

# 论会计理论的逻辑起点

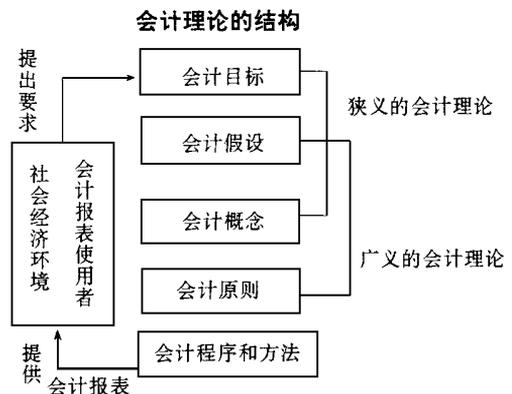
杨月梅

回顾本世纪各国会计研究史不难发现,人们关于会计理论的逻辑起点的讨论大致可分成几个阶段:第一阶段是在本世纪50年代末期前,会计理论研究的逻辑起点的认识处于模糊状态。这一时期会计研究的主题是公认会计原则,以归纳法为基本研究方法。50年代末开始,随着演绎法在会计领域的应用,人们开始重视会计理论的逻辑起点问题。60年代初美国注册会计师协会(AICPA)所属的研究部发表的第1号和第3号会计研究文集“会计的基本假设”、“论广泛适用的企业会计原则”中强调以会计假设为会计理论的起点,逐步推导和建立会计原则和准则,并以此指导会计处理程序。但结果并非如人所愿,原因是以会计假设为起点构建会计理论不具可行性。因为会计假设是在一定的社会政治经济环境下会计人员所作出的一些合理推论,作为会计运行和发展的前提。但社会经济环境的复杂性决定了制约会计假设生成的主观客观因素太多,即使是沿续至今的货币计量假设也仍然受到物价上涨、通货膨胀等环境的挑战,因此将会计假设作为会计理论起点的观点最终遭到了人们的否定。60年代后期,由于电子计算机在会计中的广泛应用,在会计信息系统论基础上,以会计目标为会计理论逻辑起点的思路逐渐深入人心并占据西方会计理论的主导地位。1976年,美国财务会计准则委员会(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》中指出,财务会计目标应列入财务会计概念结构的最高层次。原因是会计目标制约着会计假设和会计的理论概念,会计目标既是会计理论框架结构的基础,又能将外部环境与会计系统有机地协调起来,作为会计实践活动的出发点和归宿点的会计目标,自然成为会计理论研究的逻辑起点。从上述人们对会计理论起点的研究历史的分析中看出,无论是会计假设起点论,抑或是会计目标起点论,人们对会计研

究起点的讨论始终没有离开会计环境这一客观背景。会计环境是衡量会计理论是否先进科学的基本标准。脱离会计环境而孤立地研究会计理论,不可避免会造成理论脱离实践,理论成为“空想”。因此笔者以为,以会计目标作为会计理论的逻辑起点还很不全面,应该以“会计环境与会计目标相结合构成会计理论研究的起点”。

一、作为会计理论的研究起点应当是会计其他理论的基础,并对会计其他理论的形成、发展起推动作用

会计理论包括会计环境、会计目标、会计假设、会计概念、会计原则等方面,其中会计环境和会计目标的作用很关键。过去,西方会计学界对会计环境理论并未产生足够重视,虽然环境一直被作为会计研究的背景,但其始终被列在会计理论体系的界域之外。实际上,会计环境作为会计理论的研究背景,始终为人们作为会计理论的起点理论看待的。比如,西方会计学界曾将财务会计理论结构各要素之间的层次关系归纳如下:



从上图分析可以看出,会计环境作为影响和制约会计目标的重要因素,不仅应该列入会计理论体

系,而且还应在该体系中占居主导地位。它不但影响着不同环境中会计具体目标的形成,还对会计信息质量目标的选择有重大的影响作用。同时,会计环境还影响着会计其他理论的内容。会计假设作为会计人员在变化不定的会计环境下为进行会计工作所作出的合理推断,实质上是环境对会计发生作用的最好体现。至今,物价变动等环境因素仍在不同程度地动摇着货币计量假设的理论基础。会计概念的生成和发展是人们长期不断的社会生产实践的结晶,随着会计环境的发展变化,建立在原来生产实践中的会计概念将会暴露其固有局限从而为新的概念所代替。人们对会计原则的选择和侧重点总是因不同会计环境的不同需要而异。

