

经济利益会计：一种广义会计理论

商思争(博士)

(淮海工学院 江苏连云港 222001)

【摘要】 本文基于“每个人都有自己的经济利益、每个经济利益主体都有自己的会计系统”的观点,推论出会计是对经济利益的管理,会计核算的对象和主体是经济利益,并由此重构了会计本质、会计分类、会计要素和会计信息质量理论。

【关键词】 经济利益会计 管理会计 会计管理

自上世纪 80 年代后,随着会计的国际化、市场经济的发展和会计研究的深化,有关会计基础理论的研究逐渐淡出,研究者的视野逐渐转向会计准则、会计国际化、会计信息失真和会计诚信、上市公司会计信息披露和资本市场相关会计问题的实证研究及会计新领域、会计信息化、会计教育、内部控制、注册会计师与会计师事务所、审计理论与制度、预算、评价与激励、管理控制、政府会计、公允价值和风险管理等应用理论和实务问题的研究。即使有部分研究会会计理论文献,也多是分开研究具体理论问题,如把会计分为财务会计和管理会计分别研究财务会计概念框架、财务会计假设、财务会计理论的本质和逻辑起点;管理会计和财务管理方面研究管理会计的理论框架、管理会计假设、财务理论框架和理论创新、财务管理目标等。这是不是说明会计基础理论的研究不重要或者说会计基础理论问题都解决了呢?显然不是,真理的追求是无止境的,会计基础理论研究没有终点。会计理论研究是螺旋式前进而有规律可循的,无论何时会计基本理论研究都很重要。本文试通过对会计主体和对象的深入研究进一步探讨会计本质、范围、职能、动因等基本理论问题。

一、会计的对象是经济利益

由于感性、惰性和传统因素的干扰,经济利益的实现需要理性加以管理和控制,而最好的理性手段就是会计。马克思认为利益不是在思索,而是在打算盘。马克斯·韦伯在《经济与社会(上)》和《社会学的基本概念》中把社会行为的决定因素分为四种类型,即目的理性(或工具理性)、价值理性、感情因素和传统因素。他认为,目的理性就是通过对周围环境和他人客体行为的期待所决定的行动,这种期待被当做达到行动者本人所追求的和经过理性计算的目的的“条件”或“手段”。价值理性是“无关于能否成功,纯由其信仰所决定的行动。”受霍克海姆《工具理性批判》的影响,目的理性有时也称为工具理性,实际上,韦伯所谓目的理性除了合乎理性的工具含义以外还包括合乎理性的目的之意。韦伯认为,目的理性是可以精确计算和预先推算的。韦伯根据是否引入计算和逻辑分析又提出了一对范畴“形式理性”和“实质理性”。“形式上的合理应该称之为它在技术上可能的计算和由它真正应用的计算的程

度。”按照韦伯的说法,形式理性表现为精打细算,是一种计算理性和逻辑理性,资本会计系统是实现形式理性最重要的方法。在《新教伦理与资本主义精神》中,复式簿记和资本核算制度成为理性资本主义企业的核心。在《世界经济史纲》中,韦伯甚至把经济史看做是建立在簿记制基础之上的经济理性主义发展的历史:“整个经济史就是一部经济理性主义的发展史。然而,这种理性主义建立的基础就是簿记制。”追求利润和利用理性会计方法追求利润就是资本主义企业的精神。广而言之,在韦伯看来,一部经济史就是一部用簿记或会计方法追逐和管理经济利益的历史。

会计产生的历史动因是人们基于自身生存和发展的需要。人类最早的会计行为——原始计量、记录行为是由于自身对于管理生产活动与管理好生活的需要而产生的。人类的物质生产行为是造就原始会计思想的逻辑起点。在生产剩余物品出现以前,原始部落的生产与分配活动尚处于极其简单的状态,部落里的领头人仅凭靠头脑记事或者说在心内筹划,并通过语音与手势表达的配合,达到处理有关事项的目的。在封建社会,单个商品生产者仅仅用头脑记账或者仅仅在他的生产时间之外附带地把收支、支付日等记载下来。资本主义早期的冒险、追求利润以及为此而对会计理性的运用达到相当的水平,鲁滨逊刚刚漂流到荒岛上,即从“破船上抢救出表、账簿、墨水和笔”,为了使自己生存下去离开荒岛,“马上就作为一个道地的英国人开始记起账来。他的账本记载着他所有的各种使用物品,生产这些物品所必需的各种工作,最后还记载着他制造这种一定量的产品平均耗费的劳动时间。”由此看来,会计是对经济利益的管理,经济利益也需要利用会计加以管理。即使是作为个人,作为生产职能的一部分甚至只是用“头脑记事”或“心内筹划”,人们也需要利用会计对自己最关心的经济利益加以记录、控制和规划。

