

嬗变、方略与特质： 中国会计准则的趋同语境

张连起

一、我国会计准则的前世今生

我国会计准则的演进得益于改革开放的宏观环境，得益于市场经济的发展进程，得益于我国会计领域的理论勇气，得益于会计工作者的实践精神。筚路蓝缕，以启山林——

20世纪80年代—90年代初

市场经济取向会计的探索阶段

早在上世纪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，发出了我国企业会计改革的先声。

20世纪90年代初—2000.12.29

市场经济会计的初步形成阶段

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，虽然不免带有计划经济体制“条块分割”的色彩，但重要的是，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。

“琼民源”通过与关联公司及他人签订未经国家有关部门批准的合作建房、权益转让等无效合同，虚构利润5.4亿元，让资本市场震惊，迫使准则制定机构磨剑以对，遂催生了《关联方关系及其交易的披露》准则的问世。“深华源”案催生了《债务重组》准则，“诚成文化”案催生了《非货币交易》准则……从一定意义上说，上市公司舞弊案成为孕育具体会计准则的“生母”。

《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志。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，有关收入确认的四项原则产生了积极而深远的影响；比如《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”观念旋即遗弃。

2000.12.29—2005

会计准则趋同累积共识的阶段

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》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。

其实，准则侧重于确认和计量，制度侧重于记录和报告，准则重点是规范会计决策过程，制度重点是规范会计的行动与结果。解决了会计的确认与计量，记录与报告不过是程式化的技术，相反，忽视了会计确认与计量的判断过程，记录与报告也不会有真正的答案。会计准则与会计制度并行，不仅部分内容存在交叉和重复，而且体系混乱、逻辑冲突。比如，集基本会计准则、一部分具体会计准则和会计科目、报表于一炉的《企业会计制度》，一方面引入“资产减值”会计，一方面又刻意回避“公允价值”；一方面阐述、贯穿会计要素，一方面又将其肢解、割裂；一方面表达了财务报表使用者的决策相关性，一方面又压倒一切地体现监管者的可靠性；一方面顺应国际会计准则的普适性，一方面又在更大程度上强调国情和特色……其间投射出摇摆与尴尬。严格说来，在不同行业之间建立“统一”的平台并不现实，比如金融企业、小企业，虽有“大同”，更存“小异”，而石油天然气、农业、交通运输、旅游业、房地产开发等行业殊难一统，于是，《企业会计制度》之外，《金融企业会计制度》、《小企业会计制度》等鱼贯而出，若干会计暂行规定和专业核算办法依次登场。

从具体到抽象，从个别到一般，从规则到原则，从“小”学到“哲”学，无疑是会计制度到会计准则的升华路径。会计制度作为特定时期的过渡产品，有其存在的合理性。但是，陈陈相因，一叶障目，以会计制度“喜闻乐见”或国情、法律不同为由，漠视、遗忘乃至排斥会计准则的国际趋同，不外乎因噎废食之举。

2005—未来

会计准则体系确立以及国际趋同阶段

2005年，有关部门完成了1项基本会计准则和38项具

体会计准则的制定或修订工作，基本构建起与我国市场经济相适应同时又充分与国际财务报告准则趋同、涵盖各类企业各项经济业务、独立实施的会计准则体系。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。

二、我国会计准则的趋同方略

推进会计准则的国际趋同，态度决定一切。随着经济全球化和资本市场一体化的诉求加剧，国际贸易和跨国资本运作等活动增势强劲，客观上要求作为通用商业语言的会计准则走向趋同，以提供真实、公允和可比的会计信息。据有关资料显示，我国企业在国际贸易的反倾销诉讼中，因败诉而遭受的损失超过96.6亿美元，其中会计准则未能与世界对接，以及缺少熟悉国际财务报告准则的会计人才，成为不可忽视的原因。构建一套高质量且全球公认的会计准则体系，对于我国这样的经济转型国家融入世界经济体系具有重大的现实意义。我国作为负责任的大国，当以更为积极主动的姿态应对国际趋同。

——趋同不能貌合神离。在我国经济与世界经济依存度不断提升的情况下，我们必须做言行一致的推进者、参与者。国际财务报告准则毕竟提供了一套在市场经济条件下进行会计处理的标尺，只要存在国际财务报告准则覆盖的经济交易和会计事项，我们都应当拿起这把尺子，量度相关交易或事项。

——趋同不能异化背离。既然我国的市场经济还没有特殊到需要另外一套会计标准进行确认、计量和报告，那么，我们的着眼点就是与国际财务报告求“和”，而不是求“异”。哪些差异是实质性的沟壑？哪些差异是不必要的设限？应当进行实务上的检测。

——趋同是一个过程。国际会计和跨国企业权威组织Radebaug和Gray(1997)认为：“尽管存在某些相似性，但现存会计系统至少与现存的国家一样多。这些差异基本上是由环境决定的。各国的会计实务在其现存的环境，例如，私人产权数量、工业化程度、通货膨胀率 and 经济发展水平中发展。既然经济条件方面存在这些差异，在会计实务方面存在差异就不会令人惊讶。”显然，无视这一过程的阶段性，将导致会计准则的“消化不良”。