因此,只以会计目标作为会计理论的起点是局部的、不全面的,只有会计环境与会计目标相结合才使会计理论各要素有机地结合起来,并不断推动会计理论体系的发展和日趋完善。

## 二、会计理论的逻辑起点必须能够将会计理论和会计实务紧密地结合起来

作为理论的逻辑起点不仅在理论界域内起到基础、出发点和统驭的作用,而且还必须将理论和实践紧密联系起来。它们之间的关系应该是“会计实务 会计理论起点 会计理论 会计实务。”会计环境与会计目标的结合正好能满足这一要求。会计目标是会计环境(包括会计实务)对会计系统作出的要求,不同的会计环境对会计目标的具体要求自然不同,从而使在此基础上构建的会计理论自然针对不同会计实务的需要,以完成理论从实践中来,又回到实践中去的自然规律。

## 三、作为会计理论的逻辑起点应具有科学的预见性

科学理论的最基本特征便是它的预测和解释功能。科学的解释预测功能主要指实践中的各种因素是普遍联系的,作为来源于实践中的理论,应当能够在这些纷繁复杂的因素中抽象出实践发展的一般规律,解释相应领域中的各种现象,并用以推知实践的未来。具体到会计领域,会计理论的起点应当能够准确地把握会计实务提出的问题,从中抽象出其中共有的规律,以此为基础构建的会计理论,才具有科学的预测功能。如果不去系统地研究会计环境的变化和规律,只以会计目标作为会计理论的起点和基础,不但会计目标成了无源之水,缺乏坚实的基础,而且使建立在会计目标基础上的会计理论在环境变化时显得被动,无法体现和适应环境的要求,造成会计理论与会计实践相脱节的现象,最终导致会计理论的失败。因此,结合会计环境构建的会计目标,自

然能够把握会计环境的变化规律而建立在系统化的会计理论基础之上,以此为出发点构建的会计理论体系将集解释性、预测性、科学性于一身,发挥其指导会计实务的作用。

## 四、会计目标并不能脱离会计环境而孤立地存在

会计环境是会计目标形成的基础,会计环境不同,为满足会计环境需要制订的会计目标就会有差异。提到会计目标,一定要结合特定的会计环境来考虑。比如经管责任学派和决策有用学派,双方观点的提出总是产生于它们所处的会计环境不同,实际上是无法判断这两个学派孰更科学一些,因为他们分别适合各自所处的会计环境的需要。经管责任学派产生的会计环境的基本特征是资本市场尚不十分发达,资源的所有者和管理者处于直接接触的关系上,资源受托方向委托方报告其受托责任的履行过程与结果就成为这一环境的会计目标。而决策有用学派以为会计目标应当为报表使用者提供其决策有用的会计信息,是由于在资本市场发达,企业资本的筹集除了来源于金融机构或小型的个人集团外,还可以在高度发达的资本市场上自由买卖。企业会计人员的工作重心自然从报告经管责任转为如何向资本市场树立“良好”的企业形象——提供决策有用的会计信息。美国会计学会和国际会计准则委员会构建的财务会计概念框架,正是结合了现代资本主义高度发达的自由市场经济的会计环境。实际上,西方会计学界早已将会计环境与会计目标相结合作为构建会计理论的基础和逻辑起点了。

综上所述,会计环境与会计目标相结合作为会计理论的逻辑起点,不仅是必要的,而且也是可行的。目前人们正日益重视会计的国家差异问题,将会计环境纳入会计理论的界域之内,还其主导地位,重新明确会计理论的逻辑起点,应是会计界加强会计理论建设,建立完整科学的会计理论方法体系的关键。

## 主要参考文献

- 1 陈今池编著,《现代会计理论概论》,1993,立信会计出版社
- 2 张为国著,《会计目的与会计改革》,1991,中国财经出版社
- 3 葛家澍等著,《市场经济下会计基本理论与方法研究》,1996,中国财经出版社

(作者单位:辽宁财政高等专科学校)