

对现代公司制下会计理论的研究

***** 厦门大学经济学院 胡冰冰 :*****

一、现代公司制度综述

现代公司制度(以下简称公司制)是在业主制、合伙制基础上产生的一种企业制度,也是市场经济中最具活力的企业制度。产权结构是企业制度的核心。相对于其他企业制度形式,公司制最本质的变化在于产权结构的变化。无论业主制还是合伙制企业,都是一种产权高度集中、所有权与经营权集中于业主或合伙人手中的自然人产权结构。公司制企业的产权结构则显著不同,首先是产权分散、投资主体多元化;其次是所有权与经营权相分离,企业拥有法人财产权,成为法人主体。公司制的法人产权结构适应了生产力发展、技术进步及企业规模扩张的需要,能有效地集合资本、优化资源配置、降低交易成本。

作为一种深刻影响着整个社会经济格局的制度创新,公司制的优越性集中体现于几项基本特征之中:

1. 公司制企业是建立于法人财产权制度上的法人主体。完整的法人财产权制度包括3项内容:①法人财产形成制度。投资者投入的资本与企业的举债筹资及生产经营过程所形成的盈利,构成企业的法人财产;②企业对法人财产依法享有经营、支配、使用权,并以之承担民事责任;③投资者拥有对法人财产的收益权、对企业管理者的选择权、重大决策权等制约权。法人财产权制度赋予现代公司自主经营、自负盈亏、独立承担民事责任的法人主体地位。

2. 公司制企业的经营管理通过规范的法人治理结构实施。公司产权的双重结构及法人产权的进一步

分解,是通过一系列制度安排、机构设置来实现的。法人治理结构就是履行以上职能,保证企业高效运作的一项制度安排,它是一套多层次的体制,其中股东大会是公司的最高权力机构,行使财产的最终控制权;董事会是执行机构,接受股东委托,决定公司的大政方针、战略决策;经理层是管理机构,受聘于董事会,负责授权范围内的日常经营管理;另外还设有监事会,监督经营者的日常经营管理工作,向全体股东负责。以上各层次之间相互独立而又相互制约,通过一套分工合理、目标明确、激励充分、约束有效、信息沟通充分的法人治理结构,维护了各产权主体的利益,保障了公司制企业在两权分离基础之上的高效率运作。

3. 公司制企业经营目标多元化。在公司制企业出现以前,业主制、合伙制企业的经营周期有限,所有者拥有全部产权,所以这类古典企业的经营目标往往注重短期内的所有者利益最大化;而公司制企业由于实现了初始所有者与法人财产权的分离,提供了永续生存的可行性,在分散经营风险、多渠道筹集资本的同时,形成了与企业息息相关的多个利益集团,因而企业经营目标更为长远且多元化。追求近期利润与远期收益的均衡,风险与收益的均衡,所有者与利益集团权益的均衡,企业效益与社会效益的均衡,最终实现企业价值最大化。

建立在法人财产权制度基础之上,通过法人治理结构进行治理运作的公司制企业,凭借合理的产权结构、雄厚的经营资本及先进的经营方式,成为市场经济

会计管理体制(模式)、会计职业、会计准则、会计信息的生成程序的比较等。②会计业务的国际协调。包括国际会计协调的基础、内容、组织、要求、计划和目标等。③内资企业对外经济贸易业务的会计处理。④跨国公司的财务会计与管理会计。⑤国际审计。它应包括国际审计的环境、职业、准则、外部审计和内部审计等。⑥国际标准化会计。即通过建立一套世界各国和地区内所公认的会计制度并逐步推广到全球使用,从而实现会计业务处理方式上的全球规范化,这是国际会计协调的最终目标。

尽管目前在国际会计所涉及的主要领域上有一定的差别,但可以肯定的是:对各国会计环境及其管理体制的全面比较,应当是研究国际会计的起点;建立有效的跨国公司会计业务和一般企业对外经济贸易会计业务的处理规范,应当是国际会计的近期目标;在相当长的历史时期内,由有关国际性和地区性的会计职业组织,通过一定的方式来协调各国会计准则和制度,将是国际会计的一种过渡措施;建立一套各国均能接受的会计准则,并逐渐实现国际会计的标准化,则是国际会计的长期目标和最终目的。□

