

会计信息“失真”与会计学的本质

蒋尧明

(江西财经大学 会计学院, 江西 南昌 330013)

摘要:客观事物是不断变化、发展的,会计对象又存在着大量的模糊性和不确定性,而人的知识是相对的,其认知是有限理性的。这就决定了不能直接用客观事物作为判断会计信息是否失真的标准。而依据会计标准生产出的会计信息,其真实性也只能是相对于标准的真实性。因此,从会计学的理论属性看,它不是一门精算科学,会计信息的真实性只能是相对的、动态的。

关键词:会计信息;“失真”;模糊性和不确定性;有限理性

中图分类号:F230 **文献标识码:**A **文章编号:**1001-9952(2003)06-0072-05

目前,我国会计信息失真已到了各相关利益主体无法承受的地步,危及到会计信息固有作用的发挥,以及对整个会计行业诚信的怀疑,威胁到证券市场的有效运行和整个社会资源的合理配置。朱镕基前总理把“不做假账”作为新成立的国家会计学院的“校训”,从一个侧面反映出目前我国会计信息失真的严重程度。但应该明确指出的是,我国目前的会计信息失真绝大部分属于违规性失真,即是由相关利益主体在利益驱动下违背会计法规、制度,而人为操纵的结果。本文要着重探讨的是另一个层面的失真,即从会计学的学科本质来研究会计信息失真问题。当然,这方面的失真也会最终导致会计信息的程序性失真和结果性失真,但与目前人为操纵的会计信息失真有着本质的区别。

一、会计信息的真实性与“失真”的判断标准

会计信息“真实”与“失真”是一一对立的概念,要判断会计信息是否失真,首先必须弄清真实性的含义。现代汉语字典将真实解释为“跟客观事物相符合,不假”。的确,“客观事物”是客观存在的,但人类认识的客观事物,实际上是人类对“客观事物”的认识,而不同的人对同一“客观事物”的认识可能存在差异,因此也就不存在大家一致认可的“客观事物”,因而它就无法直接充当判断会计信息是否具有真实性的标准。退一步讲,即使存在大家一致认可的“客观事物”,但与“客观事物”符合仍有一个程度问题,100%的符合是完全的真实,那么90%或50%以上符合是否是真实呢?因此,真实还有一个弹性区间,会计通过“观念总结”所反映的客观事物落在弹性区间内,可以认为这种反映是真实的或比较真实的,否则是失真的。

会计信息从哲学层次上讲属于意识范畴,是观念上或主观上的东西,主观能否真实地反映客观以及在多大程度上真实地反映客观,取决于许多方面的因素。因此,用客观事物直接作为衡量会计信息是否失真的依据,在现实社会中明显缺乏可操作性,于是人们试图去探索、寻求能近似地充当客观事物标准的替代物。这样会计标准就应运而生。所谓标准是衡量事物的准则,当某

收稿日期:2003-01-08

作者简介:蒋尧明(1965—),男,浙江上虞人,江西财经大学会计学院研究员,博士生。

些事物本身合乎准则,可供同类事物比较核对时,这些事物就成为标准。其次,标准同样也是主观见之于客观的产物,是人为的结果。标准因不同的区域、不同的国家、不同的参照物,可以有不同的标准。既可以有国际标准、区域标准,又可以有国内标准,甚至行业标准、企业标准。会计标准作为会计系统反映特定对象的行为准则,同样是人造系统,同样也可以有不同的表现形式,如国际会计准则、国际会计惯例,会计法律、法规、制度等。会计标准要想真正成为衡量会计信息是否失真的依据,必须满足一个基本的前提条件,即会计标准必须最大限度地逼近客观事实,能够成为客观地反映同类事物的参照系。但遗憾的是,会计标准作为一个人造制造的秩序,其第二性的本质决定了它一定不可能与客观事实相吻合,其原因就在于客观事物转变为会计标准的过程中存在着偏差,这种偏差主要是由知识的相对性和人的有限认知性所造成的。

