

关于会计规范定位的思考

□ 曲晓辉

最近几年,我国会计规范变动较大,有关部门连续发布了一系列新的规范,大规模地修订、补充乃至废止了原有的部分规范。这是转型经济环境下会计发展的一个必然阶段,也是经济体制改革的内在要求使然,当然也有来自国际上的影响、推动和压力。

关于我国会计规范的现状与前景,学术界、实务界和监管部门都十分关注。综观全球,最近几年关于高质量会计准则的讨论也一直是热门话题。然而,就什么是高质量会计准则却众说纷纭,莫衷一是。很显然,学者更关心经验证据和理论依据,官员通常对相关重大案例较为关注,进而对规范的总体框架设计相当重视,我国会计人员往往对规范的可操作性考虑多些。

众所周知,会计准则具有经济后果。这也是为什么在一些国家企业利益关系人从多种渠道采取不同方式参与讨论、听证乃至游说和抗议,对会计准则的发布和修订积极施加影响。最近,美国高科技企业对权益集合法的关注和行动,就充分说明了这一点。

会计准则建设的国际经验表明,高质量的会计准则,应当与其所处的环境相适应并很好地服务于其赖以产生的环境。笔者的基本观点是:理论上高深和技术上先进的准则,如果与之所服务的环境不相符合,就不是好的准则。

那么,究竟应当怎样阐释我国的会计环境?由于会计环境与会计准则的相关性的系统综合的经验研究难以进行,加之环境本身不可避免地处于发展变化之中,迄今为止,有关的讨论和争议大多基于研究者的职业背景和经历、知识结构、认识水平、思想方法,乃至个人偏好。笔者曾在《中国

会计向何处去——关于中国会计国际化的思考》(2001.5)一文中,将我国会计环境的主要特征概括如下:(1)面对转型经济环境下的过渡性问题;(2)政府是主要的信息使用者;(3)法制化程度不高;(4)企业会计人员整体业务素质不高,注册会计师行业自律性较差;(5)市场发育尚未完善,经济发展水平还不高,参与国际资本市场的程度较低;(6)面临加入WTO的新挑战。

面临我国资本市场的迅速发展和加入WTO步伐的加快,国人更新会计规范的热情高涨。但是,其中究竟有多少成分是基于会计信息透明、可比和相关的考虑,基于成本与效益的认真对比和对环境的透彻分析,则是值得探讨的问题。笔者一向倡导我国会计国际化,但绝不赞成拿来主义和一蹴而就。下面,谨就我国会计规范应当如何定位的几个方面,谈谈个人看法,以求教于同仁。

一、关于会计规范的区别

首先,会计规范的范围在认识上似乎并非一致。笔者认为,通常所说的会计规范往往泛指会计处理规范和财务信息披露规范,本文的讨论也使用这一宽泛的外延。

我们知道,会计的核心是确认与计量。由此推而广之,会计规范的核心则是会计确认与计量的相应规定,因而会计的重心在于形成报表、服务决策和解除经管责任。例如,美国财务会计准则委员会(FASB)三十年来制定、修订和发布会计准则的工作成果均是基于此。

然而,随着资本市场的发展,会计披露规范受到特别的重视。我们知道,资本市场是以信息披露制度为基础的,而

金的周转状况,从前面的统计中,我们还发现该指标以及应收账款占流动资产比重与企业利润操纵的行为存在联系,因此,应收账款可以归入帮助我们判断企业利润质量的一个指标。对应收账款的分析也是投资者需要格外关注的。

最后,我们要特别注意,企业在不同时期采用的操纵净收益的手段会发生改变,笔者虽然没有研究产生这种现象的具体原因,但监管部门和其他有关部门规范上市公司行为可能是很重要的因素。随着政策和制度的完善,企业操纵

净收益的手段会更加隐蔽,比如操纵营业收入的手段显然比直接买卖投资要隐蔽得多,因此,我们需要不断研究反映企业操纵净收益的财务指标特征,及时把握这些指标特征的变化情况,并根据可能,及时增加新的检验指标,比如使用现金流量表上的财务数据设计的财务指标,在更全面的层次上进行考察。

(作者单位:中国人民大学会计系)

责任编辑 袁蓉丽

财务信息披露在资本市场信息披露中占有特别重要的地位。因此,会计规范对应的形式是财务报告(当然核心仍然是财务报表),重心在于财务表达,服务于市场监管。例如,美国证券交易委员会(SEC)所作出的相应规范和据以进行的监管。

诚然,会计确认与计量是财务披露的基础和前提,这也就部分地说明为什么一些国家的资本市场监管机构往往有权或试图对会计准则的制定和修订施加影响。尽管如此,会计确认与计量规范和披露规范却未必一定要一致。

