

从新会计准则看我国会计国际化协调

孟永峰 敖逾秀

(河北大学管理学院 河北保定 071002)

【摘要】 财政部于2006年2月发布的新会计准则体系体现了我国会计的国际化互动过程,它在充分借鉴国际会计准则的同时又结合我国实际,创造性地解决了我们面临的问题,为国际会计准则的完善提供了参考。

【关键词】 国际化协调 公允价值 关联方 金融工具

随着世界经济的全球化,会计准则的国际化协调必是大势所趋。从我国会计环境的现状来看,近三十年的改革开放取得了巨大的成就,市场经济体制已基本形成,大量国际资本流入我国,同时我国也有一些企业开始进行跨国融资和投资。但是,我国的会计准则却与国际会计准则存在较大差异,这种差异一方面不利于我国吸收国际资本,另一方面也不利于我国企业到国外资本市场融资。鉴于此,财政部于2006年2月发布了新的会计准则体系。新会计准则体系以提高会计信息质量、维护社会经济秩序为宗旨,按照国际会计惯例对会计信息的生成和披露做了更加严格和科学的规定,这必将进一步强化对信息供给的约束,有效维护投资者的知情权,有利于社会公众做出理性决策。

一、新会计准则体系体现了与国际会计惯例的趋同

新会计准则从我国的实际情况出发,借鉴了国际会计惯例,有力地推动了我国会计准则的国际化协调进程。

1. 引入公允价值。公允价值的运用、计量成为此次准则修改中的一大亮点。美国会计准则以及国际财务报告准则比较侧重于公允价值的运用,以体现会计信息的相关性。我国曾在1998年的债务重组和投资准则以及2000年的非货币性交易准则中要求以公允价值计量相关的非现金资产,但在实际运用中出现了很多问题,导致财政部在2001年取消了公允价值的运用。2006年,财政部颁布的新会计准则中明确了公允价值计量属性的地位。在38项具体准则中有17项运用了公允价值,不论从涉及的范围,还是对现行会计实务的影响来看,此次修订都称得上是公允价值在我国运用的一次飞跃。

2. 规范金融工具业务的会计处理。新会计准则中首次发布了有关金融工具的4项具体准则,分别是《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》、《企业会计准则第23号——金融资产转移》、《企业会计准则第24号——套期保值》、《企业会计准则第37号——金融工具列报》。这4项准则各有侧重、相互关联,形成一个整体,为涉及金融工具业务的会计处理提供了完整的规范。这4项具体准则主要适用于金融企业,但非金融企业所涉及的金融工具的会计处理也与其具有一致性。这4项准则解决了金融资产与金融负债分类的

问题,并规定金融工具按公允价值确认,公允价值的变动差额不计入损益,而是计入权益,待真正出售时再转入当期损益。对于衍生金融工具由原来的表外披露改为表内确认,按公允价值计量,公允价值的变动计入损益。

3. 借鉴国际会计惯例,新增了多项准则。原会计准则已无法满足我国会计环境中出现的许多新情况、新特点,于是在充分借鉴国际会计惯例的基础上,修订了原会计准则中的许多不足之处,并另增了20余项新具体准则。如《企业会计准则第9号——职工薪酬》、《企业会计准则第16号——政府补助》、《企业会计准则第18号——所得税》、《企业会计准则第19号——外币折算》、《企业会计准则第20号——企业合并》、《企业会计准则第25号——原保险合同》、《企业会计准则第26号——再保险合同》等内容是原会计制度涉及但规范不够明确的,此次作为具体准则单独规范,更有利于会计处理。而《企业会计准则第5号——生物资产》、《企业会计准则第10号——企业年金基金》、《企业会计准则第27号——石油天然气开采》、《企业会计准则第34号——每股收益》以及上述提到的有关金融工具的4项准则,则是原会计制度没有涉及的。这些准则的规范较为明确,为我国会计处理相关问题提供了有力保障。

