

【编者按】近来,有关媒体展开了“会计准则国际化”大讨论,一些市场人士提出了“会计准则的提高是中国资本市场规范化的前提”、“让会计准则早日无国界”、“以国际化提高整体水平”等意见。那么会计专业人士如何看待这个问题的呢?本刊特约请天津财经学院会计系博士生导师盖地教授就此发表自己的看法。

会计差异与会计准则国际化之我见

□ 盖 地

一、会计差异是一种客观存在

正因为存在差异,才使得大千世界五彩缤纷,无奇不有。“差异”并不是贬义词,而是中性词。但谈到会计差异,有人将其与差距、差池联系起来,似乎只要有差异,就必然存在优劣、正误。其实不尽然,因为会计差异是各国(甚至一国的不同地区、不同行业)长期的历史、法律、文化等背景不同造成的,如关于会计的一般特征和特定特征,欧洲大陆国家与盎格鲁-撒克逊国家就存在不少差异,如下表:

会计特征	欧洲大陆国家	盎格鲁-撒克逊国家
一般特征	合法、基于债权人利益、秘密、由税法决定、形式重于实质、政府规则	公允、基于股东利益、公开揭示、与税法分离、实质重于形式、职业准则
特定特征	全部完工、根据税收规则折旧、有法定准备金、不存在资本化、无资金流转表、不揭示每股收益、有秘密准备、有税收备抵、开办费可资本化、递延未决外币货币性项目收益	完工百分比法、在使用期限内折旧、无法定准备金、融资租赁资本化、有资金流转表、揭示每股收益、无秘密准备、无税收备抵、开办费冲销、计算未决外币货币性项目收益

对各国会计的差异,本文引述克里斯托弗·诺布斯(英)《会计》(外文出版社、上海远东出版社)中的资料(大多为

1993年12月份)可见一斑:

公 司 名 称	其本国	美国 GAAP
Norsk Hydro,挪威(百万挪威克郎)	167	1 763
Ericsson,瑞典(百万瑞典克郎)	886	1 551
Cadbury Schweppes,英国(百万英镑)	176	131
News Corp,澳大利亚(百万澳大利亚元)	502	241
Daimler-Benz,德国(百万德国马克)	615	-1 839

上表资料说明,同一公司,若以美国的会计准则重新计算收益,与按其本国会计准则计算的收益,除英国外,两者差异很大,尤其是挪威和德国,差异非常之大。但它能说明按美国会计准则计算的收益就符合会计信息质量要求,而按其本国会计准则计算的收益就不符合会计信息质量要求吗?我想,上述公司是不会认同的。

会计差异是一种客观存在,它包括会计法律、准则、制度、方法、技术等方面的差别。按其影响地域划分,可以分为会计的国内差异和会计的国际差异。

会计的国内差异的产生,以我国为例,不外乎会计法规、税收法规以及相关法规规定有别,不同行业、不同地区、不同类型企业有异。即使对今年执行《企业会计制度》的股份有限公司,由于还有企业特性业务的专业核算办法、还有会计政策的选择和会计估计的变更等,各企业会计差异也是不能排除的。

关所得税扣除项目和标准等内容,在统一所得税法以后可由税法规范;有关会计要素确认、核算等内容,由统一会计制度规范;现行各行业财务制度将根据所得税法和统一会计制度的实施进程及时修订,制定具体的衔接配套办法,并

在适当的时候再修改、完善《办法》,从而制定系统、完善的政府出资人财务制度。

(本文作者系财政部企业司司长)

责任编辑 周文荣



会计的国际差异,其影响因素更多。首先是各国的法律体系不同,有成文法的、有惯例法的。前者将会计纳入国家的法律体系,后者认为“会计不是法律而是艺术与科学的混合物”。其次是税收的影响,在大陆法系国家,企业编制财务会计报告主要是为满足税务机关的需要,因此,许多会计准则都是由税法决定的,如在德国,如何计提折旧需在纳税申报表中查找。而在盎格鲁-撒克逊国家,会计受税收法规的影响不大,应税所得是在会计利润的基础上调整而得。再次是投资者(资金提供者),有的国家主要是政府,有的主要是银行(而作为企业的银行又有不同组织形式),有的主要是家族企业,有的主要是民间和公共机构,即有的主要是外部股东,有的主要是内部股东……还有政治、文化等因素,都会使各国存在明显的会计差异。

