

论会计公正的三个层次及其实现路径

重庆工学院财会研究与开发中心 杨兴龙 孙芳城(教授)

【摘要】 国家提出“科学发展观”之后,“社会公正”成为舆论导向,“会计公正”也引起了众多学者的关注。本文对相关文献进行简要综述,在此基础上立足于会计实践进行扩展,构建了会计公正由弱势到强势依次提升的三个层次,并分别对其实现路径进行了初步探讨。

【关键词】 程序理性 弱势公正 半强势公正 强势公正

一、对会计公正的探索

由于会计信息具有经济后果、影响利益分配的特性,很早便有国外学者开始关注会计公正的问题。1941年,司可托便在《会计原理基础》一文中明确指出:会计程序必须公平地对待一切利益集团;会计数据应当是公允、无偏见的;财务报告应毫不虚假地、真实地陈述。其后斯帕塞克进一步认为,公正概念在会计理论方面的影响更为深远。亨德里克森也认为,会计理论上的道德标准应将重点放在正当、真实和公允上。随着公正伦理在会计理论研究中的深入,公正伦理对会计准则和实务产生了广泛的影响:英国1985年修订的公司法要求公司编制的财务报表必须做到“真实公允”;国际会计准则委员会1989年修订的《关于编制和提供财务报表的框架》也明确提出“真实和公正概括或公正地反映”;美国证券交易委员会2000年8月通过公平披露制度,明确要求上市公司公开财务信息时,对证券分析师和中小投资者一视同仁。

国内会计学者就会计准则及其制定的公正性问题进行了探讨,指出会计准则的建设应以公正作为其伦理基础,强调会计准则制定过程中程序公正的重要性。也有学者将程序理性的概念进行了扩展,其中,阎达五、李勇(2002)做出了建设性的贡献,他们在《找准治理会计信息失真的切入点——兼论“有限理性”理论在企业业绩评价中的运用》一文中指出:“我们应当侧重程序理性,加强对行为过程的考核、控制。只要程序合理、过程规范,结果理性自是程序理性的必然结果,而不刻意追求结果理性、倒置本末。……正是由于我们对于结果状态的过于偏爱,以及对会计信息产生过程有所忽视,从而促使了企业短期行为、会计造假、违规交易等一系列失态运作随之发生,会计信息失真现象屡禁不止,愈演愈烈。”谢德仁(2000)也指出:“当人们就会计规则制定权进行谈判并做出合约安排时,人们实际关注的不是这一安排能达成一个什么样完美的结果,而在于这一安排是大家共同认可的,是遵循大家都能接受的决策规则与程序做出的,这是程序理性的思想。”

马云驹在总结前人成果的基础上,进行了开创性的研究,指出:“为了保证会计程序公正的实现,在会计领域乃至整个社会都需要树立程序至上、价值中立、积极地不作为以及创建

与应用程序会计的观念。”且进一步提出:“程序会计就是通过预置会计程序的方法,将社会对会计公正的要求以及会计自身对公正的价值追求转化成程序会计本身,因为这种制度化的程序会计能够有效地实现会计公正的目标。”在此基础上,他根据“从经济数据到账户的初始分类”和“初始分类的账户进行调整”的会计业务修理程序的先后顺序,将程序会计分为三个类型,即纯粹的会计程序、完全的会计程序和不完全的会计程序,从而构建了程序会计的框架体系,并认为“会计公正就是会计的程序公正,会计的实体公正是通过会计的程序公正来实现的”。而后,他又对基于构建和谐社会的会计公正问题进行了探讨,认为会计公正是会计追求的基本目标,是构建和谐社会的组成部分,从而将公正性提高到了会计研究的新高度,提出“公正性是会计信息质量的最基本特征”,并应用“无知之幕”和“最小最大原则”理论假设,对会计公正性质量特征的选择作了进一步说明。

综合以上描述可以看出,国内外学者从不同视角对会计公正的必要性和迫切性问题进行了较为充分的论证,明确了公正性的价值取向,描绘了令会计人欢欣鼓舞的蓝图,但仍然留下了诸多亟待解决的难题(如其可行性和体系建构问题),昭示着我们应对其进行深思和探索,孜孜以求之。

