

会计准则国际等效认定进程及发展策略

陈 路

(中南财经政法大学会计学院 武汉 430073)

【摘要】经济全球化的深入发展,客观上要求世界主要经济体各自适用的会计准则与国际财务报告准则实现全面持续趋同,以期达到最终等效的目的。本文在分析会计准则国际差异根源的基础上,全面解析了会计准则国际等效的进程,深度剖析了会计准则国际等效认定的基础,最后提出了我国会计准则国际等效认定的发展策略。

【关键词】会计准则国际等效 国际趋同 等效认定

会计准则国际等效这一概念首先由欧盟(EU)提出,2008年年初欧盟证券委员会(ESC)为认定第三国会计准则是否与欧盟实行的国际财务报告准则(IFRS)等效确立了衡量标准:如果按照第三国会计准则编制的财务报表与按照IFRS编制的财务报表相比,能够让投资者对证券发行企业的资产负债、财务状况和盈利状况及前景作出相似判断,并且投资者很可能做出相同的投资决定,那么就可以认为等效。

由于不同国家或地区所处的政治经济环境的差异以及会计准则的经济后果性决定当前不可能在全球范围内共同实施一套统一的会计准则,亦即当前和今后相当长一段时期内世界各国或地区所适用的会计准则间的差异将客观存在。但是,全球经济一体化的不断深入发展,迫切要求作为商业语言的会计信息实现国际无障碍流动,降低会计信息流通和转换成本。正是基于这一客观要求,21世纪的前十年,世界各主要经济体都在积极谋求各自适用的会计准则国际趋同与等效,并取得了相当的成效。

自2001年加入WTO以来,我国一直在积极寻求会计准则的国际趋同与等效。2005年11月我国财政部会计准则委员会与国际会计准则理事会签订了《中国会计准则(CAS)与IFRS趋同的联合声明》,2006年2月15日我国由1项基本准则和38项具体准则组成的企业会计准则体系正式发布,并自2007年1月1日开始实施,标志着为我国企业会计准则的国际等效做好了前期的各项准备工作。近几年,我国财政部一直致力于CAS与IFRS的全面持续趋同,并取得了突破性进展。本文在分析会计准则国际差异根源的基础上,全面解析了会计准则国际等效的进程,深度剖析了会计准则国际等效认定的基础,最后提出了我国会计准则国际等效认定的发展策略。

一、会计准则国际差异是等效认定的基础

随着经济全球化的深入发展,迫切要求会计信息在国际范围内无障碍流动。但是,由于当前不同国家或地区所处的社会经济环境的差异,各国或地区所适用的会计信息生产标准即会计准则不可能全球统一。因此,基于会计准则国际差异的客观现实提出了会计准则国际等效的要求。

会计作为一门社会科学,不可避免地会受到政治、经济、法律、教育、文化等诸多社会环境因素的影响。除了受制于政治、经济、法律、教育、文化等诸多因素的影响,降低国际融资成本、促进会计服务的国际化以及推动市场经济的完善是我国会计准则国际等效认定的主要诱因。

1. 降低国际融资成本。由欧盟成员国代表组成的ESC就第三国会计准则等效问题投票结果表明,中国企业到欧盟上市,可以直接采用中国会计准则编制财务报表,不再需要按照国际财务报告准则进行调整。作为世界重要经济体的欧盟接受我国会计准则,在国际上将起到很好的示范作用,这一良好的开端,有助于推进我国与其他国家会计准则等效的谈判进展,促使其他国家认同我国准则等效,进一步扩大会计准则国际趋同和等效的成果。这将大大减少企业的报表编制成本和审计成本,降低国际融资成本,为我国企业走入国际市场创造良好的会计环境。

2. 促进会计服务的国际化。会计准则的国际趋同与等效推动财务会计理念的国际化,推动商业语言的国际化。我国会计人员受到潜移默化的影响,有助于他们了解业界国际最新动态。同时,会计准则国际等效拓宽了我国会计人员的就业渠道,将使他们的就业范围不仅仅局限在国内,还有助于其成立海外会计师事务所发展海外业务。如上所述,企业会计准则国际趋同与等效在促进我国企业“走出去”的同时,也给我国会计人员提供了“走出去”的机会,促进会计服务的国际化。

