

会 计 对 象 新 论



: 南京财经大学会计学院 金杰 :

回顾会计发展史,人们很少专门研究会计对象问题。对会计对象的专门研究始于20世纪初期,其研究人员仅限于前苏联和我国的会计学家。西方会计学家一般不从正面研究会计对象问题。20世纪八九十年代国内学者对会计对象展开过广泛的讨论,主要有“资金运动说”、“价值量说”、“财富或财产说”、“经济活动说”、“信息运动说”和“产权说”等观点。尽管各种观点都有一定的道理,但通过研究笔者认为会计对象应为受托资源运动。

一、资源概念泛化

传统资源观是指在自然资源基础上形成的关于资源的总体认识。《现代汉语词典》中把资源定义为“生产资料或生活资料的天然来源”。联合国环境规划署也认为,资源是在一定时间和技术条件下能够产生经济价值、提高人类当前和未来福利的自然环境因素的总称。在传统资源观念中,资源有着这样一些特征:资源的本体仅指土地、气象、森林和矿藏等有形的自然物质和环境;资源的功能仅限于为社会生产或经济活动提供自然的、物质的加工对象、环境或条件;资源本身是确定的,不发生变化或极少变化,不仅规模、品种确定,而且数量有限,只会随着消耗愈来愈少。

随着经济和社会的发展,科学技术的不断进步,人类进入了信息化社会。传统资源观念已经不能充分地解释和说明丰富多彩的社会实践。现代经济发展使资源不再局限于自然资源,形成了内涵更加丰富、更加合理的资源观。人类的经济活动所改造的自然事物是资源,所采用的社会组织方式(根本制度、具体体制、管理方式等)同样是资源,甚至是关键性的资源;物力资源仍然是经济活动不可缺少的要素,但人力资源比物力资源更加重要;知识和技术正在成为推动当今世界经济发展的首要因素。

综上所述,应当对资源作如下定义:所谓资源,是指能够为人类开发利用,通过人类劳动而创造出财富或资产的各种要素。从资源基本特征来分析,资源可以划分为经济资源和其他资源。按照经济资源的存在形态可将其进一步划分为自然资源、社会资源和人文资源。自然资源包括土地资源、矿产资源、森林资源、动物资源等,社会资源包括科技资源、资本资源、人才资源等,人文资源包括知识资源、信息资源、形象资源、体制资源等。其他资源主要包括政治资源、军事资源等内容。

二、资源与会计的关系

资源为许多学科提供了广阔的研究舞台,是众多学科(例如经济学、社会学、管理学、会计学等社会科学)的研究对象。

经济学侧重于研究资源配置的效率,会计学侧重于反映资源配置的效率。

资源与会计之间有着密切的关系。人类对资源的认识在一定条件下可以决定会计的发展,会计的发展同样可以影响人类对资源的开发和利用。所以,资源与会计之间是一种互动的关系。通过考察这种关系的历史演进,可以得到以下几点认识:

1.人类对资源的开发、创造和使用为会计的产生创造了客观条件。人类的经济活动乃至全部生存发展活动的历史,就是人类不断创造和使用资源的历史。在农业社会早期,人类开发、利用资源的能力十分有限,受托责任内容也很简单,受托资源主要体现为农牧产品。会计是基于人类对资源开发、利用进行记录的需要而产生的。会计作为一个经济信息系统,及时、准确地记录受托资源运动的信息,对促进经济和社会的发展起着不可替代的作用。

2.随着人类认识、使用、创造资源能力的增强,资源内涵和外延不断扩大,受托责任日益复杂,受托资源核算要求不断提高。为了适应外部环境的变化,传统会计不断地进行理论创新和实务创新,吸收其他学科的相关知识和技术以利于自身发展。早期会计只是进行简单的记账,后来逐渐形成了包括成本会计、财务会计、管理会计、国际会计、人力资源会计、社会责任会计等在内的完善的会计学科体系。会计核算中心由企业受托资源逐渐向组织内部受托资源、社会受托资源并重过渡,这给传统会计提出了巨大的挑战。在社会责任会计和人力资源会计等新兴会计领域,目前仍然有一系列重大理论问题亟待解决。

