

# 论会计系统的内容构成

吴联生

## 一、前言

系统是由一组相关的要素或活动为一特定目标而构成的有机整体。它是人们为了观察任何比较复杂的事物,把它同其他事物分离开来而对将要考察的对象所进行的理论概括。每个系统都有其特定的目标,可以说,目标决定系统运行的方向,也决定了系统的内容构成。会计系统作为一种特定的系统,它也是由一定的会计目标所决定的。会计目标一直是世界会计学界一个重大研究课题,而世界会计学界也已在会计目标研究方面取得比较重要的研究成果。“决策有用观”和“受托责任观”是现行的关于会计目标的主流派观点,它们都形象地描述了某种环境中特定会计信息使用者对会计信息具有特定需求情况下的会计目标,但它们却未能概括会计的所有目标,其真正原因在于它们未能从整体上考察会计目标,而是试图以某一具体会计目标来代替整体目标。笔者在博士学位论文《上市公司会计报告研究》中,对“决策有用观”和“受托责任观”进行了详细的评价,并提出了“会计信息需求论”这一新的会计目标理论。按照“会计信息需求论”,会计目标具有两个层次:基本会计目标和具体会计目标。处于不同历史时期的会计,其基本会计目标是一致的,即会计的目标是提供满足会计信息使用者所需要的会计信息;具体会计目标则因历史环境的变化而不同,因会计主体的不同而发生差异;基本会计目标适合于所有历史环境下的所有会计信息使用者,具体会计目标则仅仅适合某一环境下的某一具体会计信息使用者。根据“会计信息需求论”,由于处于不同历史环境下的会计具有相同的基本目标,故不同历史环境下的会计系统具有相似的内容构成;而具体会计目标的差异,又会使会计系统各具特色。下文拟从会计系统一般与会计系统特殊两方面着手来研究会计系统的内容构成。

## 二、从会计系统一般来看会计系统的内容构成

基本会计目标决定不同历史环境下的会计系统具有相似的内容构成,这不仅表现在它们都具有一般系统所应具备的八大要素:输入、处理、输出、反馈、传感器、标准、比较和受到器,更重要的是表现在其中的“处理”要素都由确认、计量、记录、报告等环节组成。以下围绕这四个环节展开研究。

1. 会计确认。会计确认在西方早期的会计文献中已有论述,但“确认”一词的运用则到 20 世纪 20、30 年代才开始的。对会计确认首次作出权威性定义的当属美国财务会计准则委员会 (FASB) 于 1984 年发表的第 5 号财务会计概念公告《企业财务报表的确认和计量》,该公告认为:“确认是将某一项目,作为一项资产、负债、营业收入、费用等等之类正式地记入或列入某一个财务报表的过程,它包括同时用文字和数字描述某一项目,其金额包括在报表总计之中。对于一笔资产或负债,确认不仅要记录该项目的取得或发生,还要记录其后发生的变动,包括从财务报表中予以消除的变动。”而后,国际会计准则委员会 (IASB) 在 1989 年发布的文告《关于编制和提供财务报表的框架》中也对会计确认进行了定义,认为“确认是指将符合要素定义和第 83 段规定的确定标准项目计入资产负债表或收益表,它涉及以文字和金额表示一个项目并将该金额计入资产负债表或收益表的总额”(文告第 83 段如下:如果符合下列标准,就应确认一个符合要素定义的项目:(1) 与该项目有关的未来经济利益将会流入或流出企业;(2) 对该项目的成本或价值能够可靠地加以计量)。我国对会计确认的研究始于 20 世纪 80 年代,其中最引人注目的是葛家澍教授所提出的观点。他认为,“所谓会计确认,是指通过一定的标准,辨认应予输入会计系统的经济数据,确定这些数据应加以记录的会计对象的要素,进一步还要确定已记录和加工的信息是否全部列入会计报表和如何列入会计报表。”同时还指出,“会计确认实际上要进行两次,第一次解决会计的记录问题,第二次解决报表的揭示问题”。相对于 FASB 和 IASB 的定义,这一阐述明确提出会计确认包括初始确认和再次确认。这一含义虽然在 FASB 的定义中已包括,但却未明确表达,除此之外,上述三个定义有其共同之处,都认为:(1) 会计确认是以一定的标准为依据;(2) 会计确认是针对一定的会计对象而进行的;(3) 会计确认的最终目标是要进入财务报表。

