

欧盟采纳国际财务报告准则引发的思考

孔宁宁

(对外经济贸易大学国际商学院 北京 100029)

【摘要】 本文通过深入分析欧盟采纳国际财务报告准则的原因及产生的效应,得出了以下结论:在当今国际环境下,我们应该立足于自身的会计环境和国家利益进行博弈选择,主动参与国际会计准则的制定工作,积极推进我国会计准则的国际化进程。

【关键词】 欧盟 国际财务报告准则 美国公认会计原则

2002年9月,欧洲议会和欧盟委员会发动了一场较大的财务报告变革,即颁布会计协调新法规,要求所有欧盟上市公司自2005年起,遵照国际财务报告准则(IFRS)编制财务报表。这项法规对整个欧盟经济区28个国家的公司产生了重大影响,而颁布这项新法规的主要原因在于欧盟制定了金融服务行动计划(FSAP),要求在2005年或者此后一段时间内建立欧盟统一金融服务市场,从而把欧盟各国培育成统一的经济实体,提高其在国际上的竞争力。遵照IFRS编制财务报表最终将有助于提高欧盟各国上市公司的财务报表透明度,提高市场效率,降低融资成本,进而消除跨境贸易障碍。

欧盟对IFRS的采纳,带来了世界范围内财务报告制度的迅速变化。根据德勤会计公司的报告,截至2006年1月10日,全世界已有70个国家要求上市公司按照IFRS编制本国财务报表,25个国家允许上市公司按照IFRS编制本国财务报表。随着IFRS在全球范围内的普遍实施,它对美国一般公认会计原则(GAAP)的影响日益增强,全球会计模式趋同化发展成为不可抗拒的潮流。

一、欧盟采纳IFRS的历程回顾

欧盟各成员国的经济状况差别很大,会计和财务报告实务在形式和定位上也存在明显差异。20世纪70年代末至80年代,为推进区域会计协调化进程,欧盟颁发了一系列会计指令,以立法形式要求各成员国公司执行。会计指令的颁布和实施,在一定程度上促进了欧盟各成员国之间的经济贸易交流,推动了欧盟的会计协调进程。然而,会计指令仅为宽泛的指南,其本身存在不完善性,加之指令只是各种不同会计方法的汇合,未能真正减弱各国会计行为的多样性,因而未能带来欧盟各成员国财务报告的统一和质量提高,即使在欧洲范围内也不能保证公司财务报表的可比性和透明性,更难以适应资本市场全球化的要求。

20世纪90年代,经济全球化和竞争的加剧促使欧盟各成员国公司积极寻求在国外市场融资。然而,国际资本市场并不接受按照欧盟会计指令编制的财务报表。因此,很多欧洲跨国公司不得不根据GAAP或者国际会计准则(IAS)编制另外

一套财务报表。1993年3月德国奔驰公司在美国纽约证券交易所挂牌上市,引发了欧洲公司的华尔街上市热潮。美国证券交易委员会(SEC)接受按照外国会计准则编制的财务报告,但要求将公司净收益和股东权益调整为按照GAAP确定的净收益和股东权益。这项要求几乎相当于把整套财务报表调整为以GAAP作为基准,不仅因成本高昂而不利于欧盟各国公司在美国市场开展竞争,而且容易导致投资者对依据不同会计准则编制的财务报表产生错误理解。为此,在美国上市的欧盟公司竭力游说政府修改法律,允许它们仅按GAAP提供财务报告。这种结果显然是欧盟委员会所不愿看到的,因为这意味着失去对会计准则的发言权。至此,欧盟成员国的会计协调陷入进退维谷的困境。

在这种背景下,欧盟委员会与其成员国进行协商,决定于1995年开始开发会计协调新战略。此时国际会计准则委员会(IASC)与国际证监会组织(IOSCO)也达成协议,决定共同开发一套公司跨境上市和募股审批时能被证券监管机构所接受的核心国际会计准则。欧盟委员会认识到,如果允许欧盟跨国公司按照IAS编制财务报表,不仅可以解决它们所面临的问题,而且可以在一定程度上阻碍其成员国公司的财务报告向GAAP靠拢。于是,1995年11月,欧盟委员会向寻求国际资本市场融资的欧盟大公司建议,采纳IAS作为编制国内和国外财务报告的基础。

