

□ 杜兴强

构建具有中国特色的会计理论体系

会计具有双重属性,即技术性和社会性。会计的技术性为不同国家、不同地区之间会计理论的借鉴与继承提供了理论依据,而会计的社会性则强调不同会计环境下的会计理论应该保持自己的特色。然而回顾我国近、现代会计理论的形成与发展,始终给人一种“来料加工”的感觉:先是建国后长期以前苏联的会计模式为“蓝本”,后有改革开放后对美国等西方国家会计理论无目的地引进和模仿。零碎的加工导致了整个会计理论体系逻辑上的前后不一致性和缺乏应有的特色,最终影响到会计理论对我国会计实践所应具备的指导作用。因此,客观上要求我国会计界正确审视我国特有的会计环境,构建具有中国特色的会计理论体系。

一、具有中国特色会计理论体系的构建原则

会计理论体系是指以特定的会计基本概念作为逻辑起点,遵从系统的观点,将各会计理论要素按照一定的逻辑关系组合而成的,用于影响、更新人们对会计现象的认识,并解释、预测和指导会计实践的理性知识体系。照此,会计理论体系的构建必须遵从一定的原则,即:

1. 坚持认识和实践的辩证关系。根据马克思主义唯物辩证法,要构建科学、合理的会计理论体系,必须要经历“实践→认识→再实践→再认识→……”这样的循环、往复的矛盾运动过程。会计理论体系源于会计实践,最终必须回到会计实践中去经受检验。

2. 总体性原则。要构建会计理论体系,必须首先从总体高度把握会计理论体系的框架,确定其包括哪些会计理论要素、应划分为哪几个层次,各个层次之间、各个会计理论要素之间的有机联系或钩稽关系,然后对各个会计理论要素按照一定的逻辑关系进行归类。

3. 逻辑一致性原则。会计作为一个经济信息系统,要求我们运用系统的观点去构建前后一致、符合逻辑的会计理论体系,以免因前后矛盾而导致会计实践的混乱。

4. 继承和发展原则。著名会计学家 A. C. Littleton 和 V. K. Zimmerman 在其著作《Accounting Theory: Continue and Change》中,指明了会计理论的两个重要来源——继承和发展。会计具有技术性,不同国家之间可以相互借鉴、继承;但是由于会计理论来自于会计实践,不同的会计环境要求与之相适宜的会计理论体系,会计的社会性要求我国会计理论必须在借鉴、继承的基础上有所革新和发展,形成自己的特色。

5. 适当前瞻性原则。理论的意义不仅在于其能够解释过去,更重要的是能预测未来经济活动的规律性。只有保持会计理论适当的前瞻性,才能体现其实际意义和生命力,才能不拘泥于会计实践,才能更好地指导会计实践。当然,会计理论体系适当的前瞻性存在着一个“度”的问题,过犹不及。

6. 中国特色和国际相融性相结合的原则。在构建具有中国特色的会计理论体系时,应该

考虑到国际经济一体化和会计准则国际协调这个不容忽视的现实,既要力争保持中国特色,又要为国际协调作好一定的准备。

二、具有中国特色的会计理论体系的逻辑起点

构建会计理论体系的关键,是从诸多会计理论要素之中恰当地选择一个要素作为会计理论体系的逻辑起点。这个观点目前在会计界已经达成共识,但在选择哪个会计理论要素作为逻辑起点的问题上则存在着相当大的争议,至今尚无定论。比较具有代表性的提法有:①会计本质论;②会计对象论;③会计基本假设论;④会计目标论。笔者在此无意对之进行一一详细评述,只想先指出这些观点一个普遍的“盲点”,然后再提出自己的粗浅观点。

