

会计准则理论·会计准则基本概念·会计基本理论

——对我国会计理论研究的一些看法

厦门大学 吴水澎

一、问题的提出

根据我国社会主义市场经济实践初步的启示,我们曾经对我国会计理论的内容和体系进行过一些研究,也发表过一些著述,其基本的观点有^①:会计理论是在会计实践的基础上,经过思维活动所得出的对会计的理性认识,它反转过来又指导会计的实践。会计理论的构成内容主要包括:会计理论研究方法、会计基本理论、会计准则基本概念、会计应用理论(又包含会计准则理论和会计行为理论),等等。这些会计理论内容互相联系,共同组成了会计理论体系。它们在体系中的层次是:

——会计科学的本质不单是知识总和,它还应当包括认识过程和研究方法。因为方法的功能比起研究所得出结论,从空间上来说更加广阔,在时间上更加久远,是一种更为本质的理论。因而应列为会计理论体系的最高层次。

——会计基本理论所要研究和回答的问题是比较多的,如会计的社会环境、本质(定义)、职能、对象、基本程序与方法、与相邻学科关系、发展史,等等。所有这些问题都是本学科基本的问题,构成了会计学科的框架,是属于原理性和基础性的。从它的作用机制来说,其功能比较长远,对会计实践的作用也比较间接。基本理论在体系中属第二层次。

——会计学是一门应用性很强的经济学科,它必须运用基础研究(基本理论研究)的

成果(辩证理性认识)进行价值理性认识的探索,开辟应用的途径,这样就可以把基础理论转化为应用技术,这种价值理性认识,我们称之为会计应用理论。会计应用理论又包括会计准则理论和会计行为理论两大部分。对会计准则实践的理性认识便形成会计准则理论,它反转过来又指导会计准则的实践。会计准则理论应回答的问题是比较多的,至少应当包括:什么是会计准则、会计准则的功能如何、会计准则由谁及如何制订、会计准则应当包括哪些内容,等等。可见,会计准则理论是会计应用理论的重心,我国以往的会计理论内容和体系没有这个部分,从而是不完整也是不科学的。至于会计行为理论,涉及到会计行为概念。当前,会计行为概念常出现在有关的会计文献中,人们对它的理解不尽相同,我们暂不准备进行详细论证。引进这个概念,我们作如下理解:我们目前所讲的会计,是以企业、单位为主体的会计。从事会计工作的人,是生活在经济关系网中的人,其“身份”十分复杂,因为目前还存在着国家、企业和单位、个人利益上的差别。这些差别,往往在会计人员的行为上有所体现并使之具有“倾向性”。再加上会计对象的特点决定了会计程序、方法具有多样性,这就为会计人员实现“倾向性”创造了客观条件,会计信息往往难以做到客观、公正。因此,除了必须对会计的程序、方法通过诸如会计准则的制定进行技术上的规范外,还必须对会计人员行为进行规范。也就是会计还有第二次的规范,这就是对会计人员行为的规范。目前我国会计

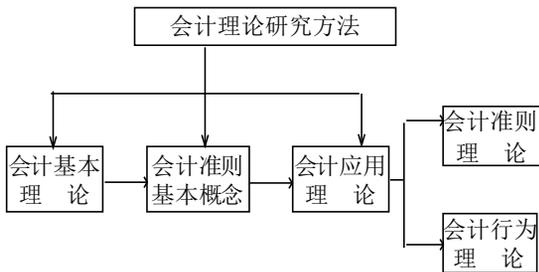
^① 详见吴水澎:《会计基本理论研究》第1章第3节,辽宁人民出版社1996年版。

信息大面积失真,究其原因是多方面的,但主要的是同会计人员的行为有关。而对会计人员行为的规范必须有理论的指导,我们把这方面的理论独立出来,叫做会计行为理论。这部分理论可具体化为四个部分:会计行为是怎样形成的、会计行为的主体是谁、会计行为的目标是什么,以及会计行为如何优化。会计应用理论在体系中属于第三层次。

根据人们理性认识过程的不同阶段——辩证理性认识与价值理性认识,把会计理论除了其研究方法外,相应地区分为会计基本理论和会计应用理论,这种区分可以解决现实中的许多问题。

这样,我们所构建的会计理论体系可用下列简图表示:

会计理论体系图

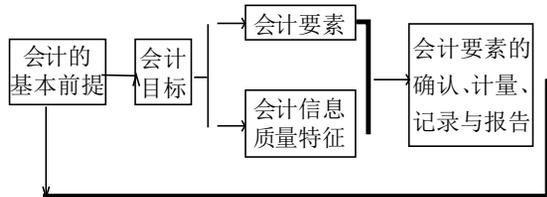


应着重指出,在我们所构建的理论体系中出现了会计准则基本概念这个范畴,并且把它作为会计理论的构成内容之一。也许有人会问:这个范畴存在的客观必然性在哪里?它同会计准则理论是一种什么关系?它同会计基本理论又是一种什么关系?这些问题的回答,是我们构建会计理论体系时所应该解决的,同时又便于回答我国要不要单独进行财务会计准则基本概念研究这一重要问题,对我国今后如何开展会计理论的研究有较好的启示意义。

二、会计准则理论与会计准则基本概念

会计准则基本概念经国内外不断研究与总结,目前主要包括以下要素:会计的基本前提,会计目标,会计要素,会计信息质量特征,会计要素的确认、计量、记录与报告

等。可以看出,这一外延的界定,使得我们所使用的“会计准则基本概念”大致类似于西方诸多国家及有关国际组织所构建的财务会计概念结构(Financial accounting conceptual framework)。会计准则基本概念并不是杂乱无章地堆积在一起,而是按其内在的逻辑有机地联系着。其联系可以用简图表示如下:



既然会计准则基本概念与西方财务会计概念结构相类似(其实内容有所差异,层次关系也有差异),为什么要用会计准则基本概念这个范畴?这是因为我们考虑到这个范畴比较通俗易懂,同会计准则的关系也比较明确,所以建议使用“会计准则基本概念”这个名称。

那么,会计准则基本概念存在的客观必然性又在哪里呢?

现代市场经济是构建在一张庞大无比的委托—受托代理关系网之上的,这在现代公司制度中尤为明显。作为现代财务会计所处的环境,它的两个特征我们尤需注意:一是由于资源所有者将资源委托给资源受托者经营管理而造成的资源所有权与经营权的分离(即我们常说的“两权分离”),使得财务会计信息的提供者 and 使用者分离开来,且两者间存在着一定程度的利益冲突;二是现代市场经济又是高度竞争的经济,呈现出高度的动态性和不确定性,财务会计的对象就存在于这一特征的经济环境之中,因此相当一部分交易与事项具有不确定性也就在所难免,致用于处理和报告这一部分具有不确定性的会计对象的会计程序与方法势必多样化,从而估计与判断及由此所产生的主观因素成为财务会计的固有特点。

“没有规矩,不成方圆”。基于上述两点

原因,为了保护会计信息使用者的利益免受侵害,协调资源提供者与受托经营者之间的代理关系,对会计信息的生产和提供进行规范也就成为现代市场经济内在客观要求。此外,包括资本市场在内的金融市场的健康发展、政府宏观调控的有效实施、国际经济的一体化和国际资本流动等诸多因素,也要求规范会计信息的生产和提供。所以,自本世纪30年代以来,世界各国都纷纷通过制定公认会计原则(准则)、会计制度等途径来规范本国的会计实务。目前又有国际会计准则来协调各国会计信息的可比性。

事实上,会计准则所要规范的会计实务是纷繁复杂、千差万别的,因此各国会计准则的具体内容也是各具特殊性。在制定、解释和应用会计准则时必须反复地引用一些概念。如关于会计要素的概念:资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润等;关于会计信息的质量特征:相关性、可靠性、可理解性、可比性等;关于会计要素确认的标准:可定义性、可计量性、权责发生制、收入实现原则等;关于会计要素计量的属性:历史成本、现行成本、现行市价、未来现金流量净现值等。所有这些概念因其相对于具体的会计准则而言较抽象、较基础,又反复地被引用,从而成为会计准则制定的基础概念,也就是我们所称的“会计准则基本概念”,它直接指导会计准则的制定并且是评估现有会计准则的基础和标准。因此,要想制定出一套具有内在一致性的会计准则,势必要先研究建立一套科学的、首尾一贯的、互相关联的会计准则基本概念,并以此为指导来评价和发展会计准则。否则,在制定会计准则时所依据的基本概念本身都不能前后一致而相互矛盾,这样制定出来的会计准则缺乏内在一致性也就势所难免,而由此规范的会计实务也就不能适应会计信息使用者的需要,难以保护信息使用者的利益。

