

会计学研究生系列规划教材

管理会计研究

[权威专家倾力打造]
[经典详解核心课程]

主 编：胡玉明

副主编：刘运国

主 审：林万祥

教育部直属重点大学的厦门大学、暨南大学、西南财经大学、湖南大学、重庆大学等学校的一批从事会计教学和研究的专家教授，经过三年多的努力，终于编撰完成这套会计学研究生系列规划教材。在所编写的教材中，我们力求达到以下几个方面的要求。

第一，本套教材在内容上注重知识性及相对完整性的同时，采用专题的形式，着重探讨会计学科当前的前沿问题，其目的是引导读者不要局限于已有的知识，而是要求做到能在联系实际中发展，在理论的前沿上深化，在学科的交叉中融合等各种新的和活的知识。

第二，本套教材不是反映作者一家之言的专著，而是囊括有各种不同意见的百家之言。这样，就为读者留下较为广阔的思考空间，并有利于逐步培养读者提出问题、分析问题和解决问题的能力。

第三，本套教材主要研究中国会计的理论与方法问题，但在必要时也借鉴国外的会计理论与方法，并同它进行比较研究，其最终目的是为了繁荣我国的会计科学。

第四，在对会计问题的探索中，必须要有好的研究方法。在我们看来，不重视研究方法肯定是错误的，但也不能认为，有了好的方法就一定会有好的会计理论。那种试图认定一种标准通用的研究方法来指导会计理论的研究是不可能的，也是行不通的。本套教材在研究方法的问题上，也遵循了这一认识。



本书附赠电子教案，请在<http://www.cmpedu.com/>下载



机械工业出版社
CHINA MACHINE PRESS



会计学研究生系列规划教材

丛书总主编：吴水澎（中国会计教授会名誉会长）

吴世农（厦门大学副校长）

王 华（暨南大学副校长）

黄世忠（厦门国家会计学院副院长）

管理会计研究

主 编：胡玉明

副主编：刘运国

主 审：林万祥

本书附赠电子教案，请在 <http://www.cmpedu.com/> 下载



机械工业出版社
CHINA MACHINE PRESS

“会计学研究生系列规划教材”由厦门大学原副校长吴水澎、厦门大学副校长吴世农、暨南大学副校长王华、厦门国家会计学院副院长黄世忠牵头组织全国相关院校的权威专家教授共同编写，为会计专业研究生核心课教材。教材基本涵盖了会计专业研究生所需掌握和了解的会计理论、财务会计、成本会计、管理会计、财务管理、审计、国际会计专题研究、信息化环境下会计与审计研究等诸多内容。本书立足于国内外现有研究文献，把握管理会计学科的发展脉络，为研究生提供管理会计基本理论与方法的研究现状、发展趋势或研究空间，以便训练或培养研究生的研究思维、研究方法和独立研究过程。同时，本书也是对管理会计理论感兴趣的、有志于从事管理会计理论研究的人士的一本很好的参考书。

图书在版编目(CIP)数据

管理会计研究/胡玉明主编. —北京:机械工业出版社,
2008.1

(会计学研究生系列规划教材)

ISBN 978-7-111-22932-2

I. 管… II. 胡… III. 管理会计—研究生—教材

IV. F234.3

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 185253 号

机械工业出版社(北京市百万庄大街 22 号 邮政编码 100037)

责任编辑:赵泽祥 封面设计:任燕飞

责任校对:侯 灵 责任印制:洪汉军

北京铭成印刷有限公司印刷

2008 年 1 月第 1 版第 1 次印刷

184mm×260mm·17.5 印张·1 插页·401 千字

标准书号:ISBN 978-7-111-22932-2

定价:38.00 元

凡购本书,如有缺页、倒页、脱页,由本社发行部调换

销售服务热线:(010)68326294

购书热线:(010)88379639 88379641 88379643

编辑热线:(010)88379708

封面无防伪标均为盗版

胡玉明

经济学（会计学）博士，现任暨南大学会计学系主任、教授、博士研究生导师。1982年考入厦门大学，1986年、1989年和1995年相继在厦门大学获得经济学（金融学）学士、经济学（会计学）硕士和博士学位。曾在《中国工业经济》和《会计研究》等专业学术刊物发表多篇学术论文；独立或合作出版了《论资本成本会计》、《高级管理会计》和《平衡计分卡是什么》等论著、教材和译著多部；主持过《国有企业债转股跟踪调查研究》、《基于核心能力的企业绩效评价制度设计与实地研究》和《企业价值创造动因及其持续性评估体系研究》等多项国家社会科学基金、国家自然科学基金和省部级科研课题的研究工作。目前的学术兴趣在于战略管理会计。

