

会计准则全球化的 动力与阻力

□ 裘宗舜 韩洪灵

在现代信息技术飞速发展的推动下,全球经济日益走向一体化。与此同时,国际会计准则委员会(IASC)审时度势,于本世纪初及时地完成了战略重组,将制定一套单一的、高质量的、全球范围内普遍适用的国际财务报告准则(IFRS)纳入其战略目标。基于此,本文试从会计准则的资本计量功效及其经济后果性质分析会计准则全球化问题,为我国会计改革与发展提供些借鉴。

一、会计准则全球化的内在动力:资本计量功效

会计准则用于规范会计信息的生成与传输,在会计信息系统中充当信息变换器的角色,它可以将有关交易或事项的原始数据变换为对信息使用者决策有用的财务、成本信息。会计准则是资本市场的一个基础性构件,其功效就是资本的度量衡,用以度量资本运动的健康状况及其成果。所以说会计属于一门计量的科学,会计准则就是其计量的标准。在世界贸易的飞速发展与资本全球流动所引致的经济全球化进程中,实际上包含着两个标准的全球化:一是商品技术标准的全球化;二是资本技术标准的全球化。目前,在商品的技术标准全球化方面已是卓有成效,典型的代表是国际标准化组织(ISO)所制定的ISO9000系列,任何希望形成国际竞争力的企业商品都必须遵循这些标准,否则将不具有国际市场的准入资格。然而,对许多企业而言,其产品的技术标准非常先进,可以通行国际市场;但其财务报表不是按国际通行的资本技术标准编制和分析的,而是遵循本地区、本国的会计准则报告,因而根本无法进行跨境融资。这就引发了关于资本技术标准即资本计量标准的全球化问题。作为资本计量标准的会计准则逐渐走向全球化的进程,是资本运动从较小范围的经济合作秩序扩展到全球范围时所发生的必要沿革之一。资本计量的标准化程度总是与资本流动的范围相一致,当资本要在全球范围内自由流动时,会计准则的资本计量功效内在决定了会计准则亦必须以全球化。从这一意义上看,会计准则的发展史就是一部资

本计量标准不断协调化、标准化的历史,会计世袭遗产的国际性深刻地映射了这一结论,会计理论与方法从来就是随着贸易活动的扩展而传播。

为满足资本运动、资本社会化和资本运动全球化的实质性要求,需要真实、可靠、可比、透明的会计信息,从而为跨境的投资者、融资者以及跨国收购和兼并企业消除贸易往来、资本流动中的商业语言障碍。作为资本营运计量的会计准则实现全球一体化,还可以节省或降低为了解财务信息进行换算、折算以及重整的交易费用,从而促使资源在全球范围内的合理配置。目前的国际资本市场之所以不是一种高度有机统一的国际市场,而是由各自为政并吸收外国公司上市的各国资本市场所组成的一种国际拼板市场,就是因为作为资本计量标准的会计准则尚未实现全球化,从而割裂了国际资本市场。全球会计准则对于国际金融框架和经济全球化的意义和作用越来越明确,正如新任IASC托管会(Trustees)主席Paul.A.Volcker指出,全球会计准则反映了会计职业界最好的想法,这些准则将不是最低的、一般水准的、单纯寻求协调的,凭藉它们具有最高的职业素质的长处,能获得世界普遍的支持;单独搞一套竞争性、敌对性的区域会计准则显得没有意义,其结果将是导致投资者花费不必要的成本去理解不同区域会计准则所造成的差异。

此外,会计作为商业语言不仅具有人类自然语言所具有的一般功能与特点,而且还同样地存在着语言翻译的不可译义性现象,单靠外币报表换算只能解决商业语言中的货币名称的转换,不能转换其内容的实质,因为两者的资本计量标准是不一致的。外币报表换算只是用另一种文字和货币对其进行重新表述而已,而非重新确认与计量,重新表述后的会计数据背后所隐含的经济实质仍然不能被国际投资者所准确理解。比如,我国关于关联方交易的会计处理允许将显失公允的关联方交易价格作为入账基础,只是不确认利润而已,这与国际会计准则背道而驰。尽管许多人认为,目前中国的会计准则(制度)与国际会计准则已大同小

异,但他们的比较研究是以所发布的条例来衡量的,而非建立在其本质精神的比较上。就像目前这两种准则在公允价值判断方面的不同,在整个准则体系中看起来只有一点不同,但这一点就决定了两者在本质上的难以真正趋同。因此,必须对因资本计量标准的不一致所引发的商业语言的不可译性现象给予足够的关注。

