

乌克兰危机升级 对相关企业会计处理的影响

——基于国际财务报告准则的评析

朱红根

【内容提要】 乌克兰危机升级不仅对俄乌境内企业,而且对在这两国具有重要经营业务且采用国际财务报告准则的境外企业会计处理造成了影响。其中,对会计基本假设与计量方式的影响涉及持续经营假设和公允价值计量;对资产类账户的影响涉及非金融资产减值、存货减记、金融资产减值和信用损失,以及对子公司、联营企业及合营企业的投资减值和损失等;对损益类账户的影响涉及收入和成本费用;对财务报告的影响涉及财务报表列报、会计信息披露、中期财务报告、报告期后事项及其他。此外,乌克兰危机升级还对一些特定业务的会计处理造成了影响,包括套期交易、持有待售资产和终止经营与重组、保险索赔、租赁、亏损合同、政府补助等业务。国际财务报告准则的原则导向特点要求会计人员运用职业判断,而乌克兰危机升级又进一步加大了会计处理成本。在此基础上,中国应推动国际会计合作,积极参与国际财务报告准则和其他国际规则的制定与修订,进一步提升中国在国际规则制定中的话语权和影响力。

【关键词】 乌克兰危机 国际财务报告准则 会计基本假设 资产减值 财务报表列报

【作者简介】 朱红根,中国社会科学院俄罗斯东欧中亚研究所副研究员、经济学博士。

2022年2月24日,俄罗斯对乌克兰采取了特别军事行动。乌克兰危机升级对俄乌双方的经济均造成了显著影响,特别是对两国企业的经营活动形成了冲击。美国等西方国家因危机升级而对俄罗斯实施了新的制裁措施,俄罗斯也采取了相应的反制裁措施。双方的制裁与反制裁涉及贸易、金融等领

域,对俄罗斯和乌克兰企业的生产经营活动也产生了冲击。乌克兰危机升级还在一定程度上引起大宗商品价格波动和一些国家汇率的波动,从而对部分企业同样也产生了冲击。此外,原料、资源和服务取自俄罗斯和乌克兰的其他国家企业以及在俄乌两国开展业务的其他国家企业均会受到乌克兰危机升级及相关负面因素的影响。而在受影响的企业中,有一部分企业采用了国际财务报告准则(International Financial Standards, IFRS),本文将以此类企业为研究对象,就其在危机升级背景下的会计处理进行探讨。

乌克兰危机升级对企业会计处理的影响可以从企业的盈利能力、企业与其他市场实体之间的业务关系和企业的资金来源等角度进行分析。企业盈利能力方面,不仅应当关注当期盈利能力,而且应当考虑预期盈利能力;企业与其他市场实体之间的业务关系包括企业与企业、企业与金融机构之间的业务关系,主要体现为供货关系和借贷关系,涉及销售活动和融资活动,其中,企业之间的供货关系有可能形成应收款项,借贷关系可由企业融资活动产生;企业的资金来源包括内源融资和外源融资,企业的内部资金来源主要是留存收益,而外源融资则需要考虑企业对俄乌两国资本市场和金融机构的融资依赖程度。

一 乌克兰危机升级影响采用国际财务报告准则的企业

受乌克兰危机升级影响的企业主要有两大类,第一类是俄罗斯和乌克兰境内企业和其他实体;第二类是虽然在俄乌境外,但是在这两国有重要的经营业务,并且经营活动受乌克兰危机升级影响的企业和其他实体,这类企业包括:在俄乌境内有子公司、合营企业、联营企业及其他实体的外国企业;在俄乌境内有重要供货商,或者与俄乌两国经济实体之间存在重要业务关系的外国企业;对俄乌两国经济实体直接或间接控股的外国母公司;与俄乌经济实体之间存在其他重要关系的外国企业。

俄罗斯和乌克兰均已采用国际财务报告准则,危机升级影响企业自身经营活动,很可能影响国际财务报告准则下的会计处理。由于国际财务报告准则的原则导向特点,在运用过程中需要会计人员进行职业判断。在乌克兰危机升级背景下,企业财务人员需要更多地运用职业判断应对更复杂的问题。

(一) 采用国际财务报告准则的俄罗斯企业

俄罗斯独立之初即提出对会计制度进行改革,并把建立与国际会计准则(International Accounting Standards, IAS)相协调的会计制度作为改革的总体

目标^①。俄罗斯于 2012 年引进国际财务报告准则,要求在公开市场交易有价证券的所有俄罗斯公司、银行和其他信贷机构、业务范围除公共医疗保险以外的保险公司、非政府养老基金、投资基金和非政府养老基金管理公司、清算机构等必须采用国际财务报告准则。除此之外,俄罗斯政府也要求一些国有企业在编制合并财务报告时采用国际财务报告准则。在俄罗斯公开市场交易有价证券的外国公司中,除使用美国会计准则、日本会计准则或俄罗斯联邦政府认可的与国际财务报告准则等效的其他国家的准则外,必须使用国际财务报告准则编制合并财务报告。

在俄罗斯注册的公司,须使用俄罗斯会计准则编制个别财务报告,并以 12 月 31 日为会计期末。外国公司的分支机构和代表处如果能够按照俄罗斯税法的要求提供持续的纳税记录,可以不按照俄罗斯会计准则进行会计处理和记录、编制财务报告^②。

(二) 采用国际财务报告准则的乌克兰企业

乌克兰会计制度的形成与发展经历了四个阶段,即初始阶段、初步形成阶段、基本形成阶段和会计准则的国际趋同阶段^③。目前,该国会计制度发展处于国际趋同阶段。乌克兰企业采用国际财务报告准则的方式有强制采用和自愿采用两种。其中:公众股份公司、保险公司以及符合规定的其他企业必须采用国际财务报告准则;银行自 2011 年起须按照国际财务报告准则的要求编制年度财务报告,并自 2016 年第一季度起按照《国际会计准则第 34 号——中期财务报告》^④的要求编制季度财务报告;在公开市场交易有价证券的乌克兰企业和在乌外国企业必须采用国际财务报告准则合并财务报告;除必须采用国际财务报告准则的企业外,乌克兰其他企业可自愿采用国际财务报告准则。2017 年 10 月 5 日,乌克兰对相关法律进行了修订,必须采用国际财务报告准则的企业扩大到公众利益实体、公众股份公司、从事开采活动

