

基于会计实践检验:再评“会计假设”

于玉林(博士生导师)

(天津财经大学会计系 天津 300222)

【摘要】不可知的“会计假设”已存在90多年,通过长期的会计实践,“会计假设”已是被人们完全认识的、确定的会计事实,“会计假设”研究已结束并转化为科学理论,“会计假设”已成为可认识的“会计核算基本前提”。

【关键词】 会计假设 会计核算基本前提 会计实践

1994年笔者曾在《财会月刊》(1994年第10期)发表了《会计假设评析》一文,迄今已近19年。根据多年的学习与研究,笔者现再评“会计假设”,从而进一步对问题进行探讨,欢迎读者批评指正。

一、不可知的“会计假设”的由来

从19世纪20年代提出“会计假设”至今已有90多年,现在西方会计界仍使用“会计假设”(假定)。

早在1922年,西方会计采用的会计假设(假定)就是由美国著名会计学家威廉·安德鲁·佩顿(William Andrew Paton)提出的。在其《会计理论》一书第二部分“专门会计理论问题”中他提出的第10个问题即“会计假设”问题,并给出了7个会计基本假设:会计主体(the business entity)、持续经营(the going on concern)、会计恒等式(the balance-sheet equation)、财务状况和资产负债表(financial condition and the balance-sheet)、成本和账面价值(cost and book value)、应计成本和收益(cost accrual and income)和顺序性(sequence)。

1940年佩顿和利特尔顿合著的《公司会计准则导论》中再次说明了以上会计假设,并将假设(Postules)改为假定(Assumpfions)。此书明确了会计假设在会计理论体系中的地位与作用。1938年美国注册会计师协会成立会计程序委员会(负责制定公认会计原则)和会计研究处;1959年其停止会计程序委员会的工作,重新成立会计原则委员会;1961年会计研究处的主任莫里斯·穆尼茨(Maurice Moonitz)发表了会计研究论丛第一辑《会计的基本假设》(ARS No.1: The Basic Postulates of Accounting 1961)。该研究文集提出了3类14项基本假设,把会计假设分为A类、B类和C类三项,并系统详细地说明了三组不同的假设,建立了会计假设的完整体系。1961年美国经济学家、会计学家坎宁(J.B.Canning)在《会计的基本假设》中认为,会计基本假设是会计赖以存在的经济、政治和社会环境的基本假设。

20世纪七八十年代,美国对会计假设的研究发展很快,但学者们对会计假设的认识及其包括的内容还存在各种不同的

观点。1977年,美国麦格爾-希尔(McGraw-Hill)图书公司出版了西德尼·戴维森主编的《现代会计手册》(第二版),书中指出:假设对概念的关系“要充分地认清概念的性质和它的局限性,我们还要注意到存在于它根源上的各种假设。假设就是假定——不是那种武断的、蓄意的假定,而是那种必需的、常常是未能识别的假定,它们典型地反映着在某种情况下我们对事实或事物趋向的最好的判断。……有人不主张用‘假设’一词,而对于把它解释为假定尤为反感,理由是会计不应依据假定行事。虽然我们支持这种说法,认为不应当作出蓄意的、毫无根据的假定,但是较为现实的态度终究还是要承认,在游移不定的生活中,假设是无可避免地存在着的。”美国亨德里克森于1977年在《会计理论》一书中指出:“假设是指那些基本的假定,即那些与会计有关的经济、政治和社会环境的各种基本建议。……假设并不一定是真实的乃至现实的。”

西方会计中会计假设(假定)的概念,没有严格的界定,常同会计原则、会计准则等相混用。会计假设(假定)包括哪些内容,认识也不一致。在美国P·H·沃尔金巴克等人所著《会计原理》一书中所提到的会计基本原则就有:会计主体;会计期间;重要性;稳健性;一贯性;全面反映;客观性;继续营业;计量单位;历史成本计量;费用与收入相配合;在销售时点确认收入实现;确认收入实现的其他基础。之所以采用会计假定,西方国家的一些会计学者认为:在实行自由竞争的社会,现实生活中存在着许多游离不定的因素,对这些因素及其发展趋势和结果不可能有一个正确的认识,因而要采用会计假设,以便据以进行会计工作。

我国会计学界,在20世纪80年代以来逐步开展了对会计假设的讨论。在出版工具书方面:如龚清浩、徐政旦总纂的《会计辞典》,1982年5月上海人民出版社出版,没有“会计假设”辞目;钱培钧主编的《商业会计辞典》,1986年6月辽宁人民出版社出版,没有“会计假设”辞目;李宝震、谷祺和王盛祥主编《工业会计辞典》,1989年11月辽宁人民出版社出版,有“会计假设”辞目;龚清浩、徐政旦主编的《会计辞典》(增订本),1991年

