

新旧《企业会计准则——基本准则》的比较研究

文/戴蓬军 艾雪 姜汝

2006年我国财政部颁布的《企业会计准则——基本准则》，包括总则和附则，共计11章，新增了“会计计量”1章，确定了会计目标，界定了会计要素的内涵、确认和计量等内容（见表1）。与1992年的企业会计基本准则相比，在结构、表述方式、内容等方面都有新的变化。下面就我国企业会计基本准则的新变化，并结合国际会计准则进行比较研究，说明其特色。

表1 新旧《企业会计准则——基本准则》内容与结构比较

2006年	1992年
第一章总则：目的、目标、会计假设	第一章总则：目的、会计假设
第二章会计信息质量要求：8项	第二章一般原则：12项（13项）
第三章资产：定义、确认	第三章资产：定义、内容、核算
第四章负债：定义、确认	第四章负债：定义、内容、核算
第五章所有者权益：定义、计量	第五章所有者权益：定义、内容、核算
第六章收入：定义、确认	第六章收入：定义、内容、核算
第七章费用：定义、确认	第七章费用：定义、内容、核算
第八章利润：定义、计量	第八章利润：定义、内容、核算
第九章会计计量：5种	
第十章财务会计报告	第九章财务报告
第十一章附则	第十章附则

一、新企业会计基本准则以财务会计概念框架为逻辑体系

通过表1可以看出，新的企业会计基本准则是以“会计目标→会计假设→会计原则→会计要素→会计计量→财务报告”为逻辑体系，即从会计目标出发，以会计假设和会计基础为确认、计量和报告的基本前提，以会计原则为会计信息的质量要求规范，对会计要素进行确认、计量和报告，提供会计信息，严谨、科学、合理地反映了财务会计概念框架的基本构成要素及其结构关系。反观1992年的企业会计基本准则，缺少会计目标和会计计量2项财务会计概念框架要素，因而逻辑结构上存在缺陷，使企业会计基本准则难以形成完整的财务会计概念框架体系。因此，新的企业会计准则更加符合财务会计概念框架的构成要素及逻辑体系。

二、新企业会计基本准则规定了财务会计报告目标

2006年的企业会计基本准则规定了财务会计报告的目标，这是1992年基本准则中所没有的。新企业会计基本准则确定的财务会计报告的目标是“向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息，反映企业管理层受托责任履行情况，有助于财务会计报告使用者作出经济决策”。会计目标指明了财务会计信息是以反映受托责任和用于经济决策为目的。

关于财务会计报告的目标，美国的财务会计准则注重会计信息用于经济决策的目的，而国际财务会计准则和英国财务会计准则都强调财务会计目标是反映受托责任和用于经济决策。葛家澍等教授认为，“决策有用观”适用于资本可以趋利性流动，所有者（委托者）缺位和模糊的市场经济环境，而“受托责任观”适用于所有者和受托者都十分清晰的市场经济环境。目前我国市场经济环境和所有者、受托者在市场经济中的地位和状况都不能简单地归为模糊或者清晰，比如，证券市场上既有基于决策有用的投机者，又有基于受托责任的投资者。因此，我国新的企业会计基本准则确定的财务会计报告目标符合我国市场经济环境的基本特点，具有稳定的适应性。

三、新企业会计基本准则将权责发生制作为会计基础

会计假设规定了会计确认、计量和报告的空间范围、时间界限和计价方式，使会计信息的加工处理处于一个边界清晰、计价统一的状态，为会计信息的处理和披露提供了基本前提。但是会计假设的时间界限，既表现为持续不断的持续经营，又反映出人为分割的会计分期，使得企业在时间上延续的同一交易或事项，按权责发生与否划归为不同的阶段，并按不同的阶段分别进行会计确认、计量和报告。在这种情况下，会计实务中如何规范交易或事项的处理原则，就是企业会计基本准则应予明确的问题。会计基础就是按照持续经营假设和会计分期假设对会计交易和事项进行处理的基准。将权责发生制作为会计基础，是新企业会计基本准则的一个重要变化。

权责发生制会计基础是会计假设理论的具体应用规范。会计分期假设将会计主体持续的经营活动人为地划分为若干会计期间。为了及时反映各个会计期间的经营业绩，以考察受托责任的履行

