

# 我国会计准则国际化问题探析

王永茂 廉清勤

(辽河油田沈阳工程技术处, 沈阳 110316)

目前世界范围内的会计准则都存在趋同趋势,我国也不例外。自1994年会计改革以来,我国在会计制度和会计准则方面做出了很多有益的尝试和改革,然而我国的市场环境、社会现实和西方发达国家存在很大差距,在可以借鉴但不能全盘照搬照抄国际会计准则的情况下,我国会计准则能否以及如何与国际财务报告准则接轨,成为摆在我国会计准则制定人员面前的重大课题。2006年,财政部发布了39项企业会计准则,自2007年1月1日起在上市公司施行并鼓励其他企业施行。新会计准则体系制定、修改了较多的会计准则,大大缩小了与国际财务报告准则的差异。本文从我国会计准则发展和新颁布的会计准则体系出发,分析研究我国会计准则的国际趋同过程以及存在的问题,并提出相应的对策。

## 一、新时期我国会计准则的发展

由于会计准则不仅具有技术性,还具有经济后果性和政治性,所以各国都十分关注会计准则的发展。我国会计准则的发展大致可以分为以下几个阶段:

1. 市场经济取向的会计探索阶段(20世纪80年代—90年代初)。20世纪80年代,有关部门相继制定和发布了《国营工业企业会计制度》《国营施工企业会计制度》等一系列行业会计制度,这些强调行业差异的会计制度尽管带有明显的计划经济特征,但充满了拨乱反正、弃旧图新的创新思维。特别是1985年3月正式发布的《中外合资经营企业会计制度》,探索了市场经济取向会计的内涵,迈出了我国会计制度与国际会计比较的步伐。

2. 市场经济会计初步形成阶段(20世纪90年代初—2000.12.29)。这一时期代表性的事件首选

“两则两制”的发布。1992年发布的《企业会计准则》(基本准则)和《企业财务通则》,以及13个行业会计制度和10个行业财务制度,它们终结了计划经济会计的传统模式,步入了与国际惯例初步协调的双线通道。事实上,会计准则与会计制度并存的“双轨制”只是当时经济环境和会计工作状况下的无奈选择,并非准则设计者的主动方案和终极构想。准则设计者希望借助后续出台的会计准则,逐步淡化乃至取代会计制度,但由于会计从业人员素质良莠不齐等原因,并轨构想最终凋谢。

《资产负债表日后事项》、《会计政策、会计估计变更和会计差错更正》、《或有事项》等9个具体会计准则的发布,体现了准则制定者向国际惯例靠拢的意图。比如《收入》项目,导入了风险与报酬是否转移的国际成熟理念,有关收入确认的4项原则产生了积极而深远的影响;《债务重组》、《非货币交易》项目,初始便大胆引入了“公允价值”的计量模式,贴近了国际会计准则的内核。然而,众多利润操纵者利用转型经济环境下“公允价值”可以借助资产评估“拔高”的空间,纷纷谋求会计“制造”利润。准则制定者转而认为会计确认与计量能够改变交易行为和交易方式,继而将其视作监管者“反利润主导”的工具。于是,“公允价值”观念旋即被遗弃。

3. 会计准则国际趋同累积共识阶段(2000.12.29—2005)。2000年12月29日发布的《企业会计制度》,突破了按行业性质制定会计制度的计划经济窠臼,试图在不同行业之间建立统一的“制度平台”,旨在增强会计信息的可比性,为会计人员提供具有可操作性的“核算手册”。其后,出台了《借款费用》、《租赁》、《中期财务报告》、《无形资产》、《存货》和《固定资产》等6项新的具体会计准

则, 准则制定开始向企业的一般业务纵深开掘。这一时期, 准则制定者出现了设计思想的“游移”。针对一些企业借助准则、制度的剩余空间谋求自身利益的最大化, 会计准则建设产生明显的变形, “补丁制度”、“补丁准则”以权宜之计的面目出笼。会计准则、会计制度的“双轨论”极一时之盛。“双轨论”认为: 《企业会计制度》自成体系, 涵盖企业全部经济业务, 而具体会计准则只规范有关企业中的部分经济业务; 具体会计准则在会计要素的确认、计量、披露或报告方面的规定更加原则, 而《企业会计制度》的规定较为具体; 会计准则的结构、语言表述适用于国际方面的阅读, 而科目、报表式的《企业会计制度》则符合中国人的思维方式和习惯; 《企业会计制度》具有应急、灵活、多变的特征, 而会计准则应当保持相对稳定。因此, 会计准则与会计制度将长期并存, 两者缺一不可。

