

Institution

Market

Enterprise

Accounting

葛家澍 著

制度 · 市场 · 企业 · 会计



本文选收集的论文、书评和书序是最近三四年已发表和未发表过的，其中有两篇摘自对博士研究生的讲课提纲（“如何认识确认、计量与披露的关系？为什么产生财务会计的边界问题？”）和我所著的研究生教材《财务会计理论研究》（第一部分中的第九个问题“财务报告的列报”）。本文选中的文章，讨论的内容不是比较集中。之所以以第一篇文章《制度·市场·企业·会计》为书题，一是因为本文选中有两篇这样的文章；二是本文选中的文章在一定程度上反映我近年来的著述思想，力求用经济学的原理、原则来指引财务会计与财务报告。我认为，会计是一门实用的科学。我们培养的会计人才既要掌握会计的专业知识，又要对会计事项有确认、计量、记录、编制和分析财务报告（当然还应当包括成本会计、管理会计和审计）的实际动手（操作）能力，以及应用会计准则方面有足够的估计与判断能力。当然，本文选以表述我对会计（主要是财务会计）的基本观点为主。至于像《财务报告的列报》这样的文章，则比较多地表达编制财务报告的技术方法。理论应尽可能服务于教学实际，还应尽可能服务于我国会计改革的实际。这就是我再出一本文选的目的。

Accounting

Market

Enterprise

Accounting

制度 · 市场 · 企业 · 会计



FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

© 葛家澍 2008

图书在版编目 (CIP) 数据

制度·市场·企业·会计 / 葛家澍著. —大连: 东北财经大学出版社, 2008.1

ISBN 978-7-81122-204-3

I.制… II.葛… III.经济学-文集 IV.F0-53

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 006686 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室: (0411) 84710523

营销部: (0411) 84710711

网址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连海大印刷有限公司印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm×240mm 字数: 336 千字 印张: 16 3/4 插页: 2
2008 年 1 月第 1 版 2008 年 1 月第 1 次印刷

责任编辑: 方红星
封面设计: 冀贵收

责任校对: 赵楠
版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-81122-204-3

定价: 32.00 元



葛家澍教授简介

葛家澍，男，1921年3月生于江苏兴化。厦门大学文科资深教授、博士生导师、财政部会计准则委员会委员及会计理论专业委员会主任。葛家澍教授是国务院学位委员会（经济）学科评议组第一届和第二届成员，是经国家批准的第一批经济学（会计学）博士生导师（仅两位）之一，也是国务院批准的、享受专家津贴的第一批专家之一。1989年获全国先进工作者（全国劳模）光荣称号，2004年获得“福建省杰出人民教师”光荣称号。葛家澍教授迄今共培养了50余名会计学博士，其中包括我国自己培养的第一个会计学博士，第一个会计学女博士，第一个审计方向的博士，第一个我国台湾省籍的会计学博士，以及第一位经济学博士后等。

葛家澍教授从教六十余年来科研成果累累，著述等身，迄今发表论文150篇，出版个人论文集5部。葛家澍教授还获得了多项国家级和省部级的教学成果奖，主编的教材获得第二、三届教育部普通高等院校优秀教材一等奖，著作获得了教育部第二、三、四届人文社会科学研究优秀成果一等奖、福建省第六、七届社会科学优秀成果一等奖，并获得首届国家社会科学基金项目优秀成果三等奖（是全国专著类唯一的会计学奖项）。20世纪90年代以来，葛家澍教授致力于财务会计概念框架和会计准则的研究，发表了一系列相关的研究论文，受到了国家会计准则制定机构和广大会计工作者的重视，他因此也成为了我国会计理论界促进并参与企业会计准则制定的一位有影响的人物。目前，葛家澍教授仍活跃于教学和科研的第一线，笔耕不辍，还主持着国家社科基金和教育部人文社科基地重大项目等课题的研究工作。

