

企业会计准则实施难点剖析

首都经济贸易大学 尤小雁

【摘要】企业会计准则在执行过程中存在以下问题:被投资单位与投资企业的会计政策不一致时调整困难;采用权益法进行核算的长期股权投资,被投资单位可辨认净资产的公允价值难以确定;公允价值的确认存在困难;资产减值的计算存在困难;所得税核算方法繁琐;中外合作经营企业的会计处理规定存在盲点。解决这些问题才能促进企业会计准则的完善。

【关键词】会计政策 权益法 公允价值 资产减值 资产负债表债务法

上市公司自2007年1月1日起正式执行财政部2006年颁布的企业会计准则。证监会选取了部分试点企业,模拟调整其2006年的季度和年度财务报告。从实践来看,执行企业会计准则还存在一些难点,这些问题对于其他上市公司也具有一定的代表性。

一、被投资单位与投资企业的会计政策不一致时调整困难

财政部仅要求上市公司执行企业会计准则,对其他企业并未做硬性规定。这样,企业可供选择的会计政策就有三种:一是企业会计准则(2006),二是《企业会计制度》(2001),三是《中小企业会计制度》(2004)。由此,上市公司进行的长期股权投资,投资企业与被投资单位可能采用不同的会计政策,如上海机场股权投资的六家公司,均未与母公司同步实行企业会计准则。由于企业会计准则在很多方面要求投资企业与被投资单位采用一致的会计政策,如果不一致,应按投资企业的会计政策调整被投资单位的会计报表,这不仅加大了会计工作量,而且增加了操作难度。

企业进行长期股权投资,按照控制关系可分为:对子公司投资,对合营公司投资,对联营公司投资,对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响、在活跃市场上没有报价且公允价值不能可靠计量的权益投资。在上述四种情形中,当投资企业与被投资单位的会计政策不一致时,企业会计准则规定有三种情况需要调整:一是对合营公司和联营公司投资应采用权益法进行后续计量,投资企业在确认应享有被投资单位净损益份额时,如果双方采用的会计政策不一致,应按企业会计准则的要求调整被投资单位的会计报表,并据以确认投资损益;二是对子公司投资期末编制合并财务报表时,子公司采用的会计政策与母公司采用的会计政策不一致的,也应按母公司的会计政策调整子公司的会计报表,或要求子公司按照母公司的会计政策另行编制会计报表。

解决上述问题的途径有两条:事前统一会计政策和事后调整会计政策。前一种方法的难点在于:母公司对合营公司和联营公司不存在绝对控制权,无法决定其会计政策;母公司虽能决定子公司的会计政策,但子公司可能会对此产生很大的抵触情绪。后一种方法的难点在于:如果被投资单位不配合则

无法进行正确的调整。另外,企业会计准则要求每年调整,除第一年外,以后年度调整的是累计数,必须对每项调整设立备查账簿,这在调整项目较多的情况下比较繁琐。

二、权益法下被投资单位可辨认净资产的公允价值难以确定

对于采用权益法进行后续计量的长期股权投资,企业会计准则要求以被投资单位可辨认净资产公允价值为参照物计量。一是初始投资成本的调整。长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,不调整长期股权投资的初始投资成本;长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,其差额计入当期损益,同时调整长期股权投资的成本。二是投资收益的确认。投资企业在确认应享有被投资单位净损益的份额时,应当以取得投资时被投资单位各项可辨认资产等的公允价值为基础,对被投资单位的净利润进行调整后确认。

确认被投资单位可辨认净资产的公允价值,在实际操作中具有一定困难。首先,采用何种方法确认是公允的,在技术上并无定论。其次,在符合一定条件的情况下,应逐项确认资产、负债和或有负债,每年年末都须重新确认,非常繁琐;倘若被投资单位较多,又分属不同的行业,则更为复杂。另外,对于采用权益法核算的合营公司和联营公司,投资比例不是很大,且如果不论投资的绝对额是多少,均采用前述方法逐项确认公允价值,是否会计成本太高?最后,投资企业与被投资单位是不同的会计主体,上述调整仅与投资企业相关,被投资单位未必能充分配合。

三、公允价值的确认存在困难

根据企业会计准则的规定,对公允价值的确认有三条途径:首先,存在资产活跃市场的,应当以该资产的市场价格为基础确定其公允价值;其次,不存在资产活跃市场但同类或类似资产存在活跃市场的,应以同类或类似资产市场价格为基础确定其公允价值;再次,同类或类似资产不存在活跃市场的,应当采用估值技术确定其公允价值。

公允价值在确认过程中存在的困难是:①活跃市场的价

格未必公允,比如证券市场上证券的价格经常存在被低估或高估的现象。②以同类或类似资产市场价格为基础确认的公允价值,如何确定其修正参数?③我国市场经济的成熟度较低,恐怕很多资产公允价值的确认都要采用估值技术,不同的估值方法,其结果可能相差很大,在不同的业务中、不同的条件下,采用怎样的估计技术估计的价值是公允的,并没有一定的标准。

另外,上市公司可能会因各种利益的驱动进行利润操纵。企业会计准则对大量业务引入公允价值进行会计处理,由于判断价值是否公允存在困难,实质上就给了上市公司很大的空间操纵其财务状况和经营成果。

