

会计是一种制度安排

——对会计性质的新认识

四川大学工商管理学院 王黎华

【摘要】在全球经济迅猛发展的大背景下,会计已经逐渐演变成一种较为完善和系统的制度安排。这种制度安排围绕着会计主体的价值运动展开,目的是通过信息的制度化沟通,并结合其他制度,协调利益相关者的经济利益,降低商业活动的风险,增强交易各方的信心,确保复杂的商业活动能够持续顺利地进行。

【关键词】 会计性质 制度 会计制度 制度经济学

会计,作为一种通用的商业语言,其内涵和外延是随着经济生活和商业活动的复杂化而不断扩展的。对会计的研究包括对会计性质的认识,也是与时俱进的。制度经济学的产生与发展,在目前正好能承担起为会计研究提供更广阔视野的责任。所以,在目前的形势下,把会计放在制度经济学的理论思想下观察,我们会自然而然地得出这样的结论——会计突出的性质就是一种制度安排。

一、会计性质认识的历史回顾

会计的性质,是指能够彻底反映会计内涵、特征、职能的根本表现,这种根本表现是将会计区别于其他人类活动的标志。对会计性质的认识,近几十年来经历了若干发展阶段,形成了不同阶段下各有特色的理论阐述。通过对这些认识的回顾,我们可以清楚地看到:对会计性质的认识经历了由低级到高级、由浅入深的过程;而每一阶段不同的理论也积极影响了会计实践活动的实质性发展,从而间接地作用到国民经济活动中。

上世纪中期,关于会计性质论,发达国家比较流行的是工具论、艺术论等。同一时期,由于政治和经济的双重原因,我国流行的是“会计属于上层建筑”和“生产力论”。在这样的理论下,对会计的认识服从于政治需要,致使会计成为统治阶级手中的一种统治工具,无法发挥自身的能动性,严重阻碍了会计思想、理论及实践活动的创新和发展,具有鲜明的时代特征和阶级性。

在发达国家的工具论、艺术论等理论之后,随着科技的进步和相关学科的发展,信息系统论流行起来。我国的会计研究者迅速接受了这一观点,提出会计是“一个以提供财务信息为主的经济信息系统”(葛家澍,唐予华,1983)。而与此同时,另一种观点出现并与之分庭抗礼,这就是管理活动论。持该观点的学者认为:会计是“旨在提高经济效益的一项具有反映和控制职能的管理活动”(杨纪婉,阎达五,1986)。这两种观点的出现,是在当时的经济、政治等大环境的改变下出现的必然结果,确实对会计性质的认识较之工具论、艺术论有了一定突破,并对会计工作有了积极的影响,使我国的会计在改革开放后有了长足的发展和进步。在这两种观点占据主导地位较长

时间后,20世纪90年代又出现了一种观点,即会计是“以处理价值信息为基础的管理活动”(李孝林,1997)。该观点将以上两种观点结合起来,互为补充,形成一种新的会计性质论。还有人认为“会计的性质是有关全面地、连续地、完整地进行确认和计量经济活动的方式,也就是会计的确认和计量才是会计的性质”(谢志华,2003)。这些观点也只是在表述上具有新意,并没有形成认识上的根本突破。这些年来,由于对会计性质认识的长期停滞,相关会计理论已无法满足时代发展的需要,甚至落后于实践,无法发挥理论的指导作用。

应该看到,近几十年来对会计性质的认识过程凸显出会计对经济、政治、科技等外部环境变化的反映程度。随着外部环境的变化,会计的外延和内涵也在不断扩展。人们对性质的认识具有阶级性、局限性,但不能因为现实情况的变化而否定此时各种认识理论的相对正确性和重要意义。因为,认识本身也要随着外部和内部的变化而改变,这是认识论上的必然性。“认识论的一个核心原则是,知识不是一个静态的概念。知识永远特定于某一具体时间。”在对会计性质认识的历史回顾中我们可以得出以下结论:①受客观环境的重大影响,对会计性质和认识过程是递进的,认识结果在不断纵深化。②相关学科和技术的发展,促进了会计性质认识的发展。比如,信息系统论就是受同一时期“三论(系统论、信息论、控制论)”的触发而发展并流行起来的。③前面所提到的会计性质观,基本上都是站在一个微观的角度,从会计最基础的操作层面上来研究会计性质,没有以一个开阔的视野来研究广义上会计的性质。④前文所列举的关于会计性质认识的理论,在现有的环境下已经显得过时,不能解释新形势下会计性质对全球经济的重大作用,因此迫切需要重新审视外部环境并且借鉴新的相关学科的最新研究成果,使得人们对会计性质的认识达到一个新的高度,从而更好地指导会计其他理论的研究和实践活动。

