

HJ

刘惠君·著

会计环境与会计发展

• 东北大学出版社

KUANJI HUANJING YU KUANJI FAZHAN

序

关于会计环境问题的研究,是目前国内外会计学家所热衷和关注的新热点。长久以来,人们在会计理论和实践问题的研究中似乎发现某些不足和缺憾,在有意和无意之间,企求能在会计研究中寻找新的突破口。1994年,中国会计学会首次将“会计与社会发展、经济环境的关系”作为重点科研课题列入年度科研规划,这说明会计环境问题的研究已引起我国会计界最高学术机构的高度重视,这无疑对我国会计环境问题的研究起到了指导和促进作用,并使得在最近短短几年中,对此项学术问题的研究取得了较大的进步和一定的成就。

很久以来,国内外许多会计学人士都对会计与环境的关系问题有较深入的研究,有些著名会计学家也提出过一些精辟的论述,但这些大多还仅仅停留在社会环境是如何影响会计工作、会计职能的发挥,以及会计的发展如何反作用于社会环境等,而从未想到社会环境的变化不但对一定时期会计的发展产生直接影响,甚至会成为会计理论和实践问题研究的逻辑起点。虽然近期我们看到关于这类论述的文献时有展现,但真正能作出较为系统和详实论述的专业性论著实不多见。然而,会计环境问题的研究是一个极具挑战意义的命题,它不但能使会计理论研究形成一种新的视角,建立一种全新的观念,更由于其贴近客观实际,因此,它具有的重大现实意义也是毋庸置疑的。正因如此,许多有

为的会计学者都纷纷致力于此项研究，并试图有所成就。这不能不说是一种可喜的现象，也形成了学术界百家争鸣的良好氛围。

我欣喜地看到刘惠君同志能紧跟时代脉络，抓住当前学术界关注的焦点，以深层次的会计理论问题作为研究的起点，对会计环境问题的研究作出了较为深入、系统和详尽的探索，所取得的成就令人可喜可贺。虽然本书所提出的学术观点和形成的学术理论尚达不到成熟、完备和无可挑剔，但本书作者经过潜心研究和刻苦钻研所提出的一系列崭新的学术观念和较为系统的会计环境的理论体系，无疑将会给人以一种启迪和某些全新的思维方式。它不但对会计环境问题的研究作出了有积极意义的贡献，并为后人进一步深入地研究此学术问题打下了坚实的基础。

作为一本学术性较强的理论专著，我认为作者的研究风格和学术态度是严谨和踏实的。作者花费了充分的时间，收集了大量的资料，经过考征博引，奋力笔耕，卒成此著。这种勇于探索、求实进取的精神实足可嘉。作为本书作者的研究生导师，在本书付梓之前，我有幸能预睹在先，披阅一过，高兴地看到，作者在其硕士毕业论文的基础上，经过大量的充实和精心的修改，删除枝蔓，取其精华，不但较好地体现了导师的意图，并在许多方面有所创新和发展，足见作者之学术功力。纵览全书，章节层次步步深入，论证论述环环紧扣，实务分析有血有肉，演绎归纳有机结合，在许多方面都表现出作者敏锐的观察力和独到的见解。书中的观点和理论对我国目前会计理论和实务的研究，特别是对于会计环境问题的研究，具有一定的指导意义和积极的促进作用。

披阅之际，觉得此书不乏特色。举其大端约有三：

其一，起点高。本书研究的是会计基础理论问题，关系到会计研究的逻辑起点；

其二，系统强。本书结合会计目标、准则和信息质量等系统研究了会计环境问题；

其三，务实际。本书的研究紧密地结合了中国客观经济和社会环境的实际情况。

披阅之余，颇为嘉许，爰书所见，以告读者。限于卷首为序。

张 鸣

1997年4月20日于上海

张鸣先生系上海财经大学会计系教授，硕士研究生导师，中国财务成本研究会会员。

绪 论

在邓小平同志关于建设有中国特色社会主义理论的指引下,我国的改革开放取得了举世瞩目的成就,推动了整个经济和社会的发展。1993年,我国进行了会计改革,确立了建立中国会计准则的伟大目标。《企业会计准则》和《企业财务通则》的颁布,是我国会计改革进程的第一步。目前,《具体会计准则》的制定工作正在进行。在会计准则的建立和实施过程中,一个越来越突出的问题就是:制订我国会计准则,在保证与国际会计惯例相协调的同时,还必须充分系统地研究我国具体的会计环境,以使制订出来的会计准则能够指导发生在我国的会计实务。会计环境理论开始引起国内会计学界的关注,1994年,中国会计学会将“会计与社会发展、经济环境的关系”作为首选科研课题列入科研规划,几年来,我国理论界在会计环境理论的研究上已经取得了一些成绩,譬如,在会计准则的国家比较、各国会计管理体制的差异分析等方面已有许多比较独到的见解。但从总体上看,会计环境作为会计理论体系的一个非常重要的组成部分,在许多方面的研究还只能说是刚刚起步,还有待于进一步开拓、发展,本书试图对此阐述一些观点。

