

书出版规划项目

三友会计论丛 SUNYO ACADEMIC SERIES IN ACCOUNTING
第13辑

RESEARCH ON PUBLIC CORPORATION
ACCOUNTING GOVERNANCE

公众公司会计治理理论

崔刚◎著

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



“十二五”辽宁省重点图书出版规划项目

三友会计论丛 *SUNYO ACADEMIC SERIES IN ACCOUNTING*

RESEARCH ON PUBLIC CORPORATION
ACCOUNTING GOVERNANCE

公众公司会计治理理论

崔刚◎著

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

大连

© 崔刚 2012

图书在版编目 (CIP) 数据

公众公司会计治理论 / 崔刚著. —大连: 东北财经大学出版社, 2012. 5

(三友会计论丛·第13辑)

ISBN 978-7-5654-0836-6

I. 公… II. 崔… III. 公司-企业管理-会计-研究
IV. F276. 6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 111783 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)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连图腾彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 148mm×210mm 字数: 251 千字 印张: 9 1/8

2012 年 5 月第 1 版 2012 年 5 月第 1 次印刷

责任编辑: 李智慧 张旭凤 李丽娟 责任校对: 刘 珊

封面设计: 冀贵收 版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-0836-6

定价: 30.00 元

作者简介

崔刚，男，1972年8月生，河南省永城市人。2006年毕业于东北财经大学，获得管理学博士学位。现于东北财经大学会计学院任教，并进入大连理工大学工商管理博士后流动站从事进一步的科研活动。曾经在《会计研究》、《财政研究》、《财务与会计》、《中国注册会计师》等期刊上发表论文五十余篇，主持并完成省级课题一项，参与完成国家社科项目一项，参与省部级课题研究十多项。近期的研究兴趣主要集中在会计准则、成本管理会计、会税差异分析等领域。

出版者的话

随着我国以社会主义市场经济体制为取向的会计改革与发展的不断深入，会计基础理论研究的薄弱和滞后已经产生了越来越明显的“瓶颈”效应。这对于广大会计研究人员而言，既是严峻的挑战，又是难得的机遇。说它是“挑战”，主要是强调相关理论研究的紧迫性和艰巨性，因为许多实践问题急需相应的理论指导，而这些实践和理论在我国又都是新生的，没有现成的经验和理论可资借鉴；说它是“机遇”，主要是强调在经济体制转轨的特定时期，往往最有可能出现“百花齐放，百家争鸣”的昌明景象，步入“名家辈出，名作纷呈”的理论研究繁荣期和活跃期。

迎接“挑战”，抓住“机遇”，是每一个中国会计改革与发展的参与者和支持者义不容辞的责任。为此，我们与中国会计学会财务成本分会、东北财经大学会计学院联合创办了一个非营利的学术研究机构——三友会计研究所，力求实现学术团体、教学单位、出版机构三方的优势互补，密切联系老、中、青三代会计工作者，发挥理论界、实务界、教育界三方面的积极性，致力于会计、财务、审计三个领域的科学研究和专业服务，以期为我国的会计改革与发展作出应有的贡献。

三友会计研究所的重大行动之一就是设立了“三友会计著作基金”，用于资助出版“三友会计论丛”。它旨在荟萃名人力作及新人佳作，传播会计、财务、审计研究与实践的最新成果与动态。自1997年起，本论丛定期遴选并分辑推出。

采取这种多方联合、协同运作的方法，如此大规模地遴选、出版会计著作，在国内尚属首次，其艰难程度不言而喻。为此，我们殷切地希望广大会计界同仁给予热情支持和扶助，无论作为作者、读者，还是作为评论者、建议者，您的付出都将激励我们把“三友会计论丛”的出版工作坚持下去，越做越好！

东北财经大学出版社

三友会计论丛编审委员会

顾问:

欧阳清 冯淑萍 李志文

委员 (以姓氏笔画为序):

马君梅	王化成	王立彦	王光远
方红星	刘 峰	刘永泽	刘志远
刘明辉	孙 铮	宋献中	李 爽
张为国	张龙平	张先治	张俊瑞
何顺文	杨雄胜	陆正飞	陈 敏
陈国辉	陈建明	陈信元	陈毓圭
周守华	罗 飞	孟 焰	郑振兴
赵德武	夏冬林	秦荣生	徐林倩丽
黄世忠	谢志华	蔡 春	薛云奎
魏明海	戴德明		

