

DUIWAI KUAIJIBAOGAO MOSHI DE TUOZHAN YANJIU  
——JIYU KUAJI DE JINGJIZHI XINGZHI DINGWEI

# 对外会计报告模式的 拓展研究

——基于会计的经济机制性质定位

肖正再 著



经济科学出版社

# 对外会计报告模式的 拓展研究

——基于会计的经济机制性质定位

肖正再 著

经济科学出版社

## 图书在版编目 (CIP) 数据

对外会计报告模式的拓展研究 / 肖正再著. —北京:  
经济科学出版社, 2009. 3

ISBN 978 - 7 - 5058 - 7939 - 3

I. 对… II. 肖… III. 外贸企业会计 -  
会计报表 - 研究 IV. F740. 45

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 017473 号

责任编辑: 党立军

责任校对: 远瑞华

版式设计: 代小卫

技术编辑: 潘泽新

## 对外会计报告模式的拓展研究

——基于会计的经济机制性质定位

肖正再 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编室电话: 88191217 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京密兴印刷厂印装

880 × 1230 32 开 8 印张 210000 字

2009 年 3 月第 1 版 2009 年 3 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5058 - 7939 - 3 定价: 20.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

## 摘 要

历史地看，有关会计性质的定位曾经出现过技术论、工具论、方法论、艺术论、管理论、信息论、控制论、系统论等不同观点和争议。然而，当我们采用逻辑与历史相统一的方法，去考察会计模式和经济模式两者的历史变迁轨迹时，我们发现两者的轨迹具有时间序列上的惊人一致性，由此必将提出：会计的经济机制性质定位命题，即会计是经济机制的有机构成要素。沿着此种定位进一步思考，任何经济机制都应具有经济信息含量，经济信息含量越充分，经济机制效率越高，反之亦然。故此，当某经济机制的信息含量具有严重的不对称性缺陷时，如果能够强制性地输入相关信息含量，则应采用强制性方式输入相关信息含量，这正是会计信息的强制性披露方式。从现实市场体系结构以及企业制度的产权结构来看，垄断产品市场机制、上市公司和国有企业组织机制及其人力资本市场机制相对而言具有偏低的信息含量和严重的信息不对称性。于是，有关垄断产品市场和人力资本市场的会计信息披露问题，就是本书所要解决的最终问题。本书将首先证明会计的经济机制性质定位命题；其次，由于会计定位命题的改变，必然导致基本会计理论的拓展。故此，本书的第二任务是对基本会计理论问题包括会计职能、会计目标、会计信息质量特征、会计假设、会计对象和会计要素的分解等问题，进行拓展研究。最后，在完成第二个任务的基础上，进一步展开对成本报表披露问题和薪酬报表披露问题的探讨，包括其理论依据、现实动因、报表目标、质量特征、报表要素的分解及其报表结构和编制方法等，从而完成本书所要解决的最终问题。

# 目 录

<b>1 绪论</b> .....	1
1.1 问题的提出 .....	1
1.2 研究思路和基本方法 .....	16
1.3 研究的主要内容与篇章结构 .....	18
1.4 主要结论及创新之处 .....	21
<b>2 会计报告模式拓展研究的理论基础：经济模式</b> .....	24
2.1 经济模式是什么 .....	25
2.2 经济模式的历史变迁 .....	28
2.3 企业的性质 .....	34
2.4 市场价格机制的性质 .....	43
2.5 宏观调控机制的性质 .....	61
2.6 本章结论 .....	64
<b>3 会计的经济机制性质探讨</b> .....	67
3.1 会计性质的共同属性 .....	67
3.2 会计的协调机制性质探讨 .....	71
3.3 会计的分配机制性质探讨 .....	73
3.4 会计研究之方法论与会计理论体系 .....	75
3.5 本章结论 .....	83

