



论会计标准的实施

姜英兵 撰

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

大 连

定价：58.00元

作者简介

摇摇姜英兵，1970年 5月生于辽宁省庄河市，管理学（会计学）博士。现任教于东北财经大学会计学院财务系，东北财经大学财务与会计研究中心研究员。自 1996年 9月开始攻读博士学位以来，先后在《会计研究》、《管理世界》、《经济管理：新管理》、《财经问题研究》等刊物上公开发表学术论文 100余篇，参编教材和制作课件多部，参与承担财政部、中国会计学会课题多项。主要研究方向为财务理论以及财务与会计问题的跨学科研究。



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，我们与中国中青年财务成本研究会、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做出应有的贡献。

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1995年起，本论丛每年推出一辑。

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：

谷摇祺摇东北财经大学会计学院教授，博士生导师

欧阳清摇东北财经大学会计学院教授

冯淑萍摇全国人大预算工作委员会副主任，财政部部长助理，
会计准则委员会秘书长，教授，博士生导师

李志文摇美国杜兰大学商学院讲座教授，副院长，清华大学经
管学院教授，博士生导师

委员（以姓氏笔划为序）：

马君梅摇台湾东吴大学商学院院长，教授

王立彦摇北京大学光华管理学院会计系教授，博士，博士生
导师

王光远摇福建省审计厅副厅长，厦门大学会计系教授，博士，
博士生导师

王化成摇中国人民大学商学院副院长，会计系教授，博士，博
士生导师

刘永泽摇东北财经大学会计学院院长，教授，博士，博士生
导师

刘志远摇南开大学国际商学院副院长，会计系主任，教授，博
士，博士生导师

刘明辉摇大连出版社社长，东北财经大学会计学院教授，博
士，博士生导师



刘摇峰摇中山大学管理学院会计系教授，博士，博士生导师
孙摇铮摇上海财经大学副校长，会计学院教授，博士，博士生导师

宋献中摇暨南大学管理学院会计系主任，教授，博士，博士生导师

李摇爽摇中国注册会计师协会顾问，中央财经大学教授，博士生导师

张为国摇中国证监会首席会计师，上海财经大学教授，博士，博士生导师

张龙平摇中南财经政法大学会计学院副院长，教授，博士，博士生导师

张先治摇东北财经大学会计学院副院长，教授，博士，博士生导师

张俊瑞摇西安交通大学管理学院副院长，会计系教授，博士，博士生导师

何顺文摇香港中文大学会计学院院长，教授，博士，博士生导师

杨雄胜摇南京大学国际商学院会计系主任，教授，博士，博士生导师

陆正飞摇北京大学光华管理学院会计系主任，教授，博士，博士生导师

陈毓圭摇中国注册会计师协会秘书长，财政部财科所研究员，博士，博士生导师

陈国辉摇东北财经大学津桥商学院院长，教授，博士，博士生导师

陈建明摇天健会计师事务所首席合伙人，博士，高级会计师
陈信元摇上海财经大学会计学院院长，教授，博士，博士生导师

陈摇敏摇国家会计学院教授，博士，博士生导师

周守华摇中国会计学会副秘书长，北京交通大学教授，博士，



博士生导师

罗摇飞摇中南财经政法大学会计学院院长，教授，博士，博士生导师

郑振兴摇美国休斯敦大学教授，博士

赵德武摇西南财经大学副校长，会计学院教授，博士，博士生导师

夏冬林摇清华大学经济管理学院会计系教授，博士，博士生导师

秦荣生摇国家会计学院副院长，教授，博士，博士生导师

徐林倩丽摇香港理工大学工商管理学院院长，会计学系讲座教授，博士

黄世忠摇厦门国家会计学院副院长，厦门大学会计系教授，博士，博士生导师

谢志华摇北京工商大学副校长，教授，博士

蔡摇春摇西南财经大学会计学院院长，教授，博士，博士生导师

薛云奎摇长江商学院副院长，上海财经大学教授，博士，博士生导师

魏明海摇中山大学管理学院会计系教授，博士，博士生导师

戴德明摇中国人民大学会计系主任，教授，博士，博士生导师



序

会计理论界对会计欺诈（或会计信息违规性失真）问题的分析大多从某个特定角度出发。诸如，有的从会计标准不完善以及会计信息披露技术角度，有的从会计诚信、会计道德角度，以及公司治理与内部控制、会计监管、法制建设、制度环境等角度触及会计欺诈问题，每一种角度本身并没有问题，而问题在于，单一的视角（或结论）可能会导致以偏概全。例如，有的研究者断定，会计欺诈问题的实质就是会计监管的有效性问题的，但其实问题并没有简单到可以仅仅归结为会计监管问题，于是，发展和演绎一个关于会计标准实施的总体制度框架可能是有必要的。

