

会计准则国际化与国家化的辩证分析

中央财经大学 瞿云华 河北理工大学 谭 靖(教授)

【摘要】 本文明确定义了会计准则国家化和国际化的概念,并对会计准则国际化和国家化的两难困境及两者之间的辩证关系进行了阐述。

【关键词】 会计准则 国家化 国际化

一、会计准则国家化

会计准则国家化是指根据本国经济发展水平和市场化程度建立一套与经济发展需要相契合的、完整的会计制度和准则概念框架。应根据本国的实际情况,参照国际会计准则和一些先进国家的有益经验,制定规范的会计制度和准则,从而达到会计准则国家化目标。同时,在经济发展水平不断提高和市场全球化程度不断扩大的基础上逐步实现会计准则的国际趋同,即会计准则国际化。加入WTO对我国各项制度的建设提出了新的要求,我国应从体制建设入手保证会计准则国家化,因为会计准则国家化是国家经济安全的重要组成部分,是国家生存和发展的基础。

1.国际会计惯例的特点。国际会计惯例具有以下特点:

①通用性,即在世界上大多数国家和地区通用。②效益性,若不依此惯例行事,效益将减少或无效益。③稳定性,即不受某个国家和地区政策调整和经济周期波动的影响。④准法律性,虽不是法律,但受到各国法律的保护,具有一定的法律约束力。⑤重复性,即可以反复被应用。

2.我国会计准则国家化应具有的特点。在考虑我国经济环境要求的前提下,吸收国际上普遍认可的思想,使我国的会计准则在这些方面与其他各国保持一致,如在会计报表的种类、结构、项目等的设计上尽可能采用国际上通用的格式。这将有助于我国会计准则的国际化。在准则制定机构上,可以借鉴多数国家的经验,扩大我国现有准则制定机构,并吸收包括银行、证券和保险等管理机构的代表参与,提高所制定准则的透明度,从而从实质上提高准则的权威性。在准则制定程序上,可以借鉴美国和国际会计准则委员会的“充分程序”的做法,提高准则制定过程的公开性,并尽量发动社会力量予以评价,从而使所制定的准则更好地涵盖各方的利益。

3.会计准则国际协调的可能性。会计是技术性很强的应用学科,而技术性又使会计具有国际通用性,如复式记账理论、权责发生制原则、历史成本原则等都是世界各国普遍接受和认可的。而且,各国之间政治、经济、法律、文化、教育各界的交流日趋频繁,交往日渐增多,也为会计准则的国际协调创造了良好的外部环境。

在会计准则国家化的过程中,需要吸取其他国家和国际

组织会计准则制定中对发展我国经济有益的经验,会计准则国际协调的目标在于消除或减少各国会计准则和会计制度之间的差别,增加相互之间的共同点,使之逐步趋于一致,而使提供的会计信息在国际间具有可比性和同等性。

影响会计准则国家化的因素主要有经济发达程度、市场化程度、法律制度因素及政府对经济关键和中枢部门的控制力与保持经济稳定可持续发展的宏观调控能力和管理决策能力等。从这个意义上说,发展中国家的会计准则国家化更多的是内政问题,而不是会计准则国际化问题。

会计准则国家化应做到既利用国际已有的会计准则又能发展会计准则国际化,实现国际现行的会计准则与本国会计准则的共同发展,立足于国家化统筹发展的会计准则国际化,这样产生的国家化会计准则才是国际化基础上的国家化。

二、会计准则国际化

随着世界经济全球化的发展,客观上要求作为国际商业语言的会计必须采用相同或相近的会计准则,以提供真实、公允和可比的会计信息。会计准则国际化是经济全球化和资本市场国际化的内在要求,也是会计发展的必然趋势。

国际会计准则委员会(IASC)对准则修订提出了三个质量关键条件:①准则必须包括一套核心的会计报告,它们可以构成全面和公认的会计基础;②准则必须是高质量的,具有可比性和透明性;③准则必须严格地加以解释和应用。

欧盟成员国要求其所有上市公司必须在2005年以前统一按照国际会计准则编制合并财务报表;我国目前已有包括100多家B股公司在内的逾千家上市公司和在境外上市的50多家H股公司及大量境外注册公司,其为避免因会计准则差异而可能产生的问题也要求尽快与国际接轨。