二、会计准则全球化的主要障碍:经济后果

如前所述,会计准则的功效是资本计量,它本身并没有利益倾向性。然而,会计信息作为资本计量的度量结果,会对政府、工会、投资者和债权人的决策行为产生影响,这些个人或团体行为的后果可能会影响其他人或团体的利益,被认为是会计准则的经济后果。尽管从实质上看,资本计量功效是会计准则的内在属性,经济后果只是它的外在表现,正如其它的度量衡标准一样,人为的调节可以使某些集团受益而另一些集团受损。但自20世纪70年代斯蒂芬·泽弗提出经济后果学说后,会计准则的经济影响性引起了人们的广泛关注,成为会计准则全球化进程中的主要障碍。会计准则的经济后果涉及两方面的问题:一方面是执行会计准则所输出的会计信息作为资本市场的控制工具会影响资源配置的效率;另一方面是执行会计准则所输出的会计信息具有对财富的分配功能。

从会计准则经济后果的第一方面(即宏观经济后果)看,全球会计准则在总体上是一种有助于降低交易费用的制度安排,特别是通过统一跨国上市公司公开披露信息的标准和质量,有助于降低现代国际资本市场运行的交易成本。然而,在现行的国际资本市场监管体制下,尽管有诸如证券委员会国际组织(IOSCO)这样的机构积极推动全球资本市场监管标准的一体化,但是会计准则在很大程度上仍然是基于主权国家政府行为的产物,带有浓厚的经济管制的政治考虑色彩。各国政府通常从工业化程度、通货膨胀率、法律结构、经济发展水平甚至文化传统等方面考虑会计准则全球化所带来的利弊得失,并将会计准则建设纳入国家宏观政策的范围之内,从而使国际会计准则委员会(IASC)的协调活动面临“众口难调”的境地,大大地延缓了会计准则全球化的进程。事实上,各国政府对会计准则全球化的经济后果的考虑,是在当今世界的政治经济秩序下“市场的无界与政治的有界”这一对基本矛盾的体现,强调会计准则的本国特色表明的是人类目前仍未摆脱自由的国际资本市场与国家经济监管相结合的这一理念。因此,会计准则全球化进程中的宏观经济后果问题也许是国际资本流动中的政治经济学所要解决的难题之一,否则就难以真正产生像全球会计准则这样的全球性治理机制的有效工具。为避免这一缺陷,目前许多国家在信息披露一体化上采用了如下两种变通方法:一是相互适用(Reciprocity)原则;二是普遍适应

(commonality)原则。前者是指两个或两个以上的国家,其监管体制较为相似、经济依存度较高,在这些国家之间可以相互承认对方国家监管体制下的信息披露标准,如德国政府就曾向美国提出“相互承认”的建议;后者是指在不同的国家之间针对具体的、关键性的一些问题而制定统一的标准,其参与国家都要根据这个标准修订自身的规则,如欧盟所发布的第4、7、8号指令。由此可见,会计准则的宏观经济后果使得全球会计准则要在区域会计准则协调化的基础上曲折前进。

从会计准则经济后果的第二方面(即微观经济后果)看,会计信息被广泛地应用于收费管制、税收征纳、债务契约和经理报酬契约,因此作为会计信息加工标准的会计准则对不同的相关利益集团具有不同的经济后果,那些可能会承担会计准则不利经济后果的利益集团,必然会干预或寻求各方干预准则制定,迫使准则制定机构改变可能对其不利的准则规定,从而使他们通过会计寻租活动获得非生产性利益。这种对准则制定程序的广泛关注就直接发轫于会计准则经济后果的第二方面,即会计准则的财富分配功能,从而使准则制定成为一种政治程序。准则制定的政治程序性质,使得各国的证券监管机构在准则全球化问题上变得更加小心翼翼、左顾右盼。但需要强调指出的是,基于会计准则的资本计量功效,资本尤其是国际资本终将确定自己在国际金融框架中的会计信息标准。

三、我国应如何对待全球会计准则的未来

重组后的IASC在章程上所规定的目标是:(1)本着公众利益制定一套高质量的、可理解的,并具有强制性的全球性会计准则,这套准则将要求在财务报表和其它财务报告中提供高质量的、透明的且可比的信息,以帮助世界资本市场的参与者和使用者进行经济决策。(2)促使这些准则得到严格的执行。(3)促使各国会计准则与国际会计准则得到高质量的趋同。

显然,重组后的IASC在目标上发生了质的飞跃,它在立场上和态度上发生了很大的转变。1992年老的章程所表明目标在总体上还只是“协调”(Harmonization)的思想,即:协调意味着不同观点的调和,尽可能协商调整各国会计准则的差异,达到国际间相互沟通、理解,减少障碍和矛盾。然而,2000年新修订的章程中有关目标的表述却有了革命式的嬗变:(1)明确界定了国际会计准则将是一套高质量的、可理解的、具有强制性的单一全球会计准则。它第一次在章程中使用了“全球会计准则”这一概念,而且指明这一全球会计准则是具有强制性的、可实施的,这表明IASC在战略上已经从协调发展到标准化甚至统一化的倾向。(2)对国际会计准则的作用表述上也显得很自信:国际会计准则是高质量的,使用国际会计准则可以提供可比的、透明的和充分反

中国证券民事诉讼的路还有多远?