此外,还需要指出的是,不管我们是否意

识到了会计准则基本概念的重要性,是否已研究建立并自觉运用一套科学的、首尾一贯的会计准则基本概念,我们在制定、解释和应用会计准则时实际上都会受会计准则基本概念指导,只不过在我们没有意识到其重要性从而也没有研究建立并自觉运用它们时,我们受它们的指导是盲目的、被动的,从而极可能是前后不一致地在运用它们。如我们在制定两项不同的会计准则时都会用到“资产”这一概念,但是两者所用的“资产”概念极可能是内涵不同而仅名称相同而已。

会计准则基本概念的重要意义,不仅在于指导会计应用理论并为之提供可依据的概念基础,还体现在使会计基本理论转化为应用理论上。会计基本理论是抽象的、具有很浓的学术争论性,一般不能直接用于会计准则的制定,更无法直接用于指导和规范会计实务。因此,会计基本理论要成为有用的理论,要求发挥其理论意义,就势必要借助于一个“中介”环节来实现,这个“中介”环节就是会计准则基本概念。在下一部分中我们将指出并具体说明会计准则基本概念是会计基本理论的具体化,具体化后的会计基本理论(即会计准则基本概念)才可能发挥其应用的作用。可以想象,从整体上看,没有会计准则基本概念的会计基本理论是多么的抽象而无力,从而饱受批评而缺乏发展的后劲,这一点我国会计学界是有深刻体会的。

从以上说明可以初步看出,会计准则基本概念既可归为会计基本理论的一个有机组成部分,同时它具有浓厚的会计应用理论色彩,又可纳入会计应用理论的框架。评估现有的会计准则和指导制订未来会计准则是会计准则基本概念最重要的作用。可以说,会计准则基本概念本身也正是因为这一评估、指导和发展会计准则的需要而被研究和发展的。会计准则基本概念与会计准则这一应用理论之间的关系由此也昭然若揭了。前面我们之所以把会计准则基本概念在性质上认为

是会计基本理论与会计应用理论的“交叉”和过渡的“桥梁”，是衔接前后两者的“中介”，其道理就在这里。

我国已确定了在社会主义市场经济环境中以会计准则来规范会计实务的基本方向。在我国制定、实施会计准则的过程中，也将会遇到西方国家在制定、实施会计准则时所遇到的会计准则基本概念问题，我国应当吸取西方国家的经验教训，未雨绸缪，尽早着手进行会计准则基本概念的系统和建立，并以此来指导对会计准则的评估和发展。在这一方面应看到我们有着两方面的优势：其一，我国长期以来注重会计基本理论的研究并取得了丰富的成果，从而能够为会计准则基本概念的研究提供依托，这是西方国家比较缺乏的；其二，我们有西方国家的研究经验教训及其研究成果可资借鉴。当然，由于我国的社会主义市场经济尚处在建立和完善时期，这就增加了我们开展适合于社会主义市场经济的会计准则基本概念研究的难度，从而也要求我们在开展会计理论研究中应特别注重继承和发展的课题。继承和发展问题，对我国原有的会计基本理论研究成果和西方国家的会计理论研究成果（尤其是关于CF的研究成果）都存在，这两者对于我们今天的会计理论研究而言都有一个继往开来、批判性地继承和创造性地发展的课题。这个问题的妥善解决与否，将深刻影响甚至决定着我国会计理论研究、会计准则制定工作的成败，决定着我国会计实务能否良性发展。可见，在我国会计准则制订的过程中，对会计准则基本概念的研究是一个不可避免的过程，照搬西方的财务会计概念结构是既不合情，又不合理的。

三、会计基本理论与会计准则基本概念

前面我们已经明确了会计准则理论与会计准则基本概念之间的关系，但还有一个问题需进一步加以明确的，即会计准则基本概念与会计基本理论的关系问题。因为现实中

有很多人认为会计准则基本概念就是会计基本理论，会计准则基本概念的研究可以替代会计基本理论的研究。这种观点已在影响着我们的会计理论研究工作。

会计基本理论和会计准则基本概念由于它们都是从实践中来，都是理论，都要直接或间接地指导会计实践，这就决定了它们之间有着一定联系，有的甚至是一对一的关系；但它们在会计理论体系中的层次、目的、作用不同，也有一定的区别。

