

2008年卷 第1辑(总第13辑)

No.1 2008 (Sum.13)



Accounting Forum

会计论坛

中南财经政法大学会计研究所 编

Accounting Institute

Zhongnan University of Economics and Law

 中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计论坛. 第 13 辑/中南财经政法大学会计研究所编. —北京: 中国财政经济出版社, 2008.7

ISBN 978-7-5095-0749-0

I. 会… II. 中… III. 会计学—文集 IV. F230—53

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 082748 号

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: (010) 88190406 财经书店电话: (027) 88324370 88071749

华中科技大学印刷厂印刷 湖北南财文化发展有限公司经销

889 × 1192 毫米 16 开 8.5 印张 226 千字

2008 年 7 月第 1 版 2008 年 7 月第 1 次印刷

定价: 16.00 元

ISBN 978-7-5095-0749-0/F · 0608

目 录

论新制度学派(含产权学派)对市场、企业与会计的影响	/3
葛家澍 孙丽影	
建立会计第二报告体系论纲	/11
郭道扬	
核心竞争力域、信息同化与公司治理非泛化	/15
王 华 段春明	
公司治理、大股东利益侵占与公司业绩	/22
吕长江 张玉彪 肖成民	
论内含收益率初始值有效测定的科学原理	/40
张敦力	
社会制度演进的成本解释:从原始时代到资本主义	/50
宋小明	
会计师事务所审计质量控制框架的构建	/61
聂曼曼	
会计计量属性选择的会计学理论基础研究——基于会计环境的视角	/72
陈 辉	
公司治理与审计收费的实证研究——基于 A 股市场 2001 ~ 2006 年的经验数据	/84
贡 峻	
会计准则趋同度量方法及其应用	/97
周仁俊 吴丁良	
政府会计改革:理论分析框架的构建与初步应用	/112
张 琦	
财务重述:制度演进与研究机遇	/123
于 鹏	

CONTENTS

The Influence of the Neo – institutional Economics School(Including Property Rights School) on the Market Firms and Accounting	/3
<i>Ge Jiashu Sun Liying</i>	
The Outline of Establishment of the Second System of Accounting Reports	/11
<i>Guo Daoyang</i>	
The Field of Core Competences, Information Assimilation and Disgeneralization of Corporate Governances	/15
<i>Wang Hua Duan Chunming</i>	
Corporate Governance, Expropriation and Corporate Performance	/22
<i>Lü Changjiang Zhang Yubiao Xiao Chengmin</i>	
The Scientific Principles of the Effective Measurement for an Initial Estimated Value of the Internal Rate of Return(IRR)	/40
<i>Zhang Dunli</i>	
A Cost Explanation for the Evolution of Social Systems; from Barbarism to Capitalism	/50
<i>Song Xiaoming</i>	
Study on the Framework of Audit Quality Control of CPA Firm	/61
<i>Nie Manman</i>	
Research on Accounting Theory Basis of the Choice of Accounting Measurement Attributes	/72
<i>Chen Hui</i>	
Positive Research of Corporate Governance and Audit Fee	/84
<i>Gong Jun</i>	
The Convergence Measuring Method and Application of Accounting Standards	/97
<i>Zhou Renjun Wu Dingliang</i>	
Governmental Accounting Reform; Build up a Theoretic Analysis Framework and Apply it in China	/112
<i>Zhang Qi</i>	
Financial Restatement; Institutional Background and Research Opportunity	/123
<i>Yu Peng</i>	

论新制度学派(含产权学派)对市场、企业与会计的影响

葛家澍 孙丽影

【摘要】 本文的目的是讨论新制度学派与产权学派的基本特征、观点与主要功能,并探讨这两个学派如何影响市场、企业和会计(财务会计)。关于产权学派,文中介绍了该学派开拓者科斯的理论,并试图解说著名的科斯定理第 1~3 条,同时指出了其在现实世界中应用的局限性。本文围绕新制度与产权的关系、产权及其功能、传统制度学派与新制度学派的区别、新制度学派与市场和企业,以及新制度学派与财务会计等问题进行了讨论。

【关键词】 新制度学派;产权学派;财务会计

在我们已写过的“制度·市场·企业·会计”两篇文章中^①,有关制度(Institutions)的论述,主要根据康芒斯(John R. Commons)的《制度经济学》,该书是传统制度学派的代表。传统制度学派是古典经济学向制度方面的延伸,它所暗含的经济学思想是:第一,假定人是理性的,在完全竞争的条件下,一切经济行为所追求的是利润最大化。不过,在所有权给定的基础上,人们的一切交易要受制度的约束。第二,把市场放在制度框架内考察。制度被定义为法律、法规、惯例、规划和法庭判决的综合,表现为“集体行动控制个人行动”。市场也是制度,而制度比市场更大。第三,康芒斯在谈到交易时也强调产权,但他仅指物的所有权,交易仅是物的所有权的转手而未涉及其他权利。第四,康芒斯肯定他的经济分析的基本单位是交易,并把交易分为买卖、管理、限额三类,在最有代表性、最大宗的买卖交易中,是平等的人在公平竞争中讨价还价,通过谈判而达成。他也分析到交易是一个过程,隐藏着利益冲突,但由于相互依存,按合法程序可以解决,而他却未能发现交易过程中的利益冲突中存在的后来被科斯(Coase)所发现的社会成本即交易成本。

收稿日期:2008-01-30

作者简介:葛家澍,男,厦门大学资深教授、博士生导师。

孙丽影,女,厦门大学博士研究生。

^①两篇文章分别是《制度·市场·企业·会计》(载《财会通讯》2006 年第 3 期)和《再论制度、市场、企业与财务会计》(载《会计师》2006 年第 12 期)。