情况,更好地进行经济决策,应明确业绩的期间归属,正确确认、计量和报告当期损益。因此,权责发生制是持续经营假设和会计分期假设理所当然的逻辑上的延伸,应当作为会计确认、计量和报告的基础。

四、新企业会计基本准则提出8项会计信息质量要求

1992年的企业会计基本准则提出12项一般原则,在2000年的《企业会计制度》中又增加了实质重于形式1项,构成我国的13项会计原则。2006年的企业会计基本准则提出可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性等8项会计信息质量要求。应该说新企业会计基本准则从总体上仍然体现了13项会计原则的基本内容,但是从结构和归属上进行了重组,将原来一般原则归纳成为8项会计信息质量要求。其中,将原来的一贯性原则并入可比性原则中;将权责发生制原则作为会计基础;取消了划分收益性支出与资本性支出原则,因为划分收益性支出与资本性支出实际已经隐含在权责发生制当中,有了持续经营假设和会计分期假设,又统一规定了以权责发生制为会计基础,其结果自然就具有划分收益性支出与资本性支出的涵义和实质;配比原则已经体现在新企业会计基本准则会计要素的确认中;历史成本原则列入会计计量一章中。

在新企业会计基本准则中,会计信息质量要求的排序也有变化,例如,可理解性(明晰性)原则排序,由原来的第六位,提升到现在的第三位,说明在市场经济和对外开放背景下,为了反映受托责任的履行情况,便于进行经济决策,对会计信息的可理解性更加重视。但及时性原则排序有所下降,列在最后,会计信息必须能够及时反映企业的财务状况、经营成果和现金流量信息,但在会计信息披露制度约束和会计信息网络系统支持下,会计信息的及时性看来已不是值得特别关注的首要问题。

新企业会计基本准则对原来13项会计原则的结构调整、重新划分归属和进行取舍、排序,使得基本准则各部分内容的界定更加明晰准确、结构安排更加科学合理。

五、新企业会计基本准则强调会计信息的可靠性、相关性和可理解性

新企业会计基本准则将可靠性、相关性和可理解性列为会计信息质量要求的“三甲”。其中可靠性第一,可见我国会计信息质量要求,首先是会计信息的客观、真实、可靠。这既符合我国会计信息质量方面存在问题的现实状况,也符合对会计信息质量的一贯要求。客观、真实、可靠是会计信息的生命,是对会计信息最基本、最重要的质量要求,也是其他会计信息质量要求的基础。与旧的企业会计基本准则相比,新企业会计基本准则在会计信息质量要求方面进行了重要性考量,并且按重要程度顺序排列,不但使企业会计基本准则内容和结构安排更科学、严谨,而且还为会计职业判断提供了依据。

关于会计信息最基本的质量要求,从国际方面来看,各国要求也不尽一致。美国的财务会计准则(SFAC)将会计信息的质量要求分为主要和次要两个方面。主要的会计信息质量要求包括相关性和可靠性,相关性第一,可靠性第二,相关性高于可靠性,要求会计信息应与投资者的需要相关,以达到会计目标,有利于进行经济决策。次要的会计信息质量要求包括可比性和中立性。国际财务会计准则(IASC)的会计信息质量要求强调可理解性、相关性、可靠性和可比性,并且将可理解性放在第一位,这与国际经济贸易日益全球化,经济发展与合作不断增强的背景下,国际财务会计准则致力于各个国家、地区之间财务会计准则的相互协调有关,因此更强调财务会计信息具有明晰性,易于解读。英国的会计准则(SPFR)将相关性与可靠性、可比性、可理解性和重要性作为会计信息的质量要求,但是在相关性和可靠性之间难以权衡孰轻孰重,索性将其并列第一,并规定在会计实务中根据具体情况进行判断,可以相互交替,将其中之一作为优先考虑的原则。说明可靠性和相关性是会计信息质量要求中最重要、最基本的内容。

