

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

王竹泉 著

公司治理结构 中的 会计监督研究

Accounting Supervision in
Corporate Governance Structure

中国财政经济出版社



会计学博士论丛

公司治理结构中的 会计监督研究

王竹泉
著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

公司治理结构中的会计监督研究/王竹泉著. —北京: 中国财政经济出版社, 2003.8

(会计学博士论丛)

ISBN 7-5005-6658-1

I. 公… II. 王… III. 公司-会计-监督 IV. F276.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2003) 第 060198 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com.cn>

E-mail: cfeph@cec.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

涿州市新华印刷厂印刷 各地新华书店经销

880×1230 毫米 32 开 11.5 印张 263 000 字

2003 年 8 月第 1 版 2003 年 8 月河北第 1 次印刷

印数: 1-3 000 定价: 25.00 元

ISBN 7-5005-6658-1/F·5812

(图书出现印装问题, 本社负责调换)



会计监督作为会计的一项基本职能，对于加强企业管理、维护市场经济秩序，保证国民经济正常运行具有重要的作用。深入进行会计监督理论和方法的研究，对于发展社会主义市场经济、完善现代企业制度具有重要的现实意义和理论意义。

二十世纪九十年代以来，我国会计信息失真、假账泛滥及其导致的市场诚信危机现象引起了人们和政府对于会计监督的高度重视。尽管我国政府有关部门制定了一系列与国际惯例接轨的会计监管法规，也加大了对资本市场会计违规行为的处罚力度，取得了一定的成绩，但从现状和效果来看，却不尽如人意。我国的会计监督多年来一直存在如下问题：（1）政企难分，作为政府管理经济的政府会计监督职能、方法手段与作为所有者管理企业的会计监督职能、方法手段混淆



不分；(2) 监督机构重叠、交叉，关系不顺、效率不高；(3) 单位内部的会计监督体制和机制不完善；(4) 会计监督法规不完善；(5) 对会计监督理论和方法的系统、全面、深入的研究不够，理论研究滞后于实务的发展，实际工作也缺乏理论的指导。

我国会计监督的内涵是随着经济建设和社会的发展不断丰富和充实的。1985年1月颁布的《中华人民共和国会计法》第一次以法律的形式明确规定了会计核算和会计监督是会计的两项基本职责。但当时对会计监督职责的界定，是以计划经济为指导的。在计划经济体制下，会计作为国家计划管理的一项工具，会计监督主要是由各单位的会计机构、会计人员代表国家对本单位实行会计监督，同时各单位也要接受审计机关、财政机关和税务机关的有关监督。随着社会主义市场经济的建立和发展，为了适应形势的变化，我国1999年10月第二次修订的《中华人民共和国会计法》进一步完善了会计监督制度，并立足于建立健全包括单位内部监督、社会监督和国家监督的会计监督体系，在健全单位内部约束机制的同时，加大了财政部门和其他部门对会计工作的监管力度，也注意发挥会计中介机构在会计监督中的作用。1999年修订的《会计法》既对会计监督的内涵做了重大突破，又给会计监督的理论研究提出了许多新的课题。

本书是王竹泉博士的博士学位论文。他在多年来的研究成果基础上，以“公司治理结构中的会计监督”为题，力图将会计监督与公司治理结构有机结合起来，从制度的层面对会计监督进行研究，以求建立一个系统、科学的关于公司治理结构中利益相关者会计监督的理论体系。本题是一种原创性的研究。作者在对会计监督概念与会计监督基本理论问题深入研究的基



基础上,从会计监督体系、运行机制及其与公司治理结构的关系、会计监督体制变迁的内在逻辑和基本规律、利益相关者会计监督体制构造与优化方法等方面系统探讨了公司治理结构中的会计监督理论,并进而对国有企业会计监督体制和上市公司会计监督体制作了深入的应用研究。这些研究成果充分体现了作者深厚的理论功底、独立从事创造性科研工作的能力和创新精神。

本书是会计监督理论研究方面的一部力作。我相信,该书的出版对于推动我国会计理论研究的繁荣和发展、对于推进我国会计监督体制的建设和会计监督方法的完善,均具有积极和重要的作用。