制度 · 市场 · 企业 · 会计



葛家澍 著



- ◎ 国家社科基金（06CJY018）阶段性成果
- ◎ 教育部人文社科基地重大项目（05JJD630004）阶段性成果



葛家澍 著

序

本文选收集的论文、书评和书序是最近三四年已发表和未发表过的，其中有两篇摘自对博士研究生的讲课提纲（“如何认识确认、计量与披露的关系？为什么产生财务会计的边界问题？”）和我所著的研究生教材《财务会计理论研究》（第一部分中的第九个问题“财务报告的列报”）。我觉得，这两篇文章可能对读者有参考价值，因此将它们列为本文选的附录。

本文选中的文章，讨论的内容不是太集中。之所以以第一篇文章《制度·市场·企业·会计》的标题作为书题，一是因为本文选中有两篇这样的文章；二是本文选中的文章在一定程度上反映我近年来的著述思想：力求用经济学的原理、原则来指引财务会计与财务报告。

我的文章都是规范的，这同我长期从事高等学校的教学工作有关。我认为，会计是一门实用的科学。我们培养的会计人才既要掌握会计的专业知识，又要对会计事项有确认、计量、记录、编制和分析财务报告（当然还应当包括成本会计、管理会计和审计）的实际动手（操作）能力，以及在应用会计准则方面有足够的估计与判断能力。

当然，本文选以表述我对会计（主要是财务会计）的基本观点为主。至于像《财务报告的列报》这样的文章，则比较多地表达编制财务报告的技术方法。

理论应尽可能服务于教学实际，还应尽可能服务于我国会计改革的实际。这就是我再出一本文选的目的。

葛家澍

2007年10月

目 录

制度·市场·企业·会计	1
再论制度、市场、企业与会计（财务会计）的关系	15
实质重于形式 欲速则不达——分两步走制定中国的财务会计概念框架	22
创新与趋同相结合的一项准则	
——评我国新颁布的《企业会计准则——基本准则》	32
关于财务会计概念框架的几个问题	37
论美国的会计概念框架与我国的基本会计准则	46
设想我国企业财务报告的概念框架	54
财务会计概念框架研究的比较与综评	65
FASB 与 IASB 联合趋同框架（初步意见）的评介	76
回顾与评介——AICPA 关于财务会计概念的研究	87
关于财务会计概念框架的若干问题	99
美国财务会计概念框架的性质变更的分析	108
关于财务会计目标的研究	116
会计信息质量特征与会计计量属性的选择	133
资产概念的本质、定义与特征	138
论会计信息相关性与可靠性的冲突问题	146
由美国会计准则的制定方式和概念框架在 GAAP 中层次的发展想到的	150
“高质量”是否能增加为会计准则和财务报告信息的一个质量特征？	156
财务会计与国际会计惯例	161
财务会计基本假设与财务会计目标再探	166
关于企业会计准则的几个问题	172
什么是财务会计的本质、特点及其边界？	178
审计与财务会计的一个重要术语“公认会计原则”在美国的发展	185
会计计量属性的探讨——市场价格、历史成本、现行成本与公允价值	192
关于在财务会计中采用公允价值的探讨	202
研究与开发支出的会计处理探讨	210
《上市公司财务舞弊案剖析丛书》述评	216
《现代西方会计理论》述评	225

会计史研究领域内的一次新突破——《会计史研究》一、二卷读后感.....	228
《美国会计史》序.....	231
博学·勤思·创新与实用相结合——我的治学经验浅谈	233
葛家澍：中国会计界的翘楚	238
附录一 如何认识确认、计量与披露的关系？为什么产生财务会的 边界问题？	243
附录二 财务报告的列报	249
后 记	261

