

第一章 导论

第一节 会计与会计准则

一、对会计准则研究范围的限定

“会计准则”是一个复合名词，由“会计”和“准则”组合而成。要回答会计准则是什么，首先要回答会计是什么。

（一）从何谓“会计”说起。“会计”一词在我国有多种解释。有人把会计理解成从事会计工作的会计人员，如张会计、李会计，这显然是一种通俗的称谓，不能作为科学用语，因为他们不会把从事计划和统计工作的人员称为张计划、李统计；也有人把会计看成一门科学，认为会计就是会计学，这显然是概念混淆，不可取；当然也有人认为会计就是会计工作，但它是一种什么样的工作呢？理论界又有不同的认识。

在西方，“会计”一词一般用“accounting”表示，它的意思是会计工作，如美国会计学家肯顿·罗斯和罗伯特·汉森在其所著的《会计学基础》一书中把会计定义为：对企业财务活动的顺序记录称为会计记录，计划、记账、分析以及对财务记录进行解释的工作就是会计。我国会计界对会计的理解很不一致，有的人从提供信息的角度考虑，把会计看成一种信息系统；有的人从会计方法的角度考虑，把会计看成管理的工具；有的人则从会计工作的功能角度考虑，把会计视为一种管理活动等。

在“会计究竟是什么”这个问题上，作者认为“会计是一种管理活动”的认识才真正抓住了会计的本质。因为会计的概念是

从会计实践中抽象出来的，如果离开会计实践去理解会计，会计就成为一种虚无缥缈、无法捉摸的虚幻概念。所以，不能脱离开会计工作去理解会计。以会计是一种管理活动为出发点研究会计问题所形成的理论就是会计管理理论，这种理论最主要的特征是把会计作为会计工作整体来看待，认为会计是人们反映和监督价值耗费、价值形成、价值实现、价值补偿和分配过程的一种管理活动，它包括会计预测、会计决策、会计预算、会计计量、会计控制、会计报告和会计分析等环节。阎达五教授和杨纪琬教授在 80 年代首次提出会计管理的概念，应当说是会计认识上的一次飞跃。这一论断经过多年的实践检验，已被充分证实，并为会计界的多数人所认同。

就作者的理解，会计管理理论是一套完整的结构，既包括一系列会计管理理论又包括一整套会计管理方法。阎达五教授把会计管理理论的框架结构（实际上包括了会计管理的理论和方法两个方面）分为四个层次，这四个层次构成的完整体系才是会计管理的全部内容^①。这四个层次是：（1）会计的本质、特点和目标；（2）管理主体以及主体的地位、管理的客体以及客体的特征、管理的范围以及范围的分割、管理的时间；（3）会计管理的运行机制；（4）会计管理的方法（具体方法包括基本原理、适用范围、选择标准等）。其中，会计管理的方法包括 9 个方面，即组织的方法、协调的方法、预测的方法、决策的方法、预算的方法、计量的方法、控制的方法、报告的方法和分析的方法。

自提出上述观点至今已有 10 年了，现在重新谈论这个问题是不是炒冷饭呢？不是的，近年来，由于会计准则问题的“火热”，有些人对会计是一种管理活动的论断产生了怀疑。他们认为，从国内外的会计准则文献和具体内容上根本见不到会计是一

参见阎达五：《会计管理结构》，151~153 页，北京，北京出版社，1990。

种管理活动的轨迹，反而觉得将会计视为一种信息系统比较符合准则的实际。这是不是说会计是一种管理活动的论断就是不正确的呢？要回答这个问题，必须弄清会计与会计准则是什么关系，也就是要明确会计准则到底是一种什么准则，其中的会计又是指什么。

