

我国会计国际化历程回顾

李其峰 温佐望

(湘潭职业技术学院 湖南湘潭 411102 湘潭大学 湖南湘潭 411105)

【摘要】 本文对我国会计国际化的历程进行了回顾,同时指出我国会计国际化是立足于国情、与时俱进地与国际会计准则协调的过程。

【关键词】 会计国际化 会计制度 会计准则

一、尝试借鉴国际会计惯例的阶段

1978年党的十一届三中全会确立了“对外开放、对内搞活经济”的重要方针。当时会计工作的主要任务有:一是恢复和完善过去会计工作中行之有效的规章制度,使企业的会计核算水平和经济效益逐步提高,使会计核算工作在国民经济中发挥其应有的作用;二是要贯彻执行党中央确定的改革开放的方针,保证和促进经济体制改革的顺利进行及对外开放的逐步深入。我国当时实行计划经济体制,受苏联计划经济体制下的会计模式的影响较深。《国营供销企业会计制度》、《国营施工企业会计制度》、《建设单位会计制度》等的修订和完善,主要是为了满足企业健全会计核算制度、改善经营管理、提高经济效益的需要。但是,在20世纪70~80年代,中苏关系紧张,而中美关系取得了突破性进展,我国主要面向西方发达资本主义国家实施对外开放的政策。该阶段的会计改革并没有像建国初期那样完全照搬苏联计划经济体制下的会计模式,而是有计划地开始借鉴国际会计惯例。例如,借鉴国际会计惯例,发布并实施了《国营企业固定资产折旧试行条例》。

为满足我国对外开放的要求,财政部从1979年年底开始着手中外合资经营企业会计制度的制定工作,于1985年3月正式发布了《中外合资经营企业会计制度》,并于当年7月1日起正式施行。这标志着我国会计制度与国际会计惯例协调的开始,是我国对社会主义商品经济乃至社会主义市场经济体制下的会计制度模式进行的一次积极探索,为随后的会计制度改革积累了有益的经验。需要强调的是,该阶段的会计国际化只是局部地借鉴国际会计惯例,苏联计划经济体制下的会计模式仍为主导。这与我国当时的经济体制、对外开放程度有关,当时我国会计国际化处于探索阶段,国际会计准则也还没有确立其国际地位。

二、以国际会计准则为参照,广泛实施与经济体制改革相适应的会计制度的阶段

1992年中共十四大明确提出要建设有中国特色的社会主义,这为深化我国会计改革营造了良好的环境。1991年,财政部根据经济形势发展的需要和已有会计准则制定了《会计改革纲要》,提出了我国会计核算制度改革的目标,即建立与

社会主义有计划商品经济(1996年改称为“社会主义市场经济”)相适应的,既符合我国国情又与国际会计惯例相协调的会计准则体系。

自1992年以后,我国发布并实施了一系列适应我国市场经济环境且与国际会计准则充分协调的会计准则和会计制度,建立了市场经济体制下比较完善的会计规范体系。为推动股份制试点工作的顺利开展、规范上市公司会计核算及其会计信息的披露,财政部于1992年5月发布了《股份制试点企业会计制度》。这一会计制度改变了传统计划经济体制下的会计制度模式,是我国会计制度改革的一次成功探索。1992年财政部先后发布了《企业会计准则》和《企业财务通则》(简称“两则”)、13项行业会计制度和10项行业财务制度(简称“两制”),结束了我国计划经济体制下的会计模式,借鉴国际会计惯例使用了复式记账法,逐步确立了与市场经济相适应并与国际会计惯例初步协调的新会计模式。《企业会计准则》是以当时的国际会计准则概念框架为参照,对会计核算的基本前提、一般原则、会计要素的确认和计量以及报告提出了原则性要求,在内容上体现了与国际会计惯例的广泛协调,确立了我国以基本会计准则为指导的具体会计准则的制定模式,为以后制定各项具体会计准则奠定了基础。此次会计改革对我国会计国际化具有重要的意义,在会计的主要方面基本上实现了与国际会计惯例的一致,大大推进了我国会计国际化的进程,同时初步确立以国际会计准则为参照目标。可以说,这是战略方向性的抉择。我国做出此选择主要基于:①国际会计准则的制定机构——国际会计准则委员会是由来自澳大利亚、加拿大、法国、德国、日本、墨西哥、荷兰、英国、爱尔兰以及美国的会计师职业团体于1973年发起成立的,在制定和推广国际会计准则方面取得了显著的成绩,具有广泛的国际影响力;②国际会计准则委员会具有相对的独立性,不会偏袒某一个国家。

