

外部性理论下会计信息质量劣化问题探讨

龙月娥 林 钢(博士生导师)

(中国人民大学商学院 北京 100085)

【摘要】 会计信息外部性的存在会导致逐利的会计信息生产者虚假会计信息的提供过量而真实会计信息的提供不足,从而劣化会计信息的质量。本文运用经济学中的外部性理论就会计信息外部性对会计信息质量的劣化影响进行了分析,并在此基础上提出了相应的解决办法。

【关键词】 外部性 会计信息质量 劣化 消除

外部性是经济学中的一个概念,最早来源于马歇尔 1890 年出版的《经济学原理》中出现的“外部经济”一词,但与我们今天所说的外部性的意思相去甚远。后来的学者对外部性理论进行了发展和完善,主要是在外部性问题的解决上。

20 世纪 60 年代以前,经济理论界基本上沿袭了庇古的思想,认为处理外部性问题时,应该引入政府的干预,对外部性生产者或课税或补贴。20 世纪 60 年代后,庇古的这一主张受到了冲击。科斯在其 1960 年发表的《社会成本问题》中认为,无论产权最初如何界定,只要交易成本为零,都能通过市场的交易活动和权利买卖者的互定合约来实现资源的帕累托配置,即著名的科斯定理。科斯定理意味着在解决外部性问题时可以用市场交易形式代替法律程序和其他政府管制手段。然而科斯定理能否真正用于解决外部性问题却引起了众多学者的争论,焦点主要有两个:一是现实生活中不存在零交易费用;二是当受损者众多时,不但交易费用巨大以致使得自愿协商成为不可能,而且会出现严重的“搭便车”现象。持此类观点的代表性人物有斯蒂格勒、霍尔曼和沃特森。

当代经济学家对外部性的特征做了系统归纳,并提出了新的问题。如澳大利亚籍华人黄有光认为,外部性的一个重要特征就是:外部性与受损者之间具有某种关联性。外部性所产生的影响并不一定能明确表示出来,但它必定要有某种(正的或负的)福利意义。当受损者对外部性不是漠不关心的时候,它就是相关的;否则,就是不相关的。会计信息作为一种特殊的商品,其所具有的公共物品特征和会计信息供需双方信息的不对称,使得会计信息具有外部性,这种外部性使得在纯市场力量的作用下,会计信息的生产不是过多就是过少,从而不能达到理想状态下的最优会计信息生产量。无论会计信息生产是过多还是过少,都会导致会计信息有用性的缺失。

本文拟将经济学中的外部性理论引入对会计信息的研究,针对会计信息外部性对会计信息质量的劣化影响进行客观的分析,并在此基础上提出解决的办法。

一、外部性与会计信息外部性

在经济学中,外部性实际上指的是经济主体的经济行为

对其所处的外部环境的影响,这种影响体现为收益或损失的外溢。当存在收益的外溢时,会给外界带来好的影响,即为正的外部性;当存在损失的外溢时,会对外界产生不利的影 响,即为负的外部性。当存在外部性时,产品生产的私人成本与社会成本(或私人收益与社会收益)相分离。

会计信息外部性是指会计信息提供者提供的会计信息会对使用会计信息的其他相关主体产生好的或不好的影响,而这种影响都是外生于会计信息提供者的。这种外生性会导致逐利的会计信息生产者为了实现自身利益的最大化,提供的会计信息量不是过多就是过少,从而不能提供最优的会计信息量。

二、会计信息外部性对会计信息质量的影响

1. 正外部性使得真实会计信息的生产不足。由于会计信息具有“公共物品”的特性,“搭便车”行为使得会计信息生产者难以就其提供的会计信息向使用者直接收费,从而使得会计信息的生产成本无法得到足额弥补。在现行体制下,国家对生产真实会计信息的激励与补偿机制尚不健全,导致信息生产的私人收益小于社会收益,在这种情况下,会计信息生产者就没有动力去提供足额真实的会计信息,从而使得真实会计信息的生产不足,导致会计信息质量劣化。现利用经济学中的外部性理论对这一推断加以论证。

假定会计信息生产者是个体利益最大化的追逐者;并令 C_s 和 C_p 、 V_s 和 V_p 分别代表提供会计信息的社会成本和私人成本、社会收益和私人收益,则:

当存在正外部性时,有 $V_s > V_p$,再令 $V_s > C_p > V_p$,则 $V_s - V_p > C_p - V_p > 0$,即社会获得的收益(V_s)大于私人获得的收益(V_p),但私人收益(V_p)却不足以弥补私人成本(C_p),因此,在此情况下,作为个体利益最大化追逐者的生产者选择不提供该会计信息,由此导致会计信息生产不足。

具体推导过程如下:提供真实会计信息→给其他主体带来收益且未获补偿→正外部性(私人收益小于社会收益)→真实会计信息生产不足。

对真实会计信息生产不足的证明也可以引入“边际”的概

念进行更直观的阐释,具体如图 1 所示:

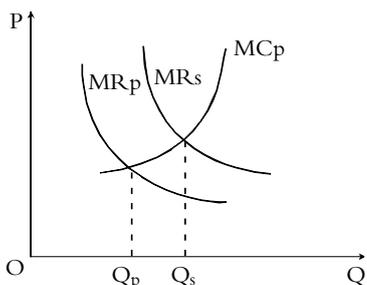


图 1

其中:MR_p表示会计信息生产者的私人边际收益;MR_s表示会计信息带来的社会边际收益;MC_p表示会计信息生产者的私人边际成本;Q_p表示会计信息生产者实际提供的会计信息量;Q_s表示社会所需要的会计信息量。为达到个体利益最大化,会计信息生产者选择在私人边际成本等于私人边际收益处决定产出量,即Q_p为实际的会计信息提供量,但由于社会边际收益大于私人边际收益,社会的会计信息需要量为Q_s,Q_s>Q_p,即真实会计信息相对于社会的需要量而言是不足的。

2. 负外部性使得虚假会计信息的生产过量。虚假会计信息会误导外部利益相关者的决策,带来不利的外部影响,产生负的外部性,如果没有有效的措施来加大会计信息生产者的私人成本,则会计信息生产者的私人成本就会小于社会成本。

当存在负外部性时,有 $C_s > C_p$,再令 $C_s > V_p > C_p$,则 $C_s - C_p > V_p - C_p > 0$,即社会承担的成本(C_s)大于私人承担的成本(C_p),但私人收益(V_p)大于私人成本(C_p),会计信息提供者将因此而获利,在此情况下,作为个体利益最大化追逐者的生产者选择提供该会计信息,由此导致虚假会计信息的提供过量。

具体推导过程如下:提供虚假会计信息→给其他主体带来损失且未承担→负外部性(私人成本小于社会成本)→虚假会计信息生产过量。

对虚假会计信息生产过量的证明也可以引入“边际”的概念进行更直观的阐释,具体如图 2 所示:

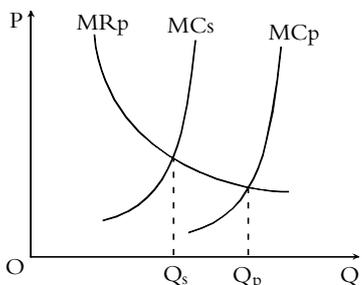


图 2

为使个体利益最大化,会计信息生产者在 $MR_p = MC_p$ 处决定产出量,此时的会计信息生产量为 Q_p ,但由于社会边际成本(MC_s)大于私人边际成本,而 MC_s 与 MR_p 的交点所对应的产出量为 Q_s ,即社会需求量为 Q_s , $Q_p > Q_s$,说明虚假会计信息的生产过量了。

三、会计信息外部性问题的解决办法

在经济学中,解决外部性问题的方式有两种:一是政府管制,二是市场调节。政府管制的方法主要有征税(或补贴)、合并企业(使外部成本内部化)和政府直接管制;市场调节的方法主要是“明晰产权”,让市场交易双方自行解决。会计信息虽然可以看成是一种商品,但毕竟有其自身的特殊性,经济学中用来解决外部性问题的方法并不一定都适用,如合并企业的方法就明显不适用,我们不可能,至少目前还没有找到让会计信息生产者与需求者合并的满意的方法,以使外部成本内部化。笔者认为,单纯使用政府管制或市场调节的方法是不够的,对会计信息外部性问题的解决应采取“双管齐下”的方法,具体有:

1. 政府应正确引导和严格规范会计信息生产者的信息生产和披露行为。会计信息具有经济后果是客观存在的事实,但这一事实却绝不是要引导会计信息生产者利用会计信息生产的控制权去迎合某个相关方的利益需求或在各利益相关方之间进行平衡,恰恰相反,正是因为会计信息具有经济后果,会计信息生产者就更不应该卷入这种利益的纷争,而应该本着实事求是的原则,还原企业本来的财务状况、经营成果和现金流量等经济现实,如此才能公平对待任何一方。倘使会计信息生产者丧失了这一立场,会计信息就无真实性可言,也就更谈不上有用性了。

因此,会计管制机构一个重要的职责就是确保会计信息生产者持有客观、求实的立场。实现这一“确保”的途径是:首先要制定一套体现会计信息处理“实质重于形式”精神的会计准则;其次是要对违反会计准则精神实质的会计处理行为,特别是对恶意的舞弊行为要加以严厉的惩处;最后也是最重要的一点就是要对会计信息生产者进行持续的守法守德教育。规范和惩处是一种外在的保证机制,而会计信息是由拥有自主思想的人去生产的,因而会计信息质量的保证最终还要靠人的自愿行为来实现。只有会计信息生产者自觉地贯彻这一原则,所有引发外部性问题的因素(如私人收益弥补不足和信息不对称等问题)才不会对会计信息的生产起任何作用。因为即使信息生产成本弥补不足,会计信息生产者也会如实反映;即使信息不对称,会计信息生产者也不会利用这种信息优势去损害会计信息需求者的利益,如实反映是其最高宗旨和行动指南。