20 世纪 50 年代以来,西方经济学家对市场、制度和人的行为的研究取得了重大的进展,于是兴起了新制度学派与产权学派。其中,科斯的经典著作《社会成本问题》(1960 年)起着开拓性的作用。A.A.阿尔钦、H.登姆塞茨、张五常、T.W.舒尔茨、D.C.诺斯等人则发展和补充了科斯的学说,推进了产权学派与新制度学派。

本文将阐述下列问题:(1)为什么新制度学派与产权学派不可分割?什么是产权学派?它的功能是否离不开制度安排甚至制度变迁?(2)新制度学派与传统制度学派的主要区别是什么?(3)新制度学派(含产权学派,下同)怎样影响市场和企业?(4)新制度学派如何影响会计(主要是财务会计)?

一、新制度与产权的关系

新制度学派不是像康芒斯那样,把制度定义为抽象的“集体行动支配个人行动”,而是明确“它是人们行为的一系列规则”^①。这些规则能为人们提供一系列服务,从而建立、安排了一系列工具、要素,如“货币”、“期货市场”可用于降低交易成本;“合约”、“分成制”可用于影响生产要素所有者之间的分配;“产权”则可用于个人和企业、其他组织之间的现金收入流等等。这里,舒尔茨已把产权纳入制度的范畴。进一步,新制度学派还把制度分解为“制度环境”和“制度安排”。前者(制度环境)实际上是一个国家、地区所选择的社会制度。基本的政治、经济和法律制度都受制度环境的决定,例如我国选择的社会制度是社会主义,这一制度就决定了我国的经济体制是社会主义市场经济。后者(制度安排)则指在给定的制度环境中,支配各企业、各单位之间经济行为可能合作与竞争方式的规则。制度的创新和变迁主要指新制度安排。一项新制度安排只有在创新者的收入增加或成本降低,即有预期的经济效益(在企业中表现为增加有利的净现金流入)才会作出。一定的制度安排总是以一定的产权结构为基础的。而产权结构的变动通常是促进制度创新的动力。

以下让我们转而考察产权和产权结构。所谓“产权”,按产权学派的定义,“是一个社会^②所实施的选择一种资源(经济品)——的使用权”。实际上还包括转让权和收入支配权,共同组成一定的产权结构。产权的主要功能是帮助一个人或一个企业与其他人或企业进行交易时预期效用最大化。一种产权结构既要它是否有效率(如对企业来说,是否可使它获得的收入大于它所花费的成本,或是否能使企业预期增加有利的现金流)^③,还要看它能否为在它支配下的个人、企业或其他组织提供一种激励,将外部性最大限度地内在化。比如甲工厂的烟囱排放烟尘,污染了周围环境,这就是外部性。由于周围的工厂居民都对自己的厂房、住房和土地具有产权,因而有权要求周围的空气、土地、河水保持新鲜、清洁。对甲工厂排放烟灰,必然通过法律、法规或与之谈判,订立合约,要求进行技术改造,至少不能再排放烟尘,甚至有效地利用烟灰,从中提取有用物质,变废为宝,这样,甲工厂用于环保的费用应成为产品成本的附加,而提取的有用物质则成为收入的一个新来源,外部性就内在化了。

由此可见,产权的界定是前提,如产权受到侵犯,判断受害者如何受损,侵害者如何赔偿,则需通过制度安排找到双方利益最大化和损失最小化的规定或约定。

^① 参见 Schultz 的《制度与人的经济价值的不断提高》一文,载《美国农业经济学》1968 年 12 月。

^② 请注意,其所有制(所有权)已经确定。

^③ 这是科斯“决定效率”的公式。

二、什么是产权学派及其功能

产权,最基本的是所有权。所有权是由不同的所有制确定的。在所有权已界定的条件下,产权更主要的是指对一种资源的使用权、转让权和收入分配(享用)权。转移权又可分为买卖权和租赁权等。一种产权结构是在给定的产权环境(即所有制)下,资源(物)的上述各种权利的结合。市场上的一切交易,实际上都是在物的转移背后将其使用权、转让权和收入享用权甚至该物所有权进行易手,那就是同持有该物有关的风险与报酬全部或部分地转移给对方。在这个意义上,市场交易是完整或不完整的产权交易^①。

产权学派认为,产权的主要功能除上面提到的它能帮助人们进行交易时的预期(效用最大化即风险最小化而报酬最大化)外,至少还有两个功能(总是同制度联系着的):一是对企业制度的分析,这一点,我们将在以下讨论企业时进行研究;二是土地制度安排的分析,不过他们的分析都是以土地私有为基础进行的。这种分析显然不适用于中国。在我国的社会主义制度下,土地的基本产权(所有权)明确界定为国有。不过,个人或企业也可获得国有土地的使用权和收入分配权,即不完整的产权。国家对其中的居宅用地和商业用地的出售,通常是公开拍卖。公正公平的拍卖也是国家实现土地资源优化配置的一种产权交易方式,把国有土地交给个人或企业经营。在获得土地经营权的竞标价和中标价中,买方已经包含了土地经营预期的盈利和现金净流入。

