

## 会计职能新思维

文/聂妍 唐振达

在我国，关于会计职能的探讨是从六十年代开始的，并在八十年代达到高潮，从“一职能”学说、“二职能”学说、“全职能”学说，各种观点都有，分歧很大，呈现出“百家争鸣”的景象。但是，随着社会经济发展和经济管理需要，这些观点已明显滞后于会计实践。为此，本文站在会计传统理论的基础上，并结合会计在新时期的特点，对会计职能进行重新界定，以求人们对会计职能有全面的认识。

### 一、会计职能比较分析

#### (一) “反映”与“核算”辨析

“反映”是指按照马克思主义反映论的原理，对经济活动不断深化认识的过程，即从现象到本质的认识。主流观点认为“反映”包括观察、计量、记录、归纳、综合、分析、判断、预测和决策在内，是深刻地认识客观经济活动的过程。即“反映”是对过去、现在的反映和对未来的预测，是对表象和实质的反映，是对客观经济活动过程的深刻认识；但我的观点是“反映”就是“把大量会计数据转换为财务信息的过程。”

“核算”是指以货币为主要计量单位，对企业的资金运动真实、准确、完整地进行记录、计算和报告，但我认为主要是事后核算。就《会计法》所规范的会计核算来看，主要限于对基本的会计核算方法和程序作出规定，而没有过多涉及事前预测、事中控制等管理内容。

从上述“反映”和“核算”的概念中可看出，两者反映的对象都是企业的经济活动，通过采用专门的方法提供真实、完整的会计信息，同时依据会计信息进行预测和参与决策。两者的区别在于：①“反映”比较抽象、概括，“核算”比较直接、具体；②“反映”的范围大于“核算”，并且“核算”侧重于过程，而“反映”侧重于结果。

在讨论会计职能的过程中，究竟用“反映”还是“核算”的争议最初来自于对“观念总结”的不同理解，有人将其理解为“反映”，有人将其理解为“核算”，还有人将其理解为“反映或核算”。本人认为，“观念总结”是指运用货币作为价值尺度来反映会计对象，它包括：①利用观念上的计量标准和尺度（货币），客观、正确地计量和反映经济活动；②运用会计的专门方法记账、算账、报账，对会计信息进行综合、整理、分析；③对经济活动进行考核、评价，充分发挥会计信息的反馈作用。

#### (二) 管理与“监督”辨析

从会计角度看，“管理”是指会计依据一定的规则 and 标准，通过指挥、控制、调节和监督等手段完成预期的目标；而“监督”一般理解为监察督促，它应建立在主体与客体之间利益冲突的基础上，没有双方利益的矛盾存在，也就不会产生监督问题。由此看出，“会计管理”与“会计监督”是两个完全不同的概念，但它们也有联系，本人观点应将“管理”作为会计的基本职能，其理由主要有：①从词义上讲，“管理”所包含的内容比“监督”要全面，管理包括预测、决策、计划、控制、监督、分析、考核等内容，而监督只是管理的手段和方法之一；②“管理”符合马克思关于“过程的控制和管理”的观点③特别是股份制飞速发展的今天“管理”比“监督”的要求更高。

### 二、会计职能在会计历史进程中变迁

#### (一) 计量职能的形成阶段？

当会计处于原始或者雏形阶段时，会计的职能就是“计量”，当会计发展到一定阶段时，人们通常需要对这种计量进行必要的核查及比较，此时会计的管理职能就诞生了。我的观点认为计量这种最初的会计行为就是在人们“关心”的思想下产生的。在这一阶段，会计的管理职能还远未成熟，会计的职能也主要体现在“计量”中来反映生产劳动结果。

#### (二) 管理职能发展阶段？

18世纪末和19世纪初的产业革命给当时英国带来了生产力的巨大发展，由此引起了生产组织和经营形式的重大变革。而此时，会计已经从原始的“单式记帐阶段”转变“复式记帐阶段”，会计的管理职能也得到了进一步的发展，随着股份企业的出现，会计的管理职能就逐渐显得重要起来。尽管在这一阶段，会计的对内管理职能尚未得到充分挖掘，但其本身所具备的核算及管理职能的事实已无可置疑了。？

#### (三) 管理职能成熟阶段？

一战以后，泰勒的“科学管理法”逐渐渗入产业界，为现代企业经营管理打下了基础。而会计

无论理论还是实践方面也都有了突飞猛进的发展，表现为管理会计地位的不断提高及“标准成本计算”等会计管理方法的出现，会计的管理职能逐渐开始得到重视。

二战以后，世界经济发展进入了一个黄金时期，许多大规模的投资活动不断出现，在这种情况下，会计的预测、计划、决策、控制、分析、监督等管理职能得到了充分发挥，便会计的管理职能开始被社会广大阶层普遍接受？

### 三、对会计职能的再认识和再定位。

#### (一) 对马克思关于会计职能论述的思考

马克思在《资本论》中对“簿记”有过这样一段描述：“过程越是按社会的规模进行，越是失去纯粹个人的性质，作为对过程的控制和观念总结的簿记就越是必要。”这段话深刻揭示了会计作为一个过程所具备的功能。但是，长期以来，由于人们对“过程的控制”和“观念总结”的认识角度不同，因此，对会计职能的理解也产生了不同的结果。

