

美国会计学会的《基本会计理论》

武汉 李成艾 蔡传里 许家林(博士生导师)

美国会计学会(简称 AAA)是美国最大的会计学术组织,其前身是 1916 年成立的美国大学会计教师联合会,1936 年改为现名。长期以来,AAA 一直致力于会计原则、会计准则和基本会计理论的研究,并先后发表了一系列研究报告,《基本会计理论》(A Statement of Basic Accounting Theory,即著名的 ASOBAT)就是其中十分重要的一份。《基本会计理论》是 AAA 对其 1936~1964 年会计理论研究成果的一个归纳总结和系统论证,它从满足会计信息使用者的需求出发,主要论及确认、计量和传递会计信息的准则及其在对内和对外报告中的运用问题,并在分析过程中提出了一系列改进现行会计惯例的建议,最后根据社会环境和科学知识的发展趋势勾勒出未来会计理论的结构蓝图。《基本会计理论》分为导论、会计准则、向外部使用者提供的会计信息、为内部管理者服务的会计信息及会计理论的扩展五个部分,其基本内容及主要观点如下:

一、会计准则:判断会计信息有用性的标准

AAA 在导论中指出,会计是为了使信息使用者能够做出有根据的判断和决策而确认、计量和传递经济信息的程序,它的目标是提供有用的会计信息。具体来说,会计信息必须有助于目标的确定以及为实现目标而对资源进行的管理和控制,保护资源并报告其管理情况。对于什么是“有用的会计信息”,AAA 从会计信息准则和会计信息传递规则两个方面作了全面细致的回答。

AAA 指出会计信息准则就是会计信息质量特征,具体包括以下四项基本准则:①相关性。它是基本准则,要求信息必须有效地与拟将进行的活动或者预期产生的结果相关联。目的不同,相关性相关程度亦不同,与某一用途高度相关的信息用作其他用途可能会完全无关。所以 AAA 指出,在运用这一准则时,了解或设想潜在信息使用者的信息需求是至关重要的。②可验证性。它要求有资格的个体运用相同的证据、数据和记录进行反映时,应当得出相同或相似的结果。它之所以重要,是因为信息使用者通常无法接触到有关数据,而且信息使用者之间有时存在相互冲突的利害关系。③公正不偏性。它意味着应公平地做出决定和进行报告,而且处理数据所采用的技术必须不带偏见性。公正不偏性在对外报告时尤为重要,因为存在大量现实的和潜在的信息使用者,对一方的偏袒必然损害其他方的利益。④可定量性。它是指会计信息大部分是定量的,会计主要以货币形式表现经济活动,会计人员在提供非量化信息时,必须确认这些信息不带有可定量性的涵义,若不加说明地提供定量信息,则必须对这些信息的可计量性

负责。

会计不仅仅要加工信息,还要将生成的会计信息传递给信息使用者,以发挥其作用。传递环节的重要性不亚于加工环节,但它必须依赖并服从于信息的加工步骤,因此会计信息传递规则与会计信息准则之间具有一定的重叠



性。会计信息传递规则具体表现在以下五个方面:①适合预期的用途。该规则要求会计报告应按预期使用者的要求加以编制,这意味着应向有关决策者传递具有相关性和及时性的信息。②揭示重大关系。会计报告的编制必须能反映企业财务和经营方面的重要活动,应该能让用户理解和评价形成数据资料的那些主要活动。而过度的数字汇总可能招致“掩埋”许多重要的相关数据,因此会计人员在编制会计报告时至少应根据会计报告的目的,对合计数及其计算程序的敏感性进行评价。③附记环境信息。环境信息是指数据搜集与资料编制所处状况的信息,以及信息发送者对信息预期用途所作的假设。该规则要求:倘若信息接收者对具体环境和采用的方法产生有根据的怀疑,就应对这些环境和方法予以解释;倘若报告是为特殊目的编制的,则应予以注释。④会计单位内部及会计单位相互之间保持会计惯例的一致性,即可比性。在存在多种可替代的计量方法的情况下,不管是在企业内部还是不同企业之间,应尽可能一致地使用最有效的计量方法,以保持企业内各部门、不同企业和不同行业之间经营成果和财务状况的可比性。同时,强调一致性规则并不排斥最佳方法的选择。⑤会计惯例在时间上保持连续性,即一贯性。为了使会计计量结果成为不同时点或不同时期进行有效比较分析的指标,必须在每个时期一贯地应用会计计量和报告惯例。

会计信息准则与会计信息传递规则虽然有相互依存的一面,但在运用中也存在着冲突,比如绝对地遵守一致性和一贯性,反而会导致报告信息的不公正,因此会计人员应灵活运用职业判断加以解决。

二、会计信息:外部用途

外部使用者包括目前和潜在的投资者、债权人、政府、雇员、股票交易所、顾客和其他人士或组织,也包括这些信息使用者的代表,如证券分析师、同业公会、资信评估机构和工会领导等。诸多的外部使用者有着各自不同的需求,所以会计

信息对不同的信息使用者有着不同的用途。概括起来主要有四种:①预测企业未来盈利能力。这是几乎所有外部使用者都力图获得的信息,其对现在的和潜在的股票投资者来说尤为重要。②预测企业未来财务状况和偿债能力。这对债权人特别是短期债权人特别重要,因为他们必须对近期债务清偿中的不确定性进行估计。③预测企业管理效率。这是最为困难的一种预测,但对所有外部使用者都是重要的。④考核受托方财产管理责任。会计信息的这四类用途之间是紧密联系的。企业的长期财务状况预测与盈利预测必须同时进行,管理效率预测则要以盈利预测、长期财务状况预测和变现能力预测为基础。

