

会计的本质：主体博弈论

安徽工业大学 刘勇

【摘要】对于会计本质,会计理论界有很多不同的观点。其中,主流观点有“信息系统论”、“管理活动论”、“会计控制论”三种。部分学者认为,以上三种观点只是提法和认识角度不同,并无本质区别。笔者在对夏恩·桑德的“契约关系论”进行深入研究的基础上,提出了会计本质的主体博弈论。

【关键词】企业 会计本质 契约 博弈

对于会计本质,国内外理论界产生过很多不同的观点。其中,影响比较大的有:“工具论”(利特尔顿,1953)、“过程论”(美国会计学会,1966)、“受托责任论”(井尻雄士,1975)、“信息系统论”(西德尼·戴维森,1977)、“管理活动论”(杨纪琬等,1980)和“契约关系论”(夏恩·桑德,1997)。还有一些很独特的观点:“艺术论”(乔治·梅,1943)、“经济书写论”(霍斯金和迈克夫,1993)等。其中,“信息系统论”在国内外都属于主流观点,无论是国际会计准则理事会(IASB)还是美国财务会计准则委员会(FASB)均持这种观点,而“管理活动论”在我国会计界有着巨大的影响力。

我国理论界对会计本质问题的争论,一直未停止过。主要有以下三种观点:①以葛家澍、余绪缨教授为代表的“信息系统论”,认为会计的本质就是一个以提供财务信息为主的经济信息系统;②以杨纪琬、阎达五教授为代表的“管理活动论”,认为会计的本质就是一种管理活动、一项经济管理活动;③以杨时展、伍中信教授为代表的“会计控制论”(或称为“受托责任论”),认为会计的本质就是一种以认定受托责任为目的并对会计计量结果有控制作用的控制系统。如今,学者们对“管理活动论”、“信息系统论”和“会计控制论”的认识也趋于统一,认为三种观点只是提法和认识角度不同,并无本质区别。三者之间更多体现的是相互依存,而不是相互否定。

但问题在于,既然三种观点只是统一而非同一,那么就需要对会计的本质进行重新思考和认定。笔者认为,研究一个事物不能仅从事物本身来研究,否则会得出“会计是会计”的结论。会计显然不是独立存在的,而是与组织(企业是现代社会中最具代表性的组织)共存的,要理解会计的本质,就必须从企业的角度来研究。

随着时代的发展,人们对企业性质的认识进一步加深。周其仁教授认为,在企业契约中,如果签约的一方总是能够在企业所有权的分配中占优势,则称为特别合约或契约。企业可以被理解成一个人力资本与非人力资本的特别契约。

罗纳·科斯在其论文《企业的性质》中,通过“交易费用”的概念革命,以“契约论”为核心,对企业的组织性质和结构问题,从各个角度和层面进行了严谨规范的理论界定和分析,形

成了较完整的现代公司理论。他认为,企业是“一系列契约的联结”。契约原则隐含着交易各方的地位平等。

一、会计与企业

1. 会计信息在企业契约中的作用。契约理论下,会计是企业契约组合的一部分。它联接了各个主体,对各个主体的投入和收益进行记录和评价,并以会计信息的形式将其工作成果对外公布,从而促进企业契约的执行。在这种情况下,会计信息在整个契约组合中就具有相当重要的作用。

(1)会计信息是契约当事人订立契约的基础之一。会计政策的改变会影响公司利润,而公司利润往往又是制定各种契约最常用的依据,因此会计信息会涉及契约成本,在契约的各方订立契约时发挥作用。如会计盈利可用于股东和管理当局之间订立红利分配契约,利息保障倍数等债务比率可用于债权人和企业之间订立债务契约。会计信息具有一定的经济后果,不同理性主体因为会计信息而受益或受损。在订立契约的过程中,会计信息起着降低交易费用的作用。会计信息能够降低投资者决策过程中面临的不确定性,从而达到改进决策效用、促进社会资源趋利性流动的功效。

