

doi: 10. 3969/j issn 1008-6439. 2009. 03. 016

企业会计信息结构重构： 基于企业与市场的互动视角*

王仲兵

(北京工商大学 商学院,北京,100048)

摘要:企业与市场的简单两分法导致会计信息被割裂而形成对外的财务信息与对内的管理信息,企业利益相关者分类管理强化了会计信息的定向性,传统会计信息产权被界定为财务资本出资者,进而会计信息价值相关性、决策有用性及可靠性等都是建立并固化在该特定语境上的。随着会计体系的不断演变,会计信息内涵的扩展应是对企业本质、公司治理、价值管理的综合与解构的双向过程。

关键词:会计核算流程;管理会计报告;会计信息割裂;企业会计信息结构

中图分类号: F230 **文献标志码:** A **文章编号:** 1008-6439(2009)03-0094-06

Reconstruction of Accounting Information Structure: Based on the Interaction between Enterprises and Market

WANG Zhong-bing

(Business School, Beijing Technology and Business University, Beijing 100048, China)

Abstract: Enterprises and the market simple dichotomy causes the accounting information to be separated to form the external financial information and internal management information, Managerial Classification of enterprise stakeholders strengthens the orientation of accounting information, the property rights of traditional accounting information have been limited for the financial capital suppliers, and thus the value of accounting information relevance, usefulness of decision-making and reliability are all set up and solidified in this specific linguistic environment. The evolution of accounting system expands the connotation of accounting information to the bidirectional process of generalization and deconstruction among the nature of the enterprise, corporate governance and value-based management.

Key words: accounting checking process; management accounting reports; separated accounting information; reconstruction of accounting information structure

按照语言学逻辑,每种语言都代表着一种世界观,是特定语境下行为方式与价值观的体现。会计有着自身的语言体系,而运用语言的目的就是传递

信息,因此语言与信息之间的完全对应程度便成为了社会交易中的非常重要的一个环节;又因为语言与信息之间不可能完全的对应,这也决定了两者的

* 收稿日期: 2009-02-22

基金项目:国家社会科学基金(08CJY008)

作者简介:王仲兵(1972—),男,天津人,教授,管理学博士,应用经济学博士后,在北京工商大学商学院任教,主要从事现代企业成本控制、内部控制、现代财务会计理论与方法研究。

沟通及其推动所处语境的趋同。传统意义上的会计被划分为财务会计与管理会计,两者在发展中形成了各自的语言体系并提供着差异化的会计信息,进而两者分处不同语境的想法被逐渐强化,会计信息割裂反映便被视为具有了内在逻辑性。然而,深入分析当今会计信息所面对的语境,融合却是趋势。

一、传统会计核算流程述评

从语言学角度看,传统财务会计语言体系的构造是借助于账户这一最基本元素构造的,可以简单地描述为如下构造过程:首先界定财务会计目标,由财务会计目标明确了会计的基本功能,即通过核算来实现对企业业务活动的信息化,并将视角定位于企业财务状况、经营成果、现金流量与企业所有者权益变动四个方面。为了能够将这四个方面的信息清晰表述,便以会计要素的形式来划定具体表述方式,这样,财务会计学便有了自己的基本语言元素。由于会计要素仅仅是对会计所要描述的对象的一种边界划分,而边界内部的相互变化无法明确描述,因而作为会计要素具体分类的会计科目便应运而生,会计账户作为会计科目增减变化的载体也就形成了。当用“借”或“贷”符号来与金额的增减变化相对应时,资产的借贷方的内容首先得到共识,进而依会计平衡公式中的资产与负债关系、资产同收入与费用关系、资产与所有者权益关系来得到相应的借贷符号的内涵。而任何企业具体业务活动的影响都由具体会计科目来表达后,会计分录便成为了财务会计学的最基本语言形式。

