

会计目的：反思和分析

褚建国

【摘要】 由于美国会计原则委员会及国际会计准则委员会确定的会计目的存在概念不清、缺失控制、脱离实际和立场错误等问题,使会计的功用发生了实质性退化,分析发现存在上述问题的原因在于对会计本质的模糊认识和“股东至上”的企业观。应结合马克思的相关理论,对会计实务进行调查研究,从而发现会计本质,为正确确定会计目的找到依据。

【关键词】 会计目的; 会计本质; 缺失控制; 会计价值观

【中图分类号】 F230 **【文献标识码】** A **【文章编号】** 1004-0994(2019)21-0084-8

一、引言

20世纪70年代以来,“两观冲突”开始出现,关于公允价值会计的争议也是愈演愈烈。而公允价值会计导致的“顺周期”现象,以及对资本市场的危害和冲击,使会计受到了前所未有的批评和质疑^[1],会计甚至被加上了“欺诈工具”的污名^[2]。问题到底出在哪里?20世纪美国著名会计学家A. C.利特尔顿^[3]曾指出:“理论由目的推导出行动……会计理论为在实务中提供清晰的思维来证明它存在的合理性。”会计目的问题无疑是一个重大问题,是决定会计理论和实践将向何处去的根本性问题。在会计目的的上失之毫厘,将使会计理论和实践谬以千里。因此,有必要从会计基础理论以及会计目的的基本概念着手。

长期以来,对会计目的的研究好像形成了路径依赖,很多都是以“决策有用观”和“受托责任观”(以下简称“两观”)为基础来进行讨论的。本文也试图讨论会计目的,对1970年美国会计原则委员会发布的第4号公告《企业财务报表编报的基本概念与会计原则》(以下简称“4号公告”)所确定的会计目的,以及与会计目的认定有关的国际财务报告准则《编报财务报表的框架》(以下简称“编报框架”)中所涉内容进行分析^[4],以判断会计目的概念的正确性,分析其对会计理论和实践的影响。

二、会计目的概念存在的问题

4号公告称:“财务会计与财务报表的目的,就是提供一个关于企业的量化的财务信息,并且这些信息有助于报表使用者(主要是业主和债权人)进行经济决策^[5]。”编报框架第10段也称:“投资者是企业风险资本的提供者,如果财务报表能够满足他们的需要,那么它也就能满足其他使用者的大部分需求。”笔者认为,这些对会计目的(或称会计目标、财务会计目标)的认定存在以下四个方面的问题。

(一)概念不清

会计的目的是明确会计“想要得到的结果”,而4号公告的表述含糊不清:①第一句是“财务会计与财务报表的目的,就是一个关于企业量化的财务信息。”这种量化信息是一种什么信息?所谓“量化”的内容是什么?定的是什么量?4号公告未做出明确回答。②第二句是“并且这些信息有助于报表使用者(主要是业主和债权人)的经济决策”,似乎是对第一句做出的解释,强调“有助于信息使用者的经济决策”。但是什么信息才会有助于经济决策,4号公告仍未回答。③编报框架中提到:“投资者是企业风险资本的提供者,如果财务报表能够满足他们的需要,那么它也就能满足其他使用者的大部分需求。”这仅仅是对财务报表为什么要满足投资者需要做出解释,但并未回答满足什么需要和需求。A. C. 利特

尔顿^[3]曾指出：“理论从目的推导出行动……理论是一个多等级解释，它们的范围包括想象直到事实；实务则是一个多等级的行动，它在会计中可能包括最简单的算数计算直至最高形式的职业判断。”然而，用这种模糊不清的目的会推导出什么行动，或推导出什么样的想象和事实，做出什么形式的判断呢？

1. 在两观之争方面。受托责任观的核心是：“财务报告的目标应以恰当的方式有效反映受托者受托管理委托人财产责任的履行情况……揭示过去的经营活动和财务成果。”决策有用观的核心是：“财务报告应当向投资者等外部使用者提供决策有用的信息，尤其是提供与财务状况、经营成果、现金流量等相关的信息，从而有助于使用者评价公司未来现金流量的金额、时间和不确定性^[6]。”此外，笔者注意到，争议的产生与4号公告出台的时间基本相吻合，都是在20世纪70年代。

2. 在公允价值会计之争方面。对公允价值会计的争议是会计应按历史成本计量还是按照公允价值计量的问题，实际上也是对会计“要什么”和“做什么”的争议。A. C. 利特尔顿^[7]在《1900年前会计的演进》中还曾指出：“会计是应社会需要而生，因为其功用在于明确责任、防止欺诈、指导产业、确定权益，以解决企业中最本质的问题——企业的利润是多少？帮助政府进行财政运作，指导企业经理人员努力保证效率。”正是坚持了历史成本原则，会计才得到充分的应用，而这只是20世纪以前发生的事。

