

IASB准则变革中“控制”概念的转变及影响

马锐华 汪祥耀(教授)

(浙江财经大学会计学院 杭州 310018)

【摘要】自国际会计准则委员会成立到改组成国际会计准则理事会,国际会计准则及解释性公告在不断地进行修订。其中,在收入确认、合并财务报表等一系列的准则和解释性公告中都涉及“控制”。本文就“控制”一词在其演进过程中的变化及产生的影响进行分析,以期对准则研究和实践中的会计处理提供参考。

【关键词】IASB 国际会计准则 控制 合并财务报表

国际会计准则理事会(IASB)是在2001年由国际会计准则委员会(IASC)重组更名而来。在其制定和推动高质量会计准则的进程中,各项准则以及解释公告也在进行不断的改进和修正。其中,“控制”(Control)一词的释义也在相关准则和解释公告的变迁中得到不断修正。“控制”在准则和解释公告的多处均有涉及,主要体现在两个方面:一是两个主体之间关系的体现,二是一个主体与其自身资源的关系。而这两方面对应的会计事项分别涉及合并中的会计处理和收入中的会计处理问题。

一、合并中“控制”定义的转变及影响

(一)与合并相关的“控制”概念的转变

1. IAS 27(1998)对“控制”下的定义为:“控制”是统驭一个企业的财务和经营政策,并藉以从该企业的经营活动中获取利益的权力。控制的存在迹象包括5个方面:①所有权:母公司直接或间接拥有子公司50%以上的表决权;②表决权:通过与其他投资者协议,拥有50%以上的表决权;③政策:根据章程或协议,有权统驭企业的财务和经营政策;④董事会:有权任免董事会多数成员;⑤董事表决权:有权在董事会会议上投多数票。

2. 原IAS 27于2003年修订并更名后对“控制”的定义基本保持不变,但是将“企业”(Enterprise)更改为“主体”(Entity),即统驭一个主体的财务和经营政策,并藉以从该主体的经营活动中获取利益的权力。该项改动是IASB对IASC整个准则体系的改动,不再仅仅限于“企业”,将“非企业”主体也包含进来,适用主体的范围扩大,对报告主体的用词也更加精确。对于“控制”是否存在,在表述方面有所变化:如果母公司拥有、直接或间接通过子公司拥有一个主体半数以上的表决权即视为控制,除非在例外情况下,能清晰表明这种所有权并不形成控制。在母公司拥有一个主体半数或不足半数的表决权,但具备下列条件

之一时,也视为存在控制:①通过与其他投资者的协议,拥有50%以上的表决权;②根据章程或协议,有权统驭企业的财务和经营政策;③有权任免董事会或类似权力机构的多数成员,并通过董事会或类似权力机构控制该主体;④在董事会或类似权力机构的会议上占多数表决权,并通过董事会或类似权力机构控制该主体。同时,IAS 27(2003)增加了判断“控制”是否存在时,应考虑股票期权、可转换债券等潜在表决权的影响。

IAS 27(2003)中关于“控制”的例外情况分为两种:“暂时性控制”(Temporary Control)和“失去控制”(Loss of Control)的会计处理。其中,“暂时性控制”是对IAS 27(1998)的改进,条件更加严格:①购买和持有该子公司就是准备在购买后十二个月内处置,因而控制是暂时性的;②管理层正在积极地寻找购买者。对于这种“暂时性控制”的子公司应当根据IAS 39中关于为交易持有的金融工具进行处理。“失去控制”是IAS 27(2003)新增加的内容,对其的解释是,母公司失去统驭一个被投资公司的财务和经营政策并从中获取利益的权利。

3. 1998年发布的解释公告12号(SIC 12),在2004年被国际财务报告解释委员会(IFRIC)作出全面修订,2001年“安然事件”暴露出会计准则对“特殊目的主体”会计处理的缺失通过此项修订而得到弥补。该解释公告第4段认为IAS 27对合并主体所控制的报告主体作出了要求,但对“特殊目的主体”(SPE)的合并却没有提供明确的指导。因而该解释公告规定:当合并主体与SPE之间关系的实质显示主体控制该SPE时,主体应合并该SPE。IAS 27在第13段中列示了一些一个主体拥有另外一个主体一半或不足一半表决权情况下仍对另一个主体具有控制权的情形。同样,当一个主体在对一个SPE具有很少或没有权益的情况下也可能对该SPE存在控制。需要说明的是,对

