

会计选择行为的制约机制研究

黄文锋

(暨南大学 会计学院, 广东 广州 510632)

摘要:文章认为,在制约管理当局会计选择行为的各要素中,内部控制是基础,公司治理是关键,产权结构是前提。且当这些内部要素与外部环境各要素发生有机的非线性的耦合作用时,才会使系统远离平衡态,形成有序的耗散结构,对管理当局选择行为形成有效的制约。

关键词:会计选择;三级链;耗散结构;制约

中图分类号:F230 **文献标识码:**A **文章编号:**1001-9952(2004)04-0068-10

关于企业经营失败、会计信息失真及不守法经营的原因学术界有一种观点认为在很大程度上都可归结为企业内部控制的缺失或失效(吴水澎等, 2000)。但笔者认为,企业经营失败、会计信息失真和内部控制失效都是结果,它们之间不具有因果关系,而是平行关系。虽然内部控制对基础性会计信息的真实性具有一定的制约作用,但内部控制失效不是会计信息失真的最根本原因,只是公司治理失败的一个表现形式。为此,本文所要论述的是:究竟是什么制约会计信息形成最根本的原因?在制约会计信息质量方面,产权、公司治理结构和内部控制三要素以及与外部环境之间存在着什么样的关系?它们对约束会计信息分别起到了什么样的作用?

由于会计信息的生成是与管理当局的会计选择行为密切联系在一起的,所以这些问题就变成了内部控制、公司治理结构、产权结构以及外部环境与管理当局会计选择行为之间关系的问题。我们的基本观点是,内部控制是生成会计信息的基础,但不能有效制约管理当局的选择行为。公司治理结构是规范管理当局选择行为的关键力量。而健全的公司治理结构是以产权清晰为前提的。外部环境只有和内部各要素发生有机的耦合作用时才能起到有效制约的作用。

收稿日期:2003-12-01

作者简介:黄文锋(1965—),男,安徽安庆人,暨南大学会计学院应用经济学博士后流动站研究人员,广东金融学院副教授。

一、制约选择行为的制度三级链

1. 有效的内部控制是产生真实会计信息的基础

内部控制是企业规模不断扩张、结构日渐复杂的产物。人们对内部控制概念和意义的认识也是随着企业组织结构的变化而变化,经历了内部牵制、内部控制制度、内部控制结构与内部控制整体框架等几个不同的阶段(吴水澎等,2000)。为了弄清内部控制与管理当局会计选择行为的关系,我们必须首先认清:内部控制是由谁实施的?内部控制与公司治理结构之间是什么样的关系?内部控制的根本目标是什么?

COSO委员会认为,内部控制是由董事会、经理和其他员工实施的,也就是说,内部控制是一个全员实施的过程。但事实上内部控制制度的设计者和实施者是管理当局^①,而管理当局以下的科层才是具体制度的执行者。从这个意义上说,他们也是实施者,但他们同时又是被控制者。所以不能简单地拘泥于COSO的定义,认为管理当局、经理、员工都是内部控制的实施者。其实他们之间是规则制定者与规则执行者的关系。内部控制的实施主体是企业管理当局,执行者是制定者以下的科层组织及其员工。由于董事会有监督和评价内部控制的责任,从这个意义上说,公司董事会也是内部控制的实施者。

再看内部控制的目标。从内部控制与会计信息质量的角度看,内部控制的目标是保证会计信息的真实可靠。由此人们容易把他们之间的关系当成因果关系。从内部控制的经济性质看,内部控制的根本目标是减少和限制管理当局以下人员的代理成本。管理当局进行公司的经营决策,但是由下一级机构执行的,下一级的机构又再委托更下一级的机构,如此等等。内部控制就是防范管理当局以下科层在决策执行过程中的种种舞弊行为。因此,内部控制的根本目标是为了减少管理当局以下各科层组织和个人对管理当局的代理成本,但不能减少管理当局对其上层如股东的代理成本。原因在于管理当局可以逾越内部控制。这对我们认识内部控制与管理当局的选择行为的关系非常重要。由良好的内部控制所生成的会计信息,管理当局可以任意变更。如郑百文的造假过程^②。同样,世界通信公司的财务丑闻,也并非是公司不存在内部控制,其实其内部控制还相当健全,只是管理当局凌驾于内部控制之上,使内部控制成为摆设。这一过程再清楚不过地表明,内部控制所起作用的范围。