知识具有时间的相对性和主体的相对性(柯武刚,史漫飞,2000),知识永远是特定于某一具体时间的,是演化选择的结果。人们会根据其所处的环境和所经历的经验加工其所获得的知识,并对其进行检验。大多数有用的新知识是边学边干的产物,它们是由无数不同的人分散化的试错选择或突发性重大创新过程中获得的(吴联生,2002)。因此,某一特定时间下的知识不仅有赖于先辈们的知识积累,也有赖于当时人类的实践。正由于此,人类因存在“知识缺陷”而不可能具备全智全能的理性行为,完全理性是不符合人类实际存在的状态的,而有限理性则是据此提出的更加符合人类实际的假设。西蒙(Simon,1978,1979)不但提出了“人是有限理性的”这一光辉思想,而且区分了程序理性和结果理性(或实质理性),而当人们依据会计标准提供会计信息时,其理论依据就是源于程序理性而不是结果理性。当人们就会计标准制定权进行谈判作出合约安排时,人们实际关注的不是这一安排能达到一个怎样完美的结果(实现目标),而在于这一安排是大家(至少是大多数)共同认可的,是遵循大家都能接受的决策规则与程序作出的,这是程序理性的思想。西蒙还认为,在不确定的环境下,人们无法准确地预测未来,从而也就无法按照实质理性的方式采取行动,只能依靠采用某一理性的程序来减少不确定性程度,因此,应以程序理性替代实质理性(结果理性)来进行经济学研究。正是在这一理论指导下,各国在制定会计标准时都遵循了程序理性思想,即会计标准的制定程序应是各方均能接受的,而不论按此程序制定出来的会计标准能否确保某一目标的实现,能否满足信息用户的真正需要。会计信息的真实性并不体现在它自身是多么“真实”,而在于它是否依据该国公认的会计规则及其合约制定权安排进行加工处理,若是,那就是“真实”的。

可见,把会计标准(我们假定这个标准是程序理性的结果)作为衡量会计信息是否真实的依据,是无法全面反映和有效满足广大信息用户对会计信息真实性的理解和需求的,其原因有三(吴联生,2002):(1)客观事物是一个动态的过程,它始终处于动态变化的过程中;(2)能够对会计实践进行真实表述的会计知识,部分已经在现实中存在,另一部分尚未在现实中存在;(3)已经在现实中存在的与此相关的有用知识存在于会计理论界和会计实务界的所有人的头脑中。由于制定会计标准的机构人员同样是有限理性的,他们不仅不可能具备尚未在现实中存在的知识,而且他们也不可能具备所有与此相关的已在现实中存在的会计知识,更不可能及时、准确、全面地了解不断变化的会计实践。因此,由他们及其机构制定的会计标准不可能真实地反映会计实践,那么,会计信息的标准性失真也就在所难免了。

由此,我们可以得出以下结论:由于客观事物是不断变化发展的,而人的知识是相对的,其认知是有限理性的,因此,当人们不能直接用客观事物作为判别会计信息是否失真的标准时,只能用会计标准作为判别会计信息是否失真的间接依据,而制定会计标准的理论依据是程序理性,非结果理性,这就决定了依据这种会计标准生产出的会计信息,其真实性只能是相对于标准的真实性,而绝不可能是针对客观事物的真实性,针对广大信息用户实际需要的真实性。

二、从会计学的理论属性分析,它不是一门精算科学,会计信息失真在所难免

1494年,意大利数学家 Luca Pacioli 的《算术、几何、比及比例概要》(也译《数学大全》)在威尼斯出版,在这部著作中,会计被视为数学问题的一部分,并用于对大量数据的整理。Luca Pacioli 运用数学逻辑构筑了复式簿记的基础。因此,从会计学的方法属性看,它是一门以数学的逻辑关系为其计量原理的科学,它通过一定的规则取得代表货币单位的数字,再将这些数字按一定的数学原理和数学法则转换成数据,而且结果可以无限精确。从这个角度看,会计学是与数学相关联的一门自然科学。但是,从会计学的理论属性看,它研究的对象是企业的经济活动,目的是为了提供决策有用的信息,从而达到社会资源的最佳配置,从这个角度看,会计学和管理学的终极目标是一样的,会计学的很多思想、理论及概念和方法实际上就是从这些学科中借鉴过来的。根据会计学研究对象和研究目的分析,它应该归类于社会科学。与自然科学不同,由于社会科学的研究领域是社会的某一侧面或部分,对它的研究不能通过实验,不能用实践来认识和揭示事物,而对事物的定性研究难免受到人们的价值取向、道德标准和不同的意识形态、宗教信仰、文化背景等诸多因素的影响,对事物的定量研究要通过假定、估计、预测、判断,研究者对其所作的结论的检验相当困难。这样对事物的认识难免带有模糊性。会计作为经济管理的组成部分,属于社会科学的范畴,因此,同样具有模糊性,不是一门精算科学。但如果我们把会计学的这两种属性结合起来看,会发现方法属性和理论属性的冲突。会计系统中每一个数据的计算都在严密的数学规则下进行,而某些支持数据的数字来源却往往是经济学中一些概念的货币化,经历了一系列的估计、判断的过程,这就使得某些数据的产生不是依赖于客观世界的真实,而是来自于主观世界的意识和经验,概略与严密这两种互相矛盾的属性揉和在一起构成了会计学科的基本特点,即以精确的数字运算形式,计算来自于估计和判断的数字关系。

