

问题也引起了人们的关注。从实际来看,如何看待先富和后富的关系?从理论上讲如何处理效率(收入差距分配)与“公平”的关系?创新收入分配政策引起了理论界和政府部门的高度重视。1993年,党的十四届三中全会通过的《关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》正式提出了我国的收入分配要体现“效率优先、兼顾公平”的原则。

不难发现,“效率优先、兼顾公平”隐含着“效率与公平的矛盾论”思想。没有“矛盾论”也就没有“优先与兼顾”之说。然而笔者认为,与效率形成尖锐对立的经济范畴是平均或平等,而不是公平。我国在上个世纪90年代初期所提出的“兼顾公平”实际上是理论界混淆了“公平”和“平等或平均”的结果。

认真研究邓小平的“诚实劳动先富论”,可以得出“效率与公平并重”的思想。诚然,“让一部分人先富起来”更多关注的是效率问题;然而,不能忽视的是邓小平同志实际上强调的是“诚实劳动”致富问题。“先富与后富”意味着分配结果上要体现出差异性,要打破平均主义的大锅饭分配体制,以分配结果上的差异性来解决“激励机制缺乏和资金来源匮乏”问题,从而带动“效率”的提高;但是“诚实劳动”作为部分人和地区“致富”的前提条件,则强调了致富的机制、手段或过程要公平、公正。长期以来,我们过于关注邓小平“先富论”思想中的分配结果,而忽视了先富论思想中有关“分配过程的公平与合理性要求”。所以导致理论上形成了“效率优先、兼顾公平”的收入分配政策。而舍弃“效率优先、兼顾公平”的收入分配政策符合邓小平的“诚实劳动致富论”经济思想。

在对效率的追求中不能损害公平,损害公平的后果不仅会导致效率的提高受到影响,而且会引发社会的不稳定。因为公平与效率之间不是此涨彼消的矛盾关系,而是一损俱损、一荣俱荣的同向关系和非矛盾关系,企图以损害公平来获得效率只能得到不可持续的短期效率。这种分析可以用体育竞技比赛来说明。对效率的追求相当于追求第一(冠军)。在体育比赛中,我们追求冠军的荣誉时,不能忘记要遵守事先确立的对每一位运动员来说都比较公平的比赛规则,比赛中没有事先确立的规则公平,比赛的结果是不可能为社会所认可的。比如,让不同级别的甚至不同体质的运动员在同一赛场进行比赛、比赛中没有细致的处罚违规者的各种措施、没有“禁止服用违禁药品”的制度等等,冠军(与效率)怎么能够为社会所接受?刘翔在公平和公正机制下获得的冠军与巨大利益并没有引起社会的反感与不满,充分说明一个道理:收入分配存在差距不可怕,可怕的是社会缺乏公平、公正的收入分配机制,特别是规则公平、程序公正等。

总之,只有在公平与公正的旗帜下获得的效率(或体育比赛中的冠军)才能被社会所接受,否则效率的提高必然会成为一句空话。在现阶段“更加关注公平”或者说提倡“效率与公平并重”是有充分理论依据的。

作者单位:南京审计学院商学院
(责任编辑 纪燕渠)

①刘新宜:“现在能舍弃效率优先、兼顾公平吗?”理论前沿[J],2006.1。

②刘文海:“社会保障制度改革:必须确立公平优先、兼顾效率的价值取向”,社会科学报[N]2005年10月27日。

2006年2月15日,财政部发布了

一整套新的会计准则(包括一个基本准则和38个具体准则),并计划于2007年1月1日率先在国内上市公司试行。制定并颁布实施新会计准则的目的是“为了规范企业会计确认、计量和报告行为,保证会计信息质量。”^①那么,什么样的财务报告才算是高质量的财务报告?会计信息的质量特征(标志)有哪些?这些质量特征之间存在着哪些冲突?如何在可靠性与相关性两个主要的质量特征之间取得正确的平衡?……。对于这些基本的、但又非常重要的会计理论问题的深入讨论,不仅有利于我们学习和研究新颁布的企业会计准则,有利于会计准则的适时调整、补充与修正,更有利于企业的财务工作者正确理解财务工作的本质,提高财务会计工作能力,改进企业的财务报告。

