

会计的社会功用：基于非历史成本研究的回顾

<http://www.criifs.org.cn> 2009年5月19日 刘峰 司世阳 路之光

**【摘要】** 本文回顾了《会计研究》自创刊以来所发表的非历史成本计量属性研究的学术论文，按照“以义制利”和“趋利舍义”两分法，将所有非历史成本计量属性的论文分为两组，分别讨论这两组研究的逻辑思路和主要观点。与通常的回顾类学术文献不同，本文将非历史成本计量属性回顾与目前国际上关于金融危机和公允价值的争论联系起来，提出会计事实上已经承担了一种全新的社会功用：替罪羊角色。本文认为，会计之所以被赋予经济危机事件替罪羊，除了会计系统自身特征外，包括非历史成本计量属性在内的会计理论研究中过分强调会计方法选择的经济后果，也为会计事后被指责提供了相应的理论准备。本文为当前关于金融危机和公允价值的争论提供了一种新的解释视角。

**【关键词】** 社会功用 非历史成本计量属性 公允价值 替罪羊

## 一、问题的提出

据会计史学家考证，会计应当存在于人类社会的发轫之初。当然，会计能够不断发展，还在于会计本身的独到价值——维系人类社会信任的低成本工具(刘峰，2006)。当会计职业化、并成为社会越来越重要的组成部分之后，会计的社会功用也在发生相应的转变。从现有文献来看，会计的社会功用应当包括多个方面，限于篇幅，本文只关注其中一个新的、也是容易被忽视的社会功用：替罪羊角色。

2008年9月，美国先后爆出AIG、雷曼兄弟、房地美和房利美公司危机，从而引发了一场全面的金融危机。在这场灾难中损失惨重的金融界，率先将矛头指向公允价值会计，认为在市场失灵的情况下，公允价值计量导致金融机构对资产按市价过分减计，造成亏损和资本充足率下降，进而迫使金融机构加大资产抛售力度，对加重金融危机起到推波助澜的作用。英国金融服务局、国际货币基金、国际金融协会等也认为，公允价值会计模式加剧了信贷紧缩，要求重新审视公允价值会计模式。作为代表抵押贷款商的美国行业组织，消费者抵押贷款联盟于9月29日致函美国证券交易委员会(SEC)，强烈要求证券交易委员会“立即”中止公允价值会计准则。一些国会议员也对此作出反应，一个有60余名立法者的两党联合36组织联名致信SEC，要求暂停使用公允价值计量。

以美国财务会计准则委员会(FASB)和国际会计准则理事会(IASB)为代表的会计界则奋起反击，指责金融界抨击公允价值会计完全是寻找替罪羊，以转移公众的视线，为其激进的放贷政策和失败的风险管理开脱罪责。FASB主席Robert Hertz指出，投资者希望了解金融资产的公允价值，并且他们非常赞同FASB所做出的有关公允价值及其披露的规定。言下之意，金融界对公允价值的指责是置投资者信息需求于不顾的行为。美国联邦储备理事会(FED)主席Ben S. Bernanke表示，停止执行

要求金融公司以当前市价为资产估价的规定，只会进一步削弱投资者信心。同时，代表信息使用者的财务分析师协会也坚定捍卫公允价值会计，指出金融危机原则上是一个经济问题，而不是会计问题。公允价值比历史成本更加透明、及时和高效地让信息使用者了解次贷危机的规模 and 影响。

如果认真检讨，我们会发现，很多资本市场危机事件，最后都会在会计或审计这儿找到“原因”：2001年安然事件所引发的系列公司丑闻事件中，关于认股权的会计处理，被批评是罪魁祸首之一；1929~1933年的经济危机是因为信息披露不充分、没有建立一套有效的会计准则。会计的这种社会新功用并不仅仅是大洋彼岸的新发明，我国目前市场环境下、特别是资本市场上，会计也同样承担了类似的功用。

2001年8月爆发的“银广夏”事件，大量的市场操纵等，没有人去追究，会计造假被认为是主要原因，中天勤因此而倒下。如此等等，不一而足。由此，我们可以推测认为，会计实际上已经承担了一个非常重要的社会功用：社会危机事件、特别是资本市场公司危机事件的“替罪羊”角色。会计为什么会承担了“替罪羊”角色？在回答这一问题之前，让我们先来关注一下会计理论研究中一个容易被忽略的特征：“义”、“利”之辨。

