

新中国会计准则建设的新课题

陈毓圭

新中国会计准则建设从1988年起步,已经走过了13个年头,具体准则实施到现在也已经4年。当前,会计准则所面临的国内外环境发生了许多重大变化,为我们进一步推进会计准则事业提供了许多机遇,也提出了挑战,全面、及时、正确地认识这些机遇和挑战,对于我们把握会计准则建设的形势和任务,不失时机地推进会计准则事业,十分必要。

一、会计准则建设面临的国内外环境

从国内环境来说,有这样几个方面值得我们在研究会计准则时认真考虑。

第一,《会计法》的修订和实施,对为会计核算的真实、完整性提供重要保障的会计准则提出了迫切需求,为更好地贯彻实施会计准则起到了重要的法律支持作用。

第二,经济形势在经过几年徘徊之后,从今年开始出现了回升的势头,今年上半年GDP增长了8.5%。有国际机构预测,我国今年的GDP增长率将达到7.5%。国有企业脱贫解困取得初步进展,进出口转旺。这一切为我们进一步实现国民经济改组和创新创造了条件,也为我们进一步推进会计准则提供了宽松的经济环境。

第三,无论是从国际经验着眼,还是观察改革开放以来我国的会计实践,我们都可以清楚地看到,市场经济和证券市场的发展将整体上改变包括会计准则在内的会计工作全貌。随着二板市场的创立,会计信息披露成为这一市场正常运转的前提条件,从而也对会计准则提出了更加迫切的要求。

第四,经过几年实践,会计准则对规范证券市场、保护投资者、引导资源流动所起的作用已经为越来越多的人士所认识,同时也为我们深入认识中国市场经济条件下如何制定好会计准则提供了有益的材料。

从国际环境来说,也出现了对会计准则建设和实施产生重大影响的新情况。

第一,金融市场监管和透明度仍然是国际社会的重大关注点。在经历了国际金融动荡和几次重大的金融失败事件以后,国际社会普遍认识到,交通工具的改进和更新固然重要,但是,如果没有交通管制相应改进和更新,那是比没有交通工具更加危险的事情。没有透明度的市场,没有充分的会计信息披露,对金融市场来说,就像汽车上了高速公路而没有交通信号。所以各国政治家、金融家都一再呼吁,加快国际会计协调和国际会计准则建设的步伐,提高国际金融市场的透明度。

第二,国际会计准则委员会实现重大改组,国际会计准则形成机制发生重大变化。国际会计准则委员会从它诞生的第一天起就是由各个国家和地区会计职业组织组成的一个国际组织。随着国际经济和金融环境发生重大变化,以及来自于证券监管机构国际组织的压力,国际会计准则委员会在过去的两年中,一直酝酿着重大改组。到今年5月,改组方案由国际会计准则委员会会员大会通过。按照通过的改组方案,新的国际准则委员会将改变原来以会计职业机构为主导的性质,变成一个相对而言由会计专家组成的会计准则制定机构。一是将国际会计准则委员会理事会由原来的按地域产生理事,改为不分地域由专家组成,同时保留常设解释委员会;二是成立会计准则咨询委员会,作为国际会计准则的咨询机构;三是成立管理委员会,负责理事、解释委员会委员以及咨询委员会委员的任命,监督理事会的工作,筹措资金等等。(需要说明的是,这里的管理委员会的原文是Trustees,含义是“被委托的人”,或“受托人”,意为受国际社会各个方面委托来管理国际会计准则的人,为符合中文习惯,我们建议将其意译为“管理委员会”,类似于企业的董事会。)新的国际会计准则委员会预期将于2001年正

式运转。

第三,证券监管机构国际组织通过对核心准则的评估,国际会计准则生存空间扩大。到1999年初,国际会计准则委员会历时4年的核心国际会计准则初步完成,除金融工具项目取得中期成果外,列入核心国际会计准则计划的会计准则项目都按计划完成,同时,证券监管机构国际组织开始了对核心准则的评估。不久前,证券监管机构国际组织宣布,评估工作完成,同时声明,公司跨国上市时,在辅之以必要的说明、解释和调整的前提下,按国际会计准则编制的会计报表,国际组织各成员国家的证券交易所应当接受。这预示着国际会计准则向着真正“国际的”会计准则迈出重要一步。

第四,公允价值计量成为国际会计准则的重要选择。会计信息之于证券市场的意义就在于,它是市场参与者预测一个企业未来现金流量,进而考察投资机构和风险的重要依据。公允价值相对于历史成本,更有助于会计信息使用者预测企业的未来现金流量。国际会计准则委员会已经声明,公允价值是金融工具的最为相关的计量标准,房地产投资准则中将公允价值作为可选的计量方法之一。拟议中的农业、保险等国际会计准则都将公允价值作为首选。