(2)会计信息是构成契约的一个因素。企业存在的最终目的是获利,实现价值的增值是所有出资的直接动因,同时也是其他主体获益的前提。例如,投资者对资本事先承诺并让渡给企业,以获取剩余索取权;经理提供管理技能以谋取个人利益;审计人员通过提供特殊服务而收取审计费用。这就需要通过会计来有效地计量和记录主体贡献与应支付的约定利益,并力求做到主体权利和义务的合理对等。以上这些就直接或间接地表现为一定的会计信息。

(3)会计信息向缔约各方报告主体的履约情况。企业主体参与契约,不仅想知道自己是否达到了目标,更关注其他主体是否也履行了各自的约定。贷款人、供应商以及客户,通常利用共享的会计信息来了解企业的运营情况。而对于投资者而言,在收到回报之前就付出了钱财,他们的承诺是先于企业的,且对应的回报是一种剩余索取权,因此,投资者不仅对其他主体的履约情况极为关注,而且对其他主体的超额支取也极为敏感。企业的分权化管理也使企业的经理不得不判定其

下属层次经理的履约情况。

(4)为企业主体重新商谈契约提供信息。企业是理性主体之间契约的组合。契约可能是短期的(如交易买卖),也可能是长期的(如经理阶层的委托、代理等)。由于事件的不确定性、环境的变化、主体经验的积累,主体之间刚性的契约几乎是不存在的。企业运转的过程便是不断寻求潜在参与者以及现有主体之间不断商谈契约的过程。通过公开披露会计信息的方式,揭示诸如财务报表、会计政策、会计处理方法以及管理当局的重大的预、决策方案等共用信息,旨在减少缔约主体之间信息的不对称分布,降低协商交易成本。

2. 企业性质与会计本质。由现代企业理论可知,企业是“一系列契约的联结”,是由各利益相关主体共同签订的要素使用权交易契约。利益相关者之所以把生产要素投入企业、订立契约并使契约顺利履行,其目的当然是节约“交易费用”,并企图通过契约的履行获得自己的经济利益。要素使用权交易契约一经签订,就规定了各要素所有者参与企业决策的方式,即企业的所有权分享状态,也就是企业各契约主体对企业控制权和剩余索取权的分享份额。

无论会计的本质是什么,会计表现出的职能是对企业契约签订与履行过程进行确认、计量、记录、报告和披露的一种工具,是企业契约履行程度与效果的度量。这种度量的方法与过程涉及会计准则与会计制度的相关规定,同时也会影响企业缔约方经济利益的分配。因此,在签订企业契约时,会计处理的规则、程序与方法理应受到企业契约方的关注,并且在会计的上述相关方面尽力达成一致。这时,会计替代了市场价格,成为评价契约方行为以及对行为进行奖惩的依据。显然,会计是企业得以形成的粘合剂,没有会计,企业契约根本无法签订与履行;没有会计,企业将不复存在。

由于会计具有经济后果,在企业要素所有权契约既定的情况下,会计就能单方面改变企业契约主体利益的分享格局。因此,会计规则的具体内容和形式也一直是企业契约利益相关各方关注的焦点。但是,这并没能抓住利益关系问题的实质,因为具体会计规则一经制定并成为共识,它就定格了企业各契约主体之间的经济利益分配关系,而隐藏在会计规则背后的制定这些规则的权力,才是引起企业各主体之间利益变动的真正原因。

尽管周其仁教授认为企业是物质资本与人力资本的特别契约,同时企业也应该特别关注人力资本的作用,然而这种表述还不够深刻。在现实中,企业物质资本与人力资本的契约最终还是人与人之间的契约。所以,会计的本质最终仍将归结于各相关利益主体之间的利益分配。

二、会计的本质

实际上,从组织和契约的角度思考会计本质,认为会计是“组织赖以存在的基础”,这种观点自上世纪七八十年代就已被提出。美国著名会计学家井尻雄士在其1975年出版的具有国际影响的《会计计量理论》一书中就阐明观点:会计是便于协调各利益集团之间财产经管责任的系统。而集大成者是美国耶鲁大学的夏恩·桑德教授1997年出版的《会计与控制理论》一书。

