

会计舞弊的 演变与治理

The Evolution and Regulation of
Accounting Fraud

王遂昆◎著



中国经济出版社
CHINA ECONOMIC PUBLISHING HOUSE

会计舞弊的 演变与治理

The Evolution and Regulation of
Accounting Fraud

王遂昆◎著



中国经济出版社
CHINA ECONOMIC PUBLISHING HOUSE

· 北 京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

会计舞弊的演变与治理/王遂昆著.

—北京: 中国经济出版社, 2019. 1

ISBN 978-7-5136-5456-2

I. ①会… II. ①王… III. ①会计检查—研究 IV. ①F231.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2018) 第 267577 号

组稿编辑 崔姜薇
责任编辑 焦晓云
责任印制 马小宾
封面设计 任燕飞装帧设计工作室

出版发行 中国经济出版社
印刷者 北京力信诚印刷有限公司
经销者 各地新华书店
开 本 710mm × 1000mm 1/16
印 张 16.25
字 数 267 千字
版 次 2019 年 1 月第 1 版
印 次 2019 年 1 月第 1 次
定 价 68.00 元

广告经营许可证 京西工商广字第 8179 号

中国经济出版社 网址 www.economyph.com 社址 北京市西城区百万庄北街 3 号 邮编 100037

本版图书如存在印装质量问题, 请与本社发行中心联系调换 (联系电话: 010-68330607)

版权所有 盗版必究 (举报电话: 010-68355416 010-68319282)

国家版权局反盗版举报中心 (举报电话: 12390) 服务热线: 010-88386794

P 前言 reface

会计舞弊治理是一个历史性问题，也是一个世界性难题。会计舞弊的产生具有复杂的政治、经济与文化导因，不同社会发展阶段会计舞弊治理的模式也各具特点。产权关系的复杂化及其相应的产权保护要求是会计产生与演进的根本动力，对存量利益的准确计量和对增量利益的恰当反映是会计所具有的产权保护功能的具体体现，会计舞弊则会对公、私产权造成严重侵害，甚至引发严重的经济与社会危机。会计舞弊与权力腐败有着密切的内在联系，是权力腐败必不可少的基础环节，其形成与泛滥是公共权力或委托权力失去制约的结果。会计舞弊的存在具有历史必然性，其社会危害具有可控性。会计舞弊治理的关键在于防治权力腐败和强化产权保护，以切断权力与利益关系形成的链结，通过完善产权保护机制和建立有效的综合治理机制，让多元利益相关者真正参与到会计舞弊治理中来。

在原始社会末期，随着生产力的发展，家庭开始由血缘阶段演进到一夫一妻制家庭阶段。伴随着私有制的形成与国家的产生，人类社会开始出现公有产权与私有产权两种产权形式并存的局面，国家与私家产权关系形成，矛盾冲突围绕权益展开。这既是产权关系日趋复杂的历史起点，也是人类经济犯罪行为乃至会计舞弊行为发生与演化的历史起点。氏族或部落首领在生产和交换中利用职务上的便利，将集体公共财物据为己有，从而聚敛了越来越多的财富，人类社会的产权侵害和财富的两极分化现象开始产生。

古代社会会计舞弊的重心主要集中于官厅财计组织和国家产权,官员通过账簿舞弊大肆侵吞国家财产权益,导致国家陷入严重的财政危机,并最终危及整个社会经济乃至政权的稳定。这一时期实行的是“政府本位”的会计舞弊治理模式,统治者主要依靠法律制度、监察考课、政府审计等措施来治理会计舞弊。由于实行的是高度集权的君主专制制度,广大民众缺乏对权力腐败进行监督的主动性,因此,统治者虽然采用严刑重典等治理措施,但官员依然贪腐成风、竭尽所能侵吞国家资财,会计舞弊成为任何一个封建制王朝都无法避免的现象。

