

会计本质与会计关系论

江西财经大学会计学院 宋京津

【摘要】 本文从信息系统论、管理活动论、控制系统论、会计艺术论等观点出发,对现代会计的本质进行重新探讨,提出了“会计关系论”这一理念,并指出了它的现实意义。

【关键词】 会计 本质 关系

一、会计的本质

本质是决定某一事物区别于另一事物的根本属性。会计本质是确定和解释其他会计概念的依据。我国大部分学者从会计本质着手会计研究,从而形成了以下几种主要观点。

1. 信息系统论。20世纪著名会计学家利特尔顿认为:“会计是一种特殊门类的信息服务……会计的显著目的在于对一个企业的经济活动提供某种有意义的信息。”1966年美国会计学会(AAA)在其年会报告中指出:“在本质上,会计是一个信息系统。更准确地说,会计是一般信息理论在高效率的经济营运问题上的应用。”在我国,葛家澍等学者也认为,会计是一个经济信息系统,它运用专门的技术和方法,将一个经济主体的经济活动,通过货币方式简明扼要地加以表述,为那些关心各经济主体利益的人或集团做出合理的经济决策服务。

2. 管理活动论。20世纪50年代美国出现了“管理会计学派”,强调会计在管理中的地位、作用以及具体表现,并把会计管理与经济管理从理论上、实践上统一起来。在我国,杨纪琬、阎达五教授提出,会计这一社会现象属于管理范畴,是人的一种管理活动。会计的功能是通过会计工作者从事的多种形式的管理活动实现的。

3. 控制系统论。1988年,会计学者莫德姆·拉曼与莫里斯·海拉第指出:“会计信息的支持确定了企业中会计控制所能达到的范围,当企业需要控制系统并明确所进行的控制要达到的目标后,他们便要在会计信息系统上投资。”在我国,杨时展教授系统阐述了控制系统论学说,他指出:“现代会计是一个以认定受托责任为目的,以决策为手段对一个实体的经济事项按货币计量及公认原则与标准,进行分类、记录、汇总、传达的控制系统。”

4. 会计艺术论。美国注册会计师协会下属的名词术语委员会将会计定义为:“会计是用独特方式并以货币对至少部分具有财务特征的交易和事项进行记录、分类和汇总,并对结果予以解释的艺术”。《美国百科全书》进一步解释为:在企业,会计贯穿于每一活动之中,并且作为一种必不可少的管理工具而提供服务。

上述几种观点不是孤立地存在着,它们之间是有联系的。郭道扬教授也注意到了这种联系。他认为,现代会计是会计管

理者通过会计信息系统与会计控制系统的协同性运作,实现对市场经济中的产权关系及价值运动过程及其结果系统控制的一种具有社会性意义的控制活动。这实际上就是信息系统论与控制系统论的有机结合。

二、会计关系论

笔者认为,会计就是协调信息与决策之间的关系的一门学问。换句话说,信息是个系统,决策是个程序,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。朱小平教授认为,会计活动是主观见之于客观的活动,会计学需要研究作为会计活动主体的人、作为客体的会计对象以及它们二者之间的关系。徐国君教授也认为,会计是以人为中心的立体动态反映。因而,会计信息系统本身、经济决策程序本身以及二者之间都要靠人去维系其中的关系。

1. 会计信息系统本身。

(1) 会计信息提供者。会计信息提供者——会计人员用会计语言(术语等)描绘、用会计技术(凭证、账簿、报表等)处理和用会计方法(职业判断、最佳估计等)诠释一个经济主体的经济活动和经营活动,从而产生了会计信息。为了保证会计信息是相关、可靠和可比的,会计人员必须遵循公认会计原则或国家(国际)会计准则。在实务中,会计人员为企业管理当局所雇用,或多或少会受到企业管理当局的胁迫。因而,会计人员除了要精通会计知识外,还应该具有较高的职业操守。实际上,这反映的是会计信息提供者(主体)与经济主体(客体)之间的关系——主体反映客体的存在,客体对主体具有反作用。

(2) 会计准则制定者。为了提供高质量的会计信息,会计准则本身应该是高质量的,并且是会计实务界愿意去遵循的。吴联生教授认为,会计规则如果能够得到执行者主动恰当地执行,则意味着它必定是所有利益相关者最优战略的组合,即它是利益相关者充分博弈的结果。它既反映了利益相关者的选择,又表明了这种选择已经被利益相关者所接受,即会计规则的实际经济后果与利益相关者对会计规则经济后果的预期相一致。另外,如果会计准则制定者制定的标准比较高,则即使符合最低标准的会计信息,其质量也能令人满意。这实际上反映的是会计信息提供者与会计准则制定者之间的关系。

(3)会计信息鉴证者。高素质的会计人员遵循高质量的会计准则对一个经济主体的经济活动和经营活动进行诠释,这样得到的会计信息就是相关、可靠和可比的吗?不一定,因为高素质的会计人员也有道德风险和逆向选择问题,高质量的会计准则也有空子可钻。这时,就应该发挥会计信息鉴证者——审计师的作用。审计“受托责任论”是目前最为学术界所接受的关于审计性质的理论。该理论认为,责任人和委托人之间的受托责任关系,是通过各式各样的手段建立起来的。审计师就是协调委托人和代理人之间的受托责任关系的“中间人”。但是,笔者对此有着不同的看法。笔者认为,审计活动就是对会计信息能否达到质量标准而给予的合理保证,它只是会计信息系统内部的活动,反映的是会计信息提供者(生产者)与会计信息鉴证者(检验者)之间的关系。为了提供高质量的审计信息(对会计信息质量的有效鉴别),审计师必须保持实质上 and 形式上的独立,特别应该独立于会计信息提供者及其所在的经济主体。