4. 会计准则体系确立以及国际趋同阶段 (2005—)。2005 年下半年, 我国在基本准则和具体准则征求意见稿完成之际, 与国际会计准则理事会进行了多次全面研讨, 最终达成共识。2005 年 11 月 8 日, 中国会计准则委员会与国际会计准则理事会签署联合声明, 确认了中国会计准则与国际财务报告准则实现了实质性的趋同。据此, 企业会计信息在国际范围内交流、使用、判断和评价的平台得以构筑, 会计准则建设从此走向国际趋同语境下的充实与完善阶段。<sup>[1]</sup>2006 年 2 月 15 日, 我国财政部发布了 39 项企业会计准则, 准则自 2007 年 1 月 1 日起在上市公司施行并鼓励其他企业施行。新会计准则体系制定、修改了较多的会计准则, 并对以前会计准则没有规定的交易、事项的会计处理做出了明确的规定, 减少了企业在执行会计准则时的选择余地, 也大大缩小了与国际财务报告准则的差异。新准则体系虽然是中文的表述, 但依据的是国际会计准则的精神, 在框架结构上也是一样的。我国政府推行会计国际趋同的态度既积极, 又不乏现实。可以说, 我国会计准则和国际财务报告准则接轨又迈出了关键的一步。

## 二、新会计准则与国际财务报告准则的主要差异

新准则考虑到了中国经济目前的特点, 针对特

殊类别交易 (如同一控制下企业合并等) 和特定类型行业 (如石油和天然气采掘业等) 的会计核算提供了具体的规定, 并保留了一些不同于国际会计准则的规定。主要如下:

1. 关联方关系及其交易的披露。国际准则将同受国家控制的企业均视为关联方, 认为发生的交易均为关联交易, 应在财务会计报告中披露相关信息。我国认为这一规定不符合中国的国情, 中国的国有企业及国有资本企业多, 如按国际准则规定, 这些都是关联企业, 而实际上这些企业均为独立法人, 绝大部分没有投资等关系, 不应构成关联企业。因此, 我国准则规定, 仅同受国家控制但企业之间不存在控制、共同控制、重大影响的企业, 不认定为关联企业, 所发生的交易也不认定为关联交易, 从而限定了国家控制企业的范围。国际会计准则理事会认同了中国的做法。

2. 长期资产减值准备的转回。国际财务报告准则对企业计提的固定资产、无形资产等非流动资产减值准备允许转回, 计入当期损益。而我国认为, 固定资产、无形资产等非流动资产价值较大, 其所发生的减值按会计准则计提减值损失后, 价值恢复的可能性极少或不存在, 所以发生的资产减值应当看作是资产的永久性减值, 我国会计准则规定非流动资产减值损失一经确认不得转回。美国会计准则对此类业务处理也有与我国相似的规定。国际会计准则理事会对我国的规定表示理解, 并希望我们关注国际准则与美国准则的趋同进展。

3. 关于同一控制下的企业合并的处理。国际会计准则里的企业合并, 只明确了在非同一控制下企业合并的会计规范, 没有规定同一控制下的企业合并。就会计处理方法而言, 国际财务报告准则规定只能采用购买法, 取消了权益结合法。在我国实务中, 因特殊的经济环境, 既存在非控制下的企业合并, 又存在同一控制下的企业合并, 并且同一控制下的企业合并占主导地位。如果对其不加以具体规定, 就会出现会计规范的空白, 导致会计实务无章可循。所以我国的会计准则中, 规定了两种类型的企业合并, 并且规定, 在同一控制下的企业合并采用权益结合法, 非控制下的企业合并采用购买法。国际会计准则理事会认为, 中国的会计准则在这方面的会计理论和实践将为国际财务报告准则提供

