

# 我国具体会计准则的发布及争议剖析

周华<sup>1,2,3</sup>(博士生导师)

**【摘要】**世界银行为我国具体会计准则的制定提供了资金和技术支持,指派德勤会计公司担任会计改革的“军师”,1994~1996年发布30份具体准则(征求意见稿),1997~2001年陆续发布16项具体会计准则。会计规则日趋弹性化,递延所得税、合并报表、权益法、预计负债等方面的失当规则陆续涌入会计法规。

**【关键词】**具体准则;会计理论;会计规则;会计制度

**【中图分类号】**F230

**【文献标识码】**A

**【文章编号】**1004-0994(2019)20-0037-7

世界银行自1991年3月起与财政部会计司接洽,表示希望将制定中国会计准则作为它的技术援助项目<sup>[1]</sup>。1992年7月25日至8月5日,财政部派张汉兴等人赴世界银行总部谈判并达成会计准则项目会谈纪要。12月30日,中国人民银行与世界银行集团的国际开发协会签订“财政金融技术援助项目”,会计改革是该项目的一部分。1999年3月15日,财政部申请获得世界银行“中国会计改革与发展”项目。新批准的项目涉及两大内容:一是通过1997年成立的财政部会计准则委员会(CASC)继续支持政府按照国际会计准则制定会计法规,完善和修改会计准则,制定新准则,设立网站,配备人员和设备资料等;二是通过中国注册会计师协会培训全国的会计师,设立会计学院。

## 一、1995年印发的《合并会计报表暂行规定》

**1. 合并报表编报规则的引进历程。**我国会计法规中原本并没有合并会计报表的提法。1985年3月,《中华人民共和国中外合资经营企业会计制度》第六十二条规定首次提及合并报表。此后,合并报表被当作国际惯例,被引入各个版本的会计法规。1992年5月发布的《股份制试点企业会计制度》、1992年11月发布的《企业会计准则》均提及合并报表,但未规定具体操作规则。1995年2月9日,财政部印发《合并

会计报表暂行规定》。

**2. 《合并会计报表暂行规定》的影响。**《合并会计报表暂行规定》使得缺乏合理逻辑的境外规则得以以国际惯例的名义在国内传播。但合并报表在理论上还很不成熟,甚至在基础理论上都还缺乏共识。1985年的《中华人民共和国中外合资经营企业会计制度》和1995年的《合并会计报表暂行规定》误把金融分析报表当作会计报表,使得“合并会计报表”的提法得以广泛传播,这是会计法规的显著倒退。

**3. 合并报表编报规则的后续发展。**《合并会计报表暂行规定》首次明确了企业集团编制合并报表的具体操作规则,之后,实务工作中的疑难问题又陆续催生了一些规范性文件。这些文件多是跟随域外会计规则的变动而变动。直到2006年2月《企业会计准则第33号——合并财务报表》发布时,合并报表编报规则的变动才告一段落。2014年2月发布的修订版《企业会计准则第33号——合并财务报表》给出了更加玄妙的对“控制”的定义。

**4. 合并报表并非会计报表。**合并报表不符合会计原理,它在本质上只是金融分析报表而不是会计报表<sup>[2]</sup>。合并报表在全球范围内的传播,是证券行业、金融资本推动的结果。合并报表的诞生不是出于管理的需要而是出于证券行业做市的需要。我国的

**【基金项目】**中央高校基本科研业务费专项资金资助项目(中国人民大学科学研究基金研究品牌计划)“我国会计法规体系的优化路径研究——兼论国际财务报告准则的困境及其改进”(项目编号:16XNI006)

会计法规笼统地将合并报表的目的界定为“综合反映母公司和子公司所形成的企业集团的经营成果、财务状况及其变动情况”，存在定位不明的问题。一些文献牵强附会地认为合并报表是各种利害关系人的共同需要，然而这种观点经不起推敲。究竟有哪些利害关系人需要合并报表？这个问题值得深究。

