

从会计本质看会计目标与会计职能

● 黄志忠

对会计的职能与目标的界定,关系到会计能输出什么信息和应输出什么信息的问题,这恰恰是会计应解决的根本问题。因此,对这个问题的讨论是很有意义的。贵刊1995年11期、1996年第6期分别刊载了刘峰的文章《会计目标与职能的比较研究》及庄丹的文章《会计目标与会计职能之再比较研究》,读后获益匪浅,在此,笔者想以会计的本质来谈会计目标与会计职能。

我们认为要界定会计的目标与职能,首先必须认识到会计的职能是由会计的本质所规定的,而职能又是会计所能达到目标的前提,有了职能才能实现目标,职能在先,目标在后。同时,因为职能比起目标是更为本质的东西,职能的研究就显得更为重要。下文将从会计的本质出发来论述这个问题。

一、会计的本质

会计的定义是对会计本质的描述,因此,我们可以通过对会计的不同定义来了解人们对会计本质的不同认识。西方理论界普遍认为会计是一个“经济信息系统”,“是用来传递和报送各机构的重要财务信息和其他经济信息的”。^①而我国会计界有三种主要的观点即“信息系统”论、“控制系统”论和“管理活动”论。

“管理活动论”认为会计是“人们管理生产过程中的一种社会活动”。^②该论的缺点是把会计与财务管理混为一谈。^③除此而外,笔者认为将会计描述为一种社会活动是欠妥当的。活动可以是零碎的、不连续的、无系统性的。而会计应是一个有顺序、首尾连贯的完整的过程,正如恩格斯在《路德维希·费尔巴哈和德国古典哲学的终结》中所提到的那样:“一个

伟大的基本思想即认为世界不是一成不变的事物的集合体,而是过程的集合体。”这便是历史上最早的科学的系统观。^④因此,应该用系统的观点看待会计,把握会计的本质,而不单单将它看成是一种活动。

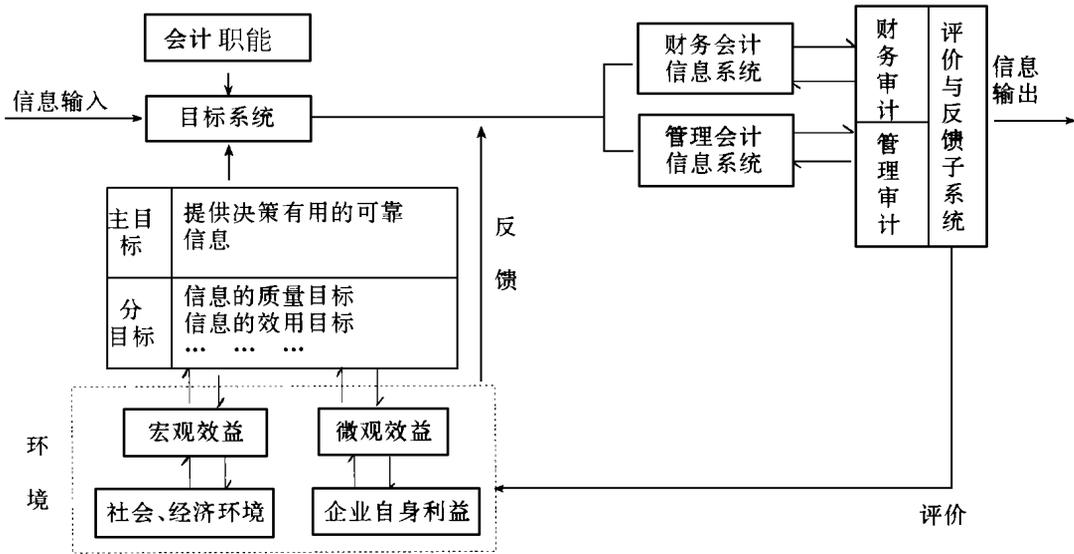
从系统的角度来认识会计,仍有“控制系统”论与“信息系统”论之争。前者认为会计“是一个对计量结果有控制作用的控制系统”(见庄文)。支持者认为“信息系统”的控制限定于使信息真实,而“控制系统”的控制不仅使信息真实,而且使它合意(庄文)。笔者倾向于后一种认识,即认为会计是一个信息系统。

