

关于国际会计执业标准的本地化问题

陈毓圭 ■

一、会计执业标准国际化的新形势

在经济全球化、金融国际化的背景下,会计执业标准的国际化,有助于增强会计信息在全球的可比性,使会计信息达到高质量,发挥它促进和支持国际资本流动及经济贸易的作用。国际化不仅是国际会计执业标准制定机构所致力目标,也是各个经济体融入世界经济体系、应对和防范金融风险的必然选择。

金融危机爆发后,为了应对危机带来的冲击,改革全球金融系统,恢复并保持全球经济增长,二十国集团(G20)领导人连续召开六次峰会,协商应对措施。其中,对建立包括会计准则在内的统一的国际会计执业标准提出了要求。响应G20峰会的倡议,国际会计组织、金融监管机构为推动国际会计执业标准的进步和实施作出了巨大努力。国际会计准则理事会(IASB)加大了制定高质量国际财务报告准则的力度,先后发布合并报表、合营安排、公允价值计量、财务报表列报等准则,对合并和独立财务报表、联营企业投资等准则作出改进。国际会计师联合会(IFAC)声明支持G20改革全球金融系统的目标,鼓励各国采用和实施国际会计执业标准。金融稳定理事会(FSB)将国际会计准则作为维护国际金融稳定的基础环节,制订和实施促进金融稳定的监管政策,推动重塑国际金融体系。当前,会计执业标准的国际化已经不仅仅是会计职业的专业技术问题,它关系着支持世界经济健康稳定发展的全球公共治理这个大局。

目前,包括欧盟、加拿大、澳大利亚、俄罗斯、巴西等在内的世界主要经济体均已采用国际财务报告准则。在双边趋同的基础上,美国正在研究是否将国际财务报告准则纳入美国会计准则体系;日本允许符合条件的部分国内公司采用国际财务报告准则,并正在研究是否在所有上市公司强制采用。已有120多个国家或地区采用国际审计准则,或将其作为制定本国或本地区准则的基础。

二、大陆推进会计执业标准国际化的努力

改革开放以来,大陆会计执业标准国际化经历了借鉴、接

轨、趋同三个阶段,实现了尝试探索、深入推进、实现质变的三次飞跃。

第一个阶段是从20世纪80年代到90年代初。在对外开放与对内搞活、经济改革与国企转型的背景下,为适应外商投资企业发展、股份制试点和企业制度改革的需要,大陆恢复重建了注册会计师制度,建设注册会计师执业规则,制定针对中外合作企业的会计制度,同时对国内企业的会计制度进行修改,在许多业务的处理上采用了国际通行做法。

第二个阶段是从1992年到2005年。随着改革开放的持续深入和建立市场经济体制目标的确立,尤其是企业制度的变革和资本市场的发展,原有计划经济会计模式的局限性日渐显现,会计执业标准全面改革的要求日益迫切。为此,我们将计划经济的会计模式转换为市场经济的会计模式。在会计标准方面,于1992年发布《企业会计准则》及分行业的会计制度,这一被称为“两则两制”的会计体系的建立,标志着大陆会计标准与国际接轨。后来,以1997年公布第一项具体准则——有关关联方的准则为起点,陆续发布具体准则。

在审计标准方面,1993年颁布的《注册会计师法》赋予中国注册会计师协会(下称中注协)依法拟订执业准则、规则的职能。中注协自1994年5月开始起草独立审计准则。到2004年,先后分6批公布独立审计准则,基本建立起了注册会计师执业准则体系框架。

第三个阶段是从2005年以来。适应经济全球化及经济生活日益融入全球经济的需要,大陆进一步重申了支持会计执业标准国际化的战略主张,提出了会计执业标准国际化的策略原则,即,以国际准则为基准,实现大陆会计执业标准的国际趋同。2006年年初,发布了《企业会计准则》和《中国注册会计师执业准则》,标志着已经建立起适应市场经济发展要求、又顺应国际化大势的会计执业标准体系。自那时以来,准则体系总体实施状况良好。2009年10月,还公布了与国际会计师职业道德守则趋同的《中国注册会计师职业道德守则》,会计执业标准持续全面趋同取得新成果。

国际社会对大陆会计执业标准国际趋同行动给予了高度评价。IASB、国际审计与鉴证准则理事会(IAASB)分别与大陆会计准则委员会、审计准则委员会签署联合声明,确认大陆企业会计准则、审计准则实现国际趋同。

总结大陆会计执业标准国际化的经历,我们有如下几点体会:

一是牢牢把握经济改革发展进程,不失时机地推进会计改革,保持会计改革与经济改革发展的互动。一方面,会计改革应当服务于经济改革,有什么样的经济改革要求,就有什么样的会计改革措施。从大陆会计改革与发展历程可以看出,会计执业标准建设的三个阶段是与大陆改革开放,特别是市场经济发展的进程相吻合的,会计执业标准的建设始终为改革开放、引进外资的大局服务。另一方面,会计改革也推动了经济改革的进程,1992年公布的“两则两制”,不仅是对市场经济规则做法的普及,也同时向企业家和监督部门传递了市场经济和现代企业制度的核心理念。