## 二、1994~1996年发布30份具体准则(征求意见稿)

1. 1993年：财政部成立“会计准则咨询专家组”。13个行业会计制度虽然都宣称是根据《企业会计准则》制定的，但在思路和要求上与原先的统一会计制度并无二致。基本会计准则的发布只是起到解放思想的作用，会计实务“依然故我”<sup>[3]</sup>。1993年下半年，财政部会计司成立了会计准则核心小组，又设立了四个起草小组，着手起草具体会计准则，计划从1993年开始，用3年左右的时间完成30至40项具体准则的研究制定工作<sup>[4]</sup>。1993年10月25日，财政部成立“会计准则咨询专家组”，专家组由10位专家组成，他们分别是(以姓氏笔画为序)：杨纪琬、张德明、余秉坚、汪建熙、金莲淑、娄尔行、莫启欧、阎达五、黄菊波、葛家澍。

2. 1994年：财政部召开第二次会计准则国际研讨会。1994年12月12~15日，财政部在上海召开第二次会计准则国际研讨会。参加这次研讨会的国内外代表和来宾共计100余人，国际会计准则委员会主席也专程来我国参加了这次研讨会。这次会议主要提到了以下几个值得关注的问题：①国际会计准则在发达国家的推广遇到了一定的阻碍，其采用者仅限于发展中国家。②围绕长期资产减值产生了激烈争论，资产减值会计容易受管理层意图的操纵，不如采用披露的方式来处理。③美国证券市场上的公认会计原则的制定“是在具有不同权力层次和不同利益范围的多种多样的组织机构参与下完成的……存在根本性缺陷，国际会计准则中也有类似情况”<sup>[5]</sup>。

财政部会计司冯淑萍司长在总结发言中指出，关于会计准则的适用范围，一时还很难得出结论，还需要进一步的研究和更广泛地征求意见。会计准则也与其他法规一样，不能朝令夕改，必须保持相对稳定，这要求会计准则必须有一定的超前性，以超前性保证其稳定性<sup>[6]</sup>。这反映了中国会计法规制定者所秉持的审慎态度。

3. 财政部印发《会计改革与发展纲要》。1995年

12月15日，财政部印发了《会计改革与发展纲要》(财会字[1995]71号)。当年年底，财政部完成了30个具体准则的制定工作。但由于当时的客观环境和现实条件，特别是对具体准则的认识还不尽一致，因此没有立即发布。1996年1月2日，财政部发布的《关于深化企业会计核算制度改革实施会计准则的意见》(财会字[1996]1号)指出，会计准则体系包括基本准则、具体准则两个层次，1992年年底发布的《企业会计准则》发挥着基本准则的职能，具体准则将按计划于1996年初制定完成；在《企业会计准则》的基础上进一步实施具体准则，是我国企业会计核算制度改革的方向。

4. 30份会计准则征求意见稿的出台。1994~1996年，财政部先后发布六批共30份会计准则征求意见稿，实务界的反馈意见较少。“财政部会计准则委员会保存的第一、二批具体准则征求意见稿的反馈意见档案表明，主要的反馈意见来自于高等院校和部委、财政厅局组织的座谈会，没有见到直接来自上市公司的反馈意见；征求意见稿公布后，也没有见到很多的批评。这表明，大部分上市公司并不真正关注会计准则所可能产生的影响”<sup>[7]</sup>。

在1996年7月于上海召开的中国会计教授会第2届年会上，美国学者坦率而真诚地提醒中国学者避免过度推崇美国经验。这给与会者留下了深刻的印象，但并未能引起学界的足够重视。

## 三、1997~2001年陆续发布16项具体会计准则

1997~2001年，财政部共发布16项具体会计准则，部分准则在短短几年内就经历了修订。时任中国证监会首席会计师张为国在具体准则的发布过程中发挥了推动作用<sup>[3]</sup>。会计准则制定者指出，“我国(具体)企业会计准则的出台不是模仿国外，绝不是无病呻吟，而是因为所有权与经营权的分离和投资主体的多元化对会计核算提出了新的要求”<sup>[8]</sup>。此外，证券市场监管机构的失当监管理念也是催生具体会计准则的重要因素。

