



基于构建和谐社会的会计公正问题研究

首都经济贸易大学会计学院 马元驹(教授)

一、问题的提出

党的十六届四中全会以及随后召开的中央经济工作会议都把构建“和谐社会”列为党和政府的一项重要工作,其意义十分重大和深远。要构建“和谐社会”就“必须注重社会公平,正确反映和兼顾不同方面群众的利益,正确处理人民内部矛盾和其他社会矛盾,妥善协调各方面的利益关系”,以实现“国泰民安”、“政通人和”、“安居乐业”的理想社会。实现和谐社会,它的基础就是公平与公正——经济公平、政治平等、教育公正和社会公正等等。显而易见,维护社会公平、公正是社会和谐的基础与前提。构建和谐社会涉及政治、经济、社会、文化等各个方面,从会计领域来讲,会计公正是一个不容回避的重要的理论和实践问题。

由会计以及会计信息产生的过程和结果的不公正所引起的问题越来越受到人们的关注:在美国有安然、世通等公司会计造假;在日本有10%的上市公司报表造假;在国内有丰乐种业、中国人寿、大庆联谊、中航油(新加坡分公司)等公司因会计造假导致投资者遭受重大损失而被提起集体诉讼。以上事例不仅令人十分震惊,而且告诉人们一个道理,即一个人(或团体)想在短时间内窃取成千上万人的财物几乎不可能,但是一个人(或团体)利用会计信息造假在短时间内通过资本市场侵犯成千上万人的合法权益、获取巨额非法利益,却是当代经济社会中不容忽视的事实。国有企业产权改革中引发的“郎顾之争”更加凸显出经济公正问题的重要性。因此,会计公正理论研究不仅会使会计公正理论本身具有厚重的伦理学基础,而且对于构建和谐社会具有重要的理论价值和实践价值。以会计信息失真和会计造假为代表的会计不公正现象的存在,使会计信息反映利润的真实性大打折扣,这种结果必然会使一部分人受益的同时造成另一部分人利益受损。这种以牺牲弱势群体的利益来维护强势群体的利益、使社会财富向少数人一方聚集的现象如不妥善化解,势必引起弱势群体不满,甚至会引发冲突。因此,会计不公正对构建和谐社会的不良影响从来没有像现在这样引起人们的关注和产生如此重大的影响。美国《2002年公众公司会计改革与投资者保护法》在很短的时间内被通过就是一个典型例证。我国颁布的《股票上市规则》在“信息披露的基本原则”中首次明确提出“公平性”原则,不仅强调了公正的重要性,而且弥补了原来只强调“及时性”的缺陷和不足。

毋庸置疑,会计不公正及其导致的后果是严重的,也是不容回避的。早在上个世纪40年代斯科特就对会计公正性问题进行过研究,提出了“会计程序必须公平地对待一切利益

集团;财务报告应保持真实和准确;会计数据应当是公允、无偏见的”的会计公正思想。泽夫认为会计具有“经济后果”意义,会计报告将影响企业、政府、工会、投资人和债权人的决策行为,受影响的决策行为反过来又会影响到其他相关方的利益。由于财务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,可能会产生不同的经济后果,即在使一部分人受益的同时会损害另一部分人的利益。因此,它要求财务会计在信息生成和对外报告中,应该做到公允、公正,不偏不倚、一视同仁。国内会计学者也探讨了会计准则制订过程和会计准则制订权安排上的公正、公允和允当问题,强调会计准则制定过程中程序公正的重要性,认为英美国家在会计准则制定中所采纳的一套完整、严格、充分、稳定的程序,正是程序公平理念的典型体现,是对程序公平的法律惯例的移植,程序公平理论是会计准则制定中使用允当程序的理论基础。因此,我们在制定会计准则时应当遵循允当程序。