一、企业财务报告的目标

随着我国改革开放的深入、国民经济特别是资本市场的快速发展,以及经济的市场化程度的提高,人们对于财务报告目标的认识逐渐明确与深刻。2006年2月颁布的《企业会计准则——基本准则》(以下简称“新准则”)指出:“财务会计报告^②的目标是向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息,反映企业管理层受托责任履行情况,有助于财务会计报告使用者作出经济决策”。“财务会计报告的使用者包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等。”根据新准则的表述,企业财务报告的目标有两个;一是反映企业管理层受托责任的履行情况;二是有助于财务报告使用者作出经济决策。

将我国新准则关于财务报告目标的规定与美国财务会计委员会(美国会计准则制定机构,以下简称“FASB”)在论财务概念框架第一辑中对财务报告目标的表述进

企业财务报告：如何在可靠性与相关性之间取得正确的平衡

杨小舟

行比较，两者虽对目标的强调程度有所不同，但其实质基本一致。^④

FASB认为：“即使是反映企业管理层受托责任的履行情况这一目的，也和决策有联系。广泛地讲，会计在确定受托责任上的作用，就是确定受托者的忠诚、可靠，他们工作的效率与效果，其作用在于帮助股东或其他利益相关者评价企业的管理水平。当然，评价也不是无的放矢……。所以，可以把会计确定受托责任的作用看作从属于决策作用，它构成决策作用的一部分”。用 FASB 的话来说，财务报告的目的就是为现在和潜在的投资者、信贷者以及其他用户提供有用的信息，以便作出合理的投资、信贷和类似的决策。

二、会计信息质量要求

在讨论了财务报告的目标之后，研究会计信息的质量才有现实意义。为了实现财务报告的目标，会计信息必须达到相应的质量要求（质量标准）。或者说，评价财务报告的质量高低，要看其提供的会计信息对报告使用者的决策有多大的用途。

既然财务报告的目的是为报告使用者的决策提供有用的会计信息。那么，财务报告是否对决策有用，有多大作用（也就是会计信息质量的评估）就应由报告使用者来加以判断。但是，由于报告使用者所要作出的决策不同，决策所用的方法不同，已经从其他来源取得的或可以取得的信息不同，以及决策者（单独地或在专业人员协助之下）加工信息的能力不同，等等。对某一用户来说财务报告的质量比较高，对另一用户就未必如此。所以，会计准则的制定，必

须满足考虑许多不同报表使用者的需要，同时顾及信息提供者的成本负担，在此基础上对企业提供的会计信息作出质量上的要求。

不论是 FASB 的论财务会计概念，还是我们的新会计准则都认为：财务报告要对报告使用者的决策有用，必须符合一系列的质量要求。主要的质量要求有两个：一是真实可靠（可靠性）；二是要与决策相关（相关性）。

新会计准则在第二章第十二条中指出：“企业应当以实际发生的交易或者事项为依据进行确认、计量和报告，如实反映符合确认和计量要求的各项会计要素，保证会计信息的真实可靠、内容完整”。这段话包含三层意思：

第一，财务报告反映的应该是实际发生的而不是虚假的交易或事项。这一点看起来不言自明，但实务中依然问题不小。比如前些年出事的上市公司银广厦（000557），通过下属的天津子公司虚构出口业务，增大营业收入和利润。最近的例子是上市公司草原兴发（000780），深圳交易所 2006 年 6 月披露该公司存在以下造假行为：编造虚假的财务单据、虚假采购和销售业务以扩大业绩，伪造巨额银行存款，虚构购买巨额草地使用权，等等。

第二，如实反映。如实反映是指一项财务数据或说明，应尽可能地符合它意在反映的经济交易或事项的实质。我们通常所说的会计信息失真，主要是指财务报告没有如实地反映一个企业的经营实质。比如说，有些企业的在建工程，如办公大楼等已经完成并投入使用，但为了不计提折旧或者推迟缴纳相关税收，就一直不作竣工决

算；有些企业的应收账款和存货，已经存在大量减值，但出于经营业绩的考虑，尽量少计提或不计提坏账准备或存货跌价准备。

会计实务中还存在另外一种虽难以查核却普遍存在的“不如实反映”的现象。比如说，给客户的销售折扣或佣金，却以对方提供的一些办公用品、会议费用发票作为“管理费用”入账；为规避税收，公司发给员工的一些现金奖励或补贴，也往往以差旅费、会计费来抵冲。

