

试析会计准则的国际协调

樊琦

(厦门大洋集团股份有限公司 厦门 361012)

【摘要】 本文对美国会计准则的国际协调历程进行了分析,以此作为我国会计准则国际协调的借鉴对象,并提出在我国会计准则体系基本建设完成的情况下,我国应遵循的国际协调原则以及应对措施。

【关键词】 会计准则 国际会计准则 国际协调

一、美国会计准则的国际协调概述

美国是典型的自由市场经济体制国家。在美国,私有制企业数量占据绝对优势,而国有企业数量极少,国有企业创造的国民收入在国民收入总额中所占比重不到2%;资源配置主要依靠市场,政府作用微弱;股份有限公司在经济中处于基础性地位,证券市场发达,证券筹资的比重较大;政府对国民经济干预的程度很低。美国的法律环境也比较特殊,与其他主要西方国家不同。美国政府不是依据公司法来管理公司,而是依据证券法和证券交易法设立证券交易委员会对公司进行管理。美国政府对会计准则没有强制性的法律要求,对公司定期财务报告的编报也没有总的立法,国家法律没有规定公司应向国家有关部门报送财务报表,各州的立法对公司会计业务处理规范一般也无强制性的要求。而美国的税务制度对公司的财务报告也只是提出一般性的要求。它要求每个应纳税的公司须持有必要的账簿和记录,以便于填写纳税申报单时确定公司总收入额及税收减免的金额。在这种经济体制和法律环境下,政府不可能成为会计信息的主要使用者,会计准则的制定尽量交给民间会计职业团体,以减少政府的干预;会计准则的主要目标是满足投资者和债权人进行经济决策的需要,尤其注重保护证券投资者的利益。

自2001年以来爆发的安然、世通、施乐等一系列会计丑闻,引发了美国对其会计准则的反思。政府为维护自己的管制权,有必要向公众做出一个令人满意的交代,《萨班斯—奥克斯莱法案》就是在此背景下出台的。作为证券监管部门的证券交易委员会把矛头指向了财务会计准则委员会,认为会计准则的缺陷是导致造假事件发生的重要原因之一。由于美国会计准则是以规则为基础而不是以原则为基础的,这些会计准则不能充分适应未来市场的发展,尽管此后的《萨班斯—奥克斯莱法案》没有明确提出美国会计准则的制定应当以原则为基础,但明确要求美国证券交易委员会对美国采用以原则为基础的会计准则体系进行研究,可见美国重构以原则为基础的会计准则体系的决心。

此后,美国证券交易委员会根据《萨班斯—奥克斯莱法案》的要求,于2003年7月提交了题为《对美国财务报告采用

以原则为基础的会计体系的研究》的研究报告。尽管其中仍然标榜“现行美国准则是世界上最完善和最先进的会计准则”,但同时也强调“继续进行国际协调的努力”,认可了美国财务会计准则委员会与国际会计准则理事会的协调成果,并且在美国财务会计准则委员会的研究报告中明确指出,在美国采纳以原则为基础的会计准则,此结论被认为是《萨班斯—奥克斯莱法案》形式的具体体现。可见,就连美国这个有着“最完善和最先进的会计准则”的经济强国也难以抗拒国际会计准则,开始转而寻求与国际会计准则趋同。