当账户被划分为总分类账户与明细分类账户后,传统意义上的总分类账户自然地成为财务报告的表内项目,而明细分类账户经由一定的规范后形成了两类信息:一类成为具有一定独立性的正表,如由“本年利润”账户而衍生的利润表;一类成为表外信息披露的内容。由于我们通常认为财务报告是企业主体对其全部利益相关者的最有效的标准的沟通工具,其构造的基本原理并没有脱离账户体系,这也保证了财务会计语言的一致性与可比性(财务会计信息真实性的追溯证明)。同时这也表明财务会计信息披露的基本理论框架的核心还在于账户体系,即使现今会计信息披露的内容看似越来越多,也并没有脱离其本原。这样,原本具有管理(控制)职能的账户越来越沦落为会计核算流程中由业务活动数据到财务报表项目金额的中介性

载体。

基于交易流程的账户设置及数据流转的终极目标是实现会计信息的决策有用性,从经济学角度的资源配置来看显然注重市场反应,大部分财务会计方面的实证研究选题也证明了这点,并且将决策主体直接界定为权益投资者,比如研究价值相关性的几位重要学者 Barth、Beaver 和 Landsman^[1] (2001)就指出权益投资者是资本市场的主体。这显然遵循着“股东至上”观念之上,即财务资本所有者拥有企业所有权进而享有会计信息产权。然而将会计核算流程直接指向与市场反应的相关性的后果就是极易形成如电影《黑客帝国》所描述的那样,拟像世界与真实世界间越来越具有本末倒置的意味,由媒介制造的影像被看作为事实并进而成为人们安排未来活动的依据。假账泛滥一定程度上可以说是过度市场反应压力造成的后果。

传统会计核算中的会计要素划分及具体分类尽管也发挥着一定的管理职能,但其视角却在于企业的流动性管理,这体现出企业债权人的约束性,这种约束性显示着债权人的两方面意图:其一是按照流动性排列资产负债表项目,流动性越强则变现能力就越强,债权人的资本保全越容易实现;其二是非流动性资产具有弱流动性和强盈利性,但盈利真实与公允的易操纵性导致债权人要制定对股利分配的约束条款以确保资本最大限度保全。这也构成了企业会计准则由早期的收入费用观向现在的资产负债观变迁的影响因素之一。

传统财务会计制度精于把分割的业务以货币为中心“集成”为综合财务数据,是总括的显性资产投入与财务报表产出的效率分析,尽管在不同的时期都有改革的呼声,但总体上看还仅局限在对生成于传统会计核算流程的会计信息结构的解构。比如美国注册会计师协会财务报告特别委员会发布的综合报告《改进企业报告——着眼于用户》在内容上非常丰富,涉及从原有的财务信息扩展至非财务信息、从原有的经营成果信息扩展至背景与前瞻性信息,而且这些信息在企业报告中占有很大比重^[2]。但该报告的核心在于财务报告信息的披露改进上,并没有对传统的会计核算流程给予本质性的改革探讨。

事实上,当前依然是从改进信息披露工作方式上寻求突破,这主要两个层面展开:其一是将当

今信息技术能力与投资者需求进行匹配,比如采用XBRL(eXtensible Business Reporting Language,可扩展商业报告语言)进行信息披露。其二是拓展了财务报告编制底线和基础,财务报告三重底线(也称作可持续发展报告)概念被提出。三重底线财务报告就是把传统财务报告的内容加以扩充,不仅反映公司经营业绩,还要将企业在环境和社会方面的表现纳入披露体系。

二、传统管理会计报告述评

企业管理会计实践呈现出多样化特征,主流管理会计工具都有较为广泛地使用的案例。这里所指的主流管理会计工具主要满足两个条件:其一是管理会计工具与企业本质的接近程度或距离。比如有些管理会计工具设计的起点在于提升资产使用效益,而有些管理会计工具却在于推动战略执行,更有些管理会计工具超越了企业实体经济性而上升至虚拟经济性并实现两者的协同发展。其二是主流管理会计工具并不完全拥有自身的自成体系的信息生产机制,而是对现有财务会计体系所生成信息的使用及改进,是财务会计信息机制与主流管理会计工具的互动。换言之,是对传统意义上的财务会计所生成的信息结构具有优化作用或是在原有的生成机制上能够产生增量信息。

