

论会计假设的性质与结构

广东商学院 陈美华(教授)

【摘要】 会计假设可分为基础性假设和技术性假设两个层次,基础性假设界定了哪些信息可以输入会计信息系统,是会计信息系统区别于其他系统的典型标志;技术性假设是为建立会计方法和规则而设定的前提,其中,持续经营和会计分期假设为会计要素的确认提供了基础,而市场价格假设为会计要素的计量提供了依据。

【关键词】 会计假设 基础性假设 技术性假设

美国财务会计准则委员会(FASB)自1973年成立以来,共发布了7份财务会计概念公告,其具体内容包括企业财务报表的目标、企业财务报表的要素、会计信息的质量特征,以及会计的确认和计量等。令人不解的是,这7份概念公告均未提及通常被认为是重要会计理论要素的会计假设。国际会计准则委员会(IASC)于1989年发布的《编报和呈报财务报表的框架》提出了“持续经营”和“权责发生制”两项基本假定,这一提法既未使用“会计假设”这一概念,也未提及“会计主体”、“货币计量”等几个被公认的会计基本假设。FASB及IASC对待会计假设的态度,表面上看似源于对会计假设的性质及作用有不同的理解,而实质上却反映了人们对会计假设构成的复杂性和重要性的认识严重不足。

一、假设、假定、假说与会计假设

会计假设是会计理论构建不可或缺的重要概念之一,正如产权理论的创始人科斯(Ronald H.Coase)在其著名的论文《企业的性质》一文中所说:“过去,经济理论一直未能清楚地陈述假设,经济学家们在建立一种理论时常常忽略对理论赖以建立的基础的考察,以至于由于缺乏对理论所依赖的假设的了解而产生误解和不必要的争论。”(Ronald H.Coase, 1937)可见,对会计假设的性质及作用进行准确的把握,直接关系到会计理论体系的构建。然而,对于如何界定会计假设,以及应该使用什么样的词汇来描述会计假设,人们至今仍未达成共识。

会计中的假设最早是由佩顿(W.A.Paton)在其所著的《会计理论》中提出来的。在该书中,佩顿首先使用“postulate”(假设)这一概念来描述会计假设,但在解释并详细论述会计假设时,则较多地使用了“assumption”(假定)一词。在论及会计假设的性质及作用时,他指出“应当牢记,会计基本上是处理同价值有关的经济数据,而不是自然界的确定事物,价值是高度不确定的。同价值有关的商品、权利、服务等要素不仅使现代会计在许多方面运用估计与判断,而且使会计的整体结构建立在一系列一般假定之上。”在用词上,佩顿并未区分假设与假定之间的细微差别,而在用意上,他则强调了作为环境抽象的会计假设是建立会计整体结构的基础。另一位美国会计学

家莫茨(R.K.Mautz)则认为:“假设就是假定,不是那种武断的、蓄意的假定,而是必需的、常常是未能确定的假定。它们典型地反映我们对实施的情况或事项的趋势的最佳判断。”(R.K.Mautz, 1977)莫茨虽然在用词上也未刻意对假设或假定进行区分,但他所主张的会计假设更接近于假定,即会计假设源于客观环境的不确定性,而对这种不确定的环境所做的判断却又是合理的和必需的。

1963年美国著名会计学家钱伯斯(R.J.Chambers)在其著名的论文《为什么受到假设的困扰》中阐述了他的观点:并不存在独立于结论、原则或假说之外的一系列假设,每一个原则体系都可能需要相当多的假设。按照他的解释,会计假设既可以用假设、假定来描述,也可以用假说或结论来表达。具体地说,假设有两层含义:第一层含义相当于假说或命题,即假设是实务中为解决问题而提出的、合理性与有用性有待检验的命题;第二层含义则相当于假设或假定,即假设是一组具有广泛性的、能够对会计环境进行描述的、为建立会计方法而设定的“基础规则”。

