

从帕乔利到正在发生中的深刻会计革命

——纪念乔治·H·索特的 《会计理论的“事项”法》发表 50 周年

张为国 王文京■

摘 要：现代会计的基本模式基于帕乔利在1494年发表的名著《算术、几何、比与比例概要》中《计算与记录要论》篇。随着经济业务越来越复杂，会计实务和规则也越来越复杂，并引起资产负债表观或利润表观、决策有用观或受托责任观等基本理论之争。真正引起当代会计革命的是索特在50年前提出的“事项法”会计理论和新一代信息技术、数字化商业环境三者在当前时代的耦合，使事项法会计的基本思想可以转变为会计实务、制度和教育的革命。

关键词：会计理论；事项法；会计革命

中图分类号：F233 **文献标志码：**A **文章编号：**1003-286X(2019)24-0006-07

近日，季丰(2019)和尹成彦(2019)发文纪念“国际会计日”。有关“国际会计日”的出处不重要，重要的是两文都是为了纪念近代会计的鼻祖卢卡·帕乔利在1494年发表名著《算术、几何、比与比例概要》。此书《计算与记录要论》篇被广泛认同为复式簿记及近代会计实务和理论之起点，也是近代经济理论的一个重要突破。简言之，现代会计离不开复式簿记，而复式簿记则离不开帕乔利。在不否认这一点的同时，我们认为，今年更值得纪念的是美国著名会计学家乔治·H·索特的《会计理论的“事项”法》(Sorter, 1969)发表50周年。因为若说50年前他的观点代表了遥远未来的话，在信息技术飞速发展的环境下，他的观点代表了已经或即将到来的现实。有关索特的理论张为国(1988)，胡玉明(2002)，徐宗宇(2003)，宋献中和谭小平(2003)，

于富生、李锋和张敏(2005)等都作过介绍。本文旨在简要回顾帕乔利以来会计实务、准则和会计基本理论的演进，概述索特的会计理论“事项法”以及与之相对立的“价值法”，讨论我们认为充分体现索特基本思想的且正在发生的会计革命。

一、帕乔利后的经典会计理论

回顾帕乔利以来的会计发展史，我们觉得最经典的会计理论有两对：一是资产负债表观或利润表观；二是决策有用观或受托责任观。

(一) 资产负债表观或利润表观

有关资产负债表观或利润表观，娄尔行和张为国(1991)、汤云为(1988a和b)等曾做过全面精辟的阐述。要点如下：

1. 会计的基本特征或功能是以货

币量来反映企业的经营过程及其后果，或企业占用的经济资源及使用效果。从这个意义上说，会计是一个计量技术或过程。计量模式由计量单位与计量属性所构成：前者指会计计量所用的尺度；后者指计量对象以货币量表示的特定属性(国际会计准则理事会<International Accounting Standards Board, IASB>在2018年出版的修订后的概念框架<IASB, 2018>将计量属性改称为计量基础，但我们认为称计量属性更为恰当)。

2. 会计计量问题可从资产计价和利润确定两个角度去研究。利润确定可基于两种观念：资产负债表观或利润表观：前者通过期初和期末净资产的比较来确定利润，重点是资产和负债的计价；后者通过比较收入和费用来确定利润，重心是收入和费用的定时与配比。资产计价和利润确定既各有侧重，又紧

作者简介：张为国，清华大学和上海财经大学教授；
王文京，用友网络科技股份有限公司董事长。

密相联，你中有我，我中有你。

3. 从计量确定利润的需要出发，资产负债观强调资本保全，即划清本和利的界线，本不可分配，利可供分配。利润表观涉及会计分期、权责发生制、配比等重要概念，最根本的内核是成本补偿。已耗成本在未得到补偿前，自然不会有可供分配的利润。成本补偿和资本保全源于同一个目标，即确定何时有利润？多少利润？但两者各有侧重。成本补偿不足，资本势难保全。而要保全资本，必定以充分补偿成本为先决条件。

4. 有关资本保全的理论分三种：(1) 财务资本保全理论以财务资本概念为基础，将资本视为业主投入企业的货币量，主张所保全的应是以名义货币量表示的资本。利润是除和所有者往来外期间净资产的变动数，包括通过交易实现的资产负债价格涨跌部分。(2) 一般购买力资本保全理论主张所保全的是以不变购买力代表的资本，利润表反映的是本期内与业主往来外购买力的变动。个别资产负债价格上涨超出一般物价上涨水平的部分才可确认为利润，其余作为资本调整，列入所有者权益。(3) 实物资本保全理论主张所要保全的资本是以货币金额或实物量表示的原有生产经营能力。