一个企业的生产经营活动,用会计报告“观念总结”出来,不仅需要一系列的假设,还必须依据一定的标准来进行,即使如此,会计报告也不可能100%的绝对“真实”。控制论大师 N·威纳说过,任何一种实践的结果都“必须得到对世界某一部分的理解和控制,而世界的任何实际部分都不可能这样简单以致不用抽象就能为人们所理解和控制。所谓抽象,就是用一种结构上类似但比较简单的模型来取代所研究的世界的一部分”。会计作为一种管理实践,其目的是理解和控制再生产过程。出于对经济效益和经济利益的追求,会计以价值抽象来总结和控制再生产活动。用“资产=负债+所有者权益”,“利润=收入-费用”这样两个模型来体现企业生产经营活动的过程和结果,因而是一种科学的抽象。但在这个科学的抽象过程中,会发生一系列的偏离和误差,从而导致会计信息的不真实。这种“可能偏差”集中反映在六个方面:(1)价值运动在数量与时间上可能偏离实物运动,使价值运动信息与客观经济活动产生了“可能偏差”。(2)客观的价值运动与价值运动信息反映到载体过程中所产生的偏差,表现为原始凭证的虚假。(3)会计确认偏差。会计对综合经济信息的确认和计量,受确认标准、计量方式及会计人员职业判断的影响,使纳入会计系统的“原始信息”的内容和范围,与客观存在的综合经济信息产生偏差。(4)会计信息加工偏差。会计信息的产生是以一系列的假设、判断、估计为前提的,同时会计信息是通过一定的会计方法加工处理形成的,由于技术性因素和人为因素,以及会计方法的多样性和可供选择性,决定了即使是同一个会计事项,由于采用不同的会计方法而得出不同的信息产品。(5)会计报告偏差。会计报告的内容、范围、数值及说明,由于报告主体主观判断不准及利益驱动,加之信息需求者对信息的需求各异,使之与客观经济活动或会计记录或信息需求产生偏差。(6)会计信息理解偏差。在会计信息海洋里,使用者由于主观和客观的原因,没有全面理解会计信息而对客观经济活动形成不正确的认识,从而作出次优甚至错误的决策。

正是由于会计不是一门精算科学,因此,会计学家们一直在致力于提高会计计量和报告的精

确性,并把客观真实性作为会计本质的直接体现。

三、会计信息的真实性是相对的,动态的

1. 会计对象的不确定性和模糊性决定了会计信息的真实性只能是相对的。

不确定性是指事物发展结果有多种可能性,具体包含两个方面的含义:一是与概率事件相联系,其出现的结果有稳定的概率。二是与概率无关,是一种没有稳定概率的随机事件。经济不确定性按产生的原因又可以分为外生不确定性和内生不确定性,前者指生成于某个经济系统之外的不确定性,后者指生成于某个经济系统自身范围之内,影响系统操作绩效的不确定性。模糊性指在对事物进行判断时所进行的“亦是亦非”抑或“似是而非”的不明确判断。此时,对事物的性质很难断言其归属。模糊性表现在事物发生的结果上是单一的和确定的,但这种结果却是不清晰的和模糊的;而不确定性表现在事物发生的结果是清晰的,但在多种可能的结果中到底发生哪一种结果却是不确定的(唐有瑜,1998)。模糊性和不确定性是客观事物所具有的特征的本质体现,是客观存在的,因此在经济生活过程中,同样存在着大量的模糊性和不确定性,反映在会计对象上,主要表现为会计主体的价值运动存在许多不确定性、或有事项和未来事项,许多的处理需要会计人员去决定和裁决。例如决定固定资产折旧的因素有原值、使用年限、清理费用和残值,这四个因素中有三个在计提折旧时是未知的,需要会计人员去判断和估计,究竟有多大的准确性,要通过未来许多不确定性的因素来决定。

由于会计对象存在着诸多的模糊性和不确定性,加之会计信息系统本身是一个人造系统,会计理论体系与方法体系是建立在一系列假设、判断、推理、可选择性的基础上,这些都决定了会计信息的真实性只能是相对的。只要这种“相对性”在使用者能承受的限度内,就被认为是允许的,但一旦因为人为“粉饰”而使会计信息的“相对性”超过使用者能承受的限度,那么这样的会计信息不再是模糊,而只能是失真了。