因此我们要正确认识内部控制的作用。内部控制只能保证对原始的经济业务进行正确的加工,生成符合现行会计制度要求的会计信息。但经过内部控制生成的信息,还要经过管理当局的“过滤”。也就是说,如果所生成的会计信息满足管理当局的需要,就不会有变动。但如果与管理当局的需要有距离,作为逐利的经济人的管理当局就要对这些信息进行再“加工”。这就涉及到管理当局和所有者以及其他相关者的委托代理问题。真实的会计信息产生后,

假如经理是企业的所有者,在不考虑税收影响因素的情况下,他不会有任何动机来变动由财务部门生成的会计信息。但在经理不是完全的所有者的情况下,他就可能变更已生成的会计信息。

那么,良好的内部控制是由什么因素决定的呢?我们认为公司治理结构。它们之间的关系,是原因和结果的关系。公司治理是因,内部控制是果。也就是说,没有良好的公司治理就没有健全的内部控制^①。健全的内部控制是管理当局受到充分激励和有效监督的产物。良好的公司治理是有效的内部控制的根本保证。许多文章从内部控制失控导致企业失败的事实,推出建立和健全内部控制的重要性。如关于“郑百文”、“亚细亚”等失败的案例分析,都有相似的结论。“亚细亚”的老总,将自家的保姆安排为大商场的财务总监(转引自吴水澎等,2000),这一问题确实是内部控制中人事控制的失败。但这只是结果,是公司治理失败的结果,即公司治理结构没有对“亚细亚”管理当局形成有效监督和制约的结果。因此,内部控制的失败只是治理结构失败的表现形式,根本的原因在于公司治理。

内部控制的性质可归纳为:

内部控制是由掌握生产经营决策权的管理当局实施的对其以下层级员工进行控制的制度设置。它的根本目标旨在减少管理当局以下科层对管理当局的代理成本^②,由于内部控制是管理当局制定和实施的,因而不能减少管理当局自身的代理成本。

内部控制与公司治理是两个界限非常清晰的概念,它们之间的关系是原因与结果的关系。公司治理是科学的内部控制的保证。

由于内部控制只能限制管理当局以下企业员工的行为,所以在内部控制非常健全的情况下,也可以生成虚假的会计信息。但内部控制不健全,绝不会有真实可靠的会计报表诞生(这就是为什么各国都重视内部控制建设的主要原因之一)。因此,虽然良好的内部控制能够保证基础会计信息的真实可靠性,但这只是会计信息生成的第一阶段,还必须经过管理当局的“过滤”和加工。而内部控制对制约管理当局这种加工(选择)行为的作用非常有限。因此,对这一行为进行有效制约的关键在于公司治理结构。

2. 完善公司治理是真实会计信息产生的关键

公司治理是委托人、代理人以及其他利益相关者一种相互制衡的制度安排。良好的公司治理结构应该具有激励、监督等功能。而监督是公司治理最重要的功能之一。由于公司财务信息披露是委托人和其他利益相关者对代理人监督的主要形式,所以公司治理结构通过制约财务信息生成过程中管理当局的行为,来达到监督的目的。

从美国蓝带委员会1999年出台的《关于提高审计委员会效果的报告和建议》中可以看出,董事会里的审计委员会在公司会计信息披露的过程中,具有

十分重要的地位。其表现在:一是要求外部审计师完全向审计委员会负责,审计委员会对审计过程发挥指导作用;二是要求管理当局必须同审计委员会一起复核经审计的报表;三是外部审计师也必须就会计原则的质量、影响财务报告的重要判断等方面与审计委员会进行讨论。并且在向 SEC 提交的年度报告中披露上述情况,以确信公司财务报告在所有重要方面符合公认会计原则的要求。该建议同时对审计委员会的独立性提出了要求。规定审计委员会和外部审计师、内部审计师之间应有独立的交流和信息流动。而且对涉及重要会计原则的运用问题,审计委员会和管理当局、内外部审计师之间要进行充分的讨论。

根据法律的规定,外部审计师应该对股东负责。但由于股东分散(尤其是以外部治理为主的西方国家),或者对专业知识的陌生,使得这一规定实际上形成了外部审计师对管理当局负责的实际后果。所以强调外部审计师对审计委员会完全负责,就是要将对股东的责任落到实处,真正加强外部审计人员的独立性。因此审计委员会对保持外部审计独立性的意义非常重大。

