



会计报表的美学诠释

西北大学出版社

会计报表的美学诠释

KUAIJIBAOBIAODEMEIXUEQUANSHI

徐纪敏 张友伟 陈炳荣 宋晓鸿 著

西 北 大 学 出 版 社

图书在版编目(CIP)数据

会计报表的美学诠释 / 徐纪敏等著. —西安: 西北大学出版社, 2009. 9

ISBN 978-7-5604-2640-3

I.会… II.徐… III.会计学: 美学—诠释 IV.F241-32

中国版本图书馆CIP数据核字(2009)第022385号

会计美学

作 者: 徐纪敏 张友伟 陈炳荣 宋晓鸿 著

出版发行: 西北大学出版社

地 址: 西安市太白北路229号

邮 编: 710069

电 话: 029-88305287

E - m a i l: xdpres@nwu.edu.cn

经 销: 全国新华书店

印 装: 西安华新彩印有限责任公司

开 本: 889毫米×1194毫米 1/32

印 张: 15.5

字 数: 380千

版 次: 2009年9月第1版 2009年9月第1次印刷

书 号: ISBN 978-7-5604-2640-3

定 价: 28.00元

前言

英国哲学家弗兰西斯·培根曾经说过“历史使人明智,诗歌使人灵秀,数学使人周密,科学使人深刻。”^①

当我们步入结构宏大、气象万千的会计知识体系领域,用审美的观点来观察会计知识体系的发展历史时,我们不禁为会计知识体系领域的美而震惊。我们深刻地领会到:会计知识体系的发展史,实际上就是一部会计美学的进化史。

历史学家在谈到历史的作用时曾经自豪地说“史学将提供给人们其他学科所不能给的两个概念:一个是全面的概念,另一个是必然的概念。”^②我们也可以非常自豪地说“会计美学将提供给人们其他学科所不能给的两个概念:一个是关于会计的美和美感的概念,另一个是关于会计人员应该‘开心每一天’的概念。”

我们研究会计美学,是想用美学的研究方法,对会计知识体系进行全方位的审视。具体地说,我们要研究的是会计理论、会计实务、会计成果这三大领域里的美和美感问题^③。在这样的思想方法的指导下,本书将开辟一条有别于以往所有会计学家的研究路径,努力求索历史上所有为会计知识体系的发展做出杰出贡献的人们的创造踪迹;尽我们的绵薄之力,为读者描绘出一幅会计知识体系发展的美学图景;通过会计美学的方法,试图为会计学知识体系今

① 张白玲. 会计基本理论[M]. 北京:中国财政经济出版社,1998:40.

② 郭圣铭. 历史教育的重大意义[J]. 历史研究,1985,(2).

③ 本书主要研究会计成果中的会计美学问题。关于会计理论和会计实务中的会计美学问题,请读者参阅本书的姐妹作——西北大学出版社2009年4月出版的《会计美学》一书。

后的发展,提出更符合美的规律的前进方向^①。

会计美学这个学科名称,曾经在会计学界风行一时,而今却“泥牛入海无消息”了。是这门学科生不逢时,还是这门学科本来就没有存在的必要?

我们认为,这是因为这门学科本身的特点,对研究者的知识结构有比较高的要求——必须具备会计学的基本知识和美学的基础理论。

然而,寰宇之大,有多少人恰好能够符合这样的知识结构呢?

研究美学的人,对会计知识几乎一窍不通,他们当然不可能选择会计美学的研究课题。会计学研究工作不一定有足够的美学修养,他们对美学和会计学交叉领域的选题也没有多少兴趣,他们的视野主要是会计理论和会计实务中的具体问题。研究者知识结构的局限,成了会计美学学科发展中最大的障碍。

也许是命运之使然,在极其偶然的情况下,我进入了会计学的领域。在这里,我非常感谢仰恩大学。是仰恩大学给了我发挥余热的讲台,同时也给了我开拓新的研究领域的机会。

从个人的知识结构方面来说,我应该是研究会计美学最合适的人选。我早年毕业于北京大学物理学系,有比较好的物理学理论思维的能力;文化大革命结束以后,又作为我国恢复高考制度后的第一届研究生,在南京大学哲学系学习哲学思维方式;到中国人民解放军工程兵工程学院(今天的中国人民解放军理工大学)工作以后,又为硕士生、博士生讲授“自然辩证法”“科学方法论”“科学逻辑”等课程。因此,我在教学和科研的活动中,能够自觉地运用有关的基本原理,调动自然科学、社会科学、思维科学等多方面的知识元素。自1982年以来,我一直从事“科学学”和“科学美学”问题的研究,出版了多部学术专著。尤其是获得1987年“中国图书奖”的《科

