

传习集

学群◎编

敬贺王世定教授从事会计工作

四十周年

国财政

传 习 集

学群 编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

传习集/学群编. —北京: 中国财政经济出版社, 2004.3
ISBN 7-5005-7051-1

I. 传… II. 王… III. 会计学-文集 IV. F230-53

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 007610 号

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://www.cfeph.com.cn>

E-mail: cfeph@cec.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 18 开 21.5 印张 430 000 字

2004 年 2 月第 1 版 2004 年 2 月北京第 1 次印刷

定价: 45.00 元

ISBN 7-5005-7051-1/F·6172

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

前言

王世定教授是我国会计学泰斗、新中国理财国手杨纪琬教授的大弟子。王世定先生现任财政部财政科学研究所顾问、研究员、博士生导师，兼任中国会计学会常务理事、中国成本研究会常务理事，中央财经大学、北京工商大学教授。曾任财政部科研所副所长、中国会计学会副秘书长、中国财政学会理事、中青年财政专业委员会总干事、全国中青年财务成本研究会会长、名誉会长、中国证监会发审委委员等职。

今年是王世定先生从事会计工作 40 周年。在长达 40 年的会计实务、会计理论研究和会计教学工作中，他勤于治学，不唯上、不唯书、只唯实，孜孜不倦地探索财务、会计、审计领域的内在发展规律，每有所得，或写成论文发表于报刊杂志，或形成思路体现在自己出版的专著中。由于贡献突出，他于 1992 年荣获国务院批准的政府特殊津贴。

王世定先生治学严谨，其文章十分追求体系的完整性和逻辑的严密性。他在理论研究中的突出特长是善于准确地运用系统论、控制论、信息论和哲学等相关学科的理论知识为会计理论研究服务，比如他对社会会计、增值会计和行为会计的研究就是娴熟运用其他学科知识为会计研究服务的成功典范。

作为财政部科研所会计学学术研究和学科建设的领头人，王世定先生继承并丰富和发展了杨纪琬教授的“管理活动论”，从哲学意义上分析和论证了“管理活动论”对会计工作和会计学科发展的理论指导意义。由于对会计学理论的深邃探索，他的代表作《我的会计观》被列入香港中文大学图书馆馆藏书籍。

在二十多年的研究工作中，先生先后主持、参加了众多学术活动，其

中的重大项目有：联合国开发计划署项目《中国会计电算化问题研究》；国际货币基金组织项目《转轨中的宏观经济管理研究》；世界银行项目《资本市场管理研究》；国家自然科学基金项目《金融衍生工具会计研究》等。先生的学术研究，成果累累，先后出版了以《我的会计观》为代表作的学术专著10多部，在国内外各种学术刊物发表学术论文数百篇。他的学术研究自成体系，其鲜明的特征是高度的理论概括始终源于对实践的深邃的辩证思考，并最终为指导实际工作提供理论指南。

先生不仅是会计专家，而且是一位诲人不倦、品德高尚的教育家，自上世纪80年代末，他开始在财政部科研所研究生部指导硕士研究生，1996年开始指导博士研究生，经他指导毕业的硕士和博士有近百名，可谓桃李满天下。治学与教学之际，他总以杨纪琬教授于1989年书赠的条幅勉励自己、鼓励学生：“自强不息”；“学，然后知不足；教，然后知困”；“业精于勤，行成于思。”

今年是王世定教授从事会计工作40周年。为表达学生对导师多年培育之恩的感激，我们决定在导师60岁寿辰日出版这本论文集，以此作为贺寿礼物献给敬爱的导师。文集中的每一篇文章都凝聚了我们这些学生对导师的爱戴和感激之情，它代表着王老师每一位学生对导师的祝福：祝老师身体健康！心情愉快！