1. 社会环境、会计本质与会计基本前提。

会计基本前提是会计准则建立的基础和约束条件，它是会计准则基本概念中最重要的概念要素之一。然而，它同会计基本理论中的会计社会环境、会计本质有否关系？目前世界范围内被广泛认可的会计基本前提主要有四项，即：（1）会计主体，（2）以货币为计量单位（附含币值稳定这一前提），（3）持续经营，（4）会计分期。现代会计是依存于市场经济环境而发展起来的，会计作为价值运动信息系统的这一本质和市场经济是发达的商品货币经济的本质，以及其对参与市场竞争的单位必须是独立经营、自主理财、自我约束和自负盈亏的经济实体的要求，就决定了上述四项会计基本前提的客观现实性。

在市场经济环境中，会计这一价值运动信息系统必然是要站在特定经济实体的立场上来开展会计工作，为特定经济实体及其相关利害关系人服务，这一特定经济实体就是会计主体，显然就是进行会计工作的一项基本前提。

以货币为计量单位则是一项来自会计所处市场经济环境和会计本质规定的会计基本前提，这是不言而喻的，当然，该基本前提所附含的币值稳定确是一项假设，但它在目前基本上是成立的^①。作为便于进行会计工作

^① 参见葛家澍主编：《市场经济条件下会计基本理论与方法研究》，中国财政经济出版社1996年版。

而设定的这一前提条件，其重要意义也是显而易见的。如有了货币计价和币值稳定的基本前提，就形成了历史成本原则，如果币值稳定的假设不存在，那么历史成本原则也就没有意义了。

市场经济是充满风险和机遇的竞争经济，优胜劣汰是一条基本的市场经济规则，因此，部分会计主体之停业清算是不可避免的，但这毕竟是少数，且它们均会经历一段经营期间。正常经营与停业清算的会计处理的确是不同的。正是基于这一理由，我们视会计主体持续经营为正常情况，停业清算为特殊情况。以此作为会计工作的基本前提条件之一，是能够得到市场经济环境支持的。

既然会计主体持续经营是会计的基本前提之一，会计分期也就成了一项不可缺少的会计基本前提，这正是取决于市场经济中的决策主体——人的客观需要。比较具体地说，有了会计分期和持续经营两项基本前提，就形成了权责发生制原则和收入费用配比原则，否则，营业收益就无法计算，也无法实现定期地对企业经营业绩的考核及进行相应的财务成果分配。

可见，会计的基本前提来自于会计信息系统的本质及这个信息系统运行环境的抽象，是环境赋予会计工作的基本特征。

2. 会计职能与会计目标。

会计目标是本世纪60年代后逐渐流行起来的观念，指的是会计信息系统在运行过程中应达到的境地和标准。有了会计目标，就意味着向会计提出它应当达到的要求，从而为会计活动指明了方向。会计的规范都应当按照会计的目标来进行。我们认为，会计职能与会计目标也是互相联系而有所区别的概念。从其相互联系来看，会计目标的提出，不能超越会计的职能，而只能限定在会计职能的范围之内，会计目标是会计职能的具体化。从其相互区别来看，职能是体现会计的本质功能，尽管会计职能不会一成不变，会随

着生产力水平的提高、科学技术的进步、管理水平的改进及人们对会计认识的深化，它也会有所发展变化，但就一定阶段而言，会计的职能还是相对稳定的；而会计的目标，作为会计职能的具体化，它会强烈地感受到社会经济环境变动的影响，会随着社会经济环境的变化而变化，特别是不同的社会制度和经济体制，会对会计提出各异的目标。

因此，会计目标也可以理解为是在会计职能的范围内，依据会计信息使用者的主观要求而提出的标准，是会计职能的具体化。会计准则的制订应具体地提出会计的目标，这样才能使会计准则便于操作。当然，会计目标的发展变化，反过来也会促进会计职能的发展变化。例如，人们在设计会计目标时，向会计提出应满足决策对信息的要求，促进了会计职能的转化，从而形成了会计具有参与经济决策及预测的职能。