4	对外会计模式拓展研究的现实出发点	84
4.1	自主主导模式的理论依据	85
4.2	规范主导模式的理论依据	87
4.3	企业会计报告目标模式的历史变迁轨迹	89
4.4	现行会计信息披露模式的基本轨迹特征	92
5	基于对外会计市场机制性质的会计目标模式的拓展	97
5.1	基于会计经济机制性质的会计职能拓展	98
5.2	对外会计信息的价值	114
5.3	基于对外会计间接市场机制性质的会计目标拓展	117
6	对外会计信息质量特征模式的拓展	130
6.1	会计信息质量特征在概念框架中的定位问题	132
6.2	关于公允性的讨论	149
6.3	相关性和敏感性	156
6.4	对外会计信息质量特征体系的构建	162
7	会计信息披露边界模式拓展的理论依据	168
7.1	企业理论的解释	169
7.2	价格理论的解释	181
7.3	三维市场体系分析框架的解释	185
7.4	公共物品理论的解释	190
7.5	薪酬报表信息披露的信息经济学解释	191
7.6	成本信息披露的可竞争市场理论解释	192
7.7	成本信息披露的分配论解读	194
7.8	成本信息披露的产权理论解释	195
7.9	本章结论	196

<b>8 成本报表披露问题的探讨</b> .....	199
8.1 成本信息披露的现实动因剖析 .....	199
8.2 成本报表目标 .....	201
8.3 成本报表信息的质量特征 .....	203
8.4 成本报表要素的分解 .....	206
8.5 对外成本报表的结构设计及其编制方法 .....	216
<b>9 薪酬报表披露问题的探讨</b> .....	221
9.1 薪酬报表披露的现实动因剖析 .....	221
9.2 薪酬报表目标 .....	223
9.3 薪酬报表信息的质量特征 .....	225
9.4 薪酬报表要素的分解 .....	228
9.5 薪酬报表的结构设计及其编制方法 .....	229
9.6 主要结论 .....	231
<b>参考文献</b> .....	233

# 绪 论

## 1.1

### 问题的提出

#### 1.1.1 选题背景

##### 背景一：

国务院于1998年7月3日发布《关于进一步深化城镇住房制度改革 加快住房建设的通知》，宣布从1998年下半年开始，全国城镇停止住房实物分配，改为实行住房分配货币化及住房供应商品化和社会化的住房新体制，住房供需调节改为市场导向的经济机制，由此引致我国城镇住房价格的快速上涨。

表1-1 物价指数（上年指数=100）

年份	物价指数	城市居民消费价格指数①	房屋销售价格指数②	商品房消费价格指数③	住宅消费价格指数④	⑤ (②-①)	⑥ (③-①)	⑦ (④-①)
1998		99.4	101.4	99.9	99.9	2	0.5	0.5
1999		98.7	100	100.3	100.4	1.3	1.6	1.7
2000		100.8	101.1	100.8	101.4	0.3	0	0.6
2001		100.7	102.2	101.8	101.9	1.5	1.1	1.2



续表

年份 \ 物价指数	城市居民消费价格指数①	房屋销售价格指数②	商品房消费价格指数③	住宅消费价格指数④	⑤ (②-①)	⑥ (③-①)	⑦ (④-①)
2002	99	103.7	103.4	104	4.7	4.4	5
2003	100.9	104.8	105	105.7	3.9	4.1	4.8
2004	103.3	109.7	109	109.4	6.4	5.7	6.1
2005	101.8	107.6	107.7	108.4	5.8	5.9	7.6

注：表 1-1 数据根据中国统计年鉴数据制作。

从表 1-1 可以清楚看出，1998~2005 年间，房屋、商品房及住宅消费价格指数，除 2000 年外，均高于同年城市居民消费价格指数，尤其是从 2002 年开始，三大房屋价格指数的上升幅度均大大高于城市居民消费价格指数的上升幅度。

近年来，由于我国城市住房价格的快速上涨，致使很多大中城市的房价已经超过了美国中等城市的住房价格水平，于是，有关我国房地产市场泡沫问题的讨论，已成为近年来经济学术界最为关注的热点问题。从相关文献来看，很多学者从不同的研究视角，分别采用实证研究方法和规范研究方法论证了我国房地产市场存在不同程度的泡沫问题，并依据泡沫的引致机理提出了相关政策建议。

