



# 会计信息生产社会化条件下的会计原则体系



天津商学院 刘泽荣 王文莲

为保证会计信息质量而制定的种种规范是会计信息生产的原则,在会计信息生产社会化条件下,会计信息质量和会计原则具有天然的联系。本文拟对会计信息生产社会化条件下的会计原则体系作以下一些探讨。

## 一、会计信息质量及会计原则

**1. 会计信息质量。**会计信息质量特征就是使会计信息有用的特征,即指会计信息所要达到的质量标准。在传统会计中,会计信息质量的两大主要特征是相关性和可靠性,同时辅以可理解性、可比性和实质重于形式等其他特征。成本效益原则是会计信息质量的约束条件。

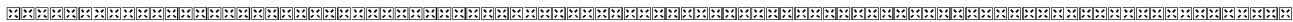
**2. 会计原则。**传统会计中的会计原则通常指财务会计原则,是财务会计工作必须遵循的基本规范和基本法则。也就是说,财务会计信息的质量特征是对财务会计报告质量做出的规范,财务会计原则是为了满足其质量特征要求而对财务

会计工作进行的约束。之所以既要规范财务会计信息质量,又要约束财务会计工作质量,是因为只有高质量的工作才能生产出高质量的产品。

财务会计原则对多项财务会计工作或多个财务会计要素的确认、计量、记录、报告起约束和规范作用。它以财务会计假设为前提,为制定财务会计准则提供指导。

**3. 两者之间的关系。**如果说会计信息质量是对会计信息这种最终产品的要求,那么会计原则就是保证该产品合格的条件。没有对会计信息质量的要求,就无所谓相应的会计原则;而没有适当的会计原则去约束会计信息生产工作和会计行为,会计信息的质量就无法得到保证。

我国《企业会计制度》列出的会计核算应当遵循的基本原则有客观性、实质重于形式、相关性、一致性、可比性、及时性、明晰性、权责发生制、配比、历史成本、划分资本性支出与收益



## 四、财务管理假设的具体内容

研究财务管理假设所包含的具体内容,应该基于以下两点:①财务管理假设完全来源于现实的财务及财务工作,是可以被财务实践活动所验证的,是财务工作的经验总结,是上升到了抽象理论的高度来指导财务实践的;②财务管理假设是与当时的社会经济环境相适应的,不可能违背特定社会经济环境下人们对财务的一般认识,是按经济规律的要求提出的人们认为合理的财务假设。

针对财务管理假设所应包含的具体内容,财务学者进行了激烈的讨论,得出了以下几种比较有代表性的观点:

在我国,最早研究财务基本假设的王广明与刘贵生认为,财务基本假设是财务理论研究中财务活动的空间和时间提出的一些基本设想,是财务理论研究和实践活动的前提条件。财务基本假设主要包括以下三个方面:①理财主体与自主理财假设;②资金市场健全假设;③连续经营假设。

陆建桥提出了财务管理的五项基本假设:①财务主体假设;②理性财务行为假设;③不确定性假设;④财务预期假设;⑤财务信息可靠性假设。

王棣华认为,财务假设包括以下几个方面:①独立理财主体假设;②谋求价值增值假设;③财务风险假设;④财务关系客观性假设;⑤利益平衡分配假设;⑥财务环境、财务文化决定假设;⑦财务可管理假设。之后又补充提出货币时间价值假设、财务理性人假设和持续经营假设。

王化成提出的财务假设主要包括:①理财主体假设;②持续经营假设;③有效市场假设;④资金增值假设;⑤理

性理财假设。

针对以上观点,笔者认为还可补充以下一些假设:

**1. 管理行为假设。**财务管理是一种管理活动,从本质上讲是一种人类行为。为了达到并完成企业财务管理的目标,企业必须具有一定的管理权力,具备一定的管理职能。管理行为假设是与财务主体假设相匹配的一项假设。既然作为财务主体的企业是一个有自身利益的独立主体,必须具有一定的自主权(包括筹资、投资、营运及收益分配等方面的权力)以及运用这些权力达到企业目标的一系列管理职能(如预算、组织、调节和控制职能)。管理行为假定贯穿于整个财务管理活动之中,是确定财务管理任务的前提,也是确定各种财务管理原则和技术方法的依据。

