我国投资准则与国际财务报告准则 趋同与特色研究

曾小青 郭典典 向玉章

在经济全球化、资本市场国际化的今天,我国《企业会计准则》与《国际财务报告准则》(IFRS)间的趋同不仅促进了国际间的广泛合作,也降低了交易成本,实现了互利共赢。本文通过比较两种准则中关于投资处理的异同,对两种准则在不同经济环境及背景下的趋同情况及特色进行分析。

一、积极趋同

我国以服务经济发展为目的,一直积极地推进会计准则国际趋同。以2006年发布的《企业会计准则》中的投资准则为例,其趋同主要体现在以下几个方面:

(一) 债券投资会计核算方法一致

IFRS规定用摊余成本法计量的债券投资,实质上与我国企业会计准则中持有至到期投资性质相同。初始计量时,均按照公允价值和交易费用之和计量,后续计量时采用摊余成本法。

对于采用公允价值法计量的债券投资,IFRS通常将其称为交易性投资,此类投资在报告期的处理方式同样采用摊余成本法,但在每一个报告日企业必须将摊余成本调整为公允价值,并将其变动计入当期损益。这与我国企业会计准则中对可供出售金融资产的规范非常相似,区别在于可供出售金融资产公允价值变动形成的利得或损失,应当直接计入所有者权益(资本公积——其他资本公积),并在该金融资产终止确认时转出计入当期损益。

由此可见,企业会计准则只是在有关债券投资的分类及名称上与IFRS有所区别,在其本质的含义以及具体的会计处理方法上两者基本保持了一致。

(二) 投票权份额低于20%权益投资的会计核算方法一致

IFRS将投票权份额小于20%的权益投资细分为交易性权益投资和非交易性权益投资两类,并且都采用公允价值计量。在资产负债表日,由公允价值变动形成的未实现持有利得或损失,对于非交易性权益投资来说应计入“其他综合收益”并在所有者权益中单独列示,对于交易性权益投资来说应计入“当期损益”。这与我国企业会计准则中权益性的交易性金融资产以及权益性的可供出售金融资产相对应,且具有相同的会计处理方法。

(三) 投票权份额大于50%权益投资的后续计量方法一致

在对持有超过50%投票权资本的权益投资的后续计量方面,我国企业会计准则与IFRS保持了一致,即在母公司独立财务报表中采用成本法进行计量。具体而言,成本法要求母公司在追加或收回投资时调整长期股权投资的成本,同时,对于被投资企业宣告分派的现金股利或利润,母公司应确认为当期投资收益。

(四) 合并财务报表基础模式一致

IFRS依据控制关系是否存在来确定合并财务报表的范围,针对特殊目的主体则综合是否享有重要的风险和报酬进行判断。《国际财务报告准则第10号——

合并报表》将“控制”定义为“有权力决定其他主体的活动并从中获得收益”,该定义包括权力要素、收益或风险要素以及权力与收益之间关系的要素。具体而言,“控制”意味着拥有对被投资方的权力、享有或承担被投资方收益变动的权力或风险、有能力运用其权力影响被投资方的收益。我国《企业会计准则第33号——合并财务报表》第六条规定,“控制是指一个企业能够决定另一个企业的财务和经营政策,并能据以从另一个企业的经营活动中获取利益的权力。”由此可见,我国企业会计准则与IFRS对控制概念的定义基本一致。此外,我国企业会计准则也同样规定,合并财务报表的合并范围应当以控制为基础加以确定。

二、体现特色

我国企业会计准则与IFRS的趋同,是结合中国具体国情的趋同,而不是一味地去仿效。以投资准则为例,其体现出的自身特征主要有以下几方面:

(一) 投资的分类不同

IFRS总体上将投资分为债券投资和权益投资。而企业会计准则则依据企业持有投资目的的不同将其分为交易性金融资产、持有至到期投资、可供出售金融资产和长期股权投资。

对于权益投资而言,IFRS依照投资方在被投资企业中拥有的投票权份额将权益投资分为投票权份额小于20%的权益投资(进一步细分为交易性权益投资

和非交易性权益投资)、投票权份额介于20%到50%的权益投资和投票权份额大于50%的权益投资三类,这导致了投资方对被投资企业不同的影响程度:较低的影响程度、重大影响、控制。我国企业会计准则并没有对权益投资做出明确的分类,综合来看,可以划归到权益投资的有:权益性的交易性金融资产、权益性的可供出售金融资产、长期股权投资。其中,长期股权投资根据投资方对被投资企业的影响程度以及是否存在活跃市场、公允价值能否可靠计量可分为能够对被投资企业实施控制的权益性投资(对子公司投资)、对被投资企业实施共同控制的权益性投资(对合营企业投资)、对被投资企业具有重大影响的权益性投资(对联营企业投资)和对被投资企业不具有共同控制或重大影响并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的权益性投资三类。由此看来,我国企业会计准则虽然没有对投票权份额做出具体规定,但在分类的经济实质上与IFRS类似。