会计差异犹如语言或文化的差异一样错综复杂,对英美等英语语系国家,由于语言相同,其会计差异也不大(即使不大,也有差异)。而其他语言,由于主要在其本国使用,之间的会计差异比较大。在一国内,其会计差异犹如方言和民族语言的存在一样(但不是按地区),即使推行“普通话”,也不可能使其消失(除非强制)。笔者认为,不论国际还是国内,会计差异在可预见的将来都会存在。现在不是消灭差异(也消灭不了)的时候,而是应该认识会计差异:“差”在何处,“异”有多大。从而在进行决策分析时,予以剔除或调整,以免导致错误的决策。完全消灭差异是不现实的,我们只能努力缩小差异。不能说有差异就是误导财务报告使用者,就是会计信息质量不高。会计差异一般不是会计差错,更不是会计造假,两者有质的区别。一个国家的企业到另一国上市,当然应该入乡随俗,要按对方国家的会计准则重新编制财务报告,反之也是一样。作为称职的会计从业人员,这是不难做到的。不可能设想,一个没有系统学过财务会计知识的人,看了一份财务报告,就能正确进行投资决策或财务分析,即使不存在会计差异了,也不会人人一看就懂,否则,还有搞什么会计教育、培养财务会计高级专门人才的必要吗?

二、会计准则的国际化做起来比说的要难

(一)对会计的基本认识

近日,有的报纸展开了“会计准则国际化”大讨论,说明随着今年《企业会计制度》的出台,新一轮会计热燃遍神州。我认为,《企业会计制度》和新颁布(包括修订)的会计准则是符合我国现实、有较强针对性的企业会计规范,是从会计的角度努力配合、积极支持我国改革开放政策的。当然,会计改革无穷期,具体准则还会陆续发布,其他会计制度还会继续制定,我国会计改革的宗旨是明确的,方向是正确的。在社会越来越重视会计时,我认为有两点应该明确:

1、会计固然重要,但不能代替其他。现在社会各界越来越认识到会计的重要性,作为会计人,我们当然高兴,这是

文明进步的标志。但透过会计揭示的一些问题,大多不是或主要不是会计自身原因造成的,如国人十分关注的会计造假、会计失真、银行的不良资产累积和准备金不足等。会计既不能贪天之功,也不能代人受过。

2、会计的真实性是相对的,也是国际性的。如果是通过会计造假而产生的会计信息,这种虚假的会计信息当然应该大加鞭笞,为烈者还可以绳之以法。但这类造假,不仅在会计中存在,在诸如统计中也存在。“官出数字、数字出官”中的“数字”,恐怕主要不是指会计数字,而是指统计数字。前者影响某些个体的经济利益,后者则影响某些人的仕途经济,都应在扫荡之列。再则,会计信息失真也不是中国的“专利”,它是个世界性问题,原因复杂。可以说,是全球性的会计难题,就连美国证券交易委员会主席对此也十分头痛,表示要采取坚决的防范措施。如果不是上述原因造成的会计“失真”,而是囿于会计原则、会计方法、会计估计、会计选择等而影响了会计的“真实性”,这是正常的。会计不是纯数学,会计数据不可能绝对正确和客观,真实是相对的,存在一定的偏差是应该允许的。倒是财务会计的报告使用者应该具备这方面的基本常识。

(二)会计准则国际化是过程、是目标

近年来,我们倾注了那么高的热情去谈“化”、去想“化”,十五年的漫漫“入世”路,十五年的坚持不懈追求,不正说明我们希望经济全球化吗?但几次眼看要迈进 WTO 的大门时,有人就会给你把门槛加高,既 not 让你绝望,又不让你轻易进来,我们现在不还在门外等着吗?君不见,不论对地区经济一体化、还是世界经济全球化,最热心的是发展中国家,其次是发达国家的企业巨头,激烈反对的却是发达国家的劳工组织及其“劳工兄弟们”。当年美国政府签字的《京都议定书》,小布什一句话就可以废除,一个大国、一个“法治”国家,就可以这样对待自己的郑重承诺?!乍一看不好理解,冷静思考,也很“正常”,因为其背后是政治、是利益,而政治压倒一切、利益高于一切,“化”有两面性,“化”就意味着利益的再分配,这就是国际政治经济的冷酷现实。