① 薛艳:《转轨经济下俄罗斯资本市场及会计、审计和税收制度变迁研究》,经济科学出版社 2017 年版,第 89 页。

② 俄罗斯实行两套并行的会计准则,即俄罗斯会计准则和国际会计准则,国际财务报告准则是在国际会计准则基础上形成。

③ 朱红根:《乌克兰会计制度转型》,《欧亚经济》2014 年第 1 期。

④ IAS 34 Interim Financial Reporting, <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-c/ias-34-interim-financial-reporting.pdf>; 中国的对应准则为《企业会计准则第 32 号——中期财务报告》, http://kjs.mof.gov.cn/zt/kjzss/kuaijizhunzeshishi/200806/t20080618_46249.htm

的企业、银行、保险公司、非国有养老基金及其他金融机构、乌克兰法律认定的大企业和其他企业。而乌克兰法律认定的中小企业则可以采用国际财务报告准则,也可以采用乌克兰会计准则^①。

(三) 采用国际财务报告准则的其他国家企业

除了俄罗斯和乌克兰外,乌克兰危机升级还影响了其他国家的企业,本文主要以白俄罗斯为例加以分析。2013年7月,白俄罗斯通过会计法,要求所有公众利益实体,包括在公开市场交易有价证券的公司、银行、非银行金融机构、保险公司等,自2017年1月1日起采用国际财务报告准则编制合并会计报告。此外,白俄罗斯要求银行在编制个别财务报告时也应遵循国际财务报告准则,在白俄罗斯公开市场交易有价证券的外国公司可以在编制合并会计报告时采用国际财务报告准则。

以上企业若采用国际财务报告准则,应当考虑乌克兰危机升级及其他因素对会计处理所造成的影响,影响范围包括会计假设、会计方法、资产类及损益类账户、会计报告等方面。具体为:持续经营假设、公允价值计量、非流动资产的减值、存货减记、金融资产减值和预期损失、投资减值和损失、保险索赔、租赁、亏损合同、可供出售的资产、收入确认、政府补助、财务报表列报与会计信息披露及其相关要求、中期财务报告、资产负债表日后事项、报告期后事项等。

二 乌克兰危机升级影响会计基本假设与计量方式

持续经营假设是国际财务报告准则的会计基本假设,公允价值是国际财务报告准则的重要计量依据,乌克兰危机升级对会计基本假设和计量方式均有影响。

(一) 影响持续经营假设的适用性

《国际会计准则第1号——财务报表列报》要求企业编制财务报告时,对自身是否有能力保持持续经营以及持续经营假设的适用性进行评估。其中规定:企业在对持续经营假设的适用性进行评估时,应当以能够搜集到的关于企业未来前景的全部信息为依据;企业应当考虑的时间期限不少于、不限于财务报告期结束后的12个月;企业自财务报告发布之日起,应当对日后的持续经营能力进行评估。此外还特别指出,企业如果无法继续使用持续经营

^① 乌克兰实行两套并行的会计准则,即乌克兰会计准则和国际会计准则。

假设或者管理层在对持续经营假设的适用性进行评估时发现重大的不确定性,并且这种重大不确定性与某些事件或条件相联系,企业应当在财务报告中对其实际情况加以披露^①。当管理层需要对企业所面临的这类不确定性作出重大判断时,也应当在企业的财务报告中加以披露。乌克兰危机升级属于上述重大不确定性,企业管理层在对持续经营假设进行评估时,应当充分考虑这一重大不确定性对企业的活动所产生的当期和预期影响。

一般来说,企业管理层在对持续经营假设的适用性进行评估时,需要关注以下两方面因素:第一是企业的当期和预期盈利能力;第二是企业与现有的融资方所达成的偿还款项的时间安排,以及替代性融资的潜在来源等。

乌克兰危机升级后,在确认持续经营假设的适用性时,企业管理层应当关注与乌克兰危机升级相关的一系列可能冲击企业流动性和盈利能力的负面因素:第一,企业对俄罗斯、乌克兰金融机构融资的依赖程度;第二,企业是否由于乌克兰危机升级而失去重要客户,是否对俄乌两国产品和服务的需求显著减少;第三,企业是否由于乌克兰危机升级而失去重要的生产基地或者重要的供货商;第四,企业能否通过原有渠道进行产品销售;第五,美国等西方国家制裁和俄罗斯的反制裁是否导致企业经营活动受到限制,包括对企业融资活动的限制;第六,市场结构的长期变化(包括供应链断裂等重大变化)的可能性。

此外,企业还应当对大宗商品价格上涨等因素予以重视。之所以如此,是因为在过去年份里,一些企业曾从俄罗斯和乌克兰两国市场盈利,但是这些企业对外部融资存在依赖。乌克兰危机升级后,这类企业在资产负债表日(Financial reporting date)之前或之后中止了经营活动,当然也就不再符合持续经营假设,这充分说明根据国际财务报告准则对其进行前瞻性评估十分必要。

由于《国际会计准则第 1 号——财务报表列报》要求企业关注与未来经营状况相关的全部信息,管理层应当充分掌握企业的资产负债表日之后、财务报告批准报出之前关于未来形势的全部信息并予以重视。考虑到乌克兰危机升级后,管理层对于企业是否有能力保持持续经营的评估可能会随着危

^① IAS 1 Presentation of Financial Statements, <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-b/ias-1-presentation-of-financial-statements.pdf>; 中国的对应准则为《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》, <http://kjs.mof.gov.cn/zhengcefabu/201401/P020140128570074843379.pdf>

机的发展而改变。因此,这类信息应当包括乌克兰危机的发展变化、各国政府及其他实体所采取的与制裁和反制裁相关的措施。如果财务报告在批准报出前事态发生恶化,以至于管理层不得不停止经营活动,那么,即便企业在财务报告期末能够运用持续经营假设,该项准则也不允许企业基于持续经营假设而编制财务报告。

(二) 影响公允价值计量

《国际财务报告准则第 13 号——公允价值计量》对公允价值的定义是:市场参与者之间在计量日发生的有序交易中,出售一项资产所能收到的价格或者转移一项负债所需支付的价格^①。有序市场是公允价值计量的前提,这表现在两个方面:第一是企业以公允价值计量相关资产和负债,应当假定市场参与者在计量日出售资产或者转移负债的交易是当前市场状况下的有序交易;第二是企业应用于相关资产或负债计量的有序交易是在计量日之前的一段时间内该资产或负债有惯常的市场活动,不包括被迫清算和抛售。在对市场风险溢价的公允价值进行估算并对交易价格赋予权重时,必须对一项交易是否符合有序交易的证据进行评估。如果企业所观察到的价格是基于被迫交易而形成的,或者不是在有序交易中形成,那么,该价格就不可被判定为公允价值,或者被赋予的权重应当低于其他已知的有序交易价格。

