

mpacc财务会计会计目标两论关系探索会计硕士考试 PDF转换
可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/530/2021_2022_mpacc_E8_B4_A2_E5_8A_c74_530602.htm

摘要: 论文在梳理关于会计目标“决策有用观”与“受托责任观”两论关系学说已有研究成果的基础上,对两者的差异进行了比较,应用系统论,认为会计目标是会计职能的具体化,会计目标的两论与会计职能的两论之间存在对应关系。关键词: 决策有用观. 受托责任观. 关系. 会计目标 我国2006年颁布的《企业会计准则基本准则》第四条指出,“财务会计报告的目标是向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息,反映企业管理层受托责任履行情况,有助于财务会计报告使用者作出经济决策。”从而试图将国内外会计理论界关于会计目标“决策有用观”与“受托责任观”(以下简称“两论”)长期争执的理论问题化干戈为玉帛,实质是想回避会计目标两论的关系。国内外准则制定机构或学者基本上均接受或者说均不否认两论,但对“决策有用观”与“受托责任观”两者的关系却存在分歧。会计目标作为财务会计概念框架的起点,一直备受国内外会计理论研究者重视,两种不同会计目标理论演绎的财务会计概念框架并不相同,正确认识两论之间的关系,对于我国在新的经济环境中,尤其是执行新会计准则后,会计规范与国际惯例趋同的背景下,建立适合我国国情的财务会计概念结构,具有十分重要的现实意义。

一、会计目标两论关系学说

1. “决策有用观”居主导地位学说 1966年以美国会计学会名义出版的《基本会计理论》明确提出:“会计的目标是.....提供有关的信息。”美国会计原则委员会(APB) 1970年

发表的第4号报告认为：“财务会计和财务报表的基本目标，是向财务报表的使用者（特别是所有者和债权人）提供有助于他们进行经济决策的数量化的财务信息。”次年，美国注册会计师协会组建以Trueblood为首的“财务报表目标研究小组”。1973年10月该组提出题为“财务报表的目标”的研究报告。列举财务报表的12项目标，其中有一项基本目标：提供据以进行经济决策的信息，其它11项是从不同角度把基本目标具体化。美国财务会计准则委员会于1978年发表的《论财务会计概念》（SFAC）第一辑《企业编制财务报告的目标》（或称财务会计概念公告第一号）提出“编制财务报告本身不是目的，而是为了提供于做出企业和经济决策有用的信息。”“编制财务报告应为在和潜在的投资者、信贷者以及其它用户，提供有用的信息，以便做出合理的投资、信贷和类似的决策。”国际会计准则理事会（International Accounting Standards Board）于2001年4月采纳的《编制财务报表的框架》，在“财务报表目的”的第12段指出：“财务报表的目标，是提供在经济决策和财务状况变动的信息。”英国会计准则理事会提出财务报表的目标是：向利用财务报表进行决策的报表使用者提供关于企业财务状况、经营业绩和偿债能力的有用信息。上述观点也为我国会计准则制定机构采纳或为学者接受。

2. “受托责任观”居主导地位学说

1973年出版的《财务报表目标论文集》，发表了美国著名会计学家理查德M西尔特和井尻雄士的论文《提出财务报表目标的理论框架》，他们认为财务报表目标可分为基本目标、总目标、操作性目标、指令性目标等四个层次。基本目标是确保经管责任，是财务报表的最终目标。国际会计准则理事会于2001年4月采纳的《编制财务报表的

框架》，在“财务报表目的”的第14段也指出：“财务报表还反映管理层对交托给它的资源的经管成果或受托责任。使用者之所以评估管理层的受托责任或经管责任，是为了能够作出经济决策。例如，是持有还是出售其对主体的投资，是续聘还是调换管理者。”该观点在国内还包括“受托责任观为主，兼顾决策有用观”（阶段论）等。[1] 3. 两论等同学说 美国著名会计学家AC利特尔顿认为“会计的首要目的是向管理当局提供控制信息或报告受托责任的信息。”[2] 试图把两种观点统一起来。“受托责任与决策有用是对会计目标不同层面的表述，受托责任关注的是实质，反映受托责任的履行情况，是会计的根本目标。而决策有用观关注的是形式，提供于决策有用的信息，是会计的外在目标，两者实质是一致的。”[3] 1982年澳大利亚著名学者AD巴顿《会计的目标和基本概念》(Objectives and Basic Concepts of Accounting) 出版。该书认为会计系统和财务报告的基本目标只有一个，即满足使用者有关企业经济业务的财务信息需求。使用者获取有关企业经营、企业的负债、资源以及各项义务的信息，是基于决策、控制和落实经管责任的需要。看来，巴顿教授也想把决策有用观与经管责任观兼容并蓄，是比较明显的。我国财政部会计准则委员会《会计目标》课题组，经过两年多的研究，认为，“我国目前的会计目标总体应该定位在为管理型投资人提供真实可靠的经管责任会计信息。”[4] 实质是两论等同学说。4. “决策有用观”包含“受托责任观”学说“财务信息的使用者包括所有的利益相关者，而所有者是利益相关者中的一员，同时，考核受托责任是所有者众多决策中的一项具体决策。……无论什么样的角度，决策有用的观点均包含受托责任。”[5] 5. “受

