

会计准则的变迁是会计理论与会计实践的辩证统一

曾源

(厦门大学管理学院 福建 厦门 361005)

摘要:本文从我国会计准则的形成与变迁出发,分析了我国会计准则的现状及其存在的缺陷,并从哲学的角度分析了会计准则变迁的原因及导致会计准则变迁的根本动力,得出会计准则的变迁是会计理论与会计实践辩证统一的结论,最后,在此基础上提出我国会计准则变迁的目标。

关键词:会计准则变迁 会计理论 会计实践

一、我国会计准则的形成与变迁

随着改革开放政策的实施,我国经济体制经历了从计划经济向有计划的商品经济,进而向社会主义市场经济的转变。因此我国的会计也发生了一系列深刻的变革,制定一套与社会主义市场经济体制相适应的,以规范企业会计行为,保证会计信息质量,使会计信息为社会经济的有序运作和健康发展服务的会计准则已是迫在眉睫。同时,我国的会计理论研究也已渐趋成熟,在会计理论的主观成熟与会计实践的客观要求相统一的情况下,会计准则的出台已成必然趋势。1992年11月30日,经国务院批准,财政部部长签署,我国发布了《企业会计准则》,《企业会计准则》是一项政府行政法规,适用于设在中华人民共和国境内的所有企业,于1993年7月1日开始生效。

会计准则作为财务会计对外报告的实务处理规范,也并非是一成不变的。随着企业所处的社会政治、经济、法律、文化等外部环境的变化,随着企业内部经济业务和交易情况的复杂化,以及会计技术的发展,会计准则已逐渐显现出一定程度的不适应性,客观上需要加以修订、补充、完善。会计准则应是一个前后一致、融会贯通的理论体系,各具体会计准则之间应具备良好的协调性,但我国会计准则却存在前后矛盾,各具体会计准则之间也存在重复定义与自相矛盾的缺陷,如:“公允价值”这一术语在若干准则中重复定义和解释。在《投资》、《债务重组》、《非货币性交易》三个准则中,都对“公允价值”下了定义。在各自的“指南”部分,又都对确定公允价值的原则、方法进行了说明,其内容完全相同、一字不差。从单个准则来看,这或许是可行的,但从具体准则体系来看,就显得很不严谨。笔者认为,作为在众多具体会计准则中都会涉及的概念,应当在基本准则中有所交代。又如:对于在有关企业集团的会计准则中经常涉及的若干术语,不同准则的处理不尽一致。在有关企业集团的会计准则中,经常涉及到“控制”、“共同控制”、“重大影响”等术语。《关联方关系及其交易的披露》准则中,在“定义”部分对其下了定义,在“重大影响”中还列举了参与决策的主要途径;而《投资》准则是将定义放在正文之中,并把对“重大影响”的解释放到了“指南”部分。这就显得不够协调。笔者认为,可考虑将其放在基本准则中,以便会计人员学习掌握。否则,也应保持不同准则中结构体系的一致性。再如:对一些重要术语缺乏定义或解释。在很多具体准则中,常用到“交易”、“事项”、“确认”、“计量”等术语,但其含义未在基本准则或具体准则中加以界定。这些术语对我国会计人员来讲,是比较陌生的。在美国财务会计准则委员会(FASB)发布的《财务会计概念公告》第三辑第135至137段、第一辑第6段及第65至72段,分别对上述概念进行了比较充分详尽的说明,对理解各项会计准则大有帮助。笔者认为,我国的基本会计准则也应对此加以说明,以便于增强会计准则的可理解性和操作性。由此可见,会计准则的缺陷使其在指导规范会计实践的过程中已呈现出一定的问题,而在会计准则的实施过程中积累的大量实践经验又进一步的推动了会计理论的发展,会计准则的变迁在主观因素和客观条件逐渐成熟的情况下也就“顺理成章”了,财政部对《现金流量表》等具体会计准则的修订和颁布了《企业会计准则无形资产》等一系列新的具体会计准则也正证明了这点。

二、会计准则的变迁是会计理论与会计实践的辩证统一

(一)会计准则变迁原因的哲学分析

辩证唯物主义认识论认为,人类认识客观世界和改造客观世界的过程是一个实践—认识—再实践—再认识的循环往复以至无穷的矛盾运动过程。实践是认识产生的现实基础。人为了生存和发展,必须进行实践活动,以获取生活资料和生产资料。人在按照自己意图对客观世界进行改造的实践活动中,人的体力和智力得到不断的充实和发展,人认识和改造世界的的能力也不断得以提高,当认识积累到一定程度时就构成了相互关联的体系,并由此形成了一系列的理论,使人能更好的认识和改造世界。因此,理论是人在改造客观世界同时改造自身的实践活动中产生出来的。从辩证唯物的角度看,理论的形成是为了能更好的指导人进行改造世界

作者简介:

曾源(1981-),男,福建龙岩人,厦门大学管理学院助教

的实践活动,因此理论必将回到实践中去,指导实践的进行。没有理论指导的实践是盲目的、无效的实践,只有在正确理论指导下的实践,才能避免盲目性,才能自觉有效地改造世界。同时理论是否正确与完善,理论本身是无法回答的,必须重新回到实践中去,才能得到检验。正确的理论得以证实,错误的理论得以纠正,不完善的得以补充完善。理论只有回到实践中去,才能得到不断的丰富、发展。由于世界是永恒发展的,它无时无刻不在运动、变化和发展着,因此,认识世界、改造世界的实践活动也不是一成不变的,它也是随着客观世界的发展而发展的。如果指导实践的理论不相应地发展变化,而只是生搬硬套,甚至“削足适履”,让变化发展的实践去适应原来的理论,只能误导实践。因此,从实践中形成理论,再将理论返回到实践中去指导实践并不断的丰富发展的过程并不是简单的一次或几次的反复,而是一个反复循环、永无止境的过程。由此可见,理论的形成、发展是理论与实践辨证的统一,它不是抽象和脱离历史的,也不是死板和封闭的,而是动态和开放的。它是以往认识发展的结晶,但又反映事物进一步发展的趋势,在不断发展的实践中得以丰富、完善,是一个以实践为基础的不断深化,永无止境的辩证发展的过程。

会计理论也是理论,它是人类理论森林中的一颗树,它是人们在会计实践中形成的并用于指导人们更好地进行会计活动的认识体系,是人们在会计活动领域的智慧结晶。葛家澍教授认为会计理论是“把人们对会计这一实践活动的认识,加以系统化和条理化,形成一套完整的会计知识体系”;阎达五教授认为“会计理论可以说是人类积累起来的关于会计实践的理性认识,它应当完整地、准确地回答如何认识会计工作和如何做好会计工作这样两方面的问题”;吴水澎教授对会计理论的定义是“人类在长期会计实践的过程中,在取得感性认识的基础上,经过辨证的思维运动,所产生的关于会计的理性认识,即范畴、概念、观点的体系。它反过来又用于指导会计实践”;卢永华教授认为“会计理论是来源于会计实践,又反过来指导会计实践,并在会计实践中接受检验的会计知识体系”。可见,类似于其他理论的产生,会计理论同样是在实践活动中产生出来的,只不过这里的实践活动单指会计实践活动,而会计理论又进一步指导会计实践有目的且高效的完成,同时在会计实践中得到检验,并随着会计实践的发展变化而得到进一步的丰富完善。因此,会计理论的形成和发展同样是会计理论和会计实践的辩证统一,同样是动态和开发的,是一个以会计实践为基础的经历实践——认识——再实践——再认识的不断深化,永无止境的辩证发展过程。

综上所述,笔者认为,会计准则是会计理论的外在表现形式,而会计准则的变迁则是会计理论不断丰富完善的外在表现形式,是会计理论与会计实践辩证统一的结果。会计准则的变迁并不取决于会计实践主体的偏好,虽然会计实践主体的偏好对会计准则的变迁具有反作用,但却不是决定性因素,而客观因素的变化即会计实践的发展才是导致会计准则变迁的真正原因,纵观每次会计准则的变迁,无不是商品经济发展、产权结构调整、经济体制转轨等客观因素改变而推动会计实践发展的结果。

(二) 会计准则变迁的动力

会计准则变迁的动力分为内动力和外动力。一方面,当会计准则与社会经济环境发展变化不适应时,两者之间的内在矛盾由此产生,并随着外部客观因素的发展变化而进一步激化,从而在客观上形成了解决这一矛盾推动会计准则变迁的动力,即会计准则变迁的内动力;另一方面,会计准则的变迁几乎会影响到每一个参与者的切身利益,而各参与者由于自身力量的薄弱,无法单独对会计准则的变迁产生较大的影响,因此各参与者往往会通过组成相应的利益集团来参与会计准则的变迁,具体表现为各利益集团对会计准则制定机构的游说行为,这在欧美国家较为普遍,在我国由于会计准则制定的刚性,对会计准则的游说行为较为少见,但随着我国会计准则制定的公开化,会计准则变迁的参与者也发挥越来越重要的作用,他们从自身利益出发,以追求效用最大化为目的进行新、旧准则成本效益的对比,从而在主观上趋向于会计准则的变迁,这就形成了会计准则变迁的外动力。笔者认为,会计准则变迁的内、外动力统一构成会计准则变迁的根本动力,而会计准则变迁的根本动力则来源于会计理论与会计实践的矛盾统一的过程。根据以上分析,会计理论与会计实践之间的矛盾外在表现为会计准则与社会经济环境发展变化之间的矛盾,客观上存在解决这一矛盾的需求,从而导致会计准则变迁内动力的产生;同时,会计理论的发展以适应会计实践的需求,实现会计理论和会计实践的统一,以实现会计实践主体的利益最大化,即表现为会计准则的变迁有利于会计准则的参与者实现效用最大化的目的,从而形成会计准则变迁的外动力。可见,会计准则变迁的内动力是会计理论与会计实践的内因所产生的,是会计准则变迁的依据;会计准则变迁的外动力是会计理论与会计实践的外因所决定的,是会计准则变迁的条件。会计理论与会计实践的辩证统一决定了会计准则变迁的内动力与外动力的辩证统一,内动力创造了导致变迁的客观机会,而外动力则作用于会计实践主体,通过主观需求抓住机会实施影响,两者共同作用推动了会计准则的变迁。综上所述,笔者认为,会计准则的变迁是内、外动力共同作用的结果,是会计理论与会计实践的辩证统一。

