

# 基于特征理论对我国会计目标理论的解构

王海兵

(重庆工学院 重庆 400050)

**【摘要】**我国的会计目标理论具有“丛林”的特性,特征理论为我们研究会计目标提供了全新的视角。本文基于特征理论对我国主流会计目标理论加以解构,初步建立我国统一的会计目标理论体系。

**【关键词】**会计目标理论 会计目标 本质特征

近年来,对会计目标理论的研究出现目标分层、交叉、嵌入乃至融合等趋势,这表明我们对于会计目标的认识更加深入,但同时又出现职能超载和目标溢出等无限扩大研究领域的不合理趋向。我国的会计目标理论研究在现阶段看来仍存在重大分歧,怎样走出会计目标理论的“丛林”呢?特征理论为我们提供了新的视角。

## 一、我国会计目标的本质特征

**1. 特征理论概述。**特征理论的基本内容包括:特征是对事物属性的抽象概括,通过认识事物的外在特征表现可以透视事物的内在属性;特征具有多样性,各种特征从不同维度描述了事物的不同属性;环境对事物特征的形成和发展起着重要的外部促进作用;特征可区分为本质特征和非本质特征,本质特征反映了事物的本质属性,相对稳定,而非本质特征不能反映事物的本质属性,易受环境影响发生变化。特征理论包含有科学研究所需的唯物主义理论和辩证法等重要哲学原理,在会计理论研究中具有十分广阔的应用前景,在研究会计目标的实现途径时对会计信息质量特征的考察便是成功运用特征理论的典范。国内学者对于会计目标特征的研究尚不多见,特征理论为我们研究会计目标问题提供了全新的视角。

**2. 会计目标的涵义及本质特征。**会计目标是会计活动所希望实现的结果,是评价企业会计活动是否合理的基本标准。科学界定会计目标的本质特征,必须用辩证的、发展的思维寻找形成会计目标的各种特殊社会经济关系诸多方面融合而成的同一性,这种同一性即构成会计目标的本质特征。

(1)会计目标的符合性。符合性特征是会计目标的首要特征。按照唯物论的观点,物质决定意识,作为意识形态的会计目标的设立必须符合会计本质、会计职能以及会计环境的内在要求。会计目标虽然以主观要求的形式表现出来,但这种要求必须建立在充分认识会计目标的内在规律性和外部条件的基础之上。辩证地认识会计的作用和局限对于我们设立切实可行的会计目标具有十分重要的意义。

(2)会计目标的整体性。会计在本质上是一个以处理价值信息为基础的控制系统,会计目标的整体性表现在:一方面,会计目标作为会计系统的导向机制,规定并约束着系统内每

一个构成要素的排列结构、运动方式以及要素间的相互作用形式。另一方面,会计系统内各子系统功能的整体发挥决定了会计目标能否实现及实现的程度。会计系统内各子系统目标之间往往有着复杂而密切的非线性关系,有些子目标之间甚至呈现出矛盾性,子目标自身的实现也可能呈现出负外部性,所以子目标的设立及评估标准应以其对整体目标的贡献为尺度。

(3)会计目标的层次性。与会计系统相对应的目标系统有着倒置树状结构,截取目标树上任意一段即构成目标簇,目标簇是某一层特定目标及其所包含以下层次所有子目标的集合体。系统的第一层次目标为总簇,它是系统的总目标。每一个目标簇都可以被分解为至少两个以上的子目标簇。划分原则是,使各目标簇横向之间尽可能地相对独立,减少子目标之间的对抗性,提升系统的整体运行效率;纵向之间应尽可能层层包含与递进,使得目标的可执行性逐级递增。

(4)会计目标的阶段性。阶段性是对目标时间维度的划分。会计目标的阶段性特征包括环境适应性和历史继承性两个方面。会计目标尤其是低层次的目标受环境的影响很大,由于环境的变化具有一定的阶段性,导致会计目标也具有阶段性,每个阶段所确立的会计目标反映了该阶段环境的特点,即会计目标必须具有环境适应性。又由于环境的变化是连续的,所以会计目标又具有历史继承性。在定位不同时期的会计目标时,目标的设立须适应特定时期的特殊环境,注意分析在阶段划分的临界点处环境的对接和转换对会计目标的发展和革新所带来的影响。另外,还应该积极主动地影响环境和创造环境,合理预测未来环境的变化,在现有目标基础上制定出未来会计目标模式,以增加会计目标理论研究的前瞻性,更有效地指导和推动会计准则的制定和会计实践。

此外,会计目标还有许多非本质特征,如客观性、可实现性、可操作性、前瞻性、动态性、开放性、多样性、阶序性、模糊性等,非本质特征大都可以从本质特征中派生出来。另外,根据会计目标的动态性和开放性特征,会计系统深受经济环境和管理模式的影响,未来的企业管理将呈现出系统、愿景、人本和权变等特征,在研究会计目标时还应该与时俱进地考虑这些因素的影响。

## 二、基于特征理论对我国会计目标理论的解构

会计目标的本质特征可以作为构建会计目标体系必须恪守的基本原则。准确把握会计目标的本质特征有助于解释会计目标的历史演进,化解当前有关会计目标的纷争,并合理预测会计目标的未来发展趋势。

