



新基本准则与财务会计 概念框架的比较

福州 俞淑平

目前,我国虽然还未明确颁布概念框架性质的公告,但很多学者认为,2006年2月15日新颁布的《企业会计准则——基本准则》(以下简称“新基本准则”)是我国现阶段的财务会计概念框架。它立足于我国国情,并与国际会计惯例趋同。那么,新基本准则是怎样体现与国际惯例的趋同的?新基本准则与国际代表性的概念框架相比,还有哪些差异?笔者对此作以下探讨。

一、概念框架的定义

“概念框架”一词始见于美国会计学会(AAA)于1966年公布的《基本会计理论报告》中,不过AAA当时并未对其做出明确的界定。目前,学术界较为流行的概念框架的定义是由美国财务会计准则委员会(FASB)提出的。FASB在1980年5月发表的第2号财务会计概念公告中提出了经修订的概念框架定义:财务会计概念框架(CF)是由目标和相互关联的基本概念组成的连贯的理论体系。这些目标和基本概念能够指导前后一贯的会计准则。通过确定财务会计和报告的结构与方向,促进公正的财务会计信息和有关信息的提供,从而有助于资本市场和其他市场的有效运行。事实上,确定目标和识别基本概念并不是为了直接解决财务会计和报告中的各项问题,只不过是要求用目标指明方向,用基本概念作为解决问题的工具。

显然,根据概念框架的实质,我国于1992年颁布的旧基本准则难以发挥概念框架的作用。旧基本准则虽然列出了会计核算的一般要求和会计核算广泛遵循的原则,但缺乏指导整个准则体系构建的明确目标,对一些基本概念的界定不够

经济业务结果的各种因素进行正确、合理的估计并选用合理的计量属性,因而需要估计最佳金额数。如何确定最佳估计数,新准则和IAS 37的规定有所不同。新准则规定,如果最佳估计数存在一个金额范围,则最佳估计数按该范围的上限和下限金额的平均数确定。如果所需支出不存在一个范围,则最佳估计数应按如下方法确定:①或有事项涉及单个项目的,按照最可能发生金额确定;②或有事项涉及多个项目的,按照各种可能结果及相关概率计算确定。IAS 37规定,如果准备涉及多个项目,应采用预期价值法确定最佳估计数,如果准备只涉及单个项目,则单个最可能的结果通常可以作为准备的最好估计。但是,如果其他可能的结果大部分均比最可能的结果的金额高或低,则最佳估计数应是一项较高或较低的金

通过比较可知,新准则与IAS 37在最佳估计数的确定

准确,同时其本身在对内容详略的把握上也不尽合理,包含了一些属于具体准则规范的内容。

二、新基本准则体现了与国际惯例的趋同

1.新基本准则将发挥概念框架的作用。概念框架的重要意义之一就是为分析、评估和指导会计准则的发展提供一个规范性的理论基础。我国新会计准则体系基本实现了与国际财务报告准则的趋同,在新基本准则中充分体现了其作为“准则的准则”的性质,通过对会计要素的确认、计量所做出的原则性、概念性的规定,发挥了评估、指导具体会计准则的作用。新基本准则的特色在于:它不是置身于企业会计准则体系之外,而是处于该体系的首要位置;它不仅是法规,而且是比具体会计准则更重要、更基本的规范。这种制度安排比较符合我国当前的国情。

2.新基本准则的内容安排与概念框架趋同。目前,各国及国际组织的准则制定机构制定的财务会计概念框架各具特色,但都包含了对财务报告目标、会计信息质量特征、财务报表要素、要素的确认和计量等方面的规定。我国新基本准则对旧基本准则进行了较大的修改,不管在形式上还是在内容上都体现了与概念框架的趋同。为了便于比较,下面将从美国财务会计概念公告(SFACs)、国际会计准则委员会(IASC)编报财务报表的框架和英国财务报告原则公告(SP)的五个方面与新基本准则进行简单对比。

(1)目标。SFACs:向投资者、债权人和其他信息使用者提供有助于经济决策的信息。IASC框架:提供一系列有助于信息使用者进行经济决策的关于企业财务状况和经营业绩的信

方法上存在差异:①新准则确定最佳估计数首先必须判断最佳估计数是否存在一个金额区间,如果存在,最佳估计数则按该区间金额上限和下限金额的平均数确定;IAS 37没有如此规定。②新准则对于涉及单个项目的或有事项的最佳估计数一律按最可能发生的金额确定;IAS 37则规定,如果其他可能的结果大部分均比最可能的结果的金额高或低,则最佳估计数应是一项较高或较低的金

另外,IAS 37在计量准备时,还要求注意现值等因素的影响。新准则也规定企业在确定最佳估计数时,应当综合考虑与或有事项有关的风险、不确定性和货币时间价值等因素。货币时间价值影响重大的,应当通过对相关未来现金流出进行折现后确定最佳估计数。○

□·参考资料

息以及反映企业经营管理层受托责任的信息。SP:①提供的有关企业财务状况、经营业绩的信息要有助于一系列信息使用者评估企业管理当局的受托责任和进行经济决策。②提供的信息符合现在的和潜在的投资者的需要;③现在的和潜在的投资者需要了解报告主体有关财务状况、经营业绩的信息,并以此评估其财务适应能力。新基本准则:向财务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,有助于财务报告使用者做出经济决策。