(4)会计秩序维护者。会计秩序维护者包括证监会、证券交易所、注册会计师协会、国家审计机关等会计监管部门。当资本市场出现诚信危机时,看得见的手——会计秩序维护者就应该维护投资者的正当权益,企业管理当局、高层会计人员、审计师都将受到严惩。会计秩序维护者还会因此敦促会计准则制定者制定、修订出更高质量的会计准则。这反映了会计秩序维护者与会计客体、会计信息提供者、会计信息鉴证者以及会计准则制定者之间的关系。

2. 经济决策程序本身。

(1)决策者。决策者包括股东或投资者,长期贷款人,短期贷款人,分析师和顾问,雇员,非执行董事,顾客,供应商,行业集团,工会,政府部门和管理机关,公众以及管理当局等。需要注意的是,这里我们用的是决策者,而非会计信息的使用者。因为,只有在会计信息与决策存在相关性即会计信息为决策所需,决策者利用这些信息并将其带入决策程序时,决策者才会转化为会计信息的使用者。

(2)决策内容。决策内容包括业绩评价,管理质量评价,未来前景估计,财务能力和稳定性评价,偿付能力评价,流动性评价,风险和不确定性评价,资源的分配,比较,估价决策,适应能力评价,法律法规的遵守与否,对社会贡献的评价等。

(3)决策的效率与效果。可以这样说,我们追求的是良好的效果,在这一过程中,我们希望有着较高的效率。

3. 会计信息与经济决策的关系——会计信息披露制度。虽然高质量的会计信息不一定能帮助决策者做出合理的选择,但是低质量的会计信息不仅无助于合理决策,还会“帮倒忙”。随着时间的推移和形势的变化,本来不相关的信息可能变成相关的信息,本来相关程度低的信息也可能变成高度相关的信息。所以,不论会计信息与决策的相关程度如何,会计信息都应该是高质量的。当会计信息与决策相关时,决策者就转化为会计信息的使用者。一方面,决策使得会计信息的使用价值得到体现。高质量的会计信息如果没有一个通畅的传递渠道,其使用价值就会降低。透明的会计信息披露制度是连接

会计信息与决策的桥梁。所谓透明,强调的是会计信息披露的充分性和及时性。另一方面,决策又对会计信息提出了更高的要求,从而促进会计信息质量不断提高。

三、提出会计关系论的现实意义

1. 给出了会计研究的起点。吴联生教授认为,作为会计研究的起点,它必须具备连接会计系统与会计环境、连接会计理论与会计实践、能推导论证其他抽象范畴及可知性四个条件。会计本质是关于会计根本属性的抽象范畴;会计目标是关于会计系统应达到境地的抽象范畴。换句话说,会计本质回答会计是什么,而会计目标回答会计能怎样。实际上,笔者的这一定义是将会计本质起点论和会计目标起点论进行了有机结合。它既解释了会计是什么(一种关系的协调),又给出了会计的目标(协调会计信息质量与使用者决策之间的矛盾)。前者具有可知性,能够推导论证其他抽象范畴(如会计模式等);后者具有连接会计系统与会计环境、连接会计理论与会计实践、能推导论证其他抽象范畴(如会计职能、会计信息质量特征等)的特质,因而可以作为会计的概念和研究起点。

2. 推导了其他基本概念。①会计职能。会计职能就是会计人员和会计机构在经济活动中客观具有的功能。对会计职能的研究不能脱离对会计本质问题的研究。笔者认为,会计首先是反映性的——提供会计信息;当这些信息为决策所需,从而进入决策程序时,会计就具有管理(控制)职能了。②会计模式。会计模式就是一个国家的会计工作如何管理、如何运作的方式,是对某个国家或者某个地区会计实践活动本质特征的基本概括,它具有客观性、抽象性、综合性以及相对稳定性等特点。对会计模式的研究也不能脱离对会计本质问题的研究。笔者认为,会计模式就是在一定范围内如何协调会计信息与决策之间的关系。协调方式不同就产生了不同的会计模式。如宏观经济模式是协调会计信息与国家宏观调控之间的关系;微观经济模式是协调会计信息与企业发展的关系。

3. 指出了会计与财务、审计的区别。财务与审计都是在会计的基础上产生和发展起来的。因此,它们的本质也可以相应地被推导出来。会计是一个基本的和宽泛的概念,它反映了信息与决策之间的某种经济利益关系。财务侧重于其中的决策程序,财务人员对既定的会计信息进行评价,以便做出选择;审计则更侧重于其中的信息系统,独立审计人员对会计信息质量做出合理保证。

4. 明确了近期的任务。为了协调会计信息与决策的关系,我们近期的任务就是:注重对在岗会计人员进行业务培训,保证会计信息的质量;完善公司治理结构,弱化会计客体(主要是企业管理当局)对主体(会计信息提供者)消极的反作用;健全企业外部的监管机制,提高财务欺诈成本;建立科学的决策机制和程序,杜绝“一言堂”现象。

主要参考文献

1. 郭道扬.会计史研究(第一卷).北京:中国财政经济出版社,2004

2. 吴联生.当代会计前沿问题研究:创新与发展.北京:北京大学出版社,2005