制度·市场·企业·会计

一、市场、企业与资源配置的有效性

会计（主要指财务会计）是一个经济信息系统。它立足于企业，面向证券市场，成为资本交易的媒介。现在，市场和企业以及它们与财务会计的关系，已经获得了许多共识。

首先，人们看到市场同企业之间的关系。两者是资源配置的不同而又相互补充的方式，把市场和企业联系在一起。20 世纪初，意大利经济学家、社会学家帕累托（Pareto）^①作出了重要贡献。在谈到资源配置怎样才是最优（有效率）时，他提出一条重要原理，即对于某种经济资源的配置，如果不存在比当前配置更好的配置，使得该经济中所有的人至少和他们初始情况一样良好，而且至少一个人的情况比初始时严格地更好，那么，这个资源配置就是最优的（最有效率的）（Pareto optimality or Pareto-efficiency）。帕累托首先认为，最有效的资源配置是竞争性均衡。1959 年，德布勒（G. Debreu: The Theory of Value）把它发展为两个命题：（1）竞争均衡是帕累托最优状态；（2）从一个适当的初始资源配置可以得到一个任何竞争均衡的最优状态。很明显，帕累托最优配置仅仅指由市场即斯密（Smith）所说的“看不见的手”（the invisible hand）的作用，不过，帕累托最优把斯密所说的市场配置的作用具体化罢了。可是，许多人没有想到，企业在资源配置中发生作用时，所谓的帕累托最优是以零交易成本为条件的。在市场中，资源的配置意味着资源（财产）所有权的转移，而财产所有权的转移，总会发生交易成本。这些成本的发生涉及寻找交易的伙伴，双方转达和交易商品（劳务）的信息，商品（劳务）必须加以描述（如产品说明书），质量检查，数量和重量的计算，讨价还价达成交易协议，请律师当顾问或充当见证人，然后才会转移所有权并予以确认和记录。这一系列交易过程都需要投入双方或一方（主要指买方）所拥有的资源。此外，还可能包括交易者在市场上就同一商品所发现的买价与卖价之间的差额。科斯（R. H. Coase）的贡献就在于他发现了市场上的资源配置不可能为零成本。有时交易成本高得使交易无法进行。但若通过一个组织即企业，并允许企业主运用他的权威来指导资源配置，即可以用比市场交易更低的成本取得生产要素。所以，科斯说，“企业的资源配置是由企业主关系体系构成的”；“企业的本质是对价格机制的取代”（《论企业的经济性质》）。为

^① 帕累托究竟是哪一国人，可能是个谜。他出生于法国，8 岁时举家迁移意大利，后又移居瑞士。他的学术成就主要是在意大利和瑞士完成的。

什么企业的协调比市场协调更有效率？回答这一问题并肯定这一命题，是企业存在并能与市场对资源配置互为补充的最主要理由。答案必须归之于交易成本。在企业内部，企业主及其代理人——现代企业管理阶层拥有的管理权威与才能是节约交易成本的根本。在他们有计划的协调下，一系列在竞争基础上形成的有利于企业的合同（包括供需合同、员工雇佣合同）都可以由短期变成长期，由不稳定变成稳定，这是企业在有利条件下能持续经营的重要原因。钱德勒（Alfred Chandler）第一次提出企业调节是一种“看得见的手”（the visible hand）。代表这种手的，现在已不是单纯的企业主权威，而是包括有卓越的管理才能，在现代企业中由一批管理阶层来代表了（Alfred Chandler: *The Visible Hand*, Harvard University Press, 1977）。当我们分析市场和企业的关系时，当我们不是把企业仅仅看成是把投入品转化为产出品 的寻利者的时候，人们就会发现科斯在经济学上作出了不亚于亚当·斯密的重要贡献。市场是什么？按照科斯的看法，它是在平等竞争的条件下，运用价格机制，通过独立、自愿的交换活动达成资源配置与治理活动。那么企业呢？企业是处于市场中的一种组织。在企业内部，取消了市场交易，代之以由企业主与管理阶层共同构成的、但仍是在平等竞争基础上所决定的有计划和雇佣关系的结合。纵观世界的市场经济，在企业外部，是竞争的，无计划的。在企业内部，也是竞争的，但却取决于企业内的权威和强有力的管理阶层的安排；企业内部则是有计划的（当然这种计划的形式表现为一系列相互联系 的合同，它的前提是竞争自愿，因而是公允的）。在市场经济下，社会资源首先通过市场（资本市场）运用价格机制，以产权交易的形式进行配置，这一层次 的资源配置，是掌握资本的投资人把资本投向预期效率高、效益好、即风险低而回报高的行业和企业，并把资本从那些低效率、低效益的行业和企业抽走。