本书共分8章。

第1章“会计环境概述”。本章阐述了会计环境的涵义,指出会计环境不仅影响和制约着会计理论和会计实务的发展,而且,会计对环境有反作用。会计理论和会计实务的研究绝不

— 1 —

能离开会计环境。本章对会计环境的构成及对会计的影响进行了深入系统的分析。在所有的会计环境各因素中,经济环境对会计的影响最为重要。与会计最密切的经济因素包括国家的经济体制、经济发展水平、经济结构、经济主体内部各因素、资本市场的组织方式、通货膨胀以及国家之间的经济联系等等。社会环境对会计的影响主要体现在政治法律、文化教育、科学技术等方面。与经济环境、社会环境相比,自然环境对会计的影响是间接和相对次要的。

第2章“我国的会计环境分析”。本章从总体上对影响我国会计发展的经济环境、社会环境、自然环境作了较为系统地分析。

在经济环境对会计的影响上,首先阐述了经济体制尤其是我国的财政和税收体制对我国会计发展的影响。伴随着财政体制和税收体制的一次次变化,我国的会计制度也不断地发生变化,我国《企业会计准则》的颁布与实施正是经济体制改革对会计影响的最好的体现。尽管近几年我国的经济发展速度很快,但与世界上经济发达国家相比,我国的经济发展水平仍然较低,这也是我们的会计理论水平较低的一个原因。我国各行业和各地区经济发展的不平衡,使会计理论、会计实务的水平在行业间、地区间发展很不平衡,并造成不同行业、不同地区之间的会计信息缺乏可比性。我国企业的资金来源由单一化向多元化转化,使企业会计目标发生了很大变化。目前我国通货膨胀情况仍较严重,虽然,在一定程度上有所遏制,但潜在的深层次因素并未消除。然而,《企业会计准则》对其的关注是不充分的,关于物价变动会计研究和应用可能会跟不上形势发展和变化的要求。

从建国到现在的近五十年时间内,伴随着政治形势的不

断变化,我国会计制度和会计工作秩序也发生了翻天覆地的变化。从我国文化和教育情况看,无论是普通教育还是专业教育,都远远跟不上我国的发展要求。

我国自然环境比较特殊,农业在国民经济中的比重很大,有必要考虑制定《农业会计准则》。

第3章“会计环境与会计目标”。主要阐述了会计目标的概念、内容,会计环境变动对会计目标的影响,指出会计环境与会计目标相结合构成会计理论研究的逻辑起点。

会计目标是会计理论的基础,会计目标包括基本会计目标、具体会计目标、会计信息质量目标三个部分。会计环境对会计目标起着决定作用,本章从会计目标的研究历史分析会计环境对会计目标的影响,并分别论述了会计环境对具体会计目标、会计信息质量目标的影响作用,指出构建我国的会计目标体系应注意的几个问题。

回顾人们对会计理论逻辑起点的研究历史可以看出,会计环境作为会计理论的研究背景一直是构建会计理论的基础和出发点。本章指出,以会计目标为起点构建的会计理论是局部的和不全面的。作为会计理论的逻辑起点,应同时具备以下几个特征:是其他会计理论的基础;是会计理论和会计实务的“联结点”;具有科学的预见性和稳定性,只有会计环境和会计目标相结合才能达到上述三项标准。

第4章“我国的会计环境和会计信息质量”,着重论述了我国会计环境对我国各个时期企业的会计信息质量的影响。

在会计环境各因素中,经济体制对会计信息质量的影响最大。本章以计划经济和市场经济两个不同的经济体制下的会计环境为主线,阐述不同经济体制下企业会计信息的表现特征,并以会计信息的两个基本质量——可靠性和相关性为

例,论述了不同会计环境对可靠性和相关性的不同要求和影响。

在我国社会主义市场经济中,不仅需要可靠的会计信息,而且相关性也是一个非常重要的质量。在处理日常的会计实务时,倘若需要在可靠性和相关性之间作一取舍时,如何理顺二者之间的关系就显得极为重要。本章指出,在保证可靠性和相关性皆不可偏废之同时,应将可靠性作为最重要的会计信息质量而置之于相关性之上,这是在对我国会计环境作了较为深入的研究后才得出的结果。

