

文章编号: 1007- 2985(2009) 02- 0122- 03

论企业会计目标的选择^{*}

童杰成

(湖南科技大学, 湖南 湘潭 411201)

摘要: 会计目标是财务会计工作总的目的性要求, 它是会计职能的具体化, 往往作为会计理论研究的逻辑起点。然而, 经济主体的性质不同, 其会计目标的选择也就有所差别。借鉴西方国家的会计目标选择方案, 结合我国现状, 对非上市公司、上市公司的会计目标进行探讨, 提出它们各自会计目标的选择。

关键词: 会计目标; 受托责任观; 决策有用观

中图分类号: F235. 19

文献标识码: A

1 会计目标理论

会计目标是会计理论研究的起点。企业会计目标是会计的目的或宗旨, 是在一定历史环境和条件下, 人们通过从事会计工作所希望达到的预期结果。^[1] 目前, 我国会计理论界对会计目标的研究主要局限于“受托责任观”和“决策有用观”两学派之争。两学派都是与一定的社会经济环境相适应的, 相对于某一环境, 各自都具有一定程度的合理性与局限性。

1.1 受托责任学派的主要观点及局限性

在受托责任学派看来, 由于社会资源(主要是资本)所有权和经营权的分离, 资源的受托者就负有了对资源的委托者解释、说明其活动及结果的义务。因此, 会计的目标就是向资源的提供者报告资源受托管理的情况。受托责任学派认为, 为了有效地协调委托和受托的关系, 客观、公正地反映受托责任的履行情况, 首先, 在会计信息质量方面应强调客观性, 在会计确认上只确认企业实际已发生的经济事项; 其次, 在会计计量上, 由于历史成本具有客观性和可验证性, 因此坚持采用历史成本计量模式以有效反映受托责任的履行情况; 再次, 在会计报表方面, 由于经营业绩是委托者最关心的一个方面, 因此收益表的编制显得尤为重要。

在目前经济环境中, 尽管受托责任普遍存在, 在会计上反映, 或比较侧重这一责任的履行情况的反映也无可非议, 但是若将“认定和解除受托责任”作为会计理论研究的起点, 至少有以下一些不妥之处: (1) 受托责任学派强调会计系统和会计制度的整体完整性, 认为只有完善的会计系统和会计制度才能确保会计实务的正确性, 但是会计系统和会计制度内容复杂, 保证两者的完善性这一提法比较抽象, 一旦实务中出现问题, 则难以确定问题的根源, 造成众说纷纭、难以统一的局面。(2) 在会计处理上, 由于受托责任学派强调客观性胜于相关性, 因此要求采用历史成本计量模式。虽然历史成本模式有其自身的优势, 但会计作为一门服务性的学科, 应随时注意适应经济环境的变化, 忽视市场的变化, 只能使会计这门学科墨守陈规, 弱化其服务功能。(3) 在会计信息方面, 受托责任学派很少会顾及到资源委托者以外的信息需求, 按照这一思想, 会计人员往往难以体会潜在投资者的利益和要求, 因而容易逐渐丧失完善会计信息的积极性, 也难以进一步提高会计信息的质量。

1.2 决策有用学派的主要观点及局限性

在决策有用学派看来, 会计的目标就是向信息使用者提供有利于其决策的会计信息, 它强调会计信息的相关性和有用性。从会计确认方面来看, 决策有用学派认为会计人员在会计上不仅应确认实际已发生的经济事项, 还要确认那些虽然尚未发生但对企业将会有影响的经济事项, 以满足信息使用者决策的需要; 从会计计量方面来看, 决策有用学派认为会计报表应反映企业财务状况和经营成果的动态变化, 在会计计量上主张以历史成本为主, 并鼓励在物价变动情况下多种计量属性并行; 在会计报表方面, 决策有用学派认为会计报表应尽量全面提供对决策有用的会计信息, 由于会计信息使用者需求的多样性, 因此在会计报表上强调对资产负债表、损益表及现金流量表一视同仁, 不存在对某种会计报表的特殊偏好。

尽管在资本市场发达的情况下, 决策有用理论可以使会计信息和信息使用者紧密相联, 并能促进会计理论研究更具有针对性和方向性及密切会计理论和实践的联系。但考察我国当前资本市场的发展情况不难发现, 由于大量非流通股的存在, 我国资本市场尚未在企业资本筹集过程中发挥主要作用, 企业的经营活动也并非完全以资本市场为导向, 而众多的潜在投