20世纪以来，特别是4号公告和编报框架确定会计目的以来，会计界的两观冲突便产生了，对公允价值会计的争论愈发激烈。由于历史成本会计无法从会计目的中寻得坚持自身原则的理由和依据，作为妥协的结果，使会计由“历史成本计量”模式演变成“历史成本+公允价值”的混合计量模式。而这种混合计量模式歪曲了报表数字^[8]，这也应验了我国民间的一句古话即“瓦匠多了盖塌房”。包括商誉在内的公允价值会计的危害，被2008年全球金融危机、中外资本市场上的顺周期效应，乃至2019年春节前夕我国资本市场中发生的“业绩洗澡”所证明^[1]。

3. 在实务工作方面。模糊的会计目的使会计准则缺乏前瞻性和指导性。从我国会计、审计实践来看，自会计准则实施以来，后面的政策不断地在为前面的规定“打补丁”。会计准则的频繁变动不仅使会计、审计实务工作者不堪重负，更让他们无所适从。这些现象实际上反映的是会计工作者对会计“要什

么”不够清晰、对会计“做什么”不够了解、对会计“怎样做”不够明确，进而导致会计准则无法对经济活动做出政策性预判。

总之，会计是一项实践性极强的工作，对理论指导具有较大的依赖性，在最具根本性、指导性意义的会计目的这一概念上居然是含糊不清的，在“做什么”和“怎样做”上争论了近半个世纪仍然没有定论。4号公告确定的这种模糊的会计目的，既无法发挥理论对实务的指导作用，也无法证明其在实务中的有效性和存在的合理性。可以预见，国际准则如果不能明确会计目的，不仅两观之间的争论、公允价值会计之争仍会继续，而且还会有更多的理论观参与到冲突中，会计上的争议将没有止境，最终导致会计理论和会计实践失去方向。

（二）缺失控制概念

本文认为，4号公告和编报框架所认定的会计目的中缺失会计控制，不仅使会计遭到质疑和抨击，更可能导致会计欺诈、产生金融风险。马克思^[9]在《资本论》中曾指出：“过程越是按社会的规模进行，越是失去纯粹个人的性质，簿记——当作生产过程的控制和观念总结——就会变得越必要”。他从近代社会经济的联动法则高度，清晰明了地概括出簿记的两大功用，一是当作过程的控制，二是当作观念总结。

笔者认为，目前业界许多会计学家认可的“簿记的直接功用是记录和反映”观点，只是强调了马克思对簿记观点的后半部分（即观念总结的手段和结果），未能全面地理解马克思的整个观点。实际上，该观点讨论的是会计具有“过程的控制”和“观念总结”两种社会功用。过程的控制是观念总结的前提，观念总结要以过程的控制为基础。换言之，如果会计离开了过程控制观念，总结就成了无本之木。而马克思的表述将“过程的控制”放在了“观念总结”之前，更是突显了“控制”的重要性。

会计首先应当是一种对业主和经理人（管理当局）进行制衡和控制的机制，在此基础之上才是根据数字和事实进行观念总结。要防止业主和经理人利用其实际控制人地位与其他信息使用者信息不对称的优势来操纵数据，做出有利于自己而有悖于客观事实的决定，这是马克思“簿记——当作生产过程的控制”观点的核心内涵。

关于会计控制的重要性，A. C. 利特尔顿^[3]指出：“会计的一个道义义务是产生排除欺骗的数字和

报告……从本质上看,会计的基本目的应当是在会计程序中的控制因素。”笔者认为,上述观点强调的“会计程序中的控制因素”与马克思所说的“过程的控制”是完全一致的。作为一名会计学家,A. C. 利特尔顿的观点是马克思对会计哲学观点的具体化。

在实务中,会计对经济活动的控制是无处不在的。会计以内(内部控制制度、内部管理制度等)外(公司治理、公司管理)两类规则为依据,并根据两类规则所确定的具体控制程序、方法对一切经济活动进行控制。是在对经济活动控制的基础上,通过完整、连续、系统的记录、计算和分析来实现会计的“观念总结”(即我国许多会计学家认为的“反映”)。本质上,会计控制不仅贯穿于经济活动的全过程,还贯穿于会计活动的全过程。控制是反映的基础,反映以控制为前提。会计工作并不是简单的记账和反映。记账不过是反映的前提和手段,而无论记账还是反映都必须以控制为基础,必须以客观事实为前提,并以文字和数字资料(原始凭证)为记账依据,以证明经济活动的合规性、合法性。这是会计工作的基本逻辑。

