

# 企业会计系统的结构与功能分析

商思争(博士) 张红新

(淮海工学院 江苏连云港 222001)

**【摘要】** 本文依据系统论基本理论,从主体、手段、客体的角度,结合美国会计学会对会计信息系统的定义进行了分析,剖析了会计系统的层次结构,认为作为人机结合系统的会计系统应具有控制和决策的功能,“自我控制”是会计系统生存和发展的基础和前提。

**【关键词】** 系统论 会计系统 层次 功能

## 一、系统论的一般概念

系统是物质存在的方式。贝塔朗非认为,对于“有计划地建立的结构”,“唯一有意义的研究方式是把它作为一个系统来看待”(斯柯特,1963)。按照要素的不同属性,系统分为自然系统和人造系统,自然系统和人造系统相结合被称为复合系统或者人机结合系统。贝塔朗非强调,任何系统都是一个有机的整体,它不是各个部分的机械组合或简单相加。

这个定义涉及环境、系统、要素、结构和功能五个方面,包含了要素与要素、要素与系统、系统与系统、系统与环境之间的相互联系。首先,要素、系统与环境之间存在着等级秩序。要素是系统的基本组成部分,要素也是一种系统,是子系统,该系统属于一个更大的系统,这个更大的系统相对于子系统来说,称为环境,也就是说系统实际上存在着等级秩序。其次,要素与要素之间、结构与功能(或者系统与环境)之间存在着相互联系和相互作用。要素与要素之间的关系构成系统的结构,结构是系统内部的联系,是“系统内部各类要素统一组合的秩序和方式”,称作“部分的秩序”;功能是系统与环境之间的联系,是在与外部环境相互联系和相互作用过程中所具有的行为、能力和功效,体现了一个系统对另一个系统的意义和价值,系统之间的相互作用构成了系统的运动,所以系统的功能称作“过程的秩序”;系统的功能受系统的要素和结构所影响,即:功能=要素+结构,各个要素及其之间的相互联系、相互作用表现在外部就是该系统的功能。

## 二、会计系统的一般性质

企业会计显然是处于一定相互关系中与环境发生联系的,由若干要素以一定结构形式联结构成的具有某种功能的有机整体,现代企业会计是一个系统,而且是有计划地建立起来的系统,对于会计系统的研究,不能采用“还原”和“机械分析”的方法,而应该采用系统的方法。会计系统与环境会发生相互作用、相互影响,会计系统具有一定的结构,包含若干要素。会计系统具有一定的功能,会计功能或职能是由会计系统的结构和本质所决定的。

总体来看,相对于自然界,会计系统是人造系统,包括会

计工具、仪器、设备,会计组织、制度、程序,会计行政管理、会计市场、会计文化、会计教育,会计理论、法规、准则、技术等要素,这些都是人类创造出来的。但是,若深入具体地分析会计系统,并且按照是否具有主观能动性、能否积极适应变化为标准来划分“人”和“机”,那么会计系统从若干角度也可以看做是人机结合系统。例如:在企业会计系统内,有两个层次的会计人机结合系统:一是与企业管理系统相结合,就生产经营系统形成人机结合系统;二是会计工作系统本身,是以会计程序、方法、制度等会计软件系统加上会计设备、仪器、工具会计硬件系统构成的会计信息“系统”与会计人员相结合的系统,也可称之为人机结合系统。

无论是从与自然系统比较角度说的“人造系统”,还是从内部构成角度说的人机结合系统,值得注意的一个问题是:会计系统是由人参与组成的系统,会计系统的运行有人参与,并对人产生影响,人的参与才使会计系统不停地自我运行、发展、完善,对会计系统结构和功能的分析必须以此为基础。

## 三、会计系统的层次结构和功能

1. 人作为施动者的会计系统。按照郭道扬教授对会计一词的理解,即会计是“特定历史发展阶段,在一定会计部门组织之下与在一定会计法制支配之下的会计工作,以及这种工作与一定历史发展阶段的会计思想、会计理论、会计技巧、会计方法相协调所形成的一体化关系的集合体。”这意味着企业会计系统应该从实践的角度研究会计工作,因为会计理论是对会计实践经验的总结。首先,应该把会计人员和会计组织纳入会计系统,从会计人员和会计组织的角度研究会计工作;其次,系统外部有关组织制定的会计法规、准则、规范作为会计主体工作的依据和标准,加上会计人员头脑中拥有的会计思想、会计理论、会计技术、会计方法等类似于系统软件的部分也是会计系统的必要构成,这样才能构成完整的会计系统。

按照新制度经济学的观点,现代企业是一种层级组织(科斯,1937),在这个基础上,如果把企业会计看成是在一定规则环境中运行的由主体、客体、手段构成的系统,结合企业的层级结构,那么,可以把企业会计系统划分为以下几个层次:第

一层,以外部利益关系人为主体、财务会计信息为手段、以经营者为对象的外部治理系统,或者以外部利益关系人为主体、以管理会计信息(预测信息和决策信息)为手段、以投入的资金或者利益为客体的外部会计控制系统,目的是进行投资和经理聘任的决策;第二层,以企业经营管理者为主体、会计系统(会计信息、会计组织、会计工作及其结合)为手段、以企业再生产活动为客体的一种企业再生产活动管理系统,目的是运用会计组织和会计工作系统对再生产活动进行监督,运用会计报告的信息对再生产活动进行调控、指挥;第三层,以会计领导人为主体、以财会管理制度、财会组织手段和管理方法为手段、以财会人员和财会工作为客体构成的企业会计管理系统,目的是对会计工作进行组织和管理;第四层,以会计人员和会计组织为主体、以会计信息按程序操作为手段、以价值运动(或者资金运动)为客体的价值(资金)管理系统,目的是对价值运动进行“观念总结”和“过程控制”;第五层,以会计执行人员为主体、以会计知识和方法为手段、以会计数据和信息为客体的会计信息处理系统,目的是进行会计数据加工、处理,从而提供会计信息。