事实上,从1973年国际会计准则委员会成立伊始,美国就密切关注国际会计准则的发展,但是其一直认为自身的资本市场是世界上最发达的,自身的会计准则也是全世界最好的,因此美国证券交易委员会和财务会计准则委员会早期对国际会计准则委员会的态度比较冷淡。在20世纪90年代后期国际会计准则委员会核心准则制定取得实质性进展的背景下,美国证券交易委员会发起对高质量会计准则的讨论,实际上主要就是针对国际会计准则提出质疑,为国际会计准则在美国的推行设置障碍和寻求不采纳的借口。然而,在安然等事件发生后,美国以前引以为豪的以规则为基础的会计准则体系也受到了较多的指责,会计准则应该是一种准则法律,而法律的基本原则是“实质重于形式”,但以规则为基础的会计准则实质上是对实质重于形式原则的背离,以原则为基础的国际会计准则则充分遵循了实质重于形式原则。也就是在这种情况下,尤其是在欧盟对国际会计准则的态度明朗后,美国立即改变消极观望的做法,转而全方位积极介入。2002年10月29日,美国财务会计准则委员会与国际会计准则理事会的合作有了突破性的进展,双方正式达成了协议,朝着全球会计准则趋同的目标合作。美国财务会计准则委员会和国际会计准则理事会共同发布了一份谅解备忘录,开始正式将美国会计准则与国际会计准则的趋同作为双方的义务,并制定了相应的短期趋同项目和长期趋同项目。显然,美国开始积极与国际会计准则理事会合作,一方面是基于资本市场发展和全球经济发展变化的考虑,另一方面也源于国际会计准则近年来得到越来越多国家和组织的认可,尤其是欧盟也

决定采纳。

二、我国会计准则国际协调中的选择、原则与举措

(一)我国会计准则国际协调中的选择

1. 我国对会计准则制定基础的选择。一种较普遍的观点认为,美国规则基础型会计准则是导致一系列会计丑闻发生的重要因素之一,很多人会把安然、世通等事件归咎于“过多的界限测试”。然而,“过多的界限测试”并不是导致美国会计丑闻的直接原因。如果经过正常的审计测试程序,这些交易中的舞弊行为是完全可以提早暴露出来的。事实上,这些弊端早已被列入美国财务会计准则委员会的议事日程,然而就是过多的利益之争使得适应新经济业务的准则迟迟未能制定出来,导致了会计准则中各种规则性的漏洞,从而引发了一系列的会计丑闻。反观原则基础,它真的是万能的“灵丹妙药”吗?如果原则基础果真是“灵丹妙药”,美国证券监管部门何不早就采用,何苦非要等到发生危机之后呢?

原则基础型会计准则是一把“双刃剑”,它一方面给了管理者合理选择会计程序的自由,另一方面也为管理者进行盈余操纵创造了空间。原则基础型会计准则可以减少管理者通过交易安排规避会计准则的行为,但同时也增强了管理者为其不合理的会计处理行为进行辩解的能力。在原则基础型会计准则下,管理者更有可能通过说服审计人员同意其对这些准则歪曲的解释而将盈余管理合理化。当会计准则具有更大的弹性及主观性时,审计人员更有可能容许这样的盈余管理存在。西方实证研究结果表明,这两种不同的会计准则既没有改变管理者进行报告操纵的动机,也没有改变其报告操纵的能力,而仅仅是根据会计准则性质的不同,报告操纵的手段各异而已。所以,确保会计准则制定机构的权威性和独立性以及会计准则制定程序的合理性,才是会计信息真实反映企业交易或事项的经济实质的前提。

会计准则具有经济后果,它在本质上属于各方利益协调的结果。会计准则的规则化倾向是长期以来各方利益主体博弈的结果。我们通常认为国际会计准则是原则基础型的,因此似乎可以从国际协调的角度为原则基础提供支持。但是应当意识到的是,国际会计准则要在世界范围内推广,就必须兼顾各个国家的不同情况,保留足够的弹性。笔者认为,与国际会计准则协调不能算是支持原则基础的论据之一。首先,我国目前公司治理结构还非常不完善,会计信息失真问题极为严重,如果盲目转向原则基础,很可能为管理者进行会计操纵提供更大的空间。其次,由于我国审计市场的发育极不成熟,会计师事务所市场力量较小,可以预计注册会计师将很难抵制公司管理者为其盈余操纵进行辩解,这无疑会加剧会计信息失真。再次,长期以来,我国相关领域的监管规范采用的都是比较详细具体的规范形式(在某种程度上可以说是“规则基础”),这就存在一个制度上的“接口”问题,我国会计准则要想从整体上的“规则基础”转向原则基础必然会在执行中与其他规范产生冲突。在现实环境下,我国会计准则制定不宜采用原则基础,而应在与国际会计准则协调的进程中,以我国自身的会计环境和实务特点为出发点,制定出适合我国国情的会计

