



中青年经济学家文库
ZHONGQINGNIAN JINGJIXUEJIA WENKU

会计价值论

——基于价值哲学视角

卫斌 / 著

KUAIJI JIAZHILUN
—JIYU JIAZHI ZHAXUE SHIJIAO



经济科学出版社
Economic Science Press

中青年经济学家文库

绍兴文理学院出版基金资助

会计价值论

——基于价值哲学视角

李卫斌 著

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计价值论：基于价值哲学视角 / 李卫斌著 .
—北京：经济科学出版社，2015. 1
(中青年经济学家文库)
ISBN 978 - 7 - 5141 - 5394 - 1

I. ①会… II. ①李… III. ①会计学 - 价值论
(哲学) - 研究 IV. ①F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 006903 号

责任编辑：刘 莎
责任校对：徐领柱
责任印制：邱 天

会计价值论

——基于价值哲学视角

李卫斌 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

总编部电话：010 - 88191217 发行部电话：010 - 88191522

网址：www. esp. com. cn

电子邮件：esp@ esp. com. cn

天猫网店：经济科学出版社旗舰店

网址：http://jjkxcs. tmall. com

北京密兴印刷厂印装

710 × 1000 16 开 14.5 印张 220000 字

2015 年 1 月第 1 版 2015 年 1 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 5394 - 1 定价：48.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换。电话：010 - 88191502)

(版权所有 侵权必究 举报电话：010 - 88191586)

电子邮箱：dbts@ esp. com. cn)

前 言

如何追寻会计所具有的哲学伦理和社会责任，如何以公平、正义、自由等普适价值评价标准评价会计工作，如何从制度、技术和人三方面认识会计价值的实现机理并加以优化，如何挖掘会计的潜在价值以使会计价值得以提升，这便是本选题的立意所在。本书以哲学价值论作为主要理论基础，结合经济学、管理学、信息学、社会学等学科中的观点对会计价值的本质、选择、评价、创造、实现与提升进行系统的论述，以深化对会计的认识，最终目的是发挥会计满意的功能效应。

从19世纪中叶起，当代哲学呈现出了“价值论转向”，价值问题逐渐以不同的方式成为哲学研究的主题。“现代哲学本质上不是认识论或知识学，而是价值论或评价学”。马克思哲学实际上也代表着一种关心人类命运的价值哲学，他的“哲学家们只是用不同的方式解释世界，问题在于改变世界”的命题表达的恰恰就是一种价值命意。本书借鉴哲学价值论的“哲学研究范式”，即重视人与世界的价值关系，以评价判断为核心，强调事实与价值的结合，目的与手段的结合，工具理性与价值理性的结合。鲁迅说过，“嬉、笑、怒、骂皆成文章”。本书正是运用批判性思维，将规范研究方法和实证研究结果结合在一起，借鉴实证检验成果并结合价值选择和价值评价来设计制度规范，指导会计实践，以实现缩小会计现实价值与期望价值的目标。

本书首先从剖析“价值”的本质出发，从价值哲学、经济学、管理学、社会学等学科中吸取思想精华，结合会计思想的演化史（古代、近

代和现代)、会计的本质论争(管理工具论、管理活动论、经济信息系统论、会计契约论、经济机制论、信用机制论等)和会计学科的分化过程,以厘清会计的价值定位(本质、角色、功能、目标),正视会计的价值冲突,理性做出会计价值选择;其次从会计价值主体、会计价值客体和会计价值介体三个方面对会计价值展开评价,且重点通过对当前财务会计的期望价值和实际价值的比较,指出某种程度上财务会计面临着一定的价值危机;再次,本书结合会计价值的创造过程,结合会计是一种制度或机制的属性,从制度环境因素、制度执行因素、技术因素和人的行为、能力和心理因素剖析会计价值的实现机理,并强调会计模式改革和会计流程再造的重要性;最后,从挖掘会计潜在价值、和谐会计价值观的塑造、公众公司对外会计目标的拓展几个方面提出提升会计价值的改革设想及措施建议。