（二）对会计准则的理解。要回答什么是会计准则，有必要解释一下什么是“准则”。根据现代汉语的说法，“准则”是言行、行动所依据的原则。因此，会计准则也就是会计管理活动所依据的原则。在英文里，准则一般用“norm”、“standard”，或“criterion”表示，主要是标准、一般要求或规矩的意思。把“准则”一词运用于不同的领域，就形成了各种各样的准则，如外交准则、为人准则、道德准则等。如果把准则的含义限定在会计领域，就自然地形成了会计准则的称谓。

从会计的构成看，会计准则应包括会计理论准则和会计方法准则两个方面（习惯上人们称其为会计准则理论和会计准则方法）。仅从会计方法角度看，会计准则就应包括会计工作的全过程，既要包括预测决策会计准则，又要包括计算控制会计准则，还要包括报告分析准则。也就是说，究竟什么是会计准则，是一个很模糊的定义，因为从不同角度考虑，可以对会计准则做出不同的解释，因而以非常抽象的定义去理解会计准则基本上没有什么实用价值。只有有针对性地去解释会计准则中的某一具体方面，才可得出更为实在的认识。因此作者认为，在“会计准则”前面或在“会计”和“准则”之间冠以特定的会计术语，才能真正解释清楚会计准则是什么，如“财务会计准则”、“会计确认准则”、“会计报告准则”、“管理会计准则”等。

从实际情况来考察，目前国内外所讲的“会计准则”（由于实质相同，作者把西方国家的“accounting principles——会计原则”和“accounting standards——会计标准”统称为会计准则）

仅仅是财务会计报告准则，既不包括预测决策会计准则，也不包括分析控制会计准则。因此，我们现在看到的会计准则仅仅是会计准则中的一部分，以财务会计报告准则去定义会计准则显然是以偏盖全。

（三）会计准则的产生和发展简述。会计准则是随着经济的发展而发展的。1909年，美国注册会计师协会的前身——美国公共会计师协会成立了会计名词特别委员会，揭开了会计准则规范化进程的序幕。美国在经历了20世纪20年代、30年代的世界经济危机后不久，于1933年和1934年先后通过了《证券法》和《证券交易法》，并开始制定全国统一的会计准则。1934年，美国会计师协会批准了六条会计原则，并命名为《公司会计资料的审计》。1938年，美国会计师协会成立了会计程序委员会，该委员会至其被撤销的1959年，共发表了51份会计研究公告。1959年，美国成立了会计原则委员会，取代原来的会计程序委员会，到1973年该委员会共发表了31份意见书。1973年，美国成立了独立性会计准则制定机构——美国财务会计准则委员会，截至1998年6月，该委员会共发表了133个会计准则，并发表了与会计准则有关的解释及概念公告等。1973年建立的美国财务会计准则委员会是世界会计准则发展史上的一个里程碑，其发表的会计准则被公认为当今世界会计准则的样板。其后，各个国家纷纷效仿并各自制定会计准则。我国随着经济体制改革进程的不断深入，于1993年7月1日开始实施企业会计准则，并于1998年开始实施事业单位会计准则。

（四）本文对会计准则范围的限定。从字面上看，会计准则包括的内容极为广泛，涉及会计管理结构的方方面面。但由于会计是一门实用性科学，人们出于特定需要，可能对会计管理方法中的某些方法显得格外关注，因而被特别强调。但随着人们认识的不断深入，其他方法被广泛关注的程度也会越来越高，现在人

们对未来会计信息的关注就是一个很好的例证。由于会计核算和会计报告的基础地位，会计准则发展至今，规范的主要是财务会计准则中的对外报告准则，而且在可以预见的未来这仍将是人们关注的焦点。我国实施会计准则的进程刚刚开始，对外报告准则显然是我们需要研究的重大课题。基于这种考虑，笔者把本文所称的会计准则限定为报告准则或称核算和报告准则，而且主要针对对外报告而言。

二、会计本质是研究会计准则的逻辑起点

研究问题的逻辑思维方式是多种多样的，有比较研究思维方式、分类研究思维方式、归纳研究思维方式、演绎研究思维方式等。无论采用哪种思维研究方式，都需要确定研究问题的逻辑起点，对会计准则的研究也不例外。综观古今，概览中外，随着会计的发展和人们对会计认识的深入，会计准则的研究起点也在发生变化。

