



21世纪高等院校会计专业主干课系列

会计理论

葛家澍 杜兴强 等著

Accounting
Theory

復旦大學出版社

教育部人文社科基地重大项目(05JJD630004)资助
福建省优质硕士学位课程“财务会计理论研究”资助



21世纪高等院校会计专业主干课系列

会计理论

葛家澍 杜兴强 等著

Accounting
Theory

复旦大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

会计理论/葛家澍,杜兴强等著. —上海:复旦大学出版社,2005.11
(博学·21世纪高等院校会计专业主干课系列)
ISBN 7-309-04776-1

I. 会… II. ①葛…②杜… III. 会计学-高等学校-教材 IV. F230

中国版本图书馆CIP数据核字(2005)第114701号

会计理论

葛家澍 杜兴强 等著

出版发行 复旦大学出版社 上海市国权路579号 邮编 200433
86-21-65642857(门市零售)
86-21-65118853(团体订购) 86-21-65109143(外埠邮购)
fupnet@fudanpress.com http://www.fudanpress.com

责任编辑 王联合
总编辑 高若海
出品人 贺圣遂

印刷 浙江临安市曙光印务有限公司
开本 787×1092 1/16
印张 28.75
字数 680千
版次 2005年11月第一版第一次印刷
印数 1—5100

书号 ISBN 7-309-04776-1/F·1068
定价 45.00元

如有印装质量问题,请向复旦大学出版社发行部调换。

版权所有 侵权必究

作者简介

葛家澍 男, 1921年3月生。现任厦门大学文科资深教授、博士生导师、中国会计学会副会长、财政部会计准则委员会委员及会计理论专业委员会主任。是我国国务院学位委员会(经济)学科评议组第一届和第二届成员, 我国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51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。

葛家澍教授几十年来科研成果累累, 著述等身, 被台湾著名会计刊物《会计研究月刊》誉为“大陆会计学界的‘翘楚’”。建国以来, 葛家澍教授发表论文150篇左右, 已经出版了四部个人论文集。其著作及教材多次获得教育部的优秀教材一等奖, 教育部、福建省人文社会科学优秀成果一等奖, 并获得国家社会科学基金项目优秀成果三等奖(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。

杜兴强 男, 1974年生, 现为厦门大学会计系教授、博士生导师, 教育部首届新世纪优秀人才、福建省优秀青年社会科学工作者、全国青联委员、财政部会计准则委员会会计准则咨询专家。1991-2001年先后求学于吉林大学和厦门大学, 分别获得理学学士、经济学硕士与管理学(会计学)博士学位。2001年8月进入厦门大学会计系任教, 并于2001年9月至2003年9月进行了应用经济学(统计学)的博士后研究; 2002年晋升为副教授, 2004年先后被厦门大学聘任为博士生导师(时为副教授)和教授。

目前主要从事“财务会计与会计理论”、“资本市场会计问题研究”等领域内的教学与科研工作, 先后主持国家自然科学基金、教育部人文社科基地重大项目、国家软科学基金、教育部人文社科博士点基金等多项课题的研究; 在《会计研究》、《审计研究》等刊物上发表专业论文多篇, 出版过专著《会计信息的产权问题研究》等; 博士论文获得福建省优秀博士论文一等奖(全国优秀博士论文提名论文), 科研成果获省部级社会科学优秀成果一等奖(合作)、二等奖、中国会计协会优秀论文一等奖等, 教学成果曾获福建省优秀教学成果一等奖和高等教育国家级教学成果二等奖(第二)。

内 容 提 要

会计理论是会计学的重要组成部分,规范研究和实证研究在财务会计理论学科研究的进程中各自起着自己应当承担的作用。以研究财务会计与报告的基本概念为重点的会计理论对准则的制定者、编报者及报告的信息使用者来说,有着特殊的意义与价值。本书阐述以会计概念框架为中心议题的会计理论,分三篇十八章讲述会计与市场及与公司治理的关系及当代会计理论的发展;以较大篇幅讲述财务会计概念框架的内涵,如财务会计概念框架的发展及国际比较,财务会计的基本概念如会计假设、会计目标、会计要素、会计计量、财务报告体系及财务业绩报告的改进等;基于目前对高质量会计准则的迫切需求,书中另辟一篇专门讲述会计准则相关问题。

