

现代会计核算工作的主观与客观世界

——一个文化研究视角

俞校明

(浙江经贸职业技术学院 浙江 杭州 310018)

摘 要 经济越发展,会计越重要,这已经成为共识。从近年会计改革与发展的历程来看,会计核算上的主观性正在逐渐挤压客观性的空间,现代会计正在走入一个越来越主观的世界。但是,主观上的偏重会影响会计的科学性,为保证会计信息的客观可信,未来的会计处理必将步入一个主客观并重的世界。

关键词 会计职业;主观与客观;会计核算

中图分类号:F23

文献标识码:A

文章编号:1671-931X(2018)01-0015-04

从哲学上说,主客观是两个截然不同的映像世界。所谓“主观”,就是以观察者为“主”,观察者本身作为主体参与或进入到被观察事物当中,此时,被观察事物的性质、特征、规律很可能会随观察者意愿和观察角度的不同而不同,也就是说,观察结果与观察主体个人喜好的偏移紧密相连;所谓客观,顾名思义,就是以观察者为“客”。此时,观察者的身份比较超然,置身于被观察事物之外,被观察事物的性质、特征、规律不会随观察者的主观意愿而改变。换言之,作为一种客观存在的事实,它不受人的思想、偏好、工具、计算等主观手段的影响,而能保持其一贯的真实性。

从这些年会计发展与会计改革的历程来看,现代会计正在走入一个越来越主观的世界。经济越发展,会计越重要,这已经成为共识。而作为20多年会计改革的一个成果,似乎也可以说,会计越发展,核算更主观。举个简单的例子,这些年开始更多地运用公允价值计量属性就是一个引人注目的方面。在会计信息质量特征上,历史成本如实反映客观事实,避免了无根据的会计估计和预测,可验证、可靠性较强,即历史成本信息具有“客观性”;而公允价值动态

反映市场价格信息,受到追求相关性的信息使用者偏爱,但它是一种以市场输入变量为参照基础的估计价格,如采用未来收益折现等方式进行估计,具有较大的“主观性”,其客观性与可靠性明显逊于历史成本。但目前越来越多的会计准则开始采用公允价值来取代历史成本。这仅仅是会计计量上更倾向于主观的一个个例。由于会计核算全过程包括会计记录、计量、确认、报告四个环节,笔者的观点是,这些年会计准则的颁布实施和修订,核算上的主观性正在逐渐挤压上述四个环节客观核算的空间。基于这个判断,本文将针对贯穿会计核算全过程的主客观属性与变化予以讨论:我们是否真的需要一个更为主观的会计世界?

众所周知,会计是一种社会与技术交互作用的行为,必然会全方位地受到文化的制约与影响(潘爱玲等,2012)。可以说文化是影响社会、政治和经济行为的一个重要因素(亨廷顿和哈里森,2013)。儒家思想是中国传统文化的精髓,经过几千年的传承与洗礼,形成了一种深深浸入中国人血液里的文化基因,已成为规导和约束社会伦理生活和道德行为的“习惯法”^[1],无论表层的物质文化和制度文化如何变化

收稿日期:2017-11-26

作者简介:俞校明(1969-),男,浙江诸暨人,硕士,浙江经贸职业技术学院党委组织部部长,教授,研究方向:会计教学、职业教育。

和变迁，儒家的一些思想如中庸都将影响人们的价值观、信念、行为和道德评价标准等。作为文化的这种巨大影响力的体现，这些年来的会计发展，可以让人越来越清晰地感知一种巨大的文化变化正在会计领域展开。比如，现代会计的根本目的是实现价值最大化。因此，价值概念是理解会计理论实务的关键。有学者认为，现行会计最致命的不足就是会计信息不能真正反映企业价值的创造与实现^[2]，这派观点可以理解为赞同会计可以更多的偏向主观性。当然也有很多学者有相反的观点，比如认为公允价值的使用范围应该受到严格的限制，因为它对会计信息的真实客观起到很大的破坏作用，这从公允价值在相关会计准则中的运用出现反复可见一斑，这派观点可以认为是赞同限制会计的主观性。可见，他们把会计核算的主客观属性放到一个相当重要的地位。在这个问题上，笔者的观点是，会计作为一门社会科学，它必然受到所在国家社会文化的影响和熏陶，具体到我们中国，这个问题的重点在于：按照传统文化的辐射力度，诸如会计核算的主客观属性的变化应以中庸的态势展开，^[3]然而目前却正朝着一种单向偏离（更偏向主观）的状态越走越远，从哲学的观点来看，任何绝对的单向的变化都是不长久的，所以我们不禁要问，这种偏离是我们所需要的吗？在会计核算与账务处理中，主观与客观究竟应该孰重？因此非常有必要进行专门的考察。

