

会计流程优化研究

The Research on Process Optimization of Accounting

申香华 著

本书以独到的视角观察会计理论与实务中存在的突出问题，独具匠心地以“会计价值”和“会计流程”作为研究对象，并建立了两者之间的密切联系。

本书以“会计价值危机”这一现实问题作为起点，

分析了产生会计价值危机的流程原因，

并在论证会计流程供应会计信息这一公共物品与企业业务流程供应私人物品的基础上确立了会计流程优化的概念框架，

提出了从信息技术、权利配置和价值观三个维度优化会计流程，

最终超越会计价值危机的整体思路，

最后建立了信息技术、权利配置和价值观和谐统一的会计流程。



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press

会计流程优化研究

The Research on
Process Optimization
of Accounting

申香华

著

西南财经大学出版社



图书在版编目(CIP)数据

会计流程优化研究/申香华著. —成都:西南财经大学出版社, 2010. 6
ISBN 978 - 7 - 81138 - 761 - 2

I. ①会… II. ①申… III. ①会计学—研究 IV. ①F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 096845 号

会计流程优化研究

Kuaiji Liucheng Youhua Yanjiu

申香华 著

责任编辑:汪涌波

助理编辑:植 苗 高小田

封面设计:杨红鹰

责任印制:封俊川

出版发行	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址	http://www.bookcj.com
电子邮件	bookcj@foxmail.com
邮政编码	610074
电 话	028 - 87353785 87352368
印 刷	四川森林印务有限责任公司
成品尺寸	170mm × 240mm
印 张	13.25
字 数	240 千字
版 次	2010 年 6 月第 1 版
印 次	2010 年 6 月第 1 次印刷
印 数	1—1000 册
书 号	ISBN 978 - 7 - 81138 - 761 - 2
定 价	38.00 元

1. 版权所有,翻印必究。

2. 如有印刷、装订等差错,可向本社营销部调换。

序言

自从会计历史上的“9·11”安然事件财务造假案爆发以来，财会职业也许还包括审计就深陷又一场社会信任危机，财会人也觉得自己遇到了价值否定，那处境着实令人尴尬。于是，他们开始了“自救”，例如萨班斯法案的出台，公允价值和一些金融创新工具被质疑，当然还有什么“趋同”，等等。其实，另一场自救行动是以实证研究为代表的研究方法的大流行，会计学也因此“被科学”了，尽管那是实际工作可能不需要也看不懂的学者们的自娱自乐。在这里我绝对不是要调侃会计人——财会工作的管理者、学者和部分实际工作者——为了提升会计价值的努力，因为我本身也曾人在“江湖”，也曾经做过努力。我其实很想说，会计的期望价值和实际价值之间的差距实在是太大了。话虽如此，所有旨在体现或提升会计价值的努力，都是永远值得肯定的。我非常赞同财务可能也应包括会计是创造价值而不是毁灭价值的说法，可是，一些类似伪科学的研究和做法现在实在是太多了，其后果也许会事与愿违，甚至导致财务和会计自身价值的毁灭。

《会计流程优化研究》是申香华在其博士学位论文的基础上修改完成的一部专著。仔细翻阅之后，我们能够发现，作者观察会计理论与实务问题的视角还真颇具匠心。在我的记忆中，能将“会计价值危机”这一重大现实问题作为起点，系统分析产生会计价值危机的会计流程原因，并将会计价值和会计流程如此紧密地联系在一起，深入揭示两者之间内在联系的力作还很少，而本书基本做到了。还有，它的另一个学术贡献，是在论证会计流程供应会计信息这一公共物品与企业业务流程供应私人物品的基础上，确立了会计流程优化的概念框架；本书还提出了从信息技术、权利配置和价值观三个维度优化会计流程，最终超越会计价值危机的整体思路；最后建立了信息技术、权利配置和价值观三者和谐统一的会计流程。