这种现状一方面取决于管理学研究所具有的个案性特征,另一方面也在于西方企业理论流派的最根本特征表现为以某一选定的因素为核心作为理论起点,用选定的分析性工具展开理论构建。满足组织控制的管理会计方法也就具有“管理丛林”意味并因管理咨询市场竞争而沿着各自既有的路径发展,都在努力构建自身一整套足够大的理论框架。另外,像公司规模、公司所处行业及公司性质等都不同程度地影响到管理会计工具的选择。

然而不容忽视的是,总体上看,管理会计的实践表现出全球趋同的态势,各种创新的管理工具和技术迅速从其发源地向世界各国传播。比如从供给层面看,20世纪70年代日本的全面质量管理(TQM)、适时制(JIT)和目标管理,80年代美国的作业成本法及90年代平衡计分卡等最终都充斥了各国的教科书和培训课堂。这造成我国管理会计实践存在较为明显的跟风现象。简单地以追求时尚的思维去选择管理工具会对企业组织造成两类伤害:其一可能扩散技术上无效的管理技术,实现象

征性职能;其二是可能鼓励抛弃那些技术上有效的传统管理技术以至于损害组织的经济业绩。这两类伤害都是有效性高度不确定条件下模拟行为的后果,是受外部组织影响的结果。

这里的外部组织包括了政府组织,特别是国有股东为大股东的企业可能是因为政府的要求下选择某些管理会计工具,体现出了政府推动型管理会计工具的特征,是一种强制性制度变迁。比如国有资产监督管理委员会2004年曾用经济增加值指标对全部中央企业的价值创造能力进行分析和测算,据悉,国有资产监督管理委员会2010年将在中央企业全面推进EVA(经济增加值)考核工作,准确反映中央企业的价值创造能力;又比如市值管理已取代以前财务会计视角的国有资产保值增值,成为国有上市公司考核新标杆。

同时,尽管大部分企业采用主流管理会计方法主要是关注组织控制对效率与效果的提升,但是这种关注并没有脱离管理层的本位主义,另外对市场控制的关注却相对有限。这表明企业管理层作为公司治理主体之一,有着自身的管理会计工具选择动因。比如2002年可以称得上全球经济动荡、投资衰退、管理层遭受各方面质疑的一年,企业管理当局摆脱困境的首选就是使用最佳的管理工具,像战略规划、标杆管理等。然而在管理工具的选择上,呈现出的特点却是尽管存在控制费用的压力,但倾向于选择增长而不是成本削减的管理工具,并且需要大量现金投入的管理工具被尽量少地使用。这可以用暂时的高费用耗费水平是未来增长的坚实基础及管理当局偏好于掌控最大化自由现金流以保持对企业控制权来解释。

传统管理会计报告仍旧固守管理学的个案性,围绕不同的管理会计实务而展开。“管理层讨论与分析”是作为弥补财务报告不足而提出的,但依然是以叙述性方式提供公司管理层对财务报表主要项目重大变动及原因所做的进一步解释,这些重大变动及原因的解析依然没有深入到原因层面。过于关注管理的个性就会忽视其趋同性,而趋同与个性构成了任何一种语境,缺失两者其一都意味着不完整。

当然企业理论在演进过程中也注意到了这样的问题,比如独立董事作为一种正式制度而成为公司治理机制的重要组成部分被确定下来,在日益完

善的过程中,独立董事所具有的专业知识越来越集中于会计、法律、行业技术及管理等方面并注重知识结构上的互补。这也就意味着独立董事以其多维的专业知识以支撑原先纯粹的结果性财务信息并使其得以初步的完整化,这也可能是独立董事制度在理论上的一种解释。