依据逻辑学,一个概念的外延越是广泛,那么内涵就越是狭窄。鉴于财务会计是现代会计的核心,对外财务报告具有一定的经济后果,也是理论界研究最多的领域,因此,本书各章节先从“大会计”的概念出发,而后收敛于“财务会计”。本书按“会计价值的本质→会计价值的选择→会计价值的评价→会计价值的创造与实现→会计价值的提升”这一思路设计架构和安排内容。

作者

2015年1月

目 录

第1章 导论	1
1.1 研究背景	1
1.2 研究意义	6
1.3 研究思路与研究方法	7
1.3.1 研究思路	7
1.3.2 研究方法	8
1.4 研究内容	9
1.5 可能的创新	10
第2章 理论基础与文献综述	12
2.1 理论基础分析	12
2.1.1 会计学的学科属性	12
2.1.2 会计价值论的哲学基础	14
2.1.3 会计价值论的其他学科基础	25
2.2 文献综述	35
2.2.1 国外的相关研究文献	35
2.2.2 国内的相关研究文献	37
第3章 会计价值的本质	40
3.1 价值的哲学本质	40
3.1.1 从主客体的关系中看价值的本质	40

3.1.2	从事实、价值与价值观比较中看价值的本质	42
3.1.3	从价值与功能的关系中看价值的本质	43
3.1.4	从价值与实践的关系中看价值的本质	45
3.2	会计价值的本质	47
3.2.1	会计的本质	47
3.2.2	会计价值的哲学本质	50
3.3	本章小结	59
第4章	会计价值的选择	61
4.1	价值选择理论及对会计价值选择的认识	61
4.1.1	哲学价值论中有关价值选择的论点	61
4.1.2	对会计价值选择的认识	65
4.2	当代财务会计的价值冲突与价值选择	72
4.2.1	财务会计信息内容和质量特征的冲突与选择	73
4.2.2	财务报告目标的选择	85
4.3	本章小结	96
第5章	会计价值的评价	98
5.1	哲学等学科中关于价值评价的观点	98
5.1.1	哲学价值论中的价值评价	98
5.1.2	其他学科中的价值评价	101
5.2	会计价值评价的定义、理论基础、评价标准与 评价方法	104
5.2.1	会计价值评价的定义	104
5.2.2	会计价值评价的理论基础与评价标准	106
5.2.3	会计价值的评价方法	110
5.3	当代会计价值的评价事实与评价性认识	114
5.3.1	当代会计价值客体特性的评价事实与	

评价性认识	115
5.3.2 当代会计价值主体特性的评价事实与 评价性认识	124
5.3.3 当代会计价值介体特性的评价事实与 评价性认识	130
5.4 本章小结	136
第6章 会计价值的创造与实现	137
6.1 价值理论关于价值创造与实现的观点	137
6.1.1 价值主观论、价值客观论与实践的价值哲学	137
6.1.2 哲学价值论中的价值活动过程及其影响变量	139
6.2 会计价值活动、中间环节和影响因素	141
6.2.1 从哲学和信息管理学视角看会计价值活动	141
6.2.2 会计价值创造与实现的中间环节	143
6.2.3 会计价值创造与实现的影响因素	146
6.3 会计价值创造与实现的优化	148
6.3.1 制度因素的影响及其优化	148
6.3.2 技术因素的影响及其优化	158
6.3.3 人的因素影响及其优化	165
6.4 本章小结	175
第7章 会计价值观念的提升	176
7.1 哲学价值观念论与会计价值观	176
7.1.1 哲学价值观念论及其对会计价值观研究的 指导意义	176
7.1.2 会计价值观及其提升途径	178
7.2 价值理性与工具理性的统一：拓展公众公司会计目标	181
7.2.1 公司受托责任与公司价值观	181

