

构建会计理论 体系的设想

●陈汉文

编者按:

1995年全国会计工作会议提出:“我国现阶段会计理论研究的目标,是在总结我国会计工作丰富经验和已有理论研究成果的基础上,基本形成适应社会主义市场经济要求、具有中国特色的会计理论方法体系”。如何构建这个体系,为大家所关注,也是今秋召开中国会计学会第五次全国会员代表大会制订“九五”科研规划时将要讨论的主要议题。本刊刊登此文意在引起大家共同思考。我们认为此文提出的问题是:所谓会计理论体系或会计理论方法体系,应当包括什么范围和研究内容?是仅指西方所称的财务会计,还是应当更为广泛?是仅限于会计核算,还是应当包括全部会计工作?例如包括会计管理体制、会计教育、会计电算化及其管理、会计人才评价、选拔、甚至包括注册会计师制度和业务,等等。也就是说,具有中国特色的会计理论方法体系是否应当包含若干子系统?有哪些主要的子系统?各子系统是否应当分别并且怎样构建自己的理论方法体系?这些问题,我们希望通过讨论得出一些结论。

构建具有中国特色的会计理论体系,是我国会计界面临的重大课题。科学的会计理论体系,既能指明会计学术研究的方向,宏观地把握会计全体;又能引导出完善的会计准则,有效地指导会计实务。究竟如何构建会计理论体系的结构框架呢?会计学者按照个人的不同观点各抒己见,至今尚无定论。本文对此试作探讨。

一、构建会计理论体系的原则

我们认为,在构建会计理论体系时,首先应坚持总体性原则,其次要坚持逻辑自洽性原则。

从历史上来讲,西方会计职业界开拓所应用的会计程序可分为四个时期:一是放任会计时期,要求会计师们凭自己的判断来确定每一问题的恰当实务;二是建议时期,由开业会计师联合组织的委员会确立“最佳实务”;三是确立改进实务的建议时期;四是确立一切问题都须遵守的权威性实务时期。西方会计理论就是这样直接指向会计实务,针对具体会计问题和会计现象,重心放在应用性会计理论即会计准则上。这种理论基本上都属于描述性的,即描述、论证和解释会计实务中的各种惯例,重点说明的是会计“是什么”,或者试图提出和说明存在哪些会计信息及其如何加以揭示并传递给报表使用者。这些务实性的会计理论研究适应了当时资本主义经济发展的要求,起到了积极推动作用。然而进入七十年代以后,西方国家社会经济形势发生重大变化:生产经营规模日趋扩大,企业之间兼并、购买急剧增加,资本集中加速并向国际扩张,长期持续的通货膨胀和经济衰退,以及电子计算机技术的迅速普及,这些都带来会计实务的重大变革,相继出现了一些财务会计新领域和新问题。这样,原有的许多会计理论概念明显落后于环境形势和会计实务的发展,并在一定程度上不利于有关会计准则的制定和执行。另一方面,描述性会计理论往往缺乏首尾一贯的理论框架。有关的重要会计文献实际上往往观点不一,甚至相互抵触,其结果并不能消除会计实务的混乱,从

而导致使用者对会计准则的批评日趋强烈。面对这些情况,迫切需要建立一套能适应新环境形势的完整的和规范性的会计理论框架结构,指导会计准则的制订和约束会计实务。因此,自七十年代中期以来,西方国家纷纷开展对财务会计概念结构的研究。以美国为例,其财务会计准则委员会自1978年开始,陆续发表了正式的“财务会计概念公告”。到1987年止,已发表6份概念公告,此外还发表了一部分其他项目的讨论备忘录或公布草案。概念结构研究标志着西方会计理论的重要发展趋势,即由单纯的应用性会计理论研究向一些指导准则制订的基础会计概念研究转变。但是,由于基本会计理论研究的欠缺,以及各方面外部阻力的显著增大,概念结构某些项目在较长时期内不能形成正式结论,一拖再拖。某些已发表的概念结构也未能达到首尾一致的初衷。如资产的定义,概念公告第3号表述为“某一主体由于过去的交易或事项获得的或控制的可预期的未来经济利益”,既然是“未来经济利益”,其确认、计量、记录与报告都应以未来经济价格为基础,可事实上,概念公告第5号有关确认和计量的表述虽不是纯粹的历史成本模式,但仍以历史成本为主。这种概念间的不一致,不仅是由于会计活动的复杂多变性,外部阻力的强大,同时也说明应用性会计理论缺乏更基本的理论指导,即基本会计理论研究的空白。