刘运国

2001年获得厦门大学管理学（会计学）博士学位，2006年9月至2007年2月美国休斯顿大学访问学者，现任中山大学管理学院副教授，硕士研究生导师。目前主要从事现代成本与管理会计、公司财务管理、资本市场财务与会计问题的教学和科研工作。近年来，主持和完成国家社科基金《节约型经济增长模式下企业成本管理理论与方法研究》（项目批准号：07BJY022）、广东省社科基金（项目批准号：06E25）、广东省软科学等项目的研究。曾在《管理世界》、《会计研究》、《审计研究》、《财会通讯》、《当代财经》等专业学术刊物发表学术论文30余篇；出版专著《经验研究方法在现代管理会计研究中的应用》（2001）、编著《管理会计前沿》（2003）、译著《政府及非营利组织平衡计分卡》（2004）等。

教育部直属重点大学的厦门大学、暨南大学、西南财经大学、湖南大学、重庆大学等学校的一批从事会计教学和研究的专家教授，经过三年多的努力，终于编撰完成这套会计学研究生系列规划教材。在所编写的教材中，我们力求达到以下几个方面的要求：

- ◆ 第一，本套教材在内容上注重知识性及相对完整性的同时，采用专题的形式，着重探讨会计学科当前的前沿问题，其目的是引导读者不要局限于已有的知识，而是要求做到能在联系实际中发展，在理论的前沿上深化，在学科的交叉中融合等各种新的和活的知识。
- ◆ 第二，本套教材不是反映作者一家之言的专著，而是囊括有各种不同意见的百家之言。这样，就为读者留下较为广阔的思考空间，并有利于逐步培养读者提出问题、分析问题和解决问题的能力。
- ◆ 第三，本套教材主要研究中国会计的理论与方法问题，但在必要时也借鉴国外的会计理论与方法，并同它进行比较研究，其最终目的是为了繁荣我国的会计科学。
- ◆ 第四，在对会计问题的探索中，必须要有好的研究方法。在我们看来，不重视研究方法肯定是错误的，但也不能认为，有了好的方法就一定会有好的会计理论。那种试图认定一种标准通用的研究方法来指导会计理论的研究是不可能的，也是行不通的。本套教材在研究方法的问题上，也遵循了这一认识。

会计学研究生系列规划教材编委会

策 划：李 帆

责任编辑：赵泽祥

出版咨询：zzx@mail.machineinfo.gov.cn



会计学研究生系列规划教材

编写委员会名单

总主编:

吴水澎教授: 博士生导师、博士后学术导师、中国会计教授会名誉会长、中国会计教授会原会长、厦门大学原副校长

吴世农教授: 博士、博士生导师、全国 MBA 教育指导委员会副主任、教育部科技委员会管理学部委员、国务院学位委员会工商管理学科评议组成员、厦门大学副校长

王华教授: 会计学博士、博士生导师、暨南大学副校长、党委副书记

黄世忠教授: 会计学博士、博士生导师、厦门国家会计学院副院长、财政部会计准则委员会咨询专家、财政部审计准则咨询委员会中方专家

编写委员会委员(按姓氏笔画为序):