该书是由姜英兵的博士学位论文修改、扩充而成的。诚如作者所指出的那样：“对会计标准不完善的指责实在是本末倒置，因为它基本上是技术性的。真正操纵着会计信息的有形和无形之手是围绕会计标准实施的各种制度安排。”作者通过借鉴新制度经济学、法律经济学、社会资本理论、博弈论等理论，将与会计信息披露攸关的会计管制、激励、信誉、法律等问题有机地统一和紧密围绕于“会计标准的实施”这一制度框架下，从而拓展了会计理论的研究范围和深度，增强了治理会计信息违规性失真的理论解释力。

本书视角新颖独到，从会计标准的国际协调（或趋同）以及屡禁不止的会计欺诈这两个当前会计热点问题切入和反思。一方面，包括中国在内的各国会计标准建设步伐逐渐加快，会计标准也日趋合理；而另一方面，全球会计造假问题仍然十分突出，即使在美国这样会计理念、会计标准以及相关实施制度较为成熟和完善的



国家中，会计欺诈也非常严重，对资本市场、投资者信心以及经济发展造成了巨大的负面影响。尽管在安然事件发生后，美国证券交易委员会及其他相关机构立即加强了会计监管，“萨班斯—奥克斯利法案”迅速出台，公众公司会计监督委员会成立，各种监管措施不一而足；同时，会计标准制定机构、会计理论界与实务界也就美国会计标准制定的导向、注册会计师审计等问题争论不休。反观现实，财务丑闻还是在不断地发生，最近又曝出“北电网络”涉嫌虚增销售收入的财务丑闻。此种强烈的对比促使我们不得不严肃地思考这样一个问题：会计标准建设与会计标准实施，究竟哪个更重要？

作者从当前会计的最热点问题楔入，反其道而行之，通过搜集支持与强化会计标准实施的规范分析结论和经验证据，依据“制度”的基本理论和概念特征，分析论证了“协调的会计标准未必能带来协调的会计实践”，创新性地、鲜明地提出：“会计标准的实施比会计标准本身更重要。”而这一论点与 葛家澍^①（葛家澍）的结论不谋而合：一个强有力的法律法规执行制度可以替代虚弱的法律法规。或者可以通俗地理解为：如果不存在有效的实施制度，制定再多的规则、标准和法规也只能成为垃圾。

在全书的分析论证过程中，作者依据和融合制度经济学及其他相关学科的“洞见”，为会计标准实施的制度分析打下了坚实的理论基础；关注了欧盟就统一会计标准实施的最新动态和做法，注意吸收了其关于会计标准实施环节的系统经验；作者还创造性地从社会资本理论角度（其核心要素是信任、信誉、网络与规范等）深化了对会计标准实施的理解，这与某些关于会计诚信的空洞说教（已无法引起共鸣）明显不同；进一步地，文章梳理了会计标准实施中的激励与管制、法律与信誉两对关键范畴，提出了激励性管制、信誉与法律的替代和互补等新观点；最后，在前述基础上，作者建构了一个会计标准实施的总体制度框架，亦即，会计标准的实

① 指的是《葛家澍会计理论》一文的四位作者。



施环节与制度支撑以及其间的动态适应性调整与耦合。

综观全书，不难概括出以下几个鲜明特点：

方法论新。将新制度经济学、社会学、法律经济学等学科思想有机地融会和整合于会计理论研究中，这种横跨多学科的研究极富挑战性与创造性，拓展和加深了会计理论研究的广度与深度。通览全书，可以看出作者具备丰富的知识背景与学识沉淀。