三、全面借鉴国际会计准则,建立统一、规范的会计准则体系的阶段

随着社会主义市场经济体制的初步确立及资本市场的发展,1997年以后我国加快了会计国际化的进程,先后制定了

一系列具体会计准则,同时颁布实施了《股份有限公司会计制度》和《企业会计制度》。同时,证券委员会国际组织在1995年与国际会计准则委员会签订了关于制定一套“核心准则”的协定,承诺将一套合理、完整的会计准则即核心准则作为公司跨国发行证券和股票上市的规范的必要组成部分,以规范跨国发行证券和股票上市的公司财务信息披露。国际会计准则得到了广泛的认可。截至1999年12月,被纳入证券交易所国际联盟和欧亚证券交易所联盟统计的62个国家和地区的85个证券交易所中,已有67个证券交易所(其中包括世界著名的证券交易所)允许在本国或本地区发行证券的外国公司依据国际会计准则编制财务报表。参与国际会计准则协调所能获得的利益也促使我国加快会计准则的制定和会计国际化进程。

1. 《股份有限公司会计制度》和《企业会计制度》发布。随着经济体制改革的逐步深化和企业会计制度改革深入,财政部于1998年1月27日在《股份制试点企业会计制度》的基础上,发布了《股份有限公司会计制度》,并于1998年1月1日起在按照法定程序批准设立的股份有限公司中施行。《股份有限公司会计制度》对会计科目设定、会计核算和财务报表及附注披露等方面做了详细的规定,引入了如计提短期投资减值准备、存货跌价准备、长期投资减值准备等资产减值的会计政策,强调会计信息的真实性和公允性,缩小了与国际会计准则之间的差异;同时,也缩小了《股份有限公司会计制度》与《外商投资企业会计制度》的差异,增强了会计信息的可比性,为2001年会计制度合并打下了基础。为了配合新修订的《会计法》的实施、规范企业财务会计报告的编制、保证财务会计报告的真实和完整,国务院于2000年6月发布了《企业财务会计报告条例》,其对资产、负债和所有者权益等会计要素进行了严格的界定;对使用财务会计报告的部门和机构的行为也做出了规定;对重要的会计政策、或有事项、关联方交易、企业合并和分立、重大的投融资活动等方面的披露提出了明确的要求;要求对《企业会计制度》进行全面修订。为落实《企业财务会计报告条例》,财政部于2000年12月发布了《企业会计制度》,暂时在股份有限公司范围内执行,在国有大中型企业推广实行。2001年11月29日,财政部发布了《外商投资企业执行〈企业会计制度〉有关问题的规定》,要求外商投资企业自2002年1月1日起执行《企业会计制度》。《企业会计制度》对资产、负债、收入、费用等的确认和计量做出了统一的规定,打破了行业所有制、组织方式和经营方式的界限。其适用于除金融、保险企业以外的大中型企业,基本上实现了我国会计核算标准与国际会计准则等国际会计惯例的充分协调。

2. 首次发布具体会计准则。随着我国证券市场的快速发展和企业股份制改造的不断进行,公众对上市公司会计信息的需求远远大于对非上市公司会计信息的需求。因此,提高会计信息质量、保证会计信息的可靠性、提高会计信息的透明度就自然地提到了议事日程。1997年,财政部针对“琼民源”等上市公司舞弊案,及时发布了第一项具体会计准则——《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》。此后,又陆续

发布了15项具体会计准则,初步建立了我国由1项基本会计准则和16项具体会计准则构成的会计准则体系。具体会计准则不仅在形式上实现了与国际会计准则的协调,而且在内容上广泛地借鉴了国际会计准则的相关规定,特别是《企业会计准则——债务重组》、《企业会计准则——非货币性交易》、《企业会计准则——投资》等引用了公允价值计量方法。