## 二、会计理论研究之研究：从“义”到“利”

美国会计学会于1977年发布了题为“会计理论与理论认可”的专题研究报告，对过去60年美国会计理论的发展进行了回顾。在讨论之后，该报告提出，目前美国会计理论研究仍然没有形成一个一致的理论框架<sup>1u</sup>。至于为什么没有形成一个统一的、得到广泛认可的理论框架，该报告没有给出评论。

按照通常的划分，会计理论研究总体上可以区分为规范研究和实证研究两大类，并且，它们在时间上也是有序的。20世纪70年代之前的绝大部分会计理论研究，主要都是规范研究；而20世纪80年代起，实证研究成为会计理论研究的主流。会计学术界对规范研究和实证研究的关系及其特征，有着不同的论述，这里不一一例举。在本文中，我们不讨论规范研究与实证研究及其区分问题，我们所要关注的是：研究是否涉及理论背后的利益关系与相应的利益冲突。以此为标志，会计理论大致可以分为两类，第一类是纯粹从会计学科自身的科学性和内在一致性出发，进行推理和论证，由此而形成理论框架，本文用“探义”来概括；第二类研究是从实际应用中可能引发的利益、矛盾与冲突出发，事实上，安然事件中还有一只比较大的“替罪羊”，安达信事务所因此被起诉、定罪并消亡。三年后，美国最高法院通过决定，认定起诉并审理安达信案件的法律指引程序不当，原有法庭判决无效。也就是说，安达信被定罪属于“冤假错案”之一。

这里借用的义利之辨中的义、利两个名词，但赋予相对不同的涵义。其中，“义”主要是指从说理的角度，放到后文关于文献回顾部分，主要包括那些从真实收益等纯粹理论概念角度出发来讨论非历史成本计量属性的；“利”更多的是指经济后果，或不同利益方的利益后果，主要包括从利益方入手讨论不同计量属性选择对相应各方经济后果的影响。

American Accounting Association: Statement Accounting Theory and Theory Acceptance, P41~48, 1977讨论会计方法(政策)的应用及其经济后果，本文称为“寻利”。我们以非历史成本计量属性为例，第一类研究通常是从会计的目标(比如：提供真实、公允地反映企业经济活动实质的信息)出发，借助一些抽象的概念讨论(比如：真实利润的含义)和一定的逻辑推理(比如：

活跃的资本市场与随时波动的金融工具价格），推导认为会计计量应当采用的计量属性（比如：金融工具应当采用公允价值计量）。第二类研究通常会假定会计政策的选择（比如：究竟是选择历史成本计量属性还是非历史成本计量属性），总是与特定主体及其利益需求相联系的（比如，选择公允价值会带来更灵活的应用空间），某一特定方法之所以被选用（比如：对金融工具的计量采用公允价值计量属性），是与特定主体的利益相关（比如：管理层报酬或期权激励）。

总体上，会计理论研究的发展也是从早期的只关注“理”（或本文所借用的“义”），逐渐演变到后来不仅关注“理”，还要关注相关利益主体及其“利”。从时间顺序来看，早期传统的会计理论研究、特别是美国会计学会1977年报告中所提到的一些经典的演绎法研究著作，都是高度关注“理”的成果<sup>1w</sup>；而实证研究中盈余管理的研究，就是从不同主体及其可能的利益冲突出发，讨论不同会计政策选择及其潜在的利益动机。严格地说，这种划分不是我们的创造，它来自Watts and Zimmerman (1979) 关于会计理论的供给与需求的讨论。Watts and Zimmerman (1979) 认为，不同的利益需求，导致了不同利益取向的会计理论；当会计理论服务于特定利益取向的利益团体，而不同利益团体的利益之争总是存在，因此，一个公认的会计理论体系是不可能达成的。

Watts and Zimmerman (1979) 认为，在一个管制社会，不同团体为了各自的利益，需要为各自利益服务的会计理论。当然，管制社会同样也表明，任何社会层面的事件——比如安然事件所引发的系列公司危机事件或最近因为次贷所引发的金融危机事件，当然也会问责到各级政府管制部门。政府管制部门同样需要一个有效的“替罪羊”。会计正好就是这样一个合格的“替罪羊”，因为，会计在任何一个社会都处于核心位置：利益争执的焦点；同时，任何会计方法的采用，都有潜在的缺陷，使得会计从业人员难以自我辩解。