于特殊目的主体,“控制”的实现更多考虑的是其风险与报酬。主体可能通过预先设定SPE的活动,即使“自动驾驶”(Autopilot)或其他方式来实现对其控制,因而在每一种情况下,控制理念的应用,应在考虑所有相关因素的情况下做出判断。其中,有五个指标可能显示主体控制了某一特殊目的主体:①该SPE的活动系为符合主体特定业务需求而执行,主体可从其活动中获利;②主体拥有可取得该SPE活动大部分利益的决策权;③主体通过“自动驾驶”机制拥有该SPE活动的大部分利益;④主体拥有可取得该SPE大部分利益的权利,并因而可能暴露于该SPE活动附属的风险中;⑤主体保留了与该SPE或其资产相关的大部分剩余风险或所有权风险,以从其经营活动中获取利益。

与IAS 27相比,SIC 12对SPE的处理虽然也建立在“控制”的基础上,但两者的定义和表述有一定的差别。IAS 27(2003)强调统驭一个主体的财务和经营政策,而SIC 12对此则没有作出完全要求。这主要是因为,相对于一般主体,SPE的设立主要是基于发起者(或代表其创建SPE的主体)的特定经营需要,例如,设立一个SPE来对外提供商品或劳务,而这些商品或劳务如SPE不提供,则报告主体就必须自己提供。也就是说,SPE设立的目的与一般主体不同。这也导致了在对SPE“控制”的判断上,表决权并不能起到关键作用。表面上看,报告主体对SPE没有决策权或对SPE的资产不能加以控制,但实质上,SPE的经营决策权往往为报告主体拥有。同时,由于SPE不一定有股权投资,绝大部分资金都来源于债权投资,基于股权的投票原则难以适用;当其处于“自动驾驶”状态时,其业务活动仅限于章程规定,没有独立的管理层,难以找出基于决策意义的控制权。此外,SIC 12中,主体对SPE的控制更加强调整风险和报酬,从经营活动、决策、利益和风险考虑SPE是否被报告主体所控制,主要是因为SPE往往结构复杂,而且由于涉及方相互妥协,甚至是合谋,其运作具有很大的隐蔽性,SPE的风险可能高于一般主体。

4. IAS 27于2008年再次修订,该次修订是IASB与美国FASB关于企业合并项目第二阶段的一部分工作成果。IAS 27(2008)保留了IAS 27(2003)关于控制的定义和判断标准,主要增加了“非控股权益”的处理,并对“失去控制”的规定进行了修订。在“失去控制”问题上,IAS 27(2008)删去了关于“暂时性控制”的规定,统一按照当前时点“控制”存在与否来进行规范,更加有利于实务操作。总体而言,IAS 27(2008)是对IAS 27的补充和完善,有利于准则之间的衔接。但IAS 27(2008)与SIC 12关于“控制”概念不一致的问题仍未得到解决,在一些情况下主体在应用“控制”概念时依然存在分歧。

5. 2011年5月IASB发布的IFRS 10,主要是为了解决

IAS 27和SIC 12在实务应用中的分歧。该准则中,定义了控制原则,并建立了以控制为基础的合并财务报表处理规范。

(1)控制的定义及控制三要素。IFRS 10对控制定义做了一些修改:当投资者因参与被投资方活动而对因此产生的可变回报承担风险或拥有权利,并有能力运用其对被投资方的权力来影响回报的金额时,投资者控制被投资方。