在本书付梓之际,王竹泉博士要我作序,作为其指导教师,我乐于撰文,并推荐给广大读者。

中南财经政法大学 罗飞

2003年6月于武汉



内容摘要.....	(1)
-----------	-------

Abstract	(19)
----------------	--------

导论.....	(45)
---------	--------

第一章 会计监督基本理论问题研究

.....	(53)
-------	--------

第一节 “会计监督”的由来及 其演进.....	(53)
----------------------------	--------

第二节 会计监督概念探析.....	(58)
-------------------	--------

第三节 会计监督要素.....	(64)
-----------------	--------

第四节 会计监督体系.....	(77)
-----------------	--------

第五节 会计监督与其他监督的 关系.....	(90)
---------------------------	--------

本章小结.....	(97)
-----------	--------

第二章 公司治理结构与会计监督

.....	(102)
-------	---------

第一节 公司治理及其解决的问 题.....	(102)
--------------------------	---------



第二节	利益相关者财务管理与利益相关者财务机制·····	(110)
第三节	利益相关者财务机制的作用机理分析·····	(117)
第四节	财务监督与会计监督的关系·····	(130)
本章小结	·····	(136)
第三章	利益相关者会计监督的博弈分析·····	(140)
第一节	利益相关者与会计准则和会计制度制定·····	(141)
第二节	利益相关者的会计行为分析·····	(146)
第三节	利益相关者会计监督的博弈分析·····	(164)
本章小结	·····	(176)
第四章	利益相关者会计监督体制变迁与国际比较分析·····	(179)
第一节	制度变迁分析的一般框架·····	(179)
第二节	利益相关者会计监督体制变迁的原因分析·····	(188)
第三节	利益相关者会计监督体制的国际比较·····	(195)
本章小结	·····	(223)
第五章	利益相关者会计监督体制构造·····	(226)
第一节	利益相关者会计监督最优体制的状态依存特征·····	(226)
第二节	利益相关者会计监督体制的自然构造——一个体理性选择·····	(232)
第三节	利益相关者会计监督体制的人为构造——集体理性选择·····	(237)
第四节	一种新思路——从财务报告模式改起·····	(250)
本章小结	·····	(259)



第六章 国家出资者对国有企业的会计监督	(263)
第一节 国家出资者对国有企业会计监督产生的背 景.....	(264)
第二节 国家出资者对国有企业会计监督的特点	(267)
第三节 国家出资者对国有企业会计监督的模式评 说.....	(273)
第四节 决策主体和约束监督主体安排的基本原理	(285)
第五节 构造国家出资者对国有企业会计监督的新 模式.....	(289)
本章小结.....	(298)
第七章 上市公司会计监督体制研究	(302)
第一节 上市公司会计信息质量的现状.....	(302)
第二节 中国上市公司会计监督体制存在的问题...	(318)
第三节 对部分改革上市公司治理与会计监督体制 方案的评析.....	(325)
第四节 构造适合中国上市公司特点的会计监督新 体制.....	(332)
本章小结.....	(335)
主要参考文献	(339)
后记	(352)



内 容 摘 要

会计监督是会计的基本职能之一，也是多年来我国会计理论研究的焦点。20 世纪 90 年代以来，会计理论研究的焦点一度转向了会计准则和会计核算制度，对会计监督的研究有明显滞后的倾向，以致于在建立现代企业制度的改革过程中，会计监督的理论研究没有及时跟上，会计工作秩序混乱、会计信息失真的现象非常普遍，严重阻碍了我国国民经济的正常、健康发展。

在严峻的现实和强大的压力面前，会计监督才又一次走向会计理论研究的前沿，并再次成为理论研究的焦点。1999 年修订的《会计法》对“会计监督”的规定虽然有了较大的突破，但也给会计监督的理论研究提出了许多新的课题。什么是会计监督？其主体、对象、客体、依据、方式是什么？它与内部控制、审计监督、财务监督有何关系？