二、新会计准则体系体现了会计国际化协调的互动过程

新会计准则体系实现了与国际会计准则实质性的趋同,但在某些方面仍存在差异。我国会计的趋同不是单方面的、被动的、盲目的求同,而是结合我国实际情况,保留了本国特色,同时这也为国际会计准则的完善提供了宝贵经验。

1. 基本准则与概念框架。国际会计准则理事会(IASB)和西方发达国家都有财务会计和财务报告概念框架(简称“概念框架”),而我国则用《企业会计准则——基本准则》(简称“基本准则”)取代。虽然,基本准则可能是我国未来概念框架的过渡形式,但是就当前而言,却具有鲜明的特色且符合我国国情。

基本准则有些表述用语同国际会计准则中的概念框架存在不同之处,但从表述的实质来看,已完整地体现了概念框架的主要内容。我国的基本准则既立足于我国国情,又实现了与

国际会计惯例的趋同,而且在某些方面已有超前的成份。如我国的基本准则是会计准则体系的一个重要组成部分,它起着指导、评估和发展具体准则的作用。由于它属于部门规章,因此具有权威性与强制性,而美国财务会计准则委员会(FASB)和IASB的概念框架则不具有此作用。FASB指出,概念公告不是会计准则,也不能代替特定的会计准则。概念公告的目的是提出据以制定财务会计和报告准则的基础,即财务会计概念公告意图确立各种目标与概念,从而使委员会可以据以制定财务会计和报告准则,委员会本身可能才是该公告的主要使用者。IASB在《编制和列报财务报表的框架》中指出,该框架不对任何特定的计量和列报问题确立标准,也不取代具体的国际会计准则。该框架的目的首先是帮助委员会制定和复议国际会计准则,其次才提及有利于使用者的理解。

西方财务会计概念框架目前正由FASB和IASB合作,联合制定类似于我国基本准则这样性质的单一概念框架,并决定提升它在公认会计原则(GAAP)中的层次。从这一点来看,我国似乎已先走了一步。可见,趋同是互动的、双向的。在会计准则建设方面,我们也未尝创造不出可供别国借鉴的经验。

2. 关联方。修订后的国际会计准则有关关联方披露的规定中取消了对国家控制的企业之间交易的披露豁免,这就意味着对于采用《国际会计准则第24号——关联方披露》(IAS24)的企业来讲,如果两个企业因同受国家控制而成为关联方,则两者之间发生的交易应当按照与其他关联方发生的交易相同的披露要求予以披露。但这在我国并不适用,国际会计准则的标准与我国环境有较大差别,我国目前的会计准则体系主要适用于上市公司以及部分大中型企业,这些企业基本上都是国有企业,它们同受国家控制,且企业之间的交易十分频繁,如果都按国际会计准则的要求进行逐项披露,那么工作量是相当大的。这无论是从必要性上讲还是从成本效益原则上讲都是不可行的。因此,我国会计准则规定,国有企业之间没有投资控制关系的,不能作为关联企业披露会计信息,只有存在投资纽带或者其他实质性的控制关系时,才认定为存在关联关系。这一点造成了我国会计准则与国际会计准则的实质性差异之一。

早在2005年,我国与IASB开展的一系列趋同会谈中,IASB就表示,中国在关联方披露方面的做法有道理,并承诺在适当的时候考虑借鉴中国做法修改国际会计准则。之后,IASB启动了对IAS24进行修订的应循程序,在2006年6月准则咨询委员会会议和受托人会议分别讨论通过,并计划于当年年底发布征求意见稿。2006年7月19日,IASB在其网站上正式宣布将修订关联方披露项目纳入准则制定议程。在公告中特别指出,之所以要重新审议IAS24,主要是因为在与中国财政部的会计准则趋同过程中,认识到国家控制企业在应用IAS24方面存在相当大的困难。英国的《金融时报》于2006年7月21日发表了题为“IASB将审议‘不明确’的准则”的评论,该报道称,IASB此举凸显了中国对全球会计准则的影响力不断增强。