我们认为,上述三个定义将“进入财务报表”作为会计确认的最终目标尚有可商榷之处,原因在于:(1) 财务报表是在会计发展到一定阶段后才产生的。在中国,会计报告的发展经历了文字叙述式会计报告编制阶段(夏、商至秦、汉)、数据组合式会计报告编制阶段(唐代至清末以前)、表式会计报告编制阶段(清末、中华民国)。其中,表式会计报告才能算得上是财务报表。事实上,会计报告自会计一产生就已经是会计的重

要组成部分,“最初的会计报告就是那些帐簿记录”,而中国的财务报表从清末才开始出现。在国外,独立意义的财务报表是应政府纳税、合资者了解合资企业的经营状况和经营成果以及私人取得贷款的需要而产生的,它也不是伴随着会计的产生而产生的。而确认是会计的一个必要环节,只有经过确认的事项,它才能进行记录并报告。可见,在财务报表出现之前,会计确认早已存在,“进入财务报表”显然不是它的最终目标。

(2) 财务报表只是会计报告的一个组成部分,财务报表通常包括资产负债表、收益表(利润表、损益表或利润及利润分配表)和现金流量表,这是国际会计惯例。会计报告除了这三大报表之外,还包括用以补充财务信息和报告非财务信息的其他报告手段,它们所报告的信息也是经过确认了的。由上两点可以说,确认的最终目标不仅仅是“进入财务报表”,而是要“进入会计报告”。由于会计报告披露会计信息是为了达到会计目标,因而会计确认的真正目的在于为实现会计目标服务。

另外,我们认为,会计确认贯穿于整个会计系统。原始资料进入会计系统,要进行确认;系统运行过程中各种变动(如进行各种计提、摊配等)需要进行确认;会计信息的输出仍需要进行确认。

2. 会计计量。会计计量就是运用一定的计量单位,对已经确认的会计对象进行量化的过程。会计确认是会计计量的前提,会计计量是会计确认的结果。它伴随着会计确认,贯穿于整个会计系统。由此,愈来愈多的人已接受“会计计量是会计系统的核心职能”的观念。国际会计准则委员会(IASC)在1989年发布的《关于编制和提供财务报表的框架》公告中指出,“计量是指为了在资产负债表和收益表中确认和列报财务报表的要素而确定其金额的过程<sup>10</sup>”。这一定义包含了两个容易误解的问题:(1) 会计计量的目标不仅仅在于为财务报表服务。前已述及,财务报表只是会计报告阶段性的部分表现。会计计量最终是为会计报告服务的,而其真正的目的则是为达到会计目标服务;(2) 货币是会计信息的主要计量单位,但并不是唯一的计量单位。以货币来表现价值是价值形式发展的最终结果,但是,从会计发展史的角度考察,会计计量单位经历了实物计量单位占主导地位的阶段、实物量度与货币量度兼用阶段、以货币为主要计量单位阶段、以货币为统一量度的阶段的过程<sup>11</sup>。这说明以货币计量单位代替非货币计量单位是历史发展的趋势。它的优点在于便于综合进行核算,对实物量度无法考核的经济指标进行分析,从而深入地反映了经济活动及其过程。值得我们注意的是,12、13世纪的意大利北方的一些城市,银行业已较为繁荣,货币在量度中的作用已显示出来,然而,这一时期的某些帐簿记录仍运用实物量度<sup>12</sup>。这一现象的存在,或是人们对货币计量作用的认识不足,或是会计计量理论与方法的缺陷所造成,但它给了我们重要的启示:对某些无法或不宜进行货币计量的会计对象可以采用非货币单位进行计量,这是对货币量度的补充,而非对货币计量的否定。另外,由于企业经营活动中的某些要素并没有通过交易,并且市场上不具有类似的参照物,这决定该要素一时无法用货币单位进行表现;再则,不用货币单位来表现价值也是可行的,在货币产生之前,会计信

息就借助实物单位进行计量。因此,会计信息可以用货币单位进行计量,也可以用非货币单位进行计量。当然,会计对象如果能够进行货币计量则尽量进行货币计量,它有利于会计记录和会计报告;只是在存在尚无法用货币进行计量的会计对象之时,采用非货币单位计量比起那种不予以计量的作法要好,它将使会计报告内容更完整,从而有助于更好地达到会计目标。

3. 会计记录。会计记录就是按照一定的程序,将已经确认、计量的会计对象进行记录的反映过程。一般地理解,会计记录就是运用复式记帐系统对会计对象进行科学的分类与系统的记录的过程。在会计史上,复式记帐系统是在经济发展到一定程度,运用单式簿记法已不能较好地完成会计目标的情况下产生的。然而,目前能够进入复式记帐系统的,仅仅是能用货币单位进行计量的那一部分会计对象。对于目前尚无法用货币进行计量的会计对象,已引起人们的重视并已着重研究解决。可以预见,会计记录的发展将会突破其对复式记帐系统的依赖。

