

IFRS for SMEs 与我国会计准则 存货核算规定的比较

张 宸

(兰州理工大学 兰州 730050)

【摘要】 目前包括我国在内的许多国家都存在现有会计准则无法满足广大中小企业会计处理需要的情况。2009年7月9日,国际会计准则理事会(IASB)发布了一系列专门针对广大中小企业的国际财务报告准则(简称“IFRS for SMEs”)。本文通过对我国企业会计准则与 IFRS for SMEs 关于存货核算的比较,旨在找出差异,为我国中小企业会计准则的制定与执行提供参考。

【关键词】 企业会计准则 IFRS for SMEs 存货核算

一、引言

一直以来,无论是国际会计准则还是我国企业会计准则,其所服务的对象多针对大企业或上市公司,较少针对中小企业。事实上,无论是发达国家还是发展中国家,都存在着大量的中小企业,中小企业在经济发展中扮演着重要的角色。中小企业的特征是:经营活动简单,经营活动的时空范围有限,经营产出规模小;竞争力较弱,受市场与外部冲击的影响较大;财务报告的使用者数量少,类别比较集中单一。一方面,这使得中小企业信息披露成本的承担能力较差,丧失市场竞争优势的承受能力更弱,过严的财务报告规则限制其生存发展,遏制其市场竞争力。另一方面,中小企业财务报告的编制主体与其资金提供者等外部使用者之间的信息不对称现象要比大型企业尤其是上市公司更加严重。如果强制要求中小企业按照

国际会计准则或我国企业会计准则的标准执行,对中小企业来说将是一个沉重的负担,既不符合成本效益原则,也不便于企业之间财务信息的比较。如何解决广大中小企业会计处理中面临的这些问题,已经成为近年来世界各国普遍关注的重要问题。

2004年6月24日,IASB发布了《制定中小企业会计准则的初步设想》的讨论稿。2009年7月9日,IASB再次发布了一系列专门针对中小企业的国际财务报告准则(IFRS for SMEs)征求意见稿,其目的旨在制定出能让各国普遍遵循的在全世界范围内普遍通用的中小企业会计标准。该准则的制定历经五年,并在制定过程中在全球范围内对广大中小企业进行了广泛咨询。IFRS for SMEs 虽然以国际财务报告准则(full IFRSs)为基础,但却对 full IFRSs 中许多有关确认和计量

加拿大上市公司中期审阅对年度总审计成本的影响,发现年度总审计成本仅增加了15%,规模较小的公司这一比例还会更低。根据香港城市大学苏锡嘉教授等对我国内地半年报审计收费的调查,一个内地会计师事务所半年报审计收费一般为年度审计收费的30%~50%,可见我国现行的中期财务报告鉴证制度给上市公司带来的审计负担偏高。

三、结论与思考

各国和不同地区对中期财务报告是否强制要求鉴证,以及具体的鉴证形式各有不同的安排,体现了在中期财务报告鉴证成本效益问题上的分歧。就收益而言,中期财务报告鉴证带来中期会计信息质量的提高已经得到了许多研究的证实;就会计信息及时性而言,中期财务报告鉴证并不一定会造成中期会计信息披露的延迟。中期财务报告鉴证给上市公司带来的额外负担是否符合成本效益原则,还有待进一步的调查研究。

上市公司中期财务信息对证券市场的作用是毋庸置疑的,但是我国的证券市场监管尚不完善,存在上市公司利用中

期财务信息误导中小投资者、谋取不正当利益的现象,因此监管机构有必要借助注册会计师的力量来提高中期财务信息的可靠性。笔者认为,我国现行中期审计制度存在某种程度上的不合理性:实施半年报审计的上市公司额外审计支出非常大;没有把季报纳入鉴证中来,半年报鉴证涉及面太窄;不利于营造自愿接受中期财务报告鉴证的氛围。我国应鼓励注册会计师以审阅等低成本的形式对中期财务报告加以鉴证,并扩大中期财务报告鉴证范围。可行的低成本鉴证形式有:类似美国的及时审阅制度;在年报审计中扩大注册会计师对中期已披露信息关注的责任;把审阅中期财务报告作为年报审计中评估重大错报风险的必要程序之一。

主要参考文献

1. David Manry. The Influence of Interim Auditor Reviews on the Association of Returns with Earnings. *The Accounting Review*, 2003; 1

2. 陈玉清,郭传慧.我国上市公司中期财务报告自愿审计效果实证研究. *内蒙古科技与经济*, 2006; 10

的内容进行了简化,并取消了与中小企业无关的一些准则,其要求披露的数量也大大减少,这大大减轻了广大中小企业财务报告的负担。新发布的 IFRS for SMEs 共包括 35 个部分,其中存货列于第 13 部分。