王华: 会计学博士、博士生导师、暨南大学副校长、党委副书记

石本仁: 会计学博士、博士生导师、暨南大学管理学院会计系教授

曲晓辉: 会计学博士、教授、博士生导师、厦门大学会计发展研究中心主任

刘斌: 会计学博士、博士后、教授、博士生导师、重庆大学工商管理学院会计系主任

沈艺峰: 财务学博士、教授、博士生导师、厦门大学管理学院副院长、工商管理中心主任

吴水澎: 博士生导师、博士后学术导师、中国会计教授会名誉会长、中国会计教授会原会长、厦门大学原副校长

吴世农: 博士、博士生导师、全国 MBA 教育指导委员会副主任、教育部科技委员会管理学部委员、国务院学位委员会工商管理学科评议组成员、厦门大学副校长

陈汉文: 会计学博士、教授、博士生导师、厦门大学管理学院会计系主任

余玉苗: 会计学博士、博士后、教授、博士生导师、武汉大学商学院会计系副主任

林万祥: 博士生导师、西南财经大学会计学院教授

胡玉明: 会计学博士、教授、博士生导师、暨南大学管理学院会计系主任

黄世忠: 会计学博士、博士生导师、厦门国家会计学院副院长、财政部会计准则委员会咨询专家、财政部审计准则咨询委员会中方专家

谢诗芬: 会计学博士、博士后、博士生导师、湖南大学会计学院教授

蔡春: 会计学博士、教授、博士生导师、西南财经大学科研处处长

薛祖云: 会计学博士、厦门大学管理学院会计系副教授

丛 书 序

在信息社会和知识经济的时代，许多人开始认识到：经济可以保证我们的今天，科技可以保证我们的明天，教育才能保证我们的后天。因此，教育的发展与改革问题被许多国家提到很高的战略地位。教育的发展与改革是一个庞大的系统工程，涉及方方面面，而教材的建设是其中一个十分重要的环节。可以说，教材的建设是普通高等教育发展与改革中一个永恒的主题。

但是，以培养高层次人才为宗旨的研究生教育是否要有教材？如果我们作出了肯定的回答，那么，怎样才能编写出适合于研究生这一层次教学需要的教材？由于历史和现实的种种原因，我们未能很好地进行深入的讨论与研究，在许多重大的问题上还没有形成共识，这正在影响着我们的研究生教育质量的提高。

出于对上述问题的共同关注，在机械工业出版社的倡议之下，教育部直属重点大学的厦门大学、暨南大学、西南财经大学、湖南大学、重庆大学等学校的一批从事会计教学和研究的教师，对研究生教材建设的有关问题进行了热烈的讨论，并初步形成了某些共识。如，教材规定了被教育对象应具备知识的广度和深度，是传授知识的途径与工具，从而也是通往培养目标的重要手段。因此，研究生教育同样必须有教材，但也应该走出一切的知识都从教材获得的、以教材为中心的惯性。因为教材所提供的知识大都相对“稳定”，相对于发展、变化着的实践来说，具有滞后性，很难满足日新月异的社会环境的需要，特别是作为同社会环境存在着紧密联系的会计科学更是如此。如何处理好既要有教材又不能拘泥于教材这两者的关系，从而达到我们的教育目标，这就必须运用多种教育手段、途径和方法。同时，它也给教材的编写提出了一些新的启示和要求，也就是在教材中除了要有一般性的知识外，还应通过教材有利于培养学生掌握继续学习、研究和解决问题的能力，使其能处理好实践中不断涌现的新情况和新问题。基于这样的共识，由前述高校的有关教授组成编委会，具体组织并希望编写出一套适合研究生教育需要的教材。经过三年多的努力，这套教材已基本完成。在所编写的教材中，我们力求达到以下几个方面的要求：

第一，信息社会和知识经济的核心是创新，而对会计理论研究的创新，十分重要的方面就是对前沿问题的突破，因而必须注意对前沿问题的重视、梳理和跟踪，并能进入学科的前沿。培养研究生具备这个方面的能力就显得十分重要。为此，本套教材在内容上注重知识性及相对完整性的同时，采用专题的形式，着重探讨会计学科当前的前沿问