4月上海人民出版社出版,有“会计假设”辞目;杨纪琬、娄尔行主编的《经济大辞典·会计卷》,1991年5月在上海辞书出版社出版,有“会计假设”辞目。

其间,一些会计学教授和专家在著作中介绍了西方的会计假设,并对会计假设及其相关的问题进行了广泛的讨论,对会计假设的认识(于玉林,1994),也不尽相同。有的学者认为会计假设的内容就是裴内·米勒《会计学原理》一书中提出的7项内容,有的为4项内容(会计主体假设;连续经营假设;会计分期假设;货币计量假设),有的为5项内容(除前4项外,还有权责发生的假设)。会计界对会计假设的争议,不在于假设能否在会计领域中运用,而是在于对什么是会计假设、会计假设的作用和会计假设包括哪些内容等方面在认识上不一致。

笔者认为,值得讨论的问题为什么是会计假设?其内容是否还是“假设”?

二、实践检验有争议的“会计假设”

历经90多年的实践,我们有充足的理由可以对“会计假设”进行检验和判断,是已被认识而不再是“会计假设”,还是未被认识仍然是“会计假设”。

(一)关于会计假设定义的讨论

什么是会计假设,有多种定义:美国裴内·米勒在所著《会计学原理》一书中指出:“会计是在某一经济环境中进行的。在这种环境里,不确定性是一个特点,只要有不确定因素存在,就不会有完善的认识。所以,我们必须在确立会计学的理论结构时,作出各种假定。”“‘假定’是指那些为了能够得出结论,而姑且认定其为不成问题的‘既定因素’,尽管在我们的认识上还存在着不可避免的差距或缺陷。”其同时提出会计假定有:“①特定独立实体的假定;②继续经营企业(或持续性)的假定;③货币计量单位的假定;④历史成本的假定;⑤会计时期(定期性)的假定;⑥营业收入之承认的假定;⑦配合的假定。”美国阿迈德·贝克奥伊在《会计理论》一书中指出:“会计假设是一种不证自明的陈述或公理,由于它与财务报表的目标相统一,因而为人们所普遍接受。它描述了必须由会计发挥作用的经济的、政治的、社会的和法律的环境。”他提出的是主体假设、继续经营假设、计量单位假设和会计期间假设等4项会计假设。

在我国,有的学者给会计假设下的定义是:“会计假设亦称会计假定。对某些未被认识的会计现象,根据客观的正常情况或趋势所作的合乎事理的判断,而形成的一系列构成会计思想基础的公理或假定。”或者说:“会计假设是在会计学领域中,对某些经济现象,在无法确知其发展趋势与最终演变的情况下,根据对该现象的合理推想所作出的合乎情理并尽可能接近实际的一些推断。”

综上所述可以看出,会计假设包含二点:一是对不确定的因素,假定为确定的因素;二是以这些假定因素作为会计工作的公理或约束条件。对于依据会计假设进行会计工作,历来有不同的看法。在西方国家也存在争议。在采用会计假设的美国,

也有人主张用“假设”一词,而对于把它解释为假定尤为反感,理由是会计不应依据假定行事(西德尼·戴维森,1982)。有人认为,我国应将会计假设改为会计核算基本前提,才是如实地反映了现实情况。同时,也有人认为,我国应沿袭西方国家长期采用的“会计假设”概念,表明我国会计与国际会计接轨。

(二)对会计假设的检验

按照会计假设的概念,会计假设是对未被认识的会计现象所作的假定,那么这些被假定的内容是否是未被认识的会计现象呢?对会计假设的内容,在认识上并不一致,有3项会计假设论,4项会计假设论,7项会计假设论,14项会计假设论等。现以其中相同的4项会计假设为标准,依据会计实践对有争议的“会计假设”进行检验,以期判断从1922年提出会计假设历经90多年后,还是不是会计假设。