近年来,众多会计欺诈事件(如獐子岛“扇贝跑了”等)的频繁发生无一不与会计控制缺失有关。本质上,就是在准则趋同背景下弱化了会计控制功能,并被国际准则误导所致。而就是这样一个会计不可缺少的控制,在4号公告确定的会计目的中却并没有提及。两观既没有把控制要素包含在内,也没有明确对经营权、经营活动过程和结果实施控制,那是因为比它更权威的国际会计准则的会计目的的概念里也没有提及。国际会计准则是按“事”提出的判断标准,按“事”提出具体处理方法,解决的只是会计处理和信息披露的问题,规范的也只是在对“事”的说明层面;缺乏对各种“事”之间的内在联系和逻辑性上的说明,缺乏对于在“事”正确与否的判断方面的系统指导,缺乏对会计所处理的每一件经济业务(会计基础工作)在合规性、合法性判断上的要求和规范;本质上是为会计而会计、为数据而数据的规则堆砌,是一套缺乏合理逻辑的金融分析规则^[10],根本没有对经济活动实施控制理念的功能。

而且会计目的概念和国际准则还不加甄别地将本不属于会计的公允价值数据计入会计报表,使会计在最基础的判断上出现了问题,进而造成会计诸多问题的出现。“从本质上看,会计不容置疑地带有经济学属性,而它的方法又明显具有统计学特征^[3]。”既然具有统计学特征,那么,统计经济学中的哪些数

字应当计入会计报表,以及如何统计这些数字就成为会计的关键。会计首先就是要控制哪些数字应当计入会计报表,哪些数字不应当计入报表。而就是在这种最基础的判断上的错误,使公允价值在为会计欺诈创造条件的同时,加剧了金融风险,进而产生了一系列问题:

1. 使不属于会计的所谓“公允价值”计入了会计报表。笔者认为,“公允价值”不属于会计处理的范畴。A. C. 利特尔顿^[3]曾明确指出:“会计的确是反映了财富的许多方面,但会计自身并不过分关注财富的质量方面(而交易商人必须判断不同物品的相对价值)。因此,更确切地说,会计的基本问题是价格(财富的数量方面),而不是价值(财富的质量方面)……在会计之外还有许多经济真实性……对‘价值’怎样形成的真相,有很多种解释,所有这些都属于会计……会计也有自己的经济独特性,它所处理的是价格而不是价值。会计上之所以用价格,是因为价格能作为实物财产和实际服务的数量表现(以便记录),价格可以表示某种投资,这种投资的生产效率必须是可以通过记录被追溯的。”

可见,会计处理价值数据使会计数据有了多种解释,也使会计数据具有了不确定性,从本质上来看抹杀了会计的“经济独特性”。处理那些具有不确定性的数据,根本就不是会计的职能。

2. 误导报表使用者。“公允价值”数据被计入会计报表,使得会计数据和信息具有了不确定性,最终导致会计信息使用者无法基于会计数据做出正确的判断与决策^[1],其结果必然是对报表使用者的误导。

3. 歪曲会计数字。我国会计学家葛家澍^[8]曾指出:“将公允价值计量与确认相结合的公允价值会计是无用的,因为它是估计数字,估计数字若在资产、负债、权益(净资产)和收益中确认,这就歪曲了财务报表的数字(真实数与估计数相混合,已实现的收益与未实现的公允价值变动相混合)。”而这种被歪曲了数字的会计信息,必然导致报表使用者对经济活动的误判。

4. 会计数据被管理层操控。公允价值使会计数据和会计信息的控制权被管理层掌握,导致注册会计师失去了对会计数据的钳制力。美国证监会前首席注册会计师舒茨,早在2002年2月美国参议院讨论是否应当组建美国公众公司会计监督委员会(PACOB)时就曾指出:“组建公众公司会计监督委员会(PACOB)并不会解决根本性问题。根本的问题

是技术性问题,问题的根源在于财务报告的规则,它们需要深刻的根本性改革。除非我们改变这些规则,否则一切都不会改变。现在企业对外报告的数字是由管理层决定的,外部审计师对他们所做的估计没有钳制的能力……商誉、递延所得税资产、资本化借款费用等没有市场价格却都被列作了资产……管理层自行决定各种预计负债金额。这种制度安排导致的后果是盈余管理的日益猖獗……盈余管理是美国的灾害,在其他国家也同样存在这一问题,因为国际会计准则和美国的很相似……财务会计准则委员会推出的一大堆繁冗的规则,导致财务报表无人能懂,而公司管理层却能够用之于赌博。”