7.2.2	和谐会计价值观与公众公司会计目标的拓展	189
7.3	公众公司对外会计目标拓展下的信息披露	195
7.3.1	国内外社会、道德与环境会计的研究与实践	196
7.3.2	会计目标拓展下的信息披露制度的构建	202
7.4	本章小结	205
第8章	研究结论、对策建议与后续研究方向	206
8.1	研究结论	206
8.2	对策建议	208
8.3	后续研究方向	213
	参考文献	214

第 1 章

导 论

1.1

研究背景

人类社会的发展赋予当代会计的历史使命是什么？当代会计对历史赋予的使命完成得如何？会计在履行使命的过程中受到哪些因素的影响？如何优化会计工作？如何提升会计的社会价值？带着对这些问题的思考，笔者有兴趣对“会计价值”问题展开探讨。虽然题目有点“大”甚至“高深莫测”，特别是在当前实证会计研究风起云涌之时，斗胆选择会计价值这一规范议题，笔者感到铤而走险之忧不时袭来。但只要能够在现代会计的纵深发展上、在如何夯实会计的现有价值和拓宽会计的潜在社会价值问题上溅出几朵思想的浪花，也算是一名会计理论研究者的微薄贡献吧。

人类社会的发展有没有一个理想的终极目标？人类生存的价值是什么？哲学家是对这个问题思考得最多的人群。而经济学家、管理学家则更多地思考实现目标过程中的方法和手段问题，如怎样提高社会资源的配置效率；怎样实现社会公平；怎样降低投入增加产出；怎样实现社会福利最大化。会计作为宏观和市场经济活动及微观经济管理活动中的一项管理技术、决策工具、分配手段、协调机制、产权保护机制甚至信用机制而存在，如何将其置于社会大环境下来思考会计价值问题，即“跳

出会计看会计”，是本选题的立意之所在。本书拟在“哲学价值论”的思想指导下，结合会计的经济学、管理学、社会学、文化学、行为学、心理学、法理学等交叉学科属性，按“会计价值的本质→会计价值的选择→会计价值的评价→会计价值的创造与实现→会计价值的提升”这一思路展开写作，期望厘清会计活动的终极目标，认清会计现实价值与期望价值的差距，寻找会计价值创造的制约因素，提出提升会计价值的途径和具体措施，并着重强调制度、技术和人的有机结合是会计价值创造与实现的关键，其中人的因素（能力水平、道德水平、治理水平）是会计价值实现的最关键因素。

保罗·F·格雷蒂——会计职业的审计准则之父，对于他的注册会计师生涯如是说道：“我们大多忙于为我们的客户和我们的职业服务，以至于我们很少有意识地用哲学的术语来评价我们的工作”（齐默尔曼，1978）。卡尔·波普尔也曾经说过，“哲学深深地扎根于哲学之外的问题之中”、“哲学来自于非哲学，哲学的工夫在哲学之外”。言下之意，哲学思想来源于社会现实，并对改造社会现实具有指导作用。如何追寻会计所具有的哲学伦理和社会责任，如何平衡功利价值和道德价值，如何将会计价值观的逻辑从关注个人利益、法人利益、利益相关者的利益，逐步过渡到关注经济、政治、文化乃至整个社会，从追求财富最大化，向追求幸福最大化转变，以职业理性和社会理性为基础，促使整个经济生活和社会秩序的和谐，服务于人类社会追求效率、公平、正义、自由、和谐等普适价值目标，将是本书研究的目的。

作为一门古老的学科，通常我们将会计的发展史分为三个阶段：古代会计（15世纪前），以官厅会计为主；近代会计（复式簿记出现后），工商企业会计是主流；现代会计（一种观点为20世纪30年代美国“公认会计准则”确立后；另一种观点为20世纪50年代会计工艺与计算机、信息技术结合后），则分化成了企业会计体系（包括财务会计、成本会计、管理会计、税务会计）、政府及非营利组织会计以及审计，并开创了诸如绿色会计、社会责任会计、人力资源会计、法务会计、网络