三、传统财务报告与传统管理会计报告的边界决定及突破

交易成本经济学研究了企业与市场的边界问题,即边界内的用行政等级治理结构(hierarchical contracting)、边界外的用市场买卖的治理结构(market contracting)、介于两者之间的用关系联盟治理结构(relational contracting)。企业与市场的边界通常被称为企业与市场的两分法,而正是两分法观念的存在造成传统意义的财务报告与管理会计报告间的差异,即简单地将财务报告视为对外报告而管理会计报告为对内报告。英国皇家特许管理会计师(CMA)联合多家机构一起开展了一项关于“财务报告新模式”的调查,结果发现投资人依然将公司年报看作是对决策最相关的信息来源。然而现实的悖论是当前的企业年报却无法满足投资人的信息需求,因为财务报告没有提供更多相互关联信息和关键数据。这与传统财务报告与传统管理会计报告清晰边界的存在有关,传统意义上会计信息的财务会计视角与管理会计视角的自然割裂已经发展为企业与市场简单两分法下的人为割裂。

1987年,卡普兰与约翰逊提出管理会计信息失去了决策相关性,解决思路是以作业为核心的作业成本核算及作业管理以及与之相呼应的价值链分析直至逐步形成价值增值理论框架^[3],平衡计分卡又在一定程度将资本市场股东价值与企业内部资产运营效率有机地联结。美国学者马歇尔·W·迈耶在2002年就提出了基于作业的盈利评价的绩效链思想,传统意义上的盈利通常是企业层面的营业收入与成本配比,而一旦把成本归于客户,也就能够把营业收入归于作业,即企业能够按作业比较营业收入和成本。这样,企业的要素就是作业、成本、客户和营业收入。在这样的要素概念下,核心是辨别为客户创造价值的作业的相关成本与营业收入的对比并减少或消除成本超过营业收入的作业^[4]。

这样就初步构建了支持一体化会计信息生成的机制。之所以称为“初步”是因为基于作业的盈

利仍然建立于传统利润观念之上,并且没有对传统核算流程进行实质性改造。比如从作业管理角度看,市场导向的作业定位于企业最基本决策单元,是企业活动的“必要环节”,则账户应执行“控制作业”的功能,而广义视角的作业被视为企业运营系统流程上的联结点,这时账户就又成为这些联结点的信息归纳与描述。这样,流程、作业与账户三者就建立了必要的连接。当然,作业概念在具体的企业组织中会被赋予独特的含义,比如作业单元可用“战略业务单元”(Strategical Business Unit, SBU)经营体来表达。

管理会计信息决策相关性不仅存在于企业组织与市场组织间,还在于企业组织内部的有效,即在企业内部构造出基于动态演进环境下的可变性框架。前者的相关性要解决管理会计所反映的企业价值与财务会计所代表的企业价格的对称程度较低的问题,后者的相关性要解决会计信息结构与业务流程的对称程度问题,突破传统企业绩效评价的那种脱离现场感觉而形成的“理所当然”。比如产品成本核算制度就是要明确产品背后的商业逻辑,完整描述企业产品从生产到分销的绝对成本与递增成本。只有全面理解管理会计信息决策相关性,才能构建融企业经营绩效、企业价值与企业价格为一体的会计信息结构。

传统财务报告与传统管理会计报告的边界割裂了公司治理与企业管理间的内在逻辑关系,并且使企业管理脱离了企业本质这一内核而形成所谓的“管理丛林”,其后果之一就是很多管理工具本应属于管理表象描述却被误认为是管理实质,有的还试图与企业战略相联结,成为企业战略管理的组成部分,这显然会导致正确的战略内涵被误读甚至是偏差执行。公司治理与公司管理内在逻辑关系被割裂明显造成了两个后果:其一是从会计信息角度加重了企业委托代理的不对称性,这体现为资本结果与资产实体能力间的失衡;其二是从主流管理会计工具角度降低了管理的同一性,这体现为不同管理方法在理念上的失序竞争。

突破传统财务报告与传统管理会计报告边界的思想基础在于正确认识企业组织有着一套由里及表的结构安排,其核心内层是组织理念,体现为以公司治理理念为载体的均衡资本保全价值观;中间层是制度,要建立均衡资本保全的实现机制,这