第三，完整反映。新会计准则第十七条要求：“企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经营成果和现金流量有关的所有重要交易或事项”。但国内上市公司很多都没有做到这一点，而是有选择性地信息披露，往往“报喜不报忧”。如红光实业（600083）在 1997 年股票上市时，遗漏披露关键设备不能正常生产的事实。近些年的例子如国内著名的医药上市公司——三九医药（000999），2004 年前三季度的季报累计净利润为 7000 多万元，但最后一季度公司突然预告巨额亏损近 3 亿元，后又修正年报预告，亏损额增至 7.2 亿元，亏损的主要原因是子公司在前三季度未计提足额的资产减值准备。我们且不说该公司 2004 年提供的前三季度的财务报告是否应该视作虚假的财务报告，但会计信息的反映严重不完整则是肯定的。

财务报告的相关性是指信息影响决策的能力，包括增强决策者预测的能力，或者证实或纠正他们早先的期望。基本准则第十三条规定“企业提供的会计信息应当与财务会计报告使用者的经济决策需要相关，有助于财务会计报告使用者对企业过

去、现在或者未来的情况作出评价或预测”。相关性也包括三层意思。

第一,反馈价值。财务报告要有助于报告使用者对企业以往的经营业绩作出正确的评价,企业经营中存在的一些问题,比如毛利率下降,期末存货剧增,资产周转速度放慢等要在企业的财务报告中得到比较充分的反映。

其次,预测价值。财务报告应该有助于报告使用者对企业未来的经营业绩、财务状况和现金流量情况进行预测。

财务报告的反馈价值和预测价值越高,会计信息的质量也就越高。一般情况下,信息的反馈作用与预测作用同时发生。因为知悉已采取行动的结果,会加强决策者预测未来的能力。不明白过去,预测将失去基础;而若对将来不感兴趣,也无需费力去分析过去。

第三,财务报告要对决策有用,还必须及时提供,否则时过境迁,再好的财务报告也无参考作用,甚至误导决策者。所以,新准则第二章第十九条指出:“企业对于已经发生的交易或事项,应当及时进行确认、计量和报告,不得提前或延后。”

在新准则第二章会计信息质量要求的其他条款中,还分别对可理解性、可比性与一致性、实质重于形式、重要性、稳健性、及时性等质量特征分别进行了规定。

FASB在论财务会计概念第二辑中对会计信息质量特征进行了分层的表述,详见下表④:

从上表可以看出,FASB认为,财务报告的主要质量特征有两个:一是相关性,二是可靠性。相关性包括财务报告的反馈价值、预测价值以及财务报告提供的及时性;可靠性则包括如实反映,可验证性和中立性等三个特点。可比性,包括一贯性在内,是一种次要的质量。它与相关性和可靠性交互地作用,有助于产生信息的有用性。

另外,表上还列出了两个条件:一是成本与效益的权衡。提供的信息既要有用,也值得提供,即效益要大于成本。二是重要性。信息如果不重要,即使有错误也能满足可靠性的要求,就不需要为了考虑信息的精确度而花费大量的成本。

将我国的新准则中关于会计信息质量的要求,与FASB财务会计概念中会计质量的特征进行简单比较可以看出:第一,FASB区分了会计信息的质量层次,我国的新准则未做这样的划分;第二,FASB更强调相关性,而我国的新准则更强调可靠性;第三,在可靠性这一质量特征中,FASB强调了可验证性,新准则未有单独论述。^⑤