序

公司，特别是公众公司，作为当代社会最伟大的创新组织，其一经产生，便突飞猛进，不仅促进了生产力的巨大解放，并改变了人类社会的经济生活方式乃至政治改革的主要进程，从而一跃成为社会经济发展的主宰。然而在公司缔造的神话的背后，却是公司自身难以医治的典型的代理症候群，这已经成为伴随公司始终并飘荡在资本市场上的一层拂之不去的阴影。如何克服由此造成资源配置效率、道德风险乃至社会公平问题成为众多有识之士试图攻克的重大研究项目。也许正是在当下轰轰烈烈的公司治理背景之下，作者立足于会计专业视角，并本着应有的专业发展责任意识，完成了本书的写作。本书是在作者博士论文的基础上进一步修改而成的，作为作者的硕士生导师和博士生导师，看到自己的学生多年的学习与研究成果不断走向成熟与完善，并能付梓出版，自然感到欣慰，作者请我作序，我亦欣然为之。

由于人类实践的强烈需求和时代富有感召力的召唤，同时也由于学术界的极力渲染，治理已经成为一种人类文化的趋向和旨趣，并且在包括社会学、法学、经济学、管理学和政治学等诸多广阔的领域尽情地铺陈开来。会计系统也概莫能外。随着时代的演进与环境的变迁，基于传统企业模式的财务会计必须随之进行动态调整，会计的宗旨、意义、内涵以及会计的职能和方法体系都需要进行重新思考和定位，并在此基础上重塑会计的理论和方法论体系。作者结合会计的演化背景，在对相关文献予以解读与反思的基础上，颇为大胆地提出会计更应当是一个治理系统，并以治理为基调，颇有说服力地对经典的“会计信息系统论”与“管理活动论”加以扬弃与整合。正如作者所指出的那样，首先可以看成是一种话语解放，其方法论旨趣在于通过研究与发展理念的置换，对传统乃至主流的会计学术成见和隐藏于深处的棘手问题进行破解，并借此尝试树立起基于治理的和谐会计发展观。

会计治理命题的提出，由其自然的选择性，也有其发展的必要性。“有人的地方就有治理”，这形象地表达出治理无处不在的思想，我们不能因为没有听说它就忽略其毋庸置疑的存在和决定性力量。事实上，任何一个系统，都可以看成一个治理结构，大到整个世界，整个国家，小到一个企业，一个具有独立经济利益主体，只要存在不同的利益主体的关联、互动、交流、摩擦、碰撞，治理就内在于其中而发挥机能性作用。治理可以说是一个中性词，而在作者眼里治理则是“规范”的治理过程与“善治”的结果的统一。应该看到会计作为连接企业组织与市场的纽带，从来没有像今天这样和治理紧密结合在一起，它可以看成是围绕会计信息的生成规范和作用机制而铺展开来的概念框架和行为秩序的总和。关于治理历史渊源可以追溯到很久以前，相应观点散见于浩如烟海的会计信息供求方面的研究文献当中，因此这也显然需要一个统合的框架，一方面使得研究条理化和系统化，另一方面也便于在整合中进一步广化和深化。因此在某种意义上，会计治理命题的设计与论证在这方面迈出了难能可贵的一步。

根据作者的行文思路与研究内容安排，可以看出全书的主体结构主要包括前后关联的两个组成部分，从句读的角度看，其一是“会计—治理论”，其二是“会计治理—论”。前者刻画出公众公司（财务）会计的治理机能，并把会计视为一种治理机制、治理结构或治理系统，与之相关的内容安排主要包括会计治理的两大维度，分别为会计在资本市场中所发挥促进资源配置的机制与会计在公司治理中扮演的角色；后者作为本书的另一大主题，涵盖了对会计行为治理机制、会计技术治理安排与会计治理的全球化以及会计治理的伦理学思考等几个大的方面。这样的研究设计层次清晰、井然有序，并“把撒得满地的珍珠串成美丽的项链”，初步展示出一个较为完整的会计治理概念框架体系。

总体而言，会计治理或会计治理结构（机制）是一个准确有力的表达方式，上升到方法论哲学的高度，控制和监管基本上是属于规范主义实践旨趣的，其对手段和工具的强调有意无意地超过了目的与结果本身，而会计治理则注重理想结果和实现手段之间的协调，藉此