如果再具体一些，本书在以下几个方面做出了可贵的探索和积极的贡献：

一是以会计价值危机为起点，以会计价值的形成过程为纽带，构建了一个包括会计规则制定、会计信息生产加工、财务报告审计和会计信息传递等多个子流程在内的会计流程。这种定义会计流程的观点突破了已有文献将会计流程局限于单一信息加工处理环节的局限，将会计问题放在了一个更为宏观的背景下研究，有利于系统地考察会计价值问题。

二是系统研究了会计价值、会计价值危机等在会计研究中尚未充分挖掘的概念，建立了评价会计价值高低的标准，从一个很新的视角诠释了会计流程优化的目的。

三是突破了相关文献仅从信息技术视角再造（优化）会计流程的局限，构建了信息技术、权利配置、价值观三位一体的优化会计流程的方案，这三个维度的选择既符合流程再造理论的一般规律，又体现了会计流程作为具有经济后果的公共物品供应链的特殊要求。

四是尝试引入管理学的流程再造理论和新制度经济学相关理论作为指导，建立分析框架，从而使整个研究过程的严密性和结论的可信性有了保障。正是这种多学科、多领域的广泛涉猎和借鉴，为本书的研究提供了宽阔的视野和深厚的基础。

总体看来，本书较高的学术价值和实践指导意义应当得到承认。当然，由于会计价值危机和会计流程优化涉及的问题毕竟很多，广义的会计流程较长，会计价值、会计价值危机等概念理论界也尚无公认的定义，因而本书也很难对涉及的所有问题做全面深入的研究，况且某些观点也仅为作者的一家之言。换言之，在一篇以博士论文为主的专著中还存在鞭长莫及之处。我希望作者能以此为基础进行继续深入的研究。假如能有更多的学者加入这个研究，或许通过会计流程的优化使之体现和提升会计价值能够成为一条可行之路。

申香华作为我指导的博士生，在攻读博士学位期间克服了许多困难，其博士论文也写得很辛苦。现在，她的这本专著能够出版，也算是一种安慰。在南京大学攻读博士的岁月，其情景犹如在炼狱里煎熬，唯有坚持者方能修成正果。但是，学术修行肯定是没有止境的，我希望从南京大学出去的所有博士生能永记“诚朴 雄伟 励学 敦行”的校训……

朱元午

2010年2月4日写于旅途

内容提要

传统会计在信息时代出现了价值危机，表现为会计信息不仅在数量和质量上远远不能满足用户需求，而且存在高额的信息供给成本。由于会计流程是会计价值形成和实现的场所，会计价值是会计流程的目的和归宿，所以提高会计价值必须优化会计流程。从会计价值形成的过程来看，会计流程包括会计规则制定、会计信息生产加工、财务报告审计和会计信息传递等多个相对独立的子流程。在这些子流程中，会计信息生产加工流程是存在问题最大的、与信息用户关系最为密切的、最能通过优化提高会计价值的子流程，因而是流程优化的重点。根据流程再造理论和经济学相关理论的指导，优化会计流程应充分运用信息技术、创新配置会计流程控制权和培育会计价值观。

信息技术是近几十年里迅速发展起来的新兴技术，在优化会计流程以提高会计价值时有着不可替代的作用。信息技术对会计流程优化最突出的贡献体现在对会计信息生产流程的优化上，它将使会计信息生产加工流程表现出三个递进的阶段：电算化会计流程取代纯手工会计流程，集成化会计流程取代电算化会计流程，网络化会计流程取代集成化会计流程。在会计流程优化的每一个阶段，会计价值都有不同程度的提高，表现为会计信息可靠性、相关性、及时性、可理解性等重要质量特征的改善，会计信息用户个性化需求得到满足以及信息的生产、使用成本不断降低。信息技术不仅可以优化会计信息生产流程，同时对会计信息传递流程也起到了根本性的优化作用，使会计信息的传递从报纸、杂志等传统传播媒体跃进到网络传递这种更快捷、更方便、更准确、更全面的传播方式，使会计价值得以进一步提高。但是仅仅依靠信息技术仍然不能从根本上摆脱会计价值危机，因为信息技术无法从根本上解决会计信息的可靠性问题。因此优化会计流程必须对会计流程的控制权进行配置。