乌克兰危机升级之前,市场整体价格水平已处于高位。危机升级后,市场供求出现某种程度的失衡,一些地区交通受到破坏或封锁,乌克兰政府采取的货币管制政策又导致该国流动性受限,这些因素都会对一些特定市场的价格产生影响。然而,这类影响也并不必然表明交易各方不熟悉市场情况,交易各方未必失去交易意愿,交易未必是强迫性的,交易市场也未必不再是有序市场。危机升级后,交易市场仍有可能是活跃市场,公允价值仍有可能得以可靠计量。

需要注意的是,当金融市场的波动表明价格已经发生偏差并且已经无法反映公允的价值时,除非价格不是在有序交易中形成的,企业在计量日不当忽视市场价格。在《国际财务报告准则第 13 号——公允价值计量》^②有关公允价值层次的内容中要求估值技术最大限度地使用可观察输入值,并把不

^① IFRS 13 Fair Value Measurement, <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-c/ifrs-13-fair-value-measurement.pdf>; 中国的对应准则为《企业会计准则第 39 号——公允价值计量》, <http://www.mof.gov.cn/gkml/caizhengwengao/wg2014/wg201403/201409/P020140909526391758418.pdf>

^② 同^①。

可观察输入值的使用降到最低限度。乌克兰危机升级后,资产和负债的市场交易量及活跃程度大幅降低,会对估值技术的应用产生影响,公允价值计量的复杂性会相应上升。在这种情况下,仍需要充分考虑有序交易的可观察输入值,并且对可观察市场数据的相关性、输入值是否代表有序交易问题进行判断。

总体而言,在乌克兰危机升级对俄乌两国经济和市场状况产生影响的现实情况下,采用国际财务报告准则的企业在以公允价值计量时,企业财务人员应进行职业判断,以确定反映公允价值区间最具有代表性的数值。同时,在公允价值计量时,企业应当对交易对象的违约风险予以特别关注。例如,乌克兰危机升级可能影响应用于衍生品合同的信用估值调整,这有可能发生在交易对象直接承受风险之时,也有可能发生在大宗商品价格上涨而引发交易对象不得不追缴大量保证金之时。

三 乌克兰危机升级影响企业资产类账户

乌克兰危机升级对企业的影响可能直接导致资产减少,相应的会计处理涉及非金融资产的减值、存货减记、金融资产减值和信用损失、投资减值和损失。

(一) 非金融资产的减值

乌克兰危机升级直接令乌克兰境内的企业资产受损、资产的使用受限;令俄罗斯境内受到制裁的本土企业难以保持资产的账面价值;令俄罗斯境内受到反制裁的西方企业停止经营活动,甚至退出俄罗斯市场,其资产可能被中止使用、被变卖,甚至被国有化,导致其无法保持账面价值,即发生资产减值或损失。

目前,采用国际财务报告准则的企业所遵循的资产减值的会计处理依据是《国际会计准则第 36 号——资产减值》。该准则规定,当资产减值迹象出现时,企业应当对其全部相关资产发生减值的潜在可能性进行评估,或者对商誉、未使用的无形资产、无使用期限的有形资产进行年度减值评估^①。在

^① IAS 36 Impairment of Assets, <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-c/ias-36-impairment-of-assets.pdf>; 中国的对应准则为《企业会计准则第 8 号——资产减值》, http://www.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/zhengcefabu/2006zcfb/200805/t20080519_23147.htm

这项规定下,乌克兰危机升级等因素一旦导致企业资产减值迹象出现,企业就必须进行资产减值评估。

乌克兰危机升级所引致的减值迹象既包括明确的内外部信息,也包括以下四方面内容:第一是大宗商品价格的显著变化;第二是技术、市场、经济、法制等环境发生显著变化,并且这种变化已对企业造成负面影响,如由于西方制裁而导致部分俄罗斯企业无法继续开展经营活动;第三是企业的市值低于账面价值,乌克兰危机升级会导致部分企业的股票价格下跌,进而使其市值低于账面价值;第四是企业资产发生失窃、被征收或受到实质性损害而贬值,如乌克兰境内企业的资产在特别军事行动中可能由于轰炸、空袭而发生损毁。

企业的非流动资产一旦被完全摧毁就必须做中止确认的会计处理,而不是减值的会计处理,因为资产完全毁坏意味着无法使用,便无法产生未来经济收益。当然,也并不排除这类企业能够取得一定的弃置收入,如企业对废墟中资产残骸中的金属进行变卖。

在减值损失的计量方面,根据适用准则,企业应当确定资产中可收回部分的价值(资产公允价值减去处置费用后的净值)并预计未来现金流量的现值(以适当的折现率对该资产使用以及最终处置所带来的未来现金流进行估算)。这里受到乌克兰危机升级影响的不仅是公允价值的计量,还有未来现金流量的现值估算。后者受到影响的机理是危机致使市场利率大幅变动,而利率的变动会直接影响折现率。

乌克兰危机升级的后续发展结局和每种结局出现的概率均具有不确定性,会影响企业资产价值的估算。因此,企业不应当以单一最优测算法对资产的价值进行估算,而应以概率为权重采用现金流折现法对资产的价值进行估算,这时企业可以对可能发生的各种情形赋值。例如,把可能出现的情况分为最坏情况、中间情况和最优情况,甚至可以把这些情况再进一步细分。此外,企业也应当把多种价格曲线考虑在内,并对未来现金流变动无法反映的风险予以关注,进而考虑调整折现率。之所以要估算减值资产的未来价值,是因为考虑到许多资产的使用期很长。企业不仅应当关注乌克兰危机升级对其资产带来的短期影响,而且还应当考虑如下事实,即乌克兰危机结束后,其后续影响仍将持续一段时间,当然,持续时长也不确定,令资产价值的估算更加复杂。

