



# 会计准则中的非适应性研究



重庆工商大学 毛洪伟 彭晓琼

**【摘要】** 我国现行会计准则中有些会计规定不符合客观实际,给会计信息的提供者和使用者带来了许多不必要的麻烦。本文分析了会计准则中非适应性存在的原因及其经济后果,提出了完善我国会计准则的策略。

**【关键词】** 会计准则 非适应性

## 一、会计准则中非适应性的主要表现

1.会计确认的非适应性表现。这种表现主要是指会计准则对某项经济业务的确认不具有合理性,不适应本企业的客观经济环境。如该资本化的费用,却确认为当期损益或予以费用化。《企业会计准则第4号——固定资产》规定,固定资产修理费用,应直接计入当期费用,予以费用化。例如,某航空公司某期发生一笔金额较大的修理费用,按照现行的会计准则规定,该笔修理费用直接计入当期损益。这样的会计处理可能会造成当期利润甚微或者亏损,同时这与以后的收入不配比,违背了相关性原则和配比原则。所以,会计准则应考虑对金额较大的固定资产修理费用予以资本化。类似情况在《企业会计准则第13号——或有事项》中同样存在,如其规定企业在符合一定条件时可以确认或有事项的有关义务,不确

理,是否考虑了环境变化因素,各层次战略是否能相互配合、形成整体,战略实施的规划方法、组织保证及控制和报告系统是否健全等。

(3)战略控制审计。战略控制审计是审查企业是否实现既定的战略目标。重点审查:①企业战略控制过程是否遵循了一定的实施原则,是否考虑了环境变化因素并做了相应调整,是否建立了战略信息反馈系统和战略风险控制系统。②是否制定了企业效益评价标准,是否能对实际效益进行有效衡量,是否给企业带来现有资源和经济效益的增长,是否提高了企业在行业或市场上的地位等。

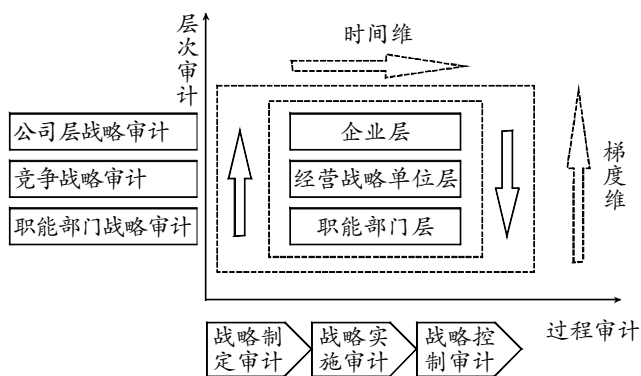
3.“二维”企业战略审计框架图。根据以上对企业战略审计的维度分析,可拟订企业战略审计框架(如右图):

(1)“二维”企业战略审计体现了企业战略管理活动的空间性和时间性的双重特征。企业战略管理活动是一项复杂、综合而又系统的工程,具有空间性和时间性双重特征,空间性体现在战略层次上,包括公司层战略、竞争战略和职能部门战略;时间性体现在战略过程上,包括战略制定、战略实施和战略控制。因此,在战略审计的过程中,需要对战略做全面、综合的审查,“二维”企业战略审计正是基于战略管理活动的复杂性而构建的审计框架,体现了企业战略管理活动的空间性和时间性的双重特征。

(2)“二维”企业战略审计是一个双循环审计过程,包括

认或有资产。但是如果企业的某项或有资产的发生概率在95%以上,我们是否也应该确认有关的或有资产以保证会计数据的真实性和可靠性呢?又如《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定,按照权益法对长期股权投资进行核算的企业,当被投资单位产生净收益的时候,投资企业就要按照其所占的股权比例确认为投资收益,同时增加“长期股权投资”的账面价值。但是,笔者认为企业本期并没有真正收到这部分投资收益,被投资单位日后可能分配股利或者少分甚至不分,由于“长期股权投资”科目属于资产类科目,这部分资产极有可能导致投资企业的税后利润虚增,同时也虚增该企业的资产账面价值。

2.会计计量的非适应性表现。这种情况是指会计准则中对会计科目的发生额的确认不具有合理性,不适应客观经济实



“二维”企业战略审计框架图

过程循环和层次循环。过程循环是指企业战略制定审计、战略实施审计和战略控制审计是一个反复循环的审计过程,相关活动——审查、分析、评估、反馈需要反复操作;层次循环是指公司层战略审计、竞争战略审计和职能部门战略审计是一个从上到下、从下到上的反复循环的审计过程,需要上下级之间、部门之间的协调和配合。

### 主要参考文献

- ①廖洪,陈波.企业战略审计研究的回顾与展望:一个综述.审计研究.2005;2
- ②于玉林.试论面向新世纪的内部审计制度.审计研究.2000;6

际。例如,《企业会计准则第6号——无形资产》规定,企业自行开发并按法律程序申请取得的无形资产,其入账价值按取得时发生的注册费、律师费等费用确认。在研发过程中发生的材料费用、直接参与开发人员的工资及福利费以及在开发过程中发生的租金和借款费用等直接计入当期损益。如果某企业自行开发某项专有技术,在这一过程中发生的人工费等,在会计准则中不予资本化的成本费用可能比以后发生的予以资本化的成本费用还要多。如果按照现行的会计准则处理,显然就低估了无形资产的价值,违背了真实性原则和配比原则,这种会计处理不符合企业的实际情况,显然具有非适应性。