3.会计的目标是记录受托资源运动的信息,借以反映受托资源配置的效率和效果,评价受托责任的履行情况并做出决策。真实、公允地记录受托资源运动的信息、反映受托资源配置的效率和效果是会计得以存在和发展的关键。资源的受托方接受委托,合理、有效地管理与应用委托方所交付的资源,使其尽可能保值增值,同时承担了如实向资源的委托方报告其受托责任的履行过程和结果的义务。作为资源受托方的企业管理当局,还负有重要的社会责任,例如最大限度地创建并保持企业所处社区的良好环境、有效地利用并培养人力资源。

三、会计对象新论:资源运动说

(一)资源运动的内容

资源循环包括两种形式:生态循环与经济循环。资源的生态循环是资源得以存续的基本表现形式,资源的生态循环过

程大致可以划分为形成、开发、配置、运用、储存、保护、综合利用和再生这八个基本环节。形成是整个资源生态循环的起点;开发是资源合理利用的基础;配置是资源运用保持良好状态的基本条件;运用主要是指对资源的使用;储存是指对资源的储备;保护是提高有限资源利用效率的基本手段;综合利用是对资源的全面或充分的利用;再生则是在满足需要的基础上,通过一定的手段和方法,使资源恢复或提高其原有性能的过程。

资源的经济循环则主要是指资源生态循环的整体或有关环节中的投资、生成、使用、消耗、收回、补偿和分配活动。投资是指通过投入一定的资金、技术、人员来确保生态循环各阶段的顺利运行;生成是指各阶段投资形成实际生产能力;使用是投资后所形成的生产能力的发挥;消耗是指为了达到资源生态循环各阶段的经济目标而发生的各种物化劳动和活劳动的消耗;收回是指资源经济循环各阶段的劳动成果在市场上进行交换的价值实现过程;补偿是指在收回资金后对各阶段所垫支资金的偿还;分配则是对各阶段实现的最终收益按照国家有关政策在资源所有者、经营者和社会公益部门之间进行分配,以形成追加投资,为资源的良性生态循环创造条件。

资源的开发与利用一方面会改变资源的生态循环,另一方面会导致资源的经济循环。资源生态循环是整个社会经济发展的基础,是资源经济循环顺利进行的具体体现;而资源经济循环的顺利进行是实现资源良性生态循环的必要条件。

(二)会计对象新论

会计对象理论来源于实践并能够解释、指导实践,能够和其他会计理论一起形成逻辑一致的理论体系。会计对象理论应该满足以下要求:①会计对象理论能适用于不同经济形态及某一经济形态下的不同发展阶段,能解释会计的产生、现状及其发展趋势;②会计对象理论既来源于会计实务,又概括和反映会计实务,与会计实务密切相关;③会计对象理论和其他会计理论密切相关,并与其他会计理论形成逻辑一致的理论体系。能严格符合上述要求的会计对象只能是受托资源运动。

1.回顾会计发展史,适用于不同经济形态及某一经济形态下不同发展阶段的会计对象,只能是受托资源运动。会计是基于记录受托资源运动的需要而产生的,可以从受托资源的内涵、外延及其流动范围来考察会计的发展。随着受托资源内涵的深化,会计核算的精度也不断提高,逐渐出现了成本会计、管理会计、通货膨胀会计。随着受托资源外延的扩大,会计核算的范围也不断扩大,出现了税务会计、政府与非营利组织会计、社会责任会计、人力资源会计。随着受托资源的流动从某一国家向世界范围扩展,出现了在世界范围核算受托资源流动的国际会计。

2.将受托资源运动作为会计对象的观点来源于会计实务,并能概括和反映会计实务。会计核算的内容是受托资源运动所释放的信息。首先,受托资源的经济循环由投资、生成、使用、消耗、收回、补偿和分配等不同的环节所组成,会计从确认开始,经过计量、记录、报告过程,通过“填制会计凭证——登记会计账簿——编制会计报告”这一特有的程序,最终向