序

有望发展成为一种健全理性的会计生态秩序，因而是具有较强的自然主义色彩的，更倾向于采用实证的手段来获取理论建构的基础。因此，希望作者再接再厉，根据这一设定的研究蓝图继续展开深入研究，并期待取得进一步丰硕的研究成果。

是为序。

陈国辉
2012年3月

前 言

“治理”作为当代世界的一个主流话语，被学界和舆论赋予了极为丰富的思想内涵，并在经济、公共管理等领域掀起了轰轰烈烈的社会实践运动。这在会计学界也引起了重大反响，并进一步促成本书关于会计治理命题的构思。毋庸置疑，会计治理命题的提出，显然是受到了当下如火如荼的公司治理研究的启发。笔者翻阅已有的国内外研究文献，鲜有专门的会计治理方面的论著，即便在广袤无际的网络空间里，也很难寻觅到“会计治理（accounting governance）”的踪迹。每念于此，笔者尽管已经为之“蓄谋已久”，也时常对其附庸“公司治理”之风雅的嫌疑而有不安，并担心这一“时髦”称谓在拙笔之下不过是“新瓶装旧酒”。会计治理结构本身也许意味着一种早已存在而先前并没有被明确表述的知识框架和行为机制，这里主要就是要把它提取出来、加以整合，凸显其主体和根本地位，把它当作中心事件来加以强化。但这显然是一个值得开拓和丰富的领域。随着围绕这一命题而展开的思考和探索的不断深入，笔者越来越甘愿在这个异彩纷呈而人迹罕至的会计丛林中辛勤跋涉、不辍劳作。而且，会计也的确需要有自己的一个独立、完整并且体体面面的治理结构了！

首先，近几十年来，产权、契约、制度和公司治理理论犹如飓风，不仅在经济学界掀起了一场革命，而且对其他社会学科也形成强烈的冲击。而几乎是亦步亦趋跟在经济学后面的会计学，对于经济学界这次巨大理论变迁也有着异乎寻常的敏感和躁动，诸如会计信息产权论、会计契约论等都闻风而动，尽管目前还尚欠火候，但已经让人耳目一新，并注定要成为会计学研究的一个重要方向。这也成为本书研究的最重要的理论基石。他们的研究成果就如同一颗颗闪亮的明珠，而笔者不忍心它们撒得满地都是，于是小心翼翼地采撷与整饬，以期能制成美丽的项链或者王冠。事实上，即便那些宣称获得重大突破或者发现的理论观点，也往往就是对历史已有命题的重新表述和进一步验证。而“会计治理（结构）”这块“新大陆”显然也不例外，

笔者所能做的，也许就是在采集中整合，在整合中解构，在解构中升华。毕竟，在产权、契约、规制以及公司治理等面前，会计通常被当作它们的一个基础工具或者组成部分进行探讨，基本上还缺乏构建会计自己的治理结构理论体系的“独立王国”意识，而有自己的“独立王国”则是会计理论与方法体系走向成熟的标志。笔者甚至断言，无论大家是否认可“会计治理（结构）”这个名分，它在实质上都将为会计信息和控制系统以及会计行业组织模式提供一个动态和谐的生态演化路径和发展愿景。

其次，从实践的纬度观察，会计作为三大核算体系之一，以其特有的方法和手段，早已被历史地赋予了利益分配和利益协调的使命，并成为诸多立法、契约设计以及决策科学的重要参数，人们逐步认清“会计信息‘面纱’背后所蕴涵的利益相关者之间的利益关系”，会计游戏规则说和会计信息经济后果格外引人注目。而在现代开放的环境中，会计和会计信息就像一把双刃剑，人们在受益于会计建制和会计成果的重要辅佐的同时，也每每被会计所愚弄。于是自然而然地，人们在探讨如何有效利用会计这种建制去抑恶扬善、整顿市场经济秩序、优化人文社会环境，同时也开始对会计自身进行正本清源式的治理和整顿，这就如同使命和能力，不过是一个问题的两个方面，后者显然是前者的基础。如何有机整合二者之间的关系，即把对于会计自身的治理整顿和利用会计机制展开的治理行动有机结合起来，并构成一个顺理成章的“知识—行动”体系，将构成本书的重心。因此，本文的研究基本上可以定性为应用基础型的，一方面执着于基础理论的铺垫和探究，另一方面还怀有明确的问题意识和强烈的社会实践旨趣。毕竟，中国会计制度体系经过多年改革发生了根本性变化，而由于没有一个完善的会计治理结构模式与之配套，先天不足与后天失调同时并存，发展中的会计暴露出来的问题比比皆是，而传统的会计控制和会计监管的手法有时候就像“马赛克”一样，它们离散地“镶嵌”在会计体制及其运行的大背景中，时常表现出诸多生硬和不和谐之处。而会计治理结构的建立和完善，将是实现会计系统生态和谐和动态均衡的根本途径和重要建制。

