

上市公司会计信息失真分类治理研究

文/吴青川

信息是借助一定的载体,按照相应的规则,对特定主体行为所进行的描述。它是人们作出合理预测和科学决策的重要依据。在经济活动中,会计信息披露不仅影响着投资者的价值判断和决策,同时也会影响到债权人等利害关系者,它是社会经济有效运行的重要基础。然而,随着国内外发生的一系列公司假账丑闻的曝光,上市公司会计信息失真问题已经到了非常严重的地步。会计信息的失真问题引起了社会各界的普遍关注,成为世界会计学界研究的重点课题。笔者试通过对我国上市公司会计信息失真合理分类的基础上,分别探讨其成因并提出对策。以期能在对上市公司会计信息失真有全面认识的基础上,有针对性、有重点地进行治理。

一、上市公司会计信息失真的成因分析

会计信息是会计规则执行人,根据一定的会计规则而生产出来的。如果会计信息是失真的,那它必然与会计信息生产的某个或所有环节相关。高质量会计规则是产生高质量会计信息的基础,因此,会计信息失真首先与会计规则的质量相关;当然,即使会计规则的质量再高,也只有得到有效执行才能产生高质量的会计信息,故会计信息失真又与会计规则的执行紧密相关。总的来看,会计规则没有得到有效的执行,无外乎以下两种情形:一是会计规则执行人故意违背会计规则;二是会计规则执行人由于客观上的原因在会计规则的执行上存在偏差。据此,对会计信息失真根据其成因的不同,分为规则性失真、违规性失真和行为性失真。(吴联生,2003)以下分别从这三个方面分析会计信息失真的成因。

(一) 规则性失真成因

规则性失真是指由于会计规范的不科学而导致的会计信息失真。我们认为,造成规则性失真的主要原因有:

1、制度环境不完善。实行社会主义市场经济以来,尤其是会计改革以来,新的经济情况不断涌现,相关的制度法规尚未建立健全,使得会计对经济事项的处理产生不确定性。同时,已有的制度法规都是根据一定时期的政治、经济环境的具体情况制定的,不免带有一定的主观性和“时滞性”,各种规范本身就不能完全符合客观实际,由此生成的会计信息与客观实际情况也必然存在一定的出入,造成信息的失真。

2、会计准则与会计自身的缺陷。会计准则规定了会计确认、计量、加工整理、以至对外提供财务信息的基本规范要求,但是,受准则的广泛适用性和准则本身某些既定原则的影响,也会造成会计信息失真。同时,会计自身还存在以下局限:①会计程序与方法的可选择性。会计人员可以根据企业的实际情况选择其中某些适用的程序和方法,也可以根据实际的变化(如经营政策、财务政策、经济效益、经济利益的调整等)加以合法的变更,程序和方法的可选择空间,自然会产生会计的不确定性;②会计判断的复杂性。有很多会计业务处理都依赖于会计人员的职业经验、知识水平和实际驾驭能力,不同阅历、不同知识背景的会计人员所做判断往往是不同的,由此必然产生实务操作的不确定性;③货币单位等的限制。这种限制主要表现在货币单位的币值常常在时间上不是自始至终稳定的,而缺乏稳定的货币单位,就意味着以过去的交换价格无法以可比的姿态为预测和决策提供恰当可靠的信息,也就是说,在币值稳定为假设条件构造的历史成本原则所生成的会计信息,是扭曲的、不实的。

(二) 违规性失真成因

违规性失真是指有关单位和人员故意违反法律规章制度而导致的会计信息失真。我们认为,经济利益驱动和政治利益驱动是导致我国上市公司违规性失真的最主要根源,造成违规性失真的主要原因有:

1、产权制度缺陷导致“内部人”监督不力。目前,我国上市公司的股权结构不合理,流通股比例过低,而国有股、法人股占比例过高。政府作为第一大股东,对企业的具体经济活动进行控制和干预的程度十分有限。这样经营者对剩余索取权的控制就会扩大,产生“内部人控制”。经营者作为有限理性经济人,为了追求自身效用(包括经营业绩和报酬)最大化未必会提供所有者决策所需的全部真实可靠的会计信息,甚至提供虚假会计信息。

2、政府行为不规范。政府是经济制度的制定者和经济运行的监督者。政府不应参与到具体的经济运行中去。但是我国的社会主义性质决定,政府一方面是社会管理者和宏观经济调控者,另一方面是企业(国有企业)的出资者。另外,多年以来“国营”模式的影响,政府仍然在具体的经济活动中扮演参与者的角色。政府作为一个组织,其利益也会受到财务数据的影响。一些地方政府出

于自利动机，会与企业合谋共同提供虚假的会计数据，甚至强制或暗示企业提供预定的数据。

（三）行为性失真成因

行为性失真是指会计人员素质不能满足会计工作的需要而导致的会计信息失真。会计人员是会计活动的主体，会计信息是会计人员对会计要素进行确认与计量中生成的，因而免不了要对客观经济活动的一些不确定性因素进行估计、判断与推理，不同素质的会计人员进行的估计、判断与推理往往导致不同的结果，一些素质较差的会计人员即使遵循了会计规范，但由于其认识水平的局限性，不可避免地使计量出的会计数据脱离实际情况，使会计信息出现失真。

