

# 财务会计理论框架逻辑起点的构建

内蒙古大学经济管理学院 颌茂华



财务会计理论框架逻辑起点一直是20世纪会计界研究和争论的热点,曾出现过假设论、本质论、对象论、目标论和环境论等。对于这些理论,笔者认为:①会计假设在现代会计理论体系中占有十分重要的地位,是现代会计的前提条件和制约因素。但会计假设并不是最本源的范畴,也不能自然而然推导出所有的会计准则,不能作为会计理论体系的逻辑起点,而只能作为前提条件。②会计本质只是会计理论研究的前提,而不是研究的起点。如果以会计本质作为会计理论体系的起点,不仅不能构建逻辑严密的会计理论体系,而且会造成会计理论与会计实践的严重脱节。③会计对象具有高度的抽象性,必须对其具体化,从而形成会计要素。会计要素要受制于会计目标,服从会计信息使用者的需要。会计对象作为会计理论体系的逻辑起点,会造成会计信息不具有有用性,从而使会计系统失去存在的意义。④会计目标是会计环境对会计系统要求的反映,不同的环境决定了不同的信息使用者,从而导致不同信息使用者对会计信息的要求不同,由这种会计理论研究起点构建的会计理论体系既不严密,也缺乏科学性。⑤会计环境是会计赖以存在和发展的外部客观条件,是会计外环境与会计内环境的有机组合体。会计环境对会计系统的重要性,任何人都无法否定。但是,会计环境仅指会计系统所面临的外部客观条件,以此为起点研究会计理论体系不能阐明会计本身所具有的规律性。

笔者认为,以上几种理论都是从某个角度看问题,而没有一个是确切的原则来支持。作为财务会计理论框架逻辑起点,必须要符合一定的标准,必须要从主观和客观两个方面去考察才能确立起来。

## 一、财务会计理论框架逻辑起点必须具备的条件

财务会计理论框架逻辑起点是会计理论研究的切入点,是构建会计理论体系的逻辑起点。会计理论研究起点有总起点和分起点之分。从整体上讲,会计理论研究只有一个逻辑起点,具体研究某一会计理论问题时并不一定要从总起点开始进行逐步推演,而只需从分起点出发即可。会计理论体系的逻辑起点同会计理论研究的逻辑起点是一致的。会计理论研究起点的选择正确与否,直接决定着会计理论体系的内在严密性及对会计实践的指导和预测作用。因此,财务会计理论框架逻辑起点必须要具备以下条件:

1.财务会计理论框架逻辑起点必须具有可知性。作为会计理论研究的起点,需要其本身的可知性,如果研究起点本身就模糊,推理出的其他范畴就必然模糊,构建起来的会计理论体系也必然经不起实践检验。

2.财务会计理论框架逻辑起点必须具有连接性。会计系统是一个由多要素有机构成的开放的信息系统,与会计环境之间存在着信息与能量的交换。但会计系统与会计环境之间进行信息与能量的交换必须要有一个中介,只有通过会计理论研究起点的连接,才能从复杂的会计环境抽象出某些内容供会计系统处理;也只有通过这个桥梁建立起来的会计系统才是严密而有用的会计系统,由此构建起来的会计理论体系才是严密而科学的理论体系。

3.财务会计理论框架逻辑起点必须能够对其他范畴进行推理论证。会计理论体系由许多范畴构成,会计理论研究起点是会计理论体系的逻辑起点。起点是可知的,通过它要推理出其他抽象的范畴。推理过程要经得起论证,才能保证构建起来的会计理论体系具有内在的严密性,否则将导致会计理论的模糊及混乱,从而不能发挥会计理论的指导和预测作用。

4.财务会计理论框架逻辑起点必须能够联系财务会计理论与财务会计实践。会计理论从会计实践中来,又反过来指导会计实践,并在会计实践中得到检验,从而不断完善和发展。因此,只有与会计实践联系起来的会计理论才是有用的、科学的理论。

## 二、以财务会计目的来构建财务会计理论框架逻辑起点

财务会计理论框架逻辑起点以财务会计目的为其研究起点,理由如下:

1.财务会计目的与财务会计目标从本质上来讲是不同的。国内外会计界对会计目的和会计目标的使用存在着混乱,而实质上会计目的和会计目标是两个有区别的概念。《现代汉语词典》中将“目的”定义为“想要达到的地点或境地,想要得到的结果”,将“目标”定义为“射击、攻击或寻求的对象,想要达到的境地或标准”。《简明同义词典》指出二者的区别是:目的着重指行为的意图;目标着重指目的的尺度、标准。即目的指人们为什么要这么做,目标则指这么做期望达到的标准,目的与目标之间是“抽象与具体的关系”。

财务会计目的和财务会计目标也是如此。财务会计目的说明为什么需要财务会计,是财务会计产生和发展的根本动因。财务会计也是人们有目的的社会行为,人类之所以会产生管理会计活动,必然是出于某种动机或希望。由此追溯下去直至思维的起点,即最终的动机或希望,就是管理会计的目的。马