会计准则国际化对我国上市公司的影响主要表现在:从短期看,我国上市公司将付出较大的制度转换成本(包括制度的学习成本和制度的执行成本);从长期看,我国上市公司将从会计准则国际化中受益,因为会计准则国际化不仅有利于降低企业跨国融资费用等直接成本,而且将有利于我国企业同其他国家企业间的信息交流,有利于我国企业参与国际分工和协作及国际竞争力的提高。

经济全球化使竞争日趋激烈,企业要在竞争中求得生存和发展以及提供的财务信息在国际上具有可靠性、透明性、

可比性、可信性,就必须进行会计准则国际化协调。会计准则的国际协调有利于推进国际贸易、发展国际投资、加强跨国公司的管理及降低编制会计报表的成本。

三、会计准则国际化与国家化的两难困境

会计准则的国际化与国家化是一对矛盾。会计准则国际化强调会计准则在国际范围内可比,而会计准则国家化则强调会计准则在某一国的特性,这是会计准则的共性与个性、普遍性与特殊性的矛盾。我国的会计准则在坚持国际化的同时仍要坚持会计准则国家化。

与所有国家一样,我国在会计准则国际化的发展趋势下也面临着两难境地:如果不顾国情照搬国际会计准则,看不到我国与发达国家会计环境和经济发展水平之间的差距,就会影响我国改革开放的进程。在会计准则国际化的同时,要从会计准则国家化出发,在考虑我国现实国情的基础上,借鉴国外的先进经验,注意符合国际会计准则的整体框架和理论基础,避免个别具体准则与整体理论基础相矛盾。

目前,只有澳大利亚、韩国和以色列等少数几个国家承认我国的市场经济地位,欧盟以我国会计准则还没有与国际会计准则实现趋同为由拒绝承认我国的市场经济地位,因此世界上大多数国家还能对我国商品的出口实行配额限制贸易壁垒。这不仅不利于我国开展国际贸易和吸收国际资本,而且不利于我国企业到国外上市和发行债券。如我国企业进行海外筹资时,需将按我国会计准则编制的财务报告调整为按国际会计准则编制的财务报告,这往往要花费较多的时间和精力。为减少跨国融资财务报告的转换成本,降低企业的筹资费用,应进一步加大我国会计标准同国际会计准则的协调力度,并积极参与国际会计准则的制定,为包括我国在内的发展中国家赢得一定的利益。

在推进会计准则国际化的同时,必须考虑我国实际,因为会计环境对会计准则有决定性的影响,会计准则必须建立在现实经济环境的基础之上。任何会计理论都是在一定的适用范围内与一定的实际经济基础相联系及交互影响中发展起来的,生搬硬套解决不了问题。这也是英国、美国两个在会计和经济制度上原本同源的国家在经过一段时期的发展后各自的会计准则会出现相当差异的原因所在。同样,德国和法国之间以及它们与英国、美国之间会计准则存在的差异,也与其经济环境及经济发展水平存在差异有着直接关系。我国会计准则的国际化,只能是在充分考虑我国经济环境影响基础上及“国家化”基础上的“国际化”。国际会计准则是一把“双刃剑”,发展中国家在利用它获得外资的同时,也要以开放市场、付出一定的经济利益作为代价。在利益权衡下,必须做出趋利避害的抉择。在顾及发展需要的前提下,应尽可能与全球化会计准则、国际惯例相协调。

此外还要看到,按目前的实际情况,国际会计准则最多只能在各主要资本市场上统一使用。由于各国会计环境的差异不可能在短时间内消失,因而试图以一套统一的国际会计准则应用于世界每一个国家的每一个企业,还只能是一个美好的愿望。

四、辩证把握会计准则国际化与国家化

人们谈论会计准则国家化更多是针对会计准则国际化

的,似乎会计准则国际化必然会对会计准则国家化造成负面影响,似乎影响我国会计准则国家化的主要因素是会计准则国际化。我们应辩证地看待会计准则国际化与国家化的关系。这里需要论证的是:①会计准则国际化是否必然会给我国的会计准则国家化带来负面影响;②影响我国会计准则国家化的主要因素是否是会计准则国际化。下面笔者就这一问题谈谈自己的看法。

1.会计准则国际化的绝对性与相对性。马克思主义实践论认为,真理是在实践的过程中不断完善和发展的,它是绝对性和相对性的辩证统一。会计准则国际化的绝对性和相对性使得机遇与挑战并存。

