

基础上,尝试历史成本和现值两种计量模式的“兼容”。

(二)客观性原则对企业整体价值判定的制约

客观性原则的重要特征是:可验证与无偏见。客观性原则要求在财务资料记录之前,已经存在:(1)已发生的客观经济业务;(2)已明确的客观的交易价格;(3)反映经济业务和交易价格的客观凭证。

传统的会计核算对象和服务对象都是实实在在的实体资产,侧重土地、资本、厂房、设备等有形物质资产,所以很强调客观性原则。但是,随着知识经济和网络经济的迅速崛起,企业的竞争逐渐演变为具备先进知识和良好创意的人才竞争。知识资源和人力资源成为公司最重要的资源,可以预见到,未来企业(尤其是知识密集性企业)的无形资产在整个资产总额中的份额将大大超过有形资产。所以对于无形资产和人力资源等生产要素如何合理确认和计量,已是会计理论和实务中必须要解决的问题。

无形资产及人力资源日益成为企业十分重要的资源,但由于其价值构成的特点,依据会计核算的客观性原则,使得这些重要的资源在核算中难以确认和计量。现行会计理论和会计实务将很大一部分经济资源(企业未来经济利益的流入)排斥在“会计主体”之外,从而导致企业提供的会计信息不完整、不真实,最终影响投资者和财务报告使用者的决策和分析。客观性原则对企业整体价值判定形成了严重的制约。

(三)谨慎性原则与资产价值的低估

谨慎性原则强调的是,不预计可能发生的利益,但承认可能发生的损失。

依据传统的企业财务报告目标,企业会计师的任务是为担心安全问题的债权人编制报表。因此,他们对资产负债表的关心,远超过损益表。而现在,财务报表不仅为债权人所用,而且必须符合投资者的需要,也要为潜在的投资者提供企业真实的财务状况。对于股东的利益来说,稳定的低估

能够产生不实的资料,股东可能以低于真正价值的价格出售所持有证券;而对于潜在投资者来说,则不能认识到企业的实际价值。当前人们重视损益表远超过资产负债表,稳健的资产负债表可能会导致产生受到歪曲和不稳定的损益表。而且如果照顾到谨慎性原则的低估,就有可能违背一致性原则和成本与收入配比原则。

理论上,会计师应该是基于合理的逻辑估计会计事项,所选择的方法应既不高估,也不低估事实。而谨慎性原则的应用可能带来局限性,如:一些企业或会计人员可能过分高估费用,而低估收益。美国著名的会计学家亨德里克森在其经典著作《会计理论》中认为,所谓的谨慎处理,事实上导致对企业资产或收益的低估。虽然会计上不宜低估费用和负债,但是也不应当低估资产和收益。因为这两方面的低估都可能误导信息使用者的决策。所以,在20世纪80年代以来,西方财务会计理论中对谨慎性原则的解释和应用均发生了一定的变化,不再片面强调预计可能损失而不预计可能的收入。例如,FASB(美国财务会计准则委员会)在No2中就明确地提出:“谨慎性表示对经营环境中不确定的审慎处理。如果对未来收支事项存在两种相同的可能性,谨慎性要求选择对谨慎事项的预计。……但是,财务报告中谨慎性不应等同于有意或一贯地低估净资产和利润。”

综上所述,新时期财务报告目标的革新已成事实,这必将带来对会计理论及实务框架做相应变革的客观需求。诚然,对于现行的会计理论及实务框架的改革,是一个非常复杂且异常艰巨的系统工程,在短时期内不会一蹴而就。但是,对现行会计理论及实务框架的重建,以及对会计核算的一般原则的革新已是不可逆转的趋势。寻求新框架,建立新原则,我们应该积极努力探索。

(作者单位:西北师范大学经济管理学院)

责任编辑 刘黎静

·建议·

预算拨款凭证应当慎用

□ 杜淑珍

预算拨款凭证是财政部门拨付财政款项时使用的专用凭证,具有一定的特殊性。但在实际操作中,却有一些非财政部门在结算时也使用了预算拨款凭证,如有的单位在同城划转资金或主管部门与其下属单位的资金往来时,也使用了预算拨款凭证。这些非财政部门办理结算业务使用预算拨款凭证的现象,会产生很大的危害:一是会混淆财政与非财政资金的使用范围,不利于

弄清财政资金的使用去向;二是不利于单位资金的内部管理。因此,笔者建议,应当规范预算拨款凭证的使用:一是财政部门应加强预算拨款凭证的管理;二是开户银行应加强凭证的审核,并要求开户单位正确使用结算凭证;三是国库部门应加强监督管理。

(作者单位:山东省东阿县财政局)

责任编辑 张玉伟