(二) 存货减记

《国际会计准则第2号——存货》规定,通常情况下,企业以成本与可变

现净值孰低法对存货进行计量^①。而在乌克兰危机升级背景下,存货可变现净值比此前更加容易受到不确定性的影响。危机的升级可能导致存货的存储、销售更加困难,企业可能被迫对存货进行处置,甚至可能需要注销存货。例如,企业可能不得不处置其自身无法存储或无法售出的货物。此外,当存货全部或部分过期时,或者售价降低时,企业也不得不把存货价值减记到可变现净值。

(三) 金融资产减值和信用损失

采用国际财务报告准则的企业所遵循的金融资产会计处理依据是《国际财务报告准则第 9 号——金融工具》^②和《国际财务报告准则第 7 号——金融工具披露》^③。乌克兰危机升级对企业金融资产会计处理的影响体现在对企业金融资产减值的会计处理所产生的影响。主要涉及向受危机升级影响(包括受制裁和反制裁影响)的企业、个人、政府机构贷出资金、持有应收款项、提供担保的企业,范围涵盖俄罗斯企业、乌克兰企业、西方企业及其他国家企业。例如,在俄罗斯经营而母公司却在俄境外的西方企业可能遭受俄罗斯反制裁措施,其贷款有可能被没收,或者贷款的偿还被加以限制,甚至无法偿还。在这种情况下,这类企业需要在充分考虑危机升级影响的基础上提取预期信用损失(Expected credit loss)。再如,一些企业虽然在俄罗斯和乌克兰没有业务,但是在这两国有重要的销售对象或者供货商,企业向其提供了贷款,或者对其持有应收货款。在这种情况下,这类企业应当充分重视这些款项的偿还,在对偿还可能性加以评估的基础上提取预期信用损失。企业同样需要考虑对持有的银行存款、债券及其他类型的债权提取预期信用损失。除此之外,乌克兰危机升级可能会使一些企业受到油气、小麦等大宗商品价格

① IAS 2 Inventories, <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-c/ias-2-inventories.pdf>; 中国的对应准则为《企业会计准则第 1 号——存货》, http://www.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/zhengcefabu/2006zcfb/200805/t20080519_23107.htm

② IFRS 7 Financial Instruments: Disclosures, <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-c/ifrs-7-financial-instruments-disclosures.pdf>; 中国的对应准则为《企业会计准则第 37 号——金融工具列报》, <http://kjs.mof.gov.cn/zhengcefabu/201705/P020170515341845764026.pdf>

③ IFRS 9 Financial Instruments, <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-c/ifrs-9-financial-instruments.pdf>; 中国的对应准则为《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》, <http://kjs.mof.gov.cn/zhengcefabu/201704/P020170406398225042083.pdf>

上涨的影响而出现巨额亏损甚至停业,并可能发生连锁反应——与其存在业务关系的其他企业爆发流动性危机,相关企业在会计处理上需要提取预期信用损失。乌克兰危机升级也可能对受直接影响地带供应链上的企业信贷质量造成负面影响,导致金融机构信贷风险大大提升,这些金融机构需要在信贷存续期内提取预期信用损失。乌克兰危机升级还可能令一些企业担保的贷款遭受损失,并且这类损失是无法得到补偿的,因此,企业应当在对担保的条件进行详尽评估的基础上计算这些有担保贷款的预期信用损失。

鉴于乌克兰危机升级的后续发展存在不确定性,相关企业有必要采用多场景法对可能出现的预期信用损失进行预测。由于预期信用损失模型在预设时并没有考虑到乌克兰危机升级这类重大事件,也没有提供调整方法,因此,采用国际财务报告准则的企业有必要对预期信用损失模型进行后期调整,或者进行迭代处理之后再行预测。

此外,在乌克兰危机升级背景下,企业还需要考虑三类与金融工具相关的会计处理问题。第一是企业债务重组。受乌克兰危机升级影响,企业的经营成果和预期现金流入均有可能降低,从而削弱企业的偿债能力和履约能力,迫使企业进行债务重组。企业需评估金融资产及负债合同条款变更产生的潜在影响以及相应的会计确认,包括金融资产和负债中止确认、长期负债和流动负债重新确认等。第二是企业买卖合同变更。根据《国际财务报告准则第9号——金融工具》的规定,假如企业的一项非金融合同原先是以“正常购买与销售”标准订立,又在日后按照“正常购买与销售例外”(Normal purchase or sale exception criteria)标准进行修订,则该合同应当作为金融资产进行核算。乌克兰危机升级可能对这类合同的分类和计量产生影响,企业应当考虑是否仍然将其作为金融资产进行会计核算。第三是企业管理金融资产业务模式的改变导致金融资产重分类。乌克兰危机升级可能会导致市场环境发生重大变化,从而对一些企业的经营活动产生重大影响,并进而导致管理层作出改变管理金融资产业务模式的决定,如果这一业务模式改变后需要对企业金融资产进行重分类,则须进行相应的会计核算调整。企业管理金融资产业务模式的改变并非经常发生,而是在企业内部和外部情况发生变化时,必须经过企业高级管理层的决定后才能改变。

(四) 投资减值和损失

在俄罗斯、乌克兰经营的企业有可能是这两国境外企业的子公司、合营企业或联营企业。在乌克兰危机升级影响下,投资方可能需要对该项投资初

始确认时与被投资方的关系进行再评估。如果投资方在乌克兰危机升级前即已在两国经营的合营企业、联营企业进行了投资,那么在初始投资确认后,一旦乌克兰危机升级影响该项投资的客观证据出现,并且对投资的未来现金流量的影响能够可靠估计,投资方就应当考虑该项净投资是否发生了减值。例如,在乌克兰危机升级影响下,被投资的合营企业、联营企业陷入财务困境或者违反合同规定而拖欠付款,以及这些合营企业、联营企业发生破产或者进行财务重组等情况时,投资方不得不对其作出让步,发生投资减值或损失,须对其进行准确估计和会计确认。对子公司投资的会计处理应当遵照《国际财务报告准则第 10 号——合并财务报表》进行。该准则明确要求,如果有事实或者证据表明母公司对子公司控股的三个因素之一发生了变化,作为投资方的母公司应当重新评估这一控股关系^①。上述三个因素包括:第一,投资方对被投资方的权力;第二,投资方通过参与被投资方的相关活动而享有可变回报的事实或权利;第三,投资方能够运用其对被投资方的权力影响投资回报金额。投资方的子公司如果受到乌克兰危机升级的重大影响,投资方应当考虑是否需要重新评估对被投资方的控股关系。例如,子公司面临被国有化的风险,或者子公司的经营场所已无法使用,或者投资方在子公司的董事会成员有可能不再担任职务。