1997年，上市公司“琼民源”虚假财务报告案发。监管部门展开调查，该公司在1997年2月28日晚被通知停牌。公司董事长利用关联企业进行操纵利润和股价，捏造了巨额的“其他业务收入”和“营业外收入”，涉嫌提供虚假财务报告等犯罪行为。在证监会的推动下，财政部于5月22日发布了《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》，第一份具体会计准则就此出台。证监会推动财政部发布具体

会计准则这一动态,一方面说明证券监管当局比较重视会计信息对证券行情的信号作用,另一方面也说明证券监管存在过度执着于会计指标的缺陷。

1998年,财政部先后发布以下7项具体准则:《企业会计准则——投资》、《企业会计准则——现金流量表》、《企业会计准则——资产负债表日后事项》、《企业会计准则——债务重组》、《企业会计准则——收入》、《企业会计准则——建造合同》、《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》。

1998年5月,中国正式加入国际会计准则委员会和国际会计师联合会。同年10月,“会计准则咨询专家组”改组为财政部会计准则委员会(CASC),委员有以下七人:张佑才、杨纪琬、冯淑萍、葛家澍、张为国、汤云为、朱祺珩。他们分别来自政府财政部门、证券监管机构、注册会计师事务所、高校和科研机构等单位。有趣的是,财政部会计准则委员会的委员人数与负责制定美国证券市场上的公认会计原则的制定机构——财务会计准则委员会相同。

之后,财政部于1999年发布了《企业会计准则——非货币性交易》;2000年发布了《企业会计准则——或有事项》;2001年发布了《企业会计准则——无形资产》、《企业会计准则——借款费用》、《企业会计准则——租赁》等3项会计准则,修订了5项会计准则。

#### 四、1998年出台《股份有限公司会计制度——会计科目和会计报表》

1998年1月27日,财政部发布《股份有限公司会计制度——会计科目和会计报表》(简称《股份有限公司会计制度》),自当年1月1日起施行。该制度对1992年发布行业会计制度以来的三十多个补充规定进行了系统整理,同时也对一些问题作出了新的规定。主要的变化可以概括如下:

**1. 谨慎性原则的深化。**境外上市公司、中国香港上市公司以及在境内发行外资股的公司,应当按的要求对以下四类资产计提减值准备:短期投资、存货、应收账款、长期投资。其中,坏账准备的提取方法、提取比例等由公司自行确定,提取方法一经确定,不能随意变更。如果长期投资由于市价持续下跌或被投资单位经营状况恶化等原因导致其可收回金额低于账面价值,并且这种降低的价值在可预计的未来期间内不可能恢复,应将可收回金额低于长期投资账面价值的差额作为长期投资减值准备。存货

跌价损失是指存货可变现净值低于成本的差额。其他上市公司应当对应收账款计提坏账准备,也可按上述规定提取资产减值准备。

**2. 投资核算规则的变化。**《股份有限公司会计制度》改变了此前行业会计制度规定的短期投资和长期投资期末按投资成本或确定的资产价值计价的规则。该文件规定,短期投资期末按照成本与市价孰低计价;长期投资期末按扣除长期投资减值准备后的价值计价。关于权益法的使用条件,该文件规定,“公司对其他单位的投资占该单位有表决权资本总额20%或20%以上,或虽投资不足20%但有重大影响,应采用权益法核算”。