二、国内外环境对中国会计准则建设的影响

以上所列举的国内外环境因素对中国会计准则的影响,总体来说都是积极的,有利的,为我们推进会计准则建设提供了重要机遇。但将中国会计准则放在国际经济环境和国际会计协调这样一个大背景中来考察,不难看到,有以下一些问题值得我们重视。

第一,会计准则的发达市场经济背景与中国市场经济初级阶段仍然是中国会计准则建设的主要矛盾。我国当前会计准则建设,无疑存在诸多矛盾,像会计准则实施快与慢的问题,会计准则与会计制度的关系问题,会计准则粗与细的问题,会计准则实施中的监督问题,股份公司、上市公司的会计信息需求与国有企业的信息需求之间的差异等等。但其中主要的矛盾则是会计准则的发达市场经济背景与中国市场经济所处初级阶段这样一对矛盾。会计准则这样一个概论首先是从西方国家引进来的,为了将这个概念融入中国会计准则规范体系中,我们做了很多工作,但要将会计准则这个概念所代表的一整套市场经济会计惯例与中国会计规范、会计实务有机地结合起来,那是需要更长的时间、作更多努力的。

第二,国际会计准则生长背景与中国法律传统的矛盾。无论是从国际会计准则所依据的概念和假设来看,还是从国际会计准则的形成过程看,国际会计准则是以英美国家的会计模式为蓝本的。比如,会计目标的界定,强调满足投资者和债权人的决策需要,而不是其他国家所侧重的考核

管理责任,政府监管;在会计准则的实施上,更多地依赖于会计师的职业判断,而不是法律条文的对照和解释;在会计政策的选择上,倾向于公允价值计量、未来现金流量的测定、实质重于形式等会计原则。从我国会计实践来看,中国是一个发展中国家、发展中的市场,从法律传统看,我们更接近于成文法,几乎没有依赖律师和会计师职业判断的传统。在中国引入职业判断是一项与制定会计准则同样重要的事情。

第三,国际会计准则形成机制变化后专家化与广泛参与的矛盾。在国际会计协调实践中,我们始终抱以极大的热情,体现了广泛参与的精神。我们花了十多年的时间,于1997年分别加入了国际会计准则委员会和国际会计师联合会,无论是加入这两个组织之前还是在之后,我们都在参与国际会计活动方面做了很多工作。目的在于通过广泛参与,使国际会计指南、国际会计文献、国际会计惯例能够较多地体现中国这样一些发展中国家的情况和需求。实践证明,这样做是有成效的。随着国际会计准则委员会的结构改组,虽然国际会计准则形成机制中的政治化倾向不会改变,但是这个政治化过程从会计准则研究和制定环节,转移到人事安排的层面,即,将主要体现在谁来做委员这个环节上。这对包括中国在内的发展中国家会计职业对国际会计准则广泛参与的理念提出了挑战。

三、中国会计准则建设中需要深入研究的若干问题

第一,关于中国会计信息需求。会计准则和会计信息都是为着一定的目标而存在的。从国际经验看,会计准则做得比较好的国家,其目标的设定都比较明确,目标定位也比较准确。有关中国会计信息需求问题,我们已经做了一些理论探讨和调研工作。比如,基本准则就指出,“会计信息应当符合国家宏观经济管理的要求,满足有关各方了解企业财务状况和经营成果的需要,满足企业加强内部经营管理的需要”。这个目标指导了《两则》、《两制》改革创举,功不可没。时间已经过去8年,基本准则所列举的三个方面的信息需求,其位次是否需要调整,特别是,在中国企业发展和会计信息使用者高度多元化和多样性的情况下,中国会计信息需求到底是怎样一幅多样性的图景,这些都是需要我们认真研究解决的。我们希望看到建立在全面调查研究上的对中国会计信息需求的分析和论证。

第二,关于会计准则的理论结构。与会计信息需求的研究密切相关,会计准则的理论结构问题也十分重要。不少人建议,应当建立中国会计准则的理论结构,作为会计准则的理论指导。应当承认,会计准则的理论结构对于制定高质量的会计准则是十分重要的。然而必须看到,理论来源于实践,没有实践的充分发展,有关的理论结构是不可靠的。从

目前看,影响我们建立会计准则理论结构的因素,起码有两个,一是中国市场经济和证券市场发展的初级阶段性质,使我们目前还没有条件进行理论的归纳,还跳不出就事论事的、“救火式的”会计准则立项方法;再者,中国市场经济发展的初级阶段性质、中国经济发展的多样性等等因素,这些直接影响会计准则性质的因素本身也是需要认真研究的。这些问题研究清楚了,中国会计准则理论结构的建立也就水到渠成了。在对这些问题没有得出有把握的结论之前,试图搞中国会计准则的理论结构,是难以想象的。因此,在会计准则制定机构建立中国会计理论结构之前,先期进行一些理论研究无疑是十分有意义的。