四 乌克兰危机升级影响企业损益类账户会计处理

乌克兰危机升级对企业收入的会计确认及成本、费用的会计处理产生影响。

(一) 对企业收入会计确认的影响

在乌克兰危机升级背景下,采用国际财务报告准则的企业需要根据《国际财务报告准则第 15 号——与客户订立合同的收入》^②评估与客户订立的

^① IFRS 10 Consolidated Financial Statements, <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-b/ifrs-10-consolidated-financial-statements.pdf>; 中国的对应准则为《企业会计准则第 33 号——合并财务报表》, http://kjs.mof.gov.cn/zhengcefabu/201402/t20140220_1045206.htm

^② IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-c/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers.pdf>; 中国的对应准则为《企业会计准则第 14 号——收入》, <http://kjs.mof.gov.cn/zhengcefabu/201707/P020170719328747835611.pdf>

新合同以及正在执行中的合同的可变对价,包括对约束条件进行重新评估,然后确认收入。可变对价估计值的变化包括对商品回报、合同数量、企业履行相关合同条件预期的变化等。合同对价的估计值应当在整个合同存续期内被不断更新,并在每个报告日披露包括受限金额在内的合同条件,以反映预期对价金额。如果危机升级导致可变对价的估计值发生变化,合同价格变化后,应按照其初始分摊方式,分摊至各单项履约义务,而履行履约义务则会引起收入的变化。

与当前乌克兰危机升级有关的不确定性可能会导致企业与客户订立的合同发生变更。与正常时期相比,危机升级后,企业和客户双方均有可能迫于不可抗力终止合同。企业需要尽早识别合同变更以及确定如何对收入进行会计处理,包括按照国际财务报告准则重新评估合同变更的标准以及合同期限,即合同各方享有可执行的现时权利、负有现时义务的期限。

具体来说,乌克兰危机升级可能对客户的支付能力和支付意愿造成影响,企业可能更倾向于接受客户部分付款或者延期付款的合同条款。在这种情况下,企业需要确定如何对这种情况进行会计处理,即根据国际财务报告准则对贷款回收能力进行评估、对合同订立时可变对价进行估计等确认收入。因此,当企业与客户订立新合同时,需要更加关注客户的支付能力和支付意愿。

在乌克兰危机升级背景下,企业还应当考虑针对外部环境的不确定性和内部经营的变化,是否需要加强对自身收入的披露;企业对可变对价进行估计时,需要披露所采用的估计方法、输入值、估计假设等信息以及与履约义务相关的特定信息;那些可能对收入金额和时间产生重大影响的判断以及当这一判断发生变化时国际财务报告准则的处理要求。

(二) 对企业成本、费用会计处理的影响

危机升级后,乌克兰政府实行了宏观经济稳定政策,对企业进行了救助,加之西方国家对乌克兰提供了大量援助,一些因危机升级而离开乌克兰的企业员工重返工作岗位,乌克兰企业以及与乌克兰市场密切联系的境外企业的经营状况出现好转迹象,对危机升级的适应能力有所提升,一些企业被毁损的资产也在一定程度上被修复。综合评估,这些企业的成本、费用可能会自危机升级之初呈下降趋势。

在危机升级影响下,企业可能降低产量或停止生产活动。当产量低于惯常平均水平时,分摊在每件产品中的经常性固定费用也不应增加,未被分摊

的这项经常性费用应确认为一项期间费用。

值得注意的是,企业资产减值需要以成本费用来摊销,根据国际财务报告准则,减值的长期资产的可收回金额如果在后续年度内高于账面金额,减值允许被转回^①。假如随着危机形势的发展变化,受影响企业未来现金流量的估计值能够有所回升,则减值可能出现减少、转回,成本、费用则会随之降低。

五 乌克兰危机升级影响企业其他业务的会计处理

乌克兰危机升级还影响企业的套期交易,持有待售资产、终止经营与重组,保险索赔,租赁,亏损合同和政府补助。

(一) 套期交易

在乌克兰危机升级的冲击下,企业之间的商业交易有可能被推迟或取消,交易数量和金额也可能远远低于危机升级前的预期,套期交易更是如此。对于套期交易来说,信用风险是套期关系中需要关注的核心,乌克兰危机升级可能导致信用风险显著提升,致使交易的会计处理不符合国际财务报告准则相关规定。在对交易本身和风险进行客观评估后,企业决定会计处理是否需要变更。需要强调的是,西方国家对俄罗斯实行制裁后,卢布结算受到限制,企业应当对涉及卢布的套期关系予以慎重评判。

(二) 持有待售资产、终止经营与重组

在乌克兰危机升级背景下,企业可能作出变卖、废弃某些资产或者实行资产重组方案的决定,采用国际财务报告准则的企业须依照《国际财务报告准则第 5 号——持有待售的非流动资产和终止经营》^②进行相关会计处理。这类资产及处置组被分类为持有待售类别,其价值被减记为账面价值和公允价值减去售卖成本后的较低者,且不再计提折旧或摊销,在财务状况表中单独列示。该项准则也对终止经营作出了相关规定。例如,被弃置的资产及处

^① 根据国际财务报告准则,减值可以转回,转回金额仅限于该资产的累计减值损失金额。而中国对应的会计准则规定,资产减值损失一旦确认,在以后会计期间不得转回。

^② IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations, <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-b/ifrs-5-non-current-assets-held-for-sale-and-discontinued-operations.pdf>; 中国的对应准则为《企业会计准则第 42 号——持有待售的非流动资产、处置组和终止经营》, <http://kjs.mof.gov.cn/zhengcefabu/201705/P020170516508608629221.pdf>

置组不应被分类为持有待售类别,但在符合某些标准的情况下,待弃置的处置组产生的收益和现金流可以列为终止经营。

重组是由企业管理层策划,并在管理层的控制下进行,对企业的经营范围和经营模式均带来重大改变。例如,企业出售或停止某业务范围,关闭某个国家、地区的经营场所;或者把经营活动从某个国家、地区转移到另一个国家、地区;或者企业的管理结构发生改变(如减少管理层级);或者企业进行根本性重组,这会对自身的经营性质及经营核心和重心产生重大影响。企业只有符合《国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产》^①的一般标准,过去的事项能够对可能发生的成本给出可靠的估计值时,才应确认重组成本,即由于过去的事项而形成的现时义务(包括法定义务和推定义务)。该准则也要求企业保有详细、正式的重组方案,以使受影响各方形成企业将要进行重组的预期,或者向受影响各方公布重组方案的主要内容。为使公布的重组方案形成推定义务,重组方案应当尽早实施,在完成重组的时间内重组方案不应当发生重大变化。