**3. 合并报表合并范围的变化。**《股份有限公司会计制度》规定,除遵循《合并会计报表暂行规定》外,公司在编制合并会计报表时,应当将合营企业合并在内,并按照比例合并方法对合营企业的资产、负债、收入、费用、利润等予以合并。

**4. 收入确认规则的变化。**《股份有限公司会计制度》改变了按结算方式确认收入的做法,该制度规定,“商品销售,公司已将商品所有权上的重要风险和报酬转移给买方,公司不再对该商品实施继续管理权和实际控制权,相关的收入已经收到或取得了收款的证据,并且与销售该商品有关的成本能够可靠地计量时,确认营业收入的实现”。“提供劳务(不包括长期合同),按照完工百分比法确认相关的劳务收入”。“提供他人使用本企业的无形资产等而应收的使用费收入,应按有关合同、协议规定的收费时间和方法计算确认营业收入的实现”。

**5. 无形资产的摊销。**1992年发布的《企业会计准则》只是笼统地规定“各种无形资产应当在收益期内分期平均摊销”。行业会计制度也仅仅规定“各种无形资产应分期平均摊销”,摊销时,借记“管理费用”科目,贷记“无形资产”科目。作为对比,《股份有限公司会计制度》规定了便于实务操作的摊销规则,公司摊销无形资产时,借记“管理费用”科目,贷记“无形资产”科目。

**6. 对会计报表体系的调整。**以《工业企业会计制度》为例,原制度规定的报表有:资产负债表;损益表(附表包括利润分配表、主营业务收支明细表);财务状况变动表。《股份有限公司会计制度》规定的报表有:资产负债表(附表包括股东权益增减变动表、应交增值税明细表);利润表(附表包括利润分配表、分部营业利润和资产表);现金流量表。值得注意的

是,《股份有限公司会计制度》对研究开发支出规定的是费用化的规则。该制度附件中还收录了关于建筑安装业务、房地产开发业务和期货业务的会计处理规定。

7.“会计职业判断”理念的悄然兴起。会计法规制定者与理论研究者把会计规则的弹性化提炼为“会计职业判断”。准则制定者提出,“比如,坏账准备按什么标准提取,费用按什么标准列支,许多会计问题的处理,要求会计人员进行职业判断。这样做并不是说会计制度没有以前那么严了,企业可以自行其是了,而事实是恰恰相反,要求更高了。要求会计人员作出职业判断,是为了更真实、更客观地反映企业实际情况,这是广大会计工作者应具备的品德和职业道德”。此论有待商榷。会计法规本身不应绑架人们的道德观念。会计工作的使命是记录法律事实,而法律事实就是事实,用不着会计人员再去做什么“职业判断”。实践中,但凡涉及“职业判断”之处,究竟是管理层在“判断”,还是会计人员在“判断”?这是不言自明的道理。

### 五、1999年《会计法》的修订

1999年5月25日,国务院第十八次常务会议讨论通过《会计法》修订草案。10月31日,第九届全国人大常委会第十二次会议通过了修订的《会计法》。修订后的《会计法》,在结构、内容以及监管机制等方面都更加完善。这次修订的背景是,“假账泛滥,会计信息严重失真,会计造假丑闻时有发生”。值得一提的是,《会计法》第44条第1款规定,“隐匿或者故意销毁依法应当保存的会计凭证、会计账簿、财务会计报告,构成犯罪的,依法追究刑事责任”。1999年12月25日,第九届全国人大常委会第十三次会议通过的《中华人民共和国刑法修正案》补充增加了“隐匿、故意销毁会计凭证、会计账簿、财务会计报告罪”的规定。

耐人寻味的是,修订后的《会计法》格外强调会计核算要贯彻稳健原则。该法第十九条规定,“单位提供的担保、未决诉讼等或有事项,应当按照国家统一的会计制度的规定,在财务会计报告中予以说明”。至此,1992年的《企业会计准则》所规定的谨慎性原则正式浸入法律条文。

1999年修订的《会计法》第五十条第二款给出了“国家统一的会计制度”的定义:“国家统一的会计制度,是指国务院财政部门根据本法制定的关于会计核算、会计监督、会计机构和会计人员以及会计工