在美国，70年代以前主要表现为以会计假设为逻辑起点的研究特点，其典型代表就是美国会计师协会的会计原则委员会，它为制定会计原则（实际上就是规范会计核算和会计报告的准则）而把会计假设的研究列为优先项目。70年代以后主要表现为以会计目标为逻辑起点的研究特点，其典型代表是美国的财务会计准则委员会。1976年，财务会计准则委员会发表了一份题为《概念结构研究项目的范围与定义》的重要文件，提出了概念结构是由目标和与之相联系的基本概念组成的严密的逻辑体系的设想。1978年又发表了概念公告第1号《企业财务报告的目的》，从而正式确立了以会计目标为起点的研究思维模式，这种模式为西方大多数国家所采用。我国制定和实施会计准则的时间不长，受西方国家特别是美国的影响为甚，基本上也采用了以会计目标为起点的研究思路。

以会计假设为研究起点是从会计的外部环境出发，在假定的

条件范围内研究会计准则问题，这显然有其局限性。因为假设是为了得出某种结论而做的假定，它与客观事实有相当的距离，从这种角度去研究会计准则，势必遭到实务界的反对。事实也正是如此，1973年，因会计原则委员会的研究成果不尽如人意而被财务会计准则委员会所取代。

以会计目标为研究起点在很大程度上是从主观愿望出发，研究会计如何达到人们设定的目标。这种研究固然有其合理的一面，即会计要为人们的某种目的服务，然而它却忽略了一个关键问题，即会计目标不取决于人们的主观意愿，而取决于会计本身能不能达到人们提出的要求。从会计目标出发研究会计准则，难以确定会计准则到底应包括哪些具体内容，因为在没有确定会计是什么之前先确立会计目标，极易出现多目标论的局面，从而使会计准则失去其作为“准则”的特征。事实上，这种后果已经渐渐暴露出来了。例如，在经管责任目标论下制定的会计准则，其信息主要是为了满足评价现实状况的需要；在决策有用目标论下制定的会计准则，其信息主要是为了满足评价未来状况的需要。

只有抓住会计的本质，才能正确确定会计准则的目标。本文从会计是一种管理活动的角度出发，研究会计准则的内容及结构。作者认为，尽管本文设定的会计准则范围主要是对外报告准则，但由于会计管理是一套完整的理论和方法体系，因此不能把会计准则同会计管理其他相关的方法割裂开来，要将其作为会计整体的有机组成部分来看待。会计报告的内容和方法不但取决于会计管理的总体目标，而且会影响到会计管理目标的实现。具体来说，会计准则提供的会计信息是为了进行会计预测、决策、计划、控制、分析和考评，它提供的会计信息是基本的会计信息，或者说是不同的管理者和不同的利益追求者所需要的共同的信息，这种信息肯定是为了达到管理目的的信息。我们进行深入分析就会发现，会计管理的目的与整个企业管理的目的是一致的，

会计准则的目的与会计管理的目的也是一致的，这一目的就是寻求会计主体的长期发展和长期利益。这样，通过抓住会计的本质特征，就很容易定位会计准则的目标了，即管理有用性。

第二节 会计准则的基本功能与特征

一、会计准则的基本功能

谈及功能问题，不能不把功能和作用联系起来。在现代汉语辞典中，把功能解释为客观事物或方法本身能够发挥的有利的作用。把作用解释为对事物产生的影响或对事物产生某种影响的活动。显然，功能与作用既有区别又有联系。根据作者的理解，功能是客观事物本身所具有的功效，作用是通过人以积极的态度对客观事物产生影响而实际发挥的效能。可以说，在功能和作用之间有无距离以及距离的大小，起决定性作用的是人的行为。本文试图提供一种思路，以便通过人的努力使会计准则的作用达到最佳。