书中资料翔实,篇章安排虽以专题形式出现,但彼此间逻辑紧密,非常适合会计专业高年级本科及研究生课堂教学,同时,本书也可望成为理论界深入研究会计理论问题的一本经典著作。

前 言

会计理论是会计学的重要组成部分。它是对会计实务进行解释、预测,并指导会计实务应该如何发展的一套知识体系。但是,会计理论现在已经成为一个多义词。马克思主义对理论的定义不同于西方学者。即使在西方,当前也不存在单一的、可以支配一切的理论。早在 1966 年,美国会计学会(AAA)曾把会计理论定义为“前后一致地、将假定的、概念上的和实用的诸原理结合在一起,以构成会计研究领域基本框架的参照原则”^①。在此之前,会计理论基本上是规范的。大约 20 世纪 70 年代左右,即 ASOBAT 发表 10 年之后,美国传统的研究发生了根本性的变化。虽然规范研究仍然,也必然对会计实务的发展起着主导作用,但运用新思维和新工具进行会计研究日益成为以美国为代表的西方国家会计学界新秀的主流研究方向。他们的会计理论则是经验的、实证的(experience-positive)。正如 AAA 在 1977 年发表的“会计理论与理论的认可报告”(SOATATA)^②中指出的:“当前和今后,不存在单一、支配性的财务会计理论,其内容丰富到可以有效地涵盖使用者——环境的全部范围。在财务会计文献中,所存在的是可以表述使用者——环境各种差异的一种理论集合(a collection of theories)。”^③

当代财务会计理论,以规范会计理论和实证会计理论为主。后者通常利用会计数据,立足于资本市场,研究与投资者决策和期望,如会计政策的变化,股票价格的变化等变量之间的相关性,并加以证实或证伪。实证会计理论并不研究会计信息如何形成,如何完成财务报告的目标并保证会计信息高质量,而是对会计及其相关现象进行解释与预测;试图描述经济、财务和建立模型,预示财务变化或不同政策的经济后果。概括地说,实证会计理论试图回答“是什么”。规范会计理论则不同,它不仅解释与预测会计实务,而且要制订用于规范、指导较佳或最佳实务的标准,它需要评价不同会计准则的优缺点。除学术界外,对会计工作者、尤其是对会计实务工作者而言,以研究财务会计与报告的基本概念为重点的会计理论对准则的制订者、编报者、报告使用者的经济决策可能最为有用。概括地讲,规范会计理论回答“应该是什么?”

本书着重阐述以概念框架(及相关问题)为中心的会计理论,以专题的形式进行讲

① 参阅 AAA, A Statement of Basic Accounting Theory(ASOBAT), 1966。

② 全称为 Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance。

③ 见 AAA, SOATAT, 1977,第 1 章。

解,各个专题之间既存在逻辑上的相互继起性,各个专题之间又相对具有独立性。各个专题之间篇幅不一、详尽不一,为了避免各个专题之间相互参照引起的不必要的麻烦,各个专题之间可能存在些许的重复,但我们认为这样可以更好地说明所要论述的问题,使教材更为适合教学的需要。

本书是教育部人文社科基地重大项目(05JJD630004)的阶段性研究成果,主体部分由葛家澍教授与杜兴强教授执笔完成,孙丽影博士和胡念梅博士参与了部分章节的写作,章永奎博士、陈守德博士、程春辉博士等为本书的写作提供了重要的资料,翁健英硕士参加了本书部分章节的编辑工作。全书由葛家澍教授最后进行审定。同时感谢徐跃、张金若博士生对本书校对付出的辛勤劳动。

本书各个专题章节的具体分工如下:

葛家澍教授执笔第一、二、四、五、八、九、十、十一、十四、十五、十六章;

杜兴强教授执笔第三、四、六、七、九、十一、十二、十三、十五、十六、十七章^①;

胡念梅博士执笔第二、十八章;

孙丽影博士执笔第十、十四章。

限于编著者的水平和时间方面的原因,错漏和不妥之处在所难免,敬请读者不吝指正。

葛家澍
2005年8月

^① 葛家澍教授参与了审校和补充工作。

目 录

第一篇 概 论

第一章 制度·市场·企业·会计	3
第一节 制度·市场·企业	3
第二节 会计与经济学	9
第二章 当代会计理论的发展	16
第一节 20 世纪 60 年代以前美国的规范会计理论的发展	17
第二节 实证会计研究方法的特色	27
第三节 新中国会计理论发展回顾	33

