

论会计理论的本质与结构

——兼论中国会计理论研究的一些基本问题

吴水澎 石本仁

一、会计理论的本质与结构

会计理论是对会计这一事物所进行的系统的解释。会计理论的作用就在于：1. 帮助我们研究已经完成的实务，以便使我们能够理解指导那种处理方法或建立另一处理方法的理由；2. 帮助我们在观念和思想之间寻找相互联系的思路、理由和目标；3. 帮助我们权衡可选择的观念、目标和方法；4. 帮助我们注意各种观念的相关性，帮助我们理解某些观念比其他观念更重要，以及有些观念与其他观念密切相关而有些观念则截然不同；5. 帮助我们增强运用观念工作的能力，寻求与一个问题有关的观念，解决观念之间的冲突，展开并增进观念的意义；6. 帮助我们认识可以运用原则的场合，就象我们选择适合于某种情况的程序那样容易。^①

实际上，会计理论就是要告诉人们：(1)会计是什么——会计本质；(2)会计干什么——会计目标；(3)会计怎么干——会计规范。对这三个问题的回答，就形成会计理论的基本结构。在讨论会计理论的基本结构之前，先来看一看会计活动本身的一些基本特点。这是因为会计理论取决于会计活动本身的性质。会计活动本身的性质可以归纳为以下几点：

第一，经济效益性。

马克思指出：“在一切社会状态下，人们对生产活动资料所耗费的劳动时间必然是关心的，虽然在不同的阶段上关心的程度不同。”^②的确，在人们生产活动中，人们最关心就是如何尽可能以最少的投入生产出尽可能多的产品。因此，必须通过对生产过程的观察、记录、计量、报告、分析和检查等办法来反映和控制生产过程，掌握生产过程中发生的劳动耗费和取得的劳动成果，从而有效地组织和管理生产，以达到不断降低消耗，提高生产效率，最终提高经济效益的目的。会计正是为了这一目的而产生的，可以这么说，会计对生产活动的记录、计量、报告、分析等都是其手段，它的最终目的就是为了提高生产活动中的经济效益，这是会计的根本属性。

第二，计量性。

会计主要是通过其记录、计量、报告、分析、控制等一系列职能来实现上述目的的。其中，会计计量是其核心职能。从本世纪30年代以来，会计学界逐渐流入这样一种观点：“会计就是一个计量过程。”美国著名会计学家井尻雄治教授在1979年发表的专著《会计计量的理论》中认为：“会计计量是会计系统的核心职能”。^③事实上，财务会计许多理论和方法都涉及到会计的计量问题。会计计量主要包括资产计价和收益决定两部分。在现代会计中所有权与经营权的

分离已经成为一种普遍现象,通过对所有者委托资源和受托人在各个时点所控制资源的定(资产计价)以及对这些资源的使用和效果的定量(收益决定),才有可能如实反映财产的受托人(经营者)对财产的委托人(所有者)的经营责任。

第三,发展性。

马克思指出:“过程越是按社会的规模进行,越是失去纯粹个人的性质,作为对过程的控制和观念总结的簿记就越是必要;因此,簿记对资本主义生产,比对手工业和农民的分散生产更为必要,对公有生产,比对资本主义生产更为必要。”^④这一段话不仅对会计下了一个科学的定义,而且科学地论证了会计的产生、运用和发展与社会发展的辩证关系。说明生产越发展,生产越是社会化,会计越重要。从而精辟地概括了会计发展的历史规律及会计在社会经济中的地位和作用。会计原本是作为生产机能的一项附带工作,但随着社会经济的发展,它便逐渐成为一种专职的、独立的与社会经济密切相关的工作。同时伴随着社会生产的发展,生产组织、生产过程的日益社会化,会计也向前推进和发展。一方面,会计包括的内容及其所运用的方法,经过长期实践和经验的累积,由简单到复杂,由低级到高级,逐步成为一门比较完整的科学;另一方面,会计随着社会经济的发展而越来越显得必要。

