



试论“会计人”假设

沈阳 戴蓬军(博士生导师)

本文中的会计假设体系是指财务会计基本假设体系。会计科学研究的范式是会计理论框架,会计假设位于其基础地位。会计假设的科学、全面、完整决定着会计理论框架的科学、全面、完整,决定着会计科学的研究水平以及会计科学对会计实践的指导能力。

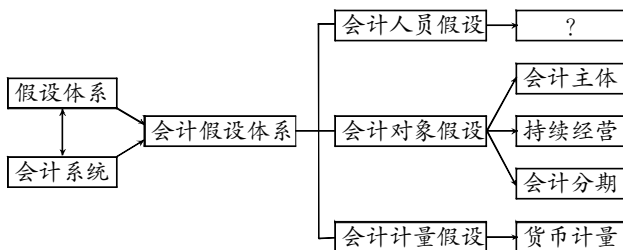
会计假设于1922年由美国会计学者佩顿教授最先提出,至今仍受到国内外会计理论界和职业界的高度重视,研究成果颇丰。但是,从目前国内外会计假设的研究来看,主要是针对会计对象和计量手段提出假设,只重视物的方面,而忽视人的因素。这些研究没有将会计信息系统或会计管理系统中的会计行为主体——“会计人”的行为规范和适当作为会计信息数量和质量的决定性因素加以考虑,也并没有将其纳入会计假设体系,因而导致会计系统内涵的三要素(会计人员、会计对象、会计方法)与现在的会计假设体系不对称。这种错位显露出会计假设体系的结构性缺陷,因此有必要进一步研究会计假设问题,以对会计假设体系进行创新。

一、会计假设体系中“会计人”假设的缺失

会计假设是将财务会计系统作为研究对象而提出的假设,是为了对财务会计进行研究而建立的理想模型。既然会计是一个由会计人员、会计对象和会计计量三要素构成的系统,会计假设就应具有会计系统的系统性、完整性和逻辑性,那么理所当然,会计假设应是关于会计人员行为、会计对象要素和会计计量方法的假设体系。

但是,从目前国内外关于会计假设的研究来看,主要是围绕会计对象要素和会计计量方法提出会计假设。关于会计对象要素,由于设定了会计核算的空间界限和时间界限,要求在一个持续经营的会计主体范围内分期确认、计量和披露财务会计信息,因此提出了会计主体假设、持续经营假设和会计分期假设。关于会计计量方法,由于设定了以货币计量资金流来反映会计主体静态的资金存量和动态的资金流量,从而说明一定时期会计主体资金流的运动状况,因此提出了货币计量假设。会计主体假设、持续经营假设和会计分期假设给定了会计对象的时空界限,货币计量假设给定了对会计对象进行计量的手段。上述四项基本假设作为会计核算的基本前提虽具有重要意义,但是没有从会计管理系统整体上反映出会计人员及其行为在财务会计管理活动和会计信息系统中发挥的功能及其对财务会计信息生成产生的作用,忽视了“会计人”行为的规范性和适当性是会计管理活动绩效和会计信息系统质量保证的基本前提。那么,会计假设体系中就存在“会计人”假设的缺失问题,即存在结构性缺陷(如下

图),因此有必要对其进行研究。



二、“会计人”假设的基本内涵

1.关于“自然人”与“组织人”的假设。美国心理学家和行为学家埃德加·沙因总结了前人的研究成果,认为对人的研究存在四种假设:“经济人”假设、“社会人”假设、“自动人”假设、“复杂人”假设。“经济人”假设认为人的行为就是为了获得最大的经济利益;“社会人”假设认为人最重视的是人的社会性需求和人际关系对个人行为的影响;“自动人”假设认为人都期望发挥自己的潜能、表现自己的才能,只要人的潜能充分发挥出来,就会产生最大的满足感;“复杂人”假设认为人是因时、因地、因境而变动的复杂的人,而不单单是“经济人”、“社会人”或“自动人”。从这些可以看出,“经济人”假设是早期对人的研究提出的假设,强调人的趋利性,这也是对人的最基本假设;“社会人”假设是发展了的关于人的理论,它强调人的社会关系,而不仅仅是经济利益;“自动人”假设强调人的自我实现,属于对需求层次较高的人的行为的假设;“复杂人”假设强调人的多重性、复合性特征。上述四种假设的分类标准是不同的,“经济人”、“社会人”和“自动人”是关于人的一般性特征的假设,反映了“自然人”处于不同需求层次时的属性,是关于“自然人”的假设;而“复杂人”假设则是表述人的属性的复杂性。

笔者认为,人的复杂性还体现在:人是社会和经济活动的参与者,在人与组织达成某种一致意见或签订某种契约而进入组织成为其中的一员时,就会具有组织行为特征。人不仅具有一般性特征,反映“自然人”的需求,还应具备实体性特征,反映“社会人”的理性。实体性特征是指人在参与组织性活动过程中应具备的实质性、具体性特征。例如,参加某一组织从事某种职业,就是达成了某种契约,就应具备“组织人”(或称“职业人”、“契约人”)的特征,同时具备与该职业相关的知识、技能和操守,在组织所确定的运行机制和治理结构中活动,遵守组织的制度安排,履行组织赋予的职责,获得组织的利益,实现组织的目标。“组织人”应具有执行力和诚信,应当

遵循组织的制度规范和要求。所以,“组织人”假设是指人在组织中应当执行其与组织所达成的契约、遵守组织制度规范、恰当地实施组织要求的行为。基于以上的思考,我们可以认为从事会计职业的人应具备“会计人”的组织特征。为此,笔者提出“会计人”假设。

