



新会计准则中 会计信息相关性与可靠性的均衡

中央财经大学会计学院 王卫波

【摘要】 会计信息使用者要求企业提供的会计信息既具有相关性又具有可靠性,但是这两个信息质量特征要求之间是此消彼长的关系。本文针对我国最新发布的企业会计准则,从会计准则具体规定的完善、公允价值的应用和降低利润的可操控性三方面对会计信息的相关性和可靠性的影响进行分析,以寻求相关性和可靠性更高层次上的均衡。

【关键词】 新会计准则 会计信息 相关性 可靠性 均衡

会计准则的制定是会计信息相关性与可靠性在此消彼长中不断实现均衡的最终结果。无论是美国财务会计准则委员会还是国际会计准则委员会,都是在权衡两者关系的过程中逐步改进会计政策的,从而满足会计信息使用者的要求。目前,我国最新发布的39项企业会计准则,正体现了会计信息相关性与可靠性在更高层次上的均衡的过程,这标志着我国会计准则体系不仅在形式上向国际惯例趋同,而且与准则制定的最本质的潜规则也不谋而合。

一、相关性和可靠性在新会计准则中的均衡

1. 会计准则具体规定的与时俱进。财政部颁布的新会计准则体系包括基本准则、具体准则和应用指南,其内容涵盖了企业的各项经济业务,填补了我国市场经济条件下新型经济业务会计处理规定的空白。这就要求企业披露更多的会计信息,使会计信息使用者能够获取更多的关于企业的经营情况和发展潜力的信息,提高会计信息的相关性。

《企业会计准则第11号——股份支付》是新增的一项会计准则,目的在于规范股份支付的确认、计量和相关信息的披露。股份支付分为以权益结算的股份支付和以现金结算的股份支付。授予后立即可行权的换取职工服务的以权益结算的股份支付,应当在授予日按照权益工具的公允价值计入相关成本或费用,相应增加资本公积。在行权日,企业根据实际行权的权益工具数量,计算确定应转入实收资本或股本的金额,将其转入实收资本或股本。该项新准则的规定完善了会计信息的披露功能,同时采用公允价值来计量,增强了会计信息的相关性。另外将股票期权作为费用处理,提高了会计利润计算的可靠性。

《企业会计准则第34号——每股收益》对上市公司每股收益的计算方法做出了较为详细的规定。该准则要求除了计算基本每股收益外,还必须计算稀释每股收益。企业存在认股权证等稀释性潜在普通股的,应当分别调整当期净利润和普通股股数的加权平均数,其中普通股股数的加权平均数必须加上假定稀释性潜在普通股转换为已发行普通股而增加的部分。稀释每股收益与原有的每股收益指标在计算上存在显著区别,从而提高了会计信息的相关性,另外,当上市公司有发行新股、回购股份等行为时,发行或回购的时间将会影响每股

收益的计算结果。新会计准则规定,总股本数应当以加权平均数为准。笔者认为,在总股本数的计算中考虑发行新股、回购股份等因素提高了会计信息的质量,确保了会计信息的可靠性。

2. 公允价值的应用。美国会计准则和国际财务报告准则比较侧重公允价值的应用,以体现会计信息的相关性。为了与国际会计惯例趋同,同时考虑到我国市场发展的现状,新会计准则主要在金融工具、投资性房地产、债务重组和非货币性资产交换等方面采用了公允价值。虽然从总体上说新会计准则对公允价值的运用比较谨慎,但还是极大地提高了会计信息的相关性。

(1) 根据《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》的规定,对于交易性金融资产,取得时以成本计量,期末按照公允价值对金融资产进行后续计量,公允价值的变动计入当期损益。按照这一规定,上市公司进行短期股票投资,将不再采用成本与市价孰低法计量,而将采用市价法。交易性金融资产的持有不是为了长期持有,而是为了交易,因此期末采用市价法计量更能反映其交易的实质,从而更符合会计信息的相关性要求。但对于上市公司持有的法人股,新会计准则没有把它认定为交易性金融资产,而是划分为可供出售金融资产。对于该类资产,新会计准则规定,取得时按照成本计量,期末按照公允价值计量,对于公允价值与账面价值之间的差额计入所有者权益。新会计准则对金融工具的期末计量都采用公允价值,反映了金融工具在企业 and 市场的真实价值。同时,对于交易性金融资产和可供出售金融资产期末公允价值和期初成本之间差额的确认,前者计入当期损益,后者计入所有者权益,这种区分既提高了当期损益的真实性,又保证了所有者权益的可靠性。

(2) 《企业会计准则第3号——投资性房地产》是新会计准则体系中的一项重要准则。所谓投资性房地产是指为赚取租金或资本增值,或者两者兼有而持有的房地产。其主要包括已出租的土地使用权、持有并准备增值后转让的土地使用权以及已出租的建筑物,但不包括为生产商品、提供劳务或者经营管理而持有的房地产和作为存货的房地产。新会计准则在保留现行成本模式的同时还引入了公允价值模式。由于投资

性房地产的公允价值反映了现时租约的租金收入以及未来租赁可获取的租金收入,因此公允价值模式下将投资性房地产公允价值的变动确认为损益,而不再计提折旧或进行摊销。由于通过租金收入来获得长期收益的企业,一般能从所在地活跃的房地产交易市场获得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息,即能够对投资性房地产的公允价值做出合理估计,因此采用公允价值模式在很大程度上提高了会计信息的相关性。另外,既然采用了公允价值模式,企业就不需要再计提折旧了,只需直接将投资性房地产公允价值的变动确认为损益,因此计算的利润更符合企业的实际盈利情况,提高了会计信息的可靠性。