4. 会计报告。会计报告就是按照一定的方法,将业已确认、计量、记录的会计对象进行汇总和向外传递的过程。会计确认、会计计量和会计记录是会计报告的基础,它们都直接影响着会计报告的内容。未经确认、计量或记录的会计对象是无法进行报告的。这说明会计确认、会计计量和会计记录共同决定了会计报告的内容与形式;会计报告是会计确认、会计计量和会计记录的最终目的和结果。

综上所述,在会计系统中,原始资料在确认的基础上,采用货币或非货币单位(货币单位是主要的)进行计量,而后运用复式记帐法和其它手段进行记录(复式记帐法是主要的),最后根据记录进行会计报告。而所有这一切,都是围绕满足使用者的会计信息需求而展开的。

### 三、从会计系统特殊看会计系统的内容构成

基本会计目标使处于不同历史环境下的会计系统具有了类似的结构和特征,而不同历史环境下具体会计目标的差异,将使会计系统表现出各自独特的特征,它是因具体会计目标引起会计确认标准和会计计量属性的变化,从而改变会计记录和会计报告的内容而实现的。

1. 会计确认标准。美国财务会计准则委员会(FASB)在1984年发表的第5号财务会计概念公告《企业财务报表的确认和计量》中认为,“确认一个项目和有关的信息,应符合四个基本的确认标准。凡符合四个标准的,均应在效益大于成本以及重要性这二个前提下予以确认。标准是:(1) 定义——项目要符合财务报表某一要素的定义;(2) 可计量性——具有一个相关的计量属性,足以充分可靠地予以计量;(3) 相关性——有关信息在用户决策中有举足轻重的作用;(4) 可靠性——信息是反映真实的、可核实的、无偏向的。”<sup>13</sup>国际会计准则委员会(IASC)在1989年发布的文告《关于编制和提供财务报表的框架》中认为,“如果符合下列标准,就应当确认一个符合要素定义的项目:(1) 与该项目有关的未来经济利(下转第126页)

小企业有关的政府部门合并, 组建中国政府的中小企业管理序列。另外, 作者对国有企业面临的日益严重的问题所涉及的几个政策进行了实事求是的评析。比如, “减员增效”; 作者认为就单个企业而言, 减员增效无疑是必要的。但对整个国有企业、整个社会而言, 减员过急, 冗员释放过快, 在当前会带来诸多的社会问题, 因此“减员”切不可操之过急, 必须把握好裁员进度, 同时还必须先做好安置冗员的准备, 解决办法是“增资转员”, 即增加投资用来开荒造地, 扩大基础设施建设, 大力发展高等教育和第三产业, 从而为数以亿计的人员提供就业机会, 使那些富余人员和被裁减下来的人员尽快得到安置, 发挥其应有的作用。除此而外, 作者还就国有企业模式, 经济法治化, 市场经济中政府与企业的关系, 企业本质特征, 关于国有企业内部党管干部的原则等方面的问题进行了精辟的论述。

3. 以科学严谨的求实态度, 冷静而又深入地进行研究, 为顺利解决国有企业改革中的难题提供了可供参考的新思路。作者认为, 在经济转型过程中, 广泛存在着因国有企业制度缺陷与经济转型要求不相适应所导致的三类冲突, 即国有企业职工劳动力事实上的国家所有制与市场经济中所有者对其投资只承担有限责任要求的冲突, 国有企业仍然存在的官僚制度与市场决定的效率原则的冲突, 国有资本流动的自我封闭机制与通过市场重组的运营惯例的冲突。作者对解决这些冲突的思路是: (1) 用存量国有资产赎买职工国有身份, 一种方案是成立地区性或行业性的企业转制基金, 其资金来源主要是用于赎买职工国有身份的存量国有资产, 它们既可以是无形资产, 又可