综上,所谓财务报告的质量高,主要指财务报告的相关性和可靠性比较高;而财务报告的相关性和可靠性差,则财务报告的质量就低。^⑥

三、会计信息质量特征之间的冲突与协调

但是,财务报告相关性与可靠性,如同

“鱼与熊掌”往往不可同时兼得。某些情况下增强财务报告的可靠性可能会削弱相关性,而增强相关性也有可能削弱可靠性。

1. 信息的及时提供与外部审计。

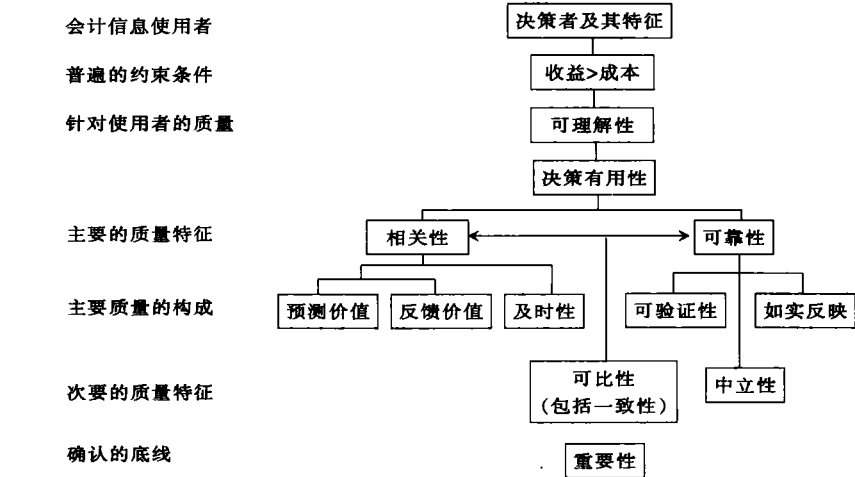
在前面我们提到,FASB认为可验证性是会计信息可靠性的一个组成部分;及时性是会计信息相关性的一个组成部分。这两个质量特征有时就会发生一定的冲突。比如,企业在每个期末(月、季、年)都需要按照不同使用者的要求编报财务报告。如果企业每期的财务报告都聘请外部的注册会计师审一下,无疑会增加报告的可验证性(可靠性)。但是,请外部会计师审计,耗时费力,财务报告就不能尽早提供了,削弱了财务报告“及时性”(相关性)的质量特征。那么,如何在这两者之间进行平衡呢?目前,我国证券监管部门的具体规定是:季报披露不需要经过外部审计师审计,而年报在披露前必须经过合格的外部独立会计师进行审计。这种平衡实际上是基于这样一个判断,也就是季报经外部审计师审计后所得到的益处(可靠性增强)不能抵补因信息延迟提供所带来的损失。

2. 信息的及时性与精确度。

数据的精确自然是会计信息真实可靠的一个重要的影响因素。但有时为了信息能够及时提供,需要在一定程度上牺牲数据的精确性。比如,当上市公司本期的经营业绩比上年同期有较大幅度的增长或下降(50%)时,证券管理部门要求上市公司在半年报、年报披露前一个月对外发布预增或预亏公告。这也是基于这样一个判断:就是迅速产生的近似数,往往比较长时间才能取得的精确信息更为有用。当然,如果为了及时,而大大地影响了信息的可靠性,结果将使会计信息对决策的有用性受到极大损害。

3. 计量属性:历史成本与公允价值。

新准则中规定的计量属性包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值,以及公允价值。企业在对会计要素进行计量时,一般应当采用历史成本,在保证所确定的会计要素能够取得并可靠计量时,也可采用上述其他各种方法。不同的计量属性,对会计



信息的可靠性或相关性的影响是不一样的。比如,某房地产公司拥有一块土地,两年前进时支付的对价是1亿,也就是说土地使用权的账面价值为1亿。随着国家对土地供应量的控制,该地块已升值,但不同的评估机构对该地的评估值略有差异(在1.8亿至2.2亿之间)。显然,如果我们不改变土地的账面价值,期末仍以历史成本计价,则会计信息的可靠性强;如果我们以现行市价计量,可靠性削弱(是以1.8亿计价呢?还是2.2亿?可验证性相对弱一些),但相关性增加(即使以1.8亿计价,也比历史成本更接近交易或事项的经济实质)。所以,在西方会计学界有人称这是在“精确的错误”(precisely wrong)与“近似的正确”(approximately right)之间进行的选择。

4. 研究与开发支出:资本化与费用化处理?

对于企业的内部研究与开发支出大致有两种处理方法:一是费用化处理;二是有条件的资本化处理。我国原《无形资产准则》对研究与开发成本规定在发生当期进行费用化处理。

新准则对企业内部研究与开发支出,区分研究阶段支出与开发阶段支出分别规定会计处理方法:研究阶段的支出于发生时计入当期费用;开发阶段的支出,在满足一定的条件后,可以确认为无形资产。这些条件包括:(1)完成该无形资产以使其能够使用或出售在技术上具有可行性。(2)具有完成该无形资产并使用或出售的意图。(3)无形资产产生经济利益的方式,包括能够证明运用该无形资产生产的产品存在市场或无形资产自身存在市场,无形资产将在内部使用的,应当证明其有用性。(4)有足够的技术、财务资源和其他资源支持,以完成该无形资产的开发,并有能力使用或出售该无形资产。(5)归属于该无形资产开发阶段的支出能够可靠地计量。

很显然,如果内部研究与开发项目开发阶段的支出作费用化处理,则会计信息的可靠性强;而采取资本化会计处理,则牺牲了一些可靠性,增强了相关性。

四、会计抉择、会计估计与改进财务报告质量

既然会计信息质量特征之间存在一些冲突或者说相对重要程度不同。那么,如何在这两者之间进行恰当的抉择与平衡呢?