2. 会计信息的真实性只是相对于过去事项而言的,它对未来事项往往无能为力

会计信息能否具有较大的信息含量,不仅反映了会计信息的市场功能,反映了会计信息的生命力,而且对所有的相关利益主体将产生直接的影响。或者说,它在一定程度上影响着市场的有效性。会计信息是决策的基础,这就决定了会计信息的功能不单纯是对已有生产经营活动的“观念总结”,更需要对经营活动运行状态及可能的发展趋势进行反映,以提供系统、全面、完整的会计数据。会计数据具有很强的离散性,所谓离散性意味着这些数据集是对经济活动各个部分和各个环节之间的内在联系的描述,反映的是投入—产出的相对变化及其变动规律。因此,投资者及其管理者必须掌握来自不同信息源的会计数据,才能对投资环境及市场潜力作出合理的判断,或者说,孤立的会计数据往往不能产生其导向作用,会计信息的使用者所要求的是能全面反映经济活动各方面状态的会计数据集。但传统的会计理论所强调的是对已经发生的生产经营活动结果的总结,这种总结是对经营活动变动规律的反映,是决策活动必不可少的工具。但决策活动最显著的特征,是对未来投资活动的筹划或规划,是一种包含有预期的经济行为,这就是说,如果会计数据仅仅局限于对以往经营过程的简单描述,便会形成会计数据信息的历史性与决策活动的未来性之间的不对称。未来事项由于受现在和未来各种必然和偶然因素的影响,它的发展变化是模糊和不确定的。虽然人们努力探讨各种预测方法,试图尽可能准确地预测,但只要我们将会计预测结果与实际发生情况进行比较就不难发现其准确性是值得怀疑的。同时会计本身是反应性的,导致会计信息与实际情况间存在“时滞”现象,当用户使用有关信息努力作出判断时,未来情况的发展可能大大出乎其预料,远远超出了会计信息可能提供的预测结论。引人注目的“安然事件”就是一个很好的例子。安然的大多数业务是基于“未来市场”的合同,虽然签订的合同收入将计入公司现时财务报表,但在合同履行之前并不能给安然带来任何现金流入,合同签订得越

多,账面数字和实际现金收入之间的差距就越大。投资者投资的是一个公司的未来,而不是现在,更不是过去;公司内含价值的基本决策变量绝不是账面盈余,而是公司未来获取自由现金流量的规模和速度。公司实实在在地获取现金的能力是价值评价的基础,也是资本风险回报的前提。而目前的会计信息含量恰恰只反映了会计主体过去的经济事项,现有的会计标准也主要是对过去事项进行规范,而对未来事项缺乏起码的衡量标准。我们现在所说的会计信息真实,实际上只是就过去事项而言的,而对未来事项根本无能为力。

会计信息是会计主体(包括会计人员)对客观经济活动的“观念总结”,从哲学角度讲,意识对存在的反映受主体条件的制约,也与主体所运用的工具和方法相关联。由于会计主体的素质、能力、经验、品德等具有明显的主观色彩,会计准则、制度、程序、方法等会计标准也是主观见之于客观的东西,属于第二性的范畴,再加上会计对象存在着大量的模糊性和不确定性,处于不断变化之中,会计信息反映的只是某个时期和某个时点的经济活动情况,它可能与当时的客观环境是比较适应的,但随着环境的改变,过去真实的信息也会成为不一定真实。正是从这个意义上讲,会计信息的真实性是相对的。

参考文献:

- [1]柯武刚,史漫飞. 制度经济学:社会秩序与公共政策[M]. 北京:商务印书馆,2000.
- [2]吴联生. 会计域秩序与会计信息规则性失真[J]. 经济研究,2002,(4).
- [3]谢德仁. 会计信息的真实性与会计规则制定权合约安排[J]. 经济研究,2000,(5).
- [4]汤云为,钱逢胜. 会计理论[M]. 上海:上海财经大学出版社,1999.
- [5]王世定. 会计的真实性与《会计法》[J]. 财会通讯,2000,(4).
- [6]杨雄胜. 会计本质再认识[J]. 会计研究,1996,(11).
- [7]蒋尧明,吴忠仁. 对会计基本原则的重新评价[J]. 财经问题研究,1998,(10).
- [8]唐有瑜. 会计信息失真的技术性因素:不确定性与模糊性[J]. 财会月刊,1998,(9).
- [9]姚立中,任鹏. 论会计信息的模糊性与失真[J]. 厦门大学学报,1998,(2).
- [10]罗正英. 现代企业制度与会计信息含量[J]. 会计研究,1999,(6).
- [11]汤谷良. “安然破产”挑战公司财务经营理念[J]. 会计研究,2002,(2).

Misleading Accounting Information and the Essence of Accounting

JIANG Yao-ming

(School of Accounting, Jiangxi University of Finance and Economics, Nanchang 330013, China)

Abstract: Objective things are developing and changing ceaselessly. There is a great deal of vagueness and uncertainty with accounting object. Meanwhile human knowledge is relative and his capability of knowing is also limitedly rational. Thus, objective things can't be used directly as a standard to judge whether accounting information is misleading or not. Furthermore, the reality of accounting information produced according to accounting standard is only relatively real. Therefore, in the light of the attribute of accounting theory, accounting is not a science with accurate calculation, so the trueness of accounting information can only be relative and dynamic.

Key words: accounting information; “distortion”; vagueness and uncertainty; limited rationality