近、现代社会会计舞弊的重心开始转移至资本市场和私有产权,舞弊的手段越来越复杂和隐蔽,其社会危害性也越来越大。随着市场经济的不断发展,公司制经济逐渐成为整个社会经济的重要组成部分,产权结构与产权关系也处于不断的变革和调整之中。两权分离以及内、外部治理机制不完善导致代理问题严重,给高管利用公司控制权从事自利行为提供了便利,公司高管的权力腐败问题成为一种普遍的社会现象。在近代社会,政府没有及时从基础层面制定会计、审计规范对资本市场进行监管,对公司会计行为放任自流,导致资本市场投机盛行,高管利用财务舞弊严重侵害投资者的财产权益。进入现代社会以来,产权结构的多元化和复杂化使得各产权主体对财务信息与审计报告的依赖性逐渐加强。政府对市场经济监管不力导致资本市场上相互监督和自我约束的机制被削弱,在逐利动机的驱动下,公司高管与注册会计师合谋进行舞弊,会计舞弊合谋成为现代社会会计舞弊的主要形式。虚假财务信息使投资者损失惨重,进而导致资本市场资源配置功能错位,甚至引发严重的经济与社会危机。由于市场与社会力量在会计舞弊治理中参与的程度不同,近、现代社会会计舞弊的治理模式各具特点。近代社会形成了由政府与市场主导的“二元本位”治理模式,现代社会则开始形成由政府、市场与社会三方参与的“多元本位”治理模式,除政府发

挥着主导作用外，独立审计等市场行业组织、新闻媒体、社会大众等社会力量对会计舞弊的治理也发挥着重要作用。

在中国转型经济时期，整个国有企业的改革历程实质上是管理层权力不断形成和提升的过程。由于政府监管职能不完善和市场机制发育不健全，许多领域都出现了“规则断层”与制度性缺陷。政企不分与产权所有者缺位，以及公司内外治理机制建设相对薄弱与滞后，难以对高管权力形成有效约束，给高管从事权力舞弊提供了制度空间。加之传统“官本位”思想与拜金主义思想等不良社会风气的影响，商业伦理与个人诚信意识淡薄，公司高管权力寻租现象严重，资本市场虚假财务信息泛滥。会计舞弊行为动摇着社会诚信原则，损害了国家利益与政府形象，对中国特色社会主义市场经济的健康发展造成了极大危害。

重视历史是马克思主义的基本立场，对任何一个重要理论问题的研究都不能脱离历史考察与研究这一过程，对会计舞弊问题的研究也是如此。本书结合人类社会的产权制度演进与权力演化，采用辩证的方法，通过解析具体的史实，对不同时期会计舞弊的演变及会计舞弊治理的思想与实践进行系统梳理。本书研究有助于揭示会计舞弊形成的经济、政治与文化根源，以及体制性与结构性原因，解释会计舞弊演变的基本原理及其治理的基本规律，进而以史为鉴，更加积极、理性地投入到当代中国防治会计舞弊乃至权力腐败的斗争中去。

前 言	001
第一章 导 论	001
一、研究背景与现实意义	003
二、国内外研究现状述评	005
三、研究目的、研究思路与框架统计	020
四、研究方法与研究约定	022
第二章 基本概念界定与理论基础	025
第一节 基本概念界定	027
一、会计舞弊与治理	027
二、政府官员与公司高管	032
三、权力腐败与经济犯罪	032
第二节 理论基础	034
一、马克思主义基本理论	034
二、新制度经济学与企业理论	036
三、经济后果理论与舞弊因素理论	044
本章小结	046
第三章 会计舞弊起源与人类早期的反腐思想	047
第一节 会计舞弊起源	049
一、会计舞弊的政治经济动因	049
二、会计舞弊与权力腐败的历史关系	053

第二节 起源之际会计舞弊防治思想的萌芽	055
本章小结	056
第四章 古代社会会计舞弊的演变与治理	059
第一节 政治、经济与文化环境分析	061
一、农业经济是主导经济形态，国家产权居于支配地位	061
二、实行高度集权化官僚组织体制，缺乏制度化的权力制约 机制	063
三、专制主义思潮泛滥，权力文化氛围浓厚，人治思想根深 蒂固	065
第二节 古代社会会计舞弊的演变	066
一、古代社会会计舞弊的基本状况	066
二、古代社会会计舞弊的成因与特点	070
三、古代社会会计舞弊典型案例：郭桓案	074
四、古代社会会计舞弊的危害	076
第三节 古代社会会计舞弊的治理	076
一、古代社会会计舞弊治理的措施	076
二、古代社会会计舞弊治理的评价与启示	084
本章小结	085
第五章 近代社会会计舞弊的演变与治理	087
第一节 政治、经济与文化环境分析	089
一、政治制度的发展变化	090
二、社会经济的发展变化	091
三、文化环境的发展变化	096
第二节 近代社会会计舞弊的演变	097
一、近代社会会计舞弊的基本状况	097
二、近代社会会计舞弊的成因与特点	099
三、近代社会会计舞弊典型案例：英国南海公司事件	105
四、近代社会会计舞弊的危害	110