3. 推动市场经济的完善。企业会计准则实现国际等效,促使我国对企业财务报告披露要求进行全面梳理和显著改进,从而创建较为完整的财务报告体系,对会计信息披露时间、空间、范围、内容等的全面系统规定,将大大提高企业会计信息透明度,有效维护投资者和其他利益相关者的知情权,从而推动公开、公平、公正的市场经济秩序的完善和健全。

二、会计准则国际等效认定进程

会计准则制定的严格程序和规范化要求决定了会计准则的国际等效认定必然是一个渐进过程,不可一蹴而就。

1. 会计准则国际趋同是会计准则等效认定的前提。2006

年我国发布了与国际财务报告准则趋同的企业会计准则体系,并自2007年起逐步在上市公司和其他大中型企业得到持续平稳有效实施。但是,由美国次贷危机演化成的全球金融危机对国际会计趋同及其发展产生了较大的冲击。为协同应对本次国际金融危机,自2008年11月首次二十国集团(G20)峰会召开以来,先后召开的五次峰会和2009年6月成立的金融稳定理事会(FSB)在系统研究金融危机成因和应对策略后,倡议建立全球统一的高质量会计准则,并希望G20各成员国及其他有关国家或地区加快趋同步伐。在这一背景下,美国、日本、巴西等国纷纷表态,支持趋同大势,提出趋同路线图或行动计划。2010年4月2日,我国财政部发布《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》(简称“趋同路线图”),既是响应G20和FSB有关倡议,顺应会计国际趋同新形势的需要,又是全面部署下一阶段我国会计准则建设有关工作的重要举措。趋同路线图强调,持续趋同是在我国已有趋同基础上的后续趋同,并将于2011年6月底前完成五项趋同项目,密切跟踪IFRS动态,支持建立全球统一的高质量的会计准则,积极推进CAS持续国际趋同,持续趋同的时间安排与国际会计准则理事会(IASB)的进程保持同步。需要明确的是,会计准则趋同是基础,等效才是目标。

2. 会计准则国际等效认定的成果。我国会计准则与国际财务报告准则实现趋同后,我国财政部就开始研究并启动与实施国际财务报告准则的国家和地区会计准则等效互认工作。2007年12月6日,财政部会计准则委员会与香港会计师公会签署了内地准则与香港准则等效的联合声明,实现了内地准则与香港准则的等效。2010年12月,港交所公布允许在港上市的内地公司(H股)采用内地企业会计准则编制其财务报表。财政部和证监会也宣布内地12家大型会计师事务所获准为内地在港公司提供审计服务。

2005年11月,我国与欧盟签署了会计准则国际趋同及双边合作的联合声明。2006~2007年,我国财政部与欧盟委员会就欧盟拟将中国会计准则列为第三国等效准则的安排问题进行了多次谈判。2007年7月第三次中欧财金对话会议,双方确认欧盟委员会将在2008年底前作出中欧会计准则等效的决定。2008年4月,欧盟委员会发布建议公告,拟在2011年年底以前,中国企业进入欧盟允许按照中国会计准则编制财务报告,不再按照国际准则调整报表。2008年11月14日,由欧盟成员国代表组成的欧盟证券委员会就第三国会计准则等效问题进行投票,决定自2009~2011年底前的过渡期内,欧盟允许中国证券发行者在进入欧洲市场时使用中国会计准则,不需要根据欧盟境内市场采用的国际财务报告准则调整财务报表。但又同时声明在2011年年底以前,对中国、加拿大、韩国和印度四国的情况进行再度审议,作一次总结评估,即可确认永久等效。欧盟的这一决定表明其已基本认可中国企业会计准则与国际财务报告准则实现了等效。标志着财政部在中欧财金对话框架下推进中欧会计等效工作取得突破性成果,意义重大。

此外,中美会计准则国际等效也取得了积极的进展。中美

会计合作、趋同与等效已列为中美经济联合委员会对话的重要议题。2008年4月18日,财政部会计准则委员会与美国财务会计准则委员会(FASB)签署了中美会计合作备忘录,虽未最终实现等效认定,但将中美会计准则等效纳入了合作议题。2010年8月9日,中美双方表示要继续深化中美会计合作以及推进中美会计准则等效的认定工作。

