

论会计公正的理论内涵

安徽工业大学 林钟高(教授) 刘骏

【摘要】 本文对会计公正的探讨是基于“会计是一种契约”的思想进行的,由此得出会计契约各方应当遵守“公正”这个基本原则。而会计公正在实践中体现为会计制度与会计人员的价值公正以及会计契约各方权利和义务的分配公正。

【关键词】 会计公正 契约公正 价值公正 分配公正

一、会计公正研究的背景

1. 会计公正研究的社会背景。公正是人类社会具有永恒价值的基本理念和基本行为准则。远在人类尚不知道德为何物的原始社会,在人与人之间的交往中就已经存在着崇尚公正的道德观念了。时至今日,社会公正问题仍然被视为现代社会最重要的伦理问题之一。社会公正涉及到政治、经济、法律等各个社会领域的利益分配问题,人们通常把社会公正狭义地理解为经济公正,又将经济公正狭义地理解为分配公正。人们对会计公正的关注源自会计对分配的重大影响。会计的终极目标就是对稀缺资源进行有效配置。威廉·H.比弗认为,财务呈报规范经济后果包括个体间的财富分配、企业间的资源配置等。在当今的社会经济关系中,会计关系已经成为其中必不可少的一部分,会计作为通用商业语言,已经成为支配社会发展的重要力量。会计信息的使用者众多,不同会计程序的选择、不同的信息列报方式可能在使一部分人受益的同时损害另一部分人的利益。因此,会计公正对于实现分配公正、经济公正乃至社会公正有着重要的意义。

2. 会计公正研究的理论背景。一方面会计本身就具有公正的性质,对于会计公正的研究是对会计本质属性的回归。会计的本质就是公允、恰当,体现出一种关于会计公正性的朴素思想。现代会计学的创始人卢卡·帕乔利认为,会计职业实质上是诚实人的职业。卢卡·帕乔利关于账户和记录的全部学说中渗透着纯净的道德和无可挑剔的诚实,这些道德原则成为了会计伦理学的基础。从另一方面来说,相关学科的融合是学科发展的大趋势,会计学与伦理学的融合越来越受到人们的关注,会计与伦理的关系成为近年来会计理论界讨论的重要话题。

3. 会计公正研究的时代背景。随着经济的发展,会计在经济活动中的作用越来越重要,会计以及会计信息不公正现象却越来越严重。从国外的安然、世通到国内的蓝田、银广夏、德隆、格林柯尔,这些公司所发生的问题无一不牵涉到会计的公正性问题。会计公正已成为全球所关注的重要问题。此外,目前国有企业产权改革中出现的种种不良现象也大多与会计不公正有关。威廉·H.比弗指出,财务呈报规范不仅涉及经济效率的问题,而且涉及公平的问题。以会计信息失真和会计造假为特征的会计不公正现象使会计信息的有用性、会

计对分配公正乃至经济公正的重要作用大打折扣。牺牲弱势群体的利益来保障强势群体的利益,使社会财富不公正地流向少数人手中,必然与改革的初衷及现阶段强调建立和谐社会的目标背道而驰。因此,会计公正研究是应时代之需,有着重要的实践意义。

二、会计公正的内涵

1. 会计公正是契约公正。会计在本质上是一种契约,会计公正的本质是契约公正。井尻雄士认为,今天的社会构建在一个巨大的受托责任网络之上。而这些网络节点之间的联系正是由一系列的委托代理契约完成的,会计反映了网络中某些节点之间的连接关系,因此会计当然是契约的一种形式。而且正由于会计契约的存在,使其他连接关系中的受托责任能够更加明确、清晰地界定。雷光勇(2004)认为,会计、审计是最好的受托责任内容确认与计量者、反映与控制者,是连接受托责任关系中委托人和受托人的纽带,而契约本身即具有公正的内涵。契约成立的要件之一就是当事人之间的意思表示必须一致,一旦签约则表示签约双方当事人皆愿意受到契约的约束。契约之内容或履行之结果对当事人之一方显失公平时,则他方不得强制该方履行契约。这说明契约本身应当对缔约双方公平、合理,如对某一方显失公平则此契约是可以撤销的。从以上可以看出,平等、公允、公正是契约的首要原则。由此我们可以推论,作为契约的一种形式,会计具有公正的本质属性,会计公正是一种契约公正。

2. 会计公正是价值公正。价值公正是会计公正的灵魂。从理论上讲,会计的契约本质决定了会计契约各方价值中立的理论基础。从实践上看,从会计制度的订立、会计政策的选择、会计程序的执行到会计信息的披露,价值中立贯穿始终。目前对会计公正理论的研究主要集中在会计人员的价值中立上,将会计公正与会计人员价值中立等同起来,将会计公正仅仅看做是会计人员的个人道德。如付磊、马元驹(2005)认为,所谓会计公正也称做会计中立,指的是在确认和计量会计事项时,应该尽可能地基于客观事实或数据;在选择会计方法时,应该保持价值中立、不偏不倚,不带主观倾向;在记录和报告经营结果时,应该真实而准确。美国会计原则委员会(APB)第4号意见书指出,中立的财务会计信息趋向于满足使用者的共同需要,且与信息的特定使用者的特殊需要及推断无关;不