第三节 近代社会会计舞弊的治理	111
一、近代社会会计舞弊治理的举措	112
二、近代社会会计舞弊治理的评价与启示	115
本章小结	116
第六章 现代社会会计舞弊的演变与治理	119
第一节 政治、经济与文化环境分析	121
一、政府放松管制，公司高管权力失控	121
二、知识经济发展及其带来的问题	123
三、功利主义与个人主义思潮的影响	126
第二节 现代社会会计舞弊的演变	127
一、会计舞弊合谋的内涵与形成机理	127
二、会计舞弊及会计舞弊合谋的基本状况	133
三、会计舞弊及会计舞弊合谋的成因	138
四、会计舞弊合谋典型案例：美国安然公司事件	145
五、会计舞弊及会计舞弊合谋的危害	152
第三节 现代社会会计舞弊的治理	153
一、会计舞弊治理的举措	154
二、会计舞弊治理的评价与启示	162
本章小结	164
第七章 中国转型经济时期会计舞弊的演变与治理	167
第一节 政治、经济与文化环境分析	169
一、市场体系发育不健全，现代产权制度尚未建立	170
二、法治化程度不高，权力监控机制虚化	171
三、资本市场制度设计不完善，公司高管控制权缺乏有效 制约	172
四、“官本位”思想与权力文化根深蒂固，社会诚信意识 缺失	173
第二节 中国转型经济时期会计舞弊的演变	175

一、会计舞弊的基本表现与特点	175
二、会计舞弊的成因	181
三、会计舞弊合谋典型案例：银广夏事件	193
四、会计舞弊的危害	201
第三节 中国治理会计舞弊的政策性建议	202
一、坚持经济与政治体制双向改革，对权力腐败进行全方位治理	203
二、健全不能腐的防范机制，减少会计舞弊的机会因子	204
三、完善产权会计法律制度体系，强化不敢腐的惩治机制	208
四、完善社会道德诚信价值体系，构筑不愿腐的自律机制	209
本章小结	210
第八章 总 论	213
一、会计舞弊形成与演化的基本原理	215
二、会计舞弊演变及治理的基本规律	219
三、会计舞弊未来演变趋向与治理重点	225
四、可能的创新与研究局限	228
参考文献	231
重要术语索引	247
后 记	249

会计舞弊的演变与治理

第一章

导 论



一、研究背景与现实意义

（一）研究背景

会计舞弊是权力腐败在会计领域的集中表现。自进入文明社会后，这种丑恶行为就同人类形影相随，逐渐演变成社会经济发展中的公害。会计舞弊的社会危害是基础性的，对其进行治理更是贯穿了人类社会的发展历程，并成为世界性与历史性难题。无论是经济发达国家，还是经济比较落后的国家，无不受到会计舞弊的困扰与威胁。我国最早发生的权力腐败和会计舞弊现象可以追溯到夏、商、周奴隶制社会时期，在《尚书》中就有当时官员贪腐的记载。会计舞弊与封建专制制度紧密相连，在我国两千多年的封建社会中，贪官污吏的会计舞弊行为层出不穷，且愈演愈烈，呈螺旋状上升趋势。会计舞弊紧随着商品经济的演进而增长，并成为愈来愈严重的市场经济现象。18世纪，南海公司会计舞弊案使股份公司在英国被禁百年之久，导致英国社会经济陷入停顿；20世纪初期，美国盛行的会计舞弊风暴是导致纽约股市崩溃的重要原因之一，使整个世界经济倒退了几十年。进入21世纪以来，全球性的会计舞弊现象仍然屡禁不止，安然、世通、施乐、东芝等国际知名公司的财务舞弊案被相继披露，造成了严重的经济与社会后果。我国也是会计舞弊的重灾区，琼民源、银广夏、华源制药、科龙电器、博达科技、*ST昆机等上市公司会计舞弊行为的泛滥，不仅使广大投资者损失严重，也引发了资本市场前所未有的诚信危机。会计是国家财政管理、资本市场管理及公司经济管理的基础，会计舞