在对外报告中,会计信息应当具有的相关性、可验证性、公正不偏性和可定量性这四项准则可能会产生冲突,所以AAA认为应该合理处理四者之间的关系,最大限度地保持信息的有用性,满足其外部用途。同时,有必要对现行会计惯例加以改进,为外部使用者提供大量的额外相关信息。例如,提供多元估价的会计报告;披露未履行的契约;对企业合并进行会计处理时采用购买法,取消权益集合法;提倡多重计价会计,建议按现行成本进行报告;广泛地承认发现价值和自然增值价值并进行报告;确认由于采用现行成本而产生的递延所得税;通过设备重置分析对无形损耗进行定期确认;对于研发费用,如果可以定量并可验证,就应资本化。

三、会计信息:内部用途

会计信息不仅为外部使用者决策服务,而且为企业内部管理服务,特别是随着管理会计的发展以及与财务会计的逐步融合,会计信息职能与管理决策职能之间的界限逐渐趋于模糊,会计信息的这一对内职能将越来越受到重视。

了解内部管理者信息需求,是实现会计信息内部用途的关键。内部管理者利用会计信息的目的是提供促使组织内成员更容易实现组织目标以及更能进行合乎事实的判断和有效决策的信息。由于内部管理者的职能大体上可分为计划与控制两种,所以内部管理者也需要掌握两类不同的信息:计划需要的信息和控制需要的信息。计划需要的信息是为了明确问题、寻找与评价备选方案、确定解决方案,所以会计应该提供详细的相关定量信息与定性信息。控制需要的信息是为了将实际数据与计划或目标相比较以得出结论,所以通常是定量信息。

为了保证信息的有用性,会计信息准则同样适用于为内部管理者提供的各种调查和报告。但由于对内报告是为了满足内部特殊计划和控制的需要,不需注册会计师进行验证,所以与对外报告相比较而言,对内报告对相关性的要求较高,而对可验证性和公正不偏性的要求较低,特别是在处理用于计划的信息时更是如此。

为内部管理者提供数据的种类与信息的形式比对外报告要丰富得多,除定量信息外,还可大量报告定性信息。对内报告也需要采用会计信息传递规则,在提供备选方案评价所需信息时应考虑重要关系的揭示。环境信息的备注在为计划与控制准备信息时具有很大的相关性。

四、会计理论:未来发展

由于社会环境的变迁以及人类技术水平、行为知识和信息理论等的发展进步,会计的范围和方法正在发生变化,从

而大大拓展了会计理论。AAA认为,未来会计的发展趋势主要表现在三个方面:①会计范围扩大。未来会计将通过引进新的测定方法来扩展其范围。会计报告将采用多元报告形式,同时报告历史成本信息和现时成本信息。②会计信息准则含义更确切。未来会计中采用的新的测定方法能够增加会计信息的相关性;未来经济社会中信息的重要性逐渐增加,会计理论会探索出使资料更易检验的方法;未来会计理论将脱离对应用领域的说明,减少说明过程中的人为因素,保证公正不偏性;未来会计理论将更多地与统计学、经济学等相结合,构成一个独立的“信息职业”,朝计量理论方向扩展。③会计信息系统内容更加丰富。未来会计信息系统既包括传统的计划信息,又包括所有非交易资料,而且把资料的搜集、保管、综合、传递等多项职能自然有序地统一于企业内部,使会计信息系统内容更加丰富。

AAA认为,未来会计理论较之过去更加正规,但缺乏说明性,未来会计理论结构可围绕以下三个主题展开:①会计学的范围。未来会计涉及传统会计学、行为科学、数学、信息理论与计算机科学等多方面的知识,计量和传递反映过去、现在和将来的社会经济活动的信息,以改进社会经济活动各阶层的控制方法与决策。②会计概念的性质。未来会计将具有三重性质,即激励、计量和传递信息。③会计学的要素。未来会计学的要素将包括会计方法、会计单位和会计行为。

AAA的《基本会计理论》语言平实、逻辑严密、论证细致,是一份不可多得的会计理论文献。它的成功突出表现在四个方面:第一,明确指出会计是一个信息系统,全文都围绕这一中心思想进行论述,这对会计信息系统论在美国的确立以及在全世界的流行起到了积极的推动作用。第二,论述全面细致,富有层次感,具有说服力。它不仅为我们提供了精炼的会计理论知识,而且为我们阐述理论提供了一种有效的逻辑思维与论证模式。第三,将会计学科与其他相关学科紧密结合,融会贯通,使会计理论有了更丰富的内容和更为广阔的发展空间,不仅大大地丰富了传统会计的内容,而且为我们重新定位会计的本质提供了理论依据。第四,提出了一系列具有远见卓识的理论发展建议,对传统会计范畴作了有益的扩展和补充,形成了一种更为全面有效的理论框架,为建立会计规范和指导会计实务提供了更为完善的理论依据。

虽然《基本会计理论》对会计基本理论阐述得尚欠全面,其作为制定会计规范进而指导会计实务的基础作用受到了一定的限制,但是它开创了“以用户为导向”来构建会计理论的先河,其影响力超过了AAA在它之前的所有研究报告,它所提出的许多思想和观念对当时及后来会计原则和准则的发展都产生了重要的影响,不少内容被APB和FASB所认可和采纳。此外,它还影响到欧洲、澳大利亚、加拿大、日本和其他国家及地区会计准则的制定。因此,《基本会计理论》不仅是美国会计理论发展史上的一份重要文献,也是现代会计理论发展过程中的一部经典著作。《基本会计理论》最初由AAA发表于1966年,1991年经文硕等译为中文后纳入文硕主编的“世界审计会计名著译丛”,由中国商业出版社正式出版,并被收入中国财政经济出版社2004年1月出版的《西方会计学名著导读》一书之中。☐