

会计的属性——会计思维论

江西财经大学会计学院 宋京津

【摘要】 会计是一种思维,概念框架是会计的一般性思维,会计准则是会计的具体性思维。本文从会计思维论出发,阐述了会计的本质、反映职能等问题。

【关键词】 会计属性 会计工艺论 会计艺术论 会计科学论 会计思维论

一、会计思维论

会计研究人员鲜有自己的理论,他们的理论主要源自经济学、金融学、心理学、社会学以及组织行为理论;他们没有自己的研究方法,他们所有的方法都来源于自然科学和社会科学;他们也很少有自己的研究工具,他们的大部分研究工具都来源于组织行为理论。但是,他们有着自身独特的思维。笔者认为,会计的属性就是一种思维。需要说明的是,笔者在倡导会计思维论的同时,并不否定会计工艺论、会计艺术论和会计科学论,而是在其基础之上进行了高度的概括和总结。笔者认为,会计科学论反映出会计逻辑思维的一面,而会计工艺论或会计艺术论反映出会计形象思维的一面。

(一)会计的一般性思维——概念框架

2006年7月6日,国际会计准则理事会(IASB)与美国财务会计准则委员会(FASB)发布的联合趋同框架(关于目标和信息质量特征的初步意见),就说明了会计的一般性思维是通用的、大同小异的。思维是有层次的,因而概念框架(或者称思维框架)是分层的。

1. 会计目标。会计目标应作为概念框架的第一个层次。美国会计准则制定机构从会计程序委员会(CAP)、会计原则委员会(APB)到 FASB,都致力于会计理论的研究,前两个组织被先后解散,唯有 FASB 一直存续到今天。APB 失败的一个主要原因就是逻辑起点选错了(它主张会计假设起点论),而 FASB 坚持会计目标起点论。若以会计思维论来解释的话,APB 只找到了会计思维的起点,而 FASB 则抓住了会计思维的终点。更重要的是, FASB 进一步深化会计目标,并将其放入概念框架中进行研究,这与美国证券交易委员会(SEC)的想法不谋而合。SEC 提出制定目标导向的会计准则,实际上就是再次重申会计目标在准则制定中的核心地位。

2. 会计假设。我国会计学家葛家澍认为:“假设和目标都是重要的,假设主要代表会计所赖以存在的环境的特点,它是财务会计主要的制约因素(或称基本概念),不考虑这些基本概念,包括会计目标都不可能实现。”实际上,会计假设(如权责发生制和持续经营)最能体现会计思维不同于其他思维之处。笔者认为,会计假设应作为概念框架的第二个层次。

3. 会计信息质量特征。会计思维的表达形式是会计语言

或会计信息。IASB 与 FASB 在会计信息质量特征方面的共同点十分明显:均为分层次的体系(又一次体现了思维的层次性),有主要特征、次要特征、约束条件等;均体现了会计信息质量与会计目标、会计信息使用者之间的关系。相比较而言,我国 2006 年颁布的《企业会计准则——基本准则》中“会计信息质量要求”的提法就欠妥了,因为思维是无法被要求的,只能评价它的特征如何。而思维也没有是否可靠一说,所以可靠性不能作为一种单独的特征,更不能作为主要特征。如果非要包括可靠性,它只能算是一个前提条件。这样,相关性是第一质量特征。思维是否清晰是针对信息使用者而言的,因而可理解性也是一个前提条件或者说是信息使用者的约束条件。会计信息质量特征与财务报表列报、会计处理的原则相比:前者是相对客观的,有着较强的技术性,不需要大量判断,有准则可以遵循;后者是相对抽象的,在执行过程中需要大量的职业判断,与会计人员的职业道德、专业水平有关。换句话说,前者体现工艺是否精良,后者体现艺术是否高超。

4. 会计要素。目标指引方向、假设铺平道路、特征是桥梁、要素是体现,这就是概念框架中四个层次的关系。谈到会计要素的构成问题,与 IASB、FASB 不同的是,中国会计准则委员会(CASB)将利润作为一个单独的会计要素。这种做法不符合会计思维。因为从财务报表上看,利润就是收入与费用相减得来的,笔者建议将其去掉。谈到会计要素的计量属性问题,与 IASB、FASB 不同的是, CASB 将公允价值作为一个单独的计量属性。这种做法也不符合会计思维。因为从实质上看,公允价值就是其他计量属性(如历史成本、重置成本、可变现净值、现值)在“真实与公允”观上的体现。如果说其他计量属性是一种静态的会计思维(如现在发生、现在重置、现在处置或未来折现),那么公允价值就是一种动态的会计思维。

(二)会计的具体性思维——会计准则

会计准则需要概念框架去指导,而概念框架本身并不是理论。笔者认为,会计准则就是会计思维落到实处的标准,提供了用以指导会计人员工作的可行及方便的规则。它具有以下一些性质:

1. 技术性。财政部副部长王军对会计准则的内涵有这样的理解,他说:“会计准则是反映经济活动、确认产权关系、规

范收益分配的会计技术标准,是生成和提供会计信息的重要依据”。所以,会计准则首先是一种技术规范。

2. 经济性。收入费用观与资产负债观是计量企业收益的两种不同的思维,其区别体现在对会计要素的定义与分类、财务报表列报等诸多方面,影响着会计准则的制定。Scott认为,在强式有效市场上,利润表的作用将完全丧失,像美国这样的半强式有效市场,利润表的作用正在被弱化。而我国市场是一个弱式有效市场,从收入费用观向资产负债观的转化应该是一个渐进的过程,不宜完全采用IASB、FASB所倡导的资产负债观,所以,我国现行会计准则还保留了营业外收支项目。这就是会计准则经济性的体现。