观点新点多。作者第一次提出了“会计标准的实施比会计标准本身更重要”这一鲜明的观点；首次借鉴社会资本理论对会计标准实施中的会计诚信进行诠释；将会计标准的实施环节系统划分为自我实施（信誉机制、公司治理、媒体监督）与强制实施（独立管制与司法诉讼），并就各种实施机制的递进与嬗变进行了深入分析；归纳了会计标准实施的制度支撑，包括（投资者保护）法律及实施、社会资本（信任）投资以及激励机制；以及较有逻辑性地构建了会计标准实施的制度框架。此外，书中的思想火花和亮点也随处可见，诸如，从交易成本与信息完备性角度去解释安然事件所带来的震荡，从会计标准实施的角度来理解会计标准制定的导向之争，以财务报告网络与资产专用性来诠释企业管理层的会计诚信，以及媒体监督之于会计标准实施的作用等等。

论证犀利独到。作者指出：“目前最大的问题是会计标准的实施与会计标准的建设两个领域的分野模糊不清。会计标准的实施成为一个模糊的概念，会计标准的实施以多个角度支离破碎地呈现：会计标准建设、会计披露、独立审计、公司治理、内部控制、会计监管等等。”作者对问题及时反应，较系统地构建了会计标准实施的总体制度框架，并将问题的分析引向深入和全面。制度框架本身已经说明了问题，必须加强各场域（~~领域~~）之间的沟通，综合治理才是硬道理。因此可以说，书中既有细致入微、体贴疏解的精雕细刻，又有以点带面、推陈出新的高屋建瓴。

当然，该书的不足之处也很明显，比如，作者可能有意忽略了，或者并不十分清楚会计标准自身与会计标准实施之间的微妙关系。而事实上，会计标准自身与会计标准实施原本不可分离，采用



类似物理的方法将其分离研究有失恰当。还有，作者对应如何设计会计标准实施的激励机制语焉不详，对支撑性制度安排之间的关系也未予以梳理和描述。这些问题还需要作者及其他研究者进行深入的研究和澄清。

该书作者姜英兵是我指导的博士研究生。我了解到，在攻读博士学位期间，他孜孜不倦，不仅阅读了大量的经典文献（特别是新制度经济学），同时还密切跟踪和把握学科前沿。近一年多的时间，他一直在写作博士学位论文。作者文采斐然，风华正茂，有着独立思考的清朗素质、扬长避短的认识能力、见贤思齐的进取精神以及学兼中西的文化素养。我期望并相信，他将在会计研究领域取得更大的进展。

谷摇祺

2008年 5月

于东北财经大学



前言

对会计欺诈（或会计信息违规性失真）治理机制的研究广泛牵涉到会计标准建设、信息披露技术、道德伦理、会计监管等诸多层面，这已然构成了我们当前会计学术研究极其重要的主题之一。本书意在把作者对纷纭复杂的会计实践和会计理论研究的观察和思考，做一个阶段性的清算和总结。

写作就是对写作重新选择一次，和克劳斯的“等待写作（上一次写作）过时为止”是一个意思。正因为如此，作者才考虑和熟视无睹的东西保持距离，跳出“就会计论会计”的狭小圈子，与会计信息披露技术、会计标准完善等研究划清边界，克制和收敛于制度分析，以期高屋建瓴地从本质上把握和理解会计标准的实施。

本书以会计标准的实施作为研究对象，以新制度经济学、法律经济学、社会资本理论、机制（激励）设计理论、公共选择理论和博弈论等为分析依据贯穿全书，参照欧盟及英国会计标准实施机制设计，结合中国会计标准实施现状和制度环境，深入剖析会计标准实施系统中的关键制度和主要环节，在此基础上，系统构建了会计标准实施的总体制度框架。全书共分 怨章，各章要点如下：

第 员章“话语与视角的转换：由会计标准到会计标准的实施”，以会计标准的国际协调这一当前热点问题作为切入点，引出协调的会计标准并不一定能带来协调的会计实践这一初步论断。接着在分析中国的会计标准实施现状基础上，归纳了支持与强化会计标准实施的相关经验证据和规范分析结论，并从制度经济学角度进