5. 为会计舞弊和实施欺诈创造了条件。现实中,会计数据和信息成了管理层(业主和经理人)的“自弹自唱”。例如,通过商誉是否形成、是否发生减值、何时发生减值、减值大小来决定利润是否形成、利润多少;利用会计信息的不对称性和会计信息披露时间差来左右股价,利用信息的不对称性与庄家合谋“减持套现”或“增持抄底”股票的情形频繁出现。笔者曾在《商誉存在的问题及业务处理建议》^[1]一文中详细列出了商誉存在的12个问题,这些问题都证明了会计控制缺失的社会危害性。

纵观近半个世纪以来发生的会计欺诈事件,剔除道德因素后从会计技术上来看,无一例外都是会计控制缺失使然。换言之,会计欺诈之所以产生,无论是从主观还是从客观来看都是缺失控制所致,追根溯源就是会计目的中缺乏控制概念。

6. 导致了资本市场的“顺周期”现象,加剧了资本市场的金融风险。前证监会主席周小川就曾指出:“公允价值的问题在于:一是公允价值较之于历史成本加剧了市场的波动,二是缺乏在非活跃市场的运用……会计准则中缺乏对此类情况的具体指引……使得会计主体不得不按照不合理的市场价格进行公允价值计量,进一步增加了账面损失额,加剧了‘价格下跌—资产减计—恐慌性抛售—价格进一步下跌’的恶性循环。”

而使资本市场股价暴涨暴跌的“顺周期”现象直接诱发了巨大的金融风险。2019年春节前7个工作日,A股市场因商誉减值导致企业预告利润突然减少768亿元,造成数以万亿计市值损失,使许多投资者血本无归^[1]。

7. 使社会经济活动失去了控制。毋庸置疑,马克思“过程的控制和观念总结”观点是站在整个社会

的角度对会计功用做出的概括,其理论价值首先在于提示人们会计在整个社会经济活动中发挥着控制作用。企业是经济社会的细胞,会计准则若缺乏对每一个企业经济活动的控制,当企业汇集在一起后,就会使整个社会经济活动失去控制。

公允价值会计给资本市场带来的“顺周期”现象,自2008年发生全球金融危机以及周小川主席提出这一问题以来已逾十年,然而至今仍未解决。实际上,正是因为会计准则缺乏控制,才导致无法根据会计准则对此类情况提供具体指引。A. C. 利特尔顿^[3]曾指出:“好的实务背后将可以发现好的理论,值得怀疑的实务通常源自不好的理由。”可见,无论是在中国还是美国,无论历史还是当今,无论理论还是实践,控制的缺失不能不说是国际会计准则“会计目的”认定中的一个重大理论缺陷。笔者认为,会计目的中会计控制的缺失是半个多世纪以来,会计界争议不断、会计欺诈频发,甚至是诱发金融风险、导致金融危机的重要原因之一。

(三)脱离实际

据笔者在实务中的观察,会计目的认定理论、会计准则作为会计理论是脱离实际的。在实务中,会计控制体现在企业经济活动的所有方面,并从事前、事中、事后三个层面进行。不仅是对会计活动的控制,更是对经营活动的控制;不仅是各类经济活动的单一控制,更是一种集会计活动、经济活动为一体的统一控制。概括地说,会计控制是从时间、空间对一切经营活动、会计活动过程和结果进行的全覆盖控制。这种全方位、多层次的控制,是以单一控制为基础,将经济活动各个部分连成整体,将分歧归于一致的控制。而会计对经济活动的这种统一控制作用,被马克思“过程之控制”所概括。而只有在过程的控制前提下才有“观念的总括”,这是会计工作的基本逻辑。

具体来说,会计对经济活动的控制在实务中比比皆是:经营人员欲自财务部门领取支票采购货物,须经业务部门领导认可;自会计部门取得支票还须经会计人员同意;材料入库须清点验收;去财务部门报账,会计须审核手续和单据;会计人员编制记账凭证前要审核原始凭证;编制记账凭证后还要经过领导审核;记账之前会计人员也要对相关要素是否齐备进行审核;出具财务报告要经过财产清查;出具报告后财务负责人、企业负责人要签字确认;财务报告还要经注册会计师审计,公司董事会负责批准财务报告报出前的审核工作等。会计工作中的每一个步

骤,控制都伴随其左右。本质上来讲,会计活动就是一个“控制—说明—再控制—再说明”不断循环往复的过程,最终向会计信息使用者清晰、简明和合理地说明经济活动的来龙去脉与事实真相。