由于王老师的学生很多，文集征稿小组未能与所有同学一一联系上，在此深表歉意！

本文集的出版得到了中国财政经济出版社的大力支持，在此深表感谢！

编 者

2003年12月30日



与恩师杨纪琬教授在一起



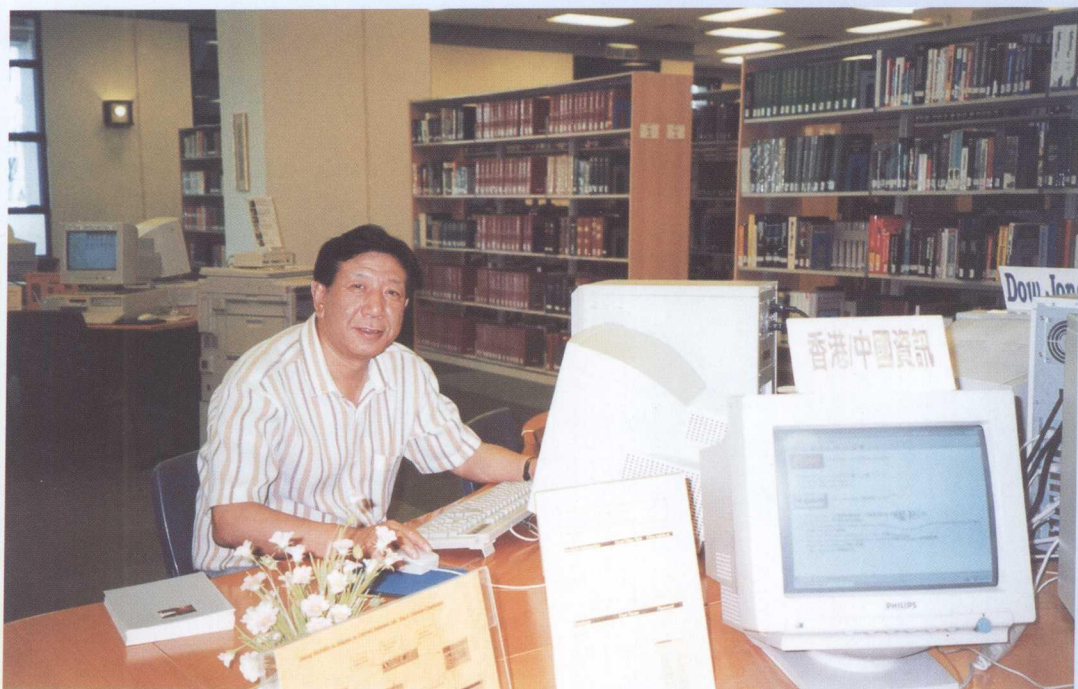
与黄菊波教授在一起



与财政部部长助理冯淑萍女士在一起



在英国考察



在香港中文大学



与夫人赵淑玲女士



在博士论文答辩会上与学生在一起



在学生毕业典礼上

目 录

管理活动论的哲学基础——关于会计观的讨论	王世定 (1)
会计国际化与会计监督	王世定 李明 (9)
美国会计舞弊成因及启示	李 明 (28)
关于税务会计的两点思考	刘海民 (44)
企业购并的决策分析	杜智勇 (47)
以全面预算管理带动企业管理水平的提升	吴 群 (62)
集团财务：管理难点及相应思考	王 斌 (69)
预算管理控制过程的行为分析	卢侠巍 (79)
金融衍生工具会计	李海军 (86)
管理会计报告的基本理论分析	王鹏程 (103)
环境会计初探	王寅东 (118)
上市公司利润操纵探析	吴文军 (127)
“囚徒困境”引发的议论——关于我国会计改革的一些思考	曹欲晓 (147)
上市公司股权转让的决定机制研究	
——兼谈股权转让对公司治理的影响	韩晓明 (154)
知识、产权与收益分配	徐玉德 (172)
公司治理的博弈分析	党 英 (181)
注册会计师职责、性质、责任之间的关系及独立审计制度特性	
的重新思考	白晓红 (190)
论会计信息失真及其治理	吴江涛 (208)
我国上市公司治理结构问题研究	
——基于我国 1124 家上市公司问卷调查结果的分析	李皎予 (216)
重整·激活——解决巨额不良资产问题的根本出路	刘钟声 (238)
ABC 与会计信息系统的优化	陈华亭 (243)