中最具竞争力的经济组织,在创造巨大经济效益的同时,深刻改变着社会的各个方面。会计作为服务于经济管理、生产经营的信息系统,必然深受公司制的影响。

二、公司制对会计发展的影响

公司制的产生与发展,对会计的基本理论、方法程序乃至整个学科的发展,都产生了深远的影响。

1. 公司制与会计主体及主体权益理论。

会计主体作为会计基本理论概念之一,它的形成与经济组织的演进直接相关。会计主体作为确定特定经营主体所掌握的经济资源及从事经济业务的基础,它要求所依托的经营主体必须拥有自己的财产,能独立经营、自负盈亏;在核算经营主体的经济业务时,要求将主体与主体的所有者及其他主体区分开来,以准确计量、反映主体的经营业绩与财务状况。公司制企业的特性恰好满足了以上要求,公司制企业作为一个独立的法人实体,在两权分离的基础上,拥有自己的法人财产权,并自主经营、自负盈亏,承担民事责任。可以说,公司制赋予了企业真正的会计主体地位,实现了法人实体与会计主体在微观层面的最佳结合。

随着公司制的发展壮大,原来与独资、合伙企业相适应的业主权益理论逐渐为主体权益理论所取代。公司制企业的发展刺激了资本市场的发育,融资渠道多元化,利益集团多元化,使得社会各界对会计信息的关注程度加深了。在主体权益理论下,所有者不再是企业经营和权益的中心,公司与股东的关系如同与其他长期债权人的关系,股东仅是公司财产的最终拥有者,不得直接干预生产经营,财务报表从着重披露所有者权益转向各相关主体利益并重。

2. 公司制下信息失衡与会计目标的规范。

新制度学派认为,现代公司是一系列契约关系的联结点。与公司制产权分离相伴而来的是“信息失衡”,即由于契约关系各方所处位置不同,作为代理人的管理当局拥有明显的信息优势,对企业生产经营各环节的情况有较详细的了解,而股东、债权人等利益集团则处于信息劣势,在契约各方的利益并非完全一致时,信息失衡将导致管理者利用自己的信息优势作出一些于己有利而损害其他利益集团的决策,从而加剧经营方与利益集团之间的利益失衡,增加公司制的运行成本,削弱经营的效率,妨碍资源的合理配置。解决这一问题的途径之一是,建立以信息充分沟通为基础的激励约束机制,保证股东、债权人等利益集团能及时获得必要的信息,以作出相应的决策。在反映企业生产经营情况的一系列信息中,贯穿于企业生产经营全过程,反映其财务状况、经营业绩的财务信息,无疑是信息使用者的主要决策依据。作为收集、加工、输送财务信息的会计系统,尽可能为各类信息使用者提供全面、充分、真实、

公允的财务信息,以满足决策的需要,就成为会计信息系统的主要目标。信息使用者的不同立场,决定了他们对财务信息的关注点不同,在满足使用者决策需求的总目标下,会计信息系统就必须兼顾各方使用者的要求。公司制下利益集团多元化与经济事项复杂化,推动了会计的全面发展;为满足内部、外部信息使用者的不同需求,会计分化为财务会计与管理会计两大分支;使用者需求的增加及经济业务的多样性,使得会计确认、计量的对象与方法日益多样化、复杂化,财务报告揭示的信息不断扩展延伸。

公司制下多元化的信息使用者对会计信息的依赖性,使得人们对会计信息质量的要求越来越高。会计信息的质量直接影响决策的正确性,而不同使用者的利益需要平衡,这两大因素,促成了会计准则的制订和注册会计师职业的兴起。会计准则通过规范会计信息的收集、加工、报告等程序,确保会计信息的真实公允,维护且平衡各利益团体的权益;注册会计师则以独立客观的第三者身份,验证财务报表的编制是否遵循了公认的会计准则,鉴证受托责任的履行情况,维护契约关系各方的利益。公司制成为公认会计准则和注册会计师职业产生的特定背景,而后两者又为公司制高效有序地运作,创造了有利的外部环境。

3. 公司经营目标与会计政策选择。

企业应当根据自身的特点及所处的会计环境,在会计准则、规范及相关法律法规许可的范围内,对各种可选用的会计方法、原则、程序进行比较分析,最终制定一套整体优化的适合于自己的会计政策,这一过程即为会计政策的选择过程。会计政策的选择必须有助于企业目标的顺利实现,与企业的整体发展战略保持一致,当企业目标发生变化时,会计政策也应作出相应调整。

企业经营的总体目标,是根据客观环境与企业主体的实际情况所制定的一项指引企业长期发展的战略规划,企业生产经营各环节、管理核算各部门的具体方针政策,都必须依循这一战略思想来制定。会计信息系统作为企业管理的一个子系统,它的政策必然要与企业目标保持高度一致。同时,信息经济学论证了会计信息是有经济后果的,选择不同的政策,产生不同的会计信息,将会带来不同的经济后果。

公司制企业的经营目标决定了企业管理当局将选择那些能优化企业资本结构,增强企业偿债能力与盈利能力,降低财务风险,稳健而中立的会计政策。这类政策将使企业以较低的资本成本、财务风险、良好的流动性与盈利性,增强投资人及债权人的信心,为企业持续发展提供充足的后备资本,从而对公司经营目标的顺利实现发挥积极作用。□