准则。

2. 我国对会计准则制定模式的选择。学术界关于会计准则制定模式的划分有很多种,笔者倾向于“二分法”,即政府主导式与民间主导式。

我国会计准则的制定是典型的政府主导式。采用政府主导式的国家有以下特征:第一,政府职能比较强大。这样使得政府直接制定会计准则具有相对成本优势。第二,经济政策上注重宏观经济导向。由于国家需要对全国的经济进行强有力的控制,就有必要制定一套具有绝对权威的统一会计规范,这套统一会计规范会成为国家进行宏观经济管理及推行国家经济政策的重要制度基础。第三,这些国家一般属于大陆法系国家,其法规体系注重成文法,而不像海洋法系注重法庭判例。政府制定的会计准则往往具有法规或准法规的地位,这样有利于保证会计准则在企业中得到遵循。

根据我国《会计法》第八条的规定:“国家实行统一的会计制度。国家统一的会计制度由国务院财政部门根据本法制定并公布。”财政部是唯一合法的会计准则制定机构,财政部会计司是直接的负责机构。财政部会计司作为会计准则制定主体有其客观原因:①我国政府部门的职能较强大,会计学术团体以及会计职业界的力量比较弱小,所以使我国政府部门有足够的力量承担会计准则的制定工作。②我国属于大陆法系国家,只有政府部门颁布的会计规范才具有足够的权威性,社会公众才会自觉地遵循。我国的会计准则由财政部签署发布,具有部门法规的地位。会计司享有会计准则的解释权,有利于解决会计准则执行过程中发生的各种争议,减少会计准则的执行成本。③会计准则由政府制定有利于平衡各方利益,减少博弈成本。我国目前正处于经济体制转轨时期,各方利益面临重大调整,在这种环境下,由财政部会计司制定会计准则能更好地兼顾各方利益,使会计准则更加公正。

(二)我国会计准则国际协调的原则

1. 合理看待会计准则之间的差异。虽然我国的会计规范尽量与国际会计准则协调,但是差异仍然存在。如何看待这些差异,不同人持有不同观点。有的学者认为这些差异体现的是“中国特色”,这些规范虽然与国际会计准则不一致,但体现了我国现阶段的特色。在我国,企业经营所处的会计环境与国际会计准则所假设的典型会计环境是具有相当大的差异的。在我国特定的环境下,采用国际会计准则可能是没有根据的。另外,国际会计准则还不适合在审计基础制度尚未发育完全的发展中国家和转型经济体制中应用,所以应当谨慎对待会计准则协调问题。我国财政部会计司显然比较倾向于这一观点。比如前任会计司司长冯淑萍提出制定企业会计准则的四个方面的考虑:保留经实践证明(原有准则和制度)有效的部分;立足于中国国情制定会计标准;防止虚增资产和利润的现象;保留具体会计准则中较成熟的内容。

笔者认为,会计准则差异的存在有其客观现实性及合理性。正如著名会计史学家查特菲尔德指出的,会计的发展是反应性的,也就是说,会计主要是适应一定时期的商业需要而发展的,并与经济的发展密切相关。因此,会计规范必须适应特

定的会计环境。当前我国正处于经济体制转轨时期,各项监控机制、制度尚处在完善和规范过程中,而国际会计准则下会计职业判断的空间相对过大,如果盲目照单全收国际会计准则可能会严重影响我国会计信息的真实性。因此,基于合理看待会计准则之间差异的原则,只要是符合当前国情的会计准则差异,我们应当允许其存在。

