

□李心合

会计环境：跨世纪的会计研究主题

进入本世纪90年代以来,随着会计国际化进程的加快,会计环境问题开始引起国内会计学界的关注。1994年,中国会计学会曾将“会计与社会发展、经济环境的关系”作为首选课题列入重点科研规划。然而,从总体看,会计环境研究还只能说是刚刚开题,许多方面还有待进一步开拓、发展。

一、对西方会计环境理论研究的评价

回顾会计理论发展史不难发现,本世纪70年代以前的会计理论研究也曾涉及会计环境方面的问题,但其视角仅限于“环境性假设”。按照美国会计学家E·S·亨德里克森的解释:“假设是指那些基本的假定,即那些与会计有关的经济、政治和社会环境和各种基本建议。”尽管亨德里克森已经意识到“会计环境对会计的目标及根据逻辑导出的各种会计原则和规则有着直接的影响”,但是,他本人并未对会计环境的构成要素进行专门研究,更未能把会计环境作为会计理论结构中的重要组成部分来看待。在西方会计论著中,专门论述会计环境者,当推美国学者杰弗里·S·阿潘和李·H·瑞德堡教授,他们在《国际会计与跨国公司》一书中,围绕着环境对会计的影响有比较深入、具体的论述。两位教授把环境要素分为五个方面,即文化的相对性、教育因素、文化文明因素、法律和政治因素及经济因素,并认为“每个国家的会计制度反映和适合其所处的环境。”但是,他们对会计环境的研究,旨在揭示和说明国家间会计差异的形成原因。限于研究目的,两位教授只就“环境对会计的影响”这一个方面作了阐述,并未对“会计对环境的反作用”展开分析,即未把环境与会计的关系作为“双向关系”全面论述,也未表明会计环境理论在整个会计理论体系中的地位。同时,阿潘和瑞德堡对会计环境界域的确定还显得模糊不清,对于环境因素对会计所产生的影响程度及范围的概括也存在一定的片面性。

而在西方财务会计理论领域,本世纪70年代以来有轻视环境研究的倾向,这主要体现在对“环境性假设”的研究方面。追溯历史,自1922年美国会计学家W·A·佩顿首次确立会计假设概念以来,研究高峰期当推本世纪50至60年代。这期间,会计假设被作为会计理论的起点范围和最高层次受到高度重视,特别是1959年组建的美国会计原则委员会(APB),其所属会计研究部的首选课题就是会计假设。其1961年完成的第1号文集《会计的基本假设》,提出了3类14条基本假设,次年完成的第3号文集《试论广泛性企业会计原则》,又根据第1号文集提出的会计假设,确立了一系列会计原则。但是本世纪70年代初美国财务会计准则委员会(FASB)成立后,理论热点便由会计假设让位于会计目标,会计假设骤然间受到冷落和轻视。1976年FASB在其发表的一份重要文献“概念结构研究项目的范围与涵义”中明确了概念结构研究的基本内容,把财务会计目标列入概念结构的最高层次,却只字未提会计假设。其1978

年发表的第1号公告虽涉及环境与假设,但只是把环境与假设作为“历史背景”简单地述及,也未作为概念结构的一项单独的内容来对待。仿效FASB制订财务会计概念结构的其他西方国家,同时也承袭了FASB对环境与假设的态度和作法。国际会计准则委员会(IASC)虽将“基础性假设”纳入概念框架,但论述过于简单,两项假设已是老生常谈,并无任何创新,而且,也未能将假设上升到环境的高度加以全面认识。因此,总体看,会计环境理论还未得到西方会计学界的重视,在财务会计理论结构中还属“缺位”。

二、会计环境理论在会计理论结构中的定位

是把会计环境作为会计理论体系的组成部分,在会计理论结构中占有一个独立席位,还是将它视为会计理论界域以外的东西,这是需要认真研究的问题。

事实上,没有任何一个会计学家否认过环境对会计和会计理论的影响,相反地,每一位会计学家都十分重视环境因素的影响,并根据环境变化及时调整和发展会计理论。在会计理论史上,1964年美国会计学会(AAA)成立以Charles T·Zlatovich为主编的《基本会计理论》编辑委员会,就是AAA重视和应付当时环境变迁对会计理论的挑战的一个典型例证。然而,正如上文分析指出的,西方会计学界至今还是把环境视为会计理论界域以外的东西。这样做,将不能体现会计环境应有的地位,实践中也带来了一些消极后果。诸如:(1)不能充分、系统把握会计环境的构成内容,也无法全面认识会计环境的功能作用和准确理解与会计的辩证关系;(2)对会计环境变化规律缺乏专门的和应有的关注,因而会计理论研究在环境变化面前显得有些被动;(3)会计理论不能体现和适应环境的要求,导致理论与环境相脱节。