二、用户的需要

从理论上说,财务信息作为一种公共商品的供给与需求应当相互适应。这样,用户究竟需要什么样的财务信息(内容、种类、数量、质量、频率等),就应当予以充分考虑。按照当前国际上理论界和实务界关于财务信息用户需要的共识,尽管财务会计规范的价值在于提高企业管理当局与财务信息用户进行低成本和可信的沟通的质量,因而应当奉行中立性原则,但实际情形却是主要地立足于维护有能力施加影响的强势集团利益的立场。同时,资本市场监管部门则着力促进会计规范的严格实施,加强财务信息披露规范的制订和监管,以维护资本市场的公平和效率,促进资本市场优化资源的配置。

由此看来,在用户需要方面,主流的“决策有用观”和“经管责任观”虽然广为接受,但其适用条件似乎仍然可以区别考虑。笔者认为,在发达完善的资本市场上,针对老练、理性的投资者和债权人,“决策有用观”更为适用。与之相对应,“经管责任观”在企业所有权相对稳定,经营权与管理权适度分离,缺乏有效的经理人市场的背景条件下则更为适宜。当然,我们不能把“决策有用观”与“经管责任观”对立起来,但二者的关系似乎也不可并行不悖来描述,而将之理解为有主有从也许更为合适。

三、编报的主体及成本效益

我国的会计处理规范,的确面对素质参差不齐的财务报表编制者和要求不尽相同的财务信息使用者。就目前的情况来说,占有绝对的数量优势和经济总量优势的国有企业、集体企业、私营企业和外资企业以及非上市混合经济是会计主体的主要部分,但数量迅速增长的上市公司市场和社会影响以及发展潜力却很大,而且从某种意义上说直接体现经济体制改革进程的主要方面,显然或迟或早将会成为社会经济和会计主体的主导。在这种情况下,会计处理规范定位确实令人感到困难。

我国的会计披露规范,显然主要针对上市公司的财务信息质量问题。由于我国的上市公司有境内上市和境外上市之分,这样,上市公司会计披露规范究竟应该全面承袭国

际惯例从而适应境外上市和证券发行,还是以国内上市公司为主呢?让我们看看上市公司的具体情况。到2000年12月31日为止,我国境内上市公司有1 088家,国外境外上市公司有52家,境外来我国上市的公司0家(即我国尚未接受国外境外公司来华上市)。诚然,我国上市公司市值占GDP的比重在逐渐提高,国外境外上市筹资总额与国内上市公司大体持平。但是,上市公司市值与上市公司筹资总额以及净资产额却是相去甚远的概念,而且从全世界范围看我国上市公司市值占GDP的比重,其相对水准仍然较低。

在这样的背景条件下,就我国会计国际化程度而言,究竟上市公司财务信息披露应当如何定位呢?笔者认为,问题的关键在于我国证券监管部门近期是否打算接受外国公司来华上市,如果接受,还要看具体的时间安排、政策限制以及规模预期如何。从目前情况看,采纳国际资本市场认可的会计确认、计量及披露规范,对我国到境外国外上市的公司来说虽然会节省大量的相关成本,但即便撇开会计规范与经济环境的适应性和经济后果等因素不谈,要1 088家境内外上市公司适应52家境外上市公司的需要,采纳国际资本市场认可的会计规范,显然是不合适的。这是因为,会计规范变更对相关工作量和成本的影响,主要体现在会计主体方面,并非体现在所影响的金额方面。简单地说,无论在手工条件下还是在办公自动化条件下,一笔5 000万元的货币资本投入业务与5万元的货币资本投入业务在工作量上几乎没有差异。

我国的资本市场目前的确存在一系列严重的问题,信息披露方面的局限是其中的部分原因。但是,加强和完善信息披露并不能包打天下。正如国际会计准则第1号《财务报表的列报》(1997年修订)所指出的:“不恰当的会计处理不能通过披露所采用的会计政策,或通过提供附注或说明性材料加以纠正”。在我国资本市场上,迄今为止,对于如实披露的会计操纵行为和不恰当的业务重构(business restructuring)行为以及错误陈报的容忍度非常之高,惩治力度也较欠缺。因此,资本市场中的问题,只能部分地归咎于信息披露问题,其中可归咎于财务信息披露的部分当然相对还要少些。我国的资本市场毕竟还很年轻,要求或假定投资者都是老练和理性的显然不切实际。因此,对不当、错误和虚假交易的如实披露以及对不当和错误的会计处理的如实披露与对欺诈行为一样,并非仅通过改进披露规范所能遏制。

四、国际化的标准

然而,无论如何,会计国际化是一种必然趋势。无论我们的步伐快慢,这个问题始终是要考虑的。假使我们已经具备了较高程度和较大范围抑或全盘国际化的条件,在目前,国际化标准的问题仍悬而未决。毋庸置疑,证券交易委员会国际组织(IOSCO)对国际会计准则委员会(IASC)制定和发