题,其目的是引导读者不要局限于已有的知识,而是要求做到能在联系实际中发展,在理论的前沿上深化,在学科的交叉中融合各种新的和活的知识。

第二,由于每一个人的立场、观点、能力、方法以及所处周围环境等的差异,对会计众多问题的认识不可能一时取得一致的意见。因此在科学研究工作中,就必须分析和掌握:本学科研究的热点和焦点问题是什么,通过以往的研究已经解决了哪些问题,有哪些问题没有得到解决或存在争论,还有什么问题值得进一步研究,等等。为培养读者这方面的能力,本套教材既有作者本人的观点,也充分注意到具有代表性的各种不同的见解,即本套教材不是反映作者一家之言的专著,而是囊括各种不同意见的百家之言。此外,本套教材在每一章后还附列了大量的参考文献,供有兴趣的读者进一步研读,这样,就为读者留下较为广阔的思考空间,并有利于逐步培养读者提出问题、分析问题和解决问题的能力。

第三,由于会计同环境存在紧密联系,从而使会计既有技术属性的层面,又有社会属性的层面,因此世界各国的会计理论与方法既有共性,又有特殊性。本套教材主要研究中国会计的理论与方法问题,但在必要时也借鉴国外的会计理论与方法,并同它进行比较研究,其最终目的是为了繁荣我国的会计科学。因为只有根系祖国的沃土,才能使会计理论之花更加鲜艳,也才能谈得上我们对世界会计科学的贡献。

第四,毫无疑问,在对会计问题的探索中,必须要有好的研究方法。因为研究方法是手段,是工具,是桥,也是路,没有它,就不能达到胜利的彼岸。20世纪70年代左右,以美国为首的实证会计的兴起,对于完善会计理论、促进会计理论的发展起到了很好的作用。近几年来,我国的会计理论工作者也开始学习和运用西方的实证研究方法,发展到现在已快达到非实证研究就不算是学位论文的程度,这表明我国会计理论的研究方法也基本与国际趋同。在我们看来,不重视研究方法肯定是错误的,但也不能认为,有了好的方法就一定会有好的会计理论。那种试图认定一种标准通用的研究方法来指导会计理论的研究是不可能的,也是行不通的。其实,大千世界,值得研究的问题林林总总,一把钥匙只能开一把锁,对不同的研究者来说,各有各的方法和招数,应当提倡研究方法的多元化。总之,能解决问题的方法就是好的方法。本套教材在研究方法的问题上,也遵循了这一认识。

当然,上述想法是否得当,必须不断接受实践的检验。

我们真诚地期望,通过本套教材的学习,读者在汲取新知识、具备新思维、掌握新方法等方面的能力,能有突出的进步!

会计学研究生系列规划教材编委会

2007年12月

前 言

坦率地说,尽管我从事研究生课程教学多年,但是,在接受主持编写《管理会计研究》这本研究生教材的时候,我还是没有真正弄清楚研究生教材应该怎么编写。既然接受了任务,就只好开始认真思考如何编写研究生教材这个问题。经过一段时间的思考和教学实践,我认为研究生教材不应该写成个人专著,应该立足于国内外相关研究文献,把握管理会计学科的发展脉络,为研究生提供管理会计基本理论与方法的研究现状、发展趋势或未来可能的研究空间,以便训练或培养研究生的研究思维、研究方法和独立研究能力。

基于这样的认识,本书试图既为立志成为职业经理人的研究生提供管理会计的基本理论与方法,又为立志成为管理会计研究者(继续攻读博士学位)的研究生提供管理会计的研究思维。因此,本书编写的原则是:第一,本书文献的信息量要尽量大,要给研究生的教学留有思考与探讨的空间。在不拘泥于各章写作的统一规格,突出强调各章作者的写作个性与特色的同时,避免将本书写成作者的个人专著,遍布作者的个人学术观点,尽量做到“纵采百家之长,百家争鸣,百花齐放”。第二,不管各章的写作风格如何,各章的写作框架至少包括:①现有研究文献述评;②未来可能的研究空间或问题;③该章参考文献。第三,尽管本书强调对现有研究文献的梳理,但是,本书力求做到可读性,避免成为文献的堆积。“不识庐山真面目,只缘身在此山中”,作为研究生要拓展会计学研究的视野,对会计学问题的认识可谓“横看成岭侧成峰,远近高低各不同”。对一本图书或一篇文献精读十遍,不如读十本图书或十篇文献。不同的图书或文献代表了不同作者的观点。读十本图书或文献就相当于与十个不同的作者进行交流。同时,即便是同一本图书或同一篇文献,不同的人也会有不同的看法。本书作者对现有研究文献的选择与述评,只能代表本人的看法。因此,阅读各章后面所列的参考文献,与阅读本书同等重要。

