

试论会计记录的控制职能

商思争(博士)

(淮海工学院 江苏连云港 222001)

【摘要】本文以行为理论、自组织理论和控制论为方法论探讨了会计记录的控制职能,得出会计记录具有控制职能的几个理论前提,进而提出在会计实践中记录职能与控制职能是密不可分的,并据此以会计记录为历史和逻辑起点论证了会计发展史就是控制职能不断分化和完善的历史。

【关键词】会计记录 控制职能 家庭簿记

一、引言

20世纪90年代中期,在某财会类中专学校工作的小张(男)和在某企业做统计的小李(女)结婚,开始了家庭生活。二人工资在当地属于中下等水平,经济基础较差,没有外援且需要照顾父母,家庭生活来源主要是二人的工资和小张偶尔兼职获得的收入。为了合理安排衣食住行,不至于成为“月光族”,细心的小李开始“记账”。由于记录的内容简单,按照小张的说法,小李采用的是文字记录式、单式记账法,主要登记每日的生活开支项目及其数量、单价、金额。由于相互信任,因此不需要也没有原始凭证和任何内部控制;由于小李全权负责生活开支并掌管现金,因此也不需要报账;小李每日下班后都买菜回家并登记当日开支,每日计算累计开支额并自行控制现金开支。这样坚持了几年,小张和小李保证了正常的生活消费,并且还略有盈余,保证了孩子出生后的抚养费用和小张进修的学费支出。那么,小李是如何做到的呢?仅仅是记录收支就可以将家庭经济生活安排得井井有条吗?如此简单的“家庭记录”为什么能够控制家庭收支?这样的家庭经济活动记录是会计吗?

与此类似,古代巴比伦“记录官”是如何通过在黏土板上进行记录来管理财物的?流落到荒岛的鲁滨逊为什么首先从船上抢救记录用的笔墨和纸张?在现代经济生活中,母公司为什么特别看重子公司会计信息的可靠性?

郭道扬教授认为,人类最早的会计行为即原始计量、记录行为,包括直观绘图和简单刻记;最早的会计主要是对经济活动进行记录,所以最早的会计职能就是记录经济活动。古代会计的发展主要表现为记录职能的发展,而记录职能又是头脑记忆职能的延伸。马克思在《资本论》中提到了“用头脑记账”和“仅仅在生产时间之外附带地把收支、支付日等等记载下来”两种简单的会计记录方式。可以说,会计记录职能遵循了“头脑式记忆——刻画符号式记录——文字叙述式记录——单式簿记——复式簿记”的发展脉络。所以,上文所述的家庭经济活动记录应该属于简单的家庭会计或者家庭簿记,小李

的行为是“记账”行为——这也符合人们通常的认知。在现代会计中,记录职能仍然是非常重要的,会计仍然首先是对历史财务信息进行记录和反映,包括根据逐笔交易记录以及借贷复式簿记法形成账表体系(对企业经营状况的全面反映)。因此,会计记录是会计的基本职能,是会计产生和发展的历史起点,也应该是会计性质和职能分析的逻辑起点,对会计记录职能进行分析是很有必要的。

结合以上案例,本文研究的主要问题可以归结为:会计记录是否具有控制职能?而要从理论上回答“会计记录有无控制职能”这个问题,应该依据控制论原理从人类行为模式以及整个行为过程来分析。

二、会计记录具有控制职能

无论是组织还是社会都是由人构成的,人的行为是组织和社会行为的基础。按照行为科学理论,人的需要产生动机,动机激发行为,实施行为的目的就是达到目标、满足需要。西蒙认为,行为又是决策的过程和结果,所有行为都是从行动者及其可以施加影响和权威的人可能采取的所有行动方案中,有意无意地选择特定行动的过程。西蒙将决策分为四个阶段,其中搜集情报是决策的前提,而决策又是以命令、情报或建议的形式出现的。因此,决策又需要信息。德国著名社会心理学家勒温(1937)认为,人的行为是个体与其周围环境相互作用的结果,即: $B=f(P \cdot E)$ 。其中: B 表示个体的行为; f 为函数; P 表示人; E 表示环境。