(二) 决策有用观或受托责任观

与资产负债观或利润表观同等重要的会计基本观念或理论是决策有用观或受托责任观。相对而言，决策有用观更强调财务报告有利于使用者做出有关资本分配的决策，而受托责任观更强调财务报告有利于使用者评估管理层履行经济资源受托责任的情况；决策有用观更强调资产负债表或存量信息的作用，而受托责任观更强调利润表或流量信息的作用；决策有用观更关注资产负债存量价值的变化，而受托责任观更关注盈利能力（特别是持续盈利能力）的变化；决策有用观更强调信息的预测价值和未

来，而受托责任观更强调信息的反馈价值和过去；决策有用观更强调公允价值或其他现时价值的信息，而受托责任观更强调历史及摊余成本的信息；决策有用观更强调相关性，而受托责任观更强调可靠性；决策有用观更偏向财务信息与投资回报关系的研究，而受托责任观更偏向财务信息与契约关系的研究。

(三) 经典会计理论的历史沿革

若将以上资产负债观或利润表观，和决策有用观或受托责任观的相对重要性联系起来，我们觉得帕乔利以来会计发展史可大致分成如下四个阶段：

1. 工业革命前，资产负债观和受托责任观为主。从帕乔利到工业革命前，会计以资产负债观和受托责任观为主。因为那时，经济主体（我们此处只讨论私营经济体会计，而不涉及政府会计）都采用独资或合伙的形式，规模小、业务简单，日、月、年等会计期间所获利润都可通过比较期初和期末资产负债存量求得。

2. 工业革命至20世纪60年代，利润表观和受托责任观为主。工业革命后，会计转向利润表观，同时仍以受托责任观为主。历史成本原则、收入实现原则、配比原则等是集中体现。导致这种转变的原因主要有三：

首先，是工业革命的影响。工业革命引起了大规模生产经营，也产生了股份制这一企业组织形式。企业化巨资购买固定资产，而这些资产的生产能力又不会在一个会计期间完全消耗掉，于是就有了固定资产及其折旧会计。原材料、人工与固定资产结合的产品有可能在一个会计期间内不能完工，于是有了在产品 and 完工产品的概念。完工产品有可能不会马上被出售，于是有了与原材料、在产品、完工产品一起构成的存货概念。企业出售完工产品，可能采取一手交钱一手交货的形式，也可能采取赊销形式。赊销情况下有可能收不回全部

货款，于是，就产生收入实现原则。当固定资产和存货的持有期较长且物价又在变化时，就产生了这些资产原始成本是多少，后续又应如何计量，以及如何与确认的收入相比、确定利润的概念。在确定利润时，可能涉及部分难以归属到特定的存货或固定资产，或与当期销售收入相比而作为期间费用在确定利润时扣减的概念。当企业制造产品或自建固定资产需经多个会计期间时，就产生了这些资产的取得成本是否应包括融资成本，或是否要将相关利息费用资本化的问题。

其次，是所得税法的影响。近几十年来，会计实务和会计准则都遵从财务会计和税务会计分家的原则。财务会计的目标是向投资者和债权人真实反映企业财务状况、经营成果、现金流量等的信息，以利这些会计信息使用者决策。而税务会计以依法纳税为目标。由于税法对收入、费用确认时间的规定可能有别于会计准则，或不同于向投资者、债权人等提供信息的要求，于是就产生了递延所得税会计的概念。然而，按 Zeff (1973) 的观点，恰巧是20世纪初前后主要西方国家企业所得税法的发展，且税法会导致真金白银的流入和流出，在工业革命后逐步形成的收入、费用、资产、负债的许多会计实务或惯例才相对刚性化，进而推动了利润表观的发展。

再次，是资本市场监管的影响。工业革命后一两百年来逐步形成一系列主要基于利润表观和受托责任观的会计实务或惯例，但当时还没有严格的会计监管。20世纪20年代末，以美国为代表，主要西方国家经历严重的经济衰退（此前也经历了在资本市场上严重操纵利润和财务数据的狂潮）。衰退过后，美国在1933年制定《证券法》，在1934年制定《证券交易法》。后者授权成立美国证监会，并赋予其制定资本市场信息披露规则（包括会计准则）并实施监管的权利。

