

再探会计本质

中央财经大学会计学院 丁湘凝



20世纪80年代,我国会计界就会计的本质问题展开了一场空前激烈的讨论。当时争论的焦点是以杨纪琬、阎达五教授为代表的会计管理活动论和以葛家澍、余绪缨教授为代表的会计信息系统论。之后的研究使这两种观点趋于统一,提出了“会计是一种管理活动,也是一个信息系统”的观点,它得到了普遍的认同。进入21世纪,国际公司的假

账丑闻愈演愈烈,国内公司恶性造假案件也被频频曝光,这使得人们不得不重新审视会计的本质。为此本文作以下探讨。

一、会计是信息系统

从会计产生的历史来看,无论是在原始社会产生的结绳记事,还是后来在地中海沿岸兴起的复式记账,或是发展到今天的会计电算化,会计产生和发展的根源都可以归溯为人类记述经济活动的需要。“客观反映经济活动”是会计产生至今一直没有改变过的最基本的职能。

各种不同的会计本质论都承认会计作为一种工具应客观地反映经济活动:马克思谈到簿记要“反映价值决定的结果”,韦伯提出的“按理性原则来核算和调节经济活动”,霍斯金和麦克夫提出的“经济书写”,夏恩·桑德揭示的会计在企业契约中发挥的计量、报告等五大职能。这些都是会计反映职能的表现。管理活动论中的“会计作为经济管理的工具”要建立在对外观经济活动的反映上;信息系统论中的“会计提供有用信息”就更需要会计发挥反映职能了。各种不同的会计本质论能在这一点上达到高度的一致并不是巧合,而恰恰说明了会计具有客观反映经济活动的本质属性。

从这个意义上可以说,会计是一个信息系统。它提供了人类所需要的经济活动的信息(特别是财务信息),使人们更好地了解经济活动情况,便于人们作出决策。之所以把它称为“系统”,是因为会计本身就是一个具有一定功能、为达到一定目的的有机整体。会计要客观反映经济活动、生产加工出符合人们要求的信息,就需要各种因素的协调配合,并借助于一系列相互联系的步骤发挥其作用。这样就形成了一个获取数据、输入数据、输出信息的系统。

二、会计不是管理活动

当今比较普遍的一种观点是,会计不仅具有反映职能,还具有控制职能,因此得出结论——会计不仅是一个信息系统,而且是一种管理活动。这种观点的立论基础是会计具有控制

和监督职能,比如会计有程序控制以及监督、评价的功能。笔者认为,仅根据系统对自身的约束和监控机制,就认定系统对外部有控制管理职能,这样的说法有失偏颇,也不符合推理的逻辑。

首先,会计作为一个信息系统,本身就必须具有维系自身有序运作与发展的规则,比如财务会计概念框架和会计准则都是为了使会计这个复杂的信息系统能够有效运转而设定的规则。会计信息系统的特殊性(必须正确地反映经济活动)决定了要得到正确的信息,其运作规则必须明确规定数据的获取、传递和处理的程序、方法和步骤。但控制信息并不等同于控制产生信息的主体。换句话说,会计作为信息产生的系统,只能决定如何正确地获取、加工和分析信息,而不能决定是否产生信息或产生什么信息。比如,企业购买了一台机器,会计就要反映这一经济活动。如何正确地反映,是利用历史成本、重置成本还是利用现值计价?这就是会计所要控制的。然而,企业是否购买这台机器,这个决策的作出并不是会计所能控制的,而是管理层根据以往的会计信息和企业的战略计划等所决定的。

其次,会计信息系统为了保证所产生信息的正确性和客观性,就要制定相应的信息质量控制程序和规则(包括数据获取、传递和处理等),而这些规则往往又与管理者管理企业所制定的制度相一致,这就使得会计在控制信息质量的同时产生了管理企业的效果。值得注意的是,效果和目的是有本质区别的。会计的目的是控制系统内部所产生的信息的质量而不是管理企业,其所产生的管理效果是因为制度的统一性而产生的意外收获(如内部控制加强),不能把这个意外的效果说成是会计的目的。因此,会计不是管理活动。

再次,监督和评价功能不是会计信息系统能直接实现的,而是由会计信息系统提供相关信息,由相关部门来实现。只不过有很多企业把这些工作交给会计部门,就让人觉得会计有监督、评价功能。值得注意的是,企业会计部门的工作范围并不一定与会计的职能范围对等,在更多的情况下是不对等的,而且不同企业的会计部门工作范围也不完全一样,所以用某企业会计部门的工作职能来说明会计本质是不合乎逻辑推理的。会计从本质上说只起到提供相关信息的辅助作用,而不直接对企业各方面进行监督和评价,也就谈不上管理了。