根据这种指导思想,本书分为十二章。全书由暨南大学会计学系胡玉明教授担任主编,中山大学会计学系刘运国副教授担任副主编,西南财经大学会计学院林万祥教授担任主审。各章的初稿写作分工如下:第一章“现代管理会计的发展”、第十一章“事项管理会计”和第十二章“中国管理会计理论与实践”由暨南大学胡玉明负责编写;第二章“管理会计研究方法论”由中山大学刘运国负责编写;第三章“作业成本管理会计”由中山大学刘运国和吴小云负责编写;第四章“生命周期成本管理会计”由中山

大学刘运国和季虹负责编写；第五章“环境管理会计”由厦门大学郭晓梅副教授负责编写；第六章“行为管理会计”由中山大学刘运国和刘雯负责编写；第七章“知识资本管理会计”和第八章“社会责任管理会计”由广东金融学院任世驰讲师负责编写；第九章“战略绩效评价管理会计”和第十章“激励与报酬管理会计”由暨南大学会计学系战略管理会计研究方向博士研究生刘昱熙负责编写。初稿完成之后，我负责全书的统稿和定稿工作。为了保持各章的写作风格，我只是增补了一些具有代表性的文献和修订了某些与全书明显不协调的地方。

我深知要编写一本立足于国内外相关研究文献的研究生教材，我个人的学识水平难以胜任。为此，我邀请了国内对相关主题具有研究基础的学者加盟本书的写作。我非常感谢刘运国、郭晓梅、任世驰和刘昱熙等同仁欣然接受我的邀请。同时，也感谢机械工业出版社和本系列规划教材编委会对我的信任与支持。感谢西南财经大学林万祥教授对本书初稿所提出的宝贵意见。本书初稿完成之后，我到美国密歇根大学(University of Michigan)做访问学者，使我有完整的时间通读全书，获得并增补了一些重要的研究文献。因此，我要感谢暨南大学和密歇根大学为我提供了这次宝贵的机会。特别感谢密歇根大学商学院程仕军教授的帮助与支持。

由于作者学识水平所限，衷心期待读者的批评与指教。

胡玉明

2007年12月于暨南园

目 录

CONTENTS

丛书序

前言

第一章 现代管理会计的发展	1
第一节 20 世纪管理会计的发展历程	1
第二节 21 世纪管理会计的发展方向	13
思考题	21
本章参考文献	21
第二章 管理会计研究方法论	23
第一节 管理会计的研究方法	23
第二节 管理会计实地研究述评	31
第三节 管理会计调查研究述评	45
第四节 管理会计实验研究述评	50
思考题	55
本章参考文献	55
第三章 作业成本管理会计	57
第一节 作业成本管理会计的基本理论	57
第二节 作业成本管理会计研究述评	66
第三节 作业成本管理会计的发展前景及未来可能的研究方向	77
思考题	80
本章参考文献	80
第四章 生命周期成本管理会计	84
第一节 产品生命周期成本研究述评	84
第二节 目标成本法研究述评	89
第三节 标杆管理研究述评	96

思考题	98
本章参考文献	98
第五章 环境管理会计	101
第一节 环境与环境管理会计	101
第二节 环境管理会计研究述评	104
思考题	121
本章参考文献	121
第六章 行为管理会计	124
第一节 行为管理会计的理论基础	124
第二节 行为管理会计研究述评	131
思考题	141
本章参考文献	141
第七章 知识资本管理会计	144
第一节 知识资本管理会计研究文献回顾	144
第二节 知识资本管理会计研究述评及其未来的研究空间	158
思考题	162
本章参考文献	163
第八章 社会责任管理会计	165
第一节 社会责任管理会计研究文献回顾	165
第二节 社会责任管理会计研究述评及其未来的研究空间	178
思考题	182
本章参考文献	182
第九章 战略绩效评价管理会计	184
第一节 战略绩效评价的理论基础	184
第二节 战略绩效评价管理会计研究述评	192
第三节 战略绩效评价管理会计未来可能的研究方向	208
思考题	210
本章参考文献	210
第十章 激励与报酬管理会计	215
第一节 激励与报酬的基本理论	215
第二节 激励与报酬管理会计研究述评	221
第三节 激励与报酬管理会计未来可能的研究方向	232