考虑到会计准则的制定技术性极强,由政府机构来制定既不及时,也会受政府预算的限制,美国证监会自成立后一直将会计准则的制定权代理给民间机构。自从有了美国证监会及会计准则的制定机制以后,财务会计、会计准则和注册会计师行业都经历了虽曲折但高速的发展过程,其焦点是在资本市场上如何避免或扼制各种利润操纵行为,这也在很大程度上推动了利润表观和受托责任观的发展,重大经济业务的会计准则也在各种争论中逐步形成(Zeff, 2005a和b)。

这一阶段一个重大的会计实务、准则和监管方面的争论是利润表是只反映当前经营成果,也即当期经营观;还是又要反映其他与所有者往来外的净资产的变动,也即损益满计观。在这个阶段中,各主要西方国家都经历过多次物价大幅变动或高通胀期,因此会计实务、准则和监管方面争论的一个焦点是财务报告是否以及多大程度上反映物价变动的影响,若要反映是否应纳入当期经营成果。总体而言,尽管相关争论不断,相关研究也很多,但美国坚持历史成本原则,一个例外是在一定条件下存货可用后进先出法计量,另一个例外是20世纪70年代高通胀时会计准则基于一般购买力资本保全观,要求提供按物价指数调整的补充财务信息。相反,英国及其他主要英联邦国家的会计准则乃至国际会计准则,都允许固定资产、无形资产等采用体现实物资本保全理论的重估模式,生物资产和投资性房地产后续计量以公允价值为优先项。美国会计准则中都没有这些规定。

3. 20世纪70年代至2008年金融危机,资产负债表观和决策有用观为主。20世纪70年代起会计实务、准则和理论转为资产负债表观和决策有用观为主。重要表现包括:财务报告概念框架中会计要素的定义和确认都主要基于资产负债表观;越来越多的资产负债被要求用

公允价值或其他现时价值来计量,且期间计量结果之差,倾向于立即反映在利润表中;越来越多的资产被要求计提减值准备,而不被要求确认资产价值的上升;履约成本高于约定售价时,被要求预计负债,而当履约成本下降时,不被要求确认由此带来的收益。

导致这种会计观念转变的主要原因包括:主要西方国家变得较少依赖制造业,而是更多地发展金融服务业;更多的资产证券化;市场投资者变得更加急功近利(即使传统的机构投资者)。这导致市场参与者越来越多地通过资产负债的单独交易而非组合使用来逐利,并依公允价值或其他现时价值的变动为业绩考核的依据。因此,20世纪90年代初,美国证监会破天荒地宣布,支持采用公允价值计量,尤其是与金融工具相关的资产负债。据此,美国制定或全面修订相关会计准则,提出许多公允价值或其他现时价值计量的要求。随后,美国又推动IASB的前身国际会计准则委员会(International Accounting Standards Committee, IASC)制定了与美国准则相同或相似的准则。

伴随以上发展的是自20世纪60年代末起,主要西方国家的会计研究开始转向定量和实证研究。这种研究相当大程度基于经济学研究的理论和方法,包括采用英国著名经济学家希克斯以存量变动定义收益的理论。这也是为何美国等西方主要国家以及IASC制定财务报告概念框架时都以净资产的变动来定义所有财务报表的要素。

然而,为调和资产负债观和利润观,以及决策有用观和受托责任观的矛盾,美国一方面在会计准则中抹去了非常损益项目,因为原则和规则导向并重的相关会计准则难以扼制企业借此操纵财务业绩的行为;另一方面又开始在会计准则中采用其他综合收益的概念,以反映资产负债公允价值或其他现时价值变动

的影响,可供出售金融资产公允价值的变动、公允价值变动的有效套期部分、境外经营净投资及其套期的汇兑损益便是范例。IASC也紧随其后,制定了类似的准则规定。

4. 2008年全球金融危机后,以资产负债表观为基础,更大程度兼顾利润表观,兼顾决策有用观或受托责任观。尽管西方主要国家在私有化、自由化、全球化的浪潮推动下逐步取得经济(尤其是金融)霸主地位,但这些国家也一次次经历金融和经济危机,包括1987年的黑色星期一、2000年安然和世通等案引起的金融危机以及2008年起的更为严重的金融和经济危机。2000年安然等案引起的金融和经济危机期间,会计、审计和信息披露成为众矢之的,引起一系列相关制度的重大变更,包括美国颁发《萨奥法》等。相反,2008年起主要西方国家的金融和经济危机中,会计并没成为众矢之的。但在制定和采用全球统一高质量会计准则时,人们对以资产负债表观为基础、更大程度兼顾利润表观,以及更好地平衡决策有用观和受托责任观关系的诉求变得越来越强烈。突出表现包括:

