

会计本质与职能新论

——兼谈会计角色的演变

张邦龙¹ 王锐¹ 杨大帅²

(1. 招金矿业股份有限公司 山东招远 265400 2. 中建四局第六建筑工程有限公司深圳分公司 深圳 518001)

【摘要】 本文以会计在主体中角色的转变为出发点,利用“漏斗理论”归纳总结出新形势下会计的本质与职能,以期对相关理论的完善提供参考。

【关键词】 会计本质 会计职能 会计角色

会计的职能由会计的本质所决定。不能离开会计的本质研究会计的职能。离开会计的本质研究会计职能必然会因目标与职能的脱离而产生的逻辑不一致。因此会计的本质与职能是统一的,本质决定职能,职能又服务于本质。会计角色不断影响职能,要通过会计角色概括职能,透过职能抓住本质。本文以会计在主体演变中角色(即不同时期所表现的会计现象)的转变作为出发点,利用“漏斗理论”归纳总结出新形势下会

计的本质与职能。

一、会计角色的概述和总结

1. 国内外会计角色理论概述。美国人类学家拉尔夫·林顿教授认为,角色是围绕地位而产生的体现权利、义务的行为规范和行为模式,是社会对处在一定地位上的人的行为期望。1959年,J.W.蒂博特和H.H.凯利也有类似的论述:“角色是他人对相互作用中处于一定地位的个体行为的期望系统,也是

此时,合谋双方的预期收益为:

$$U_C = P_C P_S (R_C - F_C) + P_C (1 - P_S) R_C + (1 - P_C) P_S (R_L + T) + (1 - P_C) (1 - P_S) (R_L + T)$$

合并后可得:

$$U_C = P_C R_C - P_C P_S F_C + (R_L + T) (1 - P_C)$$

当没有合谋行为,即 $P_C=0$ 时,控股股东和经营者获得正常情况下的收益为 R_L+T ,当发生合谋同时存在中小股东的诉讼,即 $P_C=1, P_S=1$ 时,合谋双方的预期收益为: $U_C=P_C-F_C$ 。这时,合谋与否完全取决于合谋双方合谋取得的收益大还是惩罚带来的损失大。

对“ $U_C=P_C R_C - P_C P_S F_C + (R_L + T) (1 - P_C)$ ”求 P_C 的偏微分,得出一阶条件: $R_C=P_S F_C + (R_L + T)$,这说明合谋要发生,控股股东和经营者必须获得一个超过正常情况下的控制权私人收益,即 $P_S F_C$,控制权私人收益至少应该等于被中小股东诉讼的概率乘以处罚金额。

小股东的预期收益为:

$$U_S = P_C P_S (R_S + Y - C - L_C) + P_C (1 - P_S) (R_S - L_C) + P_S (1 - P_C) (P_S - C) + (1 - P_S) (1 - P_C) R_S$$

合并后可得:

$$U_S = P_C P_S Y - P_C L_C - P_S C + R_S$$

当小股东不诉讼,控股股东和经营者亦没有合谋的时候,即 $P_C=0, P_S=0$ 时,中小股东的预期收益为 R_S ;当控股股东和经营者合谋,而中小股东不诉讼时,即 $P_C=1, P_S=1$ 时, $U_S=P_S-L_C$,小于控股股东和经营者没有合谋时的收益,小股东的权益受到了侵害;在合谋和诉讼同时出现时,即 $P_C=1, P_S=1$

时,小股东的预期收益为 $U_S=R_S+Y-L_C-C$,此时小股东的预期收益由诉讼带来的收益、合谋造成的损失与诉讼成本共同决定。

对“ $U_S=P_C P_S Y - P_C L_C - P_S C + R_S$ 求 P_S ”的偏微分,得出一阶条件: $P_C=C/Y$,合谋的概率由小股东的诉讼成本和诉讼带来的收益决定,并和前者正相关,后者负相关。

在控股股东和经营者合谋的情况下,经营者在控股股东的授意下提供会计信息,控股股东通过与经营者的合谋演变为实质上的会计行为主体,控股股东实施对小股东的利益侵占成为其会计行为异化的强烈动机。

从我国现有的上市公司舞弊案来看,绝大多数情况并不是经理人背着大股东去舞弊,相反正是在大股东的压力之下,经理人才去舞弊,为大股东谋利是舞弊的直接动机(蔡好东, 2002)。

【注】 本文系河北省社会科学基金项目“河北省国有上市公司治理与会计行为互动关系研究”(项目批准号: HB10XGL004)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 武华清,王开田. 会计行为控制论. 审计与经济研究, 1999;5
2. 宋力,韩亮亮. 大股东持股比例对代理成本影响的实证分析. 南开管理评论, 2005;1
3. 蔡好东. 会计舞弊的经济解释. 会计研究, 2002;8
4. 宋绍清,张侠. 关于上市公司内部控制信息披露影响因素的实证研究. 财会月刊, 2009;18