二、上市公司会计信息失真的治理对策

（一）规则性失真的治理对策——加快相关会计法规制度的制定

《会计法》、《企业会计制度》以及《会计准则》的不断出台和不断修改，尽管意味着中国会计与证券市场朝着规范化的方向不断向前发展，但面临十分复杂的市场经济，尤其是证券市场，目前的会计准则与制度还有些方面还过于原则、抽象、粗糙，操作性不够，还有许多新出现的问题等待回答。

1、会计准则的制定和规划，应对未来会计环境的变化有较科学和具有一定超前性的分析和预测，从而使会计的发展具有较好的稳定性与持续性，避免未来环境不确定性对会计产生过多的影响。

2、要注意协调好有关利益集团在准则制定和执行过程中的相互制衡关系，使各方利益能够在有关准则中得到充分的体现，以消除或减少对准则的抵触和抵制行为，增加或提高准则利益的认同感。

3、参照国际会计惯例的趋势，尽量减少会计准则中可供选择的会计程序和方法，以缩小会计选择的范围，降低因会计程序和方法的多种选择性而造成的会计信息不实问题。

4、在进行会计确认和计量中，要依据会计确认与计量的标准对会计事项进行定性和定量的反映，不能凭主观臆断，凭空想象，而要立足于客观实际，要有充分的理论依据，要符合政策法规、准则、制度的规定。

（二）违规性失真的治理对策

1、改革产权制度。在现代企业制度基本构架中所进行的产权改进，与会计信息质量最为相关的措施包括：①塑造公有产权主体代表，使其真正负起监管国有企业的职责，例如可借鉴国外成功经验，采取“政府专职管理部门—控股公司—国有企业”的模式；②形成以财产所有权分散化为前提的多元持有者的产权结构；③形成具有民主程序特征的集体产权结构；④形成剩余索取权与控制管理权相分离的产权结构；⑤形成剩余索取权可转让的产权结构。

2、建立规范的公司治理结构。公司的治理结构由两部分组成。其一是通过竞争的市场所实施的间接控制，或称外部治理结构，包括产品市场、资本市场、经理市场、兼并市场等等。其二是为实行事前监督而设计的直接控制或称内部治理结构。它由股东大会、董事会和经理组成的一个三级结构。在我国现有的公司治理结构中，公司外部所面临的产品市场变得激烈了，但是仍缺乏来自资本市场和经理市场的竞争因此外部治理结构是不健全的。内部治理结构方面，我国国有公司形成了六套组织机构（职工代表大会、党委会、工会等老三会和股东大会、董事会、监事会等新三会），但相互之间责权界限不清，运作中出现了许多问题。

笔者认为，应采取以下措施：①完善公司的外部治理结构，包括大力发展资本市场和逐步培育经理市场。这些外部市场存在激烈的竞争，构成了对经理人的威胁机制；②规范公司的内部治理结构，要对复杂的新、老三会进行责权的明确划分，必要时可予以整合，形成有效的权力相互制约的管理机制；③提高独立董事的比重，增强董事会的独立性。公司的财务报告要经过董事会的批准，当董事会中有一定比例的独立董事时，就能在一定程度上抑制内部人或大股东的财务报告舞弊行为。但在我国实施独立董事制度，必须解决好独立董事的选拔机制以及激励问题等，防止出现独立董事不独立的问题；④建立和完善对经理人的绩效考评制度，形成有效的激励和约束机制。

3、政府转变监督方式，提高监督效率。①政府对上市公司监督除保持必要行政性约束外，应逐渐从行政性监督为主向行政性监督与产权约束相结合方式转变，政府对企业的要求应尽可能体现所有权要求，对上市公司在经济上只承担有限责任，接受委托的主体必须在制度上有能力也应当承担足以约束其权利的资产责任；②规范各种监督形式的主要内容与监督效果的法律约束力，既要避免不必要的重复监督、多重监督的不经济行为，又要力戒从各自的经济利益出发实施监督的偏差，尤其要协调好独立审计监督与税务部门征税依据之间的关系，要理顺现实监督中由此造成的一些混乱现象。

（三）行为性失真的治理对策

1、加强会计教育，不断提高会计人员素质。提高会计人员素质是保证会计信息质量最直接、最基础的环节。①完善会计人员从业资格制度，严格确定具备哪些条件才有资格从事财会工作，具备哪些条件才能担任总会计师；②健全专业资格确认制度，在坚持目前专业资格“考评”结合制度的基础上，应该相应提高资格考试的入门条件，重视学历因素在“考评”中的作用；③建立一套统

一的、具有刚性的会计人员职业道德规范，特别要加大对违反职业道德规范的处理力度，以此约束和管制会计人员的职业行为；④加强会计人员的继续教育制度，提倡会计人员终身教育的观念，切实帮助他们提高素质、积累经验、更新知识。在这些方面，会计管理部门应切实负起责任，从高从严要求。

2、加强会计工作中的核查与验证工作。在会计机构内部建立稽核制度；根据法律法规的统一规定，按照会计准则，结合本企业的实际情况制定内部财务管理制度；建立健全本单位内部审计监督制度等，以及时发现、纠正行为性失真（作者单位：南京审计学院）

相关链接

我国上市公司会计信息披露失真的原因及对策
浅谈上市公司治理结构研究
解析股权资本成本
股票的过度交易现象分析
企业发行优先股的投资动机假设
健全完善上市公司的社会治理机制
上市公司会计信息失真分类治理研究
2006年以来上市公司净利润高速增长的再分析
我国公司法对股东派生诉讼制度的规定及完善建议

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站，所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料，均为集团经济研究版权所有。

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：（010）65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心