在西方会计论坛上,还有一个新现象,那就是实证会计理论的兴盛。人们以实证方法为手段,纷纷直接面对各种具体的会计问题,如会计信息对投资人的影响,会计程序选择等,形成了具有不同研究对象或不同研究领域的各类会计理论。尽管各种类别的会计理论从不同角度提出并回答了现实中所遇到的各种会计问题,似乎足以全面而完整地把握全部问题,但是由于它们单纯依靠实证科学方法,完全抛弃整体性思考和辩证性思维,结果仅仅建立了一些局限一隅、无以沟通的局部会计理论。

我国则与西方国家相反,八十年代中期以前几十年的会计理论研究,在会计本质、会计属性、会计对象、会计职能与任务等基本理论问题方面所用精力较多。这些理论问题的研究是在特定历史条件下所形成的特殊产物:其一,在传统的计划经济体制下,企业是作为国家的附属物和政府的下级单位存在的,企业财物只需按照国家的指令收进和付出,并将之予以记录汇总之后再报告给国家就完成任务。在这种情况下,对企业的财务与会计活动,皆以国家的行政规章制度来加以规范,会计制度取代了应用性会计理论;其二,受传统研究学风的制约与影响,习惯于按照传统理性、依靠思辨逻辑来推演会计理论,以抽象的逻辑形式来构建理论内容和学说体系。这便导致了我国的会计理论与会计实务之间存在“脱节”现象。近些年,我国会计界认识到以往理论研究的不足,学习和引进西方相关会计理论,着手进行了应用性会计理论的研究,把会计理论研究同解决现实会计问题直接统一起来,这无疑具有积极意义。但是,如果由此否定会计基本理论的必要,因而走向另一个极端,那也是不可取的。

会计是人类一项有目的的社会活动,它涉及社会经济、政治和文化各个方面,其内容是具体的、生动的和现实的,仅凭理性抽象和逻辑思辨确实无法完全把握。但是从另一个方面说,仅仅着眼于会计实务,就事论事,碰到一个现实问题才找应急措施的做法,也不能促成会计实务的最终完善。而且,会计问题也不是象自然现象那样仅用实证科学手段就能把握的客观性问题。会计活动由人和实践二者构成,表现为具有复杂内容的总体性活动。不仅各种会计问题纵横交错地交织为一个复杂总体,而且每个问题也都是内蕴其他会计问题的复杂总体。这些无法仅靠纯粹务实的方式所能解决,也无法仅凭以视觉经验为基础的实证方法所能把握。

因此,回顾中西会计理论研究的成败得失,我们认为,研究会计问题,构建会计理论

体系,既不能完全脱离理性抽象和逻辑思辩,即一般性理论研究,又要着眼于会计实践,采取务实的研究作风,逐一研究具体的会计实务问题,即具体的问题研究。也就是,坚持总体性原则。

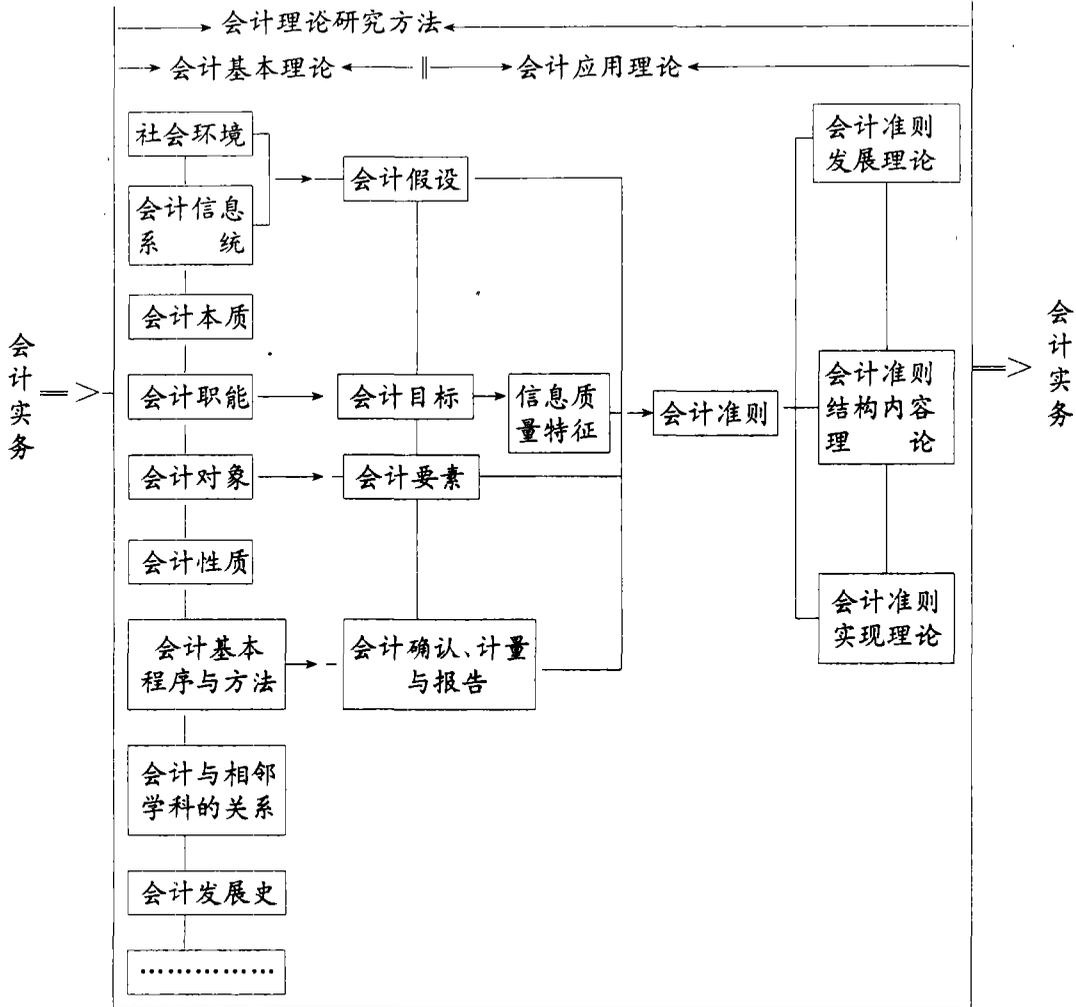
另外,从耗散结构论的观点出发,会计理论体系也应象其他学科的理论一样,不应是无序的理论组合,而应当是一个分层次的、浑然一体的、按一定逻辑关系形成的理论体系。