(1) 当IASB建议按公允价值或其他现时价值来计量某些交易或合约(如金融工具、保险合同、设定收益的养老金计划、企业合并)对资产负债的影响时,总会面临相当大的阻力。

(2) 当人们接受用公允价值或其他现时价值来计量相关资产或负债时,他们可能不接受现时价值的变动马上升当期损益,因此而产生了越来越多的其他综合收益。

(3) 即使准则规定可将全部或部分公允价值或其他现时价值变动确认为其他综合收益,相关准则也可能基于种种考虑而规定其他综合收益最终应或不应回转至损益。此外,现时价值的计量方法,包括各种输入值的采用在各准则间

也不尽相同,相关争论也持续不断。

(4) 因为以上原因,过去十来年新制定或修订的重大国际会计准则努力满足反映资产负债特征及业务模式影响的需要,提供了较相关和真实的信息,但这些准则越来越复杂也是不争的事实。

(5) 与原概念框架中财务报告目标的诸段表述中只有一段兼及受托责任观不同,IASB 去年颁布的修订后的概念框架中,对财务报告目标的各段表述都包括了决策有用观和受托责任观的内容。在财务报表要素计量章中也明确提出既要考虑对财务状况表的影响,又要考虑对业绩报表的影响,明确提出应采用多重计量基础,并讨论了如何根据财务报告目标和质量要求,选择各种资产和负债的计量基础。

(6) 随着经济业务、会计准则和监管规则越来越复杂,上市公司需通过定期报告和临时报告提供的信息越来越多,越来越复杂。在这样的背景下,一方面,机构投资者仍不断地向准则制定和监管机构要求越来越详尽的信息;另一方面,其他利益相关者一再呼吁,信息太多了,以至难以区别重要信息与否。

(7) 即使会计和财务报告变得如此复杂,越来越多的人在埋怨,会计准则和监管规则没平衡好资产负债表观和利润表观,决策有用观和受托责任观的关系,财务报告难以真实反映评估企业(尤其新经济企业)经营业绩、长期盈利能力、企业价值等方面所需的信息。于是,我们注意到两个新的发展:一是上市公司、分析师等都在提供另类业绩指标、关键业绩指标、非准则规定指标之类信息,在会计准则和监管规则所规定的财务指标基础上,调整没有短期或永久现金后果、不受当期经营影响、不反映持续盈利能力的项目,如无形资产和商誉等的摊销或减值、未实现的资产负债现时价值变动、因股权激励计划而

确认的人工费用等。二是企业、政府机构、社会信息中介都在建立各种信息系统,提供精细、多维、实时、可视的信息。两种发展都旨在使用者能对企业的财务状况、经营业绩、风险隐患、发展前景、内在和市场价值等做出更为恰当的评估,并据以做出正确的投资决策和正确评价受托责任基础上的高管任免和薪酬决策(贾建军、张为国和王春红,2019)。

二、由经典会计理论转向基于事项法的会计理论

在以上发展过程中,各国会计学者和会计准则制定机构出版了大量有关会计基本理论的论著。其中美国著名会计学家佩顿和利特尔顿在1940年出版的《公司会计准则导论》是利润表观的最经典之作。利特尔顿在1952年出版的《会计理论结构》将会计的重心确定为“收益”(在美国,人们习惯上将“利润”〈Profit〉称为“收益”〈Income〉,是一个净额概念;而在IASB及其前身IASC制定的国际会计准则及概念框架中收益是一个总额概念,包括除与所有者往来以外的所有净资产的正向变动),也表明其利润表观的倾向。1958年,美国准则制定机构由1938年起的会计程序委员会改为会计原则委员会。为回应会计准则制定缺乏基本理论研究支撑的批评,美国注册会计师协会决定同时成立会计研究部,专司与会计准则相关基本理论的研究。研究部主任,来自伯克利加州大学的姆尼兹在1961年出版《会计研究报告1:会计的基本假设》;第二年,也来自伯克利加州大学的斯普劳斯和前者共同出版了《会计研究报告第3号:初论企业会计原则》。自20世纪初,全球曾经历一系列灾难性的战争。相当程度由于这些战争的缘故,各国经历一波又一波的恶性通胀。因此,物价变动会计成为困扰西方主要国家的重要领域。以上

