

编辑寄语

我们在会计学广袤无垠的
大海上追逐浪花
发现了这些
闪耀着理性火花的小小贝壳
经过细细筛选
我们将
那些最具潜质的珠贝
奉献给广大读者
并期待着您的回应

会计学博士论丛

Accounting Doctoral Dissertation Series



马元驹 著

会计 公正问题研究

Research on Accountancy Justice

中国财政经济出版社



会计学博士论丛

会计公正问题研究

马元驹
著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计公正问题研究 / 马元驹著. —北京: 中国财政经济出版社, 2008. 9

(会计学博士论丛)

ISBN 978-7-5095-0830-5

I. 会… II. 马… III. 会计-公正-研究 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 109235 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: 100142

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

880 × 1230 毫米 32 开 10.375 印张 235 000 字

2008 年 9 月第 1 版 2008 年 9 月北京第 1 次印刷

印数: 1—1560 定价: 25.00 元

ISBN 978-7-5095-0830-5/F·0678

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010-88190744



总

序

学术界应以总结与探索理论为己任，会计学界也不例外。会计理论研究成果的直接载体应当说是会计学术著作，而最能反映最新会计学术观点的往往是那些中青年学者的论著，会计学博士论文就是其中新鲜的、有活力的、闪耀着思想火花的论著中的一部分。时值今日，我们会计界培养了一批又一批博士生高级专门人才，他们是会计科研的新生力量并成为会计事业发展的希望。他们的创新能力强，成果产出率高，特别是在他们的博士论文中，某些观点如经深化和完善，有可能成为全新的、具有开拓性的，甚至是代表会计领域今后创新研究的学术思想。

本此初衷，中国财政经济出版社会计分社的编辑策划了一套“会计学博士论丛”，将会计学术研究领域中那些具有较高理论水



平和创新意识，能在一定程度上填补会计理论的空白并与现实需要贴近、对实务操作具有指导意义的财务、会计、审计方面的，主要是博士生的理论著作收录进来，旨在宏扬会计学理论，活跃学术氛围，促进会计理论研究向纵深发展。

我考虑这套“会计学博士论丛”的出版，具有以下意义：

一、总结和反映了我国现代会计教育的最新成果

我在 1995 年的一篇文章（《我国会计理论研究的若干认识》）中曾经谈到，综观当今世界，既不存在会计教育落后而会计实务先进的情形，也不存在会计教育先进而会计实务落后的情形，会计教育的变革与会计实践的进步密切相关，而会计理论研究成果也很大程度上是通过会计教育转化为对实践的指导作用的。我们每年都要培养一批博士生，他们是会计教育的较高层次上的受益者，是未来的会计理论研究者，将他们在校的研究成果去粗存精、陆续出版，应当说是能够反映我国现代会计教育的最新成果的。

二、较为系统、全面地反映了当前会计学理论与实务研究发展的全貌

综观我国近年来的会计理论与会计理论建设情况，很难用一句话概括，学术界的评价也褒贬不一，相持不下。现今的会计学术界也是派系林立，各院校之间门户之见颇多，财经出版社将新近完成的、具有较高理论水准的博士生论文相继出版，可以说是为会计界做了一件好事，使我们不出门便可详细了解最新的会计研究动态和成果。会计是一门有史、有论、有独特的方法与技术且包罗众多分支学科的知识体系，一两本著作，难以道其万一，出一本合集，又难免只见树木、不见森



林,难以窥见会计学的动态发展,这样,出版“会计学博士论丛”不失为良策,可以使我们动态地综观与掌握当前会计学理论与实务研究发展的全貌。

三、能够活跃未来我国的会计理论研究,丰富我国的会计理论

现阶段的在校博士生一般都具有工作或实践经验,他们除具备专业知识外,在相关经济学科知识以及电脑和外语等应用技能方面远比我们那个时代丰富,他们的思想也是非常活跃的。他们在汲取了一系列会计理论研究成果的养分之后,将其充分消化、吸收,有的还能将其发展、创新,提出新的理论观点,在学术界引起争鸣。综观会计发展史,不乏事例。将这批活跃人群的思想、观点整理出版,必将有利于丰富和活跃我国的会计理论研究。

理论是社会需要的产物。我衷心希望这套“会计学博士论丛”中能不断涌现出适应当前社会需要的、推动会计理论研究向纵深发展的著作!