而正是体现这种会计基本逻辑、经济活动与会计活动内在联系,体现对两类活动相互制约、相互作用的内容、程序和方法的会计工作最基本的控制概念,在会计目的中根本就没有体现出来,也没有体现在国际会计准则以及具体准则中。对于最终所造成的现实问题,前面的论述也只是对其结果的危害做出了简单解释,实际上这种理论脱离实际的危害性远不是用几个简单实例及其所造成的后果就能完全说明的。

(四)会计立场错误

4号公告和编报框架以业主兼经理人为会计责任的对象,其主要为满足“业主和经理人”需要的立场是错误的。这不仅会导致更严重的会计功用的实质性退化,甚至会导致企业会计人员与注册会计师在会计立场上的对立。

W. A. 佩顿等^[11]撰写的《公司会计准则绪论》(以下简称“绪论”)中明确指出:“公司企业最重要的会计责任,非以业主兼经理人为对象,而应以其某一类或某一集团不参加管理之投资人为对象,至于日后可能投资于公司之人,也应包括在对象之内。公司在此种情形下所做的会计报告,每因其管理当局欲见好于某方,或为某方卸责,至不能完全依照客观的事实,而决定其内容,是会计界不幸之现象。故在许多富有伸缩性的会计规则及方法中,若建立若干准则,以作为会计事项公平处理的指南针,实为必要。”这一表述不仅强调了“非以业主兼经理人为对象”,而且强调如违背这一原则造成的危害。因此,需要通过建立会计准则来加以规范。

笔者认为,上述绪论的初衷就是通过建立会计准则来实现对经理层“过程的控制”,通过会计准则来防止经理层(业主实际控制人)权力越界,形成对企业实际控制人的制衡机制,即“以企业本身立场为主,不以其业主立场为主”的核心观念。

但令人遗憾的是,在事关会计立场、观念的根本性问题上,4号公告不仅没有将这种观念和立场予以贯彻,反而将会计应有的观念和立场进行了截然相反的认定,将会计立场确定在业主和经理人身上(管理层和实际控制人)。

业主是指产业或企业的所有者。而业主又分为

拥有实际控制权和 not 拥有控制权两种。在现代企业制度下,拥有控制权的业主在企业中行使其控制权,一般采取两种方式:一种是业主直接行使控制权,另一种则是选择代表其利益的经理人实施。而就债权人而言,从其与企业的法律关系来看,只是一种债权债务关系,对企业只有其相关债权的要求权,而没有对企业的控制权。从这个意义上来说,可以排除债权人对企业的控制权。而在这种情况下,4号公告这一表述的实质,是将会计立场确定为业主和经理人,将业主和经理人对会计信息的需要置于不拥有控制权业主(包括债权人)和企业其他利益相关者之上,这是不科学的。

不仅如此,编报框架第10段还称:“投资者是企业风险资本的提供者,如果财务报表(financial statements)能够满足他们的需要,那么它也就能满足其他使用者的大部分需求。”我国会计学者周华认为,这段表述就是时下流行的会计理论中的“决策有用观”(decision usefulness)。编报框架的这一观点不仅维持了会计目的中的错误,而且还找出了貌似合理但实际上是逻辑不通和“想当然”式的理由,进而使错误观念向纵深发展。

实际上,无论是投资者之间还是不同的企业利益相关者之间,基于不同身份、不同法律地位、不同利益关系和不同的利益保障性,必然有着不同的利益诉求。而管理层(业主和实际控制人)与其他企业利益相关者之间更是存在监督与被监督的关系。他们对财务报表的需求和使用财务报表的动机等是不一致的,在某些情况下甚至是截然相反的,因此根本就不存在编报框架提到的“如果财务报表能够满足他们的需要,那么它也就能满足其他使用者的大部分需求”的说法。具体分析如下:

1. 从投资者与其他企业利益相关者的关系来看,二者间是一种利益博弈关系。对于投资者以外的其他企业利益相关者而言,他们需要准确的会计数据和信息以了解事实,用于决定对于自身与企业之间的利益关系采取何种应对措施。而投资者期望企业利益最大化,这种诉求既有合法与非法之分,也有是否符合社会公共利益之别,更有侵害社会公共利益、侵害其他企业利益相关者利益行为出现的可能。仅就政府这一企业利益相关者而言,就有抑制投资者非法诉求以保护社会公共利益的需要,何来编报框架中“如果财务报表能够满足他们的需要,那么它也就能满足其他使用者的大部分需求”这一说法?

