

国际会计准则的新趋势

——国际会计准则委员会目前研究的项目及启示

□ 王瑞华

2001年国际会计准则委员会进行了战略性改组,改组后新的国际会计准则委员会设有管理委员会、理事会、咨询委员会和解释委员会四个机构。其中国际会计准则理事会(IASB)是制定会计准则的核心部门,全权负责国际财务报告准则(IFRS)及其他相关文件的制定。本文拟对目前IASB正在开展的工作项目作一介绍,并分析由此带给我们的启示。

一、IASB正在进行的工作项目

2001年9月IASB正式提出了需要立即着手研究的9个项目,这些项目按其目的不同,可以分成三类:1、以发挥IASB

领导作用、推进会计准则统一化为目的的项目:(1)保险合同;(2)企业合并(研究权益结合法的存废、商誉的会计处理等);(3)业绩报告(全部已确认利得和损失表);(4)基于股权支付的报酬。2、使IFRS更加适用的项目:(1)首次采用IFRS(修改);(2)金融企业的活动:披露与揭示国际会计准则(IAS)第30号“有关银行和类似金融机构财务报表中的披露”的修改。3、改进现行IFRS的项目:(1)IFRS前言的修改;(2)现行IFRS的改进;(3)IAS第32号“金融工具:披露和列报”以及IAS第39号“金融工具:确认与计量”的修改。其后,随着形势的发展和现实的需要,IASB又增加了“概念——收益、负债和权益”、“特殊目的实体和合并”等项目。

入也要区分项目收入和一般收入,并列示非常项目和特别项目。从实质来看,双重模式下的基金层面财务报告摒弃了原有按基金类型分类合并的报告模式。可见,无论从形式上还是实质上,美国政府财务报告模式的发展都秉承着更好地满足报告使用者信息需求的使命,使报告内容不断合理完善。

我国目前提供政府财务信息的主要对外报告是“政府预算执行情况报告”,该报告除了反映年度预算收支情况及结果外,没有提供更多的财务信息,特别是关于政府财务状况的信息。除此之外,“国民经济与社会发展计划执行情况报告”以及《政府工作报告》也在某种程度上反映了影响政府财务活动过程及结果的信息,但报告的重点不在于财务状况,因财务信息含量少。政府财务报告内容的分散性是我国现行政府财务报告的主要缺陷之一。因此,应构建合理的政府财务报告框架、规范报告内容,从而完善我国的政府财务报告体系。

3、政府财务报告的鉴证

尽管美国政府财务报告的模式不断变化,但是各种报告模式都要求政府财务报告在对外公布前应该经过权威机构审计。特别是还要求审计报告列示于财务报告的第一项,足

见其地位的重要。独立审计人员对于政府受托责任履行及其依从预算情况进行客观的评论与鉴证,一方面有利于政府财务报告的使用者作出正确的决策,同时解析了政府受托责任的履行情况;另一方面也有利于提高公共财政资金使用效率和效果,督促政府官员尽职尽责、高效廉洁地开展工作,避免贪污腐败案件的发生。

我国现行的政府财务报告体系只是要求各级财政机关对总预算会计报表进行审核。一般包括政策性审查和技术性审查两个方面。其中政策性审查是对各项预算收入和支出是否按国家政策、法令和有关财经纪律等规定执行进行审查,而技术性审查是对报表数字关系是否正确、有无技术性差错等情况进行审查。总预算会计报表的审核一般采用上级财政机关审核和组织各级地方财政机关会计人员互审两种方法。虽然审核财务报告对保证政府财务信息的质量有一定的作用,但是它只侧重于提高政府财务信息的合法合规性,而忽略了更为重要的客观公允性。由此看来,建立政府财务报告的鉴证机制是维护我国政府财务报告体系正常运作的有力手段。

(作者单位:厦门大学会计系 大庆石油管理局)

责任编辑 张玉伟

IASB计划在2004年年底前完成上述所有项目的准则或征求意见稿的制定和发布工作。为此,IASB按季列出了工作进度表,对每一阶段项目的进展规定了明确的时间要求。

二、IASB部分工作项目内容简介

(一)企业合并I(第1阶段)

