

### 一、会计理论的特征

改革开放和建立社会主义市场经济,使我国会计所面临的社会经济环境发生了巨大的变化,层出不穷的新的经济现象需要会计理论做出相应的解释。然而,传统的会计理论却已很难满足这一需要,为此八十年代初期,中国会计学会拟定了“建立有中国特色的会计理论体系”的科研课题。尽管理论界对“中国特色”有不同的解释,但在建立一套会计理论体系以满足不断发展的会计实务的需要上取得了一致的共识。

会计理论是会计实践活动发展到一定阶段的产物,是“研究会计普遍规律、基本原理和方法技术及其运用的知识体系”。会计理论是人们对会计活动的理性认识,作为一个知识体系,我们认为,它应该具有以下几方面的特征:

1. 思想性。会计理论是对会计实践活动的理性认识,是感性认识的深化,是人们抽象思维的结果。思想性是会计理论体系的灵魂,在会计理论体系中居首要地位,它构成会计理论体系的最高层次,它所反映的是会计理论体系最本质的东西。

2. 系统性。会计理论是一个完整的知识体系,是一组思想的集合,它由相互关联的一系列要素构成。作为一种较为成熟的理论体系,应体现其应有的高度、深度和广度,从横向上要能揭示出这门学科内在本质,及其与其他学科的联系;从纵向上要能揭示出这门学科的发展规律及其发展的动力机制;从未来的发展方向上要能预示这门学科的发展趋势。

3. 逻辑性。理论属于思维范畴,理论体系必须通过一系列的概念、判断和推理等逻辑形式来进行描述。这一逻辑体系必须严谨、明确、简洁。

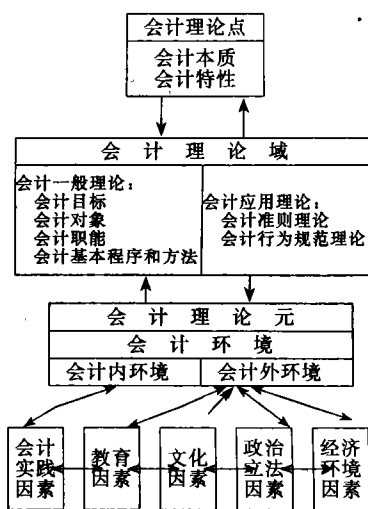
### 二、“点——域——元”会计理论体系构造模式

八十年代末,九十年代初,我国一些会计理论专家从不同的角度入手,各自提出了各具特色的会计理论体系框架。我们在研究各种会计理论体系框架过程中,发现他们在建立各自的会计理论体系框架时,都依赖于一种更高层次的思想模式,我们称之为“会计理论点——会计理论域——会计理论元”的会

# 会计理论体系的构造模式初探

□李书锋 龚光明

计理论体系的构造模式。该模式可图示如下:



### 三、“点——域——元”会计理论体系模式的分析说明

(一) 会计理论体系模式的静态分析

1. “会计理论点、会计理论域和会计理论元”含义的界定。

会计理论点、会计理论域和会计理论元是三个反映会计理论体系不同层次而又相互联系的概念。其中会计理论点居最高层次,是在会计理论域基础上所形成的,通过与其他学科理论比较分析和理性抽象思维总结出来的会计哲学和会计特性(包括会计本质)。会计理论域是指在会计理论元基础上所形成的对会计实践的概括,具体包括会计基本理论(主要有会计的对象、会计的职能、会计的基本程序与方法、会计发展史理论)和会计实务理论(包括会计准则理论、会计行为规范理论),它是会计理论点与会计理论元的中间环节。会计理论元是会计理论体系中最基础的部分,是会计理论域和会计理论点的基石,其构成内容是会计环境。会计环境又包括内环境和外环境,会计内环境是指会计本身的实践活动;会计外环境主要包括教育因素(教育程度、教育导向、教育的适应性)、文化因素(稳健主义态度、对隐私的态