2. 投资者也有股权投资者和债权投资者之分,二者间也是利益博弈关系。债权投资者有确保贷款本金安全和保障孳息的需要;而股权投资者的诉求在于让企业获得贷款。在利益驱使下甚至具有通过让企业采取不法手段掩盖事实真相、操纵会计数据以骗取贷款的动机。作为准备向企业贷款的银行等债权投资者而言,需要通过真实的会计数据用于决定是否向企业发放贷款或者调整贷款条件,以保证本金和利息的安全。对于已经完成贷款发放的银行或债权投资者而言,他们需要准确的会计数据以了解企业真实情况,用于决策是否对已经发放的贷款予以展期、是否调整其信用额度和贷款条件等。二者间始终处于利益博弈状态。

3. 投资者中既有是否拥有控制权的区别,也有已完成投资和拟投资的差异。管理层(业主和实际控制人)与企业利益相关者间的利益博弈更加广泛和全面。仅就拟投资者和没有控制权的投资者而言,他们与有股票套现需求的管理层(包括具有实际控制权的投资者)之间,更是股票交易对手间的零和博弈关系。不仅如此,现实中还存在管理层与庄家相互勾结,利用信息不对称来操纵股价,以实现管理层和庄家的“减持套现”或“增持抄底”。可以说在实际中,这种利益的零和博弈已经到了无所不用的状态。而在资本市场中,管理层(实际控制人)利用信息不对称、商誉减值和公允价值会计数据的不确定性操纵市场等行为已被管理层利好公告前的庄家抄底,被“业绩洗澡”前高管们的“胜利大逃亡”等资本市场的顽疾所证明。

可见,编报框架不仅延续了4号公告的错误立场,而且进一步地将会计目的定位在拥有控制权的管理层以及其背后的业主利益上。这种以业主利益为导向的错误观念,反而明确了本来模糊的会计目的,使服务于业主利益成为会计的出发点。而会计目的中控制概念的缺失以及编报框架在实际意义上的反向控制,使会计“想要得到的结果”以有控制权的业主和企业经理人的利益需要为目的。

“会计报表以业主为主”的立场,彻底颠覆了会计包括防止欺诈在内诸多功用的基础,使会计准则成为会计欺诈的保护伞。当会计的第一层防线被突破后,管理层(实际控制人业主)以外的企业利益相关者对事实真相的诉求只能依赖于注册会计师(以下简称“CPA”)审计,而CPA审计又是以概念模糊、缺失控制和立场定位在管理层为会计目的下的会计

准则为依据,这就使CPA审计对财务报表中的会计数据失去了钳制力。不仅如此,会计人员为彰显其能力,在宽泛的缺乏控制力的会计准则范围内去适应管理层诉求,使得其与CPA对立起来,导致审计成为CPA与企业(会计人员)之间“猫抓老鼠”的游戏。CPA审计这一防止欺诈、保护社会公众利益的最后一道防线被彻底洞穿。

再看两观,会计准则在这一点上反倒是与国际会计准则的会计目的相一致,都是在强调对投资人的责任。两观准确地将会计目的指向了为业主(委托人)服务,没有任何一个观点将受托责任指向“不参加管理的投资者”,没有强调对全体会计信息使用者负责,也没有坚持对“准备投资于公司的投资者”承担反映经济活动真相的责任。而公允价值会计是站在有控制权的投资人立场上,在抛弃了会计悠久“历史成本原则”、放弃了会计控制的同时,纵容管理层操控会计信息和数据。

综上,会计目的概念的模糊不清,使会计纷争不断;控制概念的缺失,使公允价值会计乘虚而入,在歪曲报表数字的同时导致会计信息和数据被管理层操控;而会计立场的错误,更是使企业(会计人员)与CPA对立起来,使CPA失去对会计数据的钳制力。

三、会计目的存在问题的成因分析

众所周知,会计(簿记)自其产生至今已有数百年历史,浪漫主义作家斯科特曾宣称,会计是一个令人尊敬的职业。思想家歌德认为,簿记是人类思想中最伟大的发明之一。科学家凯莱则更庄严宣称:“簿记是两门最完美的科学之一。”然而,为什么经过百年的演化和发展,如今的会计竟变成了欺诈的工具?为什么在会计目的上还存在问题?笔者认为原因有两个:一是对会计本质的模糊认识,二是“股东至上”的企业观。

(一)对会计本质的模糊认识

美国会计学会(AAA)(以下简称“AAA学会”)1966年发布的《会计基本理论说明书》中称:“在本质上,会计是一个信息系统。”在国外会计界,会计信息系统论这一对会计本质的认定当时居于主流学派地位^[5]。AAA学会认定的会计本质与4号公告和编报框架认定的会计目的同出一辙,都是基于“会计是一个信息系统”这一宽泛和模糊的定义。