各国在企业合并会计准则的内容上存在诸多不同。IASB的目标是排除该准则上的多样性,建立国际统一的会计准则。

在对IAS第22号“企业合并”准则的修改讨论中,最重要的有两点:1、企业合并的会计处理(是否采用权益结合法);2、商誉的会计处理(商誉不作摊销处理而作减值处理)。

针对这两个问题,从2001年6月IASB会议开始,到目前为止,得出了以下暂时性的结论:

1、权益结合法的废止

对企业合并的会计处理,由于真正符合权益结合法适用条件的权益结合实际上很少存在,为此规定特定的方法没有必要,因此,IASB倾向将企业合并视作收购,废除权益结合法,全部采用购买法。

对此,也有不同意见认为,在购受者不确定的情况下,合并双方按账面价值运用权益结合法进行合并处理,在理论上是正确的,权益结合法不应彻底取消。

但是,IASB的大多数理事认为,即使在购受者不确定的情况下,由于企业合并产生了新的主体,其风险和收益已不同于合并前,因此,正确的方法是运用重新开始法,对合并各方的资产、负债按合并时的公允价值进行计量。

2、商誉的减值处理

由于大多数商誉的可使用年限不能明确界定,可使用年限与商誉损耗的计算难度非常大,如果制定出恰当的减值处理的原则,比起摊销的方法,其所提供的信息更具价值,因此,IASB理事们达成了废除摊销商誉、改按减值处理的共识。

IASB在对此准则的讨论中,受美国准则的影响很大,对上述两个问题的处理,IASB与美国准则的作法基本一致。

(二)基于股权支付的报酬

本项目主要讨论支付员工各种股权性质的报酬如何进行会计处理。2002年11月,IASB已公布了该准则的征求意见稿。

到目前为止,IASB已形成股票期权价值应在利润表中作为费用确认的共识。但是,什么时候作为确认日,有四种不同意见,分别是:授予日、服务提供日、等待期满日、行权日。征求意见稿的结论是,应在授予日确认股票期权的价值。在确认为费用的同时,对其贷方对应科目应是权益科目还是负债科目,存在不同意见。征求意见稿支持作为权益科目的做法。对股票期权价值的计量,征求意见稿认为,应采

用单一的公允价值,而不应采用诸如内在价值法、最小价值法等其他方法。

(三)业绩报告(全部已确认利得和损失表)

该项目是准备制定类似在英国、美国已成型的、可以用来取代利润表、充分反映企业业绩的“全部已确认利得和损失表”(美国称之为“全面收益表”)这样的一种财务报表。

在与股东之间不发生资本交易的情况下,企业业绩应指股东权益的变动,业绩报告反映的就是这种全面的、综合的业绩。目前直接计入资产负债表股东权益部分的损益,如外币折算项目上已确认但未实现的利得或损失、对有形资产进行重新评估而产生的其他价值变化等,没有包括在利润表上,业绩报告实际上是把这部分损益加到现行利润表中。

本项目涉及现行的利润表、现金流量表和股东权益变动表三张报表。有人建议业绩报告和现金流量表的分类应该一致(如按经营活动、投资活动和筹资活动区分),以实现业绩与相对应的现金流量之间的比较。也有人建议业绩报告要在区分已实现损益、未实现损益的基础上,再按经营活动、投资活动、筹资活动分类。

此外,采用业绩报告后,现行利润表中的本期净利润的概念将不复存在,代之以由本期净利润和所有者权益中直接确认的损益之和构成的“业绩”概念。由于业绩报告中包含未实现损益,当未实现的损益变为已实现的损益时,就存在一个是否要再确认的问题。根据目前研究情况,大部分观念认为,原则上不能进行再确认,不管实现与否,在业绩报告中只能确认一次。

三、对我国的启示

IASB的工作目标就是要实现其在2002年5月公布的《国际财务报告准则前言》中所宣称的制定一套高质量、易理解且强制性的全球会计准则。由上可见,为致力于该目标,IASB已开展了卓有成效的工作。欧盟已表示将在2005年全面接受和采纳IFRS,预计在今后一段时间内IASB在准则制定方面的工作还会强化,会计准则国际化的进展将日渐加快,这给我国也带来一些启示。