2001年8月9日



内容摘要	(1)
------------	-------

Abstract	(7)
----------------	-------

第 1 章 引言	(15)
----------------	--------

1.1 选题的意义	(16)
-----------------	--------

1.2 研究的目标	(22)
-----------------	--------

1.3 研究的思路	(23)
-----------------	--------

1.4 研究的方法	(26)
-----------------	--------

1.5 本书的结构	(28)
-----------------	--------

第 2 章 会计公正的学理解释	(31)
-----------------------	--------

2.1 会计公正界说	(32)
------------------	--------

2.2 会计公正的伦理学解释	(44)
----------------------	--------

2.3 会计公正——伦理思想在 会计中的体现	(63)
---------------------------------	--------

2.4 会计公正——会计理论研 究的基本方法和逻辑起点	(67)
---	--------



第3章 会计公正——基于会计价值评价系统结构的分析	(73)
3.1 价值评价和价值评价系统	(74)
3.2 价值评价系统结构要素	(78)
3.3 会计价值评价系统结构要素	(83)
3.4 会计价值评价系统要素的特点	(89)
3.5 会计价值评价系统的要求	(95)
第4章 会计公正——基于会计价值评价职能的分析	(99)
4.1 会计的价值评价职能	(100)
4.2 会计价值评价职能的历史考证	(104)
4.3 会计价值评价职能的凸显	(110)
4.4 会计价值评价职能的反证	(122)
4.5 会计价值评价职能的基本要求	(130)
第5章 会计公正——基于会计理论体系的分析	(132)
5.1 会计理论	(133)
5.2 会计理论体系	(136)
5.3 会计理论体系存在的问题	(151)
5.4 会计理论体系的完善	(160)
5.5 会计理论体系的逻辑起点	(170)
第6章 会计公正实现的理论设计	(177)
6.1 会计公正的基本理念	(178)
6.2 会计公正的理论基础	(201)
6.3 会计公正实现的标志	(206)
6.4 会计公正实现的途径	(211)
第7章 会计的实体公正	(220)
7.1 会计实体公正的理论预设	(221)

目 录

7.2	会计实体公正的理论证明	(237)
7.3	会计实体公正理论的应用	(246)
第8章	会计的程序公正	(264)
8.1	会计程序公正的概念与独立价值	(265)
8.2	会计程序公正的体系结构	(273)
8.3	会计程序公正的启示	(283)
第9章	结束语	(291)
9.1	本书的基本结论	(291)
9.2	本书的创新	(298)
9.3	本书的局限	(300)
9.4	需要进一步研究的方向	(302)
参考文献		(305)
后 记		(317)



内容摘要

1. 选题的意义

我国会计学术界对以会计信息失真和会计造假为代表的会计不公问题及其造成的后果已经有了比较清醒的认识,对会计信息失真和会计造假的成因也有相当深入的分析,对于如何防止会计信息失真和会计造假也提出了相当多的建议 and 对策。这一切无疑都显示出我国会计学术界为改变这种状况并提升会计自身价值的一种努力。会计信息失真特别是会计信息造假是涉及到利害人己的伦理行为。然而,对隐含在会计信息失真和会计造假现象背后深层次的伦理分析还不多见,研究成果也难以令人乐观。为此,我们必须从会计学的学理层面思考和追问:现行的会计信息产生的过程和结果公正吗?合理吗?可以接受吗?尽管一个会计理论工作者对这些问题有各自的不同答案,但是,无论如何