# 关于收入确认理论基础的再探讨

厦门 叶丰滢



安然、世通等大型财务舞弊案的曝光,使美国的会计、审计体系面临全面整改。“收入确认项目”作为会计准则体系转型与重构过程中的重要内容,在2002年11月以近乎“救”的方式立项。美国证券交易委员会(SEC)从概念框架着手,追本溯源反省和整顿收入确认规范的混乱局面,责成美国财务会计准则委员会(FASB)发展一个在概念和

结构上以原则为基础的综合性收入准则。目前,FASB已与国际会计准则理事会(IASB)合作取得了显著的阶段性研究成果,未来收入准则的雏形依稀可见。在这个酝酿良久的新准则中,资产/负债观将取代长久以来指导收入确认的收入/费用观,成为收入确认的理论基础。本文首先对采用资产/负债观进行收入确认的必要性进行辨析,举例说明两种收入确认观点的不同会计处理,并对即将出台的收入确认准则进行展望

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。”的确,在一切社会形态中,人们最关心的都是以尽可能少的劳动耗费取得尽可能多的劳动成果,做到所得大于所费,提高经济效益。为了达此目的,就必须在不断改革生产技术的同时,对劳动耗费和劳动成果进行记录、计算并加以比较和分析,这就产生了会计。可见,会计的根本目的就是提高经济效益。但会计分支不同,其直接目的就不同,如财务会计的目的是“提供有用信息”,而管理会计的目的是“加强经济管理”。

2.财务会计目标作为特定时空条件下会计实践活动本身的要求,与财务会计目的是不同的。财务会计目标是指对财务会计工作的质和量的要求,不同的财务会计工作,财务会计目标不同。例如,把现代会计系统划分为财务会计和管理会计两大分支:如果把财务会计定义为经济信息系统,其目标是指“所提供信息的内容与种类、提供时间和形式及其质量特征等方面的要求,这里既有质的规定性,又有量的规定性”;如果把管理会计定义为控制系统,其目标则是“使企业的经营运动按既定的轨道运行”。因此,在不同的社会经济条件下,财务会计目标的具体内容不同,它处于不断变化和发展之中。

3.财务会计目的作为财务会计产生的原因和发展的动力,决定着财务会计的本质。财务会计作为人造系统是具有一定

和分析。

## 一、采用资产/负债观进行收入确认的必要性

1.统一收入准则的理论基础。SEC在2003年7月公布的关于建立目标导向准则制定模式的研究报告中,建议FASB迅速采用一个清晰的概念框架对准则制定进行指导。在SEC看来,目前的概念框架存在三个缺陷,其中之一就是有关盈利实现过程的论述和财务报表要素定义之间不一致:《财务会计概念公告第6号》(SFAC NO.6)在定义财务报表要素时以资产、负债为基石,收入、费用是依照资产、负债的变动进行定义的。整个公告体现了资产/负债观的概念基础。而SFAC NO.5在论述收入确认准则时,强调权责发生制下的实现和赚取原则,即以收入/费用观的概念为基础。这种不一致造成了概念公告间的矛盾:按收入/费用观确认的收益所对应的资产、负债中,包含部分仅仅是用以维持资产负债表平衡的待摊和递延项目。这些所谓的“资产”和“负债”不但与SFAC NO.6中资产和负债的定义相违背,而且现实中许多滥用会计估计的操纵行为都与这些资产和负债的产生、摊销与减值测试有关。因此,

目的,财务会计本质应该体现这一目的。如果财务会计本质与财务会计目的不相符合,则该人造系统是不成功的。财务会计职能是管理会计本质的具体表现,能够说明财务会计能够干什么,是会计本身所固有的内在功能,是实现会计目的的基本手段。但财务会计作为一个动态系统,其职能并非一成不变,如果人们有更高、更新的动机或需要,必然会相应发展和完善财务会计职能。财务会计也正是这样才得以不断发展的。

4.财务会计目标是指对财务会计工作的质和量的要求,它受财务会计目的和财务会计职能的双重制约。一方面,财务会计目标不能偏离甚至违背财务会计目的,而应深刻地反映财务会计目的,并为实现财务会计目的服务;另一方面,财务会计目标的提出,不能超越财务会计职能,而只能在财务会计职能范围之内。没有相应的职能,就不可能提出相应的目标。财务会计目标直接指导财务会计实践活动,并通过财务会计实践活动得以实现。

总之,财务会计目的与财务会计目标是既有区别又有联系的两个概念。财务会计目的作为财务会计产生的原因和发展的动力,决定着财务会计的本质和职能。财务会计目标作为会计实践活动的目标,受财务会计目的和财务会计职能的双重制约。因此,财务会计目的符合财务会计理论体系逻辑起点的全部条件。以此为起点,有利于构建首尾一贯、逻辑严密的财务会计理论体系。☐