再次，“治理”一词本身可能语焉不详，它有时候指的是中性的治理过程，有时候指的是理性的治理结果，有时候它本身还代表着一种境界，等等。这种语义的飘忽不定也在一定程度上为本书立论过程中“浑水摸鱼”提供了一点机会。这也许带有偷换概念的嫌疑，并带有文字游戏的成分，但作者在写作过程中发现这一点越来越不重要了，重要的是它提供了一个新的“标牌”，从而可以以新的名分很方便地把旧有的东西加以扬弃与取舍。事实上，一些观念的创新首先就是从“概念炒作”开始的。基于这个新的概念，本书提出的会计治理命题将是公司治理层面、市场治理层面、公共治理层面、社会治理层面以及全球化治理层面的一个融合体。

明辨之，慎思之，笃行之。笔者尽量以此古训来指导完成这部作品。其实这一路并不好走，整个过程有错误的起步、不易跨越的路障和迷惘的岔口，有“乱花渐欲迷人眼”时的彷徨而四顾，更有“山重水复疑无路”的挫折感与失落感，其中感触最大的就是发现会计的问题越来越不能通过会计自己的知识来解决了，广阔深厚的多学科背景对于会计学研究与发展变得越来越至关重要。这种意识为本书的写作带来沉重的压力，作者常常为“磨刀”而一再地“误工”。

最后，“物之新，其行必丑”。探索者的足迹也许歪歪扭扭，没有章法，这里硬是在茫无头绪中理出一个初步的思路来。倒也庆幸自己仓促间踏入这片显得杂乱无章的知识丛林，如果能因此开垦出一块相对整洁的处女地，而且有人能在这个领域进一步有所收成，那么本书也不枉面世走一遭了。

作 者
2012年3月

目 录

1 导 论	1
1.1 会计治理命题的提出	1
1.2 作为治理机制的会计：整合的观点	5
1.3 研究框架与相关内容安排	16
2 会计治理思想基础与概念框架	20
2.1 契约理论：会计治理的组织思想基础	20
2.2 产权理论：会计治理的主体思想基础	26
2.3 会计治理的基本概念框架	32
3 会计与资源配置优化：会计治理的目标向度	38
3.1 会计的资源配置功效的规范性分析	38
3.2 会计信息与资本市场有效	41
3.3 谁来配置会计信息资源	49
3.4 小结	66
4 会计与公司治理：会计治理的基本维度	67
4.1 公司治理概要	67
4.2 公司治理与会计的关系：一个概览	78
4.3 公司治理与会计目标	81
4.4 公司治理与财务报告信息披露	92
4.5 会计治理效用的一个推理：以计量模式的选择为例	99
4.6 小结	103
5 会计行为治理机制	104
5.1 责任机制	104
5.2 透明与诚信机制	120

5.3 小结	133
6 会计工艺技术治理	135
6.1 关于会计与会计信息的技术主义立场	135
6.2 会计工艺技术概览：一个经典的四部曲	138
6.3 会计技术立法的体制性安排：原则抑或规则导向	160
6.4 会计要素的技术认证之本：资产负债观	170
6.5 会计信息技术新观念的逻辑框架	181
6.6 会计技术理性批判	192
6.7 会计信息价值及其工艺再造：基于体验时代的断想	198
7 会计治理的伦理学	208
7.1 话语与视角转换：伦理学方法论的引入	208
7.2 会计行为伦理：若神不在，一切皆无	214
7.3 追本溯源：会计行为的道德推理模型	216
7.4 “应然”与“实然”的辩证思考	220
7.5 和谐会计秩序的原则性构想	223
7.6 小结	227
8 会计治理的全球化	229
8.1 全球化与全球化治理：社会学的观点	230
8.2 会计治理的全球化：关于会计国际化的拓展观点	236
8.3 中国会计制度的演变：国际趋同与“特色”危机	249
8.4 小结	258
主要参考文献	259