归纳以上观点,人们实施行为首先需要做出决策,而决策的做出又需要来自于自身和环境的信息(自身的信息包括自身需要和目标的信息)作为依据,决策做出以后,还需要执行才能达成目标、满足自身需要。任何实践活动都包含决策和执行这两个部分。

按照自组织理论,所有生物都是自适应系统。人是高度发展的自适应系统,人的行为就是环境和自身相互作用的产物。人为了生存和发展,达成自己的目标,满足自身的需要,就要不断接收来自环境的信息,调整自身的行为以满足环境和自

身的需要。显然,这种调整本质上不属于西蒙所说的“刺激——反应”模式,而是“犹豫——抉择”模式,即使是直觉和判断(至少良好的判断)也都是分析,只不过已被固化成习惯,培养出通过识别熟悉的情境类型而迅速做出反应的能力而已。因此,人的自我调整需要经过决策或选择过程,决策就需要来自自身和环境的信息,也包括自身的目标和需要的信息。“犹豫——抉择”模式包含环境或行为结果信息与自身目标或需要信息相互比对确定如何纠正二者偏差的过程,“决策”的目的是通过“执行”来纠正行为偏差以实现或更改目标,因此这也是一个控制过程。这个控制过程是通过神经感知系统采集环境和行为对象信息,然后由神经传导系统将这些信息传递到大脑中枢进行信息处理、计算确定偏差并选择纠偏方案,最后由四肢系统作为执行系统来实现。

以上根据有关原理并采用分析的方法探讨了人类行为和自控制机制,引出了信息、决策、执行与控制的关系。“三论”号称“亚哲学”,运用控制论原理能够更加清晰地概括、刻画这种关系。按照控制论原理,任何组织和生命系统都是控制系统,也都是信息系统。作为控制系统,从结构上可以划分为探测器、传输器、评定器(比较分析器)、指令器、执行器这几个部分。从控制系统角度来看,人跟它们没有本质区别,用“人”进行类比,控制系统可以被粗略地划分为决策器、执行器和信息记录器。控制系统的控制过程可以分为制定标准、执行标准、进行反馈、纠正偏差这几个步骤,从信息处理角度可以简单划分为制定标准、执行记录、分析偏差、反馈信息。

按照人类社会发展的规律,我们认为最原始的“记录”是头脑记忆,此时的个人既是信息提供者,又是决策者,还是执行者,而且都靠自身的生理系统来实现以上职能。记录技术的产生和发展使“记录”的职能由大脑的记忆“外化”并独立出来,成为最早的会计——生产活动是最基本的实践活动(马克思),人类最早、最基本的记录也属于生产活动的记录即会计记录——这时会计仅具有记录职能,决策职能是靠头脑实现的,执行职能是靠四肢实现的,头脑中包含目标信息(这种信息可能是显意识的也可能是潜意识的),头脑进行简单的偏差计算和做出决策指令,然后交由四肢来执行。笔者认为,此时的记录已经具备了控制职能。实时记录使头脑中的记忆“转化”为客观现实,客观事物不像头脑中的记忆,它可以随着时空转移而不改变原始记录,而且记录的阅读使信息仍然随时可以记录时的原始内容传入大脑,并与大脑中的目标、计划或预算相互比较,确定偏差,进而做出纠偏决策、下达指令,随着四肢的执行而实现对整个行为过程的控制。

尤其在现代社会,人们的智力、科学文化水平等都已经很高,会计记录可以迅速通过阅读进入大脑并与大脑中存放的预算、目标、计划等进行比对,然后确定偏差、分析原因并迅速做出纠偏决策、下达指令,这个过程几乎是瞬间完成的,以至于人们只看到记录、思考和执行三个环节,或者看到“记录——决策——执行”的过程。但事实上,记录与头脑中预存的预算等的比较、偏差的计算、偏差原因的分析等环节都是必不可少的并且没有省略,只是人们没有意识到而已。