二、从会计的发展历程看会计性质的变化

上世纪末的十年间,世界经济的发展虽然遇到了一些障碍,但发展的势头和带来的经济增长都是前所未有的。会计在这样的环境下,其地位和影响越来越重大。而连续发生的大公

司会计造假案造成的影响以及涉及各主要国家的会计的改革和完善,充分说明了在新形势下经济增长与会计的联系越来越紧密。如果还用以前的会计理论解释新形势下会计的性质,无疑是削足适履,不得其解。所以,配合新的外部环境,对会计性质的理解和解释也应该与时俱进。

要深化对会计性质的认识,应该考虑以下几个方面:会计为谁服务;会计能够提供什么;会计怎样提供对它的需求;会计为什么要提供这种需要。下面以制度经济学的理论框架,结合会计的发展历史,通过对这几个方面的综合认识来深刻阐释会计性质。

会计能够提供什么?也就是会计能做什么,使用会计的人能够从中获得什么?一般认为,会计能够提供一个特定会计主体在特定阶段的财务数据(信息),帮助信息使用者进行决策。这种认识并无错误,但这只是认识到会计的表象或形式。实际上,数据或信息都只是会计运动的一种直接表现出来的结果,并不是过程和内涵。会计为我们提供了经济活动以及商务交易过程的影像,就像纪录片一样,忠实地记录下这段期间发生的活动,然后通过剪辑再向信息使用者播放。我们看到的是各种数据并且从中获得信息。但我们不能把这种表象直接作为会计性质。就像看电影一样,表面上是看到人物、场景在银幕上的活动,实际上观众获得的是一种精神上的享受、愉悦甚至启发。所以,我们认为电影的实质可以上升到“文化”层面,而不只是一种工具或技术手段。那么,对会计性质的认识为什么还要局限于它的表现形式或者表现手段?会计本身能够提供比“数据”或“信息”内涵更深刻的一种东西,这种东西理所当然就是“制度”。

现在来看看什么是制度,然后解释会计为什么能够提供“制度”。“制度”被定义为由人制定的规则。它们抑制着人际交往中可能出现的任意行为和机会主义行为。制度为一个共同体所有,并总是依靠某种惩罚而得以贯彻。制度的关键功能是增进秩序,当秩序占据主导地位时,人们就可以预见未来,从而能更好地与他人合作,增强对自己冒险从事创新性试验的信心。对于制度在经济中的影响作用,其实很早以前就已经被发现。只是由于长期以来,经济发展过分依赖于实物,比如资本、自然资源、劳动力等硬件,导致人们对制度这种经济增长要素的软件的忽略。当经济发展达到一定水平并在一个较高的层面上运行时,人们才会意识到软件的作用比硬件更重要,这里就包括为安排经济活动有序进行的各种制度。经济学家们逐渐认识到低增长经济和高增长经济之间的差异往往能用第三类要素来解释,这里所说的第三类要素就包括“制度”。制度经济学在近年来的发展壮大就是这一现象的最好证明。这也充分说明为什么“经济越发展,会计越重要”,因为会计本身就是一种“制度安排”,它提供的就是一种“制度”。从会计发展的过程来看,会计是人们在经济交往中形成的一种规则,是围绕一个能产生利益的经济组织做出的有关价值记录、确认、计量、报送等方面的一系列规定。正是在这种“制度”的提供下,会计数据所包含的财务信息才能够以一种有效率、有组织的方式出现并被人所用。也正是这种“制度”,使得使用会计信息

的人能够按照同一种规律理解这些信息并运用于决策,可以合理预计其他相关人物的活动后果,降低经济交往的成本,减少行动的风险。从这个角度看,如果仅仅把会计作为一种技术手段或工具,则无法充分解释为什么在现实经济活动中围绕着会计会形成那么多的政治团体、利益集团、组织机构、利益冲突和协调、经济后果,以至于在相当长的时间和较大范围内,需要国家机器的介入,以强制方式加以执行。当然,会计并非从一开始就形成了这样一个比较完善的制度体系,它的形成过程和人类所运用的其他制度一样,是逐渐发展并完善起来的。