现实证据和理论研究的成果都表明企业管理当局掌控着会计人员聘任权、会计政策选择权、会计流程内部治理权和审计委托权等直接决定会计价值高低

的权利，由此不可避免地带来会计信息可靠性危机、会计流程中大量的非增值作业和低素质的会计队伍等严重后果，它们都直接降低了会计价值，甚至直接导致会计价值危机。通过权利配置优化会计流程就是改变现有会计流程中各项权利集中于管理当局的局面，建立权利充分制衡的会计流程。权利充分制衡的会计流程在三个方面将显著提高会计价值，主要表现为：

(1) 因为加大了管理当局会计欺诈的成本和实现审计委托权的帕雷托改进而使会计信息可靠性有了保障；

(2) 通过激励管理当局支持会计流程采用信息技术并向信息用户释放充分而个性化的信息促进了会计信息相关性的提高；

(3) 通过减少会计流程对治理作业的需求和提高会计流程治理作业的效率及效果，缩短治理链条，降低了会计信息的供应成本。

价值观是将高度分散的个人聚在一起的黏合剂，它有助于人们作出正确的选择，并激励、引导和规范人们的行为。顺利实施会计流程优化，要求在会计流程从业者中培育一种“满足信息用户需求”的共有价值观。会计价值观虽然不直接改变会计流程的各项作业，但它能减少权利配置变迁优化会计流程的阻力和加快信息技术优化会计流程的进度，最终有利于会计价值的提高。

充分运用信息技术、变迁会计流程控制权配置和培育会计流程价值观虽然在会计流程优化中的功能定位不同，但它们共同组成优化会计流程的三维体系，任何一个维度单独作用于会计流程优化，都可能对会计价值的提高产生一定作用，但任何一种方式都不可能保证会计价值危机的超越。三者共同优化会计流程将产生互动效应，最终从根本上提高会计价值，超越会计价值危机。

关键词：会计流程 会计价值 权利配置 流程优化 价值观 信息技术

ABSTRACT

The traditional accounting encounters value crisis in information era. On the one hand, accounting information cannot satisfy users' demands not only in the quality and but also in the quantity. On the other hand, there exists high information cost. The accounting process is the location for the creation and realization of the accounting value and the accounting value is the purpose and end – result of accounting process, so in order to improve accounting value, optimizing the accounting process is the best choice. From the viewpoint of accounting value' creation, the accounting process includes some relatively independent subsidiary processes, which are accounting standards setting, accounting information producing, financial reporting auditing and accounting information transferring. Accounting information producing is the emphasis of the optimization progress because of its grievous problems, the closest relation with users and the most probability to reach the target. According to the theory of process reengineering and economic theory correlated, the optimizing scheme should be carried out simultaneously through exerting information technology (IT) sufficiently, reallocating the control rights of accounting process and cultivating the values of accounting.

Information Technology is a new technology, which has developed fleetly over recent decades. It is not substitutable in optimizing accounting process. The most prominent contribution of information technology optimizing accounting process is embodied in the subsidiary process of accounting information producing. Accounting information producing process will arouse three progressive stages with the impact of IT. The three stages are electronic computer process replacing manual data process, integrated accounting process replacing electronic computer process and Internet accounting process replacing integrated accounting process. In each of stages, the accounting value has an advancement in its quality to some degree, such as reliability, relativity,

timeliness, understandability, satisfaction of users' individual information requirements, decreasing producing cost and using cost and so on. IT can not only optimize the accounting information producing process but also bring a fundamental change to the information transferring process. It spurs the information diffusing ways from traditional media such as newspapers and magazines to Internet diffusing, a faster, more accurate more convenient and more comprehensive way, which heightens accounting value continuously. However the accounting value crisis will not be eliminated only by IT, because IT cannot resolve the problem of reliability. So optimizing accounting process must reallocate the controlling rights of accounting process.