在现代企业公司治理结构中,会计监督如何发挥其作用?如何处理不同会计监督的关系?如何对会计监督体制进行优化和设计等等。这些问题,目前从理论上和实践上均未能较好地解决,且亟需解决。有鉴于此,本文以“公司治理结构中的会计监督研究”为题,试图在对会计监督基本理论问题研究的基础上,把会计监督与公司治理结构联系起来,从制度的层面对会计监督进行研究,以求建立起一个系统、科学的关于公司治理结构中利益相关者会计监督的理论体系。

全文除导论外,分为理论篇和应用篇两部分。理论篇从会计监督的概念界定开始,对会计监督基本理论问题进行了分析论证,并在此基础上,把会计监督作为一种制度安排,对公司治理结构中会计监督的运行机制、制度变迁逻辑及其体制构造等问题进行了分析研究,力求构建一个系统、科学、完整的公司治理结构中利益相关者会计监督的理论体系。应用篇则主要从会计监督体制构造的角度对国有企业和上市公司的会计监督进行研究,找出有关问题的症结所在,阐明解决问题的基本思路,并在制度规范和运行模式两个层面上提出创新和完善会计监督体制的政策建议。全文主要内容如下:

一、会计监督基本理论问题研究

研究会计监督的理论,首先必须弄清什么是“会计监督”。它是本文的立论前提,是本文研究不能回避的问题。

我们在回顾“会计监督”名词的由来、演变及主要认识分歧的基础上,提出了解决“会计监督”概念纷争的可行途径,其基本点有三:首先要弄清不同的“会计监督”概念的指向,即其要引起思考的具体事物是什么。如果思考的事物本身具有差异,那就应当采用不同的概念加以区分,否则,就容易造成



概念不清。其次，应注意概念的变化与实际工作的变化是两回事，要消除概念与实际不符的顾虑。在概念上把会计监督和财务监督区分开来，并不意味着在实际工作中两者就不能结合了。最后，新的“会计监督”概念应最大限度地统一人们的认识，消除不必要的概念纷争。

基于这样的认识，我们提出用狭义会计监督和广义会计监督来统一人们对会计监督的认识，并对“会计监督”进行了定义。按照我们的定义，会计监督是为保证会计信息质量、防范会计信息失真而对会计信息进行的各种监督，它有广义和狭义之分。狭义的会计监督是指会计机构和会计人员在会计核算过程中对本单位会计信息所实施的内部监督，它是会计的基本职能之一。广义的会计监督则不仅包括会计机构和会计人员在会计核算过程中对本单位会计信息所实施的内部监督，还包括单位内部其他部门和人员（包括单位负责人）对会计信息进行的监督，以及投资者、债权人、政府有关部门（财政、税务、国家审计、人民银行、证券监管等部门）和其他利害关系人对单位会计信息进行的监督。会计监督的本质是会计信息质量的保证体系。

在对会计监督概念进行界定的基础上，本文运用系统论的分析方法，并借鉴我国学者对会计行为要素的研究结论，对会计监督的构成要素进行了分析。我们认为，不论是狭义的会计监督，还是广义的会计监督，都是由会计监督目标、会计监督主体、会计监督对象、会计监督方式和会计监督依据等要素共同组成的。其中：会计监督的目标是保证会计信息质量、防范会计信息失真。

研究会计监督的最终目的是构造一个科学、高效的会计监督体系。本文对《会计法》提出的会计监督体系进行了剖析，



认为在会计监督体系中将社会审计监督作为与单位内部会计监督和政府部门会计监督相并列的组成部分不妥,而且对单位内部会计监督的规定实质上只规定了经营者的会计监督,而忽视了公司治理结构中其他利益相关者对企业会计信息的监督。因此,有必要对会计监督体系进行重新构造。