三、会计是处于管理系统中的信息系统

通过以上分析,笔者认为,会计的本质是一个信息系统,不具有管理的属性。它只是为信息使用者提供所需要的信息,辅助他们作出决策。



关于会计信息真实性的思考

东北林业大学经济管理学院 刘国成(博士生导师) 张愈强

在会计信息的质量特征体系中,可靠性是基础和核心,而可靠性的一个重要内容就是真实性(如实反映)。那么,究竟什么是会计信息的真实性?其衡量标准是什么?学术界对此尚存在着分歧。

一、观点回顾

关于会计信息真实性的衡量标准,当前学术界有代表性的观点主要有以下三种:

第一种观点将会计信息的真实性理解为客观地反映经济活动。如美国财务会计准则委员会在《财务会计概念公告第2号——会计信息的质量特征》中指出,真实性就是“一项数值或说明符合其意在反映的现象”;Ijji认为,客观性是一个“非人为”的量度,它不受计量者个人偏好的影响;我国学者谭劲松、邱步晖、林静容认为,会计信息的真实性是指会计信息真实、客观地反映各项经济活动,准确地揭示各项经济活动所包含的经济内容。

第二种观点将会计信息的真实性理解为对“会计域秩序”的真实反映。吴联生提出了“会计域秩序”的概念,认为它是利益相关者以其所投资源为依据的利益冲突与协调的结果,是一种自生自发的秩序。会计规则则是以“会计域秩序”为基础而人为设计的秩序。衡量会计信息是否具有真实性的特征,应该以它是否与“会计域秩序”一致为标准,而不能以“客观事实”为标准。他认为,“客观事实”客观存在,但人类所认识的“客观事实”,实际上是人类对“客观事实”的认识,而不同的人对同一“客观事实”的认识可能存在差异,不存在被一致认可的“客观事实”,因而它无法成为判断会计信息是否具有真实性的标准。相反,一定时期内一定的利益相关者的利益冲突与协调所形成的“会计域秩序”是一定的,会计规则只有与“会计域秩序”相一致,才能被利益相关者所接受。

第三种观点是以是否符合会计规则的要求为标准。如谢德仁认为,会计信息的真实性在于“程序理性”,而无法追求

“结果理性”。因此,会计信息的真实性并不在于它自身是多么“真实”,而在于会计是否依照公认的会计规则及其制定权合约安排进行信息的加工处理。会计信息真实性所应遵循的“程序理性”包括三个方面:一是有关各方达成关于会计规则(含审计规则)及其制定权合约安排的“程序理性”;二是会计规则制定的“程序理性”;三是按照会计规则及其制定权合约安排进行会计信息生产、提供的“程序理性”。唐国平、郑海英从“绝对真实”和“相对真实”两方面来认识会计信息真实性。他们认为,“绝对真实”是指对企业的财务状况、经营成果和现金流量情况,在“百分之百”程度上的原本反映,是一种理论上的“真实性”。“相对真实”是指会计信息对企业经济活动基本特征的准确描述,以不歪曲企业经济活动情况为基本判别标准,是一种现实的“真实性”。“相对真实”的判别标准是,是否依会计准则与会计制度等法规制度来生产和提供会计信息。会计人员只要严格而准确地按会计准则与会计制度等法规制度来处理会计业务、提供财务报告,其行为和结果就应当被认为是合法的,会计信息也是“相对真实”的。

二、观点评析

为方便讨论,笔者将上述三种观点分别称为事实观、秩序观和制度观。

事实观强调会计信息要真实地反映客观事实。秩序观强调会计信息要反映人与人之间的某种自发的关系或者状态。秩序是一种情形、一种状态,因而它也属于一种客观事实。只是与反映物与物之间关系的自然事实不同,它反映的是会计信息的各种利益相关者之间自发形成的社会事实。实际上,秩序是源于制度的,不论是自生自发的秩序还是人为设计的秩

会计信息系统与其他信息系统相比,最大的不同在于它是平铺于整个管理系统之中的。企业对其所发生的经济业务需要进行管理和控制,于是企业的管理系统遍布于企业各处。同样,会计为了及时、客观地反映企业的经济活动,也必须遍布于企业各处,所以会计信息系统是处于管理系统之中的。这就决定了会计信息系统与其他信息系统相比具有以下特点:①会计信息系统提供的信息主要以财务信息为主。这是会计反映职能的体现。信息使用者一般是利用会计信息系统提供的信息进行决策。②会计信息系统不仅仅就已有数据进行处

理和传递,获取正确的源数据也是其一大任务。对于会计信息失真的防范,不仅要在数据处理阶段和数据传输阶段进行控制,还要在数据获取阶段进行控制。③会计信息系统在诸如现金管理、存货管理等方面与企业管理系统相关内容重合,为企业管理利用会计信息系统创造了条件。也正是因为这一点,人们产生了会计参与企业管理的错觉。④会计信息系统没有管理职能,而是一个中立的系统,只对其产出信息的客观性、有用性、及时性等负责,因此应分清会计部门和管理部门各自所要承担的责任。☒