会计理论体系的内容,应该涵盖整个会计领域,对会计领域中主要问题的解释和解答,应该首尾一统,协调一致,做到前后呼应,一以贯之,即会计理论体系内部要具有逻辑自洽性。

二、会计理论体系的结构和内容

(一)会计理论体系的结构

基于上述原则,我们依据会计理论与会计实务的密切程度,可勾画出如下框架:



从横向看,会计基本理论与会计应用理论同会计实务的联系日渐加强,会计基本理论是由一组相互联系、又相互独立的会计概念群按照其内在的逻辑性排列成的一个有机整体。它包括会计的社会环境、会计本质、会计对象、会计职能、会计程序与方法、会计与

相邻学科的关系等较高层次、较为抽象的理论问题,它力图探求会计的本质,反映会计的核心。这是会计理论的基石,是对实践中会计的本质、研究客体的基本要求等问题的总结,为规范会计程序和会计行为奠定理论基础。作为联系会计基本理论和会计准则的中介的

是财务会计概念框架,它由会计基本理论延伸而来,是对会计基本理论的具体化,为分析、评估与指导会计准则提供了一个“规范性”的理论概念基础。其内容分别与会计基本理论的相关命题相联系,包括会计假设、会计目标、会计要素及其确认、计量、记录和报告等内容。会计概念框架是联系基本理论和应用理论的“桥梁”。会计应用理论是一套以会计准则为中心的理论,它与会计实务密切相关,直接指导会计实务的运行和操作。它是对会计工作所进行的操作和管理的跟踪性描述,是在会计概念框架指导下的会计程序方法所应遵循的规律,是会计理论外在机制的理论。其内容包括会计准则发展理论、会计准则结构内容理论和会计准则实现理论。

从纵向看,每一层次所包含的会计理论问题都是相互关联、互相作用的,是对该层次会计理论的不同方面所进行的探讨。

特别要指出,研究方法之于会计理论研究,犹如手段之于目的。我们将会计理论研究方法列为会计理论体系的最高层次,或作为基本理论的重要组成部分,主要基于:会计理论同其他科学理论一样,不仅是知识的总和,还包括认识过程和研究方法。在研究与介绍一套概念和理论时,掌握和运用一套与之相联系的研究方法,这是一种具有本质意义的理论,因为这有助于从方法论的角度统一研究对一些重要会计理论问题的认识。

(二) 会计理论体系的内容

1. 会计理论研究方法

会计理论研究方法包括三个层次的内容:(1)会计学的哲学基础或哲学意义上的会计学方法,它是哲学思潮或哲学方法论在会计学家意识中的体现,是从哲学角度对会计实务和会计理论的审视,是提供会计学相应的认识世界的方法模式。这种模式是潜移默化地内化为会计学家思维方式或方法意识,构成他们观察、思考会计现实的视野,最终凝