会计抉择至少包括两个层次。第一个层次是由准则制定机构作出的抉择,要求企业按照某些特定的方法提供报告,或者从反面来规定,禁用其认为不适当的方法。比如说,研究与开发支出是否可以资本化处理;在存货的计价上规定企业可选择方法的范围(个别认定法、先进先出法、加权平均法,等等);再如资产减值准备的不可冲回,研究与开发费用在符合一定条件下可以资本化处理;存货中后进先出法取消;公允价值计量属性的引入等等。

会计准则对会计信息也会带来噪音(noise)或偏差(bias),主要的原因在于准则很难做到在限制公司经理行使财务报告编制的决策权时而不会减少会计数据的信息含量。比如说,原无形资产准则规定的研究与开发支出的费用化处理,增强了企业之间财务报告的可比性和可靠性等质量特征;但却牺牲了相关性的特征,不利于对以往的经营进行评价,也不利于对未来经营的预测。企业的研究与开发项目,有的很可能失败,不能为企业带来未来的经济利益,有的已经接近成功,很可能为企业带来未来的经济利益。所以“一刀切”的会计处理方法,势必影响企业的财务报告的质量。

有的时候,过于严格统一的会计准则本来希望增加可靠性,实质上却削弱了可靠性。仍以上例,原无形资产规定:研究与开发支出须作费用化处理,只有购买的专利、软件著作权、商标等才能作为无形资产入账。有的企业就会采用这样一种对策:即本来自己可以开发的项目也委托别的企业去开发,先挂作往来款项,然后再作购买处理。

所以,在准则制定过程中,准则制定机

构需要对会计信息质量的主要特征权衡再三,作出艰难的抉择,评估会计准则的好坏取决于其抓住经济交易或事项的实质的程度。

会计抉择的第二个层次指个别企业的会计政策选择。包括企业在准则允许的各种计量基础、会计方法的选择,以及在准则未规范或规范不明确方面,依据基本会计准则的相关原则所作出的会计处理。比如说,在长期合同的会计处理上采取完成进度法还是完成合同法,在存货的计价方法方面的选择,如先进先出法还是加权平均法,在资产减值方面所作出的会计预测与估计,等等。

公司管理者拥有财务报告的编报权力有利有弊。利的一面是公司经理们最了解公司交易的实质,拥有最多的有效信息,最有可能根据经济交易或事项的实质提供高质量的财务报告。弊的一面是指由于受各种各样的利益刺激,公司管理层可能利用这种抉择权力来调节数据、扭曲会计信息,而不是根据如实反映的需要而选择最适合的会计政策。这些利益刺激包括:管理层的薪酬往往与公司利润挂钩;税收考虑;控制权之争;取得银行贷款;上市融资或增发、配股再融资,等等。

幸好在会计政策的选择上有一致性原则的约束。企业采用的会计政策,在每一会计期间和前后各期应当保持一致,不得随意变更。因此,企业运用会计政策进行业绩调控的余地受到很大的限制。

对会计信息质量影响最大的莫过于会计估计了。^⑨会计估计指企业对其结果不确定的交易或事项以最近可利用的信息为基础所做出的判断。会计估计为什么难以恰当,一是经理们无法准确地知道已经发生的交易或事项的未来的经济后果。比如说,企业有一项赊销,如果符合收入确认的标准,款项很可能收回,则公司财务报告中就反映一笔应收账款,期末管理层经过分析判断估计出款项不能收回的比例,计提坏账准备。但估计不可能完全准确,因而影响会计信息质量。估计准确的程度取决于经济交易的复杂性、企业环境的可预测性、经

济变化的可预见性等因素。

总之,影响企业会计信息质量高低的不仅有会计准则,还有企业的会计政策选择和会计估计。不管是准则制定机构还是执行机构,在会计信息的相关性与可靠性之间抉择时,必须以决策这一核心任务作为压倒一切的要求来进行判断。所谓选择得好,除了要考虑成本与权益外,还需要在各种可行办法之中,选出一种办法,它所产生的信息,对作出决策最为有用。所以,不论是准则制定者还是执行者,对于“决策有用性”的构成成份,对于会计质量的相关性与可靠性特征理解得越是透彻,其所作出的抉择也就越明智。

五、结束语

我们可以将上述讨论总结如下:

1. 在研究会计信息的质量之前,我们必须首先确定财务报告的目标;财务报告的目标是随着经济、法律和社会环境的变化而不断发展的。我国新准则规定的财务报告的目标有两个:一是反映企业管理层受托责任的履行情况;二是有助于财务报告使用者作出经济决策。如果说对管理层受托责任的履行情况的反映也是为了决策需要,则财务报告的目标就是为报告使用者提供决策有用的信息。