在会计发展的过程中,我们已经注意到:在商业活动不发达的社会,会计本身也不发达。商业活动的发展涉及的因素很多。其中一个重要因素是组织结构的复杂化,牵涉的利益相关者增加。也就是说,发达的商业活动应该表现为内容、范围的扩大,参与者人数的增加,以至于需要众多专业化分工和协作。当人们越来越多地需要在商业活动中与陌生人打交道时,各自的利益就受制于他人的活动。怎样制约他人的机会主义活动,降低交易风险,是每个人面临的现实问题。在商业活动的初期,这种活动更多地表现为个人或有血缘关系的家族经营,因此信息高度准确,对交易活动的控制程度很高。在这种情况下,不需要复杂的会计知识和手段,会计的出现只是提供很简单的重复性高的技术性工作,如记录和计算。但当商业的活动范围、经营内容越来越大时,组织结构、资金来源也就越来越复杂,所涉及的劳动和知识分工也越来越细化,自然需要大范围个体的参与。

那么,重要的问题就是:遍布世界各地的、各种各样的人怎么协调行动,创造出所期望的最终结果——无数不同的商品和服务呢?回答是:制度。制度的产生正是源于这种“协调”的需要。在此,制度成为“一种为人类选择和学习提供的‘外在支架’”(安迪·克拉克,1997)。会计是奠定商业组织基础的各种制度安排当中的一种。所以,我们可以解释为什么在发达商业活动中,会计的重要性要高于不发达商业活动的重要性(请注意这里“发达”的含义)。同样,用“制度”来理解会计的产生与发展,我们也就能解释为什么历史上包括中国在内的几大文明古国的商业活动在很长的时间内并非不活跃,经济水平也处于世界领先地位,但会计就是不能在这些土地上结出硕果来。原因就在于,会计作为一种制度安排,只有涉及的需要规范的行为主体越多,它的功能才能越多地表现出来。也就是说,制度的产生需要在规模上找到一个“临界点”。突破这个“临界点”,制度在减少机会主义、降低风险、减少信息搜寻成本和交易成本上的作用就越突出。小范围家族和亲人之间的活动更多地需要爱、血缘关系等来规范,并且信息透明度、彼此信任度极高,“制度”的表现十分模糊,其功能无从发挥。当商业活动的发达表现为专业分工的普及、股份制组织形态的出现、交易范围的扩大、使用对象的增加,就需要会计从内容到形式上发展为一种制度体系,从而可以配合发展完善起来的其他制度,如金融制度、法律制度等,为商业活动设定规范,减少交易之间的摩擦。经济越发达,会计所协调和作用的对象

越广,会计的内涵和外延就扩展越快,会计作为一种制度安排的特性也就越突出。

制度按其来源,可分为内部(在)制度和外部(在)制度两种。本文所述会计,属于一种外部化了的内部制度。这也是会计发展的必然结果。会计的出现,首先是作为一种初级的内在制度,是由个体独特的经验不断演化而来的。最初这种经验只为个体活动服务。当个体的活动范围不断扩大、与他人的交往越加频繁时,这种经验不断融合发展,逐渐形成一种为人们共同接受的规则,并在特定的群体中协调着人们的交往。这种规则确定下来后,不断在运行过程中改良,形成一种正式化的内在规则。这种正式化的内在规则不仅要求群体内个体的自觉遵循,还设立了惩治方法强制个体遵循。虽然这里的惩治往往不具有法律效力,但它仍具有威慑力。比如,某一个企业想要标新立异,不用已经形成共识的会计方法来提供信息,虽然它不一定会因此受到法律制裁,但由于它的行为不合规范,带来的惩罚性后果很可能就是无法获得需要的资金、无法和其他企业进行正常的商业交易等。也就是说,它被“制度”遗弃,无法和遵循标准化的会计规则的其他主体交往。