固为会计学家的某种理论思维习惯。(2)会计学的思维原理或方法,它是会计学家在直接考察会计实务、构建会计理论时的思维原理或思维特征,给会计学家在分析会计实务、思考会计理论时提出了明确的、必须遵守的方法要求,具有可操作性。(3)会计学的技术方法,即为了使会计理论准确化和趋于完善,而对特定研究对象所采取的具有技术性的具体方法。

2. 会计基本理论

(1)会计与社会环境。研究会计与社会环境的关系,就是要研究生产力与会计的关系、生产关系与会计的关系、上层建筑与会计的关系,从而使我们了解决定会计发展与变革的原因是什么及原因来自何处。会计环境理论的研究,首先应把重点放在市场经济这个大的环境上,研究这个前提下的会计一般理论与方法,然后再探讨它们如何结合我国的社会、文化及经济条件进行具体应用。以这样的环境观来研究,我国会计理论建设才能起点更高,视野更广。

(2)会计本质。亦即会计的定义问题。代表性的提法有“会计信息系统论”、“会计管理活动论”和“会计是价值运动的信息系统”等等。在当前建立现代企业制度的背景下,如何认识财务会计的本质,当管理会计纳入会计体系中以后,如何进一步认识涵盖管理会计与财务会计的会计的本质问题,这是应该明确回答的问题。

(3)会计职能。指会计的本质功能。目前对会计职能的认识五花八门,主要有:“一职能说”、“二职能说”、“三职能说”、“四职能说”、“五职能说”等。立足于市场经济的环境和会计的本质,重新认识会计职能,是必要的。

(4)会计对象。指会计所反映和控制的范围。只有明确了会计对象,才能将会计与其他科学区分开来,会计学才有生命力。也唯有明

确之,才能确定会计的职能与方法。到目前为止,代表性的观点主要有:“资金运动论”、“财务活动论”、“价值量表示的方面”等。在市场经济理论的指导下,如何对这些观点进行再认识,将宏观会计、管理会计纳入会计领域后,如何重新认识会计的对象,等等,都是值得研究的。

此外,会计的基本程序与方法主要研究会计的数据处理与加工信息的程序与方法,具体化为会计确认、计量、记录和报告。会计发展史主要研究会计产生、发展的内外部条件及其规律性。研究会计的属性主要是确定会计是仅具有技术性还是具有阶级性和技术性双重属性,亦或具有技术性和社会属性等,这是借鉴西方会计理论的思想基础。研究会计与财务、统计等邻近学科的关系,有助于明确会计的学科界限,使会计科学健康发展。

3、会计概念框架

(1)会计假设。是对一些不确定的会计环境,根据客观的正常情况或趋势,所作合乎情理的判断。它实际上是不确定性经济环境的确定化。目前公认的会计主体、持续经营、会计分期、货币计量四项假设是进行会计工作的基本前提条件,是制定会计准则和会计核算制度的重要指导思想。比如说,合并会计报表就是会计主体假设的产物。不过,会计假设对会计准则的影响是间接的,它首先影响会计目标,然后由会计目标决定会计准则。

(2)会计目标。指会计活动应达到的境地或标准,它是会计职能的具体化。会计目标理论包括三个方面的理论问题:A. 会计信息的用途;B. 向哪些人提供会计信息;C. 什么是有用的会计信息。第三方面涉及到会计信息的质量特征,它是会计目标的具体化,是评定会计信息有用程度的基本标准,包括可靠性、相关性、可比性、重要性等内容。会计目标理论主要研究会计应提供什么信息,是会计准则产生的依据;而会计准则则表明会计应怎

样提供信息,是达到会计目标的行为规范。

(3)会计要素。主要研究会计要素的涵义、作用、内容及划分依据、报表要素与会计要素的区别与联系等内容。对会计要素的研究,要联系到会计对象,因为会计要素是基于特定的会计目标对会计对象的具体化;同时,会计要素决定着会计准则的形成,因为会计准则离不开会计要素及其细分类这个特定对象,要素准则亦是会计准则的重要内容。