(三) 保险索赔

为了应对资产破损或其他事项引起的风险和损失,企业通常与专业保险机构订立保险合同。在乌克兰危机升级背景下,企业应当对已签订的保险合同进行认真评估,以确定在新的形势下直接、间接损失能否根据所持有的保险合同获得赔偿。

保险索赔的会计处理根据索赔的性质、收益金额或预计的收益金额、损失发生的时间及保险赔偿的不同而各有差异。任何保险收益的会计处理都会受到保险赔偿金额评估的影响,企业也应当分析保险人对保险合同的赔偿能力。《国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产》禁止确认或有资产。因此,对于遵循国际财务报告准则的企业而言,只有在保险赔偿事实上已经确定无疑时才可以加以确认。

企业一旦确定保险合同的合法性、有效性,并且确定赔偿能够获得,与这项应收保险赔偿金相联系的全部不确定因素均应当在计量这项保险赔偿时加以反映。保险准备金的金额不因任何预期赔付而降低,而赔付金应当被视

^① IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets, <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-c/ias-37-provisions-contingent-liabilities-and-contingent-assets.pdf>; 中国的对应准则为《企业会计准则第 13 号——或有事项》, http://kjs.mof.gov.cn/zt/kjzss/kuaijizhunzeshishi/200806/t20080618_46235.htm

为一项单独的资产,所确认的赔付资产金额不得超过准备金金额。

(四) 租赁

采用国际财务报告准则的企业,对于租赁合同的处理须遵循《国际财务报告准则第 16 号——租赁》^①。乌克兰危机升级可能对飞行器、房地产、船只、通信设备等租赁资产产生影响。危机升级后,企业的租赁有可能已经终止,租赁条款也有可能已被修改,与租赁相关的资产也有可能发生损坏。租赁终止可能是由于西方制裁而导致,租赁双方均需进行相应的会计处理,承租人也应当考虑在其控制范围内是否存在导致现有的租赁合同发生再评估的事项,如承租人有可能决定退租一些房产,并有可能改变未来是否行使续租选择权的意图。此外,企业应当对与其持有的租赁合同相关的任何法律法规予以密切关注,以确定禁止或者限制某些租赁交易的新制裁是否可能引起租赁的会计处理发生变化,企业需要确定这是否会其租赁权利和义务发生改变。

(五) 亏损合同

当履行一项合同的义务会不可避免地发生成本超过预期经济利益的情况时,则该合同为亏损合同(Onerous contracts)。履行合同义务不可避免会发生成本,而不履行合同必然会支付补偿金或罚金,对两者比较后选取较低者。如果企业发生了亏损合同,《国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产》要求把当前的合同义务确认为一项准备金。2020 年 5 月,国际会计准则委员会公布了对该准则的修订案,对在评估一项合同属于亏损合同还是损失性合同时,企业对需要计入的成本作了具体规定。

乌克兰危机升级后,一些合同已成为亏损合同并对企业产生了影响,与此同时,企业还要考虑危机升级对其他合同的影响。例如,乌克兰危机升级以及西方实施的制裁导致企业供货成本上升,有可能会加剧供应链断裂,尤其是一些国家的大宗商品供应链断裂。一些制造企业有可能持有以固定价格销售产品的合同,但是在乌克兰危机升级的影响下,由于这类企业缺乏运输能力而只得支付极其高昂的运费。在会计确认上,亏损合同的保证金应反映撤销合同的罚金现值与履行合同的净成本之间的较低者,即取得货物的成本高出合同对价的那部分。企业也应当对合同进行详细审

^① IFRS 16 Leases, <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-c/ifrs-16-leases.pdf>; 中国的对应准则为《企业会计准则第 21 号——租赁》, <http://kjs.mof.gov.cn/zhengcefabu/201812/P020181213596772599039.doc>

查,查明是否还存在能够减免企业义务的特别条款。如果撤销一项合同可以不必向对方进行赔偿,除非合同条款中存在推定义务,该合同就不能被判定为亏损合同。

(六) 政府补助

根据《国际会计准则第 20 号——政府补助和政府援助披露》,政府补助与其他类型的政府援助之间存在区别,企业的经营活动在过去或者未来符合某些条件才能得到政府补助,而该准则的会计处理要求仅适用于政府补助^①。受乌克兰危机升级影响的企业还需要关注政府补助或者其他类型的政府援助是否发生了变化、关注其对企业的财务报告是否产生影响以及是否需要做进一步披露。

乌克兰危机升级后,乌克兰经济受到严重冲击。为推动经济增长,乌克兰政府于 2022 年 6 月 10 日出台战后重建计划,该计划包含对中小微企业的补助、企业初创补助和初创低息补贴、对加工类企业(包括木材加工、家具制作、服装配饰、建材、农产品加工)的设备购买补贴、对符合一定标准的项目补助等。政府补助可能会增加企业的资产或收益,可能会降低费用,均需在会计处理上加以体现。

六 乌克兰危机升级影响企业信息披露和财务报表列报

乌克兰危机升级对企业资产、负债、收入、成本等方面会计处理的影响会连带影响财务报告对应项目的金额。除此之外,在编制财务报表时,还应当对财务报表列报和会计信息披露的以下影响予以关注。

(一) 对会计信息披露的影响

1. 关于持续经营假说的会计信息披露

乌克兰危机升级可能会导致一些企业不再具备采用持续经营假设的基础条件。国际财务报告准则要求企业在遭遇重大不确定性时,应当在财务报告中加以披露,让财务报告的使用者知悉情况。当然,每个企业的具体情况不同,即使受到相同的外部影响,不同企业受到的影响及其程度也未必完全

^① IAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance, <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-c/ias-20-accounting-for-government-grants-and-disclosure-of-government-assistance.pdf>; 中国的对应准则为《企业会计准则第 16 号——政府补助》, <http://kjs.mof.gov.cn/zhengcefabu/201705/P020170525382877887480.pdf>