二、会计公正的三个层次及其实现路径

在笔者看来,会计公正的价值取向不是一朝一夕能够实现的,因此,与其一味地空想,不如立足现实,分阶段而行之。根据哲学的观点,任何事物的发展都是一个由量变到质变的过程,会计的发展也是这样,会计公正的实现依赖经济环境的变化,更需要会计理念和管理体制的根本性变革。因此,我们将其分为三个阶段,每两个阶段之间的跨越都将是一场革命性的转变。

1. 弱势公正——对程序理性的诉求。如前所述,不少学者将对会计公正的追求寄托在对程序公正的保障上,认为只要严格构建并遵循预置的会计程序就能达到会计公正的结果。程序理性的价值和合理性不容否认,而且各国在该理念的指导下,对会计准则制定程序进行了研究和控制,建立了规范、健全的会计流程和制度设计,切实加强了会计的科学性和

规范性,成效显著。然而我们也应看到,单纯地加强程序设计,依赖于对程序的监控,最终难以保证会计信息的质量,屡禁不止的财务舞弊案便是最好的说明。

程序公正是否必然带来实体公正,或者说,对程序公正的诉求是否能够最终实现会计公正。对此,一些学者认为“只要程序合理、过程规范,结果理性自是程序理性的必然结果”(阎达五、李勇,2002)。这种观点虽然具有很大的合理性和指导性,但笔者的疑虑在于,程序理性本身也只是一个“值得追求的目标”,其可行性又当如何保障?

现代经济学已经证明,由于人的有限理性以及信息不对称和交易成本的存在,任何制度都不可能是完备的,而且经济总是不断发展的,规则本身的滞后性不可避免,规则的执行及其监控亦需耗费大量成本。由此,即便是符合会计准则的会计信息,其信息质量也未必能够保证,比如所谓的“盈余管理”和“纳税筹划”等便是合法而不合理的。可见,程序公正也有其局限性,对程序理性的追求不可能根治会计造假的顽疾,也不能必然带来会计公正。

然而,对程序建设的加强却是现代会计发展的必经阶段,正是对程序理性的不断追求,才使得会计体系不断发展,基本上适应了现代经济发展的需要,并很好地发挥了其应有的作用,同时,加强会计法规制度建设和对会计工作的监管,仍是现行经济体制和会计管理机制下的最优选择。这种建设属于量变的范畴,使会计制度建设本身在同其顽疾的斗争中不断发展和完善,为新的质变——会计管理体制的改革积聚力量,并伴随会计发展的全过程,直至最终达到会计公正。由于程序公正本身是一个漫长的甚至是无止境的过程,也确实是当前经济环境下的理性选择,但这种选择不能克服会计造假的顽疾而实现会计公正,因而这种公正是不可靠的,也是最低层次的,姑且称之为“弱势公正”。

2. 半强势公正——对企业理性的诉求。理论界对会计信息失真问题的研究多着眼于会计本身,关注于会计信息产生的全过程,认为只要对会计信息的产生进行了全程的监管,便能保证其质量。这种思路用于一般产品的生产是恰当和正确的,可用于会计信息这种特殊的产品却未必见效。原因在于,它只看到了会计信息产生的表面现象而未见其实质,只注意到了会计人员对会计信息的控制而忽视了企业管理层对会计信息的控制,即忽视了所谓的“内部人控制”现象,因而具有很大的片面性。

会计人员对企业的依附和企业对会计人员的控制,也引起了一些学者的关注。遗憾的是,他们未曾就此进行深入研究并揭示会计信息产生的实质,而是将视角转向了公司治理结构,认为只要加强对董事会、监事会以及独立董事制度的建设,便可遏制会计造假。在笔者看来,这种观点属治标实难治本,结合我国经济发展的现状考虑,更是有隔靴搔痒之嫌。

现实地看,与会计信息关系密切的当属企业管理层,因而管理者出于对自身利益的追求会对会计信息进行干预;而会计造假本身对会计人员而言,除了能“迎合长官意志以求保住饭碗”外,别无其他益处,相反地,却要因此而背负沉重的心理