只要承认个人经济利益的存在,承认每个人都有追求经济利益极大化的“理性经济人”动机,就必然承认对个人经济利益的管理,承认个人经济利益管理就应该承认作为个人经济利益管理手段和方法的个人的“小算盘”或者“个人会计”系统。个人会计专指以个人为会计主体、对个人经济利益进行管

理和核算的会计。其主要职能就是决策,即利弊得失的权衡(两害相权取其轻,两利相权取其重,有利有弊取利大于弊者,同利同弊排列轻重缓急),决策的前提是预测,预测的前提是历史记录和环境信息。个人还需要对自己的经济利益获得过程进行控制和分析评价,这些都离不开会计记录或簿记。个人的会计有有的是在大脑里运行、作为意识活动一部分的记忆、分析、规划(权衡、决策、计划)的计算理性框架;有的是在头脑里权衡决策和分析,在电脑或纸质簿记里记账;有的是簿记和计算分析系统都外化于大脑。由于经济利益的不同,即使是同一个人,不同时期的不同经济利益也会有不同的会计核算系统。

现代企业是多个利益主体的利益集合体,现代企业财务会计事实上也是对各个利益主体经济利益的确认、计量、记录和报告的系统。从确认方面来看,一笔支出是计入资产还是计入费用,一笔款项是计入收入还是负债,一笔收益是计入利润还是所有者权益,其经济利益关系显然是不同的;所有的要素最后都归结为各个利益主体的产权(权益和负债)账户。财务会计的计量是对价值运动数量信息的能动反映,是对经济利益关系数量方面的确认和调整。会计记录是确认、计量的结果,是对价值运动以及经济利益关系的最终确认。财务会计报告是报告阅读者对自身经济利益管理职能的实现途径,财务会计报表中的“净收益”、“净资产(所有者权益)”、“净现金流量”等都是所有者或其他利益相关者最关心的,尤其是所有者权益及其变动情况更是所有者的核心利益;其他利益相关者除了有一些通用的共同关心的信息以外,债权人最关心财务状况指标以及自身债务的安全性;税务部门关心纳税人的“纳税申报表”;职工关心自身的薪酬和企业未来现金流量;政府关心其对社会的贡献和企业社会责任的承担情况。财务会计报表实际上是为了满足多个利益主体的信息和决策需要而产生,是各个利益主体管理自己的利益所必须具有的信息渠道,只有获取相关利益的信息后,利益相关者才能够对该经济利益进行决策和控制。

企业内部各个层次的管理者通过阅读各个层次的管理会计报表关心自身的管理业绩,各级管理者根据管理会计报表的信息作出相关决策并对相关经济利益实施控制。管理会计的预算编制、责任指标的分解、转移价格的制订、事后的奖惩方案的测算也涉及各责任中心经济利益的调整与管理,责任中心通过责任会计系统管理自身责任指标的制订、实施和控制,责任会计包括责任预算、责任核算和责任考核系统,责任会计是建立在责任指标考核基础上的,考核下的责任指标是各个责任中心的核心利益。整个企业层面的管理会计侧重于整个企业价值运动的规划和控制,重大项目的规划和控制,同时包含对整个企业内部经济利益关系的管理和激励。现代会计都是围绕经济利益进行反映和控制的。美国会计学家乔治·H·索特提出的事项会计本质上就是以决策事项为目标提供决策有用的原始的经济事项信息,并由使用者自己对这些信息进行加工,以生成其决策模型所需的输入信息,决策事项就是决策者所关心的经济利益。作业会计实质上是以作业为核算主体来确定其成本和价值,作业是作业层管理者关心