一、现实：会计计量主观重于客观的态势已经形成

从历史上看，在会计的发展初期，诸如会计计量应该是更偏向客观，这已经是一个共识。但随着会计的不断发展，目前主观重于客观的态势已经基本形成。

（一）会计职业判断的依据更多的来自于主观臆断：以会计确认为例

所谓会计职业判断，是指会计从业人员根据相关会计标准，充分运用自身专业知识与职业经验，通过计算、分析、识别、比较等方法，对具有不确定性的会计事项所作出的裁决与断定的思维过程。会计职业判断贯穿于会计的确认、计量、记录和报告的全过程。就会计确认环节而言，由于会计确认是指依据一定的标准，辨认哪些会计事项应否进入、何时进入、按什么金额进入会计处理系统的过程。

著名会计学家葛家澍教授在其著作《会计学导论》中对会计确认所下的定义是：“所谓会计确认，是指通过一定的标准，辨认应予输入会计信息系统的经济数据，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”。美国财务会计准则委员会在第五号财务会计概念公告（Statement of Financial Accounting Concepts, SFAC NO.5）中将“确认”定义为：把一个事项作为一项资产、负债、收入和

费用等正式加以记录和列入财务报表的过程。

会计确认环节中的主观性首先来自于在会计准则规定的多种会计方法中进行选择所需要的职业判断。企业会计人员选用不同的方法对会计资料进行加工处理，而不同的方法会得出不同的结果，但哪一种方法能使结果更接近客观实际，有时很难有一个客观标准，只能依据会计人员的职业判断来确定。如固定资产折旧方法的选择，究竟是采用直线法还是加速折旧法？尤其是，同样是加速折旧法，选择双倍余额递减法还是年数总和法？这在一定程度上无疑掺杂着会计人员的主观臆断性，而这种主观臆断却毫无依据地直接影响到了企业的费用和利润。

会计确认环节中的主观性其次还来自于不确定性对会计业务的影响从而需要的职业判断。对不确定性，一般较为公认的理解是指对导致一系列可能结果的一种或多种备选方案的认识状态。由于我们所处的环境始终是在运动变化着的，加上我们自身分析和判断能力的局限性，使得我们对任何事物的认知都客观地存在不确定性。随着经济环境的复杂化、多变化、模糊化，会计的专业判断将比以往任何时候都重要。例如，对债务方信用标准的变更，将直接影响收入确认（坏账准备）从而影响到财务成果。而诸如这种对债务方信用标准的变更处理，很多时候往往是会计人员对不确定性的一种主观判断的结果。也就是说，面对客观存在的不确定性处理，我们往往选择的是主观判断的结果。

（二）从历史成本到公允价值：会计计量中的客观性与主观性博弈

如上所述，目前越来越多的会计准则开始采用在可验证性和可靠性方面明显逊于历史成本的、具有较大的“主观性”的公允价值来取代历史成本作为会计的计量属性。但这种取代是经历了曲折的。我国曾在1998年的非货币性交易和债务重组两个具体准则中短暂地运用过公允价值，但由于条件不成熟，缺乏一个公开、公平、透明、可比的市场要素，在其后的修订中都被取消。理由是：企业可以利用公允价值来夸大利润，取消公允价值就能防止企业借重组之机操纵利润、粉饰会计报表，也就是说，决策层看到了公允价值的“主观性”很难得到有效监控与管制的事实。但我国会计准则从2006年开始实现了与国际会计准则的趋同。目前我国已经发布的38个具体会计准则中涉及会计要素计量的有30个，在这30个涉及会计要素计量的准则中有17个程度不同地运用了公允价值计量属性。这说明，更侧重主观性计量的公允价值再次取得了主导地位。目前的主流观点坚持金融资产和负债以公允价值计量，而产品存货以成本模式计量为主，不难看出造成二者截然不同“待遇”的最主要因素，是产品存货不具备公开、活跃的外部市场，难以取得足够可信的公允价值和价

值增值信息，公允价值的估计具有较大的主观性，造成巨大的利润操纵空间。^[4]简言之，会计信息可靠性过低所带来的弊端大大超过相关性提高所带来的益处，这是大家都能看到的结果。但是，计量属性的混合模式所带来的逻辑混乱该如何解决，是更应该偏重可靠性的历史价值、还是更偏重相关性的公允价值，或者在技术可行的前提下创新一个两者并存的勾稽关系的报表体系，值得探讨。但从发展趋势来看，公允价值这种更为主观的计量属性无疑已经取得了先机。

