

基本会计准则



财务会计概念框架

葛家澍

一、我国企业会计准则制订的背景

我国于1992年11月颁布了第一个企业会计准则,它是在这样的背景下出台的:建国后不久,即从1951年下半年起,我国就实行了分部门、分行业、分所有制一统到底的会计制度。它与当时的计划经济是适应的,在维护财经纪律、保证财政收入、促进增产节约等方面,曾起过积极作用。但在改革开放后,它就逐渐暴露了与社会主义市场经济不相适应的缺陷。这种缺陷可以从两方面看:对内,由于实行部门、行业和所有制三个分割,使不同部门、行业和所有制的企业的会计信息缺乏可比性;同时,由于会计制度一统到底,使企业运用会计制度规范自己的行为时,没有灵活性。对外,我国统一会计制度从帐户设置、会计处理,到会计报表,都同国际惯例存在着很大的差距,所产生的会计信息,不可能成为国际通用商业语言的一部分,从而也就不可能在对外交流中起到应有的媒介作用。1992年开始的用会计准则取代统一会计制度的改革,把我国会计改革推进到一个崭新的轨道。

近五年来,我国的会计改革,仍以建立企业会计准则为中心而继续走向深入。五年中,共完成了约30个具体会计准则征求意见稿并反复进行了修改。根据需要,财政部在今年5月22日又出台了继1992年11月份以来的第二份企业会计准则,也是第一个具体会计准则——“关联方关系及其交易的披露”,同时还公布了这份准则的指南,要求上市公司从今年1月1日起执行。

上述举措,消除了国内外可能产生的疑虑:中国的会计准则是否由于遇到什么困难和阻力而停止制订了?其实,会计准则的制订,是一项严肃而细致的工作,

不可能一蹴而就。它需要深入的调查、细致的研究,需要反复征求意见,不断修改和完善。这当然需要时间甚至恰当的出台时机。每一个国家制订会计准则都走过这样的道路。我相信,不久,我国更多的具体会计准则将会陆续出台。

二、我国应建立的企业会计准则体系结构

从我国会计准则制订开始到现在,我国会计界有一点是没有分歧的,那就是:我们将建立一个在《会计法》的指导下,以会计准则为核心,以会计准则指南为补充(当然,在过渡时期还应同时采用相关的行业会计制度)的既符合国际惯例,又有中国特色的会计准则体系。在我们的会计准则体系中,将包括三个层次:第一层是基本会计准则,它是用来指导方向的,内容包括会计准则所要运用到的基本概念、基本原则和基本方法。第二层是具体会计准则,它是准则体系的主体,是财务会计确认、计量和披露的恰当规范。用英国会计准则委员会(ASB)的话来说,它才是“应当如何在财务报表上反映具体种类的交易和其他事项的权威表述”。第三层是会计准则指南,它是用来说明具体会计准则的各个部分,加上必要的举例,以提高操作性。

三、基本会计准则的性质及与财务会计概念框架的关系

我国1992年11月颁布的企业会计准则,一般都认为它是一份基本会计准则。确实,今天看来,它具备了基本会计准则的雏型,但需要修改与完善。

讲到基本会计准则,人们会想到西方的概念框架。这里需要研究说明两个问题。第一,基本会计准则是什

么性质的准则? 第二,基本会计准则与概念结构有什么关系?

关于第一个问题,我认为,基本会计准则是准则的准则。如果说,《会计法》是整个会计规范体系中的基本法,那么,基本会计准则就是整个准则体系中的基本法。它通过假设、目标、要素、确认、计量、披露等基本概念和一般原则,指导具体会计准则的制订,评估已制订的会计准则,并可据以对在没有具体准则的领域中所发生的一些交易和事项,进行恰当的会计处理。所以,我国的基本会计准则,既是理论,又是准则。在我国的基本会计准则体系中,处于第一个层次,而不是最后层次。