我们认为:新的会计监督体系应当划分为两个部分,即:单位内部会计监督和外部会计监督。对于企业性质的单位其内部会计监督和外部会计监督的划分应当以公司治理结构为界。凡是公司治理结构中各参与治理的主体对单位会计信息所进行的监督,都属于单位内部会计监督的范畴;外部会计监督则是不包括在公司治理结构中的其他主体对单位会计信息所进行的监督,主要是政府有关部门对单位会计信息进行的监督。单位内部会计监督又可以进一步区分为经营者的会计监督、投资者的会计监督、债权人的会计监督和其他利害关系人的会计监督。经营者的会计监督还可以按不同层次进一步分为单位负责人的会计监督、会计机构和会计人员的会计监督以及内部审计部门和单位其他部门的会计监督等。

对于会计监督体系中各组成部分的相互关系,我们认为,内部会计监督是外部会计监督的基础,外部会计监督则为内部会计监督创造一个良好的监督环境,并对内部会计监督起到补充和再监督的作用,两者缺一不可;在内部会计监督中,单位负责人处于一个特殊地位。对于对内报告的管理会计信息来说,单位负责人一般有动机进行监督,只要监督的成本小于监督能给其带来的利益,单位负责人就会对这类会计信息进行监督。但对于对外提供的财务会计信息来说,单位负责人更大程度上应作为被监督的对象,而不是一个真正的监督者。因此,对这类会计信息的监督主要应依赖其他利益相关者的会计监



督,建立有效的利益相关者会计监督的机制,同时要完善治理契约,对单位负责人提供虚假会计信息给予明确的、严厉的处罚;从会计机构和会计人员的会计监督与单位负责人会计监督之间的关系来看,虽然会计机构和会计人员的会计监督是内部会计监督的基础,但这种基础作用发挥的程度与单位负责人的会计监督密切相关。要使整个会计监督体系建立在一个可靠的基础之上,就必须重视发挥单位负责人在整个会计监督体系中的作用,为此,加大对单位负责人提供虚假会计信息的惩罚力度非常必要。

本文还对会计监督与其他监督的关系进行了分析,关于会计监督与审计的关系,我们认为,会计监督和审计是两个联系密切但又不同的概念。其联系和区别主要有以下几点:(1)在目标和性质方面,会计监督的本质是会计信息的质量保证体系,各会计监督主体不仅有对会计信息的审查权,而且具有纠正权。审计的基本性质则是鉴证性,内部审计和政府审计的出现使审计逐渐具有了监督的性质。但社会审计发展到今天,仍然保持其鉴证服务的性质不变,因此,社会审计就不能作为会计监督体系的一个独立的组成部分。(2)在对象方面,会计监督的对象是会计信息,而审计的对象比会计监督的对象要广泛得多。(3)在方法方面,会计监督和审计所使用的基本方法是一致的。不同的是狭义的会计监督是在会计信息处理过程中对每一笔业务进行的详细监督,而审计都是以抽样检查为主。关于会计监督与内部控制,我们认为:内部控制是一个比内部会计监督更为宽泛的概念,内部控制包括了内部会计监督。但由于广义会计监督还包括外部会计监督,而内部控制对此并没有涉及,因此,内部控制与会计监督是两个互有交叉的不同概念,不能混淆。



二、公司治理结构与会计监督

在对会计监督基本理论进行研究的基础上, 本文将研究的重点转向公司治理结构中的会计监督, 对公司治理结构与会计监督的关系、在公司治理中会计监督的地位和作用以及会计监督与财务监督的关系等问题进行了专门的探讨。

对于公司治理, 我们认为把公司治理定义为“一种制度安排”有失偏颇, 容易导致仅仅从静态的角度观察公司治理, 而忽视公司治理的动态功能。事实上, 公司治理本身就是一种管理活动, 制度安排只不过是管理活动的一部分或起点, 加上制度的实施和再调整才能够形成完整的管理过程, 才是现实的管理活动。因此, 我们认为“公司治理”和“公司治理结构”是两个不同的概念。对于“公司治理结构”, 可以将其定义为“利益相关者之间责、权、利关系的一套制度安排”; 对于“公司治理”, 我们倾向于把它定义为“企业的各利益相关者作为财务主体的一种管理活动, 这种管理活动的目的是对利益相关者之间的财务关系进行协调, 以使利益相关者之间的契约安排或公司治理结构更具公平性和效率性。公司治理的核心和灵魂是利益相关者的财务管理”。