可见,国际会计准则认定的会计目的是在对会计本质存有巨大争议情况下做出的,而所谓的以“历

史成本+公允价值”混合计量模式为特征的公允价值会计,更是在不确定会计“是什么”、不知会计应当“要什么”的情况下就确定会计“做什么”,公允价值贸然被计入了会计报表。会计变得越来越复杂,越来越脱离实际,并逐渐走上了一条金融分析之路。

会计目的和会计本质问题是会计的根本性问题,决定着会计的生存与发展。如果会计理论不能统一会计界对会计本质的不同认识,不能确定正确的会计目的,不能清晰界定会计“是什么”、会计“要什么”,如何确定会计应当“做什么”?如何能正确地指导会计实践?而在错误的会计目的认定理论引领下,会计演变成欺诈的工具也就成为顺理成章的事。

纵观会计近100年的历史:20世纪前,会计广泛受到社会的尊重;20世纪中叶会计理论界出现争议,并遭社会质疑;进入21世纪,会计不仅受到社会的强烈抨击,更被业内有识之士斥为欺诈工具。笔者认为,会计近半个世纪以来发生的巨大演变,与1966年美国AAA学会认定的会计本质不够清晰,以及1970年的4号公告和编报框架所确定的错误会计目的有极其重大和直接的关系。

(二)“股东至上”的企业观

从本质上讲,4号公告和编报框架对会计目的的认定是基于“股东至上”的企业观,使会计全面服从和服务于业主和投资者的需要。大量的研究表明,传统的“股东至上”企业观在管理理论和实践中因其固有的悖论受到越来越多的质疑。“股东至上”的企业观使会计的基本社会定位和会计立场发生了错误,使会计功用发生了根本性逆转和实质性退化。

会计的基本定位应当满足企业利益相关者的共同需要。企业是一种智力和管理专业化投资的制度安排,企业的生存和发展依赖于企业对各利益相关者利益要求的回应,而不仅仅取决于股东。企业的经营决策必须考虑股东的利益并接受股东的约束。企业的利益相关者既包括企业股东、债权人、雇员、消费者、供应商等交易伙伴,也包括政府部门、本地居民、本地社区、媒体等,甚至包括自然环境、人类后代等受到企业经营活动直接或间接影响的客体。坚持利益相关者理论,并非挑战股东在企业中的地位,而是基于该理论实现会计的基本社会功用,以防止管理层(实际控制人)利用会计信息侵害其他会计信息使用者的利益。这不仅是社会对会计的需要,更是一个国家的经济、法律制度对会计提出的客观要求。

1. 从企业外部规则看。会计不能脱离其所在国家、地区政治、经济和文化等外部环境而独立存在,而要受到外部规则(国家的法律、法规、规章,包括会计准则)的制约。符合社会公共利益(符合利益相关者的共同利益)是会计应尽的首要法律义务。

2. 从企业内部规则看。内部规则受到外部规则的制约,内部规则必须在符合社会公共利益(符合利益相关者的共同利益)的前提下制定。会计也不能脱离企业内部环境而独立存在,其受到包括企业(公司)章程在内的涵盖公司治理、公司管理两个方面的各项内部控制制度、内部管理制度等的制约。可见,会计受外部和内部两类规则的“双重领导”。

3. 从会计社会功用看。“簿记——当作生产过程的控制和观念总结”,一方面运用两类规则实现对经营权、管理权和各项经营活动的“过程的控制”;另一方面是在过程的控制前提下,将数字与事实加以综合,清楚、简明和合理地说明它们之间的内在关系,以实现“观念总结”,为企业利益相关者(报表使用者)的决策提供依据。会计成为企业和众多相关利益集团之间进行沟通的不可或缺的工具^[3]。会计在企业与社会之间发挥着连接器作用,将企业自我利益引向理性的社会利益^[3]。

4. 从会计实践看。对于会计实务工作者来说,一方面,一切会计处理和会计行为都会受到内外部规则的制约;另一方面,作为企业员工,必须接受管理层的领导,承受来自企业管理层在会计数据和事实方面的压力。会计具有的这种特殊的身份和地位,就更需要在会计目的上将会计定位在满足企业利益相关者的共同需求上,并通过会计基本准则、具体准则所确定的具体方法,来减轻、弱化以致全面消除管理层对会计人员和数据产生的可能影响。而不是根据4号公告和编报框架,在会计目的层次上将会计定位在满足投资者(业主)需要上。