第四,社会性。

会计作为经济管理活动的一个组成部分,它是同特定的社会经济环境紧密相联的。具体而言,不同的经济发展水平、政治体制、法律类型、文化教育程度等会产生不同的会计规范形式、会计文化、会计传统和会计特色等。比如英美等国,由于其企业以私有为主,一直实行自由企业制度,法律类型为判例法系,所以选择灵活性较大的会计准则为其会计行为的规范。相反德、法等国,同样属于经济发达国家,但由于其成文法系以及国家对企业干预程度较高,资本结构中银行资本较高,所以选择强制性大的会计制度(或会计立法)的规范形式。

第五,实践性。

严格来讲,会计是项实践性非常强的经济管理活动,离开了人们的生产活动、生产管理活动,会计就失去了存在的意义。会计理论一方面是对会计实践的总结,另一方面又是会计活动的指南。会计的实践性体现在会计活动中,一是实用性强,二是操作性强。

会计理论是对会计实践活动的归纳和总结。会计理论首先要回答会计是什么的问题,即会计的本质。这是对会计的根本认识,对会计本质认识的理论表达形式是主观的,但会计本身却是客观的。对会计的认识就是对会计这一实践活动的客观认识、归纳和总结。由于会计活动本身并不是一成不变的,它是随着所处的社会经济环境的改变而不断发展变化的,所以,对会计的认识必然要从会计实践和会计环境入手;另一方面,由于特定环境人的认识能力不同,人们对会计本质的认识也将受到客观环境的影响。

会计本质包括会计的定义、会计的目的、会计的对象(会计要素)、会计的职能等。会计的定义是会计的内涵和核心,它是对会计的基本特征的高度概括。会计的目的是会计存在的前提,也是会计产生的根本原因,它直接决定会计的基本职能。会计职能是会计活动的基本功能,是实现会计目的的基本手段。会计对象决定会计活动的基本对象及活动范围,会计对象由会计的基本要素构成,会计要素是会计对象的具体化的体现。

会计目标作为特定时空条件下会计实践活动本身的要求,与会计目的是不同的。会计目的是客观的、内在的,而会计目标是主观的、外在的。会计目的从会计一产生就基本确定下来了,并且不会发生多大的变化,而会计目标是随会计环境的改变而不断发展变化的。会计目标具有

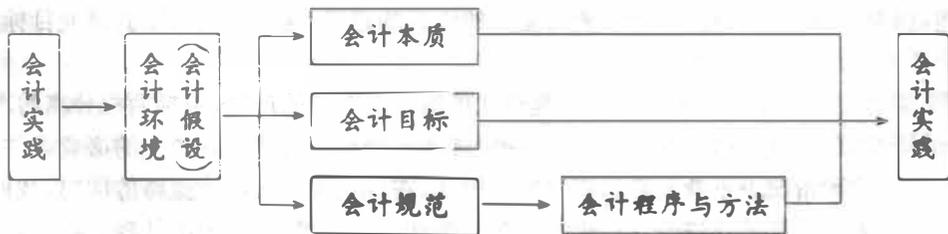
连接外部环境和会计系统的属性,以此为起点,能使外部环境与会计系统有机地协调起来。这是因为一方面,外部环境通过会计目标作用于会计系统;另一方面,会计系统又通过会计目标去适应外部环境。会计目标一般是指会计提供服务的种类、内容和形式以及服务的质量特征等方面的要求。会计目标包括质和量两个方面,即既有质的规定性,又有量的规定性。

会计目标,从另一个角度来讲,就是对会计这一实践活动在某一特定环境的定位。它的定位受两个方面的约束。一是来自会计本质。如会计活动的核心是计量,它的目的是为提高生产活动的经济效益服务的,那么,会计目标就必须围绕计量提出要求,包括计量的类型,计量的信息质量特征,以及计量报告如何为决策服务、加强经济资源的合理配置,从而提高整个社会的经济效益等等。另一是来自会计环境。目标作为人们活动的基本要求,既不能制定得过高,也不能制定得过低,“跳起来能摘到果子”是最恰当的,因此,目标的制定要密切结合特定的会计环境。会计环境包括两条线索:一是会计的历史发展轨迹,即纵向的因素,我们必须掌握会计过去、现在与将来发展的规律,把会计目标确定在与其发展轨迹相合的时点上;另一是会计目标制定时期特定的会计环境,即横向的因素,包括一个国家的经济发展状况、政治体制、法律、科学技术、经济管理水平、市场状况、文化教育程度等等,使制定的会计目标既能促进当时经济的发展,又能为广大的会计人员和会计服务对象所接受。

