

# 我国公司治理中的会计信息质量特征

长安大学经济管理学院 阎淑荣

好的公司治理结构被现代企业当做增强经济活力、提高经济效益的基本手段,会计作为“当今公司治理结构的语言”,日益发挥着巨大的作用。本文从公司治理结构角度讨论会计信息质量的重要性,从而构建适应的会计信息质量体系,并以此作为指导与规范会计行为的指南。

## 一、公司治理中会计信息质量的作用

1. 公司治理的定义及其核心。现代企业区别于传统企业的根本点在于所有权和经营权相分离,出现了委托代理关系。因此,现代企业必然有以下缺陷:①效用函数不一致;②信息不对称;③契约不完备。

公司治理又称公司治理结构,是社会治理结构的一种,指公司内外部的一系列契约或制度安排。公司治理是现代企业制度的核心,公司治理的目的是使因两权分离产生的目标差异所造成的效率损失(交易或代理成本)尽可能降低,并把损失控制在最低限度。

公司治理从广义上讲有两个层次:外部治理机制(如产品市场、资本市场等),又称公司的间接控制,它是内部治理的前提条件;内部治理机制(狭义上的公司治理),又称公司的直接控制,它是企业所有者对经营者进行监督和控制的一整套制度安排。

公司治理主要包括三个方面的内容:一是治理主体,即谁参与治理。现代治理结构理论认为,公司治理主体就是利益相关者,如股东、债权人、经营者、职工等。二是治理客体或治理对象。公司治理着重解决的是利益相关者之间的责权利配置问题,尤其是剩余索取权和控制权的配置。三是治理手段。对公司治理来说,要合理分配剩余索取权和控制权就必须具备一定的程序和机制,常见的有表决程序、利益分配程序、人事任免程序和董事会、监事会的监督机制及持股大户的监控机制、内部审计监督等。总之,公司治理通过一定的治理手段合理配置剩余索取权和控制权,以形成科学的自我约束机制,其核心是协调利益相关者之间的责权利关系,促使他们能长期合作,并兼顾效率和公平,以促使公司可持续发展。

2. 会计信息质量在公司治理中的重要性。在内外部治理机制中要取得良好的治理效果,关键看各方信息掌握的程度,即要尽可能地减少信息不对称,以使公司的所有者、债权人等利益相关者公平地掌握公司的重大信息。这些信息包括:①财务会计信息,包括公司的财务状况、经营成果、股权结构及其变动、现金流量等,主要被用来评价公司的获利能力和经营状况;②审计信息,包括注册会计师的审计报告、监事会报告、内部控制制度的评价报告,主要被用来评价财务会计

信息的可信度及公司治理状况;③非财务会计信息,包括公司经营情况、公共政策、风险预测、公司治理结构及原则、薪金制度等,主要被用来评价公司治理是否科学、有效。在上述众多信息中,财务会计信息及其质量无疑成为利益相关者关注的焦点。可以说,会计在制定契约条款以及在监督执行这些条款时发挥着巨大的作用。

在内外部治理机制中,责任是经营者必须承担的,是联结权力和利益的纽带。会计的核心目标就是反映经营者受托责任的履行情况,它通过对一个企业的财务状况、经营成果、现金流量等信息的揭示,对经营者的业绩进行评价。同时,会计的监督职能是维护企业的资产安全、提高资产效率。一个提供高质量会计信息的会计系统,能把责、权、利三者结合起来,使得公司治理的安排充分发挥其效率,从而促进公司运行的良性循环;反过来,一个提供低质量会计信息的会计系统,就可能导致经营者(内部控制人)用手中的权力获取不正当收益而不承担相应责任,最终受损的却是投资者、债权人或其他利益相关者。这样的直接后果,就是公司陷入困境或破产倒闭。这一旦成为一种普遍现象,就会造成以现代公司为细胞的整个市场经济运行的混乱。

## 二、会计目标的定位决定了会计信息的质量特征

随着社会经济的发展,企业组织结构有了变化,它们的治理结构也明显不同。与其相对应,会计目标的定位及对会计信息质量的要求也不同。

当公司的资本来源比较集中、主要资本来自于一个或少数几个大股东、公司由大股东和经理人员联合控制时,公司就会采用以“内部治理”为主的治理逻辑,即注重企业内部的监控,在组织机构上设置董事会和监事会,并且两者相互牵制、相互约束。这类公司的大股东可以随时通过对经营者业绩的了解采取有效的措施,即采用“用手投票”的方式决定经理人员的去留。这时的会计就要以随时提供经营者履行受托责任情况的信息为目标,为所有者提供决策依据。“受托责任观”认为,最有效地反映受托责任履行情况的信息和客观地反映过去经营业绩的信息,对资源委托人评价受托责任履行情况最为有用,因而在这种经济环境下,更多的是强调信息的真实性、可靠性。以“外部治理”为主的公司,由于其资本来源分散,社会化程度高,过于分散的股东无法对公司决策施加有效的影响,他们更多的是通过股票市场、产品市场来间接实现他们的决策和影响,会计信息的作用就是帮助其决定手中的股票是去还是留。这时提供会计信息的根本目的就是帮助信息使用者进行决策,即决策有用。由于决策总是面向未来