艺术与魔术——对当前会计问题的几点认识	刘国强 (253)
会计信息披露——一场数字游戏?	冯占武 (265)
从经济学视角剖析会计信息失真问题	赵治纲 (271)
回归本源: 关注会计的管理职能——会计“管理活动论”学习体会 ...	商思争 (275)
上市公司审计相关问题探讨	郑建彪 (286)
论“假账”的外生性	孙永尧 (295)
证券市场会计监管的制度安排: 现状、问题及对策	黄金旺 (302)
期权理论与公司财务	姜 毅 (311)
加强企业内部会计控制的思考	李亚如 (320)
关于我国金融工具会计若干问题的思考	朱海林 (325)

管理活动论的哲学基础

——关于会计观的讨论

王世定

会计观是指人们对会计的基本认识和本质看法。它是研究会计理论，做好会计工作的基础。当今世界上的各种会计学派，无论他们在具体观点上有多少分歧，归根结底都可以从会计观上找到缘由。

“会计”一词在现代汉语词典里有几种不同的含义：会计工作、会计职业、会计人员和会计学等等。这一方面反映了中国语言文字的丰富多彩，另一方面也表明了对“会计”一词有不同的理解和认识。在这几种不同的释义中，首要的最基本的当属会计工作，至于会计职业、会计人员或会计学等等，不过是由会计工作引申出的从属性概念罢了。因此，确切地说，会计观应该是指人们对会计工作的基本认识和基本看法。

一、“商业语言”与“会计信息系统论”

西方会计学者把会计视为商业语言的观点由来已久，但起源于何年何月已无从考察。直到 20 世纪 60 年代，这种观点还不时有所反映。他们认为，会计作为商业语言，其基本目标是提供报表，用以反映财务特征的经济业务和会计事项。采用的方法则是记录、分类和汇总。对会计的这种理解，显然是肤浅的。实际上，目前西方学者已放弃了这种说法，取而代之的是“会计信息系统论”。

20 世纪 40 年代后期，自然科学的重大成就——一般系统论、信息论和控制论几乎同时产生。虽然“三论”是生物学、计算机和

通讯等领域的科研成果,但其中揭示出的规律性却有着普遍的意义。正像一般系统论的创始人贝塔朗菲所说的那样“纵观现代科学的进展,我们看到令人惊喜的现象,在相互无关、各自独立的学科中,相似的问题和概念却在广为不同的领域发展起来了”^①。50年代初,“三论”处于发展和推广时期,不同学科在引入“三论”的同时,重新思考本学科所面临的问题。在这种背景下,美国会计学会(AAA)于1964年成立了一个专门委员会,研究会计的基本理论。经过两年的努力,1966年发表了《基础理论说明》。该说明指出:“就本质而言,会计是一个信息系统,确切地说,它是一般信息论在(解决)经济运行效率方面的具体应用。”^②“在本说明中,会计既是经营组织中总信息系统的一个组成部分,也是信息概念所界定的基本领域之一。”^③据此,美国会计学会将会计定义为:会计是鉴定、计量和传递经济信息的过程,借以使信息使用者能够做出可靠的判断和决策。

应当承认,从“商业语言”过渡到“信息系统”是个进步。

第一,语言仅是人际交流的工具,而信息系统论则认为会计是一个过程。尽管这个过程只包括鉴定、计量和传送三种职能,但它毕竟用“过程论”否定了“工具论”。第二,这个定义更加明确地阐述出会计目标:会计要为信息使用者制定财务服务。第三,扩大了会计信息的范围,从单纯的财务信息,扩大到经济信息。

由于上述进步,会计是一个信息系统的观点广为流传。80年代初,我国部分学者接受了这种观点,使信息系统论在中国找到了立足之地。如果按照通常的语义,把信息理解成“消息”或“意义”,讲会计细心或信息质量等都是可以理解的(本书只有在这种意义上,才使用会计信息概念)。但有些会计信息系统论者,一定要把这种观点同信息论挂钩,并认为会计信息系统论是将信息论引入会计理论研究的重大成果。对于这一评价,应该慎重讨论。