2. 为了实现财务报告的目标,会计信息必须具备一定的质量。会计信息主要的质量特征有两个:一是可靠性;二是相关性。可靠性与相关性很多情况下不能同时兼得,有时需要削弱相关而增加可靠性;有时为增强会计信息的相关性而在可靠性上作出一定的让步。

3. 不论是准则制定者,还是准则执行者。都需要在考虑成本与收益的基础上,对各种质量特征的相对重要性进行权衡,作出选择。对会计信息主要质量特征的构成理解的越透彻,作出的抉择也就越明智。

4. 影响会计信息质量的主要因素有三个:一是会计准则;二是企业会计政策选择;三是会计估计。在既定的会计准则

框架内,企业会计政策选择与会计估计的正确与否,是会计信息质量最重要的决定因素。而会计政策选择与会计估计是否恰当,取决于公司经理们对交易与事项的理解程度、道德操守以及职业判断能力。

作者单位:财政部财政科研所

(责任编辑 刘静武)

①《企业会计准则——基本准则》(2006),第一章第一条。在本文中,会计信息与财务报告两词可以互用。

②因《中华人民共和国会计法》、《企业财务会计报告条例》等上位法均使用“财务会计报告”一词,会计准则作为下位法须与上位法保持一致,但同时指出,财务会计报告又称财务报告。

③财务会计是反映性的。只有当某一种交易或事项发育得越充分,特点显示得越明显,其反映也就越能接近其经济实质。美国是全世界经济最发达的国家,交易类型繁多,市场发育充分,会计理论研究也引领世界潮流。将中国准则与美国准则进行比较,有利于我们更深入地理解新颁布的企业会计准则。

④引自美国财务会计准则委员会(Financial Accounting Standards Board,以下简称“FASB”)的财务会计概念公告第二辑《会计信息的质量特征》(Qualitative characteristics of accounting information)

⑤可验证性也译成可核性,指对于同一交易或事项,不同的但独立的会计人员,遵循相同的会计准则,可以得出相同或基本相似的结论。

⑥FASB论财务会计概念第二辑:用来区别信息质量是“较好”(较为有用)和“较次”(较少有用)的,主要靠相关性和可靠性,连同这些所内涵的一些其他特征。在考虑到有关花费的范围以内,会计政策选择的目的是要取得可靠的、并且与用途相关的会计信息。

⑦刘峰等人(2006)对国内A、B股上市公司收益的决定性因素进行了实证研究。研究结论为:影响财务报告利润的主要因素不在于会计准则的差异,而主要在于会计人员运用职业判断而进行的会计估计的差异。

近

来,伴随着国有资产改革进程的深入,各类形形色色打着改革旗号、借国有企业控制权转移之机,侵占国有资产的案例不断出现,如新疆德隆事件、广东科龙重组事件等。如果能从根源上探究此种行为发生的内在机理,剖析侵占行为产生的利益驱动力并寻求应对之策,疏堵并举,尽可能杜绝减少侵占行为的发生,则对于国有产权改革的顺利推进无疑具有积极作用。

一、基于LLSV模型的控股

股东侵占行为剖析

La Porta等(2002)提出了一个大股东控股条件下侵占公司权益的理论模型,笔者在此基础上剖析控股股东侵占行为的利益动因和遏制对策,进而就我国国有产权改革中的侵占行为提出相关政策建议。

1. 控股股东侵占行为的动因分析

假定公司股权结构既定而且由一个控股股东持有 a 的股份,控股股东愿意持股的股份比例取决于公司所拥有的投资机会、生命周期、历史沿革等,也受所处的法律环境的影响,模型假定控股股东的持股比例为外生变量。因为对我国国有控股公司而言,控股股东或政府所持有的股份比例是历史形成的,属于传统国有企业改制成股份公司后的产物,可以认定为外生变量。

进一步假定公司产生的利润为 R ,控股股东可以将 s 比例的利润在股利分配前据为己有,然后将剩余的利润作为股利分配给包括他自己在内的全体股东。由于在股利分配前转移利润具有一定的风险,该控股股东必须支付一定的成本以掩盖这一非法行为,假定这一成本由控股股东而不是全体股东承担。这一成本 c 的大小取决于利润转移的规模和法律体系的制裁程度;利润转移的规模由 s 表示, s 越大,成本