# 会计诚信缺失的行为学思考

暨南大学 刘国常 邱 凇

会计诚信缺失所造成的不仅仅是会计信息的失真、资本市场的混乱以及交易活动的危机等等,更为重要的是,如果长此下去仍得不到有效的治理,会计诚信缺失的毒瘤将贻害市场经济的根基,甚至使会计职业“自取灭亡”。会计诚信是一个受到广泛关注的热门话题。本文在分析现行研究观点的基础上,从行为学的角度对会计诚信缺失的关键因素进行分析,以寻求治理会计诚信缺失的对策。

## 一、当前对会计失信行为分析的局限性

**1.重内因,轻外因。**目前,对会计诚信缺失的研究大多集中在企业内部,内部控制制度、公司治理结构、领导人的素质等问题常常是讨论的焦点。实际上,会计失信行为既有企业内部原因,也有企业外部原因,抛开市场环境、政府决策、传统文化等因素研究会计诚信缺失的原因及其治理其实是“治标不治本”。

**2.重经济,轻人文。**当前对会计诚信缺失的分析大多集中在经济方面,如市场机制的缺陷、委托代理关系、经济转轨的影响等等。而从社会学的观点来看,诚信是文化规范的产物,

的,与决策最为相关的信息是企业未来现金流动的金额、时间分布及其不确定性,因而“决策有用观”更加重视会计信息的相关性。

## 三、整合两种观点构建我国会计信息质量特征体系

会计目标研究一直是会计理论界的热点之一。西方各国和国际会计准则委员会(IASC)都立足于“决策有用观”,我国在准则制定中也引用了这种观点。但会计目标的定位应该遵循“经济环境决定论”,这样才符合历史发展观。针对我国当前特殊的经济环境,应制定出有特色的会计目标,即在不同阶段、不同领域适时实行不同的会计目标。

在现阶段,我国的资本市场既不发达也不规范,在社会资源的配置中并不能占据主导地位。企业仍然采用传统的筹资方式,只有少量资本是从资本市场筹集的,主要投资者和企业之间仍然通过直接接触而形成委托与受托关系。因此,目前用“决策有用观”来确定我国的会计目标还不够恰当。随着我国证券市场的发展与完善,投资者对决策相关信息的需求越来越多。所以,现阶段应以“受托责任为主,决策有用为辅”为原则整合两种目标,即在非上市公司领域以“受托责任观”为主,在上市公司领域以“决策有用观”为主,重点为信息使用者尤其是股东提供决策有用的信息,这样才能体现出中国特色与国际惯例的协调。

因此,根据上述会计目标定位的整合原则并借鉴IASC的

现实社会中文化价值体系的不同导致了诚信度的不同。会计诚信作为整个社会诚信的一部分,也应从文化价值的角度去分析。

**3.重表象,轻实质。**提起虚假会计信息,人们通常会归咎于会计人员素质差、缺乏专业胜任能力,总是从行为表象上寻找原因。行为科学认为,人的行为是内在心理因素与外部环境相互作用的结果,行为是由动机支配的。因此,分析会计造假问题需要从人的行为动机出发,寻找激发会计诚信行为的内在动力,从而修正会计失信行为。

**4.重惩治,轻激励。**在谈到如何治理会计诚信危机时,研究者普遍强调要“乱世用重典”,对失信的会计人员及其单位负责人实行重罚。诚然,加大惩罚力度、增大失信成本能够在一定程度上遏制会计舞弊行为,但是惩罚常常只是对失信行为的短期压制,过于严厉的惩罚还可能导致抵触情绪。市场经济中的会计诚信更多地体现在经济交往之中,是责、权、利的统一,单方面强调惩治显然是不可取的,激励与惩治相结合才是重建会计诚信的可行办法。

做法,笔者认为,应将我国会计信息质量特征按以下结构层次构建:

**最高质量特征:真实性和公允性。**真实性,即会计信息应真实地反映经济实质,不得虚构、歪曲和隐瞒经济业务事项;公允性,即不偏不倚,要求企业在具体加工、生成会计信息的过程中应站在中立的立场,不偏袒委托、受托任何一方的利益。真实性和公允性应作为会计信息的最高质量特征,所有会计人员应以此约束自己的会计行为,不懈努力,孜孜以求。

**首要质量特征:可靠性和相关性。**可靠性是指财务报告所提供的会计信息应使决策者足以信赖;相关性是指会计信息应与其使用者的经济决策相关,对决策者有用。会计信息的可靠性与相关性是相互依存、互为前提的,会计信息若是没有相关性,则可靠性就失去了意义。可靠的会计信息是资源委托人正确评价受托责任履行情况的依据。目前我国会计信息的质量问题主要出在可靠性上,信息失真主要是指信息不真实、不可靠。

**次要质量特征:可比性和明晰性。**可比性要求两个不同会计主体同一时期或同一会计主体前后期的会计信息保持可比;明晰性是指信息提供者所提供的会计信息应当清晰、明了,便于理解和利用。鉴于我国会计信息使用者受教育程度不同和理解力的差异,强调会计信息的可比性和明晰性有利于信息使用者理解和使用可靠和相关的会计信息。☐