2.“会计人”假设的基本内涵。“会计人”作为“组织人”在会计主体中的具体化,是指在企事业单位组织中从事会计核算的人员。组织具有自己特定的环境、目标、制度、活动、机制和治理结构,并具有合法性。例如,企业就是在一定的社会、经济、法律和文化环境下从事盈利活动的经济组织。企业为了有效地从事经济活动,制定了发展目标和规章制度,即企业在一定的机制和治理结构下从事生产经营活动。而企业的财务会计人员是其中的一个有机组成部分,在企业中具有特定的目标和权、责、利等制度安排。为了实现企业的目标,会计人员必须履行相应职能,使其行为符合企业的制度安排。这就要求会计人员按照会计准则、会计制度和会计工作规范进行核算、监督,以便实现会计目标,从他律和自律上得到保证,使会计人员的会计行为规范、适当。

但是,要求会计人员“应当如何”是一回事,而“实际如何”则是另一回事。企业是在一定的社会和经济环境下运行的,会计人员身处其中必然会受其影响,发挥某种积极或消极的作用。由于“自然人”存在着固有的价值取向,会计人员也会表现为“经济人”偏好经济利益、“社会人”偏好人际关系、“自动人”偏好自我实现。人在行为过程中,由于“自然人”和“组织人”的价值取向存在矛盾,因此可能导致会计人员“应当如何”与“实际如何”的内容不一致。因此,有必要对二者的一致性程度进行检验,通过符合性测试和实质性测试对会计人员会计行为的规范性和适当性进行鉴定和评价。“会计行为规范、恰当”在没有通过检验证实之前仅仅是一个假设。为了保证会计信息的真实性,会计核算的基本前提就是“会计人”的会计行为必须是规范、恰当的,这就是对“会计人”的假设。

“会计人”假设(或称“会计行为规范”假设)是指会计人员必须以会计准则和会计制度为标准,规范、恰当地进行会计核算。会计行为规范方面的要求实际上已经体现在我国的《会计法》、《企业会计制度》和《会计基础工作规范》等法律法规中。笔者在这里要强调的是,作为会计法规制度中的规范和作为会计管理活动中的行为规范在理论上并不是一致的,实践中还应通过检验加以证明。因此,我们应经常质疑会计人员的会计行为是否是规范和恰当的,并经常对会计信息进行检验以对会计人员会计行为的规范程度进行评价,这是进行会计核算的基本前提,也是保证会计信息质量的必要假设。因此,应将“会计人”的行为规范作为一项会计假设纳入会计假设体系中,使之成为财务会计理论框架的重要组成部分。

目前的财务会计基本假设体系存在的结构性缺陷,忽视了会计管理的绩效和会计信息的质量是有前提条件的。日益科学、规范、合理的会计对象要素、会计确认和计量方法等会计理论及相应的会计准则和会计制度,并不必然产生符合数量和质量要求的会计信息,只有当会计人的会计行为规范和恰当

时,才能使会计信息质量与会计准则和会计制度的要求相一致。比如,汽车的设计和制造再科学、规范、合理,也要人去驾驶,因此必须将驾驶人员的行为规范纳入汽车的运行管理系统,将其作为一个完整的体系加以考虑。由此可见,应将会计人员会计行为的规范和恰当作为确保会计信息质量的一个基本前提条件,即作为一项会计假设。

三、“会计人”假设的意义

1.建立“会计人”假设,有利于发展会计理论。会计假设体系是会计体系与假设体系的有机结合。在会计假设体系中建立“会计人”假设,可以完整地体现会计系统内涵三要素的相互关系以及相应的会计假设,弥补现有会计假设体系中存在的缺陷,使财务会计理论框架更科学、规范、合理,更具有逻辑性和解释力。进一步发展会计假设理论,可以为会计职业道德建设、会计人员的培养和教育、提高会计信息质量、加强会计和审计管理提供理论依据。

2.建立“会计人”假设,有利于培养会计人员。“会计人”假设强调会计人员在会计管理和会计信息生成中的心理和行为及其对会计信息质量的影响,可以促进对会计人员的培养和教育,关注会计人员的心理和行为,重视、研究和发挥会计人员的心理和行为在会计信息生成、会计信息质量保证和有效供给中的作用。

3.建立“会计人”假设,有利于保护会计环境。会计人员的行为是主观见之于客观的行动。会计行为是在一定的环境和条件下,具有经济利益、人际关系和自我实现价值取向的会计人员与会计准则和会计制度的博弈。会计人员所处的内外部环境是决定会计行为的重要因素之一,会计环境是影响会计管理和会计信息质量的重要因素。因此,应注重社会经济因素对会计人员的影响,关注企事业单位的精神文明建设,保证会计人员的正当利益要求,健全管理体制和运行机制,提高会计主体的管理水平,力求使会计人员的经济利益、人际关系和个人发展处于和谐状态。

4.建立“会计人”假设,有利于完善会计制度。根据“会计人”假设理论来设计和完善相应的会计人员方面的准则制度,具体指导会计核算和监督,使会计行为规范、恰当。通过制定详细、具体的会计人员职业道德规范和行为规范,可以界定会计人员的行为边界和会计责任,约束会计人员的职务行为;可以创造良好的制度环境,提高会计人员的专业素质,培养其专业刚性和韧性,使其保持应有的职业谨慎,在坚持实质合理的同时保证程序合法。○

国家税务总局 国税函[2005]883号文件

法规制度

明确企业调整固定资产 残值比例执行时间的规定

从国税发[2003]70号文下发之日起,企业新购置的固定资产在计算可扣除的固定资产折旧额时,固定资产残值比例统一确定为5%。在上述文件下发之前购置的固定资产,企业已按不高于5%的比例自行确定的残值比例,不再进行调整。

(2005年9月14日印发)