3. 企业合并。国际会计准则对企业合并采用购买法处

理,但未规范共同控制下的企业合并,而我国大量的企业合并发生在共同控制的情况下。在规范企业合并处理时,可考虑针对非共同控制下和共同控制下的企业合并分别处理的办法。

非同一控制下的企业合并,可以有双方的讨价还价,是双方自愿交易的结果,因此有双方认可的公允价值,并可以确认购买商誉,商誉的减值问题在资产减值中单独予以规定,只是减值而不能摊销。这和国际会计准则的处理方法相同。

我国很多企业的并购重组发生在受中央、地方国资委控制的国有企业之间或同一企业集团内两个或多个子公司的合并,即关联方之间。此时,合并方与被合并方并非完全是出于自愿进行并购交易,在合并时,常常采用类似股权联合或直接划拨的方式,合并价格也不是双方讨价还价的结果。这样的合并就属于同一控制下的企业合并。如果要求采用购买法进行处理,由于合并双方存在关联联系,采用公允价值计量就很难做到公允,会产生较大的利润调节空间,同时会增加合并方编制合并报表的成本。因此,在新会计准则中规定,同一控制下的企业合并以账面价值计量的权益结合法进行处理。针对共同控制下的企业合并的处理,我国可以向国际会计准则委员会(IASC)提交方案,要求进行国际协调。

4. 减值准备。新会计准则规定,资产减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回。而现行《企业会计制度》则允许转回,这与国际会计准则的规定相同。但这可能会成为某些上市公司调节利润的蓄水池。新会计准则为了杜绝这一可能性,规定减值准备不可转回。如果上市公司抢在新会计准则实施前大量冲回以前年度的减值准备,新会计准则要求必须有充分、适当的证据表明原来计提的减值准备的适当性,否则以前年度的计提被认为是滥用会计估计,按会计差错处理,转回的减值准备不能作为当年的利润。虽然,减值准备不得转回的规定与国际财务报告准则存在实质性差异,但却符合我国上市公司的监管现状。因此,我国资产减值准备的转回保留了本国特色,而不是对国际会计准则的盲目追随,该规定为国际会计准则提供了意见和建议。

5. 公允价值。尽管我国会计准则中公允价值的运用范围比较广泛,但实际上对它的运用是十分谨慎的。首先,在基本准则中就明确规定,企业对会计要素进行计量时,一般应采用历史成本。这其实是强调历史成本计量属性依然在我国会计计量中占据主导地位,而公允价值则居于从属地位。一般情况下,所有运用公允价值计量属性的具体准则都规定要以历史成本计量,只有在满足一定条件时才可使用公允价值进行计量。

(1)当历史成本无法计量时,如对衍生金融工具的计量。衍生金融工具通常属于履行中的合约,企业一般无需付出初始净投资或付出金额很小,与金融工具有关的标的资产和负债的转移也通常要到合约到期或履行时才能实现。这时,如果按历史成本计量模式,与这些金融工具有关的资产或负债在合约取得乃至履行过程中都很难进行确认。因此,需要运用历史成本之外的其他计量基础,而公允价值是其唯一能够被正式认可的计量属性。

(2)当以历史成本计量的资产价值明显偏离其实际价值

欧美合作经济模式及其对我国的启示

王 勇

(浙江商业职业技术学院 杭州 310053)

【摘要】 本文首先阐述了欧美合作经济的演进及发展状况,然后从经济、法律、行政、组织等方面总结了欧美国家发展合作经济的经验,并论述了对我国发展合作经济的启示。

【关键词】 欧美国家 合作经济 合作社 启示

一、欧美合作经济演进及发展状况

1844年,世界上第一个合作社在英国的罗虚戴尔小镇上诞生。一百多年来,合作社随着市场经济体制的完善而不断创新。合作经济是市场经济的产物,是弱势群体减少资本盘剥、抗御市场风险的理性选择,是市场经济成员中不可或缺的一员,欧美合作社的实践就是例证。