“会计准则国际化”是否意味着全盘照搬照抄国际会计准则?若是这样,倒也干脆,我们就不必制定自己的会计准则、制度了。不可讳言,自 1973 年国际会计准则委员会(IASC)成立后,作了大量有益的工作,制定、修订了几十项会计准则(IAS),对推动各国会计规范、会计协调,功不可没。但也应看到,当初成立 IASC 就是盎格鲁-撒克逊国家的主张,虽然现在所有主要发达国家和许多发展中国家都已加入其中,但谁在主宰或主导 IASC?恐怕谁都明白。IASC 与证券监管机构国际组织(IOSCO)1995 年 7 月签订了协议,要制定一套核心国际会计准则,眼看要成为现实时,美国首先发难,它们借口国际会计准则(IAS)“要能获得普遍认可”(实际上是美国认可!)。美国的 Free Ride 一语道破,它们

债务重组准则对上市公司意味着什么

□ 邱 晔 周 歆

为了进一步规范股份有限公司尤其是上市公司债务重组等事项的会计核算及相关信息的披露,遏制操纵利润,提高会计信息质量,财政部发布和修订了《企业会计准则——债务重组》等八项准则。这些会计准则的公布对上市公司的影响是全面而深远的,本文将以债务重组准则为例,讨论其对上市公司的影响。

一、新准则的内容及经济内涵

“不希望让他人搭便车”。IASC 又想以 G4+1(即美、英、澳、加四个英语国家加上 IASC)的小集团方式,搞一套四大国认可的“国际通行的会计准则”,让它们主宰 IAS,这就不是单纯技术层面的问题了,而是将其政治化。虽然 IASC 在 2001 年初进行了“重大重组”,成立了提名委员会,再由其任命管理委员会,再由管理委员会任命国际会计准则理事会(IASB),但这“三会”的主席和成员基本上都是美英等国家主宰和主导。因此,有人曾经尖锐地提出是“全球化”、还是“美国化”,是全球会计、还是美国会计的质疑。让我们再看一些其他国际组织,欧盟委员会曾经通过若干项会计指令(1990 年后不再颁布),但需经各国立法机构通过后才能实施,而且每个指令中都含有许多选项和省略之处,说明即使被本国立法机构所通过,在执行中还是有许多差异,远未达到统一化的程度。早在 1997 年 WTO 部长级会议通过的《新加坡宣言》中,明确要求各成员国支持国际会计准则和国际审计准则,消除跨国会计服务贸易的障碍;1999 年 2 月在日内瓦召开联合国国际会计和报告标准政府间专家工作组第 16 次会议,就通过了《职业会计师评价国际指南》和《职业会计师专业教育大纲》,要求各国将此作为国际基准,参照制定或修订本国的标准,并据以授予职业会计师资格。但各国还是要根据其国情,不会整齐划一。

《企业会计准则——债务重组》(简称新准则)并不是一项新制定的准则,而是对旧准则的一次修订,与旧准则相比更加简化、务实、稳健。

1. 旧准则中,在债务转为资本时,尚要区分股份有限公司和其他企业两种情形;以现金清偿债务时,债权人的会计处理需要区分已对债权计提损失准备和未对债权计提损失准备两种情形;以非现金资产清偿债务,还要找出公允价值,对债务的账面价值和转让非现金资产公允价值的差额,

我们有美好的憧憬企盼会计的全球化、国际化,我们为此也在不懈地努力,并将继续努力。但也应看到,“会计准则国际化”只能是我们追求的目标,会计准则“无国界”尚为时过早,它是一个长期渐进的过程。新加坡、澳大利亚这样的英联邦国家可以全盘照搬 IAS,那因为它们都是英语语系国家,有着历史的渊源。为什么“欧盟”不照搬,因为历史、文化、法律背景不同;为什么众多发展中国家不照搬,因为不具备相应的环境和条件。中国更有自己特定的历史和现实,我们可以、而且也一直在借鉴 IASC,但不能全盘照搬照抄,应该趋利避害,扎扎实实地搞好我们的每一步、每一项会计改革,搞出高质量的中国会计准则,搞出像《企业会计制度》这样符合中国国情的会计制度,搞出一套完整的中国会计法规体系,而且会计改革还需要与其他改革相配套,否则也难以全面贯彻实施。

(三)没有会计协调就不能实现会计国际化

会计国际化、会计准则国际化应该既体现发达国家的意愿,又符合发展中国家的要求,切不可削足适履。应该加强协调,而协调是一个过程,是一种博弈,是通过对会计实务的差异逐步加以限制,从而增加其兼容性和包容性,进而实现会计的标准化——国际化。

责任编辑 秦中良