三、结论

目前,我国会计理论的研究呈现蓬勃发展之势,但随着外部环境的不断发展变化,特别是我国加入 WTO 以后,会计实践有了巨大的发展,并逐渐同世界接轨,国际化程度不断提高,会计理论面对日新月异的会计实践,表现出越来越多的缺陷与不适应性。通过本文分析,我们知道会计理论并不是“一成不变”的,它是随着会计实践的不断发展进而丰富完善的,它是从实践——认识——再实践——再认识的循环往复、不断深化的过程,会计理论与会计实践的辩证统一必将推动会计理论的不断向前发展,外在表现为推动会计准则的变迁以适应日益国际化的会计实践。因此,笔者认为,从会计理论与会计实践辩证统一的角度出发,对原先不成熟、不完善的会计准则进行修订、补充,同时建立适应市场经济要求与国际惯例协调进而实现会计理论和会计实践相统一的会计准则就成为今后会计准则变迁的目标。

(下转第 60 页)

需要说明的是,在运用上述模型对内部控制系统的有效性予以判断时,一方面,需要对两组修正系数(权重)进行赋值,且应满足相应的条件,另一方面,应当对不同的组织进行具体分析,从而确定上述模型中的 n 的取值。

(四) 内部控制系统有效程度判断模型的运用

“E”作为内部控制系统有效程度的量化指标值,其取值范围在0和1之间,并与内部控制系统的有效程度呈正比关系。因而,当E的分值越接近0时,说明越需要对该内部控制系统进行优化。重点优化的领域则取决于 $f(A)$ 、 $\varphi(B)$ 和 $\phi(C)$ 和的函数值,函数值较低者即为应当进行重点优化的领域。

参考文献:

- [1] 财政部:《内部会计控制规范》,2001年版。
- [2] 丁凤英:《浅谈如何加强企业内部控制制度》,《科技与管理》2003年第1期。
- [3] 王立勇:《杜绝内患——企业内部控制系统分析》,中国经济出版社2004年版。
- [4] 许成:《内部控制——企业整体控制制度之研究》,五南图书出版公司(台北)1986年版。
- [5] 阎达五、杨有红:《内部控制框架的构建》,《会计研究》2001年第2期。
- [6] 证监会:《证券公司内部控制指引》,2001年。
- [7] 郑洪涛:《企业内部控制精要——整体框架、制度设计、测试评价》,中国财政经济出版社2003年版。
- [8] 郑石桥:《现代企业内部控制系统》,立信会计出版社2000年版。
- [9] 郑石桥:《内部控制涉及——融于管理机制中的内部控制体系》,新疆科学技术出版社2003年版。
- [10] 朱荣恩:《建立和完善内部控制的思考》,《会计研究》2001年第1期。
- [11] 朱荣恩、应唯、袁敏:《美国财务报告内部控制评价的发展对我国的启示》,《会计研究》2003年第8期。
- [12] Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: Internal Control Integrated Framework, 1992.

Judgment on Effectiveness of Internal Control System

Li Yuli

(Department of Accounting, Xinjiang Institute of Finance & Economics, Xinjiang, 830012)

Abstract: This paper analyzes a good deal factors which influence the effectiveness of internal control system, produces a train of how to judge an existing internal control system's effectiveness, then puts forward a mathematical model of judging the level of effectiveness

Key Words: Effectiveness of internal control system Judgment Mathematical model (编辑 王铁铃)

(上接第35页)

参考文献:

- [1] 卢永华:《会计科研方法论》,中国金融出版社2003年1月版。
- [2] 曲晓辉、陈少华、杨金忠等:《会计准则研究——借鉴与反思》,厦门大学出版社1999年3月版。
- [3] 王传习、于晓红:《马克思主义哲学原理》,经济科学出版社1999年8月版。
- [4] 钟朝宏:《关于具体会计准则协调性的几点意见》,《中华会计网》。
- [5] 李京文:《WTO与我国会计制度变迁》,《中国财经报》2000年11月。

Accounting Standard Changes are The Dialectical Unification of Accounting Theory and Accounting Practice

Zeng Yuan

(Accounting Department of Xiamen University, Xiamen, Fujian 361005)

Abstract: Beginning with the form and variance of Chinese accounting standard, the author analyze the actuality and limitations of the accounting standard, and construe the cause and the ultimate power of the accounting standard. In a conclusion, variance of accounting standard is the unification of the accounting theory and practice. At last, the author point out the aim of the variance.

Key words: Variance Accounting standard Accounting theory and practice (编辑 欧阳万萍)