相同。在诸如乌克兰危机升级、西方制裁及俄罗斯反制裁这类重大事件的冲击下,企业管理层应当运用重大判断,对持续经营假设的评估保持持续性更新,并在相应的财务报告中按准则要求披露。

2. 关于非金融资产减值的会计信息披露

乌克兰危机升级对企业所造成影响的不确定性越高,企业应当提供的财务报告信息就应当更为详细,除披露信息本身外,还应披露信息的假定前提和事实证据,以及一旦主要的假定前提发生合理变化时可能带来的影响。在形势的发展变化难以准确判断的情况下,企业在进行会计处理时,有必要对事态的多种结局作出客观、合理的职业判断,进行合理的减值测试。这样,企业把主要的前提假定和敏感性分析结果在财务报告中作详细披露,以便让财务报告能够在资产负债表日反映形势的发展变化。

3. 关于存货的会计信息披露

存货及其计量基础的披露有助于财务报告使用者更好地了解相关交易、计量方式、存货对重要事件的敏感程度,因此,企业至少应当在年度财务报告中披露所确认损益中的存货减记部分。在乌克兰危机升级后,如果企业存货减记金额较大,还应当在中期财务报告中加以披露。

4. 关于金融资产风险敞口的会计信息披露

乌克兰危机升级所涉及的各类企业均应对其金融资产风险敞口向交易伙伴进行专门披露,包括信用风险、市场风险和集中风险。

5. 关于银行存款状况的会计信息披露

如果乌克兰危机升级使企业的银行存款发生重大风险,该存款就不再满足被分类为现金或现金等价物的要求。西方国家对俄罗斯的制裁、俄的反制裁措施以及乌克兰、俄罗斯实行的其他相关法律措施均可能导致企业的现金和银行存款使用受限甚至无法使用。在这种情况下,企业应当披露已经无法使用的现金和现金等价物的金额,同时在财务报表附注中公布管理层对此所做的解释。此外,企业也应当对银行存款受限的性质进行评估,以确定受限的存款是否满足被归入现金或现金等价物的要求。

6. 关于财务报表列报与披露的其他事项

以乌克兰危机升级引起的企业出现保险索赔情况为例。财务状况表不允许以抵减后的净额进行列报,保险赔付资产应当与准备金分开列报,然而,与准备金有关的费用如果发生在同一报告期内,可以在损益表中列报,从收入中扣除全部对应的赔付。在现金流量表方面,根据《国际会计准则第 7 号——现金流量表》,经营活动产生的现金流量是企业的主要创收活动产生的现金流量以及企业通过

非投资或融资活动所产生的现金流量^①。然而,如果保险收益与企业停止经营活动有关,相应的现金流量应当被分类为经营活动产生的现金流量。

再以乌克兰危机升级引起企业资产减值为例,根据国际财务报告准则要求,如果减值损失估计数超过相关资产账面价值,当且仅当其他准则有要求时,应将其确认为一项负债。在确认单项资产减值时,应对资产的折旧或摊销在未来期间做相应调整,调整后的资产账面价值和计税基础又会形成相应的递延所得税资产和递延所得税负债。资产重估后,减值损失的转回应作为重估盈余的增加项而计入其他综合收益;如果该资产的减值损失先前已确认为当期损益,则该减值损失的转回也应当计入当期损益。

(二) 对中期财务报告的影响

根据《国际会计准则第 34 号——中期财务报告》,企业应当在中期财务报告中对报告期内的重大事项和交易作出解释,这对于理解财务状况和企业的经营表现相当重要。如果影响企业资产、负债、权益、净利润,或者现金流的项目性质、大小、发生率出现异常,企业就应当作出解释,并对最近年度财务报告中的相关信息进行更新。这项准则要求企业披露具有重要性的信息。例如,当商业环境和经济环境的变化对企业资产或负债的公允价值产生显著影响时,无论企业的资产或负债是以公允价值计量还是以摊余成本计量,企业均应当披露这一变化。除此之外,该准则要求企业披露报告期之前所发生的任何未补偿的借款违约或违反借款协议的行为,并且当转换计量金融资产所采用的公允价值级别具有重要性时,企业应对其加以披露。该准则并未就敏感性的披露方面作出详细规定,但如果在报告期内,企业所采用的主要会计假设发生了重大变化,企业还应当对相关的敏感性披露进行更新。

由于该准则假定企业中期财务报告的使用者能够获取企业最近一期年度财务报告,因此,企业在中期财务报告的附注中并不需要提供已在上期年度财务报告中披露过的相对不太重要的信息。然而,由于乌克兰危机升级的局势仍在发展变化中,所披露信息的重要性和相关性时有变化,因此,企业有可能需要在中期财务报告中披露信息更新,或添加以该报告为目的的信息。

其他准则规定了在一整套财务报表中所需披露的信息,如果企业的中期

^① IAS 7 Statement of Cash Flows, <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-b/ias-7-statement-of-cash-flows.pdf>; 中国的对应准则为《企业会计准则第 31 号——现金流量表》, http://kjs.mof.gov.cn/zt/kjzss/kuaijizhunzeshishi/200806/t20080618_46250.htm

财务报告只包括简明财务报表,那么,其他准则要求披露的会计信息就不再是强制性的。然而,如果企业认为,以中期财务报告为背景的会计信息披露是必不可少的,那么,其他准则对财务报告会计信息披露的要求则十分重要,企业需要在简明财务报告中进行更高级别的披露。

(三) 对期后事项的影响

期后事项指在会计报表至审计报告日之间发生的事项以及审计报告日之后发现的事项,可区分为调整事项和非调整事项,分别在财务报告中反映和在报告附注中进行披露,《国际会计准则第 10 号——报告期后事项》^①对此进行了规定。

对于 2021 年 12 月 31 日的财务报告来说,乌克兰危机升级后的 2022 年及以后年份发生的事件为非调整事项。由于乌克兰危机升级处于继续发展中,该日期之后披露的财务信息,企业需要以事实和具体情况为依据,对乌克兰危机升级、制裁以及政府应对措施对企业所造成的影响进行评估,并评判这些影响属于调整事项还是非调整事项。

通常情况下,在财务报告期末之后、财务报告获准发布之前所进行的制裁措施被判定为非调整事项。然而在某些情况下,企业需要作出判断,以确定制裁措施有效实施的时间,并确定制裁措施对企业会计处理的影响,这是相当棘手的。当然,无论企业对此作出何种判断,为确保财务信息的透明度,都应当在财务报告中加以信息披露。