三、会计准则等效认定的成效

我国现行企业会计准则自2007年1月1日开始在上市公司全面实施,其实施结果是决定其是否与IFRS实现国际等效的重要证据。本文从中国石油天然气股份有限公司(简称“中国石油”)的个案和我国“A+H”公司整体两个角度来探析CAS与IFRS实施结果的差异,从而为我国企业会计准则与IFRS的等效认定提供证据支持。

1. 中国石油基于CAS和IFRS的财务报表差异分析。

(1) 中国石油分别按CAS和IFRS编制财务报表的主要会计数据差异。中国石油2007~2010年基于CAS和IFRS编制的财务报表中净利润和股东权益的差异情况如表1所示。

表1 CAS和IFRS下中国石油的净利润和股东权益差异 单位:百万元

年份	项目	CAS	IFRS	差额
2007	净利润(含少数股东权益)	143 494	155 229	11 735
	股东权益(含少数股东权益)	715 071	776 347	61 276
2008	净利润(含少数股东权益)	125 946	126 651	705
	股东权益(含少数股东权益)	847 725	847 126	(599)
2009	净利润(含少数股东权益)	106 378	106 559	181
	股东权益(含少数股东权益)	908 111	907 701	410
2010	净利润(含少数股东权益)	150 675	150 792	117
	股东权益(含少数股东权益)	1 010 101	1 010 129	28

从表1我们可以看出,2007~2010年中国石油按照CAS与按照IFRS列报的净利润和股东权益之间的差异越来越小。截至2010年,按IFRS和按CAS列报的净利润差异已由2007年的11 735百万元下降至117百万元,股东权益的差异也由61 276百万元下降到28百万元。总体上看,中国石油按IFRS和按CAS列报的主要财务指标差异逐年缩小。

(2) 中国石油按CAS和按IFRS编制财务报表主要会计数据差异来源分析。中国石油2007~2008年基于CAS和IFRS编制的财务报表中净利润和股东权益的差异来源如表2和表3所示。

表2 CAS和IFRS下中国石油的净利润差异 单位:百万元

年份	2008	2007
按IFRS计算的净利润	126 651	155 176
差异调整:		
1999年非固定资产、油气资产评估的摊销、处置	(171)	(457)
2003年固定资产、油气资产评估的折旧、折耗及处理	(194)	(162)
长期资产减值准备冲回及其引起的处置影响	(18)	142
其他	(322)	(388)
按CAS计算的净利润	125 946	154 311

表 3 CAS 和 IFRS 下中国石油的股东权益差异 单位:百万元

合并股东权益	2008.12.31	2007.12.31
按IFRS计算的股东权益	847 126	782 100
差异调整:		
1999年非固定资产、油气资产评估及其摊销、处置	238	409
2003年固定资产、油气资产评估及其折旧、折耗及处置	143	337
长期资产减值准备冲回及其引起的处置影响	(110)	(92)
其他	328	648
按CAS计算的股东权益	847 725	783 402

虽然受限于中国石油 2009 年和 2010 年财务报告数据,本文无法对其 2009 年和 2010 年国内外会计准则列报的净利润和股东权益的差异来源做出具体分析,但根据表 2、表 3 及中国石油发布的关于 2009 年和 2010 年按照国内外会计准则列报净利润和股东权益的差异文字说明可以看出,中国石油 2009 年和 2010 年按照国内外会计准则列报净利润和股东权益差异与 2007 年和 2008 年一样,主要是由于 1999 年非固定资产、油气资产评估的摊销、处置和 2003 年固定资产、油气资产评估的折旧、折耗及处置所产生。

该公司在 IFRS 下对固定资产、油气资产采取重估模式进行后续计量,重估需由独立评估师定期进行。该公司 1999 年重组改制时,对于中国石油集团投入的资产和负债在 1999 年 6 月 30 日进行了评估,按照 IFRS 编制的财务报表对上述评估结果中非固定资产、油气资产的部分未予确认。中国石油集团于 2003 年 9 月 30 日对炼油及化工生产设施以折旧重置成本基准作出了重估,按 IFRS 编制的财务报表对此次评估的结果未予确认。

由以上对中国石油按 CAS 和按 IFRS 编制财务报表主要会计数据差异分析来看,其按 CAS 和 IFRS 编制的财务报表主要会计数据差异渐渐缩小,几乎一致,可以说无实质性重大差异。