本章在最后结合我国具体的会计环境试图构建我国的会计信息质量的体系。

第5章“我国的会计环境与会计准则”。本章全面论证我国会计环境对我国会计准则的具体影响,包括在我国目前会计环境下建立会计准则的紧迫性、不完备性、以及我国会计准则颁布形式的具体选择。

尽管在我国建立会计准则已是大势所趋,但就我国目前的经济环境来看,无论是市场经济的发展程度、经济法规的完善程度,还是会计人员的业务素质以及我国的会计理论水平等方面都不尽人意,这些都构成了建立我国会计准则的不完备条件。因此,在会计准则颁布形式的选择上,我们只能结合自己的会计环境来考虑,在颁布会计准则的同时,辅之以行业会计制度。在会计准则的颁布程序上,我们选择了从一般到具体的模式。

本章在最后论述了取消行业会计制度的原因和时机选择。

第6章“目前我国会计环境下具体会计准则的几个问题”。本章主要阐述了我国具体会计准则的制定必须结合我国

现阶段特殊的会计环境,表现在具体会计准则的适用范围上,应规范我国的国有企业和股份制企业;在具体准则的内容上,不能将会计科目的具体说明纳入具体准则的附录之中;我国各行业、各地区经济发展的不平衡现状不能成为分行业、分地区制定具体会计准则的理由;具体会计准则与行业会计制度的并存也是现阶段我国会计环境对会计影响的结果。

第7章“会计环境影响关系的微观基础——企业会计环境及其影响”。本章指出:社会的和地区的及不同发展阶段的环境变化对会计的影响,无不都最终高度集中地体现在企业会计之中,企业会计环境问题的研究,是会计环境问题研究的主要方面。

企业会计环境由两部分组成:企业外部环境包括企业所处的社会制度、社会发展水平、科技和文化水平;企业内部环境比如企业整体管理水平、企业管理制度、企业会计人员的素质和水平等,它们不但影响着企业会计水平的高低,而且一个企业会计管理制度是否完善、会计人员的素质水平直接影响到企业内部会计管理职能能否得到充分和有效的发挥。

第8章“我国的会计环境与会计规范体系”。本章论述了我国传统计划经济、现阶段会计环境、未来市场经济三个不同环境下我国会计规范体系的模式。

为满足国家计划经济分级归口管理的要求,我国采用了“《会计法》——行业财务、行业会计制度——企业会计制度”的会计规范体系,分行业、分部门、分所有制的财务与会计制度,恰好符合计划经济自下而上的经济管理需要。因此,这种会计规范体系模式可以讲是极大地促进了我国计划经济的发展。

目前,我国社会主义市场经济刚刚起步,现代企业制度尚

未真正确立,经济环境最为复杂。在会计规范模式的选择上,我国采取了“以《会计法》为导向,以两则、两制为核心,以企业财会制度为补充”的三级会计规范体系。可以断定,这种财务与会计分开、准则与制度并存的局面是暂时的,是我们目前过渡时期的一种手段,随着社会主义市场经济体制在我国的建立和完善,财务制度、会计制度将顺利地完成它们的历史使命,退出历史的舞台。

本章在最后论证了取消财务制度的原因和时机选择,并试图设计了未来我国市场经济环境下的会计规范体系。

本书作为在会计环境和会计发展方面的理论探讨,很难断言是成熟的。然而它对那些关心会计环境理论、探索我国会计准则的完善、以及研究我国会计规范体系的专业同仁来说可能是有所裨益的,它为研究我国会计理论提供了另一种分析问题的方法。

目 录

序

绪 论

1 会计环境概述

- 1.1 会计环境的意义 1
- 1.2 会计环境的构成及演变 3

2 我国的会计环境分析

- 2.1 我国的经济环境分析 14
- 2.2 我国的社会环境分析 25
- 2.3 我国的自然环境分析 31

3 会计环境与会计目标

- 3.1 会计目标的概念及内容 35
- 3.2 会计环境变动对会计目标的影响 41
- 3.3 会计环境与会计目标相结合构成会计理论研究的起点 53

4 我国的会计环境与会计信息质量

- 4.1 我国会计环境对会计信息质量的总体影响 61
- 4.2 我国会计环境对会计信息可靠性的影响 65
- 4.3 我国会计环境对会计信息相关性的影响 72
- 4.4 在社会主义市场经济中可靠性和相关性
的关系 76
- 4.5 我国会计信息质量特征的理论构建 82