(1)会计准则国际化具有绝对性的一面,它体现为会计准则国际化的必然性和全方位性。

其一,会计准则国际化的必然性。按照马克思主义的观点,伴随着生产力的发展和人们交往的普遍化,必然要导致市场经济的发展和世界市场的出现。一国会计准则的国际化,是该国市场自身发展的需要和必然结果,是该国社会生产和经济运行必经的一个阶段,它具有存在的历史必然性和进步意义。另外,现代经济的发展使世界上任何一个国家不可能掌握一切先进的科学技术和生产工艺从而生产本国所需要的所有产品,因而每一个国家都需要国际间的交流与合作。

其二,会计准则国际化的全方位性。在全球化经济的条件下,一国的会计准则国际化必将是全方位的国际化。WTO的成立从制度上推动和保证了各国全方位的对外开放。加入WTO后,我国将由原来有限范围和领域内的会计准则国际化转变为全面的会计准则国际化趋同;由以试点为特征的政策主导下的国际化,转变为法律框架下可预见的国际化;由单方面为主的自我国际化,逐步转变为与WTO成员国之间的相互国际化。

(2)会计准则国际化同时又具有相对性的一面,主要体现在会计准则国际化与国家化的同步性和会计准则国际化的适度性。

其一,会计准则国际化与国家化的同步性。首先,实行会计准则国际化要从本国实际出发,应以自主经济为基础并有利于增强自主经济的能力。发展自主经济与会计准则国际化是相辅相成的,在本质上是统一的。独立自主地发展本国经济是实行会计准则国际化的基础和前提,会计准则国际化为增强自主经济服务。其次,外因要通过内因才能起作用,会计准则国际化需要一系列互补性的国内政策和体制相配合,否则会计准则国际化不仅不能起到应有的作用,而且还可能破坏国内经济环境的稳定。因此,在推动会计准则国际化的同时必须推动会计准则国家化。

其二,会计准则国际化的适度性。从政策层面来看,借鉴国际已有的会计准则不能形成喧宾夺主之势,利用国际已有的会计准则的同时不能忽视会计准则的国家化。引进国际已有的会计准则并非多多益善,缺乏管理与节制的引进国际已有的会计准则,不但容易出现反客为主、左右国家政策进而出现依附化的新经济殖民化的不利局面,而且极易造成国内经济混乱。国外已有的会计准则是适应制定国自己特有的经济状况和经济发展水平的,因此利用国外已有的会计准则的同

时应积极推行会计准则的国家化。

2.会计准则国家化的绝对性与相对性。会计准则国家化是绝对性与相对性的统一,这种统一表现为:绝对性寓于相对性之中,通过相对性体现出来,即反映多数国家对会计准则国家化的共识是通过各国的特殊性和独立性体现出来的。没有各国的特殊性和独立性,就不可能取得多数国家对会计准则国家化的共识。会计准则国家化一般指国家经济发展和经济利益在会计准则方面不受破坏和威胁的状态。

(1)会计准则国家化的绝对性表现为它在一国经济安全体系中地位的重要性和国家经济不安全的必然性。

其一,会计准则国家化的重要性。会计准则国家化是国家经济安全体系中极其重要的组成部分,也是国家经济安全的基础和重要的表现形式。在会计准则国家化与国家经济安全两大国家安全要素中,会计准则国家化是实现和确保一国经济安全的物质前提,而且两者之间相互影响。由于目前国际市场竞争加剧,跨国公司加紧实施旨在瓜分世界市场的全球战略,国际竞争的战线从产品的销售全面前移到研发阶段,国际竞争的核心领域转向科学技术与知识资源。因此,国家经济安全不再局限于传统的军事领域,而是已经扩展到包括经济、技术领域的各个方面,会计准则国家化已经上升到与国家经济安全同等重要的地位。

其二,国家经济不安全的必然性。会计准则国家化历来是与国家经济安全相联结的,虽然国内外对会计准则国家化的准确内涵尚无一致认识,但大量研究和实践表明,国家经济安全是与经济全球化的变化和科学技术的迅猛发展联系在一起。涉及会计准则国家化的领域已经从传统的粮食安全、能源和资源的安全扩大到包括事关一国基本生存或今后长远发展所需战略物资供应安全的几乎所有领域,因此会计准则国家化的决定因素也涉及诸多领域和部门。从来源看,影响会计准则国家化的因素可分为国内因素与国外因素两种,从这些因素的性质来看,又可分为市场因素和制度因素。