为了追求效率,产权结构有可能改变。这样就会推动制度安排的创新与变迁。例如在我国,根据邓小平理论的要求,坚持改革开放,以社会主义市场经济取代过去过分集中的计划经济。经济体制的这种创新是在社会主义制度框架下最重大的一种制度安排的创新。这种创新所引起的制度(经济体制)的变迁,极大地解放了生产力,为我国经济带来了无可比拟的效益——摆脱贫穷落后奔小康,使我国成为最具活力的发展中的大国和强国。这就是在当前世界中,我国的产权结构不断优化,即从单一的公有制(国有和集体所有)到以公有制为主导,各种经济成分共同发展,导致制度不断创新,推动民富国强的最有力佐证。新制度学派(含产权学派)所要求的效率,是私有制社会中个人、企业的效用和利润,它与我国在有中国特色的社会主义下经济体制创新连同一系列改革(即制度安排的不断创新与变迁)所显示的巨大效益是不可同日而语的。

三、传统制度学派与新制度学派的主要区别

以康芒斯为代表的传统制度学派的主要特点是:第一,虽然也承认市场的作用,但如前所说,他认为市场也是制度,而制度比市场更大。说市场也是制度并没有错,可是在这个问题上没有展开。第二,虽然也在交易时涉及产权,但仅限于所有权。物的使用权、转让权和收入分配权并未在传统制度经济学的考察范围之内。第三,康芒斯对交易过程的分析,承认有依存、有冲突,但没有发现交易成本。新制度学派的视野大大扩展了,他们同产权学派紧密联系在一起。

在产权研究方面,所有权被定义为“制度环境”,是产权结构的基础。他们更关注的是物的使用所

^①通常,尤其是在财务会计中,都把单项商品或劳务的交换视为一般交易,而出售和购买一个企业才称为产权交易。

引起的相互认可的行为关系,其基本内容包括对物的使用权、转让权与收入分配权,即所谓产权结构。产权的主要作用是帮助人们在交易时确定如何受益、如何受损,以及如何补偿的预期。作为新制度学派的重要组成部分的产权学派,在解决上述问题时,不是只归咎于一方(像康芒斯所论述的,只靠公正的司法判决),而是根据科斯理论,考虑相互性。要通过制度的安排(不论是法律、法规,还是合约),使交易双方损失最小,利益最大。实际上,是使整个社会效用最大。在产权已明确界定的社会中,某些个人,特别是某些企业的经济活动常常产生负的(有害的)外部性。如我们已论述的甲工厂排放烟尘而污染环境,侵害了周围居民、企业的权利,使别人受损,如甲工厂不承担责任,是侵权行为。只要已界定有产权而受损的一方就会要求通过法律、法规或双方谈判形成合约,进行补偿,并督促该工厂采取环保措施,其费用应加入该工厂的成本,变废为宝的收入则构成该工厂的收入。结果是负的外部性最大可能地转变为内在化,优化了社会资源配置,这就是产权对该工厂经济活动产生的激励功能。传统的制度学没有也不可能进行如此深入的研究。

新制度学派,主要是产权学派的创始人、诺贝尔经济学奖得主科斯发现了市场交易,包括企业之间和企业内部的交易都有交易成本。传统的制度学派虽然看到了交易是一个过程,有依存、有冲突和摩擦,但是他们没有发现,从寻找交易对手,到最后经过讨价还价的谈判使交易达成和事后进行的履行交易的监督都要花费人力、时间和金钱,这些交易成本有时高得使交易无法达成。尽管有些交易不在市场上通过价格机制而在企业中通过企业主或其代理人——管理阶层的指挥、协调,但也不能消除交易成本。只是企业中的交易成本会低于市场上的交易成本。这正是在市场经济中,资源配置既需要市场,又需要企业来协调,两者不能完全取代,却可以相互补充,从而保证资源配置最优化的原因。在经济分析中交易成本的发现及其对制度安排的重要功能,是产权学派即新制度学派的又一重要贡献。

四、新制度学派与市场和企业

(一)新制度学派与市场

传统的制度学派认为市场也是制度。这一基本观点,新制度学派并没有否定。因为历史和现实完全证明:在实行生产资料私有制的社会中,在理论上,经济体制安排的是完全竞争的市场经济^①,而在以公有制为主导的社会中,例如在我国,经济体制的安排则是社会主义市场经济,其主要特色是在国家宏观调控的指导下,公开公平地进行竞争。市场经济主要功能是运用价格机制进行资源配置。这里,定价制度非常重要。此外,如前所说,用于降低交易费用的制度,如货币和货币政策,各种期货市场,用于在产权持有者之间均衡其受益(报酬)和受损(风险)的制度,如各种合约(合同),以及在企业中采用的分成制都影响市场中人的经济行为、社会资源配置与经济绩效的评估。

必须指出,新制度学派和产权学派都以古典和新古典经济学的原理为基础,以私有制下自由竞争的市场和市场经济为考察的对象。他们关于市场和市场经济的基本观点,可以归纳为:第一,市场是以生产资料所有权为基础,对各种产权和在产权界定下人们各种行为所提供的,旨在适应经济增长需求的各种规则下运行的。当然,市场的作用主要还是依靠价格机制。第二,仍然假定人是理性的,但在市场上的交易和其他经济行为已不只是为了追求利润最大化,而是为了追求效用和经济效益最大

^①实际上,由于市场经济经常失灵,国家经常干预,即使在今天的资本主义国家,也不存在百分百的自由竞争的市场经济。

化,根据面对的各种制度(约束)作出反映一系列欲望、期望和偏好的选择。第三,要理解市场上的交易是一个过程,就必须肯定并研究为达成交易所花费的时间、人力和其他资源,它们构成交易成本。交易成本不可能为零,但可以降低交易成本。产权的界定对于降低交易成本和提高经济活动的效率是十分重要的。通过竞争的市场,产权会经常进行变更和重新安排,从而使人们在更低的交易成本下的经济行为更有效用、更有效率,使经济得到逐步的增长(即资源可得到更充分有效的利用)。

