

会计假设在会计理论体系中的作用



河南财经学院 张军华

【摘要】 假设是科学研究中的一种逻辑思维方式。在会计理论研究中,会计假设的建立为会计研究对象构造了一个理想模型,从而为会计目标的实现提供了保证。会计假设是会计目标的延续和发展,也是会计原则、会计要素、会计方法、会计实践和会计检验等的前提条件,同时,会计假设也是日常会计处理的必要前提。因此,会计假设在会计理论体系中发挥着承上启下的作用,具有十分重要的理论地位。

【关键词】 会计假设 会计理论 体系 作用

一、会计假设的内涵

科学来源于种种假设,会计学作为一门社会科学自然也要有其特定的假设。会计学研究的对象是某一单位的资金运动状况。在商品经济条件下,资金运动的状况十分复杂,为了便于研究和探索会计对象内在的客观规律,应当采用抽象思维方法,舍弃个别非本质的属性,总结出会计对象的共同的本质属性,为研究会计对象创造一个理想模型。会计假设能够起到这样的作用。会计假设是指会计人员对那些未经确认或无法正面论证的经济业务和会计现象,根据正常情况或客观趋势所做出的合乎常理的推断。会计假设是日常会计处理的必要前提。

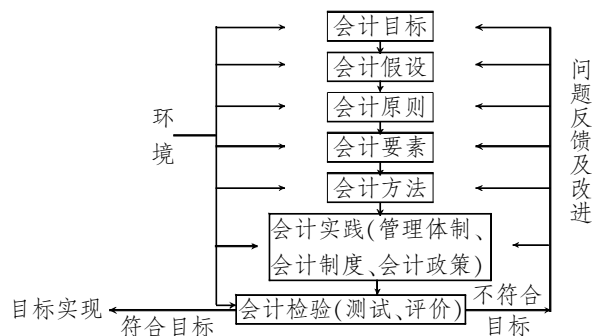
目前国际上公认的会计假设包括会计主体假设、持续经营假设、会计分期假设和货币计量假设。其中,会计主体假设是第一假设,它规定以企业发生的各项经济业务为对象,记录和反映企业本身的各项生产经营活动,从而对财务报告的内容与范围加以规定,将企业与其他企业及企业所有者的财务和经营活动进行明确分离。

持续经营假设假定每个会计主体进行的财务和经营活动即价值增值运动是一个循环周转的过程,在可以预见的未来,企业不会面临破产或清算。该假设将会计主体视为一个长期存在的经营单位,而信息使用者为了做出经济决策,经常需要有关企业的财务状况和经营成果的种种信息。考虑到信息使用者的客观需求,必须将连续不断的经营期间分割为若干时期,以便及时、定期地提供会计信息,这就是会计分期假设。

货币计量假设有两层含义:一方面假设货币是最好的计量单位。尽管会计数据并不局限于用货币单位来表示,但传统财务报告主要是提供以货币为计量单位的会计信息。另一方面假设货币的单位价值不变,也就是不考虑货币的购买力变化和物价变化。

二、会计理论体系

会计理论体系由会计基础理论、会计应用理论和会计环境理论构成,其构成要素如下图所示。从图中的箭头方向可以看出各组成要素间的逻辑关系。



三、会计假设在会计理论体系中的作用

1. 会计假设是会计目标的发展。 会计假设为会计目标的实现提供了最基本的保证。从逻辑关系来看,会计假设为会计目标服务,会计目标决定会计假设。其中,会计主体假设确定了会计信息的提供者,并限定了提供会计信息的范围。会计目标能否达到,会计信息能否帮助信息使用者进行经济决策都取决于会计主体即信息提供者。持续经营假设有利于会计目标的实现。决策者总是研究历史资料,立足于眼前会计主体的现实情况,在掌握确实可靠的资料的基础上对未来进行展望和预测,因此只有持续经营的会计主体提供的连续的会计信息才是有用的,才有利于建立比较的基础。会计分期假设有利于资源委托方定期了解受托方履行受托责任的情况,以便及时做出更换或继续聘用受托方的决定,从而实现对受托责任目标的适时检验。同样,定期的会计信息为投资人、债权人和其他信息使用者及时了解会计主体的经营状况、做出合理决策提供了依据,从而实现了决策有用目标。此外,受托责任目标和决策有用目标都是以货币计量为主,受托责任目标建立在货币币值不变的假设基础之上。由此可见,会计假设客观上限制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。

2. 会计假设与会计原则。 会计原则在会计理论体系中并不居于最基本的层次。1959年新成立的会计原则委员会的主席威尔登·鲍威尔在撰文描述新研究计划时曾指出会计假设与会计原则的关系,即“假设可以认为是原则赖以存在的基本

假定,我们应该明确理解和解释何为假设,以便为建立会计原则提供一个有意义的基础……我们还将假设基础上努力形成一套能广泛地运用并相互协调的会计原则”。此外,穆尼茨就会计假设与会计原则的关系也指出,会计假设与会计原则都是会计的前提,但前者的意义更广,并渗透于后者之中。会计假设指会计人员面临的来自环境的基本会计前提,而会计原则指基于会计假设并来自会计实务惯例的基本前提。由此可见,广泛适用的会计原则以会计假设为基础。