负担和风险。可见,作为一个理性人,任何一个会计人员都是没有直接的动机去造假的。但问题恰恰在于,有强烈造假要求的企业管理层通过经济依附关系,掌握了对会计人员的控制权,从而便掌握了对会计信息的控制权,有道是“顶得住的站不住”,“做假账,良心难安;不做假账,肚皮难安”,在生存的压力下,职业道德便显得苍白无力了。因而,实际上掌握和控制会计信息的,是企业管理层而非会计人员,管理层与外部利益相关者的利益之争才是会计公正问题的主要矛盾和根本矛盾,也是解决会计信息失真问题的关键所在。

基于上述认识,笔者认为,要想治理会计造假,实现会计公正,就必须从根源入手,即将注意力由对会计的监管转移到对企业的监管上来,加大企业管理层的造假成本,同时降低其收益,使提供真实的会计信息成为管理层的理性选择。一方面,我们欣喜地看到,我国《企业财务报告条例》、新《会计法》以及美国萨班斯法案等均对管理层的法律责任做出了相应规定,尽管执行力度仍有待提高,但其体现出的极大的进步性却是不容否认的。另一方面,在笔者看来,也是更为重要的一方面,就是要改变企业会计造假的收益函数,使其无机可投,无油水可捞,从而从根本上消除其造假的动力。这就有赖于我国市场经济的不断发展和完善,尤其是企业业绩评价体系的根本性变革,要改变以往只重视考察某个或某几个指标而不注重对企业价值综合性考核的做法,重视会计信息产生过程的细致性、明确性和规范性,同时更加注重对现金流量和非财务信息的考核,使得对企业业绩的考核更加全面、客观,从而实现会计公正。这种管理理念的转变是一种质的变化,它无疑会促成会计监管的一次重大飞跃,使会计信息质量大大提高,也将把会计公正推向一个更高的层次;但这种转变本身依赖于管理层的行为倾向,没有从根本上解决“内部人控制”问题,也就无法从根本上保障其客观中立的立场,因而仍具有不稳定性,因此,可以称之为“半强势公正”。

3. 强势公正——对会计关系再造的诉求。如前所述,我们认为,会计人员对企业的依附和管理层对会计的控制是造成会计信息失真的根本原因,进一步来看,这种矛盾正体现了生产关系和生产力的矛盾,是落后的生产关系不能适应生产力的发展而对生产力发展形成的阻碍。现代社会,随着资本所有权和使用权的分离,委托代理问题出现,公司行为社会化,为了维护契约、实现合作剩余,财务会计肩负起更多的社会责任,这种责任使得会计工作成为联系企业实体和其他利益相关方的纽带,处在了企业管理层和其他主体利益之争的焦点,同时也赋予了会计维护社会公正的神圣使命。这种责任本身要求会计人员站在客观中立的立场保证会计信息的“忠实表达”,然而,会计人员与企业管理层间的体制隶属关系和经济依附关系却使得这种“忠实”无从谈起。

正是基于这种背景,为提高会计监督质量,实现国有资产的保值增值,我国从上世纪90年代初便开始实行会计委派制改革。就其初衷来看,是试图通过会计委派实现会计人员的独立性来加强会计工作的监督职能,但其做法却有违现行法律和现代企业制度的根本精神,也与转变政府职能的改革思路

股票期权会计处理

两大主流观点并无本质区别

四川大学工商管理学院 王晓敏 干胜道(博士生导师)

【摘要】 长期以来,实务界与理论界对股权激励的会计确认主要存在两种观点:费用观和利润分配观。本文认为,从借贷方关系及股份支付的性质来看,股权激励实质上是企业为减少代理成本而在现有股东与或有潜在股东(经理人)之间进行的财务利益的重新分配,这种分配关系属于纳税筹划的范畴。基于此,笔者提出费用观与利润分配观并没有本质区别的观点。