人们曾经把科斯关于市场交换的理论概括为三条定理:(1)法定权利的最初分配,从效率方面看是无关紧要的,只要这些权利能自由交换;(2)法定权利的最初分配,从效率方面看是无关紧要的,只要自由交换的交易成本为零;(3)法定权利的最初分配,从效率方面看是无关紧要的,只要这些权利能在完全竞争的市场中交换。针对上述三条定理,可做如下进一步的分析:

第一,科斯的三条定理是完全针对资本主义制度下的完全竞争、自由交换且假定交易成本为零的市场交换所作的判断,它所强调的是市场经济的调控作用。如果产权最初分配给某甲,他开设一个排放烟尘、废水、废气的工厂,显然,这会存在着负的外部性,对附近居民、工厂和环境都有害而无利,其结果从社会来看是无效率。但是,科斯认为,这个问题不会影响最终的效率。因为在市场交换中,每个人都要保护自己的产权,不可能听任甲一方受利、他人受损而置之不理。甲对其他人、其他企业以致整个环境的损害必须由于侵害别人产权而进行赔偿。不过,并不是简单地责成甲赔偿一笔费用,或迁移、关闭工厂就了结。甲作为损害他人的一方和他人作为受害的另一方,总会通过谈判,最终找到一种方法而达成协议,使甲赔偿额最小,受害方的损失也最小,从而改变了法定权利最初分配的效率。

第二,科斯著作中所描述的以上三条定理^①,即使对当前西方的市场和市场经济也不现实。因为,世界上并不存在交易成本为零和完全竞争的自由市场。不过反过来仍可说明:在私有制的社会中,交易成本存在于完全竞争的市场中会导致产权不断地重新安排即变迁,这对资源利用的效率是至关重要的。

新制度学派(含产权学派)关于市场和市场交换的基本观点,对我国社会主义市场经济来说,当然只能有分析地借鉴,而绝不应照搬。例如,市场交易存在着交易成本,市场上存在许多外部性。我们的制度安排,也应力求降低交易成本,使外部性转变为内在化等等,这才是我国实行宏观调控时需要关注和借鉴的。

(二)新制度学派与企业

首先,是产权学派的奠基人科斯在其《论企业的经济性质》的大作中明确肯定了“企业是资源配置由企业主关系体系构成的”,并指出“企业的本质是对价格的取代”。也就是说,为了降低交易成本,资源配置除运用市场进行协调外,还需要依靠企业进行协调。我过去已说过:市场是资源的第一次配置,它把资源分配给效益最好和效率最高的企业,而企业则把资源转化为各种生产要素,进行合理的组织和有效地利用,社会财富的增加和资源的增值只有在企业中才会实现。企业则是资源的第二次也是终极的配置^②。虽然按照科斯的发现,由于交易成本的存在才产生可以节约交易成本的企业。而作为市场上一个重大的制度安排——各种形式的企业,总是处于不断创新之中。

其次,是新制度学派另一些代表人物(如阿尔钦和登姆塞茨等)则认为,企业并没有比市场具有更优越的命令、强制和约束的权利。本质上,企业不过是一种“契约的联结”(合约结构),或者通俗地说是一种许多成员分工合作的组织。而组织也是制度。当然,合作生产的效率和每个成员的报酬

^① 请注意,所谓的科斯定理都不是科斯本人的判断,而是他人作出的。

^② 参见笔者所写的有关“制度·市场·企业·会计”的前两篇文章。

会比单个生产要高,但有一个致命问题将随之而来,即有的成员会偷懒或选择更多的休闲,从而使所有成本的一部分强加给其他成员。这样又要在企业中作如下制度安排:安排一批为监督检查成员投入绩效的管理阶层,并同意这个阶层的管理人员取得更大的报酬,甚至给予他们企业剩余的索取权。在企业新的产权结构中,由此出现了现代企业的委托—代理关系。

五、新制度学派与会计

新制度学派和产权学派的理论都没有直接说到会计。但会计的理论基础是经济学,而新制度学派(含产权学派)则是西方经济学的重要发展。如果我们运用这一学派的基本观点来解释和考察会计(主要指财务会计)的性质与功能,将会对会计产生一些有意义的新认识。

在现代企业会计学中,会计被定义为一个经济信息系统,已成为会计学界的共识。如果把财务会计的定义具体化,则可以理解为:它是一个设置在企业中,面向市场,旨在提供以财务信息为主的经济信息系统。

1907 年,当时美国会计师协会主席、著名的会计学家 Sprague 在其《账户的哲学》一书中就把作为财务会计基础的复式簿记系统以下列公式表示:

资产 = 负债 + 资本(所有者权益)

后来, W.A.Paton 在其《高级会计学》中,把上列公式进一步简化为:

资产 = 产权

从上述公式可以明确地看出,财务会计主要是反映一个企业持有的资源、产权及其变动。一个法人企业的资源的使用权、转让权归企业,它直接体现在企业持有资产(公式的左方)中,而所有权分别属于债权人和投资人(公式的右方)。企业收益(或现金净流入)的享有权按法律或合约规定(均属于制度安排)分别属于有风险投资的股东(投资人)、有剩余索取权的管理阶层和用于发展、壮大企业的积累^①。

