

● 孙 铮

对西方会计理论的甄别与批判

(一)

一个时期以来,为了中国会计理论建设的需要,我国会计学界的一些学者,相继为我们介绍了一批形形色色的西方会计理论。人们在阅读了这些文献之后,自然会联想到,在研究中国会计理论的今天,这些西方会计理论有无借鉴的价值,那些在异国他乡收获的果实,能否移植到我们这片水土气候截然不同的土地上来。显然,对于这些问题的回答需要有一个认识过程,它涉及到人们怎样用审慎的眼光去看待西方会计理论,分辨其中的良莠;关系到我们怎样运用正确的观点,对现代西方会计理论全面地、客观地加以甄别与批判。

有一种事实值得人们深思。在会计理论流派纷呈的美国,无论是财务会计准则公告1979年9月第33号(FAS33)要求大型上市公司采用不变美元会计和现代成本会计提供补充的财务信息,还是1986年12月第89号(FAS89)鼓励补充揭示现时成本/不变购买力的信息,都未能在会计实务界得到良好的反响或执行。固然,人们可以将其归因于政府对于通货膨胀的有效控制,使得人们失去了按照准则公告所“要求”、“鼓励”的方法去执行的意义,但是更深层次的问题还在于,从会计理论上来看,迄今为止人们尚未找到一种所谓理想的、理论上趋于统一的实务上能够广泛接受的、操作的结果使花费代价最低而又足以充分反映物价变动对企业财务状况与经营成果带来严重影响的会计模式。这一事实表明,相对会计实务的需要来说,任何所谓言之有理的西方会计理论及其所建议的会计模式,均存在这样或那样的不完善之处,这就意味着我们在借鉴过程中应当谨慎对待。

诚如有学者提出的:“会计理论旨在科学地解答会计领域里的各种问题”。^①笔者以为,这种解答不仅要对实践中存在的问题作出合乎理性的解释与说明,而且能够进一步体现对实践的指导意义。惟有如此,方能形成“浑然一体、前后一贯、首尾一统”^②的会计理论体系。那么,西方会计理论是否业已能够达到这样一个水准了呢?如果没有的话,这些不同流派的理论本身存在一些什么缺陷呢?为什么它们相互之间难以协调乃至无法统一,其间存在些什么不可逾越的障碍呢?这是我们在借鉴它们理论的过程中应当解答的问题。

(二)

自从威廉·A·佩顿1922年创建了与股份公司有关的会计理论以来,以美国为首的西方会计学界先后出现了各种会计理论学派。这些不同的学派研究会计理论问题的出发点以及所运用的方法各不相同,它们各自在会计演进史上产生了不同的影响。概括起来,西方会计理论大体有如下一些学派:

1. 古典学派

这个学派可以进一步划分为演绎学派和归纳学派。演绎学派又称真实收益学派,强调企

业真实收益的确认,探讨和寻求与真实收益有关的会计计量单位以及计量属性。归纳学派又称原始成本会计学派,强调原始成本(历史成本)的计量,试图从理论上将现存会计实务的主要部分加以合理归纳,并为之辩护。

2. 决策有用性学派

这个学派又进一步划分为决策模式学派与决策制定者学派。前者强调规范的理论模式,研究会计模式选择的标准、会计信息质量特征,如相关性、可靠性等。后者又称实证学派,可以具体分为行为会计学派和总体市场范围学派。行为会计学派着重研究个别信息使用者的决策行为与会计信息之间的关系;总体市场范围学派俗称证券市场学派,基于有效资本市场理论,探讨会计信息(如收益)与市场行为(如股价、证券组合投资、投资均衡水平等)的内在关系。

3. 信息经济学派

该学派又称成本—效益学派。它基于信息经济学的成本—效益分析原理,研究会计信息供需之间的管理机制,以及由此而涉及的会计模式或会计方针的选择标准等。

(三)

可以看出,西方会计理论林林总总。然而我们也不难发现,在当代会计理论中,似乎没有一个学派处在特别突出的地位。也就是说,没有一个学派能够避免理论与实务上的争执得以上升到一个主流的位置上。究其原因,这与这些理论的本身局限性有关,与其难以克服的缺陷有关。

