

我国会计改革及其利弊分析

北京国家会计学院 陈敏(教授) 天津财经大学 陈金艳

一、1993年会计改革

在历经长达43年的计划经济时期后,我国进入了社会主义市场经济时期。在计划经济向市场经济转轨的背景下,我国于1993年首次颁布了《企业会计准则》(基本准则)。这是我国根据当时的国情,借鉴国际惯例出台的第一部会计准则,此后根据基本准则又相继制定了部分具体准则。

由于当时我国社会主义市场经济的历程较短,因此会计规范更多的是模仿国际惯例,所以当时提出的口号是“与国际惯例接轨”。

二、2001年会计改革

按国际惯例编制的财务报告并不适合我国的实际情况。由于市场经济环境不成熟、游戏规则不明确或不合理,出现了许多不可靠的会计信息,因此这次改革的口号是“体现中国特色,与国际惯例相协调”。这次改革的指导思想是:当合理性(相关性)与可靠性出现矛盾时,会计规范要向可靠性倾斜,防止虚假信息误导报表使用者做出错误的决策,损害投资者利益。

2001年会计改革对财务报告的影响是:堵住非常活动对利润表的“注水口”,挤出资产负债表中的“水分”。2001年提高会计信息可靠性的举措是:尽量回避公允价值;使非常活动(如债务重组)导致的经济利益流入跳过利润表,直接计入所有者权益;对持有的资产普遍计提减值准备。

1. 回避公允价值的利弊。

利:①缩小了利用会计计量操纵报表(利润表与资产负债表)的空间,特别是非货币性资产交换、非现金投资、以物抵债等,以换出资产账面价值作为换入资产入账价值。②有效地防止了企业通过改变资产用途来启用公允价值、改变账面价值形成虚假收益,从而提高了会计信息的可靠性。

弊:①以偏概全,并非所有的公允价值都不公允。②不能因不可靠而否定公允价值的合理性。③造成了大量复杂的纳税调整,且需要为计税进行双重记录。这是因为许多事项的会计计价基础采用账面价值或折现价值,而税法则要求用公允价值记录,如取得资产在处理时,会计的账面价值不能作为转让资产的计税成本,而应追溯取得资产的公允价值。

2. 非常活动收益跳过利润表的利弊。

利:净化了利润表,防止非常活动产生的高额利润误导报表使用者,有利于非专业人士理解财务报告。

弊:特殊交易“盈”、“亏”处理不对称。如将债务重组损失计入利润表,而将债务重组收益计入资产负债表。非货币资

产投资双方计价基础不对称,投资方以投出资产的账面价值计价,接受方以接受资产的公允价值计价。

3. 对持有资产普遍计提减值准备的利弊。

利:①挤出资产负债表中的“水分”,强化投资者危机意识。②资产按净值反映更恰当,资产的本质即是预期经济利益的流入。

弊:①计提减值准备标准模糊,有很大的操纵空间。②企业有机会利用减值准备调节各年盈亏。

三、2006年会计改革

2006年会计改革的口号是“与国际惯例趋同”。其指导思想是:当可靠性与相关性出现矛盾时,强化相关性、重视可靠性,要使财务报告成为世界通用的、可靠的商业语言。

此次改革的重要举措有:①会计准则从“以规则为基础”向“以原则为基础”转变。②重新启用公允价值,使会计确认与计量更合理。③增加了防范“公允价值不公允”的例外。④持有资产减值应根据不同资产的特性采取不同的处理方法。⑤原则上减值准备不得冲回,但针对不同资产的特性允许一部分资产减值准备冲回,减值准备冲回的归属严格区分贷记利润表与贷记资产负债表。⑥支出的归属不再按收益性与资本性划分,而以受益期与受益额能否确定、计量为标准。⑦母公司对子公司投资的核算方法改为成本法,编制合并财务报表时,再将成本法调整为权益法。⑧前期差错采取追溯重述法调整。

1. “以原则为基础”的利弊。

利:①扩大了会计人员职业判断的空间,减少了利用规则大打“擦边球”的机会。如合并财务报表的合并范围是所有子公司,没有过去那么多例外规定。②使实质重于形式原则更有的放矢,尤其对鉴定或监督主体更为有力。

弊:①扩大了企业分时报表的弹性空间。②增大了会计报表编制主体与鉴定或监督主体的判断难度。

2. 启用公允价值的利弊。

利:①使会计信息更相关、更合理。②更符合市场经济的“游戏规则”。

弊:①信息不对称可能造成公允价值不公允,但是在准则中增加了约束条款。如《企业会计准则第2号——长期股权投资》规定:投资者投入的长期股权投资,应当按照投资合同或协议约定的价值作为初始投资成本,但合同或协议约定价值不公允的除外。该项规定能够有效地防止关联方通过改变资产用途后高估资产价值制造虚假收益或权益。②容易使报表编制主体与鉴定或监督主体合谋造假,共同认可不公允的