这里，有一个问题仍须补充说明：资源配置虽然有市场和企业两种相互补充的替代形式，但市场的配置乃是初始配置，而在企业内部的配置才是终极配置。并且后者将以较低的交易成本取得生产要素，并将它们结合，形成生产力，为企业带来未来的经济利益。不论市场配置也好，企业配置也好，它们都是要花费交易成本的。自从帕累托提出著名的资源配置最优（有效）的理论以来，经济学家似乎都默认他的独创性。不过，对经济体制最具洞察力的科斯（也许在这一点上，他是亚当·斯密以后的第一人）则运用交易成本理论解释了（实际上是发展）帕累托关于效率的原理。科斯断言，“法定权力的最初分配从效率角度看是无关紧要的，只要交换的交易成本为零”。说得更明确一些，“任何对帕累托最优的偏离都可解释为隐藏着一种交易成本。如果不存在交易成本，市场的资源配置才可能达到帕累托最优。谁都知道，不论在市场、在企业中实行资源配置，或进行生产要素的协调，都只能力求减少交易成本，而不可能消灭交易成本。这样，帕累托最优永远是一种理想均衡状态而非现实”（关于“任何对帕累托最优的偏离，都是由交易成本造成的”的论述，参阅 Ronald Harry Coase: 《社会成本问题》，1960）。

二、制度与市场

本文所说的“制度”与制度经济学中所说的“制度”基本相同，但又不完全相同。

我们认为制度首先指社会制度，包括政治制度、经济制度、法律制度的总和。当然，基础是经济，代表社会生产力发展的水平；而社会制度则是在经济基础上建立起来的上层建筑。尽管经济基础决定上层建筑，但上层建筑在一定条件下也会反作用于经济基础。因此，市场，作为经济的调节与运行形式，必须从社会制度这个大前提下进行考察。比如同样运用市场为资源配置的手段，在英、美等国是以财产私有制的资本主义制度为前提的。而在我国，则以财产公有为主体、多种产权制度并存的社会制度为前提。市场所起的作用，它的效率，连同企业内部配置生产要素的职能与效率，都不可能完全相同。我国的经济体制是社会主义市场经济，我国已建立了资本市场，凡是上市的公司，不论其产权原来属于国有、集体所有或私人所有，有关上市的部分（至于不上市的国有股并不属于已剥离后独立自主的上市公司）其产权交易（通过买卖股份而转移上市公司的部分产权）都是按公开、公正、公平的原则进行的。上市公司的股票作为一种商品，有公开、活跃的市场，有可以信赖的公正报价，运用的方式与西方国家的股票买卖并无差别。至于非上市公司，若是国有企业，由于推行政企分开，虽然国家仍可能下达一些规划和指标，但它已同计划经济时代的指令性计划完全不同，后者已经不是完全以国家的政治权力为基础，而是考虑到供需双方竞争的态势，也就是说，在很大程度上考虑到市场的作用。其他非国有和民营企业则已完全由市场进行第一次的资源调配。现在，不管在国有或非国有企业内部，管理阶层指挥和整合生产要素、确定企业短期和长期行为的权力已越来越大。当然，在我国，行政对企业（主要指国有企业）不必要的干预，在短期内尚不可能完全消失，但会逐步弱化。

以上说的是制度的一个大的方面，即社会制度。制度对经济问题还有另外一些方面，即经济体制的组织与控制，或经济体制内的权力与结构。这正是西方制度经济学研究的中心，而与主流经济学家把资源配置、收入分配、收入、产量和物价水平作为研究中心的差别所在。因此，主流经济学倾向于经济就是市场，而制度经济学家则认为市场也是制度。现在的问题是怎样定义制度？把本文前面论述的社会制度这个范畴撇开不论，制度经济学家所谓“制度”（institution），按照 R. 康芒斯（John R. Commons）的解释，是指“集体行动控制个人行动”。集体行动的种类和范围甚广，从无组织的习俗到那些有组织的各种“运动中的机构均属于制度，例如家庭、公司、控股公司、同业公会、工会、美联储，以及国家等共同制定并各自接受的原则或多或少都是个体行动受集体行动的控制”（参见康芒斯：《制度经济学》（上册）（中译本），商务印书馆，1997，第 87 页）。^①按照制度经济学的理解，市场不但本