同时，我国大中城市房价的过快上涨所带来的相关经济和社会问题，包括金融风险、物价、城市经济发展、城市人口流动、国民经济协调发展、社会财富分配的公平性等社会经济问题，特别是城市中低收入阶层居民的“买不起房和买房难”的问题，早已引起了我国政府的高度重视。为了控制城市住房价格的过快上涨，国务院曾多次颁布了各类宏观调控政策，特别是 2005 年 3 月和 2006 年 5 月的“国八条”和“国六条”的连续出台，更是体现了我国政府对抑制房价过快上涨的高度关注和坚强决心。然而，目前的房地产市场仍然存在三大问题：一是大中城市房价上涨过快；二是住房

供应结构不合理；三是房地产市场秩序较为混乱，而政府的宏观调控政策也未取得满意的效果。

## · 背景二：

2007年8月30日，第十届全国人大常委会第二十九次会议经表决通过了反垄断法草案，并自2008年8月1日起实施。

反垄断的经济思想可以追溯到18世纪初期开始的重农学派。不过，现代意义的反垄断法则是以美国1890年颁布的《谢尔曼法》为标志。在此之后，美国国会于1914年通过了《联邦贸易委员法》和《克莱顿法》，此后又对《克莱顿法》进行了三次修订，即1950年的《塞勒—凯费维尔反对合并法》、1976年的《哈特—斯科特—罗迪诺反垄断修订法》和1980年的《反垄断程序修订法》。自第二次世界大战以来，在美国反垄断法的影响下，实行市场经济模式的国家都先后制定了本国的反垄断法，如日本1947年的《禁止垄断法》、英国1948年的《垄断与限制竞争法》、德国1957年的《反对限制竞争法》、匈牙利1990年的《禁止不正当竞争法》等。

美国反垄断的价值取向经历了四个阶段的历史演变。<sup>①</sup>（1）1890年的《谢尔曼法》是对“公众的情绪所反映出的社会问题和政治问题”的回应，体现了“政治、经济、道德等多重”价值目标取向。（2）1914年的《克莱顿法》、1936年的《鲁宾逊—帕特曼法》、1950年的《塞勒—凯费维尔反对合并法》以及1962年的“布朗鞋案”判决，则是为了保护小工商业者的利益，预防“大企业控制了经济就会导致个人独立和创造力的丧失”，从而体现了“平民主义”的价值目标取向。（3）从20世纪70年代开始，受芝加哥学派的“可竞争市场”理论的影响，1974年的“通用动力公司案”、1977年的“西尔法尼亚案”、1979年的“雷特尔案”以及

<sup>①</sup> 郭跃：《美国反垄断法价值取向的历史演变》，载《美国研究》2005年第1期。

1982年的“NCAA案”的裁决，都遵循了社会福利最大化原则和社会总剩余最大化原则，以便达到提高国家竞争力和整个市场竞争力的目的，从而体现了经济效率的价值目标取向。(4)从20世纪90年代开始，反垄断法的实施，如1998年司法部对爵泽尔公司与霍尔伯顿公司兼并案的调查，其对经济效率目标的理解开始转向“保护创新”的价值目标取向，即由静态效率扩展为动态效率，由短期效率扩展为长期效率，由配置效率扩展为生产效率，正如美国总检察长助理梅杰拉斯所说：“我们注重竞争的价值……是因为它促进了（生产效率和配置效率）两种类型的经济效率。”

我国《反垄断法》在第一章“总则”就指出：“为了预防和制止垄断行为，保护市场公平竞争，提高经济运行效率，维护消费者利益和社会公共利益，促进社会主义市场经济健康发展，制定本法。”由此可见，我国《反垄断法》的最终目标是“促进社会主义市场经济健康发展”。该目标的实现主要体现在如下两个方面：一是通过“保护市场公平竞争”，提高两种类型的经济效率；二是通过“保护市场公平竞争”，维护消费者利益和社会公共利益。

