

试 论 会 计 目 标 的 再 定 位

西南财经大学会计学院 王 岚 黄文珂 弋 涛

【摘要】 本文首先通过对理想会计环境的设想并将其与现阶段我国尚不理想的会计环境进行对比,指出在定位我国会计目标时不仅要借鉴国外先进的会计理论,更要考虑我国的实际情况特别是资本市场不规范的现状。笔者认为,我国应把对会计信息可靠性的要求放在首位,以顺应现阶段证券市场及会计环境的诚信化建设需要。文章最后概述了怎样在我国的具体环境中去构建会计目标。

【关键词】 会计环境 会计目标 可靠性

会计信息系统的运行总是在一定的环境下进行,而作为指导系统的会计目标,必然受制于所处环境。我国现阶段企业会计信息系统所面临的环境非常复杂,其突出反应是资本市场的发展很不规范,会计从业人员的素质普遍不高。这一方面导致企业对外提供的会计信息丧失客观性,成为服务于特定环境和特定利益集团(信息使用者)的主观产物,会计目标变为获得决策者欢心、骗取投资者信任的工具;另一方面造成会计人员的地位不断降低,失去其监督管理的职能,实质上沦为决策者操纵财务数据的傀儡。虽然我们赞同会计信息必须具备决策有用的特点,但如果在我国片面强调相关性,轻视可靠性,就会在一定程度上助长操纵会计数据的歪风、加剧会计信息失真的程度。

一、理想会计环境与不理想会计环境的比较

任何理论观点的运用都依存于具体环境,环境的改善不仅有利于对理论的评判,而且能推动理论日趋完善。现阶段企业会计系统所面临的环境瞬息万变,选择适用于现有环境的会计目标显得非常迫切和重要。

笔者认为,理想状态下的会计环境分为宏观和微观两个层面。从宏观来看,经济环境要求以完备的市场体系、有效的运行机制为特征,与之相适应还要有完善的监管和法律保障机制,不存在其他影响市场公平和有效运作的障碍。从微观来看,经济环境要求信息对称并能有效传递,投资者理性决策,不存在交易成本,公司内部管理追求财务价值最大化,公司的财务信息公开、可靠。但现实中无法达到这些严苛的假设条件,因此理想环境并不存在。不过,一些发达国家如美国的会计环境比较适宜于会计目标的定位。

与美国和其他发达国家的会计环境相比较,我国现阶段的会计环境还很不理想,主要问题是:

1. 现有股权配置结构不利于会计信息决策有用目标的恰当实现。在我国现有的混合制经济体制下,国家和私人投资者对会计信息的需求是一致的,因此他们对高质量会计信息的要求权也应该是平等的。但我国上市公司绝大部分股权是由国家股和法人股构成并相应掌握了实际控制权,而短期投机者充斥着资本市场,理性投资力量弱小,因而证券市场极

不稳定。在这种环境条件下,理想的“市场主导经济——经济环境影响经济信息的反映”的模式变为不合理的“控股集团主导经济——庄家利益影响经济信息的反映”模式,国有股、法人股及部分政府行政机关对会计信息编报和传递存在着暗箱操纵,使处于劣势的中小投资者获得真实的会计信息相当困难,其自身利益屡受侵害。如果将会计目标定位相关性重于可靠性,那么所提供的会计信息将不可避免地倾向于控股股东的利益,会计信息的可靠性、客观性和公允性必会令人质疑,决策有用目标无法在不同利益集团之间公平地实现。

2. 相关法律体系不完善以及现有的资本市场投资理念无法支持理想的决策有用目标。首先,我国的会计法律法规不完善、会计准则制定相对滞后、证券市场的监管机制也有待规范和提高。由于规章制度不健全,以致不法分子能够低风险高收益地操纵财务信息,导致上市公司财务舞弊屡屡发生。其次,我国证券市场股票供求的失衡导致“投机炒作”的观念长期盛行,大部分投资者对证券交易抱着“一窝蜂”、“一头热”的投机心态,缺乏基本的投资意识和理性分析。投资者的态度成为财务报告的风向标,不理性的投资心态导致财务信息的可靠性、客观性被人为地稀释,形成了一种恶性循环——投资者对那些满足“热炒”的财务信息盲目追求,反而促使了追求短期利益的上市公司的投机造假行为,最后获得的是经过粉饰的低质量的会计报表。此时,若再一味强调会计信息的决策有用目标,将给会计报表粉饰行为以冠冕堂皇的借口,会造成资本市场恶劣的失信环境。