弊严重损害了资本市场秩序和社会公众的利益，其危害性已反映到政府部门与公司、企业等社会各个层面，对其进行有效治理不仅关乎一个国家的吏治清明和政权稳定，而且是实现一个国家或地区社会可持续发展的前提。

（二）现实意义与学术价值

本书采用马克思主义政治经济学原理与新制度经济学等理论来解释会计舞弊与治理的历史变迁，并探讨了中国转型经济时期会计舞弊的演变与治理问题，具有重要的现实意义与学术价值。

1. 现实意义

会计舞弊治理是一个历史性与世界性难题。虽然人类的认识能力在不断提高，对会计舞弊治理的力度在不断加大，但会计舞弊现象蔓延势头不减，其社会危害程度仍在加剧。当代中国自从1978年开始建立社会主义市场经济体制以来，就一直处在新旧体制的转型期。经济体制改革中出现空档，政治体制改革不同步，加之经济关系错位、法制不健全、伦理道德滑坡等种种因素交织在一起，导致会计舞弊现象不断滋长和蔓延。改革开放以来，党和国家一直非常重视会计舞弊等权力腐败的治理工作，尤其是党的十八大召开后，党和政府更把反腐倡廉放在经济发展战略治理位置之上，对会计舞弊的治理也进入到一个新的历史阶段。理论界对会计舞弊问题也很重视，从未放松过对会计舞弊防治的研究。随着国际一体化进程的加快和知识经济的发展，会计舞弊的手段越来越复杂和隐蔽，其社会危害也越来越严重，对其进行有效治理的难度也进一步提高。“要从发展中观察一切现象”，^① 为了对会计舞弊行为进行有效防控，首先必须把握住它的起源和演进规律，认真总结不同历史时期会计舞弊治理的成败得失，然后才能有针对性地治理这个社会性隐患，通过制定具有前瞻性的惩治和预防会计舞弊的新体系，取得会计舞弊治理和反对腐败工程的新进展，因此，对会计舞弊的演变与治理进行研究具有重要的现实意义。

^① 《列宁全集》（第10卷），人民出版社，1985年版，第262页。

2. 学术价值

会计舞弊是一种复杂的社会历史现象，其内涵和外延随着历史的变迁而不断发展变化，不同历史阶段的会计舞弊在保持自身共性特征的同时，必然会表现出个体的差异性特征。本书在借鉴已有研究成果的基础上，旨在揭示和说明会计舞弊产生的根源与演变规律，力图准确地预测其未来的演变趋势。本书力图通过分析人类社会不同历史阶段会计舞弊治理的经验教训，为当代社会有效防控和治理会计舞弊提供理论支持。本书的研究成果有利于促进会计舞弊及其治理已有理论的研究，并可为后续研究提供新的思路和方法。

二、国内外研究现状述评

任何科学研究都是在前人的研究基础之上进行的，在研究中，首先需要总结前人的研究成果，然后才能进行创新性研究。与本书研究相关的文献大致可以分为四类，下面分别有针对性地进行综述。

（一）关于权力腐败及其治理的研究

1. 马克思主义经典作家和国家领导人的权力监督与反腐思想

马克思与恩格斯从分析“社会决定国家”的理论入手，科学地论证了人民制约、监督国家权力的必要性，认为国家只有在社会的监督、制衡下才能逐步消除其政治性质，并最终实现国家的消亡（邬思源，2008）。马克思与恩格斯在创立无产阶级政党（即1847年建立的共产主义者同盟）、领导工人阶级革命运动的过程中，以及从巴黎公社的政权成立实践中总结了廉政建设的宝贵经验，提出了一系列关于权力监督的思想，指出私有制是人类经济犯罪的社会根源，私有制社会的政府代表的是少数剥削阶级的利益，难以避免公共权力的异化，当然也不可能摆脱权力腐败。马克思、恩格斯从分析国家与社会的辩证关系出发，提出社会主义国家的一切权力属于人民，防止权力腐败的根本出路就在于建立以公有制为主体、人民当

家做主的新型政权，使公权力真正回到人民手中，这样才能使公职人员扎根于群众，始终代表人民的利益和要求，保证他们不致滋长贪腐行为。虽然由于时代的限制，马克思、恩格斯没有提供社会主义权力监督的具体方案，但却为后人留下了广阔的理论发展空间（金太军等，2010）。