会计准则有什么功能是研究会计准则的一个难题，但是我们可以通过人们在实践中使会计准则发挥的作用反推出会计准则的功能。作者通过对会计准则发挥的作用进行分析，认为会计准则至少具有以下五个基本功能。

（一）指导功能。会计准则的指导功能有两层含义：一是会计准则的理论对会计准则的方法具有指导功能；二是会计准则对会计实务具有指导功能。前者是从会计准则内部结构关系来说的，后者是从会计准则同会计实务的关系来说的。

任何事物的形成与发展都离不开理论指导和实务处理，会计准则也不例外。尽管会计准则既不同于会计理论又不同于会计实务，但会计准则的形成和发展既离不开会计理论又离不开会计实务。从理论上讲，会计准则是以一定的会计理论为基础的，是对

会计实务进行的理论上的提炼和概括，是以一定的理论为指导的。无论人们是不是把西方国家的《概念结构》视为会计准则的组成部分，但不可否认它是专门指导会计准则制定和修订的理论，成千上万个会计准则方法都能在其中找到相应的理论根据。因此可以说，会计准则体现了一定的会计理论，而且以相应的会计理论为指导。从实务上看，会计准则来源于会计实务，是对长期会计实践的总结和归纳。但是从各国的会计准则中不难发现，会计准则并不是对会计实务的简单拼凑和组合，而是归纳性的提炼和概括，是具有普遍性规律的一种总结，因而会计准则对会计实务具有指导功能。

总之，会计准则理论指导会计准则的方法，会计准则理论和会计准则方法指导会计实践。

（二）约束功能。会计准则的产生主要源于会计行为的规范化要求。1929 年资本主义国家发生经济大危机，公司纷纷破产倒闭，股票价格急剧下跌，信用制度崩溃瓦解，社会生产力遭到严重破坏。人们意识到公司必须提供真实可比的会计报告，才能保护投资者、债权人以及其他与企业有经济利益关系的各方人士的利益。说到底，就是要规范公司的会计报告，限制公司会计的弄虚作假、报告失真等行为发生。所以，会计准则的实质就在于规范，通过规范来约束过度的会计行为。会计规范的形式和内容是多种多样的，有法律规范、道德规范，也有准则规范。

会计准则是会计规范中最主要的形式之一，是会计规范化建设进程发展到 20 世纪 30 年代的产物，并随着经济的发展而不断完善。由国家机构颁布会计规范的文献是现代会计准则规范形式的基本特征，因此会计准则具有一定的强制约束力。尽管随着民主化和法制化建设进程的进一步发展，会计准则规范化文献的制定和颁布逐渐趋于民间化，但不可否认，国家政府从未放弃过对会计准则制定和颁布的控制和管理。从各国会计准则的制定情况

看，就法制化建设比较健全的美国而言，表面看来会计准则是由民间组织制定和颁布的，但实际上是在证券管理委员会控制下进行的。德国、日本和我国的会计准则都由政府颁布，会计准则的强制约束力表现得就更为明显了。从国际会计准则来看，国际会计准则对各国的会计行为并不具有强制性的约束力，然而一旦某个国家采纳或部分采纳了国际会计准则中的某些条款，这些被采纳的条款就作为该国自己的会计准则而具有强制约束力了。

因此，会计准则具有相当的法律效力。也就是说，会计准则实际上是各国的一种“准法律”，在会计主体的会计核算和报告行为方面具有强制约束力。

（三）评价功能。评价就是评判事物的质量高低。会计准则的评价功能是指会计准则可以评定和判别会计行为本身的质量以及会计实务对会计准则的符合程度。

会计准则来源于实践，又指导会计实践。一方面，在制定会计准则过程中，可以通过会计准则理论来检测会计准则的方法是否合理和有效，是否需要改进；另一方面，通过会计准则的实际运行，可以把实际运行效果同会计准则设定的目标进行比较，判断会计实务是否遵守了会计准则规定的程序和方法。