会计原则中的第一个原则是成本原则,它是由共同的会计假设所决定的。首先,会计计量的对象是会计主体发生的经济活动所引起的资产、负债等要素的变动,体现了成本计量的空间范围。其次,由于在会计假设下会计主体是持续经营的,在可预见的将来不会破产或清算,因此应采用历史成本计价而不是清算价值。再次,成本一般分为两部分,一部分是已耗用的,构成当期费用并与收入相比,另一部分是未耗用的,则构成资产价值,这正好体现了会计分期假设。最后,成本都是以货币计量的,至于对货币币值不变的假设,也适用于成本原则,即按交易发生时的价格计算,不考虑购买力和物价变动。但是,当发生通货膨胀时,坚持以历史成本原则计价会扭曲客观现实,因此,应当采用其他的计价属性如现行市价等。

权责发生制原则主要以会计分期假设为基础。但由于在会计分期假设下现金实际收付发生的期间与资源变动的期间可能不一致,因此为了正确计量各期间的经营成果,在确认资产、负债、收入和费用时就应按资源变动的期间而不是按现金收付发生的期间来确认,由此产生了应收、递延、摊销和分配等项目。

配比原则也是基于在会计分期假设下,为了正确核算各期间的经营成果,不论当期发生或摊销的费用是否实际支付了现金,都要按权责发生制与当期确认的收入进行配比。

3.会计假设与会计要素。会计要素是会计报表的结构框架,它用会计特有的语言来表达会计对象,而会计假设是对会计对象所处社会经济环境的抽象概括,因此它充分体现于会计要素的定义中。例如,资产是某一特定主体由于过去的交易或事项获得或控制的可预期的未来经济利益。在这个定义中,“某一特定主体”体现了会计主体假设,“过去的交易或事项”、“未来”体现了持续经营假设和会计分期假设,而“可预期的未来经济利益”最恰当的表述是“未来现金流量的贴现值”,这必然要求以货币作为统一的计量单位进行计量,因此体现了货币计量假设。又如,负债是某一特定主体由于过去的交易或事项而在现在承担的在未来向其他主体交付资产或提供劳务的责任,这种责任将引起可预期的经济利益的牺牲。在这个定义中,“某一特定主体”、“其他主体”体现了会计主体假设,“过去的交易或事项”、“现在”、“未来”体现了持续经营假设和会计分期假设,而“可预期的经济利益”则表明可以用货币进行确切的计量,因此体现了货币计量假设。另外,收入、费用的定义也都体现了会计假设。总之,会计假设无一例外地体现于各会计要素的定义中,由于会计要素的定义决定了会计要素的计量和确认原则,因此,会计假设也必然对其产生影响。

4.会计假设与会计方法。会计方法是对会计要素进行核算和披露的方法和程序,它建立在会计原则的基础之上,因此也以会计假设为前提。例如,会计处理程序中的应收、递延、摊销、分配等项目以权责发生制为基础,当然也以会计分期假设和持续经营假设为基础。固定资产支出首先以其购置成本列入资产入账,然后根据使用情况,将其成本逐步摊销成费用,与特定期间的收入相比,这是以成本原则、权责发生制原则和配比原则为前提,进而也是以会计主体假设、会计分期假设、持续经营假设为前提的。

5.会计假设与会计环境。会计环境是影响会计理论和会计实践的各种内外部条件和因素,包括企业内部环境和企业外部环境。会计假设就是对企业外部的社会经济环境的客观抽象,随着社会经济环境的变化而变化。目前,网络经济快速发展,企业的合并、分立与重组越来越频繁,国际资本流动加快,货币币值的稳定性受到冲击,信息使用者越来越迫切地要求提高信息的及时性和有用性,会计假设正面临着知识经济的挑战。有的学者持会计假设的发展观,提出了会计主体(实体主体与虚拟主体相结合)、持续经营(持续经营与非持续经营,整个企业持续经营与个别部分终止经营同时存在)、时间分期(定期报告与适时报告相结合)、货币与非货币计量单位(财务与非财务数据)以及公允价值与成本(公允价值、历史成本、现行成本等各种计量属性并用)等假设。有的学者提出以交易期作为报告期,实行适时报告等来适应新环境的会计假设。可见,会计假设不是一成不变的。

四、总结

会计假设在会计理论体系中居于会计目标之下,会计原则、会计要素和会计方法等之上。会计目标决定会计假设存在的必要性,会计假设为会计目标的实现而服务,同时,会计假设又是会计原则、会计要素、会计方法等会计理论构成要素的前提基础。因此,会计假设在会计理论体系中处于中间的地位,起着承上启下的作用。它是会计目标发展的结果,又是会计原则、会计要素和会计方法等的逻辑起点,为这些方面的研究奠定了理论基础。在20世纪70年代以前,会计理论界以会计假设为起点,采用演绎法来推导会计理论的逻辑性结构的逻辑推理思路流行一时,因此也可以看出,会计假设在会计理论体系中处于十分重要的地位。

主要参考文献

- ①戴蓬军.会计假设——会计对象的理想模型.中国农业会计,1992;6
- ②戴蓬军.关于财务会计理论结构框架的研究.沈阳农业大学学报,2004;1
- ③葛家澍,林志军.现代西方会计理论.厦门:厦门大学出版社,2001
- ④葛家澍.关于财务会计基本假设的重新思考.会计研究,2002;1
- ⑤孙铮.论信息时代会计假设受到的冲击与影响.财经研究,2000;3
- ⑥迈克尔·查特菲尔德.文硕,董晓柏译.会计思想史.北京:中国商业出版社,1989