



实施新企业会计准则 提高上市公司信息质量

河北经贸大学 李西文 武汉理工大学 祁均业

我国财政部于2006年2月15日颁布的新企业会计准则(以下简称“新准则”)将会计目标定位于使公司提供的会计信息更真实地反映企业的经济实质。新准则强调了会计信息对决策的有用性,并以可靠性与相关性作为会计信息质量的两大支柱。这既符合我国的基本国情,又做到了与国际会计准则的实质性趋同。本文就此作以下分析。

一、新准则强调可靠性是会计信息质量的基本要求

根据国际会计准则委员会(IASC)与美国财务会计准则委员会(FASB)对可靠性下的定义,可靠性包括以下三层涵义:①信息必须真实反映其“所拟反映或理当反映的”交易事项;②信息必须没有偏向即信息必须具有中立性;③信息必须没有重要错误。笔者认为,会计信息的可靠性是指企业所披露的会计信息应如实反映其财务状况、经营成果和现金流量,做到内容真实、数字准确、资料可靠。

1. 新准则特别关注可靠性。《企业会计准则——基本准则》在会计信息质量要求的第一条就对可靠性进行了诠释,要求以实际发生的交易或者事项为依据进行会计确认、计量和报告,如实反映符合确认和计量要求的各项会计要素及其他相关信息,保证会计信息真实可靠、内容完整。其还明确规定了资产、负债、收入、费用等会计要素的确认条件,在这些条件中突出强调了资产负债表项目的真实性和可靠性。

2. 公允价值以可靠计量为基础。新准则在确定公允价值的应用范围时,充分考虑了我国的国情,作了审慎的改进。《企业会计准则——基本准则》强调企业“一般应当采用历史成本”,只有在“会计要素金额能够取得并可靠计量”时才能采用非历史成本计量属性。不能以牺牲可靠性为代价换取所谓的公允性。比如在非货币性资产交换中运用公允价值,新准则规定了两个前提条件,即“该项交换具有商业实质”和“换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量”,这两个前提条件能有效制约以非货币性资产交换的方式操纵收益的行为。

3. 借款费用资本化更能如实反映资产的真实价值。新准则对于符合资本化条件的资产和可以资本化的借款费用方面的内容做出了重大修订,主要表现为借款费用资本化对象和范围的扩大,从而更能真实地反映交易的经济实质。例如,对于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,允许将其所占用的借款资金的相应借款费用予以资本化。这就减弱了利润表的波动性,增强了存货计价的客观性,据此对库存商品进行定价就更能反映所耗费的真实成本。又如,可予以资本化的借款费用不再限于由专门借款

产生,一般借款如被用于购建或者生产符合资本化条件的资产的,也应当予以资本化。企业内部无形资产研究开发项目的支出纳入开发程序核算后,对于开发过程中的费用,如果符合相关条件,也可以予以资本化。这不仅符合权责发生制原则,还杜绝了企业以研发费用名义增大企业开支、逃避纳税责任的行为,从而增强了所反映资产价值的真实性。

二、新准则更加注重会计信息的相关性

根据IASC和FASB的定义,相关性包括以下几方面的内容:①信息与使用者的决策相关联,并具有影响使用者经济决策的能力;②信息对决策所起的作用,是指将相关的信息输入预测过程以增强决策者预测的能力、证实或纠正过去的评价;③信息对决策有用,必须在信息失去其决策作用前及时地提供给决策者,否则相关的信息也会成为不相关信息。由此可见,会计信息相关性的立足点和核心都是与决策有用性相关,与会计信息使用者的需求相关。

1. 新准则将公允价值计量属性确定为主要计量属性。公允价值是指在公平交易过程中,熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或债务清偿的金额,其本质是市场而不是其他主体对资产或负债价值的认定,是一种基于市场信息的评价。按公允价值计量得出的信息能为企业的经营决策提供更有力的支持。为此,新准则正式将公允价值计量属性确定为主要计量属性,主要表现在非货币性资产交换准则、债务重组准则、金融工具确认和计量准则等具体准则中。

例如,新债务重组准则将公允价值引入实物抵债业务,规定如果抵债物资没有活跃的交易市场,则可以通过评估确定其公允价值,如果双方是非关联方,双方的协商价格也可视为公允价值。债权人是这项规定的主要受益者,对他们而言,换入资产的公允价值更能反映与重组债权相关的真实报酬和风险,更能帮助企业做出正确的未来“或持或售”的决策。

再如,新非货币性资产交换准则引入公允价值作为入账基础,规定如果没有活跃市场,则非关联的交易双方在无第三方干预的情况下的协商价格也可视为公允价值。资产交换双方既是换入者又是换出者,资产交换换入的资产与债务重组取得的资产有异曲同工之效。而且,由于这两种业务的收益不再计入资本公积,使得信息使用者利用股东权益进行分析、评价与决策的需求得到了更好的满足,这也正是相关性的具体体现。