从根本上来讲,会计理论体系除了包含会计理论研究方法和逻辑起点之外,还有三项相互之间关系密切的理论层次,即会计基本理论、会计准则基本概念体系(即国外所称的财务会计概念框架)和会计应用理论。其中第二层次的会计理论我们称之为桥梁会计理论或中介会计理论,它介于会计基本理论和会计应用理论之间。照此看来,会计理论的概念范围大于财务会计概念框架。会计理论不仅包括财务会计概念框架,而且还包括各种学术观点和会计发展史等内容。会计基本理论对会计实践的指导作用比较间接,在财务会计概念框架指导下制定的会计准则用来直接指导会计实践。目前我们谈及会计理论体系的逻辑起点时,往往只注意到会计理论体系的某个层面,而没有站在整个会计理论体系全局高度去探讨。例如,关于会计基本假设或会计目标作为逻辑起点的观点就是针对财务会计概念框架而言的,是借鉴西方国家对财务会计概念框架的研究成果而作出的结论——西方60年代以前以会计基本假设作为构建财务会计概念框架的逻辑起点;60年代以后,特别是特鲁伯鲁特委员会始开系统研究会计目标先河和FASB成立后,会计目标成为研究财务会计概念框架的逻辑起点。但是,财务会计概念框架不等同于会计理论的全部,财务会计概念框架的逻辑起点也并不适应于整个会计理论体系的逻辑起点。况且,西方财务会计概念框架的逻辑起点的已有结论也值得进一步商榷。

那么,作为整个会计理论体系逻辑起点的会计理论概念应该具有什么样的特征呢?作为逻辑起点的概念,在一定的理论体系中应该具有初始性;它是在一定的理论领域之中和一定的认识限度内不由其它规定所组合,而且能够组合成其它规定的最简单的规定性,是一定的理论体系中对象的各种复杂的规定性的根据和构成基础。从这种意义上来讲,会计本质、会计对象、会计基本假设和会计目标都不符合上面规定的逻辑起点的基本特征,因而不能作为整个会计理论体系的逻辑起点。笔者认为会计环境符合上述关于逻辑起点的有关特征,理应成为会计理论体系的逻辑起点,同时还基于以下理由:

1. 根据马克思主义辩证唯物论,世界上任何事物都是由时间、空间等环境因素所决定。无论会计本质、会计对象、会计目标或会计基本假设都是特定政治、经济、文化、教育乃至风俗等环境下人们对会计现象的一种认识。有什么样的会计环境,必然要求什么样的会计理论与之相适应。

2. 会计环境是不同国家之间会计理论差异的基本原因。国际会计准则委员会在其1989年的《财务报表编制框架》中明确指出:“各国财务报表的差别是由于各国社会、经济和法律等环境的不同……,这些环境的不同,导致了财务报表要素定义的差异……导致会计确认的不同标准,导致会计计量基础的选择和取舍,导致财务报表披露范围、披露内容的差别……”。会计环境的差异否定了会计的国际化 and 会计标准化的提法,要求在立足于会计的中国特色的前提下探讨会计的协调化。

3. 由于会计基本假设来自于客观会计环境,而会计目标实质上就是一种会计假设,故以系统性的会计环境理论作为会计理论体系的逻辑起点,可使会计基本假设的提法更切实际,会计目标的定位具备更可靠的现实基础,从而避免由之演绎的财务会计概念框架的“空中楼阁”的尴尬。

