

# 审计之困惑：会计政策的可选择性

中南财经政法大学会计学院 余浩虹

在审计工作中，会计政策的可选择性往往会导致审计人员与被审计单位之间产生分歧，给审计工作造成很大压力。前不久，笔者随同一家会计师事务所对某市的石化公司进行审计，该公司有一项对外投资，其投资额占被投资单位股本总额的45%，但仍采用成本法进行核算。当注册会计师提出质疑时，该公司给出了理由：虽然投资比例为45%，但并未达到50%的控制标准，且未对被投资单位产生重大影响，根据企业会计准则的规定完全可以采用成本法对此项投资进行核算。

在对此案例进行分析之前，可以假定投资企业对被投资单位不存在控制或共同控制，那么是否产生重大影响就成为我们分析的重点呢？我国《企业会计准则——投资》（简称《投资准则》）对重大影响的定义为：重大影响是指对一个企业的财务和经营政策有参与决策的权力，但不决定这些政策。《投资准则》中对重大影响的描述采用的是定性法，这直接导致在实务中对会计政策的选择难以把握。因此，在实务中通常根据持股比例的多少来进行判断与选择。

《投资准则》指南指出，如果企业对其他单位的投资占该单位有表决权资本总额的20%或20%以上，或者尽管投资不足20%但具有重大影响的，应当采用权益法进行核算；如果企业对其他单位的投资占该单位有表决权资本总额的20%以下，或对其他单位的投资虽然占该单位有表决权资本总额的20%或20%以上，但不具有重大影响的，应当采用成本法核算。因此，对会计核算方法的选择不应以持股比例作为绝对标准。既然审计人员不能仅仅通过持股比例来判断被审计单位是否应当采用成本法核算，那就意味着审计人员必须要取得证据来证明投资企业对被投资单位是否具有重大影响。虽然《独立审计具体准则第5号——审计证据》规定了取证方法，但要收集到投资企业对被投资单位具有重大影响的证据几乎是不可能的，因为这会涉及投资企业和被投资单位的许多商业机密。

《国际会计准则第28号——对联营企业投资的会计》（IAS28）对重大影响的定义同我国企业会计准则中的定义基本相似。但IAS28还规定，如果投资企业直接或通过子公司间接拥有被投资单位20%或20%以上的表决权，就认为投资企业对其具有重大影响，除非能够明确证明情况并非如此。相反，如果投资企业直接或通过子公司间接拥有被投资单位20%以下的表决权，即认为投资企业对其不具有重大影响，除非能够明确证明存在这种影响。另外，IAS28还规定联营企业运用成本法核算只适用于以下两种情况：①购入和持有投资

只是为了在近期内处置；②联营企业在严格的长期性限制下经营，从而大大削弱了其向投资企业转移资金的能力。

通过我国企业会计准则与国际会计准则的对比，笔者认为两者最大的不同就是国际会计准则明确了举证责任的主体问题。“除非能够明确证明情况并非如此”意味着如果投资企业在拥有被投资单位20%或20%以上的表决权时仍采用成本法核算，那么就必须要承担举证责任，即提供证据证明其对被投资单位不存在重大影响。在上述案例中，按照国际会计准则的要求，该石化公司必须要向注册会计师提供证据证明其对被投资单位不具有重大影响，这是对投资企业使用成本法的限制之一。另外，国际会计准则还通过限定投资企业的投资目的来限制投资企业使用成本法，如投资企业只是为了在近期内处置而进行的投资可使用成本法核算。同样，如果按照国际会计准则的要求，该石化公司还要向注册会计师提供证据证明其投资的目的是否符合使用成本法核算的条件，这就是限制之二。

既然目前无法依据我国企业会计准则对企业滥用成本法的行为予以遏制，那么只有另辟蹊径，摆脱我国企业会计准则的束缚来思考这个问题。

成本法和权益法的区别在于，成本法下在投资收益已实现但未收回之前，投资企业的“投资收益”账户并不反映其已实现的投资收益，而权益法下无论投资收益是否收回，均在投资企业的“投资收益”账户反映。这样，采用成本法的企业就可以将应由被投资单位支付的投资收益滞留在被投资单位账上作为资本积累，以规避投资收益引起的所得税的增加。同时，由于股利发放均滞后于投资收益的实现，企业于实际收到股利的当期才缴纳企业所得税。即使无心避税，但由于企业采用成本法核算长期投资，因此也会出现滞纳国家税款的现象，由此可见，无论是规避还是滞纳税款，均能为投资企业带来一定的好处。

于是，该石化公司采用成本法的真正目的也就很清晰地摆在了我们的面前。促使这个目的产生的直接原因是纳税主体对税收利益的追逐，间接原因是我国企业会计政策的可选择性。但这也恰恰揭示了我国企业会计准则的缺陷：未明确负有举证责任的主体。可见，我国企业会计准则制定者在制定过程中缺乏法律意识，这不仅导致了税款流失，而且也增加了审计工作的难度。因此，企业会计政策的可选择性不仅会带来审计的困惑，更会影响国家的税收。若想真正解决以上问题，笔者认为，应实现我国企业会计准则与国际会计准则真正意义上的趋同。□