

会计目标理论研究的回顾与评述

訾磊 李世凤

(中国人民大学商学院 北京 100872 中南财经政法大学会计学院 武汉 430061)

【摘要】 本文通过回顾和评述国内外关于会计目标的研究文献,分析了国内外会计目标研究的差异,以期对我国会计目标的研究和会计准则体系的不断完善带来启示。

【关键词】 会计目标 会计准则 财务报告

关于会计目标问题的理论研究至少可以追溯到 20 世纪 30 年代,但是直到 20 世纪 70 年代,会计目标在会计准则体系中的重要作用才为会计准则制定机构所认同。1978 年,美国财务会计准则委员会(FASB)发布了第 1 号财务会计概念公告——《企业财务报告的目标》,这标志着美国关于会计目标的研究达到顶峰。FASB 以会计目标为起点的会计准则制定模式为美国的高质量会计准则奠定了基础,因此该模式也广为其他国家或国际组织所借鉴。英国、加拿大、澳大利亚以及国际会计准则理事会纷纷展开会计目标的研究,以指导会计准则的制定。为了更好地指导我国会计准则体系的构建,我国会计理论界和会计准则制定机构也加大了对会计目标的研究力度,并取得了一定的成就,较好地发挥了对会计准则制定的导向作用。本文试图通过回顾和评述国内外关于会计目标的研究文献来对我国会计目标的研究和会计准则体系的构建提供参考。

一、国外会计目标研究及其特点

1. 国外关于会计目标研究的发展历程。

(1)20 世纪 30 年代至 20 世纪 50 年代,会计目标研究的萌芽阶段。1938 年,美国会计学会(AAA)发表了一份具有划时代意义的文告——《试论公司财务报表所依据的会计原则》。该文告指出,财务报表的目的是以货币量度反映企业对经济资源的利用及其对债权人和投资者权益的影响。同年,美国注册会计师协会(AICPA)即当时的美国会计师协会出版了由桑德斯、查特菲尔特和穆尔合作完成的研究报告——《论会计原则》。该报告指出,会计活动和会计作用的最终目的,是尽可能有效地分清某一特定企业的资本和收益。不仅如此,会计也有助于确定企业的权益,有助于遵循多种法规的要求。

1940 年,美国著名会计学家佩顿和利特尔顿共同发表了《公司会计准则绪论》。他们认为,会计的目的是提供某一企业的财务数据,通过汇集和表述来满足管理人员、投资者或公众的需要。

第一个将会计目标作为独立范畴加以深究的是美国著名会计学家 G.J.Staubus。1953 年,G.J.Staubus 在其博士论文中详细分析了各类财务报表使用者的信息需求,以及会计人员对

这些需求可能做出的反应。公众公司财务报表应重视的是包括债权人在内的短期和长期投资者的信息需求。

(2)20 世纪 60 年代,会计目标研究的转折点。20 世纪 60 年代,随着以假设为起点的会计准则制定模式的缺陷日益凸显,以目标为起点的会计准则制定模式开始受到重视。AAA 于 1966 年出版的《基本会计理论》对以目标为起点的会计准则制定模式的发展起到了重要的推动作用。对于会计本质问题,该书首次明确地将会计定义为一个信息系统。该书指出:会计是为便于信息使用者做出有根据的判断和决策而鉴别、计量和传输信息的程序。基于以上对会计本质的认识,该书提出,会计目标是为以下领域提供信息:①做出利用有限资源的决策,包括识别有决定意义的决策领域,确定目标与方向等;②有效地管理和控制一个组织的人力资源与物力资源;③记录与报告资源的经营管理状况;④使社会机能与社会控制更加便利。

(3)20 世纪 70 年代以来,会计目标研究的蓬勃发展阶段。1970 年 10 月,AICPA 所属的会计原则委员会(APB)发表第 4 号公告——《企业财务报表所依据的基本概念和会计原则》,比较全面地总结了财务会计的环境、目的、基本特征、基本要素、原则等。在会计目标方面,该公告认为:①为了改善会计实务,需要不断研究使用者信息需求的性质、决策过程,以及能最有效地满足他们的各种信息需求;②使用者的信息需求分为特殊需求与共同需求,通用财务报表的目的是满足使用者的共同需求;③财务会计和财务报表的基本目标,是为报表使用者尤其是投资者和债权人的经济决策提供所需要的信息。