首先,信息系统作为一个系统,当然要有控制机制。反馈控制是系统工程的一个基本原理。对于企业工厂,习惯的提法是管理;而对于生产过程,习惯的提法是控制。它们都是根据预先已知的信息及反馈信息,作出应有的决策。从信息的角度看,它们都是信息及决策系统。^⑤可见,信息系统具有管理控制的功能。阎达五教授对此有更精辟的描述:“广义的控制,包括制定目标和进行调节两项内容。制定目标是不言而喻的,所谓的调节是指客观对象按照既定的轨道行进。这两项内容就是在信息的输入、处理、输出和反馈过程中实现的。控制寓于信息处理之中,而不是在信息处理之外”。^⑥当然,不可否认,信息系统还具有不让信息失真的功能。因此,信息系统的控制机制不但使信息真实,而且使其能按目标能动地对经济活动进行“干扰”,即使信息合意。可见,信息系统完全具备控制系统的控制作用。

其次,信息系统除了具备控制功能外,还具备提供信息的功能,而且以提供信息为主。而这一点恰恰

是控制系统所缺乏的。因此,笔者倾向于认为会计是一个经济信息系统。其中财务会计是有关价值运动的数量方面的信息系统,管理会计是有关价值运动

的质量(即经济性、效益性和效果性)方面的信息系统,而审计是这个系统中的评价与反馈子系统。用图表示如下。



二、会计的职能

1. 会计职能的定义。对于职能,有的书称之为“功能”,如“会计的职能,指的是它的本质功能”,^①有的书称之为“机能”^②。从英文 function 看,这个词含有功能、机能、作用、职责等意思。职能也好,机能也好,都是指一事物所固有的功能。至于职能与作用、职责的关系,吴水澎教授有精辟的论述:“我们研究会计的职能,就是要根据会计的本质和对象,来确定会计这一实践活动在社会分工中的最基本的责任和应起的作用。”^③因此,可以说会计的职能,即是会计所能起到的作用,但这个作用,不能离开会计的本质。

2. 会计的本质决定会计的职能。从会计的职能的定义看,会计的职能是会计所固有的本质的属性。我国理论界对会计的职能有不同的看法,是由于人们对会计本质的理解不一致的缘故。刘文提到我国理论界关于会计职能的讨论也出现了两大代表性的流派。一是认为会计的职能以反映为主,另一观点则认为会计以监督职能为主。持前一观点的人,在会计的定义上倾向于会计是一个经济信息系统;而赞同后一观点的人认为会计是一种管理活动,会计是为了发挥管理经济活动的作用,就必须具备监督、甚至控制的职能。

前面已经论述,会计的本质是一个经济信息系统,作为信息系统,它具有反映(提供信息)和监督

(控制)的功能。会计的基本职能一是反映(观念总结),二是监督(控制)^④。笔者认为,会计的这两个基本职能是并重的。会计从一开始产生,便具有了反映和控制两个职能。我国古代的官厅会计本质上执行着管理的职责,同时,为了便于审查,它还具有反映的职能^⑤。会计除了两个基本职能外,还有派生职能,如预测、评价经营业绩、参与经济决策等^⑥。

三、会计的目标

1. 会计目标的定义。会计的目标是人们从事会计工作所要达到的境地和标准。^⑦如果把会计定义为一个经济信息系统,其基本功能是提供信息,则提供经济信息是会计目标的内涵。^⑧因此,会计目标所要解决的是会计应输出什么信息的问题,而会计职能的内涵则是会计能输出什么信息。

2. 会计的目标与职能的关系。由于会计信息的使用者众多,不同的使用者有不同的信息要求。因此,会计的目标是多元的。但会计的目标并不是随意性的,以人们的意志为转移的。会计的目标为会计的职能所限定。

西方理论界对会计目标的看法有两个代表性的流派:受托责任学派与决策有用学派。前者认为会计应向资源的提供者报告资源受托管理的情况,它以客观信息为主。这是站在委托者,即公司的股东、债权人的角度来看,他们关心的是受托责任的履行情况,以便对是否改聘公司经理或撤回权益、收回债权

作出决策。会计能否达到这个目标,是与会计能对受托责任的履行情况进行确认、计量和报告这个反映的职能相关的。而决策有用学派则认为,会计信息系统的根本目标是向信息使用者提供对他们进行决策有用的信息,则是站在可能的投资者、顾客——或者更广,包括股东、债权人(他们也需根据信息作出决策)——的角度看,他们关心的是信息的客观和决策有用性。能否达到这个目标,则是由会计系统是否有输出决策有用信息(预测和参与决策)这样的职能所决定的。