5 我国的会计环境与会计准则	
5.1 我国建立会计准则的必要性和紧迫性·····	88
5.2 目前建立会计准则的不完备性·····	92
5.3 我国会计准则颁布形式的选择·····	98
6 目前我国会计环境下具体会计准则的几个问题	
6.1 我国制订具体会计准则的必要性、适用范围 及内容·····	111
6.2 我国行业会计差异与具体会计准则的制订··	119
6.3 我国地区经济结构与具体会计准则的制订··	122
6.4 具体会计准则与行业会计制度的并存·····	128
6.5 应该抓紧的几项工作·····	132
7 会计环境影响关系的微观基础	
——企业会计环境及其影响	
7.1 企业会计环境的意义·····	135
7.2 企业会计环境的构成及其影响·····	136
7.3 市场经济体制对企业会计的重大影响·····	147
8 我国的会计环境与会计规范体系	
8.1 我国计划经济体制下的会计规范体系·····	153
8.2 我国目前会计环境下的会计规范体系·····	157
8.3 我国未来会计环境下的会计规范体系·····	161

参考文献

后 记

1 会计环境概述

1.1 会计环境的意义

任何一门学科的产生和发展，都是一定环境作用的结果。会计这门学科也不例外。在会计的产生和发展过程中，会计环境起着影响、制约和促进的作用。

对于环境概念的一致理解是“某一事物周围的境况”，具体到会计环境，是指会计所处的历史条件和客观状况。即指与会计产生和发展相关，影响并决定会计思想、会计目的、会计任务、会计制度、会计组织、会计工作、会计理论以及会计实务及其发展趋势的历史条件和客观状况。进一步说，会计环境主要包括三个要素：经济因素、社会因素、自然因素。它们之间是相互联系、相互依存的，会计理论和会计实务的发展变化是会计环境三要素综合作用的结果。

会计环境是会计基础理论的重要组成部分。在 FASB 提出的财务会计概念框架结构中说到：“本框架论述的目的，受到美国经济、法律、政治和社会环境的影响”。事实上，会计环境对于会计其他基础理论，如会计目标、会计假设、会计概念、会计原则等，都有极大的影响。美国会计学家亨德里克森在其所著的《会计理论》一书中曾谈到“会计环境对会计的目标及根据逻辑导出的各种会计原则和规则有着直接的影响”。从会计的发展历史不难看出，任何一个阶段的会计理论研究都是以其所处的会计环境作为背景而展开的。每一个

国家的会计理论与实务都各不相同。美国会计学家 G. G. 米勒等曾说过“没有任何两个国家的财务会计实务是相同的”。每一个国家都是按照它的社会发展状况和具体的经济环境制订适合自己国家的会计准则和会计制度，都是恰切地反映了一个国家的政治、法律、经济、文化、教育等一些特定环境。应该说，会计环境差异是形成会计的国家差异的根本原因。由此可见，会计环境在会计理论结构体系中处于十分重要的地位。

会计环境不仅制约、影响着会计的发展，而且是正确衡量和评价会计理论和会计实务的客观标准。会计理论和会计实务的发展不可能超越其所处的历史环境，超前的会计理论和实务不但不能适应其所处的会计环境的需要，而且会造成会计工作秩序的混乱；反之亦然，落后的会计理论和会计实务对经济的发展也会产生破坏作用。因此，会计理论和会计实务必须与会计环境相适应。

但另一方面，会计并不是只消极地适应会计环境，它通过自身的活动和发展变化反作用于会计环境。会计水平的高低，直接影响到企业的管理、社会资源的配置以及社会经济的运行和发展。对不利于会计理论与实务发展变化的会计环境，会计通过其自身的积极运行操作，促进会计环境的改善，以形成一个良好健康的客观环境。

综上所述，会计理论和会计实务的研究离不开会计环境的研究。如果抛开会计环境去孤立地探讨会计理论与会计实务，就不可避免地会造成与会计环境不相适应的会计理论与会计实务，它不但不能有效地促进经济的发展，反而会给经济的发展造成损害。

