

融合观下会计目标的实现

李婕琼

(兰州商学院 兰州 730020)

【摘要】 随着经济的不断发展,会计目标的理论研究也日趋成熟,产生了基于受托责任观和决策有用观的融合观。本文首先阐述了融合观思想的演变及其实现障碍,然后从影响会计目标定位及实现的相关因素出发,构建了融合观下我国会计目标的实现模式。

【关键词】 会计目标 融合观 实现模式

财政部于2006年2月对《企业会计准则》进行了修订。修订后的会计准则对我国当前争议颇多的会计目标理论做了明确表述,具体表现有:①财务会计报告目标成为会计目标内容的主体,并将其作为研究我国会计基本准则的逻辑起点;②首次明确地提出了我国的财务会计报告目标:向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果及现金流量等有关的会计信息,反映企业管理层受托责任履行情况,帮助财务会计报告使用者做出经济决策。从以上表述可知,现行会计准则实际上已经充分吸收了两种有关会计目标的主要观点——受托责任观和决策有用观,体现出融合观的思想。从实际情况来看,会计目标的融合观能全面地满足各方面信息使用者的需求,也能更加适应当前复杂多变的社会经济环境。然而,当前如何深化对融合观思想的认识,如何利用融合观思想来指导实际的会计工作,如何利用融合观思想来帮助实现最终的会计目标等都是值得探讨的话题。

一、融合观思想的演变及其实现的障碍

1. 融合观思想的演变过程。1921年,美国会计学学者辛普森首次提出会计目标这一概念。但在随后的四十余年时间里,西方会计学界对会计目标大都泛泛而谈,始终没有给出一个科学、精准的定义。直到20世纪60年代,会计学界对会计目标的研究才逐渐深入。在20世纪七八十年代,西方会计学界形成了两大会计目标观点:受托责任观与决策有用观。从历史的继承关系来看,最早产生的应是受托责任观,其产生的根源为现代企业产权模式,即在企业的所有权与经营权分离后,企业的所有者与经营者不再是同一主体,作为委托方的所有者出于实现自有资产保值增值的目的,要求受托方(经营管理者)如实、客观地提供企业财务报告,以便更好地掌握企业的受托责任履行情况。因此,在该时期,反映企业受托责任履行情况的会计信息(如资本保全、经营业绩、现金流量等信息)便成了使用者最需要的信息。

随着资本市场的不断发展与繁荣,会计目标局限于受托责任观开始显得越来越不能适应经济增长的步伐。由于西方国家企业的多数资金是从资本市场直接融资获得的,企业的

所有权也变得越来越分散。众多的企业股权所有者出于投机获利的目的,对企业日常经营活动不再像以往那样关心,而对能够反映特定企业未来经营现金流量情况的会计信息表现出极大的兴趣,以期能帮助他们在资本市场上做出正确投资决策。在该经济背景下,自然而然地诞生了会计目标的另一种观点——决策有用观,并与受托责任观展开了激烈争论。

然而,随着对会计目标认识的不断深入,会计学者们逐渐发现它们之间并非完全对立,两种观点在形式与功能上都有着诸多内在的联系,并呈现出融合的趋势。比如,在受托责任观下,根据代理人提供的财务报告决定是否对其继续聘任就是一项决策;而在决策有用观下,通过在股票市场持有或抛售特定公司的股票本身也可以视为一种受托责任决策,是一种间接行使委托权利的体现。只不过在决策有用观下,因为资本市场的发展,委托方的范围扩大了,由企业的真正所有者扩大到资本市场的单个投资者。因此,如果从一种更为广义的角度去理解,决策有用观是受托责任观的继承与发展。所谓继承,是指满足决策有用会计目标需求的信息也就能满足受托责任会计目标的信息需求;所谓发展,是指传统受托责任观下对企业利润的重视已经被当前决策有用观下对企业产生未来现金流量能力的关注所取代。

2. 融合观思想实现的障碍。

(1) 会计信息使用者需求的多元化与财务会计报告单一性的矛盾。从需求论的观点来看,市场中会计信息使用者的需求是多元的,并且满足信息使用者的需求恰恰是实现会计目标的关键所在。那么,在有限的财务会计报告中要融合多方面的会计信息,以满足信息使用者多元化的需求,实施起来显然存在很大障碍。基于此,不同会计目标下会计信息所能满足的信息需求应有主次之分,表现在融合观思想中便是决策有用和受托责任的思想应各有侧重。

(2) 会计目标定位与财务会计概念框架构建的协调问题。会计目标作为研究财务会计概念框架的逻辑起点,它的定位在一定程度上影响着财务会计概念框架的建立。譬如,从财务会计概念框架的信息质量特征来看,受托责任观下的会计信

息比较注重对企业经营状况的真实反映;而决策有用观下的会计信息则更强调预测未来与决策的相关性。从财务会计概念框架的计量属性来看,受托责任观认为,历史成本是根据资产取得时的交易价格并在双方认可的基础上确定的,以历史成本为计量属性能够准确反映企业的财务状况;而决策有用观则主张采用历史成本、现行成本、现行市价、可变现净值及未来现金流量现值等多种计量属性并存的计量方式,来帮助信息使用者做出经济决策。由此可见,不同的会计目标下会形成不同内容的财务会计报告,那么如何将上述两种会计目标的融合观思想同时反映在同一张报告上,是我们需要协调的关键所在。

