例》等,也从提高审计独立性与权威性出发,保障了财政经济工作的统一,对统一会计制度有效运作起到督促作用。统一审计制度与统一财政、统一会计制度,从始至终协调一致运作,也成为新中国建立后吸取的基本经验,进入到社会主义市场建设阶段后,把从“瑞金时代”至“延安时代”的历史经验,推进到一个新的阶段。

第四,在解决统一会计制度问题方面,社会主义市场经济建设阶段辩证处理了弘扬“瑞金时代”的经验和成就,与根据环境变化适时处理改革与发展的关系,把历史推进到统一产权会计法律制度建设阶段。

改革开放以来,根据社会主义产权价值观及其理论,以

及统一会计制度的历史成就,确定了建立社会主义市场经济体制下,科学的统一的产权会计法律制度体系的目标,并初步形成了这个法律制度体系的基本框架,即以《会计法》与《审计法》建设为主干,以统一的会计与审计制度为根基,奠定了产权会计法律制度体系的基础层次,这对历史上所坚持的统一会计制度是一次创新与发展。《会计法》与《中华人民共和国宪法》中所确立的“社会主义权利法案”,使产权会计原理系统化、产权会计方法体系科学化,并由此带动了中国政府会计、政府审计与公司会计、涉外公司会计,以及跨国公司会计的全方位改革,并推动了中国的会计、审计理论研究与会计、审计教育改革的全面开展,统一的产权会计和审计法律制度体系的建立,反映出具有社会主义市场经济建设特色的进步。

第五,“瑞金时代”的统一会计制度集中显示的认识规律。

“瑞金时代”的历史经验表明,保持与扩大红色政权在政治上的统一性,便必须保持与扩大这个政权在经济上的统一性;保持在经济上的统一性,便必须始终保持在财政管理上处于统一状态,而欲实现红色政权在财政上的稳固与统一,便必须以统一会计制度建设作为财政经济管理的基础性保障。这一基本经验或者说认识规律,既适合处于战

时财政状态之下的苏维埃政权,也适合新中国建立之后从经济恢复时期过渡到社会主义经济建设时期,既适合实行计划经济体制的时期,而又适合社会主义市场经济体制建设时期。从运行规律上讲,社会经济与国民经济越是向更高级阶段发展,不断改进与发展统一会计制度便越是显得必要。“瑞金时代”统一会计制度的思想、理论与实践放之世界而皆准,世界上任何一个国家,任何一个经济实体,要想稳固自己的经济基础,维护越来越复杂的经济秩序,保障自身的经济体系处于正常运作状态,便必须建立和发展与其相适应的统一会计制度。在经济走向全球化的阶段,对全球财政经济秩序的维护与管理,也需要建立全球性的统一会计制度。当然,建立这种统一的会计制度,必须要通过全球国家的协同解决,而当今建立全球性的统一会计制度则正处于解决这一问题的广泛与反复进行协调的工作阶段。

在“瑞金时代”,从统一经济到统一财政,再到统一财政过程中的组织制度与法律制度统一,以及到统一税收、统一预决算、统一金融,统一工商合作社管理等,最终到统一会计、统一审计,其创新价值集中体现为统一财政经济与统一管理的宏大系统工程建设,“瑞金时代”这一制度创新成就,是中华人民共和国会计发展史上的一座辉煌灿烂的里程碑。

(《会计研究》2016年第3期 略有删节)

会计信息的宏观预测价值：基于中国制度环境的研究

罗宏 曾永良 方军雄 周大伟

一、引言

自从Ball and Brown(1968)的经典论文发表以来,会计信息的有用性始终是会计研究领域的热点话题。大量的文献发现,企业披露的会计信息能够显著地缓解信息提供者与信息使用者之间的信息不对称,进而促进资源配置的优化(Kothari, 2001)。但是大部分会计信息有用性的研究着眼于微观企业,重点考察不同公司治理下企业会计信息的有用性,考察微观企业会计信息对微观市场主体投资策略的影响,而较少关注会计信息对诸如GDP等宏观经济指标预测的意义(Konchitchki and Patatoukas, 2014a)。然而,GDP在内的宏观经济数据对政府的经济决策具有重要的价值(Kothari et al., 2013),能否提前准确地预测未来宏观经济数据的状况对于改善政府的经济决策质量具有重要意义,而政府重大经济决策反过来又会影响微观企业的经济状况和投资决策(姜国华和饶品贵, 2011),那些能够准确把握未来宏观经济状况的企业自然也就拥有了更强的竞争优势。因此,我们更为关心,微观企业披露的会计信息能否预测诸如GDP等宏观经济数据,即会计信息是否具有宏观预

测价值。国外的学者开始进行了探索性的研究, Konchitchki and Patatoukas(2014a)研究了美国上市公司汇总会计盈余(aggregated accounting earnings)与未来GDP的关系,结果发现,汇总会计盈余能够有效地预测未来三期的GDP增长率,而汇总会计盈余信息对GDP的预测能力并没有为宏观经济学家所完全理解。随后, Konchitchki and Patatoukas(2014b)基于杜邦分析法中公司盈利能力驱动因素的汇总,分别考察汇总资产周转率和汇总利润率对未来真实GDP增长率的预测能力。Kothari et al.(2013)则考察了上市公司汇总会计盈余对通货膨胀率(CPI和PPI)的预测能力。鉴于此,本文试图研究中国上市公司会计信息的宏观预测价值。

长期以来,中国资本市场广为诟病,上市公司股票涨跌脱离公司业绩,股票指数涨跌与宏观经济形势相背离,人们认为中国资本市场对宏观经济不仅不具有“晴雨表”的功能,相反,却呈现反“晴雨表”的特征。学者们将之归结于中国资本市场基础制度的孱弱,如资本市场建设不足,法律及投资者保护体系尚不完善等(谈儒勇, 1999; 李冻菊, 2006; 孙霄翀等, 2007)。但是,资本市场对宏观经济“晴雨表”的功能,不仅可以通过股价涨跌体现,也可以通过公司会计盈