* 收稿日期: 2009- 01- 02

作者简介: 童杰成(1969-), 男, 湖南平江人, 湖南科技大学讲师, 主要从事会计信息系统研究。

资者也仅仅是通过会计信息来初步了解一下上市公司而已。

2 西方国家会计目标的选择

2.1 美国会计目标定位偏向于决策有用观

美国是以私有制为基础,具有高度发达的自由市场经济体制的资本主义国家,在高度私有化的资本主义的市场经济体系中,法律制度的核心就是保护资产所有者的权益,会计则成为保障这种权益的基础,人们通过会计信息明确自己的权益是否受到损害。美国财务会计准则委员会(FASB)提出的决策有用观,即表明会计活动的核心应是向使用者提供对决策有用的信息,一旦投资人的利益因虚假信息而受到损害,受害人可以通过法律手段要求赔偿。

在具有高度发达的资本市场和两权彻底分离的情况下,投资者必须利用对决策有用的会计信息通过资本市场以股票或其他证券买卖的方式来决定自己的投资方向,所以社会资源分配主要通过资本市场进行,企业和投资者之间的关系通过资本市场建立。因此,其会计目标必然定位于决策有用观,强调向会计信息使用者提供有助于经济决策的信息,会计信息使用者的满意程度成为会计目标实现程度的标准之一。美国《论财务会计概念》明确指出,企业应提供具有前瞻性的“全面业绩报告”,提高会计信息的相关性,以满足不同的会计信息使用者的决策需要。^[2]

2.2 德国会计目标定位于受托责任观

德国虽然也是以私有制为基础的发达的资本主义国家,但资本市场相对于美国而言却欠发达。德国企业融资主要依赖于向银行贷款,而不是通过发行债券或者权益性证券向资本市场融资。德国企业以中小型为主,它们经营所需的大笔资金如购买关键设备等,都来源于银行。由于德国企业的融资方式主要是通过银行贷款,因此银行对企业会计信息表现出强烈需求,而投资者则是通过银行间接地与企业发生关系,投资人本身也就不十分关心企业的财务状况与经营成果,银行则成为主要的会计信息使用者。这就决定了德国企业会计信息得优先满足债权人的需要并从会计的各方面首先考虑保护债权人的利益。这正是受托责任观的体现。受托责任观的会计目标就是向资源的提供者报告资源受托管理的情况,着眼于财务会计的传统角色,强调财务会计应反映经营者的履约责任,其信息特征主要体现为客观性和历史性,并不考虑受托者如何理解并利用这些信息去进行什么样的决策。

在西方,资本市场不发达的国家都采用了受托责任观。正是因为德国采用了受托责任观,所以相关性没有被列入德国会计信息质量特征。在德国的《商法》、《股份有限公司法》、《有限责任公司法》、《所得税法》等中都强调了“合规的会计原则”。在应用会计原则和方法时,会计人员缺乏可选择性。法律规定了公司必须提供的最少财务信息,以保证主要会计信息使用者债权人的利益。

2.3 西方国家会计目标选择对我国的借鉴作用

西方国家会计目标的选择主要是以经济环境,尤其是资本市场发达程度为前提的。我国的资本市场尚不十分发达,国家作为委托方仍然占据着十分重要的地位。在这样的经济环境下,所以有一种观点认为,我国的会计目标应定位于“受托责任观”是比较合适的;但另一种观点认为,西方各国和国际会计准则委员会都立足“决策有用观”,即把会计的目标定位于提供决策有用的信息,会计是国际通用的“商业语言”,我国在准则制定中也应引用西方的观点。显然,2种观点都是片面的,应针对我国当前特殊的经济环境,制定出有中国特色的会计目标,即在不同领域实行不同侧重的会计目标。

3 我国会计目标的选择

我国经济目前处于以证券市场诞生和以现代企业制度为重要标志的体制转型时期,既存在直接的受托-委托关系,又存在间接的受托-委托关系。在复杂的经济环境下,采用单一的会计目标理论不符合中国特色的社会主义市场经济的要求。“受托责任观和决策有用观”应各自在其最佳的适用环境里发挥作用。

3.1 非上市公司会计目标的选择

我国非上市公司由于受自身规模局限,一般难以上市发行股票筹集资金,而在非公开的资本市场上进行股权或债权融资,企业形式多为合伙或独资企业,所有者大多直接从事企业经营管理。非上市公司会计的主要目标是管理当局向投资者、债权人等报告资源的运用情况,即评价受托经济责任。从公司出资人有权获取公司财务信息的权利出发,视公司出资人为会计权利的主体,将会计人员视为出资人的受托人,代出资人从事会计行为。根据受托责任的基本理论,会计人员理应就其从事的会计行为对出资人负责。这样,会计的目标主要就是向资源的提供者报告资源受托管理的情况,让他们及时了解企业的经营状况。^[3]

