

# 论构建中国特色会计理论体系应明确的问题

中国会计教授会副会长 吴水澎  
厦门大学副校长·博士生导师

建立中国特色会计理论,必须着手具体思考这个理论体系问题。因为对中国特色会计理论体系的把握,既有利于我们从总体上进行研究,也便于我们从局部进行具体和深入的分析,以便达到“事半功倍”的效果。

## 一、回顾与比较

前事不忘,后事之师。我国经济体制改革以前,会计界既没有像有些西方国家(尤其是美国)那样系统地进行过类似于会计基本概念结构研究,也没有建立起较为完整的会计理论体系。被我们高度集中的计划经济体制所决定,只是进行了诸如会计对象、任务、性质、方法等问题的研究,这些问题被称之为会计基本理论问题,为什么会出现这种情况?因为在那个时代,我们所实行的经济制度是单一的公有制,国有企业国有国营,没有国家、集体、个人的利益差别,实际上会计已失去了其生存和发育的环境。当然,那时候也需要会计教材,对上述会计基本理论问题进行研究与回答,主要是为了满足编写教材的需要。

同我国的情况完全不同,到了本世纪70年代后,西方一些主要国家的社会经济形势发生了较大的变化,如:企业规模日益扩大,企业之间的兼并、购买急剧增加,资本集中加速并向国际化扩张,能源危机暴发,长期通货膨胀和经济衰退,以及电子计算机迅速普及和在会计中的运用,等等。这些变化在导致会计实务发生重大变革的同时,也相继出现了财务会计的新领域和新问题。如怎样处理企业的合并、融资租赁、养老金计划、物价变动影响、国际结算和国际税收、外币折算、损益计算和收益分配等方面的会计问题,相应产生或迫切需要许多新的会计技术与方法。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,也不利于有关会计准则的制订和执行。同时由于以往西方的传统会计理论侧重于描述性,缺乏一套首尾一贯的理论框架,观点不一,甚至有的相互抵触,不能消除会计实务中的混乱现象。面临上述新的情况和问题,西方国家的会计职业界纷纷开展对财务会计概念结构的研究,用以指导会计准则制订和约束会计实务。那么,什么是财务会计概念结构?其实质是什么?它的

结构如何?以美国财务会计准则委员会(FASB)为例,财务会计概念结构的定义是:由会计目标和相关连的基本概念组成的逻辑严密体系;或者说,概念结构着重研究财务会计准则(会计规范)的依据。而西方国家的财务会计概念结构的实质,是对以往一系列财务会计概念的重新概括、丰富、补充和发展。它的结构是把会计定义为一个人造系统,系统功能发挥取决于会计目标,这样会计目标研究就成为研究其他财务会计概念的前提,即以目标的研究为起点。西方国家会计目标理论研究的主要特点是:“从企业会计的实务中抽象出来的会计惯例的累积,这些积累的会计惯例又以会计处理原则表现出来。”与我国相比较,西方国家侧重于为制订会计准则服务的财务会计概念研究,对会计基本理论研究较少,更谈不上系统地加以研究,这同他们长期信奉的实用主义哲学有关。

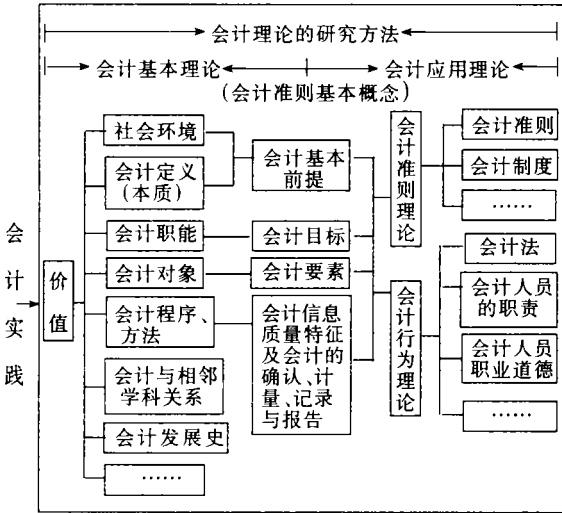
上述回顾与比较,给我们提出了这样一个问题:在建立有中国特色会计理论的征途中,我国会计理论体系的构建,是继续体现改革前的以基本理论研究为主呢,还是以重点研究为制订准则服务的财务会计概念结构为主?这个问题在我国还未能取得一致的意见。我们认为,必须从我国的国情出发,重新构建有中国特色的会计理论体系。

## 二、思考与看法

改革开放以后,我国的社会经济环境发生了巨大的变化。会计在反映、监督有关各方的物质利益分配时起着十分重要的作用,因此如何使会计信息客观、公正、可比,就成为会计信息使用者十分关注的问题。可是,由会计对象的特点所决定,会计有着多种程序与方法可供选择,进而使各不同利益集团的人对会计信息的“偏好”成为可能,这样会计信息有时就不那么客观、公正和可比了。这个矛盾如何解决?唯有办法是要加强对会计工作的规范。