二、会计目标理论研究的历史回顾

西方会计理论界非常重视会计目标理论的研究,并以其为逻辑起点构建了相应的会计理论体系。在此,本文对目标理论的两大代表性观点进行简要回顾。

1. 经营责任学派。该派观点与近代西方国家公司制的盛行和经济学中现代产权理论的发展密切相关。公司制下的两权分离促使所有者和经营者双方通过法律制度和有关组织规则来明确各自的权、责、利以维系其委托受托关系,这就要求会计反映和报告受托经营责任,从而形成了以报告经营责任为目标取向的经营责任学派。

2.决策有用学派。该派观点产生于对古典会计学派批判的基础之上。对于古典会计学派所强调的数据精确性、历史成本和真实收益等观点,决策有用学派认为它忽视了会计信息的决策有用性特征,因此主张以会计信息使用者为中心,突出会计信息对决策的有用性。

20世纪70年代以来,西方发达国家证券市场的加速发展和投资者对会计信息的能动反应为该目标提供了有力的现实依据,信息理论和决策理论的发展更是巩固了决策有用学派的理论基础,因而决策有用论渐渐成为主流观点,如美国会计原则委员会于1970年发布的第4号公告、美国注册(执业)会计师协会于1973年发布的《财务报表目标》研究报告,以及1978年和1980年发布的财务会计概念公告第1号和第4号等文件,都贯彻了决策有用学派的观点。

可见,会计环境的不断变迁直接推动了目标理论的发展和完善。笔者认为,较之经营责任学派,决策有用学派着眼于现实环境、重视用户需求的思想值得我们借鉴。

20世纪80年代末90年代初,西方的会计目标理论对我国传统会计理论产生了巨大的冲击——长期以来我国会计学术界陷入对会计职能、会计本质等问题的争论之中,这种缺乏实际指导意义的研究倾向成为遏制会计理论和实务发展的瓶颈。此时西方会计目标理论的引入如同一股清泉,不但促使会计理论界走入一个学术研究的新天地,而且为我国会计准则体系的建立和完善提供了不可或缺的理论基础。但笔者认为,不少学者却犯了脱离我国的具体会计环境研究会计目标的错误,他们就目标论目标,忽略了会计目标应用的两个前提条件:①会计目标不是一个孤立存在的理论概念,它就像是一根结实的链条上的一环,和财务会计中的其他概念紧密联系在一起,构成了具有自身特色的财务会计理论体系。②理论本身有前提假设和适用环境,如果不事先明确其来龙去脉就盲目套用,很可能会扭曲理论自身的客观性,损害理论的适用性。鉴于会计环境对会计目标的确定具有重要的决定作用,所以在定位我国会计目标时,不仅要借鉴国外先进的会计理论,更要考虑本国政治、经济、文化、法律等方面因素的影响,以做到实事求是、有的放矢。

三、不理想会计环境下我国会计目标的再定位

从我国会计环境现实出发,实事求是地进行会计目标的再定位是我国会计理论研究的当务之急。在此,笔者为深入探讨适应我国现实会计环境的会计目标提出一些前提假设。

(一)确定会计目标的四个假设条件

1.目标单一性。笔者否认会计目标多元化的观点。曾经有学者认为:构建一个理想的会计目标模式,应考虑到各方面的利益要求,把会计目标定义为既能对决策者做出决策提供有用的信息,又能反映产权理论下受托经营责任,还能为税务、审计等提供服务。在此,笔者认为,对于会计主体而言,会计目标必须是单一的,即在国家法律法规的允许下,按照会计准则的要求提供真实、可靠、公允的财务信息。由于目前的环境有比较复杂的因素,为了满足不同利益集团的信息需要,会计信息提供者不得不偏向于相关性。这种会计目标的多元化不仅会使会计人员在实际操作过程中失去了规范性和依据的标准,而且使会计信息提供者为了均衡各利益集团的