后一个研究报告提出应采用较激进的物价变动会计模式,以提供真实有用的财务信息。这些革命性的设想不为企业界和审计师界所接受,姆尼兹被解除会计研究部主任的职务,取而代之的是来自会计师界的格雷迪。1965年,他出版了《会计研究报告第7号-公认会计原则总汇》。此报告是一个归纳性的文献,但也相当程度反映了当时的会计实务和会计准则。

1966年美国会计学会成立50周年。为这一大庆,该学会组织当时最著名的美国会计学家撰写发表了一本专著《基本会计理论》,“从满足会计信息使用者的需求出发,主要论及确认、计量和传递会计信息的准则及其在对内和对外报告中的运用问题,并在分析过程中提出了一系列改进现行会计惯例的建议,最后根据社会环境和科学知识的发展趋势勾勒出未来会计理论的结构蓝图”(李成艾、蔡传里和许家林,2005)。这是一个具有里程碑意义的文献,因为从此以后,西方会计理论研究、会计准则制定开始朝着以满足投资者、债权人等使用者需要的决策有用观的方向发展,最终集中体现在美国和国际会计准则制定机构的概念框架和以后制定和修订的一系列重大准则上。

有趣的是,《基本会计理论》撰写组中相对年轻的成员乔治·H·索特对该文献的基调持完全相反的意见。他认为,会计理论和会计准则的制定不应始于会计目标和高度概括的几张会计报表,而应始于更细颗粒度的事项的记录。3年后,他将自己的观点撰写成文“会计理论的‘事项’法”(Sorter, 1969),发表在美国会计学会会刊《会计评论》上。在文章中,索特将《基本会计理论》提出的思维方式称为“价值法”或“使用者需要法”。按照“价值法”的观点,应该从使用者需要的角度来论证会计理论,然后再用这套理论为特定的决策模型提供

信息。这种理论和准则体系产生之信息的特征包括：用户界定单一，以对外为投资者和债权人提供报告为主；用户需求已知，决策模型单一；只收集以货币度量的财务信息，且以历史成本计量为主；以纸质的会计文件为信息载体，以手工流程为信息归集的途径，以提供结构化的汇总报告为工作的终点。

与“价值法”相反，索特提出应以“事项法”来构筑会计理论，认为会计的功能或目标是提供与各种可能的决策模型相关的事项信息，这些信息应尽量以其原始的形式保存。会计的任务是提供颗粒度尽可能细的事项信息，让信息使用者根据其决策需要汇总加工，运用在各自的决策模型中。按索特的观点，会计记录和提供的信息应不局限于货币计量的信息；也不再分对内管理会计和对外财务会计信息；所积累的信息可生成多样化的报告，用于不同用户的广泛且多样的决策模型。索特反对“价值法”，而提出“事项法”的基本理由是“价值法”假设信息使用者的信息需求是确知和具体的。但是，这个假设是不现实的，甚至完全背离现实。实际上，当会计信息成为公共品后，会计信息的使用者无处无时不在，又难以具体确定。我们对信息使用者需要的信息知之甚少。在“价值法”下，会计信息系统对一切信息使用者“一视同仁”地提供同样的会计信息，或不同的信息使用者被动地接受同样的会计信息。这本身就悖于“决策有用观”。

三、全球正在开始的基于“事项法”的会计革命

本文一开始曾提及，索特提出事项法时，人们觉得这是空想，或代表了遥远的未来。之所以这样说是因为当时并不具备将其思想变为现实的技术基础及相随的商业范式。但在信息技术划时代发展的今天，这一切正在发生巨变，他

的思想已逐步成为已经或即将到来的现实(用友网络科技股份有限公司，2018)。

(一) 技术基础

索特的事项法会计思想能转为会计实务，首先是由于当代包括计算、通讯、网络、展现等在内的信息技术的群体性突破与越来越广泛的应用，代表性的技术包括：移动互联网、大数据(巨量数据的识别、转换、采集、传输、运算、存储等)、云计算、人工智能、物联网、区块链。