会计规范是对会计实践活动的一种行为规定,是会计行为的基本指南。会计规范是实现会计目标的基本保证,会计规范的产生是与会计目标密切相关的。对会计实践活动质和量的要求的具体体现是在会计规范中,会计目标往往只是原则性的要求,更具体的规定则出现在会计规范中,尤其是质量要求。同时会计规范也受会计环境的影响,这是因为不同的会计环境会使会计规范在其形式、内容、程度上都有所不同,如一国选择会计准则还是会计制度,稳健性原则运用的广泛程度,对固定资产可否采用加速折旧法以及采用何种加速折旧法都将会有所区别。会计规范的最高层次为会计法规,它主要是从立法上对会计活动包括会计组织、管理等方面作出原则性的规定。会计规范的中心是会计准则(或会计制度),它主要是从会计计量、报告等方面作出规定,从而指导会计人员的行为(会计准则与会计制度有较大的区别,这里不作讨论)。会计规范另外一种形式是会计伦理,会计伦理主要是从会计职业道德、社会舆论、会计文化等方面对会计行为产生影响。

最后要说明一点,由于会计环境的不确定性,从会计环境到会计目标与会计规范之间必须对会计环境在时间、空间和计量手段等方面作出必要的假定,这就是会计假设。会计假设的目的,就是保证会计运行的基本前提。

综上所述,我们可以将上述会计理论的基本结构归纳成下图。



由此,建立一个基本的会计理论体系必须着重考虑以下几个基本问题:

1. 说明会计环境、会计环境的影响因素以及会计环境性质的假设;

2. 说明会计的基本概念、会计的基本目的、会计的基本职能和会计对象(主要是会计要素)的基本内涵;
3. 提出会计应提供服务的内容、种类、方式、对象以及服务的质量要求;
4. 说明会计计量的基本属性、基本方法以及各种会计计量方法的使用环境与条件;
5. 提供为指导制定各种会计程序和规则的原则或一般建议。

二、如何构建中国的会计理论

从我国会计理论的发展历史来看,真正系统的会计理论研究活动以及理论研究成果都比较少。在新中国成立前,旧中国的经济十分落后,没有产生会计理论的土壤。解放后,我国实施的是计划经济体制,会计仅作为一种核算的工具。进入市场经济建设以后,我国对会计理论的研究可以说才真正开始起步,市场经济建设的大环境已经对建设有中国特色的社会主义会计理论提出了要求。但会计理论研究尚举步维艰,如下几点是造成这种局面的主要原因:

1. 理论研究队伍严重不足。在我国一千多万的会计队伍中,从事会计理论研究的绝大部分成员来自高等院校的会计教育队伍,另一小部分来自实业界、会计职业界和政府部门。在高校会计教育人员中,由于高校师资的严重匮乏,教师教学任务十分沉重,能真正坐下来从事会计理论研究的寥寥无几,加之研究工作的清贫,使得不少有理论素养的会计青年工作者纷纷转向。在政府部门、会计职业界和实业界,繁忙的事务及工作本身的性质,使得这些领域从事会计理论研究的人凤毛麟角。

2. 政府行为。在中国,并非会计理论推动或引导会计改革,而是会计改革牵着会计理论研究向前迈进。其中政府在推动会计理论研究中起主导作用:在批资本主义借贷记帐法时,我们发明了增减记帐法;在实行承包责任制时,我们研究责任会计;在将会计制度向会计准则方向改革时,我们研究会计准则理论,等等,不一而足。每次会计改革,政府最忙碌,而会计理论队伍则跟着改革跑,充当扩音器与解说员,理论的超前性已荡然无存。

3. 缺乏组织。在美国,会计职业团体如美国注册会计师协会,会计学术团体如美国会计学会、全美会计师联合会和财务经理协会等这些组织(多为民间组织),对推动美国会计理论与实务的发展都起过重大的作用。而在我国,会计学术团体数量少、经费少、活动少,甚至有的组织形同虚设,远远没有发挥其应有的作用。因此,在我国会计理论研究中,缺乏组织、没有主题、没有目标、没有计划性、理论研究十分混乱的现象就不足为奇了。