^① 以下我们的说明基本上是参考或直接引自康芒斯的《制度经济学》（上册）（中译本），商务印书馆，1997。

身也是一种制度，还包括一系列附属制度。那就是说，制度，比经济更大，比市场机制更大。在市场经济国家中，很少人去研究市场经济的边界。我们是否可以认为，凡是在人们生活中，由价格机制协调商品的供需、指导资源的配置而不比在一个企业内（或一个组织内）花费较高的交易成本，这就是市场运行所涉及的范围。其实，就是在这个范围内，经济活动中的供需也不是经常协调的，人们的利益还是会有冲突的，因而需要一种由惯例、集体或国家来制定市场经济的运行的规则。市场经济并不像抱有乌托邦幻想的某些人们想象的那样，可以在无政府状态下自行运转，可以自动地纠正运转中的失衡，能够达到所谓的帕累托最优（有效率）。在现实世界中，市场经济离不开法纪，离不开制度安排和一系列业务规则，否则，交易是不可能公平和平等的，也不可能互利互惠地双赢进行，人们都习惯地把市场经济称为“法制经济”，正表明制度与经济的紧密联系。制度经济学和主流经济学一样，都承认市场协调、配置经济资源的作用，但制度经济学则强调制度先于市场，集体行动控制个体行动。按照康芒斯的观点，经济研究的基本单位是交易——它把人们的利益冲突、相互依存和在冲突中产生的秩序（合法程序）三种成分合为一体。交易也是商品（财产）合法控制权的转移单位。通过交易的分析，可以看到，制度经济学是从财富的实质与形式以及不同的交易类型开始的。他们认为，主流经济学包括新古典经济学或正统经济学对财富（资源或财产的同义语）给出两种不同的定义，一方面说财富是一种物质的东西；另一方面又说财富是那些东西的所有权。而所有权，至少就现代无形资产来说，是未来谋利机会的所有权，是控制了别人所需要而又不具有的东西未规定价格的权利。要保持它的价格，就必需限制其数量。至于物质的东西，由于其相对稀缺，就必须提高效率，增加其数量。所以康芒斯认为，制度经济学的基础是所有权，更准确地说，制度经济学着重研究作为交易实质的财富所有权如何按照法律、法规、惯例、规则以及法院的判决来决定其转变和归属的合理性。

传统的经济学把交换与交易等同起来，制度经济学认为，交换只表明商品的实物移交，交易则变成商品在法律上所有权的转移。决定交换价格并使得公平竞争成为可能的是所有权。或者说，决定竞争公平抑或不公平的，不是实物的交换，而是所有权的转移。在制度经济学看来，市场上的交换掩盖了所有权转移的“交易”。交易是更大的经济活动单位，是经济学、法学和伦理学共同影响的范围。康芒斯在分析交易作为所有权转移的单位时，认为它有三种类型，即买卖的、管理的和限额的。这三种类型的交易可简介如下：

（1）买卖的交易。康芒斯从法院的判决看经济学家的理论，发现买卖单位包括四个有关方面：买方为 B 和 B_1 ，卖方为 S 和 S_1 ，他们都是平等的人，买卖同一种商品。买卖交易之间讨价还价如下：

B（买方）还价 100 元

B_1 （买方）还价 90 元

S（卖方）要价 110 元

S_1 （卖方）要价 120 元

上例中很容易看到,如果没有任何压力,是平等的协商谈判,那么,成交的将是B和S,因为纯粹从经济上看,相对于 B_1 和 S_1 ,B、S的讨价和还价是比较公平合理的(或者说,S比 S_1 找到一个更幸运的买主;也可能B、S之间的竞争较公平;以及B、S的叫价和要价较合理)。双方可能在进一步磋商后,在100元与110元之间达成可成交的、双方皆可接受的价格(因买卖差价只有10元)。不像 B_1 和 S_1 之间的谈判,其价格差异达到30元。

