

对新会计制度变革的思考

文/武华

前不久,一份包括39项企业会计准则和48项注册会计师审计准则的中国新会计准则正式出台,已经于2007年1月1日首先在上市公司中推行。业内人士认为,新会计准则将带来“革命性的变化”。针对这些新的变革,如何使得企业会计人员尽快掌握新旧两种会计的判断标准之差异所在,就决定了将来执行的结果好坏程度。也就是说,人们常说的会计师的职业判断要主要体现在会计政策选择和会计估计准则决策两个方面。对于这一点,我们企业亟需急待提高适应新制度的能力,由于目前企业人才流动频繁,企业现有会计人员的素质与企业整体发展还有一定的差距,全方位努力提高企业会计人员的专业素质已成为当前会计工作的重中之重。若要企业得到超常规飞速发展,对公司财务人员就意味着更大的挑战,财务人员唯有夯实新会计基础,才能更好地为企业用好财、理好财。

一、新会计制度的创新之处

首先,会计准则制度有一个系统的、体系上的创新,它囊括了基本准则、具体准则和相关应用指南,也就是报告准则,这形成了一个体系,涵盖了几乎所有的领域。其次,会计准则体系有内容上的创新;会计准则体系覆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;最后,会计准则体系的创新还体现在国际趋同上,即与国际会计制度相接轨,更好地便于我国经济融入世界经济体制中。

1、会计基本原则创新

新基本准则中的会计基本原则,继续保留了重要性原则、谨慎原则、实质重于形式原则等,也强调了可比性、一致性、明晰性等原则。但权责发生制和历史成本不再作为会计核算的基本原则。由于公允价值的应用,计量成为此次准则修改中的一大亮点。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。据悉,财政部为此多次与国际会计准则理事会讨论相关问题。考虑到中国市场发展的现状,此次准则体系中主要在金融工具、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了公允价值。总体上说,新会计准则体系对公允价值的运用还是比较谨慎的。

2、存货管理办法的创新

新存货准则下,取消了“后进先出”法,一律使用“先进先出”法记账,这对生产周期较长的公司将产生一定影响。原先采用“后进先出”法、存货较多、周转率较低的公司,采用新的存货记账方法后,其毛利率和利润将出现不正常的波动。例如,采用“后进先出”法的家电上市公司,在显像管价格不断下跌过程中,一旦变革为“先进先出”法,后果将是成本大幅上升,毛利率快速下滑,当期利润下降。针对借减值准备的计提和转回操纵利润的问题,新资产减值准则明确,计提的减值准备不得转回,这也是新会计准则与国际财务报告准则的实质性差异之一。值得关注的是,一些利用大幅计提减值准备进行利润调节的公司,有可能在2006年将减值准备冲回,否则2007年执行新会计准则后,这些“隐藏利润”将再也没有机会浮出水面。从上市公司实际计提的减值准备来看,一些公司的减值准备甚至超过了当期净利润。这些公司若在2006年报中转回部分减值准备,其利润将大受影响。

3、债务重组及企业合并会计处理的创新

新债务重组准则改变了“一刀切”的规定,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做法,改为将债务重组收益计入营业外收入,对于实物抵债业务,引进公允价值作为计量属性。按新规定,一些无力清偿债务的公司,一旦获得债务全部或者部分豁免,其收益将直接反映在当期利润表中,可能极大地提升其每股收益水平。因此,那些负债金额较高又有可能获得债务豁免的公司,值得投资者关注。目前中国的企业合并大部分是同一控制下的企业合并,这不一定是合并方和被合并方双方完全出于自愿的交易行为,合并对价也不是双方讨价还价的结果,不代表公允价值,因此以账面价值作为会计处理的基础,以避免利润操纵。非同一控制下的企业合并(包括吸收合并和新设合并)可以有双方的讨价还价,是双方自愿交易的结果,因此有双方认可的公允价值,并可确认购买商誉。

4、合并报表基本理论及金融工具理论的创新

与《合并会计报表暂行规定》相比,新的合并财务报表准则所依据的基本合并理论已发生变化,从侧重母公司理论转为侧重实体理论。合并报表范围的确定更关注实质性控制,母公司对所有能控制的子公司均需纳入合并范围,而不一定考虑股权比例。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。这一变更，对上市公司合并报表利润将产生较大影响。关于金融工具的4项具体会计准则主要适用于金融企业，这些准则对金融企业的影响是广泛而深刻的，上市或拟上市的金融机构则首当其冲。例如，准则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。这就要求上市银行和证券公司善用衍生工具这把“双刃剑”，因为表内化将对企业利用衍生金融工具进行风险管理的行为产生重大影响，企业不但要考虑现金流等经济因素，还要考虑衍生金融工具对报表的影响，以避免给报表带来过大的波动。

二、对企业实际操作的意义

1、补充了实质重于形式原则，并强调其重要地位？

在会计核算中，可能会遇到一些经济实质与法律形式不相一致的事项，例如，融资租入的固定资产，在租期未满之前，从法律形式上讲，所有权并没有转移给承租人，但是从经济实质上讲，与该项固定资产相关的收益和风险已经转移给承租人，承租人实际上也能行使对该固定资产的控制权，因此承租人应该将其视同自有固定资产，一并计提折旧和大修理费用。以前的会计制度有此规定，但没有明确提出是遵循实质重于形式原则。遵循实质重于形式原则，体现对经济实质的尊重，能够保证会计核算信息与客观经济事实相符。？