前述小李的例子就是如此。虽然看起来小李只是进行记录、决策和执行,但是在其头脑之中已经有控制的标准了,那就是每月的工资收入,这是日常生活开支的最高限额,也是预算指标。由于按月发放工资,小李以一个月为一个控制周期,每月不能出现赤字。这种控制标准不用也没有必要以文本的形式出现,也许小李也没有意识到自己是在运用这种控制标准按照控制论原理进行生活开支控制,但这并不妨碍我们作出这样的判断。其阅读记录是通过神经系统进行信息传递,并在大脑之中进行解码,偏差计算和分析也是在大脑之中不自觉地进行的;其决策是通过原因分析与大脑之中储存的解决经验或模型相联系而转化为“内在语言”或“外在语言”,对自己或爱人下达“指令”的形式表现出来的,通过执行活动变成每日调整后的柴米油盐酱醋茶的开支和消费额。所以,旁观者只看到了“显化”的决策、执行和记录,没有看到其他控制环节。事实上,这仍然是一个完整的控制过程,其记录行为是具有控制职能的。同样的道理,鲁滨逊的记账行为也具有控制的功能。不仅如此,个人的自我控制由于控制对象简单,不需要对外报告,可以随时通过阅读执行偏差计算和分析等环节,也就是说,可以及时反馈,因而可以实时控制,这样使控制更加有效、灵活。

对于需要对外报告或者报账的会计记录的控制职能又该如何解释呢?如古代巴比伦的“记录官”和现代母公司对子公司的控制等,如果记录者记录的是本人的行为,但是本人的行为是受托行为,那么其行为就应该受到控制和监督,控制是通过行为记录进行的。按照控制论观点,任何控制都需要有标准或者目标,控制标准和目标应该由控制者制定或设定,因此受托行为的控制标准和目标是由委托人制定的。而委托人由于受时空限制,只能通过阅读受托人的记录才能了解受托人的受托行为事实。这样,对于委托人来说,控制偏差的大小就取决于执行记录的多少。因此,记录的可靠性对于委托人控制受托人而言非常重要,换句话说或者进一步说,要想控制受托人的经济行为,就要控制受托人的经济记录即会计信息。但是,如果没有考评和奖惩或者考评和奖惩的依据、方法不恰当,受托人就不会关心自身的行为结果和会计记录及其偏差大小,也就没有做出努力的动机,委托人的控制仍然是没有意义的;当然受托人也没有作假账的动机,对会计记录的控制也失去了意义(对受托人行为的控制和对受托人会计记录的控制是一对矛盾)。既要有对受托人行为和会计记录的控制,又应该有基于偏差的考核和奖惩机制,这样对受托人的控制才能实现。

行为产生于动机,动机产生于需要。按照行为学需求理论,人的需要包括物质上的和精神上的,所以现代激励理论包括基于业绩考核(或偏差考核与分析)的物质激励和精神激励。由此又可以看出,记录要想具有控制职能,除了必须有控制标准,还必须与人们的需要以及据此做出的奖惩相联系。即使是自我控制,其偏差的发生也是与个人物质和精神上的收益和损失相联系的,这也可以看做是环境对个人未达成目标的奖励或惩罚。由于会计记录具有客观实在性,有了控制标