不过,在平等的买卖交易中,也还存在4个争议点(不同的环境条件):①平等或不平等的机遇;②公平或不公平的竞争;③合理或不合理的价格;④合法或不合法的程序(业务规则)。就是说,即使在平等的买卖交易中,仍然蕴藏着利益冲突、相互依存和合法程序(秩序)等三个内容和特点。

(2)管理的交易。管理的交易不是通常意义上的商品(劳务)的交换,买卖交易主要不是产生于上述4个人之间的关系,也不是买卖交易中在法院判决的基础上,假定一方愿买、另一方愿卖的双方平等关系,而是从两个人的关系中产生并假定一种上下级的关系,是指令和服从指挥的关系。管理交易实际上是产权私有的企业,通常存在雇佣关系的另一种提法。科斯所说的“企业内协调”(科斯:《企业的性质》),或者由他的代理人——现代企业管理阶层——来协调,就会出现一部分人愿意指挥,而另一部分则服从指挥的现象。这种情况的发生,仍然依据指挥者和被指挥者在竞争的基础上完全自愿达成的合同,从根本上说,来自于资源利用效率的最大化。指挥者可以获得由于正确指挥而得到的额外报酬,被指挥者(服从者)也能获得他们自己满意的所分配工作的报酬。管理交易形成了现代企业的代理关系和团队精神。在具有卓越管理才能的经理阶层的指挥下,使生产要素物尽其利,人尽其用,在协作中产生高效率,从而获得高效益。这既对所有者有利,对管理阶层有利,也对服从指挥的全体雇员(职工)有利。如果说买卖交易的基础是资源的稀缺性,需要互补双赢;那么,管理交易的基础就是效率性,需要通过指挥、服从,达到生产中形成紧密的互相协作,使资源利用产生最大的经济效果,上下级皆能受益。管理交易从法律上看是不平等的,但从经济上看却是双赢的。

在资本主义国家中,管理交易也需要谈判,谈判过程与买卖交易并无不同。只是在管理交易中,谈的不是物质资源的买卖,而是人力资源的雇佣。在表面上,雇主和雇员(包括高级职员和一般员工)好像是平等的,可以讨价还价。但心理上则存在“命令和服从”、“上级和下级”的关系的阴影,而且一旦成交,订立了雇佣合同,被雇佣的员工进入他的服务岗位之后,就成为法律上的下级,有服从上级指挥、高效率地从事分配给他的工作的义务了。采用管理交易的名词,显然是用平等的形式掩盖不平等的交易实质。不过,制度经济学家康芒斯倒是坦率地承认:这种交易是不平等的。因为其中一方(被雇佣的员工即出卖体力和智力的劳动者)“在法律上

和经济上^①都处于劣势”(《制度经济学》(上册)(中译本),商务印书馆,1997,第81页)。

(3) 限额的交易。限额的交易同前两种交易不同,它不是经济上可能无权而法律上平等的谈判所形成的买卖的交易;也不是法律上貌似平等而将造成指挥与服从、上级与下级不平等关系的管理的交易。限额的交易是由经济上和法律上都有权力的几个参加者达成协议的谈判。这种交易带来的权利和义务,谈判者有权把它分派给企业的各个成员。例如公司的董事会通过了下年度的公司预算这一活动(包括起草预算,讨论、修改到表决通过)。这里,有权力的几个人是董事。预算内容的分配涉及各部门的领导和一般职工。这种交易活动没有买卖,没有管理。体现的是由董事会成员表达的公司下年度财务活动的政策。预算就是一种财务收支的“限额”,是对企业所有员工在财务收支上的约束(限制)。

从制度经济学看来,把上述三种交易综合起来,就成为经济研究的一个较大单位。按英美惯例可以称为“运行中的机构”。机构是组织,组织之所以能运行靠“业务规则”。组织从家庭、公司、行业公会,直到国家(各级政府)本身,业务规则包括惯例、职业道德、公司章程、各项法规,直到法律,总起来被称为“制度”,是各种集体行动控制个人行动的综合表现。