信息需求者比较明确,委托代理关系清晰,符合“受托责任观”的适用范围,而且根据成本-效益原则和重要性原则,没有必要像上市公司那样进行充分披露会计信息。所以,非上市公司应采用“受托责任观”,向明确的委托方提供所需的相关信息。

3.2 上市公司会计目标的选择

由于我国上市公司披露的财务信息涉及的利益关系者最多,也是我国很多特殊会计事件与会计问题产生的根源,关系

到我国证券市场是否能健康发展,因此,上市公司的会计目标应定位为:向信息的主要使用者提供财务报告。一般认为,国家、股东、债权人、供应商、客户、职工等都是财务信息的使用者,而且这些利益关系者所关心的侧重点是不同的,上市公司的财务报告要同时满足这些利益相关者的需要会造成很尴尬的局面。^[4]可以借鉴《国际会计准则》对通用财务报表的规定:“通用财务报表,指意在满足那些无权要求按其特定信息要求提供信息的使用者进行决策的有关企业财务状况、业绩和现金流量的信息。”国家及其税务机关为了满足其宏观调控和税务管理的需要,在通用财务报表不能满足其需求的情况下可以要求企业向其提供专项报告。一般而言,通用报表可以满足供应商、客户、职工等相关各方对信息的需求。以下从股东和债权人这2个主要信息使用者出发进行分析。

股东——我国大多数上市公司的股东由非流通的国有股和社会流通股组成。非流通的国有股一般为绝对控股股东,这些控股股东成为集所有权与管理权于一身的“内部人”。我国国有上市公司的内部人控制现象极为严重,他们利用一些不平等的关联交易转移上市公司财产,侵害中小股东利益。这些控股股东可以轻易获取上市公司有关信息,因而大股东不是通用财务报告的需求者。社会公众股中包括机构投资者和“散户”。机构投资者在我国处于初级阶段,专业分析师队伍还有待培育和发展。但机构投资者有利于克服以散户为主的市场存在的严重投机状况和“羊群效应”,是证券市场走向成熟所不可缺少的,他们是通用报告的主要使用者。“散户”或股民通常缺乏投资经验和基本的财务知识,对财务报表的分析主要依赖于他们的顾问——财务分析师。专业的财务分析师刚刚进入我国,虽然要成为西方发达国家那样成熟的专业队伍还有待时间,但他们已成为我国证券市场上一支活跃的力量。

债权人——债权人包括以银行为代表的特定债权人和可在证券市场上流通证券的持有者。银行等债权人可以利用其地位要求企业提供其所需要的专项报告,通用报告的使用人只包括债券持有者。

综上所述,我国证券市场上通用报告的主要信息使用者为现有及潜在的可流通的股东和债权人,即证券市场中的中小投资者,并且他们远未达到有效证券市场对信息使用者的要求。

通过以上分析,可知通用财务报告主要是向现有的、潜在的、可流通的股东和债权人以及其他信息使用者提供其做出理性投资、信贷和相似决策所需的有用信息。一般地,信息使用者最为关注企业未来现金流量的金额、时间分布和不确定性。理想的状态是资产和负债的计价建立在未来现金流量现值的基础上。但这种理想状态是无法达到的,这需要在信息使用者需要什么样的信息和财务报告能提供什么样的信息之间找到最佳结合点。财务报告提供的信息应能在相关性和可靠性之间得到最佳平衡,这样的信息才是对投资者有利的信息。^[5]相关的信息指投资者能够用来评估公司未来经济发展状况的信息,而可靠的信息则是指精确的、不偏不倚的信息且不会被管理当局操纵的信息。以下对财务报告提供的信息的2个标准进行探讨。

第一,相关性。对投资者来说,相关的信息,例如资产、负债的市场价值,这种信息对净利润报告的影响是十分不确定的,而且在我国,可靠的市场价值是不容易得到的,并且,以市价为基础的信息更容易被操纵。会计是反映性的,提供的不是未来信息,只能是历史信息,即有助于预测未来的信息。对企业的经济活动进行预测并提供相关的信息不是财务会计的任务,而应该是公司理财等其他学科的任务或使命。所以,财务会计提供的信息应立足历史成本,并依靠全面披露来增加财务报告对投资者的有用性,同时应避免向投资者提供决策无用的垃圾信息。另外,在以历史成本计价为基础的同时,可部分采用公允价值计量。公允价值对决策是有用的,它在一定程度上提示了公司财务状况和前景的重大变化。而且公允价值会计代表了财务会计未来发展的方向,有利于与国际标准接轨,这也是我国搞好资本市场的迫切需求。