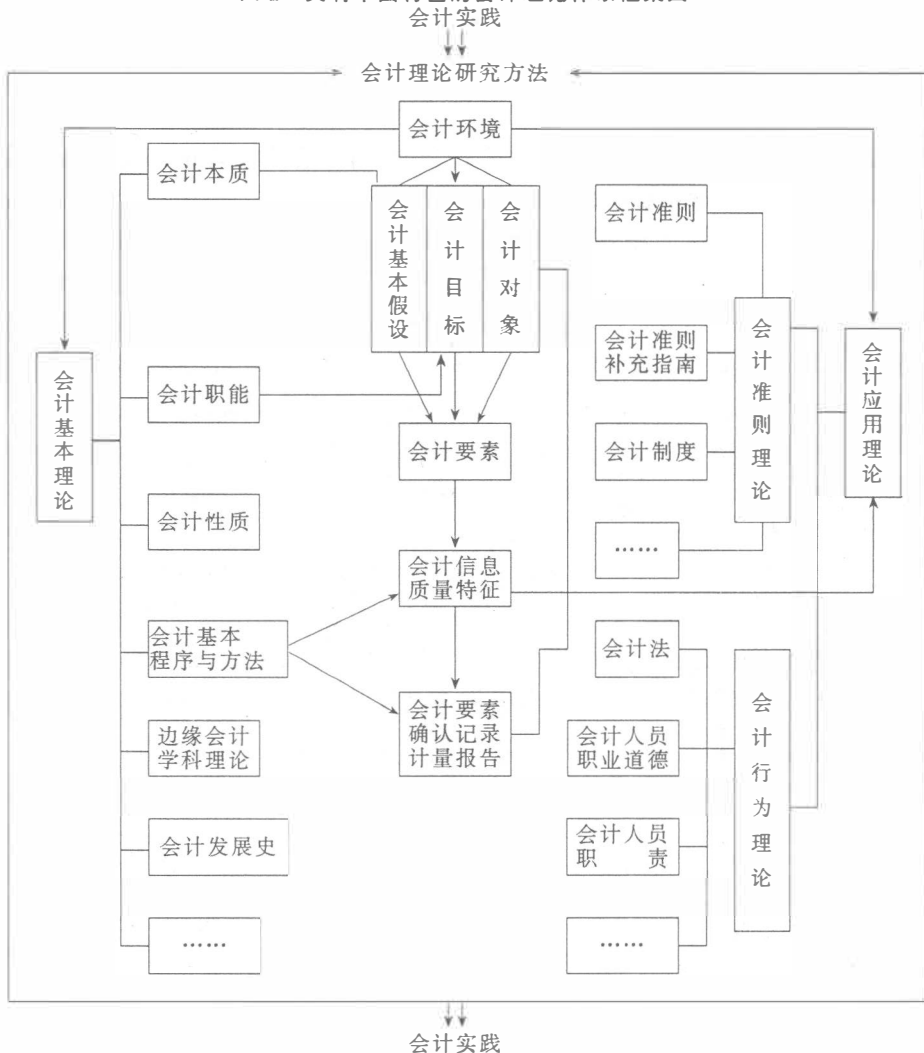
4. 会计环境对会计基本理论的影响也是深远的,既可能是良性影响,也可能是恶性影响。联想美国 1929—1933 年的经济危机和我国计划经济体制下会计所受到的影响就不难看出会计环境对会计基本理论的巨大影响性,不论是促进还是抑制会计基本理论的研究。

5. 会计环境对会计应用理论的影响也不容忽视。近来“会计人员委派制”和为防治“会计信息失真”而采取的诸多措施,以及各国会计准则的相异性及会计准则协调的巨大困难,就是会计环境对会计应用理论产生影响的结果。

三、具有中国特色的会计理论体系框架图及简单阐释

根据上文构建原则和关于会计理论体系逻辑起点的论述,笔者将具有中国特色的会计理论体系描绘如下:

图 1 具有中国特色的会计理论体系框架图



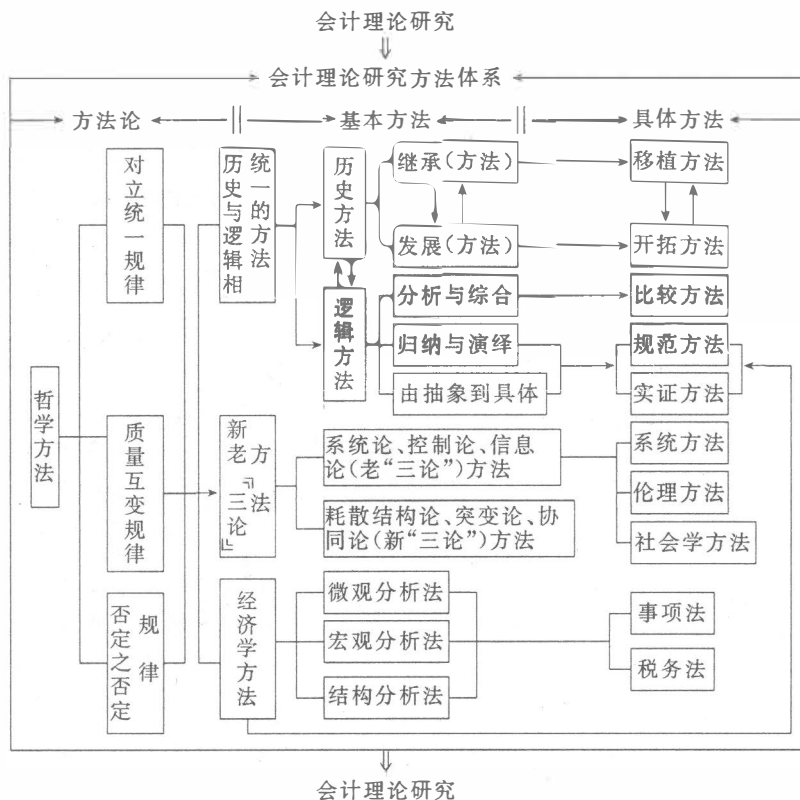
下面对上图做一简单阐释：

1. 具有中国特色的会计理论体系框架图包括五个层次，即会计理论研究方法、会计理论体系的逻辑起点、会计基本理论、财务会计概念框架和会计应用理论。从横的方向(不同国家相同时期)分析，不同国家的会计理论就可以形成比较会计理论；从纵的方面(相同国家不同时期)观察，则就是一部会计发展史。