管理当局对会计政策的选择主要是通过通过对重大判断的运用(如资产减值准备的提取)和重要会计原则的取舍(如加速折旧法和直线折旧法)进行的。在确立了审计委员会对整个审计的指导地位后,管理当局的一系列选择行为不仅要经过外部审计这一关,而且还要经过审计委员会这一关。管理当局必须就这些重要方面与审计委员会进行独立的交流和讨论,并且在报告中反映讨论的情况。所以这一过程有效地制约了管理当局的选择行为,使管理当局的选择行为符合公认会计原则的要求。

内部审计机构是内部控制的一部分。它一般是在管理当局控制之下,所以独立性较差。它可以对管理当局以下人员遵循内部控制的情况进行监督和核查,但不能对管理当局的行为进行制约。蓝带报告强调内部审计人员也必须与审计委员会进行独立的交流和讨论。这就提升了内部审计的独立性,使它在规范管理当局的选择行为过程中发挥自己的作用。

由此我们就可以非常清楚地看到,制约管理当局的选择行为是以董事会里的审计委员会^⑤为主,而且在内、外部审计人员不能很好地发挥审计独立性时,审计委员会与它们之间的交流和沟通方式,能够有效地纠正这种现象。

所以,会计信息经内部控制生成以后,会经过管理当局的“过滤”和加工。公司治理结构是对管理当局“过滤”行为的“再过滤”,即当存在健全的公司治理结构时,也就是说董事会里审计委员会能够对整个审计过程发挥独立的指导作用时,就可以对管理当局的选择行为进行有效的制约。所以公司治理结构是规范和制约管理当局选择行为的决定力量。

3. 合理的产权结构是产生真实会计信息的前提

在产权理论发展史上,一个重要的突破是区别了私人财产层次的所有权

与企业财产层次的所有权。由于企业经营最本质的特征是不确定性,所以企业的合约不可能把所有可能的情况都在事前写清楚。在各种不确定性面前,谁在什么状态下实施控制,如何控制,风险和收益如何在不同企业成员间分配等问题就显得非常重要。这就产生了在个人所有权基础上的企业所有权的界定问题。这一界定过程,其实就是出资者、管理者等利益相关者在具体情况下博弈的过程,而且随着各方力量的变化又不断进行博弈和较量。所以,企业层次的所有权是投入到企业中各要素所有权的裂变、重组、耦合而形成的一种新的结构,它不是各要素所有权的简单相加或者某种逻辑的延伸。因此,我们看到具有相同或相似的财产所有权制度在现实中却形成千差万别的公司治理模式。企业层次的所有权形成不仅取决于各产权要素所有者的谈判实力,还与所处的文化、习俗以及道德等要素密切相关。这一事实说明,仅有明晰的财产权利是远远不够的,必须在此基础上进行权利的重组和创新,以形成科学的治理机制,产生足够的激励和制衡,从而创造出组织的效率。所以,只有各种权利进行重新组合而形成的治理结构才是组织效率的决定因素,即只有公司治理结构才是制约管理当局行为的关键。

第二个问题是,企业层次的所有权是各要素产权博弈和较量的结果,也是各要素交易的结果。很显然,没有最终意义上的财产所有者(即没有清晰的财产层次的所有权),就不可能形成清晰的企业层次的所有权。科斯(1973)说“产权的界定是市场交易的必要前提”,张维迎(1999)把这一原理加以发挥:明确的产权是企业存在的前提,没有个人对财产的所有权,就不可能有真正意义上的企业。

所以,我们认为,清晰的财产层次的所有权是形成科学的公司治理结构的必要条件,也是制约管理当局选择行为的前提。

二、外生变量对选择行为的作用力

除了影响管理当局选择行为的内部因素外,各种外部因素也是管理当局选择行为的有效制约力量。这些外部因素包括公司控制权市场竞争、产品市场竞争、经理市场竞争以及相关法律等的制约。这些因素其实就是公司的外部治理机制。与内部治理不同的是,外部治理并不是对管理当局的选择行为进行直接的监督,而是通过市场的力量,对他们的行为产生间接的压力,而达到制约的目的。

