

论会计基本假设的理论地位

丁俊

(江苏科技大学经济管理学院 江苏镇江 212003)

【摘要】 本文在追溯会计基本假设理论地位的历史变迁的基础上,探讨了会计基本假设的理论地位和作用,以期对我国财务会计概念框架的构建有所启示。

【关键词】 会计基本假设 会计目标 财务会计概念框架

目前我国尚未建立起财务会计概念框架,基本会计准则起着类似于财务会计概念框架的作用,指导具体会计准则的制定和实施。基本会计准则中的会计目标与会计假设并列,有别于美国财务会计准则委员会(FASB)制定的以目标为起点的财务会计概念框架。由此引发的问题是,是否应将会计基本假设纳入财务会计理论体系、会计基本假设的理论地位如何?实际上理论界对于会计基本假设理论地位的看法一直是较为一致的,但是关于会计基本假设在财务会计理论体系中位列哪一层次仍然存在争议。本文拟就上述问题进行探讨,以期对我国财务会计概念框架的构建有所启示。

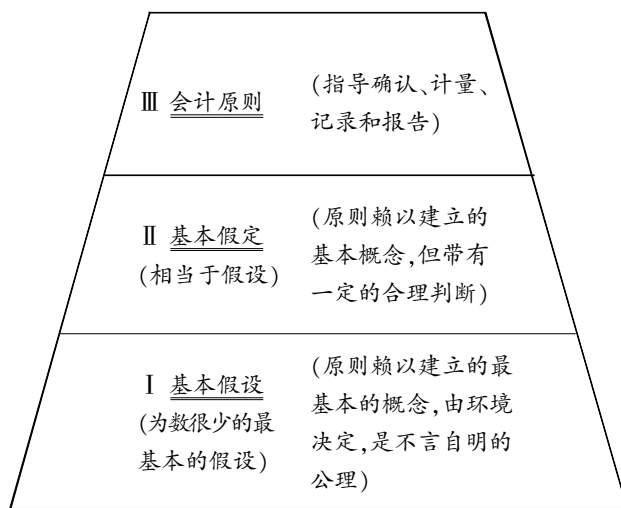
一、相关概念

1. 假设与假定。恩格斯在阐述自然辩证法的原理时曾经指出,只要自然科学在思维着,它的发展形式就是假说。假说多运用于自然科学,而假设或假定则运用于社会科学(如会计学或者财务会计学)。在1976年版的《韦氏大辞典》中有关“假设”和“假定”的解释多种多样,关于“假定”的解释与会计有关的是:①假定与假设同义,即“被认为是理所当然的事”;②逻辑推理的小前提或次要前提。关于“假设”的解释与会计有关的有:①主张、要求(包括一个国家至高无上的主张);②被人们认为是理所当然或不言自明的一种基本的先决条件或前提;③在数学式中被解释为其有效性不需要得到证明的公理、公设。

对比假设与假定的涵义可以发现,两者存在很多的相似甚至相同之处,但差异之处也不可忽视。假定是逻辑推理的结果,是事物的次要前提或小前提;而假设则是不言自明的公理,是事物的前提而非小前提。因此,假设与假定的层次不同,假设的层次高于假定。假设是对客观事物的概括,而假定允许进行合理的推断。但是在一般情况下,假设和假定仍可以混用。如在Paton和Littleton合著的《公司会计准则导论》中,“假设”已经被“假定”所代替,“通过会计的基本概念或假定制定准则,才能保持准则具有充分的理论支持……要有充分的理论支持,准则必须以已知的、公认的假定为基础”。

2. 基本假设和基本假定。在《韦氏大辞典》中并没有“基本假设”和“基本假定”这两个词条。“基本会计假设”首次出现

在ARS NO.1中,在“会计假设”之前加上“基本”这一定语,意味着编写者想再挑出最基本、最具普遍性的影响财务会计理论体系的假设进行研究,并将其作为财务会计系统的基础。“基本假定”曾在美国注册会计师协会(AICPA)研究项目专门委员会的报告中出现过。该报告指出:假设的数目是很少的,它们是建立原则的基本假定。在该报告中,“假定”、“基本假定”和“假设”实际上是混用的。尽管如此,作为科学的概念,它们之间还是存在区别、具有层次性的,其层次可用图表示如下(葛家澍等,2005年):



虽然中外文献中关于会计基本假设概念的表述各有不同,但都包含一些共同的认识:会计基本假设是不言自明的,是对环境中某些不确定因素的确定。已达成共识的会计基本假设包括会计主体假设、持续经营假设、会计分期假设和货币计量假设。需要说明的是,理论上会计基本假设与会计假设存在差异,但是多数文献以及会计实务中并未对二者进行严格区分。因此,本文也将这两个概念等同使用。

二、会计基本假设理论地位的历史变迁

考虑到美国会计界在会计理论研究领域的主导地位,其对会计假设关注程度的变化(或者说美国会计准则制定机构的更替)基本反映了会计假设理论地位的变迁。虽然美国会计

界一致认为会计假设是公认会计原则和会计准则的理论基础和逻辑前提,但是本文在讨论其理论地位时则以其是否被纳入财务会计理论体系为依据。自1922年Paton首次提出“会计假设”概念至今,会计假设的理论地位几经变动,尚无定论。