的一种经济利益。战略管理会计实际上就是以战略层面的经济利益为目标搜集信息并进行决策和控制的一种会计系统。

关于会计对象的研究,在我国争论了几十年,形成了许多观点,主要有资金运动说、价值运动说、价值量说、财富或财产说、经济活动说、信息运动说,另外还有产权说、经济业务说、账说、会计要素说、使用价值与价值矛盾说、生产力和生产关系说、经济效益和产权关系说、资金运动和经济关系说、财务状况和经济成果说、财富与价值运动和资本运动说等观点。影响比较大的是资金运动说、价值量说、经济活动说。值得一提的是,陶丘山2008年出版的专著《经济利益会计》系统地提出了“会计的本质是信息系统、会计反映的客体是经济利益”的观点。本文认为,生产力和生产关系说和使用价值与价值矛盾说是政治经济学基本原理直接用于会计对象研究的结果,过于宏观和抽象;经济业务说、经济活动说、资金运动说和价值运动说是把企业看做一个利益主体,一个有独立人格的“法人”对自己的生产活动进行管理以获得最大经济利益;财产说、财富说、产权说、产权关系说、价值量说、经济效益说、资金运动和经济关系说、财务状况和经营成果说是对再生产过程的一个方面或成果进行的管理,是经济利益主体的直接经济利益或其体现的模糊表达,是对企业背后各利益主体经济利益关系的认识不足的表现;信息运动说、账说和会计要素说实际上是把会计对象在会计上的反映当做会计对象,本末倒置,逻辑循环;陶丘山经济利益说与本文作者多年的思考暗合,但是笔者不同意其信息系统论观点。因为既然会计的对象是经济利益,那么会计施加于经济利益的就绝不会只是反映职能,其目的应该是对经济利益的管理。

二、经济利益会计下相关会计理论解构

1. 会计的主体是经济利益。经济利益既可以说是会计的对象,又可看成是会计的主体,会计主体就是对会计核算对象范围的界定。经济利益会计概念认为会计核算的主体就是经济利益,其范围就是某项经济利益的边界。事实上,财务会计就是为各个利益主体的经济利益提供信息的,企业只是公共财务会计报表的主体,个别利益相关者的会计主体是各自关心的经济利益。责任会计为各个责任中心的责任指标的制订、实现、考核评价提供信息,作业会计的主体就是作业,事项会计的主体就是事项,战略管理会计的主体就是战略决策,责任指标、作业、事项、战略等都是相关利益者的经济利益所在。

2. 会计的本质是管理活动。会计是一种管理活动,承认会计对象或主体是经济利益,自然承认会计的核心职能是管理。因为人们关心经济利益需要会计并不仅仅是用会计进行反映,人们需要会计对经济利益进行管理,以实现经济利益最大化的目标。“经济利益→经济利益的管理→经济利益会计”是一种非常自然而严密的推理。管理的首要环节就是决策。在纷繁复杂、变化莫测的世界,正确的选择是最重要的,个人和企业生存发展的实质就是选择。要实现经济利益最大化的目标,经济利益会计首要的职能就是提供决策信息,进行决策,作为信息处理流程来说,最佳决策方案才是经济利益会计信息处理的最终产品。决策需要的信息包括历史会计信息和环

境信息,决策做出后也需要对决策执行情况进行记录,目的是考核和控制决策和执行情况,控制的重要方法就是对执行结果进行考核分析和评价。所以,决策、记录、分析是会计的基本职能,归根结底,会计的职能就是管理,记录是管理的手段。

3. 财务会计与管理会计边界的消融。按照美国会计学会(AAA)的定义,会计是“鉴定、计量和传送经济信息的过程,借以使信息使用者能够作出可靠的判断和决策。”一般认为,财务会计是企业外部利益相关者提供信息的会计,管理会计是企业内部管理者提供信息的会计。如果把会计主体界定为经济利益(而不是企业),从经济利益角度看,所有的会计信息都是为经济利益所有者提供的。财务会计为企业外部利益相关者的经济利益提供信息其实就是为经济利益所有者提供相关经济利益的信息。作为要素集合体的企业,外部利益主体的经济利益就是他们(现实或可能)的要素投入及其回报,财务会计实际上是为他们的经济利益的决策和控制提供信息的,他们还要对此信息进行加工以便信息使用者用于决策。现代财务会计主要为企业所有者提供信息,所以现代企业财务会计的核心要素就是“所有者权益”、“净利润”、“净现金流量”。管理会计为内部管理者提供信息实际上就是为管理者的利益提供与之相关的经济信息,与财务会计提供信息不同的是,管理会计提供给内部管理者的信息是最终的决策方案,而财务会计提供给外部利益相关者的信息是他们的初始信息。责任会计主体关心的经济利益是责任指标的实现,责任指标制定和控制信息由责任会计系统提供。