六、新企业会计基本准则对会计要素的表述方式更加科学合理

通过表1,也可以看出,关于会计要素的内容和结构及其表述上的区别。1992年的企业会计基本准则给出了会计要素的定义、内容与核算方法,但是新的企业会计基本准则有不同的表达。在会计要素的表述方式上,新企业会计基本准则更强调基本准则层面的基本规范,是基于会计要素确认、计量方面的一般原则界定,而将其与具体内容及其分类区别开来,划清企业会计基本准则与具体准则之间的界限和分工,使企业会计准则的基本准则和具体准则内容边界划分更加清晰,避免重复和逻辑混乱。对于资产、负债、收入、费用等会计要素的阐述,在于给出定义和确认条件,而所有者权益和利润则是给出定义,并按照所有者权益与资产、负债,利润与收入、费用的相互关系确定其计量方法。新企业会计基本准则强调会计要素的确认和计量,从而抓住了会计要素最本质的界定标准。对于资产、负债是确认,而所有者权益则是对前两者确认结果的计量,反映剩余权益状况,说明资产、负债与所有者权益之间的关系;对于收入、费用是确认,而利润是对前两者确认结果的计量,反映损益情况,说明收入、费用与利润之间的关系,体现了新企业会计基本准则对会计要素基本经济关系的科学把握和深入理解,使准则的表述更加规范、严谨,更加科学、合理。

七、新企业会计基本准则提出利得和损失的概念

新企业会计基本准则在会计要素方面的一个新变化是在所有者权益和利润中提出了利得和损失的概念。利得是由企业非日常活动所形成,会导致所有者权益增加,而与所有者投入资本无关的

经济利益流入，损失是由企业非日常活动所发生，会导致所有者权益减少，而与向所有者分配利润无关的经济利益流出。利得和损失包括直接计入所有者权益和直接计入当期损益的利得和损失，前者如资本溢价、获得的捐赠等形成的资本公积金，后者如各种营业外收支。旧的企业会计基本准则虽然给出了利得和损失的若干具体内容，但是没有对这些具体内容进行概括和划分归属，在所有者权益、利润和具体内容之间缺少一个层次或类别，也与国际财务会计准则中会计要素的层级划分、内涵及表述不相一致。

将利得和损失列入会计要素，体现了企业全部资本和全面收益的观点，使企业会计确认、计量和报告的内容更全面、更合理、更科学。但是各国在利得和损失的划分层级上各有特色。我国是将利得和损失分别列入到所有者权益和利润中，使得资产、负债、所有者权益、收入、费用、利润6个会计要素作为第一个层级的结构更加严谨，美国财务会计准则将利得和损失作为与其他会计要素并列的单独的会计要素，国际财务会计准则将利得和损失包括在收益和费用中，英国的会计准则将利得和损失单独作为会计要素，而且利得和损失的内涵较宽，即利得包括收入和营业外利得，损失包括费用和营业外损失。

八、新企业会计基本准则规定了5种会计计量属性

会计计量是财务会计概念框架的基本构成因素，是会计理论的重要组成部分。会计确认、计量、记录和报告是会计的四大工作内容，而会计确认和会计计量又是其中的最基本任务。会计确认是对企业交易或事项的性质进行分析，并确定其类别归属，它是判定会计信息质的规定性；会计计量是对已确认的交易或事项的大小规模进行的量度，并计算分配，按类别归属赋值，它是认定会计信息量的规定性。按照一定的内容、形式和结构公布会计确认和计量的结果就是财务会计报告。会计确认、计量、记录和报告四位一体，紧密相关，连续递进，构成会计信息系统的基本工作程序，既是财务会计概念框架的核心，又是会计循环的高度概括和基本步骤。新的企业会计基本准则增加了会计计量1章，确定了历史成本、重置成本、可变现净值、现值和公允价值等5种会计计量属性，使基本准则的整体结构比原来的企业会计基本准则更加严谨规范、科学合理。

通过新旧企业会计基本准则的比较研究，可以看出，新的企业会计基本准则体现了我国财务会计界近年来在会计理论，特别是财务会计概念框架方面的研究成果，正是我国会计理论的研究，才使得企业会计准则更加严谨，具有逻辑性，更加科学，构成完整的企业会计基本准则体系（作者单位：沈阳农业大学经济贸易学院）

相关链接

新旧《企业会计准则——基本准则》的比较研究
基于服务接触的顾客满意测度研究
基于AHP的批发商选择体系的研究
基于CRM的投标决策影响因素分析
基于JSP的企业工单处理系统的设计与研发
托轮轴承瓦技术在水泥企业生产经营中的应用和经济效益
我国电子产业发展中对I2C传输技术的开发及利用
试论纳米技术在汽车产业工艺流程中的广泛应用
统计学在确定建筑工程成本价中的应用
资费模式竞争均衡研究

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站，所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料，均为集团经济研究版权所有。

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：（010）65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心