



财务会计原则层次结构新探

重庆工商大学会计学院 毛洪伟

目前,我国学术界都在讨论如何构建有中国特色的财务会计概念框架。会计原则作为财务会计概念框架的重要内容,是制定会计准则和进行账务处理的标准。我国《企业会计准则》规定的十几项会计原则原本是一个统一的整体,但是在一定的条件下,它们之间也会产生一些矛盾。如果不处理好财务会计原则之间的矛盾,将会导致不良的甚至是严重的经济后果。本文从财务会计原则之间的矛盾入手,以会计目标为导向对财务会计原则的层次结构进行探讨和划分,希望能对完善我国会计准则、指导会计实务工作有所裨益。

一、财务会计原则之间的矛盾

1. 可靠性原则和相关性原则之间的矛盾。可靠性原则要求会计工作的内容真实、数字准确、资料可靠,会计信息可被验证和审计。在市场经济条件下,经济环境的不确定性不会让企业资产长久地停留在某一个价格水平上。当资产的可变现净值下跌至成本以下时,采用账面价值入账符合可靠性原则要求却违背了相关性原则。在非货币性交易和债务重组中,对于资产的入账价值是采用公允价值还是账面价值也是一个值得关注的课题。

2. 相关性原则与谨慎性原则之间的矛盾。相关性原则要求会计人员提供有用的财务报告数据,作为经济决策的依据。在现实社会中,某些经济业务具有很大的风险性,对企业来说可能带来收益,也可能带来损失。例如,按照《企业会计准则——或有事项》的规定,在符合一定条件时企业可以确认与或有事项有关的负债,但不确认有关的资产。这虽然符合谨慎性原则,但是不符合相关性原则,因为不论是不利事项还是有利事项,对信息使用者的决策都具有相关性。

3. 可比性原则、一贯性原则与谨慎性原则之间的矛盾。可比性原则和一贯性原则要求同一企业不同时期采用统一的会计政策,使不同时点的会计信息可比;不同企业同类交易计量和列报的口径一致。但是谨慎性原则允许会计环境发生重大变化时,企业根据实际情况选择适当的会计程序和会计处理方法进行核算。这就使得谨慎性原则与可比性原则、一贯性原则发生冲突,使不同企业之间和同一企业在不同时期缺乏一个统一的核算标准。

4. 可靠性原则、相关性原则与权责发生制原则之间的矛盾。例如,投资企业采用权益法核算长期股权投资,《企业会计准则——投资》规定,当被投资单位产生净收益时,投资企业应按照所持股权比例计算应享有的份额,增加长期股权投资的账面价值,确认投资收益。这符合权责发生制原则。但是

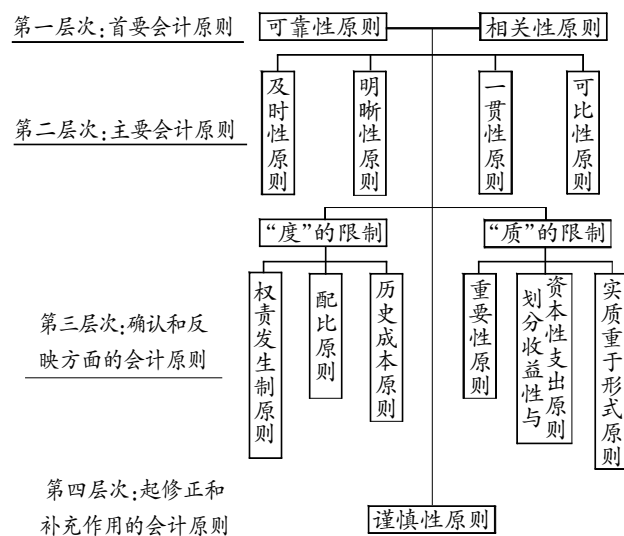
这部分投资收益企业本期并没有真正收到,被投资单位日后既可能分配股利,也可能少分配甚至不分配股利。把不应确认的资产项目在财务报告上列报,会导致投资企业资产和利润虚增,误导信息使用者,违背了可靠性原则、相关性原则。

5. 可比性原则与明晰性原则之间的矛盾。可比性原则要求不同企业使用统一的会计处理程序和方法。但如果企业不分大小都使用同一套会计制度的话,对于小企业来讲,其会计处理方法则过于复杂,不具有明晰性。对于不同行业的企业来说,一味强调可比性原则也是没有实际意义的。

6. 历史成本原则与可靠性原则之间的矛盾。历史成本原则要求企业的各项财产物资按取得时的实际成本计价。在物价变动的情况下,采用历史成本计价不可能反映企业各项资产的实际价值,会导致企业损益计算失真,利润分配不实。这完全违背了可靠性原则。

二、以会计目标为导向划分财务会计原则层次结构

我国理论界一般认为,会计目标是财务会计概念框架的逻辑起点。阎德玉教授认为会计目标是:为投资者、债权人等会计信息使用者提供在经济决策中有用的财务会计信息。可见,会计目标不仅是会计理论研究的出发点,也是会计实务的指针,是一切会计活动的准绳。所以,笔者以会计目标为导向将我国财务会计原则划分为以下层次结构:



在划分纵向层次结构时,选用哪个会计原则更有利于会计目标的实现,就将其列在前面。在划分横向层次结构时,应

当抓住会计原则之间的主要矛盾。将矛盾较少、属性相同或相似的会计原则划分为同一层次。当同一层次的会计原则发生矛盾时,优先适用左边的会计原则。

1.第一层次会计原则的确定。会计目标主要是为投资者、债权人等会计信息使用者服务,这要求企业提供的会计信息真实、可靠,尤其是要做到不偏不倚地反映经济活动的过程和结果,所以可靠性原则和相关性原则应该作为第一层次。在第一层次的会计原则与其他层次的会计原则发生矛盾时,应抓住矛盾的主要方面,坚持以第一层次的会计原则为主、其他层次的会计原则为辅。例如,在领用和发出存货时,可以采用先进先出法、后进先出法、加权平均法等多种计价方法。如果企业采用先进先出法核算存货,当物价上涨时就会高估企业当期利润和库存存货价值,会计信息就会丧失相关性,此时应该改用后进先出法。

2.第二层次会计原则的确定。会计信息除了要可靠、相关外,还要做到及时提供和清晰明了,在横向和纵向上可比。所以,把及时性原则、明晰性原则、一贯性原则和可比性原则作为第二层次,进一步对可靠性原则和相关性原则进行说明和补充,以保证会计目标的实现。

3.第三层次会计原则的确定。把权责发生制原则、历史成本原则等六个会计原则划分为第三层次,该层次主要是确认和反映方面的原则。权责发生制原则、配比原则、历史成本原则是“度”的限制;重要性原则、实质重于形式原则、划分收益性与资本性支出原则是“质”的限制。

4.第四层次会计原则的确定。把谨慎性原则划入第四层次,作为对前面会计原则的补充和修正,以保证会计信息具有可靠性和相关性,进一步实现会计目标。现代市场经济中处处充满了风险,如果不坚持适度谨慎,就会忽视风险,同样不利于对会计信息的科学处理。

三、财务会计原则层次结构划分的指导意义

1.对我国财务会计概念框架制定的指导意义。理论界大多认为:财务会计原则是我国财务会计概念框架中的重要部分,并且贯穿于整个财务会计概念框架中。合理的财务会计原则层次结构划分为制定我国的财务会计概念框架提供了正确的逻辑思路。同时,财务会计原则层次结构划分可以有效地协调好财务会计原则之间的矛盾,使我国的财务会计概念框架兼具科学性和实用性。当财务会计原则之间发生矛盾时,会计人员就可从财务会计原则层次结构上考虑问题,从而对财务会计原则进行科学选择,使会计处理更具科学性。

2.对我国具体会计准则制定的指导意义。财务会计原则层次结构具有普遍适用性和长期稳定性,适用于所有的行业和企业。以可靠性和相关性作为第一层次的会计原则,能有效解决我国在制定具体会计准则时遇到的矛盾。如:我国《企业会计准则——固定资产》规定,固定资产的修理费用应该直接计入当期损益。如果企业当期发生了很大一笔固定资产的修理费用,把这笔修理费用计入当期损益,虽然坚持了权责发生制原则,但是违背了相关性原则和配比原则。根据财务会计原则层次结构的纵向划分,对于数额较大的修理费用,应坚持贯彻相关性原则,将其分期摊销,这也符合配比原则的要求。□

会计上关于收入确认的一般准则要求,企业销售商品,在符合下列条件时确认为收入:①商品所有权上的主要风险和报酬已转移给买方;②既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出的商品实施控制;③与交易相关的经济利益能够流入企业,相关的收入和成本能够可靠地计量。税法上在一些具体项目上对应税收入的界定比会计上要宽。

一、涉及流转税的视同销售

根据税法规定,单位或个体经营者的下列行为,应视同销售,征收增值税:①将货物交付他人代销;②销售代销的货物;③设有两个或两个以上机构并实行统一核算的纳税人,将货物从一个机构移送至其他机构用于销售,但相关机构设在同一县(市)的除外;④将自产或委托加工的货物用于非应税项目;⑤将自产、委托加工或购买的货物作为投资,提供给其他单位或个体经营者;⑥将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者;⑦将自产或委托加工的货物用于集体福利或个人消费;⑧将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人。

上述第①、②项规定,从会计角度来看,这些货物并未实现销售,风险与报酬未转移,也无相关利益流入,企业只是将货物存放于别处,仍继续保留其控制权,不符合收入确认原则,因此会计上不作为收入处理。之所以税法上规定视同销售,主要是出于税收征管的考虑,协调地区间的税收利益。现举例说明视同销售在税法与会计上是如何体现的。

例1:某水泥厂为一般纳税人,将其生产的一批水泥用于厂房扩建,该批水泥的成本为80万元,市价为100万元。

按税法规定,将自产的货物(水泥)用于非应税项目(厂房扩建),符合视同销售的规定,应征收增值税,而且计算增值税时的销售额应以同类货物的销售价格为依据,则应纳增值税销项税额=100×17%=17(万元)。

若上述水泥为新开发产品,未曾对外销售,无相应市场价格,则在确定销售额时应以组成计税价格为依据,若核定该产品的成本利润率为10%,则其应纳增值税销项税额=80×(1+10%)×17%=14.96(万元)。

在会计上,应将该批产品按成本转入在建工程,同时,该批产品的增值税销项税额应由该项在建工程承担。其会计处理如下:借:在建工程 97万元;贷:库存商品 80万元,应交税金——应交增值税(销项税额)17万元。



和视同销售在税法会计上的不同处理

广东工业大学华立学院 傅秉潇