（三）稳健性原则：体现了会计记录中的主观选择

可以说，是否运用、如何适度运用稳健原则在学术界、实务界具有广泛的争议。稳健原则习惯上被表述为“预见所有可能的损失，但不预期任何不确定的收益”。它意味着会计师“不得多计资产或收益，少计负债或费用。”即会计人员应该通过各种手段低估资产或低估净利润。显然，过分强调稳健性或不恰当地滥用稳健原则将导致会计信息质量的下降，与“公允表述、中立性和可比性（包括一致性）等重要质量特征产生冲突”（FASB）。商业环境的不确定性是导致稳健原则存在的最重要原因，由于经济活动结果具有某种程度的不可预先确知性，从而要求会计师必须对这些商业活动的结果进行估计和判断，而乐观的估计比悲观的估计可能面临更大的风险和损失，稳健原则于是理所当然地成为会计师进行估计和判断时予以自我保护的首选方法。这种会计确认与记录上的一面倒的倾向性，根本谈不上任何的客观性，体现的是一种绝对的主观态度。

退一步说，即便是出于对稳健原则的争议而导致的对稳健原则的遵循或者某种程度的限制甚至背离，所体现出来的会计记录上的主观性，也同样是值得商榷的。以长期股权投资的核算为例。《企业会计准则——投资》规定：“企业在确认被投资单位发生的净亏损时，应以投资账面价值减记至零为限。”上述规定表明，当对一家子公司的账面投资余额扣除长期投资减值准备后为零时，不论该公司的经营状况如何恶化，都将不再确认其净损失，也不再计提减值准备。这是对稳健性原则使用的一个“度”的限制。事实上，在长期股权投资的权益法下，由于被投资单位既可能盈利，也可能亏损，当被投资单位盈利时，投资企业的长期股权投资账面价值将按被投资单位的净利润的投资比例增加，这显然与稳健原则的做法是相违背的，但反之，当被投资单位发生亏损时，投资企业的长期股权投资账面价值将随之以被投资单位净亏损的一定比例下降，这正是稳健原则所要求的，但是这种下降却不象增加那样是不受限制的，而是“以零为限”。这种以零为限的原则规定体现的更是一种人为限定的主观性！在很多情况下，稳健性原则与实质重于形式等原则是相互冲突的，当出现这种冲突时，究竟应该遵循哪类原则予以会计确认

与记录，这往往也反映和体现了决策层的主观偏好。

（四）会计盈余管理：会计报告中平滑利润的主观意愿下的产物

会计报告是企业财务成果的反映。出于种种目的，很多时候，会计报告上的财务成果需要采取一定的方法和手段进行平滑，这就是会计盈余管理。一般的说，企业盈余管理是指企业管理者及其会计机构和人员利用会计法规、会计准则的漏洞或未涉及的领域以及会计原则，特别是会计计量原则的可选择性，有目的地选择会计程序和方法，对会计信息进行“加工”，以在证券市场、银行信贷、税收缴纳、报酬激励等方面达到利己效果的会计行为。企业管理层进行盈余管理的主观动机来自于各种利益驱动，或为了上市筹资，或为了避税，或为了追逐自身利益。例如通过对折旧年限、残值、坏账准备率等的选择和确定或者通过提前或延迟确认收入、降低或提高应收账款信用标准等手段增加或减少利润，从而在一定程度上达到对盈余的管理与控制。这些在前面都已有涉及。客观的说，盈余管理不等于盈余操纵。由于盈余管理的原因而导致的各会计期间的利润平滑，在某一特定时点可能会影响会计信息的真实状态，但在一个较长的时期内，却并不影响真实的利润总量。因此政府在规范企业盈余管理行为时，主要应不断完善有关政策、法规、契约，而不应一味地打击、强制。在具体应用中要做到的是，应在一定程度上去控制，不允许过度的盈余管理，更不允许出现违法的盈余操纵行为。所以，盈余管理的关键是：把盈余管理限制在合理的范围内，限制其负面影响，发挥其正面作用。由此可见，盈余管理现象的存在，使得会计核算能否反映当期真实可靠的会计信息充满了变数和风险。不过显然，盈余管理也好，盈余操纵也罢，他们都是出于主观意愿下的产物。在经济发展的大背景下，会计技术越先进，企业管理层出现盈余管理的主观意愿就会越大。

二、未来：会计处理必将处于一个主客观并重的世界

诚如前述，现代会计的当前发展阶段偏重主观核算是一个趋势，主观判断重于客观反映已是一个不争的事实。我们不禁要问，会计核算中的主观与客观究竟应该孰重？目前这样的主观单向偏移代表了会计未来发展的正确方向吗？笔者认为，答案是否定的。

历史成本等具有客观可验证性的计量属性是会计科学性的组成部分，而会计职业判断、公允价值、盈余管理等则是会计技术性的体现。如果任由会计发展在会计技术性的道路上驰骋下去而不考虑科学性的保留与稳固（更不要说提升），乃是非常危险的，对会计的未来发展是有害的。换言之，主观上的偏重所导致的会计可靠性下降、可比性缺乏，最终会导致引起会计科学性下降的严重后果。基于此，我们有必