有益的参考。

4. 公允价值的计量。在国际财务报告准则里,要求广泛地运用公允价值,资产和负债都要求按公允价值计价,以充分体现相关性的会计信息质量要求。我国由于市场发育程度不够高,许多资产还没有形成活跃的市场,还没有公允价值,会计信息的相关性固然重要,但应当以可靠性为前提,如果不加以限制地引用公允价值,就可能会出现人为操纵利润的现象。所以我国的会计准则强调适度、谨慎地引用公允价值,其使用范围比国际财务报告准则中的要窄一些,主要在企业合并、投资性房地产、生物资产、股份支付、债务重组、非货币性交易、金融工具确认和计量等方面存在活跃市场、公允价值能够获得并可靠计量的情况下,才能采用公允价值计量。国际会计准则理事会认同我国的做法。

5. 持有待售的非流动资产和终止经营。国际财务报告准则第5号规定,如果企业管理层准备处置持有待售的非流动资产和终止经营这部分资产,要将这部分非流动资产转出作为流动资产,停止计提折旧或者摊销,采用账面价值与公允价值减支销售费用孰低的计量,账面价值高于公允价值减支销售费用的金额,计入当期损益。我国根据实际,并没有单独制定这一准则,而是在固定资产、财务报表列报等相关准则中采用其他方式处理,也达到了相同效果。

6. 国际财务报告准则第19号——雇员福利与国际财务报告准则第26号——退休福利计划的会计和报告对设定提取计划和设定受益计划两种类型的离职后福利规定了会计处理。由于中国现行的相关法律没有这方面的规定,新会计准则在现有相关法律法规的框架下,对基本养老保险和补充养老保险等类似国际准则中设定的提存计划的内容作了详细的规范。这种做法与国际财务报告准则是趋同的。

7. 国际财务报告准则第29号——恶性通货膨胀经济中的财务报告中规定了恶性通货膨胀经济中的财务报告要求。我们认为,中国在宏观经济调控的市场经济条件下,预期不会发生恶性通货膨胀的情况,没有必要制定这一准则项目。国际会计准则理事会完全同意我们的意见。但我们采纳国际会计准则理事会的建议,在外币折算准则及

其应用指南中,明确境外经营所在国家和地区发生恶性通货膨胀的会计处理,要求境外经营的财务报表按一般物价指数进行重述,再按重述后报表进行折算。

8. 政府补助的会计处理。国际财务报告准则规定,企业收到的所有政府补助都应计入当期损益。而我国根据国家有关法律进行了更加详细的规定,企业取得无条件政府补助应计入当期损益;如果补助文件明确计入资本公积的就作为资本公积;企业收到的有条件政府补助应作为负债处理。

## 三、我国会计准则国际化进程中存在的问题

我国会计准则体系由1项基本会计准则和38项具体会计准则组成。这套会计准则体系建立实施后,企业会计信息的质量和透明度可望得到进一步提高,企业会计信息在国际范围内交流、使用、判断和评价的基础和平台将得以建立并不断完善,从而可更好地满足投资者、债权人和其他利益关系人等有关方面对会计信息的需求,进一步规范企业会计行为和会计秩序,有力地维护公众利益。我国的会计准则体系与国际通行标准相比还有一定的差距。事实上,国际通行的会计准则体系是建立在市场经济体制之上,但是我国目前还处于体制转轨时期,在这样的背景下推行新会计准则,我们可能遭遇到的制约因素主要有五个:

1. 准则与经济环境的拟合,例如,《企业会计准则——股份支付(征求意见稿)》就采用公允价值计量基础,但在现有的资本市场和证券市场环境下,股份的市值是否具备公允性?权益性工具的公允价值如何获得?

2. 会计人员的职业判断水平和对准则的把握度。准确的把握准则以及准则在各种状况下的运用是准则产生实质性良好效果的前提。通过对准则的培训可以在一定程度上做到这一点。但是,对准则的科学把握能力更大程度上取决于会计人员的会计理论功底以及综合知识和素质,这一点取决于会计人员接受的专业教育和基础教育的水平。