作管理的制度”。显然,其所称的会计制度是广义的。会计准则是其中所包含的会计核算制度的一种表现形式。该法提出了很多富有真知灼见的管制措施。法律草案起草人员指出,确保会计资料真实、完整,是对会计工作的基本要求,但原《会计法》对此规定得过于原则和笼统,可操作性不够强。因此,根据各方面的意见,修订后的《会计法》对会计工作做出了细致明确的要求。鉴于原《会计法》没有明确规定记账规则,而规定记账规则的“两则”(《企业会计准则》、《企业财务通则》)又没有规定相应的法律责任,形成会计法管不了记账、记账规则又缺乏法律约束力的“两张皮”,各方面对此意见较大。因此,修订后的《会计法》增加了一些记账基本规则。此外,修订后的《会计法》针对企业会计的特点,借鉴国际上规范公司、企业会计行为的一般做法,增加了“企业会计核算的特别规定”一章。

1999年《会计法》第九条是检验会计规则合法性的试金石。如果用这一条来考量域外的会计规则,立法机关就可以从容自信地拒绝很多似是而非的会计规则。

### 六、16项具体准则中所引入的争议性会计规则

前已述及,失当的证券监管规则催生了失当的会计规则。一系列会计规则得以以“国际先进经验”为名浸入我国会计法规体系。

1. 投资的会计规则更趋复杂。1998年发布的《企业会计准则——投资》中的一些规则相当令人费解,准则起草者给出了自己的理由,现摘录如下:

(1)为何要求短期投资按照“成本与市价孰低”进行期末计量。准则制定者认为,成本与市价孰低计价的优点在于:符合谨慎性原则。在期末资产负债表上短期投资以扣除跌价准备后的账面价值反映,不会高估资产,可使资产计量较为客观、明确。但成本与市价孰低计价也存在其缺点,表现为会计理论上的不一致。这也就是说,准则制定者明明知道“成本与市价孰低法”在理论上难以自圆其说,也非要在谨慎性原则的掩护下强力推行。

(2)收到短期投资的现金股利或利息时为何冲减投资的账面价值。准则制定者给出的理由是:第一,企业本年度购入的短期投资所获得的现金股利或利息,通常属于投资前被投资单位所产生的损益的分配,应作为投资成本的收回,冲减投资成本;第二,短期投资持有期间较短,通常在一年内即需变现,只有处置短期投资时发生的损益,才是该项投资

所真正产生的损益;第三,在短期投资采用成本与市价孰低计价时,短期投资持有期间内获得的现金股利或利息冲减短期投资成本,在市价低于成本的情况下,相应计提的跌价准备较小;第四,通常情况下,投资持有期间所获得的现金股利或利息需要确认投资前和投资后,只有投资后所获得的部分才能确认为投资收益。这就需要计算投资前和投资后所获得的部分,而这个计算过程较为繁琐。

(3)权益法的适用条件。《企业会计准则——投资》规定,当投资方直接拥有被投资单位20%或以上的表决权资本,或者虽然直接拥有被投资单位20%以下的表决权资本但对被投资单位具有重大影响的,应当采用权益法核算。那么,在具体确定投资持股比例时,为什么以20%为界限?因为,通常情况下,20%的持股比例已经能够对被投资单位实施重大影响,特别在股东分散的情况下,20%的持股比例在被投资单位中已占有较大股份。

(4)引入权益法的意义何在。准则制定者对比分析了权益法与成本法的优点与局限性,认为权益法的适用条件有其合理性。但准则制定者所认识到的优点和局限性,大多是从金融分析的角度,而不是从记录法律事实的角度来分析的,这种分析和比较很难分出高下。其实,1999年修订后的《会计法》第九条是检验会计规则正确性的试金石,读者诸君不妨试一试。

**2. 公允价值会计。**1998年发布的《企业会计准则——债务重组》和1999年发布的《企业会计准则——非货币性交易》引入了公允价值。两份准则均将“公允价值”定义为“在公平交易中,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”。这两份准则所推出的公允价值会计规则是上市公司操纵利润的利器,2001年全部被取消。对此,会计法规制定者指出,“公允价值计量方式在实践中运用十分困难;同时,公允价值的运用在很大程度上取决于会计人员的主观判断和估计,而其可信度在一定程度上受到质疑,也会给企业留下相当的利润操纵空间。因此,在市场化程度不高的现阶段,我们不应过分强调公允价值的计量作用,而应在有把握的情况下逐步采用”<sup>[9]</sup>。