会计等多个新兴领域。在众多分支学科之间，现代会计以财务会计为核心。通过对会计价值历史演进的分析，我们认识到当前会计学的几个主要分支（如财务会计、管理会计、税务会计、政府及非营利组织会计和审计）在宏观经济领域、市场运行和微观经济管理中都扮演了重要的角色，发挥了积极的作用，但无论在理论上还是实务上都存在不成熟、不规范、实际效果远未尽如人意的地方。比如，会计价值创造过程中各个环节（准则制定、信息加工、内部控制、外部审计、政府监管、信息传递、信息享用）、各种制约因素（理论与规范的科学性、制度环境的现实性、制度安排的合理性、技术和方法的先进性、人的道德水平和能力水平）都有待完善和提高，会计学科的发展任重而道远。

从古代会计到近代会计再到现代会计，在推动社会进步和人类发展上，在规范社会秩序和提高管理效率上，会计均做出了不可磨灭的贡献；尤其是在现代市场经济管理中，会计更是占据了显赫的地位。进入20世纪，会计迎来了大发展时期，也使得会计成为当下人类社会最成功的职业之一，也曾经赢得过美好的声誉——“诚信”的化身，并被赋予为“国际通行商业语言”，也正在扮演着许多正面的角色：定价指示器、契约执行官、公司治理工具、投资者保护神。可以说，历史赋予会计的溢美之词和光环是难尽其数。但历史也无情地揭露过它的种种丑闻，如南海公司“泡沫”事件中的会计欺诈、1929年经济危机前的虚假信息泛滥、“安然”事件中的会计虚构和“安达信”事件中的虚假审计等，从而使得会计被部分人视为忽悠把戏，甚至是掠夺工具，会计活动过程也被形容为“一场游戏，一场梦”，由美国次贷危机引发的2008年全球金融风暴也被某些人归因为“公允价值会计惹的祸”，使得会计扮演了金融危机的“替罪羊”角色。

当前会计发展面临的形势是，过去的成功并不能保证未来的成功，过去的显赫地位并不能保证未来的地位；当前会计面临的困惑是，一方面，会计信息的利益相关者对会计寄予了很高的期望，在后危机时代，会计甚至被赋予了维护全球金融稳定和政治安定的重任，导致会计边界

被扩大，会计功能被拔高，以致会计不堪重负；另一方面，由于会计理论的不成熟，会计规范的缺陷，对现代信息技术利用得不够，再加上会计监管的不力、人的有限理性和机会主义动机，导致会计的现实效用与人们的期望效用相去甚远，也导致了会计负价值表现难以消除，如会计异化行为、恶意盈余管理行为、偷税漏税行为、虚假审计行为等。当前财务会计的发展存在着两种观点：一种观点认为，“当前环境的发展已使财务会计价值发生偏移，即从注册会计师规范发展到财务分析、金融分析方向”（盖地、姚王信，2010）；“事实上，财务会计并非法力无边，仅靠财务会计（报告）不能满足利益相关者的所有需求。因此，我们应对财务会计的核心价值要有一个明确定位，为会计职业的发展正本清源，为会计人员从事会计工作乃至会计准则的制定提供方向，使其在人云亦云的乱象中把握自己”（钱逢胜，2010）。“从人类会计思想演化过程来看，当前会计在管理中的作用，应当回归到保障人类生存与发展的历史起点”（郭道扬，2010）。另一种观点认为，“会计是反映性的，适应环境的发展以及不同环境下人们的需求即与时俱进，才是财务会计最核心的价值”（曲晓辉，2010）。纵观会计的发展历程，其发展、进步，都是与经济发展相适应的。“事实上，会计自产生之日起就无时不在变革之中，每次变革都折射出经济环境的重大变迁，会计与环境息息相关并受其导引。”（张家伦，2004）

面对经济全球化、信息化、复杂化的形势，面对传统财务会计模式的缺陷和不足，当前来讲，财务会计是回归和坚守其固有的模式，还是改革和突破其传统模式；面对第三种信息采用即时网络化传递、事项法传递，且包括战略管理、风险预测、价值创造等方面大量的且能满足个性化信息需求时，财务会计是回到它应担负的原始使命，回到会计应有的状态，还是举起改革大旗，与时俱进地适应新经济的要求和响应新技术的召唤。马克思辩证唯物主义的“历史观”和“实践观”告诉我们，会计人要具有适应性和能动性，因而会计理论要突破，会计流程要创新，基于此，笔者的观点是要革新传统的会计模式，这是会计满足主体