第二,可靠性。会计信息可靠性的问题一直是困扰我国证券市场的重大问题。由于在我国上市公司与其母公司之间在资产、管理和经营方面不明晰,上市公司成了其大股东在证券市场中的圈钱工具。从近年来发生的一系列财务丑闻以及上市公司管理当局进行的盈余管理可以看出,在我国财务报告的可靠性极差。企业为了获得稀缺的上市资格,从改制、上市开始就存在造假,上市后大股东又通过占用上市公司资金、非公允关联交易等来侵犯中小股东利益,为了达到配股、增发等目的再次造假。虚假财务信息泛滥已经成为证券市场持续低迷的一个重要原因。可以看出,提高会计信息质量需要从公司治理、证券监管、完善相关法律制度、加强审计等多方面的共同努力来完成。

综合相关性和可靠性的讨论,再根据我国目前证券市场的状况,应首先强调的是可靠性,并通过公允披露来弥补相关性。虽然“决策有用观”建立在完全有效的证券市场假设基础上,但是我国的证券市场刚刚发展,还很不完善,跟完全有效相差很远,可靠性和相关性不能完全一致,必须牺牲一个来满足另一个。由于我国的特殊环境,我国准则应致力于规范通用财务报告的编制。通用财务报告的信息质量应首先满足可靠性,以牺牲相关性来保证可靠性,同时可通过充分披露来弥补相关性的不足。会计目标可由“决策有用观”演变为“信息可靠有用观”,以使财务报告能提供出高质量的财务信息来满足广大投资者的决策需要,并促进证券市场的健康发展。

4 结语

鉴于我国经济环境的复杂,在非上市公司可主要采用“受托责任”的观点来满足特定信息需求者的需求。上市公司可借鉴“决策有用”的观点来指导其信息的披露,会计目标的“信息可靠有用观”是我国证券市场现阶段的最佳定位。

(下转第128页)

sia [J]. J. Bone Miner. Res., 2003, 18: 624- 36.

- [4] GAHILL R A, WENKERT D, PERLMAN S A, et al. Infantile Hypophosphatasia: Transplantation Therapy Trial Using Bone Fragments and Cultured Osteoblasts [J]. J. Clin. Endocrinol Metab, 2007, 92(8) : 23- 30.

On Teeth Mineralization of Hypophosphatasia

LIU Min-chuan

(Pediatric Dentistry of Huaxi Stomatological Hospital, Sichuan University, Chendu 610000, China)

Abstract: Hypophosphatasia is an inherited disorder rarely known to dentists in China. Defective bone and teeth mineralization, deficiency of serum and bone alkaline phosphatase are typical features. Symptoms are highly variable, and premature loss of the teeth is the clinical manifestation for dentists to deal in time. The molecular pathogenesis, symptoms and therapy have been reviewed in the paper.

Key words: hypophosphatasia; tissue non-specific alkaline phosphatase; genetic mutation

(责任编辑 易必武)

(上接第 124 页)

参考文献:

- [1] 葛家澍. 会计理论 [M]. 上海: 复旦大学出版社, 2005: 45- 89.
 [2] 亨利 I 沃尔克. 会计理论 [M]. 东北财经大学出版社, 2005: 187- 189.
 [3] 朱华荣. 浅议环境会计的具体目标 [J]. 会计评论, 2006(10): 13- 14.
 [4] 杨晓青. 论财务会计目标 [J]. 科技信息, 2007(9): 213- 214.
 [5] 孙红梅. 新经济环境下对会计目标的思考 [J]. 山东商业会计, 2006(3): 2- 3.

Determination of Enterprise Accounting Target

TONG Jie-cheng

(Hunan University of Science and Technology, Xiangtan 411201, Hunan China)

Abstract: Accounting target is the overall requirement of financial accountancy and the embodiment of accounting functions, which is regarded as the logic starting point of accounting theory study. Accounting targets will be different since the properties of economic subjects are different. This paper, using the accounting target determination program in western countries for reference and combining with the current situation in China, explores the accounting targets of non-listed and listed companies, and then puts forward the corresponding target determination.

Key words: accounting target; accountability perspective; decision-usefulness view

(责任编辑 易必武)