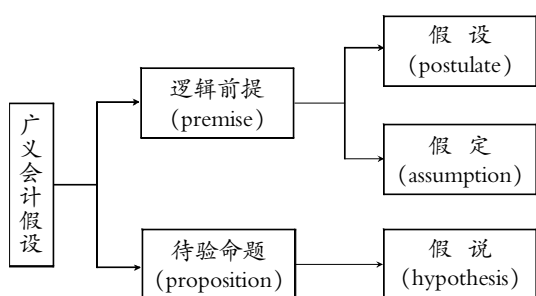
被葛家澍教授称为“会计假设研究的顶峰之作”的是美国注册会计师协会(AICPA)会计研究部发表的由莫里斯·穆尼茨完成的《会计的基本公设》研究报告,该研究报告将会计假设分为三个层次,共14条假设:处于第一层次的假设是有关环境的假设,具体包括数量化、交换、主体、分期及计量单位;处于第二层次的假设是环境假设中与会计直接相关的补充命题,具体包括财务报表、市场价格、具体主体及暂时性;处于第三层次的假设则是会计方法建立的必要命题,具体包括持续经营、客观性、一致性、稳定币值及充分披露。

综上所述,人们在把握会计假设的性质及作用时,通常存在两方面的分歧。

(1)就观察角度而言,人们在认识会计假设时常常基于以下两种不同的视角:一是从认识规律的角度去理解,即把会计假设理解为一种待验证的假说或命题;二是从运用规律的角度去理解,即把会计假设理解为逻辑推理的前提,也就是说,为了使已获取的知识或已掌握的某种方法发挥作用,人们通常要对该种知识或方法发挥作用的环境或条件进行限定,如

在比较羽毛与石子的下降速度时,必须假定二者应在真空中自由降落。

(2)就假设与事实的接近程度而言,人们常常使用诸如假设(postulate)、假定(assumption),甚至假说(hypothesis)或命题(proposition)等词汇来描述会计假设。按照《韦氏新国际词典》的解释:假设通常是指被人们认为是理所当然的或不言自明的一种先决条件或是在数学逻辑中被解释为其有效性无需得到证明的公理或公设;假定是指假定成立的主张、公理、条件或概念,通常作为逻辑推理的小前提或次要前提;假说是指通过猜测、估计或判断所得出的初步结论;命题则是指有待验证的主观判断。可见,在平常用来描述会计假设的几个名词中,假设接近事实的可能性最高,基本上属于“可确定”的范围;假定接近事实的可能性次之,基本上属于“很可能”的范围;而假说或命题接近事实的可能性最差,其可能性仅属于“可能”的范围。将以上两方面的分歧加以概括,可以将广义的会计假设与相关概念之间的关系概括如下:



二、会计假设的性质及特征

会计假设最早是作为会计概念体系的构建基础而提出来的,因此,在科学研究过程中被广泛应用的“待验命题”显然不是这种意义上的假设。由于这种意义上的假设对所有会计概念、原则及方法的建立具有普遍意义,它在数量上不可能太多,因而又常常被称之为“基本会计假设”。AICPA 所属研究项目专门委员会提交的一份研究报告曾这样描述会计假设:“假设的数目是很少的,它们是原则赖以建立的基本假定。假设的必要性来自经济和政治环境以及商品社会各异的思维模式和惯例。然而会计职业界应当清楚地了解它们是什么并加以解释,以便对形成原则和发展规则或为发展特定情况下运用原则的其他指南提供有重要意义的基础。”美国会计学家贝奥伊(Ahmed Riahi-Belkaoui)在其著名的《会计理论》一书中则做了更为经典的说明:“会计假设是不证自明的命题和公理,因其与财务报表的目标相一致而得到普遍接受。它描述了会计运行必须所处的经济、政治社会及法律环境。”(Ahmed Riahi-Belkaoui, 1981)

1964年,美国伊利诺斯州大学一个研究小组曾发表题为《基本会计假设与会计原则说明》的研究报告。该报告认为,会计假设具有五个特征:①假设在本质上是具有普遍性的,而且是指导其他命题的基础;②假设是不言自明的命题,它们直接与会计职业相关或是构成其基石;③假设虽是普遍认可的,却是无法证明的;④会计假设应具有内在一致性,它们不会互相

冲突;⑤每个会计假设都是独立的基本命题,并不会与其他假设重复或交叉。

基于以上观点,可以把会计假设的性质及特征概括如下:

1. 就本质而言,假设是对系统运行条件和运行环境的一种合理判断或约定。环境是系统的外部制约因素,由于系统的外部制约因素极为复杂且缺乏稳定性,因此,必须采取抽象分析的方法,对其进行总结概括,并剔除其不稳定因素,以创立一个能够保证系统正常运行的外部环境。

