

对《企业会计准则——基本准则》的理论评价

天津财经大学 袁文龙

【摘要】 本文将2006年我国新出台的《企业会计准则——基本准则》同1992年颁布的《企业会计准则》以及西方财务会计概念框架进行了比较,重点放在基本准则作用的定位、财务会计报告目标和会计信息质量要求的比较分析上。笔者认为我国新颁布的《企业会计准则——基本准则》总体上达到了指导具体准则制定的目标,但仍有不足。

【关键词】 基本准则 作用 财务会计报告目标 会计信息质量要求

2006年2月15日,财政部发布了39项企业会计准则,这标志着适应我国市场经济发展要求、与国际惯例趋同的企业会计准则体系正式建立。我国的会计准则体系包括1项基本准则和38项具体准则。

在该准则体系出台之前,对于基本准则,学术界有三种观点:①将基本准则看做是我国的财务会计概念框架,并对之进行适当修改;②在对基本准则进行适当修改的基础上,再构建一个财务会计概念框架,这样我国的会计准则体系就由财务会计概念框架、基本准则和具体准则三部分组成;③取消基本准则,构建我国自己的财务会计概念框架。从实际情况来看,我国的会计准则制定机构采用了第一种观点,将基本准则进行了修改并将其作为我国“应用型的财务会计概念框架”,即名义上是基本准则,而实质上充实了财务会计概念框架的内容。

基于此,本文将2006年发布的《企业会计准则——基本准则》(以下简称“新准则”)同1992年发布的《企业会计准则》(以下简称“旧准则”)进行比较,并结合美国财务会计准则委员会(FASB)的《财务会计概念框架》以及国际会计准则理事会(IASB)的《编报财务报表的框架》等予以分析。

一、基本准则作用的定位比较恰当

旧准则在第一章第三条规定,制定企业会计制度应当遵循本准则;新准则在第一章第三条将基本准则的作用规定为,具体准则的制定应当遵循本准则。我国在1992年制定基本准则时还没有具体会计准则,所以出现了基本准则直接指导会计制度的现象。但时至今日,在我国已经出台多项具体准则的情况下,基本准则的这种作用定位显然是不合时宜的。

从实际情况来看,财务会计概念框架除了指导会计准则制定以外,另一个作用是在缺乏会计准则的情况下,企业进行交易或事项的会计处理(确认和计量)时,避免选择与财务会计概念框架相抵触的会计政策。理论性很强的财务会计概念框架能起到的作用尚如此局限,作为我国会计准则体系一部分的基本准则,理论性和前瞻性相对较差,更不可能达到这样的高度。所以在2006年修订会计准则时,将基本准则的作用定位为指导具体准则的制定是恰当的。

二、财务会计报告的目标符合我国国情

旧准则没有明确财务会计报告的目标,而是规定会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求,满足有关各方了解企业财务状况和经营成果的需要,满足企业加强内部经营管理的需要。新准则明确提出我国财务会计报告的目标是向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息,反映企业管理层受托责任履行情况,有助于财务会计报告使用者做出经济决策。

笔者认为,旧准则中“为国家宏观调控服务”不能作为单独的会计报告目标。所谓会计为宏观调控服务,就是向国家报告国有资产受托责任履行情况或向国家宏观决策提供有用的信息。也就是说,为国家宏观政策服务属于报告受托责任或提供决策有用信息目标的具体内容,无需单立为一项目标。另外,财务会计报告主要面向外部使用者,把企业加强内部经营管理也作为财务会计报告的目标,难免为管理层操纵对外报告信息提供了机会。

财务会计报告的目标取决于相关的会计环境,尤其是相关会计环境中会计信息使用者的特征。我国会计信息的主要使用者为:①国家,主要包括国资委、证监会和税务部门等,他们关心企业真实、可靠的会计信息;②债权人,主要包括银行及其他金融机构,他们关心关于保证自己的贷款和利息能够收回的真实、可靠的会计信息;③职业投资者,主要包括国家、机构、个人等在证券市场上不断买进或卖出证券以赚取投资收益的投资者,他们更关心有关投资风险和投资回报的会计信息;④其他管理型投资者,是指除国家以外的、以经营管理企业为目的的投资者,他们更关心企业真实、可靠的会计信息。

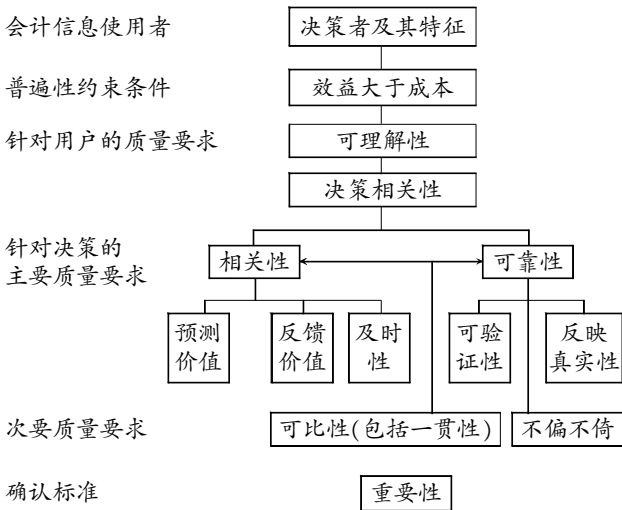
根据以上的分析,可以得出我国财务会计报告的目标应将报告真实、可靠的受托责任履行情况的会计信息放在首位。鉴于我国证券市场上还有一部分职业投资者,而且随着上市公司投资者结构的不断多样化,这部分比例将会逐渐增大,所以企业应当适当提供对职业投资者和潜在投资者决策有用的会计信息。新准则借鉴国际惯例,对财务会计报告目标进行了修订,将其定位为反映企业管理层受托责任履行情况,并有助于财务会计报告使用者做出经济决策。这一定位符合我国目前