企业会计准则第17号

借款费用

第一章 总则

第一条 为了规范借款费用的确认、计量和相关信息的披露,根据《企业会计准则——基本准则》,制定本准则。

第二条 借款费用,是指企业因借款而发生的利息及其他相关成本。

借款费用包括借款利息、折价或者溢价的摊销、辅助费用以及因外币借款而发生的汇兑差额等。

第三条 与融资租赁有关的融资费用,适用《企业会计准则第21号——租赁》。

第二章 确认和计量

第四条 企业发生的借款费用,可直接归属于符合资本化条件的资产的购建或者生产的,应当予以资本化,计入相关资产成本;其他借款费用,应当在发生时根据其发生额确认为费用,计入当期损益。

符合资本化条件的资产,是指需要经过相当长时间的购建或者生产活动才能达到预定可使用或者可销售状态的固定资产、投资性房地产和存货等资产。

价值。

3.持有资产减值区别对待的利弊。

利:①依资产特性确定处理方法的做法更合理。如:交易性证券,由于其市价的变动信息能够可靠取得且能够可靠地反映资产可变现净值,所以采用直接销账法,期末按市价调整账面价值,差额直接计入损益;权益性工具,可能没有市价或活跃的市场,资产减值就要采用备抵法。②依资产特性确定可回收额计算资产减值额的方法更合理。

弊:利用资产分类,选择满足报表预期的资产减值处理方法。如:将可供出售证券划归交易性证券,就可以将备抵法改为直接销账法;将固定资产或无形资产划归投资性房地产,就可以采用公允价值模式,不计提减值准备,甚至还可以确认升值收益。

4.减值准备冲回归属不同的利弊。

利:依不同资产的性质确定减值准备冲回的归属,从理论上讲更合理。

弊:有些资产减值恢复很难取得证据,但又允许冲回,这势必容易留给企业利用减值准备冲回扭亏为盈或制造利润的机会。

5.不按收益性与资本性划分支出的利弊。

利:①划分收益性支出与资本性支出的会计核算原则有悖于谨慎性原则,且容易为企业提供“费用挂账”的机会。②有利于提高会计信息的可靠性。现实中许多资本性支出的未来经济利益的流入不确定、流入金额不确定,因此不能资本化。

这条原则的删除没有什么弊端。

第五条 借款费用同时满足下列条件的,才能开始资本化:(一)资产支出已经发生,资产支出包括为购建或者生产符合资本化条件的资产而以支付现金、转移非现金资产或者承担带息债务形式发生的支出;(二)借款费用已经发生;(三)为使资产达到预定可使用或者可销售状态所必要的购建或者生产活动已经开始。

第六条 在资本化期间内,每一会计期间的利息(包括折价或溢价的摊销)资本化金额,应当按照下列规定确定:(一)为购建或者生产符合资本化条件的资产而借入专门借款的,应当以专门借款当期实际发生的利息费用,减去将尚未动用的借款资金存入银行取得的利息收入或进行暂时性投资取得的投资收益后的金额确定。专门借款,是指为购建或者生产符合资本化条件的资产而专门借入的款项。(二)为购建或者生产符合资本化条件的资产而占用了一般借款的,企业应当根据累计资产支出超过专门借款部分的资产支出加权平均数乘以所占用一般借款的资本化率,计算确定一般借款应予资本化的利息金额。资本化率应当根据一般借款加权平均利率计算确定。资本化期间,是指从借款费用开始资本化时点到停止资本化时点的期间,借款费用暂停资本化的期间不包括在内。

第七条 借款存在折价或者溢价的,应当按照实际利率法确定每一会计期间应摊销的折价或者溢价金额,调整每期利息金额。

第八条 在资本化期间内,每一会计期间的利息资本化

6.母公司对子公司投资改为成本法核算,编制合并财务报表时调整为权益法的利弊。

利:①在子公司盈利的情况下,母公司资产负债表“投资”项目金额少确认(不追加投资账面价值);利润表“投资收益”项目金额少确认(除非运用留存收益分配股利),净化利润表。②提供合并财务报表时,可以通过母公司个别报表的投资成本与合并财务报表的享有权益对比,分析对子公司投资的损益。

弊:①当企业集团发展前景很好时,易于掩盖当期利润,便于今后“以丰补歉”。②当子公司发生亏损时,母公司资产负债表“投资”项目金额多确认,利润表“投资损失”项目金额不确认或少确认。③在控股合并情况下,母公司编制合并财务报表确认应享有被投资单位净损益的份额时,应当以取得投资时被投资单位各项可辨认资产等的公允价值为基础,对被投资单位的净利润进行调整后确认。这将导致企业集团为编制合并财务报表而记录被投资单位在取得投资时的各项可辨认资产的公允价值,而且每年都要按这一公允价值对被投资单位损益进行相关调整。

7.前期差错采用追溯重述法调整的利弊。

利:正确反映前期业绩。当期差错导致多确认利润、掩盖亏损时,按照正确的方法重新表述前期报表,可使企业劣绩还原。当前差错导致多确认亏损、掩盖盈利时,重新表述的前期利润表,就是前期盈利的原貌。

弊:①追溯重述的工作比追溯调整复杂,加大了会计核算的工作量。②客观与主观都可能难以实现追溯还原。○