



关于具体会计准则协调性的几点意见

□ 钟朝宏

目前,我国已发布实施了10项具体会计准则。作为一个体系,各项具体准则之间应具备良好的协调性。增强具体会计准则的协调性,不仅有利于提高其理论说服力,也有利于会计准则的学习宣传和贯彻实施。本文拟从已实施的具体准则出发,探讨在准则协调性上存在的缺陷及其治理对策,以求对准则建设略有裨益。

缺陷之一:“公允价值”这一术语在若干准则中重复定义和解释。

在《投资》、《债务重组》、《非货币性交易》三个准则中,都对“公允价值”下了定义。在各自的“指南”部分,又都对确定公允价值的原则、方法进行了说明,其内容完全相同、一字不差。从单个准则来看,这或许是可行的,但从具体准则体系来看,就显得很不严谨。如不及时处理,将来发布的准则还会有更多重复。

我国在制定准则时大量参考了国际会计准则(IAS)。据笔者统计,IAS中对“公允价值”下定义的多达11个,占目前有效的IAS总数的1/3。但是,IAS并非在所有方面都是先进的、完善的。在借鉴国际经验时,不能全盘照搬,应当在分析研究的基础上“取长补短”。笔者认为,作为在众多具体会计准则中都会涉及的概念,应当在基本准则中有所交代。目前,我国基本会计准则明确规定了会计计量应当采用历史成本原则。其原因在于,现有会计模式还是以历史成本计量为主。但是,有不少专家预言,未来的会计模式将会是历史成本与公允价值平分秋色。从前述准则看,公允价值计量模式确已初露端倪。因此,在修订基本准则时,不仅要历史成本原则有所放松,还要研究解决两种计量模式如何“兼容”的问题。具体讲,应当在基本准则中明确两种计量模式的选择依据、适用范围及具体运用方法等,而具体准则只需要解决对该准则而言特殊的问题。

笔者认为,公允价值与历史成本选择依据主要有:(1)物价、汇率稳定程度,它影响历史成本信息的相关性。历史成本在发生当时其实也是公允的,之所以逐渐丧失相关性,原因在于物价、汇率变动。通常,持续时间越长,物价、汇率

的波动越剧烈。(2)市场体系健全程度,也影响公允价值信息的可靠性。现行市价是一种可靠性稍强的公允价值,但该信息的取得是会计系统的外部输入,依赖于市场体系健全程度,包括有关生产要素市场是否完整、统一、开放、允许充分竞争等。(3)会计规范体制完善程度和会计人员素质高低,影响会计信息的可靠性。保障会计信息可靠的条件主要有:会计实务有合理的法规、准则可循;对会计实务是否“循规蹈矩”,有独立公正的外部监督;当发现违规行为时,有严厉的惩处措施;在会计规范范围之内存在灵活性的地方,会计人员具有足够的职业判断能力和相应的职业道德素质。(4)会计信息用户需求,影响会计信息的相关性。会计信息用户的投资、信贷等决策越依赖会计信息,替代信息越难以获取,则会计信息的需求越旺盛,用户对会计信息相关性的要求会越高。

在未来一段时期内,历史成本仍将在会计实务中占据主导地位。但长期地看,公允价值的运用必将日益增多。我们必须密切关注社会经济环境的发展变化,在适当时大胆运用公允价值,以提高会计信息质量。因此,在基本会计准则中加入有关公允价值的内容,符合财务会计发展趋势,有利于增强具体准则的协调性。

缺陷之二:对一些相近概念缺乏必要的比较说明,使用不够严密。

在《非货币性交易》准则中,对“非货币性资产”下了定义;在《投资》、《债务重组》等准则及一些“会计处理补充规定”中,又运用了一个未经定义的术语,即“非现金资产”。二者之间究竟有何区别?在不同情况下应如何选用?目前尚无较权威的说明。

《现金流量表》准则将“现金”定义为“指企业库存现金以及可以随时用于支付的存款”。“非现金资产”指现金以外的资产,包括应收款项、存货、投资、固定资产和无形资产。通过比较可以发现,非现金资产与非货币性资产存在以下区别:第一,所有对外投资都属于非现金资产,而不准备持有至到期的债券投资属于非货币性资产。第二,非现金资产



包括各种应收款项,非货币性资产不包括。因此,非现金资产的范围大于非货币性资产。第三,现金与非现金资产侧重于资产的存在形态,而货币性资产与非货币性资产则强调资产的未来经济利益是否固定或可确定,涉及资产的本质特征。第四,现金与非现金资产更容易理解,而货币性资产与非货币性资产在理论上更为深刻、严密。