显然,会计学家提出的会计平衡公式,远远早于产权学派和新制度学派的兴起。而财务会计也早在企业经济活动(主要是交换活动,即交易)中起着产权和制度的功能。

我们已说过,按照新制度学派的理论,企业及其组织形式的改变,是人们用于降低交易成本、提高效率、优化资源配置的制度安排和制度变迁。那么,在企业中,设置面向市场(主要是投资人和债权人)的财务会计这一系统,同样应理解作为一种必要和重要的制度安排。在有各种制度约束的资本市场中,资本供给者,特别是风险资本的供给者总要追求低风险和高报酬,而要做到这一点,离开信息,特别是上市公司提供的财务信息,是不可能的。企业(指上市公司)的财务信息是投资人进行风险投资决策(购买、持有或抛售股票)的重要依据。企业的财务信息是借助于由管理阶层控制的财务报告(它代表企业财务会计的产出,反映该企业的财务状况、经营业绩和现金流量等至关重要的企业经济活动及其成果的信息)提供的,使用者主要是不参与企业经营管理从而无法影响财务报告的真实与透明的外部投资人、债权人和其他类似的使用者。企业所有者与经营者的分离,导致财务报告使用者与提供者的分离。其结果是:在财务报告的提供者与使用者之间产生信息不对称。信息不对称是市场失灵的表现,是企业中的一方(企业管理层,即代理方)有失公允、侵犯信息使用者的另一方(资本提供者,即委托方)产权的重要原因。为了纠正和防止信息不对称引起侵权行为,以致破坏资本市场的

^① 在我国称为公积金,西方称为累计盈利(Retain Earnings)。

效率,就必须作出一种制度安排,即规定财务会计和财务报告要严格遵守“财务会计准则”(Financial Accounting Standards),并接受独立的、公正的审计组织进行审计。新制度学派代表人之一舒尔茨在其名著《制度与人的经济价值的不断提高》^①中指出,“我将一种制度定义为一种行为的规则”,并主要考虑“特定的政治法律制度对经济增长动态的影响”,财务会计是人们对企业每天每时发生交易所产生的数据进行加工,使之转化为能反映该企业财务状况、经营绩效和现金流量有用信息的行为,而“会计准则”则是把数据转化为信息的规则。信息就是信息,它不是物质,也不是能源。它本身及其变化当然不代表经济增长,然而信息能消除或降低市场的不确定性,真实而公允的财务会计信息能帮助投资人和债权人作出既有利于自己也有利于社会的经济决策,促进资源优化配置,提高资源的使用效率,并有助于公平分配。

20世纪末,美国SEC前主席 Aruther Livett 曾以“高质量的信息·市场的生命线”为题发表过一次公开演讲。他在演讲中,大胆揭发了美国资本市场上的财务会计信息被弄虚作假等种种不法行为。果然,几年之后,引发了安然、世通等震惊全球的财务欺诈案件。怎样解决这一问题?这就需要在规范企业财务会计行为上,在财务信息的提供上,进行重大的制度创新。美国规范资本市场的两个重大法案(《证券法》和《证券交易法》)分别制定于1933年和1934年。依靠这两个法案(制度),使美国资本市场得到健康与繁荣的发展达65年以上。鉴于安然、世通的教训,2002年,美国再一次制定了几乎主要针对会计与审计的《2002年公众公司会计改革和投资者保护法案》(Sarbanes-Oxley Act of 2002),重拳打击了会计作假、财务欺诈的不法行为,再一次显示了制度创新的重大威力:保证在资本市场上流动的财务会计信息是高质量的信息,它能保护有权使用这些信息的资本提供者(企业的资本所有者)作出对自己同时又是对社会最有用的决策,促进社会经济日益增长!

我们知道,财务会计这一信息系统是通过确认、记录、计量和报告等会计规则的安排,反映现实世界中企业由一系列交易组成的经济活动对资源利用的效率。根据新制度学派,特别是其中的产权理论,引发了我们如下思索:

第一,尽管作为一个法人企业的产权已经界定,其交易成本既包括市场交易中较高的费用,也包括企业内部交易较低的费用。总之,凡有交易,为达成交易的过程的成本均不可能为零。交易成本,产生于已达交易之前,而会计的记录,则是确认交易,在于已完成之后,这样会计上的利润并不包含已记录的生产与销售成本以外的交易成本,至少不包括不能用货币表现的企业在交易过程中发生的人力与时间的耗费。在交易成本现实存在的情况下,财务会计所计算的企业利润并不能代表企业利用社会资源的真正效率。如果按“外部性”概念来解释交易成本,它实际上成为企业的外部性而未曾内在化的成本。

此外,企业还可能存在其他外部性。前面讲过的甲工厂排放烟尘,污染周围有产权的居民、工厂的环境,对这些居民、工厂(即社会)造成损害,这就是外部性,而且是一种负外部性。负外部性的特点是侵害他人产权,应负赔偿责任。当然,可通过谈判,形成一种合约,使受害的居民、工厂损害最小,使甲工厂应赔偿费用最低。这样负外部性由于产权重新安排转变为甲工厂的内在化(成本的附加)。除负外部性外,也还可能出现正的(有益的)外部性。如一家企业通过研究与开发,创造一种新技术或新产品,尽管这家企业具有专利权(排他权),但迟早会被其他企业模仿,从而使其他企业开发出类似的新技术与新产品,即使社会受益,正的外部性也应当内在化(表现为企业为社会带来的效益)。目前,会计界试图通过“社会成本”(Social Cost)和“社会效益”(Social Benefit)等项目在企业的财务报告中加以披露,但尚未纳入现行会计准则,更未提供有关的概念基础(即在各国的财务会计概念框架中尚

^① 该文原载《美国农业经济学》1968年12月。

未提供“社会成本”和“社会效益”等概念及其表述要求)。

第二,除“外部性”外,“相互性”也是产权学派的重要概念。科斯指出,如甲给乙造成伤害,一般认为应当如何制止甲,而这是错误的,我们正在分析的问题具有相互性,即避免对乙的损害将会使甲遭受损害,必须决定的真正问题是,是允许甲损害乙,还是允许乙损害甲?关键在于避免较严重的损害^①。