以上几个层次实际上都是会计工作系统,它们之间存在联系,上一个层次是下一个层次系统存在的环境,并制约、影响着下一个层次;下一个层次是上一个层次存在的基础和核心,制约着上一层次会计工作系统的运行。而且,主体与客体相互制约、相互影响,推动会计手段的发展变化,会计手段的变化推动整个会计系统的发展。

笔者认为,以上各个层次的会计工作与主体、客体、手段组成的系统是同构的,本质上都是主体(通过手段)对客体的制约、作用和影响,性质上属于控制或管理工作,主要表现为主体对客体实施的限定或者控制。但是,各层次的控制性质是不一样的,有的是行政管理者运用会计信息或会计系统对投资、经营管理者 and 再生产活动进行的管理和控制(如第一、二层),有的是会计领导者、会计人员和会计组织对会计工作、价值运动、信息运动进行的管理和控制(如第三、四、五层)。第一、二层的管理和控制活动实际上是把会计当作工具,也许是会计“管理工具论”产生的根源,对信息的管理与“核算工具论”和“信息系统论”比较接近,第四层最接近“会计管理活动论”,第三层是会计行政管理,是会计系统的自我控制,与以上观点没有太大关系,然而它却是会计系统生存和发展的前提,是其他各个层次的内核与基础,会计主体与客体互动推动着会计系统的发展演变,进而也影响和制约着其他系统的发展。

2. 人作为受动者的会计系统。美国会计学会(AAA)认为,会计是一个信息系统。会计是“为了使信息使用者能够做出有根据的判断和决策而确认、计量和传递经济信息的程序。”“会计实质上是一个信息系统,更正确地讲会计是将信息一般理论运用于解决有关高效率的经济活动问题的信息系统,它在提供决策所需计量信息的一般信息系统中占据大部分位置,会计还与有效的信息传递或传送相关联。”信息系统论实质上是信息论一般原理在会计系统分析中的应用,信息论的创始人申农认为信息系统是包含信源、发送机、信道、接

受机和消息接受者的完整系统,最基本也要包含信源、信道和接受者(或信宿)。

会计信息系统作为一个通讯系统,其基本结构也应该包括信源、信道和信宿,具体说,又可以分为以下几个层次:第一层,以整个企业再生产活动为信源,企业财务会计系统为信道,企业外部投资者和债权人等为信宿,目的是利用财务会计报告信息做出投资、信贷和经理人聘任的决策;第二层,以企业整个再生产活动为信源,以企业内部管理会计系统为信道,以企业经理为信宿,目的是做出可靠的经营管理决策;第三层,以分权组织的投资中心的筹资活动、投资活动、经营活动为信源,以投资中心的责任会计系统为信道,以投资中心责任人为信宿,目的是做出可靠的内部投资决策;第四层,以利润中心的经营活动为信源,以利润中心的责任会计系统为信道,以利润中心责任人为信宿,目的是做出可靠的经营决策;第五层,以成本中心的生产和业务活动为信源,以成本中心的责任会计系统为信道,以成本中心责任人为信宿,目的是做出可靠的生产和业务决策;第六层,以某个具体作业或业务为信源,以该业务的原始凭证为信道,以该业务的授权执行者为信宿,目的是做出可靠的报销和领发决策。每个信宿除对所授权或委托的业务进行决策和监控以外,还可以利用相关会计信息对执行者或责任者进行考核,以做出任免决策。

按照我国“会计信息系统论”者的说法,从会计本身来看,会计是一个信息系统,其最终产品是会计信息,但是,提供会计信息的目的是做出可靠的判断和决策,所以,按照AAA的概念,实际上,会计信息的最终产品是决策。会计系统就是用来生产决策信息或者生产半成品决策信息的,会计信息的产生、传输和消费过程就是决策信息的生产过程即决策过程或者属于决策过程。实际上,会计人员也可以参与决策。

#### 四、小结与启示

企业会计系统是有人参与并对人产生影响的系统,是与企业组织系统紧密相连的系统,是人与信息系统(包括硬件和软件)的结合即人机结合的系统,人与信息系统的相互影响促进了整个会计系统的产生和发展。从人利用会计信息系统这个角度来说,人通过会计信息系统控制企业及其各级组织;从会计信息系统对人的影响的角度来说,会计信息系统促使信息使用者激发或者直接产生正确的决策。巧合的是,这种分析与财务会计报告目标即决策有用观和受托责任观是一致的。如同决策有用观和受托责任观一样,决策和控制也是密不可分的,比如,利益相关者用脚投票实际上也对管理者起着控制作用,企业内部各个层次的控制与决策也与此类似。决策和控制都是会计系统对环境的影响或效用,决策和控制功能又是以会计信息系统的反映职能为基础。会计系统的功能反映了会计系统的本质。会计系统通过决策和控制功能与环境发生影响并受其影响,促进企业组织系统的完善和发展。

#### 主要参考文献

1. 郭道扬.世界会计职能论研究(下).财会月刊,1997;3
2. 葛家澍.会计基本理论与会计准则问题研究.北京:中国财政经济出版社,2000