

创新与趋同相结合的一项准则

——评我国新颁布的《企业会计准则——基本准则》

葛家澍

(厦门大学会计系 361005)

【摘要】2006年2月15日颁布的《企业会计准则——基本准则》，把创新与趋同结合起来，是协调、连贯和内在一致的规则。基本准则暗含着若干会计基本假设，明确了财务报告的目标和会计信息质量要求。它把会计要素的定义同确认结合起来表述。它使我国会计界耳目一新，并在国际会计惯例趋同方面前进了一步。

【关键词】基本准则 创新 趋同 评述

今年是我国“十一五”规划的第一年，也是关键的改革发展之年。从计划经济向社会主义市场经济过渡，必须付出长期而艰巨的努力。财政部通过卓有成效的工作，终于在今年2月15日正式对外发布了包括1项基本准则和38项具体准则在内的企业会计准则体系。这39项企业会计准则的正式发布，标志着我国已初步完成企业会计准则体系的制定任务，成为我国会计发展史上一个新的重要的里程碑！

企业会计准则近阶段主要是为我国的上市公司服务的，部分准则也适用于国有和其他大中型企业。所有的上市公司，尤其需要用企业会计准则来规范其会计行为和财务报告。众所周知，在市场经济中，最具活力的市场是资本（证券）市场。它的活力从何而来？主要依靠每一家上市公司按法律、法规等的规定向市场披露公司报告，如实反映其财务状况、经营成果（业绩）和现金流量。离开上市公司的财务会计报告（以下简称“财务报告”），市场将缺乏最重要的信息来引导资本的有序、合理流动，投资人的正当利益将失去保护，社会资源也不可能得到优化配置。

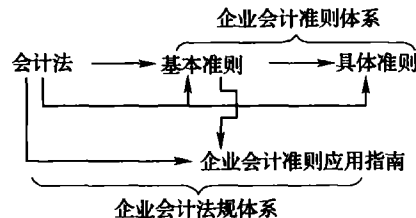
高质量的企业财务报告是由高质量的企业会计准则来规范的。这是因为，在社会主义大生产中，现代企业必然呈现“两权”分离。两权分离又造成财务报告的提供者与主要使用者之间的分离。后一种分离使财务报告的提供者与使用者在占有公司的经济、财务信息方面产生明显的不对称。信息不对称是市场失灵的一种表现。处于信息占有不利地位的外部使用者，尤其是投资人极有可能对资本市场不信任，从而影响他们的投资积极性，以致严重危害资本市场和整个市场经济的繁荣与发展。在这种情况下，企业会计准则，作为我国政府防止社会主义市场失灵一种制度安排，对于满足投资人获得投资所必要的信息，对于维护我国资本市场公正、公开、公平的健康发展，都有至关重要的意义。

国际会计准则理事会和美英等主要经济发达国家都有财务会计和财务报告概念框架（简称“概念框架”，CF），而我国则用《企业会计准则——基本准则》（以下简称“基本准则”）取代。虽然，基本准则可能是我国未来概念框架的过渡形式，但现在当作我国的概念框架，却具有鲜明的特色、新意并符合中国国情。

第一,“基本准则”这一术语的采用,既简明易懂,又便于人们清楚地理解其性质和地位,很容易看出它的特点:基本准则高于具体准则,它能为具体准则提供基本概念并指引方向,是所有具体准则的基础,为具体准则的制定提供理论上的依据;可用来指导、评估和发展具体准则。显而易见,基本准则不是站在企业会计准则体系之外,而是在该体系之中,并处于顶尖地位,它不仅是法规,而且是比具体准则更重要、更基本的规范,这种制度安排,比较符合中国当前的国情。

我国现行会计法规体系可用右图表示:

第二,在第一章总则中,包含并且发展了西方的“会计基本假设”。例如:第二条,明确规定了基本准则指导具体准则制定的作用;第四条,第一次明确了财务报告的目标。它有两个要点:(1)财务报告应当提供与企业财务状况、经营成果和现金流量有关的会计信息(这些主要信息由财务报表所提供)。(2)这些信息的用途,一是反映企业管理层受托责任的履行情况;二是有助于使用者做出经济决策。