**3. 收入的确认条件。**1998年发布的《企业会计准则——收入》沿袭了1992年发布的《企业会计准则》中的狭义收入概念,将收入定义为“企业在销售商品、提供劳务及他人使用本企业资产等日常活动

中所形成的经济利益的总流入”,不包括为第三方或客户代收的款项。在准则制定者脑海里,广义的收入被称作“收益”(incomes),它包括收入(revenues)和利得(gains),前者是日常经营活动所产生的收益,后者属于不经过经营过程就能取得或不曾期望获得的收益。相当令人费解。

对此,准则制定者指出:第一,将收入和利得区分开来,有利于建立收入的确认和计量原则。第二,分别提供收入和利得的有关信息,将更能满足会计信息使用者决策需求。第三,与国际会计准则尽可能地协调。

**4. 完工百分比法。**《企业会计准则——建造合同》在建造合同收入的核算、开单结算的账务处理以及预计合同亏损的处理等方面作了较大改革。该准则规定,如果建造合同的结果能够可靠地估计,企业应根据完工百分比法在资产负债表日确认合同收入和费用。准则制定者认为,“本准则与现行规定之间的主要区别是收入确认的时点和金额,本准则的规定更为符合权责发生制的要求,并遵循了谨慎原则”。

**5. 或有事项准则的出台。**2000年发布的《企业会计准则——或有事项》规定,企业应设置“预计负债”科目,并在该科目下分别根据负债的不同性质设置“产品质量保证”、“未决诉讼”、“债务担保”等明细科目,进行明细核算。“预计负债”科目余额应在资产负债表负债方单项列报。上述规定缺乏理论依据。究其实质,是准则制定者曲解了负债的含义。人们所理解的“债”,在法理上是指因法律规定或合同约定而在特定主体之间产生的权利义务关系,拥有权利的一方为债权人,负有义务的一方为债务人。换言之,“债”必须有明确的债权人。显然,“预计负债”并不成其为“债”,相应的账务处理应当依《会计法》第九条认定为假账。或有事项准则导致资产负债表的右侧出现缺乏原始凭证的信息,因而,它必定会沦为会计造假的工具。

**6. 无形资产。**2001年发布的《企业会计准则——无形资产》主要存在以下争议。

(1)商誉究竟应否纳入无形资产核算。从《企业会计准则》给出的资产的定义来看,商誉并非企业所获取的民事权利,恰恰相反,它是企业投资从账面上来看所出现的“哑巴亏”(即所出甚多、所入甚少,两者之差)。会计和金融领域创设的这个名词至今仍无确切的法理解释。准则制定者认为,商誉符合资产的

定义,与其他无形资产具有相似的特征;虽然会计实务中商誉主要与企业合并联系在一起(自创商誉不予确认),但这与将商誉作为无形资产的一部分并无矛盾之处。

(2)商誉应否摊销。商誉作为哑巴亏入账以后,便被列示到资产一方。这个“资产”如果真的减值了,按理说企业应该高兴才对,因为哑巴亏变小了毕竟是件好事。显然,商誉的减值问题,本身就是一个荒谬的命题。准则制定者认为,“商誉以外的无形资产作用于企业的方式与固定资产是相类似的,因此,要求企业对这些无形资产的取得成本进行摊销是必要的。与其他无形资产不同的是,商誉对企业生产经营的作用并不特别地与某类产品或劳务相关,而且其使用寿命通常难以客观地确定。因此,理论上讲,对其采用不摊销的会计政策有一定的合理性。但是,如果每个会计期末对商誉进行减值测试,则可能因为实务操作中可能存在的随意性,而难以确保信息的真实性和相关性。基于以上考虑,本准则要求包括商誉在内的所有无形资产均应在其预计使用年限内进行摊销”<sup>[10]</sup>。