关系而不惜干操纵财务数据的冒险事情。

2.会计本质上是一个经济信息系统,它用来报送和传递财务信息和其他经济信息。笔者赞同根据系统论的基本原理和信息使用者对信息的要求(“提供什么样的财务信息”,“为谁提供财务信息”),将会计信息系统分为“信息反映系统”和“信息服务系统”。由于会计本质决定会计职能并与会计环境共同决定会计目标,因此不以人的主观意志为转移,客观地研究适应性的会计目标显得尤为必要。

3.会计主体的目标就是会计目标。会计的基本假设之一即是会计主体,现实经济中会计活动总是依附特定会计主体,不存在会计目标的多元归属。会计信息的反映,是会计主体管理工作的有机组成部分,信息的反映是对会计主体经营管理状态的货币量化过程。因此,从会计主体假设这个前提出发,会计主体的目标也就是会计的目标。

4.会计目标能动地、客观地反映环境的要求。会计目标理论的发展受到多种因素的影响和制约,会计主体主要反映会计信息使用者、会计准则和社会经济环境三个方面的影响。

首先,会计作为一个信息系统,总是和外界进行着不断的物质、信息和能量的交换。作为该信息系统运行导向的会计目标,必然会受到它所处的社会经济环境的影响。不同的社会经济环境存在着不同的利益主体,不同利益主体“博弈”的结果会导致会计目标进行适应性的变化。因此,会计目标应是一定社会经济环境之下的产物,在这个多维活动空间中,有一股无形的社会“合力”在不断地推进会计目标理论的演进。

其次,会计准则是一种对会计处理方法和程序的技术规范,其对象是会计主体经济业务的会计处理及其形成的会计信息。如果会计准则不规范、不结合实际,那么会计信息的质量就令人担忧,会计目标的实现就要大打折扣。如果我们用高质量的会计准则对经济业务的会计处理进行约束,那么会计信息的质量就会提高,会计目标的实现就会得到保障。

再次,会计目标是联系会计信息使用者和会计信息提供者的纽带,不同的信息使用者对信息内容和信息质量的要求不同,但他们的目标是一致的,就是追求会计信息的决策有用性。在现阶段,会计系统所提供的信息不可能只为特定的信息使用者服务,所以现实的会计目标选择是提供所有信息使用者都需要的“通用信息”,各类信息使用者可以在基本的财务报告中找出自己所需要的信息,以便于作出合理的决策。

在上述四个前提条件下,笔者认为,应将会计目标重新定位为:在国家相关法律法规的允许下,以会计准则为主导,旨在提供反映企业财务状况和经营成果的、具有高度“可靠性”的会计信息,以供各类决策者参考。

(二)会计目标的具体内涵

1.在不理想的会计环境下,会计信息的质量特征应建立在可靠性重于相关性的基础之上。会计目标理论的关键问题是“提供什么样的会计信息,为谁提供”。因此,在评估会计信息质量特征时,必须分清什么是首要质量,什么是次要质量。只有在理想环境条件下,会计信息才能同时具有完全相关性和完全可靠性。当脱离理想环境条件时,会计信息会失去完全可靠性,以至于容易被扭曲和操纵。鉴于我国的不理想的会计环境和不规范的证券市场,我们提出了可靠性是决策者对会



浅析上市公司欺诈性的利润操纵

山东理工大学法学院 杨春然

【摘要】 根据国内外公布的判例,公司的财务欺诈主要有欺诈性的利润操纵和资产负债表欺诈两种形式。前者主要有虚假交易、不确定的销售、记错交易日期和错报费用四种方式。不确定的销售又包括不成熟产品的销售、附条件的销售、退货权的销售、诱导型销售等。