在西方的概念框架中,对上述第2点目标经常有争议。例如美国FASB的第1号财务会计概念关于企业财务报告的目标,就只提供给使用者用于经济决策,而把反映管理当局受托的履行情况的评估列入经济决策的内容。我国基本准则参考了IASB的编报财务报表的框架,但并不完全照搬,而是把财务报表提供的企业财务状况、经营成果和现金流量等信息定为两个用途,而且把反映企业管理层的受托责任放在目标的第一位。这表明财务会计信息的披露,不仅可供投资人增资扩股或减资缩股(增加持有和抛售股份)决策作参考,而且更为重要的是对企业高级管理阶层受托经营的资源进行必要的监督(其中包括奖、惩和人事调动),以保证国有企业的资金不致流失,所有委托经营的企业的资产都可保值、增值。可见,真实可靠的财务会计信息才能起到保护投资者利益的作用。

从第五条至第九条是用通俗而简洁的语言分别描述了“主体假设”、“持续经营假设”、“会计分期假设”、“以货币为计量单位假设”和“权责发生制假定”。^①

具有我国特色的是第十条和十一条,前者阐述了会计要素的确定原则和我国承认的六项要素,这就为从第三章至第八章奠定了概念基础;至于第十一条,是为了同国际会计惯例趋同,保持我国会计改革的连续性。

第三,除明确财务报告的目标外,还突出会计信息的质量要求。目标尽管能指引财务会计的方向,但它仅提出财务报告应揭示哪些信息,而对信息的质量并未提出要求。第二章弥补了在这方面的不足,它明确提出为保证会计信息质量而必须遵守的若干基本概念。这些概念包括:第十二条的“如实反映”、“真实可靠”和“内容完整”。

会计信息的可靠性是一项基本质量要求。它必须建立在如实反映和内容完整之上。反映的内容是企业实际发生的交易或事项,反映的程序包括确认、计量与报告。这一点是同第五条“企业应当对其本身发生的交易或事项进行会计确认、计量和报告”是互相呼应的,第五条旨在明确会计主体。第十二条则进一步肯定所确认、计量和报告的交易与事项应当是企业实际发生的;既不是虚构的,又不是未来的。这样,交易与事项的不确定性便被排除了,虽然我们获得的是历史信息,而历史信息,正如美国FASB所

^① 假设(postulates)是基本前提,带有不以人们意志为转移的性质。假定(Assumptions)是在一定程度上根据目标的要求所设置的前提,具有主观因素。但两者通常不加以区别。

说,具有反馈和预测价值,对经济决策,特别是对评估受托责任的履行是十分有用的。

从十三条到十九条,分别提出“相关性”、“可理解性”、“可比性”、“实质重于形式”、“重要性”、“谨慎性”、“及时性”等信息质量要求。虽然,准则没有使用上述术语,也没有列出层次,不曾明确哪些是主要质量要求,哪些是次要质量要求。但从排列的顺序看,大体上可以显示:可靠性和相关性优先予以考虑,表明两者是主要质量。而把可靠性又列于相关性之前,这是很必要的。人们只要回想西方和我国从20世纪以来发生的会计作假和财务欺诈案件所得的教训,就应记忆犹新;如实反映交易和事项的真相,保持信息的可靠与完整,必须成为首先关注的基本信息质量。不相关的项目(指财务报表以外所披露的某些项目)当然无用;但项目虽然相关,而金额如不可靠(不管是有意弄虚作假或是无意产生错误),则相关性同样会化为乌有。

第四,第三章到第八章是按会计要素分列的,它包括每个会计要素的定义(特征)和确认标准。这也体现我国基本准则的另一特色,对于会计要素来说,一是要识别;二是要在财务报表中加以确认,那就是说会计要素的定义是为了会计要素的确认,两者密不可分。我国的基本准则分别每个会计要素,把它的定义和确认条件写在一起,不仅顺理成章,而且便于财务会计人员使用。例如,我们看懂第二十条,就可分辩每一交易或事项中的项目是否属于资产。再看二十一条,如同时满足两项条件,就可判断该资产项目应当予以确认。而第二十二则进一步要求,对于资产项目来说,应在资产负债表中列示(确认)。