纵观世界各国，即使在西方国家里，具有垄断特征的行业仍然存在，这虽有助于提高组织机制的配置效率，但却带来了生产效率的极大损失。

### 背景三：

即使是采用市场经济模式的资本主义国家，在第二次世界大战之前至第二次世界大战之后，基于不同原因，也曾经历过市场经济国有化过程。例如，日本在1868年明治维新之后，为了加快资本主义经济的发展和增强军事实力，通过政府直接兴办企业移植近代资本主义产业和经济制度，从而使日本国有经济获得了快速发展；英国从第二次世界大战前期到战后20世纪70年代，曾出现过三次国有化高潮，至保守党出任首相之前，英国国有企业已经囊括了能源、钢铁、交通运输、电信等主要基础产业及重要尖端技术产业如

电子、宇航业等。法国在第一次世界大战爆发之后，为了摆脱经济困境及适应战争的需要，于1919年采取了一系列管制经济的国家垄断资本主义措施，实行国有化政策；1929年世界经济大危机之后，又经历了四次国有化运动，至20世纪80年代初，国有企业达到4300多家，其产值占国内生产总值的40%。

然而，国有化之后，世界范围内几乎所有国家，不管是资本主义国家，还是社会主义国家，先后在不同时期，又进行了不同程度的国有企业私有化运动。英国于1979年5月起，掀起了历史上规模最大、范围最广的私有化运动。受英国私有化运动的影响，主要资本主义国家如美、日、法、意、韩等，都于20世纪80年代开始对国有企业进行改组和私有化。原东欧经济体国家以及俄罗斯、乌克兰等国家自80年代末起，开始进行以市场为导向的经济体制改革，采取了十分激进的改革措施，即所谓的“休克疗法”，短期内将大部分国有企业一步到位私有化。其实，即使是发达资本主义国家的国有企业私有化过程也是渐进的，并耗费了十几年的时间才基本完成，而且对关系国计民生的战略性国有企业也没有进行私有化。

我国经济体制改革包括国有企业改革开始于1978年12月中共十一届三中全会之后，我国政府始终遵循一条非常谨慎而循序渐进的改革路线。我国国有企业改革进程大致可以划分为三个阶段，即起步阶段、攻坚阶段和十六大以后的规范和深化阶段。起步阶段是从1985年至1997年，这个阶段的特点是没有动国有企业的产权结构，唯一调整的是政府对企业的管理方式，即由原来的政府直接计划管理模式改为企业“自主经营、自负盈亏”的企业主体利益导向管理模式。“自主经营、自负盈亏”的国有企业改革目标是1984年10月《中共中央关于经济体制改革的决定》中提出的。在此之前，1984年5月，国务院发布了“扩权十条”，此后国务院于1992年7月发布的《全民所有制企业转换经营机制条例》，进一步明确赋予国有企业15项自主经营权。总的指导思想是将国有企业推

向市场，让其直接面向市场竞争机制，在利益导向机制诱导下，自主经营决策。

国有企业改革的攻坚阶段是从1998年开始至2003年，此阶段解决了国有企业“退”的问题，一是将国有企业的社会职能从企业职能中分离出来，包括国有企业的文、教、卫等职能；二是调整国有企业的经济布局，将国有中小企业改制，包括转让出售、破产与重组以及1992年开始的国有企业改组上市，让国有资本退出中小企业；三是为职工建立社会保障体系。

第三阶段从2003年开始。2003年11月中共十六届三中全会审议通过了《中共中央关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》（以下简称《决定》）。《决定》明确提出：要使股份制成为公有制的“主要实现形式”；大力发展资本市场和其他要素市场；产权是所有制的核心和主要内容。这就为深化国有企业改革指明了方向。其实，关于现代企业制度的建立，早在1993年11月中共十四届三中全会就明确提出：“建立现代企业制度是国有企业改革的方向”，其基本要求是“产权明晰，权责明确，政企分开，管理科学”，1997年9月中共十五大报告又强调：“加快推进国有企业改革”，“按照产权明晰，权责明确，政企分开，科学管理”的要求，“对国有大中型企业实行规范的公司制改革，使企业成为适应市场的法人实体和竞争主体。”然而，时至今日，国有企业的现代企业制度建设仍没有取得实质性的突破。