首先，从“过程的控制”来看，对于“过程”，有人狭义地将其看作“企业生产过程”。而对于“控制”，也有人理解为“监督”。我认为，这些理论都是完善的。其一，监督本身的含义为“监察”和“督促”，而会计监督则是会计按照管理的目的和要求，审核经济业务的合理性、有效性、准确性，并对经济行为进行必要的干预，滞后性是它的显著特点。而现代意义上的会计更需要将会计传统的单一反馈功能转变为事前预测、事中控制和事后考核分析功能，从而形成一种“导向型”会计；其二，会计监督很大程度上是外部环境在施加于会计工作时所形成的功能，并非属于会计自身之中，它实际上只是构成会计管理过程的一个具体的分支职能而已。综上所述，我认为，会计本质上作为一种管理活动，其“过程的控制”应被理解为包含流通的再生产过程的事前、事中及事后的管理。会计也只有作用于这种具体的再生产过程，它的具体职能才能得到充分发挥。

其次，在“观念总结”的理解问题上，也有不同意见。我认为，将“观念总结”理解为反映似乎比较合理。因为，从企业生产过程看，它不仅包括事后核算，也可以包括事前、事中的核算；从内容来看，它既包括记录、计算和报告，又包括预测、控制、分析和考核。在会计实务中，会计从业人员不仅对企业复杂的经济业务进行搜索、分类、整理、计算及反馈，还要对企业会计资料进行比较及分析，而这些都大于会计核算的职能范围，所以，我们认为反映职能是会计的一个基本职能？

#### (二) 要完整地理解和把握会计职能，必须正确认识会计职能。

我国最早提出会计管理活动论的会计学家是杨纪琬教授和阎达五教授，他们在1980年的《开展我国会计理论研究的几点意见-兼论会计学的科学属性》一文中指出：“无论从理论上还是从实践看，会计不仅是管理经济的工具，它本身具有管理职能，是人们从事管理的一种活动。”我的观点是倾向于“会计管理活动论”的，因为，无论从宏观的角度看，还是从微观的角度看，会计在组织、综合经济信息方面和利用经济信息管理方面都是紧密结合的。

### 四、从建立现代企业制度角度透视会计职能

(一) 公司治理理论认为，公司治理机制辐射两个方面的内容：一是企业与股东及其他利益相关者之间的责权利分配，在这一层中，股东要授权给管理当局管理企业，采取措施保证管理当局从股东利益出发管理企业，并在管理当局损害股东权利时有权采取必要行动；二是企业董事会及高级管理层为履行对股东的承诺，承担自己应有职责所形成的责权利，在内部各部门及有关人员之间进行责权利分配。其中，第一层是股东与管理者之间的治理机制，是企业所有权与经营权相分离的结果，是建立现代企业制度的必然要求；第二层是各级管理者之间的管理约束机制，是现代企业科学管理、科学运行的必然要求。因此，我们将第一层称为狭义的公司治理，而将第二层称为公司管理。对公司治理而言，外部股东希望通过参阅会计信息判断经营者受托责任的履行情况，以做出理性的决策，此时会计充当着信息提供者的角色，因此许多学者将会计定位于经济信息系统，当前的信息系统论即发源于此。对公司管理而言，高层管理者希望通过会计核算来监督下层经营者的工作情况、企业运作状况等，此时会计充当着内部管理手段的角色，便产生了会计管理系统理论。广义公司治理的两个层面对会计不同的要求决定了会计的两项职能：作为信息提供者必须具有反映职能；作为管理手段必须具有管理职能。

#### (二) 对会计反映职能的再认识。

会计反映的内容就是会计系统所确认、计量、记录和披露的关于会计主体经济业务的一系列数据，它构成了会计信息的实体部分，会计反映的形式主要是指会计信息披露所采用的形式、程序、方法等，其质量的高低也会影响到会计反映的整体效果。在过去的理论研究中很少对“形式”单独讨论，对“形式”的各种要求往往渗透在“内容”的要求中。因此，在现有的质量属性中寻找一个能够单独、全面评价反映形式质量的指标非常困难。本人认为，在会计反映形式的质量评价中完全可以借用“透明度”作为基础特征。

#### (三) 对会计管理职能的再认识

会计作为高层经营者管理企业各内部机构的重要手段，还具有对内的职能，会计可以对各项经济业务的真实性、合法性和合理性进行监督、检查，随时纠正偏差，保证各项生产经营活动按要求进行。就此定义来看，所谓的会计监督实际上是会计管理职能。

与反映职能相比，会计管理职能本身不需要外部的强制性的规定，因为任何外部制度都很难设计出完全适合于各种企业不同性质的内部控制所需的会计模式。但是，会计不仅具有管理职能而且具有反映职能，考虑到反映职能的需要，会计不得不重新审视其自身的定位与对约束制度的选择。为了平衡自身的两职能，会计最终选择了接受外部硬件的约束。

以上分析为我们制定企业会计制度提供了有益的指导，但是也应认识到，严格的会计规则在某种程度上也有助于规范会计管理职能。特别是在一个制度上不完善、会计信息失真严重的经济环境中，提倡统一性的会计制度是非常必要的。

### 五、结论

综上所述，现代会计职能定位为管理系统是比较准确的，管理系统应包括经济信息和经济管理两个子系统，经济信息系统定位是提供宏观经济信息，即“反映”；经济管理系统定位是加强微观经济管理，即“管理”。因此，现代会计的职能应是“宏观经济反映和微观经济管理”双重性，它高度概括了现代会计内在的功能，揭示了现代会计的本质特征（作者聂妍系广西机场管理集团有限责任公司南宁吴圩国际机场财务管理部会计室主任；唐振达系广西财经学院会计学副教授）

### 相关链接

浅谈会计毕业生实际工作中存在的“转页”问题  
基于会计视角对西部大开发的绩效评价  
我国管理会计应用中的问题及对策  
会计职能新思维  
绿色会计浅探  
企业财务预算管理  
剖析影响会计电算化发展的因素  
绩效审计的现实问题研究  
投资性房地产会计政策的选择  
单位财务管理现状分析及对策研究

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站，所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料，均为集团经济研究版权所有。

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：（010）65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心