制度经济学并不直接研究市场,不研究市场对资源的配置,也不直接研究企业。但有了制度的概念,无论是市场运转或企业内部的营运,人们确实应当看到权力与法制在起着规范作用。离开国家和政府有关法规,就没有市场,也没有公司(包括上市公司)。所以,制度对经济的影响是不能忽视的。制度经济学对人们的启迪是:

第一,不论在任何社会,政府的经济职能都是一个主要的社会过程。政府、法律和权利系统归根到底都涉及经济。这些都是因变量和自变量,并且是关键性的变量。

第二,资源配置的真正力量(决定的因素)不是市场,而是社会组织——制度,权力——结构,或者说先有经济制度与体制的安排,市场才能对资源配置发挥基础性作用。我国从计划经济转变为社会主义市场经济的经验(先有改革开放的一系列方针政策,有党中央“关于社会主义市场经济体制若干问题的决议”和相应的制度安排,而后才有欣欣向荣的、日益活跃的市场经济)也证明了这一点。

三、会计与经济学

以上,我们论述了市场、企业对资源配置的作用,并说明了制度(制度经济学)与市场的关系。这些问题概括起来,都属于经济学的范畴。最后,本文要探讨会计与经济学的关系。

首先要指出的是本文所讲的会计,仅限于财务会计,而把管理会计除外。制度

^① 指他们各自拥有财富的存量是不平等的,上级处于优势,下级处于劣势。而作为财富的流量的收入也有很大悬殊。其所以说平等,是从“按劳取酬”这一分配原则看的。

要建立、市场要运行、企业要经营，都离不开与决策相关的经济信息。其中最重要的是成本信息和财务信息，前者由管理会计提供，而后者则由财务会计提供。经济学家博尔丁（K. E. Boulding）曾说“会计学 and 经济学是一对非同族（不协调）的孪生兄弟”（*Economics and Accounting: The Uncongenial Twins, Studies in Accounting Theory*, 1962），博尔丁用这种幽默的语言作为题目来形容会计学和经济学的关系是“恰当的”。从历史看，会计（包括财务会计）是从簿记发展而来的。而簿记最早曾是数学的一部分（见帕乔利：《算术、几何、比与比例概要》，1494，意大利威尼斯），因此，在早期，簿记与经济学并非同一类科学。但是会计学除自己发展的一些概念如账户、借方、贷方、日记账、分类账和会计报表等外，更多地则从^①经济学移植了若干可用货币量化的概念，其中包括资本、资产、负债、收入、成本和收益等。可以说，目前流行于西方国家的财务会计概念框架（CF）基本上来自新古典经济学。著名的会计学家 W. A. Paton 和 A. C. Littleton 则都是会计学家兼经济学家，他们提出的关于指导会计准则的理论应具有“连贯、协调、内在一致”的理论体系的著名论断（一直指导各国关于 CF 的研究）应归功于他们的经济学修养。至于财务会计应通过计量、记录等初次确认和编报对外通用财务报告的再确认和表外披露等程序，都必须遵循各国制定的会计准则或会计制度（若用于国际融资、投资，则必须遵循国际会计准则委员会制定和认可的国际财务报告、准则或国际会计准则）。什么是准则和制度？这是一种公共权力的安排，以集体安排的准则来指导每个企业的具体会计处理和报告的列示。不言而喻，制度经济学对财务会计的影响是最为突出的。可以说，自从财务会计兴起以后，就离不开会计制度（惯例和准则也都是制度）。这是因为现代企业的两权分离，导致企业所有者即委托人（以投资人为代表）同企业代理人（以企业管理阶层为代表）对企业信息占有的不对称，这就产生利益冲突。但委托人同代理人对于企业的财务状况、经营业绩和现金流量等方面在利益上又具有相互依存性。因此，以“公认会计原则”（GAAP）为代表的各国企业会计准则或会计制度，作为一种制度安排，就应运而生。它是以“业务规则”的形式维护资本交易双方的合法利益，弥补市场和现代企业制度带来的信息不对称的缺陷，保持市场经济（主要是资本市场）的秩序，使竞争在会计信息公开、公正、透明、中立的基础上进行。