1. 20世纪50年代以前。这一时期会计假设的研究处于兴起阶段,有关论述多出现在Paton、Littleton等人的著作中。在首次提及“会计假设”的《会计理论》一书中,Paton并没有专门论述会计假设的理论地位,但是他认为会计假设特别是会计整体结构赖以建立的一般假定是由环境决定的。这一观点实质上暗示了他所研究的“会计假设”是会计整体结构的基础,而不仅仅针对某一个交易或事项。《公司会计准则导论》一书中提出了六个基本概念,这六个基本概念实际上就是六项会计基本假设。该书中首先提出,指导会计准则必须使所有概念凝结成连贯的和内在一致的理论体系。这对于美国财务会计概念框架的制定具有重要的启发和指导作用。但是该书并没有直接提出“所有概念”应包括会计基本假设,更没有说明会计基本假设在“所有概念”中的地位。

2. 20世纪50~60年代。正是上述提及的指导作用,AICPA着手研究连贯一致的理论,即构建财务会计概念框架。其下属的会计研究部(ARD)于1961年和1962年发布了ARS NO.1和ARS NO.3,分别讨论会计基本假设和会计原则,并力图强调会计基本假设和会计原则之间的内在联系。这意味着会计基本假设成为财务会计理论体系的研究起点。ARS NO.1全面论述了会计基本假设,也将会计基本假设的理论地位推向顶端。

3. 20世纪70年代至今。随着ARS NO.1被美国会计原则委员会否定,会计基本假设处于财务会计概念框架最高层次的理论地位发生了动摇,其作为理论研究起点的地位被会计目标所代替。此后FASB发布的一系列财务会计概念公告中没有一份专门论述会计基本假设,但是第1~7号财务会计概念公告却多处默认或暗含了会计基本假设。例如:第1号财务会计概念公告用相当篇幅描述了当时的经济环境特征,而这恰恰是会计基本假设产生的根源。又如:第6号财务会计概念公告给财务报表要素下定义时一律加上定语“特定主体的”,这就含蓄地运用了会计基本假设。这也是FASB所制定的财务会计概念框架遭到批评的原因之一。仿效FASB制定财务会计概念框架的其他西方国家,也承袭了FASB对会计假设的态度和做法。国际会计准则委员会虽然将“基础性假设”直接列入财务会计概念框架,作为一项独立内容予以专门研究和论述,但表述十分简单,只表述了两项基础性假设,即“持续经营”和“权责发生制”,更未涉及除基础性假设以外的其他假设。

三、会计基本假设的理论地位和作用

通过回顾会计基本假设理论地位的历史变迁可以发现,会计基本假设在现实的财务会计概念框架中无明确的地位。然而,会计理论界要求将会计基本假设纳入财务会计理论体系的呼声是非常高的,如Belkaoui和Hendriksen均主张将会计基本假设纳入财务会计理论体系之中,但是对于会计基本假设究竟位列哪一层级却看法不一。葛家澍在对我国财务会计

概念框架的构建设想中,非常明确地将会计假设与会计目标列为财务会计概念框架的同一层次(最高层次)。他认为,尽管会计目标可视作建立财务会计概念框架的起点,各种概念都应当为实现目标而发挥各自的作用,但包括会计目标在内的概念体系不能离开会计假设。因此,会计基本假设应当纳入财务会计理论体系。

首先,从会计基本假设与会计信息系统的关系来看。20世纪60年代,“会计作为一个人造信息系统”的观点被西方学术界普遍接受。该信息系统不是封闭的,而是无时无刻不在与周围的环境进行着物质、能量和信息的交流。由于它与环境的“接口”(即对会计信息系统有重要影响的环境因素)存在不确定性,因此将其确定化就形成了会计基本假设。可见,会计基本假设是确保会计信息系统运行的基础或前提。没有会计基本假设,会计信息系统就形同虚设,会计信息系统处理会计信息的程序——确认、计量、记录和报告也就无立足之地,会计要素、会计原则更无从谈起。

会计目标、会计要素、会计要素的确认和计量以及报告、会计原则,这一系列概念均以会计基本假设为前提。既然财务会计理论体系由上述基础性概念及其相互之间的逻辑关系构成,那么作为这些概念的产生前提的会计基本假设就应当“名正言顺”地被纳入财务会计理论体系。

其次,从会计基本假设与会计目标的关系来看。决策有用观认为,财务会计(财务报告)目标是向外部信息使用者提供决策有用的信息;受托责任观则认为,财务会计目标是向资源的委托方报告资源受托方受托责任的履行过程和结果。无论是受托责任观、决策有用观还是目标融合论,财务会计目标总是受下列条件的限制:①所提供(报告)的信息总是有关特定主体的;②所提供(报告)的内容主要是财务方面的,即可以用货币计量的信息;③所提供的信息总是反映一个持续经营主体在特定会计期间的经济活动。可见,会计基本假设客观限定了会计信息的社会经济环境范围,为会计目标的实现提供了必要保证。会计基本假设与会计目标之间的关系可以表述为:会计基本假设服务于会计目标,会计目标受制于会计基本假设。由于会计目标与会计基本假设之间不存在明显的演绎推理关系,并且会计基本假设也是前文所述的其他基础性概念的存在前提,因而会计基本假设在财务会计理论体系中应有的位置是与会计目标并列,位于该体系的最高层次。

会计基本假设作为会计信息系统的基石,构成了财务会计理论体系中一系列基础性概念不可或缺的存在前提。这对未来财务会计概念框架的重构必将产生深远影响。我国现行基本会计准则(类似于财务会计概念框架)将会计基本假设与会计目标并列的做法,就已经预示会计基本假设在未来我国财务会计概念框架中的地位。

主要参考文献

1. 葛家澍,杜兴强.会计理论.上海:复旦大学出版社,2005
2. 葛家澍,林志军.现代西方会计理论.厦门:厦门大学出版社,2001