同时,控制原则要求控制必须同时包含三个因素:①权力,拥有对被投资方的权力。“权力”是指“投资者现有的权利,该权利能赋予其操控被投资者相关业务的当前能力”,其中的“相关业务”被定义为“被投资者那些会显著影响其回报的业务”。②回报,对可变回报承担风险或拥有权力。这里回报取得是广义的概念,不仅包括直接回报,如股利,而且包括间接回报,如规模经济、缩减成本、品牌效应、专利知识、协同效益,或者其他权益持有者无法拥有的其他回报。③权力和回报的关联。能够行使对被投资方的权力,以影响回报的金额。投资者不但拥有掌控被投资方的权力,通过涉入被投资方经营活动,有权接受其可变利益即回报,而且还具备掌控被投资方经营活动的能力从而可以影响其回报。该要素上的要求对权力和回报之间的关系做了明确规定,在判断“控制”的存在上具有重要意义。尽管报告主体拥有指挥被投资方活动的权力是为了使其所获得的可变回报最大化,但是其所得到的回报份额不一定与权力的数量直接相关。同时,IFRS 10基于控制定义的“权力和回报关联”要素也规范了委托代理关系下的控制权判断。其核心主旨是如果存在委托代理关系,代理人虽有权利但是实际上未获得与权力相关的可变回报,那么就不能控制该主体。相应地,授予决策权的委托人才是实施实质性控制的真正控制方。

(2)控制原则的实施要点。在IFRS 10中专门强调了“评估控制”(Assessing Control)。投资者在评估其是否控制被投资方时,必须同时满足上述“控制”存在的3个要素。以下五点有利于判断是否存在控制:①被投资方设立的目的和风险敞口;②被投资方的主要经营活动及作出此类活动的决策;③投资者现有权力是否使其有能力决定被投资方的经营活动;④通过涉入被投资方经营活动,投资者是否有权接受其可变利益;⑤投资者是否具备掌控被投资方的能力从而可以影响其利益的金额。

此外,IFRS 10提出了“持续评估”的要求,即持续评估投资者是否控制了被投资方。投资者在进行重新评估时,应同时考虑其对被投资方权力的变动以及投资者承担风险或是拥有可变回报的权力的变动。

(3)“非控股权益”和“失去控制”。在“非控股权益”的会计处理方面,IFRS 10依然要求在合并财务报表的权益

部分将“非控股权益”区别于“母公司权益”进行单独列报。全面综合收益和其他综合收益都应在控股公司和非控股权益之间进行分配。IFRS 10对子公司拥有大量累积优先股的情况进行了特别说明:该累积优先股被划分为权益且持有者是非控股股东,则控股主体应该在对相关股份的股息作出调整后计算其损益的份额,不论是否已宣布这些股息。同时,在非控股权益的股权比例发生变化时,主体应该调整它们所持有的控制和非控制利益的份额以反映在附属公司中相对利益的变化情况。

6. 其他相关准则。IFRS 11“合营安排”,取代了IAS 31和SIC 13,并重现定义了“共同控制”(Joint Control)的概念。“共同控制”是指按照合同约定共享对某项安排的控制,且只有当与相关业务的决议需要所有合营者一致同意时才存在共同控制。而原先IAS 31中对“共同控制”的解释是:“合同安排的对某项经济活动所共有的控制,只有当与该项经济活动有关的战略性财务与经营政策需要所有合营者一致同意时才存在共同控制”。通过对比这两个定义可以发现,IFRS 11也是从“控制”与“经济实质”出发来界定“共同控制”的,并与IFRS 10的“控制”定义相吻合,不再仅仅局限于财务与经营政策的表决权,而“相关业务”也表述得更加贴切,与IFRS 10中“控制”三要素中的“权力”要素一致。IFRS 12“对其他主体中权益的披露”(Disclosure of Interests in Other Entities)是与IFRS 10和IFRS 11相配套的准则,旨在对IFRS 10和IFRS 11中未加规范的报告主体在子公司、合营公司、联营公司或其他非合并的结构性主体中拥有的权益的会计处理加以规范。

此外,还有一些其他国际财务报告准则也涉及“控制”概念对合并财务报表或长期股权投资的处理问题。例如,IAS 28“对联营企业的投资”中涉及“联营”,针对的是“控制”不存在,但对被投资方拥有重大影响时的会计处理;IAS 24“关联方披露”中关联方的判断涉及“控制”或“共同控制”的情况;IFRS 3“企业合并”(取代IAS 22“企业合并”)对企业合并处理中也涉及不同“控制”下的会计处理;还有一些解释公告,包括SIC和IFRIC中还涉及大量关于“控制”及其影响下的会计处理问题,在此不再赘述。