关于第二个问题,西方的概念结构,包括两种设想,一是60年代的设想,把基本假设——一般原则作为规范,如美国注册会计师协会(AICPA)所属的会计研究部于1961和1962年分别发布的会计研究论文集(ARS)第一和第三号。另一种是美国财务会计准则委员会(FASB)于1978年开始提出、现在较为流行的概念结构,它以目标为导向,包括目标、信息质量、要素、要素的确认与计量,以及1995年12月英国会计准则委员会在“原则公告”征求意见稿中所讨论的财务报表的编报思路。西方关于概念结构的研究,大多数人认为,概念结构是理论而不是准则的一部分。比如,美国财务会计准则委员会在所发布的概念公告前都作此申明;同样,国际会计准则委员会的概念框架(1989)的引言部分也有类似的阐述。其实,准则和评估与发展准则的理论并没有不可逾越的鸿沟,所以美国注册会计师协会在1992年发布的第69号审计准则公告(SAS)中,把概念框架列为“公认会计原则”(GAAP)的第四个层次(最后一个层次)也是有道理的。尽管如此,西方的概念结构主要是用来评估现有准则和发展新的准则的,而不是直接用来指导会计实务的,这是很明确的。我认为,“理论”不存在什么新旧的问题,只要它科学地反映客观世界,代表真理,有创造性,就经得起时间的检验,就有生命力。美国会计研究论文集第一和第三号等会计文献,今天看来,并不陈旧,甚至还有新意。因此,包括60年代所颁布的一些属于概念结构的文件和现今关于概念结构的一系列文件,都值得我们借鉴和参考。

1992年所发布的基本会计准则,实际上已参考了上述两个方面,并以第一种设想为主。如总则、基本原则就是借鉴第一种设想,而要素部分才是借鉴第二种设想。

四、关于修订我国基本会计准则的设想

这里想就三个问题谈谈个人看法:关于基本会计

准则的总体安排;关于基本会计准则如何突出财务报表的目标以及关于英国会计准则委员会在1995年SP中提出的关于报表内容、披露等方面的要求是否也列入我国的基本会计准则。

1. 关于基本会计准则的总体安排。根据上面所说的,我们应该既借鉴西方概念结构中现在的框架,也应该借鉴过去已提出而被遗忘的部分,特别是美国注册会计师协会60年代所发布的第一、三二号会计研究论文集中所讨论的一些会计基本假设和基本会计原则。下面我着重谈谈会计基本假设是否列入我国基本会计准则的问题。

我是倾向于把会计基本假设作为基本会计准则的第一部分的,因为基本假设是财务会计的前提和基础。比如,不考虑主体假设,就无法核算每一个企业的盈亏,如此一来,我们就应当承认没有会计主体的国民经济会计、社会会计等等;如果不考虑持续经营,那么,现在建立在权责发生制之上的会计方法,就要彻底改变(即使改变了,也还是要建立在其它某种假设之上,如清算假设等);如果没有会计分期,就无法定期编制财务报表;如果不承认货币为基本计量单位,我们就不可能把企业作为一个整体来总括反映它的财务状况、经营成果和财务状况的变动。甚至可以说,美国会计研究论文集第一号提出的交换价格假设以及第三号提出的计量属性应考虑过去、现在和未来的交换价格等设想,现在都可以加以考虑。过去大家不重视、甚至加以否定(会计原则委员会在Statement No. 1中就否决了它们),有那时的历史原因。今天不同了,目前出现的许多新问题如衍生金融工具、人力资源、知识产权和其他软资产的确认与计量,很可能反过来要参考当年被APB所否决的美国的第一、第三号会计研究论文集!

对会计这样一个人造经济信息系统来说,目标当然很重要。但目标实际上也是一个假设,并以基本假设为前提,是对信息使用者和使用者所需求的信息作出的推定或假定。不管人们关于财务会计目标的研究、调查多么广泛、深入,最后形成的结论也不能说就是充分的、确定的,因为,使用者和用户的需求是随动态的市场经济环境而不断变化着的。这样,目标的提出,始终是一个假设。

据上所述,我对今后基本会计准则的总体框架的构想是:第一部分,仍然是基本假设,名称最好不要回避国际上普遍认可的“基本假设”的术语;第二部分是会计目标;第三部分是一般原则,因为“信息质量特征”一词不如“一般原则”通俗易懂、容纳面广;第四部分是会计要素、要素的确认与计量;第五部分是财务报表的内容、表