^① 这部分的研究成果,请读者留意我们今后将要在西北大学出版社出版的学术专著——“会计制度的美学设计”。

学美学思想史》和获得 1991 年中国人民解放军总政治部优秀理论成果奖的《科学美学》这两部学术专著的出版,使我有机会系统阐述有关科学美学的基本观点和主要的学术思想。

在仰恩大学,有机会讲授《商品流通企业会计》和《成本会计》这两门课,后来又开设了《人力资源会计》的选修课,自然而然地《会计美学》的研究课题就进入了我的视野。因为我有《科学美学》的研究基础,所以对《会计美学》的研究,并不存在大的障碍。

学术研究往往有这样的情况:一个长期在这个研究领域里耕耘的人,对有些问题不一定能够发现。可是当一个“外行”的人进入这个研究领域以后,却可以敏锐地发现一些问题。我就是一个“发现”了会计学知识体系是美的荟萃之地的幸运人。

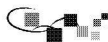
我在研究过程中得出的一些主要结论,曾经在为仰恩大学开设的全校公共选修课《会计美学》中讲授过。学生的一致反映是“出乎意外”“想不到会计还那么美!”

仰恩大学是我国第一个开设《会计美学》选修课的高等院校。然而,它在学术界的影响毕竟不大。于是我想:一定要把这一研究成果公诸于世!

非常感谢西北大学出版社的领导,有魄力出版会计美学系列学术著作——《会计美学》《会计报表的美学诠释》和《会计制度的美学设计》;非常感谢本书的责任编辑刘秀玲老师为本书的出版所付出的辛勤劳动。我想,如果这一系列研究成果不能问世的话,那么《会计美学》这门新兴的学科,不知道会推迟到哪年哪月诞生?

本书的研究工作显然有其存在的合理性和存在的价值。筚路蓝缕,抛砖引玉,这就是本书出版的最大价值。希望本书的出版能够引起会计学界和美学界同仁的注意。无论是发表赞同的观点,还是发表不同的意见,都是对会计美学学科发展的积极贡献。

参与本书写作工作的有中国人民解放军理工大学张友伟高级会计师、陈炳荣会计师、宋晓鸿会计师。张友伟高级会计师承担本



书第三章、第十章、第十一章的写作任务(总字数为 8.5 万字)和初稿的审阅工作;陈炳荣会计师承担本书第五章、第六章、第七章的写作任务(总字数为 7.6 万字)和定稿的校对工作;宋晓鸿会计师承担本书第二章、第九章的写作任务(总字数为 6.8 万字)和有关资料的收集工作、定稿的校对工作;由我提供全书的学术观点,撰写其余的章节,并负责全书的统稿工作。因此,本书所有的学术责任,理应由我负责,特此予以说明。

徐纪敏

2006—2008 年初稿于仰恩大学云梦湖畔淡泊致远斋

2009 年 1—6 月修订于广州从化华软学院金桂园



目 录

引 言	(1)
第一章 会计报表的美学含义	(4)
第一节 会计报表的审美理想	(5)
第二节 会计审美兴趣、习惯和要求	(17)
第三节 会计报表审美要求的标准	(26)
第二章 会计报表中的假、恶、丑现象	(40)
第一节 会计报表的假	(42)
第二节 会计报表的恶	(54)
第三节 会计报表的丑	(66)
第四节 会计报表假、恶、丑现象的本质	(70)
第三章 会计报表粉饰正名	(90)
第一节 会计报表粉饰概念	(90)
第二节 会计报表粉饰的具体动因	(101)
第四章 相关概念逻辑分析	(112)
第一节 会计报表粉饰与会计操纵	(112)
第二节 会计报表的艺术性和魔术性	(126)