在多种决定因素影响的情况下,会计准则国家化不稳定是必然的。事实上,在经济全球化的今天,没有哪一个国家有绝对的会计准则国家化,正因为如此,各国纷纷采取措施从事前和事后的层次来维护会计准则国家化。

(2)会计准则国家化的相对性可以从不同国家会计准则国家化的差异性和会计准则国际化降低会计准则国家化程度的或然性来说明。

其一,不同国家会计准则国家化的差异性。不同体制的国家对会计准则国家化的敏感度是不同的。市场经济历史较长、市场经济体制健全的发达国家,可以通过政策调整来应对内外威胁,适应经济发展的需要,其本身就有一种维护安全的自动机制,因而在经济总体上是比较安全的。发达国家的经济不安全主要体现在与不确定的国际经济联系方面,如金融危机和贸易战等。但对于发展中国家和转型国家而言,情况就大不相同。

其二,会计准则国际化降低会计准则国家化程度的或然性。世界各国对外经济准则国际化的实践表明,对外经济虽然有削弱一国会计准则国家化的因素,但也有增强一国会计准则国家化的因素。就前者来讲,首先,虽然经济全球化迅猛

发展,但各国的经济发展依然具有鲜明的民族性,跨国公司并不是无国籍公司。外资企业在东道国的过度发展会导致其控制东道国的国内市场,垄断东道国的产业核心技术,制约东道国核心竞争力的提升。一国对外依存度过高,其经济发展会受到世界经济形势的变化,抗风险能力削弱。其次,自由贸易的政策导向是世界经济的一体化与各国经济的专业化和单一化。在当前国际政治经济形势下,单一经济虽然能够增加一国的经济比较优势,使其从国际分工中获得经济利益,但同时也加深了该国经济对外部世界的依赖,这不利于其综合竞争优势的确立以及独立发展经济目标的实现,甚至会对其会计准则国家化保障体系的健全构成威胁。

3.会计准则国际化与国家化的辩证统一。立足于对世界近现代历史的深刻认识,着眼于当代我国在世界大背景和大格局中的振兴,提出会计准则国际化符合改革开放的基本国策,同时运用普遍性与特殊性、共性与个性、一般与个别的辩证关系,形成了具有中国特色的会计准则国家化。

(1)会计准则国家化要为经济发展需要服务。经济活动是维持人类生存的最基本的活动,经济的持续发展是国家经济安全的现实基础。不断提高人民的生活水平是推行会计准则国际化和经济发展的根本目的。在经济全球化时代,国际竞争空前激烈,一国经济不进则退。面对来自国际竞争的挑战,我国能否经受得住这种压力和挑战,关键就看能不能实现较快的经济增长速度,实现发展战略。

(2)实行立足于国内发展的会计准则国际化。会计准则国际化是为我国经济发展服务的国际化,而不是为国际化而国际化,更不是为了某些政府官员的政绩而国际化。从会计准则国际化的方法来讲,是有条件和有原则的国际化。会计准则国际化的前提条件就是要讲效益和讲质量。

(3)高度重视国家经济安全。现代科学技术尤其是高科技的发展已成为改变世界、开辟未来的最重要的因素。在现代经济中,金融已经成为推动经济发展的重要因素。货币经济、信用经济、金融经济的提法都从一个侧面体现了现代经济的这一特征。经济全球化更突显金融对于会计准则国家化的重要性,只有不损害本国的根本利益,才会有坚实的会计准则国际化保障。

(4)在会计准则国际化的同时应积极推动会计准则国家化的制度改革。在我国会计准则国际化的实践中,会计准则国际化只有与国内制度建设保持同步,才会有助于增强我国的会计准则国家化。

理解会计准则国际化和国家经济安全的思想,坚持辩证唯物主义和历史唯物主义的基本原理,把我国的发展同当今世界生产力和人类文明的发展趋势及同实现中华民族伟大复兴的奋斗目标联系起来,可丰富和发展国家经济安全学说,为我国在加入WTO后处理会计准则国际化和国家化的关系上指明方向。

主要参考文献

①马远毅.论我国会计准则与国际会计准则的差异与协同.经济与社会发展,2003;7

②魏先锋.会计国际化对上市公司影响几何.证券日报,2004-11-17