2. 就地位而言,会计假设从属于会计目标,同时又是系统其他要素的构建基础。对于会计这样一个人造系统来说,目标集中体现了人们在特定经济环境下对这一系统的要求,因而是系统存在的依据,也是选择并决定系统其他要素的基础。在会计目标确定之后,有必要通过假设对系统的运行环境或运行条件提出要求,以保证系统按规定的目标运行。

3. 就作用而言,会计假设是一系列会计方法及会计原则建立的前提。从本质上讲,会计方法是在将会计对象归类为不同会计要素基础上的确认、计量和报告,而会计原则则是在会计确认、计量和报告过程中应遵循的规则和要求。无论是会计方法的建立还是会计原则的形成都必须建立在一定的环境假设基础之上,如权责发生制作为一项重要的会计原则,它离不开“会计主体”、“持续经营”、“会计分期”这几个重要前提。

4. 就结构而言,不同会计假设的性质和作用各不相同,因而有必要对其进行适当的区分或归类。例如,有些假设接近事实的程度较高,而另有一些假设则较低;有些假设是在长期的社会实践过程中逐步形成的一些概念和基础,这些概念或基础规定了会计发挥作用的界限或范围,而另有一些假设则是为建立会计方法或原则而设定的前提。将会计假设区分为不同的类别有助于深入认识其本质,进而充分发挥其在构建会计概念体系中的基础作用。

5. 就内容而言,会计假设的内容应满足充分性和必要性两项基本要求。所谓充分性是指会计假设应足够多,各假设之间应相互联系地构成一个完整的建立会计方法的基础;所谓必要性是指会计假设够了就行而不必太多,以避免各个假设之间出现重复或交叉,也就是说,每个会计假设都是独立的基本命题,各个假设之间具有内在的一致性,但任何一个假设都不能从其他假设中分解或推导出来。

三、会计假设的构成

从会计信息系统论的角度出发,财务会计是一个输入、加工和输出货币信息的经济信息系统。在用来描述会计信息系统构成的各理论要素中,会计目标代表了系统输出信息应实现的目的;会计假设从属于会计目标,是为保证系统按既定目标运行而对其运行环境和运行条件提出的要求;会计方法和规则建立在会计假设基础之上,是系统目标实现的基本手段。因此,会计假设的结构及内容应从会计信息系统的环境要求及运行条件等方面来考察。

一般而言,在会计目标确定以后,必须明确什么样的信息可以输入会计信息系统。首先,为企业利害关系人提供决策有

用信息的总目标决定了能够输入会计信息系统的信息只能是会计主体范围内发生的信息。会计主体以外的信息包括企业投资人、关联方以及企业员工个人的经济信息都不能输入该系统,即所谓的会计主体假设。其次,会计目标还决定了会计信息系统加工处理的信息只能是能够用货币计量的信息,其他计量单位表示的信息,如以实物计量单位表示的信息,通常不能输入会计信息系统并由会计信息系统来加工,或者说,此类信息充其量只能作为会计信息的注解或补充说明,这就是货币计量假设。由于会计主体与货币计量假设对可输入会计信息系统的信息做了最基本的限定,且是无需证明的基本前提,因此,这两项假设又可称之为“基础性假设”。

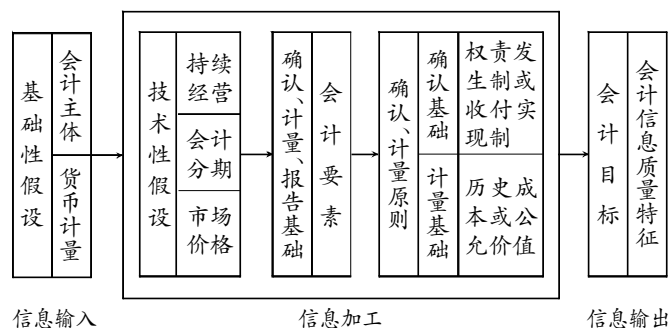
当符合条件的信息进入会计信息系统后,必须采取一定的方法对其进行加工转换,以输出符合会计目标的信息。会计信息系统加工转换信息的方法就是对会计要素进行确认和计量,而会计确认和计量必须建立在约定的基础之上。