托责任观”包含“决策有用观”学说 伍中信教授认为,“决策有用学派只是‘受托责任’学说的一个较高层次而已,因为‘决策有用’也是一种‘受托责任’,是委托人对受托人提出的更高要求,是受托之责从‘保管’发展到‘保管和收益’,然后上升到对托付人‘决策有用’这一较高层次,因而可以说‘决策有用学派’只是‘受托责任学派’发展的一个阶段。”

[6] 二、“决策有用观”与“受托责任观”之比较 1982年,哈佛大学企业管理学院曾主持过“决策有用观”与“受托责任观”的激烈辩论,对比较两论差异具有重要参考价值。[7] 我国部分学者在借鉴国外研究成果的基础上,根据我国的经济环境提出了我国的会计目标从“受托责任观”向“决策有用观”转换思路,本文称之为“环境决定观”。即各国会计准则指定机构在选择会计目标时是根据各国客观经济环境决定的。“环境决定论”也为比较两论差异提供了参考视角。

1. 客观评价哈佛之争 如何客观评价20多年前的学术交锋,我们认为首先不能脱离当时的客观经济环境,换言之,在那场学术交锋中,两论所建立的经济环境是相同的,这与国内学者所主张的随客观经济环境变化,会计目标从“受托责任观”发展到“决策有用观”不完全相同。其次,正确认识两论各自存在的不足:比如“受托责任观”的提出者井尻雄士认为,“决策有用观”以会计信息使用者为中心,而把会计信息提供者的意愿置之度外。这里就存在两个问题,第一是会计信息提供者很可能就是会计信息使用决策有用观受托责任观者,但凡有过会计实践工作的学者均会深有同感。第二,“决策有用观”真的将会计信息提供者的意愿置之度外了吗?根据美注协理事会早年对Trueblood提出的四个可供参考的课题,“(1)谁需要财务报

表? (2) 他们需要什么信息? (3) 在所需信息中, 有多少是能够由会计师提供的? (4) 为了提供所需信息, 要有一个怎样的结构?” 其中的第三项课题就是考虑了会计信息提供者的愿意。第三, “决策有用观” 认为明确受托责任从属于提供决策信息, 如美国前会计学会会长索罗门斯指出, 明确经管责任的主要内容是业绩评价, 而业绩评价旨在为决策提供依据。其中存在的逻辑矛盾是显然而明确的: 明确经管责任的主要内容是业绩评价, (1) 主要内容并非全部内容, 换言之, 考核受托责任不等于业绩评价, 所以两者并非从属关系。(2) 该论断缺乏时间序列, 人造会计信息系统提供的业绩评价应该是会计主体过去的业绩评价, 而考核受托责任并非全部是过去的业绩评价, 任何一个现在委托者绝对不仅仅看重受托者的过去业绩, 他们更关注未来。现代会计系统即使在今天也无法提供考核受托责任的未来信息(如技术进步、核心竞争力、优秀团队等)。(3) “决策有用观” 的内涵比较模糊。对谁有用, 有用的程度如何衡量, 等等问题均需要明确和深入研究, 一个显然的悖论就是在知识经济时代, 网络环境条件下, 网络企业(如微软、亚马逊、新浪) 账面价值与市场价值的严重背离, 决策是依据账面价值(现在会计系统提供的) 还是市场价值(由市场供求关系等因素决定的) 进行呢? 答案不言而喻。简言之, 哈佛之争两论均存在诡辩之处, 多年来误导过我国学者的学术研究。

2. 两论之分歧

根据已有研究成果, 我们可以将两论的分歧列表如下: 根据上面的论述和两论分歧, 我们认为, “受托责任观” 和 “决策有用观” 两者之间的关系, 并非包含关系是肯定的, 也不是哪种观点居主导地位的问题。特别是随着我国资本市场的发展, 国内很多学者认为的, 随资本市场的发展, 将由 “受托责任

观”过渡到“决策有用观”是否正确,也需要认真反思。我们认为,“受托责任观”与“决策有用观”两者关系的争论是表象,其背后隐含着会计基本理论范畴的争论,即“会计反映”与“会计控制”两种基本职能的关系问题。三、从会计职能看会计目标两论之争对应学说对于“会计目标与会计职能”国内外研究情况,葛家澍教授在《会计大典》第一卷《会计理论》第七题“财务会计的目标与信息质量”曾感叹到,“会计目标和会计职能的研究,存在一个奇特的现象,那就是西方会计理论界强调会计目标,.....在西方的文献中,很少提到会计职能的概念。相反,在中国会计界,对会计职能的研究,一度非常流行。同样,中国会计界在90年代以前,很少涉及目标的概念,即使有,也是以介绍西方理论为主。”[8]这给我们一个提示:会计目标与会计职能之间是否存在某种理论联系。这种差异产生的理由、后果及消弭等,葛家澍教授并没有给出解释,实属憾事。我们大胆猜测认为,西方的会计目标与中国的会计职能研究差异源自中西文化差异,使研究者在观点、研究方法、研究视角等未交融之前,各自做着殊途同归的研究工作。换言之,我们认为,会计目标与会计职能均为研究人造会计信息在特定环境下的作用问题,研究者的差异在于:会计目标是从会计系统所处的客观经济环境入手的,会计职能是从会计系统内在结构入手的,两者之间的交集为需要与可能之交叉部分。1. 会计职能与会计目标应当协调一致、前后一贯 娄尔行教授早年在密歇根大学(The University of Michigan)师从会计大师裴登(WAPaton)教授时,Paton教授曾指出“我确信,为指导会计实践健康地发展,需要有协调一致,前后一贯,凝成一体的一整套会计理论。而且这一整套会计理论确实存在于会计实践之

