

会计原则概念及相关理论研究

湖南商学院 郑安平

【摘要】 会计原则的概念模糊不清,干扰了会计理论研究和实务工作。本文从逻辑学的角度界定了会计原则的概念,分析了会计原则的存在基础和特征,探讨了会计原则在会计理论体系中的作用和地位,力图构建科学的会计原则体系提供理论支持。

【关键词】 会计原则 概念 特征 作用 地位

一、会计原则概念不统一产生的影响

“会计原则”概念是20世纪30年代初期在美国产生的,20世纪80年代初期传入我国。当我国会计界将美国的“会计原则”一词与我国的“原则”一词糅合在一起时,就出现了仁者见仁、智者见智的局面。有的把“会计原则”同“会计准则”、“会计标准”混同,有的把“会计原则”与“会计惯例”、“会计假设”相提并论,其不利影响主要有以下几个方面:

1. 影响了对会计原则的理论研究。从20世纪80年代初期会计原则概念引入至今,国内公开发表的专门研究会计原则的论文专著等屈指可数。就是这为数不多的研究成果也是观点各异,见解不一,严重地影响了对会计原则的理论研究。2006年财政部修订基本会计准则时,将原准则内容的第二章一般原则改为会计信息质量要求,虽然这是国际趋同的需要(因为国际会计准则编报财务报表的框架中没有独立成章的会计原则的内容,只有财务报表的质量特征的表述),但笔者认为,会计只能国际趋同,而不可能等同,会计几千年的发展史充分证明,会计一定是与特定会计环境相辅相成的。会计的发展是反应性的,也就是说,会计主要是应一定时期的商业需要而发展的,并与经济的发展密切相关。

2. 影响了会计规范体系的建设。会计工作是一门很特殊的经济工作,它既涉及微观主体的利益又涉及宏观主体的利益。鉴于会计工作的技术性、会计核算对象的复杂性等因素,在当今会计环境下,单纯依靠某一种规范(如法律规范)是难以规范会计工作行为、保证会计信息质量的。因而应该建立一个规范体系,在这个规范体系中,某一种规范能够针对相应的会计工作的特点和会计核算对象的特点,多种规范措施之间相互配合,互为补充,充分发挥体系规范的优势,以达到预期的目的。但长期以来,由于我们对会计原则的研究不够,导致会计规范体系不够健全,严重影响了会计规范体系应有的功能和整体效益的发挥。

3. 影响了对会计实务工作的指导。实践证明,市场经济越发达,会计事项的不确定性情况就越多,因而需要提供更多的方法和程序供会计人员选择使用,以反映经济业务实质。但我国的会计准则是原则导向型的,其原则化的程度比国际会

计准则还要高得多。原则导向型的会计准则需要会计人员进行大量的职业判断。由此可见,一方面,随着我国经济体制改革的进一步深入,不确定性会计事项不断增多,可供会计人员进行选择的会计方法和程序也在不断增加;另一方面,会计准则要求会计人员做出职业判断的事项也大量增加。这两个方面的因素都要求我们必须加强对会计原则规范的研究,以指导会计人员的职业判断和对会计政策的选择。但长期以来,由于我们对会计原则的概念认识不统一,对会计原则的内容构成意见不一致,另外还可能受美国财务会计准则委员会和国际会计准则委员会不重视会计原则研究的影响,严重影响了会计原则对会计实务的指导作用,也严重影响了我国对会计原则的理论研究,导致会计规范体系不健全,规范与规范之间不明确、不协调。同时还影响了我们对不确定情况下可供选择的会计方法和程序的研究。因此笔者认为,我们引进国外先进经验的过程,不仅是一个学习、吸收的过程,更重要的还是结合本国国情不断创新的过程。

二、会计原则的概念

研究会计原则应当从“会计原则”概念入手,那么什么是会计原则呢?当前理论界主要有以下一些观点。

1. 行为规划观。美国注册会计师协会对会计原则的定义是,会计原则包括会计原理、事由和行为规则。

2. 一致意见观。美国会计原则委员会在第四号报告《企业财务报表的基本概念和会计原则》中提出,会计原则是关于如何记录、计量和报告资产、负债及其变动等方面的一致意见。