一步论证了将研究重心由会计标准转向会计标准实施的必要性。

第 圆章“会计标准实施的制度分析基础”，借鉴制度经济学的基本理论，分析会计标准实施的制度涵义，为全文奠定理论基础。

第 猿章“会计标准的实施：欧盟的经验”，介绍和评价欧盟就统一会计标准实施的经验和做法，特别提到英国的会计标准实施机制。提炼欧盟和英国经验的启示和借鉴意义，为构建我国的会计标准实施环节提供参考。

第 源章“会计标准实施的社会资本理论分析”，用社会资本理论分析信任、财务报告网络、资产专用性等社会资本核心要素之于会计标准实施的基础性作用和意义。

第 缘章“会计标准的实施：激励与管制”，在分别讨论了会计标准实施过程中的管制和激励问题以后，创造性地提出“激励性管制”这一新思路。

第 远章“会计标准的实施：法律与信誉”，详尽分析会计标准实施中的法律与信誉这两种机制，尤其对这二者的替代性与互补性予以关注。

第 苑章“会计标准的自我实施”，从会计标准实施的主要环节入手，具体分析了会计标准自我实施中的关键环节：信誉机制，公司内、外治理机制和媒体监督机制的作用机理。

第 愿章“会计标准的强制实施”，探讨与会计标准强制实施相关的制度化的监督体系和司法诉讼。

第 怨章“会计标准实施制度框架构建”，在第 苑 愿两章论证的基础上，探讨会计标准自我实施与强制实施的互补，会计标准实施与会计域秩序，从博弈论的观点和秩序建构的观点出发构建会计标准实施的制度框架，最后对全书进行简要的总结。

在此，作者还想就全书的结构安排加以说明。文章的结构安排，与最终形成会计标准实施制度框架的逻辑层次和顺序是一致的。

第 员章作为引论，选题的背景、动因和意义等包含于其中。第 圆章为全书的分析论证定下基调和理论基础，始终结合制度分析的



意图有迹可寻地贯穿全书。第猿章帮助作者大致澄清了会计标准实施的主要环节，为后面第苑愿两章的论证打下基础。第源章尝试着应用社会资本理论思想，对会计标准实施的信誉与财务报告网络关系进行别样的解读，以区别于会计道德和会计伦理学分析的传统思路。第缘远章则集中分析了会计标准实施体系中的两对关键范畴：激励与管制、法律与信誉，它们对立而统一，互补又替代。第源缘远三章充分体现了会计标准实施制度中的精髓——支撑性的、统率性的制度安排——以深化对会计标准实施问题的认识和理解。通过第苑愿两章，梳理与廓清了会计标准的实施环节和具体实施机制。最后，第怨章则是在前文对理论基础、实施环节和制度支撑进行充分探讨的基础上，构建了会计标准实施的总体制度框架。

姜英兵

圆园园年 员月



目 录

话语与视角的转换：由会计准则到会计准则 的实施	员
协调的会计准则能否带来协调的会计实践：一个楔子 ...	缘
中国的会计准则实施现状	圆
强化会计准则实施的规范分析结论	愿
支持会计准则实施的经验证据	圆
会计准则实施的制度分析基础	圆
制度的一般含义	愿
制度与实施	猿
会计契约	猿
交易成本与信息完备性	源
会计准则的实施：欧盟的经验	源
云耘的研究	源
憐云耘的研究	缘
英国的会计准则实施机制	远
欧盟及英国会计准则实施机制的借鉴	远
会计准则实施的社会资本理论分析	苑
社会资本理论核心	苑



基于财务报告网络的分析	猿
会计标准的实施：激励与管制	愿
会计管制	愿
会计标准实施与激励	愿
会计管制理论创新：激励性管制	员
会计标准的实施：法律与信誉	员
法律之于会计标准实施	员
信誉之于会计标准实施	员
政府管制（法律）与信誉	员
会计标准的自我实施	员
信誉机制	员
公司（内、外部）治理机制	员
媒体监督	员
会计标准的强制实施	员
会计标准强制实施的理论基础	员
制度化监督体系	员
司法诉讼	员
会计标准实施制度框架构建	员
自我实施与强制实施：双管齐下	员
会计标准实施与会计域秩序	员
会计标准实施制度框架：秩序重构	员
简要的总结	员