会计环境的结构是复杂的、多层次的。一般地说,只着眼于某一个或某几个环境因素而不去全面地研究会计环境系统,将无法说明会计理论的起源和发展,其他会计理论要素也无从解释和运用。亨德里克森的《会计理论》和查特菲尔德的《会计思想史》,就已经充分地展示了这个道理。在西方会计学界,普遍地把会计目标视为会计理论结构的最高层次的概念,然而细究一下,目标观念也是受环境因素影响的,是由整个会计环境系统综合地决定的。这正如亨德里克森所说:“会计环境对会计的目标及根据逻辑导出的各种会计原则和规则有着直接的影响。”如此看来,选择会计目标作为会计理论的起点概念,就不如选择会计环境更为合理。把系统化的会计环境理论置于会计理论结构的最高层次,目标的定位就会具有更加坚实的理实基础,否则,目标难免会成为“空中楼阁”。

正反两个方面都表明,现在该是把会计环境理论从会计理论界域之外拉入界域之内的时候了。会计环境不仅是会计理论的重要组成部分,而且是位居会计理论结构最高层次的理论要素。

三、对环境与会计关系的全面考察

综观中外有关会计环境的著述,在阐释环境与会计的关系时,往往只注重环境对会计的影响,而忽视了会计对环境的反作用。这给人造成的错觉是,会计似乎只能被动地适应环境,而不能在改造和优化环境中发挥主动作用。笔者认为,环境与会计的关系应当是辩证的、双向的。

(一)环境对会计的影响

在环境对会计的影响方面,现有的论述也是不全面的,笔者认为,对这个问题的全面考察至少应当包括以下四个方面:

1. 纵向考察。会计环境变迁是会计进步与发展的第一推动力。回顾会计发展的历史进程,不难得出这个结论。

2. 横向考察。会计环境差异是形成会计国家差异的基本原因。美国会计学家G·G·米勒等人说过:“没有任何两个国家的财务会计实务是相同的。”综观世界各国会计,差别是客观、普遍存在的。而产生差异的原因,正是会计环境的差异。这一点,国际会计准则委员会1989年发表的概念框架中说得很清楚:各国财务报表“实际上是有差别的,这大概是由于各国社会、经济和法律环境的不同以及不同的国家在制定国家级标准时考虑到财务报表不同使用者的需要所引起的。这些环境的不同,导致使用财务报表要素的各种定义……,导致使用关于确认财务报表项目的不同标准,导致对不同计量基础的取舍。财务报表的范围和财务报表中的列报内容,也受其影响。”这个道理也告诉我们:要取消“中国特色会计”的提法,除非做到各国会计环境的完全一致;而在各国会计环境仍存在差异的情况下,所谓的“会计国际化”实际上只能是国际协调化,而不是国际标准统一化。

3. 总体考察。基于环境不确定性而作出的各种假设,是会计系统运行的前提条件。会计环境在总体上具有“不确定性”的特征。不确定性表示事物发生的随机性、存在的不稳定性、特征的未知性和变化的非线性状态。基于环境的不确定性,会计首先必须作出一定的“环境性假设”,否则,会计财务工作也就无法正常进行。会计上的“环境性假设”,按亨德里克森的解释:“目的就在于指出社会的哪些方面与会计相关”。由于会计环境的构成是多方面的,因而对环境的假定也必然具有多样性特征,并且假设的种类和涵义也必然随着会计环境的变化而变化。物价变动会计对历史成本的挑战 and 修正,就是这方面的典型例证。在多样性的会计假设体系中,有些假设对财务会计系统运行具有全局性的重大影响,如会计主体、持续经营、会计分期、货币计价和权责发生制,它们作为基础性假设列入财务会计基础理论体系或财务会计概念结构;有些只是对个别经济业务和个别会计程序与方法有直接影响,如先进先出、后进先出等,它们作为“技术性假定”列入具体会计准则。基础性假设和技术性假定共同组成完整的会计假设体系,支撑着会计这个信息系统。