布的核心准则(Core Standards)倾注了大量的时间和精力,而且国际性证券交易所就跨国上市及证券发行而言对国际会计准则的接纳程度确实较高。但是,面对国际会计准则委员会新一轮的改组,不会有人相信这套在结构和人员构成上几乎全新的班子会对既有的核心准则无动于衷。事实上,2001年4月1日起正式开始行使职责的国际会计准则委员会(IASB)已经着手对《国际会计准则前言》进行修订,继而改进、修订乃至撤消某些现行的和已发布即将生效的国际会计准则。而且,国际会计准则(IAS)也更为国际财务报告准则(IFRS)。核心准则是否会有较大修订目前还无法确定。此外G4+1集团今后又将在会计准则国际化的过程中扮演什么角色也不得而知。

由此看来,会计国际化作为一种必然趋势应当形成共识,但一国会计国际化的基本出发点,应当也只能是主要地依本国的环境条件而定。退一步说,即使现在决定全盘实现我国会计国际化,具体标准又当如何把握?在新改组的国际会计准则委员会的具体行动趋向尚未明晰、核心准则前途未卜的情况下,在采用国际会计准则方面采取一蹴而就的作法显然有失稳妥,极有可能遭致很高的转换和实施成本和财务信息可比、相关和透明方面的损害,给发展中的资本市场带来完全可以避免的一次震荡。鉴于欧盟会计规范趋向国际会计准则,而联合国的会计准则意见在可操作性和公认性方面又存在较多问题,目前除国际会计准则外,所谓会计的国际惯例难以具体化。因此,笔者认为,在我国会计国际化程度方面应当依我国资本市场本身的国际化程度而定(这里主要指接受外国公司来华上市,当然也应考虑市场

运作规则和监管法规)。同时,应当密切关注 IASC 在准则修订方面的新动向,密切关注 SEC&FASB 的倾向,密切关注中外会计国际化的研究成果和转型经济特征及自身的进程,至于非上市公司的会计准则与披露规范的国际化步伐则应审慎而行,平稳过渡(如果必要)。从总体上说,我国会计规范国际化应当与我国经济转型的进程相适应,具有渐进和逐步过渡的特征。

五、规范与实务偏好

值得关注的是,在会计国际化的衡量中,实际上存在着一个误区,即许多研究者和规范及监管者将规范和实务等同对待。诚然,会计国际协调是通过准则制定和修订来实现的,但会计国际协调的量化衡量却无法通过比较准则差异来进行。应当指出,规范只不过是实务选择的空间,而实务偏好决定实际的选择及其后果。在会计选择的过程中,经济、产权结构、相关法规、文化等因素往往起着重要作用。尽管会计准则协调情况可以给出衡量会计国际化的空间范围,但实际的会计选择结果才是衡量会计国际化的最有力证据。会计规范的跨国比较研究成果虽然已有一些,但各国会计准则的发展变化十分迅速,因此继续进行此类研究仍很必要。从国际视角针对我国会计准则和制度规范之内的主要会计方法的实务选择情况进行统计分析和结合市场反应及相关影响的经验检验,也应该是很有价值的。在这方面进行经济环境相似的国别比较研究则有着特别重要的意义。

(作者单位:厦门大学会计系)

责任编辑 王教育

·建议·

对“应交税金——应交增值税”、

“应交税金——未交增值税”明细科目核算的一点建议

□ 易志强

为分别反映增值税一般纳税企业欠交增值税税款和待抵扣增值税情况,确保企业及时足额上交增值税,根据有关制度的规定,企业应在“应交税金——应交增值税”科目下设置“转出未交增值税”和“转出多交增值税”专栏;同时,在“应交税金”科目下设置“未交增值税”明细科目,核算企业月末转入的当月应交未交或多交的增值税。这一规定虽然有利于准确核算和反映企业欠交增值税和待抵扣增值税情况,但在实际操作中,也存在不足之处,主要表现在:一是不能直观反映企业本月(全年)应交的增值税;二是不能直观反映企业已交的增值税额,而必须通过“应交增值税”明细账中的“已交税金”专栏和“未交增值税”明细账中已交数相加;三是核算较为复杂,如计算“转出未交增值税”和“转出多交增值税”时,必须先计算企业的本月应交数,然后再与“已交税金”专栏进行比较,以其差额确定转出数额。

如何做到既准确反映企业的待抵扣增值税和欠交增值税情况,又简单、直观反映企业应交的增值税和已交增值税呢?笔者提出以下建议:

取消“应交税金——应交增值税”明细科目下的“转出多交增值税”和“已交税金”专栏。具体操作是:月份终了,企业本月应交的增值税自“应交税金——应交增值税”科目转入“未交增值税”明细科目。并在“未交增值税”明细账摘要栏中注明上交税款的所属时间。这样,应交税金——应交增值税科目的期末借方余额,反映未抵扣的增值税税款,应交税金——未交增值税的贷方发生数直观反映企业应交的增值税,借方发生数反映企业缴纳的增值税,期末借方余额反映企业多交的增值税,期末贷方余额反映未交的增值税。(作者单位:湖南省湘潭市国税四分局)

责任编辑 温彦君