就会计确认而言,在会计要素既定的情况下,会计确认最重要的问题就是将企业的经济活动在恰当的时间予以确认,而在恰当的时间确认又必须首先假定会计主体能够在可预见的将来持续地经营下去,否则,在不同的时间确认将变得毫无意义,因此,“持续经营”成为会计确认必不可少的一个重要前提。在会计主体持续经营的前提下,会计确认所必须解决的另外一个重要问题是时间标准问题。在现实世界中,会计主体的经营活动在时间上是此起彼伏、接连不断的,人们难以以经济活动的发生时间作为分期标准,因此,为了能及时报告企业的财务状况和经营成果,人们只能按照其他标准,如日历标准等将持续不断的经营活动人为分割为相等的期间,这就是会计分期假设。因此,持续经营和会计分期假设是确立会计确认原则的两个必不可少的重要前提。

就会计计量而言,会计的目标是为决策者提供对其决策有用的会计信息。在市场经济条件下,决策者的决策是通过市场发出的价格信号来引导的,因此,为实现会计目标,会计必须能够提供能够如实反映商品交换过程的价格信息。由于价格信息的数量确定是通过供求双方在等价交换过程中实现的,在货币计量假设已对会计计量单位作了基本限定的情况下,有必要通过市场价格假设来保证会计所提供的信息必须以市场价格为基础。市场价格假设是指会计计量数据均应来自因交易而形成的市场价格。这一假设有两层含义:一是所有的会计数据均来自市场价格;二是会计要素的账面价值应随其市场价格的变动而不断调整。在这里,市场价格可以是已发生的交易所形成的价格,也可以是未发生交易的资产的市场价格。一般地讲,历史成本计量基础所依据的市场价格假设只包含第一层含义,而公允价值计量基础所依据的市场价格假设则同时具有两层含义。市场价格假设对会计确认、计

量原则及会计方法的建立有着极为重要的意义:首先,这一假设为会计计量提供了一个客观依据,它表明会计数据只能来自于市场价格,没有市场交易基础的其他任何数据,如估计数据、预测数据等不能成为会计信息系统加工的数据;其次,这一假设使会计目标与会计计量原则之间的逻辑关系更为协调一致,从而为公允价值计量基础的应用提供了依据。

综上所述,会计假设与会计目标及其他会计理论要素的关系可用下图加以描述:



如上图所示,会计目标是会计信息系统存在的依据,也是其他理论要素的逻辑起点;会计假设从属于会计目标,在会计目标确定以后,会计假设应根据会计目标的要求来提炼、修订或补充,如基于“实质重于形式”的质量要求,会计主体既可以是典型意义上的法律主体,也可以是由多家企业通过控制与被控制关系连接起来的企业集团;再如,会计目标要求会计信息系统能够提供对决策有用的信息,而对决策有用的信息应能够充分反映资产市场价格的变动,进而要求会计的计价依据应建立在市场价格假设基础之上。

会计假设可分为基础性假设和技术性假设两个层次,处于会计假设第一层次的基础性假设界定了哪些会计信息可以输入会计信息系统,具体包括会计主体和货币计量假设,这两项假设是会计信息系统区别于其他系统的典型标志;处于会计假设第二层次的技术性假设,是为建立会计方法和规则而设定的前提条件,其中,持续经营、会计分期假设为会计确认原则的确定提供了依据,而市场价格假设则为会计计量或会计信息的数量确定提供了基础。作为会计确认和会计计量依据的技术性假设相互联系、相互补充,构成了一个完整的会计方法基础。

主要参考文献

1. R·科斯, A·阿尔钦等著,刘守英等译.财产权利与制度变迁.上海:上海三联书店、上海人民出版社,1994
2. 葛家澍等.会计大典第一卷:会计理论.北京:中国财政经济出版社,1999
3. 艾哈迈德·里亚希-贝克奥伊等著.钱逢胜等译.会计理论.上海:上海财经大学出版社,2004
4. 葛家澍,杜兴强等.会计理论.上海:复旦大学出版社,2005
5. W.A.Paton.Accounting Theory. The Ronald Press Company, 1992
6. R.K.Mautz.Accounting Concepts and Principle and Auditing. Handbook, 1971;2