APB 第 4 号公告关于会计目标的研究与以前关于会计目标的研究相比,意义更为深远。虽然 AAA 和 G.J.Staubus 较早就提出“会计目标是为投资者和债权人提供决策有用的信息”的观点,但这仅仅只反映了会计理论界的观点,并没有为 AICPA 所认可并用来指导会计准则的制定。APB 第 4 号公告中关于会计目标的描述,标志着 AICPA 对“会计目标是为投资者和债权人提供决策有用的信息”的观点的接受和认可。而且,对提供“决策有用信息”而非传统意义上的“受托责任报

告”的强调也标志着会计准则制定机构在会计准则制定态度上的一个根本转变。

为应对公众对公司财务报表的质疑,同时由于认识到建立一套会计概念体系的必要性,AICPA于1971年4月成立了两个研究小组。一个称为“惠特委员会”,其任务是研究如何改进会计准则的制定程序。该小组的研究报告推动了财务会计准则委员会的成立。另一个是以罗伯特·M·特鲁布拉德为首的研究小组,即“特鲁布拉德委员会”,它的任务是研究财务报表的目的。该研究小组于1973年10月提出了题为《财务报表的目的》的研究报告,也称《特鲁布拉德报告》。这份报告着重回答了以下几个问题:①谁需要财务报表;②他们需要何种信息;③会计能提供多少信息;④需要何种机制来提供所需的信息。在此基础上,该委员会提出了12个会计目标,其中前10个目标是针对营利性企业提出的,后2个目标是针对政府和非营利组织提出的。

《特鲁布拉德报告》中关于会计目标的研究成果对FASB产生了较大的影响,1974年6月FASB专门发布了一篇名为《会计和报告的概念框架:对研究小组关于财务报表目标报告的考虑》的讨论备忘录,并就该报告举行了听证会。事实证明,《特鲁布拉德报告》关于会计目标的研究成果有很多地方为FASB所接受,并且FASB在其第1号财务会计概念公告中对这些会计目标进行了更为准确和详细的描述。

FASB于1978年发布了《企业编制财务报告的目的》,该报告的一个显著特点就是将财务报表扩展为财务报告,他们认为编制财务报告的目标不是一成不变的,而要受经济、法律、政治和社会环境的影响,还要受财务报告所能提供信息的特性和局限性的影响。该报告认为会计目标应界定为:①提供对投资和信贷决策有用的信息;②提供对估量现金流前景有用的信息;③提供关于企业资源、资源上的权益及其变动情况的信息,具体包括经济资源、债务和业主权益信息,收益和企业业绩信息,变现能力、偿债能力和资金流转信息,管理责任和业绩信息,管理方面的说明和解释。

1980年,加拿大特许会计师协会发布了题为《公司报告:未来发展》的研究报告,该报告在分析了美国和加拿大在政治、经济和法律等诸多方面的环境差异的基础上,提出了自己的会计目标。该报告认为会计目标应界定为:①向所有潜在用户提供有用的信息,这些信息无论是从形式上还是从时间上都与他们的各种需要是相关的;②财务报告提供的信息应能最大限度地降低信息有效性的不确定性,以及使用户能对企业所涉及的奉献进行自我评估;③当改进变得切实可行时,作为指导财务报告的准则应扩大其革新和发展的范围,这一点是必要的;④财务报告应当能够满足所有那些能够理解财务报告的用户的需要。

国际会计准则委员会(IASC)在其颁布的《财务报表的编制框架》中指出,财务报告的目标是提供有助于一系列财务报告使用者所需要的关于企业财务状况、经营业绩和财务状况变动的信息,并提供反映企业经验管理层受托责任的履行情况的信息。