3. 结合体观。加拿大会计学者认为,会计原则通常是指会计的有关定义、概念、方法、规则和程序的结合体。

4. 规范体系观。日本会计学者认为,会计原则是在特定的经济社会里,作为会计活动的广泛指导的理念原理和程序等构成的规范体系。

5. 会计准则观。我国会计学家娄尔行教授在《建立会计理论体系的设想》一文中指出,会计原则或称会计准则,是会计实践的经验总结,是指导会计工作的规范,它不是一成不变的,而是随着会计实践的演进而不断发展的,它对会计工作提

出要求,说明会计工作怎样做才符合一般认可的标准。我国著名会计学家葛家澍教授认为,会计原则是会计的指导方针,公认会计原则是得到重大权威支持的会计原则,公认会计原则既要有权威性,又要有公认性,并能对会计实务在实际上起规范作用。他认为,会计准则是编制财务报表和其他财务报告以及进行财务会计处理的指针。

由以上表述可以看出,中外会计学家或组织,对会计原则的定义是有区别的,其从不同的角度来定义会计原则,试图准确定义会计原则的概念。但笔者认为,这些定义都存在某些缺陷,尽管定义均反映了会计原则的本质,但其外延均过于宽泛。会计原则是一种行为规范,是会计工作的标准或准绳,规范会计行为的标准或准绳有很多,如法律、行政法规、制度、准则等,显然不能说这些规范均是会计原则根据逻辑学的要求制定的。作为一个科学的概念,其内涵必须揭示概念的本质,外延必须界定概念的范围。因此,过于宽泛的会计原则概念的外延是造成当前会计原则研究现状不佳的根本原因。要改变当前会计原则研究现状,就要正确定义会计原则的概念,在此基础上才能构建我国恰当的会计原则体系、会计行为规范体系、会计信息质量标准体系。那么会计原则这一概念的外延又该如何界定呢?

其实,只要把从西方引进的“会计原则”概念同我国的“原则”概念有机结合,内涵和外延的内容就都可以明白无误地确定。我国“原则”一词的涵义非常科学地界定了其内涵和外延。《现代汉语词典》中对“原则”一词含义的解释有两个义项:一是指说话或行事所依据的法则或标准,这就揭示了原则概念的内涵,具体对于会计原则这一概念的内涵就是指会计工作所依据的标准或准绳。二是指总的方面或大体上,这就界定了原则概念的外延,这一外延的范围就是指总的来说或大体上来说。既然是总的来说或大体上来说,当然就允许有另外的情况,即指的是不确定的具体事项对于会计原则这一概念的外延范围,即会计政策可以选择的情况或者需要进行职业判断的事项。因此笔者认为,会计原则是政府部门或者权威机构制定的,用以规范会计政策选择行为或进行职业判断的标准或准绳,这样就把会计原则规范、法律规范、会计准则规范区别开来了,为加强会计原则规范的理论研究打下了坚实的基础,也为会计原则这一规范的形式内容的妥善构建提供了依据。

三、会计原则的存在基础

会计原则是随着会计实践的发展变化而发展变化的一个概念,是始终与经济活动相伴随的一种会计规范形式,是在长期的会计实践中形成的经营惯例,是不以人们的意志为转移而客观存在的会计规律。

1. 经济环境的不断复杂化是会计原则产生的客观基础。在自然经济环境状态下,经济关系比较简单,人们主要关心物的使用价值,而很少关心其交换价值。经营者创设会计的目的仅仅在于记录各项财产物资的增减变化及其结果,以保证财产物资的安全。由于只关注资源的使用价值,而不关注资源的交换价值,因而物价变动等因素导致的资源价值变动差异与

账务处理没有关系。会计人员只要按资源的取得成本记账,就能达到创设会计的目的,而取得成本就是历史成本原则的雏形。会计之所以按取得成本记账是因为取得成本容易获得,并且有根据,因而记账方便。至此,“历史成本”在自然经济状态下慢慢成了一种记账习惯。