(二)“控制”涵义变化的影响

从上文“控制”概念在准则中的变化可以发现,其对合并中会计处理的影响程度在不断加深,范围也不断扩大。特别是统一的控制原则的确立,使得整个合并财务报告体系中的会计处理更加统一,在一系列合并事项上的会计处理也更加利于操作。同时,因为合并事项的处理是在IASB和FASB的通力合作的基础上进行的,是为了响应2007年金融危机后财务信息更加透明化和高质量会计准则的要求而研究并制定的,对准则优点的继承及缺点

的改进和各地区实际情况的考虑更加具有参考价值。

“控制”概念的转变,从准则意义上讲,使准则更加统一且更具权威,影响更广更深。具体来讲,因为“控制”概念更加注重“实质”和现实权力,在“控制”的判断和处理上都更加符合实际,一定程度上减少了未来复杂情况的不确定影响和合并权益的不完全,对实质的重视将利于对合并范围的确定及操作上的透明性。这尽管可能导致合并范围的扩大,但也能更好更完全地反映主体的实际控制权益。

二、收入中“控制”的转变及影响

(一)与收入相关的“控制”概念的转变

收入是收益的主要来源,是主体正常经营活动中形成的、导致本期内权益增加的经济利益的总流入,但不包括与权益参与者出资相关的权益的增加。从收入的定义可以发现,收入的最终落脚点是经济利益的流入。也就是说,收入最终的表现形式是主体可以控制的经济利益,而该过程的实现是以主体牺牲对原有资产(商品或者服务)的控制为前提的。

1. IAS 18(1993)之后的修订基本上不涉及对“控制”的变化,下文仅以2010年1月1日生效的IAS 18对相关概念进行简要的分析。

(1)商品销售收入的确认。IAS 18规定在对销售商品收入进行确认时,必须同时满足五个条件:①主体已将与商品所有权有关的主要风险和报酬转移给买方;②主体既没有保留与所有权相联系的继续管理权,也没有对已售出商品实施实际控制;③收入的金额能够可靠地予以计量;④与该交易有关的经济利益很可能流入主体;⑤与该交易有关的已发生或将要发生的费用能够可靠地予以计量。

其中,前两条主要是在讲“控制权”的转移问题。主体对商品的控制主要体现在所有权和实际的控制:所有权即承担商品的风险和报酬以及具有对其管理的权力;实际的控制包括拥有所有权和没有所有权的控制,即可能存在没有所有权但主体依然保留或者可以对其进行利用。而前两条是后三条继续的前提,只有在主体不再对商品实施控制的情况下,才能考虑相关经济利益的流入和发生的费用。

对比前述投资者对被投资方的“控制”实质,主体对“商品”的控制其实也可以从“权力”、“回报”以及它们之间的关联三个方面来考虑。首先,主体对商品的“权力”是一种拥有权,利用该权力可以决定商品的使用、处置等。但与对被投资公司不一样,该种权力应该是一种完全的权力,不与其他主体分享,也不受其他主体影响。其次,商品的“回报”也是多种形式的,包括货币资产的流入、非货币资产的置换,甚至合作和名誉等无形资产的提升等等。

最后,也是相对重要的,“权力”和“回报”的关联,即有权通过不同的形式影响与该商品相关的“回报”。

(2)提供劳务收入和其他收入的确认。IAS 18认为只有当提供劳务的交易结果能够可靠地估计时,与此项交易有关的收入才应在资产负债表日根据该交易完成程度予以确认。提供劳务的收入确认更加注重“交易的进度”的判断,但在通常情况下,主体各方一旦就劳务的提供和获取具有强制执行权、交换的对价以及结算方式和条件与交易的另一方达成了一致意见,便视为能够作出可靠地预计。而其他收入——利息、特许使用费和股利的确认主要基于两个条件的满足:与交易相联系的经济利益很可能流入主体;收入的金额能够可靠地计量。

“控制”在劳务收入和其他收入中的应用并不明显,主要是选择收入是否得以实现作为判断基础。结合上文对“控制”的分析,由于这些收入中不存在特别需要依托的主体或实物,在判断上有一定的难度。

2. IAS 11“建造合同”主要规范的是与建造合同相关的收入和成本的会计处理。由于建造合同涉及的周期长、合同形式多样,因而在实际操作中涉及权责发生制下的合理判断。在确认合同收入和合同费用时分为合同结果能可靠估计和不能可靠估计两种分别进行处理,但无论何种形式下的收入的确认,均是以将来可能流入的经济利益为基础,以收入实现为原则,并不涉及“控制”或“控制权”的纷争。