The practical evidences and theoretical researches indicate that the enterprise management controls the rights of engaging accountants, the power of choosing accounting policies, the internal power of monitoring accounting information producing and the power of authorizing financial reporting auditing, which determines accounting value directly. This situation leads to some aftereffects inevitably, that is, reliability crisis of accounting information, adequate non-value-added tasks, low capability accountants and so on, which deceases accounting value directly and even incurs accounting value crisis. To optimize accounting process through reallocating rights is to change the situation that the enterprise management controls every accounting right and to bring up a process of rights completely restrictive allocation. The accounting process of rights completely restrictive allocation advances accounting value in three aspects, and the advancement is shown as following:

(1) the reliability of accounting information will be safeguarded by increasing the cost of accounting fraudulency and accomplishing the Pareto improvement of auditing authorization;

(2) the relativity of accounting information will be improved by stimulating the managers to make full use of IT and to release the sufficient and individual information;

(3) the cost of accounting information will be decreased by reducing the needs of regulating and enhancing its efficiency and effect and also shortening its chain.

Values just like glue, which can bond disperse individuals together, help people make correct choices, inspirit, induct and regulate their behaviors. To implement the optimization of accounting process smoothly needs to foster shared values, which are oriented to satisfy the users' information demands among the accounting practitioners.

Although the accounting values do not change the accounting activities directly, it can lessen the resistance brought by reallocating accounting control rights and quicken the schedule of utilizing information technology, which improves accounting value in the end.

Although making full uses of IT, reallocating the controlling rights of accounting process and cultivating accounting process values have different functions in optimization accounting process, they constitute the three dimensions of accounting optimization. Using any of the three dimensions to optimize accounting process may increase accounting value to some degree, but none of them can eliminate the possibility of the crisis. However the three dimensions will interact with each other to advance accounting value and avoid accounting value crisis ultimately.

Keywords: Accounting process (flow); Accounting value; Rights allocation; process optimization; Values; Information Technology (IT)

目 录

1	导论 / 1
1.1	研究背景 / 1
1.2	研究设计 / 4
2	会计价值危机及其流程诊断 / 9
2.1	会计价值与会计价值危机 / 9
2.2	流程与会计流程 / 20
2.3	会计价值危机的流程诊断 / 25
2.4	会计流程优化的概念框架 / 64
3	信息技术优化会计流程与会计价值提高 / 72
3.1	信息技术优化会计流程的理论指导和历史经验 / 72
3.2	传统企业会计流程的特点与会计价值危机 / 75
3.3	集成化会计流程的特点与会计价值的提高 / 83
3.4	网络化会计流程的特点与会计价值的提高 / 88
3.5	信息技术优化会计信息传递流程与会计价值提高 / 92
3.6	信息技术优化会计流程的可实现性和局限性 / 96