1. 对会计目标研究方向的理清。当前有一种研究趋向是无限夸大会计目标的主观性方面而忽视会计目标的客观性方面,会计目标的设立严重违背符合性原则。一方面,在市场机制不成熟、法律机制不完善、道德意识普遍薄弱的情况下,大量的会计职业判断为企业调节盈余、操纵利润提供了空间。另一方面,由于表外信息多属于非量化自愿披露信息,没有统一的标准,也尚未纳入审计范围,这将极大地降低会计信息的可靠性和可比性。会计目标的理论需求超出其职能性供给,这样的会计目标必然是无源之水、无本之木,不仅削弱了会计目标理论对会计实践的指导作用,而且使现行会计无端遭受社会公众的大量责难。

2. 对会计目标主流理论的整合。无论是受托责任观还是决策有用观,它们都是不同会计环境下的产物,不仅是目标体系的重要组成部分,而且是会计目标设立阶段性原则的体现。

(1)“两观”体现了会计目标的环境适应性,具体目标是基本目标在特定环境下的衍生。受托责任观产生于两权分离的公司制时代,资本所有者将资本直接委托给代理人经营,并要求受托者及时完整地向其报告受托责任履行情况,从而形成了以认定和解除受托责任为目标的财务会计目标。决策有用观产生于现代市场经济条件下,所有权和经营权的分离主要是通过资本市场进行,委托代理关系变得间接和模糊,委托者权力的分散导致他们对于资本市场收益和风险的关心胜过对委托者受托责任的关心,财务报告的目标定位于为投资者提供有助于决策的信息。

(2)“两观”体现了会计目标的历史继承性。现代资本市场在委托者和受托者之间起着重要的枢纽作用,资金的流量、流向通过资本市场得以配置,但这仍然是以股东将其资金委托给企业经理层为根本,资本市场的存在没有改变两权分离及委托代理关系的实质内容,只是改变了委托代理关系的表现形式,所以决策有用观其实是以受托责任观为依托的。而且,即便是受托责任,也包含了决策的因素,区别在于,受托责任观下完全采取举手表决的决策方式,决策有用观下大股东依托董事会依然保留了这一决策方式,而广大中小股东由于股权的分散不得不“用脚投票”。如此说来,“两观”都包含了受托责任和决策,它们之间并非互相排斥,而是相互渗透和融合,只是在不同的时期和环境下各自有所侧重而已。

3. 重构我国的会计目标理论体系。在以上论述的基础上,根据会计目标的整体性原则和层次性原则,笔者确立了我国的会计根本目标并对其进行科学分解,初步形成我国统一的会计目标理论体系。

(1)基于哲学思考层面的会计目标——会计根本目标。会计根本目标也是会计的终极目标,居于会计目标体系之首,是其他层次目标得以产生的基础。会计作为企业的一个子系统

应服务于企业的成长和发展战略,在追求经济效益的同时,积极履行社会责任,谋求可持续发展。会计既要反映资源受托责任又要反映社会受托责任。绿色会计、责任会计、人本会计等的出现,都是基于哲学思考层面的会计目标视角提出的。

(2)基于理性思考层面的会计目标——会计基本目标。会计基本目标包含内部提升和外部满意两个维度。内部提升是指会计信息的收集、加工和利用应有利于促进企业经济效益的提高,通过管理会计来实现。外部满意是指企业所提供的会计信息能够满足各利益相关者的基本会计信息需求,通过财务会计来实现。企业在本质上是经济主体之间的一组契约关系的联结点,参与订立契约的各利益相关者对企业的会计信息有着不同的需求,企业会计要实现外部满意的目标就必须不断完善企业治理结构,强化内部会计控制,改进会计信息生成技术以及优化会计信息披露机制。

(3)基于现实操作层面的会计目标——会计具体目标。会计具体目标是指会计人员在遵守财经法规的前提下,通过会计的确认、计量及报告程序为企业及其主要利益相关者提供有用的会计信息。会计具体目标具有显著的层次性特征,即围绕会计目标的实现,可以将会计核算的一般原则划分为会计信息质量特征、确认计量要求及修正性原则三个层次,而且还可以继续分解为更低层次的目标结构。受托责任观和决策有用观作为不同环境下的会计具体目标,是会计基本目标在特定环境下的衍生。受托责任观强调会计信息的可靠性,要求计量属性侧重于历史成本,而决策有用观强调会计信息的相关性,要求计量属性侧重于公允价值。

## 三、结论

现时条件下,随着知识经济时代的到来和经济全球化趋势的迅猛推进,我国的经济活动关系正朝着复杂化、不确定性的方向演进,企业的利益相关者不断增加,经营风险不断扩大,人们对会计信息的需求在广度和深度上均不断拓展延伸,这对现行会计信息系统职能的创新与发展提出了挑战,也对传统的会计边界理论产生重大影响。笔者认为,应在遵循会计目标本质特征的内在要求、强化会计基本职能的前提下,不断发展适用于复杂环境下的新型会计技术,但不能操之过急,以防止出现职能超载和目标溢出现象,给我们的会计发展带来不利影响。

在未来可以预见的一段时期内,人本管理在企业的盛行将使会计目标呈现出人本特性,要求会计目标的确立不能只局限于基于物力资源,还应着眼于人力资源。知识经济条件下,人力资本所有者将逐步取代物力资本所有者成为企业名副其实的股东,人力资本和物力资本的权益之争使得劳资关系空前复杂化。会计目标理论研究应具有前瞻性,应充分考虑到未来会计环境的这一重大变化。

### 主要参考文献

1. 林钟高,赵德武,张铁生.会计信息目标的一种理论解读.财经科学,2001;5
2. 龚光明,王钦.对会计目标理论的认识.财会月刊(会计),2004;11