思考题.....	235
本章参考文献.....	236
第十一章 事项管理会计.....	239
第一节 事项管理会计研究述评.....	239
第二节 事项管理会计未来可能的研究方向.....	251
思考题.....	252
本章参考文献.....	252
第十二章 中国管理会计理论与实践.....	254
第一节 中国管理会计理论与实践的背景.....	254
第二节 中国管理会计理论与实践的特色与解释.....	256
第三节 中国管理会计理论与实践的局限性.....	264
思考题.....	269
本章参考文献.....	269

第一章

现代管理会计的发展

学习目的与要求：通过本章的学习，读者应该理解 20 世纪管理会计的基本脉络，把握 21 世纪管理会计的基本框架，跟踪 21 世纪管理会计的发展趋势。

现代会计是一个信息系统，也是一个决策支持系统。财务会计 (Financial Accounting) 与管理会计 (Management or Managerial Accounting) 是现代会计的两个重要领域。但是，从发展的观点看问题，形成这种格局经历了漫长的历程。这个历程大致在 20 世纪开始，并得到相应的发展。本章试图立足现代会计学科发展的动因，展示管理会计的发展历程及其未来走向。

第一节 20 世纪管理会计的发展历程

人类已经走过了 20 世纪。在这个不平凡的世纪里，许多事情值得我们回味。管理会计的发展，丰富了会计科学的内容，改变了会计的基本理念，标志着会计科学已经进入一个崭新的发展阶段。管理会计的发展可以视为 20 世纪会计科学的重大事件。鉴往而知来，通过对 20 世纪管理会计发展历程的回顾与总结，有助于我们展望其未来发展趋势。

一、早期会计就是管理会计^①

从会计的发展史来看，早期会计原先只是“生产职能的附带部分”。但是，“会计

^① 基于这种认识，本书以“20 世纪”为分界点，将 20 世纪以后的管理会计称为现代意义上的管理会计，即现代管理会计。本书侧重讨论现代管理会计，至于早期的管理会计只能“存而不论”。因此，本书除本专题名称和此处之外，一般用“管理会计”这个术语表达 20 世纪之后的管理会计，即现代管理会计。

一开始就是以服务于经营管理为目的而产生的”。(费文星,1990)当然,在经营管理的职能尚未同其他基本生产职能完全分开的情况下,会计这种“服务于经营管理”的目的并未引起人们的重视。(胡玉明,1999)如果说,管理会计主要或侧重于为企业内部经营管理服务,那么,“会计”一开始就是现在人们所说的“管理会计”。(胡玉明,2002)

尽管现在人们普遍认为现代意义上的管理会计是从财务会计分离出来的一个会计分支,(余绪缨,1983)但是,会计发展史却表明,最早期的会计就是管理会计。即使站在今天的角度看,被人们普遍认为是财务会计体系的重要组成部分——会计核算(记账、算账)也是为企业内部经营管理服务的。甚至被公认为财务会计典型特征的复式簿记(广而推之包括总账与明细账的平行登记、账证、账表以及表与表的核对等),从本质上看,与其说是一种科学的记账方法,不如说是一种内部控制制度。它同样也是为企业内部经营管理服务。由此可见,在财务会计体系中,记账、算账属于管理会计范畴,只有报账才是财务会计之本质。财务报表只是核算结果的表格化而已。“从完整的意义上说,财务会计首先同时是管理会计(广义的管理会计)。它服务于企业管理,是以整个企业作为一个整体,提供集中、概括性的资料,为企业的高层领导服务。”(余绪缨,1990)

二、现代公司制度和金融市场的产生与发展导致会计学科的“同源分流”