第三节	会计报表粉饰与创造性会计	(136)
第四节	会计报表粉饰与盈余管理	(150)
第五节	会计报表粉饰与会计信息失真	(164)
第六节	形式逻辑的总结	(188)
第五章	会计报表粉饰的合理性、合法性和可能性	(190)
第一节	会计报表粉饰的合理性	(190)
第二节	会计报表粉饰的合法性	(195)
第三节	会计报表粉饰的可能性	(210)
第六章	会计报表粉饰博弈	(216)
第一节	管理契约博弈	(216)
第二节	债务契约博弈	(226)
第三节	政治契约博弈	(228)
第七章	会计报表粉饰的对象、类型和技巧	(252)
第一节	会计报表粉饰的对象	(252)
第二节	会计报表粉饰的类型	(254)
第三节	会计报表粉饰的技巧	(256)
第四节	会计报表粉饰的发展	(271)
第八章	会计政策与会计报表粉饰	(276)
第一节	会计政策选择	(277)
第二节	会计政策产生的原因	(285)
第三节	会计政策的内容、分类及披露	(289)
第四节	会计政策选择与会计报表粉饰	(291)
第九章	会计估计与会计报表粉饰	(296)
第一节	会计估计概念	(296)
第二节	会计估计的特点和原则	(301)
第三节	会计估计变更	(305)
第四节	会计估计与会计报表粉饰	(320)
第十章	资产减值准备与会计报表粉饰	(333)

第一节	资产减值计提与会计报表粉饰	(333)
第二节	存货与会计报表粉饰	(342)
第三节	坏账准备与会计报表粉饰	(355)
第四节	其他资产减值准备与会计报表粉饰	(366)
第十一章	公允价值与会计报表粉饰	(379)
第一节	公允价值计量属性的提出	(379)
第二节	公允价值概念	(383)
第三节	公允价值的应用	(389)
第四节	公允价值与会计报表粉饰	(398)

引 言

会计成果是会计实务最终的表现形式。在会计学的理论体系中,会计成果有广义和狭义两大类。

广义的会计成果是企业报告。它是企业对外发布的有关企业财务和非财务信息的总汇。它包括企业的财务信息(财务会计报告,简称会计报告或财务报告)和非财务信息(企业各个分部的信息、衍生金融工具信息、资产负债表外融资协议信息、一些具有计量不确定性的资产和负债的信息等)两个部分。

狭义的会计成果以企业财务会计报告的形式表现出来,是企业报告中最重要的内容。我国 2007 年实施的《企业会计准则》规定:企业财务会计报告包括会计报表及其附注,以及其他应当在财务会计报告中披露的相关信息和资料。会计报表至少应该包括资产负债表、利润表、现金流量表这三个主要报表。显然,会计报表是企业财务会计报告的主体^①。它是实现企业财务会计目标的途径,是企业对外发布(披露)的、反映企业在某一特定会计日期(资产负债表日)资产、负债的状况,以及某个会计期间内的经营成果、现金流量等会计信息的书面文件,是外界了解企业财务信息的基本渠道。

定期编制会计报表不但是会计核算的基本内容,而且是会计核算的必然结果。从一定意义来说,企业之所以要进行日常的会计核

^① 汉初的行政体制,既有郡县制,又有诸侯分封制。中央政府(朝廷)为了掌握各地的人口、土地、收支等经济情况,开始实行由各个诸侯国和郡县向朝廷呈报财务收支簿的制度。这个向朝廷呈报的财务收支簿,称为“上计簿”。据会计史的考证,这个“上计簿”,就是今天“会计报告”的滥觞。

算工作,就是因为要满足编制会计报表的需要^①。

会计理论有美学问题,会计实务有美学问题,会计成果同样也有美学问题。

会计成果美学问题的涉及面很广。在本书中,我们主要以会计报表粉饰为中心,研究、讨论会计报表的美学含义(会计报表的审美理想、审美兴趣、审美习惯、审美要求及其标准等),会计报表中的假恶丑与真善美的现象,会计报表粉饰与会计艺术品的关系等几个方面。针对社会公众对会计报表粉饰的误解和理论界对会计报表粉饰概念的混乱,我们将通过一系列深入、细致的研究过程,大胆、果断地提出要为会计报表粉饰“正名”的论点。我们坚定地认为,会计报表粉饰是会计成果美学中一个非常重要的概念。搞清楚会计报表粉饰的美学含义,不但有着重要的会计理论意义,而且有着重要的会计实践意义。