我们当然不能说，财务会计和财务报告赖以进行的准则、制度是受制度经济学的直接影响，但康芒斯的“制度经济学”的出版（1934）与美国的世界最早的公认会计原则《会计研究公报（ARB No. 1）》的出台（1937）几乎是不期而遇。这并非偶然。两者均产生于资本主义世界第一次大经济危机（1929—1933）之后，美国经济复苏之际。客观形势要求政府对市场进行干预。把制度经济学的诞生说成是适应

^① 经济学家同时是会计学家的还有：亨利·R. 哈德菲尔德（H. R. Harderfeld）、约翰·B. 坎宁（J. B. Canning）、亨利·W. 斯威利（H. W. Sweeney）、史蒂汶·吉尔曼（S. Gilmon）、爱德华兹·贝尔（Edwards Bell）、井尻雄士（Yuji Ijiri）等十人。

美国罗斯福总统实行一系列经济“新政”（其中包括制定 1933 年《证券法》和 1934 年《证券交易法》并成立 SEC）对美国重建（恢复）资本市场实行监管的需要，恐怕不能说失之偏颇。从此，100%的市场经济在全球可能不再存在。所以，制度经济学的诞生，为美国政府干预市场，对市场经济加强法纪，其中包括会计准则的问世，提供了理论的依据。

最近若干年（主要是从 20 世纪 30 年代以后），会计学同经济学的关系日益密切。我们可以从更广泛的层面上来考察这两门学科以及经济学与财务会计这一信息系统的关系。在学科分类上，会计学已经长期从数学的一个分支转为经济学（作为一个学科门类）的一个分支。^①如果说，严格意义上的经济学是从理论分析上研究人们的经济活动，那么，会计学则是从数量上，主要运用货币（名义货币）来描述人们的经济活动。就是说，前者着重于质的研究，后者注重于量的描述。当然还有范围的宽窄之分。经济学研究的对象包括整个国民经济，既研究宏观经济运行的原理，又研究微观经济运行的各种理论。而会计学运用货币所进行的量的描述，仅限于一个特定的企业、组织和单位。它不涉及宏观经济，也不包括微观经济的全部。然而某些企业和一个行业全部企业的财务报表，必可为经济学的理论研究提供具体、真实的资料。从历史上看，会计学和会计的一些较早的理论争论，都与经济学分不开。

会计的目标，是会计（主要是财务会计）最基本的理论概念。在 20 世纪初，即第一次世界大战以前，由于企业已出现两权分离，会计就形成两个对立的理论：“所有权理论”（proprietary theorists）和“权益理论”（equities theorists）。而多数会计学家均主张所有权理论，即会计的目标应当服从企业的目标——最大化所有者的资本，以计量所有者积累的财富作为会计的目标。这样，就不但要严格区分资本与负债的界限，而且要严格区分资本和收益的界限。例如，当时，收益完全按照亚当·斯密的定义：“在保持资本完整（不被蚕食）的条件下可以消费的金额”（The amount that can be consumed without encroaching upon capital），资本和收益都视为所有者“财富的储存”（stock of wealth）。所以，会计学家无不重视资产的计量，资产负债表提升为第一报表。上述观点，正如普雷维茨与梅里诺（G. J. Previts & B. D. Merino）在他们合著的《美国会计史》（A History of Accounting in America）中所说，都根植于（was rooted in）古典的和新古典的（classical and neoclassical）经济学，主要是斯密的理论和观点。1929 年经济学家兼会计学家坎宁（Canning）出版了《会计中的经济学》，着重引进了著名经济学家欧文·斐雪（Irving Fisher）关于资本与收益的理论。与斯密的观点不同，斐雪认为，企业的收益是“一定时间内的基金流动”（flow of funds over time），而代表斯密观点的所有权理论则认为企业的收益是“有利于所有者利益的增加”（the increase in the beneficial interest according to the proprietor）。从此，美国会计界对于如何计量收益以及收益表在财务报表中的地位为之一变。大约在 20 世纪 40

① 现在，会计学也被权威方面当作管理学的一个分支。关于会计学的归属，是可以探讨的理论问题。