产品市场的竞争主要是指企业生产的产品,必须在市场上接受消费者的检验,通过消费者对产品的不同认同程度,形成对企业经营者的压力。经营者必须加强管理,进行技术创新,使其实际成本低于同行业的平均成本,不断改进产品的质量和性能,才能在竞争中立于不败之地。产品市场的竞争,是一种面对面的较量,仅靠管理当局对企业利润的包装和操纵是难以取胜的。也就

是说,消费者普遍感觉该企业的产品是质次价高,而报表上却有较高的主营利润时,投资者就会对管理当局的选择行为产生怀疑。

当经营不善时,企业就会被战略投资者兼并和收购,并更换经营不善的管理层。这种控制权市场的争夺,从对外对经营者形成一个很大的压力。而当管理者下岗,不得不重新择业时,他在经理人才市场上的价值也会大幅下降。经理市场这种对管理者价值的信号显示机制,使得经理人员不得不靠实实在在的努力去提高企业的竞争力,那种“骗得了初一骗不了十五”的粉饰行为,最终受损的可能还是他们自己。所以从长期看,这也是有效制约管理当局选择行为的手段。

关于外部竞争对企业内部的制约作用,我国学者林毅夫等(1997)提出外部竞争的超产权论。该理论认为外部竞争是企业发展的决定性因素,内部产权是否清晰并不重要。超产权理论把外部竞争作为制约内部人行为的关键因素,强调培育外部竞争环境来改善企业的微观效率和整个社会的宏观效率。

以美国为代表的西方上市公司保持了比较高的效率,其中一个最重要的原因是存在着充分竞争的外部市场环境。它缓解了由于小股东分散而导致内部治理动力不足的弊端。但有两个问题值得我们思考:第一,在这样充分竞争的环境里,为什么近几年却出现了一系列的财务丑闻?第二,这样的竞争环境从何而来?这些问题给我们的初步启示是,制约会计选择行为的因素不应该只有外部力量。外部环境也并不是自动生成的,只有在和企业内部系统各要素相互作用下,才会得到不断的发展,在一定条件下,才会达到充分竞争的状态。因此,有必要对内外部环境如何对会计选择行为发生制约作用的机理进行研究。

三、会计选择制约机制的动态均衡

对管理当局选择行为的制约力量是由内外部不同性质、不同作用的各种制度要素组成的。笔者试图通过引进系统科学的耗散结构理论,来分析这些力量的作用过程。

系统论认为,世界上存在着两种不同性质的系统。一种是封闭的系统,这类系统不与外界交换物质和能量。另一种系统是开放系统,它与封闭系统恰恰相反,通过不断与外界交换物质和能量而不断进化。

德国物理学家克劳修斯在1850年提出了描述封闭系统的热力学第二定律。热力学第二定律认为,在一个孤立的系统内,由于不与外界进行物质和能量的交换,系统内自发进行的过程使熵增加,使系统从不平衡趋于平衡。而平衡态的特征就是熵值达到最大,由此导致系统无序程度不断增加。

通过对热力学第二定律和进化论的研究,比利时化学家普里高津于1969年提出了针对开放系统的耗散结构理论。所谓耗散结构是指一个远离平衡态

的开放系统,如物理的、化学的、经济的以及生命有机体等都是开放系统。这样的系统总是不断与外界交换物质和能量,使系统的熵值不断减少,当外界条件的变化达到一定的阈值时,系统就会发生自组织现象,即由原来的无序状态转变为时间上、空间上、功能上的有序状态。

耗散结构与热力学第二定律描述的孤立系统截然不同,它是远离平衡态的一种结构。耗散结构之所以能够远离平衡态,就是因为在与外界不断交换能量和信息的过程中,外界能够输入负熵流,抵减系统熵值的增加,使系统成为一个自组织系统。

仅仅是开放系统并不能保证形成这种结构。只有当系统的各种元素之间存在着“非线性”的相互作用,并且远离平衡态,耗散结构才会形成。所以非平衡、非线性相互作用是形成耗散结构的根本原因。

根据上述原理,我们引进耗散结构理论来建立制约管理当局选择行为的熵模型。

企业是一个开放的系统,企业内外部各要素之间始终处于一种相互作用之中。企业系统的熵模型可以用公式表示如下^⑥:

$$H = \sum_{i=1}^n K_i H_i$$

其中:H为系统的熵值;i为影响企业产生熵值的各种因素,如公司治理结构、产权结构、内部控制制度、外部的控制权市场、经理市场等等;K_i为权重;H_i为各影响因素的熵值。