在制定会计准则过程中，会计准则的理论是评价会计准则方法的标准和依据。在实施会计准则过程中，会计准则方法是评价会计实务的依据和标准。会计准则理论是经过长期的会计实践总结和归纳而形成的，既不是简单的以归纳法建立的理论，也不是以演绎法推导出来的理论，它是逻辑推理和事实证明相结合而建立的理论，这样的会计准则理论对会计准则方法自然具有特定的评价功能。会计准则方法是受会计准则理论指导并来源于会计实践活动的，是会计理论与会计实务相结合的产物，因而自然也就对会计实务具有评价功能了。从实际情况看，尽管会计准则对会计实务的评价功能主要是靠审计工作来完成的，但事实上，会计

准则为审计工作提供了验证的标准和根据。任何一个国家的审计标准无不把会计准则作为审计依据。在出具的审计报告中，关键要明确公司的会计处理是否符合公认会计原则（会计准则）的要求，也就是说审计师的职责是对公司是否遵守了会计准则而发表审计意见。

（四）修正功能。修正，顾名思义是进行修改使之正确化。会计准则的修正功能也就是在会计准则发展过程中不断纠正差错的功能。

在经济发展过程中，随着会计规范内容和方法的不断完善，会计准则理论和会计准则方法也在不断发展和变化。人们对会计理论的认识程度不断提高，会计方法和会计处理手段不断完善，会计准则方法可能与会计准则理论出现不协调，甚至产生新的矛盾。作为完整体系的会计准则，出现不协调和矛盾是不能容许的。因此，要在会计理论指导下对会计准则的方法、内容进行修正，即根据实际情况的变化不断增加新的准则，不断对原有的准则进行修改。美国财务会计准则委员会已经发布了 133 个会计准则，但并不是所有准则都在使用，其中有很大一部分是新的准则替代旧的准则，或是对原有准则的修改。国际会计准则委员会发布的会计准则中，也有不少是以新换旧。

从各国会计准则修正的情况看，会计准则的修正功能主要表现为在会计准则理论指导下，对会计准则中不适宜的方法进行修改、补充和完善。实际上，会计准则的修正也表现为对会计理论的完善，如美国原来把企业会计准则的理论同非营利组织会计准则的理论分开来制定，但后来考虑到两套会计准则理论的趋同化，就将二者修正为合一的会计准则理论，使会计准则理论的指导作用更加明确，适用性更强。

（五）协调功能。协调即配合得适当。会计准则的协调功能表现为会计准则体系内部不同会计准则之间的有机配合以及国家

间会计准则内容和方法的趋同性。

会计准则是一个严密的体系结构。在会计准则体系内，不但会计准则理论与会计准则方法相互协调一致，而且不同会计准则（主要是具体会计准则）之间具有内在协调一致性。每一个具体会计准则总是针对某一类具体业务或某一个具体要素进行核算和报告方面的规范，同其他业务准则或要素准则必然有着千丝万缕的联系，因而在会计准则体系结构上形成一种相互交织、相互融合的关系网络。在这个网络中，体现出了会计处理方法的对等和公平，体现出了会计处理原则的一贯性。更具体地说，每一个具体会计准则内容和方法变动都要同时涉及到相关会计准则的变化。

会计准则的实质是进行规范，其目的在于通过会计准则的约束，使企业编制出可比的会计报告，尤其在世界经济一体化的趋势下，越是要求会计信息在国际间可比，对企业编制会计报告的约束要求也就越强烈。这样，会计准则的国际协调就成为会计准则应具有的特殊功能。国际会计准则的制定和推广，正是会计准则国际协调迫切要求的最明显标志。