4. 反面考察。会计环境变迁有时也会对会计的发展造成不利影响。典型的例证,就是中国的“大跃进”和“文化大革命”。这期间,会计工作不是进步而是倒退。近年来,会计信息失真问题特别突出,已引起社会各界的广泛关注。这个问题的答案,主要也只能从会计环境中寻找。所谓“小会计解决不了大问题”,就已形象地说出了这个道理。

(二)会计对环境的反作用

这个问题实际上就是会计的功能和作用。此处仅从环境与会计的关系角度,分两大方面进行考察:

1. 正面考察(正效应)。环境推动会计的进步,而完善的会计制度反过来又会促进环境的不断改善。一方面,会计为各类信息使用者提供有用的会计信息,有利于合理决策和有效控制,优化资源配置,促进经济发展,并进而对政治、文化、教育等环境因素发生间接影响;另一方面,会计提供的信息又具有确保合理分配的职能,通过会计有利于协调各方面的经济利益关系,从而促进社会的稳定和进步。此外,会计监督职能的有效发挥,还可以在在一定程度上防止和控制经济违法现象的发生,促进社会经济的健康发展。

2. 反面考察(负效应)。良性的会计行为会有良性的社会影响;反之,不良的会计行为可能会形成恶性的社会后果,从而恶化会计环境。最典型的例证,是美国1929—1933年的经济危

机。这次大危机使美国经济损失惨重。造成危机的原因是多方面的,但是,正如美国会计学家查特菲尔德在《会计思想史》一书中所指出的:“松散的会计实务是1929年市场崩溃和萧条的原因之一。”

四、会计环境的分类研究

一般地说,会计环境是指会计所依存的客观条件和情况。由于会计本身就是一个多维立体概念,包括会计实务、会计理论、会计法制、会计组织等许多维度,而且各维度之间又是相互影响与制约的,因此,总体而言,会计环境可以分为“内环境”与“外环境”两大系列。通常所说的会计环境,一般是指会计的外部环境。

会计外环境的构成要素错综复杂、多种多样,试图穷尽所有环境要素几乎是不可能的,而且也无多大意义。我们所要作出的努力,一是分类研究,二是把握主要的和关键性的环境要素。就会计环境的分类来看,也有多种分类方法:

1. 按影响方式分类,可以分为直接因素和间接因素两大类。经济、法律等社会环境对会计的影响大都是直接的,而诸如地理位置、资源禀赋等自然环境,主要是间接地对会计发生影响。

2. 按影响范围分类,可以分为全局因素和局部因素两大类。经济模式和法律制度及其变迁,往往对会计具有全局性的重大影响,一国经济体制和法律框架基本上决定了该国会计模式的基本特征。而象跨国公司、企业破产等,主要是对会计的局部内容和程序发生影响。

3. 按影响方向分类,可以分为正面影响因素和反面影响因素两大类。按照郭道扬教授的归纳,正面影响因素包括社会经济发展水平、科学技术发展水平、社会文化教育发展水平和社会政治、经济制度的发展变化;反面影响因素有经济危机、社会危机、重大经济犯罪现象和通货膨胀等方面。这种分类方法揭示了环境作用的二重性特征。

4. 按环境层次分类,可分为宏观因素和微观因素两大类。诸如经济制度、经济发展、政治和法律制度、文化教育等,都是会计的宏观影响因素。微观影响因素包括企业组织形式、企业规模、内部管理体制、资本来源和产权结构等。

5. 按发生频率分类,可分为一般因素和偶发因素两大类。一般因素的作用具有连续性和系统性特征,如经济发展水平等;偶发因素的作用具有突发性和阶段性,如经济危机、通货膨胀等。把这两方面结合在一起考察,有利于科学地揭示过去会计的历史经验与教训及现时会计革新的方面,以及未来会计发展的历史趋势。

6. 按环境内容分类,可以分为十类,即经济因素、法律因素、政治因素、文化因素、教育因素、科学因素、技术因素、历史因素、军事因素和自然因素。若按重要性大小进一步分类,还可分为三类:关键因素,包括经济和法律因素;次重因素,包括政治、文化、教育、科学和技术因素;次要因素,包括历史、军事和自然因素。研究会计环境,侧重点通常放在关键因素和次重因素上。世界范围的会计模式,基本上也是以这两类因素为基础进行分类的。

限于篇幅,有关各类环境因素的具体内容,这里不作详细论述。