



# 试析新企业会计准则的创新与不足

武汉理工大学管理学院 费伦苏

**【摘要】** 我国新的企业会计准则在内容上进行了许多革新,致力于从整体上提升企业会计信息质量,在与国际惯例接轨的同时保持了自身特色,相比旧准则而言有很大的进步,但也存在一些不足。本文对此进行了评价与分析。

**【关键词】** 会计准则 公允价值 可靠性 会计行为

我国新企业会计准则(以下简称“新准则”)体系具有高度的系统性,各具体准则之间的协调性也较强,对企业的会计规范提出了较高要求,不仅从整体上提升了企业会计信息的质量,而且提高了会计准则的可操作性,减少了执行过程中的随意性。新准则实现了与国际会计惯例的接轨,并立足于我国国情,体现了“中国特色”。值得注意的是,虽然新准则在创新变革方面取得了很大进步,但也存在一些不足。

## 一、对新准则创新的评价

新准则充分考虑了我国特殊的经济与会计环境,根据我国资本市场发展过程中出现的问题,特别是会计信息失真严重的问题,有针对性地修订了若干核算规定。其主要体现在以下几个方面:

### (一)审慎使用公允价值计量

新准则对于大部分按照公允价值计量的资产和负债,其在每一会计期间的公允价值上下变动的部分,包括超过初始成本的增值部分,都要计入当期损益。美国财务会计准则委员会与国际会计准则委员都比较重视对公允价值的使用,以体现会计信息的相关性。考虑到我国市场经济发展的现状,新准则对公允价值的运用较为谨慎,只是在金融工具、投资性房地产、非共同控制下的企业合并、债务重组和非货币性交易等方面采用。同时还严格规范了运用公允价值的前提条件,即公允价值在具有商业实质并能够可靠计量时才能采用。与国际财务报告准则相比,我国新准则体系在经济业务的技术处理上也进行了审慎考虑,如投资性房地产就没有采用含有较多假设的估值技术。

值得注意的是,公允价值计量在大多数具体准则中并不具有强制效力。虽然国内许多上市公司资产的账面价值普遍低于其公允价值,不符合价值投资的理念,但有关企业是否会立即或在近期采用公允价值计量方法还有待探讨。

### (二)缩小企业利润调节空间,提高会计信息的可靠性

新准则针对我国上市公司普遍存在的利润操纵现象,有针对性地对新准则进行了修订,缩小了企业调节利润的空间。具体表现在以下几个方面:

1. 存货发出计价取消了后进先出法。这从源头上遏制了企业通过改革存货发出计价方法来调节期间利润的做法。采用先进先出法对存货进行计价,可以排除人为调节存货成本

的影响因素,有利于提高会计信息的真实性与可比性。

2. 资产减值损失不得转回。现行《企业会计制度》规定,企业可以将以前年度计提而又在以后期间恢复的资产减值准备而在以后年度逐步转回的方法进行利润调节。针对上述问题,新准则规定资产减值损失一经确认,在以后期间不得转回。这个规定无疑切断了运用此种方法操纵利润的途径。

3. 债务重组方法的变革。《企业会计准则第11号——债务重组》将原先因债权人让步而导致债务人豁免或者少偿还的负债计入资本公积的规定,改为将债务重组收益计入营业外收入。同时规定只有在债务人发生财务困难的情况下,才能将债务的让步确认为债务重组利得。这个前提条件在一定程度上制约了不恰当确认债务重组利得行为的发生。

### (三)注重商业与经济实质,提高会计信息的相关性

1. 非货币性资产交换处理注重商业实质。新准则规定,对于非货币性资产交换,应当将换出资产的公允价值与其资产账面价值的差额计入当期损益。新准则规定了非货币性资产交换按公允价值处理的两个条件,即该项交换必须具有商业实质,且所交换资产的公允价值能够可靠计量。此外,还规定在确定是否具有商业实质时,企业应当关注交易各方之间是否存在关联方关系,并提示关联方关系的存在可能导致非货币性资产交换不具有商业实质。这些规定有利于制约非货币性资产交换过程中的利润操纵行为的发生。

2. 投资性房地产计量模式与估值技术的限制有利于保障会计信息的可靠性。在有确凿证据表明投资性房地产的公允价值能够持续可靠取得的情况下,新准则允许企业对投资性房地产采用公允价值进行后续计量,但必须同时满足两个条件:一是投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场,二是企业能够从房地产交易市场取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息。可见,这两个条件已经限制了采用其他估值技术来确定公允价值的可能,这在增加会计信息可靠性的同时,也提高了投资性房地产采用公允价值计量所获得的会计信息的相关性。

3. 借款费用处理更能如实反映交易的经济实质。新准则规定,需要经过相当长时间的生产活动才能达到可销售状态的存货,其所占用的借款资金的相应借款费用也可予以资本化。

另外,可以资本化的借款费用,不再限于由专门借款所生成,对需要经过相当长时间的构建或者生产活动方能达到可使用或者可销售状态的资产,包括固定资产和需要经过相当长时间的构建或者生产活动才能达到可使用或可销售状态的存货、投资性房地产等可以作为符合资本化条件的资产。如果相关资产的构建或生产占用了专项借款之外的一般借款,被占用的一般借款的利息费用也允许资本化。可见,新准则的借款费用资本化的对象和范围比以前更能反映交易的经济实质,有利于提高会计信息使用者对会计信息相关性的关注。