【关键词】 股份支付 费用观 利润分配观

自股权激励措施在西方国家兴起以来,对股票期权的会计处理就存在着争议,其中主要的观点有费用观和利润分配观。在2006年我国财政部发布《企业会计准则第11号——股份支付》(以下简称“股份支付准则”)后,有人认为,以“公允价值为基础,股份支付交易费用化”的确认计量原则实质上是倾向于费用观。但事实上果真如此吗?费用观与利润分配观有无本质区别?本文就此问题进行相关探讨。

一、费用观与利润分配观

费用观认为,股票期权是企业为补偿经理人将来要提供的服务而发生的一项经济利益的让渡,根据配比原则,应将股票期权交易相关支出在经理人提供服务的期间确认为企业的一项费用,并作为企业的成本列入利润表。具体来说,由于授予经理人的股票期权是有价值的,此价值体现为经理人所提供的服务的价值(一般以公允价值计量)。换言之,企业将股票期权授予经理人,从而获得经理人未来将提供的资源——服务(有人称之为服务性资产),当经理人实际提供服务时,相当于企业消耗了这一项资源,因此应确认为企业的一项费用。费用观下股票期权的会计处理为:在初始会计确认日及以后会计期间借记“管理费用”科目,贷记“股票期权”科目;经理人

相矛盾,且具体操作上尚有待完善(如委派会计人员的业绩考核、再监督和待遇问题),更主要的,这种改革对监督职能的强化是以牺牲管理职能为代价的,最终会对我国企业的会计工作产生不利影响。正如我们所强调的,现代经济赋予了会计内外双重责任:对内,会计要为企业管理者服务,参与企业的管理决策活动,实现企业效益最大化;对外,会计要对股东和其他利益相关者负责,实现会计信息的“忠实表达”。可见,会计人员完全依赖和完全独立于企业都不利于这两种职能的充分发挥,而如何合理地设计会计人员管理体制,理顺会计关系,实现现代会计人员的责权利相对等,则是值得研究的课题。

会计委派制作为一项试点仍在进行中,尽管存在诸多的问题,其成绩还是值得肯定的,尤其是其所体现的改革会计管理体制、再造会计关系的思路 and 方向更是值得称道。我国的情

行权时借记“股票期权”科目,贷记“股本”、“资本公积——股本溢价”科目。

利润分配观则认为,一个企业是盈利还是亏损,一定程度上是由企业经理人掌控的。换句话说,企业经理人控制着“企业剩余”(这里可理解为企业利润)。采用股票期权激励制度的初衷就是让经理人参与企业剩余这块“蛋糕”的分享,以此来激励经理人努力把企业剩余这块“蛋糕”做大。该观点也认为授予经理人的股票期权具有价值,但此价值等于企业剩余索取权,而不是经理人所提供的服务的价值。从股票期权授予经理人起到经理人行权这之间的每个会计期间,经理人都获得了与股票期权公允价值相等的企业利润,虽然这部分利润还留存在企业中,但实质已为经理人所拥有。当经理人行权后将所持股票变卖时,就相当于其享有的这部分剩余索取权全部得以实现。利润分配观下股票期权的会计处理为:在初始会计确认日及以后会计期间借记“未分配利润”科目,贷记相关过渡性科目(如“职工股票期权”科目);在经理人或一般员工行权时借记过渡性科目,贷记“股本”、“资本公积——股本溢价”科目。

二、对股份支付性质的几点认识

1. 股份支付是为了减少企业的代理成本。在所有权与经

况很复杂,改革的路子也很艰辛,但只要看清了事物的本质就能把握前进的方向。就会计而言,要治理会计信息失真,真正实现会计公正,就必须从根源着手,实现会计关系的根本变革。这项改革同样将经历不断的探索和漫长的期待,而且在很大程度上依赖于社会经济的全面发展。但可以预见的是,会计关系再造完成之时,便是会计公正实现之日,也正是如此,笔者对其充满期望和憧憬,因此可将这种新型会计关系下的会计公正称为“强势公正”。

主要参考文献

1. 朱小平,马元驹.论会计的程序公正.财会月刊,2004; A1
2. 马元驹.基于构建和谐社会的会计公正问题研究.财会月刊(会计),2005;6