

试论会计核算的基本前提

蒋 昕 单昭祥(教授)

(广东海洋大学寸金学院 广东湛江 524094)

【摘要】 本文针对传统的“会计核算基本前提”有关概念和内容提出了新的观点:给出新的“会计核算基本前提”定义;将会计界公认的会计核算的四个基本前提扩展到七个;提出“会计核算基本前提”不等于“会计假设”;认为“货币计量”不隐含“币值稳定”假设。

【关键词】 会计核算基本前提 会计假设 权责发生制 会计六要素 借贷记账法

一、会计核算基本前提的含义及内容

会计核算基本前提包括哪些具体内容,目前尚无一致的提法,比较普遍的观点是:会计核算基本前提就是会计假设,会计假设就是会计核算基本前提,二者并无区别。比较公认的定义是:会计核算的基本前提,也称会计假设,是指为了保证会计工作的正常进行和会计信息的质量,对会计核算的空间和时间范围、内容、基本程序和方法所作的限(假)定,并在此基础上建立会计原则。在上述定义下普遍认可的企业会计核算基本前提包括“会计主体、持续经营、会计分期、货币计量”四个方面的内容。

笔者认为,会计核算基本前提的定义存在以下两个问题:①“会计核算基本前提”不等于“会计假设”,二者是有区别的。②该定义与其四个方面的内容不符。由于会计主体、持续经营、会计分期只是对会计核算的空间和时间范围的限定,货币计量是对会计核算计量单位的限定,没有对会计核算内容、基本程序和方法所作的限定,而货币计量又不属于会计核算的范围、内容、基本程序和方法,因此,会计核算基本前提的定义不够准确。

基于上述原因,我们给出企业会计核算基本前提的定义如下:会计核算的基本前提是指会计人员进行会计核算时都必须遵循的先决条件,是在进行会计核算工作之前,对会计核算的已经明确或不明确的不确定情况所作的限定或姑且认定。其中:明确的不确定情况是指某事件的几种可能情况已经明确,不确定仅仅是因为没有限定而不确定,一旦作了限定,就不会出现其他情况。不明确的不确定情况是指某事件的几种可能是不明确的,即使作了限定也不能保证不出现其他情况。因此,对不明确的不确定情况,只能根据客观的正常情况和趋势,做出合乎情理的认定,就是人们通常所说的会计假设。由此我们可以看到,会计假设是对会计核算上不明确的不确定情况所作的姑且认定,而对会计核算上明确的不确定情况所作的限定则不是会计假设。会计假设是会计核算的基本

前提,但会计核算的基本前提,不一定是会计假设。

二、会计核算基本前提的扩展及依据

1. 会计核算基本前提的扩展。前面提到会计核算的四个基本前提中,会计主体限定了会计核算的空间范围;持续经营限定了会计核算的时间范围;会计分期限定了什么时候记账、算账、报账;货币计量限定了会计核算应采用什么计量单位。我们认为,除此之外,还应限定会计核算的记账基础、核算内容和记账方法,也就是会计核算的另外三个基本前提:权责发生制、会计六要素和借贷记账法。

(1)权责发生制是限定企业会计在进行会计核算时,要以权责发生制作为会计基础。之所以选择权责发生制而不选择收付实现制作为会计基础,是因为企业交易或者事项的发生时间,与相关货币收支时间有时并不完全一致。

(2)会计六要素是限定我国企业会计在对交易或者事项进行会计确认、计量和报告时,应将会计对象的具体内容划分为资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六个要素,而不能分为其他的会计要素。根据我国国情,《基本准则》将会计要素分为六个项目。对会计要素的限定和规范,可以使财务会计系统更加科学严密,为合理建立会计科目体系、设计财务会计报表提供依据和基本框架结构,便于会计信息的汇总、对比,为投资者、债权人等会计信息使用者提供更加有用的信息。

(3)借贷记账法是限定企业会计在选择记账方法时,只能采用借贷记账法,而不能选择其他复式记账方法。限定采用借贷记账法记账,不仅规范了各行业企业的会计核算工作,更好地发挥会计的作用,同时也便于同世界上其他国家进行经济交往。

2. 扩展的主要依据。我们把“权责发生制、会计六要素、借贷记账法”作为会计核算的基本前提,将会计核算基本前提由四个扩展到七个,虽然有悖于公认四个基本前提,但是它符合中国会计实务的具体情况,并且能使会计理论更加完善。其主要依据是:

(1)符合《企业会计准则——基本准则》(以下简称“基本准则”)。基本准则显然是对会计核算的规范,其第一章总则共十一条,是对整个会计核算过程的总体规范,第一条是制定基本准则的目的——规范会计核算;第二条是基本准则的适用范围——中华人民共和国境内设立的企业;第三条是企业会计准则包括的内容——基本准则和具体准则;第四条是财务会计报告的目标。剩下七条(从第五条至第十一条)显然是对会计核算的空间范围、时间范围、计量单位、记账基础、核算内容、记账方法的限定,也就是本文提到的七个会计核算基本前提。基本准则将这七个方面的内容作为基本准则的总则部分,显然是对会计核算全过程的总体规范。这七个方面虽然是人为确定的,但完全是出于客观的需要,符合会计实务的客观事实,有充分的客观必然性,违反其中任何一个前提,会计核算工作就无法正常进行。

