对会计透明度有限性的思考

应 俏

(东北财经大学会计学院 大连 116023)

【摘要】本文引用弗洛伊德的人格结构理论进行分析,提出尽管我们不能否认会计透明度的提高十分重要和紧迫,但我们必须认识到"完全透明"没有必要也不可能实现,对"完全透明"的追求会造成一些负面影响,因此对会计透明度的追求只需要达到"相对透明"即可。

【关键词】会计透明度 有限性 人格结构理论

会计能向企业利益相关者(包括投资者、债权人、监管者、社会公众、雇员、供应商和客户等)提供决策有用的信息。会计信息质量会对企业利益相关者的决策产生影响,因而会计信息的相关研究一直以来都是理论界的研究重点,会计透明度的研究也随着一系列财务丑闻的发生而成为热点。

巴塞尔银行监管委员会提出,要公开披露可靠与及时的信息。其同时还提出,披露本身并不必然导致"透明",为实现"透明",必须提供及时、准确、相关和充分的定性与定量信息,且这些信息的披露必须遵循有关计量原则。企业提高会计透明度可视为企业在承担社会责任。在财务会计中,会计透明度体现为对外部利益相关者的信息披露通过财务报表、管理层的声明等形式来实现;而在管理会计中,更多地体现为组织内部各部门、组织之间或者是与组织有合同关系的利益相关者(如顾客和供应商)之间的关系,而这些又主要体现为对与管理相关的信息的控制与报告。

一、对会计透明度的思考

会计透明度能间接反映企业的真实实力。提高会计透明度能加强信息的对称性,制约信息获取的强势方,防止其为了自身的利益而损害其他利益相关者的利益。众多事件的发生都表明:当前会计透明度仍有待提高。

提高会计透明度所带来的益处以及当前会计透明度不高的现状促使我们不断思索提高会计透明度的方法,比如提高信息披露程度、扩大信息披露范围等。近年来,公司财务与非财务信息的披露要求越来越高,这也引发了公司对自我控制、自我监督的思考,并将自我控制作为一种提高会计透明度的方法,这可以从对内部控制和风险管理的准则进行的几次修改看出。随着各方对会计透明度的日益重视,我们可以看出这样一种理念,即认为每一次危机的化解方法都是寻找使人们看得更多、更透的方法与途径,认为会计信息的透明可以促使组织进行自我控制。

我们总是将危机的化解寄托于会计透明度的提高,这种思路会引起一些思考:会计透明度的这个"度"到底要如何把握呢?目前我们追求的是"完全透明",那么"完全透明"是否可以实现呢?下面我们将对此问题进行探讨。

二、有限的会计透明度:人格结构理论的解释

对"完全透明"的追求并不总是必要的。有些旨在提升投资者信心的有关会计透明度的规则,反而会引起投资者的进一步恐慌,如果对会计信息进行充分披露会引起恐慌,则其会影响整个资本市场或经济的稳定,那么对于有些危机,关起门来解决或许更好些。比如对于公允价值计量属性的运用,如果当前由于使用公允价值计量属性而过分乐观地估计了资产的价值,那么当资产大幅度减值的时候,往往就会造成恐慌。

"透明"应该说具有双重性:一方面,股东和管理层及外部公众只能通过公司"透明"的会计数据来了解公司的有关情况,并将各个公司进行比较,评价业绩并提出新的标准;另一方面,也是相反的一面,"透明"也可能成为危机、恐慌与道德风险的来源。会计信息的透明,意味着它既能揭示出关于公司业绩的好的一面,又能揭示出不好的一面。

"透明"通常意味着外部人可以看穿或者看透公司内部的操作,所以实际中会计透明度的影响表现为它会深刻地影响公司内部人的行为。于是,这里我们用弗洛伊德的人格结构理论来阐述这其中存在着的一些问题,即我们从个人的认知和行为这个层面来阐释企业的会计透明度问题。