吸收和借鉴其他学科的成果,不断丰富和完善本学科的理论和方法,是科学发展的有效途径。借鉴系统科学(包括一般系统论、信息论和控制论)研究会计理论也应该大力提倡。但是,在借鉴和吸收过程中,首先应明确是否真正理解了所借鉴学科的基本概念和基本理论,然后才是利用这些理论研究本学科的问题。“信息论”是在研究通讯过程中创立的,完全可称之为“通讯理论”。事实上,信息论的奠基之作就称为“通讯的数学理论”。在这篇划时代的论文中,信息论的主要创始人申农利用概率论和随机过程理论等统计方法,研究解决通讯工程的一系列基本问题,提示出通讯过程的许多重要规律,并首先从质和量的结合上界定了信息这一基本范畴。他认为,信息是人们在选择一条消息时选择的自由度的量度,而这一量度应是其概率的对数。对

① 贝塔朗菲:《一般系统论:基础、发展和发展》。

② 陈今池:《西方现代会计理论》。

③ 同上。

此, 申农的合作者信息论的另一位创始人威弗尔说得更为明确: “‘信息’一词在此理论中只在一种专门意义上加以使用, 我们一定不要把它和其他通常用法混淆起来, 尤其不能把‘信息’与‘意义’相混淆……两则消息, 其一可能荷载着重要意义而另一则是纯粹无意义的东西, 也可能精确地在信息上是等价的”^①。“通讯理论中的信息一词与你所说的东西不相关, 而与你能说的东西更为有关”^②。控制论的创始人威纳认为: “事实上, 完全可以将消息所带来的信息解释为负熵, 即其概率的负对数。也就是说, 某个消息的可能性越大, 它所给出的信息就越少”^③。可见信息论和控制论中的“信息”是个专用术语, 与通常意义上的“信息”(作消息、意义等解释)概念大相径庭。会计信息系统论者一方面宣称利用现代科学成果信息论研究会计, 一方面却按照自己对信息的理解在讲所谓“信息质量”和“高级信息”等自创的概念。“自由度的量度”是个纯数量的概念, 怎样确定其质量呢? 又怎能分出高级和低级呢?

借鉴信息论的成果研究会计, 首先要明确信息论所揭示的基本规律。

信息论的研究对象是通讯过程, 申农所定义的通讯, 是指“一个人的思想可以借以影响另一个人思想的一个过程……事实上包括着人们的一切行为”^④。首先, 通讯是一个过程, 涉及信源、发送机、信道、接收机和消息接收者组成的一个完整体系。这与单纯提供信息, 即只有信源和发送机所组成的所谓信息系统是有本质区别的。其次, 通讯的目的, 是指借以影响一个人的思想和行为, 这与管理一词的基本含义(设法要别人完成管理者要做的事)是极为相近的, 或者说这里的“通讯”与“管理”在语义上是等价的。

为保证通讯目的的实现, 在通讯中形成了三个层次的基本问题: 第一层次属于技术问题, 主要解决通讯的信号如何精确地传送; 第二层次属于语义的问题, 解决被传送的信号如何精确地载荷着所要表达的意义; 第三层次则是通讯的效用问题, 即被接收的意义如何有效地影响行为, 并使之按所要求的方式进行。

正确解决这密切相关的三个层次问题, 涉及诸多复杂因素。申农在信息论中, 提出了 23 条定理, 从数学上给出了答案。如将信息论引入会计研究, 必定会产生积极的作用, 其前景是十分可观的, 目前起码可以得出以上几点启示:

第一, 信息论的研究对象是通讯问题, 而申农所定义的通讯和人们通常所说的管理, 在本质上并无区别。

第二, 通讯中密切相关的三个层次, 在会计管理上都有所体现。如果说第一层次的问题是指会计技术, 第二层次应该是指会计准则要解决的问题, 那么, 第三层次也是最高层次则是属于会计对“过程控制”的内容了。

① 威弗尔:《通讯数学理论的新发展》。

② 同上。

③ 同上。

④ 威纳:《历史上的控制论》。

第三，将上述三个层次联系起来，即使以信息论为基础，把会计的本质属性归结为一种管理活动，形成会计管理的概念，也应该是顺理成章的。

二、会计的管理职能

信息系统论者往往强调会计“反映”职能，认为会计是一种以提供财务成本信息为主的信息系统。形成这种认识的主要原因在于，他们把提供财务报表人微言轻会计工作的目标和终点，而没有把会计看成是影响他人行为的一个过程。