**3. 会计报告的非适应性表现。**由于会计确认和会计计量存在非适应性的问题,导致了会计报表也具有非适应性。例如,企业资产负债表中负债方设有“预计负债”栏目,资产方却没有设置相对应的栏目。此外,会计报表附注披露也存在着非适应性的问题。例如,《企业会计准则第13号——或有事项》要求表外披露所有的或有负债,而对于或有资产却只是在极大可能导致经济利益流入企业时才予以披露。这种会计处理方法不利于会计信息使用者做出科学的经济决策,具有非适应性。

## 二、会计准则中非适应性存在的原因及经济后果

### 1. 会计准则中非适应性存在的原因。

(1) 会计环境的不确定性是非适应性存在的根本原因。美国管理学学者法默和里奇曼认为,影响企业管理的因素包括经济因素、社会因素、法律因素、教育因素和社会文化因素等。这些因素在市场经济中都是变化多端的,特别是在现代市场竞争中,市场作为一只看不见的手对经济的调节作用越来越大,这会导致会计环境的不确定性变得更大。同时会计环境是相对运动的,而要求与会计环境相适应的会计准则又是相对静止的,所以会计环境的不确定性是会计准则中非适应性存在的根本原因。

(2) 过度谨慎是非适应性存在的直接原因。我国理论界普遍认为,会计环境是制定和完善会计准则时一个必须考虑的因素。在某些不确定的情况下,会计准则要求会计人员运用谨慎性原则进行职业判断和会计处理。然而谨慎性原则坚持高估负债和损失,低估资产和收入,对于可能的负债或损失充分估计,而对于可能的预期收益一般不予以估计。由于现代市场经济极具风险性,谨慎性原则的运用就是要求会计处理适合实际情况。但是过度谨慎并不合理,比如,某企业或有资产的发生概率达到了95%,如果这个时候也不确认该或有资产,同样会造成会计信息质量下降,导致会计准则的适应性降低。所以,过度谨慎是导致会计准则中非适应性存在的直接原因。

### 2. 经济后果。

(1) 在一定程度上不能真实、客观地反映企业的财务状况和经济成果。例如,按照权益法核算长期股权投资,当被投资单位产生净收益时,投资企业确认投资收益,增加“长期股权投资”的账面价值,然而“长期股权投资”在资产负债表中作为资产栏目列报,如果被投资单位日后不分配股利,则会导致企业虚增资产,不利于真实、全面地反映该企业的实际

财务情况,不能真正地反映企业的偿债能力和营运能力,也不利于分析企业的产权结构。

(2) 影响会计信息使用者的经济决策。由于会计信息质量的下降,会计信息使用者不能从企业的实际财务状况出发,制定出适合自己的发展规划。特别是在近期的经济决策中,会计信息使用者更容易参照近期的会计报表,并将其作为经济决策的依据。例如,某企业按照现行的会计准则把本期发生的对于企业影响金额较大的固定资产修理费用计入了当期损益,过度坚持谨慎性原则,这样会造成该期的利润较小甚至亏损。在这种情况下,会计信息使用者依据当时的会计报表可能就会做出保守甚至不科学的经济决策。

## 三、完善我国会计准则的策略

**1. 确保会计准则制定程序理性化。**要使会计准则适应我国实际情况的发展,使会计人员在处理会计业务的时候做到合理和合法,就要求在制定会计准则时,保证会计准则制定机构不依附于特定的利益主体,且制定机构的组成人员来源于不同的利益阶层,并都具有丰富的理论知识和实践经验。会计准则的制定要遵循一定的法律程序,会计准则的立项、出台到最后的公布都应纳入会计准则制定程序规范中,使其制定过程摆脱行为人的禀赋、爱好以及他们的主观判断、价值理念的约束。同时,广泛征求学术界关于合理和合法的意见,制定出具有中国特色的会计准则,增强会计准则对我国实际客观环境的适应性。

**2. 在适当运用谨慎性原则的前提下坚持合理性原则。**在会计准则实施的过程中,尽量做到合理和合法。会计人员对经济业务交易事项的确认、计量、记录和报告要符合会计准则的要求,在进行职业判断时要遵守公认的会计原则,符合相应的会计原理。例如,在适当运用谨慎性原则的前提下运用合理性原则,不高估收入也不低估费用,准确划分收益性支出和资本性支出,在资本化和费用化划分的问题上坚持做到合理和合法。同时,由于市场经济存在着一定的风险,会计处理在坚持适度谨慎性原则的条件下还要坚持合理性原则,使会计处理合理和合法,适应企业的客观实际情况。

**3. 积极创造条件增强会计处理的适应性。**如前所述,我国会计准则中非适应性的会计处理是出于防范企业利润操纵行为的产生。那么,在有关条件成熟的条件下,我们就可以采用适应性的原则对我国会计准则进行修订,保证会计准则适合我国企业的实际情况,提高会计准则的适应性。这需要我国建立健全各种资本要素市场,制定适合我国实际的市场法则;在会计准则的制定和实施中要适度把握合理性和合法性,各个阶层在非适应性出现时积极参与对策研究;会计人员要提高专业知识能力和思想道德素质,积极为会计处理的适应性创造有利的环境。同时,也要防止不法分子利用适应性对会计利润进行操作,做好会计监管和会计审计方面的工作,杜绝会计造假。

### 主要参考文献

- ①葛家澍,杜兴强.财务会计概念框架与会计准则问题研究.北京:中国经济科学出版社,2004
- ②夏冬林,李小强.国际间会计准则和会计信息的差异、协调与制度环境.会计研究,2005;1