(2)符合公认的会计核算基本前提的定义。上述七个会计核算基本前提,不仅不与公认的会计核算基本前提的定义相矛盾,反而修正了其不准确的部分,补充了核算内容、记账基础和记账方法,使会计核算基本前提更加完整。

因此,将会计核算基本前提扩展到“会计主体、持续经营、会计分期、货币计量、权责发生制、会计六要素、借贷记账法”七个方面的内容,不仅与《企业会计准则》相适应,也符合公认的会计核算基本前提的定义,更符合我国的会计实践。

三、“会计核算基本前提”不等于“会计假设”

从定义上看,会计核算的基本前提不等于会计假设,会计核算基本前提是对会计核算的已经明确或不明确的不确定情况所作的限定或姑且认定,是进行会计确认、计量、记录和报告的先决条件。而会计假设是对会计核算上不明确的不确定情况,只能根据客观的正常情况和趋势,作出合乎情理的认定,这是会计假设与会计核算基本前提的根本区别。在上述公认的四个会计核算基本前提中,只有持续经营属于会计假设,因为企业能否永远持续经营并不明确,只能根据正常情况姑且认定其是持续经营的,但不能保证不会出现解散清算的情况。而会计主体、会计分期和货币计量,是对已经明确的不确定情况所作的限定,一旦作了限定,就不会出现其他情况,具体分述如下:

会计主体是在会计为之服务的特定单位已经明确的情况下,限定其只能核算那些影响为之服务的特定单位本身经济利益的各项交易或者事项,那些不影响为之服务的特定单位经济利益的交易或者事项,就不能进行核算。如果是会计假设,可能还会出现核算不影响为之服务的特定单位经济利益的交易或者事项。但是通过上述限定之后,就不会出现这种情况。因此,这不是姑且认定,而是明确的限定。

会计分期是将企业持续不断的经营活动,人为地、明确地划分为较短的相对等距的会计期间,这显然是对会计核算所进行的限定。如果是会计假设,将有可能出现没有会计期间的情况,但经过上述限定,就不会出现这种情况。因此,这不是姑

且认定,而是明确的限定。

货币计量是在货币量度、实务量度和劳动量度三种明确的量度之间,限定采用货币量度。如果是会计假设,那就有可能出现以实物量度或劳动量度作为统一的量度单位,但在上述限定之下,这种情况不会出现。因此,这也不是姑且认定,而是明确的限定。

因此,将上述公认的四个会计核算的基本前提,称为会计假设,仅仅是一种习惯叫法,并不科学。笔者认为,虽然会计假设是会计核算的前提条件,但会计核算的前提条件不一定是会计假设。

四、货币计量不包括币值稳定假设

对“货币计量”这个会计核算基本前提,普遍的看法是:货币计量是以“币值稳定假设”为条件的,只有在币值稳定或相对稳定的情况下,不同时点的资产价值才具有可比性,不同期间的收入和费用才能进行比较。

我们认为:货币计量的实质,是要求企业对所有的交易或者事项都要以货币作为统一尺度来进行计量。这里并没隐含“币值稳定”这一假设,因为币值是否稳定,是不以人的主观意志为转移的,并不因为假设它稳定就稳定,不假设它稳定就不稳定,而是处在不断的变化之中。我国所有企业的一些相同资产、相同单位产品的收入和发生的费用,从建国到现在都翻了几番、几十番甚至上百番,币值不稳定的影响是众所周知的。

会计假设是对会计核算上不明确的不确定情况,根据客观的正常情况和趋势,所作的合乎情理的姑且认定。持续的通货膨胀已经是世界范围内的公认事实,币值不稳定才是正常情况和趋势,不顾客观事实的币值稳定假设,已经不是假设,是将主观愿望强加于客观事实。事实上,不管币值是否稳定,也不管交易或者事项是在过去、现在还是将来发生,都不能妨碍会计核算以货币为计量单位进行会计计量。所不同的是,在恶性通货膨胀时期,需要用特殊的会计原则,如物价变动会计原则对币值进行调整;对发生在不同时点上的资产,不同期间的收入和费用,利用货币时间价值公式消除时间、风险和通货膨胀的影响,将其换算成现在的价值或其他同一时点上的价值,同样可以进行比较,而不会因为币值不稳定就不能进行比较。如果还假设币值不变或前后波动能够互相抵消,未免有自欺欺人、掩耳盗铃之嫌。但不管怎样,都是以货币单位进行计量,不能因为货币不稳定就不用货币单位进行计量,会计的发展历史已经证明了这一点。

主要参考文献

1. 李爱华,程培先.会计学基础.北京:科学出版社,2010
2. 雷光勇.基础会计学.大连:东北财经大学出版社,2009
3. 徐宗宇.基础会计.北京:经济管理出版社,2006
4. 谢荻宝.会计学原理.武汉:湖北人民出版社,2006
5. 陈国辉,迟旭升.基础会计.大连:东北财经大学出版社,2009