1. 理论与实务的矛盾

西方会计师们往往期望会计理论能够为企业对外财务报表内容的确定提供一个赖以良好解释的基础。然而现时的情况是,即使是一个看起来简单明了的准则或方法,也会令从事实务的会计师或审计师,在执行过程中遇到与之相抵触的这样或那样的矛盾。一些会计学派的观点或建议之所以令人难以理解或接受,是因为它们在指导实务应用方面尚有一定的差距,因而也就带有争议。

首先,有些理论缺乏其适用的范围,在坚持某种观点或强调某种会计模式或方法时失之偏颇。例如,归纳学派的某些解释过于强调报表中的资产以原始成本计价的原则,却忽视了现金、应收项目等货币性资产及相对应的货币性负债通常不是按原始成本计价的事实。又如,有的理论家将收益实现的观点局限于资产与负债等要素的良好定义基础之上,而另有一些理论家却将收益实现的观点局限于收入与费用等的良好确认进而加以合理配比的基础之上。显然,带有各种偏见的理论在束缚自己的同时,也未见能对会计实务作出良好的解答,进行有益的指导。

其次,西方会计的某些理论往往未能在认清环境的各种特征的前提下,提出切实可行的模式与方法。理论上的这一缺陷主要与由各理论所确定的脱离现实的种种假设有关。例如,竞争性均衡,无交易成本^①,完全的(完善的)市场,提供与利用会计资料的成本为零,币值稳定的计量单位,信息不同使用群体决策模式的同质性,业主与经理人员的互利关系等等。理论上的这些假设与会计实务所处的环境之间往往存在着明显的不相容。

再次,即使理论家们以现实主义的态度确定其理论假设,也难以解决实务中大量存在的问题。为了应付极其复杂的经济环境,西方会计理论趋于以繁琐的解释与复杂的模式来处理

问题。但是理论上越复杂，指导实践往往也就越困难，应用的难度也就越大。例如，信息经济学派用来评估信息系统的操作程序往往令人望而生畏。同样，由各种会计理论所确定的一大堆选择会计模式所应遵循的“正统”标准，往往令执业者在权衡过程中左右为难，到头来还是未能做出令人满意的抉择。

2. 费用分配问题

从各学派理论模式中不难发现，用来阐述对外财务报表内容的许多可供选择的方法，往往过分地依赖分配程序。难怪有人视分配问题为渗透在许多对外财务报表编制建议中的内在难题。

在西方会计理论的某些学派看来，分配似乎不是一个问题。然而，我们冷静下来审视一番不难发现，不少分配方法具有任意专断的一面。在美国会计准则中，人们通常引用美国执业会计协会1956年发布的关于折旧会计的阐述，该公告认为：“折旧会计是这样一种会计制度：旨在将减去残值（若有的话）以后的有形资本性资产的成本或其它基本的价值，以一种有序的、合理的方式，分配到所估计的单位资产（或某一类资产）的使用期限中去。这是一种分配程序，而不是一种计价程序……。”这样的阐述由于缺乏有关所谓“有序”与“合理”的任何解释或说明，使得人们为其任意变更折旧期限、甚至折旧方法找到了辩护的理由。

由于理论上不视“分配”为一个问题，而且对其又没有明确的、恰当的解释，致使执业者在涉及“分配”问题时，往往认为所谓“分配”和“分摊”无非是将一定量的货币金额分摊在若干个帐户或会计期间内，而毋需顾及分摊基础的物理或货币特征和属性，所以就出现了将租金、薪金、保险费等基于自认为合理分摊标准的五花八门的随意分配，给收益实现的合理配比过程带来了严重的影响。西方会计理论中对于分配问题的忽视，使得实务界在没有任何指导下无拘无束地滥用分配方法，多少为提供所谓“相关的”、“可靠的”会计信息蒙上了一层阴影。

3. 规范化标准（准则）的困惑与不足

自1966年美国会计学会发表《基本会计理论公告》以来，有关会计信息的质量特征的理论问题成为西方会计界议论的一个热点。其中，1978年11月美国财务会计准则委员会发表的《财务会计概念公告第二号：会计信息质量特征》，在美国会计界颇具权威，对国际会计界也产生了较大影响，有人视之为决策模式学派不懈努力的最大成果。