3. 政治性。会计准则的制定可能会使一些人受益,也可能使另一些人受损,它是一种社会选择。为寻求某种平衡,会计准则制定者不得不采用政治程序来制定会计准则。Hongren就一针见血地说:“作为不完善的逻辑或经验结果的会计准则的制定差不多是政治行为的结果。为什么?因为准则的制定是一个社会的决策过程。准则对行为有约束作用,因此它必须为被影响之主体所认可。认可可以是强制的也可以是自愿的,或两者兼而有之。在一个民主社会,逐步取得认可是一个非常复杂的过程,它需要在政治舞台上作娴熟的推销。”就连FASB也承认:“准则制定过程还可以被描绘成是一个政治过程。”而国际会计准则的制定过程则体现了以国家为利益主体的政治力量在会计方面的博弈。在会计准则实施的过程中,许多企业游说支持采用某准则或反对采用某准则,这也是政治性的体现。我国2006年颁布的企业会计准则大部分是对国际会计准则的一种借鉴,与我国国情存在一定差距。但是,过分强调中国会计本土化,又会使我们的市场经济体制备受质疑,在国际竞争中处于不利地位。所以,现行会计准则政治上的意义远远高于其经济上的意义。

4. 文化性。会计准则中包含了人们的传统、习俗、礼仪、心理、态度和情感文化因素,这就使得会计准则不再是枯燥的教条。会计准则的文化性可以帮助人们理解其表达方式、制度性和准则出台背后的深层根源。不同文化背景的人会借助于不同的知识结构和格式理解会计现象。正如Ahmed Riahi-Belkaoui所说:“从本质上讲,文化决定了会计中的判断/决策过程。”我国要建立市场经济体制,要和体现市场经济秩序的国际会计准则接轨,就必须具有为全人类共同性的现代价值观念所认同的世界眼光。

5. 制度性。会计准则真正得以贯彻执行实际上主要是通过制度性来实现的。正如Amenkhienan说的:“制度性变量应决定会计准则发展的模式。”Ahmed Riahi-Belkaoui也说:“发展中国家采用国际会计准则的直接好处是否会大于其误用的成本?事实上,根据发达国家发生的业务所制定的国际会计准则可能完全不适合发展中国家,因为这些交易在这些发展中国家极少发生,或者是在发展中国家的特殊背景下发生的。发展中国家的特殊制度要求制定特殊的本国准则。而且,这些国家的制度和市场因素在内容上有许多差异,因而需要确立一个更制度化的准则制定方法。”

6. 动态一致性。这里,笔者借用宏观经济学中政策的动态一致性的概念。准则的动态一致性指的是,一种准则不仅在制定阶段应该是最优的(从准则制定者的角度看),而且在制定之后的执行阶段也应该是最优的(假定没有任何新的信息出现)。如果一种准则只是在制定阶段是最优的,而在执行阶段并不是最优的,这种准则就是动态不一致的。我国2006年颁布的企业会计准则是否有利于提高会计信息质量,还需要时间的考验和历史的见证。

二、会计思维论的现实意义

1. 会计的本质问题。关于会计的本质,理论界有会计工艺论、会计艺术论、管理活动论和信息系统论等几种主要的观点。笔者认为,会计工艺论源于会计的工艺属性,会计艺术论源于会计的艺术属性,信息系统论源于会计的科学属性,而管理活动论源于从会计艺术向会计科学转变的过程。在会计思维论下,笔者认为,会计的本质就是一种关系。信息是一个系统,决策是一个程序,某类信息与某项决策之间的某种特定关系就是会计。需要指出的是,这一定义使得信息与决策都成为主动,强调的是两个方面及其关系。如果说企业是由一系列契约组成的话,那么会计就协调着这些契约中有关各方的关系(主要是经济利益关系)。就像查特菲尔德所说的:“(复式簿记)双重的外表并不只是形式,而相当于买主与卖主、授予人与接受人、债务人与债权人之间的基本的相互关系。”

2. 会计的反映职能。反映是会计最基本的职能,其他职能如控制或监督、预测、决策等都是反映职能的基础上因不同的信息使用者的需要而分离并发展起来的。所以,在此,笔者只谈会计的反映职能。由于受到会计思维的约束,会计的反映不是也不可能是一种“照镜子”式的反映。这种约束体现在两个方面:一方面,会计信息受到会计假设与会计对象(会计要素增减变化)的限制;另一方面,会计信息受到信息使用者(不具有会计思维的人)的限制。

3. 会计的边界问题。人类思维的波动是社会现实波动的反映。最近几十年来,社会、文化的繁荣进步,特别是科技的迅猛发展,使得会计的研究范围更广、研究内容更细、研究方法更多、表达方式更丰富。会计思维的触角已经伸向全球,试图预测人类的未来(如循环经济下的会计问题等)。Ijiri坚决主张:“作为商业语言,会计与其他语言在许多方面是共通的……语言必须具有接纳不断变化之环境的灵活性。”然而,思维与学科不是无限的而是有边界的,所以会计是有边界的。但是,目前所说的会计边界问题还只停留在财务报表列报和披露的边界问题上,这是需要会计理论工作者进一步研究的课题。

主要参考文献

1. 宋京津. 会计本质与会计关系论. 财会月刊(会计), 2007; 8
2. 马尔科姆·史密斯著, 钱逢胜等译. 会计研究方法. 上海: 上海财经大学出版社, 2006
3. 艾哈迈德·里亚希-贝克奥伊著, 钱逢胜等译. 会计理论. 上海: 上海财经大学出版社, 2004