(3)研发支出应当费用化还是资本化。准则制定者提出,理论上讲,如果开发费用符合资产确认条件,那么对其采用资本化政策是合理的。问题在于,对于某项目而言,要明确地定出研究阶段何时结束或开发阶段何时开始往往是很困难的。在这种情况下,允许开发费用在符合一定条件下予以资本化,实际上给某些企业利用开发费用资本化会计政策调节损益留下了空间。此外,在研究与开发过程中的项目能否成功,存在重大不确定性,其将来能否为企业带来经济利益也存在重大不确定性。为此,准则规定研究与开发费用应于发生时计入当期损益。

(4)无形资产的可收回金额应如何确定。准则制定者提出,“在资产负债表日估计某项资产的可收回金额时,企业可以有两种考虑,一是将该资产进行处置看能够收回多少金额,二是不处置该资产而是在未来会计期间仍然使用看能够获得多少金额。从理性的角度考虑,如果处置该资产能够收回相对多的金额,那么企业应选择处置该资产;反之,则应选择继续持有该资产。因此,企业在资产负债表日估计某资产的可收回金额时,应选择该资产的销售净价(或可变现净值)和使用价值两者之中的较高者”。但上述解释并不能很好地说明问题。“使用价值”纯属主观评价,其本身并不适合作为会计工作的处理对象,

不能作为会计信息纳入会计工作流程。“现值”也是一个在逻辑上不能自圆其说的失当概念。

**7. 借款费用。**对于2001年发布的《企业会计准则——借款费用》,准则制定者主要对以下三个理论要点给出了解释:①引入借款费用资本化规则的意义何在。②为何将借款支出资本化的资产限定为固定资产。③为何将允许资本化的借款费用的范围仅限于专门借款所发生的借款费用。

**8. 租赁。**2001年发布的《企业会计准则——租赁》关于融资租赁的会计规则要求融资租赁承租人把融资租入资产当作自己的资产进行处理,存在明显的缺陷。一方面,融资租赁的承租人要对自己并不属于自己的资产计提折旧(在融资租赁合同下,物权并未发生转移),各期利润表上记载的成本费用包括融资租入股东资产的折旧和分期确认的融资费用;另一方面,融资租入固定资产按照其公允价值与最低租赁付款额现值的较低者入账。这些处理规则与经营租赁有一定的差异,与税法的规定也有一定的差异。税收是金融合同的设计基础,税法直接影响着金融交易策略和会计处理规则。而我国税法当前对融资租赁的研究才刚刚起步,融资租赁法仍处在论证阶段。可以说,对融资租赁给予一定的法律支持,同时还要保证税收公平,这将是该领域研究中的主导原则。怎样针对融资租赁承租人制定税收待遇条款?融资租赁承租人应当怎样进行会计处理?这些都是值得深入探讨的研究选题。

**9. 固定资产。**2001年发布的《企业会计准则——固定资产》主要包含以下三个值得关注的理论问题。

(1)是否需要给出固定资产的价值判断标准。对于准则为何没有规定金额标准,准则制定者解释如下:不同行业的企业以及同行业的不同企业,其经营方式、资产规模及其资产管理方式往往存在较大差别,强制要求所有企业执行同样的固定资产价值判断标准,既不切合实际,也不利于真实地反映企业的固定资产信息;会计准则不规定具体的固定资产价值判断标准,也符合国际会计惯例。

(2)关于判断固定资产减值的迹象。准则制定者指出,“在具体工作中,固定资产有可能发生减值的情况千差万别,要求本准则给出判断固定资产有可能发生减值的所有迹象,从理论上是可行的,但在实务中,却面临着各种各样的困难。基于此,我们认为,本准则应给出一些判断固定资产发生减值的迹象,