会计目标既然由会计的职能所决定,即不以人们的意志为转移,研究会计的目标才显得有必要。但研究会计目标必须从研究会计职能入手,不能认为会计目标比职能在层次上更高,研究会计目标比研究会计职能更为切实可行。离开会计的本质功能谈目标,如同我国50年代末大跃进时期无视生产力的水平,人类的能力而期望跑步进入共产主义一样,必然要犯错误。西方理论界在研究会计目标时,虽然没有明确提出会计职能的概念,但无意中仍以会计的职能入手来研究会计的目标。如实证会计即是从研究会计信息对股市的影响(作用)来研究会计信息的有用性的。^⑥

四、总结

目前,会计界关于会计理论体系的构建最流行的观点是目标起点论。但也有许多学者反对这种观点。因为以不同的目标为起点,必然构建出不同的理论体系,而且,会计目标的实现,有赖于会计职能作用的发挥。而会计的职能由会计的本质所决定,不能离开会计的本质研究会计的目标。离开会计的本质,单纯以会计目标作为起点进行会计理论框架的构建,必然导致因目标与职能的脱离而产生的逻辑不一致性。如FASB的概念公告,在内在逻辑和理论观点上是前后矛盾的,^⑦表现在其后面几号概念公告与第1号公告之间,存在着很大的不一致性。第1号公告始终要求注意未来,但第36号公告要素的定义则立足于过去的交易,同时美国财务会计准则委员会在第5和第6号公告中反复强调,权责发生制比收付实现制好,能预测未来的现金流动。实际上,权责发生制是面向过去,同时不直接考虑现金流入和流出,因而在预测未来的现金流量方面,其效果不理

想。^⑧以上例子使我们获得这样的经验,即研究会计目标固然重要,却有赖于会计职能的研究。

注释:

① 约翰逊,金屈莱:《斐内—米勒 会计学原理》,上海人民出版社 1989年 12月版第 20页。

③ 朱小平,杨景岩:“再谈会计的定义”,《财会月刊》1996年第 7期

④ 钱学森:“系统思想、系统科学和系统论”(《系统科学论著选①》),中国政法大学出版社 1987年 6月版第 3页

⑤ 郑维敏:“系统工程的工具及方法”,《系统科学论著选①》第 214页

②⑥⑧ ⑩ 阎达五:《会计管理结构》,北京出版社 1990年 12月版第 34 112 36和 34页

⑦ ⑫⑬ 吴水澎:《会计学原理》,辽宁人民出版社 1994年 8月版第 21页、第 24页

① 吴水澎,龚光明:“关于会计目标的有关理论认识”,《四川会计》1996年 11期

① 在周王朝时代,会计主要用于评价政府计划的成功程度和官吏的工作效率。小宰是周王朝财政工作的中心,负责征收岁入,并将它作为通常经费,分配给其他的政府机构,批准所有的支出,并在各会计年度末编制收支计算书,汇集各路财源并形成—个精悍的基金系统为行政监督提供了方便。各政府机关应作成反映其政绩的年度报告,它们需由大宰加以审查。——迈克尔·查特菲尔德:《会计思想史》中译本,中国商业出版社 1989年 10月版第 9 10页

⑨ 吴水澎:《财务会计基本理论研究》,辽宁出版社 1996年 11月版第 88页

① 这些(实证)研究从有效市场假设出发,认为会计的作用是为资本市场提供信息。有关信息提供的研究思路提供了以下几个重要的发现:第一,收益报告向资本市场传递信息;第二,其他会计数据也反映资本资产计价模式中的变量(如风险)并且能够提供有关未上市证券的信息;第三,年度收益报告呈随机游动状而季度收益则可按季节性模式予以描述——参见 R° L° 瓦茨, J° L° 齐默尔曼:《实证会计理论》中译本,中国商业出版社 1990年 6月版第 465页

① 李心合:“论财务会计概念结构”,《财经研究》1996年第 6期

① 葛家澍:“关于市场经济条件下会计理论和方法的若干基本观点”(IV),《财会月刊》1995年第 5期

(作者单位:厦门大学会计系)