二、会计准则的基本特征

会计准则总是以一定的社会经济背景为其存在基础，也总是反映不同社会经济制度、法律制度以及人文习惯的某些特征，因而不同国家的会计准则各有不同的特点。但是，会计准则毕竟是经济发展对会计规范提出的客观要求，它与社会经济发展水平和会计管理的基本要求是相适应的。因此，无论是哪个国家的会计准则，同其他国家的会计准则相比，总是具有某些共性，我们把这些带有普遍性的特征称为基本特征。概括起来，主要有以下几方面。

（一）公共认可性。会计准则的实质是规范，规范的目的在于确保会计信息的真实和可靠，维护社会经济秩序的正常运

行，提高经营管理的有效性。从某种意义上讲，规范主要是为了对那些企图利用会计信息谋求自我利益的个人、企业组织或团体的会计行为加以限制。限制的手段是多方面的，可以是行政性的，也可以是道德性的。会计准则就是为会计界规定了一个“执业标准”，要求大家都去遵守。标准能否得到实际贯彻，关键取决于它是不是公共认可的标准，而会计准则提供的就是这样的标准。在会计准则制定过程中广泛听取各方意见和建议，目的也就在于要提高会计准则的公共认可性。只有得到会计理论界和实务界的普遍认可，会计准则才能真正起到准则的作用。西方一些国家特意在会计准则前面加上“公认（generally accepted）”一词，就是为了特别强调会计准则的公共认可性。

（二）权威性。会计准则之所以能够得到贯彻和落实，除了其公共认可性之外，还来自于会计准则所具有的权威性。会计准则权威性和公共认可性有时难以分得很清楚，因为只有得到公共认可的会计准则才是真正具有权威性的会计准则。不过，有时会计准则的实施主要是靠权威机构的“命令”才得以实现的，尤其在会计准则制定和颁布的初期，权威机构的权威性显得格外重要。即使是公共认可的会计准则，有些方面还会与准则使用者的愿望有一定差距，为了保证会计准则的实施，必须由权威机构制定或发布。从世界各国的情况看，会计准则的权威性主要来自于会计准则发布机构的权威性。这些机构可能是政府部门，也可能是由政府部门授权的会计职业团体。

（三）渐进性。会计准则的功能虽与法律的功能基本相同，但由于二者不属于同一范畴，因而只能说会计准则是一种“准法律”。法律规范有两个起码的要求：一是要保持法律的相对稳定性；二是要适时进行修改，以适应形式的变化。会计准则也同样要满足这两个基本要求。从会计准则稳定性角度讲，会计准则就是为了提供可比的和一致的会计信息。会计准则经常变动，会计

信息可比和一致的目的就达不到，因此既要求会计准则在制定过程中有适度超前性（可预见性），又要求会计准则在执行过程中有适当的延续性（持续性）。从会计准则适用性角度讲，会计准则是为了提供有用会计信息的，只求信息可比、不求信息的可靠是无法保障信息有用性的，一旦经济情况发生变化或会计处理手段和处理方法的革新，采用新的方法或程序更能提供可靠的会计信息时，会计准则需要改变，因而要求对会计准则重大的项目或重要的问题及时做出修正。所以，会计准则保持相对稳定性的要求与会计准则需要适时应变的要求的矛盾冲突，使得会计准则呈现渐进性的特征。所谓渐进性就是逐步制定，逐步实施，逐步修订，不宜一蹴而就。

（四）整体性。会计准则是一个完整的体系，有着内在的结构和联系，这个体系形成了以会计准则理论为轴心的会计准则群。从整体结构上看，会计准则是由若干个相互联系的个别会计准则连结而成的，每个准则都解决某一个具体的问题，但任何一个单个会计准则都不能完成会计准则体系的使命，它们之间相辅相成、互为依托。从组成上看，会计准则由企业会计准则和政府及非营利组织会计准则两大体系组成，二者既有区别又有联系，形成会计准则大家族中的两大支系。从单个具体会计准则看，每个会计准则也都有独立的体系和内部结构。这样，会计准则从整体到个体，从形式到内容，无不表现出其整体性的特征。