3. 会计对象与会计要素。

会计对象为会计的反映和监督规定了范围和空间，但是，在现实经济生活中，价值运动的数量方面是无比庞杂的，且会随着社会的发展而不断变化。因为价值运动的数量方面是个非常抽象的概括，要想真正从质和量上去具体、清楚地反映和把握会计对象，势必要对会计对象进行一系列具体的分类，揭示其既有联系又有区别的各个组成部分，以便加工整理其各方面的情况并予以综合报告，从而生动、形象、具体而又全面地将会计对象呈现出来。也只有这样，会计才能有助于人们进行经济管理。在对会计对象的一系列具体的分类中，其中最概括、从而也是最基本的一个层次的分类就形成了会计要素。

会计对象到底要分成多少个要素才适当，这还要受制于会计的目标，服从于会计信息使用者的需要。也就是说，会计要素是在会计对象的范围内，依据会计目标而进行的对会计对象的基本分类。它不能太细，也不能过粗。

可见,对会计要素的研究要以对会计对象的研究为基础,只有正确地认识了会计对象才能科学地确定会计要素;同样,对会计要素的研究也可反过来推动对会计对象的研究和认识。有必要指出,在研究会计对象这一会计基本理论问题时,可以形成不同学派,但作为会计基本概念的会计要素,则要求概念明确,认识一致(或公认),这样才能有利于规范会计工作。

4. 会计基本理论与其他会计准则基本概念要素。

除了上述的会计基本前提、会计要素及会计目标等会计准则基本概念要素之外,研究者们一般在会计准则基本概念结构中还研究会计信息的质量特征及会计要素的确认、计量、记录和报告等概念。会计信息的质量特征是指为实现会计目标而要求会计信息应具备的质量,如会计信息应具有相关性、可靠性、一致性、可比性、可理解性等。显然,会计信息的质量特征是来自于会计目标的要求,但它又要受会计职能、会计对象等的制约。如果人们对会计对象的认识不够深入,会计职能的实现程度还受会计工艺等的影响而尚不够高,那么,即使人们提出很高的会计信息质量特征要求,也难以实现。其实,人们提出什么样的质量要求以及如何在不同质量要求之间进行权衡,也是特定社会经济环境的产物。当然,一旦人们提出了较高的会计信息质量要求,且将其转化为会计目标的一部分,从而反过来也促进会计职能的发展变化,深化人们对会计职能、会计对象的认识。

会计要素的确认、计量、记录与报告既是一个方法问题,又是一个理论问题。如怎样进行确认、计量、记录与报告是一个方法问题,但确认的标准、计量的属性选择、报告内容的选择等却又是理论问题。因此,会计要素的确认、计量、记录与报告既受会计基本理论中的会计基本程序与方法的直接制约,又受会计目标、会计信息质量特征、会计要

素、会计基本前提等会计准则基本概念要素的直接制约,从而也就要受其他会计基本理论(如会计对象等)的间接影响。可以这么说,会计要素的确认、计量、记录与报告是会计基本理论与会计准则基本概念研究后的第一个应用研究成果,它虽是隶属于会计准则基本概念,但更具应用理论色彩,在这里,会计基本理论与会计应用理论的界限已经十分模糊,从而自然地实现了会计基本理论到会计应用理论的衔接和过渡。

综上所述,包括会计基本前提,会计目标,会计要素,会计信息质量特征,会计要素的确认、计量、记录与报告等在内的会计准则基本概念是会计基本理论的具体化,直接或间接地受会计基本理论的制约;会计基本理论是研究会计准则基本概念的基础和依据,从这个角度而言,会计准则基本概念可以被视为会计基本理论的有机组成部分。当然,作为会计基本理论的具体化,会计准则基本概念也反作用于会计基本理论,其研究的深化也推动会计基本理论研究的深化。

会计基本理论、会计准则基本概念、会计准则理论三者的关系告诉我们:今后的一个时期,我国会计理论的研究将以会计准则理论、会计准则基本概念的研究为重心。同时,面对着我国对会计基本理论问题的认识分歧还很大、新问题又层出不穷的现实,同样需要我们加强对其研究的力度。