基于会计理论研究的“理”与“利”之分，我们可以将我国过去三十年会计计量属性研究的回顾，也大致区分为两大类：主要关注会计计量属性内在科学、合理，并由此决定选择何种计量属性，本文称为“探义”；从不同计量属性选择所可能产生的经济后果角度切入，讨论非历史成本计量属性的选择与相应的经济后果，本文用“寻利”来概括。

### 三、非历史成本计量属性研究：30年回顾

我们的回顾，主要集中在《会计研究》刊物。《会计研究》创刊于1980年，至2008年6月，共发行了248期，大约论文数量为3900篇。从这一意义上说，本文的回顾，是《会计研究》学刊上所公开发表的、关于会计计量属性中非历史成本属性研究的回顾。但我们认为，这样处理，总体上能够反映出我国过去30年会计界关于这一话题研究的主要特征。尽管其它刊物——特别是各大学学报和后来创刊的一些会计学术刊物——也刊登了一些会计类论文，但他们的历史相对较短或论文比较零散，不系统，没有纳入回顾范畴。

遵从我们上面讨论的关于会计理论研究中“以义制利”与“趋利舍义”的二分法，过去30年关于非历史成本计量属性的研究，也可以大致区分为两部分。

#### （一）非历史成本计量属性研究：“探义”视角

正如上文讨论，会计理论研究中主要诉诸“义”的研究，基本范式都是从少数几个核心概念如利润或会计目标出发，然后推演出相应的会计理论框架。放到计量属性讨论部分，撇开会计信息本身所代表的经济利益及其可能的经济功效与影响，纯粹从理论角度来推定应选用的会计信息加工、

生成操作手段的主要内容——计量模式，包括计量属性和量度单位。

按照我们对这部分文献的归纳，其基本步骤包括：第一步是财务报告应当达到的目的，如林志军(1986)认为会计的目的是考核企业管理当局作为财产所有者的委托管理者所实际完成的受托责任，或会计信息使用者的主观需求，如黄世忠(1997)认为投资人和债权人需要更相关的信息；有些研究没有明确给出这一概念(如周首华，1990；汤云为、张鸣，1991等)，我们从作者的行文中推定出所隐含的目标(我们称为推定的目标)；第二步为了实现或满足相应的目的(包括推定的目标)，真实利润是一个不可或缺的概念；当然，作者通常会借助一些经济学理论(包括马克思的实物补偿理论)论证，认为真实利润所应当包括的内容是什么；第三步，也是非历史成本计量属性研究非常重要的一步，就是对经济环境的描述，包括物价变动、技术进步、金融环境变化等等。作者会据此认为，传统的历史成本计量属性，不能恰当、有效地完成相应的目标(提供真实的盈利信息等)，应该修改甚至放弃历史成本计量属性，采用非历史成本计量属性；最后，也是相应的结论部分，作者会根据前面三个环节的讨论，提出最理想的计量属性。

从时间序列来看，《会计研究》所刊登的关于非历史成本计量属性的研究论文，讨论到可能冲击历史成本计量属性的经济环境时，从时间角度，大致可以分为两个阶段：20世纪90年代中期之前，主要集中在物价变动、通货膨胀等导致实物资本不能保全，推荐的非历史成本计量属性主要集中在现行成本、重置成本等；90年代中期起，对这一问题的讨论，更多地是从无形资产、衍生金融工具等对会计的冲击角度展开，推荐的非历史成本计量属性以公允价值为主。

纵观这些文章的演绎思路，它们都程度不同地强调会计计量方法的构建服从一般到具体的原则，具有一定的逻辑性和内在的严密性；另一个典型特征是，这种纯粹理论的研究大多是对尚未纳入会计实务的计量对象的计量方法的探讨，其结论往往被作为“建议”或者“指导”的形式出现，构成了我国计量理论研究的最为重要部分。而这些研究人员也往往认为，经由这种方法得出的模式和方法，比实务中应用的方法“更好”，带有鲜明的规范研究的特点。

这种纯粹从“探义”角度讨论非历史成本计量属性的研究，还有另外一种思路，即从可能的现实选择出发，考虑到各种现实限制性，来确定最可能的模式，他们大多是维护现行模式的。这一范式的文献数量不多，这里不做详细探讨。