企业向社会公开发布的会计报表,其所包含的会计数据,是真的还是假的?这个问题一直困扰着社会公众。随着市场经济的不断发展,已经有越来越多的社会公众成为企业的投资者或相关利益者。因此,企业会计报表的真假问题,越来越引起会计界、金融界、证券投资界、企业界、政府有关部门,以及社会各界的重视。

因为企业财务信息存在着严重的不对称现象,所以社会公众判断企业经济运营状况的唯一依据,就是企业公布的会计报表。因此,会计报表做假的后果是非常严重的。它不但搅乱了社会的经济秩序,而且破坏了社会的安定团结。

那么什么是会计报表做假,什么是真实的会计报表?迄今为止,几乎所有的著作、文献、报道,都只是就会计报表中那些数据的真假问题进行讨论、辩驳,鲜有人从会计美学的角度,对会计报表数

^① 严格地说,企业日常的会计核算工作,除了要满足编制企业会计报表的需要外,还要满足企业管理工作的需要。前者形成对外的企业财务会计报表,后者形成对内的企业管理会计报表。

据的来源,会计报表的结构,会计报表科目设置的合理性,会计报表客观存在着的误差,会计报表生产过程的前提(会计假设、会计原则、会计准则等)是否符合美学规律等方面,进行更深层次的研究和讨论。本书的研究任务,就是要另辟蹊径,从会计美学的层面,对会计报表进行必要的美学诠释。

第一章 会计报表的美学含义

会计实务虽然已经对企业日常发生的交易和事项进行了确认、核算和记录,但是这些记录,只是零碎的、分散的会计数据,并没有经过抽象、概括的理性整理过程。因此,这些会计数据既多且乱,无法使企业内外部的会计信息使用者一目了然地了解企业在一定会计期间的经营成果。从会计美学的意义上来说,这些零碎的、分散的会计数据,根本不是什么会计艺术品。它们还必须进一步加工、提炼,才有可能成为被社会公众理解的会计信息,并进而成为真正的会计艺术品。这正如同小说家面对一大堆创作的素材,还必须加工提炼,使之典型化;雕刻家面对一块石头、木头、玉料等,还必须进一步去粗取精、由表及里地进行雕琢;理论科学家面对众多的实验或观测数据,还必须从中抽象出科学理论、规律、定理一样,会计师面对会计实务记录下来的这些数据,也必须要经历归纳、抽象、概括的过程。这个过程,既是会计报表的编制过程,也是会计成果美的创造过程。

在会计理论中,有一个非常美妙的会计恒等式:

$$\text{“资产} = \text{权益} + \text{负债”}$$

这个会计恒等式,不但是日常会计实务的基本依据,而且也是企业会计报表的起点和终点。

在《会计美学》一书中,我们已经论证了在这个基本的会计平衡式里,集中体现了会计美学的精髓。因此,企业会计报告的美学含义应该是:在日常的会计实务中,坚持这个会计美学的精髓,并且在最终的会计报表和财务报告中体现这个精髓。

第一节 会计报表的审美理想

对美的追求一直是科学和艺术创造的动力之一。同样的,对会计美的追求,也应该是会计学创造和发展的动力之一。

伽利略认为,科学家的任务就是要去“发现这些能够与所要研究的过程协调一致的数学形式”。因此,科学家心目中的美,无非就是那些有秩序的、和谐的数学形式^①。

刻卜勒曾经说“对外部世界进行研究的主要目的在于发现上帝赋予它的合理秩序与和谐,而这些是上帝以数学语言透露给我们的。”^②

法国科学家彭加勒在《科学的价值》一书中写道:科学家认为某种事实比别的事实更有趣味,只是因为这些事实可以补足一个未完成的谐和。他认为宇宙的普遍谐和是众美之源。他认为科学家研究自然,是为了从中得到乐趣,而科学家得到乐趣是因为自然很美。如果自然不美了,就不值得科学家去了解它。这样,科学家的科学生命也就不存在了^③。因此,很多科学家醉心于科学研究,是为了寻求宇宙的和谐,是因为这种特殊的美引起了他们内心愉悦的情感。

爱因斯坦在论述科学家探索自然的动机时说“有许多人所以爱好科学,是因为科学给他们超乎常人的智力上的快感,科学是他们自己的特殊娱乐,他们在这种娱乐中寻求生动活泼的经验和雄心壮志的满足;……人们总想以最适当的方式来画出一幅简化的和易领悟的世界图景;于是他就试图用他的这种世界体系来代替经验的

① 徐纪敏. 科学美学[M]. 长沙:湖南人民出版社,1991:282.