2、扩大了减值准备的计提范围，使资产价值更符合实际？

企业的各项财产在取得时应当按照实际成本计量，这是历史成本原则的要求。新会计制度规定，如果各项财产发生减值，应当按规定计提相应的减值准备。这实际上是对历史成本原则进行的修正，意味着企业的资产可以按照现行市价、可变现净值或可收回价值计价，不再局限于历史成本。

为什么要对资产计提减值准备？这主要是因为新会计制度对资产的定义做了修订：资产是指过去的交易、事项形成并由企业拥有或控制的资源，该资源预期会给企业带来经济利益。强调未来的经济利益流入是资产定义的一大改进。按照这个定义，企业的一些不能带来未来经济利益流入的项目，例如，陈旧毁损的实物资产、已经无望收回的债权等，都不能作为资产来核算和列报。目前很多企业资产和利润虚增，会计信息失真，潜亏严重，其原因固然是多方面的，但与企业将许多不能为其带来经济利益的项目列为资产不无关系。因此，挤干企业资产中的“水分”，促使企业会计信息真实、完整地反映客观实际情况，具有非常重要的意义。？

3、谨慎性原则的运用更充分、更彻底？

在我国，不少企业存在资产不实、利润虚增的现象。新会计制度充分体现了谨慎性原则，对那些不符合会计要素定义、不符合会计要素确认和计量的内容进行了修改，这对于提高企业会计信息质量，尽可能地防止和避免企业虚盈实亏、短期行为等问题，无疑具有重要作用。？

过去，谨慎性原则在我国会计中的运用主要体现在：固定资产的加速折旧法、计提坏账准备、在物价上涨情况下存货计价的后进先出法等。新会计制度对谨慎性原则的运用除了上述几方面之外，突出的表现是：第51条规定，企业应当定期或者至少每年年度终了，对各项资产进行全面检查，并根据谨慎性原则的要求，合理预计各项资产可能发生的损失，对可能发生的各项资产损失计提资产减值准备。这充分体现了谨慎性原则的要求：不得多计资产或收益、少计负债或费用。

4、改变了部分业务的会计处理方法？

与原准则、制度相比，新会计制度中对下列业务的会计处理方法也有一定的变化：（1）现金的溢缺由过去的通过“其他应收款”或“其他应付款”科目改为通过“待处理财产损益”科目核算；（2）存货跌价损失准备的提取不再通过“存货跌价损失”科目核算，而是直接记入“管理费用——计提的存货跌价准备”科目；（3）对于无法支付的应付款项，转销时不再记入“营业外收入”科目，而是作为资本公积入账；（4）出售无形资产的收入或损失不再记入“其他业务收入”或“其他业务支出”科目，而是通过“营业外收入”或“营业外支出”科目核算。？

5、设置了一套企业通用的会计科目，并统一了企业财务报告？

为了适应各类企业的需要，在新会计制度中，取消了原制度中会计科目的行业特色，设置了一些通用会计科目，并明确了有关科目的二级、明细科目。例如，将原制度中的“产品销售收入”、“商品销售收入”、“营业收入”科目统一为“物资采购”科目。显然，设置通用的会计科目体系，不仅减少了会计科目的数目，简化会计核算手续，也便于在全国范围内汇总会计核算指标，进而提高企业之间会计信息的可比性。？

在财务报告方面，新会计制度不仅统一了企业会计报表主表的种类、格式和编制要求，还对附表种类、格式和编制要求作了统一规定，对企业编写的财务情况说明书，新会计制度要求其内容至少应当包括企业生产经营的基本情况、利润实现和分配情况、资金增减和周转情况，以及对企业财务状况、经营成果和现金流量有重大影响的其他事项。？

三、结束语

随着改革的深化和国际化接轨的要求，新会计准则的产生必然要有助于提升上市公司投资价值。引发价值重估，便于企业、投资人和国家了解及发掘上市公司真实价值，不能改变上市公司实际价值，从而提高社会资源的利用效率。从规范运作来讲，新会计准则对上市公司是利好的。在

新会计准则下,可能出现部分公司达不到申请发行短期融资券的条件,但是从长远利益来看,这恰恰降低了企业资本运行的风险,有助于企业集中精力发展生产增强抵御风险的能力(作者单位:深圳广播电视大学)

相关链接

会计信息失真:基于内部会计控制与人类有限性的分析
浅谈财务分析在公司财务管理中的现状和改进
新准则下无形资产会计核算的新规范
论现代企业财务风险的防范
会计模拟实验之我见
浅谈债务重组
企业会计要素关系式新论
对新会计制度变革的思考
论财务杠杆对企业收益的影响
徐州卷烟厂财务分析预警系统的构建

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站,所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料,均为集团经济研究版权所有。

地址:北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编:100020 电话/传真:(010) 65015547/ 65015546

制作单位:集团经济研究网络中心