2. 会计理论研究方法。会计理论研究方法本身也是一种会计理论，可以说是一种更本质的会计理论。关于会计理论研究方法的成果除了可以直接丰富会计理论的内容之外，还可以从方法论高度统一会计理论研究者对一些会计问题的看法，有助于多出、快出成果。会计理论研究方法本身也是一个体系，它包括方法论、基本方法和具体方法三个层次。方法论有别于方法：方法是关于人们认识世界、改造世界所运用的方式或手段；方法论则是关于方法的理论，是人们为了解决在认识和改造世界过程之中遇到的方法问题而形成的学说或者理论，是一种上升为理论形态的方法。不同的方法具有不同的应用范围，从方法的使用范围上可以将方法分为基本方法和具体方法两类。在认识、改造世界中具有相对普遍意义的方法属于基本方法，而只能在特定条件下应用的方法属于具体方法。当然，基本方法和具体方法之间并无不可逾越的鸿沟，两者在相互区别的基础上可能相互转化：基本方法来源于具体方法，是具体方法的概括和抽象；具体方法是基本方法的基础，而且随着环境的变化，当其适用范围扩大到一定程度时，就上升为基本方法。

根据上述对方法论、基本方法和具体方法的甄别，再结合会计理论研究方法的具体内容，笔者将会计理论研究方法体系试构建如下：^①

图2 会计理论研究方法体系框架图



3. 会计基本理论。会计基本理论包括会计本质、会计职能、会计性质、会计基本程序与方法和会计发展史等内容,它们是会计学科最基本的理论问题,往往带有原理性质。会计基本理论对会计实践的指导作用并不十分直接,但是并不能因此而忽视会计基本理论的研究。原因在于,会计基本理论问题研究结果的正确与否,往往直接关系到会计学科能否成立及其现在和未来的发展方向。

①会计本质。对会计本质的认识,关系到是否承认存在着会计理论和是否需要会计规范的问题。在西方,长期以来认为会计是一项“艺术”,不承认会计理论,拒绝会计规范。在我国的特定历史阶段,由于对会计本质的认识存在着错误,因而提出了所谓的“无帐会计”,严重地阻碍了生产力和会计的发展。目前我国关于会计本质的认识存在着两种具有代表性的观点,即“管理活动论”和“信息系统论”。总的来讲,这两种观点都有其科学性,不可肯定一方而完全否定另外一方,因为两者是立足不同的角度来探讨会计本质的。“管理活动论”是从经济管理的职能角度来定义会计、揭示会计本质;而“信息系统论”则站在信息论的立场上来描述会计本质。

②会计职能。会计职能是会计在经济管理中所具有的本质功能,它具有相对稳定性,这个特点使得会计目标的提出被囿于会计职能范围内,会计信息使用者不得向会计提出超越其职能范围的要求。笔者认为必须结合会计本质,并立足于特定的会计环境来认识会计职能。

③会计性质。会计既具有技术性,又具有社会性。会计的技术性使得不同国家之间会计理论可以相互借鉴和继承;会计的社会性要求各国会计理论保持特色,允许会计理论的革新和发展。

④会计基本程序与方法。会计基本程序包括确认、计量、记录和报告四个环节,不同环节将使用不同的会计方法。在确认阶段,主要使用填制、审核凭证的方法;在会计计量阶段,主要使用货币计价和成本计算的会计方法;在会计记录阶段,主要涉及设置帐户、复式记帐和登记帐簿的会计方法;在财务报告阶段,则主要采纳财产清查和编制报表的方法。必须明确,会计基本程序与方法影响着会计信息的质量和会计信息系统的确认、计量、记录和报告。

