

各国会计准则国际趋同及其启示

黄丽霞

(北方民族大学商学院 银川 750021)

【摘要】 随着国际经济交流与合作日益密切,许多国家将国际会计准则作为趋同的目标,对自己国家的会计准则进行重新修订,并在会计准则国际趋同活动中采取了许多相应的措施,这对加快我国会计准则的国际化进程具有很大的启示作用。

【关键词】 国际会计准则 企业会计准则 趋同

一、我国会计准则的国际趋同现状

我国在促进会计准则国际趋同方面一直保持积极的态度。我国在1992年年底发布《企业会计准则——基本准则》,并颁布了16项具体准则和多项具体准则征求意见稿,当时的会计准则主要参考国际会计准则以及英国、美国、加拿大等国家的会计准则,通过比较并结合我国的实际情况制定的。因此,我国会计准则与国际会计准则趋同的基础较好。

2006年2月15日,我国在原来的企业会计准则的基础上正式发布了39项新会计准则,并已于2007年1月1日开始首先在上市公司中推行。这标志着适应我国市场经济发展要求、与国际惯例趋同的企业会计准则体系的正式建立。企业会计准则体系由1项基本准则、38项具体准则和应用指南组成,在体系的完整性方面比原会计准则有了很大的提高。目前,有效的国际会计准则有40余项,对比我国新会计准则与国际会计准则,只有个别方面存在一些差异,这标志着我国会计准则正在向国际会计准则靠拢,有助于推动我国完善现代市场经济模式,并有利于投资者做出理性决策。新会计准则的实施能提高会计信息的透明度和可比性,有助于我国乃至全球范围内资本市场的发展。另外,我国会计准则体系的建立也考虑了我国的具体国情。高质量的全球公认的会计准则体系不仅对维护和促进全球经济的稳定和发展有益,而且对包括我国在内的每一个国家和地区经济的健康发展和融入世界经济体系都非常重要。尽管我国会计准则体系建立的总体思路是与国际会计准则实现趋同,但是这并不意味着我们的改革是“全盘照搬”。相反,在会计准则国际趋同的进程中,必须兼顾由我国特定的商业、法律、税收等背景所决定的特殊国情。

二、其他各国(或组织)会计准则国际趋同的做法与经验

(一)美国

1. 美国会计准则的国际趋同概况。

长期以来,美国总自以为公认会计原则(GAAP)最为详细和完善,美国凭借其政治地位、经济实力以及最大资本市场所在国的优势,对国际会计准则一直加以排斥,同时却努力扩大美国公认会计原则在世界范围内的影响。因此,在国际市场

上,一直存在美国公认会计原则与国际会计准则这两套权威准则的竞争问题。然而,近几十年来,随着跨国融资活动的增加,外国公司到美国寻求上市的情况也日益普遍。这些外国公司在美国上市面临的一个严峻问题是,它们的财务报表必须按照美国公认会计原则的要求编制或加以调整,这无疑增加了这些公司的负担。为了降低交易成本,有些外国公司迫不得已只好放弃在美国上市的机会,而这是美国当局不愿意看到的。2001年国际会计准则委员会(IASC)的改组,给美国提供了一个入主改组后国际会计准则理事会(IASB)的机会。他们认识到与其像过去那样不参加IASC的国际协调活动并抵御国际会计准则的影响,倒不如入主IASB并在将来的国际财务报告准则制定中充分发挥美国的影响,使国际会计准则向更有利于美国的方向发展。后来的事实表明,在美国成为IASB的“主发言人”后,新发布的一些国际财务报告准则确实在许多方面接受了美国的主张,如在无形资产准则中接受了对商誉采取年度减值测试而不是摊销的方法,在企业合并准则中取消了“联营法”的使用等。

2. 美国在会计准则国际趋同活动中的主要措施。

(1)与IASB开展合作项目。合作项目是美国财务会计准则委员会(FASB)与IASB双方同意以协调方式开展的那些项目,主要包括:收入确认、企业合并、概念框架、企业财务业绩报告等。合作项目将共享双方的人力资源,并努力使合作项目能够按照双方类似的时间进度表开展。