② 转引自:克莱因. 古今数学思想(第1册)[M]. 上海:上海科学技术出版社,1979:267.

③ 徐纪敏. 科学美学[M]. 长沙:湖南人民出版社,1991:83-84.

世界,并来征服它。这就是画家、诗人、思辨哲学家和自然科学家所做的,他们都按自己的方式去做。各人都把世界体系及其构成,作为自己感情生活的支点,以便由此找到他在个人经验的狭小范围里所不能找到的宁静和安定。”^①把人们引向艺术和科学的强烈愿望,是人们总想以最适当的方式来画出一幅简化的和易领悟的世界图像,这就是科学家的科学审美理想!渴望见到这种先定的和谐,达到自己的科学审美理想,正是科学家在科学研究过程中坚持不懈的精神和智慧的源泉。这种特定的科学审美理想,指引、推动着科学家的科学研究过程。

自20世纪20年代以来,已经有会计学家在这种科学审美理想的鼓舞下,开始自觉或者不自觉地追求、实现会计学的审美理想。从会计美学的观点来看,无论是会计的理论研究,还是会计的实务操作,都应该是审美活动的过程。会计成果,则是这种审美活动过程阶段性的总结。

从美学的基本规律可知,任何审美活动过程发展到比较高级的形态时,必然会出现相应的审美理想。如果会计审美活动确立起相应的会计审美理想,那么对会计的理论研究和会计的实务操作,都有着非常重要的指导意义。有了会计审美理想,最终的会计报表是否完善、完美,也就有了判断的标准:凡是符合会计审美理想的会计报表,就是完善、完美的会计报表;凡是不符合会计审美理想的会计报表,就不是完善、完美的会计报表。

一、会计审美理想的历史变化

社会存在决定社会意识,社会意识又反作用于社会存在。这是历史唯物主义的基本原理。

会计审美理想和人类其他一切意识形态一样,都是人类社会存

^① 爱因斯坦. 爱因斯坦文集(第1卷) [M]. 北京:商务印书馆,1977: 100-101.

在的产物。

马克思和恩格斯在《德意志意识形态》一书中说“意识一开始就是社会的产物,而且只要人们还存在着,它就仍然是这种产物。”^①

会计审美理想从它的历史起源来说,最初只是人们对周围可以感知的环境的一种意识。这种意识使人开始感觉到:会计应该有其存在的必要。同时,也使人感觉到:通过会计,可以了解人和物之间的关系,并进而理解人和人之间的关系。当然,这种原始的会计审美理想,只是人们对会计活动非常粗浅的认识。

当人类社会进入奴隶社会,生产力有了相当程度的发展,有了更多的剩余产品。这就需要通过会计活动对剩余产品进行计量、保管,以备日后取用。如何使剩余产品的计量准确、保管妥善,这才开始有了会计审美理想。

(一) 中国会计审美理想的历史发展

孔子曾经当过鲁国管理仓库的小吏。当时他的会计审美理想是“当而已”。

孟子在阐述孔子的这个会计审美理想时说“为贫者,辞尊居卑,辞富居贫,恶乎宜乎?抱关击柝。孔子尝为委吏矣,曰‘会计当而已矣’;尝为丞田矣,曰‘牛羊茁壮长而已矣’。位卑而言高,罪也。”^②

古往今来,有很多会计学史的研究者,试图对孔子“会计当而已矣”这句话进行解释。

有人认为:孔子的意思是,作为会计师,要按照财务规定进行收支,不能多收,也不能少收。

有人认为“当而已矣”,就是要正确、合理地进行财物的登记和

^① 马克思,恩格斯. 马克思恩格斯选集(第一卷) [M]. 北京:人民出版社,1970: 35.

^② 孟子·万章下. 转引自:刘常青. 中国会计思想发展史[M]. 成都:西南财经大学出版社,2005: 76.