调整事项或非调整事项的确定依赖于后续事项及会计对象的性质,在很多情况下需要对其进行评估,企业决定是否对自身的判断加以披露。

假如企业管理层把某个事项认定为非调整事项,而该事项对企业有重大影响,企业需要对该事项的性质及事项对企业的财务影响进行估计并加以披露。即使无法将该事项对企业的财务影响进行估计,企业也应将无法估计的情况加以披露。

(四) 对财务报告和会计信息披露的其他影响

乌克兰危机升级也可能对企业是否能达到约定的长期借款安排造成影响。《国际会计准则第 1 号——财务报表列报》规定,当企业违约并且按照贷款方的要求将长期借款转为应付款项时,这项负债在会计上应确认为流动负债。一些借款企业还必须认真考虑如下情况,即企业在会计期末之前所取得的借款豁免,究

^① IAS 10 Events after the Reporting Period, <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2022/issued/part-c/ias-10-events-after-the-reporting-period.pdf>; 中国的对应准则为《企业会计准则第 29 号——资产负债表日后事项》, http://kjs.mof.gov.cn/zt/kjzss/kuaijizhunzeshishi/200806/t20080618_46219.htm

竟是永久性的,还是仅提供了一个宽限期。如果是永久性的,违约形成的负债将被会计确认为非流动负债,若是后一种情况,则由会计确认为流动负债。

国际会计准则要求企业在财务报告期末披露关于未来的会计假设信息,并披露不确定性估算的主要原因。这类披露内容可能导致资产和负债账面价值在下一财务年度内发生重大调整的风险,如非流动资产减值。除与估算有关的内容外,企业也应当对管理层在采用会计政策过程中所做的判断以及对财务报告中具有最重要影响的判断加以披露。

受乌克兰危机升级直接或间接影响的企业,其财务报告的披露可视企业所受财务冲击程度的不同、获取信息难易程度的不同而存在一定差异。乌克兰危机升级有可能使企业面临某些新的义务或者新的不确定性,而企业早先有可能并未对此加以会计确认或在财务报告中予以披露。因此,除对前文涉及的期后的资产减值作出解释以外,企业还应当考虑是否在财务报告中披露额外信息,对准备金和或有资产(或有负债)的影响范围等情况做进一步解释。

在乌克兰危机升级背景下,资产、负债等要素的假设和估值存在不确定性,加上危机升级可能带来的额外风险,资产和负债的账面价值有可能需要在下一财务年度内作出重大调整。有鉴于此,企业应当认真考虑乌克兰危机升级对企业经营的影响程度,对影响资产和负债的不确定性估计提供足够的信息,并认真考虑是否有必要披露一些附加信息,以帮助财务报告的使用者更好地理解企业所受到的财务影响以及企业在财务报告中的相关判断。乌克兰危机升级后,财务报告中以账面价值计价的各项资产、负债价值变动幅度增大,信息的披露还需包括敏感度分析,涉及会计方法、假设和估计对账面价值的影响。

总结与补充

本文讨论的范围是已采用国际财务报告准则的企业,这些企业分布于俄罗斯、乌克兰和白俄罗斯等国家。乌克兰危机升级、新冠疫情、西方制裁与俄罗斯反制裁等因素对采用国际财务报告准则的相关企业的会计处理产生了较大的影响。由于国际财务报告准则的原则导向特点,采用国际财务报告准则的企业会计人员进行相关会计处理时需要运用职业判断,并且需要对危机的走势、未来影响甚至地缘政治关系走向进行判断,会计处理成本由此会提升。现就以下方面进行补充说明。

第一,本文是根据国际财务报告准则进行的探讨,对已采用国际财务报告准则的企业受乌克兰危机升级影响的会计处理问题进行分析。鉴于中国的《企业会

计准则》与国际财务报告准则已实现趋同,掌握《企业会计准则》的中国会计工作者具备分析外国会计问题的能力,可以基于中国《企业会计准则》对采用国际财务报告准则的其他国家和地区企业应对危机升级的会计处理进行分析、评判。

第二,国际财务报告准则虽然得到了世界上大多数国家的广泛采用,但是从会计处理成本角度看,采用国际财务报告准则的受乌克兰危机升级影响的所有企业,会计处理成本均明显提升。采用国际财务报告准则的企业会计人员在乌克兰危机升级背景下要结合危机的进展情况进行职业判断,对会计从业者提出了更高的要求。然而即便如此,在乌克兰危机升级后,俄乌两国并没有放弃采用国际财务报告准则。

第三,中国的《企业会计准则》在内容上已实现了国际接轨,同时也保留了自己的特点。中国没有像许多其他国家那样采取本国会计准则与国际财务报告准则并行的方式,而是基于国际财务报告准则和自身实际情况,制定了有中国特色的企业会计准则,兼顾了本国准则与国际准则的一致性和财务报告的可比性。

第四,中国的《企业会计准则》与国际财务报告准则也存在一些差异,如关于长期资产减值是否允许转回。虽然中国会计准则中有关资产减值的内容有待进一步完善^①,但是这类差异很容易理解和把握,它并未影响中外会计在逻辑上的一致性。虽然国际财务报告准则中的一些专业术语并未被直译为中文,但因会计逻辑具有一致性,专业术语的些许差异也不至于成为理解国际财务报告准则内容的严重障碍。当然,中国会计工作者在以《企业会计准则》为基础、在国际财务报告准则框架内分析外国会计问题时,也应当对表述差异予以足够的重视。

第五,在共建“一带一路”背景下,中国会计工作者应密切关注、深入研究国际财务报告准则的动态,深化与“一带一路”沿线国家的会计合作。中国曾在中欧财金对话框架内与欧盟开展会计合作,取得了中欧会计准则等效的成果^②;中国还曾多次在 G20 峰会上倡导建立全球统一的高质量会计准则。今后,中国应在进一步充实、完善《企业会计准则》的基础上,推动与更多“一带一路”沿线国家在会计领域的合作,并更加积极地参与国际财务报告准则和其他国际规则的修订,进一步提升中国在国际规则制定中的话语权和影响力。

(责任编辑:李丹琳)

^① 曹霞:《中国会计准则的制度经济学分析》,中央民族大学出版社 2012 年版,第 167~168 页。

^② 汪耀祥等:《欧盟会计准则:国际趋同战略及等效机制研究》,立信会计出版社 2012 年版,第 184~209 页。