以科斯为代表的产权学派认为,有关企业的生产要素也可视为权利,而产生有害效果的权利如排放烟尘、机器开动产生噪声,以及发出有害的气体正是生产要素。企业行使这些权利使居民、气体工厂蒙受损失。除非国家进行环保的强制规定,否则企业一般不会考虑为此而增加的环保费用,或赔偿损失,因而财务会计也就不能进行反映。这就是说,相互性往往不在财务会计的确认、计量与报告之内。在这里,应该指出财务会计基本假设(Basic Postulates of Financial Accounting)中的“主体假设”(the Entity Postulate)的缺陷,“主体假设”使财务会计不必反映与该主体无关的得与失。这也许是会计学与产权经济学的一个重要分歧,而且应该认为是财务会计的一项重大局限。

我们如果认真研究一下科斯在《社会成本问题》中的最后一段话,在怎样正确处理相互性问题上对会计(包括财务会计)特别是会计准则的未来改进将有所启发:“显然只有得大于失的行为,才是人们所追求的。但是,当在各自为改进决策的前提下,对社会格局进行选择时,我们必须记住,将导致某些决策的改善的现行制度的变化也会导致其他决策的恶化。而且,我们必须考虑各种社会格局的运行成本(不论它是市场机制还是政府管理机制),以及转成一种新制度的成本。在设计和选择社会格局时,我们应考虑总的效果。这就是我所提倡的方法的改变。”

参考文献

- R. H. 科斯著,刘守英译.社会成本问题.1994.财产权利与制度变迁——产权学派与新制度学派译文集.上海:三联书店、上海人民出版社。
T. W. 舒尔茨著,刘守英译.1994.制度与人的经济价值的不断提高.1994.财产权利与制度变迁——产权学派与新制度学派译文集.上海:三联书店、上海人民出版社。
陈昕主编.1994.财产权利与制度变迁——产权学派与新制度学派译文集.上海:三联书店、上海人民出版社。
[英]约翰·伊特韦尔编.1996.新帕尔雷夫经济学大辞典(第1卷,A~D).北京:经济科学出版社。
葛家澍.2006.财务会计理论.厦门:厦门大学出版社。

The Influence of the Neo - institutional Economics School (Including Property Rights School) on the Market Firms and Accounting

Ge Jiashu Sun Liying

Abstract The purpose of this paper is to discuss the basic features, view point, and main functions of the Neo - institution Economics and the Property Rights School. The paper also researches these schools how to affect market, firms (business enterprises) and accounting (Financial Accounting). With respect to Property Right School, this paper introduces the theory by R.H. Coase, as the pioneer in this school and attempts to explain famous the Coase Theorem (Nos. 1 ~ 3). But I also indicate the limitation of the Coase Theorem in application of real world. In this paper, it has five problems to be discussed: (1) The relationship between Neo - institution and the Property Right. (2) What is the Property Right and its functions. (3) Distinction between Classical Institution School and Neo - Institution School. (4) Neo - institution School and market and firms. (5) Neo - institution School and Financial Accounting.

Key Words Neo - institution School; Property Right School; Financial Accounting

^①着重点为本文作者所加。

建立会计第二报告体系论纲*

郭道扬

【摘要】 建立“绿色经济时代”是人类社会可持续发展的长远战略目标之一,为实现此目标需要进行基础层面的理论研究,并指导实践。会计控制在实现全球经济良性互动中不可替代的基础性作用,决定了其报告体系需要不断创新,以便为实现以“产权为本”向以“人权为本”支配社会经济的方向发展,因而需要建立会计的第二报告体系。

【关键词】 可持续发展;绿色经济时代;会计控制;第二报告体系

从1997年“京都会议”,到2007年“巴厘岛会议”,各国政府为拯救人类向“污染型经济”发起了全面宣战,并确定了建立“绿色经济时代”的长远战略目标。围绕这一目标,科学家与政治家构建了进行全球环境治理的基本框架,而经济学家与管理学家也明确了务实研究的行动纲领。当前,在总体上,虽然高层次宏观层面的研究成果已具有统领性指导作用,但却缺乏基础层面的务实性研究,针对这一点,本文把研究重点放在“会计第二报告体系”建立方面。文章中所提出的都属于探索性的意见,希望能引起同行们的注意,并能在共同探讨中取得实质性进展。由于内容广博,难点很多,故在此仅论其纲。

一、发展经济与保护环境之间的辩证关系

人类通过科技进步与经济结合,既创造了人类社会,也持续发展了人类社会,推动经济可持续发展是社会进步的永恒主题。两者之间存在的辩证关系在于:(1)经济的可持续性发展必须以保护好生态环境为根本前提,在处理好它们的对立统一关系的基础上,实现两者的“良性互动”;(2)辩

收稿日期:2007-04-09

作者简介:郭道扬,男,中南财经政法大学特聘教授、会计学博士生导师。

*本文系2006年度国家自然科学基金项目“会计规范全球协调与趋同中的根本性问题研究”(70672115)的阶段性成果。

证处理好资源耗费与环境保护两方面的可持续性,这是实现“良性互动”的基础;(3)会计控制要在资源可持续性消费、财产权益与生态权益之间,探讨建立新的平衡关系,探索新的平衡控制点。