1、把握世界会计准则变革的动向

加强会计监管、防范会计风险已成为经济发展中的突出问题,在这种情况下,高质量的会计准则就显得十分重要。IASB的诞生,使世界各国会计准则制定机构朝着统一会计准则的方向努力。IASB倡议并正在制定的项目,也是我国现实经济生活中需要迫切解决的课题,例如企业合并准则、保险会计等。因此,正确把握国际会计准则发展动向,明确每个会计准则的变迁、制定或改革动因,了解和掌握具体操作方法,为我所用,是十分重要的。

2、加快对支撑会计准则的概念框架的研究

独立审计的百年发展



□ 白晓红

1721年英国的查尔斯·斯内尔的第一份独立审计报告产生，很多人以此作为世界独立审计史的开始。但有必要说明，独立审计活动事实上在此前就早已产生。1845年英国《公司法》规定公司的账目应当由独立的会计师进行审计，成为独立审计作为正式制度产生的标志。这期间，伴随世界经济的沧桑变化，独立审计也呈现出缤纷的色彩，特别是20世纪以来资本主义高度发展的一百年，独立审计制度得到了飞速发展。

一、审计主体——独立审计师和审计机构的变化

1、个人作为会计专家执业持续了近一个半世纪。19世纪中叶以前，民间审计师主要从事会计业务，如帮助委托人建账、结账、转账和记账，检查修

正有争议的账务，办理破产清算、信托、保险等业务，从事审计只是副业，公司审计由公司董事以外的监事专办。“到了19世纪70年代以后，民间审计师方才发挥其固有的职能，审查会计记录，编制审计报告”，而代理记账业务一直沿袭下来，会计师的名称也沿用了200多年，也难怪有人常常将注册会计师与公司内部记账会计师混为一谈。民间审计，也被称为“私人审计”，最初是不被人接受的。直到19世纪“新的股份公司法案诞生，股份公司制度找到了繁荣发展的发端”，从而使股份公司的“外部监督”独立审计加速诞生，也正是在这个时候，独立审计师才走出了个人执业的圈子。

2、合伙的组织形式应独立审计本源职能的确立而产生。由于股份公司的诞生、发展和迅速壮大，企业规模不

断扩大，甚至跨国发展，组织结构日益复杂，个人执业无法独立承担审计工作，职能和责任的增加，也使之认识到必须寻求风险、质量控制的途径和机制。在职业会计师由个人执业向合伙执业的转变中，源于会计师的内在动力和社会公众的外在要求，个人执业的专业精神和无限责任保留了下来。合伙组织的无限责任最初并非法律规定，而是职业会计师的自我定位、执业胜任能力要求和独立性约束。客观上，无限责任遏止了早期会计师日益泛滥的局面，强调执业胜任与承担责任，也为独立性提供了更大的约束力；合伙责任的连带关系，保证了合伙人之间相互监督、相互负责的内在动力，同时也提升了职业能力、地位和形象，使社会公众对股份公司“外部控制”的要求从形式上和实质上得到一定的满

国际会计准则和大多数发达国家在制定会计准则时均有一个概念框架作为参照，以起到指导作用。但我国目前还没有这样一个概念框架。对于采用成文法体系的我国而言，尤其需要采用一套系统、一致的方法去发展会计准则。因此，有必要对资产、负债、所有者权益、收入、费用等有关会计要素和其他一些会计概念进行科学界定。

3、重视财务报表提供者视角的变化

欧美各国在制定会计准则时，非常强调为投资者提供正确决策的信息。IASB制定会计准则的基本理念是从维持投资者的立场出发，从而制定出符合会计理论的会计准则，

而不是一味地迁就实务。我国有必要探讨“财务报表是为谁提供的”这样的基本理念问题，突出投资人的信息需求。

4、正确处理会计准则的本国特色与国际化的关系

在不同社会和经济体制下，采用与全球标准有差异的、反映我国特殊经济环境的会计准则，在一定条件下是符合客观要求的。但这种特色不能无限放大，其范围要受到必要的限制。从长远来看，我国应该积极参与会计的国际协调，融入世界经济的发展潮流。

(作者单位：中央财经大学会计系)

责任编辑 孙蕊