截至2003年9月,欧盟委员会采纳了绝大多数IFRS的规定。没有被采纳的两条准则都与金融工具相关,即IAS32(金融工具:披露和列报)和IAS39(金融工具:确认和计量),其未被采纳的原因在于很多欧盟银行和保险公司反对这些准则中要求按照市场价值计量衍生金融工具的规定,他们认为这样做会显著加大收益的波动性,从而对欧洲金融稳定产生负面影响。后来,为方便应用,欧盟委员会认可了全部IFRS和相关解释公告,但对IAS39进行了两项修正:一是禁止把公允价值法应用于负债项目;二是允许使用公允价值套期保值会计处理基于组合的核心存款的利率套期保值。

此外,为促使已接受会计准则得以顺利执行,欧盟委员会

还做出了很多新安排,包括建立相应的机制以协调各国准则执行机构的行动,以及加强对各国审计行业的公共监督等。

二、欧盟采纳IFRS的背后:欧盟、美国与IASB三方博弈

1. 实施双重认可机制:欧盟与IASB的博弈。来自国际金融市场的巨大压力导致了欧盟财务报告新战略的形成,也同时带来了IASB的大规模重组。2001年,IASB重组为国际会计准则理事会(IASB),成为受到世界范围内各个行业和各国政府普遍支持的高度职业化组织。按照美国财务会计准则委员会(FASB)的模式,IASB旨在建设一套高质量、易理解、可实施的国际财务报告准则。国际财务报告准则既包括由IASB发布的现行IAS,也包括由IASB发布的新准则。

在欧盟颁布新会计法规后,IASB为满足各界对高质量会计准则的要求,执行了三套重大计划:①领导会计准则趋同,新增加了企业合并(第1阶段)、保险合同、业绩报告和以股份为基础的支付等准则;②为使现行会计准则易于应用,还增加了首次应用财务报告准则规范和金融机构业务规范;③对IASB继续采纳的由IASB制定的基本准则加以改进。

欧盟委员会通过修订会计指令,积极向IFRS靠拢。然而,欧盟对IFRS的支持并不是无条件的,其在多次声明中强调,要对IFRS引入认可机制。认可机制包括技术认可和立法认可两个层次。

技术层次的认可由欧洲财务报告咨询专家组(EFRAG)负责,其一方面以事前介入的方式与IASB进行广泛接触,确保IASB关注欧盟提出的重大会计问题;另一方面对IASB发布的准则及其解释公告进行专业评估,提出是否予以认可和采纳的建议。立法层次的认可由欧盟会计监管委员会(ARC)负责,其主要负责审批由EFRAG提交的IFRS采纳建议和具体时间表。只有同时经两个机构认可的IFRS,才能为欧盟委员会所接受。只有欧盟委员会接受并在其官方期刊上发布相关准则后,欧盟国家的公司才可以应用。

欧盟之所以采取这种“苛刻”的双重认可机制,主要是出于对自身利益的考虑。欧盟委员会曾明确指出,无论在政治上还是法律上,欧盟都不可能将准则制定权授予它所无法施加影响的民间会计准则制定机构,即改组后的IASB。

欧盟与IASB之间的博弈关系是非常微妙的。一方面,IASB由于得到欧盟的实质性支持而备受鼓舞;另一方面,欧盟的双重认可机制又使IASB陷于两难境地。IASB若屈从于欧盟的压力就会丧失独立性,IFRS的质量也会受到影响;若抗拒欧盟的压力,虽然能确保自身的独立性和IFRS的质量,但可能失去欧盟的支持。因此,IASB的未来发展战略必将与欧盟的行动密切相关,IASB还要与欧盟就相关方面进行不断的沟通和磋商,两者的博弈将会长期存在,尽管最终结果很难预期,但无疑将是利益各方博弈后的均衡。

2. GAAP与IFRS走向趋同:美国与IASB的博弈。美国认为自己拥有世界上最发达的资本市场和最完善的会计准则,因此SEC和FASB在早期对与IASB合作的态度冷淡。20世纪90年代后期,在IASB的新准则制定取得实质性进展的背景下,SEC发起关于高质量会计准则的讨论,实质上是对国际会计

准则的质疑。然而此后FASB受到一系列会计丑闻的冲击,在欧盟对国际会计准则的态度明确后,美国改变消极观望的做法,转变为全方位积极介入,在IASB改组的过程中抢占有利位置,争取更多决策权,试图在国际会计准则制定的动态博弈过程中取得优势。