**2. 经济人假设。**该假设是基于财务利益关系主体的经济行为提出的,是处理各种财务关系应当遵循的基本前提。经济人假设认为,与企业相关的各财务利益关系主体是理性的,其行为的目的是为了追求经济利益的最大化。在处理风险与收益之间的关系时,总是追求低风险高收益、高风险高收益或风险与收益相当的目标。该假设可以推导出风险与收益均衡原则、成本效益原则、经济效益最大化原则等。

**3. 资源稀缺性假设。**经济学观点认为,相对于人类社会的无穷欲望而言,经济物品(或者说生产这些物品所需要的资源)总是不足的。财务管理作为经济学的一个重要概念,自然应满足这一经济学基本假设。实践证明,财务管理无论是筹资、投资、营运还是收益分配,都是对稀缺性资源进行配置的过程,都与这一假设息息相关。□

性支出、谨慎性和重要性等原则。这是将财务会计信息质量与财务会计基本原则结合在一起的结果。

## 二、传统会计原则不能保证会计信息质量

近几年来,企业会计信息严重失真,反映出目前的会计原则已经不能满足会计信息质量的要求,因此需要重新研究并确立新的会计原则以适应时代发展的需要。

**1.原因探讨——会计信息需求的社会化和会计信息生产的个体化。**引起会计信息失真的原因很多,但究其根本原因,在于会计信息来源、信息使用者的社会化与会计信息生产的个体化之间的矛盾,这种矛盾在现代股份制企业中表现得尤为突出。

在传统企业中,企业的所有者就是企业的管理者和经营者,各会计主体都处于相对隔绝的“信息孤岛”中,所以传统会计提供的信息主要服务于企业内部,信息使用者单一,会计工作主要服务于企业管理当局的决策,而无需刻意粉饰或掩盖什么,相关性信息质量特征正是适应这种情况而产生的。会计信息主要服务于企业内部,对于会计方法的选择也主要基于会计人员的职业判断,相关性信息质量特征为会计人员主要考虑企业决策有用提供了理论上的支持,但却往往忽略了社会各方对于信息质量的要求。而当今许多企业(尤其是股份制企业)早已实现了所有权与经营权的分离,不再保持传统意义上的独资或合伙制形式,会计信息使用者也不再仅仅局限于企业管理当局,而是涉及到了投资者、债权人、政府部门、供应者、销售者、企业内部员工甚至广大的社会公众,企业提供的会计信息也逐渐成为一种“准公共产品”或“公共产品”。

为了满足众多信息使用者的需要,适应全球经济一体化要求,我国先后制定了《会计法》、《证券法》和《公司法》等一系列经济法规以及企业会计准则、会计制度,对会计人员和会计信息质量特征进行了具体规定。然而,由于目前我国市场经济体制不完善、证券市场不成熟、公司治理结构不健全,导致企业(特别是上市公司)股东大会名存实亡。企业为了当地政府和管理当局利益甚至部分管理者的个人利益,不惜采用各种非法手段提供虚假会计信息,造成企业内外部会计信息的严重不对称,严重扰乱了社会经济秩序。因此,解决会计信息来源、信息使用者的社会化与会计信息生产的个体化之间的矛盾,是提高会计信息质量的根本途径。

**2.构建新的会计信息生产系统——建立位于企业外部的、独立的会计信息生产中心。**会计信息生产社会化的思想是基于会计信息失真、会计信息不对称所产生的。由于会计活动具有社会普遍性,会计信息来源于社会,最终又为信息使用者所用,从而使会计信息生产的社会化具有了可能性。企业及其经营管理者需要会计信息,特别是包括投资者在内的企业外部各会计信息使用者对会计信息的需求,催生了一种会计信息生产方式变革的要求,并成为一种巨大的推动力。会计信息生产的社会化,就是由专门的会计信息生产中心根据企业(或单位)及与其发生业务关系的任何其他企业(或单位)之间的业务资料(或数据),记录它们之间的经济活动,为社会提供公正、客观、可靠的会计信息,保证社会监督的有效性。