## (二) 非历史成本计量属性研究：寻利视角

总体而言，从利益后果角度讨论会计计量属性的，通常会关注两个角度的问题：第一，利益后果是否公平；第二，是否有人刻意利用会计方法来达到个别主体利益最大化。具体来说，这一范式的主要研究思路是：将会计计量属性的选择与不同利益主体的利益联系起来；为了满足各该主体的利益，会计应当选择与之相适应的计量属性。这一研究的最初思路就是美国财务会计准则委员会在财务报告概念框架中提出的：财务报告应当向投资者提供对他们决策有用的信息；反映报告主体未来现金流入的时机、金额与不确定性的信息，对投资者决策最相关；财务报告应当采用能够反映这类信息的计量属性。我们总结了该思路一些比较有代表性的文章及其结构，尽管强调不同会计计量属性选择的利益后果，但与前面的“探义”研究有一个共同点，那就是：没有将公司管理层和关联方纳入到研究的对象中来。或者说，他们都假定人是利益中立的，他们在执行会计准则的过程中，都是本着科学、合理、公平的立场，不会加入个人的利益。

随着对会计研究的逐步深入，人们发现，上述这种假定并不是必然成立的。因此，会计理论研究中逐渐加入了人的逐利性行为的影响。有关盈余管理的研究文献、特别是管理层报酬计划的盈余管理研究文献，就是这一思路的典范。在这类文献中，管理层不再是利益中立的，而是为了自身利益最大化，刻意选择最适宜的会计政策。当然，这类文献通常不会专门对某种会计计量属性做出选择。不过，鉴于公允价值属性已经广泛在金融业付诸应用，相应的经验数据比较容易获取，很多研究文献讨论金融业选择公允价值计量属性与价值最大化问题。按照我们对文献的掌握和理解，鲜有从特定利益主体及其利益最大化角度出发，讨论公允价值的机会性应用的研究文献。

1998年，财政部发布《股份有限公司会计制度》，允许上市公司提取减值准备。这实际上是对历史成本的修正，或者说，是允许上市公司在部分资产与负债问题上采用非历史成本计量属性。当然，该项会计政策也引发了相应的研究热潮。按照上述关于“探义”与“寻利”的区分，这部分研究也分为两种类型：一是讨论资产减值会计的理论起点、确认与计量等理论问题(周忠惠、罗世全，2000；毛新述，2005等)，或与国际会计准则等相比较，讨论我国资产减值规定的内在有效性及其改进空间(黄世忠，2005)；第二种研究方式更多地关注资产减值政策应用的经济后果，特别是资产减值政策的应用是否会与公司特定目的(比如配股或增发)相关联。这部分研究在方法上主要采用实证研究方法，如王跃堂(2000)、王跃堂等(2005)、赵春光(2006)、王建新(2007)、代冰彬等(2007)等。

#### 四、会计的特殊社会功用：与研究有什么关系

本文的开篇部分，我们提出了会计的特殊社会功用：替罪羊角色。而我们在文献总结与回顾部分，只是按照“探义”与“寻利”的标准来讨论非历史成本计量属性研究。替罪羊角色与上述非历史成本计量属性研究的内在关系究竟如何？

为什么会计很容易被用来作为危机事件的“替罪羊”、却无法理直气壮地为自己辩护？一个很重要的因素就在于会计所特有的、极其广泛的经济后果。从现代社会、特别是现代经济社会来看，打动每个百姓的，主要是他们自身的经济利益。在现代经济社会，广大居民的经济利益或直接或间接地与企业联系在一起，而这些居民的利益又主要与企业报告利润数字相关联的。换言之，企业报告利润是一个能够与各主体利益都相关的数字。资本市场的发明与普及，进一步扩展了会计信息与每个居民之间的关联性。企业报告利润被认为是会计系统的结果，当事后证据表明某个企业的经营状况发生剧烈变化——比如本次次贷危机中的AIG、雷曼兄弟和“两房”，人们首先会抱怨会计系统未能及时、甚至提前告知可能的风险，人们甚至也假定企业真实的经营业绩应当是平稳变化的，而不是突变的。即便金融市场高度发达、流动性风险日益增强的今天，即便石油价格从接近150美元一桶的高位跌倒不到50美元一桶，只用了仅仅四个月的时间，人们还是期望企业所报告的会计利润是平稳变化的。

针对次贷问题所引发的金融危机中社会各界、特别是美国国会对公允价值的指责，会计界的反驳是：不要因为温度突然降低了，就抱怨温度计。问题在于：会计对利润的反映，很难说像温度计那样客观、无争议，权责发生制本身就意味着判断和估计。这也就是会计难以自我卫护的一个重要原因。另一方面，回到上文关于非历史成本计量属性的研究，我们也会发现：学者们在讨论会计计量属性的选择(当然，也包括其他类似会计理论问题研究)时，常常有意识地从经济后果角度来讨论。比如，那些建议采用非历史成本计量属性的研究文献，总是会强调作者推荐之外的计量属性不能满足作者所设定(推定)的目的，同时，这些文献还往往强调，原有的计量属性将会导致非常严重的、