又如谨慎性原则,在西方奴隶制经济时期的庄园会计中得到了普遍的应用,那时庄园管家的谨慎仅仅体现在少报庄稼的收成、牲畜的繁衍等实物指标,而多报庄稼的减产、牲畜的死亡等实物指标,以减轻其受托责任而自保。由于少报实物指标能降低庄园管家受惩罚的风险(实物风险),因而各庄园管家纷纷效仿,使这一做法渐成习惯。当自然经济形态过渡到商品经济形态(市场经济)时,人们的价值观念发生了根本性的变化,由关注资源的使用价值转移到了关注资源的交换价值这一理念上来,经济关系的复杂化、交换关系的扩大化、结算方式的多样化、市场类型的多元化、贸易方式的不断创新以及商业信用的普遍出现,给会计工作带来了一系列全新的理念。以购进资源为例,其入账价值除了历史成本外,还出现了多种可供选择的计量属性。例如赊购,由于物价变动,付款和到货不在同一时点,那么对于购进的商品会计人员是以付款的金额还是以收到货物时该商品的市场价格入账呢?又如在金融市场取得的衍生金融工具,是按取得成本记账还是按公允价值记账呢?这一系列问题的出现促成了“历史成本”由习惯演变成了原则。谨慎性原则也是如此,在商品经济条件下,企业所面临的不再是自然经济条件下的实物风险,而是价值风险。如利率汇率变动风险、物价变动风险、法律政策变动风险等。实践证明,应对风险最有效的办法就是采用稳健主义的做法,即对费用和损失做出合理的预计,而对收入和资产不预计,谨慎性也由少报这一习惯性做法,演变成了稳健性原则。由此可见,经济环境的复杂化是会计原则产生的客观基础,它使一些习惯或惯例转变成原则成为可能。

2. 两权分离、信息使用者多元化是会计原则产生的现实基础。经济环境复杂化为会计原则的产生提供了一种可能性,是否能转变成现实的会计原则则是由两权分离和信息使用者多元化等因素决定的。在商品经济条件下,特别是公司制企业组织形式出现后,资源的所有权与经营权发生了分离,两权分离产生的直接结果是信息不对称和管理层容易出现道德风险。

由于公司制企业的利益主体包括投资人、债权人、管理层、国家、顾客、社会公众等,在这些利益主体中,只有管理层具有信息优势,其他利益主体只能通过管理层提供的会计信息了解企业的财务状况和经营成果。又由于会计信息具有经济后果,即在商品经济条件下,会计不仅具有在自然经济条件下的管理职能,同时还具有利益协调的职能,因此不同的会计信息会导致不同利益主体的利益差别。投资者需要根据会计信息提供的经营成果分配红利,国家需要根据会计信息提供的经营成果征税,债权人需要根据会计信息提供的经营成果和财务状况决定信用政策,管理层需要根据会计信息提供的业绩获得薪酬。信息不对称的产生和利益主体多元化现象的

出现,客观上要求建立健全会计规范体系来约束管理层的会计行为,规避道德风险,以确保各利益主体的利益免受侵害,这就是会计原则产生的现实基础。如果没有两权分离,没有会计信息利益主体的多元化,即便经济环境再复杂,也没有要求建立健全会计规范体系的驱动力,因为无论管理层如何核算都不会损害除管理层外的任何一方的利益。

四、会计原则的特征

会计原则虽然是会计规范体系的形式之一,但它相对于会计法律规范和会计准则规范形式来说,有它自己的特点。

1. 具有一定的强制约束力。会计原则是由政府部门或权威机构颁布的,因而对所有会计主体具有一定的强制约束力,之所以说“具有一定的强制约束力”,是因为它不像法规和准则规定的强制约束力那么强。会计原则是一种指导性规范,它具有一定的弹性,会计人员不按会计原则的规定选择会计政策和进行职业判断,影响的是会计信息的公允性、会计人员本身的中立立场,当然,最终影响的还是会计信息的质量。

2. 规范特定的会计行为。会计原则只对不确定情况下,会计人员的职业判断和对会计方法的选择行为进行规范,根本性的会计事项由法律规范,具体的确定型的会计事项由准则规范,这样就形成了法律、原则、准则三位一体的局面;强制规范、指导规范、操作规范相统一,构成了一个内容完整、分工明确、相互协调的会计规范体系,全面规范会计人员的操作行为,为确保会计信息的质量提供了制度保障。

3. 客观性与主观性相统一。虽然会计原则是主观提出来的,具有很大的主观成分,但它并不是凭空臆造出来的,它是根据会计工作的客观实际和特点提出来的,是主观见之于客观的会计行为规范体系。