(二) 商业范式

自古以来，技术一直影响和改变着商业。以上全新一代的信息技术群的出现和在商业上的广泛应用推动商业运行方式发生深刻变革，出现范式级的跃进，使之进入到数字化商业时代，人类经济也进入数字经济的全新时代。这种数字化商业范式与传统商业范式比较，有一系列深刻变革，包括：(1) 以客户为导向，产品和服务都受适应、引导、满足和提高客户需求驱动。(2) 组织灵动、员工能动。人力资源不再只是建立在传统的组织架构内，各种灵活的自我驱动型组织和平台自治型组织出现，组织和员工得到更多赋能与及时激励，能动性得到更大的发挥。(3) 各类商业资源和主体被网络化连接，商业流程全面数字化、自动化，企业运营的重心从流程驱动走向数据驱动，数据成为企业越来越重要的资产形态。(4) 全球化资源配置，社会化商业协同。企业内外人、财、物及各类无形资产资源已不再分散孤立，相反，可以便利地连接全球市场，并实现在公司、集团、价值链、价值网各层级的基于共享信任的协同协作，高效利用。(5) 企业的运营、管控、决策和创新已不再基于定期报告中的时滞信息，而可以做到实时化、可视化，“实时企业”的构想终于可以成为现实。(6) 在数字化基础上，在流程自动化的同时，基于数据和模型、算法的人工智能越来越

广泛地应用于企业生产经营与管理的分析、控制、预测、决策和创新活动中，企业走向智能化运营。

(三) 会计革命

会计是商业语言，新一代信息技术浪潮下的数字化商业范式对会计带来巨大挑战和深远影响，如一个每天订单100万、甚至1000万张，高峰日亿张以上的企业，如何进行会计信息处理和支付服务？会计的核心价值、服务特性、组织职能、服务对象、服务层级，以及由此波及的会计教育都会发生巨大变革，汇聚成一轮会计革命。

1. 会计的核心价值走向全面商业数据服务。会计不再局限于事后的记录反映和简单的监督，而是提供事后、事中、事前三个时态，展现、分析、控制、决策与创新五个层级，覆盖企业业务与资产经营全过程的更高价值的全面数据服务，包括：账簿、报表、报告、动态显示(如经营透视图表)、即时提示等的展现级服务；比对、审核、检查、诊断和预测(如智能预算)等的分析级服务；监测、预警、监控(如流动性风险管理)等的控制级服务；运营、经营(如智能定价)、投资等决策级服务；以及产品创新(如新产品投入产出测算评估)、客户运营和资本经营等环节的创新级服务。

2. 会计数据服务特性走向精细、实时、智能。

一是精细。在技术换代、数据使用者需求、数字化商业环境的共同驱动下，基于索特在1966年提出的事项法和麦卡锡在1982年提出的REA(Resources<资源>、Events<事件>、Agents<主体>的缩写)计算机信息处理模型，和全新一代信息技术构建的会计云服务系统，在企业商业事项发生之时就将相关原始数据以最小颗粒度进行采集，其提供的数据服务具有颗粒度细、准确、多维、多口径的二级特性。数据维度上包括客户、生态伙伴、内部组织、产品、资产、区域、

流程等众多维度,数据口径上可以基于多种规则(如会计准则、税法、监管规则等)、多计量属性(既包括按货币计量的财务属性,也包括非财务属性),也即不像过去那样只记录下仅满足单一需求的事项属性,或只记录下用货币计量汇总后的事项属性,舍弃或遗忘掉其他本来可能很有用的事项属性。在这样的信息系统中,货币计量的信息或财务信息与非财务信息、定量信息和定性信息、定期信息和实时信息等界限正变得越来越模糊,产供销和人财物信息正融合为一体。以事项的数据逻辑模型为基础,统一了数据采集功能,从而解决了满足内部管理需要的管理会计与满足外部投资者和债权人需要的财务会计在手工操作环境下难以整合的传统难题,实现两者“同源分流”的会计模式,实现业务和财务活动的和谐统一。

二是实时。在这样的系统中,企业通过交易平台、业务系统、专业网站、手工等途径采集各种数据,经云计算按多核算目的、多主体等处理,实时核算、结算、支付,实时提供财务会计、管理会计、税务会计、绩效考评等多口径,报告、分析、控制、决策和创新多层次的数据服务。

