

现代会计所处的环境是高度发达的商品经济环境。在此环境中,社会资源的开发与利用采用了“法人企业”形式。现代企业资产的所有权与经营权是分离的。在股份制经济中,受托责任观念被大为强化。投资人将财产托付给受托人(即财产经管人)经营管理,受托人再聘用职工进行生产和销售活动,从而形成了双层代理关系。就投资人与经理人员间的外部代理关系看,前者渴望了解和评价受托人的财产经营情况,而后者也渴望对自己的经营成果进行认定,以期明确受托责任的履行情况;就经理人员与一般职工间内部代理关系看,前者需进行调控管理,以期保证生产经营活动的顺利进行,后者也需了解自身的所得与产出成果之恰当程度。为了理顺这两层代理关系,降低代理成本,建立有效的风险共担和利益共享的代理机制,就产生了对会计信息的强烈需求。

由于现代企业经营的复杂化和社会化,作为会计信息的“消费者”即需求者,投资人(也包括债权人)、受托人(经理人员)和职工由于忙于生产和经营,没有足够精力去进行财产经营情况的认定和报告工作,即生产会计信息。更重要的是他们不愿意根据对方的会计信息来检查“托管契约”是否完全履行和继续其代理关系,因此,他们宁愿由“第三方”介入受托责任关系(即内部和外部代理关系)之中,站在公正的立场上对受托责任的履行情况进行认定和报告,将这个角色交由“独立”的会计人员来承担。但是,事物的发展总带着它的历史痕迹,会计也不例外。在现阶段,会计人员的地位仍表现为被经理人员所聘用,他们在企业内部“独立”于生产环节,似乎与经理人员结为一体;其实不然,会计人员是在自己独立的会计价值观指导下,根据公认会计原则,或企业会

计准则、会计制度,运用纸、笔、算盘、电子计算机等劳动手段,作用于企业的价值运动这一劳动对象,生产出会计信息“产品”,“销售”给会计信息使用者。

这里,需要阐明一个问题,企业会计人员是否类同于生产工人,是提供劳动力,而非“生产”会计信息“销售”?我认为,如果将整个企业系统加以分析观察,以最完善的工业企业系统为例,它应包括两大并列子系统:(a)

生产和管理行为子系统,由受托人和职工组成,生产工人以自身劳动,在受托人管理下进行生产等活动,系统的目标是生产商品;(b)管理信息子系统(主体是会计信息系统),主要由会计人员组成。会计信息系统是个目标多元化

的系统,其作为“第三方”介入受托责任关系(内部和外部双重)的性质,决定了会计人员本质上不是、也不应该是由受托人雇佣为受托人生产会计信息(即出卖劳动),而是既为委托人服务,又为受托人和职工服务。这两大相互“独立”的子系统并列运作和一定程度上的交叉运作,构成了一个完整的企业系统。从这个意义上看,企业会计人员不能等同于一般生产工人,不能划入企业内部代理关系层。对于企业会计人员的若干观念需要根本更新,以利于会计的反映和监督职能得到更好发挥,这也正说明了马克思关于“生产和记载生产的簿记,终究是两回事”这一科学论断的正确性。

最初,会计信息主要是供认定和报告财产经营情况。后来,随着商品货币经济的发展,生产的社会化和代理关系的复杂化,受托人进行生产经营管理也需要更多的会计信息,促使会计人员对财务会计信息进行加工、改制和延伸,生产管理会计信息“产品”。同时,社会公众、政府有关机构等为考核企业社会受托责任也需要会计信息“产品”。会计人