#### 背景四：

如果从1250年法国图鲁兹出现的证券交易市场算起，证券交易市场已有700多年的历史。我国从1979年开始，采用循序渐进方式逐步由计划经济模式向市场经济模式转轨，随后于1980年开始恢复证券市场，由1980年发行一只股票到1991年发行15只股票。不过此段时期的股票发行企业主要是农村乡镇企业和城市集体企业，以及数量有限的国营企业。1987年3月国务院颁布的《企

业债券管理暂行条例》和《关于加强股票债券管理的通知》规定：国营企业可以发行债券，但原则上不得公开发行股票；集体企业经营严格审批可以发行股票，但不得发行债券。1992年5月，国务院颁布了《股份制企业试点办法》，由此开启了国有企业的股份制改造；2003年11月中共十六届三中全会的《决定》，更是明确提出：要使股份制成为公有制的“主要实现形式”，大力发展资本市场和其他要素市场，由此指明了深化国有企业改革的方向。目前，我国证券市场的上市公司绝大部分是由国有企业改制而成的国有控股公司，今后的问题应该是如何完善市场导向包括证券资本市场导向和其他要素市场导向的现代企业制度。证券市场的发展历史表明，证券资本市场的健康发展及其市场效率，是以完善的公开会计信息市场的建立为其前提条件的。

### 1.1.2 对外会计信息披露模式的产生及其演进历史

如前所述，如果以1250年法国图鲁兹出现的证券交易市场为标志，证券资本市场已有700多年的历史；即使以1611年荷兰阿姆斯特丹证券交易所的启用为标志，证券市场也有400来年的历史。然而，强制性会计信息披露则只有160多年的历史。

1553年，英国第一家股份公司——穆斯科维股份公司（The muscovy company）在英国伦敦成立；1760年，伦敦证券交易所的前身乔纳森咖啡馆俱乐部成立（1773年演变为伦敦证券交易所，目前已成为世界三大证券市场之一）。然而英国的强制性会计信息披露则是1844年之后的事情。

1721年英国发生了“南海公司事件”，英国议会聘请会计师查尔斯·斯耐尔对“南海公司”进行审计，由此催生了社会审计的产生。为了避免“南海公司事件”的重演，英国政府直到120多年之后的1844年才颁布《公司法》，开始对对外披露的资产负债表的格式有所要求。又过了100多年之后的1945年，才对

《公司法》进行修订，规定股份公司的账目须经董事外人员审计。1942年起，才由英格兰和威尔士特许会计师协会（ICAEW）陆续发表一些不具约束力的“会计原则建议书”。之后于1995年，英国会计准则委员会（ASB）才发布了“原则公告”第一份完整的征求意见稿，最终于1999年12月“原则公告”才获得正式发布。

美国证券交易市场始于1791年。1791年，美国第一合众国家银行开始发行股票，股本共1000万美元；1792年，纽约证券市场的前身科列旅馆“梧桐树协议”产生，至今已有200多年的历史。然而，美国的强制性会计信息披露则是100多年之后的1929年世界经济大危机之后的事情。在1929年之前，美国并不存在公认会计原则。

在1921~1929年的8年间，美国经济步入快速发展轨道，工业总产值成倍增长，从而推动股票市价飞涨，道·琼斯工业指数从1921年的63.90点涨到1929年的历史最高点386.10点，8年间翻了5倍多。然而，好景不长，伴随着生产与消费矛盾的激化，证券市场变得异常脆弱，市场信心开始动摇，导致1929年10月24日美国股市暴跌的“黑色星期五”。从此，美国证券市场进入了漫长的5年熊市期。至1932年7月，道·琼斯工业指数下跌至40.92点，相比1929年的最高点下跌了89%，市值总额从最高点时的897亿美元跌至156亿美元，道·琼斯工业股票平均市值从380美元跌至41美元。在此期间，大量证券公司和投资家破产，银行纷纷倒闭，并使国际金本位崩溃，由此引致历史上的世界性最大经济危机。此次证券市场的崩溃引发了美国朝野的极大震动，国会很快成立了几个调查组，对证券市场进行广泛而深入的调查。调查结果表明：（1）证券市场存在严重的内外勾结的价格操纵行为；（2）证券市场欺诈成风；（3）大量地滥用银行贷款。