4 权利配置变迁优化企业会计流程与会计价值提高 / 104

4.1 企业会计流程控制权配置变迁的理论基础 / 104

4.2 构建权利充分制衡的会计流程 / 113

4.3 权利充分制衡的会计流程对会计价值的提高 / 124

4.4 企业会计流程控制权创新配置的可行性 / 137

5 价值观优化会计流程与会计价值提高 / 149

5.1 价值观作用于会计流程优化的理论基础和经验借鉴 / 149

5.2 确立“满足用户需求”的会计价值观 / 154

5.3 将满足用户需求的价值观植入会计流程 / 157

5.4 价值观优化会计流程提高会计价值的表现 / 162

6 超越价值危机的会计流程 / 165

6.1 信息技术、权利配置和价值观优化会计流程的互动效应 / 165

6.2 信息技术、权利配置、价值观和谐统一的会计流程 与会计价值危机的超越 / 172

7 研究结论、局限与后续研究方向 / 177

7.1 主要观点与结论 / 177

7.2 研究局限 / 180

7.3 后续研究方向 / 181

参考文献 / 182

附录 《会计信息质量及相关问题调查问卷》 / 195

后记 / 199

1 导 论

1.1 研究背景

作为一门古老的学科，会计的作用早已被充分认识，且不说会计大师们的著述，即便是在经济学家的视野里，也将会计置于一个相当重要的地位。如伊莱早在 1955 年就考察了企业会计与管理绩效的关系，得出了组织良好的公司利用了企业会计（制度）和管理方法提供的边际成本和边际收益的结论。张五常（1983）也指出，市场价格无法直接指引要素投入者像每一项行动都经计量和定价那样采取行动，暗含着会计信息在组织内部资源配置中的引导作用。科斯（1990）相信决定生产的制度结构的秘密虽不全在企业会计之中，但企业会计肯定包含着部分秘密。至于会计信息在维系公司制度、支撑资本市场有效运作并进而优化资源配置等方面起到的至关重要的作用，则不仅在理论上得到了权威的论证，大量实证研究的结果也证明了企业会计通过对外披露信息，能降低投资者决策过程中面临的不确定性，提高投资者决策的科学性，最终促使社会资源优化配置和趋利性流动。难以想象没有会计信息的世界将是一个怎样的世界。

会计信息对于现代市场经济越重要，就越应该保证它的质量，以提高市场和企业内部的资源配置效率。因为市场经济的特征是高度的非理性和非完整性，即使很小程度的信息不完整也能够导致很大的经济后果（Stiglitz, 2001）。但是，当人类从工业时代跨入信息时代的门槛时，立即惊异地发现适应于工业经济分工理论要求的传统会计供给模式与信息时代对会计新的需求模式的矛盾使会计面临全面的价值危机。本斯顿（1982）发现公司产生的会计数据对经济研究和比较的有用性极差。以鲍尔，布朗和比弗等为代表的实证会计研究先驱发现，会计信息的价值同会计职业存在着巨大的“期望差距”。美国一些会计

学者如安迪若斯等（1992）也认为传统会计系统已经到了了一种危机的地步。美国会计学会会长阿尔伯特教授（1998）甚至预言：“未来的企业信息管理和理财也越来越复杂，最终会吞食传统的会计行业。”^①现阶段会计价值危机集中表现在以下几个方面：

（1）可靠性危机。可靠性是会计信息的生命，是市场和企业内部有效配置资源的保障。然而美国“安然”、“世通”、“默克”、“施乐”，法国“威旺迪”、意大利“珀玛拉特”、英国和荷兰的“壳牌”事件等一系列不胜枚举的会计造假案件频频上演，一点一点地瓦解了人们对会计的信心，跌破了人们对会计失真的最大心理承受能力，以至于美国前总统布什在西方八国集团首脑会议上对此表示愤怒和深切担忧，并于2002年签署了《萨班斯—奥克斯利法案》（the Sarbanes - Oxley Act）。中国的情况同样不容乐观，据中注协2007年的报备资料，2006年67家会计师事务所对1456家上市公司年报进行了审计，通过提出审计调整建议，共调整利润总额462亿元，其中利润总额净调减的上市公司有678家，占上市公司总数的46.56%。调整应交税金88亿元，审计净调增应交税金的上市公司有531家，占上市公司总数的36.47%。调整资产总额2371亿元，资产审计净调减的上市公司有522家，占上市公司总数的35.85%。事实上，相对于浩瀚的会计“假账海洋”来说，已暴露的造假舞弊事件只不过是“冰山一角”。

（2）相关性缺失。在资本市场高度发达国家的会计准则中，相关性甚至是比可靠性更重要的质量特征。然而现行的会计流程却只提供具有高度概括性和综合性的通用会计信息。相对于信息用户多样化的需求来说，统一信息只可能满足一个基本的“度”。正如迈格斯等（2000）所说：“仅提供一套单一的财务信息满足如此众多的使用者的需求即使有可能办到，也是相当困难的。”^②会计信息相关性的缺失不仅表现为外部信息用户的需求与供给的矛盾，而且表现在内部管理和决策所需的信息匮乏上。卡普兰等（2004）指出“……财务经理们对企业的看法完全依赖于定期的财务报表……这些会计数字已经不再是与企业经营活动相关的、适当的评估指标了。”^③萨缪尔·A. 迪皮亚滋和罗伯特·G. 艾克力（2004）表示，正在进行的研究显示在大多数情况下，公司管

① 史蒂文·阿尔伯特 W. 会计教育发展的对策 [J]. 会计研究, 1998 (9).

