



# 关于会计准则制定的两种基础导向



西南财经大学 鲜文铎 交通银行太原分行 金延华

各国会计准则制定的基础导向基本上可分为两种:一种是规则型基础导向,以美国财务会计准则为代表;一种是原则型基础导向,以国际会计准则为代表。这两种会计准则制定的基础导向存在什么联系与区别?本文拟对此进行以下探讨。

## 一、两种基础导向的联系

### (一)两种基础导向都重视财务会计概念框架

1.回答会计准则制定的一些基本理论问题。比如财务会计的目标是什么,会计信息的使用者是谁,这些使用者的信息需要是什么等。

2.保证会计准则制定的一贯性。如果没有一个事先约定的概念框架,则不同的准则制定者可能会花费大量的时间和精力重新探讨许多相同的理论问题,并且制定出的具体准则也可能会出现相互矛盾的情况。

3.减少会计准则制定的过分具体化。会计准则虽然是对具体会计实务的规范,但由于经济交易事项千差万别,如果会计准则事无巨细对所有情况进行规范,那么这样的会计准则就会非常冗长,其结果是让会计人员无所适从。但如果概念框架提炼的是存在于会计实务背后的共性基础,则这种概

实际认可度也没有像国际财务报告准则那么高,而且当前我国政府会计为模式 X,因此我国在借鉴或采纳 IPSAS 时应持谨慎态度。IPSAS 的发展历程及经验教训给我国政府会计体系构建带来了如下启示:

1.概念框架优先,具体准则后行。为保证政府会计准则的一致性和连贯性,首先应明确政府会计和财务报告的目标。政府会计最重要的目标是帮助政府履行受托责任,但我们也不能忽视其他两个目标——保证公共资金的安全、完整和促进财务管理。政府会计概念公告应该强调政府特有的会计和财务报告问题;征税和管制的权力,提供公共服务的职能,提供国防和普通社会福利的责任,拥有不具有市价的公共财产。这些特征要求对适用于私人产权和市场交易的互惠性交易的会计概念和技术进行重新思考。

2.政府交易包括互惠性交易、非互惠性交易和半互惠性交易。对于互惠性政府交易,其会计处理可以借鉴企业会计准则,但必须明确准则适用的环境;而对于非互惠性或半互惠性政府交易,其会计处理值得进行深入研究和探讨。政府会计的发展前景是在充分借鉴企业会计准则的基础上,强调和增加政府特有会计和财务报告问题的会计准则。

3.采用循序渐进方式和对称方式来实施应计制。应计制

念框架反过来可以指导会计实务,不仅可以起到弥补具体会计准则疏漏的作用,还可以对新事项处理提供解决办法。因此,有了概念框架,就可以减少会计准则的过分具体化,避免因准则制定过细而造成信息爆炸。

4.消除或降低准则制定的政治压力。由于会计信息具有财务分配职能,所以无论哪个国家的准则制定者,除了要处理一系列的技术性问题外,还要面对因各集团利益冲突引起的政治压力。但有了概念框架,情况也许就会有所不同,概念框架是准则制定的基础,只要准则制定者制定的准则符合概念框架,那么准则制定的客观性也就容易保证。

### (二)两种基础导向都强调会计准则制定过程应当遵循允当程序,并具有公开性和代表性

1.美国财务会计准则委员会(FASB)制定会计准则的程序已作为美国联邦管理和程序法案的一个模式应用于许多领域。它主要包括以下步骤:①确定课题,将课题列入技术性日程表;②任命一个专家咨询小组,该小组负责会计界与工商界的交流,并在此基础上写有关议题的讨论备忘录;③讨论文件,这些文件通常会给出在听证会讨论课题的定义和范围,当前讨论研究结果、相关文献(包括相关的争论)以及目前可选

强度越高,风险越大,需要解决的计量问题就越多,也更加显示出其缺乏理论支持,因此其结果将会更加主观。对称方式是指同等对待性质和期限相同的资产和负债,以避免利用应计制对其进行扭曲和操纵。根据我国国情,目前政府采用中度应计制是合适的,但也鼓励进行强度应计制试验,应限制采用完全应计制。金融资产和负债的严格管理对于有序的财务管理和减少财政危机是必要的。计量基础的悬而未决(经常没有历史成本或市场价值)阻碍了政府资本资产的价值确认,然而对各类资本资产的种类和数量进行补充的非财务披露有利于资源管理和经营管理责任的履行。但是,对将来应收的税收和社会政府承诺进行确认的条件还远未成熟。

4.要求提供预算比较信息,并在预算基础和会计基础之间进行协调(当基础不一致时)。鉴于预算和预算控制的重要性,当预算基础(通常是现金制)和会计基础(更偏好应计制)不一致时,不同来源的信息增加了信息含量,如披露预算执行情况、描述预算基础上的实际财务业绩和提供财政问题的评价信息等。

5.让其他公共部门专家和高级政府财务官员广泛参与。我国在构建政府会计时,应该充分利用财政、会计和审计界人士的知识和力量,使其参与到政府会计的构建中来。○

## □·参考资料

择的模式;④召开听证会;⑤口头分析和书面评论;⑥FASB的每一次会议都对公众开放,且每个会议的议题和日程都会在事先公布,当委员会形成结论后,投票开始,7位成员中有5人同意方可通过;⑦草案的公布,公布草案时会将财务会计准则和报告准则的生效日、过渡方法、信息背景以及对委员会基本结论的解释一起公布;⑧委员会的进一步审议;⑨如果认为有必要进行实质性的改变,委员会就会决定发布征求意见稿以获得更多的评论;⑩完成上述步骤后,根据实践进行以下决策:第一,正式发表财务会计准则公告(SFAS);第二,继续修改公布草案;第三,完全放弃该议题。