需求的价值之体现。但制度经济学告诉我们，制度变迁有强制性变迁和诱致性变迁，降低制度变迁成本而实行温和式的改良应是我们的策略。当前我国会计理论界和会计规范制定者的主要精力是放在如何实证检验会计的信息含量和准则的国际趋同与颁布上，对会计价值创造过程（如会计准则执行过程）中的合理制度安排、控制、监管方面重视不够，尤其是对会计价值实现过程中人的因素（编报者、监管者、使用者的动机和能力）关注不够。

会计发展的历史经验表明，经济危机发生后往往伴随而来的是关于会计作用的激烈争议，并由此极大地激发了人们对会计使命的深层思考，使之成为会计改革与发展的契机。1929年的经济危机发生后，引起了会计界及各国政府对会计规范的重视，从而催生了美国公认会计准则和强制审计的诞生（曲晓辉，2010）。2008年始发于美国的次贷危机，不仅最终演变成世界性的“金融海啸”，也在金融界和会计界掀起了一场硝烟弥漫的论战。随着工业经济时代的逐步结束和后工业化时代或新经济时代的到来，会计如何做好计量新经济的准备？随着未实现利得和损失的确认和计量，传统会计概念面临如何的挑战？财务会计概念框架是否要做根本性的改革？面对公允价值在金融危机中饱受非议，我们该如何理解财务报告的根本目的？总之，在经济全球化、信息化、网络化、复杂化的背景下，我们该如何认识和评价会计的价值（实际效用）？如何挖掘会计的潜在价值（即潜在效用，诸如披露产品质量和成本信息、环境信息、风险信息、人力资源信息、战略管理信息、价值创造信息、未来盈利潜力等）？会计的边界在哪里？会计的价值应该如何定位（本质定位、角色定位、功能定位、目标定位）？会计价值的实现受哪些因素的影响？如何合理安排会计的价值创造活动？如何努力地以会计的正价值主导会计的负价值？如何挖掘会计的潜在价值？对这些问题的研究既具有理论意义，也具有一定的实用价值。

研究意义

会计作为一个人造信息系统，主体的需求、客体的属性、过程的管理、环境因素的影响、人的能力水平、道德水平和治理水平是会计价值创造过程中均不可忽视而必须协调运作的因素。会计价值的落脚点在于使用者对会计信息的良好消化和吸收进而作出正确的决策和行动。当前对会计信息加工者的督导（提高独立性和公平性、道德水平和法治水平）和对会计信息使用者的训导（提高阅读水平和倡导价值投资理念）是会计价值实现的关键，否则会计信息就有可能成为误导决策的“毒品”、无用的“次品”、高价的“非日用品”，会计价值的实现也就无从谈起。因此本书的理论意义在于，一是在哲学价值论的“以人为本”思想和评价标准（效率、公平、正义、自由、和谐）的指引下，明确会计活动的终极目标；二是廓清财务会的现实目标，既要强调财务报告的投资者决策有用性，也要兼顾其他利益相关者的订约目标和治理目标，以解决不同主体的需求问题。我们必须清楚会计能干什么和不能干什么，财务会的企业价值计量目标只能部分得以实现，而订约目标和治理目标应成为会计的核心价值追求；三是正视财务会的作用，一方面是清醒地认识会的属性和本质特征（如实反映会主体的经济真实）。会并非法力无边，会有其局限性，会并不能消除投资风险。对外财务报告并非投资者信息需求的唯一来源，通过财务报告实现企业价值的计量只能是会理论者和规范制定者的美好愿望，财务报表只能解决企业价值的部分计量，只有借助其他的信息披露手段才能弥补财务估值的不足。另一方面是如何拓宽会的功能以给会带来增值，即如何让会信息满足公众的知情权，如何构建基于会信息披露的社会信任机制，如何使会系统服务于政府的宏观调控和社会的良好运行，是我们提升会价值的目标导向。三是要重视会信息供应过程中的制度