论》一书。

1. 夏恩·桑德的“契约关系论”。夏恩·桑德认为,整个社会都是由组织组成的,既然是不同主体之间的一组契约,那么组织运作过程中,不同主体之间的冲突就必然存在,而这种冲突轻则影响效率、浪费资源,重则导致组织解体甚至死亡。因此,解决组织内部的冲突就成为组织赖以生存并健康发展的一个基本前提。“共享信息”是解决组织冲突的不二法门。“如果不把共同知识的变量引入契约中,就会产生争论或欺骗……组织中的会计与控制制造共同知识,以便界定主体之间的契约”。这种会计制度的缺失,必然导致社会契约关系的混乱和扭曲,从而引发严重的社会经济问题。按夏恩·桑德的观点,会计本质可以从微观和宏观两个角度予以考察。

从微观的角度看,会计保证组织契约的实施和推行,主要解决了以下问题:①计量各个主体对于企业资源集合的投入;②确定并支付每个会计主体的约定利益;③把其他主体履行约定义务和获取约定利益的情形告知相应的主体;④帮助维持一个缔约地位和由占有者提供生产要素的流动的市场,以使一个主体的辞职或届满不会危及企业的存亡;⑤适应多方主体的契约分期商定的特点,向所有参与者提供证实的信息的共同知识,以便进行协商和拟订契约。夏恩·桑德认为以上五项职能是理解会计本质的关键。因此,离开了会计,企业契约就不复存在,也就谈不上顺利履行了。由此可见,会计通过计量提供各类契约缔结和履行方面的信息,有效地协调了广泛存在于各类组织的契约关系,为维护社会和经济的正常秩序提供了保障。

从宏观的角度看,会计的本质主要体现在一系列会计惯例和准则制度上。全社会形成统一会计标准,可使个人行为符合社会决策标准。在实际生活中,会计准则能够“约束行为”并作为支付报酬的依据。夏恩·桑德认为,财务会计的标准化使得按组成单位来设计契约组合成为可能,也大大降低了会计与审计的费用。

通过微观与宏观层面对会计本质的全面考察,夏恩·桑德得出了这样的结论:“会计与控制是组织赖以结合、运作、维持、变化和分解的一个关键要素”。对于一个组织乃至整个社会而言,“资源和人是硬件,会计与控制是操作软件”。因此,会计是契约关系的产物,会计的基本目标是科学设计契约并督促契约的履行。

显然,夏恩·桑德认为,会计的本质是通过输出信息,以满足不同签约主体的需求,并在各契约主体之间形成一种均衡,以保证组织的存在,即“契约关系论”。

2. 会计的本质:“主体博弈论”。所谓博弈,是指不同决策主体之间相互影响并努力达到一种均衡。博弈终了时,各主体的支付不仅与他自身所作的选择有关,而且还是其他主体选择的函数。一个主体决策的改变,将会影响到博弈中的所有主体。即主体之间是相互作用和影响的,他们之间的利益是相互牵连和相互制约的。产生博弈的前提,是由于信息不对称和不确定因素的存在,而企业恰恰就是一系列关于未来的不完全契约的联结。

会计准则公共领域与盈余管理

重庆三峡学院 汤小琴 武汉大学经济与管理学院 刘启亮(博士)

【摘要】 本文将会计事项分为历史性会计事项和未来性会计事项,将会计准则分为原则性规定和规则性规定,通过分析针对会计事项的会计准则配置格局,发现在上市公司面临证券市场的“硬”约束或管理人员追求自身效用最大化等问题时,正是由于会计准则存在“公共领域”,从而为管理当局进行盈余管理提供了制度基础。