二、从全球社会范围认识与发挥会计控制在实现良性互动中不可替代的基础性作用

近几十年来,人们虽然从可持续发展经济学、循环经济学、资源经济学,以及环境经济学领域力求解决“良性互动”问题,并取得了显著成效,然而,应当看到不少切实性的重要问题却一直悬在空中,成为悬而未决的问题,并且一直囿于一个怪圈之内,使其成为研究中让人十分懊恼、困惑的问题。事实上,这是缺乏解决“良性互动”基础性问题的缘故。实现“良性互动”,要解决两方面的问题:一是基础层面的财务控制问题,它可以把一个地区、一个国家的产业结构落在实处,真正实现资源消耗低、污染轻微的高科技产业成为发展国民经济的主体;二是基础层面的会计控制问题,它可以切实解决一个地区、一个国家乃至一个企业的资源消耗结构问题,不断提升可再生资源的消耗比重,不断降低污染型消耗与环境成本,为改造“污染型经济”实现良性互动创造一个最充分的基础性条件。如果一些大家和权威依旧戴着一副“老花镜”看待财务与会计,那么这个问题便很难解决。

三、建立会计第二报告体系的历史基础

经济全球化使生态环境问题全球化,人类开始从全球社会范围研究良性互动问题。目前,可以作为解决第二报告体系建立基础的文献主要有两个:一是全球报告倡议组织(GRI)制定的《可持续发展报告指南》,该文献对从综合性标准确定角度考虑可持续发展报告信息披露问题具有纲领性指导意义;另一是联合国所属国际会计和报告标准政府间专家工作组(ISAR)通过的《环境会计和报告的立场公告》,尽管这个文件基本上是原则性的,但它所阐明的基本原理可作为本文研究的基础。此外,可作为研究文献基础的还有英国的《环境报告和能源报告编制指南》和《财务报告中的环境问题》、丹麦的《绿色账户法案》,以及把生态资源和环境要素纳入国民经济核算体系的《中国绿色国民经济核算研究报告2004》等。

四、实现以“产权为本”向以“人权为本”支配社会经济时代的根本转变

自进入阶级社会以来,以“产权为本”的思想,便一直成为支配社会经济发展的主导思想,尤其是进入到市场经济发展阶段后,产权经济已成为社会的标志性命名,产权价值运动强有力地支配着企业、地区、国家乃至全球的经济循环。世界,是被产权支配、控制的世界。

围绕产权的反映与控制,500多年以来,近、现代会计以资产、负债、资本与权益为主导性会计要素,并以此构建与发展完善了会计的第一报告体系。该体系以产权及其权益为核心寻求平衡关系,并通过控制保持这种平衡关系;同时,它还通过系统披露与揭示产权占有、产权价值投入与权益增值状况,为单元利益主体提供权利竞争性决策服务;它通过现金流量的披露与把握,保持独立经济单元的正常财务状况,以防范与化解财务风险。正是在“产权为本”思想的支配之下,人类在相当长的历史时

期内,涉近不求远,朝前不顾后,一味着眼于经济的发展而无视生态环境问题,在事实上把经济与环境对立起来,从而最终造成了严重威胁人类社会可持续发展的环境问题。自然而然,会计控制工作的发展也是这样,可以讲,这一点是人类会计发展史上所出现的一大悲剧。

当今,会计要在“良性互动”中发挥基础性控制作用,实现向以“人权为本”的转变,便必须通过改革,建立会计的第二报告体系,并在报告内容整合的基础上,重新调整反映与控制的重点,纠正以往工作的片面性。同时,要在第一报告体系改革的基础上,对两大报告体系进行整合,既把工作的一个重点放在对产权价值运动的系统反映与控制方面,也要把工作的另一重点放在以“人权为本”,实现“良性互动”方面,并把握两大报告体系的关联点,使会计控制工作成为保障全球社会可持续发展的一个重要方面。

五、会计第一报告体系与第二报告体系的关联点

马克思与恩格斯指出,人类生存的第一前提,就是一切历史的第一前提。在史前时代,人类首先通过解决生活资料的生产来解决了人种的繁衍问题,人类社会正是在解决人种的正常繁衍基础上发展起来的。而今,当环境问题日益威胁到人的生存权的时候,生存权便成为矛盾的主导方面。因此,由以“产权为本”向以“人权为本”的转变便成为历史的必然。这一点既是建立第二报告体系的出发点,也是在两大报告体系之间明确关联之点的关键。

从根本上追究,环境恶化产生危害的集中点是人的生存权,生存权是人最起码的权利,也是最根本的权利。失去生存权,其他一切权利便无从谈起。片面坚持以“产权为本”,造成经济失控与发展扭曲,是导致环境恶化的根本原因,而经济失控的具体原因又在于资源耗费失控、失衡,以及消耗中的废气、废水排放失控。从第一报告体系考察,会计对资源耗费成本的反映与控制是极其片面的,它既放弃了对环境成本的单独考核,更没有通过比较对资源成本与环境成本进行考量与分析,因而,它在权益计量、确认与效率评估等方面也是虚而不实的。以往把环境信息作为附列的部分来列示,事实上这样做就连附带反映与控制的目的也达不到。

所以,本文从会计控制工作一体化角度出发,把会计两大报告体系的关联点确定在“权益”方面,第一报告体系以“产权为本”,系以“权益”作为施行控制的支点,而第二报告体系则充分体现以“人权为本”,把施行控制的重点放在“财产权益”与“生存权益”相统一的方面。保障人的生存权是施行控制的根本前提,以实现“良性互动”为控制的目标,达到“财产权益”与“生存权益”的统一。必须指出,实现“良性互动”,并非让人类一味削减必要的耗费与放慢发展速度,也并非听之任之继续走以往的老路,而是通过切实控制,从根本上改变耗费的方式与方法,改变经济发展的路径,彻底消除“污染型经济”,在“良性互动”中实现社会经济乃至全球社会的可持续发展。