当外部环境发生越来越大的变化时,会计也不可避免地调整自身,以适应外部环境的要求,更好地发挥规范、协调、沟通的作用。进入20世纪以后,作为内在制度的会计由于先天性的监督以及约束机制的弱化,在大范围的使用者介入后,无力承担起协调和惩治责任。人们这才意识到,会计在信息报送方面的规则应该上升到法律的高度,并通过国家强制力保证执行。于是会计在某种程度上成为一种外在制度,它的特点在于它的惩罚掌握在某种高于共同体的主体手中。会计实际上应该是一种内在制度和外在制度的混合体,因为会计作为一种制度安排,涉及的内容很多,包括会计主体与会计事项的具体核算、会计准则的制定、执业会计师的道德规范、国际会计的协调等。所以,有些属于内在制度,如执业会计师的道德规范;有些则属于外在制度,如上市公司会计报表的披露。另外,会计既然是一种制度安排,在不同的国家,由于政治体制、法律制度、文化习俗的不同,也影响到会计作为制度安排上的不同。在有些国家,会计准则的制定属于国家政府部门的管辖权限,但在另一些国家则属于民间组织的自发行为。这样,在某些国家属于外在制度的,在另外一些国家可能属于内在制度。这也从另外一个角度说明,会计是有地域限制和文化限制的。因为,作为一种制度安排,会计不可避免地要受到安排它的主体主观影响。反过来说,如果会计像早期人们认识的那样,仅仅只是一种工具或技术手段,它应该能放之四海皆准,并且容易被别人无差异地模仿。但事实上,会计是不能够像蒸汽机、通讯技术等那样快速地在全世界以统一模式传播的。正因为此,全世界范围内的统一会计模式至今尚未形成。

会计的产生与发展印证了“制度”的产生与发展,只不过会计作为一种制度安排,其内容具有特定范围,主要是针对价值运动的过程与结果进行反映和控制的安排。下面,我们用几个图来演示会计是怎样由简单的技术操作演化为系统完整的制度安排的。

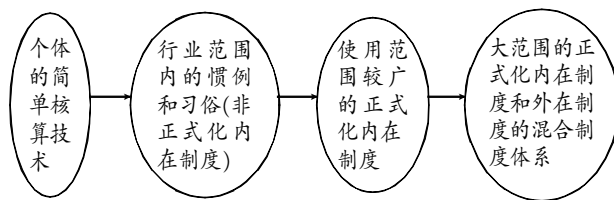


图1 会计的演化

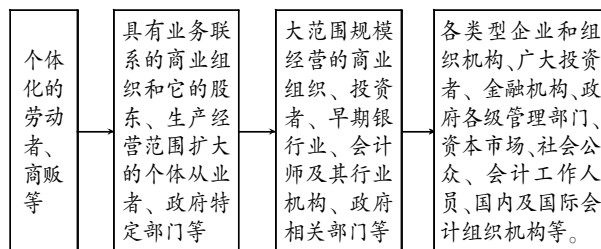


图2 会计服务对象的演化

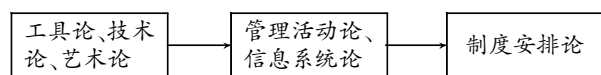


图3 会计性质理论的演化

三、认识到会计是一种制度安排的重要意义

对会计性质的重新认识,是会计理论发展中一个必不可少的过程。认识到会计是一种制度安排,作为一种理论上的突破,可以提高会计的理论研究水平,更好地指导会计的实践活动。在此之前有关会计性质认识,局限于当时的环境,并且侧重于微观层面,只是从会计核算方面来研究会计性质。这样的研究方式和结果,在目前知识经济和全球经济一体化的大环境下,结合会计自身的迅速发展,已经无法适应实际情况和会计发展的需要。所以,遵循会计发展规律,尊重会计实践经验,联系会计工作实际,结合人类在其他领域的新成就,从宏观层面研究会计性质,将视野拓宽,得出新的结论,会使会计的职能得到较大的扩展,也能站在一个较高的层面指导会计工作,无疑会对会计理论和会计实践的发展产生深远的影响。

同时,利用制度经济学的理论成果研究会计学,无疑可以“站在巨人的肩膀上看世界”。会计和经济学、管理学原本就一脉相承,并作为它们的子系统存在,彼此在发展中互相促进、互相影响。所以,利用经济学的最新研究成果来研究会计学是顺理成章的。更何况在现代经济生活中,会计已经成为一个必不可少的经济组成要素,影响到各方的利益,无论对微观还是宏观经济实体均有重大影响。将会计纳入新形势下的经济学中研究,无论对会计本身还是对经济学都有着突出的作用,它不仅丰富了会计学而且丰富了经济学和制度研究,必将促进两个学科理论和实践的发展。

主要参考文献

1. 谢志华. 会计的逻辑——以会计信息为基础整合企业信息体系. 会计研究, 2003; 6
2. 柯武刚, 史漫飞著. 韩朝华译. 制度经济学: 社会秩序与公共政策. 北京: 商务印书馆, 2000