4.金融风险的披露更为直接和透明。此次新准则革新很重要的一点是规定衍生金融工具一律以公允价值计量,并从表外移到表内反映,这使得企业进行的一些高风险金融投资可以及时地在会计报表中得到反映,可以使投资者更加直接地了解上市公司衍生金融工具的投资与运用情况,从而大大提高了会计信息的相关性与重要性。新准则对各种金融创新工具、管理层股票期权的会计处理进行了统一规范,顺应了我国资本市场不断发展、金融创新日新月异的发展趋势,有助于限制对这些交易进行处理的随意性,提高各企业间信息的可比性。另外,新准则还要求金融企业对应收款项和应付款项采用实际利率法,按摊余成本计量。据此拥有长期应收款项、应付款项的企业必须将有关账户的账面价值调至未来现金流量的折现金额。这样处理既体现了资金的时间价值和占用成本,也将一定程度上促使金融企业管理层对资产负债结构进行合理优化,采用更具柔性的产品销售政策。

#### (四)合并财务报表的指导思想转向实体理论

新准则规定,同一控制下的企业合并以账面价值作为会计处理的基础,放弃使用公允价值是为了避免利润操纵,非同一控制下的企业合并(包括吸收合并和新设合并)可以采用公允价值。这里再次体现了对公允价值的谨慎使用。这对规范我国上市公司合并重组与企业盈余管理行为、提高企业利润的可信度具有重要意义。从合并财务报表的范围来看,新准则更关注实质性控制,母公司对所有能控制的子公司均需纳入合并范围,而不一定非要控股,即使所有者权益为负数的子公司,只要是持续经营的,也应纳入合并范围。这也体现出合并财务报表的指导思想已经从母公司理论转向了实体理论。

新准则还要求,同一控制下的企业合并按权益法进行处理,非同一控制下的企业合并按购买法进行处理。这一方面可以更公允地反映经济交易的实质,在一定程度上阻止一些企业利用分离经营状况不好的子公司来粉饰集团企业业绩的做法,另一方面可以使各企业合并业务的会计结果更具可比性。

#### (五)创建了比较完善的财务报告体系

新准则从信息披露这一关键环节入手,对原有的财务报告披露规则进行了全面的梳理和显著的改进,增加了对会计报表的报告与披露的要求,对企业信息披露的时间、空间、范围、内容等都做了全面的规定。如要求企业必须编制资产负债表、利润表、现金流量表、所有者权益变动表和附注等,要求企业必须提供充分及时的补充信息,必须将所控股的子公司纳入合并报表范围,必须以编制年报所用的会计政策来编制中

期财务报告,必须披露业务分布信息和地区分布信息等。新准则创建了比较完善的财务报告体系,也提高了财务报告的使用价值。

## 二、新准则的不足之处

### (一)没有明确区分会计信息质量特征与会计操作限制原则

新准则的基本准则把重要性、谨慎性、实质重于形式等会计原则笼统地作为“会计信息质量要求”,规定企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的所有重要交易或者事项。笔者认为,将会计信息质量特征与会计操作限制原则笼统地归于会计信息质量要求,并将它们混为一谈不甚妥当,不利于人们根据会计行为与会计信息的因果关系对会计行为的规范性与会计信息的真实性进行全面考察与控制。因此,应该将会计信息质量特征与会计操作限制原则分别表述,明确区分两者的内涵。

1.必须明确界定会计行为与会计行为结果。笔者认为,会计操作限制原则是对会计行为(包括会计信息的收集、加工、处理、确认与计量、披露等)及其相关依据(包括有关会计核算原则)和影响因素的界定,而会计信息质量特征是对会计行为结果的界定。会计行为决定会计行为的结果,会计行为的结果反映会计行为的合理性、合法性和合规性,必须将两者明确区分。

2.将会计操作的修正与限制原则单独表述。这样就强调了对会计信息的收集、加工、处理、确认与计量、披露等会计行为的限制与约束,对于防止会计信息失真、规范会计行为更具实际指导意义。

3.将会计操作的修正与限制原则和会计信息质量特征分别表述。这样可以避免因将各会计核算原则混为一谈而造成各原则之间逻辑关系混乱、难以理解的现象发生,有利于进一步研究与分析各项具体原则的内涵。

### (二)过多的自主权会给企业创造新的利润调节空间

如上所述,新准则的制定意图在于使企业提供的会计信息更加真实、可靠,更好地反映企业的经济实质。但新准则较多地引入了公允价值的计量模式,并给予了企业较大的自主权。根据新的会计政策,企业可能会采用新的利润调控手法。如《企业会计准则第4号——固定资产》虽然规定只有在固定资产包含的经济利益预期实现方式有重大改变时,企业才能调整固定资产的折旧方法,但是由于固定资产的金额一般都比较大,企业只需通过对折旧年限进行调整,就可以对业绩进行调控。而新准则对固定资产折旧年限、折旧方法、预计净残值的改变都采用未来适用法,不用追溯调整,这都会增加具体操作过程中的不确定性。

#### 主要参考文献

- ①财政部.企业会计准则.北京:经济科学出版社,2006;2
- ②陈保郎.企业会计准则体系将进一步提升上市公司业绩的含金量.上海证券报,2006;3
- ③夏欣,张荣旺.中国财会体系变法震荡企业利润.中国经营报,2006;2
- ④徐涛.财政部副部长楼继伟表示:新会计准则实现四大跨越.证券时报,2006;3