第二篇 财务会计概念框架

第三章 财务会计概念框架的发展及其作用	45
第一节 财务会计概念框架的发展	46
第二节 财务会计概念框架的作用	59
第四章 财务会计概念框架:国际比较与综评	66
第一节 关于各国 CF 的简单列表比较	66
第二节 各国 CF 的特点及解释	70
第三节 美国 FASB 的财务会计概念框架评价	81
第四节 西方财务概念框架研究中的几个问题	89
第五节 在中国建立财务概念框架的总体设想	96
第五章 会计基本假设	115
第一节 会计基本假设的概念	115
第二节 会计基本假设的内容	132

第三节 我国财务会计中存在的基本假设·····	150
第六章 会计目标 ·····	162
第一节 财务会计目标的内涵·····	162
第二节 财务会计目标的两种典型观点:受托责任观与决策有用观 ·····	166
第七章 会计信息质量特征 ·····	172
第一节 关于会计信息质量特征的主要观点·····	172
第二节 会计信息的相关性和可靠性·····	180
第八章 会计要素 ·····	194
第一节 会计要素概论·····	194
第二节 会计理论中资产定义的文献评介与分析·····	203
第九章 会计要素的确认 ·····	220
第一节 确认的含义及其作用·····	220
第二节 确认的基本标准与权责发生制·····	223
第十章 会计计量 ·····	231
第一节 会计计量的内涵与计量结构·····	231
第二节 公允价值计量属性探讨·····	236
第十一章 现行财务会计与报告体系 ·····	252
第一节 财务报告体系·····	252
第二节 财务报表表述的基本概念·····	256
第三节 财务报表的附注及其他财务报告·····	262
第十二章 现行财务会计与报告模式的缺陷及其改进 ·····	270
第一节 现行财务会计与报告模式的缺陷·····	270
第二节 现行财务会计与报告模式的改进·····	278

第十三章 财务业绩报告的改进及全面收益表	307
第一节 收益表模式的缺陷及全面收益表出现的动因	307
第二节 国际范围内财务业绩改进的动态与全面收益表	312
第三节 财务业绩报告改革:共同趋势、局限性及思考	323
第十四章 财务报告质量评估与高质量的财务报告	331
第一节 评估财务报告的各种观点	331
第二节 财务报告的内容质量与表述质量	335
第三篇 会计准则相关问题	
第十五章 国际领域内会计准则的制定与发展	345
第一节 会计准则存在的必然性	345
第二节 国际会计准则	346
第三节 高质量会计准则研究:观点、综评与启示	360
第四节 美国上市公司财务欺诈及其对会计准则制定的可能影响	372
第十六章 中国会计准则相关问题	380
第一节 中国会计规范的变迁与现状	380
第二节 中国会计准则如何走向高质量	389
第十七章 中国会计准则与 IAS、美国 GAAP 及英国 GAAP 的比较	398
第一节 会计准则国际协调的趋势	398
第二节 中国会计准则与 IAS、美国 GAAP 及英国 GAAP 的比较	401
第十八章 原则导向或规则导向的转变:以美国的会计准则制定模式为例 ..	425
第一节 关于会计准则原则导向和规则导向的基本问题	425
第二节 目标导向的准则制定模式	429
参考文献	439

第一篇 概 论

- 第一章 制度·市场·企业·会计
- 第二章 当代会计理论的发展

第一章

制度·市场·企业·会计

第一节 制度·市场·企业

一、市场与企业同资源配置的有效性

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,市场和企业以及同财务会计的关系,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做出了重要贡献。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 and efficiency)。帕累托认为,最有效的资源配置是竞争性均衡。1959年,德布勒(Debreu G., *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)从一个适当的开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。这些成本包括: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,在讨价还价达到交易协议,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(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,

^① 帕累托究竟是哪一国人,可能是个谜。他原出生于法国,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。

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:“企业是资源配置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(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,现在已不是单纯的企业业主权威,而是包括由卓越管理才能组成的现代企业中一批管理阶层来代表了(Alfred Chandler, *The Visible Hand*, Cambridge, Mass: 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 of 的寻利者的时候,人们就会发现科斯在经济学上做出不亚于亚当·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,通过独立的自愿达成交换活动和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有计划和雇佣关系相结合。纵观世界的市场经济,在企业外部,是竞争的,无计划的;虽然在企业内部,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 of 的合同,它的前提是竞争自愿。因而是公允的)。在市场经济下,社会资源配置首先通过市场(资本市场)运用价格机制,以产权交易的形式进行配置,这一层次的配置,是掌握资本的投资人把资本投向预期其效率高、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,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——有效率的原理。按照科斯断言,“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,还是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”^①。