从信息使用者(亦即要素投入者或者经济利益相关者)角度看,每个人都是一个经济利益主体,每个人也都有自己的核算系统,每个人的不同利益也有不同的会计。作为另外企业的要素投入者,每个人和每个企业都是一个投入要素的经济利益主体,他们都需要对这部分经济利益进行管理,其决策、控制所需要的信息就是被投资(要素)企业提供的财务会计报告。管理者也是要素的投入者,他对自己管理要素的投入和回报进行的管理、控制和决策所需要的信息就是所谓“管理会计报告”。被投资(要素)企业就是要素集合体,被投资(要素)企业的背后是各个经济利益主体的经济利益,每个经济利益主体都需要经济利益会计对经济利益进行管理,进行信息加工和处理,每个经济利益主体的会计都是各自经济利益的“管理会计”,所谓企业财务会计只是为企业外部利益相关者的“管理会计”提供待加工信息的会计,企业管理会计是为企业内部管理者的“管理会计”提供决策方案以便进一步加工后“拍板”的会计。由于各利益相关者的经济利益“管理会计”进行决策和控制所需要的原始信息都来自于企业会计系统,所以企业会计实际上是各个利益主体的“契约”或者各个经济利益“管理会计”信息需求的“并集”,从某种意义上讲,这个“并集”也可以看做是“企业的”经济利益会计。

4. 会计的动因是经济利益管理。从会计发展的历史看,会计是基于管理生产和生活的需要而产生的,会计的历史起点是“简单刻记与直观绘图记事”,简单刻记与直观绘图记事是“为了组织生产活动与合理地分配物品,以及有目的地进行

食品与其他物品的储备”而产生出来的。从现代会计学看,企业会计也是由于各个经济利益主体对自己经济利益管理的需要而产生的。所有者管理自己投入的要素需要企业净权益和净损益信息,债权人管理自己的借贷需要企业财务状况信息,管理者管理企业需要管理会计信息,税务部门需要税务会计信息,责任中心需要责任会计信息,劳动者需要薪酬会计信息等,其共同需要或者“并集”构成了企业会计系统。现实中一些小企业、微小企业除了自己所关心的现金流量以外,基本没有建立正式会计系统的动力,很多微小企业的会计系统都是应税务机关的要求建立的,因为即使这样的微小企业也有税务机关关心的经济利益。总之,企业会计的动因来自于各个利益主体管理自身利益的需要。

5. 会计要素解构。会计要素就是会计对象的分类,经济利益会计的对象是经济利益,经济利益会计要素当然是对经济利益的分类;各个会计要素实际上就是各个利益主体关心的核心经济利益。所有者关心“所有者权益”、“净利润”和“净现金流量”信息,那么这些就是与他们有关的会计要素;债权人主要关心资产负债情况及未来现金流量,那么资产负债和未来现金流量就构成他们的会计要素;税务当局关心的是应纳税额,那么企业的纳税所得(基础)、纳税扣除和应纳税额即为税务会计的要素。所谓企业会计要素只是各个经济利益会计所需要信息总和所反映的共同要素。

6. 会计信息质量要求。会计信息质量要求是对企业财务会计报告中所提供会计信息质量的基本要求,是使财务报告中所提供会计信息对投资者等信息使用者决策有用应具备的基本特征,它主要包括可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性等。经济利益会计提供与经济利益决策有关的会计信息,其最终的信息产品是决策方案,其最重要的信息质量要求是可靠性和相关性。

总之,广义来说,会计的对象和主体是经济利益,经济利益会计是对经济利益的管理和控制活动;其基本职能是决策和控制;所有的经济利益会计系统都是管理会计系统,不存在财务会计与管理会计之分;会计信息系统的工作环节应该包括确认、计量、记录、报告、分析和决策,其最终信息为决策方案;会计要素是各个利益主体经济利益的分类,是各个利益主体最关心的核心经济利益;其最重要的信息质量要求是可靠性和相关性。

主要参考文献

1. 马克思,恩格斯著.中共中央马克思恩格斯列宁斯大林著作编译局译.马克思恩格斯全集.北京:人民出版社,1960
2. 韦伯著.顾忠华译.社会学的基本概念.桂林:广西师范大学出版社,2005
3. 韦伯著.胡长明译.世界经济史纲.北京:人民日报出版社,2009
4. 郭道扬.会计史教程:历史、现实、未来.北京:中国财政经济出版社,1999
5. 张红新,商思争.控制论视角:会计动因探讨.电子商务,2010;2