三是智能。包括通过运用发票、收款、对账、审核、决算、报表报送、报税等各种机器人或内置系统,实现重复性、规则性、跨系统、跨平台会计处理流程的自动化;通过数据、模型和算法实现智能审核、智能分析、智能预算、智能投顾等;还可通过人机对话、图像识别、文本分析等新的感知和交互方式,逐步取代键盘、鼠标、触屏等人机交互与信息处理方式,大幅提升工作效率,革新用户体验。

3. 会计部门升级为企业的商业数据服务中心。伴随会计价值向全面商业数据服务的跃升,企业会计部门也对应升级为企业的商业数据服务组织(中心

或部门)。企业原来以信息技术部门主导运营的信息中心会与会计部门合并到一起,成为面向企业业务经营与管理的数据服务中心。会计部门内部的岗位设置也会出现变化,一些程序化、标准化的传统会计工作流程、环节越来越多地被流程自动化系统或机器人替代,商业数据分析师等的新岗位在创新领先的企业已经出现,除了平时提供的实时数据服务,这些企业经营会议的前序议程就是会计部门的数据分析师做企业最新经营状况展现与分析。

4. 会计服务对象多元化。以前述诸点为前提,会计服务对象正发生一系列革命性的变化。仅就财务会计信息而言,企业可根据会计准则、税法、监管规则等为事项的原始数据贴标签、增加它们的维度,然后按时根据准则法规的要求提供多口径信息。同理,由于信息源的颗粒度足够细、维度也足够多,企业在提供会计准则为依据的财务会计信息的同时,完全可提供其他类型的会计数据服务,以满足资产负债观和利润观,以及决策有用观和受托责任观的不同信息需求。

鉴于此,会计组织提供的数据服务不仅可以服务传统的企业外部投资者(股东)及税收征管机构,以及管理会计发展后所针对的企业内部各级管理人员,而且可进一步扩展到企业内部各级自驱组织和每一位员工,企业外部的价值链乃至价值网成员,包括企业上下游的供应商、销售商、服务商,平台型组织中的生态成员,该类生态成员可能是法人组织也可能是个人(如今天快速壮大的社会化用工中的个人,像出行平台企业的司机、视频网站中的网红)。此外,企业还可能需要向金融监管、产业主管、环境保护、社会治安等公共组织提供会计数据,服务于宏观经济和社会管理,贡献社会公益。

随着会计服务对象的扩展,会计的

内涵概念是否会从财务会计、税务会计、管理会计,以及学界此前已经提出的价值链会计、战略管理会计,进一步发展出员工会计、社会会计,也是值得关注和研究的。

5. 会计服务层级走向社会级。会计服务的对象层级和边界一直随着技术进步、商业和经济范式演进、企业组织形态发展和会计服务对象范围的扩展而升级与扩大。在信息技术革新浪潮下的数字经济与数字化商业新时代,企业的组织形态继之前的公司化、集团化之后,走向平台化、生态化。与此对应的会计服务层级从远古时期的个人、家庭、部落,后来的农场、工场、工厂,到近代的公司、集团,今天已经扩展到价值链、价值网(如平台型生态),从企业级走向了社会级。随着服务层级的升级,会计为经济和社会创造的价值也不断增大。

6. 会计教育走向跨学科化和数智化。随着上述会计革命,会计教育也正进行重大改革。最为明显的几点是:

(1) 大幅消减能为企业数智化(数字化、智能化)服务平台或系统替代的计算性、程序性的技能教学和操练方面的课时。这是因为:①在按事项法建立的信息系统环境下,传统的出入库单、对账单、记账凭证等信息处理中间单据,日记账、余额表之类会计信息服务载体正逐渐退出历史舞台;②过去耗时费工的记录、计算、过账、编表、制图、分析之类正被信息系统转瞬即逝地处理完结;③往日核单、多岗位签字等内部控制和稽核制度将绝大多数为系统内置的程序所替代,仅当超出一定标准时,才需人为干预;④计划编制和预算的重点将是对过去业绩的正确评估和对未来发展的恰当预测和判断,而非信息或数据的繁复收集、整理和计算。

(2) 整合传统会计核心课程和其他专业课程。传统意义上会计核心课程,

甚至相关专业课程间的区分正变得不合时宜,这是因为在飞速发展的信息技术条件下,为适应商业模式的变革而根据事项法设计的会计系统已实现财务会计、管理会计、税务会计、财务管理等的同源分流。同样,由于这样的信息将是多维度的,在设计这样的系统时,必须将各种法律准则的规定考虑进去,这也意味着,财经课程和相关法规课程也应紧密结合。可考虑增加或强化的教学内容包括集团企业财务管控、智能会计、财务共享服务等。