(2)在FASB的办公地点与IASB成员开展联络工作。为了促进趋同,FASB日常工作的一个最明显的特点是让IASB的专职成员在FASB的办公地点办公,及时互通情报、交流信息。

(3)从事趋同研究项目。FASB工作人员目前正在从事与趋同有关的研究项目的工作。研究项目将找出美国公认会计原则与国际会计准则之间存在的所有重大的差异,并将这些差异按照FASB的解决战略进行分类。其范围主要包括准则在确认、计量、列报和披露等方面的差异。在一种会计基础下允许被采用的某种会计处理方法,如果在另外的会计基础下不被允许采用,则属于项目的研究范围。

(4)共同制定新的通用准则。美国公认会计原则与国际会计准则的趋同,已不再只是停留在消除两者的差异层面上。IASB与FASB双方认为,如果对于一些差异较大的项目加以协调,并不能最大限度地使用两者的资源,倒不如共同制定新的通用准则。

(二)欧盟

1. 欧盟会计准则的国际趋同概况。

欧盟自20世纪70年代起就一直致力于会计协调工作,协调的主要形式是制定各种欧盟会计指令。欧盟会计指令具有很强的法律约束力,欧盟要求各成员国将其内容写入本国相关的法律法规中。进入20世纪90年代后,欧盟开始加速推动成员国会计标准的协调。欧盟会计指令及相关的会计协调工作在一定程度上促进了欧盟各成员国之间的经济贸易交流,但是由于各国存在着国情差异以及会计指令本身的不完善,会计指令并不能保证财务报表的可比性和透明度。另外,由于在海外上市的成本较低,为扩大规模和增强竞争力,欧洲各大企业纷纷力争走向海外资本市场。但是,由于海内外财务报表编制要求不统一,企业不得不分别按欧盟会计指令和海外资本市场所在国家的会计准则编制两套报表,由此花费大量的人力和物力,不但增加了企业的财务成本,还导致了财务信息的混乱。

随着世界经济的一体化和资本市场的全球化,欧盟不得不进一步采取有效措施,加强会计准则的国际化协调。1999年,欧盟委员会制定了“金融服务行动计划”,打算通过采取43项措施,在2005年或者之后一段时间里建立欧盟统一的金融市场,扫除欧洲金融市场一体化进程中的一切障碍,尽快把欧盟各国造就成一个统一的经济实体(尤其是金融实体),以提高国际竞争力。欧盟“金融服务行动计划”的发布与实施极大地推动了欧盟会计准则的国际化进程。

2. 欧盟在会计准则国际趋同活动中的主要措施。

(1)对国际会计准则采用双层认可机制。欧盟对国际会计准则并不是毫无保留地全盘接受的,事实上2000年6月欧盟委员会在建议欧盟成员国上市公司采纳国际会计准则的同时,就提出了对国际会计准则的双层认可机制,欧盟委员会在其发布的规章草案中阐述了双层认可机制的运作方式,并明确指出,无论从政治上还是从法律上,欧盟都不可能将准则制定权授予其无法施加影响的民间会计准则制定机构——IASB。欧盟将认可国际会计准则的机制分为两个层次。第一层次为技术层次,由欧洲财务报告咨询小组(EFRAG)负责。EFRAG的主要职能包括:第一,以事前介入的方式与IASB广泛接触,积极参与国际会计准则的制定及其他各项活动,确保IASB在制定准则时充分了解和关注欧盟所提出的重大会计问题,以维护欧盟的利益;第二,为欧盟委员会接受采用个别国际会计准则提供专业评估与咨询,就是否予以认可和采纳提出建议,同时协调欧盟内部有关使用国际会计准则的利益团体的意见。第二层次为立法层次,由欧盟会计监管委员会(ARC)负责,ARC在立法层次上负责审批EFRAG提交的建议及具体时间表。如果EFRAG反对采纳某项国际会计准则,立法层次也

将反对;如果EFRAG主张采纳,而立法层次予以反对,那么立法层次必须提出反对理由,而EFRAG则必须寻找替代方案或者将该事项提交欧盟理事会讨论决定。ARC的决议将作为欧盟委员会的意见,以法令形式发布。