(3)新会计准则详细规定了可能产生损益的债务重组的四种情况:第一,债务人应当将重组债务的账面价值与实际支付现金之间的差额,确认为债务重组利得,计入当期损益;第二,债务人以非现金资产清偿债务的,债务人应当将重组债务的账面价值与转让的非现金资产公允价值之间的差额,确认为债务重组利得,计入当期损益;第三,债务转为资本的,将重组债务的账面价值与股份的公允价值总额之间的差额,确认为债务重组利得,计入当期损益;第四,修改其他债务条件的,将重组债务的账面价值与重组后债务的入账价值之间的差额,确认为债务重组利得,计入当期损益。

在债务重组中,公允价值的应用更能反映企业的实际情况,提高会计信息的相关性。但是公允价值不容易取得,这就对会计信息的可靠性有一定的制约。同时由于将债务重组利得计入当期损益,上市公司可以因此而获得利润,对无力清偿债务的上市公司而言,一旦债务被全部或者部分豁免,就可能大大提高其每股收益,这也大大降低了利润表中净利润的可靠性。债务重组给上市公司带来的利润在会计上被计入营业外收入,属于非经常性损益,因此会在摘帽、摘星时被扣除。这在一定程度上缓解了可靠性降低的风险,维持了相关性和可靠性的均衡。

(4)《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》规定,非货币性资产交换同时满足下列条件,应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益:①交换具有商业实质;②换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。

非货币性资产交换运用了公允价值计量,真实全面地反映了企业的实际情况,提高了会计信息的相关性。同时新会计准则规定,如果不能同时满足上述两个条件,则仍以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,不确认损益。上述规定特别指出,交易双方存在关联关系,可能导致发生的非货币性资产交换不具有商业实质。该规定谨慎地利用公允价值,极大地提高了会计信息的可靠性。

3.利润可操控性降低。《企业会计准则第8号——资产减值》规定,资产减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回。旧会计准则允许资产减值准备转回,为上市公司提供了利润操纵空间。新会计准则的上述规定虽然与国际财务报告准则存在实质性差异,但这符合我国上市公司的现状,对上市公司利用减值准备的计提和转回操纵利润设置了很大的障碍,从而大大提高了会计信息的可靠性。

新会计准则对存货发出计价方法、所得税的计算方法都作了限制性规定。在存货发出计价方法上,取消后进先出法。这将使企业无法利用先进先出法与后进先出法的变更来调节当期利润水平,也便于对企业的经营业绩进行分析和比较,提高了会计信息的可靠性。《企业会计准则第18号——所得税》直接借鉴国际会计准则中暂时性差异的概念,据此计算递延所得税资产或递延所得税负债,由此确认的所得税费用包括了当期所得税费用和递延所得税费用。然后根据利润总额扣除所得税费用,得出净利润。新会计准则要求企业在取得资产、负债时,应当确定其计税基础。资产、负债的账面价值与其计税基础存在差异的,确认所产生的递延所得税资产或递延所得税负债。而当适用的所得税税率发生变化时,企业应对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债进行重新计量。因此新会计准则实际上只允许企业采用纳税影响会计法中的债务法进行核算,这是所得税会计中的一个根本性变革。一方面,要求企业对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债按适用的所得税税率及时进行调整,体现了会计信息的相关性和及时性;另一方面,限制了会计政策的选择余地,提高了会计信息的可靠性。

目前,我国企业的合并大部分是同一控制下的企业合并,合并对价形式上是按双方确认的公允价值确认,而实质上并非双方都认可的价值。尽管公允价值要经过中介机构评估确认,但是人为因素过多地干扰了公允价值的确定。新会计准则规定企业合并对价按资产账面价值进行会计处理,是从我国资本市场的现状出发,规范企业盈余管理行为,提高企业利润的可靠性。新会计准则扩大了合并财务报表的范围,凡是母公司所能控制的子公司都要纳入合并财务报表的范围,不以股权比例作为衡量标准。这一规则的变革,遵循了会计的实质重于形式原则,阻断了企业粉饰企业集团整体业绩的一些途径。这虽然在一定程度上降低了会计信息的相关性,但是提高了会计信息的可靠性。

二、均衡的意义

从会计实践的角度来看,企业不可能编制出一份既完全以现值为基础的又具有足够可靠性的会计报表,在权衡会计信息的相关性和可靠性关系的过程中,国际上主要的会计职业组织仍倾向于采用历史成本会计,同时适当运用公允价值,提高会计信息的相关性。而我国颁布的新会计准则明确规定历史成本不再作为会计核算的惟一原则,同时在金融工具、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资产交换等方面采用了公允价值。

总体来说,我国新会计准则对公允价值的运用还是比较谨慎的,它充分考虑了我国特殊的经济环境和会计环境,同时强化了为投资者和社会公众提供决策有用和相关会计信息的新理念。新会计准则力图在维护会计信息高相关性的基础上,最大限度地维护会计信息的可靠性,从而为改进国际财务报告准则提供有益借鉴,实现了我国企业会计准则建设理念上的突破。

主要参考文献

威廉R.斯科特著,陈汉文等译.财务会计理论.北京:机械工业出版社,2006