国内外学者都认识到了会计公正的重要性,只是其观点或强调会计结果应当公正,或强调会计过程应当公正,在理论上和实务上尚未提出实现会计公正的解决方案,更没有从促进社会公平和构建和谐社会的角度来认识会计信息产生过程和结果公正的重要意义。目前,在我们的会计理论研究领域中,对会计公正问题研究的成果还不多见,这是我们会计理论研究中的一个薄弱环节。本文将着重探讨会计公正及其对于促进社会公平和构建和谐社会的意义。

二、会计公正的理论依据

人们通常把社会公正狭义地理解为经济公正。经济公正是指社会经济生活领域或社会经济活动领域内的公正,属于社会公正的子概念。在经济公正中,人们一般又将分配公正视为最重要的内容,因而分配公正对于经济公正和社会公正都具有非常重要的意义。由于会计具有“经济后果”性,因此我们不难想象会计公正对于分配公正、经济公正乃至社会公正的意义。会计公正理论就是将“公正”引入会计理论体系,把会计公正作为构建会计理论体系的理论基础和逻辑起点,以张扬会计学科以人为本、追求公正的价值取向,并在此基础上建立起具有内在联系、前后一致的会计理论体系。

会计公正是指在会计活动中应遵循的价值观,或者是会计信息产生的过程及结果对社会公正需求的一种满足。会计公正的价值包括会计信息产生过程和结果公正的内在价值,即保障会计信息产生过程和结果的公正、公允和允当以及会计信息产生过程和结果公正的外在价值,即确立和保障会计过程和结果公正地保护或至少不损害会计信息使用者任何一

方的利益。正因为如此,建立会计记录以及对它们进行审计已成为强制性的要求。事实上,会计信息产生的过程和结果的背后,都隐含着对会计信息使用者的公平对待及利益的公平分配问题。会计公正的价值在于通过会计信息产生过程和结果的公正使利益相关者的复杂多元利益关系达到一种博弈的相对均衡状态。因此可以说,会计公正实际上就是会计信息使用者之间利益的协调与平衡。

美国会计学家斯科特早在上世纪40年代就提出:①会计程序必须公平地对待一切利益集团;②财务报告应保持真实和准确;③会计数据应当是公允、无偏见的。我国《会计法》虽然没有正面提到会计公正问题,但从其法律责任一章中对“向不同的会计资料使用者提供的财务会计报告编制依据不一致”的行为应承担法律责任的规定来看,其潜台词就是会计必须公正。财政部颁布的《会计基础工作规范》第二十一条更加明确地规定“会计人员办理会计事务应当实事求是、客观公正”。另外,从注册会计师作为对经济活动的公正性进行鉴证的职能来看,注册会计师审计在经过一个多世纪的发展后,其职能定位已经发生了明显的变化,审计的目标已由对财务会计进行查错纠弊转向对编制完成的财务报表是否公允表达进行鉴定和确认。虽然这里说的是注册会计师的职能定位问题,但从另一个角度讲,它也充分说明“公允表达”(即会计公正)是对会计信息产生过程和结果的基本要求。

会计公正是会计追求的基本目标,只要会计实现了公正、公允和允当,那么会计就实现了自身的价值追求。会计既可以从实体层面追求会计的公正、公允和允当(即实体会计),也可以从程序层面追求会计的公正、公允和允当(程序会计)。为此,可将会计公正分为实体公正和程序公正两类。会计程序公正是实现会计实体公正的逻辑前提,会计程序公正对于会计结果公正乃至社会公正都具有积极意义。因为分配公正,首先要做到“程序公正”,即分配程序的公正,要“一把尺子,一视同仁”,一切照章办事,不凭当权者的个人好恶行事;其次要做到“实体公正”,要确保分配原则本身的公正性,要得到绝大多数人的认可即一致同意,这也是我们谨慎地选择公正原则的理由所在。

任何制度(包括会计制度)的功能都或多或少地体现了对利益的调整,因而任何制度都蕴涵着价值追求和伦理规范。所谓会计公正,笔者认为包括两层含义:一是对会计信息系统的正当、合理与否的价值评判,或者说对会计信息产生过程与结果是否符合公正的价值评价;二是会计学科本身所蕴涵的对公正的价值追求和伦理规范。总而言之,会计公正包括:第一,对所有会计信息使用者(包括潜在的会计信息使用者)的平等对待;第二,对会计制度和会计程序的公正设计;第三,对会计政策和会计方法的公正选择;第四,对同样的会计交易和会计事项予以同样处理。