4. 稳定性与变动性相协调。经济环境是一个逐渐变化的过程,因而与之相适应的会计原则应具有相对的稳定性,以保证会计信息的质量,反映它意欲反映的客观现实。但随着客观环境的不断变化,会计原则也应不断地调整充实并被赋予新的内容,以适应环境的变化,因而是稳定性与变动性相协调。

5. 经营惯例与信息使用者的要求相结合。会计原则是主观的,它更多体现的是信息使用者的要求,但会计原则反映的内容却是客观的,基本上都是会计实际工作中规律性的经营惯例,或者是长期会计实践的经验总结。

五、会计原则的作用

会计原则的作用是指在会计实务中,会计人员遵循会计原则,对会计事项进行会计处理所产生的影响或效果。在我国特定的会计环境条件下,会计原则的规范作用是其他会计规范形式不能代替的,会计原则的作用主要表现在以下几个方面。

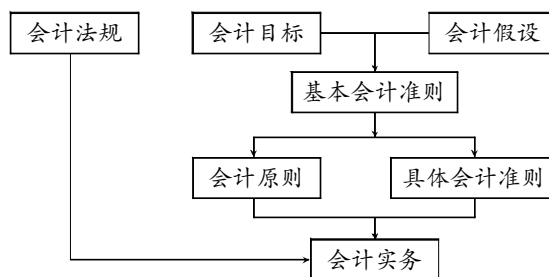
1. 对会计方法选择、会计职业判断的指导作用。会计原则是在长期的会计实践工作中形成的经验总结,它来自于实践,又能回到实践中去,因而能够发挥对会计人员选择会计方法和进行职业判断的指导作用。会计人员进行具体的会计方法选择和职业判断时,要结合企业所处环境的实际经济业务的特点,遵循会计原则的要求,合理选择正确的会计方法和程序,做出最恰当的职业判断,以提供高质量的会计信息。

2. 对会计信息质量的鉴证作用。会计信息质量高低的直接衡量标准是会计信息的质量特征,而要具体鉴证某一个质量指标的质量时,则要追溯验证。在追溯验证过程中使用的判断标准就是法律、准则和原则。例如客观性这一质量指标,首先验证其是否符合法律规定,即是否具备法律规定应该具有的凭证作为依据进行会计处理。其次,看会计处理是否符合具体会计准则的规定。最后,如果需要进行会计政策的选择和职业判断,则要看是否按照会计原则的要求选择了恰当的会计处理方法和程序,做出了最合理的职业判断。如果这些都符合会计规范体系的要求,就可以认为会计信息达到了客观性的质量标准。

3. 对会计行为的规范作用。由于会计原则是由政府部门或权威机构制定的会计规范形式,因而具有规范会计行为的作用。会计原则对会计行为的规范作用主要体现在两个方面:一方面,当企业出现属于现行会计准则规范范围内的业务时,会计人员必须按现行会计准则和会计原则的要求,选择与之相适应的会计处理方法和程序,进行会计处理,否则就是违反了现行会计规范的规定。另一方面,当企业出现超出有会计准则规范的经济业务范围时,企业会计人员可以运用现行有关规定,遵循会计原则的要求进行会计处理,因此对会计行为具有规范指导的作用。

六、会计原则在会计理论体系中的地位

会计原则是联接会计理论与会计实务的纽带。一方面它是根据会计工作中一些带有规律性的事例抽象出来的理论体系,另一方面它又是会计目标、会计信息质量要求的具体体现,同时还是一定时期内信息使用者对会计工作质量要求的意志表示。会计原则是用以指导和规范会计工作的标准或准绳。会计原则大多是根据会计工作经验提炼整理概括而形成的,它们是进行会计核算和监督的基础,是使会计这项管理活动规范化、标准化和系统化的标准或准绳。因而会计原则在整个会计理论体系结构中占有重要地位,其重要地位如下图所示。



【注】本文为中国商业会计学会2006年度会计重点科研课题《会计规范体系研究》(CBAA2006008)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 葛家澍,刘峰.会计理论——关于财务会计概念结构的研究.北京:中国财政经济出版社,2003
2. 孙玉甫,王晓艳,刘泽荣.广义财务会计理论.上海:立信会计出版社,2004
3. 陈国辉.会计理论研究.大连:东北财经大学出版社,2001