4. 短期行为。短期行为是我国会计理论研究的一大弊端。当然,这跟我们所处的环境是分不开的。改革开放以来,我国会计政策的频繁变化,使得会计理论界成了会计改革的吹鼓手,跟着改革跑,围着法规(制度)转。因此,要建立一些稳定的组织,制定一些长期的研究目标,这对会计理论界而言已是当务之急。

5. 借鉴少、结合少。应当说现代会计是现代市场经济发展的产物,包括两权分离的现代公司、完善的资本市场、健全的法律体系、先进的管理水平等都是现代会计产生的必要条件。会计理论也正是在这种情况下不断发育和完善的。因此,在选择走市场经济道路的同时,我们必须借鉴发达资本主义国家的先进会计理论与经验。现在已有人提出,中国会计理论已经西化了,这恐怕有点危言耸听。现实情况是,不是借鉴多了,而是少了。在中国能把西方会计尤其是美国会计说出个所以然的人有多少?当然另一方面,照搬并非目的,借鉴主要是为了吸收,要有结合。要结合,首先必须对自己有个全面的、系统的、清晰的认识。现在,会计理论界已经开始重

视会计环境的研究,这说明许多有识之士已经充分认识到了这一点。

6. 闭门造车。会计是一门实践性、操作性非常强的学科,会计理论的研究必须以实践为基础。在我国,因为这样或那样的原因,理论工作者有时间有条件“务实”的并不多,所以造成一种闭门造车的现象,这是极不利于推动我国会计理论研究发展的。

诚然,要解决上述问题并非一朝一夕的事。有很多问题,并非提出来就能解决得了的。这里,作者就会计理论工作者自身可以做到的提出自己的一些建议:

1. 端正研究态度,树立高度的责任心。所谓端正研究态度,无非是两个字:务实。即从理论联系实际出发,从实际需要出发,从建立中国会计理论出发,踏踏实实,一步一个脚印走下来。同时,树立献身建设中国会计理论事业的责任心,能耐清贫,坐得住冷板凳。

2. 系统、全面借鉴西方先进的会计理论与经验,少鼓吹,多吸收,轻浮夸,重消化,有计划、有目的、有步骤地系统翻译一批国外包括美、英、日、澳、荷、德、法国(包括联合国)的重要会计文献。

3. 重视会计环境的研究。包括对中国市场经济体制、法律体系、资本市场、会计行为与会计文化等内容的研究。

4. 重视会计目标的研究。结合中国的经济发展情况,确定在建设社会主义市场经济条件下的会计目标,以及会计理论建设的目标(发展纲要)。

5. 重视会计理论结构的研究,根据中国的国情,借鉴西方先进的会计理论,建设有中国特色的会计理论体系。

6. 建立务实的、精干的、有凝聚力的会计理论研究组织,以老带新,以中青年为骨干,多层次发展。

7. 有重点地确立会计理论的研究课题,避免会计理论研究的盲目性与短期行为,克服理论研究中的人云亦云、闭门造车的不良作风。

注:

①(美)A·C·利特尔顿:《会计理论结构》,中国商业出版社 1989 年版,第 165—166 页。

②马克思:《资本论》第 1 卷,人民出版社 1975 年版,第 88 页。

③Turi Iriji:《Theory of Accounting Measurement》,1977,P29。

④马克思:《资本论》第 2 卷,人民出版社 1975 年版,第 152 页。



(上接第 36 页)

长期以来,国内学术界把“无偿性”作为税收三大特征之一,似应有值得商榷之处。公共产品与私人产品唯其性质不同,因而产生不同的提供、消费方式。公共产品因其效用不可分割、消费非排他性和非竞争性,每一个公民在其范围内都可以享受到,不能拒绝对公共产品的消费,只能对既定数量的公共产品作出不同的评价,这就是公共产品的个人价格,换一个角度说,就是满足公共产品支出的税收具有“非直接的偿还性”。因此公正的、可执行的办法就是按利益原则征税支付公共开支,多受益者多交税。

当前国民纳税意识薄弱,偷漏税现象极其严重,原因很多。但是依据公共产品理论,按照利益赋税原则设计税制,通过公开的民主决策程序决定公共支出亦不失为一条解开症结的思路。