述和表外信息披露。

2. 关于财务会计的目标。1992年颁布的我国企业会计准则的一个重大缺点是没有提出、至少没有明确提出我国财务会计的目标。它对假设是突出了,但对目标是忽略了。每个国家的会计目标都应该适合自己的国情。西方国家的经济体制大多数都是高度发达的市场经济,所以,在财务会计目标的提法上只是大同小异,或基本相同:(1)评估管理当局对受托资源的责任的履行情况;(2)为外部使用者的投资、信贷等决策提供依据。我国实行的是社会主义市场经济。社会主义市场经济不能完全等同于西方的市场经济,因此,我国财务会计的目标与西方国家的目标既有相同之处,又应有相异之处。相同点在于上述的目标在我国基本上也可适用,不同点是我们要考虑我国还有更重要的信息使用者,他们对会计信息有着特殊的需求,那就是社会主义国家。国家至少在三方面要求企业提供会计信息:第一,国家作为社会管理者(宏观调控者),在制订与社会资源配置、产业结构、企业改组及其它与企业有关的重大经济政策时,需要会计信息;第二,国家在收取各项税收时,要以企业的会计记录和会计报表为依据;第三,国家作为国有资产的所有者(国有经济是我国经济的主体),需要时刻注意国有资产的保值、增值,同样离不开会计信息。我国企业的基本会计准则对此应有所规定。

3. 关于财务报表的内容、表述和表外披露。实际上,美国财务会计准则委员会在1981年11月16日就发布过一个财务会计概念公告的建议稿,内容主要涉及有关财务报告内容和表述的概念,但后来却没有形

成一份概念公告。因此,严格地说,美国现有的概念结构是不完整的,因为它缺少了财务报告本身这一块内容。英国会计准则委员会1995年发布的原则公告征求意见稿,弥补了美国财务会计准则委员会和国际会计准则委员会的共同缺陷。我认为,这是概念结构研究方面的新发展,值得我们借鉴。况且,我国的基本会计准则作为准则的准则,涵盖面应当广一些,财务报表是财务会计最重要的部分,财务会计的最终目的就是要提供财务报表,对它的内容、形式、项目分类、要求、表内表外的关系、确认与披露的关系,以及个别企业报表与合并报表的关系等问题,都应该在基本会计准则中进行原则性、概念性地规定。

总之,后来居上。我们应该尽量吸收各国有关这方面的研究成果,博采众长,在一个较高起点上,结合中国的实际,加以借鉴和发展,修改我国的基本会计准则。现在,我们尚未见到英国正式的原则公告,我建议,我国准则机构应密切注意其发展;此外,国际会计准则委员会理事会也开始把“报表表述”列入它的议题了,已在1995年3月通过“筹划小组”提出“原则公告”(Draft statement of Principles: Presentation of Financial Statements, 1995)。国际会计准则委员会的这一动向,也十分值得我们关注。我希望,随着我国社会主义市场经济的发展和会计改革的深入,修订基本会计准则的工作能尽快提到议事日程上来。

(注:本文系葛家澍教授在中国会计教授会第三次年会所作主题报告的整理稿)

责任编辑 秦中良

(上接第19页)

3. 评估结束并按评估确认的价值调整帐面价值后,编制资产负债表。

4. 在产权转让成交后,应编制兼并成交日的资产负债表。

5. 保留法人资格并持续经营的企业,除上述规定外,在办理产权转让过程中,仍应按现行会计制度的规定编制会计报表。

(二)兼并方企业

1. 兼并企业接受被兼并企业,在被兼并企业丧失法人资格的情况下,应按现行会计制度编制兼并成交日的资产负债表,报送主管部门、财政部门 and 国有资产管理部门等。

2. 兼并企业接受被兼并企业,在被兼并企业保留法人资格的情况下,应编制兼并日的合并会计报表。

四、会计档案的移交

企业办理产权转让手续后,丧失法人资格的被兼并企业应办理会计档案移交手续。被兼并企业的会计档案经被兼并企业原主管部门同意或经双方协商后,可由兼并企业保管,也可由被兼并企业的原主管部门或原主管部门指定的单位保

管。保留法人资格的,可不办理会计档案移交手续。

会计档案保管要求和保管期限应当符合《会计档案管理办法》的规定。

五、会计制度

企业兼并后,被兼并企业丧失法人资格,按兼并方企业的会计制度进行核算。如果被兼并企业仍保留法人资格,按其适用的行业会计制度进行核算。

六、适用范围

国有企业兼并其他企业或被其他企业兼并的,执行本规定。其他所有制企业之间的兼并,可比照本规定执行。



庆祝国庆

唐嘉丽