1 导论

1.1 会计治理命题的提出

1.1.1 正视与关注：有人的地方就有治理

《火星上的人类学家》一书的作者奥利弗·萨克斯（Oliver Sacks）^①说：“我们不能凭空得到世界，我们凭借持续的经验、分类、记忆，再联结才创造了我们的世界。”这是一种认识论，也是一种方法论。会计治理命题的提出及其理论构想，得益并忠实于人类认知智慧的光芒的指引，又怀着对传统秩序进行解构与再造的精神希冀，期望能对现代会计的知识架构和作用机制有一个更加系统而深入的探索。大家应该能够敏感地觉察到，会计治理（结构）本身也许意味着一种早已存在而先前尚未被明确表述的知识框架和行为体系，这里只不过把它提取出来、加以整合，凸显其主体和根本地位，并把它当作中心事件来加以强化。事实上，“一旦我们用一种新的形式来表达自己的观点，旧的问题就连同旧的语言外套一并被抛弃”。^②治理本身是一个中性词，但在现代社会实践当中却被赋予了极为积极和丰富的内涵，进而成为人类社会趋之若鹜的共同愿景。用哲学家的话

^①（美）奥利弗·萨克斯（Oliver Sacks）既是美国一名杰出的医学家，又是闻名全球的畅销书作家，被誉为“20世纪最伟大的医生作家”，现为哥伦比亚大学神经病学教授，在科学与文学领域均享有盛誉。其近十部文学作品畅销全球，在全世界掀起狂热的“萨克斯飓风”，其中《火星上的人类学家》也被人称为是“迄今为止萨克斯系列最感动人心的杰作”。

^②（奥）路德维希·维特根斯坦：《札记》，转引自（法）皮埃尔·布迪厄、华康德：《实践与反思——反思社会学导引》，李猛、李康译，1~2页，北京，中央编译出版社，1998。

说，这首先可以看成是一种“话语”解放，而这种“话语”解放与其说是缘于外界的“压力”，毋宁说是研究对象本身“自然选择”的结果。本文尽作者之所能，本着“追根问底”与“把底问破”的精神，并致力于研究理念的置换，即确立一种“新的思维方式”——从旧的语言圈套中解脱出来，在进行“话语”解放的同时，立足于现实场景，对传统乃至主流的会计学术成见和“隐藏于深处的棘手问题”进行破解，并藉此树立一种新的基于治理的会计和谐发展观。正如大家所看到的那样，如今治理已经作为当代经济社会的主流话语而左右着人们的神经，并成为人类孜孜以求并努力完善的，用以左右组织、行业乃至整个社会发展方向的渐变量。治理的结构无处不在，当今谁也无法忽略它毋庸置疑的决定性力量，会计这个系统也概莫能外，“治理”正潜藏于它的五花八门的规则和制度之内而发挥着机能性的作用，我们不能因为没有听说它或者看到它就否认它的存在，有时候大家不得不承认：鱼儿总是最后一个发现水的存在。

1.1.2 研究背景：治理的话语实践

“治理”（governance）一词有着较深的历史渊源，其从一开始就隐含着智慧和责任的意蕴（Adrian Cadbury, 2002）。治理的含义可以在两个层面上加以理解：一是治理的行动（action of governing），二是治理的方法（method of governing）。而所谓治理的结构或机制，则可以将治理的行动框架和治理方法体系有机融合在一起，并保持系统的稳定性、持续性和连贯性的组织形式与秩序安排。治理一词的拉丁词根“gubernare”是掌舵的意思，由此我们可以联想到一幅恬静的画卷：“舵手安静地坐在船头，而很少看见他搅动起水面”。^①这的确是令人心仪的一种语境，它表达了一个简单而深刻的寓意，就是治理不需要也不应该是压迫性的，如果有可能，治理者（如果有的话）应该尽量以不摇动舵柄的方式来把握船只的航向（Adrian

^① 这句话的英文原文如下：He that governs sits quietly at the stern, and scarcely is seen to stir.