会计是伴随人类活动而产生和发展的一种实践活动。会计界大都熟悉马克思转述鲁宾逊记账的故事：“我们这位从破船上抢救出表、账簿、墨水和笔的鲁宾逊，马上就作为一个地道的英国人开始记起账来”^①。“他的账本记载着他所有的各种使用物品，生产这些物品所必须的各种活动，最后还记载着他制造这种一定量的产品所耗费的时间”^②。为什么要记账？为什么要记录这些内容呢？因为“需要本身迫使他精确地分配自己执行各种职能的时间”^③。可以设想，鲁宾逊要实现的两个目标是生存下去和设法回到英国本土，因此他必须把所能支配资源——劳动时间在造船和寻找食物之间进行合理分配，分配的依据则是他的会计记录。显而易见，记录过去是为了规划未来，而不是向什么人报账或提供信息。当然，与农民用头脑记账一样，“鲁宾逊会计”仍然是生产职能的附带部分，仍然没有成为当事人的独立职能，但从这种反朴归真的例子中，是否应该得出这样的结论：会计，即使是近乎原始的会计，它也是作为一种管理活动而存在的。

或许有人说，现代会计早已从生产职能中独立出来，绝非“鲁宾逊会计”所能比拟的，因而“鲁宾逊会计”不能说明现代会计的本质，那么，我们重温一下马克思的有关论述，关于簿记，马克思说“不论这种职能集中在资本主义商品生产者手中……还是这种职能不再是生产职能的附带部分，而从生产职能中分离出来，成为特殊的、专门委托的当事人的独立职能，——这种职能本身的性质是不会改变的”^④。我理解，这里的职能不变，既有对历史的总结，也有对未来的预见。现代会计的发展只是增加了会计工作的深度和广度，并未形成上述科学预见的反证。

其实，无论古代还是现代，人们从事生产活动，总是希望以较少的投入，换取较多的产出。在需求无限，资源有限的情况下，如何恰当地分配和利用已掌握的资源，生产出更多的物质财富，历来是经济学研究解决的主要课题。这种资源分配通常要经过两种阶段，在第一阶段，将社会资源分配于国民经济各部门、各企业之间。在市场

① 马克思：《资本论》第1卷第93页。

② 同上。

③ 同上。

④ 马克思：《资本论》第2卷第151页。

经济条件下,这种分配主要是在资本和资金市场中通过股票和债券的交易来完成的。出资者将其资源(资本或资金)投入企业,是因为他们相信可以通过投资而得到相应的报酬,价值规律和供求关系总是使资源流向报酬较高的企业,而那些经营不善、管理不好的企业必然在资本市场上遭到冷遇,甚至被淘汰。在资源分配的第二阶段,当社会资源(资本或资金)进入企业之后,企业管理者必须做出各种决策,以恰当地分配和合理地使用这些资源,争取较好的经济效益,求得自身的生存发展并为社会做出贡献。不难看出,在社会资源分配的第一阶段,投资于哪家企业由企业外部出资者决定,但企业财务状况和经营成果的好坏对这种决策起着举足轻重的影响,财务会计在其中的作用是不言而喻的。在社会资源分配的第二阶段,如何恰当分配,有效利用企业资源是由企业管理者决定的,管理会计在其中的作用也是尽人皆知的。有人说拍板定案是出资者和管理者,他们才是决策者,而会计不过是为决策提供信息而已。持这种观点的人,实际上不了解有关决策的基本理论。决策论创始人 H·西蒙认为,任何组织的全部管理活动都是集团活动,其中心过程是决策,因而提出了“管理就是决策”的著名论断。他还认为,决策并不是拍板的一瞬间,而是一个过程,包括确定要解决的问题,拟定备选方案和选定方案三个主要步骤。需要强调的是:第一,会计作为企业的管理部门之一,是决策活动的参与者;第二,在整个决策过程的三个步骤中,会计根据企业财务状况和经营成果的综合分析、判断,在提出问题、制定备选方案、促成方案的选定和实施以及监控方案的实际效益等方面所起的作用,不是其他管理活动所能代替的。因此,将会计视为一种管理活动,不仅顺理成章,还有着丰富的实践依据。