——趋同并非等同。趋同不是“照猫画虎”，而是在差异中寻求建设性、多赢性的和谐方案，是为了获得恰当处理方法而进行的双边或多边互动。

推进会计准则的国际趋同，必须体认和领会趋同过程中的困难与对策。我国重构的会计准则体系，在与国际财务报告准则充分趋同“底色”下，某些准则项目可能合并、可能

分立、可能微调，因此，从项目的名称、体例和内容上，并非与国际财务报告准则一一对应。如：

——关于企业合并。在我国企业目前的合并重组案例中，多数合并都类似股权联营，并且往往不是企业之间独立完成，因此，资产计价以账面价值为基础。这自然与国际财务报告准则中有关“合并只包含没有任何关联的合并行为，要以公允价值为基础”的规定不符。

——关于关联方及其交易的披露。在国际财务报告准则中，所有国家控制的企业之间都被视为关联方，其交易也被视为关联交易。新会计准则不将国家控制企业作为关联方，除非它们之间存在投资关系。

——关于资产减值。新会计准则明确规定“资产减值一经提取不得转回”，而按照国际财务报告准则的规定，“如果有迹象表明已确认的资产减值损失可能不再存在或已减少，资产的账面金额应增至可收回金额，这种增加即为资产减值的转回。”

——关于政府补贴、补助。按照国际财务报告准则的规定，政府补助通常作为企业收益。而在我国的新会计准则中，政府补贴被视为资产工具，体现为国家的一种投资方式；如果补贴能转化成技术成果，该项拨款作为权益处理。这也反映了我国现阶段对企业、特别是高新技术企业进行补贴、补助的实质。

严格说来，除了关联方及其交易的披露外，其他三个方面与国际财务报告准则并无实质冲突。而国有企业在我国经济结构中占控制地位的现状，自然给《关联方及其交易的披露》的趋同带来困难。

三、我国会计准则的国际脸谱

国际会计准则委员会通过制定《编报财务报表的框架》，确立外部使用者编报财务报表所依据的概念，同时指导准则制定机构的制定工作。与《编报财务报表的框架》不作为国际财务报告准则体系的组成部分不同的是，我国修订的《企业会计准则——基本准则》对具体会计准则具有统驭作用，构成具体会计准则的“母则”。

2005年6月22日，财政部就外币折算、分部报告和财务报表列报3项具体会计准则草案公开征求意见；7月19日，财政部发布了资产减值、企业合并、合并财务报表、生物资产、石油天然气开采、捐赠与补助和投资性房地产7项会计准则征求意见稿；8月12日，财政部印发了保险合同、再保险合同、职工薪酬、企业年金、每股收益和所得税6项会计准则征求意见稿；9月21日，财政部又拟定了金融工具确认和计量、金融资产转移、套期保值、金融工具列报和披露4

项会计准则征求意见稿。上述具体会计准则，清晰勾画了我国会计准则体系的脸谱，即：以基本准则为底架，以存货、固定资产等一般业务准则为主轴，以石油天然气、生物资产等特殊业务准则为助力，以现金流量表、合并财务报表等报告准则为引擎，“趋同号”巴士正式出发。

新会计准则一路走来，通身闪耀着国际趋同的光辉：

在《资产减值》中，第一次引入了“资产组”的概念和商誉减值测试的方法；在《存货》中，取消“后进先出法”；在《投资性房地产》中，导入公允价值计量模式；在《每股收益》中，诠释了基本每股收益和稀释的每股收益；在《合并财务报表》中，取消了比例合并法以及按重要性原则确定合并范围的做法；在《生物资产》中，界定了公益性生物资产的确认标准；在《石油天然气开采》中，要求采用成果法对勘探支出进行资本化……尤其是《金融工具确认和计量准则》、《金融资产转移准则》、《套期保值准则》、《金融工具列报和披露准则》等金融会计准则工具包的打开，一是将衍生金融工具表外业务表内化；二是采用金融工具的公允价值与实际利率摊余法反映市场因素和时间价值；三是用减值测试的未来现金流量折现法取代当下适用的“五级分类法”；四是收益和损失不再反映在报告期末，而是立即确认，从而使盈余管理的空间进一步缩小。

但是，从实务的角度研判，某些会计准则项目能否达到准则制定者的初衷尚需求证。比如，资产减值损失不得转回的规定固然是避免企业将资产减值准备当作调节利润的“甜饼罐”，然而，这种一刀切的做法隐含着所有企业都涉嫌利用资产减值舞弊的假定。倘若这个假定成立，则资产减值会计存在的必要性也就存疑，倘若假定不成立，则该条款颠覆了权责发生制的基本原则，易使企业资产价值低估。事实上，对于短期投资、应收账款等科目，提取资产减值准备后又大幅度恢复的情况并不少见。

在《所得税》准则中，排除了目前企业普遍选用的应付税款法，强调了应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异，而对我国目前大量存在的“广告费”、“业务招待费”等永久性差异均未涉及。确认递延所得税资产或负债时需要对企业未来可能适用的税率做出预测；当企业某期出现可抵扣暂时性差异时，需要企业在每个资产负债表日对未来能否产生足够利润用于抵扣该暂时性差异做出判断。那么，如何保证企业做出的判断符合实际情况，而不致使相关判断成为新的利润操纵手段？这里对判断的提倡与前述对资产减值准备转回的判断的抑制是否存在双重标准呢？

趋同之重，在器与识；趋同之道，惟和与合。■

（作者单位：中瑞华恒信会计师事务所）

责任编辑 刘黎静