假设系统有m种状态,而每一种状态出现的概率为P_j,K_B为熵系数,则:

$$H_i = -K_B \sum_{j=1}^m P_j \ln P_j$$

企业作为一个开放系统,系统的熵H应由两个部分组成:一部分是系统内部固有的熵H₁,另一部分是来自于外界环境的熵H₂。即:

$$H_{\text{总}} = H_1 + H_2$$

据此,我们分析企业内外部各因素对会计政策选择行为的影响。

企业内部各要素在外部对它的作用力很小或者外部不能形成有效的作用力^⑦时,就会“老化”和“腐朽”,逐渐失去活力,使系统熵值趋向于不断增加。如随着业务的不断创新以及组织结构的扁平化、复杂化,原有的内部控制会逐渐僵化;治理结构在没有外界的压力之下,也会慢慢形成“内部人控制”或者“一股独大”的局面;产权结构长期不变,会失去改善公司治理的活力。以上这些情况都会使系统内部的熵值H₁不断增加,在外部没有或者很少有负熵流时,就有:|H₁| > |H₂|。这种情况下,各种外部力量将失去对内部的制约作用,系统内部各要素也不存在非线性的相互作用,系统变成一个“超稳态结构”。这就表现为对管理当局的选择行为无法形成有效的制约力量,管理当局

的机会主义行为将泛滥成灾。所以系统的熵不断增加,使系统最终处于“死寂”状态,直至最后走向解体。

企业作为一个开放系统,如果外部各种要素作用^⑨的结果,产生源源不断的负熵流 H_2 ,这样就会使外部和内部各要素之间发生非线性的相互作用,即内部控制、公司治理、产权结构以及外部各种要素市场之间相互耦合、相互促进,结果就会使整个系统的熵值不断减少。当外部的负熵流可以抵消内部的正熵流时,即: $|H_1| < |H_2|$,系统就会远离平衡态,从无序向有序状态不断演进。如果系统所产生的负熵流足够大到某一阈值时,系统就会发生自组织现象,而形成时间上、空间上、功能上高度有序的耗散结构。这样,管理当局的选择行为就会被严格限定在一种理性范围内,这时的选择行为就是一种效率型的会计政策选择,选择的结果就会使相关利益者的效用达到最优(其实是一种满意状态)。

这种情况具体反映在会计信息披露方面,就表现为由于各种力量对管理当局的选择行为形成了有效的制约,所以会计系统输出的信息反映了企业的经济实质和未来的各种不确定性,这样就减少了各参与者的信息不对称程度,使企业能够以较低的成本融资,所以使企业价值增加。

内外部各要素对管理当局选择行为的制约作用可以用图 1 表示^⑩。

上面通过引进耗散结构理论,系统分析了上市公司内外部各要素对管理当局选择行为的制约作用。可以看出,在资本市场上,虽然上市公司是一个开放的系统,但是这样的系统并不会自然形成有序的耗散结构。只有当内外部各种要素发生非线性的相互作用时,才会产生足够的负熵流,使系统远离平衡态,这样的力量才能形成对管理当局选择行为有效的制约,从而使会计系统生成符合相关利益者效用的会计信息。惟有如此,整个资本市场效率才会不断提高。

上述模型的实际意义在于,制约管理当局选择行为的因素不是某一个孤立的要素,各要素之间也不是彼此孤立的,正是它们之间非线性的相互耦合,才会形成有效的制约力量。因此,认为只要外部形成竞争环境就可以绕过内部各要素作用的“超产权论”是没有充分根据的。同样各种因素对管理当局的制约力量也不是一个简单综合的过程,那种对各种因素静态的、线性的分析不能很好地说明问题的本质。通过引进耗散结构理论,我们可以对制约管理当局选择行为的各制度因素有更深刻的理解。

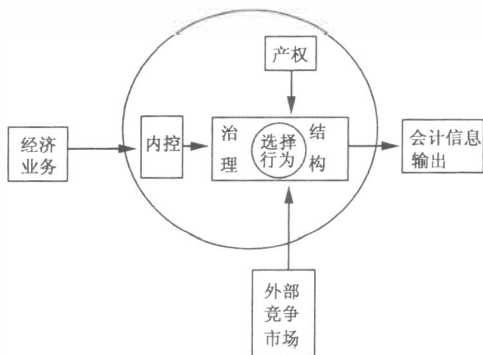


图 1 会计政策选择制约机制图

注释:

- ① 这里的管理当局是指握有经营决策大权者。在西方国家是 CEO,在我国比较复杂,一般指总经理,但有些公司董事长兼总经理,这是把监督职能和执行职能合二为一,因而不符合公司治理的要求。在美国,如果董事长兼任 CEO,则要求在独立董事里指定首席董事,以保证董事会的监督职能和管理当局的执行职能分开。
- ② 据查实,1997年底“郑百文公司”各分公司把1997年的报表报告给集团董事长,董事长指使报表必须完成1997年董事会下达的指标,为1998年公司配股作好准备,报表退回去重新做。
- ③ 例如,公司治理结构不科学,经理就不会得到很好的监督和激励,他就没有积极性建立健全内部控制制度,或者有意设置自己能方便占用公司资产的内部控制制度,如在关键控制点安插自己的亲信等。
- ④ 具体内部控制的设置,既要考虑代理成本的减少,又要考虑效率的提高。内部控制过严,会减少代理成本,但同时降低了效率。反之亦然。所以科学的内部控制是在减少代理成本与提高效率之间的最佳权衡。
- ⑤ 审计委员会主要由独立董事组成。从安然等一系列的财务丑闻看,独立董事如何保持独立性和有足够的监督积极性,是个世界性的难题。在这里存而不论。
- ⑥ 以下模型的建立参考了任佩瑜(2001)的。
- ⑦ 如控制权市场混乱,则不能形成威慑力量;经理市场发育不良,也不能形成有效的评价和鞭策力量;证券市场股东“用脚投票”机制不完善,股东就不能有力惩罚造假公司(壳资源珍贵的市场);产品市场竞争程序紊乱,或者是处于卖方市场,不能对管理者形成压力。这些因素都会使系统熵值增加。
- ⑧ 这正好和前一个注释所描述的情况相反。即健全的控制权市场、发育完善的经理市场、有效的“用脚投票”机制以及充分竞争的产品市场都会产生负熵流。
- ⑨ 会计信息的输出,还直接与会计准则质量的高低有关。本文主要探讨会计选择行为的制约机制,所以没有涉及到会计准则质量问题。

参考文献:

- [1] 吴水澎,陈汉文,邵贤弟. 论改进我国企业内部控制——由“亚细亚”失败引发的思考[J]. 会计研究,2000,(9).
 - [2] 张维迎. 企业理论与中国企业改革[M]. 北京:北京大学出版社,1999.
 - [3] 林毅夫,蔡昉,李周. 充分信息与国有企业改革[M]. 上海:上海三联书社、上海人民出版社,1997.
 - [4] 任佩瑜. 基于复杂性科学的管理熵、管理耗散结构理论及其在企业组织与决策中的作用[J]. 管理世界,2001,(6).
 - [5] 赵建友. 反数字游戏:蓝带报告对我们的思考[J]. 会计研究,2001,(8).
- (下转第87页)

A Study on How to Treat R&D as Cost in China ——A Case Based on a Listed Company in an Activity-Based-Costing

PAN Fei, TONG Wei-hua, YANG Hui-hui

*(School of Accountancy, Shanghai University
of Finance and Economics, Shanghai 200433, China)*

Abstract: In the system of the conventional costing, the expenditure of research and development is always treated as the expense. However, this method goes against manager decision-making while the amount of R&D becomes larger and larger. Taking XuJi Electric Corporate as an example, this paper, from the perspective of management accounting, deals with R&D as product cost by employing activity-based-costing in order to provide relevant information for internal decision making in a company.

Key words: activity-based-costing; research and development expenditure; cost; expenditure

(上接第 76 页)

A Study on Restrict System of Accounting Choice Behaviors

HUANG Wen-feng

(School of Accountancy, Jinan University, Guangzhou 510632, China)

Abstract: In the many factors restricting the accounting choice behaviors of the management authority, internal control is the basis, cooperation governance is the key, while property structure is prerequisite. Only when internal and external factors have non-linear mutual function, the system is far away from the equilibrium, the dissipation structure can form, and the choice behavior of management authority is effectively determined.

Key words: accounting choice; three-grade chain; dissipation structure; restrict