一般认为，会计信息的质量特征主要由相关性、可靠性、可比性、重要性等组成。从理论上讲，这些质量特征或标准与会计信息本身所具有的内在性质有关。也就是说，会计信息的质量特征不是从会计信息个别使用者（指个人或某个团体）的人为偏好（简称个别偏好）推测出来的。所以，理论上所建议的规范化标准与决策制定者个别偏好之间不存在一种直接的关系。规范化标准不可能完全替代个别偏好，反之亦然。因而在严格的标准与个别偏好之间往往要发生冲突，这些标准的规范性会遇到一系列的挑战。难怪有人断言，在不同决策个人或集团偏好面前，规范化标准永远也无法为会计方针的选择提供一个无可争议的基础。尤其是，倘若假定会计信息系统应当按照使会计信息使用者获得最大期望的原则加以设计的话，那么我们不难发现，在个别偏好面前，根据这些统一标准提供规范化的会计信息并不一定会达到与先前的假设相一致的目的。在一个强调个别偏好的西方社会里，其会计理论中的这一困惑之处不能不引起人们的深思。

《财务会计概念公告第2号》以一个设计精细的层次图向我们展示了会计信息质量之间

的关系。然而，它至少存在两方面的不足。首先，正如公告本身所承认的，这个“质量层次的一个重要局限性是，它虽然分清了首要的和其它的质量，但未能为各种质量规定其优先顺序”。因此，这种“质量层次”只能被理解为是在澄清各种质量标准如相关性、可靠性等之间的一定关系，而不在于划分相对的权重。其次，这种质量标准关系并未能揭示与说明人们在信息加工过程中因为强调或偏向某一质量而忽视或降低另一质量所应付出的代价，更无法反映出这种行为有损于信息有用性的程度。这不能不被认为是理论研究上留下的又一缺陷。

4. 证券价格行为理论的困惑

有效市场假设的实证会计学派，一直企图弄清楚投资者是怎样利用会计信息的。换言之，实证研究试图解释会计信息流量与证券收益率上的未知变量之间在同一时期的联系。这种探讨方式不失为一种研究的思路。但是，其中有几个问题应当引起人们的注意。

首先，无论理论家们把实证研究的目的理解为评估某种计量模式变更的重要性还是评估某种计量模式的有效性，如同经验学派的所作所为，他们所关心的仍然局限于传统经验的客观性与内在有效性之间的关系。在这个前提下，用于实证的测试基于的是对于所有所谓“显而易见”因素（如市场范围、风险变动等）的控制，而这种测试必将受到人们在确认和斟酌这些因素时其主观能动的限制。

其次，在一个不尽完善的证券市场里，股价变动并不是资源分配的唯一因素，例如人力资源往往并不因为股价的变动而影响其分配。因此，仅仅把研究资源分配的注意力置于证券市场方面，也许会被引入歧途。

再次，从证券投资原理来看，股价的变动系由多种因素所引起，股价波动可以作为企业实际经营业绩的“晴雨表”来看待，也可以通过某一时期货币购买力变动、利率变动甚至人气股市行为影响的结果来分析。各种因素相互交替影响股市波动，无疑在投资决策面前所呈现的仅仅是一个“灰色系统”。¹而理论家们试图应用不尽完善的、想当然的测试方法分析各种变量及其相互关系，往往陷入一种徒劳的境地。在这样的情形下，仅仅通过市场反映的分析是难以作出各种会计模式优劣的评判的。

最后，证券市场价格的惯例导向和市场价值最大化规律能否用来衡量各种可供选择会计模式的优劣，这是实证学派的一个争论已久的问题。不幸的是，在一个非完全化市场的体制下，其结论是否定的。实证学派往往一开始便假定市场的运行和企业追逐的目标最终都是使股票现行市价最大化。这就是说，企业决策遵循的是市场价值规律。又认为会计信息是企业经过加工所能提供的产品之一。又假定对于信息使用者来说，作为供应商，企业能够限制信息产品的消费。据此，便存在一个信息市场，企业能够在这样一个市场上观察其价格，并且通过权衡边际收入与边际成本之间的关系以决定其最优的信息产量。因此，股价也就反映了与企业信息加工活动相关联的价值上的变动，从而市场价值最大化必将导致资源的有效分配。可是，倘若企业没有足够的能力限制“消费者”对于信息的使用，也就是说，企业能够左右信息使用者对信息产品消费的假设并不存在，实证学派的“推理”恐怕就难以成立了。由于信息往往可以被所需者不用什么花费便能取得，所以企业对于这种信息市场的非买卖行为是无法控制的，因而也就很难说在信息生产决策的有效性与股价运动之间存在着某种联系。进而，在一个非完全化的市场里讨论有关建立在边际收入与边际成本权衡基础上的信息生产决策或许也就没有什么名堂了。在这种情形下，纯粹观察市场反映也许无助于解决有关可供选择会计模式之间的优劣之争。