度、对工商界的态度以及对会计界的态度)、政治因素(政治体制、政局稳定性、方法程度等)和经济因素(经济体制、经济发展程度、经济发展导向、经济发展周期以及融资方式、国际化程度、物价变动幅度等)。

2. “会计理论点、会计理论域和会计理论元”三者之间的关系。

从以上对会计理论点、会计理论域和会计理论元三者含义的界定过程中,可以看出这三者既相互区别又相互联系构成了一个统一的开放系统。从下往上看,会计理论元是整个理论体系的基础,而且由于会计理论元是由多种子元所组成的,通过这些子元的相互联系和相互作用,必然对会计理论域产生重大影响并制约着会计理论域的发展。例如,在我国目前由计划经济向市场经济转变的过程中,实行对外开放的政策使我国的经济与世界经济逐步接轨,这种经济环境的变化必然会制约我国会计理论的发展,要求要按国际惯例来组织发展我国的会计理论。会计理论域建立在会计理论元的基础之上,它的形成和发展受到会计理论元的制约,它的正确与否又需要会计理论元的检验,同时它的运用又反过来影响会计理论元的发展。会计理论点又建立在会计理论域的基础上,它具有统驭功能,并体现出一种会计理论体系思想和灵魂,同时它对会计理论域的形成和发展具有指导作用。笔者认为,一种会计理论体系应达到其所处时代的哲学高度,只有这样才能对会计理论进而对会计环境起到积极的推动作用。例如目前我们已经认识到,会计是世界通用的商业语言,是一个信息系统,是没有阶级性的,这就揭示了会计与其他学科的共性,是一种哲学概括,所以在我们进行社会主义市场经济建设过程中,应吸取世界各国包括发达资本主义国家在会计方面所取得的巨大成就为我所用。

### (二) 会计理论体系模式的动态分析

“点—域—元”会计理论体系模式是一个动态的开放系统,影响这一动态系统的主要有以下几个因素;各因素之间的纵向影响;各因素之间的横向影响;时间因素。

1. 从纵向因素相互影响看其动态性。如上所述,

从“点—域—元”到“元—域—点”的分析,充分揭示了一种会计理论体系从提出到完善的过程是一个不断变化的运动过程。

2. 从横向因素相互影响看其动态性。由于人们认识上的差异性,即使在相同的会计理论元的基础上也会形成不同的会计理论体系,而且一种会计理论体系的完善往往要受到其他不同理论体系的影响。由于其他理论体系的影响,而引起某种会计理论体系的变化,也就体现了这种理论体系的动态性。其他会计理论体系包括不同国别的会计理论体系和同一国家的不同的会计理论体系。

3. 从时间因素看,是指由于时代变化而使会计理论元发生变化,如经济环境、政治环境、教育环境以及会计内环境的变化,必然会引起会计理论域的变化,进而引起会计哲学的变革,由此体现了会计理论体系的动态性。

### (三) 会计理论体系模式的综合分析

通过以上静态和动态的分析,可以得出以下几点结论:

1. 一种较完善的会计理论体系要由“会计理论点、会计理论域、会计理论元”三个层次构成,并依据“点—域—元”逻辑结构反映出一定时期内的会计理论发展水平。

2. 一种会计理论体系的“完善”是相对而言的。一种理论体系由不成熟发展到较为成熟的过程,不仅要受到其会计实践的制约,而且还要受到其他会计理论及其哲学思想的影响,所以必须兼蓄来自各方面的合理内核,在动态中得到发展,封闭只能最终导致理论体系自身的窒息。

3. 由于会计理论元会随时间、国别以及人们认识水平的不同而不同,这就决定了对会计理论体系的构筑会各自有所不同。但是,在特定时期的特定国家必然会有—种会计理论能比较好地适应当时的会计环境,这就要求在构筑会计理论体系中必须以特定时期的会计实践作为基础进行研究,并应不断在实践中进行检验、补充,不断发展。

作者单位:厦门大学会计系

责任编辑:吴涛