这样的架构,不仅比较清晰,而且便于操作。第三章资产是如此,四至八章其余五项会计要素的处理也是如此。

应当强调的是,这份基本准则有关会计要素定义的说明,也是经过仔细琢磨、具有新意的。它用“经济利益的流动”作为主线,贯穿于六项要素之中,把所有要素都有机联系在一起。概括地说:

资产定义可理解为:预期经济利益在一定的会计期间任何时点的拥有或控制;

负债定义可理解为:预期经济利益在未来流出的现时义务;

所有者权益定义可理解为:在一定会计期间的任何时点,企业对预期净经济利益的拥有或控制;

收入定义可理解为:一定会计期间内与投入资本无关的经济利益的总流入;

费用定义可理解为:一定会计期间与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出;

利润定义可理解为:一定会计期间属于收入(利得)的经济利益流入扣去属于费用(损失)的经济利益流出的净额。^②

第五,在会计计量一章中,第四十三条再一次强调信息的可靠性,要求一般按历史成本计量,如果采用其他计量属性,应当保证所确定的会计要素的金额能够取得并可靠计量。显然这是为制定具体准则做出的指导原则。因为四十一条已规定,企业应当按照规定的会计计量属性进行计量。

著名的会计学家 Yuri Iriji 在他的名著《会计计量理论》曾说过:“会计计量是会计系统的核心职能。”(《Theory of Accounting Measurement》1979, P. 29)这是很正确的,在会计的记录和报告中都不能没有“金额”,而在会计确认中,即使肯定某个项目已符合要素的定义,如果它不能计量甚至不能可靠的计量,都不能予以确认。

会计计量模式本来由计量单位和计量属性两方面组成,由于计量单位已经列入第一章总则之中,当作会计的基本假设。所以第九章主要规定五种计量属性,即历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允

^② 在基本准则中有五项要素的定义都没有涉及“一定会计期间”。这个用语是本文作者的体会。

价值, 其中有些计量属性是第一次出现于我国的企业会计准则之中, 如历史成本 (过去均采用实际成本或原始成本)。但有的计量属性如现值在国外还有争议, 美国第 7 号财务会计概念公告就认为现值只是在初始计量时采用历史成本或现行成本 (重置成本) 之后的一种摊销方法, 而不是一项计量属性。^③

我国的基本准则对于企业采用何种计量属性, 不是由企业计量对象的性质自由选用的, 它是一项由具体准则明确规定的会计政策。这可能因为, 会计属性的自由选用, 不但影响财务报表的可比性, 而且有可能会为财务欺诈、会计作假打开一个方便之门。

第六, 在我国的基本准则中, 增加了财务报告, 这是另一个创新。

为了同国务院颁布的《企业财务会计报告条例》协调一致, 准则用的术语是《财务会计报告》。其中涉及到的核心部分仍沿用“会计报表及其附注”, 而尚未采用国际流行的“财务报表”一词。但分析其内容, 会计报表及其附注所列报的信息, 即是财务报表所反映的信息。

在本章中, 还出现了“披露”这个术语。由此, 整个财务报告 (即财务会计报告) 的组成可以列示如下:

$$\begin{array}{c} \text{财务报表} \\ \text{财务报告(财务会计报告)} = \underbrace{\text{会计报表}}_{\text{确认}} + \underbrace{\text{附注}}_{\text{披露}} + \text{其他财务会计报告} \end{array}$$

这样, 全部基本准则如不看表述的用语, 而看表述的实质, 已完整地体现了概念框架的主要内容, 即:

基本假设与目标 (总则) + 会计信息质量要求 + 会计要素及其确认 + 会计计量 + 财务报告

总的来说, 我国的基本准则, 是我国现阶段的财务会计概念框架。它既立足于中国国情, 又努力与国际会计惯例趋同, 在某些方面, 已有超前的成份。例如我国的基本准则是一份言简意赅、前后一贯、内在一一致的架构, 它已不是一份置身于企业会计准则体系之外的“理论”, 而是融入了企业会计准则体系, 并在其中起指导、评估和发展具体准则的作用。在层次上, 它是企业会计准则的第一层次; 在地位上, 它是仅次于会计法和国务院颁布的企业财务会计报告条例, 属于部门规章, 而具有基本法规应有的权威性。西方财务会计概念框架目前正由 IASB 和美国 FASB 合作, 联合制定类似于我国基本准则的性质的单一的概念框架并决定提升它在 GAAP 中的层次。从这一点看, 我国似乎已先走了一步。可见, 趋同是互动的。在会计准则建设方面, 我们也未尝不可以创造出可供别国借鉴的经验。会计是国际通用语言, 趋同是大势所趋。但应当根据党中央提倡的科学发展观和创新精神, 把趋同和创新有机地结合起来, 不断完善现有的准则, 不论是在基本准则和具体准则方面, 都争取走向更高质量。

主要参考文献

- 中华人民共和国财政部制定. 企业会计准则——基本准则. 2006. 北京: 经济科学出版社
IASB. 编报财务报表的框架. 国际财务报告准则 2004. 北京: 中国财政经济出版社
FASB. 财务会计概念公告 (1-7 号)
ASB. 财务报告的原则公告 (1999)

③ FASB Concept No. 7, par. 6

English Abstracts of Main Papers

A Standard of the Result of Innovation and Convergence

Ge Jiashu

This paper focuses on stating and commenting the new basic accounting standard of our country. It thinks the standard a coherent, convergence and consistent rule which acts as Framework but not Framework. The basic standard implies some basic postulates (assumptions); clearly confirm objectives of financial reporting and qualitative requirement of accounting information. It makes definitions of accounting elements in cooperation with their recognition. It gives us a perspective on our accounting standards, and marks an important step towards international convergence of our accounting standards.

Accounting Mission of Improving and Increasing Performance of Public Sectors ——Thinking About Building Public Sector Management Accounting

Luo Hui

On the basis of the theory and practice of New Public Management (NPM), this paper elaborates the importance of building Public Sector Management Accounting (PSMA) and puts forward an essential structure of PSMA by analyzing the application and development of the Economics, Management and Accounting of Private Sectors, which can be used in Public Sectors.

Reflections on the newly Issued Accounting Standards

Liu Quanjun & Zhang Zhengwei

The newly issued accounting standards has become focus of public attention and even caused some people's concerns. This paper analyzes these concerns and concludes that the appropriate use of fair value will prevent profits manipulating, debt restructuring will not be abused, and profit adjustment through impairment of assets will become even harder.

What determines Earnings Discrepancy: Accounting standards or professional judgment? ——Preliminary evidence from China's A and B Share reporting

Liu Feng & Bing WANG

There are quite a few firms issuing both A shares and B shares and traded in domestic capital market, or A share market, and restricted market, or B share market simultaneously. According to the requirement, these firms have to prepare two set of annual reports under Chinese Accounting Standards (CAS) and International Accounting Standards (IAS) respectively. It is widely accepted that the standards difference is minimum during 1998 ~ 2000 so we examine the reporting earnings discrepancy between the given period. Our empirical evidence shows that it is the professional judgments, instead of accounting standards, which drove the reporting earnings discrepancy between A share reporting and B share reporting. We further analyze the incentive for management to make the biased judgment. This paper support the conjecture raised by Ball (1995) that international accounting standards does not necessarily improve accounting information quality.

The Demand on Accounting Information: an Analysis from Securities Institutes

Lixiang & Fengzheng

The investors' decision must be based on effective information disclosed in time. Accounting information would get victory in the competition of various information channel toward the investors if it can satisfy the investors' information demand. Using the method of survey with the investigation object as securities research experts, the article deeply analyzes the investors' evaluation of current accounting information disclosed, and leads to the conclusion that managerial accounting information should play a more important role in investors' decision process and make the important content in information disclosure system.