六、第二报告体系的基本构成和信息披露与问题揭示的重点

以下所讲框架属于设想性质,尚有待通过实践进行反复研究、验证与改进。第一,是该体系中的关键要素为:(1)环境治理投入;(2)环境成本;(3)环境损失;(4)生态权益;(5)资源耗费;(6)资源非正常性耗费;(7)资源损失;(8)不可再生资源耗费;(9)水资源耗费;(10)污水排放量与损害估价;(11)水资源防污治理投入;(12)废气排放量与损害估价;(13)大气排污治理投入等。第二,是该体系

中第一报告——“资源耗费与环境互动平衡状况表”设置。相对第一报告体系中的三种主要报告而言,本文将其称为会计的“第四报表”。第三,是“资源成本与环境成本构成对照表”,用以分析与评价生态权益。第四,是“水资源耗费与排污状况表”,通过对水资源的专项反映与控制,考核企业社会责任履行情况。第五,是“废气排放量与大气污染危害程度报告表”,用于考核企业社会责任履行情况。第六,是“企业(或地区)履行社会责任综合指标汇总报告表”,按企业所属行政区划,按指标进行汇总,并以书面报告的形式,说明自检、自测与自控情况,揭示主要问题产生原因,表明改进意见。

该报告体系中的各报告从一个侧面,或从综合的方面,体现以“人权为本”精神的贯彻情况,整个信息披露与问题揭示的重点集中在资源耗费与环境“良性互动”方面,借以分析与评价报告单位对“生态权益”的保障、维护情况,最终把控制点始终集中在对人的生存权利的保障方面。

七、第二和第一报告体系地位与作用之比较

随着环境问题全球化,当生态环境成为解决经济可持续发展,乃至人类社会可持续发展矛盾的主导性方面的时候,只有通过建立独立的第二报告体系,才能解决新环境下的会计控制问题。并且从以“人权为本”,保障与维护人的生存权方面讲,第二报告体系的作用是第一报告体系不可取代的,并且要切实解决环境恶化问题,实现人类社会的可持续发展,第二报告体系的重要程度理当排在首位。

八、第二报告体系编报中应注意把握的问题

假设上述几种报告都能够成立,从正式编报出发,尚应重视下列问题:(1)报告编制类别的区分。由于高科技企业代表着今后国民经济发展的方向,这类企业资源消耗量低、环境污染程度低,故首先可把这类企业报告编制作为示范。其次,在取得经验与改进意见形成之后,再把重点放到一般性污染企业和传统的高污染企业。当然,这种重点编报的转移,实际上是控制重点的转移。(2)在解决重要指标的计量问题方面,要实行会统结合,财政主管部门与统计部门应进行协调。(3)对该体系中的第四会计报告要实行强制性披露制度,保持报告编报的统一性与一致性。(4)对综合性报告和报告汇总编制,应按行政区划,在协调财政部门、环保部门、统计部门,以及审计部门组织工作的基础上,统一建立报告汇总编制机构,以由地方至中央逐级上报,最终由中央统一进行审计,向社会发布公告。

The Outline of Establishment of the Second System of Accounting Reports

Guo Daoyang

Abstract The establishment of the age of green economic is one of the long-term strategies for humans sustainable development. To achieve this goal, fundamental theory research is a must as well as its guidance to the practice. The basic and irreplaceable role that accounting control plays in achieving benign interaction of global economy makes it necessary to keep continual innovation in finance report system. So that to make the social economic property-based shift to human rights-based. So we should establishment of the second report system of accounting.

Key Words Sustainable Development; the Age of Green Economic; Accounting Control; the Second System of Accounting Reports

核心竞争力域、信息同化与公司治理非泛化

王 华 段春明

【摘 要】 核心竞争力和公司治理是现代企业两大主题,现有研究较少把核心竞争力与公司治理结合起来。本文从培育和提升核心竞争力角度出发,提出核心竞争力域的概念,核心竞争力域的有效运行是企业保持长期竞争优势的源泉。公司治理与核心竞争力域是企业组织中的两个不同基本单元,信息同化决定了它们之间的内生性,从而为核心竞争力的培育和提升提供了路径选择,同时为公司治理的非泛化提供了理论基础。

【关键词】 核心竞争力域;公司治理非泛化;信息同化;内生性

一、引言

当前,我国市场经济仍处在转轨时期,建立产权清晰的现代企业制度和完善的公司治理结构是国有企业改革的核心任务,而培育企业核心竞争力和竞争优势是改革的长期目标。公司治理是 20 世纪 80 年代前后被提出的,20 世纪 90 年代后期的亚洲金融危机及 21 世纪初的美国 Enron 等公司财务丑闻事件相继出现后,公司治理问题在世界范围内受到广泛重视。有学者认为,随着全球经济的一体化,世界范围内的公司治理结构或机制应泛化,也就是将以美国股权高度分散、资本市场发达的经典公司治理模式普遍化、模式化、功能扩大化(傅贤治,2006)。然而,继之而来的问题是,公司治理的泛化是否有利于形形色色、各具特点的公司提升和培育核心竞争力?本文首先分析指出对核心竞争力的传统研究重研究核心竞争力是什么、轻怎样形成核心竞争力,笔者从制度经济学角度研究核心竞争力,提出核心竞争力域的概念;而后结合公司治理改革,分析了核心竞争力域与公司治理机制的信息

收稿日期:2008-03-18

作者简介:王 华,男,博士,暨南大学管理学院教授、博士生导师。

段春明,男,暨南大学管理学院博士研究生。