第三,关于会计核算制度改革。《会计法》指出“国家实行统一的会计制度”。其内容包括会计核算、会计监督、会计机构和会计人员以及会计工作管理的制度。这就是说,国家统一的会计制度不仅仅指我们通常讲的会计核算制度,也包括会计监督、会计人员管理这样一些制度;并且,会计制度不仅仅包括以“会计制度”命名的、类似工业企业会计制度这样一些行业制度,类似股份有限公司会计制度的按经营方式建立的会计制度,也包括会计准则、暂行规定这样一些核算方面的制度。沿用习惯,我们这里将前述两类制度统称为会计制度。

经过几年的实践,大家比较一致的看法是,会计制度与会计准则并存,比较适应当前的会计实践现状,但需要对会计制度加以完善。为此,财政部最近提出了改革会计制度的设想。这套制度的思路是,从会计信息和会计核算的角度看,企业之间的差异,主要不表现在行业上,而是体现在企业规模的大小以及是否对外融资上,所以计划将分行业的、分经营方式的会计制度加以全面调整,制定适用于除金融企业以外的所有行业和经营方式的“企业会计制度”,也称为“综合会计制度”;考虑到金融企业的特殊性,制定金融企业会计制度;同时考虑到小企业不对外融资、会计信息需求简单的特点,制定小企业会计制度。目前,财政部正就这套改革思路征求各方面的意见,比如,除金融企业外,“企业会计制度”如何体现对各行业特殊业务的指导,怎样在制定企

业会计制度的同时,搞一套体现有关行业特点的会计核算办法,如工业企业成本核算办法、商业企业的购销调存核算办法、服务企业合作核算办法、农业企业成本核算办法等等。

第四,关于公允价值的理论框架和实用方法。公允价值计量已经成为国际会计准则的重要选择。我们的会计准则也绕不开公允价值,像债务重组、非货币性交易等等,都用到了公允价值。与国际会计准则的差异仅在于,前者主要用于初始计量,后者已经全面用于初始计量和后续计量。公允价值的运用如此普遍,但有关公允价值的理论阐释却少之又少。公允价值计量与会计目标之间的关系,公允价值的性质,不同计量目标下公允价值的具体认定,等等,这些都是迫切需要认真研究的问题。

第五,会计职业判断的理论阐释。在计划经济会计模式下,我们是不需要会计职业判断的。搞市场经济,发展证券市场,从本质上改变了会计的命运,要求还会会计反映经济现实的应有面貌。坏账准备、折旧年限、摊销年限、收入实现、费用归属,这样一些原来属于财政经济政策范畴的东西,成为需要会计师根据会计核算制度加以判断的东西。为此,需要对会计职业判断这一会计现象进行全面的理论阐释,并深入研究职业判断的规律性东西,用以指导会计实务。

第六,新技术革命对会计的影响和应对措施。新技术革命来势迅猛,正在深刻地影响着我们的经济社会生活,也改变着会计的观念、会计的技术、会计的目标、会计的结构。有关新技术革命对会计的影响,我们已经看到了一些研究成果,然而,新技术革命对会计的影响是深刻的,全面的,除了现有研究成果已经涉及的对会计目标、会计假设的影响外,我们还应当进一步研究新技术经济条件下资产、负债等会计要素的新内容、新特点,研究如何反映信息产业高投入、高风险,研究如何反映市场经济新要素、新需求。

(本文作者为财政部会计准则委员会副秘书长,博士生导师)

责任编辑 袁庚

短讯 2000年8月20日,杭州新中大软件有限公司在浙江世贸中心大饭店就其首推的国际财务软件和电子商务软件举行隆重的新闻发布会和首发仪式,新中大国际财务软件即日起正式发版。至此,酝酿数年并投入巨资开发的国际财务软件终于在新中大成立七周年之际跟广大用户见面。此外,与国际财务软件一同推出的还有新中大电子商务软件。

(本刊通讯员)

短讯 9月8日,用友集团以ASP模式面向中小型企业提供管理软件应用服务的伟库网WWW.Wecoo.Com开通。该网的正式运营,标志着中小企业用户直接利用Internet平台和伟库网,就能方便地获得先进的企业管理软件的应用服务。

(本刊通讯员)

启事 2000年度会计资格考试试题及参考答案将从本刊下期起刊出。

(本刊记者)