(2)努力使欧盟会计指令与国际会计准则相协调。在会计准则与国际趋同的同时,欧盟对原有的会计指令进行了逐步修订,较好地处理了国际会计准则与欧盟会计指令之间的差异和矛盾,提高了欧洲企业基于国际会计准则编制的合并财务报表的统一性。在采纳国际会计准则后,欧盟会计指令仍然作为那些没有根据国际会计准则编制年报以及合并财务报表的企业编制财务报表的基础,对国际会计准则没有涉及的一些重要问题进行规定。

(3)积极与其他国家协调与合作。在与IASB广泛接触的同时,欧盟就会会计准则的制定和实施问题加强了与其他国家的沟通与合作。针对欧洲公司前往海外资本市场上市的情况,欧盟努力与其他国家进行协调,争取欧洲公司采用国际会计准则编制合并财务报表的权利,对于在欧洲资本市场上市的非欧洲公司,欧盟通过对拟上市公司所在国家会计准则的专业评估,认可了加拿大、日本和美国的会计准则。这些举措不仅降低了欧洲公司海外上市的财务成本,还通过降低非欧洲公司在欧洲资本市场上市的财务成本以吸引海外公司,扩大了欧洲资本市场的规模。

(三)日本

1. 日本会计准则的国际趋同概况。

在2001年4月IASB改组为IASB之后,日本的会计准则制定机构也于当年的7月27日由原日本的会计准则制定机构——企业会计审议会(BADC)改变为财务会计准则基金会(FASF)和日本会计准则委员会(ASBJ)。FASF由10个民间团体组成,其职责是筹集资金、安排人事以及对重大事项提出建议,其目标是通过公认会计准则的制定进一步促进公司财务信息披露和资本市场的巩固,同时还将对建立一套高质量的国际公认会计准则做出贡献。ASBJ由13位成员组成,其职责是制定日本的会计准则及其实施指南。IASB与ASBJ在2004年10月正式启动了旨在使国际会计准则和日本会计准则之间的差异最小化的共同项目,以最终实现双方的趋同。2005年9月,IASB与ASBJ举行第二次准则趋同联席会议,在众多项目上取得了重大进展。IASB主席戴维·泰迪对双方的合作给予了很高的评价,ASBJ主席齐藤静树表示,日本会计准则被欧盟列为候选的等效准则后,开始与全球资本市场上的其他有影响的会计准则体系并列,促使日本通过趋同提高会计准则质量,日本也将继续推进与IASB的趋同项目。

2. 日本在会计准则国际趋同活动中的主要措施。

(1)积极参与国际会计事务。日本不仅是经济强国,而且试图通过参与国际事务提高它在国际上的政治地位。在会计准则国际趋同方面,日本也表现出积极的姿态并发挥了重要的作用。在IASB首届理事会的14位委员中,日本就争取到一个席位,这样,IASB在讨论有关国际会计准则问题时,日本就有更多的机会表达自己的意见,甚至使国际会计准则的制定

和执行照顾日本的国情。比如《国际财务报告准则第3号——企业合并》要求所有合并的企业采用购买法,但是日本就其国内财团之间存在特殊的关系拒绝采用购买法而继续采用权益法。

(2)注重概念框架的趋同。ASBJ在与IASB制订趋同项目计划时首先就强调要在双方各自的概念框架或基本理念的基础上,对双方现有会计准则之间的差异做出确认和评价,并商定在未来一个时期内讨论各自概念框架的差异。ASBJ意识到,概念框架趋同是会计准则趋同的前提,因此在概念框架一致的情况下再来消除不同准则之间的差异就容易得多。

三、对我国的启示

1. 制定具有中国特色的会计准则。

任何会计理论都是在一定的土壤中成长起来的,都有一定的适用范围,生搬硬套解决不了问题。我们应借鉴澳大利亚和欧盟对待国际会计准则的态度,在吸收借鉴先进的会计理论、方法时,保持自身的特色。我国现有的会计准则内容和方法中有许多是科学的、适宜的,是其他国家所没有的,我们不能一味寻求会计准则的国际化而放弃这些内容。例如,在关联方认定方面,如果按照国际会计准则的规定,则所有国有企业由于同受国家控制,因此应当属于关联方,但是考虑到我国国有企业的绝大部分业务都并非关联方交易,所以企业会计准则体系并未规定两个企业仅仅因为是国有企业就构成关联方关系。另外在企业合并、资产减值的冲回等方面并没有完全照搬国际会计准则的规定,而是考虑到我国的国情而采取了不同的处理方法。企业会计准则中这些具有中国特色的规定,是对国际会计准则的一种“实质重于形式”的趋同,其遵循的也是以国家利益为导向的建设思路,保证了我国企业提供的会计信息更具有真实性和有用性。