对于债券投资而言,《国际财务报告准则第9号——金融工具》(IFRS 9)将债券投资分为两类,即运用公允价值计量的债券投资和运用摊余成本法计量的债券投资,其中,IFRS 9对适用摊余成本法计量的债券投资做出了严格的规定,需同时满足:1.持有该金融资产的商业模式的目标是持有该投资并获取所有的合同现金流;2.该金融资产的合同条款提供了详细的到期日、需要支付的本金以及利率。未同时满足以上条件的债券投资都以公允价值计量。IFRS还特别指出在该规定中商业模式应优先被考虑,这表明IFRS分类的基础不再取决于管理层的持有意图而是决定于企业的商业模式。这种划分方式的客观性强,不倾向于预定的结果或偏向于某一集团利益的需要,从而提高了财务信息的可靠性,有利于使用者决策。与IFRS相比,我国则缺少相关的规定。

(二) 交易费用是否计入初始投资成本

本的区别

交易费用是否计入初始投资成本即为交易费用资本化还是费用化的问题。IFRS要求除以摊余成本法计量的债券投资的交易费用计入初始投资成本外,其余投资的交易费用都计入当期损益,可见IFRS更倾向于费用化交易费用。相比之下,我国企业会计准则主要采用资本化方式处理交易费用,但与交易性金融资产、企业合并形成及发行权益性证券构成的长期股权投资相关的交易费用则不计入初始投资成本。

(三) 公允价值选择权的区别

IFRS将公允价值选择权定义为:在初始确认时,企业有权指定运用公允价值计量某项金融资产或金融负债,选择一旦做出不可更改,由公允价值变动产生的利得或损失计入当期损益。而我国企业会计准则则参照1995年国际准则委员会(IASB)对公允价值的定义,即在公允价值计量下,资产和负债按照在公平交易中,熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者负债清偿的金额计量,并在此基础上对公允价值选择权的使用范围进行了严格的规定。相比于IFRS简洁明了的规定,我国企业会计准则的规定略显晦涩。此外,IFRS为公允价值计量制定了专门的准则,而我国企业会计准则中虽然许多具体会计准则都运用了公允价值,但有关公允价值计量和披露的规定和阐述较为分散,难以有效地指导实践。

(四) 长期股权投资初始投资成本确定的区别

企业会计准则中所规定的长期股权投资与IFRS中投票权份额在20%以上的权益投资相对应。在初始确认时,IFRS按照取得权益投资投入的资产、发生或承担的负债及发行权益性证券的公允价值确定初始投资成本,而企业会计准则则依据取得长期股权投资方式的不同,将长期股权投资分为三类分别处理:同一控制下的企业合并中,合并方应当在合并日按照取得被合并方所有者权益账

面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本;非同一控制下的企业合并形成的长期股权投资以及其他方式取得的长期股权投资初始投资成本的确认则与IFRS保持一致。由此可见,我国特别规定了由同一控制下企业合并形成的长期股权投资,这是国际准则没有的,这也与我国特殊的经济环境相适应。

(五) 权益法核算方法的区别

对于投票权份额介于20%到50%的权益投资,IFRS与我国企业会计准则均规定投资方应采用权益法进行后续计量,但在投资收益调整的规范上,IFRS明确规定了顺流交易和逆流交易的抵销处理问题,而《企业会计准则第2号——长期股权投资》中并无此类规定。换言之,企业会计准则所规范的权益法是不完全权益法,国际准则规范的权益法更能真实公允地反映企业内部交易的情况。

(六) 减值损失是否允许转回的区别

无论是权益投资还是债券投资,IFRS均允许减值损失转回。我国企业会计准则则采取折中的处理方式,即允许流动项目减值损失转回,但不允许非流动项目减值损失转回,其目的在于预防盈余管理的发生。