从历史的角度看,会计学科处于不断发展之中。今天,我们以一种新的视野来考察会计学科的发展轨迹,可以看到会计学科的发展与现代公司制度和金融市场密切相关^①。

(一) 现代公司制度与金融市场的共生互动性

企业的组织形式,从事物发展的客观逻辑来看,最早形成的是独资企业,随后才是合伙企业。无论是独资企业还是合伙企业,随着经济的发展、市场的拓宽和需求的日益增大,企业的生产也会继续扩大。即使每年业主或合伙人自己拿出一部分利润用于再投资,以扩大生产规模,企业仍然感到资本紧张。这时,企业发现自己处于这样一个困境:企业越是成功,发展得越快,它越感到资本短缺。不管如何,企业扩大规模,总需要投入更多的资本。企业一旦建立了良好的信誉,可以通过银行贷款获得资金,然而,对于一个迅速增长的企业而言,如果财务状况良好、偿债能力较强,向银行贷款自然比较顺利。但是,如果企业的经营状况并没有像预料的那么顺利,企业会出现亏损,这时,银行债务的沉重负担也许会使企业从此一蹶不振。因此,一般来说,无论从银行角度还是从企业角度来看,企业都不会去冒如此大的风险完全依赖债务生存。在这种情况下,企业自然会想到,通过使更多的人分享企业利润或分担企业亏损的方式来获得更多的资本(股本)可能是一种较为理想的筹资途径。由此,股份有限公司特别是上市公司(以下简称“公司”)这种企业组织形式便应运而生。

从企业组织形式的发展历程,我们可以看到:它沿着从独资企业到合伙企业,一直

^① 基于叙述的方便,本章根据需要使用“公司”或“企业”这个术语。

到公司这样一条发展道路。这条发展道路经历了相当长的时间,这其中也有许多原因和背景,但是有一点是肯定的:现代公司制度的产生和发展与企业发展所需要的资本如何得到满足以及通过何种方式筹集资本这些问题密切相关。由此可以看到,企业组织形式发展的轨迹是一条“资金拉动”型的路径。(胡玉明,1996)

企业组织形式的发展轨迹离不开金融市场。所谓“金融市场”,通俗地说就是资金融通的场所。一个完善而发达的金融市场,应该是由包括金融市场的主体(金融机构)、客体(金融工具)和参与者(资本需求者和资本供应者)三个部分组成的金融体系。在所有金融市场参与者中,现代公司是主力军。从某种意义上说,如果没有公司的存在、发展和积极参与,金融市场的蓬勃发展将无从谈起。从历史上看,企业组织形式的演化,特别是现代公司制度的形成、发展和完善,与金融市场的建立和发展相辅相成。金融市场为公司提供了资金融通的场所。完全可以说,没有完善的金融市场,就没有现代公司制度;而没有现代公司制度,也就没有发达的金融市场。这就是现代公司制度与金融市场的共生互动性。(胡玉明,2002)

(二) 现代公司制度、金融市场与会计学发展的共生互动性

在现代市场经济环境下,市场的主体是企业。最能体现现代市场经济本质特征的企业组织形式就是现代公司制度。现代企业会计之精华体现于公司会计之中。没有现代公司制度,就没有现代会计学科。(胡玉明,2002)发达的金融市场与现代公司制度相辅相成、共同发展的同时,推动了会计学的发展与完善。这主要表现在:

1. 金融市场与现代公司制度的产生和发展,出现了企业所有权与经营权相分离的现象,从而对会计理论与方法产生极为重大而深刻的影响。正是基于企业所有权与经营权的“两权分离”,适应企业所有者与经营者的不同信息需求,会计学科产生了“同源分流”,逐步形成了管理会计与财务会计两个相对独立的领域。由此,会计学科的内容大大丰富了,它标志着会计学科已经进入一个更高的层次。

2. 金融市场与现代公司制度的产生和发展改变了会计在社会经济生活中的地位。这主要表现在:

- (1) 会计成为一项特殊的社会服务行业。过去,会计只是在一个企业内部,受业主或经理支配的一种起反映与控制职能的工作。这种职能现在依然存在并得到不断加强,但却从中分离出一个不受某个企业支配而在组织上保持独立的部分——注册会计师(Certified Public Accountant, CPA)及由它们组成的会计师事务所。这些会计师事务所处于“超然”的地位并恪守“中立”的原则,为金融市场与现代公司制度的发展和完善提供“公正”服务。从此,注册会计师行业就成为一种特殊的社会服务行业。