不能回避这些问题,更不必幻想这些问题不存在,或者说对这些问题不该提出自己的追问和质疑。

本书将主要借助伦理学的公正思想来研究会计公正问题。首先,本书从会计学的学理层面分析并得出会计公正是会计追求的终极目标,也就是说,只要会计实现了公正、公允和允当就实现了会计正义,即实现了会计的价值追求。在没有会计公正的地方,会计信息产生的过程和结果的公正性就没有保障;在不遵循会计公正理念的地方,会计信息产生的过程和结果的公正性就更没有保障。其次,本书着重讨论的会计公正是基于会计价值理念的公正,会计制度层面的公正,而不是会计人员个人道德层面的公正问题。最后,本书进一步探讨了实现会计公正的两个层面:区分了实体会计和程序会计、会计实体公正和会计程序公正,并在此基础上分别沿着会计的实体公正和会计的程序公正这两个实现会计公正的路径展开讨论,进而对会计公正的实现做出理论上的设计,即主要从实体会计的角度来实现会计的实体公正;从会计程序的角度来实现会计的程序公正。

将会计的理论体系建立在会计公正的伦理基础之上,使会计理论体现应有的人文精神难道不也是会计理论研究的重要课题吗?

2. 研究的目标

本书的基本目标就是试图从理论上设计一个符合会计公正伦理思想的会计价值评价系统,并为会计价值评价过程和结果公正的实现设计一个理论上的技术装置,即无论这个会计价值评价系统产生什么样的价值评价结果都被认为是公正的、合理的和可接受的。同时也试图为构建一个公正的会计价值评价系统,最终为实现会计价值评价过程和结果的公正、公允和允当



奠定一个学理基础。

3. 本书的基本结论

(1) 会计公正是会计的首要价值。会计公正原则是最可能被社会经济合作体系或组织中的所有人接受的原则,从而成为会计的首要价值信念。会计公正的思想主要包括三个层面:第一,对所有会计信息使用者(包括潜在的会计信息使用者)的平等对待或权利的公平分配;第二,会计制度和会计程序的公正设计;第三,同样的交易和事项进行同样处理的会计程序。本书主要探讨的是会计公正及其实现方式的理论架构设计和技术装置设计,即只要会计过程及结果不偏向于会计信息使用者任何一方,无论其结果如何都被认为是合理的和可接受的。

(2) 会计价值评价系统在价值关系中的角色要求公正。会计价值评价系统的主要功能是按照一定的价值标准来评价或把握价值客体对价值主体是否有价值以及价值的大小。在这里需要特别指出的是,在价值关系中会计价值评价主体不一定是价值主体本身,会计价值评价系统所判定的也不是价值客体对自己的意义,即会计价值评价主体是一个价值关系中的旁观者,他代表价值主体来判断价值客体对价值主体的意义和价值。显然,为了正确或客观评价价值客体的价值和功能是否满足或在多大程度上满足价值主体的需要,就必然要求会计公正。

(3) 会计价值评价系统评价职能要求公正。从会计的发展历史和现实考察,会计发挥价值评价功能的历史已经相当久远了。当会计价值评价过程和结果与社会利益的分配联系在一起的时候,这种价值评价功能就不仅具有纯粹的经济意义,而且具有重要的伦理、政治和社会意义。从这个意义上讲,会计



价值评价过程和结果应用于评价目的的范围越广,就越要求会计公正。会计价值评价过程和结果的公正也就具有深远和重要的意义。

(4) 会计理论体系的建设和完善要求公正。笔者认为把会计公正作为会计理论体系建构的基础和逻辑起点,以张扬会计学科以人为本的人文精神和伦理要求,并在此基础上建立起具有内在联系、前后一致的会计理论体系是非常有意义的尝试。因为会计公正原则应当是会计信息使用者公认的、最容易接受的原则。在会计各项原则中没有哪一个原则能比公正性原则更能达到会计信息使用者的一致同意。所以,会计公正就构成会计理论体系中最基本的层次,并在会计理论体系的各项原则中占有一个优先的位置。因此,笔者认为构建和完善前后一贯的会计理论体系要求会计公正。

(5) 实体公正和程序公正是实现会计公正的两个途径。如果公正是建立社会秩序的基础的话,那么,会计公正就是建立会计秩序的基础。如果说会计实体公正是会计追求的最高价值目标的话,那么,会计的程序公正就是会计公正的最低要求。实体会计研究和处理的对象是会计系统要素和规则与它们核算、监督对象之间的关系。会计程序研究和处理的对象是会计系统本身的要素和要素、规则和规则以及要素和规则之间的关系。因为会计实体公正追求会计结果层面的公正,而会计程序公正追求会计过程层面的公正。所以,笔者认为只有从会计实体公正和会计程序公正两个途径追求会计公正,才能实现会计信息产生过程和结果的公正,即会计公正。