1. 会计主体假设。该假设是指每个主体都是一个与其业主或其他主体相独立的单位。实践检验:①主体单位是客观存在的。根据中华人民共和国国家统计局2009年12月25日发布的《第二次全国经济普查主要数据公报》(第一号),在第二次全国经济普查中,全国共有从事第二、三产业的法人单位709.9万个,与2004年第一次全国经济普查相比,增加了193.0万个,增长率37.3%。②《中华人民共和国公司法》(2005年修订)规定:第三条,公司经公司登记机关依法登记,领取《企业法人营业执照》,方取得企业法人资格。第四条,工商行政管理机关是公司登记机关。④《中华人民共和国会计法》(1999年修订)规定:第二条,国家机关、社会团体、公司、企业、事业单位和其他组织(以下统称单位)必须依照本法办理会计事务。⑤《企业会计准则——基本准则》规定:第五条,企业应当对其本身发生的交易或者事项进行会计确认、计量和报告。以上实践检验说明,会计主体单位不是“不确定因素”和“未被认识的会计现象”,而是客观存在的,是《中华人民共和国公司法》、《中华人民共和国公司登记管理条例》、《中华人民共和国会计法》和《企业会计准则——基本准则》所规定的,已被人们认识了的现实,不再是“会计假设”。还需要说明在会计主体单位中,企业与公司的关系,现代企业的组织形式按照财产的组织形式和所承担的法律划分,企业划分为独资企业、合伙企业和公司企业;所以,公司是企业的组织形式的体现。

2. 继续经营假设。继续经营假设或称连续性假设认为,一个经营主体将持续其经营活动,直到实现了它的计划和受托的责任为止。实践检验:①我国经济发展速度。企业是国民经济的细胞,从国民经济系统的整体观察,国民经济的持续发展体现了企业的持续发展。从我国国内生产总值增长速度分析:2008年为9.6%,2009年为9.2%,2010年为10.4%,2011年为9.3%,2012年为7.8%,这说明企业总体上是持续发展的。②企业破产有关规定:《中华人民共和国企业破产法》(2006年):第二条,企业法人不能清偿到期债务,并且资产不足以清偿全部债务或者明显缺乏清偿能力的,依照本法规定清理债务;第一百零七条,人民法院依照本法规定宣告债务人破产的,应当自

裁定作出之日起五日内送达债务人和管理人,自裁定作出之日起十日内通知已知债权人,并予以公告。最高人民法院《关于审理企业破产案件若干问题的规定》(2002年)、《国务院关于在若干城市试行国有企业破产有关问题的通知》(1994年)、财政部《国有企业试行破产有关财务问题的暂行规定》(1996年)、《国有企业试行破产有关会计处理问题暂行规定》(1997年)等。③《企业会计准则——基本准则》规定:第六条,企业会计确认、计量和报告应当以持续经营为前提。以上实践检验说明,会计主体的继续经营不是“不确定因素”和“未被认识的会计现象”,而是客观存在的事实,即使有个别的或极少数的企业破产,对其处理也有《中华人民共和国破产法》和相关规范性文件的规定,以及《企业会计准则——基本准则》的规定。这已是被人们认识了的现实,不再是“会计假设”。

3. 货币计量单位假设。在会计中,统一的计量单位应选择货币计量单位。一切可用于交换的商品、劳务和资本都要运用货币单位计量。实践检验:①货币的职能。它具有价值尺度(充当衡量商品所包含价值量大小的社会尺度)、流通手段(作为商品交换的媒介,即购买手段)、贮藏手段(退出流通领域保存起来)、支付手段(支付债务、地租、利息、税款、工资等)和世界货币(世界范围商品的一般等价物)五种职能,其中最基本的职能是价值尺度和流通手段。在现实经济生活中,充分发挥着货币职能的作用。②货币计量的优点。在现实经济活动中,用货币计量,克服了实物计量单位的多样性及其不能综合性,也克服劳动计量单位的复杂性,货币计量单位具有简捷性和综合性。③《中华人民共和国会计法》规定:第十二条,会计核算以人民币为记账本位币。④《企业会计准则——基本准则》规定:第八条,企业会计应当以货币计量。以上实践检验说明,会计的货币计量单位,不是“不确定因素”和“未被认识的会计现象”,而是客观存在的事实,并有相关法规的规定,这已是被人们认识了的现实,不再是“会计假设”。

4. 会计期间假设。凡是能陈述企业财务状况和经营成果的财务报告,都应该定期予以公布。

实践检验:(1)会计期间的客观现实。会计期间亦称会计分期,分为年、季、月。年是时间单位,是地球绕太阳旋转一周的时间,因为有余数,所以公历规定,平年365天,闰年366天;一年有12个月,3个月为一季,一年分春、夏、秋、冬四季。