(一)美国农民合作经济

1. 美国的农民合作社。美国的农业合作组织是在1922年美国国会通过被誉为“合作社大宪章”的《帕尔·沃尔斯太德法》之后,才开始在美国广泛地流行,这对美国农业合作事业

时,如资产减值准备的计提。在历史成本计量模式下,资产以其初始实际成本或摊余成本计量和反映,在其持有期间,资产的市价、可收回金额等低于资产实际成本时,其减值损失不得予以确认,只有在相关资产发生转让或出售时才能确认,这样的资产价值会因被高估而不真实。在这种情况下,就需要采用公允价值对资产进行及时调整。

(3)当满足公允价值使用条件时,如《企业会计准则第3号——投资性房地产》明确规定,企业应当在资产负债表日采用成本模式对投资性房地产进行后续计量,但如果确有证据表明其公允价值能够持续可靠地取得的,应当采用公允价值模式进行计量。采用公允价值模式计量应当同时满足两个条件:一是有活跃的房地产交易市场;二是企业能够从房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息。

因此,新会计准则对公允价值的运用采取了非常谨慎的态度,不是任何企业在任何情况下都可以运用公允价值,不能满足公允价值适用条件的事项不允许使用。

会计国际协调实质上是各国利益的协调过程,只要世界上存在着不同的国家,就有为国家利益进行会计协调的必要。IASB制定的每一项准则都是国际协调的结果,并且国际会计准则仍将处于协调和变化的过程中。在会计的国际协调过程中,各国都希望能够体现自身的意志,实现自身的利益,从而为此花费大量的时间、精力和成本,不惜动员社会力量与国际会计准则进行协调,以减少将本国会计准则转换为国际会计

具有划时代的意义。目前,美国每6个农场主中就有5个参加了各种形式的合作社,有的农场主甚至同时参加几个合作社。美国的合作社具有如此大的吸引力与其提供的完善服务是分不开的。农民合作社提供的服务主要有:销售和加工服务;供应服务;信贷服务;农村电力合作社和农村电话合作社;服务合作社。近二十年来,一种被称之为“新一代合作社”的新型合作社在美国兴起,新一代合作社是以加工增值或投资——利润为取向的,而不是传统合作社的服务取向。

2. 美国的农民专业协会。美国的农业协会种类繁多,如美国“新奇士”橙种植协会、马铃薯协会、加州杏仁协会、棉花

准则的成本。同时,国际协调并不是我们向国际会计准则简单地靠拢,而是体现互动的过程,通过协调调整各国的会计目标。因此,会计国际协调的过程也是各国会计准则互动的过程,而不是体现单方面接纳的取向,国际会计准则可以影响我们,我们也可以影响国际会计准则。1997年我国加入了国际会计师联合会和IASB,成为IASB的观察员。2006年11月,中国证监会首席会计师、会计准则委员会委员张为国被任命为IASB理事,任期五年,从2007年7月1日开始。此次任命反映了我国在参与国际会计准则制定方面的影响力进一步增强,也表明了IASB和相关国际组织对我国政府部门积极推动会计准则国际趋同、提高我国证券市场信息披露和治理水平所做努力的充分认可。这些都体现了我国会计在国际化协调过程中积极与主动的地位,同时在会计准则国际趋同进程中,我国将主动承担更多义务,发挥更大作用,为制定高质量的国际会计准则贡献力量。

【注】 本文系河北省社科联2007年度河北省社会发展研究课题“我国会计准则国际化的经济后果研究”(编号:200703024)的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 罗殿英. 我国运用公允价值的回顾与展望. 财政监督, 2006;4
2. 张连起. 嬗变、方略与特质:中国会计准则的趋同语境. 财务与会计, 2006;2