实际上,会计满足管理层(包括业主)的需要,并不等同于满足社会和企业利益相关者的共同需要。而纵观中外资本市场的银广夏事件、世通公司丑闻以及近期我国资本市场上康美药业、康得新财务造假、股票操纵、“业绩洗澡”等会计欺诈,无一例外的都是会计满足管理层(包括业主)需要的结果,都是会计与管理层(业主、实际控制人)勾结串通,置社会公众利益于不顾,沆瀣一气、共同作弊所致。

总之,会计准则作为企业的一种外部规则,具有法律意义上的指导作用,其在会计目的层面的定位

不仅应与其“身份”相匹配,更应与其所在国家、地区的法律规制形成有效衔接。而将会计目的定位在满足投资者(业主)的需要上,本质上弱化了会计的社会功用和会计在维护社会公共利益方面的作用。因此,会计不能因投资者是风险资本的提供者,就将其对会计信息的需要置于企业其他利益相关者之上。

四、解决问题的对策

从上述分析可以看出,错误的会计目的使会计功用发生了实质性退化,而问题的根源在于对会计本质认识的模糊不清。因此,需要将会计本质和会计目的结合在一起做系统性研究,在正确认识会计本质的基础上再来讨论和确定会计目的。尼采说,哲学的意义在于发现本质。因此,探究会计本质和会计目的要从哲学高度,从会计的社会存在和社会意识的视角,从会计的社会功用、社会对会计的需要维度去思考和研究。在《资本论》中,马克思从近代社会的经济的联动法则高度,对会计(簿记)做出了高度概括。笔者认为,会计本质和会计目的已经蕴涵在马克思的观点中。若将马克思的观点沿会计实践方向做系统性的、细致的分析和研究,就可以发现会计的本质和会计目的。

因此,本文认为要到会计实务中去调查,研究、了解会计人员在实务工作中的所思、所想、所行;研究会计活动与经营活动的衔接方式和内容;研究单个企业的会计活动、经营活动与全社会经济活动、社会经济发展的关系;研究两类规则如何在业务实践中发挥作用;研究会计人员如何运用两类规则和会计方法去考核、控制和指导经济活动;如何运用会计方法对经济活动进行记录、计算和分析;如何向会计信息使用者揭示经济活动的来龙去脉和事实真相;如何运用两类规则、会计方法以及会计内部牵制制度和不相容职务的分离来规范和指导会计活动。这是探究会计本质和会计目的的必由之路。若能将会计实务调查结果与马克思对簿记的观点全面地联系起来,并找到二者间的共同点和共通点,最终能发现会计本质,并为正确确定会计目的找到实践和理论的根据。

鉴于此,笔者在后续会计本质、会计目的系列研究中,将马克思“簿记——当作生产过程之统制及观念的总括”观点与笔者在会计、审计三十余年的业务实践相结合,经系统研究、分析后认为:会计是对社会经济活动进行统一控制及说明真相的活动,会计目的和会计本质具有同一性,都是对社会经济活动进行统一控制并说明真相。

主要参考文献:

- [1] 褚建国. 商誉存在的问题及业务处理建议[J]. 中国注册会计师, 2019(5): 78~83.
- [2] 托马斯·金著. 周华译. 会计简史[M]. 北京: 中国人民大学出版社, 2018: 1~205.
- [3] A. C. 利特尔顿著. 林志军, 黄世忠等译. 会计理论结构[M]. 北京: 中国商业出版社, 1989: 1~307.
- [4] 周华. 法律制度与会计规则[M]. 北京: 中国人民大学出版社, 2016: 1~335.
- [5] 朱小平. 会计理论与方法研究[M]. 北京: 中国人民大学出版社, 2003: 1~303.
- [6] 中国注册会计师协会. 2018全国注册会计师统一考试教材《会计》[M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2018: 1~723.
- [7] A. C. 利特尔顿著. 宋小明等译. 会计经典: 1900年前会计的演进[M]. 上海: 立信会计出版社, 2014: 1~353.
- [8] 葛家澍. 关于公允价值的会计研究——面向财务会计的本质特征[J]. 会计研究, 2009(5): 6~13.
- [9] 马克思著. 郭大力, 王亚楠译. 资本论(第一卷)[M]. 北京: 人民出版社, 1975: 1~537.
- [10] 周华, 戴明德, 刘俊梅. 会计准则的价值导向与财务会计的目标定位[J]. 经济管理, 2009(7): 110~114.
- [11] W. A. 佩顿, A. C. 利特尔顿著. 潘序伦译. 公司会计准则绪论[M]. 上海: 立信会计出版社, 1940: 1~160.

作者单位: 中嘉友谊会计师事务所有限公司, 北京 100065