信息使用者报告受托资源配置效率和效果,以利于信息使用者评价受托责任的履行情况并对受托责任关系做出决策。其次,会计要素是对会计对象的基本分类,而会计科目是对会计要素的再分类。在我国,六大会计要素和若干会计科目无不是基于受托资源基本特征的一种分类。再次,会计凭证、会计账簿和会计报表是通过会计科目来记录受托资源运动所释放信息的载体。

随着受托资源内涵和外延的变化,受托资源在世界范围流动,会计核算的内容和方法也在变化。例如,物价变动剧烈、频繁会对财务会计造成很大的冲击,迫使会计界对物价变动的影响进行大量的研究,逐渐形成了通货膨胀会计。

3.将会计对象定位于受托资源运动,可使会计对象理论与会计目标理论、会计假设理论、会计要素理论密切相关。

(1)会计对象与会计目标密切相关。按照信息系统论的观点,会计是一个人造的经济信息系统。作为人造系统,它的运行、所发挥的功能都应服从于系统的目标。会计目标是人们在充分认识会计固有的、内在的本质特征的基础上提出的。作为客观存在的会计对象,制约和规定着体现主观需要的会计目标的范围。

会计目标分为两个层次:会计基本目标和会计具体目标。将会计对象定位于受托资源运动后,可以将会计基本目标修订为:向信息使用者提供受托资源配置效率和效果的信息,评价受托责任的履行情况并对受托责任关系做出决策。将受托资源分为企业受托资源、组织内部受托资源和社会受托资源后,可以将会计具体目标分为三个方面:①向信息使用者提供企业受托资源配置效率和效果的信息,评价企业受托责任的履行情况并对企业受托责任关系做出决策;②向信息使用者提供有关组织内部受托资源配置效率和效果的信息,评价组织内部受托责任的履行情况并对组织内部受托责任关系做出决策;③向信息使用者提供社会受托资源配置效率和效果的信息,评价社会受托责任的履行情况并对社会受托责任关系做出决策。

(2)会计对象与会计假设密切相关。假设是人们在实践工作中归纳总结出来的,但目前还无法从逻辑上加以证明的、对某一客观事物基本特征的理性化认识。会计假设是对会计对象(即受托资源运动)基本特征的理性化认识。在我国,会计假设包括会计主体假设、持续经营假设、会计分期假设和货币计量假设。会计主体假设规定了会计工作特定的空间范围。这一空间范围不是漫无边际的,而是被限定为企业的受托资源运动。持续经营假设指的是在可以预见的将来,企业将会按当前的规模和状态继续经营下去,不会停业,也不会大规模削减业务。这一会计假设是人们对于企业受托资源的正常运动按照会计特有的方法进行核算的前提。如果企业受托资源的正常运动遭到破坏(例如企业破产),那么企业就必须放弃持续经营这一假设前提,进入破产清算程序对受托资源进行核算。在会计工作中,企业的受托资源运动是持续不断的,只有人为地把持续不断的受托资源运动过程用起讫日期加以划分,形成会计期间,才有利于提高会计信息的及时性,满足信息使用者的需要。这正好体现了会计分期假设的要求。把货币计量作为一项会计假设来认识,是因为在现代社会要准确反映一家企业的财务状



财务目标体系结构研究



成都 王新 王怡

财务目标由于在财务学研究中具有重要地位,一直受到广大理论工作者的关注,研究也取得了瞩目的成就。但以往财务目标的研究大都局限于财务目标体系中的某一方面,而以单一目标指导理论研究和财务实践,容易造成以一概全、以点概面的不良后果,从而导致相关工作不能协调有序地开展。因此,有必要将中外财务目标理论研究的优秀成果按照财务目标体系结构的内在要求,科学地加以整合兼容,以推动我国财务目标理论的全面发展,更好地指导我国财务实践工作。