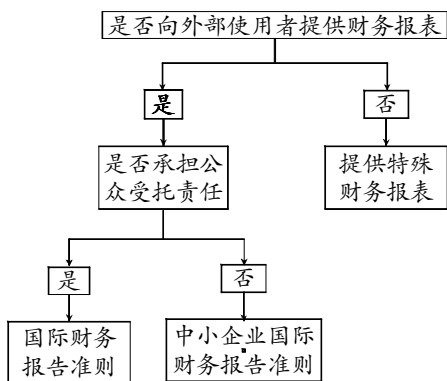
目前,我国企业执行的是 2006 年 2 月 15 日由财政部正式发布的,并在 2007 年 1 月 1 日开始施行的新修订的企业会计准则。根据财政部的意见,新企业会计准则“首先在上市公司推行,并鼓励其他企业提前执行,力争在不久的将来涵盖我国大中型企业。”“我们的基本目标是在 2010 年左右中国所有大中型企业全部实施会计准则,逐步统一全国范围内各类企业(小企业除外)的会计标准……”因此,新企业会计准则主要的服务对象是大企业和上市公司,而很少考虑广大中小企业的会计需要和所面临的特殊问题。存货作为企业流动资产的重要组成部分,其会计核算的正确与否,对于能否恰当反映企业的财务状况、经营成果和现金流量具有重要影响。本文试图通过对 IFRS for SMEs 与我国新企业会计准则中有关存货部分的准则进行比较,希望从中找到一些启示,从而解决当前新企业会计准则不能满足广大中小企业存货会计处理的问题。

二、IFRS for SMEs 关于中小企业的定义

IFRS for SMEs 将中小企业确定为同时满足以下两个条件的主体:条件一,没有承担公众受托责任;条件二,向外部使用者提供通用财务报表。

IFRS for SMEs 还指出,承担公众受托责任的实体是指:拥有在公开市场上交易的金融负债或权益工具,或正在发行用于在公开市场上交易的负债或金融工具(公开市场是指国内或国外证券交易所或者场外市场,包括本地和地区市场);或者持有广泛的外部信托资产是其主要业务,这类实体主要是指银行、信用社、保险公司、证券经纪/经销商、信托基金和投资银行。一些实体也因为持有和管理由客户、顾客、不受公司管理的成员委托给它们的金融资源,而持有大量的外部信托资产,但是,如果这些只是公司主要业务的附带工作(例如旅行社、地产代理、学校、慈善机构、合作企业等要求名义会员存款的情况,公用事业公司等以先付款后发货或提供劳务的方式销售的情况),则它们不承担公众受托责任。

按照以上标准,IFRS for SMEs 将中小企业从其他企业中区别开来,并规定不同性质的企业适用不同的会计准则,具体可用下图表示。



三、IFRS for SMEs 与我国企业会计准则中关于存货规定的比较

我国企业会计准则与国际财务报告准则趋同是我国会计准则制定工作的目标之一。当前,我国企业会计准则关于存货的规定与 IFRS for SMEs 关于存货的规定相比,主要的不同表现在以下几个方面:

1. 存货定义的比较。我国企业会计准则将存货定义为:企业在日常活动中持有以备出售的产成品或商品、处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等。但在建工程、农业企业收获的农产品和采掘企业开采的矿产品、畜牧业与农业生产活动有关的生物资产、企业合并中取得的存货的初始计量等不在规范之列。而在 IFRS for SMEs 中,则继续沿用了 full IFRSs 中关于存货的定义,其包括的范围也没有大的变化。

通过比较不难发现,我国企业会计准则并没有像 IFRS for SMEs 中那样指出存货的内涵及其资产性质。因此,我国企业会计准则中关于存货的定义还有待进一步修订,使之一方面实现与国际会计准则的趋同,另一方面在理论上也变得更为严谨。另外,IFRS for SMEs 中列举出的不受存货准则规范的内容要比我国企业会计准则中所列出的更加详细,这样更有利于中小企业确定存货的范围。

2. 存货确认的比较。我国企业会计准则中关于存货确认的标准有两点:一是与该存货有关的经济利益很可能流入企业;二是该存货的成本能够可靠地计量。IFRS for SMEs 在存货的定义中已经明确相关内容,因此没有规定相关的确认标准。

3. 存货计量的比较。我国企业会计准则规定,对存货的计量分为初始计量和期末计量。其中,存货初始计量应以其成本入账;在资产负债表日,即期末计量时,则应按照成本与可变现净值孰低计量。而 IFRS for SMEs 则作了统一规定:存货应按成本与可变现净值较低者来加以计量,对初始计量没有明确的规定。

相比之下,我国企业会计准则将存货在取得时和资产负债表日进行了分别计量,这更符合我国企业会计处理的习惯和实际情况。一方面,存货在取得时可变现净值低于成本的情况是非常少见的;另一方面,可变现净值的计算本身就带有很大的估计成分,主观因素较大且不具有可验证性。因此,在取得时根据成本与可变现净值孰低来计量,既不符合会计核算所要求的成本效益原则,也不符合会计信息质量的客观性要求。