② 罗伯特·F. 迈格斯, 简·R. 威廉姆斯, 苏珊·F. 哈卡, 马克·S. 贝特纳. 会计学: 企业决策的基础 [M] 冯正权, 译. 北京: 机械工业出版社, 2000: 6.

③ 托马斯·约翰逊, 罗伯特·卡普兰. 相关性的遗失: 管理会计兴衰史 [M] 金马工作室, 译. 北京: 清华大学出版社, 2004: 2.

理层并没有掌握正确的信息。从实证研究的结果来看,根据白路·莱威(1989)的研究,在20世纪60年代和70年代,美国股票价格的变化有25%可归因于企业盈利信息和披露的不同,而到80年代至90年代,这个数字已降到10%。赵宇龙(2000)发现会计盈余对股价解释力度只有2%~5%的水平,股价对会计盈余的反应系数最高也只有0.48%。廖秀梅(2007)发现会计信息对信贷决策有用性的解释力度在3%~5%之间,正确信贷决策的概率对所有财务指标变动的反应系数不到1%,财务指标对信贷决策的价值相关性整体不高。

(3) 距离用户的理解能力越来越远。史迪文·列曼(2002)在形容会计准则的复杂性时说:“30年前,会计准则的文献资料仅仅有两卷,并且很容易就能装进公文包携带,从那以后,会计准则文献资料呈指数速度迅速增长,现在需要用带有很多隔层的橱柜才能容得下。”^①此话并不夸张,以美国财务会计准则委员会(FASB)133号公告《衍生金融工具与套利活动》准则为例,它在修订前为200页,修订后为804页。对于普通的会计信息用户来说,要正确理解和熟练运用在复杂会计规范指导下生产的会计数据,其困难程度可想而知。国内外的许多学者通过对信息用户的广泛调查和其他各种研究,也确实发现了会计信息难以理解的社会效果。例如史密斯和特弗莱(1992)的结论是,会计从业人员刚刚达到理解样本年报的水平,而会计专业四年级学生的理解能力与读懂年报所要求的理解水平之间差距很大。萨缪尔·A. 迪皮亚滋和罗伯特·G. 艾克力(2004)则直截了当地指出,“越来越多的会计规则被制定出来,并且变得越来越复杂,这样一来,财务报告变得越来越难以理解和解释。”^②

(4) 信息成本越来越高。会计信息作为一种经济产品,在衡量其价值时很难对成本问题视而不见。美国FASB的财务会计概念框架就明确提出了会计信息生产的约束条件:效益大于成本。但综观现阶段的会计流程,信息成本有越来越高的趋势。这种趋势既来源于信息时代灵活多样的交易方式和传统会计确认、计量、记录、报告程序单一口径的矛盾,又来源于会计流程中权利配置失范而导致的巨额会计流程治理成本。成本的上升必然是会计价值的降低。

除此之外,会计价值危机还表现为会计信息披露的严重滞后性、会计信息

① Steve Lieman, 2002, Corporate Accounting Mired in Complexit [J], <http://www.ctnow.com>.

② 萨缪尔·A. 迪皮亚滋, 罗伯特·G. 艾克力. 建立公众信任 公司报告的未来 [M] 刘德琛, 译. 北京: 机械工业出版社, 2004: 33.

的可比性差等其他许多方面。这些问题的存在严重阻碍了会计作用的发挥和会计价值的实现。基于会计价值的创造和实现以会计流程作为依托,会计流程以创造和实现会计价值为最终目标这一事实,必须对现有的会计流程进行深入剖析,找出影响会计价值形成和实现的环节及原因,对会计流程进行优化,以提高会计价值和超越会计价值危机。

1.2 研究设计

1.2.1 理论基础

1.2.1.1 流程再造理论

流程再造理论是本书研究最重要的理论基础,流程再造的基本思想直接促成了本书会计流程优化思想的形成,流程再造理论的流程分析方法、流程再造的基本原则和操作程序直接指导本书如何进行会计流程优化以提高会计价值。与企业业务流程一样,现有会计流程也是一个建立在分工理论上以职能为中心的运作流程,会计流程中充满了监督和控制,造成信息成本过大和资源浪费。因此会计流程也面临着如何提高会计信息质量、如何更好地满足会计信息用户多样化需求、如何降低会计信息成本等问题。与业务流程再造相似,以提高会计价值为目标的会计流程优化也要求从使用者的角度来分析流程,要求减少流程中的非增值作业,要求使用信息技术,要求在流程再造(优化)的同时进行价值观和管理制度的改变。