体现为企业各权益资本主体为使自己投入资本保持原有价值而对企业资产计价及收益计量规则进行博弈而形成的制度安排;第三层是管理理念,管理导向与原则要保持与公司治理理念的一致性;最外层是具体操作层面,生产程序、工作流程、执行方法等要匹配于管理理念。真正意义上的企业要有完整的层次结构安排,各层次之间有着相互确认与相互锁定,企业任何系统性策略必须考虑整体性结构问题。

四、企业会计信息结构重构的总体目标及机制

理论上企业的真正能力取决于公司治理、制度、管理理念及具体操作四层面的完整链接程度,实践上则归结为企业物质性技术、社会性制度及企业商业模式三个因素,就是说作为微观主体的企业如果将三者有机融合就会创造出市场。但显然从会计核算角度看,财务信息仅仅是反映了纳入财务会计流程的企业活动运行过程及结果,这样的财务信息必定是不完全的。现实中不完全信息被接受

并用于决策有用性分析就在于公司治理仍然遵循着“股东至上”单边治理理念,会计信息产权界定于财务资本出资者的资本保值增值程度。也可以说,会计信息的定向性源于企业利益者分类中财务资本出资者取得了核心地位。

会计体系的理想状态是能用同一套基本面数据满足不同决策者的信息需求。然而,恰恰是利益相关者间的人为次序性导致会计信息的制度费用产生。比如甲类利益相关者希望观测数据 A 而企业管理当局不愿意披露 A,那么相关利益各方就会把 A 问题当作他们社会博弈策略的一部分。在博弈均衡的格局里,甲类利益相关者只能部分地观测到 A,而由被漏掉的那部分信息所造成的经济损失则构成整个信息系统制度费用的一部分^[5]。降低甚至消除信息制度费用就是在实现财务信息的市场反应与管理会计信息的长期发展间的均衡,是追求会计信息相关性与因果性一致的过程。企业会计信息结构重构机制^[6]体现为图 1:

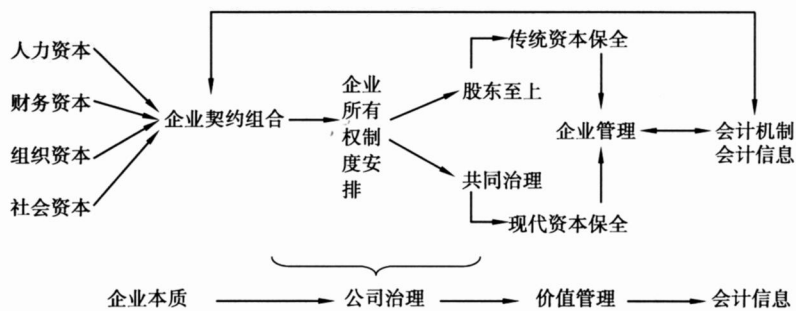


图 1 企业会计信息结构重构机制

“股东至上”单边治理理念意味着非均衡的传统意义上的企业本质建立在主流现代企业理论之上,重点关注财务资本与人力资本的契约组合及其相应的制度安排,这其中可以分为三类企业所有权制度安排:其一是两种所有权的离散极端分布,即强所有者与弱管理者、强管理者与弱所有者;其二是所有者与管理者合二为一;其三是两种所有权的连续对称分布,因对称程度的不同又包括了完全对称与不完全对称。它们共同构成了委托代理理论的全部,既有西方式的标准委托代理关系,又有特殊的委托代理关系。而均衡的现代意义上的企业本质不仅考虑了主流现代企业理论,还从更深层次提出了关于企业本质的一些新观点,对主流企业理

论是有益补充。

由图 1 可以看出,当前企业会计信息结构重构应该从两个层面展开:

一是改变先前的财务信息披露框架,从资本观的角度来构建完整财务报告体系,主要包括:

(1)基于传统资本保全观念构建财务报告体系,并以此为基础从因果价值链的角度理顺现行财务报告之间的逻辑关系。

(2)披露衍生财务资本的保全及增值状况,诸如财务资本的货币时间价值、风险价值及股权资本成本等方面的内容。

(3)披露人力资本保全及增值情况,包括人力资本所有者的资本保全及企业主体的人力资本

保全。

(4)披露一定程度的组织资本信息。

(5)披露一定程度的社会资本信息。

二是从实体观的角度反映企业资产效率及其背后的商业逻辑,将企业绩效的“取之有道”描述清晰。价值管理作为现代企业管理理论的核心并未形成较为一致的概念框架,不同的管理工具充斥其中并竞争,可能的结果就是“零和”博弈。而各种管理理论与实践要想共同提升企业组织的效率,则它们之间必须保持较高程度的同一性,或者具有企业组织的共有核心价值观,这样才能避免核心能力的刚性,企业的市值管理也才能有坚实的基础,同时也就打破了企业市场反应与企业财务信息间的机械数字化关系。

会计信息结构日益精益化要求实质上是对传统观念的价值相关性、决策有用性及可靠性概念及关系的重构,可以称之为基于企业层次结构的反向会计信息反映(信息解构),就是突破传统意义上的将企业交易的计量与报告长期认为是财务会计的核心竞争力之所在,这不应是固化的,而是在不同环境下有着不同的内涵,它必须在信息计量结构及财务报告等方面进行拓展。比如,会计信息系统应该能够提供真实可靠的计量有关生产要素贡献的信息,以获得有效的产权界定和收益分配;同时,要有基于竞争角度的信息生成机制,这本身也是构成企业竞争能力的一个重要组成部分,比如能够关注企业隐形竞争力、解读企业关系网和诚信的量化价值;这同时也是财务会计在当今社会复杂分工体系中保持应有地位的基础。

比如从成本核算角度看,定额成本制度与标准成本制度是对单纯的传统事后制造成本计算的机制设计,而作业成本法又是将分析融入成本计算的机制设计。显然,实现成本核算、控制与分析的三位一体也要依赖机制设计理论,其中的作业设计(甚至于扩展至企业整体组织架构的重组)则又是基础。作业设计涉及企业基本活动单元(就是通常所说的工作小组或团队)的确定及运行方式,基于

作业组的团队生产的定额成本与标准成本的制定及执行就是复杂运行机制。另外,成本核算方法本身又包含了品种法、分批法与分步法三种,它们之间又具有方法的衍生性与使用上的交互性。这样看来,成本核算、控制与分析三位一体的实现是从企业生产方式再造、成本流程设计与最佳控制方式选择的整体性制度安排。

五、结论

从追求语言与信息对称角度看,信息应该充分描述其特定语境的特征,会计信息也不例外。完整企业组织架构包括四个层面的内容,因而仅将会计信息界定为企业最外层的操作层面的业务反映是远远不够的。单纯的表层反映尽管具有较高的信息综合性,但未能实现企业会计核算体系与企业核心竞争力的对称。传统的会计信息价值相关性、决策有用性及可靠性等都是建立并固化在特定语境上的,会计信息内涵的扩展应是对企业本质、公司治理、价值管理的综合与解构的双向过程。

参考文献:

- [1] Barth Mary E, William F Beaver, Wayne R Landman. The relevance of the value relevance literature for financial accounting standard setting: Another view [J]. Journal of Accounting and Economics, 2001, 31: 77-104.
- [2] 美国注册会计师协会财务报告特别委员会. 论改进企业报告—着眼于用户 [R]. 北京: 中国财政经济出版社, 1997.
- [3] H·托马斯·约翰逊, 罗伯特·S·卡普兰. 相关性消失: 管理会计的兴衰 [M]. 北京: 中国财政经济出版社, 1992.
- [4] 马歇尔·W·迈耶. 绩效测量反思: 超越平衡计分卡 [M]. 机械工业出版社, 2005.
- [5] 汪丁丁. 会计制度怎样演变 [J]. 财经, 2001 (5).
- [6] 王仲兵. 资本保全会计研究 [M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2006.

(编辑: 南北; 校对: 杨睿)