4. 本书的创新之处

(1) 理论创新。本书第一次从会计学的学理层面上区分



了实体会计和程序会计,突破了长期以来实体会计和程序会计共居一体的格局,为会计理论研究开辟了新的领域,特别是为会计公正的实现提供了新的思路。实体会计主要体现会计公正的理念,特别是要对为什么会计要选择会计公正作为首要原则给出一个理论上的证明,并按照会计公正的原则对会计目标、会计准则、会计核算原则和会计信息质量特征排出一个公正的次序,并对变更会计政策和会计估计方法给出一个变更的理由。实体会计和程序会计犹如车之两轮、鸟之两翼,相互依靠、相互补充。会计公正就是会计过程公正和会计结果公正的统一体。本书试图将会计公正不仅仅写在会计的旗帜之上,或者仅仅把会计公正镶嵌在会计的徽标之中,更重要的是贯穿在会计的理论体系和实务之中。

(2) 实践创新。从会计公正的理论预设入手,对会计公正的合理性给出证明,进而按照会计公正性的强弱对会计目标、会计准则、会计核算原则、会计信息质量特征排出一个先后次序,同时对会计政策和会计估计方法的变更给出一个变更的理由。从而使会计不仅有一个基于公正理念上的合理的解释,而且在操作层面上也有了一个具体的指南。本书借鉴罗尔斯的程序公正的类型划分方法,将会计程序公正分为三种基本类型,并分别论证各种会计程序公正的概念、内容、对会计事项的价值判断、会计价值评价主体的价值取向以及适合处理的会计事项等。在论述程序具有不依附于实体的独立价值的基础上,探讨了基于程序理念的会计程序公正的框架体系以及会计程序公正的设计与实现问题,从而使会计程序公正成为实现会计公正行之有效的技术装置。

(3) 研究方法创新。本书从空间结构上按照什么是会计公正、会计为什么要公正以及会计公正如何实现的逻辑顺序展



开论证。本书在方法上主要依据伦理法这一会计研究方法,力图将会计理论体系建立在会计公正这一核心概念的基础之上。本书在论证过程中吸收了哲学、伦理学、政治学和法学的研究成果和方法。



Abstract

I Introduction

Our country's accounting academic community, has got a much clearer knowledge of the accounting unfairness problems and consequence represented by accounting fraud, quite deeply analyzed the reasons, and given much suggestion and solution to prevent its occurrence. There is no doubt that our country's accounting community has been doing a great effort to improve the situation and promote accounting value for itself. But the comprehensive theoretical analysis, which can unveil reasons hidden behind the phenomena of accounting information misleading and fraud, is rare and dissatisfied. Therefore, we should ponder and question from the point of view of accounting theory, whether the process and outputs of the



present accounting information is fair, rational and acceptable. Although each accounting theory researcher may have a different answer to the question, the question can't be ignored, be regarded as non-exist or unworthy of question and query.

This paper will investigate the accounting fairness problem based on the fairness idea from ethics. First of all, analyzing the accounting theory, it is concluded that the accounting fairness is the ultimate target of accounting. That is to say, the accounting fairness will be realized as long as the accounting is fair, equitable and proper. Without accounting fairness, the fairness of the process and outputs of accounting information can't be ensured either. Without compliance to the concept of accounting fairness, the fairness of the process and outputs of accounting information becomes even more questionable. Next, the accounting fairness, emphatically discussed in the paper, is the fairness based on the accounting system, namely, the fairness of accounting system but not that of accountants in respect of personalities. Finally, the paper further discusses the two respects of realizing the accounting fairness: entity fairness and procedure fairness. Based on this, the paper develops discussions focusing on accounting entity fairness and accounting procedure fairness, through which accounting fairness can realize. The paper continues to make a theoretical design to realize accounting fairness, that is, to realize entity fairness of accounting by means of entity accounting, and to realize procedure fairness of accounting by the means of procedure accounting.

There is no doubt, to base the accounting theory system on the ethics of accounting fairness, embodying deserved humanistic spirit