（五）地域性。会计准则总是在一定的地理范围内制定和实施的，大部分情况下是由每个国家或地区制定相应的会计准则，这些会计准则也总是与特定的经济、政治、文化和历史背景相适应。在世界范围内，还找不到各种环境条件完全相同的国家和地区，因而也就不存在能够彻底打破地域界限、一统天下的会计准则。尽管国际会计准则试图在全球范围内规范会计行为，欧盟也试图在其会员国实行统一的会计准则，但由于各国的经济环境、

历史传统等诸多方面因素的影响，进展极为缓慢，而且国际会计准则及欧盟的指令也只是基本性的规范，不是全面性的规范。这样，各国、各地区由于受具体环境因素的影响，从而使会计准则具有地域性差别。也正是会计准则的这种地域性特征，才使得会计准则的国际协调任务极为艰巨和复杂。

第三节 几个相关关系

一、会计准则与会计环境

会计准则与其所处的环境有着千丝万缕的联系，而恰恰是这种联系决定了会计准则的特点。

会计环境是会计管理所处的客观条件的总称，是由许许多多错综复杂、相互制约影响的因素链组成的作用场，每一因素都对会计管理产生不同程度的影响。这些因素包括经济环境、政治环境、法律环境、文化背景、历史传统等。各种会计环境因素对会计管理影响程度的分析是现代会计理论的一个难题，它包括会计环境因素如何分类、各种因素对会计管理影响的主次关系、各因素对会计管理影响的程度等。基于会计管理是经济管理重要组成部分的考虑，作者认为经济环境对会计管理的影响最大，也最直接。会计发展的历史已经表明，会计环境的变化尤其是经济环境的变化对会计管理的影响直接表现为会计改革，从单式簿记到会计准则，从西方到中国，都能证明这一点。

会计改革是会计环境的变化在会计管理方法和管理机制方面的改变和革新，涉及的内容是多方面的，包括会计管理方法的改革、会计管理机制的改革、会计管理新领域的形成与运行等。纵观会计改革的历史，每一次会计改革都使会计规范化进程取得实质性进展，尽管人们对会计规范有着多种理解，但会计规范化最主要的内容就是会计准则。也就是说，经济环境的变化引发会计

改革，而会计改革又主要表现为会计准则的发展和完善。

美国会计学者 R. 凡莫和和 B. 瑞赤曼在分析会计环境对会计的影响时，将影响的内容分为六个方面。这六个方面，足以说明会计环境变化对会计准则的影响。这六个方面是：影响决策者所需要的会计信息；影响制定会计准则的基本方法；影响会计准则的完善；影响会计和会计人员在整个社会中的地位；影响会计职业界在整个社会中的重要性；影响特定的会计原则和程序。

二、会计准则与会计规范

规范是一种约束标准或称以一定标准对某种行为进行的约束。会计规范则是对会计行为的约束标准或称对会计行为的约束，它包括了会计行为的各个方面。规范的形式多种多样，可以是法律形式，可以是惯例形式，也可以是准则形式。

会计法律主要规范那些在会计实践中只能有惟一选择性的会计行为（主要是会计管理机制运行方面的法律性限制以及涉及会计管理程序和方法方面的总括性限定），这种规范是强制性的。

会计惯例是指当某一会计行为（主要是会计核算和会计报告行为）因人们对其理解的角度不同而产生了多种处理方法，但在会计实践中形成的某种习惯做法已被大众所公认。这种规范不具有法律强制效力，但具有普遍认可性，人们总是习惯地去遵守，而不需要以法律形式强制执行。

会计准则一般是指导会计实务处理的各种标准，这些标准往往是在多种方法中选择其中的某一种或几种。因此，会计准则既不具有会计法律那样的强制性，也不像会计惯例那样认为某一种方法是合理的。