准、考核和奖惩,无论对于什么样的经济实体,只要控制住了其会计信息质量,就控制住了这个实体。利用质量可靠的会计记录就可以实施远程控制。

总之,会计记录是具有控制职能的,会计记录既是对过程的反映或“观念总结”,也是对过程的控制。根据上文的分析,记录的“过程控制”职能的实现需要有以下三个条件:①有基于偏差的考核和奖惩(即要有激励);②有控制标准(或目标);③有控制偏差的计算分析和反馈。如果不具备以上条件,过程的记录就只具有“观念总结”即反映的职能。这是理论上的分析,实际上,人们如果不是为了控制就不会花费宝贵的时间和精力去记录。如本文所述的例子,小李每天除了上下班还要做家务,但是仍然坚持记录当天的生活开支,鲁滨逊处于荒岛上仍然要记账,他们这么做显然不是为了情况好转后作为消遣阅读,而是为了控制自己的行为、实现自己的目标(小李的目标是为了家庭的生存和发展,鲁滨逊的目标是活着离开荒岛)。

无论是历史还是现实,“过程控制”和“观念总结”都是密不可分的。所以,“实践中的”会计记录具有控制职能。“会计管理活动论”也是从会计实践角度提出的。杨纪琬认为,会计这一概念是人们对会计实践的理论抽象。会计学是对会计工作的经验总结和理论概括。本文的结论也是在对会计实践进行观察思考的基础上,运用相关理论框架并经过分析得出的,与会计管理活动论的核心观点基本一致。

三、结语:会计发展史是会计控制职能不断完善的历史

会计记录的目的是决策,决策的目的是控制,控制的目的是实现既定目标,会计记录本来就具有控制职能,会计系统当然也具有控制职能。正因为如此,会计记录行为不仅是会计产生和发展的历史起点,而且也是会计发展演变的逻辑起点。经济系统的自我控制是会计产生和发展的动因。完整的控制循环包括“控制标准——控制记录——偏差计算和分析——信息反馈”过程和决策、执行环节。会计控制也需要有控制标准、控制记录、偏差计算和分析、信息反馈、决策等环节。记录职能最初从整个控制循环中独立出来,发展演变为现代复式簿记、现代财务会计簿记和报表系统以及电算化会计信息系统。20

世纪初,泰勒的科学管理催生了“标准成本”制度,并实现了标准成本与成本记录的结合,产生了以标准成本控制为目的的成本计划、记录和分析;20世纪20~30年代,美国产生并推行“预算控制”,同时产生了“差异分析”;20世纪20年代,美国几大汽车公司中发展出全面预算管理。至此,现代意义上的会计控制标准和差异对比分析职能独立出来并向战略、战术、作业以及各个层次的责任会计系统持续渗透,会计控制职能得到全方位发展。

随着信息论、系统论、控制论以及行为科学的产生和发展,会计对行为的影响和信息反馈传输职能也逐渐引起人们的注意。20世纪60年代,产生了行为会计,尤其是现代计算机和网络技术在会计上的应用,使得会计的控制职能真正进入实时控制时期。由于控制对象的复杂化和控制手段的多样化,会计的控制职能似乎由“人脑”控制到人脑的部分控制再外化为“会计”控制,现在又进入到了“电脑网络”控制时代。总之,会计的发展史就是会计控制等各项职能不断独立并发展完善的历史。

主要参考文献

1. 郭道扬. 会计史教程:历史·现时·未来. 北京:中国财政经济出版社,1999
2. 葛家澍. 会计的基本概念. 北京:经济科学出版社,1986
3. 马克思著. 郭大力,王亚南译. 资本论. 北京:人民出版社,1975
4. 杨纪琬. 关于“会计管理”概念的再认识. 会计研究,1984;6
5. 赫伯特·A. 西蒙著. 詹正茂译. 管理行为. 北京:机械工业出版社,2004
6. 威廉·S. 萨哈金著. 周晓虹等译. 社会心理学的历史与体系. 贵阳:贵州人民出版社,1991
7. 胡玉明. 二十世纪管理会计的发展及其未来展望. 外国经济与管理,1999;5
8. Keith Robson. Accounting numbers as “inscription”: Action at a distance and the development of accounting. Accounting, Organizations and Society, 1992;10