

论会计学理论范畴、应用范畴及影响范畴

张先治(博士生导师)

【摘要】会计学范畴可划分为理论范畴、应用范畴和影响范畴。从这三个方面分别界定和明确不同会计学范畴的内涵与边界,有利于会计理论体系和方法论体系的建设,有利于会计准则体系与管理会计规范体系的建设,还有利于拓展会计视野、提升会计学的地位与作用。

【关键词】会计学;理论范畴;应用范畴;影响范畴

【中图分类号】 F230

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)22-0003-4

经济越发展,会计越重要。那么,会计的范畴到底有多大?会计的边界在哪里?本文从会计学理论范畴出发,明确会计学应用范畴,拓展会计学影响范畴。

一、会计学理论范畴的界定

会计学理论范畴是指由各种会计理论按照一定的逻辑相互联系形成的内容完整、体系完善的理论框架。在会计学理论范畴的界定上,会计学界一直存在不少争议,但都认为会计学理论范畴包括基础理论和应用理论两方面的内容。所以,可将会计学理论范畴划分为会计学基础理论和会计学应用理论。此外,现代会计存在财务会计与管理会计两大分支,据此也可以将会计学理论范畴划分为财务会计理论与管理会计理论。

(一)会计学基础理论

会计学基础理论是会计学科中最核心、最高层次的理论问题,是会计理论体系的基石,它包括会计目标、会计职能、会计假设、会计对象、会计要素、信息质量特征等具体理论问题。在会计学基础理论研究框架中,会计目标决定着会计学的发展方向与学科范畴,因此明确会计目标是解决其他会计学基础理论问题的关键。但在会计理论研究中对于会计目标存在多种不同的观点,如决策有用观、受托责任观等。

会计的本质是一个信息系统,所以会计目标应该是提供会计信息。提供什么样的会计信息是会计所追求的目标呢?决策有用观所提出的“决策有用信息”显然属于会计的目标,但这是否为会计唯一的目标?将决策有用信息作为会计基本目标能否涵盖会计目标的全部内涵?会计基本目标是提供“信息”,会计目标要求提供的信息是“有用的信息”,然而,什么是有用的信息?或者说会计信息用到何处才算有用?会计信息仅仅是用于决策才有用吗?

从会计学的内涵、本质和范畴来看,会计的基本目标应

该定位为会计信息的有用性,而不仅仅是决策有用性。根据会计信息有用性的目标,会计信息质量特征仍然是相关性与可靠性,但在此目标下,相关性概念还应包括与经济学中资源配置、使用决策的相关性,以及与管理学中计划、组织、指挥、协调与控制的相关性。因此,会计的基本目标至少可表述为:提供经济决策有用性与管理控制有用性的会计信息。

(二)会计学应用理论

会计学应用理论源于会计学基础理论,它是利用会计学基础理论指导会计实践发展的理论范畴,包括会计确认与计量、会计核算与监督、会计程序与方法、会计准则的制定与完善以及会计行为主体等理论。随着会计学学科定位的拓展以及会计学基础理论范畴研究的深入,会计学应用理论也得到了创新。例如,宏观会计理论、环境会计理论、人力资源会计理论等,从不同角度对会计学应用理论进行了补充和完善。

总之,会计学基础理论和会计学应用理论相互交叉、相互渗透,共同构成了会计学理论范畴。以会计目标作为其逻辑起点,以会计职能、会计对象、会计假设、信息质量特征等作为其研究对象,通过会计确认与计量、会计核算与监督、会计程序与方法以及会计准则的制定与完善,反映宏观与微观主体的经济活动和资金运动,推动会计更好地为企业经营、资本市场的稳定乃至宏观经济的发展服务。

(三)财务会计理论与管理会计理论

财务会计理论是基于外部会计信息使用者的相关需求而产生和发展的,管理会计理论是基于内部会计信息使用者的相关需求而产生和发展的。财务会计理论和管理会计理论虽然都以会计学基本理论为基础,但由于报告目的和披露方式等不同,财务会计理论和管理会计理论在会计具体目标、假设、方法、报告框架和内容等方面都存在差异。正因为如此,会计学理论范畴可分为基于对外报告的财务会计理论和