2. 立足于我国国情进行会计准则国际协调。立足于我国国情就是要我们的会计准则具有“中国特色”。而什么是“中国特色”?它是以我国政治、经济、文化为背景,为我国所特有的,从而有别于他国的,并且是适合我国国情的,能解决我国经济的实际问题,有利于生产力发展的特征。“中国特色”是由特定历史条件下的社会环境所决定的,是一种客观的必然存在,而不是一种主观愿望上的追求。会计准则由于受到区域环境的制约,因而具有国际差别。会计准则的“中国特色”指的就是会计准则由于受到我国社会环境的制约和影响所具有的与别国之间存在差异性的特征。会计准则的“中国特色”这一说法来源于“中国特色的会计理论与方法体系”的提法。“中国特色的会计理论与方法体系”的提法是由邓小平同志创建的具有中国特色的社会主义理论推演而来的。该理论的基本点就是从我国的国情出发探索我国社会主义发展的特有途径和规律。然而,特色并不包括会计落后事项的反映,在我国会计实践中不符合历史发展趋势、不符合我国会计改革的内容就不应当包括在“中国特色”之中。因此,研究会计准则的“中国特色”,也必须从我国的国情出发。

由此可见,以上两个原则是我国进行会计准则国际协调的前提保证和出发点。合理看待会计准则之间的差异是我国进行会计准则国际协调的前提和基础,只有承认差异、合理看待差异,才能正确面对和剖析我国具体国情和会计环境,制定出真正具有“中国特色”的会计准则。而立足于我国国情则是进行会计准则国际协调的出发点,一切的修订和协调都要建立在符合我国具体国情的基础上,处理好与国际惯例接轨和保持国家特色的辩证统一关系,真正地为我国经济服务,顺应经济全球化的历史趋势,从宏观和微观两个层面为我国经济的健康、良性发展保驾护航。

(三)我国会计准则国际协调的举措

1. 不断完善我国会计准则。由于会计准则具有经济后果,其产生的经济利益会在投资者、债权人等利益相关者之间重新分配,而这种分配又会对整个宏观经济产生影响,如引领资金进入或退出某些行业,从而影响这些行业的发展。然而,就现阶段而言,要使制定出的会计准则体现国家利益,就需要进一步完善会计准则制定程序,全面反映各方意见,以提高会计准则的质量。同时,在会计准则国际协调方面,我们不应被动等待,而应积极争取更大的发言权,对国际会计准则施加我国的影响。由于我国会计准则制定模式属于政府主导式,政府相关部门必须担负起会计准则的修订与完善工作。针对政府相关部门,笔者提出以下几点意见:

第一,改变我国原有的纯政府主导式的会计准则制定模式,形成“以政府为导向,引入市场机制”的会计准则制定模

式。我国历史决定了政府在会计准则制定中的决定性地位,政府主导式有利于平衡各方利益。然而从某种意义上来说,较之民间主导式,由政府制定的某些理论性的会计准则可能缺乏对实践的指导力度,造成企业对会计准则的误解或者滥用,从而产生会计信息失真的现象。因此,我国会计准则的制定模式应以政府模式为基调,适当地引入市场规则,通过市场数据和信息反馈来验证会计准则的实践性,并推动、影响准则制定机构对现行会计准则中不适应实践的部分进行改革。此外,随着我国市场经济的发展和完善,逐步扩大市场权力份额,合理调整政府与市场的权力结构。

第二,完善与发展我国会计准则制定的总体目标。1992年的基本会计准则的一个重大缺点是没有明确提出我国财务会计的目标,其突出了假设,但忽略了目标。每个国家的会计目标都应当体现自己的国情。我国实行的是社会主义市场经济体制,社会主义国家至少在三个方面要求企业提供会计信息:①国家作为社会管理者(宏观调控者),在制定与社会资源配置、产业结构、企业改组及其他与企业有关的重大经济政策时,需要会计信息;②国家在收取各项税收时,要以企业的会计记录和会计报表为依据;③国家作为国有资产的所有者,需要时刻注意国有资产的保值增值,同样离不开会计信息。我国基本会计准则对此应有所规定。