2. 加大对会计信息需求者诉讼权的保障力度,并充分发挥社会公众的监督作用。诉讼权是会计信息需求者对自己遭受的利益侵害通过法律手段要求对方停止侵害并得到补偿的一种机制。它既属于政府管制的方法,又属于市场调节的方法。说它是政府管制的方法是因为这种诉讼制度只有通过政府才能建立并得以保证;说它是市场调节的方法是因为诉讼属于会计信息生产者与会计信息需求者之间的一种博弈方式,事实上相当于赋予了会计信息需求者不受劣质会计信息侵害的权利,是明晰产权的一种方式。

目前我国对会计信息需求者的这种诉讼权的保障力度是很弱的。首先,诉讼案件的受理困难重重。我国最高人民法院



论资源流成本核算之前提

——明确反映生态真实的资源价格

郑玲 肖序(博士生导师)

(中南大学商学院 长沙 410083 湖南商学院 长沙 410205)

【摘要】 资源流成本核算是会计学界为推动循环经济、实现可持续发展而进行的有益探索。该方法理论上逻辑严密,操作上具有可行性,但当前资源价格与价值的背离影响了其研究结果的正确性。为此,本文提出研究资源流成本核算的前提是明确反映生态真实的资源价格。

【关键词】 资源价格 外部效应 社会成本 循环经济

资源流成本核算是根据德国环境经营研究提供的“流量成本会计模型”开发的,用于企业经营者环境管理决策的一个重要手段。它从数量和金额两个方面计量企业生产过程中的资源投入、消耗、废弃等的流量与存量信息,追踪被投入资源在企业生产过程中的移动轨迹,并根据资源流的去向划分合格品资源成本与废弃损失成本,提供资源的物量和成本损失比率,寻找损失成本产生的环节所在。该方法通过设置物量中心进行核算,可以更加客观准确地提供生产工艺流程中不同物量中心的资源消耗与废弃成本信息,有助于企业管理层以此为基础寻求改善对策,从而达到节约资源、减少污染及降低成本的目的,从而形成环境保护效果增强和资源利用效率提

高的双赢局面。

从当前来看,这种方法能更客观地帮助企业管理层认识成本产生的具体环节,为其管理决策提供准确的成本数据。它既是当前资源约束条件下加强企业成本核算和控制的一种有效方法,又是发展循环经济、实现资源节约使用和高效使用的途径。但是在研究中我们发现,其分析的资源成本是建立在偏离其价值的资源价格基础之上的,尽管这种方法理论上逻辑严密,可以得出准确的数据,但作为数据基础的资源价格与价值偏离必然导致核算结果与现实情况产生差异,从而导致结论不够客观、准确。所以我们认为,应用该方法核算的前提是保证资源价格的生态真实。

于2002年初颁布了《关于受理证券市场因虚假陈述引发的民事侵权纠纷案件有关问题的通知》(以下简称《通知》),迈出了保护投资者合法权益的第一步。大庆联谊案作为《通知》颁布后我国首例保护中小投资者合法权益的共同诉讼案虽然最终得到了受理,但其立案受理过程却经历了一波三折。相当一部分的中小投资者就没那么幸运,因为一些法律以外的原因,他们的诉讼请求根本得不到支持,在此就不列举了。其次,民事赔偿力度不够,对会计信息使用者(主要指投资者)显失公允。2002年12月26日通过的《最高人民法院关于审理证券市场因虚假陈述引发的民事赔偿案件的若干规定》指出,虚假陈述行为人只需赔偿投资人因虚假陈述而实际发生的损失,具体包括投资差额损失、投资差额损失部分的佣金和印花税及相应资金在买入、卖出期间的同期银行存款利息。就民事赔偿的规定而言,对劣质会计信息生产者无法起到威慑的作用,对会计信息使用者是不公平的。

此外,社会公众特别是新闻媒体对会计信息生产者的监督作用已日显突出,综观美国和中国的许多财务丑闻都是最先由媒体报道,最终得以被处理的。笔者认为,媒体监督具有强大的社会效应,充分发挥新闻媒体的舆论监督作用可以对会计信息生产者的会计造假行为起到很好的威慑和惩戒作用。此外,唤起全民的思想觉悟,形成全民打假的风气可以对

劣质会计信息生产者形成强大的心理压力,使其不敢造假也是至关重要的。

主要参考文献

1. 庇古.福利经济学.台北:台湾银行经济研究室,1971
2. 马歇尔著.朱志泰译.经济学原理.北京:北京经济学院出版社,2003
3. 平狄克,鲁宾费尔德著.王世磊等译.微观经济学.北京:中国人民大学出版社,2006
4. 斯蒂格勒著.施仁译.价格理论.北京:北京经济学院出版社,1990
5. 斯蒂格利茨著.于树生译.政府经济学.北京:春秋出版社,1988
6. 龙月娥,杨蕊.舞弊行为学视角下会计信息质量劣化研究.财会月刊(综合),2009;1
7. 杜兴强.会计信息产权的逻辑及其博弈.会计研究,2002;2
8. 谢诗芬,彭玉龙.会计信息的外部性、产权与会计诚信.财会月刊,2003;A5
9. Patricia M Dechow, Amy P Hutton, Richard G Sloan. Economic consequences of accounting for stockbased compensation. Journal of Accounting Research, 1996; 34