三、“管理活动论”的哲学基础

作为科学世界观和方法论的统一体,马克思主义哲学是认识世界的思想武器。当然也是探讨和认识会计本质的理论基石。

“社会活动在本质上是实践的”^①。人类社会实践是建立在生产劳动基础上多层次、多形式的复杂过程。会计就是其中的一种。“管理活动论”认为,会计不是人的身外之物,而是由人直接参加的,按预定目标管理控制生产过程的一种实践活动。

引入实践的观点,从哲学层次上探讨会计的本质,或许有助于思想的统一。从实践的观点出发,还有助于研究会计中的各种关系。

1. “过程控制”与“观念总结”的辩证关系

“语言”和“信息系统论”者认为,反映是会计最基本的、第一位的职能,照此推论,控制应该是从属的、第二位的职能了。另外一篇论文的作者认为,马克思讲会

^① 《马克思恩格斯选集》第1卷第18页。

计的基本职能时，将“过程控制”放在“观念总结”之前，应该是控制第一，反映第二。上述截然相反的观点，却有着共同的思想方法，都只是片面地强调一个侧面，而试图无视或贬低另一个侧面。

马克思的认识论是反映论与实践论的统一，是反映论与辩证法的统一，因而是有目的的、积极的、能动的反映论。“哲学家们只是用不同的方式解释世界，而问题在于改变世界”^①，人们对周围事物既是反映与被反映的关系又是改造与被改造的关系。物质世界首先是人们改造的对象，才能成为人们认识的对象，会计中的两项职能同样具有这种辩证关系。

就“观念总结”而言，不论采用什么形式，它总是对社会再生产活动进行的价值抽象，或者是对再生产过程更深刻、更本质的反映，反映的目的完全在于控制，没有控制反映就失去了目标和意义，因而也失去了存在的基础。“过程控制”特别是精确的定性定量控制，需要“观念总结”提供依据。失去反映，控制的方向和强度将无法确定，从而陷入盲目性，无法达到有效控制的目的。从这种意义上说，反映是控制的基础，控制是反映的目的。这种相辅相成的关系，并非第一，第二所能解释清楚的。但是，从反映和控制的关系上看，它们之间也不是平行的，而是主导和非主导的关系。这表现在以下方面：第一，控制规定反映的范围和程度。会计反映什么，不反映什么，以及如何反映，总是由会计控制的需要所决定的。第二，控制是推动反映发展的动力。(1) 控制为反映提出新课题，促使反映的内容和形式不断向前发展；(2) 反映的内容要通过控制才能变主观的东西为客观的东西，才能转化为现实的力量；(3) 反映的结果要受控制的有效性来检验。会计报表的六大要素，以这些要素的确认和计量为主要内容的会计准则并非先验的产物，它是经过了不断纠正和完善以后形成的会计工作的规范。为什么要纠正？为什么要完善？怎样能证明过去准则的失效？归结为一点，就是看控制能否得到有效实现来判断。因此，在会计的两大职能中，控制是居主导地位的职能。

2. 实践主体和实践客体的辩证关系

实践是人们有目的地改造客观世界的物质活动。实践主体与实践客体的关系，对实践的性质和结果有着举足轻重的影响，深入研究这种关系，可以促进会计理论和实务的发展。

会计作为一种管理实践，其主体是有意识、有创造的人。我国会计工作者的总数要比有些国家的人口还多。尽管如此，在数量上和质量上仍然不能满足经济建设的需要。有人估计，中国实行市场经济体制，至少需要 30 万名注册会计师，而目前仅有六万多人。不少设在国外的中外合资企业，很难在国内找到合格的会计人员去任职。上述情况从一个方面说明了提高主体能力的必要性。从另一方面来看，我国会计正处

^① 马克思：《关于费尔巴哈的提纲》。