1. *弗洛伊德的人格结构理论*。弗洛伊德是精神分析学派的创始人,他强调人的无意识思维过程极为重要。弗洛伊德认为人格结构由"本我、自我、超我"三部分组成:①"本我"即"原我","本我"按快乐原则行事,它不理会社会道德、外在的行为规范;②"自我",是自己可意识到的执行思考、感觉、判断或记忆的部分,"自我"的机能是寻求"本我"以得到满足,同时保护整个机体不受伤害,它遵循的是"现实原则";③"超我",是人格结构中代表理想的部分,它是个体在成长过程中通过内化道德规范以及社会和文化环境的价值观念而形成,"超我"的特点是追求完美,它所遵循的是"道德原则"。充分发展的"超我"包括"社会良知"和"自我理想"两个方面,按"唯善原则"开展活动,"超我"以指导"自我"去限制"本我"的活动为主要职责,它用犯罪感、社会道德、羞耻心、内疚感等来约束"自我"。

“超我”永无止境地追求完美,当追求成功时,表现出骄傲和自豪;当追求失败时,则表现出惭愧和内疚。弗洛伊德认为,道德性焦虑是“超我”软弱的表现,其产生的原因是人们害怕自己的行为或思想不符合自我理想的标准而受到良心的谴责,是“自我”对内疚感和羞耻心的体验。内疚感是指在严厉的“超我”和附属的“自我”之间产生的紧张情绪,它作为一种惩罚的需要而表现出来。文明就是以这种内疚感来控制个体。那么这种内疚感的来源是什么呢?弗洛伊德分析说,内疚感的一个来源是对权威的恐惧,对权威的恐惧迫使我们克制本能;内疚感的另一个来源是对“超我”的恐惧。“超我”也就是人的良心的要求,它与服从外部权威的要求是一致的,而对“超我”的恐惧可以说加强了人的内疚感。

另外,本文也适当引用了拉康的理论。拉康被称为“法国的弗洛伊德”,拉康认为有些情感方面的力量和自身的偏执,往往会对认知产生影响,继而影响人的行为。

2.对会计透明度有限性的解释。

(1)会计透明度的“相对透明”。企业提供高质量的会计信息,表示企业承担了社会责任。在发生责任关系的过程中,涉及个人与他人的关系以及个人与自身的关系,这两个方面是相关联的,即个人承担责任不仅仅是个人与社会发生关系的过程,也不仅仅是单纯的内部过程,而是内外部互相反映与影响并以此激发自身活力的过程。外界对组织的期望与认知,往往会影响组织和组织内部人的行为、激发个体的责任感,从而使得个人为了符合这些认知而控制自身的行为。个体的责任感往往体现为个人对于自身的评价,具体是指以理想的标准来评价“自我”应该做什么、不应该做什么。“超我”永无止境地追求完美,即人对完美的追求往往带着某种偏执,总是觉得自己做得不够好,现在的状态不是所追求的完美状态。那么当对完美的追求归于失败时,往往会产生内疚感。

会计透明度的吸引力之一就是它保证了信息使用者对公司情况的无所不知,但是也使有关方面处于被监督的状态。而这种被监督的状态,往往会造成组织和个人对追求完美结果的偏执,并总是感到不满意。这正解释了最近一些年来,我们为什么不断追求质量更高、更透明的会计信息。

由于对“超我”的恐惧、对权威的恐惧,组织往往会很在意外界对自己的看法。按照弗洛伊德的理论,出于对外部权威的恐惧,当对完美的追求归于失败时,便会产生内疚感,因此组织为了实现外部权威的期望,往往会偏执地追求会计透明度。然而,偏执地追求会计透明度往往会对公司产生误导。会计作为一种工具,它提供信息的过程是一个复杂的过程,需要严谨的方法体系,是一个将公司业绩主要以数字形式体现出来的过程。若过分追求会计信息的透明,会使得控制问题完全外部化,那么就会对个人和组织造成压力,从而造成内部人和组织对会计透明度的追求仅仅是为了将“好看”的公司业绩呈现给公众。因为会计透明度成为外界对组织业绩及形象认知的来源,那么组织和内部人便会努力使自身业绩和形象符合这种认知。这个过程往往导致组织从表面上对“自我”进行重塑,而非一个将真实信息向外界公布的过程。