(2)世界各国的会计分期。①采用历年制(公历制为1月至12月)的有:中国、奥地利、比利时、保加利亚、捷克、斯洛伐克、芬兰、德国、希腊、匈牙利、冰岛、爱尔兰、挪威、波兰、葡萄牙、罗马尼亚、西班牙、瑞士、俄罗斯、白俄罗斯、乌克兰、墨西哥、哥斯达黎加、多米尼加、萨尔瓦多、危地马拉、巴拉圭、洪都拉斯、秘鲁、巴拿马、玻利维亚、巴西、智利、哥伦比亚、厄瓜多尔、塞浦路斯、约旦、朝鲜、马来西亚、阿曼、阿尔及利亚、叙利亚、中非帝国、象牙海岸、利比里亚、利比亚、卢旺达、塞内加尔、索马里、多哥、赞比亚等。②采用4月至次年3月制的有:丹麦、加拿大、英国、纽埃岛、印度、印度尼西亚、伊拉克、日本、科威特、

新加坡、尼日利亚等。③采用7月至次年6月制的有:瑞典、澳大利亚、孟加拉国、巴基斯坦、菲律宾、埃及、冈比亚、加纳、肯尼亚、毛里求斯、苏丹、坦桑尼亚等。④采用10月至次年9月制的有:美国、海地、缅甸、泰国、斯里兰卡等。⑤其他类型的有:阿富汗、伊朗:3月21日至次年3月20日;尼泊尔:7月16日至次年7月15日;土耳其:3月至次年2月;埃塞俄比亚:7月8日至次年7月7日;阿根廷:11月至次年10月;卢森堡:5月至次年4月;沙特阿拉伯:10月15日至次年10月14日。

(3)《中华人民共和国会计法》规定:第十一条,会计年度自公历1月1日起至12月31日止。

(4)《企业会计准则——基本准则》规定:第七条,企业应当划分会计期间,分期结算账目和编制财务会计报告。会计期间分为年度和中期。中期是指短于一个完整的会计年度的报告期间。以上实践检验说明,会计期间不是“不确定因素”和“未被认识的会计现象”,而是客观存在的事实,并有相关法规的规定,这已是被人们认识了的现实,不再是“会计假设”。

以上会计假设(假定)通过实践检验表明,会计假设的“不确定因素”和“未被认识的会计现象”,已被人们在长期的会计实践中所认识,并形成会计科学理论。会计“假设”的使命已终结,将由有关部门规定的形式所代替,并随会计事业的发展而发展。

三、“会计假设”研究已结束,向科学理论转化

在会计研究中,假设(假说)是一种重要的研究方法。假设亦称假说,是自然科学领域常用的一种研究方法。由于科学研究的共同性,这种方法也在会计研究中使用。假设是指根据已有的事实材料和已知的事实,在科学理论的指导下,对未知的事实及其规律所提出的推测性的说明。假设(假说)是科学发展的形式。在会计研究中采用假设的研究方法,可以发展会计理论,开拓新的会计理论,促进开展会计研究活动。

对“会计假设”的研究运用假设方法是一个研究的过程,它包括提出假设、假设论证、假设验证和建立科学理论等环节,其具体内容如下:

一是提出会计假设。在会计界,对会计核算的基本前提是不确定的未被认识的内容,从而作为会计假设提出,会计假设有几项及多种建议,如提出4项会计假设:会计主体假设;继续经营假设;货币计量单位假设;会计期间假设。

二是会计假设论证。提出会计假设后,要对假设进行论证,一般要从理论上、事实上和逻辑上进行论证。在假设的论证过程中,可采用分类、类比、归纳和演绎、分析和综合等方法。假设经过论证,使假设成为理论的内容完整、结构严谨的系统。

三是会计假设验证。会计假设是否正确要经过验证。验证分理论验证与实践验证。①理论验证:4项会计假设是可检验的,在技术上其也是可检验的;假设的科学性、逻辑性、清晰性和预见性等方面进行检验后在理论上是正确的,能反映客观事物的本质和规律。②实践验证:如前所述实践检验,4项会计假

设已通过实践被人们所认识是确定的、正确的,能反映实际情况和经济活动的规律,并能指导实际工作。应该说,实践是检验假设的唯一标准。

最后,建立会计科学理论。会计假设经过验证,要转化为科学理论。验证与假设一致,表明会计假设是正确的,可以向理论转化。当会计假设转化为科学理论后,“会计假设”研究已经结束,已完成了探索未被认识的事物,使之成为已被认识的事物,因而再不是会计假设而应该是一种科学理论。

四、可知的“会计假设”实是规定的“会计核算基本前提”