二、影响我国会计目标定位及实现的相关因素

1. 影响会计目标定位的主导因素:经济环境。财务会计的目标可以说是财务会计系统运行所期望达到的目的,它受信息使用者主观期望的影响。由此可见,会计目标是对会计信息使用者及其需求做出的一种主观见之于客观的认定,它不可避免地会受到包括经济、政治、法律及文化等各种会计环境因素的影响。但这种影响是分层次与分程度的,其中,经济环境因素是影响我国会计目标定位的主导因素。

长久以来,国有企业在国民经济中一直占据着主导地位,对我国经济的发展起着至关重要的作用。在此期间,国家作为国有企业的最大投资者,出于维持经济快速、稳定增长的目的,希望能更全面、更深入地了解国有企业的经济运行情况,特别是国有资本保值增值的情况。在此背景下,政府部门便需要更多反映企业受托经济责任履行情况的会计信息,其便构成了我国主要的会计信息需求者。但随着我国资本市场的不断发展和繁荣,企业通过发行证券直接融资的比例逐年加大,大众投资者的会计信息需求日趋增多,与投资决策相关的会计信息需求也开始受到重视。因此,在新经济发展形势下,财务会计报告在满足国家作为投资者与管理者对企业受托经济责任履行情况信息需求的同时,还应逐步加大反映对资本市场上投资者的投资决策有用的信息。

2. 影响会计目标实现程度的因素:会计信息质量特征。会计作为一个信息系统,其目标不是自动实现的,只有当系统对经济业务进行合理确认、计量、汇总报告及对信息需求者有用的信息最终加工完成后,才能真正促使会计目标实现。必须指出,并非凡是加工过的信息就一定会促使会计目标实现,因为主要问题在于要确定什么样的会计信息才算是对需求者有用的会计信息。因此,从信息需求的角度出发,会计信息质量特征的完备与否将直接影响会计目标的实现程度,即当会计信息具备可靠性、可比性、及时性、明晰性和重要性等各项会计信息质量特征时,则可认为会计信息系统已提供了有用的会计信息,会计目标已经达到了充分实现的程度。

会计信息质量特征的完备性对目标实现固然重要,但在现实的经济社会中,信息的不对称导致了信息使用者在利用会计信息进行业绩评估、经济决策时面临巨大风险。尤其是在当前我国资本市场的起步阶段,由于缺乏完备的法律与制度保障,某些上市公司便提供虚假会计信息。这样不仅扰乱了正

常的市场秩序,同时也侵害了广大中小投资者的利益。因此,会计信息质量的可靠性特征就显得尤为重要,会计信息的加工过程必须遵循真实可靠的原则。只有会计信息如实地反映了企业经营业绩,才有可能满足信息使用者决策的需求。

三、融合观下我国会计目标的实现模式

当前,我国会计目标实现模式的重点应从目标的层次性出发。美国著名会计学者利特尔顿曾提出把会计目标分为中间目标、前提目标和最高目标的观点。此后,美国特鲁布拉德委员会在《会计报表的目标》的研究报告中认为,会计报表有十三个不同层次的目标。此外,国内也有学者认为,会计是一个人造的信息系统,根据系统论的原理,任何形式的系统都不可或缺地存在着指引该系统运行的目标——系统基本目标与系统具体目标。结合我国的实际情况考虑,我们在会计目标的层次划分上可以采用以下模式:前提目标——如实反映观;阶段目标——以受托责任观为主,兼顾决策有用观;最终目标——以决策有用观为主,兼顾受托责任观。

1. 前提目标——如实反映观。一般而言,会计的基本职能是反映与监督,会计信息只有在如实反映企业经济活动的基础上,才会成为对信息使用者有用的信息。由于我国资本市场发展不健全,我国还没有形成一支对客观、公正、真实会计信息有强大需求的队伍;相反,却有虚假会计信息生存的土壤,正是由于这种需求的存在,才更加阻碍了我国资本市场的健康发展。因此,我国需要大力净化会计环境,积极提倡会计信息的真实、客观反映,这既是财务会计报告提供有用会计信息的前提条件,又是会计目标层次划分上的前提目标。

2. 阶段目标——以受托责任观为主,兼顾决策有用观。当前,我国最大的会计信息需求者是政府相关部门,它们更需要的是反映企业经营状况的会计信息。因此,从历史发展观的角度来看,选择受托责任观来反映企业的经营业绩情况是我国会计目标必不可少的发展阶段。此外,随着资本市场的不断发展壮大,我国的会计目标也会随之不断发展,呈现出一个由受托责任观到决策有用观的动态演变趋势。

3. 最终目标——以决策有用观为主,兼顾受托责任观。通过分析会计目标理论观点的演变过程可知,决策有用观是在受托责任观的基础上发展起来的。伴随着我国市场经济的发展、资本市场的日趋成熟、受托责任范围的扩大,众多会计信息需求者也必然会更多地关注有助于经济决策的会计信息。因此,构建以决策有用观为主、兼顾受托责任观的会计最终目标是比较符合我国经济发展趋势的。

主要参考文献

1. 财政部会计准则委员会. 会计基本假设与会计目标. 大连:大连出版社,2005
2. 葛家澍,杜兴强. 会计理论. 上海:复旦大学出版社,2005
3. 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
4. 劳秦汉. 会计理论方法体系概论. 北京:中国财政经济出版社,2002