有一定地位的个体对自身行为的期望系统。”1984年，J.L 弗里德曼等人也指出：“社会角色是关于人们在特定类型的关系中应当如何行动的整套规则。”

选择会计角色是个人社会化的一种重要方式，选择了会计就说明自己在社会中从事的是会计工作、戴的是会计面具、扮演的是会计角色。西方行为会计学者已将“角色(role)”一词导入会计学领域，但是并没有给出一个确切的定义。

我国较早研究会计角色问题的学者是王开田教授，他在1998年《会计研究》发表的《现代会计角色论》中曾尝试性地把会计角色界定为：会计行为主体在特定的会计主体内所处的社会地位，应享有权力和应承担的社会责任与义务的行为模式。

2. 会计角色的总结。通过对会计角色的研究，笔者将会计角色进行了归纳，如图1所示：

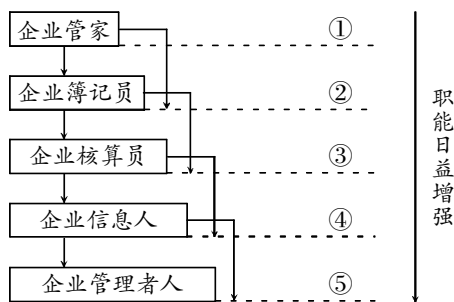


图1

注：①小农业和家庭手工业为主的自然经济时代；②小手工业、商品交换和借贷业的出现的后自然经济时代；③资本主义工业革命时代；④后资本主义工业革命时代（“两权分离”制度下的委托代理、逆向选择、道德风险和“信息不对称”已出现）；⑤科技与信息时代（预测、决策、预算、控制和考评）。

而针对我国会计角色的不断转变，则有其特殊性，新中国成立后，我们实行的是高度集中的计划经济，受当时国际、国内环境的制约，把会计核算与业务核算、统计核算作为整个国民经济计划的一部分。20世纪80年代，我国会计界掀起了对会计本源性问题的思考。在这段时期内，众多学者提出了自己的看法与观点，杨时展认为“现代会计是一个以货币为度量单位，按公认标准来计量、控制、认定受托责任的完成情况，以便决策的控制系统”。20世纪90年代以后，随着社会主义市场经济体制的确立和资本市场的发展，无论是会计立法，还是会计标准制定，人们开始更多地关注会计信息在资本市场上的作用，关注会计信息披露的完整性和真实性，强调会计的确认、计量和报告，强调会计信息的重要性。

总之，会计“角色”是环境的产物，会随着环境（尤其是经济制度和企业组织）的变化而变化。会计不是哪个国家或地区的特有语言，而是国际上的共同商业语言。任何一个国家或地区的会计创新都影响着会计角色的发展和转变。

二、会计角色与会计职能(现象)的关系

结合漏斗理论，笔者认为某一特定时间段内的会计角色、会计职能与会计本质的关系，必然存在着一定的关系。随着社

会的不断发展，对会计要求的不断加强，不同时段会计“角色”会发生变化，因为决定会计角色的会计职能也在不断地扩展，导致其核心——会计本质也不断地发生着变化。由于职能与角色不能够量化，其变化不可能像其他学科一样具有规律性和规则性，因此其“过滤”出的核心(重心)必然会发生变化，也就是说，每一时期“过滤”出的本质必然存在着差异。正如蒋国发教授所说：“随着社会主义市场经济的建立和发展，企业经济关系的多元化和复杂化，人们对会计管理的运用日益广泛，尤其是会计改革的不断深化，会计的职能也在不断地丰富和发展，它在现代企业管理过程中扮演着越来越重要的角色。”

在我国制度变迁中，决策权由政府转移到企业和个人，当投资者面对资本市场的风险和不确定性因素，取得可供选择的会计信息尤为重要，由此产生的信息需求成为促进资本市场有效运行的内在动力。因此，为企业会计信息的社会化生产提供一套市场游戏规则也就成为合乎逻辑的必然选择。

伴随着社会的进步，市场经济的发展，过去曾倡导的“核算观”与“监督观”似乎已不能准确地概括出现会计角色，从会计理论、会计实务中都可以明显地解读出更多的会计角色信息的改变，笔者认为会计角色最为明显的变化是为企业的经营管理活动进行预计、控制和分析。换句话说，当今的会计角色已经更多的与财务管理角色融合到了一起，以会计为基本核算工具，逐渐与企业其他因素结合演变，使其在企业中扮演的角色发生变异，由此引起会计本质、职能、目标、属性等一系列会计理论也发生了相应的变化。

结合当代财务管理的内容，可将企业的日常活动分为三种形式，即筹资、投资、经营，而这一系列活动的起点取决于预算，预算的起点则是销售的预算，根据预算的内容和结果确定企业未来的经营状况和成果，根据预算的内容和结果确定企业未来的投资方向和投资金额，根据预算的内容和结果确定企业未来的筹资金额和筹资方式，而这一系列的活动都是当代会计角色的重要体现，或说是当代会计角色的重要内容，一个企业会计的存在已经不仅仅局限于核算职能，而更多的体现着一种管理职能，会计更多地融入到企业的高端管理职能当中。