以是无形资产, 既可以是实物资产, 又可以是货币资产, 但必须满足产权清楚、价值实在、能够流动的前提。另一种方案是将用于赎买职工国有身份的存量国有资产转变为职工持股基金, 基金财产职工共有, 财产收益差别分配; (2) 构建多重约束机制规范企业行为, 首先是国有资产的最终所有权约束必须到位, 其次是法规约束必须强化, 再次是伦理约束必须整合; (3) 重新认识公有经济, 构建多重公有产权制度。针对“效率优先, 兼顾公平”的原则在国有企业中缺乏操作性的难题, 作者以利益分配的实际过程为理论研究的着力点, 将整个利益分配过程划分为微观利益分配过程和宏观利益调节过程, 并进一步指出, 事实上公平与效率根本不是同一个经济过程的同等经济范畴, 效率是微观分配过程的原则, 其作用功能是以效率定分配, 排斥其他原则对分配的影响。公平是宏观利益调节过程的原则, 其作用功能是以公平定收入, 它贯穿于利益调节的全过程。作者还通过实证分析的方式论证了这一划分的合理性, 以及两个层次原则作用的实现机制, 从而对政府和国有企业经营者制定分配制度提供了一条清晰的思路。另外, 作者还就国有企业顺利进入市场经济的发展模式, 解决国有企业过重债务, 建立三个层次的国有资产管理体制, 向国有企业选派财务总监等问题提出了初步的设想。

(作者单位: 武汉大学出版社 武汉 430072)

(责任编辑: 曾国安)

(上接第 120 页) 益将流入或流出企业”; (2) 对该项目的成本或价值能够可靠地加以计量。“我们认为, 确认标准就象会计目标一样, 也有两个层次, 一是基本确认标准, 一是具体确认标准。基本确认标准是对具体确认标准的抽象, 而具体确认标准必须联系具体会计目标。

在单式簿记时代, 具体会计目标是核算收支及其结果, 因而确定的标准就是与收支相关的真实的会计对象; 在复式簿记时代, 具体会计目标是反映财产、损益、交易、债权、债务, 确定标准也就是与财产、损益、交易、债权、债务相关的、真实的会计对象; 在股份有限公司出现后, 会计确认标准也就发展为与评价受托者的受托责任履行情况和企业经营管理相关的真实的会计对象; 在证券市场出现以后, 会计确定标准也就进一步扩大为与评价受托责任履行情况、投资者决策、企业经营管理等相关的真实的会计对象。由此可见, 基本确认标准是与具体会计目标相关的真实的会计对象; 而具体确认标准因具体会计目标不同而不同。由于具体会计目标随会计的发展而不断增多, 因而具体确认标准也不断扩大。

2. 会计计量属性。会计计量属性是指会计对象的可计量的某一方面特性。美国财务会计准则委员会 (FASB) 在《企业财务报表的确认和计量》中认为, 现行实务中有五种不同计量属性, 即原始成本 (或历史成本)、现行成本、现行市价、可实现净值和未来现金流入量现值<sup>15</sup>。国际会计准则委员会 (IASB) 在《关于编制和提供财务报表的框架》中认为, 会计计量属性包括历史成本、现行成本、可变现价值和现值<sup>16</sup>。可见, FASB 和 IASB 都是针对货币单位计量而提出的。我们认为, 无论用货币单位计量, 还是用非货币单位计量, 计量属性都包括“历史的量”、“现

时的量”和“未来的量”。在单式簿记时代和复式簿记时代, 由于具体会计目标所要求的都是历史信息, 因而计量属性即为“历史的量”。而在股份有限公司和证券市场出现以后, 具体会计目标所要求的不仅是历史信息, 而且还包括当时的和未来的信息, 因而计量属性也就成为“历史的量”、“现时的量”和“未来的量”三者的结合。

然而, 会计发展至今, 能够用货币进行计量的会计对象在会计系统中占据着主导地位, 且历史信息具有可靠性和可验证性, 加之其是推测未来发展的基础, 我们认为, 未来的会计计量将是货币计量为主, 非货币计量为重要补充; 以历史成本计量为主, 其他计量属性为辅的发展态势。

#### 注释:

有关对“受托责任论”与“决策有用论”、“会计信息需求论”的详细分析与评价, 请参见吴联生:《上市公司会计报告研究》, 中南财经大学博士学位论文, 1999年5月。

12 葛家澍:《市场经济下会计基本理论与方法研究》, 北京, 中国财政经济出版社, 1996。

13 15 娄尔行译:《论财务会计概念》, 北京, 中国财经出版社, 1992。

10 14 16 财政部会计事务管理司编:《国际会计准则》, 北京, 中国财经出版社, 1992。

葛家澍:《会计学导论》, 上海, 立信会计图书用品社, 1998。

11 郭道扬:《会计发展史纲》, 北京, 中央广播电视大学出版社, 1984。

(作者单位: 厦门大学会计学系 厦门 361005)

(责任编辑: 余玉苗)