四、原有会计准则的修订和新会计准则体系的构建阶段

我国资本市场缺乏完善的监管机制,公允价值计量方法运用的市场条件尚不充分。自1997年发布具体会计准则以后,我国资本市场上屡屡发生利用《企业会计准则——资产重组》、《企业会计准则——关联方交易》、《企业会计准则——投资》等进行利润操纵的事件。为了防止利润操纵,财政部对已颁布的《企业会计准则——现金流量表》、《企业会计准则——债务重组》、《企业会计准则——投资》、《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》和《企业会计准则——非货币性交易》五项具体会计准则进行了修订,自2001年1月1日起正式实施。为防止企业滥用公允价值而影响因债务重组产生的“利润”的真实性和可靠性,《企业会计准则——债务重组》规定不再确认债务重组收益,而是将其计入“资本公积”,放弃了使用公允价值计量以非现金资产清偿某项债务的方法。《企业会计准则——投资》规定,放弃非货币性资产而取得的长期股权投资,其初始投资成本按照公允价值确定,放弃非货币性资产而取得的长期股权投资的初始投资成本应以换出资产的账面价值加上应支付的相关税费以及支付的补价确定。《企业会计准则——非货币性交易》规定:①同类非货币性交易,按换出资产的账面价值与换出资产的公允价值孰低的原则,确定换入资产的入账价值;②不同类非货币性交易,按换入资产的公允价值确定换入资产的入账价值。修订后的会计准则规定,企业发生非货币性交易时,换入资产的入账价值应以换出资产的账面价值为基础。2001年正式实施的会计准则在一定程度上控制了企业通过公允价值计量来操纵账面利润的行为,但修订后的会计准则在其实施过程中却出现了一些新的问题,导致了会计准则国际化协调的倒退。其主要原因是1997年颁布的具体会计准则对我国资本市场的具体情况考虑不充分,从而导致了已发布会计准则的反思和修订,但这为以后具体会计准则的研究和制定提供了丰富的经验。

随着改革的进一步深化及世界经济一体化进程的加快,资本市场的全球化进程和知识经济的发展速度加快,会计理论不断发展和完善。我国加入WTO以后,会计准则国际化趋势的需要也日益迫切,建立与国际接轨的新会计准则体系的呼声也越来越高,要求我国企业会计核算的相关法规要顺应资本市场对会计信息的需求,能够为投资者提供更加透明、可比的财务信息,促进我国企业在境外顺利融资,降低融资成本。2003年,财政部完成了会计准则委员会的重大换届改组,正式启动新会计准则体系的构建工作。2003年、2004年两年间,会计准则委员会主持了20余项会计准则研究课题,形成了数百万字的研究报告。2005年,新会计准则体系的构建进

入加速阶段,有关方面对原有的 17 项具体会计准则进行了修订,制定了 21 项具体会计准则,并先后分五次向业内发布征求意见稿。我国同国际会计准则委员会进行充分协调之后,于 2005 年 11 月发表了联合声明,财政部副部长王军明确表示我国一贯积极支持和参与会计国际趋同。2006 年 2 月 15 日,财政部发布了由 1 项基本会计准则、38 项具体会计准则和企业会计准则应用指南构成的我国新企业会计准则体系,实现了与国际会计准则的实质性趋同。

五、与国际会计准则实质性趋同阶段

2006 年我国构建了既符合我国国情又充分与国际会计准则趋同的、涵盖各类企业(小企业除外)的各项经济业务的、独立实施的新会计准则体系。2007 年是新会计准则在上市公司实施的第一年,这是间隔 6 年后修订并实施新会计准则。我国选择在 2007 年实施新会计准则,主要基于以下考虑:一是经济全球化和资本市场一体化的趋势更加明显,我们要抓住发展的机遇;二是我国加入 WTO 后的过渡期于 2006 年年底结束,资本市场加大开放程度,我国企业将进一步融入国际经济环境;三是我国经济和资本市场处于又好又快的发展期;四是我国企业管理层的开放意识和国际化观念进一步增强,会计人员和审计人员的素质有了大幅度提高。从国际环境看,1995 年 7 月国际会计准则委员会与证券委员会国际组织签订了关于制定一套“核心准则”的协定,国际会计准则委员会在 1999 年按证券委员会国际组织于 1993 年提出的 40 项核心准则建立了相关体系。2000 年 5 月,证券委员会国际组织批准和推荐了其中的 30 项核心准则。截至 1999 年 12 月,被纳入证券交易所国际联盟和欧亚证券交易所联盟统计的 62 个国家和地区的 85 个证券交易所中,已有 67 个证券交易所(其中包括世界著名的证券交易所)允许在本国或本地区发行证券的外国公司依据国际会计准则编制财务报表。美国、澳大利亚、俄罗斯、欧盟等西方主要国家和组织在对待国际会计准则委员会的态度上,由“对抗”变为“对话”,进而积极参与国际会计准则委员会的改组和国际会计准则的制定。正是基于对国内外环境的全面评估和准确把握,在企业与资本市场承受度处于合理状态的情形下,我国顺时应势地制定并实施了新会计准则,这是我国会计国际化历程中的里程碑。