——记李教授博士研讨班的一场讨论课

□ 方军雄

2002年12月12日,三大证券日报头版头条都刊登了证券业和司法界有关专家就证券虚假陈述民事诉讼司法解释的说明,据称将要出台的最高人民法院司法解释在年初发布的《关于受理证券市场因虚假陈述引发的民事侵权纠纷案件有关问题的通知》基础上有三个重大突破:提起民事诉讼的前置程序大大扩展、诉讼方式可以采用共同诉讼方式、因果关系遵循“信赖

假定原则”。

2003年1月10日,最高人民法院正式发布第2号法释《最高人民法院关于审理证券市场因虚假陈述引发的民事赔偿案件的若干规定》,对诉讼方式、虚假陈述的认定、归责原则和免责事由、共同侵权责任和损失认定等技术性问题作出了详细的规定,2002年12月12日专家的说明基本上得到体现。

这一系列重大变化自然引起了多年来从事我国会计审计法律责任研究的复旦大学李若山教授的极大关注,也成为李教授在博士生讨论班上讲授的热点话题。2002年12月18日的晚上,在精心阅读了美国学者Beaver教授80年代的《财务呈报的革命》之后,一周一次最为激动人心的自由讨论开始了。

李老师(首先提起了讨论的话题):“各位同学,不知道大家有没有注意到最近关于证券虚假陈述民事法律诉讼的报道?2002年12月12日,《中国证券报》对外披露了正在制定中的关于证券民事诉讼的司法解释,据称我国的证券民事诉讼将会出现实质性的突破,报上主要列举了前置程序、诉讼方式和因果关系三个方面。2003年1月10日,正式的司法解释出台,三个突破终将与我们见面。我们是研究中国证券市场的博士生,看问题应当看本质,而不是人云亦云。今天,我们就来讨论一下这个拟议中的司法解释,看看它是否真正解决了困扰我国多年的诉讼难的制度瓶颈。”

话音刚落,活跃的小王就开始侃侃而谈:“李老师,有个根本性的问题

映的会计信息。(3)强调了国际会计准则应该得到严格的应用和执行,不允许偏离曲解。这不同于以往的要求,在1992年的国际会计准则前言中有这样一句话:“如果国际会计准则不同于当地会计准则,国际会计准则委员会的成员应该劝说相关的机构(主要是准则制定机构)与国际会计准则协调的好处”。这里隐含了这样的推定:IASC自己就认为企业有可能因本国会计准则与国际会计准则不一致而不遵循国际会计准则。(4)正式提出了“趋同”(Convergence)的概念,趋同就是标准化、一体化,亦即无论交易或事项在何处发生或披露,其会计处理和披露应该是相同的,在世界不同的司法管辖区相同的经济交易事项都应该使用一致的会计处理方法。

作为IASC的成员国,面对重组后的IASC,面对“高质量、全球性会计准则”的未来,我们的选择不外乎如下三种:(1)退出IASC,自力更生,单独搞独立的“国家化”会计准则或会计制度。(2)全盘接受IASC的章程和IASB制定的会计准

则。(3)部分接受国际会计准则,坚持本国特色的会计准则。

看来,我们不可能选择“退出”的途径,因为它背离了国家“改革开放”的大方向。在经济全球化大潮中,会计标准不可能国家化。坚持会计标准的国家化必然导致境内资本市场不可能为外国投资者认可,从而阻碍外资的引入。此外,有人已经注意到今后将有更多的国内企业因我国现时会计标准在成本核算上的问题而被进口国追究倾销责任,从而成为出口贸易的巨大障碍,这有违我国加入WTO的初衷。至于选择“部分接受,坚持本国特色”,首先涉及的一个问题便是:什么是我国会计标准的本国特色?现实的情况是,在我国的会计准则中看到的许多所谓“本国特色”,并非是按我国经济发展和改革开放的要求设计出来的,而是过去计划经济体制的后遗症,恰恰是需要我们改革的。看远一点,会计准则的全球化趋同乃是不可阻挡的历史潮流。

(作者单位:江西财经大学)

责任编辑 周文荣