我国分部报告编制有关问题探讨



中南林业科技大学 曾良秀 湖南大学会计学院 万宇洵(教授)

【摘要】 我国财政部于2006年2月发布的《企业会计准则第35号——分部报告》对规范我国分部信息披露将起到非常积极的作用,但其过于简洁,影响了实际操作性。本文针对我国分部报告主要项目的确认与计量存在的问题进行探讨,旨在为发布具体的分部报告会计准则操作指南提供参考建议。

【关键词】 分部收入 分部费用 确认与计量 建议

一、分部收入的确认和计量

《企业会计准则第35号——分部报告》(以下简称“分部报告准则”)中指出,分部收入是指可归属于分部的对外交易收入和对其他分部交易收入,分部的对外交易收入和对其他分部交易收入应当分别披露。但笔者认为,分部收入的确认和计量主要存在三个问题:第一,分部收入是指分部的主营业务收入还是指包括其他业务收入在内的总销售收入,分部收入中是否包含非正常收益,分部报告准则没有明确规定。第二,分部收入包括直接归属于该分部的收入以及企业收入中能按合理的基础分配给该分部的份额,但企业共同收入的合

基于特定使用者的特殊需要而进行推定与计量,才能增进信息对使用者的共同需要的相关性。财务会计信息的提供者,不应试图增加信息对少数使用者的有用性而伤害到其他使用者。

会计中立并没有触及会计公正的本质,它是会计契约本质的自然推导。企业是一系列契约的耦合体,这些契约涉及的利益相关者的构成相当复杂。会计要同时为这些利益相关者提供有用信息,就不得不站在中立的立场来选取公允的会计制度、选择会计政策、执行会计程序、披露会计信息,客观地反映经济活动。而会计人员价值中立只是会计中立的一个方面,会计公正不仅是一种个人道德,更是一种制度道德。公正伦理构建的根本任务就是对规则(制度)进行伦理和道德的诉求(唐代兴,2003)。笔者认为,对会计制度公正的理论探讨(也即对会计制度体现的价值公正的理论探讨)要比对会计人员的个人价值公正的探讨更有意义,更切合会计公正的契约本质。

3.会计公正是分配公正。林钟高(2005)认为,伦理道德研究的惟一课题就是解决利己主义者之间的利害冲突。道德问题集中体现在利害冲突所导致的问题上。这样,基本上所有的道德问题都被转化为利益分配的公正问题。因此,对于社会公正、经济公正乃至会计公正问题的考虑最终也可以转化为对利益分配公正问题的考虑。会计是经济运行的记录者、反映者,但记录反映并不是其最终目标。会计的最终目标是要实现企业间资源的有效配置和个体间财富的合理分配,若会计分

理分配基础是什么以及如何合理分配,分部报告准则中均没有提及,但这是不容忽视的问题,因为“企业所选择的分配标准是否合理”是确认和计量的关键。第三,对于分部间的转移交易要求以企业实际转移价格计量,但分部报告准则对实际转移价格的含义没有做出进一步说明。

对于第一个问题,笔者认为只有以金融性质经营活动为主的、利息和股利收入为主营业务收入的分部,才可以将利息和股利收入列入分部收入之中,而其他类型的分部,其分部收入不包括利息和股利收入。对于非常收益,则不能包括在分部收入中。因为非常收益是偶然事项,如果包含在分部收入中,

分配公正不能实现,会计公正就失去了意义。因此,会计公正也是一种实体公正,其最终目标是实现分配的公正。

然而,我们并不能将分配公正局限于物质利益的分配之中,而应当将分配公正理解为权利和义务的公平分配。契约经济学认为,任何交易都不是单纯的物品交换,人们之间物品的交易实际上是对物品权利的交易,交易实际上是经济当事人通过协商划分权益的过程。林钟高(2005)认为,随着市场经济的发展和会计的变革,人们认识到起点平等和过程平等对于社会经济效率和秩序的重要性,逐渐形成对会计准则分配公正的另一种理解,即:会计准则的分配公正主要是指分配原则和方式的公平,其所关注的是在社会成员或群体成员之间进行会计权利、义务和责任配置的问题。我们应当看到,不仅会计信息对物质利益的分配有着极其重要的影响,而且从会计制度的制定、会计政策的选择到会计程序的执行、会计信息的披露,整个过程都体现出对会计契约各方权利和义务的确定、分配。这些权利和义务的确定、分配构成了会计公正的核心内容。

主要参考文献

- ①雷光勇.会计契约论.北京:中国财政经济出版社,2004
- ②唐代兴.公正伦理与制度道德.北京:人民出版社,2003
- ③林钟高,韩立军.论会计准则的伦理基础.财经研究,2005;6
- ④付磊,马元驹.论会计信息质量的公正性特征.会计研究,2005;9