## 三、会计信息生产环境改变后会计原则也应相应改变

**1.会计信息生产主体改变。**在会计信息生产社会化条件下,为了保持信息生产者的中立地位并使其能够如实、全面、系统地向社会有关各方提供会计信息,会计信息的生产主体不再位于企业内部,而是由独立于企业的信息生产中心来完成。这些具有独立地位的信息生产中心不受任何企业的约束和限制,同时具有一定的社会地位,从而有可能向社会提供具有相应信息质量特征的会计信息。

**2.会计对象改变。**“资金运动论”认为,现代会计是建立在每一个主体(企业)中以提供财务信息为主的经济信息系统,包括财务信息在内的经济信息只能来自企业的经济活动。“价值运动论”认为,会计对象是在经济活动过程中能够用价值量来表示的方面,是价值运动的数量方面。“经济活动论”认为,会计对象是各类主体所要记录和计量的经济活动。经济活动过程作为一般会计的工作对象,既适用于现代会计,又适用于过去甚至未来的会计;既适用于企业会计,又适用于国家预算会计和家庭消费会计。

分析关于会计对象的几种观点,无论是会计对象的“资金运动论”、“价值运动论”,还是“经济活动论”,都认为会计(工作和理论)是建立在会计主体之上的,会计对象理所当然来自会计主体的经济活动或经济活动的某种属性方面。如果要构建一个新的会计信息生产系统,使该系统成为独立的信息生产中心,那么会计对象就不应再位于企业内部,而产生于经济联系双方企业的接触点(边缘)上。

**3.会计信息质量首要特征改变。**传统会计下的会计信息质量首要特征强调客观性和相关性原则,但由于其固有的、无法兼顾的缺陷,尤其是相关性原则对于信息生产者的不可行性,在客观上给失真会计信息生产以理论支持。然而在会计信息生产社会化条件下,会计信息生产主体的变化以及会计对象的变化使得对于信息质量的要求也随之变化。因此,我们不再强调客观性和相关性原则,而更多地强调信息生产中心的独立、中立地位,会计信息的首要特征应该是充分揭示原则。

会计信息生产主体、会计对象以及会计信息质量的改变,使得会计信息生产环境也发生改变,这必然会对会计信息生产的原则提出新的要求。

## 四、会计信息生产社会化条件下的会计原则体系

**1.对传统会计一般会计原则的认识。**为了满足信息使用者对会计信息的要求,传统会计建立了会计报告的原则类和确认、计量的原则类两类共13项会计原则。这是利益协调的结果,而不是会计理论自身逻辑演化的结果。这就是所谓“一般会计原则”的实质。

如果我们承认会计是一个信息系统,特别是承认其为一个经济信息系统的时候,仅有这些一般会计原则是远远不够的。经济信息系统一般必须建立在信息处理的合法性、合理性、真实性、可审计性、公正性、公平性、适应性和安全性等原则的基础之上,其在处理经济信息的时候必须满足这些基本原则的要求。其中:①合法性原则是指经济信息系统所处理的信息来源、过程、方法、结果等是合法的,其处理组织是合法的。②合理性原则是指经济信息系统处理信息的方法、过程是合理的,其处理的结果是有效益的。③真实性原则是指经济信

息系统所处理的信息来源是真实的,其处理的结果是可靠的。它依据的是收集信息的真实性、处理过程的正确性和处理方法的准确性。④可审计性原则要求经济信息系统所处理的信息来源可审计,其处理的过程可审计,其处理的方法可审计,其处理的结果可审计等,其目的是保证经济信息的合法性和真实性。⑤适应性原则的目的是保证当系统环境发生变化时,经济信息系统的处理具有稳定性,其处理的结果仍然具有可靠性。当经济信息系统在人工操作条件下时,它依赖于人工处理过程的灵活性调整以适应环境的变化;当经济信息系统在计算机处理条件下时,它依赖于计算机程序的逻辑判断性。⑥安全性原则要求并保证经济信息系统处理过程的可靠性,信息存储的可靠性,信息传递的可控制性(透明与保密)。这依赖于管理制度和管理过程等的严格性。