负面经济后果(如, 云秀清, 1985; 汤云为, 1988等), 或者, 继续采用原有的计量属性, 将会影响到某些主体的利益(如, 黄世忠, 1997; 姜国华, 2007等)。我们的统计发现, 本文回顾所包括的非历史成本计量属性文献共58篇, 其中, 有51篇在行文中提到不同计量属性的经济后果。换言之, 会计理论研究对经济后果的强调, 也为社会各界事后指责会计在重大经济危机中的负面影响, 提供了相应的理论“准备”。

## 五、讨论与结论

本文是一个回顾性的文献, 主要是针对《会计研究》自创刊到2008年6月共248期上所刊发的关于非历史成本计量属性研究的文献进行总体回顾, 并期望为未来研究提供一些参照性建议。在具体阅读这些文献时, 我们发现, 当时的研究对非历史成本计量属性的强调和推荐, 都是从正面经济后果角度来展开与阐述的; 很多文献认为, 因为经济环境的发展等外部因素变化, 导致传统的历史成本计量属性已经不能适应需求, 继续采用历史成本计量属性将会引发很多负面经济后果。就在我们阅读这些文献的同时, 大洋彼岸的经济危机以及随之而来的社会层面对公允价值——非历史成本计量属性的最新发展——的批评和指责, 联系到国内不同阶段的公司危机事件以及相应对会计的指责, 让我们不禁思考: 到底是会计计量属性乃至会计系统不能适应社会的发展? 还是社会“不公允”地指责了会计以及公允价值?本文中, 我们没有正面讨论会计在本次次贷事件是否真正具有华尔街和美国国会所指责的负面作用, 而是讨论会计为什么会被用来作为指责的对象。我们的分析倾向于认为, 一方面, 会计信息的广泛经济后果和会计信息生成过程的大量主观因素, 导致会计天然具有了这种“替罪羊”的身份特征; 另一方面, 包括非历史成本计量属性研究在内的会计理论研究, 往往都倾向于扩大会计的服务目标、过于强调会计方法选择不当(比如计量属性的选择)所可能造成的负面经济后果, 也增加了事后会计被指责的风险。这种趋势, 从上述关于非历史成本计量属性研究回顾中也可以找到相应的佐证。

会计的这种新的社会功用——经济危机事件的替罪羊角色, 当然不是会计界所期望的。如何避免或消除会计的这种社会功用, 还需要会计界作出努力, 包括消除社会公众对会计的不切实际的期望、重新厘定会计的目标等等。我们在本文中提出这一现象, 也期望这一现象能够引起会计界——包括学术界和实务界——的重视, 以期在不远的将来能逐步改变会计的社会形象。

## 主要参考文献

1. 葛家澍、刘峰. 2003. 会计理论——关于财务会计概念结构的研究. 北京: 中国财政经济出版社.
2. 索科洛夫(前苏联) 著、陈亚民等译. 1990. 会计发展史. 中国商业出版社版. P2.
3. 刘峰. 2006. 会计学基础. 北京: 高等教育出版社(第二版).
4. American Accounting Association, 1977, Accounting theory and theory acceptance .
5. Bob Herz: Lessons Learned, Relearned, and Relearned Again from the Credit Crisis - Accounting and Beyond, September 18, 2008.
6. Rob Lewis: The fair - value fall - out, 20Mar 2008, <http://www.accountingweb.com>.

co. uk /; IFM: Global Financial Stability.

7. Report, Apr 2008; S. Kambayashi, All's fair, <http://www.economist.com/>, from The Economist print edition, 18 Sep 2008.

8. Watts, R. and Jerry Zimmerman, 1979, The demand for and supply of accounting theory: a market for excuses, The Accounting Review, April.

9. Jesse Westbrook: SEC, FASB Resist Calls to Suspend Fair - Value Rules (Update2), Last Updated: September 30, 2008 19:10 EDT, <http://www.bloomberg.com>.

10. Karey Wutkowski: Bernanke: Abandoning fair value would harm markets, Tue Sep 23, 2008 5: 57pm EDT, <http://www.reuters.com/article/marketsNews/idUSN2340896520080923>.

文章来源: 会计研究 (责任编辑: xl)