1.2.1.2 价值工程理论

价值工程理论的实质是一套价值评估体系,最初是将它作为对产品或服务的评价尺度提出来的,价值是指在保证质量和性能前提下可提供的某种功能所需的最低成本费用,而这种质量和性能是顾客所期望具有的。它对价值的剖析基于功能和成本两个方面,功能又由质量和性能构成。价值工程理论的实践价值在于可以同时指导生产者和消费者从提高价值的目的出发优化自身的行为。从消费者的购买行为分析,消费者在购买时既要考虑商品的性能、质量是否满足自身的需要,又要考虑购买这种商品的价格以及使用成本。从生产者的生产行为分析,则是如何以更低的成本生产出在质量和性能上满足用户需要的产品。会计的核心价值是提供有用的会计信息满足用户需求,会计信息供应必然耗费成本,如何以最低的成本提供用户所需的有用信息是会计努力的方向,也是会计价值实现的标志。

1.2.1.3 契约理论

根据契约理论,企业是一系列契约的联合体,会计的价值是为契约各方生产所需的信息,既包括契约各方行使控制权、收益权所需的信息,也包括评价管理当局履行受托责任的信息和契约各方进行决策所需的信息,因此必须对会计流程进行优化,使优化后的会计流程既能提供标准化的综合信息,又能提供个性化的特殊信息,从而决定了会计流程优化是对现有会计流程的扬弃,而不是推倒重来,现有会计流程将成为优化后会计流程的一个子流程。同时根据契约论的基本思想,优化会计流程必须对会计流程控制权配置进行变迁。因为企业各契约方都分别不同程度地承担了企业经营的风险,投资者同时还分享企业剩余收益,但是契约各方并没有取得相应的控制权,从而造成(剩余)控制权和(剩余)收益权分离,风险的承担者和风险的制造者部分脱离。对管理当局实施激励是为了缓解由此形成的代理矛盾而设计的一种制度装置,但对企业管理当局的激励又无不以会计数据为基础,从而造成企业管理当局利用会计流程控制权生产虚假会计信息,不仅不公正地将其他契约方的利益据为己有,而且妨碍社会资源的优化配置。因此,优化会计流程必须对会计流程控制权重新配置。

1.2.1.4 产权理论

在产权理论的文献中,产权就是人与人之间的权利,是被允许通过采取什么行为获得利益的权利。产权制度的安排和变化必然会影响人们的行为方式,从而造成资源的不同配置方式和配置结果。现有会计流程中充满了各种具体的权利,如会计规则制定权、会计政策选择权、审计委托权、审计权等,这些权利有许多不同的配置模式,根据产权理论会计流程控制权的配置将产生不同的效果,从而导致不同的会计价值。现有会计流程控制权隶属于企业管理当局,从而使会计机构和会计人员受制于管理当局,丧失了会计应有的客观公正的立场。会计师事务所和注册会计师往往由管理当局聘请,管理当局是注册会计师的“衣食父母”,这样的制度安排和游戏规则最终导致管理当局与注册会计师合谋,从而使会计信息可靠性的“堤坝”溃于一旦,会计价值危机全面爆发。因此可以说会计价值危机是现行会计流程控制权配置的外部性表现,以提高会计价值为目标的会计流程优化必须实行会计流程控制权配置变迁以内在化权利配置的外部性。

1.2.1.5 制度及制度变迁理论

制度是一系列被制定出来的规则、守法程序和行为的道德伦理规范,包括正式制度和非正式制度。制度不是一成不变的,制度变迁可以分为强制性制度变迁和诱致性制度变迁。从一种制度状态变迁到另一种制度状态是一个代价昂贵的过程,意识形态可以降低制度变迁的成本。根据制度及制度变迁理论,会