为了实现“完全透明”而扭曲公司的真实业绩,这违背了会计职能。会计应该提供“透明”的信息,其使命是反映公司的真实状况。但对会计透明度的过分追求,往往会产生一些负面影响。因此我们可以说,会计透明度本身并没有问题,它是保证资本市场健康发展不可或缺的因素,只有当我们追求“完全透明”时,会计透明度才会成为一个问题。所以,笔者认为,我们所追求的会计透明度只要达到“相对透明”即可,因为追求“完全透明”,不仅需要投入较多的人力和物力,而且往往会造成负面影响。另外,会计透明度不应通过实施一系列早已制定好的规则和程序来提高,“透明”的会计数据不应是一些时点数据,会计透明度的提高应该基于充分、实时的沟通以及充分的理解,这样也会使得对公司业绩进行操纵很困难。

(2)影响会计透明度的因素。第一,能力和经验的有限性。个人的能力和经验都是有限的,故我们不可能解决每一件事情,有些事情已超出我们的能力范围。科学研究表明,人的大脑只有极少一部分被开发出来,很多存在于潜意识中的东西我们无法解释,这就是说人并不能充分了解自身,不能解释自身所做的每一件事,并且有些细节的东西和复杂的东西可能会超出自身认知和记忆的范围。由于组织和系统都具有复杂性,受很多内外部因素及人的道德素质的影响,而人的认知能力又是有限的,人不可能控制所有这些因素,因此不可能保证“完全透明”的实现,对会计信息的披露也只能是有限的,不能完全实现外界的期望。

第二,暴露造成的负担。更高的会计透明度意味着将自身的状况更多地暴露于外部。当个人处于暴露状态时,往往会有受到侵犯和监督的感觉,这会改变其行为。有时候组织或者个人就算不想负责任,但是当其暴露于利益相关者面前就意味着不能不负责任。如果仅仅是因为自身暴露于他人面前而去履行责任和披露更多的信息、做更多努力,那么会对组织造成负担。当人们被迫做某些事情的时候,人们往往不能做得最好。

第三,利益相关者之间的冲突。我们从近年来发生的一些财务丑闻可以看到,审计师的独立性受到了严重质疑。审计师作为第三方本应是公正独立的,对会计透明度起到监督作用,但是由于自利行为的存在,会计透明度便受到了影响。这可以反映一个问题,即由于各利益相关者都有逐利动机,往往会对会计透明度造成影响。作为一个公司,一方面要追求经济效益,另一方面还要承担社会责任,这些目标往往会产生冲突。各利益相关者对信息的需求是不同的,并且这些需求可能会产生冲突,要是各方利益难以协调,则会对责任主体造成一种负担,而责任主体自身也会受到各种社会规范的约束,因此会计透明度只能是有限的。

从以上分析可以看出,会计透明度受很多因素的影响,而这些影响往往不能通过企业自身的努力消除。因此,不管我们多么努力、披露多么详尽的会计信息,“完全透明”仍然是不可能实现的。当然,我们必须再次强调,当前我国乃至全世界企业的会计透明度都不够高,我们仍然需要做更多的努力以提高会计透明度,防止财务丑闻的一再发生,促进资本市场的健

论采掘活动会计研究的理论基础

陈 洁 龚光明(博士生导师)

(湖南涉外经济学院 长沙 410205 湖南大学会计学院 长沙 410079)

【摘要】本文探讨了矿产资源的价值构成,根据劳动价值理论和效用价值论把矿产资源的价值分为外在价值和内在价值,并基于财务会计概念框架探讨了矿产资源的会计计量及信息披露。

【关键词】采掘活动会计 矿产资源 财务会计概念框架 效用价值论

一、劳动价值理论

马克思的劳动价值理论是在批判地继承了古典政治经济学的劳动价值理论的基础上形成的科学的价值理论。在商品价值决定和价值计量问题上,马克思以人为本,首创了劳动二重性学说,指出具体劳动创造使用价值,抽象劳动创造价值,价值量的大小由社会必要劳动时间决定。