三、会计公正是构建和谐社会的不可或缺的重要因素

社会是一个经济合作体系或组织,在这个经济合作体系或组织中的个体并不是作为一个有机整体生命的一部分而存在的。这些个体有其独立的理性、欲望和要求,他们的社会结合只能通过他们之间的协议或契约来达到。人类社会应承担的职责,实际上就是要公平、公正地处理各个个人或团体

在分享社会合作产生的剩余利益、分担社会合作所需要的负担和义务方面的矛盾和冲突,也就是说,只有按照所有各方“基本同意”的原则来处理问题,这样才能够被认为是公正的和符合正义的。人们期望在社会经济合作体系或组织中能够实现平等对待和对利益公正分配,对于那种使一部分人受益的同时造成另一部分人受损的不公正现象应给予道义上的谴责。任何一个社会,在构建和谐社会的秩序的过程中,都需要依赖于这个社会广泛认同的公正原则。只有在相对的公正得到实现的前提下,经济才能发展,社会才能和谐,人民才能安居乐业。在市场经济条件下,社会公平的实现能够使市场经济在安定的社会环境中运行和发展,从而间接地促进效率和推动社会的发展。没有一定的社会公平,要想持久地维持和谐社会是不可能的,因为在现代社会生活的各个领域都有对公正的要求。例如:在思想领域要求“百花齐放,百家争鸣”;在政治领域要求公民基本权利和义务的平等、政治地位的平等;在经济领域要求平等竞争、公平交易、等价交换;在商业领域要求买卖公平、童叟无欺;在医疗领域要求救死扶伤、治病救人;在司法领域要求依法办事、公正无偏;在公共生活领域要求诚实守信、处世公道、作风正派;在会计领域要求“公正诚信、廉洁勤奋”等等。显而易见,公正思想不仅仅是会计的基本要求,而且它已经渗透到社会生活的各个方面,已成为构建和谐社会的基础。

由上述分析可见,会计的公正原则是最容易得到社会经济合作体系或组织以及个人“基本同意”的原则,用会计公正的理念来解释会计目标、会计准则、会计核算原则及会计信息质量特征的程序确定是合理的和可接受的。对会计过程和结果公正的判定都需要会计公正理论作为其理论依据和基础。因为会计是否公正不是仅仅针对客观事实或经济事项而言的,而是针对处理人与人的制度和方式而言的。无论是将会计公正作为会计的一种价值理念,还是将会计公正作为一种现实手段,其目的都是为了解决个人和社会以及个人和个人的利益关系,都涉及到人与人之间的利益关系。正因为如此,会计信息产生的过程和结果背后所涉及的就是人与社会以及人与人之间的利益关系,因而会计公正顺理成章地成为构建和谐社会的重要组成部分。

当然,会计公正并不必然带来或导致经济和社会公正,但是会计不公正,肯定会带来或导致经济不公正和社会不公正。正因为会计信息所具有的经济后果性,会计不公正必然导致经济乃至社会不公正的严重后果,所以各国无一不是将会计的公正、公允或允当原则纳入其会计理论和方法体系之中。我国正处在经济转型时期,国际经验告诉我们,在这个阶段充满不同社会群体的利益调整、冲撞,特别是经济利益所引起的矛盾(包括会计信息不公引起的矛盾)相当突出,由此引发的各种社会不安定因素日益凸显。这个阶段处理好各种矛盾特别是由经济利益所引起的矛盾,国家就可能比较顺利地进入更高发展阶段。如果不注重社会不公正引起的矛盾,社会矛盾必将激化,甚至酿成严重危机,将使社会陷入徘徊、停滞状态。因此,对会计公正的理论和实践研究,实现会计过程和结果的公正进而达到经济公正和社会公正,已成为会计工作者特别是会计理论工作者的历史使命。☐