

关于会计目标的有关理论认识

○厦门大学 吴水澎 龚光明

会计目标既是一个实践问题，又是一个理论问题。开展会计目标理论的研究，对于形成首尾一贯、逻辑严密的会计理论，有效地发挥会计功能和作用都具有十分重大的意义。本文拟就会计目标的有关理论问题进行一些探讨。

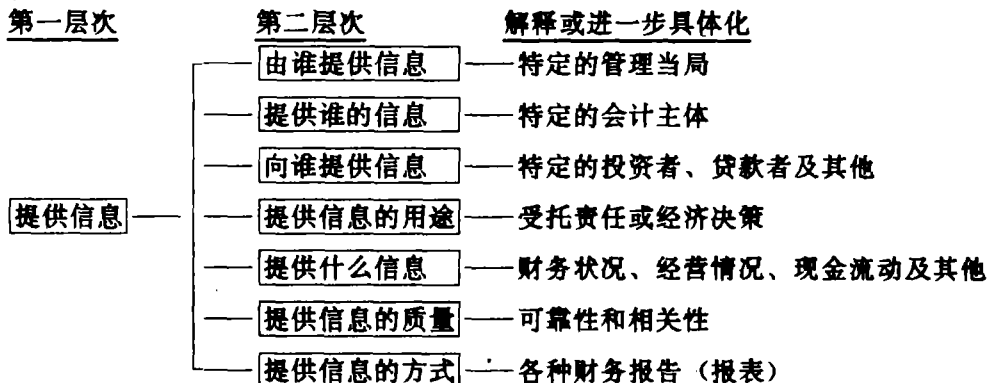
一、会计目标的涵义及其构成要素

目标是指人们从事一项活动想要达到的境地或标准。会计是一项社会实践活动，会计目标是人们从事会计工作所要达到的境地或标准。如果把会计定义为一个经济信息系统，其基本功能（职能）是提供信息，则提供经济信息就是会计目标的内涵，而由谁提供信息、提供谁的信息、向谁提供信息、为何提供信息、提供何种信息、提供信息的质量以及提供信息的方式便构成了会计目标的外延。只有正确地把握住会计目标的内涵和外延，才能正确地确定会计目标。

西方会计学者关于会计目标构成要素的认识，不太涉及由谁提供信息、提供谁的信息和提供信息的质量等三个方面，可能是出于以下考虑：（1）研究的是财务报告的目标而非财务会计的目标，财务报告只是财务会计的结果而非财务会计的全部；要研究整个财务会计的目标，必然涉及到由谁提供信息和提供谁的信息等问题；（2）会计的基本假设之一是会计主体假设，由谁提供信息和提供谁的信息不言自明；（3）提供信息的质量，西方一般认为是会计目标的具体化，是财务会计目标通向财务报告要素的确认、计量和报告之间的桥梁，在概念结构框架（CF）中属于低于会计目标的第二位的概念。我们认为：提供信息的质量是从质的方面规定提供信息的标准，提供什么信息是从量的方面明确提供信息的标准，向谁提供信息则指明提供信息的方向，提供谁的信息则限定提供信息的范围，它们都是同一层次的概念或要素，具有逻辑的一贯性，应属于会计目标的内容。

会计目标具有层次性，但对层次内容的理解目前并不相同。许多人认为，会计目标可分为基本目标和具体目标，基本目标是提高经济效益和社会效益，具体目标是提供信息。^①我们认为：提高经济效益和社会效益可以看作是会计的目的，即人们为什么需要会计，而提供信息才是会计的目标，即人们运用会计干什么的问题。提供信息是会计第一层次的目标（或称内涵）；由谁提供信息、提供谁的信息、向谁提供信息、为何提供信息、提供何种信息、提供信息的质量以及提供信息的方式则构成会计目标的第二层次（或称外延），表明信息提供的来源与去向、数量与质量、范围与方式。

会计目标的要素之间是相互联系、相互依存的，共同构成了一个完整的会计目标体系。图示如下：



二、确定会计目标应考虑的因素

会计信息系统的运行总是在一定的环境下进行,因而作为系统运行指示器的会计目标,必然受制于所处的社会经济环境。社会经济环境可认为是生产力、经济基础和上层建筑等。生产力为会计目标的实现提供了现实的物质基础和技术条件;经济基础和上层建筑决定了向谁提供信息和提供什么信息。企业会计是一个在微观主体范围内进行的、有人参与的、为实现一定目标而进行的信息搜集、加工处理及传递活动,因而社会经济环境对会计目标的影响又可分为主体内部环境的影响和主体外部环境的影响。主体外部环境决定主体的内部环境,并通过主体内部环境来影响会计目标及整个会计系统的运行。

张为国教授从使用者及其信息需求、企业管理人员的意愿及会计特征与会计的技术水平等三维角度分析了社会经济环境对会计目标的影响,^②认为确立合适的会计目标应综合考虑以上三个方面的因素,信息使用者需要但管理人员不愿意不行,信息使用者需要且管理人员也愿意,但受会计的特征和会计技术水平的限制而无法提供也是枉然。以上三个方面共同的区域就是适当的会计目标,这一共同区域又不是不变的,因为三个因素都会随着社会经济环境的变化而变化。

三、会计目标在会计理论体系中的地位

会计目标在会计理论体系中的地位,可从以下三个方面说明:

1. 会计目标概念是会计的基本概念之一,缺乏会计目标概念,会计理论体系便不完整,难以做到首尾一贯和逻辑严密;