2. A+H 公司基于 CAS 和 IFRS 的财务报表差异分析。自现行会计准则实施之日开始,财政部成立了专门工作小组密切跟踪上市公司执行会计准则的情况。以下就 A+H 公司按 CAS 和按 IFRS 编制财务报表的净资产和净利润的差异分析我国企业会计准则与 IFRS 的等效基础。

从表 4 的统计数据来看,2007 年 A+H 公司分别按照 CAS 和 IFRS 报告的净利润和净资产的差异率分别为 4.69% 和 2.84%,导致 A+H 公司净利润和净资产差异的主要原因是企业改制资产评估、同一控制下企业合并及资产折耗方法产生的差异等。2008 年 A+H 公司分别按照 CAS 和 IFRS 报告的净利润和净资产的差异率分别为 2.39% 和 0.96%,其差异主要是保险公司的保费收入、保单取得成本和保险合同准备金引起。为此,财政部于 2009 年 12 月印发了《保险合同相关会计处理规定》,对这三个问题进行了规范,取得了良好效果。

2009 年 61 家 A+H 公司分别按照 CAS 和 IFRS 报告的净利润和净资产差异完全消除。由此可见,我国会计准则自 2007 年 1 月 1 日在上市公司全面实施以来,其实施结果实现了与 IFRS 实施结果的基本一致,这一成果也得到欧盟、美国和世界银行的充分肯定。

表 4 CAS 和 IFRS 下 A+H 公司的年报数据差异 单位:亿元

年份	2007(53家)	2008(57家)
IFRS下的净利润	6 488.51	5 572.49
CAS下的净利润	6 198.08	5 442.23
净利润差额	290.43	130.26
净利润差异率	4.69%	2.39%
IFRS下的净资产	39 335.31	43 003.07
CAS下的净资产	38 248.58	42 595.51
净资产差额	1 086.73	407.56
净资产差异率	2.84%	0.96%

综上所述,企业会计准则在上市公司和大中型企业中的逐步平稳有效实施,为企业会计准则国际等效奠定了基础。

四、会计准则国际等效发展策略

会计是反映性的,经济社会的发展客观上要求会计准则不断修订与完善,因此会计准则的国际趋同也将是一个动态的过程。会计准则国际等效是会计国际趋同的根本目标,因此我国应密切关注 IFRS 的发展动态,不断改进与完善我国企业会计准则,适应经济社会发展的要求。本文认为我国企业会计准则未来的国际等效发展应采取以下四个方面的策略。

1. 继续关注会计准则实施情况。财政部成立的专门工作小组应继续密切跟踪上市公司执行准则的情况,及时研究准则实施过程中出现的新问题,并依据基本准则和具体准则尽快地提出解决意见,以解释公告形式予以发布。对不严格遵循准则的上市公司和有关组织要严格查处。同时开展非上市公司执行准则情况的调研,全力做好其他大中型非上市公司执行准则的各项准备工作,以此推动我国企业会计准则与 IFRS 的持续趋同与等效。

2. 提升我国在 IFRS 制定中的话语权。冯淑萍(2003)指出“近来国际会计准则发展的动向实际上已经超出了技术层面,更多的是出于经济利益的考虑,从而导致了一些国家的政要和权力机构都参与到会计准则的讨论中……”。可见,会计准则的国际趋同与等效的实质是各国的利益之争。因此,在会计准则国际等效进程中,一定要站在切实维护我国自身利益的基础上。这就要求从 IFRS 制定层面体现我国的利益要求。因此提升我国在 IFRS 制定过程中的话语权不仅对我国会计准则国际等效具有重要意义,更为重要的是维护我国的国家利益。

3. 全面实施我国会计人才战略。会计准则国际等效的另一基础是人才问题。为了缓解我国高端会计人才缺乏制约会计行业发展的“瓶颈”,充分发挥会计在经济社会发展中的积极作用,财政部党组决定于 2005 年开始实施全国会计领军人才培养工程并于 2007 年 5 月 8 日发布了《全国会计领军(后

会计准则国际趋同 是否有效改善了会计信息质量

陆正华(博士) 李瑞娜 钟伟

(华南理工大学工商管理学院 广州 510640)

