

模拟国际准则制定决策过程 增强学员履责本领

财政部国际化高端会计人才培养工程第一期北京组 ■

2019年5月15日,财政部国际化高端会计人才培养工程第一期北京组学员第一次分散培训在北京国家会计学院举办。国际会计准则理事会(International Accounting Standards Board,以下简称IASB)前理事张为国教授受邀为学员授课。课前,张为国对讲授方式做了精心设计和准备,他收集整理了IASB理事对10个国际会计准则征求意见稿和最终准则或准则修订的反对票。课程中,他首先介绍了IASB的决策机制,对每张反对票的背景进行讲解,之后由每名学员扮演投反对票的理事并陈述理由,最后引导学员进行讨论与交流。模拟国际准则制定决策的过程让学员有身临其境的感觉,增强了学员的履责本领,收到了良好的培训效果,学员们体会颇丰:

一、反对票能够影响国际准则

准则制定需要遵循应循程序。新国际会计准则或准则修订项目的基本形成过程包括研究项目、征询信息、讨论稿、征求意见稿、再次征求意见稿、正式准则或准则的修订、实施后评价等几个阶段。理事会平时开会作技术决定时需简单多数通过,最终公开发布的征求意见稿、准则或准则修订等需获三分之二以上理事投票同意。多数情况下,若有近三分之一理事不同意,项目往往会被否或被搁置。有时在个别理事反对的情况下,项目也可能被否或被停止。

反对票往往占少数,对投反对票者而言,要有专业底气,敢于坚持。IASB工作规程要求,理事投反对票需要明确阐述理由,并形成书面文件,最终纳入准则的“制定基础”(Basis of Conclusions)中并予以公布。因此,投反对票不可任性,也不能情绪化,应有合理的理由支撑,并经其他理事和负责项目的技术人员的批评、质疑、同意后方可正式发表。若准则或准则的修订在有反对票的情况下最终

完成,其具体条款或制定依据一定会不同程度地考虑到反对者的观点及理由,公开发表的反对意见也有助于理解准则是如何形成的。在有些情况下,过往的反对意见可能成为以后准则修订的重要根据。所有这些都有助于准则的不断完善。

二、反对票反映了对重大会计理念认识的差异和时代特征

张为国对历史上IASB理事投的反对票进行了统计分析。分析发现,理事的会计信息使用者代表一般倾向纯决策有用观和纯资产负债表观,主张对更多资产负债采用包括公允价值在内的现时价值计量基础,且期初期末计量结果的差异都进损益表。而编制者、审计师及监管机构背景的理事往往较谨慎,强调决策有用观和受托责任观、资产负债表观和损益表观的平衡,偏向根据计量对象的特性和经营模式来确定计量基础,反对过度采用包括公允价值在内的现时价值计量基础,也反对在任何情况下期初与期末现时价值计量结果的差异都计入损益表。

张为国也指出,在准则制定过程中对会计目标、资产负债表观与损益表观、单一计量属性与多重计量属性等重大会计理念存在的分歧也带有非常明显的时代特征。20世纪90年代初以前,已有若干国际会计准则规定在后续计量时采用公允价值在内的现时价值,如固定资产和无形资产的重估模式、投资性房地产和生物资产可用公允价值计量等;而美国会计准则则不同。20世纪90年代初起,美国开始在金融工具相关准则中较多地采用公允价值计量。国际会计准则制定机构出于趋同的需要也紧随其后。但2008年金融危机后,越来越多的人主张应平衡好决策有用观和受托责任观、资产负债表观和损益表观、单一公允价值计量基础和多重计量基础的关系,因此增加了好几个“其他综

合收益”。

有关新金融工具准则是否应采用单一的公允价值计量基础就是一个很好的例子。2008年金融危机后，IASB开始制定新的金融工具准则。此项目的一个主要目标是降低准则的复杂性。由于全社会的倾向已逐步发生根本性变化，根据各方对平衡决策有用观和受托责任观、平衡资产负债表观和损益表观，以及提供反映金融工具特征和经营模式影响的真实相关信息的诉求，IASB在2009年第一版新金融工具准则IFRS 9中规定：对债权类金融资产采用双重计量基础：摊余成本和公允价值计量且变动计入当期损益；股权类金融资产因没有约定的现金流而被确定为只能按公允价值计量，期间计量结果的变动计入当期损益；基于其股权投资并不以公允价值的变动为考核依据等理由，企业也可在股权投资按公允价值计量的前提下，将期初期末计量结果变动计入“其他综合收益”，但以后处置时也不得转回损益。