一、财务目标体系结构的涵义

财务目标体系结构可定义为:财务目标系统内部各组成因素之间按照一定的逻辑关系组合而成的,使财务目标能发挥作用的理性知识体系。

财务目标体系结构的构建应该以现有财务目标理论研究的成果为基础,针对现有目标体系中的空白提出新的分支目标,通过各目标间的内在逻辑规律,科学地将某些看似矛盾的目标有机地融合为一个紧密的整体,使各目标在对立统一中共同发挥作用。

二、财务目标体系结构构建的起点

构建科学的财务目标体系,首先应当确立这一体系的核心概念。财务目标体系结构的核心概念是整个财务目标体系展开的起点,要科学地确定财务目标体系结构的起点,首先应探讨这一起点的基本属性。

(一)财务目标体系结构研究起点应具备的特征

财务目标体系结构研究的起点,应具备以下两个特征:

1.它能有效沟通外部环境与内部目标体系。财务目标体系结构具有相对稳定性,但并非一成不变,财务目标体系结构变迁来源于人们认识的深化和外界环境的变化,表现为目标体系中组成要素的变化和组成要素相互间关系的变化。作

况和经营成果,货币是必须使用的计量手段。

(3)会计对象与会计要素密切相关。会计要素是指构成会计对象的具体内容——大量不同性质的受托资源,按照一定的标准所做出的恰当分类,用会计特有的语言加以表达,是会计对象的主要构成部分。将会计对象概括为受托资源运动后,可将其进一步分为资产、负债、权益(净资产)、收入、费用、利润这六大要素。首先以受托资源的性质和资源运动的时空性为标准将会计要素分为两大类型,即:资源运动在相对静止的某一时点的空间横断面上的存在与分布形态,资源在某一时间与空间上的运动结果。前一类型从静态描述一瞬

为财务目标体系结构研究的起点,应具备环境适应性强的特点,能有效沟通外部环境与内部目标体系,正确反映外部环境变化对财务目标体系提出的新要求。

2.它能有效联系财务目标体系中的各要素。财务目标体系结构研究的起点,必然是一个在逻辑上起铺垫作用的概念。它可以合理确定整个财务目标体系结构的范围,推导出构成体系的各要素目标,并在各要素目标间建立起某种必然的联系。因此,企业财务目标体系结构研究起点的内涵必然是丰富的,外延必然是宽广的。

(二)财务目标体系结构研究起点的现实选择

基于对财务目标体系结构研究起点的属性分析,该起点既要能适应环境变化,又要能联系财务目标体系的各组成要素,使其既相互依存又相互对立,达到整体效用最大化。显然,企业价值在现实条件下是研究企业财务目标体系结构的最佳起点,其理由在于:

1.企业价值的内涵是丰富的。企业价值的确定,体现了市场投资主体对企业未来发展前景的评价。企业价值的大小既取决于企业内部管理者的努力程度,又取决于企业能否适应外部环境的变化。以企业价值作为企业财务目标体系结构研究的起点有助于企业调整未来的发展战略规划,适应环境的变化,由此企业财务目标体系结构中的各分支目标也必然能体现环境的要求,实现与环境的有效沟通。

2.以企业价值作为财务目标体系结构研究的起点能推导出财务目标体系结构中的其他要素,并有效体现各要素间的层次关系。

(1)企业作为以盈利为目的的社会组织,既承担着组织生产活动、提供社会产品的职能,又承担着正确处理各利益相关者利益需求、协调生产关系的职能。以企业价值作为财务目标体系结构的研究起点,要求企业财务工作者合理组织财务活动间的资源或对资源的要求权,后一类型为资源流动或对资源要求权的变动结果。然后以受托资源运动的量的规定性为标准,在两大类型的基础上再各自划分为几个性质不同的部分,可以将前一类型分为资产、负债和权益,后一类型分为收入、费用和利润。

总之,资源与会计之间有着紧密的联系。一方面,资源作为一个新的视角,为会计理论和实务研究提供了广阔空间;另一方面,资源内涵的深化和外延的扩展,给会计理论和实务研究提出了巨大挑战。适应环境变化,加快自身变革,方是会计发展之道。□