要把会计这驾马车拖离驰向主观性的泥潭，保证会计信息的客观可信。笔者相信，未来的会计处理必将处于一个主客观并重的世界，理由有三：

首先，从传统文化的视角来看。由于会计准则和制度本身具有局部性与不完备性，对某些领域无法做出明确规定，从而存在公共领域（吴水澎和刘启亮，2005、2007），进而在执行上给相关人员留下酌情判断的空间（谢德仁，1998）。因此，会计人员的主观判断空间是客观存在的。但是与此同时，对会计信息的客观真实性要求也是信息使用者发自内心的根本目标追求。在两者的相互适应方面，SALTER AND NISWANDER（1995）等发现某些价值取向影响会计信息的稳健性。^[5]这说明利用传统文化引导规则和制度的完善的可能性是存在的。我国是一个有着几千年历史文化积淀的文明古国，一些儒家思想（诸如中庸思想）对人民的影响是根深蒂固的，这都说明绝对的偏向主观或者客观都是不可取的。

其次，从时代发展的步伐来看。当今世界，大数据云计算发展一日千里，会计信息的处理与传递同样如此。在这个时代，会计核算即将完成全电脑化操作，人类在单纯的会计账务处理方面将完全被计算机取代，也意味着财务处理结果的客观性将大大增强。但笔者以为，人类并不会完全退出会计业务市场，只是他们的功能与作用将发生变化，会更多的转向管理会计等领域。在诸如如何利用海量的会计信息方面做出贡献，即人类的作用将在主观性方面迅速提升。在机器数据处理的客观性和人类数据分析的主观性方面各自发挥作用，其各自的地位可以说难分轩轻。

最后，从可行性方面来看。某种意义上说，会计的两大基本职能——核算和监督——可以说未来的核算将更为客观，而监督（含分析）将趋于主观。当然，并非说核算就没有主观、监督就不再借助于客观，只是说一种侧重性而已。或者说得更为准确一些，主客观相结合（如同时提供历史成本与公允价值）的核算和监督组成组合拳将成为可能（一种主客观并重更为彻底的计量模式）。当前会计计量采用混

合模式是有客观原因的，即双属性计量在现实操作中比较难以实现，有些数据不可采集或者难以采集，但是在大数据和云计算时代，这些问题将不再是什么难题，定量为主、定性为辅（利益相关者）的主观评价与实时记录、即时分析（行为数据）的客观评价相结合已经完全成为可能，这也为主客观的有机结合扫除了技术上的障碍。

三、主客观并重才能顺应会计发展的正确方向

由此观之，我们即将迎接到来的会计新世界，必将是一个既不是完全趋向主观、也不是完全趋向客观的世界，诚如 Healy2002 年所言：“互联网扩展的初期引发了诸多社会评论，告诉我们互联网将如何摧毁旧制度……可是钟摆很快摆了回来”，引领和带动会计全面的信息化发展既不会产生技术变迁的乌托邦，也不会产生反面的乌托邦。现在我们可以回答本文题目所提出的问题了：不是我们需不需要，而是主客观的钟摆就在那儿摆动。

站在传统文化与时代科技大发展的交叉路口，我们将会发现，会计上的主观重于客观只是某个历史阶段的现象而已，主客观并重才能顺应会计发展的正确方向。

参考文献：

- [1] 程博，潘飞，王建玲.儒家文化、信息环境与内部控制[J].会计研究，2016，（12）：79-80.
- [2] 杨雄胜.价值具象化：信息革命赋予价值管理及其管理会计新框架[J].会计研究，2016，（11）：6-7.
- [3] 俞校明.中庸：会计改革的思路[J].财会通讯，2005，（9）：5-6.
- [4] 浦令舒.历史成本与公允价值的共存关系探析[J].北京市经济管理干部学院学报，2011，（9）：54.
- [5] 占美松，许恒，康均.文化影响会计信息研究的困境与突破[J].会计研究，2017，（4）：25-26.

[责任编辑：张 磊]

The Subjective and Objective World of Modern Accounting Work——A Perspective of Cultural Studies

YU Xiao-ming

(Zhejiang Trade and Economic Polytechnic, Hangzhou 310018, China)

Abstract The more the economy develops, the more important the accounting has become. From the course of accounting reform and development in recent years, the subjectivity of accounting is gradually squeezing the space of objectivity. Modern accounting is moving into an increasingly subjective world. However, the subjective bias will affect the scientific nature of accounting, and in order to ensure the objectivity and credibility of accounting information, the future accounting process will enter a world of both subjective and objective.

Key words accounting profession; subjective and objective; financial accounting