三、启示

第一,无论是从IFRS为以摊余成本法计量的金融工具制定严格的条件来看,还是从公允价值选择权的提出来看,国际准则都是推崇公允价值的。因为在理性市场环境下,金融资产按公允价值计量可以提供更透明、相关的信息,而将公允价值变动计入当期损益,通过多次而非一次性地反映收益能够缓和经营业绩的波动。2008年国际金融危机发生后,IASB更是加快了公允价值计量准则项目的进程,并建立了统一的计量和披露框架。而我国对公允价值选择权的限制则表明我国强调适度、谨慎地引入公允价值,主要是考虑我国作为新兴市场经济国家,许多资产还没有活跃市场,不加限制

财政部关于印发 《企业产品成本核算制度（试行）》的通知

财会[2013]17号

国务院有关部委、有关直属机构，各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅(局)，新疆生产建设兵团财务局，有关中央管理企业：

为加强企业产品成本核算，保证产品成本信息真实、完整，促进企业和经济社会的可持续发展，根据《中华人民共和国会计法》、企业会计准则等国家有关规定，我部制定了《企业产品成本核算制度（试行）》，现予印发，自2014年1月1日起在除金融保险业以外的大中型企业范围内施行，鼓励其他企业执行。执行本制度的企业不再执行《国营工业企业成本核算办法》。

执行中有何问题，请及时反馈我部。

附件：企业产品成本核算制度(试行)

2013年8月16日

附件：

企业产品成本核算制度(试行)

第一章 总则

第一条 为了加强企业产品成本核算工作，保证产品成本信息真实、完整，促进企业和经济社会的可持续发展，根据《中华人民共和国会计法》、企业会计准则等国家有关规定制定本制度。

第二条 本制度适用于大中型企业，包括制造业、农业、批发零售业、建筑业、房地产业、采矿业、交通运输业、信息传输业、软件及信息技术服务业、文化业以及其他行业的企业。其他未明确规定的行业比照以上类似行业的规定执行。

本制度不适用于金融保险业的企业。

第三条 本制度所称的产品，是指企业日常生产经营活动中持有

以备出售的产成品、商品、提供的劳务或服务。

本制度所称的产品成本，是指企业在生产产品过程中所发生的材料费用、职工薪酬等，以及不能直接计入而按一定标准分配计入的各种间接费用。

第四条 企业应当充分利用现代信息技术，编制、执行企业产品成本预算，对执行情况进行分析、考核，落实成本管理责任制，加强对产品生产事前、事中、事后的全过程控制，加强产品成本核算与管理各项基础工作。

第五条 企业应当根据所发生的有关费用能否归属于使产品达到目前场所和状态的原则，正确区分产品成本和期间费用。

第六条 企业应当根据产品生产过程的特点、生产经营组织的类型、产品种类的繁简和成本管理的要求，确定产品成本核算的对象、项目、范围，及时对有关费用进行归集、分配和结转。

企业产品成本核算采用的会计政策和估计一经确定，不得随意变更。

第七条 企业一般应当按月编制产品成本报表，全面反映企业生产成本、成本计划执行情况、产品成本及其变动情况等。

第二章 产品成本核算对象

第八条 企业应当根据生产经营特点和管理要求，确定成本核算对象，归集成本费用，计算产品的生产成本。

第九条 制造企业一般按照产品品种、批次订单或生产步骤等确定产品成本核算对象。

(一)大量大批单步骤生产产品或管理上不要求提供有关生产

地引入公允价值可能会出现人为操纵利润的现象。

第二，我国企业会计准则特别规定了同一控制下企业合并的情况，这是国际准则中没有的。由此看来，我国企业会计准则并不是对国际准则的完全照搬，而是根据特殊国情和经济状况来制定的、具有中国特色的准则体系。

第三，透过IFRS和企业会计准则在投资准则中的比较，可以充分体现出我国企业会计准则立足国情追求国际趋同的显

著特征。因此，会计准则的最终形成必然是各个国家国情、市场发展程度、政治经济制度等多重因素综合作用的结果。■

(作者单位：中南财经政法大学会计学院)

责任编辑 张璐怡

参考文献

1.黄世忠. 2007. 公允价值变形记. 财务与会计, 11.

2.刘玉廷. 2011. 金融危机后国际财务报告准则的重大修改及对我国的影响. 财会学习, 10

3.刘玉廷. 2007. 中国企业会计准则体系：架构、趋同与等效. 会计研究, 3

4. HONGPING TAN, SHIHENG WANG, MICHAEL WELKER. 2011. Analyst Following and Forecast Accuracy After Mandated IFRS Adoptions. Journal of Accounting Research, Vol. 49, No. 5 (DECEMBER)