基于对内报告的管理会计理论。

二、会计学应用范畴的界定

(一) 营利组织会计与政府及非营利组织会计

依据会计主体是否以营利为目的,可将会计学应用范畴划分为营利组织会计和政府及非营利组织会计。营利组织是以营利为目的从事经营活动的经济组织,它拥有独立的财产,独立承担法律责任,自负盈亏,独立核算。营利组织最基本的形式是企业。非营利组织是指不以营利为目的的组织,非营利组织有时亦称为“第三部门”,与政府部门(第一部门)、企业与营利组织(第二部门)共同构成影响社会发展的三种主要力量。

1. 营利组织会计。由于营利组织的基本形式是企业,因此营利组织会计主要指企业会计。根据企业组织类型和所属行业等方面的特殊性,可将企业会计分为不同的类型:①按行业划分的会计,如工业会计、商业会计、服务业会计、金融业会计等;②按组织类型划分的会计,如企业集团会计、跨国公司会计、股份制企业会计、合资企业会计、中小企业会计等;③按企业的所有制性质划分的会计,如国有企业会计、民营企业会计等。

2. 政府及非营利组织会计。由于政府自身的非营利性,通常人们将政府及非营利组织归为一个类别。政府及非营利组织会计包括:财政总预算会计、行政单位会计、事业单位会计、非营利组织会计和社会保险基金会计。其中,财政总预算会计和行政单位会计并称为政府会计;事业单位会计也称为公立非营利组织会计;社会团体、基金会、民办非企业单位以及宗教组织会计等则称为民间非营利组织会计。

(二) 税务会计、法务会计、环境会计、社会责任会计及人力资源会计

依据会计与相关学科的交叉性和边缘性的关系,会计学应用范畴衍生出税务会计、法务会计、环境会计、社会责任会计及人力资源会计等交叉性学科。

1. 税务会计。税务会计是财务会计在发展过程中逐步形成的一个会计分支,税务会计本质上仍然是一个信息系统,是以货币为主要计量单位,运用会计学的理论和方法,向相关主体提供有助于其税务决策、实现其涉税利益最大化的会计信息系统(盖地,2015)。由于税务会计的核算对象是企业应纳税款的形成、申报与缴纳,因此税务会计除了要依据《企业会计准则》,还要以我国的各项税收法律法规为准绳。这也决定了在会计信息相关性层面,与财务会计的相关性原则不同,税务会计的相关性集中体现在“应交税费”、“所得税费用”、“递延所得税资产”、“递延所得税负债”几个科目的核算上。随着我国税制改革的深化以及财务会计范畴的延伸,税务会计在理论上和实践上都得到了广泛的关注和重视。尽管我国的会计制度和税收制度在过去的几十年里经历了较大的变革,但会计准则规定的核算方法与新税制的要求并非完

全吻合。随着企业税收事务复杂化,现阶段我国税务会计理论体系不完善、税务会计核算过程不规范、专职税务会计人员缺乏等问题都是税务会计发展中亟待解决的难题。

2. 法务会计。法务会计作为一项会计活动,是“从法律的角度对经济纠纷案件中会计信息的披露是否充分、是否存在舞弊或误导性陈述导致的重大错报、会计政策的运用是否合适、会计估计是否合理等问题出具书面结论,以便法庭依据该结论和其他证据作出判断,为处理法律事项提供专业的会计服务”(杨红梅,2006)。法务会计信息使用者包括政府部门、公检法、律师事务所、会计师事务所、行业协会、金融机构、企业的董事会和监事会、企业管理层以及社会公众。不同的信息使用者对法务会计信息的需求也是有差异的,比如:政府部门是法务会计信息最主要的需求者,其所需要的法务会计信息包括国有资产经营和转让的合法性、相关部门负责人的贪污受贿和职务犯罪情况等;公检法在对犯罪嫌疑人立案侦查、提起公诉和做出判决的过程中,涉及经济犯罪的案件需要法务会计配合收集证据并协助对证据进行司法鉴定;企业的董事会、监事会以及管理层则需要法务会计来保证企业经营活动和会计信息的合法性,同时控制企业的诉讼风险。