会计假设通过会计实践是可认识和可知的,而对于会计假设的内容实属于会计核算基本前提,是仍采取会计假设的形式予以确定,还是采用其他形式予以确定,有不同的看法。一种意见认为,为了与国际会计趋同,我国可以借鉴西方国家有关会计假设的概念,结合我国的情况,仍采用会计假设的形式确定会计核算的基本前提;另一种意见认为,根据我国发展社会主义市场经济的要求,及会计体制采用集中统一和分级管理的原则,对会计核算的基本前提适于采用由国家财政部门规定的形式予以确定。

笔者同意后一种意见,既然会计假设的“假设”不存在,结束了“假设”的研究,就应该以其现实的存在采用相应的形式确定;同时,采用会计假设与采用规定的会计核算前提是有区别的,前者是未确知而待实践检验,后者是已被认识而具有强制性实施的规定。会计核算基本前提是为会计核算工作事前规定的必须遵守的条件,它是会计机构和会计人员进行会计核算工作时不可缺少的先决条件。作为会计核算基本前提其具有如下特征:客观性,是会计工作规律性的反映;确定性,是明确的规定,可据以执行;广泛性,是适用于各方面需要进行会计核算的要求。

会计核算基本前提	《中华人民共和国会计法》规定	《企业会计准则——基本准则》规定
会计主体	第二条规定,国家机关、社会团体、公司、企业、事业单位和其他组织(以下统称单位)必须依照本法办理会计事务	第五条,企业应当对其本身发生的交易或者事项进行会计确认、计量和报告
持续经营	——	第六条,企业会计确认、计量和报告应当以持续经营为前提
会计期间	第十一条规定,会计年度自公历1月1日起至12月31日止	第七条,企业应当划分会计期间,分期结算账目和编制财务会计报告 会计期间分为年度和中期。中期是指短于一个完整的会计年度的报告期间
货币计量	第十二条规定,会计核算以人民币为记账本位币	第八条,企业会计应当以货币计量

如表所示,在我国,可知的“会计假设”实是规定的“会计核算前提”,我国的会计核算基本前提,是由国家主管会计工作的财政部门通过某种形式给予规定。各项会计核算基本前提已由《会计法》和《企业会计准则——基本准则》所规定,会计核算基本前提是会计主体、持续经营、会计期间和货币计量。

在我国,对于会计假设与会计核算基本前提的讨论并没有统一的认识。在财政部制定的《企业会计准则——基本准则》中,只有第六条规定:“企业会计确认、计量和报告应当以持续经营为前提。”而第五条、第七条和第八条规定的内容,并没有“为前提”的文字。在财政部会计司编写组《企业会计准则讲解2006》第一章基本准则“第二节财务报告目标、会计基本假设和会计基础”中,提出“会计基本假设是企业会计确认、计量和报告的前提,是对会计核算所处时间、空间环境等所作的合理认定。会计基本假设包括会计主体、持续经营、会计分期和货币计量。”这表明制定者和作者对会计假设和会计核算基本前提的认识是不明确的。在我国会计理论界,是规定会计核算基本前提,还是采用假设会计核算基本前提,至今还没有共识。在高校编写的会计原理(基础会计、初级会计)教材中,有的采用规定的会计核算基本前提,有的采用“会计假设”。可见,有关会计核算基本前提和会计假设的讨论,还需解放思想,正确对待引进理论,消化吸收再提升,基于“可知论”而进一步继续讨论。

主要参考文献

1. 西德尼·戴维森著,娄尔行译.现代会计手册(第一分册).北京:中国财政经济出版社,1982
2. 亨德里克森著,王澹如,陈今池译.会计理论.上海:立信会计图书用品社,1987
3. P.H.沃尔金巴克等著,厦门大学财务会计教研室译.会计原理(下册).北京:中国财政经济出版社,1984
4. 于玉林.会计假设评析.财会月刊,1994;10
5. 约翰逊·金屈莱著,上海财经大学会计学系《会计译丛》小组译,潘兆申审校,斐内·米勒《会计学原理》.上海:上海人民出版社,1989
6. 阿迈德·贝克奥伊著,杨进,王海民等译.会计理论.西安:陕西人民出版社,1991
7. 杨纪琬,娄尔行.经济大辞典·会计卷.上海:上海辞书出版社,1991
8. 龚清浩,徐政旦.《会计辞典》(增订本).上海:上海人民出版社,1991
9. 西德尼·戴维森著,娄尔行译.现代会计手册(第一分册).北京:中国财政经济出版社,1982