【关键词】 利润操纵 虚假交易 财务欺诈

所谓利润操纵,是指公司管理层利用自己对公司的财务控制地位,根据一定的目的,对公司过去和未来的盈利进行技术上的处理及其所发生的各种关系。利润操纵在本质上并不违法,会计准则在一定的范围内允许公司决定何时公告其收益和成本。但是,当公司基于欺诈的目的,利用管理的技术,在一定时期夸大收入或者隐瞒成本,以此获得与公司经营业绩无关的收入,且达到法律所不能容忍的程度时,则构成会计报表欺诈。这种收益管理欺诈主要有虚假交易、不确定的销售、记错交易日期和错报费用四种方式。

计信息质量要求的主要方面。只有会计信息的可靠性得到保证,才能进一步判断它是否有利于决策。所以,可靠性是相关性的前提条件。

2.会计目标的关键和本质在于客观反映会计主体的财务信息。财务报告的内容不受决策者的主观操纵,有利于规避各利益相关集团的冲突。在会计准则的要求和指导下,会计主体只能以会计准则为标准 and 导向,不应受到任何特定利益相关集团主观因素的影响,即完完全全把会计定义为一种核算、计量方式的过程,而不能把会计所提供的信息与对其接受、筛选、处理及应用的过程归入会计活动的职责范围,这样才能保持会计工作的独立性。决策者和利益相关者(包括投资者、政府监管部门及其他利益相关集团)只能对信息进行单向的接收,而不能对信息反向强加主观因素。利益相关者对相关信息的需求与经济环境对会计主体的影响形成了一个宏观的会计信息需求环境。它们既受会计准则控制,又反作用于会计准则,从而成为会计准则不断完善、发展的动力,并以此来明确会计主体提供信息的方向,即提供哪些方面的信息。

3.会计目标强调可靠性,但不忽视相关性。同样是强调“以用户为中心”,决策有用学派与本文基于对现实环境的不同认识,得出了看似截然相反的结论。但是,会计信息系统存在的根本宗旨是服务用户,而用户决策所需信息必须兼具可靠性与相关性。本文并非否认相关性的重要性,只是针对不理想的现实环境提出以可靠性为主。同时,笔者认为,经营责任学派的主张与本文的观点也是契合的,现代企业制度下两权分离,企业的资源提供者也是决策者中的一员,他们对会

一、虚假交易

根据会计准则,公司的会计报表应当尽可能地反映其真实的经营情况。例如,公司已将货物售出或已经提供了服务,已收货款或服务费以及应收货款或服务费,便会以资产的形式在会计报表上反映出来。但不管怎样,这些资产均应有一定的经济背景,如缺少这一背景,或者公司并不是以报告中声明的数量售出,即构成虚假交易。在实务中,虚假交易的种类很多,但其主要形式有虚假合同、循环交易(又称虚拟交易)、将产品出售给虚假实体以及附退货条件的销售等。

计信息的需求具有最基本的标准——客观、公允,因而报告资源的受托经营情况同样强调会计信息的可靠性特征。

四、小结

通过以上分析需要明确:会计目标理论的发展,不仅和会计理论发展相关,而且与其所依存的经济环境和具体情况联系紧密。随着我们对西方一些先进的经济管理体制、经营方式的引进,对会计理论模式的创新成了当务之急。我们既不能盲目照搬西方会计理论体系,忽略本土化的理论研究,也不能脱离国际会计准则和会计理论标准闭门造车。本文仅仅对我国当前不理想环境条件下会计目标定位进行一些分析,并非妄自否定决策有用学派的一些精辟观点。在为会计目标定位时,不可能把所有的影响因素和假设条件一一考虑到。例如,本文仅考虑国内具体环境的影响而忽视了很多国际上会计环境不断发展和影响的因素,但本文注意到了对关键的影响因素和必要的相关条件的分析。最后,笔者期望随着我国经济的不断发展、资本市场的不断规范、监管制度和法律法规的不断完善,我国这种不理想的会计环境能够尽快得到改善。

主要参考文献

- ① 约翰逊,金屈莱.会计学原理.上海:上海人民出版社,1989
- ② 刘峰.会计目标与会计职能的比较研究.会计研究,1995;11
- ③ 庄丹.会计目标与会计职能之再比较研究.会计研究,1996;5
- ④ 吴水澎,龚光明.关于会计目标的有关理论认识.四川会计,1996;11