美国国会于1933年和1934年分别通过了《证券法》和《证券交易法》。其中《证券法》有两大主要内容是专门针对上市公司

的对外会计信息披露所作的规范：（1）证券发行者必须向投资者提供所有的必要材料；（2）已经上市的公司必须定期公布必要的材料，包括公司的资产负债表、损益表和其他短期报告，期限包括一年、半年和月度的报表。由此可见，美国的强制性会计信息披露的直接起因是规范证券市场秩序的需要。在此之后，美国的强制性对外会计信息披露内容不断扩展，且其规范越来越严格。而且，其他西方国家和经济模式转轨国家也纷纷效仿和借鉴美国的会计规范。作为现行对外会计信息披露的三大报表体系之一的现金流量表，最先是由美国财务会计准则委员会于1987年11月公布的一项会计准则——关于“现金流量表”的第95号公告所做出的规范，作为该表的前身“财务状况变动表”，最先也是由美国会计原则委员会于1971年3月发布的第19号意见书所规范的。在此之前，美国的“会计研究”于1961年第2期发表了美国注册会计师协会的文章：“现金流量分析与报表”，1963年，会计原则委员会第3号意见书正式提出：建议企业填报没有统一格式的“资金变动表”。而在1961年之前，美国已有企业将该表作为基本会计报表的补充资料，自行决定是否编报。

我国的证券市场仅有二十多年的历史，在1980~1991年的12年间，也没有获得多大发展。1992年开始对国有企业进行股份制改制试点。在此之后，我国证券市场获得了快速发展，目前的市值已达25万亿元。伴随着证券市场的发展以及对证券市场秩序进行规范管制的需要，1993年12月第八届人大五次会议通过了《公司法》。该法的第152、156、157、158、211、212条以及第六章整章，对股份公司的会计信息披露做出了详细规范。由此正式开启了我国对外会计信息披露规范的历史。我国最新会计准则更是实现了与国际会计准则的实质性趋同。

由此可见，对外会计信息披露模式是伴随着证券资本市场的产生而产生的，但会计信息强制性披露模式的产生则是为了规范证券资本市场秩序的需要，以促进资本市场的健康发展。



### 1.1.3 会计信息强制性披露方式的产生动因

依据会计信息披露方式是否具有强制性特征为标志,可将其划分为自愿性披露方式和强制性披露方式。从历史视角来考察,对外会计信息披露的直接动因无疑是证券资本市场的产生和发展对会计信息的需求所引起的。进一步而言,自愿性会计信息披露的动因更多地可以看做是企业筹资方式的改变以及由此引致的证券资本市场筹资功能所引起的,是出于筹资者追求自身利益最大化的目的;而强制性会计信息披露的动因更多地可以看做是投资方式的改变以及由此引致的证券资本市场投资功能对会计信息的需求所引起的,是出于保护投资者利益的目的,更准确地说,是为了保护证券市场投资者整体的利益。当然,从证券资本市场整体来分析问题,筹资方式的改变和投资方式的改变以及筹资功能和投资功能是不可分割而相互依存的,两者缺一不可而共存于一体。但筹资决策获利模型与投资决策获利模型,以及不同筹资者的筹资决策获利模型和不同投资者的投资决策获利模型同样存在很大的差异性和负相关性,即它们之间存在利益冲突,从而导致证券资本市场秩序混乱。这正是实行证券市场管制和规范的根本理由,同样也是会计信息强制性披露方式的根本理由。故此,强制性会计信息披露的深层动因可以理解为规范证券市场秩序的需要,以促使证券市场的健康运行。

从证券市场和会计信息披露的演进历史的路径差异来看,证券市场已有几百年的历史,而强制性会计信息披露则只有一百多年的历史。相对于证券市场的历史演进而言,强制性会计信息披露规范的产生存在着相当长的时间滞后性。故此,将强制性会计信息披露的动因归结为证券市场对会计信息的需求或者证券资本投资决策对会计信息的需求,并据此将会计信息披露目标定为资本投资决策有用性,似乎没有全面而准确地概括会计信息披露的价值和最终目