



对重要性原则内涵的思考

武汉理工大学管理学院 费伦苏

【摘要】 目前,学术界对重要性原则的内涵尚存在一些争议。本文通过对会计行为与会计信息因果逻辑关系的剖析,得出重要性原则是对会计操作方面的修正与限制的结论。因此笔者认为,将重要性原则视为对会计信息质量的直接要求是不妥当的。

【关键词】 会计原则 重要性 会计行为

重要性原则是会计核算的一个基本原则,正确理解这一原则,对于指导会计实务具有重要的现实意义。为此,本文对重要性原则内涵的认识做以下探讨。

一、对重要性原则内涵的不同认识

目前,对重要性原则内涵的认识在国内外学术界还存在争议与分歧。比较有代表性的观点有两种:一种观点认为,重要性原则是会计信息质量特征的要求;另一种观点认为,重要性原则是对会计信息质量特征和会计确认与计量原则的修正与限制。

两者并不矛盾。但是,计量对单个员工的福利负债要比计量对一群员工的福利负债有着更大的不确定性,因为影响福利金额的未来事项(例如员工寿命)对于单个员工来说不能可靠地估计,而对一群员工则能比较可靠地计量,且它并不改变企业对单个员工福利承诺的性质。负债是针对持续员工群体的这一前提,经常是递延某个员工的部分养老金成本至该员工退休后的期间。权责发生制会计的目标之一是配比成本和收入,配比的目标在养老金会计处理中的应用要求养老金成本在经济利益被收到(员工服务被提供)的期间确认。员工的报酬无论当期支付或递延支付,都应在服务被提供时确认为成本。因此认为,在概念上,企业对现有员工群体的债务应是其对单个员工债务的总和,经调整后反映该金额的现值和偿付的可能性。

五、权责发生制确认的效果

从基本的计量和确认标准来说,收付实现制只是计量主体在某个会计期间内收到现金与付出现金之间的差额的一种财务结果,它以现金的实际收付为基准来确认交易和事项。从会计信息的内容来看,权责发生制以节约支出与提升效能为目标,其信息更具有决策的相关性,能较好地反映企业受托责任的履行情况。正如美国学者所说,权责发生制的收益能更好地反映营运成果与付出努力之间的关系,因为它是对主体创造价值的一个全面的总结;收付实现制只关注主体通过目前营运所获得现金的能力。

养老金会计提供基于权责发生制的信息的有用性,并不否定有关计划的现金流量和出资情况的信息的重要性。现金

我国的《企业会计准则——基本准则》要求对于重要的经济业务,应当单独反映。《企业会计制度》要求企业在会计核算过程中,对交易或事项应当区别其重要程度采用不同的核算方式,对重要会计事项必须按规定的会计方法和程序进行处理,并在财务报告中予以充分、准确地披露;对于次要的会计事项,在不影响会计信息真实性和不至于误导财务报告使用者做出正确判断的前提下,可适当简化处理。

可以看出,我国的《企业会计准则——基本准则》与《企业会计制度》尽管都将重要性原则列为会计核算的基本原则,但

支出交易的会计确认是不用争论的,只是权责发生制会超出出现金交易来提供有关资产、负债和收益的信息。年度养老金的提存不必被用作成本的会计确认基础,提存金额(无论如何确定)当然会作为现金使用进行会计确认。任何权责发生制的基础都不可避免地需要对未来事项进行估计,因为这些事项决定了将会支付的福利金额。基于这一估计的信息与有关现金流量的信息都是有用的,并且相似的估计对于所有现行可接受的提存方法和以前允许的会计方法都是必需的。

采用权责发生制意味着使用标准化的方法来计量期间养老金净成本,它是能够提供比过去会计实务中使用的成本更为真实的期间养老金净成本的一种计量方法。权责发生制反映了基础计划的要求,能更好地在员工服务期间内确认员工的养老金成本,便于通过在员工的大致服务期间内确认员工养老金的报酬成本和将该成本直接地与计划条款相联系,从而提高了可比性和可理解性;同时,它提高了财务报告的质量,让报告使用者能更好地理解企业所采用的向员工提供养老金及相关财务安排的范围和效果的披露,将提供更完备和比现在的财务报告所能包含的更及时的信息。

主要参考文献

- ① 财政部会计准则委员会译.2003 国际会计准则.北京:中国财政经济出版社,2002
- ② 汪祥耀等.英国会计准则研究与比较.上海:立信会计出版社,2002
- ③ 朱康萍.企业养老金会计准则制定的思考.会计研究.2004;3

两者都没有从理论与实践的角度明确指出重要性原则的内涵与应用标准。这在一定程度上导致了会计人员对重要性原则的误解与误用。

二、把握会计行为与会计信息间的因果逻辑关系是消除重要性原则内涵认识分歧的前提

目前,国内外学术界对重要性原则内涵的认识产生分歧的原因,主要是由于其在研究会计信息质量特征与会计操作的过程中忽视了对会计行为与会计信息因果逻辑关系的研究,在认识上未把两者区分开来,混淆了两者的逻辑关系。一直以来,我国会计理论界不少学者将会计信息质量特征与会计操作修正与限制原则笼统地归于会计核算的基本原则,未能明确区分与比较两者的逻辑关系,这在一定程度上混淆了会计核算原则尤其是会计信息质量特征与会计操作修正与限制原则内涵的界限。