(4)会计确认、计量与报告。会计确认与计量理论是以会计确认和会计计量作为研究对象的理论。确认是指把会计事项作为资产、负债、收入和费用等正式加以记录和列入财务报表的过程。确认基础有:权责发生制和现金收付制。会计确认理论要对两种确认基础的涵义、内容及其应用作出回答。确认是计量的前提。会计计量是运用一定的计量属性,确定应予记录的会计事项及其数量的会计处理过程。会计计量理论主要研究会计计量的涵义、计量对象、计量属性和计量尺度以及三者组合而成的计量模式,并着重探讨资产计价模式和收益决定模式。会计确认和计量是会计的核心。会计本身就是一个计量过程。会计确认和计量理论的着眼点是会计要素,会计准则的重要内容之一是确认和计量准则。会计报告理论,主要研究会计报告的涵义、作用、信息披露方式、编制要求、报告规范体系、报告审核、报送与分析等内容,并探索报告编制的基本原理。会计报告理论涉及会计要素,关联会计报告准则。

4、会计应用理论

(1)会计准则发展理论。主要研究会计准则制定的动因、模式、目标、方法与价值取向原则;会计准则的历史演进;世界各国会计准则的发展概况以及会计准则的发展轨迹与环境的关系等内容。就第一方面而言,需要广泛参照外国的经验教训,结合中国的具体实际抓紧研究。就准则发展轨迹与环境的关系问

题而言,要研究与会计准则密切相关的经济因素、政治立法因素、文化因素和教育因素四大因素。目前我国对会计准则发展理论的研究还很薄弱,致使照搬照抄现象的发生。要建立起符合我国国情的会计准则,需深入研究会计发展理论。

(2)会计准则结构内容理论。所谓会计准则的结构,是指会计准则各条目之间的相互关系。世界各国对会计准则的结构模式选择各有特色,目前我国似应采用二结构模式,即会计准则包括基本准则和应用准则两个层次。所谓内容,则是指基本会计准则和应用会计准则具体包括的条目,这是会计准则的核心。会计准则结构内容理论的研究,旨在使整个会计准则在会计概念框架和实用主义两股力量的相互碰撞中形成逻辑严密、首尾一贯、前后一致、完整实用的有序体系。

(3)会计准则实现理论。主要探究会计准则的具体实现形式。它包括会计制度理论和注册会计师理论等内容。会计制度理论是会计准则的具体化和制度化,是会计信息系统实际运作所依据的理论。主要研究:如何根据会计准则的要求,结合企业的具体实际,制订

出适合企业经营及业务特点的会计制度,以规范会计实务。另外,会计制度理论还包括会计程序理论和会计方法理论。会计程序理论是关于会计实务处理中所采取的步骤的理论。在西方盛行会计循环论,在我国,以葛家澍为代表的会计学家提出了一套具中国特色的会计程序理论。在市场经济条件下,仍需对之进行深入研究。会计方法是执行会计职能和实现会计目标的手段。会计方法理论是会计核算方法、会计分析方法和会计检查方法的理论依据或基本原理。它是会计理论与会计实务关系最为密切的一部分。随着会计的发展,相关科学的渗透、高新技术的涌现、与国际会计惯例的接触,我国会计方法理论必将有长足的发展。注册会计师是保证会计准则实施的最重要的力量。当前,我国注册会计师职业正处于起步阶段,为了保证其健康发展,更好地服务于会计准则的实施,迫切需要建立一套有关注册会计师的理论,它主要研究注册会计师制度、注册会计师实务、注册会计师职业道德、注册会计师艺术和注册会计师作用等重要内容。

(作者单位:厦门大学会计系博士生)

(上接第 28 页)

注释:

①④杨时展:《会计信息系统说二评》,《财会通讯》1992年第5期

②ASOBAT, Chap5. 2, "Conceptual Bases of Accounting"

③ASOBAT, Chap4 "Fulfilling Management's Information Needs"

⑤E · S · Hendriksen, "Accounting Theory", 3rd ed, R. D. Irwin, 1977, P1

⑥杨时展:《现代会计的特质》,《财会通讯》1991年第3期

⑦理查德·威尔逊《实用成本控制指南》苏通等译编,北京大学出版社,1987年, P172—173

⑧W · W · Cooper, Yuji Ijiri "Kohler's Dictio-

nary for Accountants" 6th ed. Prentice-Hall Inc, 1987

⑨伊尻雄治:《三式记帐法的结构和原理》,姜尔行译,立信会计图书用品社,1989, P53

⑩Charles Medawar "What is Accountability?" The Accountant's Magazine, November, 1978, P472

⑪R · Gray, D · Owen and K · Maunders "Corporate Social Reporting: Accounting and Accountability". Prentice Hall, 1987, P2

⑫番场嘉一郎主编《新版会计学大辞典》司徒淳译,王文元校,中国展望出版社,1986, P3

⑬杨时展:《会计信息系统说三评》,《财会通讯》1992年第6期

⑭⑮杨时展:《管理会计对会计学术的贡献》,《对外经贸财会》1995年第3期

(作者单位:中南财经大学会计系)