和未来一定时期内的基本情况。

三、会计信息质量要求层次性不明显

旧准则将现在所称的“会计信息质量要求”包括在“一般原则”之中,语言形式的法规性非常明显,“一般原则”既包括会计信息质量要求,也包括会计要素确认与计量以及起修正作用的原则。新准则对旧准则进行了较大修订,其内容已经基本和国际惯例趋同,具体包括真实性、相关性、清晰性、可比性、一致性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性。尽管如此,笔者认为这部分规定仍有不足之处。

首先,会计信息质量要求层次性不明显。不同的会计信息质量要求之间的关系存在相容、相近、互斥,只有会计信息质量要求层次分明、重点突出,才能充分地发挥指导具体准则制定的作用。我们可以看一下 FASB 在其《财务会计概念框架》中的一个图表:



通过比较可以看出,我国会计信息质量要求层次不够分明,逻辑不严密且都是单线条的,无法体现会计信息质量要求的层次性及相互之间的制约和权衡关系。造成这种缺陷的主要原因是基本准则采用的是法规的条款形式和法规式的语言,导致其理论性较差。如果不改变基本准则的形式,这种缺陷很难消除。

其次,会计信息质量的主要特征是真实性和相关性,两者有时会出现矛盾。新准则没有规定当真实性和相关性发生冲突时,应将哪一个放在首位。笔者认为,我国的选择应该是:在保证真实性的前提下,选择最相关的信息。更重视真实性是我国财务会计报告的目标是反映受托责任决定的,不相关的信息固然无用,但相关信息也并非对人人都有用;而不真实的信息就非常危险,有可能误导信息使用者做出决策,从而带来难以估量的风险。

四、会计要素定义存在缺陷

2000年国务院发布的《企业财务会计报告条例》对资产、负债、所有者权益、收入、费用和利润六大会计要素进行了重新定义,取代了旧准则中关于会计要素定义的规定。新准则中的会计要素定义和《企业财务会计报告条例》中的会计要素定义没有本质区别,两者都借鉴了美国等西方发达国家的做法,引入了“利得”和“损失”概念(详见右表)。

发布组织	财务会计报表要素	适用范围
FASB	资产、负债、权益、业主投资、业主派得款、全面收益、收入、费用、利润、利得、损失	企业及非营利组织
IASB	资产、负债、权益、收益、收入、费用	企业
ASB	资产、负债、所有者权益、利得、损失、所有者投资、所有者分配	企业
CICA	资产、负债、权益/净资产、收入、费用、利得、损失	企业及非营利组织
AASB	资产、负债、权益/净资产、收入、费用、利得、损失	企业及非营利组织

注:ASB为英国会计准则理事会,CICA为加拿大特许会计师协会,AASB为澳大利亚会计准则委员会。

新准则规定,所有者权益的来源包括所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益等,利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等。

新准则将利得和损失作为会计要素,能清晰地反映利得和损失与营业收入和营业费用的具体信息。因为我国《企业财务会计报告条例》中没有把利得和损失作为会计要素,所以法律地位相对较低的基本准则只能退而求其次,将其分别引入到所有者权益和利润之中,分别反映企业偶发性交易或事项所形成的经济利益的流入或流出,将所有者权益和利润中那些不存在因果关系、无需按配比原则确认的项目与存在因果关系并需要将收支配比的项目区别开来,使会计信息更具相关性。

但是,对利得和损失的这种处理方法也存在一个不容忽视的问题:基本准则非但不能指导具体准则的制定,反而取决于具体准则的规定。例如,新准则规定,所有者权益的来源包括所有者投入的资本、直接计入所有者权益的利得和损失、留存收益等,这部分利得是否直接计入所有者权益应该由具体准则规定,这就出现了所有者权益包括的内容实际上是由具体准则来规定的局面。

五、会计计量属性有重大改进

旧准则第二章第十九条规定,各项财产物资应当按取得时的实际成本计价。物价变动时,除国家另有规定外,不得调整其账面价值。这说明旧准则实际上只规定了历史成本这一种计量属性。新准则将第九章单独设为“会计计量”,规定了历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值五种计量属性并给出了简要的应用指南,这可以说是我国会计准则体系建设向前跨出的一大步,对增强会计信息的真实性和相关性有积极意义。

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李玉菊,张秋生.以企业资源为基础的会计要素研究.会计研究,2006;1
- ③葛家澍.实质重于形式,欲速则不达.会计研究,2005;6
- ④《会计目标》课题组.对我国会计目标定位的思考.会计研究,2005;8