为使会计理论与会计环境更相适应，与会计实践更相结

合，对会计环境进行深入系统的分析研究，是极其必要的。

1.2 会计环境的构成及演变

会计学是一门科学。会计所处的外在环境因素，诸如社会环境、经济环境、自然环境、历史环境、军事环境等，都对会计制度的制订、完善和发展产生不同程度的影响。会计理论和实务的建立与完善要以其所处的客观环境为依据。总之，对会计学科的形成、发展起限制作用的各种因素，统称为会计环境。从纵向看，会计的产生、发展和进步离不开会计环境的变迁。从横向看，会计环境差异是形成会计国家差异的基本原因。综观世界各国会计，差异是客观、普遍存在的。每个国家的会计准则和会计制度，都是结合各国自身的社会发展情况和具体的经济环境制订的，无一不体现其国家特色。应该说，国际会计准则委员会于1989年发表的概念框架中对此作了很精辟的论述：各国财务报表“实际上是有差别的，这大概是由于各国社会、经济和法律环境的不同以及不同的国家在制订国家级标准时考虑到财务报表不同使用者的需要引起的，这些环境的不同，导致使用财务报表要素的各种定义……，导致使用关于确认财务报表项目的不同标准，导致对不同计量基础的取舍。财务报表的范围和财务报表中的列报内容，也受其影响”。

具体来说，不同国家的政治和法律制度、经济模式、经济发展水平、经济增长速度、教育文化水平、商业法规、企业规模、社会风气和习惯，甚至不同国家的自然环境和地理条件，都会对会计制度和方法的制订产生不同的影响，这些因素有些属于直接的，对会计起到关键性的重要影响，比如

经济、法律、政治、文化、教育因素，而有些只是间接对会计发生影响，例如地理位置、资源禀赋等自然条件，它们对会计制度的制订只是起到相对次要的非决定性的作用。下面着重以经济、社会和自然三环境为主来阐述会计环境对会计影响的过程。

1.2.1 经济环境对会计的影响

在所有的会计环境因素中，经济因素对会计的影响最为重要。它不但直接地对会计产生着重要的有时甚至是决定性的影响，而且还通过对政治、法律、文化教育等其他环境因素的影响来间接地对会计产生影响。经济因素包括国家的经济特点、经济发展程度、经济制度的基本方向、国家的货币财政政策、经营资金的供应渠道、参与国际经济活动的程度、通货膨胀的趋势、一国与其他国家的经济关系、经济联系和经济来往等。在所有这些经济因素中，与会计联系最密切的有国家的经济体制，经济发展水平，经济结构即经济布局状况，经济主体内部因素，诸如所有制成份、经营形式、经营机制等，资本市场的组织方式，国家通货膨胀率的高低以及国家对外贸易工作开展的程度等。

国家经济体制对会计的影响最大，它包括财政体制、税收体制等方面。财政是社会生产力发展到出现剩余产品时才开始萌芽的，财政分配的形式和数量及其在社会经济中的作用和地位与剩余产品在社会再生产中的作用和地位息息相关。可以说，利润是商品经济追求剩余产品价值的价格表现，而财政是在价格表现上分配剩余产品价值的经济形式。在所有社会中，财政分配是由社会生产引起的一种社会职能，财政分配原则上是以社会共同需要、财富共有为前提，凭借国

家权利参与社会剩余产品分配以保证社会共同需要。国家经济制度的基本方向表明了该国对经济部门的参与和控制意向，主要是通过财政和税收体制来体现的。强化了中央计划和控制机制的国家，为了加强政府的计划和控制管理体制职能，其会计制度的制订必然反映出高度标准化和高度统一的特征。采用不同货币政策的国家，必然要伴以专门的会计政策和方法。在经济发展水平较低的国家，其财务会计、税务会计和管理会计不会十分完善。

相比之下，在美国、西欧等经济发展水平和生产力水平较高的国度内，其会计理论和实务的发展水平也必然较高。由于其企业规模的扩大和管理上的需要，以及拥有高度发达的高技术产业，与之相适应的会计理论和会计实践的水平也很高，比如，会计准则一开始都是先在这些国家里出现的。经济结构体现在国家内部各地区、各行业的经济发展是否平衡方面，它往往影响到一国内部各地区、各行业的会计理论以及会计实务水平。如果一国各地区、各行业的经济结构不十分合理，也就是地区之间或者行业之间在经济发展速度、经济发展水平、经济资源占有量等方面差异较大，地区和行业之间的会计信息可比性就要受到一定的影响，从而造成各地区之间、各行业之间的会计水平、会计思想方面的差异，甚至影响到全国范围内的宏观经济管理。

经营资金的供应渠道也可称作资本市场的组织方式，主要指企业资金的来源渠道。如果企业资金主要是靠贷款方式解决的，那么会计就要反映债权人需要的信息，保护债权人的合法权益成为提供会计信息的基本宗旨。而主要来自股东投资的国家，要反映重要的投资信息，即投资者投入资金所取得的红利情况。在证券市场规范化、国际化的国家，要完