现代会计信息： 一种特殊商品

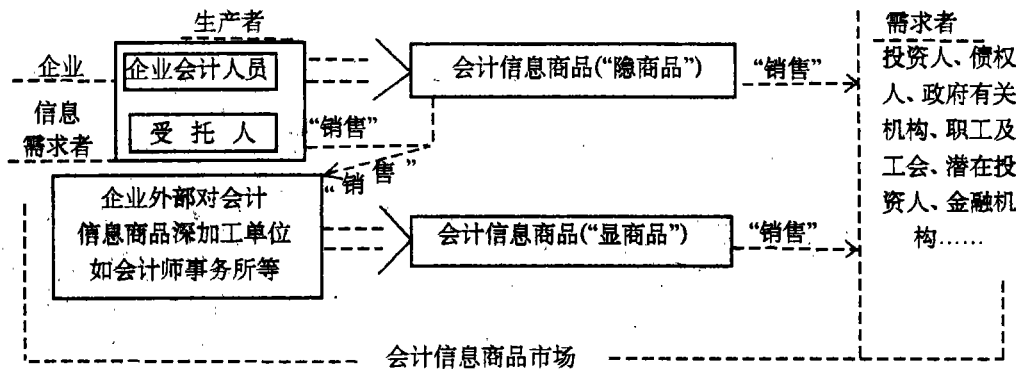
○厦门大学 谢德仁



员为了让“消费者”确信会计信息“产品”的质量,从而稳定和增加对会计信息“产品”的需求,分离出一批人员,一方面,以更“超然”的姿态对会计信息“产品”进行质量“再认定”——即外部审计;另一方面也发展了对核算信息质量的监督形式。

商品的本质在于体现了一种等量劳动相交换的经济关系。现代会计信息,体现了会计人员与会计信息“消费者”之间的等量劳动交换的经济关系。会计人员通过会计信息系统“生产”会计信息“产品”,并不是为了自身的直接消费,而是为了交换,提供给会计信息需求者(投资人、债权人、受托人、职工等),以换取自己所需要的商品。(以货币为中介)。所以,现代会计信息实质上是一种“商品”。在古代往往集会计信息的生产、消费于一身,因而现代会计仍带着会计发展早期作为生产职能附带部分的痕迹,会计信息生产者被视为受

托人的一个组成部份。更重要的是,现代会计信息是多种契约(如债务契约、受托人报酬契约、税务契约等)得以履行的依据和基础,这使现代会计信息关系到国民收入的分配,发挥着利益协调机制,理顺代理关系的功能。这种功能的特殊性使得会计信息在诸多方面区别于一般商品,甚至丧失了一般商品的表象,成为一种“隐商品”(长期存在于人们传统商品概念之外)。但随着商品货币经济的发展,在企业之外,诸如会计师事务所等单位对企业会计人员“生产”的会计信息商品进行深加工再加以“销售”、会计专家的咨询意见、会计信息中心提供的有偿信息服务等,都令会计信息“商品”开始“显化”(进入人们的一般商品概念中)。所以,现代会计信息是一种特殊的商品,其市场是“隐市场”与“显市场”的融合,图示如下:



就我国会计来看,过去在高度集中的计划经济体制下,企业是执行政府生产销售计划的工具,企业会计实乃“报帐型”会计,会计信息实质上是由政府组织生产而由政府消费的。改革开放以来,企业相对独立经营,但在有计划的商品经济体制下,企业产权不清晰,只是在完成上级计划之后才能按市场信号自主生产销售一些产品,此时,企业会计向“相对自主经营型”会计转变,会计信息有了一定程度的商品化。党的“十四大”以后,大力发展社会主义市场经济,企业将在包括信息市场在内的市场环境中求生存、求发展,产权明确化、主体多元化、经营多角

化、代理关系日益发展和复杂化,企业会计向“自主经营型”会计转变,其他会计相关事业也蓬勃发展,这为我国会计信息实现有偿转让——即商品化——打下了良好基础,必将极大地促进我国会计理论与实务的发展。

由此可见,会计是古老而又年轻的信息产业的一个分支,是会计人员创造价值和使用价值的一种社会劳动,现代会计信息构成特殊商品,是信息市场上的一个重要类别。可以说,会计信息产品的商品化促使会计理论与实务以更快的速度不断发展,为社会经济服务。
(责任编辑 张永盛)