2. 会计概念是会计理论的骨架,是会计理论网上的“纽结”。会计目标概念不仅是会计理论概念体系中不可或缺的概念之一,而且是与会计的对象(要素)、会计的基本假设一起处于最高层次的概念,^③三者共同决定了会计的确认、计量、记录与报告;

3. 会计目标是会计理论研究的起点。从何处着手研究会计理论,是一个有争论的问题。本世纪50年代前,西方会计理论研究的起点是模糊的。本世纪60年代,会计研究的方法由归纳法转向演绎法,确定会计理论研究的起点才成为必要,其研究重点是会计假设,希望通过假设作为起点来构建会计理论,由会计假设推导出会计基本原则,再用会计原则指导具体会计程序与方法的确定,但结果不尽如人意。虽然会计假设是现代财务会计和财务报告赖以存在和发展的前提,但会计假设也只能来自于会计所处的客观社会经济环境。社会经济环境十分复杂,如何形成会计的假设,形成多少假设以及假设有多少层次,都受到主观和客观等因素的制约。目前公认的四项基本假设因环境的变化也受到挑战,可见以此为起点来构建会计理论更行不通。从本世纪70年代开始,西方将会计理论研究的逻辑起点转向会计目标,主要是由于电子计算机在会计工作中的广泛运用,信息科学、系统科学等新兴学科向会计领域的渗透,促使人们对会计本质的认识定位在会计是“一个经济信息系统”的基调上;既然会计是一个信息系统,而系统的运行离不开目标,因而目标便成为系统运行的前提和归宿。西方会计界以会计目标为起点构建会计理论的典型代表是美国财务会计准则委员会(FASB)正式发布的六份概念公告(SFAC),初步搭起了财务会计的概念框架。

长期以来,我国会计理论的研究是以会计的本质为起点进行的,形成了我国会计理论研究的独特方法。毛伯林教授关于“前提”和“起点”是两个不同范畴的观点及其所进行的分析,^④认为会计的本质只是会计理论研究的前提而不是研究的起点,并以马克思研究资本主义商品经济从商品经济最基本的“细胞”——商品开始,而不是从资本主义商品经济的本质开始作为论据。他认

为“会计研究的起点应直接反映社会经济环境的变化,反映会计领域中必然的内在联系,并成为会计理论结构中的最高层次和会计系统的导向,也就是说,会计研究起点除与外部环境保持直接联系外,在会计理论和实践上应具有同一性,从而成为沟通会计理论与会计实践之间的桥梁。显然,会计本质作为一个纯粹理论性的范畴不具这一特性,在会计领域中,唯一具有这一特性的是会计目标”。^⑤

四、会计目标研究的方法论

会计目标问题既有客观因素,亦有主观因素。研究会计目标要讲究方法论,才能认清会计目标的本质,确定适当的会计目标,建立起科学的、逻辑严密的会计理论和发挥会计应有的作用。

会计目标是一个实践问题,因为会计工作实践离不开会计目标。对于一个实际运行的会计系统,向谁提供信息、为何提供信息、提供什么信息以及以何种方式提供信息如不清楚,系统就没有存在的必要,更不用说发挥它的作用。

会计目标又是一个理论问题,因为会计目标是会计理论的一个重要组成部分,缺少了它,会计理论便不完整,会计理论科学、严密的体系便难以建立,而不完整的理论对会计实际工作的指导作用是有限的。

会计目标具有客观因素,是指会计目标是由一定历史条件下客观存在的社会经济环境所决定的。一个经济稳定、通货膨胀率低的社会经济环境,一般是很少要求会计提供通货膨胀对收益、资产影响方面的信息的。

会计目标具有主观因素,是指会计目标的确立是人们主观认识的结果,它受到人们的知识水平、认识方式等主观因素的影响,会计目标具有主观见之于客观的性质。

基于上述分析,我们认为,认识与研究会计目标应采用如下方法:

1. 社会经济环境决定会计目标,因此,研究会计目标要从社会经济环境入手;
2. 会计目标是会计实践工作的一部分,因此,研究会计目标要密切联系当前会计工作的实际,进行深入细致的调查研究;
3. 会计目标问题作为一个会计理论问题,对其分析研究应运用哲学的方法、亚哲学(系统论、信息论、控制论)的方法、逻辑思维的方法等多种方法;
4. 会计目标只是会计理论中一个不可或缺的部分,研究会计目标,应把它放在整个会计理论体系中去考虑,应研究它与其他会计理论概念、原理、方法、程序的关系及其联系的机理与机制。

总之,会计目标研究的方法,既要遵循实践论、认识论、系统论的基本原理,又要把逻辑思维与实证研究结合起来。实证研究方法从60年代引入会计学领域以来,受到西方会计学界的普遍重视,形成了一套与规范会计理论相抗衡的实证会计理论。在西方,实证会计主要研究财务报告与资本市场的关系、会计行为选择这两大领域。实际上,会计目标的形成与选择亦应成为实证研究的主要内容。只有这样,实证会计理论才能从根本上改变其重点不突出的问题。

注释:

①陈玮,1993.5:“试论企业会计目标的层次结构——兼谈企业目标对会计目标的影响”,《广西会计》。

②张为国,1991:《会计目的与会计改革》P.11—26,中国财政经济出版社。

③葛家澍,1996:《市场经济下会计基本理论与方法研究》P.39,中国财政经济出版社。

④毛伯林、赵德武,1990:《中国会计管理模式研究》P.66,西南财经大学出版社。

⑤同④。

(责任编辑 陈历贵 沈贞良)