① 关于“任何对帕累托最优的偏离,都是由交易成本造成的”论述参阅 Ronald Harry Coase《社会成本问题》,1960。

二、制度与市场

本章所说的“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。经济基础决定上层建筑,而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资源的调配。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?把本章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”(institutions),按照 R·康芒斯(John R. Commons)的解释,是指“集体行动控制个人行为”^①。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,第1版,1997,商务印书馆,第87页)^②。按照制度经济学的理

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》中译本上册。

② R·康芒斯代表古典的制度经济学。虽然本章只直接引用古典制度经济学,但新制度经济学也受到我们的关注。我们注意到新制度经济学的代表著作如:T·W·舒尔茨的《制度与人的价值的不断提高》(1968)、L·E·戴维斯和D·C·诺斯的《制度变迁与美国经济增长》(1976)中的第2章“关于制度变理论:概念与原因”,以及林毅夫的“关于制度变迁的经济学理论:诱致性变迁与强制性变迁”等。舒尔茨首先把制度定义为“一种行为规则,它涉及社会政治经济行为。”其实,这一定义与康芒斯的“集体行为支配个人行为”的说法,并无本质区别。因为一切作为约束个人行为的制度都是通过集体的立法或约定成俗成的。除非在过去的封建社会中,作为“朕即国家”的皇帝可以通过(转下页)

解,市场不但本身也是一种制度,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,很少有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,也不可能互利互惠双赢地进行,人们都习惯把市场经济称为“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,都承认市场经济协调、配置经济资源的作用,但制度经济学则强调制度先于经济,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

(接上页)个人意志(上谕)支配任何臣民的行动。在今天任何民主的社会中,个人的意志都不能成为约束其他所有人的规则。舒尔茨列举的,把制度概念引进政治经济学领域,分为4种形式,并列许多例子,如:a.用于降低交易费用的制度(如货币、期货市场);b.用于影响生产要素所有者之间配置风险的制度(如合约、分成制、合作社、公司、保险、公共社会安全计划);c.由于提供职能组织与个人收入流之间的联系(如财产,包括遗产法、资历和劳动者的其他权利);d.用于确立公共品和服务的生产与分配的框架的制度(如高速公路、飞机场、学校和农业试验站)。在舒尔茨列举的制度中,已经大大超出了他的关于“制度”的定义范围,制度已不限于行为规则,而且包括了各种组织和设施。但列举总是不完全的,按照新制度经济学的理论,本章所论述的关于在每一个企业中应当设置财务会计系统,以提供有助于人们进行经济决策的信息;国家或其他独立的、公正的社会机构还应当制定企业财务会计准则或企业会计制度,以减少信息的不对称,力求财务会计信息在信息提供者与信息使用者之间能公允地传递和流动。显然,这一些既属于古典制度经济学的范畴,也属于新制度经济学的范畴。至于戴维斯和诺斯提出的制度创新理论:“如果预期的净收益超过预期的成本,一项制度安排就会被创新。”(对“新”经济史的方法、解释和批评的讨论,1968;又见他们合著的《制度变迁与美国经济增长》,1976年第2章)。似乎与财务会计经常要求遵守的约束条件“效益大于成本”,不谋而合。在财务会计与报告中,不论对是否需要遵守会计信息质量的特征,还是在报告中,对具有相关性的信息的披露(包括自愿披露和政府强制披露),以至于需要修改会计准则和会计制度,无不体现戴维斯、诺斯的“制度创新理论——一个基本的近似值”的原理。综上所述,本章尽管没有引用新制度经济学派的观点,而在制度经济学影响财务会计的论述中,已经在古典制度经济学的基础上,在一定程度上也考虑吸收了新制度经济学的某些重要的思想。

是所有权。或者说,决定竞争公平抑或不公平,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

从上例很容易看到,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(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):

- 平等或不平等的机遇;
- 合理或不合理的价格;
- 公平或不公平的竞争;
- 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,是指挥和服从指挥的关系。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“企业立协调”(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,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来不平等,而从