安排、制度执行和流程再造问题。只谈论需求和结果，不谈制度的安排和过程的治理，会计的价值只能是空中楼阁；四是解决人的问题。一方面是解决价值观的问题。在价值哲学或哲学价值论中，价值所表示的含义还包括伦理与道德等方面的含义，其大小用真善美（或假丑恶）的程度来衡量；要使会计价值落地，必须依赖于制度约束人，道德和理念引导人，以此引导会计信息朝着真善美的方向发展；另一方面是解决人的能力问题，通过对规范制定者、编报者、监管者、信息享用者在选用、监督、教育等方面的能力建设，以提高会计信息的输出质量和享用质量。对人的督导和训导是会计价值实现的关键因素。

另外，本书期望在以下几方面体现一定的实用价值：（1）对我国会计准则的制定提供一定的政策性建议。在会计准则国际趋同中应注意结合我国的国情（制度环境差异、市场条件差异、人力资源条件差异等），考虑制度变迁的成本，保持我国会计准则少许特色。会计准则的制定不能一味地追求高质量和与国际准则等同；（2）在制度安排上（如公司治理结构安排、信息加工主体安排、会计人员控制权安排、审计委托权安排等）和制度实施上（内部控制、政府监管、法律诉讼、社会监督）提出一些改革性建议；（3）对人（规范制定者、报告者、监管者、使用者）的督导和训导方面提出一些切实可行的措施，从而提高编报质量、监管效率、信息享用水平，以最大限度地提高会计的价值。

1.3

研究思路与研究方法

1.3.1 研究思路

首先，本书从剖析“价值”的含义出发，从“哲学价值论”、“经济学价值论”、“政治经济学价值论”、“价值工程学价值论”、“管理学

价值论”（“价值管理”理论、“价值链”理论、“流程再造”理论）等学科领域吸取思想精华，结合会计思想的演化史（古代、近代和现代）、会计的本质论争（“管理工具论”、“管理活动论”、“经济信息系统论”、“会计契约论”、“经济机制论”、“信任机制论”等）和会计学科的分化过程，厘清会计的价值定位（本质、角色、功能、目标）。其次，重点通过对当前财务会计的期望价值和实际价值的评价和比较，指出客体（会计信息）在满足利益相关者的需要上存在着严重不足（如可靠性差、相关性缺乏、可理解性不够、及时性不足、公平性欠缺、消耗成本高等），某种程度上财务会计面临着一定的价值危机。再次，本书结合会计价值的创造过程，结合会计是一种制度或机制的属性，从制度环境因素、制度执行因素、技术因素和人的行为、能力和心理因素几个方面剖析会计价值的实现机理。最后，本书从会计模式改革、会计流程再造、挖掘会计潜在价值、和谐会计价值观的塑造几个方面提出提升会计价值的改革设想及措施建议。笔者深知，会计是一个含义丰富的范畴，它既是一门包含众多分支的学科，也是人类社会分工中的一种职业；它既是一门人工主导的技术，也是一种产品（人工信息产品、准公共产品、具有一定交换价值的商品）。依据逻辑学，一个概念的外延越是广泛，那么内涵就越是狭窄。因此，泛泛而谈会计的价值没有多大实际意义。鉴于财务会计是现代会计的核心，对外财务报告具有一定的经济后果，因而财务会计是社会各界最为关心，也是理论界研究最多的领域。因此本书各章节先从“大会计”的概念出发，而后收敛于“财务会计”。本书按“会计价值的本质→会计价值的选择→会计价值的评价→会计价值的创造与实现→会计价值的提升”这一思路设计架构和安排内容。

1.3.2 研究方法

借鉴哲学价值论的“哲学研究范式”，即重视人与世界的价值关系，以人为本，紧贴“生活世界”，通过反思多年来已经定型的思维方式，