⑤边缘学科会计理论。边缘学科会计理论主要涉及税务会计、管理会计、人力资源会计、社会责任会计、决策会计和电算化会计。其中人力资源会计、社会责任会计和电算化会计方面的理论是我国会计理论中的薄弱环节,应该花大力气进行研究。

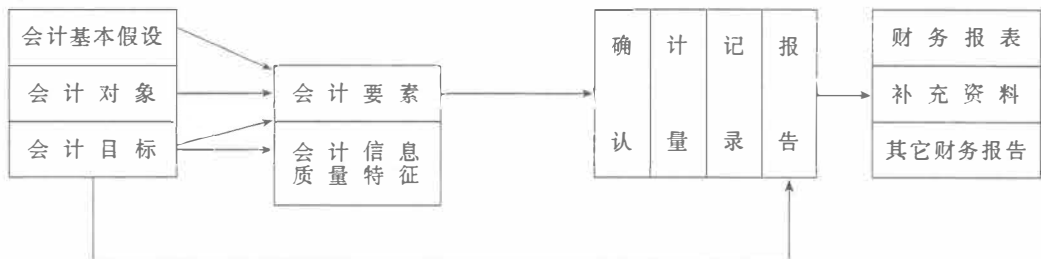
4. 财务会计概念框架。财务会计概念框架介于会计基本理论和会计应用理论之间,是两者之间的桥梁。长期以来,我国会计界一贯将FASB的SFACs视为“蓝本”加以借鉴,但是笔者认为,FASB的SFACs并非十全十美,而是存在着一定的缺陷,试论述如下。60年代之前,会计基本假设是财务会计概念框架的逻辑起点(尽管当时不叫财务会计概念框架,但是一般认为ARS1“会计基本假设”和ARS3“试论企业广泛适用的会计原则”具有财务会计概念框架的性质),其基本范式为“会计基本假设→基本原则→会计准则→具体会计核算程序”。从70年代开始,会计目标取代会计基本假设而成为研究财务会计概念框架的逻辑起点,而会计基本假设则多被放在会计环境一节进行简单提及或根本不涉及,而且会计对象这个基本概念则长期被忽视;其基本范式为“会计目标→会计信息质量特征→会计要素→会计要素的确认、计量”。笔者认为这种现象是不正常的。首先,不论会计基本假设实质上是否得到这些准则制订机构的重视,尽管回避同时谈论会计基本假设可以避免一些概念上的纠纷(如会计基本假设的数目、会计基本假设与会计目标的概念层次如何界定等),但会计基本假设提法的不明朗影响了其在财务会计概念框架中应有的地位和作用。因为从会计要素(如资产是会计主体由于过去的交易或

事项而拥有或控制的能以货币计量的未来经济利益)的定义中可以得知会计要素是以会计基本假设的存在为前提的。更何况会计目标本身就是一项会计假设,是对特定会计环境下会计信息使用者及其需求的一种客观认定。其次,会计要素是会计对象的具体化,若会计对象不明确或彻底被摒弃,又何谈会计要素设置的合理性?只要参阅一下西方各个国家财务会计概念框架或类似文献中会计要素设置的五花八门^②,就可以感受到会计对象的重要性。实质上,应该为财务报表设置什么要素,设置多少个要素,都必须首先考虑会计对象。作为使会计对象具体化的会计要素,必须限制在会计对象的范围内,接受会计对象的制约;在此基础上,才考虑以会计目标(会计信息使用者的需求)来进行设置。联系到与我国新近颁布的《企业会计准则:现金流量表》的一个有关问题——是否应为现金流量表单独设置会计要素,恐怕也要将会计基本假设、会计目标和会计对象三者相结合进行考虑。

我国已经实施的《企业会计准则》具有财务会计概念框架的性质,在其中会计基本假设被提到了一个相当的高度,但是关于会计目标的论述是含糊的、笼统的,最重要的一点是没有结合我国特有的会计环境进行实证研究,没有突出国家在会计信息需求中的特殊作用。此外,我国的《企业会计准则》也未充分考虑会计对象这个极为重要的因素。

鉴于此,笔者认为会计基本假设、会计目标和会计对象应该同时引起足够的重视,建议将三者共同作为财务会计概念框架的逻辑起点。按照这个基本设想,构建的财务会计概念框架简单列示如下:

图3 财务会计概念框架图



现在对上图作一简单解释:

①会计基本假设、会计目标和会计对象共同作为财务会计概念框架的第一层次。除了上文所述之外,笔者认为三者之间关系密切,不可人为分割。这体现在:

●会计目标与会计基本假设。会计目标具有主观见之于客观的特征,它本身就是一项会计假设,是在特定的会计环境下,考虑会计基本假设的前提下对会计信息使用者及其需求的一种主观认定;会计目标最容易感受到会计环境的变迁,进而影响会计基本假设,促使其局部松动或变更,如会计计量假设的子假设币值稳定不变假设。

●会计基本假设与会计对象。主体假设规定了会计对象的空间范围;持续经营假设和会计分期假设是会计对象运动连续性和间断性的辩证统一;货币计量假设规定了会计对象的性质,即能够以货币计量的企业再生产过程中的价值增值运动。会计基本假设与会计对象都与客观的会计环境相联系。

●会计目标与会计对象。它们的发展是相适应的,定位与“受托责任观”的会计目标与会计对象“简单价值运动”(G—W—G)相对应;定位于“决策有用观”的会计目标和会计对象“价值增值运动”(G—W—G')相对应。

②在财务会计概念框架中,要素的定义决定着其确认和计量的原则,明确这一点,可以避免对要素下定义时出现诸如 AICPA 会计名词委员会 1953 年将资产定义为“具有借方余额的项目”的尴尬情况。

③会计要素的设置必须立足于会计基本假设,考虑会计目标,是对会计对象的具体化。会计要素又称为财务报表的要素,而不称之为财务报告的要素,原因在于财务报告除了财务报表这个核心部分之外,还包括补充资料和其它财务报告。而只有财务报表中披露的会计信息才需要严格符合会计确认的四项条件,即符合要素定义、可计量性、计量的可靠性和相关性。

④关于会计信息的质量特征,笔者认为在我国首要的质量特征应该是可靠性。考虑到我国证券市场和资本市场尚不发达,会计信息使用者的专业技能还十分有限,因此将可靠性进行突出地强调有助于部分地克服会计信息失真现象。

⑤财务会计区别于传统会计的最主要的特征就在于其以财务报告为核心。财务报告作为会计信息系统的最终产物,而会计信息具有一定的经济后果,所以倍受会计信息使用者的关注。目前的财务报告模式存在着种种弊端,如重法律形式而轻经济实质,重成本而轻价值,对及时性关注不够等,受到会计信息使用者的指责,财务报告模式的改革势在必行。如何改革?笔者认为,首先要在财务会计概念框架中专门进行披露方面的规定(FASB 的 SFAC₅ 并未做到这一点);其次改革的正确思路应该是“会计基本假设、会计目标和会计对象的重新探讨→会计确认尤其是会计要素定义的修订→会计计量属性的抉择→财务报告的总体改进措施(急剧式或渐进式)→财务报告的具体改进措施”^⑤,而不是对权责发生制、实现原则和历史成本原则的“救火式”的修修补补,目的就是为了保持会计理论体系整体上的一致性,避免前后矛盾。

⑥会计记录应该得到重视,而这一点恰恰是西方国家财务会计概念框架中所欠缺的。虽然会计记录理论自复式簿记理论诞生之后无多大进展,但是会计记录方法的每一次小革新,都会给整个会计理论体系带来巨大的影响。例如,我国从收付记帐法到借贷记帐法的转变,促进了会计理论研究的新一轮高潮;再如,会计电算化代替手工记帐给整个会计理论体系带来新的挑战,原有的财务报告的及时性、传递渠道等必须重新进行审视。

5. 会计应用理论。会计应用理论包括“会计准则理论”和“会计行为理论”。“会计准则理论”中的“会计准则”指具体会计准则(因为我国《企业会计准则》具有财务会计概念框架的性质)。考虑到我国中小企业会计人员往往尚不能根据具体会计准则直接进行操作,因而会计准则指南是十分必要的,而且在相当的一段时期内,行业会计制度仍有其存在的必要性^⑥,因而广义上的会计准则体系包含三个层次:第一,基本会计准则即《企业会计准则》;第二,具体会计准则及其指南;第三,会计制度。在我国目前的会计环境下,除了需要会计准则理论规范会计信息的生成和传递外,为了防治“会计信息失真”,还必须对会计人员(包括注册会计师)的行为进行规范。“会计行为理论”的内容包括会计行为形成的具体成因、会计行为的主体和客体、会计行为的目标以及会计行为的优化和引导。