4. 存货成本的比较。我国企业会计准则规定,存货成本包括采购成本、加工成本和其他成本。而 IFRS for SMEs 规定,存货的成本应由使存货达到目前场所和状态所发生的采购成本、加工成本和其他成本组成。在存货成本的界定上,我国企业会计准则与 IFRS for SMEs 的主要区别在于对存货采购成本的规定,而对于存货加工成本和其他成本,除了 IFRS for SMEs 中的规定更为详细一些外,没有太大区别。

我国企业会计准则规定采用总价法计算存货的采购成

本,即扣除商业折扣但包括现金折扣的价格。具体包括购买价格、相关税费、运输费、装卸费、保险费以及其他可归属于存货采购成本的费用。

IFRS for SMEs 规定存货的采购成本包括买价、进口关税和其他税(企业随后从税务当局获得的退税除外)以及可以直接归属于购买制成品、材料和劳务的运输费、手续费和其他费用。商业折扣、回扣和其他类似的项目,可以在确定采购成本时扣除。从这里可以看到,IFRS for SMEs 规定采用净价法计算存货的采购成本。

另外,IFRS for SMEs 还在此处新增如下规定:企业可以采用延期结算的方式购买存货。而对附有延期结算条款的实际支付金额与采用正常信用条款的采购价格之间的差额,确认为该财务期间(赊购期间)的利息费用,不再列入存货成本。这一规定在 full IFRSs 中列在存货的“其他成本”部分,而在 IFRS for SMEs 中,其被提到了存货“采购成本”部分。

通过比较可以看出,一方面,由于我国对存货的采购成本使用总价法,这使得存货成本可能包括被支付的现金折扣而偏高;另一方面,IFRS for SMEs 关于企业采用延期结算方式购买存货的规定,是国际会计准则制定机构通过对中小企业的广泛调查,从中小企业财务核算较为薄弱的实际情况出发而提出的新规定,这在一定程度上有利于中小企业资金的周转,有助于降低中小企业存货的成本。目前我国企业会计准则还没有这方面的规定。

5. 存货信息披露的比较。我国企业会计准则要求披露各类存货的期初期末账面价值和总额、存货的取得方式、发出存货成本所采用的方法以及包装物和低值易耗品的摊销方法、存货跌价准备的计提方法、当期计提的金额、当期转回的金额以及计提和转回的情况、确定存货可变现净值的依据、用于担保的存货账面价值等。

IFRS for SMEs 要求披露的内容主要包括:存货计量所适用的会计政策,包括所使用的成本计算方法;存货的账面总金额和适合企业情况分类的各类存货的账面金额;作为费用确认的当期存货金额;根据第 27 部分(资产减值)确认的减值损失或任何减记金额的转回额;为负债做担保的存货的账面总金额。

通过比较可以看到,我国企业会计准则要求披露的内容与 IFRS for SMEs 的要求不尽相同,比如我国要求企业披露包装物和低值易耗品的摊销方法、存货跌价准备的计提方法、确定存货可变现净值的依据等内容,而 IFRS for SMEs 并无此方面的规定。IFRS for SMEs 要求披露作为费用确认的当期存货金额以及为负债做担保的存货账面总金额等内容,而我国企业会计准则则无此规定或规定不详,这一差异主要是因为我国企业会计准则与 IFRS for SMEs 关于存货成本构成方面的不同规定所致。

除了以上内容,我国企业会计准则与 IFRS for SMEs 还在其他一些方面存在着不同,但因为 IFRS for SMEs 中关于该方面的规定与 full IFRSs 中的规定相同,而已经有学者对我国企业会计准则与 full IFRSs 中的有关方面进行了比较,因而本文不再赘述。

四、结论

随着我国中小企业的迅速发展,广大中小企业在国民经济和社会发展中所起的作用越来越突出,但由于当前我国企业会计准则与广大中小企业实际情况的不适应,给中小企业进行会计处理、提供具有可靠性和可比性的会计信息带来了很大困难。同时,由于存货在企业生产经营中的特殊地位,因此进一步完善我国中小企业存货会计准则将具有十分重要的意义。

会计准则的发展是一个动态过程,与国际准则持续趋同,是我国会计准则制定的方向。通过上述比较可以看到,我国企业会计准则关于存货的规定与 IFRS for SMEs 关于存货的规定之间存在着较大差异。因此,在借鉴国际先进做法的同时,应结合我国中小企业的实际情况,抓紧制定适用于我国广大中小企业的会计准则与会计制度,这既是实现我国会计准则、审计准则与国际会计准则接轨的需要,也是推动我国经济建设迅速发展的需要。

主要参考文献

1. 张象至,李红霞.《改进国际会计准则》项目 13 项国际会计准则主要变化(一).会计研究,2004;1
2. 张巧良,鞠莉.企业风险管理框架的国际比较与启示.管理现代化,2008;6