具体工作由企业根据这些迹象,在综合考虑各方面因素的基础上作出职业判断”。迹象并不是记账主体的法律事实,因此,不属于原始凭证。与之有关的任何信息都不应纳入会计程序。再加上现值算法并不严谨,因此,固定资产减值的相关信息的可信度接近于零。

(3)关于固定资产减值损失可否转回。准则制定者给出的解释是,“我们认为,企业已确认的固定资产减值损失是在某种因素对固定资产产生重大不利影响,进而导致其可收回金额低于账面价值时才发生的。基于谨慎性原则的考虑,企业在生产经营活动过程中,也只有原来导致固定资产发生减值的因素在当期发生有利变化,使得固定资产的可收回金额大于账面价值时,才允许企业转回已确认的固定资产减值损失”。这就意味着,准则实际上默许了没有原始凭证的做账和销账行为。

**10. 存货。**2001年发布的《企业会计准则——存货》重申了以往会计法规已经采用的后进先出法、成本与市价孰低法,只不过把成本与市价孰低法明确称作“成本与可变现净值孰低法”。总体上看,该准则新意不多。但该准则透露了准则制定者对于谨慎性原则的态度及其立法理念。准则制定者提出,“我们认为,从理论上讲,无论是成本与可变现净值孰低,或成本与市价孰低,都是谨慎原则在存货计价方法上的具体运用,也是对历史成本计量属性的修正和某种程度的背离。这是因为,虽然实际成本是存货计价的主要基础,但是当存货因毁损、变质、退废、价格水平的变动或其他原因而使其产生未来经济利益的能力受到影响时,应当将由此带来的损失从存货价值中扣除。因此,在这些情况下,采用这种孰低原则,合理地确认由上述原因产生的损失,符合谨慎原则的要求,同时也避免了虚计资产。具体到采用上述三种原则中的哪一种,在比较了上述三种关于存货的期末计量原则之后,采用成本与可变现净值孰低的原则,将存货成本减记至可变现净值的做法最为合理。而且,我国《企业会计制度》也规定,企业存货应

当在期末按成本与可变现净值孰低计量,对可变现净值低于存货成本的差额,计提存货跌价准备。基于上述考虑,与《企业会计制度》一致,本准则规定:存货在会计期末应当按照成本与可变现净值孰低计量”。

●本文为《会计规则的由来》系列文章之十四。

#### 主要参考文献:

- [1] 张汉兴. 会计风暴——我的亲历与见证[M]. 上海:立信会计出版社,2008:188~203.
- [2] 周华. 法律制度与会计规则——关于会计理论的反思[M]. 北京:中国人民大学出版社,2016:170~186.
- [3] 刘峰. 会计准则变迁[M]. 北京:中国财政经济出版社,2000:198.
- [4] 刘玉廷. 中国会计改革开放三十年回顾与展望(上)——我的经历、体会与认识[J]. 会计研究,2008(12):3~14.
- [5] 财政部会计司,国际合作司编. 完善与发展:会计准则国际研讨会(上海·1994)[M]. 北京:中国财政经济出版社,1995:263~516.
- [6] 冯淑萍. “结合中国国情 借鉴国际惯例 建立高质量的会计准则”[J]. 会计研究,1995(2):1~2.
- [7] 葛家澍,刘峰. 会计理论——关于财务会计概念结构的研究[M]. 北京:中国财政经济出版社,2003:285~286.
- [8] 财政部全国会计人员继续教育教材编审委员会. 企业会计准则及股份有限公司会计制度讲解(1998)[M]. 北京:中国财政经济出版社,1999:16.
- [9] 冯淑萍. 关于中国会计国际协调问题的思考——在中国会计学会第六次全国会员代表大会暨理论研讨会上的发言[J]. 会计研究,2002(11):8~13.
- [10] 财政部. 企业会计准则2003[M]. 北京:经济科学出版社,2004:566~586.

**作者单位:**1.中国人民大学商学院,北京100872; 2.中国人民大学财务会计研究所,北京100872; 3.中国人民大学会计创新应用支持中心,北京100872