从建立开始,IASB就肩负着促使国际会计趋同、构建一套高质量会计准则的使命。为达到这一目标,IASB与世界各国准则制定机构进行了密切合作。2002年,美国颁布了SOX法案,建议国际会计趋同,也使其成为FASB需要优先考虑的问题。在2002年9月18日举行的诺沃克会议上,FASB和IASB都承诺,尽快实现现行国际会计准则和美国会计准则的充分协调,并发布了一份被称作“诺沃克协议”的谅解备忘录。

IASB与FASB之间的相互合作是卓有成效的。IASB通过制定改良计划及企业合并会计准则(取消权益联合法和商誉摊销),努力实现IAS与GAAP的协调一致。2005年6月,IASB和FASB分别发布征求意见稿,其中包含对进一步改进和协调企业合并会计的联合动议。如果得到批准,该提议准则将取代IFRS3(企业合并)和SFAS141(企业合并)。对该条准则的调整主要表现在:要求按照被收购公司的公允价值对其进行计量和确认,即使在收购日收购公司拥有的被收购公司股份份额低于100%也不例外。

在股票期权方面,IASB通过全面执行“以股份为基础的支付”项目而显示出强大的领导力,并针对该项目制定了一条准则,涉及对雇员、供应商、债权人和其他人以股份为基础进行支付的所有会计处理问题。2004年2月,IASB发布IFRS2(以股份为基础的支付),要求按照IASB编制财务报表的公司将以股份为基础的支付(包括雇员股票薪酬)的公允价值确认为费用。2004年12月,FASB发布经修改的SFAS123(以股份为基础的支付),也要求公司使用公允价值法对以股份为基础的支付交易进行会计处理。还有一点非常引人注目,即FASB最近首次将IFRS纳入了GAAP层次体系。

欧盟会计协调新战略的实施,还将对SEC产生深远影响。根据统计,截至2005年,大约有300多家在SEC注册的欧洲公司由使用本国会计准则编制财务报表并按照GAAP调整重大差异转向使用IFRS编制财务报表并调整差异。尽管SEC支持制定全球会计准则,也支持IFRS与美国GAAP的趋同,但它仍未接受按照IFRS编制而不作相应调整的财务报表。SEC提议构建“IFRS与美国GAAP等同”路线图,并表明它将采取一系列措施,取消按IFRS编制的财务报表必须按照美国GAAP进行调整的要求。

欧盟会计协调新战略的实施,也会对美国公司的财务报告活动产生影响。德勤全球IFRS领导小组成员D. J. Gannon提出了美国公司将来被要求使用IFRS的四种可能情形:①如果美国公司的跨国母公司使用IFRS,为适应母公司编制合并财务报表的需要,子公司将不得不使用IFRS编制报表。②如果跨国公司的总部设在美国,而其公开上市欧洲子公司必须遵照IFRS编制报表,则出于编制合并财务报表的目的,美国母公司将不得不把子公司的财务报表转换为按照GAAP编制。

在这种情况下,如果美国母公司要求其所有境外子公司执行IFRS,则可以简化合并财务报表编制工作。^③如果一家美国公司拥有国外业务,而且正在试图进入新市场并将业务活动扩展到国外,则它可能需要按照IFRS提供财务报告,以便获得经营许可证或筹集资金。^④如果一家美国公司的外国投资者使用IFRS,则这家美国公司可能也被要求这样做。除强制报告外,对于试图在国际市场筹集资金的公司而言,自愿按照IFRS提供财务报告的情况也将显著增加。处于建筑、银行、保险、汽车、制药和电信等竞争激烈的行业中的很多美国公司,已经考虑为适应外国分析师和投资者的需要,在提供按照GAAP编制的财务报表的同时,辅之以按照IFRS要求披露会计信息。

随着欧盟上市公司全面采纳IFRS,GAAP和IFRS将成为全球最具影响力的两大会计准则体系。尽管美国已经表现出与IASB合作的姿态,但由于美国的环境与其他国家不同,也由于会计目标的差异,GAAP与IFRS很难完全趋同,双方作为现行会计准则全球化发展中真正的竞争对手,需要进行的博弈将是长久和深远的(王建新,2005)。可以预期,美国不可能甘愿只作为接受者而受IASB摆布,相反,鉴于美国在组织和人事上对IASB的影响力,IASB甚至在某种程度上可能还会受到美国的摆布。尽管如此,我们必须承认,欧盟会计协调新战略的实施,促进了GAAP与IFRS的趋同,引导了全球普遍采纳IFRS的趋势,从而为制定真正高质量的全球会计准则提供了机会,为世界范围内财务报告一致性的增强和质量的提高创造了条件。