5. 关于会计理论中成本—效益的思考

如何以成本—效益的原则来衡量各种会计模式的有效性也是西方会计理论的一个热门理论的课题。一般认为,一般物价水准会计所以不为人们所采用,除了其它原因以外,还在于相对所得信息的效益来说所耗代价太多了。但是这样的观点又缺乏足够的证据加以证明。一些学派视成本—效益难以确定或计量为不足为奇。然而,成本—效益的问题不予论证解决,各学派之间关于各种会计模式或会计方针优劣之争就不会有多大的意义。现在看来,除了信息经济学派以抽象的模式在探讨成本—效益问题外,其它学派几乎都未能确切提供会计选择中的成本—效益计量与比较,这就多少为它们各自在坚持自己的主张时留下了某种缺憾。

信息经济学派从事成本—效益的研究,似乎为会计理论界奉献了根治某种疑难杂症的良药。但是事实不尽人意。较具明显的就是,在实务上人们怎样实施成本—效益的计量。就信息经济学派研究的方式来看,一般都用数理方法来替代计量。但是,这种在理论上“行得通”的计量几乎难以移植到实务上,更谈不上为实务上参照实行提供一个良好的指导。

另外,成本—效益分析原则能否作为权衡各种会计模式优劣的唯一基础还是值得怀疑的。

上面系笔者对于现代西方会计理论的分析与批判。然而笔者不作一概否定,更无意要抹煞西方会计理论的某些地方为人类会计史所作的贡献。从事这项研究,旨在以客观的、辩证的眼光,指出西方会计理论中的某些不足、缺憾或缺陷,使得我们今后在建设中国会计理论的同时,克服盲目照搬,以求合理借鉴。

①②姜尔行、石成岳:《建立我国会计理论体系的设想》,《财经研究》1980年第4期。

③根据产权经济学的交易费用理论,市场交易的过程需要当事人注入精力和时间,支付信息费用和其它开支,所以市场的交易是要付出代价的(参见张军著:《现代产权经济学》,上海三联书店1991年7月版)。西方会计理论为了问题的方便起见,往往假定厂商之间的交易成本为零。

④灰色系统理论认为,包含有确知和未知或非确知信息、关系、结构的系统,称为灰色系统。又认为,社会、经济、环境等不具有物理原型,是一种本征性灰色系统。这种系统内,各因素间的作用原理不明确,结构与参数不具体,行为特征难以准确了解,定量描述存在困难,信息是否完备难以判断,建立其定量模型只得凭分析和推理,而由此建立起来的模型充其量只能被视为原系统的代表,或是在某种准则下的同构(参见邹珊刚等编著:《系统科学》,上海人民出版社1987年11月版)。

(上接第61页)运汽车,进一步更新邮运设备,重点解决各支局的上包封并逐步做到市内邮运容器化。

(5)加强软课题研究,积极发展计算机技术在邮政通信领域中的应用,建立邮政储蓄、邮运调度、报刊发行、编码查询及信息反馈和业务管理指挥系统,并逐步联网。

4. 电信网路管理系统展望。

具体地说,将实现下述目标:

(1)结合七位拨号工程指挥中心建设,筹建初级网管中心系统,实时收集全网话务数据,并可在大屏幕显示屏上显示网路状态。

(2)建立网管数据库,开发数据库分析软件,对网路运行状态进行综合分析和诊断,并及时

反映网路设备及其组成的变更情况,为网路改造和规划、建设提供准确、及时和系统的参考数据。

(3)建立网路运转模型,分析网路故障或运行状态恶化产生的影响,为制定合理、有效的网路调度方案提供科学依据。

(4)在电信大楼设网管中心,除设网路实时监测系统设备、数据收集系统设备等外,新建一中型计算机系统,其工作内容之一是为网管系统数据处理、分析提供强有力的数据库和计算能力。

综上所述,上海邮电经济在“七五”期间的迅速发展为今后进一步发展打下了坚实的基础。“而今迈步从头越”。展望“八五”期间,上海邮电经济必将更加突飞猛进地向前发展,为改革开放的深入、为四化大业作出更大的贡献。