3. 2010年6月,IASB发布了“源自客户合同的收入”的征求意见稿,试图对收入的确认制定一致的标准,即以商品和服务控制权的转移(向顾客转移商品或劳务的履约责任得到满足时)作为收入确认的必要条件,而非原有的风险报酬转移观以及收入实现原则。以控制权的转移为基础,尽管使原则更加明确而单一,但是在具体实践中可能遇到许多的问题,例如:控制权转移的界定,商品和劳务的区分以及转移的标准,如何运用完工百分比法进行持续转移,在义务不可分的情况下收入的确认以及在具有质量担保要求或退货责任的前提下,如何准确划分履约责任即控制权的转移等等。2011年12月,IASB再次发布了收入准则的征求意见稿,总体上保留了2010年征求意见稿的核心原则,提出了一个分五步骤确认收入的框架,包括确定与顾客的合同,确定独立的履约责任,确定交易价格,分配交易价格,以及在满足履约责任时确认收入。相对于2010年的征求意见稿,新增了一项表明控制权转移的指标,即所有权上的风险和报酬的转移。

4. 其他准则和解释性公告。上文提到了SIC 27“评价涉及租赁法律形式的交易的实质”,主要解释IAS 17“租赁”,在一项安排的实质未包含一段协议期间内转移资产的使用权时,企业若收取费用,则依据IAS 18决定何时确

认收益;SIC 31“收入:涉及广告服务的易货交易”,主要规范在广告服务易货交易中无法按所取得广告服务的公允价值进行收入确认的会计处理;IFRIC 13“顾客忠诚计划”,主要规范企业销售时给予顾客奖励积分的处理问题等。这些相关规范多为特殊项目收入或是收入确认中的特殊问题,其中,对于资产或经济利益的流入流出均可能涉及主体对相关客体“控制权”的转移或变化。

(二)“控制”涵义变化的影响

在收入准则的变迁中可以发现,“控制”概念并没有发生太多的变化,但“控制”的意义却得到不断深化。“控制”在收入确认的条件中起到了重要作用,在一定程度上影响了收入确认的时点。由于收入确认目前只是IASB与FASB准则改进工程中的一部分,并没有形成真正意义上的准则和解释公告,因而对于“控制权”的定义和相关的会计处理还没有实现真正意义上的统一。

若控制权的转移成为收入确认的唯一标准,则其一方面收入准则本身确认意义上的统一,另一方面也是与合并准则中的会计处理的统一。但实践中的具体处理必然存在更多的问题,对收入确认也会带来更多判断上的难题,同时,还可能增加更多的准则实施的成本。此外,控制权的转移高度依赖专业判断,对交易事项中的条件的考虑、会计人员的专业能力都提出了较高的要求。在实践中还应考虑利润操纵和财务舞弊的可能性,以免影响收入信息的可靠性。

三、结论与启示

从以上的分析可以发现,在IASB/IASC准则及解释性公告的演进中,“控制”从单纯而零散地出现在若干准则中,到形成一个统一而规范的“控制原则”,其发挥的作用越来越大,也因为这种统一,使得IASB的准则及解释性公告更加利于理解和应用。“控制”概念的变化以及其在准则中重要性的不断转变符合了实际需要。例如,IASC重组后对准则的统一修订,2007年金融危机后对“资产负债表外工具”、“特殊目的主体”等活动或事项进行的规范及披露等,这些都会导致准则修订速度的加快,促使一个统一的以“控制”为原则的准则基础形成。IASB与FASB对会计准则的推进项目还在继续,诸如收入等准则还有待进一步的研究和最终制定与实施。各国在准则的趋同中能否更好地领会“控制”原则,将给未来准则的实施以及实践中的业务处理带来极大的影响,如何贯彻落实主体运用“控制”的实质而非形式依然任重而道远。

主要参考文献

1. 罕尼·梵·格鲁宁等著.国际会计准则使用指南.北京:中国财政经济出版社,2001
2. 王霞.国际财务报告准则修订评析与前瞻.会计研究,2012;4