3. 环境会计。环境会计是会计学同环境科学、经济学、生态学和伦理学等学科相结合的产物,是从社会利益角度对特定会计主体社会活动产生的环境影响进行确认、计量、记录和报告,其主要职能是对外提供环境会计报告。然而,到目前为止,仍有一系列的现实问题没有得到解决,导致环境会计的学科研究一直处于“束之高阁”的状态。比如:环境会计理论体系与方法体系有待深入研究,环境会计概念框架有待整合;环境会计的确认与计量问题尚未达成共识,尤其是缺乏科学的环境要素定价方法以及可行的环境会计指标体系,使得环境资产与负债、环境成本与收益的计量缺乏可操作性;与环境会计有关的法律、制度不完善,至今仍未颁布一份具有导向作用的环境会计指南(尤艳馨等,2011)。

4. 社会责任会计。社会责任会计是采用会计的原理、方法和技术,对政府及企业行为引起的社会结果和经济结果进行整理、分析和披露。社会责任会计是社会责任与传统会计的有机结合,是会计学和政治学、社会学、生态学、环境科学与伦理道德相结合的产物。对于社会责任会计的内容,各国观点不尽相同:法国政府要求编报的年度社会资产负债表的附注内容要包括雇员人数、工资、健康和安全生产、工作条件、职员培训、医疗保险、社会保障和福利等;美国企业社会绩效委员会发表的一篇专题研究报告中将社会绩效分为社会关系、人力资源、自然资源、环境贡献等几个方面;我国学者认为,社会责任会计的内容应包括人力资源、社会效益与社会成本、对自然环境的贡献以及对所在地区的贡献等。

5. 人力资源会计。人力资源会计是在组织经济学、组织行为学的基础上,将人力资本理论和会计学的原理和方法相

结合产生的会计学分支。它追求以会计报告的形式将企业人力资源的整体状况完整地反映给企业的利益相关主体,供其对企业的经营状况和发展潜力进行合理的预测(刘树成,2005)。人力资源会计主要包括人力资源成本会计和人力资源价值会计。人力资源成本会计探索了如何对企业的人力资源进行核算,以便将人力资源纳入企业的财务报告;人力资源价值会计则重点研究了人力资源价值创造能力的估值问题。现阶段人力资源会计的发展主要面临以下问题:一是对于人力资源成本会计而言,采用历史成本对人力资源进行计量固然稳健,但会导致人力资源账面价值和实际价值差异悬殊,而采用重置成本对人力资源进行计量则面临重置标准的选择问题;二是对于人力资源价值会计而言,人力资源的价值创造能力不同于一般实物资产,不能单纯地使用未来预期的现金流进行折现,人力资源的估值模型在理论上仍然是一个难题(李航,2007)。此外,人力资源会计与财务会计的融合也是人力资源会计发展过程中必须妥善处理的问题。

(三)微观会计与宏观会计

根据核算范围的不同,会计学应用范畴分为微观会计和宏观会计。前者核算企业的资金运动,后者核算国民经济中的资金运动。

1. 微观会计。微观会计是指以企业、机关、事业单位等为主体,并以其经济活动为对象的会计,包括财务会计和管理会计。微观会计是微观主体管理活动的重要组成部分,它以提高微观主体的经济效益为目的,提供与微观主体经营决策和管理控制相关的会计信息。微观会计信息需求者包括公司治理层、股东、政府及债权人等。

2. 宏观会计。宏观会计又名社会会计,是指以宏观经济理论为基础,运用会计和统计的方法和技术,对一个国家或地区在一定时期内的国民收入和资金运动情况进行核算和监督,其主要是为国家的宏观经济管理服务(林万祥,2000)。目前,学术界对于宏观会计存在与否有两种看法:一是认为会计只存在于微观领域,国民经济核算属于统计学的范畴,宏观会计并不存在;二是承认宏观会计的存在,但对它的性质有三种不同的观点。第一种观点从“复式记账”出发,将国民经济各部门的活动视为各种“交易活动”,认为宏观会计是围绕这些“交易活动”开展的核算工作;第二种观点认为,统计是围绕国民经济运行开展的数据收集和数据分类汇总,而宏观会计是对国民经济数据进行进一步的分析处理,以便反映国民经济的运行情况;第三种观点更直接地认为宏观会计是按照会计学的方法,将国民经济运行的各种存量信息和流量信息按照财务报表形式进行编制和披露。