2. 会计核算更加符合理财目标。新准则从重视利润表过渡到关注资产负债表,表明企业应更关注自身的长期发展,在理财目标上必须立足于长期性和整体性。



对利润表的重新解读

长沙理工大学管理学院 陈宏明(教授) 郭冰

利润是企业经济效益的综合体现,它不但是衡量企业作为经营主体所取得的业绩的主要指标,而且是对企业经营成果进行分配的重要依据。与旧企业会计准则相比,新企业会计准则的一个显著变化就是利润确认标准和利润表包含内容的变化,这势必会影响企业业绩在利润表中的反映,进而影响信息使用者的决策。

一、关于利润概念——收入费用观和资产负债观

无论是会计理论界还是会计实务界,至今尚未就会计利润的概念达成共识。目前,比较流行的观点主要有收入费用观和资产负债观两种。收入费用观认为,利润是企业收入和费用配比的结果,即把特定时期内相关联的收入和费用进行配比,如果收入大于费用则为利润,反之则为亏损。在此观点下,利润确定的关键在于收入和费用的确认、计量和配比。资产负债观认为,利润是企业在一期间内净资产的变动额,即在企业的投入资本得到保全的前提下其资源的净增加额。

新准则取消了后进先出法,一律使用先进先出法计价。在物价上涨时,发出存货的计价采用后进先出法,会使本期成本接近于当期水平,减少利润,使期末存货价值偏低。这样做就歪曲了资产负债表中存货的实际价值,会虚增后期利润,这显然不利于企业的长期发展。而先进先出法虽然使本期利润有所增加,但资产负债表中的存货价值更加贴近实际,体现了企业的长期资金积累的真实性,更能满足投资者长期决策的需要。

此外,新准则规定所得税会计必须采用纳税影响会计法,不再允许使用过去普遍采用的应付税款法,并且在税率变动时对递延所得税资产或递延所得税负债进行调整,只可以采用债务法,不允许采用递延法。这里的债务法指的是资产负债表债务法,而不是原来的利润表债务法。这种方法更能反映企业将来与纳税有关的现金流量,使资产负债表上的递延税款数额更具有资产或负债的意义。资产负债表债务法依据资产负债观定义收益,其认为资产负债表是最重要的财务报表,该种观点可促使企业对报告日的财务状况和未来现金流量做出恰当评价,提高预测的价值。基于此,新准则采用资产负债表债务法核算递延税款,旨在真实体现资产和负债的未来可收回金额,公允地反映企业资产和负债未来能为企业带来的实际现金流。

3. 财务报表信息披露充分,为信息使用者决策提供服务。会计信息披露得越充分,信息使用者在决策时可利用的相关信息就越多,从而有利于其做出正确的选择。

首先,新准则扩大了信息披露的范围。如资产负债表中的

资本保全观有货币资本保全和实物资本保全两种观点。货币资本保全观下的利润基本等同于货币产出(收入)减去货币投入(历史成本)的净结果,与收入费用观基本接近。实物资本保全观下的利润等于已取得的收入与按照现行成本计价的成本和费用之间的差额。所以,资产负债观强调的是实物资本保全,即实物资本保全下的资产负债观。此种观点下,资本代表着所有者投入企业的实际生产能力。只有在生产经营过程中保持所有者投入的实际生产能力不变,企业才能确认收益;而在已消耗的实物资产未得到重置之前,企业不能确认收益。

二、关于利润表包含的内容——当期经营业绩观和总括收益观

长期以来,人们对于如何报告利润、利润表中应包含哪些内容一直存在争议,比较流行的观点主要有两种:当期经营业绩观和总括收益观。在当期经营业绩观下,只有由管理当局控

资产类增加了应单独列报的项目,如交易性金融资产、权益法核算的投资、可供出售金融资产、持有至到期投资、投资性房地产、递延所得税资产、生物资产等;资产负债表中的负债类增加了交易性金融负债、递延所得税负债等项目;在合并财务报表中,少数股东权益作为权益项目列示。这些新增的资产和负债项目的列示,使信息使用者更易于理解和分析其在企业经营过程中的地位与作用,更有利于信息使用者有的放矢地进行投资。

其次,细化了相关内容。如利润表中取消了营业外收入、营业外支出项目,并且要求按大项列报,如计提的资产减值准备、非流动资产处置损益,这样就能够揭示营业外收支构成的具体内容,便于投资者识别其来龙去脉,在做相关决策时进行适当的调整。比如在运用间接法调整经营活动产生的现金净流量时,就需要在净利润的基础上加上计提的减值准备。

最后,利润的表述强调构成要素。旧准则将利润表述为“利润包括营业利润、投资净收益和营业外收支净额”,明确利润分别来自企业的产品销售、对外投资所得和营业外收入三方面。而新准则将其表述为“利润包括收入减去费用后的净额、直接计入当期利润的利得和损失等”,这样表述强调了收入、费用两项会计要素的作用,同时明确提出利得和损失,把企业提高利润的关键点定位于增加主营业务收入和降低费用这两点上。无论利润是增加还是减少,企业都必须从收入和费用这两大方面及利润的构成中寻找和披露原因,这对财务报表使用者而言无疑是一个非常重要的信息来源。○