(3) 教学应面向未来,更有超前性。这是因为经济社会和商业环境变化的速度远较过去为快。会计除了传统的反映和控制职能外,分析、预测、决策乃至创新的职能将更显重要,以更有利于企业的价值创造。可考虑增加或强化的教学内容包括商业模式创新、战略和风险管理、金融科技等。

(4) 加强信息技术方面的教学内容。以上三方面的变化都要求增加未来会计人才在商业场景与数据及流程结构分析、应用模型与算法、应用系统配置与开发等方面的知识,增强这些方面的能力。即使他们不一定要完全替代这方面专业人才的工作,但至少应具备与后者有效沟通,甚至共同参与相关工作的能力。可考虑增加或加强的教学内容包括设计思维与开发、大数据系统及应用、Python在财务大数据中的应用、商业模型与算法、可扩展报告语言与结构化报告等。

以上教学内容有的可以必修课的方式开设,也可以选修或讲座课、模拟或实地考察的方式开设。尽可能多的内容可采用师生共同直接用信息技术平台,在可视化的环境下教学,利用上市公司等的实际数据,假设各种场景下的控制与决策。教改也可采用高校与企业云服务平台企业、软件公司、业财融合等方面领先的企业合作的方式。

以上会计革命的各个方面当然不会只是发生在企业会计领域,政府等社会公共组织的会计也会发生近似的革命,本文不展开赘述。

四、结束语

会计从结绳记事开始已有数千年的历史。但现代会计的基本模式基于帕乔利在1494年发表的名著《算术、几何、比与比例概要》中《计算与记录要论》篇。500多年来,随着经济业务越来越复杂,会计实务和规则也越来越复杂,并引起资产负债表观或利润表观、决策有用观或受托责任观等基本理论之争。但“有借必有贷,借贷必相等;资产负债表和利润表存在紧密的勾稽关系”这两个基本点始终没改变过。

我们认为,真正引起当代会计革命的是索特在50年前提出的“事项法”会计理论和新一代信息技术、数字化商业环境三者在当前时代的耦合,使事项法会计的基本思想可以转变为会计实务、制度和教育的革命。这很像人工智能的理论基础于1950年被英国数学家图灵提出后,真正大的突破性发展是在云计算和大数据技术快速发展的最近几年一样。如果说基于500多年前帕乔利会计思想的会计体系成功服务了过去几百年的工业经济时代,那么以索特提出的事项法会计思想为基础的全新会计体系将能够更好地服务人类经济社会的新时代——数字经济时代。

也可以预见,由于中国在互联网应用普及基础、企业数量与经济总量规模、近年来出现的数字化商业和数字经济快速发展的后发优势等方面的环境因素,中国很有可能在这一轮会计革命的实务、制度、教育中走在世界前列。

这场革命已经开始,仍在以史无前例的速度推进,并将反过来促进企业经营与管理的进步,经济和社会的发展。让我们以高昂的热情拥抱这一革命,以

聪明睿智和充沛精力投身于这场革命,不使自己成为历史的弃儿! □

责任编辑 李斐然

主要参考文献

- [1] 贾建军,张为国,王春红.另类业绩指标披露及其规则的发展和我们的对策——基于京东和苹果案例的研究[J].会计研究,2019,(5):20-26.
- [2] 姜尔行,张为国.物价变动会计的理论基础和模式选择[J].会计研究,1991,(2):18-22.
- [3] 汤云为.资本保全论[J].会计学丛,1988,(3):102-106.
- [4] 用友网络科技股份有限公司.企业数字化[M].北京:中信出版社,2019.
- [5] 张为国.西方会计研究的主要流派[J].会计学丛,1988,(2):130-134.
- [6] Sorter,George,H.An 'Events' Approach to Basic Accounting Theory[J].The Accounting Review,1969,Jan.:12-19.
- [7] Zeff,Stephen A.Forging Accounting Principles in Five Countries[M].1973.
- [8] Zeff,Stephen A.The Evolution of U.S.GAAP:The Political Forces Behind Professional Standards,Part I: 1930-1973[J].The CPA Journal,2005a,Jan.:18-27.
- [9] Zeff,Stephen A.The Evolution of U.S.GAAP:The Political Forces Behind Professional Standards,Part II:1973-2004[J].The CPA Journal,2005b, Feb.:18-29.