三、欧盟采纳国际财务报告准则后我国的对策

在欧盟内部执行IFRS绝不仅仅是简单的会计规则变化问题。采纳IFRS将使很多国家的会计准则发生重大变化,使会计准则制定机构的作用发生改变,也会对会计职业和会计教育产生影响。欧洲金融市场一体化还可能改变市场监管方式和市场参与者的运作方式。

在欧洲外部,欧盟会计改革对美国公司、资本市场和会计职业的全面影响尚未确定,但不可否认的是,它促使美国对参与会计国际协调表现出极大的热情和采取积极的行动。会计准则具有一定经济后果的特性决定了会计准则的制定是一个政治过程,是利益各方相互斗争与妥协的均衡结果(曲晓辉等,2003)。欧盟和美国凭借强大的政治和经济影响推行会计准则国际趋同,它们所制定的国际会计准则不可避免地会表现出以其发达的市场经济为基础、维护发达国家利益、为发达资本市场服务的趋向,至少在近期,IASB不可避免地要充分考虑欧盟和美国的立场,国际会计准则的“美国化”和“欧洲化”是一种必然结果。

在这种国际环境下,我国会计准则国际化战略的实施面临着严峻考验。我国在建立和完善市场经济体制的过程中,始终积极支持并致力于会计准则的国际趋同。我国财政部近年来与IASB进行了多方面沟通和交流,并取得了显著成效。2005年11月,我国的会计准则委员会与IASB在北京签署了“中国会计准则委员会秘书长与国际会计准则理事会主席联

合声明”,这标志着我国会计准则国际化和会计准则国际趋同工作取得重大进展。2006年2月15日,财政部在北京举行会计准则体系发布会,发布了39项企业会计准则和48项注册会计师审计准则,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和注册会计师审计体系正式建立。然而,会计准则的国际协调是一个持续互动的长期博弈过程,在这个过程中我们不能被动接受,而应当主动协调(冯淑萍等,2005)。因此确定我国会计准则的未来发展战略,将是摆在我们面前的重要课题。

面对已经形成的国际会计准则制定格局,我们应该立足于我国的会计环境和国家利益进行博弈策略选择,积极稳妥地推进会计国际化进程,具体应从以下几个方面着手:

1. 针对我国的会计环境特征,明确支持会计国际化的基本态度。当前我国会计环境的特征主要有:整个社会处于经济转型阶段;国家是主要的会计信息使用者;法律制度不健全;市场发育不完善;参与国际资本市场程度较低等。基于这样的背景,我们应该采取的基本态度是:一方面积极与国际会计准则进行协调,努力降低准则制定成本和公司跨国交易融资成本;另一方面不断优化我国会计环境,从社会经济环境、法制环境、市场环境、准则制度质量等方面做好会计准则国际化战略实施的配套工作。

2. 熟悉IFRS的制定规则,主动参与IASB的活动,尽可能在国际协调方面施加影响。随着我国综合国力的不断提升,我国经济对世界经济的影响不断增强,IASB不可能完全忽视一个经济大国的呼声。因此,我们应该努力了解IFRS的制定背景和实质意义,通过各种方式积极参与IFRS的制定过程,同时提出我们的想法和意见。例如,我们可以对IFRS征求意见稿提出意见,利用IASB会议的开放机制参加会议和提出观点,选派优秀专家学者参加IASB的活动等。另外,还应该充分利用作为国际会计准则咨询委员会成员的优势,主动反映我国的特殊情况,争取在会计准则制定的博弈过程中实现国家利益最大化,尽可能降低我国会计国际协调的成本。

3. 加强区域协调,积极与发展中国家合作。我们应该积极与经济背景相似、经济发展水平相当的国家展开区域间沟通、对话和合作。例如,加快亚洲的区域会计协调进程,建立完善规范的亚洲会计体系,提高亚洲国家整体会计水平和协调程度,扩大亚洲国家在国际会计准则制定中的影响;日本、韩国和我国作为IASB或者国际会计准则咨询委员会的成员,应该在对IASB和IFRS提出意见和要求方面进行合作;加强与发展中国家之间的交流,对发展中国家存在的共同经济现象和会计现象取得一致意见,促使IASB在准则制定过程中更多地考虑发展中国家及经济转型国家的情况,努力影响IASB的准则制定结果。

主要参考文献

1. 冯淑萍,应唯.我国会计标准建设与国际协调.会计研究,2005;1
2. 王建新.国际会计准则制定权的争夺:美国、欧盟的对策.中国总会计师,2005;3