从“公司治理的核心是利益相关者的财务管理”这一论断出发, 我们对公司的利益相关者及其相互之间的财务关系进行了进一步分析。对于公司的利益相关者, 我们认为应当由股东、债权人、经营者、职工、顾客、供应商和作为征税者的政府等组成, 作为社会管理者的政府则不属于企业利益相关者的组成部分。每一个利益相关者作为财务主体与其他利益相关者之间都存在着财务关系, 但这种财务关系并不等同于他们之间都有着直接的经济交易关系。



既然公司治理的核心是利益相关者的财务管理,那么公司治理结构的核心就必然是利益相关者的财务机制,包括利益相关者的财务决策机制、财务激励机制和财务监督机制。从利益相关者的责、权、利关系看,利益相关者财务决策机制体现的是利益相关者之间的权力和责任关系,利益相关者的财务激励机制体现的是利益相关者之间的权力和利益关系,而利益相关者的财务监督机制则体现的是利益相关者之间的责任和利益的关系,三者紧密联系,缺一不可。

从系统论和控制论的角度看,利益相关者财务决策机制充当利益相关者财务关系控制系统的过程发生器,而利益相关者财务激励和监督机制则充当该控制系统的信息反馈装置和偏差调节装置,它们的实质都是对利益相关者实际财务关系的一种约束机制,作用机理都是测量实际财务关系,然后与理想财务关系进行对比,确定差异,最后,再对差异进行调节。因此,利益相关者财务激励机制和财务监督机制可统称为利益相关者财务约束监督机制。进一步对利益相关者财务约束监督机制进行分析,可以将其分为对实际财务活动的约束监督机制和对会计信息的约束监督机制两部分,前者通过利益相关者财务监督系统实现,后者则由利益相关者会计监督系统去实现,而且这两个系统的输出互为对方系统的输入,利益相关者财务监督和会计监督共同构成了公司治理结构中的利益相关者约束监督体系。

本文还对财务监督和会计监督的区别与联系进行了分析。从监督目的看,会计监督的目的是为了保证会计信息质量,防范会计信息的失真。财务监督的目的则是为了保证财务治理契约的实际履行,以维护契约各方的利益分配关系。财务监督直接对经济利益和利益的分配关系产生影响,而会计监督对经济



利益和分配关系的影响则是间接的。从监督对象看,会计监督的对象是会计信息,而财务监督的对象则是财务活动。除此之外,财务监督和会计监督在监督依据、监督方式、监督主体等方面也都有区别。尽管财务监督和会计监督存在着种种区别,但二者之间的联系也是非常密切的。这主要反映在财务监督的结果是会计监督对象——会计信息的客观基础,是判断会计监督效果——会计信息质量高低的参照物,而会计监督的目标是提供高质量的会计信息,这些会计信息又是财务监督的必要条件。总体而言,财务监督是会计监督的客观基础,而会计监督又服务于财务监督。

三、利益相关者会计监督的博弈分析

8

本文认为会计准则和会计制度的制定过程实质上是利益关系人之间利益平衡的一种社会选择,或在某种意义上说是一种政治程序。虽然对什么是最优的会计准则、会计制度制定权安排还存在着分歧,但有一点是无疑的,即不论是由政府制定会计准则和会计制度,还是由民间机构或社会团体来制定,都不能漠视会计准则对利益相关者决策和经济利益的影响,不能把制定会计准则和会计制度看成是一个纯技术问题,必须充分考虑会计准则和会计制度对各方利益相关者经济利益的影响,应给予各利益相关群体充分表达自己意见的机会。否则,即便是在制定会计准则和会计制度过程中节约了规则制定的交易成本,也会由于利益相关者对规则的抵制而增加会计准则和会计制度的实施成本和监督成本,总交易成本未必是最低的。

本文在对会计准则、会计制度制定过程进行分析的基础上,又对会计准则、会计制度执行过程中的会计行为进行了分析。对于会计行为的分析,现有的研究大多局限于分析“会计