为了减少误解,统一术语,笔者建议,在有关规范中应使用“货币性资产与非货币性资产”,理由如下:第一,在我国的经济生活中,应收款项一般不能用于交易,即不能用于对外投资或抵偿债务。第二,对于投资,可按照企业管理者意图即是否准备持有至到期,分为交易性投资和持有性投资。持有性投资一般也不用于资产置换、抵偿债务等交易。从这两点可见,非现金资产在理论上所应包括的范围与其实际运用中所指的范围并不一致。而从《投资》、《债务重组》等准则来看,将“非现金资产”替换为“非货币性资产”是完全可行的。第三,由于非现金资产未经定义,而非货币性资产有相关准则为据,按以上建议使用术语可使会计准则更为严密。第四,在外币报表折算方法中,有一种“货币性与非货币性项目法”,已被西方大多数国家的会计准则所接受。使用“货币性资产与非货币性资产”,便可与之保持一致。第五,由于受衍生金融工具的冲击,资产负债表项目的分类标准将很有可能从按流动性分类改为按货币性与非货币性分类。因此,使用“货币性资产与非货币性资产”也符合财务会计的未来发展趋势。

缺陷之三:对同一会计事项采用了不同术语。

在《或有事项》准则中,界定了“或有资产”与“或有负债”两个概念,而《债务重组》准则中,又采用了“或有收益”与“或有支出”的提法。这就对或有事项的定义分别采用了资产负债表法和损益表法,显然不够协调。

之所以会出现上述情况,笔者猜测,可能是学习IAS的结果。IAS第10号《或有事项和资产负债表日后事项》中,定义了“或有利得”和“或有损失”,这属于损益表法。而国际会计准则委员会于1998年公布了IAS第37号《准备、或有负债和或有资产》,并取代了第10号准则的相应部分。此后,“或有利得”和“或有损失”被视为“旧一代”概念,不再被IAS沿用。我国会计准则的制定中,曾大量参考了IAS,出现上述问题也就不难理解了。但是,长远地看,应当尽量避免这种情

况的出现。在制定准则时,必须关注IAS最新的动态。同时,不能只是被动地跟着IAS走,而应当结合我国国情,有所创新、有所突破。

缺陷之四:对于在有关企业集团的会计准则中经常涉及的若干术语,不同准则的处理不尽一致。

在有关企业集团的会计准则中,经常涉及到“控制”、“共同控制”、“重大影响”等术语。《关联方关系及其交易的披露》准则中,在“定义”部分对其下了定义,在“重大影响”中还列举了参与决策的主要途径;而《投资》准则则是将定义放在正文之中,并把对“重大影响”的解释放到了“指南”部分。这就显得不够协调。笔者认为,可考虑将其放在基本准则中,以便会计人员学习掌握。否则,也应保持不同准则中结构体系的一致性。

此外,《收入》准则中第3条提到“非货币交易”一词,与《非货币性交易》准则的用词虽只一字之差,但毕竟有点美中不足。

缺陷之五:对一些重要术语缺乏定义或解释。

在很多具体准则中,常用到“交易”、“事项”、“确认”、“计量”等术语,但其含义未在基本准则或具体准则中加以界定。这些术语对我国会计人员来讲,是比较陌生的。在美国财务会计准则委员会(FASB)发布的《财务会计概念公告》第三辑第135至137段、第一辑第6段及第65至72段,分别对上述概念进行了比较充分详尽的说明,对理解各项会计准则大有帮助。笔者认为,我国的基本会计准则也应对此加以说明,以便于增强具体准则的协调性。

广义地讲,会计准则的协调性有以下几种含义:一是具体准则之间的协调性;二是具体准则与基本准则之间的协调性;三是会计准则与其他法规之间的协调性。前文所谈主要是指第一种含义,也涉及第二种。就第三种含义而言,具体准则也有值得改进之处。例如,《关联方关系及其交易的披露》准则中对关联方交易举例时,提到“担保和抵押”。而1995年起实施的《中华人民共和国担保法》第2条指出:“本法规定的担保方式为保证、抵押、质押、留置和定金。”也就是说,担保和抵押不是并列关系,而是包含与被包含的关系。会计准则的提法不够妥当。

(作者单位:四川大学会计系)

责任编辑 温彦君

·简讯·

加强财务管理

人行新野支行在防范外部金融风险的同时,对内部潜伏的风险和管理方面的薄弱环节,加大了检查和再监督力度,提出严肃财经纪律的“六不准”:一是不准突破预算支出控制指标;二是不准截留预算收入;三是不准滥发奖金和津贴补贴;四是不准隐瞒、转移或变卖固定资产;五是不准搞

健全内控机制

计划外基建项目;六是基本建设不准超规模、超标准、超投资。严禁在“暂付款”中挂账列支各种基本建设支出,严禁挪用上级行核批的专项资金兴建综合楼、接待室或职工宿舍。

(人民银行新野县支行 田冬红)