(2)会计信息质量特征。SFACs:相关性、可靠性、可比性与中立性。IASC 框架:可理解性、相关性、可靠性、可比性。SP:相关性、可靠性(如果彼此排斥,则选择的方法应使信息的相关性最大)、可比性、可理解性与重要性。新基本准则:可靠性、相关性、可理解性、可比性、一贯性、实质重于形式、重要性、谨慎性、及时性。

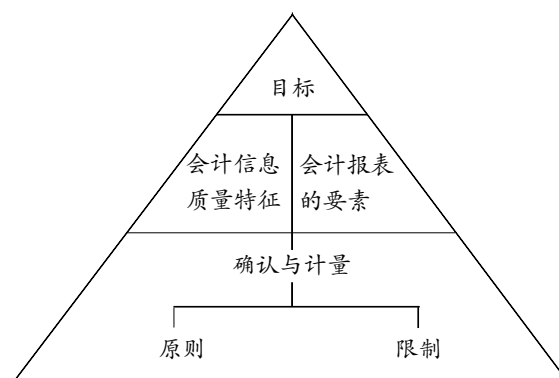
(3)会计报表要素。SFACs:资产,负债,所有者权益,业主投资,派给业主款,全面收益,收入,费用,利得与损失。IASC 框架:资产,负债,权益,收益(收入+利得),费用(包括损失)。SP:资产,负债,所有者权益,利得,损失,所有者投资与派给业主款。新基本准则:资产,负债,所有者权益,收入,费用,利润。

(4)确认。SFACs:确认的基本标准:可定义性,可计量性,相关性,可靠性。盈利确认的补充指南:①收入:已赚得、已实现或可实现;②费用:报告期内经济利益的消耗(耗用)或发生未来经济利益的损失。IASC 框架:确认的标准:①与该项目有关的经济利益将很可能流入或流出企业;②对该项目的成本或价值能够可靠地计量。SP:确认的标准:①该项目有一个恰当的计量基础并可合理地估计其现有的价值;②与该项目有关的获得的或放弃的未来经济利益,其获得或放弃是可能的。新基本准则:把确认条件和各要素的定义在一起表述,主要包含两方面的要求:①与该项目有关的经济利益将很可能流入或流出企业;②该项目的成本或价值能够可靠地计量。

(5)计量。SFACs:按名义美元计量。在会计报表中表述多种项目时,应视项目的性质、计量属性的相关性与可靠性而采用下列不同属性:历史成本,现行成本,现行市价,可实现净值和公允价值。IASC 框架:IASC 框架会计报表在不同程度上以不同结合方式采用不同的计量基础,包括历史成本、现行成本、可变现净值和现值。SP:在编制会计报表时,计量的基础或是历史成本或是现行价值,需要为每一类资产或负债选择最符合目标和信息质量特征要求的计量基础,还要了解资产、负债的性质以及它们所处的环境。新基本准则:可用历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值计量。企业在对会计要素进行计量时,一般应当采用历史成本,采用重置成本、可变现净值、现值和公允价值计量的,应当保证所确定的会计要素金额能够取得并可靠计量。

3.多重计量属性的引入体现了概念框架的逻辑要求。美国对概念框架的研究成果是最具代表性的。在美国的概念框架中,目标发挥着“方向舵”的作用,有关会计信息质量特征、会计报表要素、要素的确认和计量等概念,都必须体现目标的要求。所以,目标位于美国概念框架逻辑结构的顶层,具体如

下图所示。



有学者认为,会计从根本上来说是一个历史信息计量系统,可靠性是其首要的信息质量特征,如果财务会计的边界无限扩展,它将失去自己的基本特性。这说明在我国传统的会计理论中,人们比较关注财务会计信息的可靠性,所以在1992年颁布的基本准则中明确规定各项财产物资应当按取得时的实际成本计价。新基本准则明确提出了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,同时强调受托责任观和决策有用观。在经济发展日新月异的情况下,仅靠按实际成本计价所提供的信息就难以满足财务报告的以上目标。受托责任观和决策有用观并不互相排斥,委托人通过财务报告评价受托责任的履行情况,目的在于做出是否继续维持或终止受托关系的决策。所以,要实现我国财务会计报告的目标,就应当在符合成本效益原则的前提下允许多种计量属性共存。

三、改进新基本准则的建议

新基本准则篇幅不长,例如对目标的描述,只在第四条中用一句话列出;而在FASB所制定的财务会计概念公告中则以SFAC NO.1的形式发布并加以阐述,认为财务报告目标主要应包括从一般到具体的六个方面,所做的规定较详细且具有指导作用。新基本准则的规定过于简短且阐述得不够准确。笔者认为,我国并非一定要借鉴国际做法,让新基本准则作为我国的财务会计概念框架独立于准则体系之外,问题的关键在于要看到具有国际代表性的概念框架体系的先进性,并结合我国国情,积极完善新基本准则框架体系,以进一步发挥其指导作用。

SFAC NO.2提出,由于财务报告要在不同程度上与决策有关,因此决策有用性应作为最重要的质量特征。如果没有有用性,就谈不上从信息中获得足以抵偿该项信息成本的利益。除了这一基本质量特征外,会计信息还应具备一系列其他质量特征,也就是说各个质量特征之间具有层次性,同时该层次性也是为了实现财务报告的目标,这又体现了目标和质量特征之间的联系。我国新基本准则中只是列举了十个会计信息的质量要求,并没有说明它们与目标之间的关系,也没有分出层次性。所以,今后在研究基本准则时应考虑具体内容之间的联系,使规定更具有指导意义。○