矿产资源属于耗竭性的不可再生资源,其储量是有限的,包括已开发和待开发的矿产、石油、天然气、煤炭等。矿产资源是由地质作用形成的自然资源,其本身并没有凝结人类的劳动,但是在矿产资源的勘探、开发和开采过程中,人类进行了劳动,其中既有体力劳动又有脑力劳动,但是更多的是脑力劳动。

随着社会人口的增加和生产力水平的提高,人们利用矿产资源的能力在不断增强、数量在不断增加,矿产资源变得越来越稀缺,自然环境负荷越来越大,从而人类必须在矿产资源的勘探、开发和开采过程中进行劳动,使矿产资源的勘探、开发和开采过程与社会再生产过程结合起来。于是,在矿产资源的勘探、开发和开采过程中,伴随着人类的劳动,现存有用的稀缺自然资源又有了可比价值,其大小由人们在矿产资源的勘探、开发和开采过程中耗费的劳动时间(即社会必要劳动时间)决定。在矿产资源的勘探、开发和开采过程中进行劳动所形成的价值,称为矿产资源的外在价值。

二、效用价值论

效用价值论认为价值起源于效用,没有效用就没有价值,效用和稀缺性是价值得以出现的充分条件。人的欲望是一切经济活动的出发点,也是包括价值理论在内的一切经济分析的出发点,因此效用是物品满足人的欲望的能力,价值则是人对物品满足自己欲望的能力的一种主观评价。只有在人的欲望面前显得稀缺的物品,才会引起人们的重视,才是有价值的。因此,效用价值论的核心观点是:效用是价值的源泉,稀缺性是价值的前提,而边际效用递减规律是一般规律,价值由边际效用决定。

矿产资源是大自然赐予人类的,矿产资源是稀缺的,其具有效用性。矿产资源对人类的生存和发展而言非常重要,其已经进入了人类的生产和生活的各个方面,为人类的生存和发展提供了主要的物质来源,在经济建设和社会发展中起着决定性的作用。可以说,矿产资源已成为整个世界经济的支柱。正像有人所描述的那样:石油是工业的"血液",煤炭是工业的"粮食",而钢铁正像马克思所说的是"近代工业的杠杆"。按照效用价值论,无论矿产资源是否凝结了人类劳动,其有用性就决定了其具有价值。当人类未进行勘探、开发和开采,矿产资源处于原始状态时,它的价值表现为潜在的社会价值,笔者将其称为矿产资源的内在价值。矿产资源的内在价值可根据矿区储量来确定。因此,价值起源于效用,效用是价值的源泉,同

康发展。

三、结语

近年来发生的一些财务丑闻使很多人提出应在管理会计和财务会计中嵌入更多的责任,这种责任的主要表现是要求公司提高会计信息披露质量和会计透明度。当前,我们必须认识到企业的会计透明度亟待提高。提高会计透明度的要求是非常合理且必要的,但同时我们也需要认识到会计透明度的提高具有内在约束性,如果我们忽视这个问题,那么会计透明度提高的过程本身可能引发新的问题。比如,个人可能因为责任压力而在极端困难或者不可能的情况下提高会计透明度,这反而会扭曲本来的状况。我们绝不能否认会计透明度的提高对于促进资本市场健康发展、增强公众信心有着重要意义,但我们必须强调这种"透明"是相对的,而且由于一些因素的影响,"完全透明"是不可能实现的。

主要参考文献

1. Martin Messner. The limits of accountability. Accounting, Organizations and Society, 2009;34

2. John Roberts. No one is perfect: The limits of transparency and an ethic for intelligent accountability. Accounting, Organizations and Society, 2009;34

3. 魏明海,刘峰,施鲲翔.论会计透明度.会计研究,2001;9

4. 张书义.弗洛伊德人格理论述评.天中学刊,1998;4