2. 国外会计目标研究的特点评述。

(1) 各国会计目标的定位反映了不同国家的经济和政治环境的差异。相对于FASB界定的会计目标,英国会计准则筹划委员会更加关注被用来改善社会和社会经济福利的财务报表。就英国和美国在会计目标定位上的差异,Belkaoui指出:如果不考虑英国和美国两国之间经济和政治环境的差异,将英国的《公司报告》和美国的《特鲁布拉德报告》中的研究结果和建议进行比较是得不出结果的。加拿大特许会计师协会之所以进行独立的会计目标问题的研究,很大程度上也是因为美国和加拿大在历史、政治及法律等方面存在着差异。

(2) 对会计信息使用者的界定随着会计目标研究的深入而不断变化和扩展。早期关于会计目标的研究很少提及投资者和债权人的信息需求,而更多地倾向于管理当局的信息需求。G.J.Staubus首次提出,公众公司财务报表应重视包括债权人在内的短期和长期投资者的信息需求。他又进一步指出,如果同意将“为投资者提供决策有用的信息”视为会计的首要目标,那么首先应确定为满足这种目标所需的信息种类以及提供这些信息的可能性。

《特鲁布拉德报告》提出,财务报告提供的信息应满足投资者和债权人的决策需要,并进一步分析和阐述了提供上述信息所需要的条件。《公司报告》则将会计信息使用者的范围进行了扩充,确认了潜在信息使用者对会计信息的合理权利。FASB在第1号财务会计概念公告中指出:财务报告不是目的,它只是提供对信息使用者经济决策有用的信息的一种手段。因此,财务报表的目标不是固定不变的,它受经济、法律、政治和社会环境的影响。

(3) 实现由财务报表目标向财务报告目标的转变。在FASB发布《企业编制财务报告的目的》以前,美国关于会计目标的研究文献中所论述的会计目标主要是指财务报表的目标。随着对会计目标研究力度的加大,FASB通过对信息使用者的信息需求以及实现其信息需求的现实可能性的分析,将财务报表的目标扩大为财务报告的目标,以更好地满足信息使用者的需要。会计准则筹划委员会在《公司报告》中指出:本研究的目的是对现在的需要和所颁布的财务报告的范围和目的进行重新检查。

二、国内会计目标研究及其特点

1. 国内会计目标研究。

(1) 关于会计目标在会计理论体系中的重要性。关于会计目标的重要性,我国会计学者有较多的论述。一般认为,会计目标是会计理论结构的最高层次,会计目标决定了会计假设、会计准则、会计对象和会计技术。会计假设、会计准则、会计对象和会计技术都是会计理论体系的组成部分,其目的在于确保会计目标的实现。基于会计目标的重要性,一些学者也提出应该把会计目标作为构建会计理论体系的逻辑起点。

(2) 关于会计目标和会计环境的关系。郭道扬(1992)指出了会计环境对会计理论、会计组织以及会计法制建设水平的影响。赵德武(1997)进一步指出,会计目标不但具有连接外部环境和会计系统的特性,而且具有连接会计理论和会计实践

的功能。梁爽(2004)对会计目标和会计环境的逻辑关系进行了剖析,将影响会计目标的因素分为:影响会计目标存在的因素和影响会计目标定位的因素,并指出影响会计目标存在的因素有政治、法律和文化等,影响会计目标定位的因素有经济和教育。陆正飞(1992)认为,财务会计之所以具有强大的发展动力,其根本原因在于财务会计服务于外部信息使用者。

(3)关于会计目标、财务会计目标、财务报表目标和财务报告目标的争论。阎达五(1990)指出,要区分财务报告的目标和会计的目标,财务报告的目标是会计目标的一个基本方面。陆正飞(1992)则认为,会计目标首先是财务会计的目标,明确会计目标,首先是提高未来的会计核算工作的质量从而提高会计信息质量。陈少华(1995)认为,财务报表目标应该与财务报告目标区分开来。冯巧根(1998)认为,会计目标有总体目标和责任目标之分,财务报表目标不等于会计目标,财务报表目标只是会计责任目标的一个方面,是会计最基本的环节和最具体的目标。葛家澍(2004)在概括我国财务会计目标时指出,财务会计目标和财务报告的目标是一致的。