2.国际会计准则委员会(IASC)制定一项国际会计准则的程序。①筹划小组考虑有关的会计问题并制定一份论点提纲;②筹划小组收到理事会对论点提纲的评论意见后,草拟一份原则说明书,这是为建立基本的会计准则而起草征求意见稿的基础,说明书中还应陈述所考虑的其他备选办法以及接受或不接受建议的原因;③原则说明书草稿经理事会审查修改后,在成员机构、顾问组成员和其他有关组织中传阅,并收集意见;④筹划小组对所收集的意见加以复议,审定原则说明书,再根据原则说明书草拟一份国际会计准则征求意见稿;⑤理事会复议审定的原则说明书和征求意见稿的草稿,经修改后至少要2/3以上委员通过,才可发表征求意见稿,在征求意见稿阶段(通常为六个月)要收集所有有关方面的意见;⑥筹划小组复议这些意见,草拟出国际会计准则;⑦理事会复议国际会计准则草稿,经修改后至少要3/4委员通过,方可将准则发表。

### 二、两种基础导向的区别

#### (一)从财务报表的目标看

IASC与FASB对使用者的定义不同:IASC确定的使用者的范围较大,且对其知识水平没有具体要求;而FASB确定的使用者基本上是投资人和贷款人,且要求其应具备一定的专业水平,愿意花费适当精力与时间。从两者对财务目标的定位看,IASC承认其提供的会计信息只是使用者进行决策所需信息的一部分,而FASB对此无表示;IASC确定了财务目标的双重性、决策有用性和受托责任,而FASB的目标只是决策有用性。

IASC与FASB的不同也正是规则型导向与原则型导向的不同。进一步分析这种不同,得出的结论是:一方面,规则型导向的使用者进入门槛高,强调会计信息不是通俗易懂的知识,对会计准则的理解有一定难度。实证研究方面的证据表明,FASB制定的会计准则所针对的对象趋向于老练的投资者,而原则型导向的使用者除了投资者、信贷人外,还有雇员、供应商、顾客、政府等,这些使用者分布在世界不同地方。面对如此广大的群体,IASC的原则型导向的会计准则注定要简明,进入门槛低,力求把深奥的知识用浅显的形式表现出来,以达到规范的目的,实现会计的统一。另一方面,原则型导向的会计准则覆盖面更广;而规则型导向的会计准则可能更专注,以投资人、信贷人为目标,为特定人群提供决策有用的信息,因此对他们的高要求也就理所当然。

#### (二)从会计信息质量特征看

1.对相关性理解的区别。FASB的相关性由于预测价值在

实现上困难较大,其实际作用已丧失,及时性不仅与相关性有关,而且与可靠性等其他会计信息质量特征也相关。而IASC把及时性作为一个次要的质量特征,如此一来,FASB的相关性就剩下反馈价值了。IASC的相关性除了反馈价值外还应加上重要性,按照IASC的思路,重要的才相关,不重要的就不相关。在制定具体准则时,IASC选择具有普遍意义、重要的会计行为进行立项、规划;在制定具体规范时,注重问题的实质和主要矛盾,不在细枝末节上纠缠,这正是原则型导向的风格。

2.对可靠性理解的区别。FASB对于可靠性的解释有三方面含义,IASC则有五方面含义。让人关注的是FASB对于可核性的解释,也许可核性可以为规则型导向作最好的注释。要做到不同人采用同一计量方法,对同一事项要得出相同的结果,就只能制定详细的准则,对同一事项、同一计量方法进行仔细的描述,才能保证得到相同的结果。而IASC在阐述可靠性的成分构成时,几次提到会计环境的不确定性、会计自身的局限性,会计信息只能尽可能地忠实反映,追求绝对的忠实是不现实的。IASC在构建财务会计概念框架时,就已明确了制定具体准则采用的模式,且把它放在非常重要的位置,而这一切都是原则型导向决定的。

#### (三)从财务报表要素看

FASB共提出了十项基本要素,即资产、负债、产权、业主投资、分派业主款、全面收益、收入、费用、利得、损失。这十项要素可分成两大类:其中前三个要素——资产、负债、产权是从静态描述某一时点的资产或对资产要求权的状况;业主投资等后七个要素则从动态描述一定期间的资产或对资产要求权的变动的结果。IASC的财务报表要素是:与资产负债表有关的要素是资产、负债、权益,与损益表有关的要素是收益、费用,此外还有经营业绩。

从FASB与IASC可以看出两种导向的不同特色:一方面,FASB把业主投资、分派业主款单独列示,IASC对此只字不提。对于FASB而言,其国内的资本市场高度发达,权益交易和事项数量繁多,十分复杂。为了保证财务目标的实现,保护投资人利益,将业主投资、分派业主款单独列示可以反映出投资人受到了会计信息方面的优待,与使用者的定位是非常相称的。另一方面,IASC的收益相当于FASB的收入加利得,IASC的费用相当于FASB的费用加损失,这反映了两者对财务报表基本要素分类的详细程度不同。

#### (四)从财务报表要素的确认计量看

两种导向的确认计量充分显示了各自不同的特色。FASB对确认的定义是:确认是把一个事项作为资产、负债、收入、费用等正式加以记录和列入财务报表的过程,包括用文字、数字描述一个项目,确认标准为可定义性、可计量性、相关性和可靠性。其中,相关性、可靠性是为实现财务目标而规定的质量特征,把它们列入确认标准意味着某个项目能否进入财务报表要看其是否相关、可靠。IASC的确认计量则是与各财务报表要素结合进行的,它要求首先要满足确认的定义,此外还要满足以下两个标准:①与该项目有关的任何未来经济利益可能会流入或流出企业;②该项目具有能够可靠计量的成本或价值。○