本世纪90年代以来,会计准则的制订理论已成为我国会计理论研究的重头戏,也取得了一定成绩。在这种形势下,有人认为我国过去所开展的会计基本理论研究是“空洞无物”的,应像西方国家那样转向为制订

会计准则服务的财务会计概念结构研究。对这样的观点又应该如何看待?我们曾就建立中国会计理论的体系发表过意见,也就是根据我国的国情和会计科学发展的内在规律,认为我国会计理论在层次上大体可包括研究方法、基本理论、处于基本理论和应用理论之间(起“中介”作用)的会计基本准则概念、应用性理论(又包括会计准则和会计行为理论)等等,它们相对独立、互相联系,共同组成会计理论体系。这个体系既不同于改革前我国的会计理论体系(基本理论也自成体系),也不同于西方国家的会计理论体系(财务会计概念结构本身就是一个体系)。可用图表示如下:



在阅读这个图时,必须明确以下几点:

第一,为什么我们把会计理论研究方法包括在会计理论体系之内,不仅如此,且把它列为会计理论的最高层次,其道理已在前面的问题中作了阐述。

第二,我们仍然把会计基本理论视为会计理论体系中的重要组成部分。那种把会计基本理论视为“空洞无物”的观点是片面和有害的。把会计本质视为阶级斗争工具的年代所导致的“无帐会计”,给国民经济带来了破坏性的灾难。实际上,任何一门科学都是对该门学科的基本理论问题的明确,以及随着我们对这门科学的经验材料的积累而逐渐酝酿、产生、发展、成熟起来的,每门科学的基本理论问题组成了该门学科的框架。因此,针对我国目前的现实,会计基本理论的研究不仅需要,而且还要加强。

第三,会计基本理论所要回答的是会计学科中带有根本性的问题,且必须回答的问题是非常多的,如社会环境与会计关系、会计的本质(定义)、会计的职能、会计对象、会计的基本程序和方法、会计学与相邻学科的关系、会计发展史,等等。它们的逻辑起点是什么?这是近一个时期来争论比较多的“热点”和“难点”。这是

因为,起点理论在国内会计学界尚未形成共识的理论导向,它还是一个比较繁杂和陌生的范畴。但是,许多学者都意识到,没有正确的逻辑起点的揭示,构建会计的理论体系就会碰到许多困难。目前对会计理论逻辑起点的认识有不同的主张,如环境起点论、会计目标起点论、会计对象起点论、会计本质起点论等等。可以认为,它们都是展开某种逻辑体系的渠道和门径,都有各自的结构张力和推衍能力,但也会碰到各自的难题。我们认为,相比较而言,确定“价值”范畴为逻辑起点似乎更贴近马克思主义认识论的精神。因为价值范畴是马克思主义政治经济学与会计理论之间的桥梁、中介和纽带。在博大精深的巨著《资本论》中,马克思正是从生产实践中的价值出发来说明会计的形成,从而表现为会计活动的现实。从价值概念出发,会计科学就自然地

从价值这一概念组合、裂变和演化起,产生出与历史和逻辑相统一的一系列会计学的范畴,进而组织起一个有机的、动态的、有无限延伸能力的理论系统。  
第四,会计的应用理论包括会计准则理论和会计行为理论两个方面。前者是对会计技术方法方面的规范,后者是对“会计人”的规范。这是社会主义市场经济所形成的社会环境所提出的要求。如果说在计划经济条件下,实践没有提出这方面的需要,那么,在社会主义市场经济条件下,这两个方面的研究就显得十分迫切。前面所提到的会计信息的大面积失真,正在影响着社会主义市场经济的建立与完善,其纠正必须进行综合治理。但加强会计准则研究,促使会计人员行为的优化,不能不说是重要的方面。

第五,处于基本理论和应用理论之间的所谓“会计准则基本概念”是怎么回事?我们的认识是:它既有别于会计基本理论,也有别于会计应用理论,是基本理论通向应用理论的“桥梁”或“中介”。也就是说,会计准则基本概念是会计基本理论的具体化,会计准则是会计准则基本概念的具体化。没有会计准则基本概念这个中间环节,会计基本理论的研究成果很难指导会计实践,会计准则的制订也因概念的争论会产生许多困难,等等。

第六,对体系中任何一个方面问题的研究,在充分借鉴国外会计理论的基础上,都要重视利用中国自己的会计及其文化资源,对博大精深、影响久远的中华传统会计文化作出新的发掘,并在此基础上加以扬弃,对那些有利于建设富强、民主、文明的社会主义国家的积极因素,进行科学化整理和现代化改造,使之成为有中国特色社会主义会计的民族要素和历史因素。

至于这个理论体系是不是从中国的客观实际出发,是否具有中国的特色,只能留待今后的实践检验。我们的态度是:勇于坚持真理,敢于修正错误。□