来自美国的两位理事强烈主张所有金融工具都应按公允价值计量，且变动计入当期损益，因而对此准则投了反对票。其中一位在其长篇反对意见中列举了种种理由，证明唯有采用单一公允价值计量基础，才可显著降低金融工具会计处理的复杂性，包括：无需计提减值准备；无需设定相应的标准来判定工具应按哪种计量基础来计量；无需辨别和拆分内嵌的衍生工具；无需公允价值套期会计；消除了IAS 39范围内外衍生工具计量的差别；最大程度减少了为达到某一会计结果而构架交易的动机；无需公允价值选择权以消除会计错配；为设定金融工具终止确认的会计原则提供了很好的基础。但他们的意见没有被其他理事接受。

2014年，IASB发布了最后一版新金融工具准则，其中增加了债权类金融资产的第三类计量基础，即按具有收取约定现金流和出售双重目标的经营模式，在资产负债表中按公允价值计量，期初和期末计量结果之差计入“其他综合收益”，而在损益表中按摊余成本原则核算，工具被处置时，其他综合收益中的结余额回转至损益账户。对IASB增加第三个计量基础类别的决定，来自英国和瑞典的两位理事投了反对票，主要原因在于这一额外计量分类会不必要地增加金融工具会计的复杂性，并有可能成为构架交易、操纵财务数据的工具；公允价值计量结果之差计入“其他综合收益”还是计入损益所假定的不同经营模式并不易区分，进而不能够合理解释两者会计处理的差异；在财务报表中真实反映保险合同并不需要对支撑保险负债的某些资产采用公允价值计量，并将变动计入“其他综合收益”

的类别。

学员进行了热烈的讨论，基本同意IASB的最终决定，但也担心三种计量类别的划分有较大判断余地，可能成为操纵财务数据的工具，导致企业、审计师及监管机构间的争议。

三、投反对票需要过硬的专业本领作为支撑

张为国在十年履责期间曾单独或联合其他理事投下了多张反对票，这些反对票对准则制定产生了重大影响。学员们讨论了他曾投的五张反对票。例如，如何改善财务报告，尤其是业绩的列报与披露长期以来一直是备受关注但又难以解决的问题。1998和1999年，西方主要国家的准则制定机构和国际会计准则委员会曾联合颁发两个专题报告。2004年起，IASB和美国财务会计准则委员会(FASB)开展了联合项目——财务报表列报，并在2009年发布修改财务报表列报准则的讨论稿，提议对三张基本财务报表的内容和结构作基于如下三个原则的重大调整：结构统一(Coherence)、指标细分(Disaggregation)、管理层观(Management view)。针对是否要全面重构基本财务报表的格式，张为国从理论与实务等方面据理力争，予以反对。理由包括：统一三张基本财务报表的结构将失去这些报表本来可提供的有用信息；将财务指标过度细化并按统一格式纳入三张基本财务报表根本不可操作。他投的反对票最终导致了该项目被暂停。

学员们也认真讨论了另一个张为国投的反对票。IASB在2017年发布修订IAS 16的征求意见稿，建议将在固定资产达到预定可使用状态前出售试生产产品所得作为销售收入处理，而不是按原准则冲抵最终的固定资产自建或购置成本。张为国对此投了反对票，并提供了充分的理由。

1. 张为国认为，极个别国家的个别企业在建工程长期不转固定资产，致使出售试生产产品所得可能将固定资产成本冲减为负数，这是由于没有正确执行IAS 16的规定且监管不当。他赞同IASB进一步阐明试生产的含义，帮助实务界更好地应用IAS 16，但反对按征求意见稿建议的，将出售试生产产品所得作为收入处理，这样做违反了长期形成的一些基本会计原则，导致准则间的不协调。他也提醒，有些行业固定资产需要相当长时间才能达到预定可使用状态，且相关支出也可能金额巨大，因此这一修订可能会带来意料之外的不良后果。

2. 成本原则是一个世纪以来广为接受的会计原则之一。根据此原则，若外购或自建固定资产必须经过测试阶段以确保达到了预定可使用状态，则测试阶段发生的成本

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)