注:

①限于篇幅,在此将不一一讨论,有兴趣的读者可参见拙作《会计理论研究方法体系探讨》,载于哈尔滨工业大学学报《决策借鉴》,1997.4(双)。

②美国财务会计概念框架中设置了 10 个会计要素即资产、负债、业主权益、收入、费用、利得、损失、业主投资、业主提款和全面收益;英国 ASB 的 SP(ED)中为财务报表设置了 7 个会计要素即资(下转第 63 页)

分匮乏,许多重要的科技和经济部门得靠外国专家帮助维持运转。危机后东南亚国家要想赶上世界发达国家的经济发展步伐,目前至少缺乏300万经济管理人员^⑩。因此,沪港必须在吸引和培养金融人才上下功夫。目前,上海虽拥有相当数量的金融机构和从业人员,但与香港相比尚有不少差距,尽管从长远看香港自身也缺乏金融专业人才。因此,可以考虑选派一批年轻而有创新精神的金融从业人员去香港金融机构实习和锻炼。目前,上海实业公司支持的一项金融人才培养工程已经启动。应鼓励更多的金融机构和企业加入这项工程。还可以借鉴新加坡全球出击,大力招揽金融人才(如赴国外举办人才招募说明会、为学有所长的留学生和外国专家提供优惠条件等)的做法。只有建立起一支精通现代金融业务、具有开拓进取精神的金融人才队伍,上海和香港才能在国际金融中心的竞争中站稳脚跟。

注:

①⑦⑧分别参见《邓小平文选》第3卷,人民出版社1993年第1版,第366、367、366页。

②参见江泽民:《高举邓小平理论伟大旗帜,把建设有中国特色社会主义事业全面推向二十一世纪——在中国共产党第十五次全国代表大会上的报告》。

③转引自《金融时报》1998年5月18日第9版。

●转引自《上海综合经济》1998年第2期卷首“重要言论”。

⑤参见尤安山:《香港国际金融中心地位的崛起及其前景》,载《世界经济研究》1997年第1期。

⑥⑬参见王航等:《沪港金融合作——21世纪的呼唤》,载《上海金融》1996年第12期。

⑨参见《中华人民共和国香港特别行政区基本法》。

⑩参见陈元:《中国内地与香港的金融关系》,载《上海金融》1997年第1期。

⑪参见童广圻:《香港、上海两地金融合作展望》,载《上海投资》1997年第10期。

⑫参见美国国际集团:《上海作为一个杰出金融服务中心:对当前上海金融服务状况的评估》,上海市长国际企业家咨询会议资料,1995年10月。

⑭参见(日)樱井真:《中国经济增长中的金融和上海国际金融中心》,载《上海投资》1996年第10期。

⑮参见刘诗白:《沪港共建上海金融中心》,载《浦东新区成立5周年纪念文集》。

⑯参见陈鹤高:《忽视科教的教训——东南亚金融危机反思》,载《文汇报》1998年5月11日。

(作者系上海财经大学金融学院副教授,单位邮编为200433)

(上接第57页)产、负债、业主权益、利得、损失、业主投资和业主提款;IASB的“财务报表编制框架”中则提及5个会计要素即资产、负债、业主权益、收入和费用。

③本思路的详细论述见笔者学位论文《现行财务会计模式:继承与发展》(葛家澍教授指导),1998.5。

④具体会计准则和行业会计制度的规范内容不一致:前者主要涉及会计的确认、计量和报告,而后者主要是规范会计记录和财务报表的编制。

主要参考文献:

1. 陈宪:《经济学方法通览》,中国经济出版社,1995。

2. 葛家澍:《财务会计概念框架与基本会计准则》,《会计研究》,1997.10。

3. 吴水澎:《财务会计基本理论研究》,辽宁人民出版社,1996.11。

4. 吴水澎:《会计学原理》,辽宁人民出版社,1994.8。

5. 葛家澍:《市场经济下会计基本理论与方法研究》,中国财政经济出版社,1996.1。

6. 葛家澍:《中级财务会计》,辽宁人民出版社,1994年。

7. 葛家澍:《关于会计学博士生学习的八个问题》(打印未公开发表),1997。

(作者系厦门大学会计系博士研究生,单位邮编为361005)