【摘要】 本文主要研究我国上市公司在现行会计准则实施后的会计信息质量问题。文章采用应计质量模型,发现现行会计准则的实施既提高了上市公司会计信息质量,又提高了会计信息质量与累计超常收益率的负相关关系。同时,利用香港主板上市公司的数据与 A 股数据进行会计信息质量对比,发现我国会计准则与国际会计准则的趋同提高了会计信息质量,减少了经理人对长期性应计利润的操纵行为。

【关键词】 累计超常收益率 会计信息质量 国际会计准则趋同 应计质量模型

为了深化会计改革、推动我国会计准则建设、加快实现我国会计准则与国际会计准则的趋同,财政部在征求修订会计准则意见的基础上,于 2006 年 2 月发布了包括一项基本准则、37 项具体准则的新会计准则体系,并于 2007 年 1 月 1 日开始在上市公司施行。2010 年 4 月 2 日,财政部发布《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》,这是我国对会计准则持续国际趋同、建立全球统一的高质量会计准则作出的重大战略部署。趋同路线图明确提出,我国现行会计准则已经实现了与国际财务报告准则的趋同。我国将在自身政治、经济、法律和文化环境中继续推行准则的持续趋同,为提

备)人才培养十年规划》,力争用 10 年时间打造 1 000 名左右企业类、行政事业类、注册会计师类、学术类等四类具有国际视野和战略思维的高素质、国际化、复合型全国会计领军人才,担负国家会计行业的领军重任。据了解,全国会计领军人才培养已作为国家国民经济重点领域急需的专门人才,列入《国家中长期人才发展规划纲要(2010~2020 年)》。此举必将为会计准则国际等效提供人才储备,有利于推动我国会计准则国际等效的进程。

4. 借鉴国外经验,兼顾中国国情。在会计准则国际趋同与等效的进程中,我国既要借鉴国外的成功经验,又要兼顾中国的实际情况。会计准则国际化与会计准则的中国特色问题并不矛盾,会计准则的国际化是在一定范围内缩小各国会计准则对相同或相似的经济业务会计处理的差异,而并非要求各国会计整体框架和运行机制的统一。因此,在会计准则国际等效的过程中,要正确对待国内会计准则的差异,对于有依据的合理差异,我们要承认其存在的客观性和合理性。

综上所述,会计准则国际差异的存在是客观事实,但经济全球化的深入发展又迫切要求基于会计准则国际差异实现会计准则的国际等效。现阶段无论从会计准则国际差异、我国会计准则国际趋同与等效的进程,还是我国会计准则实施结果

高会计信息透明度而努力。因此,现行会计准则的实施及其与国际高质量会计准则的趋同是否提高了我国财务报告的会计信息质量,是趋同路线图的持续趋同战略规划能否继续有效实施的关键,有必要对其加以研究。

一、文献回顾与研究假设

国际财务报告准则(IFRS)是国际会计准则委员会制定的会计准则,目的是建立全球统一的会计准则,以增强公司财务报告的可比性。IFRS 的执行增强了公司的信息披露,提高了公共信息的质量。理论上,采用 IFRS 有几个好处,比如财务信息更具有国际可比性,可以提高公司与其他利益相关者

来看,我国企业会计准则的国际等效已经具备了良好的现实基础。然而会计准则国际等效是一个动态和持续的过程,这就要求我们与时俱进、切实把握好适合我国国情的会计准则国际等效发展策略,积极推进我国会计准则国际等效进程,为促进我国经济又好又快发展提供重要的基础保障。

【注】 本文为湖北省教育厅人文社会科学研究项目“会计政策选择管制理论与效应研究”以及教育部基本科研业务费青年教师资助重点项目“后金融危机时代下的会计准则等效研究(2010004)”的阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 财政部会计司.关于我国上市公司 2007 年执行新会计准则情况的分析报告.财务与会计,2008;15
2. 财政部会计司.我国上市公司 2008 年执行企业会计准则情况分析报告.会计研究,2009;7
3. 刘玉廷.企业会计准则的建设、实施、趋同与等效.国际商务财会,2008;7
4. 郭碧江.会计模式形成的环境因素分析.商业时代,2009;26
5. 仇瑾.各国企业会计准则国际趋同进程对我国的启示.金融会计,2010;9