第三,要完善会计准则的配套机制。在会计工作中,我国重视从法律角度对企业的会计活动进行严格规范,包括基本会计准则、具体会计准则、会计制度、财务制度、税法等。这就要求我国新出台的会计准则与其他规范相协调,防止同一交易或事项在不同的规则或制度中有不同规定的现象出现。特别要加强《会计法》的贯彻力度。修订后的《会计法》在原有的基础上强化了会计人员的定位和单位负责人的法律责任,这两点变化对于改善目前企业账目混乱状况、解决会计信息失真问题具有重要的作用。通过修订《会计法》,进一步整顿市场秩序,规范会计工作,增强会计从业人员、会计主管人员、单位负责人的法律意识。与此同时,要加强注册会计师队伍的建设,提高注册会计师的专业技术和职业道德水平。这就要求,一方面建立健全注册会计师行业内部自律机制,重塑行业形象,增强自身竞争力,另一方面政府要加强对注册会计师行业的监管,使注册会计师行业健康、良性地发展下去。这也是我国经济健康、持续运行的保证。

第四,强化会计准则的执行机制。近年来,我国在会计准则的修订和完善上迈出了较大步伐,但会计准则的具体执行还存在一定的问题。一项制定得再好的准则,如果得不到有效执行就会成为一纸空文、形同虚设。真正建立起有效的会计准则执行机制显得尤为重要而且迫切。政府必须加大力度推广新出台的会计准则,并为新会计准则的实施做好前期工作。例如,新会计准则体系发布后,财政部应举办全国性的会计准则培训班,集中培养各省、市、区或有关部门的新会计准则授课师资人员和会计管理干部,然后逐级下放,使新会计准则得到推广。又如,由于新会计准则实务性较强、影响较大,为了保证平稳过渡,政府相关部门应计划在新会计准则全面实施前选

取若干企业进行模拟应用,按照新会计准则的规定模拟试编报表,以此查找准则执行中可能出现的问题,并且测试准则实施对企业财务状况、经营成果以及纳税调整的影响。通过对准则的模拟实施,企业应当全面掌握新会计准则的内容及其实质,积累实践经验。

第五,进一步借鉴国际惯例,补充和修订会计准则相关内容。会计准则的国际协调是当今世界各国都面临的共同课题。随着我国会计准则的不断完善和发展,对会计国际协调的处理方法日益成熟和高效,信息技术革命也为会计准则国际化提供了技术支持。由于寻求全球经济共同发展的欲望日益增强,对会计准则国际协调的要求也就越来越高。毫无疑问,会计准则国际协调是潮流所向,而且回顾二十年的会计改革历程和十年来的会计准则制定过程,我国一直保持着积极的姿态,既没有盲目照搬又能够与时俱进地促进我国会计准则的国际协调。相信伴随着经济体制的改革而适时地推进我国会计准则的国际协调进程,我国会计准则在适应客观经济环境的情况下,会进一步与国际会计惯例接轨,我国的会计准则体系也会越来越完善。

第六,对国际会计准则理事会施加影响。我国作为发展中国家和转型经济代表,具有相当的典型性。并且,早在国际会计准则委员会改组之前,我国就于1997年加入国际会计准则委员会,与其有一定的渊源。我国会计准则从一开始制定时,就与国际会计准则委员会保持了密切的合作,在北京、上海、深圳等地还多次召开了有国际会计准则委员会高层官员参加的会计准则国际研讨会,因此我国会计准则与国际会计准则趋同的基础较好。随着我国经济实力的不断增强,国际地位的不断提高,国际会计准则理事会对我国给予了更大关注,并希望得到我国的认可。在这种情况下,我国在国际会计准则理事会中获得了更高的地位,应当说这是我国国家实力的体现。从维护我国自身利益出发,参与国际会计准则理事会能更好地从国际会计准则的制定程序、具体条款等方面维护自身利益,因而应当努力争取更大的发言权。对我们而言,这是积极参与国际会计准则项目的良好契机。我们可以反映我国会计准则的特殊情况,反映我们存在和需要解决的问题,尽可能地国际会计准则的制定施加我们的影响,从而尽可能地减少我国会计准则国际协调的成本。