四、资产减值的计算存在困难

对于债权(应收票据、应收账款、其他应收款和预付账款)和持有至到期投资是否减值、减值程度的判断,依赖于对债务人的财务状况和信用的了解。但在实务中,债权人在大多数情况下对债务人不加区分,按同一比例提取坏账准备,至多区分一下账龄;对于持有至到期投资,往往因信息不对称或缺乏经验,不提取减值准备。

其他资产(长期股权投资、以成本计量的投资性房地产、固定资产、无形资产)减值损失,是以资产的可收回金额低于账面价值的差额计算,而资产的可收回金额根据资产的公允价值减去处置费用后的净额与未来现金流量的现值两者之间较高者确定。前面我们已经提及确认公允价值的种种困难,计算未来现金流量的现值同样困难,需要预计资产的未来现金流量、使用年限和折现率。在市场经济条件下,企业经营具有很大的风险,资产的未来现金流量、使用年限和折现率具有很大的不确定性,资产的使用年限越长,这种不确定性越大,而采用这种方法计算未来现金流量作为判断资产减值基础的,恰恰都是非流动资产,这样就会对采用该方法得出结果的可依赖程度大打折扣。除此之外,预计资产的未来现金流量的现值还要考虑通货膨胀、资产的经济寿命等因素,分析前期现金流量实际数与预计数的差额,以评判预计当期现金流量所依据的假设的合理性,以目前的客观条件来看,财务人员完成该项工作困难重重。

企业会计准则规定,资产减值应逐项认定,不便于逐项认定的,按资产组认定,资产组是企业可以认定的最小的资产组合。但实际上企业有些资产既无法逐项认定减值,又无法按资产组认定减值,其原因在于这类资产不能独立产生现金流量,它与不同的资产组合,为不同的业务服务,交叉在不同的资产组中。资产减值的认定不仅仅是财务人员的事情,也需要企业采购人员、生产人员、销售人员、技术人员、资产管理人员等中高层管理人员的共同配合。但大多数企业的管理层认为,编制会计报表是财务人员的工作,而财务人员的知识背景又使其无法胜任此项工作,这也是大多数企业对原材料和非流动资产不提取减值准备,即使提取减值准备也仅限于债权和库存商品的原因:通常债权人按以往的经验确认一个坏账准备的计提比例,判断库存商品是否发生减值的市价与成本资料比较容易取得。

五、所得税核算方法繁琐

企业会计准则中所得税会计处理规定的变化是比较大的,其规定只能采用资产负债表债务法。首先,要计算资产与负债的计税基础与账面价值,比较确定暂时性差异。然后,以此为基础确认递延所得税资产和递延所得税负债,并每年确定其增减数额,调整所得税费用。其与税法规定的计算方法有较大的差异,这样期末财务人员在编制会计报表与所得税申报报表时要采用截然不同的两种方法,无疑增大了财务人员的工作量。

另外,许多企业为避免调整企业会计准则与税法规定的差异,在会计政策上尽量与税法保持一致,除了企业会计准则与税法无法统一的项目(比如资产减值、开办费摊销、交易性金融资产以公允价值计量等会计处理与税法规定存在差异)外,差异的数额在总资产中所占比例不大。此次实施企业会计准则的上市公司,企业所得税调整的工作量很大,但对企业财务状况和经营成果的影响微乎其微。

六、中外合作经营企业的会计处理规定存在盲点

企业会计准则对于企业采用中外合作经营方式对外投资的会计处理未做具体的规定。以非货币性资产方式取得的长期股权投资必须按照非货币性资产的公允价值计量,在被投资单位享受、承担的权利、义务也是按投资比例来确认,这样对于被投资的中外合作经营企业的投资的确认与计量就存在障碍:

从投资的初始计量来看,如果未对合作条件进行定价,则投资无法入账;即便合作条件按公允价值入账,但权利和义务与出资比例不具备高度的相关性,也不能体现投资的价值。例如,上海机场存在一家中外合作餐厅,上海机场以场地作为合作条件,但不作为出资定价,享受餐厅利润60%、餐饮收入15%的分配权,按照企业会计准则未定价出资均无法入账,这家合作餐厅始终未能在表内列示。

从投资的后续计量来看,对于未作为投资入账的中外合作经营企业,无论投资企业在被投资的中外合作经营企业中拥有的权利和义务是多少,只能按实际分红确认主营业务收入或其他业务收入,不能作为投资收益处理。对于已作为投资入账的中外合作经营企业,由于出资比例与权利、义务不匹配,究竟按出资比例还是按实际享受、承担的权利、义务比例为标准,判断中外合作经营企业属于对子公司投资、对合营公司投资、对联营公司投资或是对被投资单位不具有控制、共同控制或重大影响、在活跃市场上没有报价且公允价值不能可靠计量的权益投资就成为难点。这关系到投资后续计量方法的选择。如果仅仅是出资比例与权利、义务不匹配,还可以按实质重于形式原则判断,但很多时候中外合作经营企业由中方或外方中的一方管理,如果控制权与收益的分配权相关性较低,就加大了选择成本法、权益法或平时用成本法、季末和年末编制合并财务报表时用权益法对中外合作经营企业进行核算的难度。

主要参考文献

财政部.企业会计准则 2006.北京:经济科学出版社,2006