新会计准则体系在内容方面基本实现了与国际会计准则的趋同。在基本会计准则、会计要素计量和会计政策选择等方面,新会计准则体系做了大胆的借鉴。基本会计准则中的会计基本原则,保留了重要性原则、谨慎性原则、实质重于形式原则等,也强调了可比性原则、一致性原则、明晰性原则等,但权责发生制原则和历史成本原则不再作为会计核算的基本原则。在会计要素计量方面,新会计准则以历史成本为基础,同时引入了公允价值,但是公允价值的使用受到许多限制。考虑到我国市场发展的现状,新会计准则体系主要在金融工具、投资性房地产、非共同控制下的企业合并、债务重组和非货币性资产交换等方面使用了公允价值。总体上说,新会计准则体系对公允价值的运用还是比较谨慎的。《企业会计准则第 1 号——存货》也参照《国际会计准则第 2 号——存货》取

消了后进先出法,主要是因为后进先出法不能真实反映存货流转。

新会计准则与国际会计准则的趋同不等于完全相同。在关联方交易及其交易的披露、资产减值损失的转回、部分政府补助的会计处理上,新会计准则保持了“中国特色”。具体体现为:①关于关联方交易。我们不可能按照国际做法把国有企业都作为关联方,把它们之间的交易都作为关联方交易,这不现实也没有意义。这样处理不仅增加了不必要的成本和工作量,更重要的是掩盖了真正的关联方交易。②关于已确认资产减值损失的转回。我国现行会计制度和《国际会计准则第 36 号——资产减值》都允许将已经确认的资产减值损失予以转回(国际会计准则对于商誉减值损失不允许转回),但是从我国的实际情况看,该规定已经成为一些企业操纵利润的主要手段,不利于提高会计信息质量。为此,新会计准则针对我国目前所处的经济环境,规定对已经确认的资产减值损失不得转回,这与国际会计准则形成了实质性差异。③关于政府补助的会计处理。新会计准则规定,除了有关法律法规有明确规定作为权益处理的,其余均作为收入处理;而国际会计准则规定所有的补贴作为收入处理。

六、启示

回顾近三十年的我国会计改革的历程可知,我国政府一直以一种积极的、顺势而为的态度对待会计国际化问题,其没有盲目照搬国际会计准则或者某一个国家的会计标准,而是能够与时俱进,伴随我国经济体制改革而适时地推进我国会计国际化的进程,使得我国会计标准在适应我国经济环境的情况下,尽可能地与国际会计惯例接轨。会计国际化协调对改善我国投资环境、提高会计信息透明度、吸引外资和促进我国经济发展起着重要的作用,当前我国所面临的特殊会计环境又是我国在会计国际化进程中不得不考虑的重要因素。如果忽略各国国情,忽视会计发展状况和环境特点,趋同将很难实现。我国会计国际化的基本思路是:立足于我国国情、立足于我国当前的会计环境,积极地与国际会计惯例相协调,除非相关的国际会计惯例与我国的法律法规存在冲突或明显不符合我国国情。趋同是会计准则制定工作的基本目标之一,旨在使企业按照我国会计准则编制的财务报表与按照国际会计准则编制的财务报表在内容上具有一致性,趋同的具体方式由我国确定。因此,我国会计国际化适应经济发展的需要,走一条渐进式改革之路。我国会计国际化的总体战略应为:立足于我国国情,积极、有序地建立一套在国际资本市场上能够被广泛接受的、具有中国特色的会计准则体系。

主要参考文献

1. 曲晓辉,陈少华,杨金忠.会计准则研究——借鉴与反思.厦门:厦门大学出版社,1999
2. 李玉环.改革开放以来我国会计制度改革回顾与评价.会计研究,2001;9
3. 冯淑萍.中国对于国际会计协调的基本态度与所面临的问题.会计研究,2004;1
4. 曲晓辉.我国会计国际化进程刍议.会计研究,2001;9