- (2) 扩大了会计的服务对象。原始意义上的会计只在一个企业范围内,为企业提供财务信息,服务于该企业的经营管理。而自从金融市场与现代公司制度产生和发展之后,会计既是企业的决策支持系统,又是社会的一个自由职业。作为一个社会自由职业,会计开始起着中介机构的作用,独立地为所有企业及其利益相关者(Stakeholder)服务。这种服务从企业外部看首先从查账(审计)开始,继而帮助企业设计会计制度,开始各项管理咨询服务。会计的服务对象呈现具有社会化特征。今天,其内容依然处于不断变化和发展之中。

(3) 拓展了会计的内容。过去,单纯应用于企业组织内部的会计基本上就是簿记,主要是记账和算账,甚至连编制财务报表(报账)都不是其主要的任务。随着金融市场与现代公司制度的产生和发展,公司不仅要按规定编制并定期公布财务报表,而且为了取信于投资者、债权人等外部信息使用者,往往主动委托注册会计师进行审核,接受外部监督。通过外部监督,使公司财务报表的质量获得公证。因此,会计在内容上得到拓展,突破了单纯为企业组织内部记账、算账的局限,进一步延伸到报账和查账,从而为有效地发挥其社会职能开辟了广阔的天地。

总之,金融市场与现代公司制度的产生和发展及其共生互动性,全方位地促进会计学科的发展,使会计的职能从考察较简单的企业组织内部财产“经管责任”(Stewardship)关系,发展到提供决策有用性信息,从而在协调社会经济利益分配关系、优化社会经济资源的配置等方面均发挥积极的作用。从此,“账房先生”不再是会计的代名词。(胡玉明,2003)

3. 金融市场与现代公司制度的产生和发展,使得会计信息使用者多元化。由此,财务会计所提供的信息必须符合这些信息使用者的要求,产生了所谓“公认会计准则”(Generally Accepted Accounting Principles, GAAP),从而推动了财务会计的规范化进程,促使财务会计的发展;管理会计则在“相关信息适时地提供给相关的人”(Right Information Is Provided to Right People at the Right Time)的原则指引下,随着现代企业内部组织结构的变化而不断发展。

4. 金融市场与现代公司制度的发展推动了会计国际化趋势。随着金融市场与现代公司制度的不断发展,形成了超越国家和民族界限的全球化国际金融市场和跨国公司,从而推动了当今会计学科的国际化趋势。“国际会计”成为会计学科的一门独立分支,并日益引起人们的关注和重视。同时,国际金融市场上层出不穷的衍生金融工具(Derivative Financial Instrument)也日益对会计学科提出新问题,促进会计学科的发展与变革。

当然,通过提供决策有用性信息,会计学科促进了社会资源的合理流动与配置,反过来又促进金融市场和现代公司制度的发展与繁荣。没有完善的会计系统,就没有规范化的现代公司制度与金融市场。

此外,金融市场和现代公司制度的发展,为会计学科的研究提供了广阔空间和课题。例如,财务会计面临的一系列变革、会计准则的经济后果研究、实证会计研究和盈余管理研究、管理会计的实地或案例研究、行为和心理模拟研究等都源于此。(胡玉明,2001)会计学科的这些研究也促进了金融市场和现代公司制度的发展与完善。

综合上述,现代公司制度、金融市场与会计学科发展之间存在着共生互动性。这种共生互动性是会计学科发展的基本动因。它有助于从一个侧面认识现代会计学科两大相对独立领域及其各自发展趋势。

(三) 现代公司制度和金融市场的产生与发展导致会计学科的“同源分流”

如前所述,现代公司制度、金融市场与会计具有共生互动性。在金融市场不发达的环境下,企业的组织形式以独资、合伙企业为主。会计也就只有管理会计。然而,金融市场和现代公司制度的产生和发展,基于两权分离,适应企业的所有者和经营者的不同