

减去此过程中产生的收入,构成固定资产取得成本的一部分。张为国认为,征求意见稿建议作出的修订有违这一已长期被全世界广泛接受并行之有效的原则。

3. 征求意见稿提议应用 IFRS 15 相关原则,将出售试生产期间产品所得作为收入处理。张为国认为,IFRS 15 是为核算企业在日常经营中销售商品或提供劳务的收入而订立的。试生产是使固定资产达到预定可使用状态的一个必经阶段,性质上并不属于企业的日常经营活动。因此,将 IFRS 15 用于确认试生产阶段收入不妥。他同时指出,在很多情形下,新成立的企业因固定资产仍处于在建阶段而没进入正常生产,在此情形下,确认固定资产投产前的收入和利润将误导财务报表使用者,使他们费解。

4. 张为国强调,不同的国际会计准则应尽可能保持概念和原则的一致性。与现 IAS 16 规定使固定资产达到预定可使用状态前出售试生产产品收入等可冲抵资产取得成本相同,按相关准则,符合资本化条件的借款费用为实际发生的利息支出减去进行暂时性投资取得的投资收益;拆毁旧建筑物、平整土地的支出扣减出售废料所得构成土地或新建筑物的取得成本;采掘业开发阶段的剥离费用扣减销售低品位矿石和其他材料所得作为矿藏资产的取得成本。若最终通过本修订,IAS 16 和以上相关准则的规定都将不一致。

5. IASB 提出的结论依据表示在测试过程中对资产的消耗可忽略不计。张为国指出,理事会在征求意见稿中没有指出理由是什么。结论依据还指出,试生产产出存货的

转换成本不包含折旧,因为这种折旧并不存在。张为国认为,将出售试生产产品所得确认为收入,但不同时确认相关的固定资产的折旧,明显自相矛盾,由此产生的销货成本和毛利率信息也将误导会计信息使用者。

6. 张为国同意,判断资产何时达到预定可使用状态、正常生产何时开始,有赖于职业判断。但他深表担忧的是,由于试生产阶段销售产品所得能够被确认为收入和利润,收入和利润的确认时点被提前,修订后的准则可能导致企业在试生产阶段有意分配更多或更少的成本到试生产产品、改变停止固定资产相关成本资本化的时点,进而更加严重地操纵盈余。

尽管张为国提出了以上全面、充分的反对理由,但 IASB 在最近仍决定按征求意见稿的建议完成准则的修订。此例也使学员们体会到国际会计准则形成的复杂性或可能的不合理性。

2017 年 6 月底,在 IASB 欢送张为国理事的会议上有人问他:“您在 IASB 十年,最值得回忆的是什么?”张为国回答:“是我投下的反对票,因为我始终相信我的反对票是对的。”

此次财政部国际化高端会计人才培养工程第一期北京组学员模拟 IASB 决策过程虽仅有一天时间,但大家对国际会计准则形成过程中围绕理论、原则、实务问题争论的复杂性和激烈程度有了切身的体会。这为他们今后有机会参与 IASB 的准则制定过程有了更多、更有意义的准备。

责任编辑 任宇欣

## 图片新闻

### 管理会计指引体系培训班在西安举行



为引导和推动我国应用管理会计指引体系建设,提高地方财政部门相关工作人员的业务能力和工作水平,财政部干部教育中心和会计司于 2019 年 6 月 25 日至 27 日在陕西省财政干部培训基地举办了管理会计指引体系培训班。财政部会计司副巡视员高大平、财政部干部教育中心主任李为出席并讲话。本次培训的主要内容包括管理会计指引体系建设概述、战略管理和绩效管理的解读与案例分析、成本管理的解读与案例分析、企业管理会计报告解读与案例分析、管理会计在行政事业单位的应用、管理会计信息化建设等。全国各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅(局)和新疆生产建设兵团财政局会计管理机构、相关监管部门、部分高校等 80 余名学员参加了培训。

(本刊记者)