笔者认为是由会计职能引起的会计角色的变化，如图2所示：

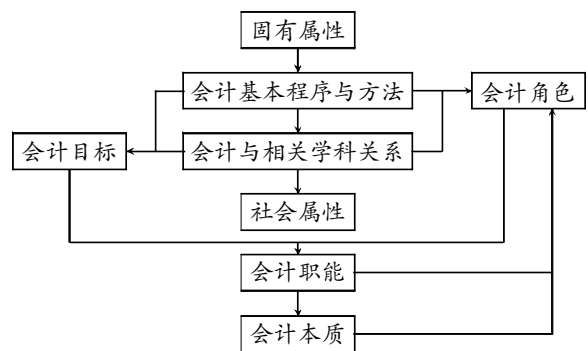


图2

图2中,“会计基本程序与方法”作为会计最古老、最基本、最独特的核算流程与方法,是其他学科所不能代替的,故称之为会计的固有属性,其体现出的职能或是角色也是其他学科(部门)所不能代替的。

随着社会的发展,综合学科的日益成熟,企业环境的不断变化,会计与相关学科的联系日趋紧密,从而导致会计的属性发生改变,正常情况其会导致会计职能或会计角色发生扩散,或说是与其他学科的角色,目标发生转化或结合。

三、会计本质、会计职能与会计角色的联系

通过上述对角色、会计角色以及会计角色在不同时期演变分析,我们可以清晰地总结出以下观点:会计角色实质上是泛指“会计职能”,在不同阶段的初期,会计职能等同于会计角色,但随着某一阶段的不同时期,会计角色会根据社会经济、政治等周围环境的影响以及企业发展的需要不断扩大自己的操作范围,但是仍是以该阶段的会计职能为核心向外不断地扩散。

通过上述分析,笔者认为所谓的会计本质不是一成不变、固定的,是具有相对性的,正像爱因斯坦的“相对论”,万物没有绝对,只有相对,在某一时刻或空间是绝对的,在另外一个时刻或空间则是相对的,在我国的会计发展中,也相继提出过“管理活动论”、“信息系统论”、“会计综合论”、“会计受托责任论”、“会计契约论”、“管理活动论”和“信息系统论”等。

但是笔者通过结合财务管理活动,认为当代的会计角色(会计职能)已经不能简单地用“会计核算”与“会计监督”来简单概括。因为当代的会计角色更多强调的是其在所处主体中的地位、对主体财务的操作方法以及为其主体能够带来何种效益,毕竟现在的社会主要是以效益来评价会计,无论是经济效益还是社会效益。

所以笔者认为:会计本质可以描述为“主体系统效益论”,笔者认为,当代的会计体系在其所处主体中体现的作用已经不仅仅是记账、结账、报表制作等简单的操作。

首先,会计角色的外扩,例如企业的筹资、投资、税务筹划与管理等活动,已经将会计在主体中的地位提升到了管理的地位。

其次,会计毕竟有着自己的一套程序,例如记账、结账、制作报表等,可以说是具有一套独立的系统。

再次,当代市场中,对一个企业的评价已经不能够仅用“净利润”绝对或相对等简单的财务指标,更多地融入了效益原则,当然此处的“效益”不仅仅是经济效益,还包括社会效益,例如在投资管理中,将“建设项目的环境影响评价”直接作为“否决性”指标,凡为开展或未通过环境影响的建设项目,无论其经济可行性和财务可行性如何,一律不得上马。

会计职能可以描述为“核算和管理”,核算为会计的基本职能,为会计在其主体后期的其他职能奠定基础,此处的“核算”笔者认为应当既包括日常的账务处理(记账、结账、制作报表、财务分析等),也包括主体定期或不定期的预算活动以及后续根据预算结果所进行的筹资、投资等;“管理”则是根据上述“核算”的结果对主体进行效益的引导、分析、规划和评价。

会计角色则可以描述为“执行主体核算和主体效益管理”,会计角色表现为会计职能“核算和管理”的执行者,即日常经营(记、结账,预算)、投资、筹资的执行者,为主体提供财务状况、经营成果、现金流量的执行者,为主体创造更多效益的执行者。

会计本质、会计职能与会计角色之间的关系见图3:

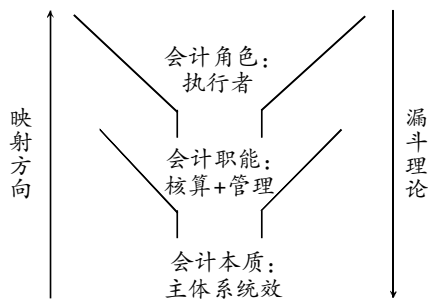


图3

主要参考文献

王开田. 现代会计角色论——从企业的性质看会计的地位与扮演的角色. 会计研究, 1998; 2