2. 进一步加强会计理论研究。逻辑严密的会计准则理论是制定会计准则的基础,分散的理论成果往往会因观点不一而难以成为制定会计准则的依据。我国的企业会计准则还没有达到规范化的会计准则理论的高度,因此为了建立起完善的会计准则体系,我们首先需要完善基本会计准则,使之成为我国会计准则制定的概念框架,并指导我国具体会计准则的制定。应该组织学术界或专门机构进行系统化的会计准则理论研究,在此基础上再进行具体会计准则的修订和完善。

首先,建立财务会计概念框架体系。从国际经验来看,要制定高质量的会计准则,首先需要构建一个财务会计概念框

架体系。概念框架是一种基本原则,一个能引导一贯的准则以及描述财务会计和财务报表的性质、功能的理论体系,是由相互联系的目标与基本原则所构成的有机系统,是引导记账事项的选择及其计量,将其汇总并传递给利益群体的方式方面的概念,也就是基本概念;而其他概念则是在拟定、解释和应用会计与呈报准则中所使用的、从这些基本概念中演绎出来的。所以,我们可以借鉴国际会计准则理事会和美国的经验,建立类似国际会计准则或美国财务会计概念公告的理论框架,免去基本会计准则的法规制度地位,还其理论指导的本来面目。在这个理论框架中,充分考虑我国未来经济发展的趋势,允许在理论上有一定的前瞻性,而不完全拘泥于目前的现实条件。制定会计准则需要有强有力的会计理论和相关学科理论的支持。国外的经验和国内实践已经证明,没有充分的理论准备,没有科学的理论指导,就无法做好会计工作。会计理论工作者应充分重视和关注财务会计概念框架的研究,以利于完善我国的会计准则体系。

其次,对未来需要建立的会计准则提出理论设想。会计准则立项的依据不是主观臆断,也不是教条地为建立会计准则体系而制定会计准则,而是经济环境,需要解决经济生活中出现的实际问题。出于会计准则国际协调的考虑,会计理论工作者在我国会计准则立项阶段应该有战略性的把握,不应只简单地停留在提出会计准则的具体项目方面,而应当就某个准则项目从理论和实务两方面加以研究,在准则制定程序中明确在事前与国际会计准则协调,考虑与国际会计准则协调的可能性,提出该项会计准则的立项依据、具体方案及相关问题。所以,我国在会计准则的立项阶段就应该前瞻性地考虑,以保证与国际会计准则更好地协调一致,既获取绝对收益,又可以避免事后协调的高成本,以维护我国的相对收益。

最后,对正在制定的会计准则提供反馈意见。会计准则的国际协调是根据我国经济发展的现实和客观需要进行的,会计准则的制定从立项到完成要经过严格的工作程序、科学的工作方式,同时借鉴国际会计准则和其他主要发达国家的做法,形成征求意见稿,向国内外专家和会计实务工作者征求意见。这些征求意见稿都需要会计理论工作者能够有针对性地展开研究,及时提供反馈意见。

主要参考文献

1. 叶建芳. 中国与国际会计准则比较研究. 上海: 上海财经大学出版社, 2005
2. 王军, 戴维·泰迪. 中国会计准则委员会秘书长 国际会计准则理事会主席联合声明. 中国农业会计, 2005; 12
3. 王松年. 国际会计前沿. 上海: 上海财经大学出版社, 2005
4. 汪祥耀. 国际会计准则与财务报告准则: 研究与比较. 上海: 立信会计出版社, 2004
5. 葛家澍. 会计基本理论与会计准则问题研究. 北京: 中国财政经济出版社, 1999