会计法律、会计惯例和会计准则共同构成会计规范体系，会计准则只是会计规范的一种实现形式。

三、会计准则与会计法规

会计法规是会计方面的法律、法令、条例、规则、章程等的

总称，属于会计规范的范畴。从构成内容上看，会计法规主要有两种表现形式，一是由国家立法机构按立法程序制定和颁布的法律条文，如我国的会计法；二是由国家有关机关或经授权的有关部门制定和发布的各种会计条例、规章、制度等。在会计法规体系中，国家立法部门制定和颁布的会计法律属于最高层次，具有强制性，对各种会计条例、规章、制度等具有指导功能和法律约束力。

会计准则同会计法规的关系应从两个方面去把握，一方面，会计准则是会计法规体系的重要组成部分，具有权威性；另一方面，会计准则受会计法律的指导和约束，不能与之相抵触，同时，会计准则同会计条例、规章制度、规则等具有相互制约和相互补充的关系。因此，制定和实施会计准则，既要以会计法规为指导，又要同相关的规章制度相互协调和配合。

四、会计准则与会计惯例

“惯例”即约定俗成的常规做法，是人们在长期实践活动中形成的。会计惯例就是会计实践中的常规方法，是被人们广泛接受的。同会计准则和会计法规相比，人们对会计惯例的遵守更需要会计职业道德的约束。没有哪个国家和地区专门规定应当遵守的会计惯例，因为人们相信，任何一个具有基本职业道德的会计工作者一定会按照惯例办事，这是会计惯例的主要特征。但是会计惯例也存在一定的缺陷，那就是，惯例仅仅是一种习惯，而习惯的东西不一定是合理和科学的。例如，习惯上人们把会计期间分为等长的 12 个月份，每 30 天为一个期间，而实际上会计期间的划分应与企业的活动期直接相关，似乎按作息时间表把全年分为 13 个（每 4 个工作周为一个期间）等长的期间更合适，然而由于习惯上的原因，人们大都划分 12 个期间。

会计准则则不同，它为人民的会计行为提供了一定的标准。这些标准是对不同利益关系者的基本要求进行“折中”后而制定

的，反映了大众的基本愿望，但有些利益关系者在某些具体细节上可能存在拒受心理，而他们迫于压力又不得不接受。这也正是会计准则约束力的体现。

不容否认的是，随着会计的不断发展和会计规范化进程的加快，在特定的环境下，会计惯例可能被分为两部分，分别以不同的规范形式表现出来，一部分纳入会计法规规范体系，一部分纳入会计准则规范体系。原本不是会计惯例的内容和方法，也可能由于全球性的广泛接受而成为国际惯例。以借贷记账法来说，普遍认为它是国际惯例，西方国家的会计准则既未将其纳入会计法规规范体系，也未将其纳入会计准则规范体系，而仍以惯例的形式存在，我国则把这一惯例纳入了会计准则的规范体系。再比如，90年代以前只有美国编制现金流量表，现在的情况是，大部分国家都开始编制这一报表，因此编制现金流量表已经成为国际惯例。

不论是否把惯例纳入有关的规范体系，也不论把惯例归入哪一种规范形式，其发挥的作用是等同的，至多是表现形式和规范力度有所差别。因此，在“与国际会计惯例协调”、“符合国际惯例”等问题上，必须明确西方国家的会计准则中哪些是带有全球普遍性的“国际惯例”，哪些是其特有的“会计准则”，不能把别国的会计准则视为惯例来对待。

五、会计准则与会计制度的关系

会计制度尽管有广义和狭义之分，但一般认为，会计制度就是由国家有关部门或由其他组织代行政府职能而制定，并以政府的名义公布实施的具有强制性的会计规范。其特点是，规定会计科目名称及使用方法、会计报表格式及填列方法等，它是一种法律性文件。法国的统一会计方案与我国的分行业会计制度是两个典型的例证。

会计准则和会计制度是规范会计核算和会计报告的两种主要