(4)关于我国会计目标的定位。同西方国家一样,我国关于会计目标的定位主要受决策有用观和受托责任观的影响。毛伯林(1990)认为,财务会计的目标主要是向所有者、投资者、债权人以及社会公众提供财务信息。荆新(1997)认为,财务会计的目标必须与使用者的信息需要相适应,但不能期望财务会计提供使用者需要的全部信息。林钟高(1998)认为,会计准则的目标应是确保公众利益最大化。伍中信(1998)则认为,财务会计的基本目标是认定和解除受托责任,为各产权主体提供真实有用的会计信息。刘峰(2003)在对我国的经济环境进行分析后指出,当前我国财务会计的主要目标应定位在向委托人报告受托责任的履行情况上,即向资源委托人报告所委托的资源的保管与经营情况。葛家澍(2004)将我国的财务会计(财务报告)目标概括为以下三点:①反映企业经理层受托责任的履行和完成情况;②提供有助于投资者、债权人以及其他与企业有利害关系的信息使用者做出各类经济决策的信息;③在必要时,按照国家的政策法规,在表外披露国家宏观调控所需要的信息。

2. 国内会计目标研究的特点评述。虽然众多会计学者关于会计目标的研究取得了不小的进展,对我国会计理论的发展以及会计准则体系的构建起到了较好的导向作用,但仍存在一些不足之处。毕竟我国关于会计目标问题的研究起步较晚,在对会计目标的认识上不可避免地会存在一些缺陷和不足。例如,我国1992年发布的企业会计准则中并没有明确提及会计目标。虽然研究时间的短暂在一定程度上影响了我们对会计目标的认识,但受历史因素和我国会计学者对转型时期经济环境的复杂多变性研究成果的影响,我国财政部在

2006年颁布的《企业会计准则——基本准则》中明确了我国企业的财务报告目标,这就为我国会计准则体系的不断完善创造了基本条件。

三、国外与国内会计目标研究的差异分析

1. 会计目标研究主体的差异。美国等国家主要由会计准则制定机构主导会计目标研究,而我国主要是由学者以独立的个人身份参与会计目标的研究。相对于会计准则制定机构雄厚的科研和资金实力,我国的会计学者显得势单力薄,对会计目标的研究存在缺陷也在情理之中。

2. 会计目标研究目的的差异。由于美国等国家主要由会计准则制定机构主导会计目标的研究,其对会计目标研究的目的是非常明确的,就是更好地指导会计准则体系的构建和完善。我国会计准则制定机构早期对会计目标在会计理论体系中的作用认识不足,没有重视对会计目标的研究。会计学者对一些问题争论不休(如对受托责任观和决策有用观优劣的争论)。当然,近年来这种现象已经有所改善,我国会计准则制定机构已开始重视会计目标在会计理论中的核心地位以及在会计准则体系构建中的作用,并在发布的会计准则中明确了我国的会计目标。我国的新会计准则将保护投资者利益、满足投资者信息需求放在了一个突出的位置,强调了财务报告目标在企业会计准则体系中的重要作用。

3. 对影响会计目标界定的相关法律环境研究的差异。对会计目标的研究主要集中在美国和英国等西方发达国家,由于这些国家在早期已经有了比较完备的制度体系以保障公民的产权不受侵犯,因此在西方国家的一些关于会计目标研究的文献中很少论及关于产权保护的制度安排。FASB在第1号财务会计概念公告中虽然对会计目标所赖以发挥作用的环境做了较多论述,但仍然没有直接论述保障公民产权的制度安排。同样,我国学者对制度环境和会计目标定位以及会计准则体系的实施效果之间的关系也缺乏深入研究。另外,我国处于经济转型期,相关制度安排还不是很健全,对信息使用者的产权保护力度不够,司法机构的执法效率低下。而且,我国也缺乏一支独立的、执业水平较高的注册会计师队伍。上述因素对我国会计目标的定位以及会计准则的实施效果有决定性的影响,因此我们必须对那些影响会计目标的定位以及会计准则实施效果的法律制度环境进行深入研究。

主要参考文献

1. 葛家澍,杜兴强.财务会计概念框架与会计准则问题研究.北京:中国财政经济出版社,2004
2. 葛家澍,刘峰.会计理论——关于财务会计概念结构的研究.北京:中国财政经济出版社,2003
3. 梁爽.会计目标于会计环境逻辑关系剖析.会计研究,2005;1