3. 会计监管手段。传统的会计制度体系下,会计工作更多地具有照葫芦画瓢的成分。准则体系,尤其是国际准则体系下,会计工作需要更多的职业



判断,即“主观能动性”。企业作为提供会计信息的主体,不可能没有自身的利益导向。更多的职业判断是必然导致会计信息的相关和可靠呢,还是更容易出现会计粉饰甚至违规呢?要使会计准则产生其本意的效果,监管手段至关重要。虚假信息从动机和表现形式看分两类:一是造假;二是恶意操纵数据。造假是指财务报告提供者出于私利而采用非法手段(如假合同、假凭证等)提供严重虚假的财务资料,是属于违法行为。恶意操纵数据指会计信息报告主体出于自身的目的置基本的职业道德而不顾,以会计信息严重失真为代价进行会计数据的操纵。例如,利用会计政策、会计估计变更和会计差错更正的规定对不同时期的表内信息进行操纵调整;通过隐性不公允的关联交易价格粉饰利润;对于会计准则或制度未做出会计处理规定的特殊业务采用显失公允的处理方法,等等。但在实际工作中,造假和恶意操纵数据的界限很难界定。

4. 公司治理不完善。会计系统是在一定的治理机制下运行的,必然要受到公司治理机制的影响。当企业组织不完善,缺乏必要的内部和外部控制时,会计系统可能成为内部人控制条件下用来欺骗股东等外部利益相关者的工具。健全的公司治理可使会计准则得到有效执行,防范舞弊行为。另外,公允价值的运用可能增加会计舞弊的严重性,因为公允价值虽然能提供决策有用的会计信息,但是其更多地依赖判断和估计,而历史成本的惟一性和不可调节性对舞弊具有抑制作用。会计准则的国际趋同,来自于会计环境的客观需要,但会计环境的客观差异又在某种程度上制约了会计准则的国际趋同,因此我国会计准则与IASB的趋同将是一个长期发展的过程。<sup>[4]</sup>

#### 四、继续完善我国会计准则国际化的对策

虽然我国会计准则与国际财务报告准则接轨又迈出了关键的一步,但我们仍需继续推进会计准则国际化的进程。根据国家差异与国际协调相结合、地区协调优先的原则,从以下几个方面继续完善我国会计准则国际化:

1. 培育成熟的会计中介机构和人才,对会计监督进行再监督。
2. 规范上市公司信息的披露,加强上市公司信

息披露监管。

3. 进一步开放注册会计师服务市场,提高注册会计师服务质量。

4. 规范关联交易,严格会计执法。借鉴成熟市场经济国家的做法,在会计准则、审计准则、披露准则、公司决策程序等方面制定切实可行的规则,遏制显失公允的交易。严格会计执法,包括对会计主体本身违法乱纪行为进行严格执法,同时对会计监管机构进行再监督。

5. 集思广益,民主决策,提高我国会计准则的质量。逐步提高准则制订的透明度,尽可能吸纳社会各界参与准则制订,逐步改进官方制定的准则模式,使相关力量共同博弈,提高会计准则质量。

6. 推行会计核算的电算化、电子化。核算上,会计信息使用者不仅可以根据自己的需求,利用电算化处理网上获得的财务报告信息,而且可以将世界各国会计标准编制的财务报告信息转换成按国际会计标准或本国会计标准编制的财务报告信息。<sup>[3]</sup>

7. 密切关注和分析国际会计准则动态。我国应密切关注国际财务报告准则的发展趋势,制定与国际准则趋同的计划。开展课题研究,分析我国会计准则与国际准则之间的差异和原因,提出减少差异的措施和计划,使我国会计准则在前后一贯、内在一致的基础上,更符合国际惯例。

总而言之,我国目前会计环境的这种特殊性和复杂性,要求我们在实现会计国际化的进程中,充分认识本国的实际情况,循序渐进,权衡利弊得失,发展适合我国国情的会计准则体系,既要做好会计协调与国际惯例接轨,又要发扬中国会计特色,按照我国市场经济的发展进程不失时机地推进中国会计国际化。

参考文献:

- [1] 张连起. 嬗变、方略与特质: 中国会计准则的趋同语境[J]. 对外经贸财会. 2006(3).
- [2] 崔伟. 关于中国会计准则国际趋同的几个问题研究[J]. 中国总会计师. 2006(2).
- [3] 岳雪萍. 浅谈我国会计准则的国际化[J]. 价格月刊. 2006(2).

【责任编辑 陆成林】