三、会计学影响范畴的界定

会计学影响范畴是在会计学理论范畴和应用范畴的基础上,进一步研究会计学产生影响的领域。按照产生影响的不同层次,会计学影响范畴可以分为会计对企业行为的影

响、会计对经济发展的影响以及会计对社会发展的影响。

(一)会计对企业行为的影响

企业行为是企业围绕自身的发展战略展开的一系列活动,具体包括企业的管理行为和业务行为两大类。在企业内部,会计主要是为企业的各项管理活动提供信息,因此会计对企业行为的影响主要是影响企业的管理行为。

企业的财务管理行为包括筹资、投资、运营、分配等具体行为,每一项财务管理行为都需要会计信息来确保管理人员做出正确的决策。比如,随着公允价值在企业金融资产计价上的广泛使用,在牛市时管理者的投资行为会更加激进,其利用投资机会,扩大公允价值带来的利润或净资产增量;在熊市时管理者会表现得非常谨慎,以防止金融资产价格下跌对企业带来的不利影响。关于会计对企业财务管理行为的影响,国内外学者已经进行了大量研究,并且在不少问题上都取得了共识。比如,Zeff(1978)认为会计报告不仅仅是对财务决策结果的反映,也能够影响财务决策的效率和效果,这意味着会计具有很强的经济效果。Hunton等(2006)指出,将可供出售金融资产的公允价值变动计入其他综合收益能够有效降低管理者利用可供出售金融资产进行盈余管理的可能性。Jackson(2008)研究发现,在折旧方法的选择上,相较于加速折旧法,直线法会导致企业投资于一些价值非最大化项目。周守华、张敬峰(2006)研究认为,我国的会计准则变迁会从财务管理环境、财务管理目标、财务战略、财务风险管理等方面对企业财务管理理论和实践产生影响。

除财务管理行为之外,会计对企业管理行为的影响还体现在企业的其他管理行为上,如:企业的供产销管理、项目管理、人力资源管理、预算管理等。Scott(2000)指出,会计准则变迁会影响企业的各项契约关系,进而影响到经理人的利益和企业价值。因此,在会计准则的制定过程中,经理人会向准则制定机构施加压力;在新会计准则发布后,经理人也会适时调整经营策略(包括财务管理策略和其他管理策略)。比如,在存货成本核算方面,会计准则取消了后进先出法,当企业采用先进先出法核算存货价值时,一旦原材料价格下降,企业会缩短生产周期,加快生产周转,尽可能让原材料价格下降与产品成本下降同步,保证企业在产品销售中的成本优势,这个过程也体现了会计对企业存货管理、生产管理和销售管理的影响。在研发支出处理方面,会计准则允许在研发阶段将部分研发支出资本化,这会促进企业加大研发投入,体现了会计对技术管理的影响。在股票期权的会计处理上,会计准则将股票期权费用化,这会影响到企业对股票期权的使用,进而弱化股票期权的激励作用,体现了会计对人力资源管理的影响。可见,会计可以通过多种角度、多种途径对企业其他管理行为产生影响。

综上所述,企业管理行为决定企业业务行为,会计对企业管理行为的影响最终也必然引起企业业务行为的改变。

(二) 会计对经济发展的影响

会计对宏观经济的影响主要通过资本市场来实现,资本市场既是宏观经济的“晴雨表”,反映宏观经济的运行情况,也是国家宏观政策(如货币政策、产业政策等)之间的中介。而资本市场中的主要信息是由会计提供,会计是资本市场中的主要商业语言,会计信息是资本市场中相关主体决策的主要依据。因此,会计信息质量关系到资本市场的稳定,进而影响到宏观经济运行。以公允价值的应用为例,黄世忠(2009)认为,公允价值计量具有顺周期效应,这种顺周期效应主要通过资本市场监管、银行业的风险管理以及投资者的心理反应三个途径产生作用,在金融环境动荡的情况下,这种顺周期效应会放大金融市场的波动。此外,会计还会影响到企业战略、企业价值理念、企业行为,从而影响到资本市场,进而作用于宏观经济的发展。