2. 积极参与IASB的工作,扩大我国在国际会计准则制定中的影响力,争取在IASB中取得发言权,获取更多的利益。

在会计准则国际趋同方面,澳大利亚、美国以及欧盟等积极参与并发挥了重要作用。在IASB基金会的受托人委员会、IASB、IASB技术董事以及国际财务报告解释委员会中,均有澳大利亚成员。同时澳大利亚会计准则委员会(AASB)与IASB保持了密切的合作关系,参与了保险合同、概念框架等项目的修改。自IASC改组后,美国对于会计准则国际趋同的态度由以前的被迫和消极转变为主动和积极。近年来,FASB和IASB保持了十分密切的关系,每年均召开数次联合会议,IASB还在FASB派驻了联络员,以便及时联络,互通消息,交流信息。相比之下,我国在IASB中的影响比较小,基本上还未参与IASB的准则制定工作。因此,我们应积极创造机会,和IASB多方位接触,争取在IASB中取得发言权,使得国际会计准则

能够更多地照顾包括我国在内的发展中国家的利益,以便减少我国会计准则和国际会计准则的差异。

3. 建立会计准则的执行监管机制。

为确保会计准则得到积极有效的贯彻执行,最需要的是强有力的制度约束和负责监督的权威机构。为配合欧盟委员会致力于会计准则国际趋同的工作,欧洲会计师联合会在准则执行层面加强了监督和指导,欧洲证券监管委员会发布了会计准则的执行准则,欧洲银行业监管委员会对金融机构执行会计准则加强了监督。由此可见,欧盟建立了比较有效的制度并以权威的监督机构来保证会计准则的执行。而我国,尽管新会计准则在上市公司全面施行后抑制了一些会计造假行为,但由于缺乏一个行之有效的执行监管机制,会计准则的具体执行还存在问题,会计信息的虚假问题还不能被有效地解决。因此,我们在继续推进会计准则国际化进程、加快我国会计准则与国际会计准则趋同的同时,应借鉴欧盟的做法,建立一个行之有效的会计准则执行监管机制,确保会计准则发布后得到有效执行,提高执行质量。

4. 保持会计准则国际趋同过程中的预见性。

香港在会计准则的国际趋同过程中并没有盲目照搬国际会计准则,有时也会根据自己的实际情况采取有别于国际会计准则的做法,并体现出其超前的才智。例如过去国际会计准则允许购买法和权益结合法并存,而香港会计师公会(HKICPA)坚决禁止采用权益结合法。从当时的情况来看,香港会计准则与国际会计准则是相违背的,但是后来国际财务报告准则取消了权益结合法,只允许采用购买法,充分证明了HKICPA在制定会计准则上的预见性。HKICPA的做法,带给我们极大的启示:国际会计准则是不断发展和变化的,我国会计准则委员会在制定和修订会计准则的过程中,不仅要结合本国的实际情况,更要对会计准则的发展趋势予以积极关注和研究,增强预见性,与时俱进,从而会大大节约为消除与国际会计准则的差异而投入的精力和资本。

主要参考文献

1. 周红. 向国际财务报告准则过渡对欧洲企业财务报告的影响. 会计研究, 2005; 10
2. 冯淑萍, 应唯. 我国会计标准建设与国际协调. 会计研究, 2005; 1
3. 汪祥耀, 邓川. 主权国家会计准则与国际财务报告准则趋同的经验及启示. 会计研究, 2005; 1
4. 夏冬林, 李晓强. 国际间会计准则和会计信息的差异、协调与制度环境. 会计研究, 2005; 1
5. 李慧萍, 高璐. 英国会计国际化进程与启示. 会计研究, 2003; 3