

我国新或有事项会计准则的国际趋同

南京财经大学会计学院 孟静怡

2006年2月15日,财政部发布了新的企业会计准则体系,其主要特点是强化了为投资者和社会公众提供决策有用会计信息的新理念,突出表现了新企业会计准则的国际趋同。《企业会计准则第13号——或有事项》(以下简称“新准则”)与《国际会计准则第37号——准备、或有事项和或有资产》(IAS 37)相比基本一致。当然,新准则中仍有一些需要借鉴IAS 37的地方,为此笔者提出了相关建议。

一、或有事项定义的趋同

新准则对或有事项的定义为:过去的交易或者事项形成的,其结果须由某些未来事项的发生或不发生才能决定的不确定事项。对此,IAS 37虽未涉及或有事项的定义,但将或有事项的结果进行了再分类,包括准备、或有负债和或有资产三类,从而将准备认定为是时间和金额不确定的负债。对或有负债、或有资产的认定,新准则与IAS 37均保持一致。

此外,我国的新准则借鉴了IAS 37的做法,认为资产、负债、或有资产、或有负债等都可能是或有事项的结果。由以上比较可知,两个准则规定或有事项结果产生的前提条件是一致的,即必须通过未来不确定事项的发生或不发生予以证实。

二、准则适用范围的趋同

或有事项主要有未决诉讼、未决仲裁、建造合同、债务重组、保险合同、租赁、所得税、产品质量保证、债务担保、环境污染整治、企业重组、所得税、亏损性合同等。我国的新准则只对已贴现商业承兑汇票、未决诉讼、未决仲裁、为其他单位进行债务担保、产品质量保证等或有事项进行了规范。与以前的或有事项准则相比,新准则增加了债务重组、环境污染整治,而未涉及由建造合同、所得税、企业合并、租赁、原保险合同和再保险合同等引起的或有事项,在这些或有事项中有些已由相关的会计准则另行规定。IAS 37关于或有事项范围的规定采用的是排除法,将以公允价值计量的金融工具形成的准备、或有负债和或有资产,执行中的合同(除了亏损的执行中的合同)形成的准备、或有负债和或有资产,保险公司与保单持有人之间签订的合同形式,以及由其他国际会计准则规范的准备、或有负债和或有资产排除在该准则的适用范围之外。

新准则将环境污染整治纳入适用范围是这次准则修订的一大亮点。从理论上讲,既然缴纳的排污费等费用远不能抵补治污支出,那么企业应在制造污染的同时确认一项由环境整治义务形成的负债。基于当前的科学发展观与和谐社

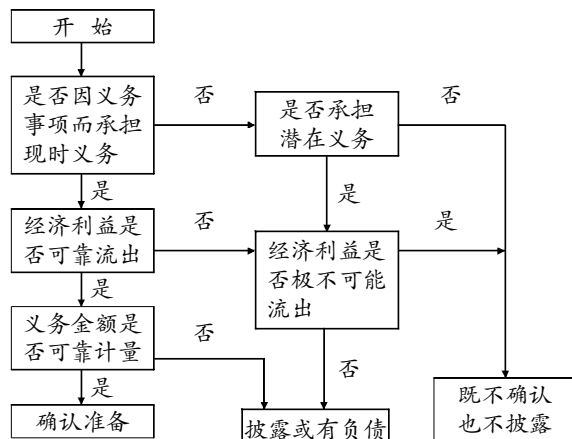
会的构建,新准则对污染治理予以考虑,实现了与国际会计准则的实质性趋同。

当然我国新准则的适用范围仍有些窄,无法应对新出现的或有事项。随着我国金融市场的发展,新准则应对衍生金融工具这一新经济业务所引起的或有事项逐步加以规范。因此,有必要借鉴IAS 37,将衍生金融工具所引起的或有事项列入新准则的适用范围内。

三、或有事项确认与计量的趋同

1.或有事项的确认。IAS 37规定,以下条件均满足时应对准备予以确认:①企业因过去事项而承担了现时的法定义务或推定义务;②履行该义务很可能使含有经济利益的资源流出企业;③该义务的金额可以可靠地估计。我国新准则规定,如果与或有事项相关的义务同时满足以下条件,企业应将其确认为预计负债:①该义务是企业承担的现时义务;②履行该义务很可能导致经济利益流出企业;③该义务的金额能够可靠地计量。可见,两者规定的确认条件大致相同。

这里我们引用IAS 37附录中所涉及的决策树,能更全面地理解和把握IAS 37准则的制定原则:



决策树图

根据上图中的决策思路可以看出,在对或有事项的确认标准上,新准则正逐步与国际会计准则趋同。IAS 37把企业应承担的义务明确规定为现时的法定义务或推定义务,而新准则只是将其规定为企业承担的现时义务。因此,我国在法定义务的执行上还有待相关法规的完善。

2.或有事项的计量。或有事项作为特殊的不确定事项,其确认必然遵循不确定性计量的一般规律,即对影响不确定性



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,对一些基本概念的定义不够

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。○