2. 会计信息生产社会化条件下会计原则的系统构成。在会计信息生产社会化条件下,会计作为经济信息系统,除了要有信息处理的原则之外,还要有信息及信息系统的管理原则、信息系统的运行原则和组织原则等。显然,会计的一般原则应该包括以上内容,并且在此基础上形成会计原则体系。因此,我们应该在上述基础上,重新考虑以下五项会计原则。

(1)信息处理原则。在会计信息处理上,除了要遵守传统会计的一般原则之外,还要考虑可审计性、综合性、联系性和安全性等原则。可审计性是指计算机会计系统的信息可以审计,以保证其合法、合理、可靠和真实。综合性是指会计信息处理除了要满足会计核算的需要之外,还要满足其他相关方面的需要。联系性是指要考虑会计信息的来源和去向以及与各个方面联系的渠道。安全性是指会计信息的处理过程要准确、可靠,这需要完善的会计硬件系统和软件系统来保证。

(2)信息管理原则。未来的会计已经不再是一个单一的工作系统,而是能进行综合业务处理、具有与多个工作系统相联系的工作系统。这样,一些具体的会计信息需要保密,一些综合的会计信息需要公开,因而产生了会计信息管理的保密性、开放性和透明性原则。保密性是指必须有效地防止某些会计信息扩散。开放性是指会计系统可以从系统外调用信息并向外部提供信息。透明性是指控制向外传递会计信息内容和数量的程度。此外,还要考虑会计信息在保管时的安全性,防止意外损失。这些都需要在软件的开发、系统的运行以及数据的保管上采取相应的措施加以保障。

(3)系统管理原则。未来的会计信息系统可能是一个人机复合的新型会计信息系统,传统会计在处理经济业务时就存在严格的组织原则,新型会计信息系统的管理原则也仍然必须考虑,同时还应该考虑新型会计信息系统的组织管理制度。责任分明、权限清楚可能是未来会计信息系统组织管理的主要原则。

(4)系统运行原则。未来信息化会计要依靠计算机系统来处理会计信息,主要目标是保证系统安全、可靠运行。计算机会计信息系统的运行原则应是安全性第一,这需要计算机系统硬件和软件的可靠性来保障,需要有对硬件和软件进行定期维护的措施以及相应的管理制度。同时,信息化会计将计

算机作为辅助工具,因此还需要开发计算机软件。在软件开发和使用的过程中需要考虑软件的系统性、综合性、联系性、协调性、操作方便性、界面友好性、适应性等方面,这就构成了信息化会计系统的开发原则。

(5)系统组织原则。未来的会计信息系统可能是一个由会计人员、信息系统硬件和信息系统软件所构成的人机复合的新型会计信息系统。其人员构成不再单一化,应该考虑对其进行合理的组织。此外,结构的合理性、协调性、系统性等原则也是必须注意的。

3. 会计信息生产社会化条件下会计原则的逻辑体系。在会计信息生产社会化条件下,笔者对会计信息处理原则(即一般会计原则)的逻辑关系有如下考虑。

我们之所以进行会计信息的处理,在于会计信息具有价值以及社会对会计信息的需求,这是进行会计信息处理的必要条件。进行会计信息处理的可行条件是:经过处理得到的信息的价值(信息带来的效益)大于或等于信息处理成本,这也是进行会计信息处理的充分条件。会计信息处理的基础是经济信息的可度量性(即经济信息的可识别性和经济信息的可计量性),这是进行会计信息处理的前提条件。

进行会计信息处理的目标是使信息对信息使用者决策有用,由此产生了有用性原则,它将是其他信息处理原则的基础。为保证会计信息有用,应该考虑以下四个方面的原则:①关于信息内容的原则有明晰性原则、重要性原则、充分性原则和实质重于形式原则。②关于信息内容关系(关联性)的原则有相关性原则、可比性原则和一致性原则。③保证信息内容可信的原则有真实性原则、可靠性原则、可验证性原则和历史成本原则。④有用的信息必须及时得到,即及时性原则。

会计的确认和计量是会计信息的处理方法,并构成了信息处理方法原则,如权责发生制原则(与收付实现制原则)、谨慎性原则、划分收益性支出与资本性支出原则、配比性原则等。

根据以上分析,可以把会计信息处理原则的逻辑关系描绘成下图所示的情形。