中。” [9] “会计理论如果不能前后一贯,必将严重影响其科学性,甚至难以成立。” [10]根据系统科学“系统功能表达系统结构的的目的性”,我们认为会计目标是会计职能的具体化,实现会计职能与会计目标的前后一贯。 [11] “目标是按照信息使用者的要求把会计职能具体化。” [12]会计职能与会计目标同属会计理论体系范畴,两者应当协调一致,前后一贯。即会计信息系统在内部结构中有一项基本职能,对外也应体现为两项基本会计目标。

2. 会计职能与会计目标的对应性

这需要回答两个基本前提:一是会计目标从何而来,二是会计职能由什么决定的。会计目标从何而来?葛家澍老教授指出,“西方会计界在认定具体的会计目标前,要经过大量的调查与分析, #8943。”换言之,会计目标是客观经济环境对人造会计信息系统提出的要求,是会计系统运行所期望达到的目的或境界,其具体内容受会计信息使用者主观期望的影响。所以,会计目标来自于客观经济环境对会计实践的要求。但需要明确的是会计目标并非完全主观范畴。相比西方会计准则制定机构提出会计目标进行大量的调查与分析而言,我国会计准则指定机构在这个方面做的不够,尚待改善。会计职能由什么决定的?会计职能是会计系统本身所固有的、客观存在的功能,它随客观经济环境的变化而不断调整其自身结构,以适应客观经济环境的变化。系统论认为,结构与功能有对应关系,结构决定功能。“系统功能表达系统结构的的目的性。”功能发挥过程对结构有反作用,促使接受改变。换言之,会计职能是由会计系统内部结构决定的,并随外部客观经济环境的改变而有所改变。根据上述论述,我们认为,会计目标是会计职能的具体化。我国会计理论界,根据对会计实践的大量研究和概括,大都同

意两种基本职能论。诚如葛家澍、唐予华教授所说,两种基本职能论是“公认的”。会计目标是会计职能的具体化,会计系统的反映职能具体化为会计目标则是提供决策有用信息,会计系统的控制职能具体化则为考核受托责任(受托责任不能简单地理解为所有者与经管者之间的终极受托责任,也包括经管者内部不同层次、不同级别的受托责任)。会计目标是会计职能的具体化,会计系统具有的两大基本职能具体化为会计目标的两种基本观点,我们认为,“决策有用观”与“受托责任观”两者的关系并非包含关系,也非简单的谁居主导地位的关系。系统论启示我们,会计系统客观经济环境的发展变化要求会计系统改变其原有内部结构,新的功能需求是改变原有结构的源动力,这是功能对结构的积极反作用。如果功能发挥不适当,可能使系统结构受到损伤,是功能对结构的消极的反作用。会计目标的改变也要求会计内部结构发生相应的改变,以修正原有功能,以适应这种变化。所以,会计目标两论的关系需要进一步的时间去检验。注释: 会计目标与财务会计报告目标两者显然具有区别,另文详述,本文笼统概论。参考文献: [1] 马建威, 谢萍, 徐德健.论中国会计目标的定位[J].北京工商大学学报, 2006, (6). [2] 利特尔顿. 会计理论结构[M]. 中国商业出版社, 1989. [3] 刘笑霞, 李明辉.对会计目标的再思考[J].财会月刊, 2004, (A9). [4] 《会计目标》课题组. 对我国会计目标定位的思考[J].会计研究, 2005, (8). [5] 欧理平, 肖妍, 何华军. 会计目标新论[J].会计之友, 2006, (4). [6] 转引自张荣武.财务会计目标: 一种融合观[J].广西大学学报, 2005, (). [7] 李孝林等.会计基本理论比较[M].立信会计出版社, 2002. [8] 葛家澍, 刘锋.《会计大典》(第一卷) 会计理论[M].中国财政经济出版

社, 1998年4月版第172页, 第181. [9] 娄尔行. 会计审计理论探索[M]. 立信会计出版社, 1993年版, 第394页. [10] 李孝林等. 会计基本理论比较研究[M]. 科学技术文献出版社, 1997年版, 第1-2页. [11] 李孝林. 试论会计职能的对应性建立前后一贯的会计基础理论体系[J]. 四川会计, 1998, (3). [12] 葛家澍, 余绪缨主编. 会计学(修订本)[Z]. 四川人民出版社, 1997年版, 第20页. 百考试题编辑整理 100Test 下载频道开通, 各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com