【关键词】 会计事项 会计准则 公共领域 盈余管理

盈余管理现象的存在已是不争的事实。但至今,国内外会计学界对盈余管理问题的认识仍未能达成共识。国内外学者对盈余管理的认识可归纳为两类:一种观点认为盈余管理是在公认会计准则范围内的行为,另一种观点认为盈余管理已经超越了公认会计准则的范围。其中后面一种观点认为盈余管理已经部分包含了会计舞弊的范畴。

由于盈余管理与会计舞弊的性质不同,本文采用第一种观点,即认为盈余管理是在公认会计准则范围内的机会主义行为。本文通过细分会计事项和会计准则,借助会计准则的公共领域,来解释盈余管理存在的原因,弄清盈余管理存在的制度基础,以期为我国讨论盈余管理提供一个理论基础,并为监管当局和投资者等正确认识上市公司的盈余管理现象提供一个新思路。

一、会计准则的分解

会计准则是处理会计业务、进行会计核算的准绳。我们将会计准则细分就可以发现,无论是以规则为基础的会计准则

应该说,夏恩·桑德的“契约关系论”是笔者所极力推崇的。但笔者认为,他的表述并不完美,“契约关系论”仅仅静态地表述了会计通过输出信息以满足不同签约主体的需要,其目的是在各契约主体之间形成一种均衡。但他没有深入探讨这种均衡是如何形成的,而笔者恰恰认为,均衡的形成过程才是会计的本质所在。而均衡形成的过程无疑就是一个博弈的过程。

各契约主体通过签订契约,给企业提供资源,同时从企业获取收益。但作为不同的利益主体,其间又不可避免地存在着利益冲突。虽然契约原则隐含着交易各方的地位平等,但并不意味着交易各方的实力均等。所以,在这种利益冲突中,总有一个利益主体处于优势。一般来说,哪一种资源最为稀缺,哪一种资源的提供者就会在利益博弈中占据上风。因此,哪一个契约主体提供的资源最稀缺、最重要,企业的会计目标就倾向于哪一个会计主体。

“企业是一系列契约的联结”,其最核心的内容是在一个签约方占支配地位的情况下各缔约方权利和义务的安排,而

还是以原则为基础的会计准则,都是基于原则性规定与规则性规定的结合或者是两者的均衡。在这里,笔者将会计准则分为原则性规定和规则性规定两个部分。原则性规定是会计核算必须遵循的体现会计目标的原则性要求,体现结果理性,可操作性差;规则性规定是根据原则性规定的要求,进行会计处理的具体规范,体现程序理性,可操作性强。同时,原则性规定对具有操作性的规则性规定形成指导,并融于其中。也就是说,规则性规定的制定,是以原则性规定为指导,并体现原则性规定的要求。对于会计业务来说,我国的企业会计准则(包括基本准则和具体准则)和《企业会计制度》是核心规范。由于《企业会计制度》融合了《企业会计准则——基本准则》的原则性规定,同时还包含针对一般性会计问题和特殊性会计问题的规则性规定(即包含企业会计准则具体准则的内容),因而,《企业会计制度》的结构可以恰当地用来说明会计准则的结构。

在此,笔者以我国《企业会计制度》为例进行分析。第一章

这些权利和义务安排需要通过会计信息加以具体化。如果由于提供的会计信息使企业缔约一方或几方受损,有的主体就可能退出企业契约,而使企业无法正常运转并最终破产。所以,当人们在为会计的目标是“受托责任观”还是“决策有用观”而争论不休的时候,却不知这恰恰体现了会计的本质,即围绕企业契约所进行的博弈。会计的本质不在于它体现了契约之间的关系,而在于体现了主体之间的博弈。

主要参考文献

1. 杨雄胜. 会计本质:全球性诚信危机背景下的新思考. 会计研究, 2002; 11
2. 尚洪涛. 财务契约体系研究. 当代经济研究, 2005; 3
3. 葛家澍. 财务会计的本质、特点及其边界. 会计研究, 2003; 3
4. 周其仁. 市场里的企业:一个人力资本与非人力资本的特别合约. 经济研究, 1996; 6
5. 夏恩·桑德. 会计与控制理论. 大连:东北财经大学出版社, 2000