列宁继承并发展了马克思与恩格斯的权力监督思想。作为第一位亲身经历并领导社会主义革命和建设实践的无产阶级革命导师，列宁对社会主义国家如何加强权力监督，建立有效的权力制约机制，克服以权谋私等权力异化现象进行了卓有成效的探索。列宁认为，应当通过强化社会主义的权力制约与监督机制来防止权力由于间接民主而产生的异化现象，人民群众的监督权至上，必须建立多渠道畅通的监督体系，依法监督是权力监督机制的关键环节，监督活动必须依靠法律制度来保障（黄勇和武彬，2013）。

中国共产党的三代领导集体历来高度重视对权力的监督和制约，把反对腐败作为执政党建设的重大问题进行了不懈探索。三代领导集体从不同视角论述了对权力进行监督的重要性和实现手段等问题，他们所提出的反腐倡廉理论已初步形成一个比较科学而完整的体系，这些理论是对马克思主义政权建设理论的继承、创新和发展，也是指导新时期反腐倡廉工作的思想理论武器。1941年5月，毛泽东主持制定的《陕甘宁边区施政细则》中明确规定，“严惩公务人员的贪污行为，禁止任何公务人员假公济私之行为”。20世纪50年代，毛泽东指出腐败现象是社会主义社会的一个基本乱源，轻则引起群众的反对和不满，重则引起“第二次革命”。毛泽东提出的民主治腐、清正廉洁和严惩腐败的思想和理论，揭示了党在夺取政权到掌握政权历史过程中，以及计划经济时期反腐倡廉的内在规律和特点（康学良，2001），为创建党的反腐倡廉理论体系奠定了基础。邓小平提出了反腐倡廉是关系党和国家生死存亡的思想，认为解决贪污腐化和滥用权力应该以经济建设为中心，要“两手抓，两手都要硬”，^①要紧紧依靠群

^① 1982年4月，邓小平提出，“我们要有两手，一手就是坚持对外开放和对内搞活经济的政策，一手就是坚决打击经济犯罪活动。”参见《邓小平文选》（第二卷），人民出版社，1994年版，第404页。

众，靠教育，更要靠法制。邓小平的贡献在于揭示了全面实行改革开放、开始发展市场经济时期反腐倡廉的内在规律和特点，初步构建了具有中国特色的反腐倡廉理论框架（周洲和滕志强，2004）。江泽民揭示了在深化改革开放、大力发展市场经济时期反腐倡廉的内在规律与特点。在党的十五大报告中，江泽民做出了反对腐败是关系党和国家生死存亡的严重政治斗争的重大论断，明确提出标本兼治，抓好教育、法制、监督三个环节，通过深化改革，不断铲除腐败现象滋生蔓延的土壤，逐步加大从源头上预防和治理腐败力度的思想（马红霞，1999）。

以胡锦涛同志为总书记的党中央在继承三代领导人权力监督思想的基础上，对新的历史条件下权力监督问题做了进一步探索，初步形成了关于权力监督的思想体系，进一步丰富了马克思主义权力监督理论。胡锦涛同志提出，反腐败关系人心向背和党的生死存亡，要让权力在阳光下运行，各级领导干部要正确行使手中的权力，接受制度的约束和人民群众的监督，要重点推进惩治和预防腐败体系建设，逐步建立起权力运行的监控机制与反腐倡廉的制度体系（吴振钧，2008）。

以习近平为总书记的新一届领导集体高度重视反腐倡廉。在十八届中央纪委第二次全体会议上，习近平强调指出：要“以零容忍态度惩治腐败”，要坚持“老虎”“苍蝇”一起打，^①加强对权力运行的制约和监督，把权力关进制度的笼子里，要形成不敢腐的惩戒机制、不能腐的防范机制、不易腐的保障机制。习近平同志关于反腐倡廉建设的有关重要思想，是中国特色反腐倡廉理论体系在新的历史条件下的逻辑延伸，为中国特色反腐倡廉理论体系注入了新的内涵和时代精神，体现了历史与逻辑的统一，是中国特色反腐倡廉理论创新的最新成果。

2. 学术界对权力腐败及其治理的研究

权力是人类社会广泛存在的一种社会经济现象，它来自于人类社会生产和生活的天然需要，服务人民、造福人民是其原初价值（谢佑平和江涌，2010）。权力具有强制性、利益性、个人性及扩张性等特点，无论是

^① 中共中央文献研究室编，《十八大以来重要文献选编》（中），北京：中央文献出版社，2016年版，第58页。