除了通过资本市场影响宏观经济,会计对经济发展的影响还存在其他路径。早在1912年,著名的经济学家熊彼特就曾指出:“经济发展是由一系列的创新活动构成,实施这些创新活动的组织是企业,担负起创新活动职能的人是企业家。”在熊彼特眼中,经济发展无关资本市场,却与企业创新密切相关。将此观点与会计影响企业行为的结论结合起来可知,会计对技术研发、产品创新、高新技术人才引进等企业创新行为的影响,必然也会延伸至宏观经济的发展。其他国内外学者对此也有过论述。朱元午(2001)认为我国会计变迁的最终目标是为国家的宏观经济调控服务。Suzuki(2007)分析了第二次世界大战后日本会计制度在日本经济复苏中起到的作用,研究表明,由于会计制度统一了会计工作的数据口径,因此会计工作生成的数据经过归类汇总后能够直接反映宏观经济的运行状况,这为战后日本经济的恢复提供了信息支撑。杨丹等(2009)认为,我国的经济发展和会计变革是一个相互推动的过程,经济的发展催生了会计改革,而会计的每一次变革也是为每个阶段的经济发展服务。盖地、杜静然(2010)则论证了会计准则变迁内嵌于经济社会的演进之中,是顺应经济社会发展的自组织过程。

(三) 会计对社会发展的影响

社会发展是社会要素向前运动的过程,包括经济发展、政治发展、文化发展、科技进步、体制创新、生态保护等,其中经济发展是社会发展的前提和基础。上文论证了会计能够对经济发展产生影响,从这个角度来讲,会计也必然会对社会发展产生影响。早在春秋时期,孔子就论述过会计的重要作用。《孟子·万章篇》记载:“孔子尝为委吏,曰:会计当而已矣。”美国著名的史学家詹姆斯·W.汤普森对欧洲中世纪晚期的经济社会发展做了大量研究。他认为,中世纪晚期是欧洲由封建社会向资本主义社会变迁的关键时期,在这一时期,由于资本主义生产方式的萌芽带来的经济革命是欧洲社会变迁的主要动力,而引发这场经济革命的是“信用”、“合伙”、

“公司”等组织形式和交易手段的出现。这些新兴事物构成了现代企业制度的基石,在这些新兴事物产生的过程中,“簿记制度”起到了重要作用,特别是两权分离的背景下,“簿记制度”为厘清所有者和管理者之间的财产关系、评价管理者受托责任的履行情况提供了保证(杨雄胜,2002)。纵观世界会计发展史,会计的每一次进步都是在为经济发展服务,同时也推动着社会的前进与上升。

除了对经济发展的影响,会计对社会发展的其他方面,如生态保护、科技进步、文化发展等也都会产生影响。比如,环境会计概念让企业更加重视自身活动对生态环境产生的影响,推动企业的经营理念由单纯追求经济效益向实现经济效益和生态效益的双效统一转变。在会计准则国际趋同的过程中,国际会计准则的使用势必会对各国的语言、逻辑、文化、思维方式甚至是政治观念带来一定的冲击(Suzuki,2007)。新会计准则对于研发支出部分资本化的规定,也是为了鼓励企业增加研发投入,提升企业的创新能力,进而推动行业乃至社会的科技进步,这些都是会计给社会发展带来的影响。郭道扬在《21世纪的战争与和平——会计控制、会计教育纵横论》中写道:“回首20世纪,会计控制已经成为保障社会健康发展的重要力量;展望21世纪,会计控制也必将会在人类处理‘社会发展——生态环境’的事务中以及‘教育——科技——经济——和平’的系统建设工程中发挥其能动作用,将会计控制推进到一个新的历史时期。”

主要参考文献:

- 道格拉斯·C.诺思著.杭行译.制度、制度变迁与经济绩效[M].上海:格致出版社,2008.
- 盖地.税务会计理论研究[M].北京:清华大学出版社,2015.
- 李航.对人力资源会计有关问题的系统探究[J].财政研究,2007(7).
- 周守华,张敬峰.新企业会计准则对财务管理的影响——兼论基于核心竞争力的财务管理变革[J].会计研究,2006(12).
- 陈信元,何贤杰,田野.新会计准则研究:分析框架与综述[J].中国会计评论,2011(2).
- 冯淑萍.关于中国会计标准的国际化问题[J].会计研究,2001(11).
- 葛家澍.会计·信息·文化[J].会计研究,2012(8).
- 郭道扬.会计制度全球性变革研究[J].中国社会科学,2013(6).
- 刘峰.会计准则变迁[M].北京:中国财政经济出版社,2000.
- 陆德明,李红霞.金融危机与国际会计准则[J].会计研究,1999(9).
- 作者单位:东北财经大学会计学院,大连 116025