要正确理解重要性原则的内涵,必须依据行为逻辑理论与会计行为理论来理清会计行为与会计信息的因果关系。这不仅是区别会计信息质量特征与会计操作修正与限制原则的要求,而且是我们准确地把握各项会计核算原则(包括重要性原则)内涵的条件。其原因在于:会计操作修正与限制原则是对会计行为(包括会计信息的收集、加工、处理、确认与计量、披露等)及其相关依据(含有关会计核算原则)和影响因素(如成本效益比等)的界定,而会计信息质量特征则是对会计行为结果——会计信息的界定。会计行为影响会计行为的结果——会计信息,会计行为的结果——会计信息反映会计行为的合理性、合法性和合规性。没有对会计行为修正与约束的动因,就不会产生会计信息披露与报告所要求的效果。两者在逻辑上存在因果关系,作用各不相同,因此必须将两者予以明确区分。

以会计行为与会计信息的因果关系为出发点理解和区分会计信息质量特征和会计操作修正与限制原则的各自内涵,不但有利于我们根据会计行为与会计信息的因果逻辑关系对会计行为的规范性和会计信息的真实性进行全面考察与控制,充分发挥会计操作修正与限制原则对会计信息的收集、加工、处理、确认与计量、披露等会计行为的限制与约束作用,从而对于防止会计信息失真、探寻会计信息失真的缘由具有重要意义;而且按照因果逻辑关系将两者分别表述,可以避免将各项会计核算原则混为一谈,并避免会计原则之间的关系出现混乱、难于理解的问题,从而有利于进一步研究与分析各项会计原则的具体涵义与应用标准。

三、对重要性原则内涵的剖析

由于会计信息提供的成本效益问题,使得财务报告不可能提供会计主体所有的经济活动信息。而且,如果强调一视同仁地详细反映,将会使财务报告使用者无法有所侧重或有针对性地选择必要的会计信息,从而对会计信息使用者的预测和决策产生误导。所以,如果会计事项的性质或金额不具有重要性,就可以将其简化或合并披露,以节省信息提供的成本。重要性原则要求企业在进行会计核算时,在全面反映所发生的一切经济活动的同时,应该区别与判断经济活动的重要性,并根据经济活动的重要性在会计确认、计量、报告的过程中区分主次,突出重点,简化一般。但笔者同时认为,受

会计信息性质的影响,不应将重要性原则与提供会计信息的成本效益简单、片面地直接挂钩。

应该承认,如果披露与报告的会计信息能够实质性地影响会计信息使用者的决策,就可以认为该信息是重要的。但值得注意的是,根据会计行为与会计信息的因果逻辑关系,披露与报告所反映出来的重要性只是在对重要性进行了区别与判断以后的结果。没有对重要性的“区别与判断”,就没有对重要性的“披露与报告”。通过对诸多学者所持观点的分析,可以看出他们的观点虽不尽相同,但都认为重要性原则是依赖于会计人员结合本企业具体情况所做出的专业判断。

笔者认为,重要性原则的实质或者说是运用重要性原则的作用在于区别与判断经济活动或事项对会计主体的重要性程度,是为了得到符合质量要求而又不违背成本效益原则的会计信息而对相关经济活动的会计加工、处理、确认与计量等会计行为及其相关依据的修正与限制。这种修正与限制最终会通过会计信息的重要性反映出来,即重要性原则的运用会影响会计行为,进而影响会计信息与客观经济业务重要性程度的吻合水平。换言之,披露与报告的会计信息的重要性程度取决于对经济活动或事项的重要性的区别与判断,没有对经济活动或事项的重要性进行区别与判断这个会计行为动因,就不能达到对重要性会计信息进行披露与报告的效果。可见,从因果逻辑关系上看,重要性原则的真实内涵在于对会计操作行为的修正与限制,而不是会计信息质量的直接要求,因而绕过“区别与判断”这一环节而直接将重要性原则视为会计信息质量特征的组成部分是不够妥当的。

虽然国际会计准则委员会(IASC)将重要性原则界定为会计信息质量特征,但IASC同时又指出,重要性与其说是信息要成为有用所必须具备的基本特征,倒不如说是提供一个分界线或取舍点。这说明IASC对重要性原则内涵的理解是辩证的。国际会计师研究组织(AISG)也认为,重要性是会计职业界用于判断事项的依据,如果某一项目能够为使用者合理运用并产生影响,那么就应判断它是重要的。我国也有学者认为,重要性是特定用户在处理数据而无能为力时所设定的一个取舍条件。可以看出,重要性原则的主要作用是对有关数据进行取舍与判断,它是对相关会计操作行为的一种约束与限制,是会计行为优化的具体标准。

综上所述,笔者认为,从会计行为与会计信息的因果逻辑关系来看,重要性原则的内涵在于对会计操作行为的修正与限制;而从披露与报告的会计信息的质量要求来看,重要性原则的内涵则是对经济活动与事项进行区别与判断的结果,即是对重要性原则正确运用的结果。将重要性原则作为对会计信息质量特征的直接要求来看待,有违会计行为与会计信息的因果逻辑关系。

主要参考文献

- ①杨有红,张跃进.企业会计制度2001释疑.北京:中国物价出版社,2001
- ②廖洪.会计学原理.武汉:武汉大学出版社,2002
- ③甘华鸣,陈永凤.MBA必修核心课程——会计.北京:中国国际广播出版社,2002
- ④李光忠.会计学概论.北京:中国财政经济出版社,2001