二是紧紧跟踪国际会计发展进程,在国际合作中寻求会计发展的动力。面对国际化大势,大陆在会计执业标准实现国际趋同的过程中,与国际会计执业标准制定机构建立了多层次、全方位的交流沟通机制,并与各主要经济体紧密联系合作。大陆与IASB、IFAC、区域会计审计职业组织和许多国家及地区的职业团体建立健全了经常性沟通联络和对话合作机制,倡议成立了亚洲——大洋洲会计准则制定机构组织,积极推动IASB成立新兴经济体工作组,委派多位代表在国际会计组织担任重要职务,通过与国际会计标准制定机构的密切互动提升话语权。与欧盟在2010年确定了实现会计准则等效的目标及其时间表,与美国财务会计准则委员会完善定期会议机制,2011年与日、韩两国会计准则制定机构就未来十年合作领域及合作愿景作出了规划。特别是在应对国际金融危机中,大陆会计职业界展现的开放胸襟和作出的积极贡献,得到了全球会计职业界和G20峰会以及FSB的充分肯定。值得关注的是,两岸四地会计审计合作已经取得了重要成果:2007年签署《内地与香港会计执业标准等效联合声明》,2010年在澳门地区设立注册会计师考试考场,2010年起大陆与台湾地区利用“对台会计合作与交流基地”、“海峡论坛”等多种渠道商讨通过会计执业标准加强合作交流事宜。

三是创立“实质趋同”模式,建立持续趋同机制。大陆将会计执业标准建设与国际化作为推进市场经济体制建设和国际经济合作的一项基础工程,考虑到法律环境、语言习惯和市场经济发展进程,采取与国际标准“实质趋同”的模式,以国际标准为基础制定本国会计执业标准。这种模式既顺应了会计国际化潮流,又适应了大陆经济环境。

基于趋同是一个动态的过程,我们建立了持续趋同机制。2010年4月公布《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋

同路线图》,进一步明确未来会计标准建设将继续采取实质趋同的模式。2010年11月发布修订后的中国注册会计师执业准则体系,吸纳了IAASB明晰项目的成果,实现了与国际审计准则的动态趋同。

四是会计执业标准的制定和执行机制的建设并举。在会计执业标准制定过程中,我们体会到,强调会计执业标准国际化固然重要,但是会计执业标准的有效实施同样重要。

大陆为会计执业标准的贯彻实施做了大量的配套工作,包括制定发布解释和应用指南、组织宣传和培训、改进监管机制,包括以系统风险防范为核心的执业质量检查制度,有效发扬和巩固了会计执业标准国际化的成果。

三、国际会计执业标准需要本地化

应当看到,无论从国际会计执业标准所依据的概念和假设来看,还是从其形成机制看,都是以英美国家的经济环境和会计模式为参照系的。对于新兴经济体、经济转轨国家以及非英语国家或地区而言,国际会计执业标准很大程度上不是从会计职业的执业实践中总结形成的,有“舶来品”的色彩。如何将国际会计执业标准这一“舶来品”转化为成千上万会计师的自觉实践,把会计执业标准国际化成果转化为高质量的会计信息,是我们推进会计执业标准国际化题中的应有之义,我把它称之为国际会计执业标准的“本地化”问题。

(一) 从语言差异看国际会计执业标准的本地化

国际会计执业标准是用英语写的,对于不是以英语作为母语的经济体来说,理解起来会存在一些差异。即便是英语作为母语的地方,对同一种文字表述也可能有不同的理解。语言表达上的差异本身就是实现国际执业准则在全球范围内理解和执行一致性的一大障碍。

曾有学者研究提出,国际会计准则中常见的“probable”一词,在不同国家,会计师们给出的量化概率相距甚远。后来IASB通过名词替换解决这一问题。再如,在国际审计准则明晰项目之前,一些情态动词,如“would”,存在着理解上的混乱,对注册会计师的责任是什么,是在通常情况下需要做,还是可做可不做,并没有讲清楚。IAASB通过明晰项目在很大程度上逐步解决了这类问题。但是,我们也注意到,同样是表示强制执行的要求,美国公众公司会计监督委员会(PCAOB)说的是“must”和“should”,而IAASB说的是“shall”。

在进行英语与其他语言的翻译转换时遇到的困难甚至还要多一些。对许多词汇,我们甚至找不到一个对应词汇来表达。以科学的、审慎的态度,甚至意译的方法进行国际会计执业标准的翻译,是国际会计执业标准本地化任务的一个重要方面。

(二) 从形式与实质的背离看国际会计执业标准的本地化

无论是哪个企业发生的业务,还是哪个地方发生的业务,

只要经济实质相同,按照国际会计准则来处理,都应当得出同样的结论——这是国际组织对推进会计标准国际化目标的阐述。

应当注意到,不同的地方,有不同的交易形式、交易类型、交易组合。国际会计准则是以发达市场体系的交易形式、交易类型、交易组合为背景写的。确切地说,主要是以英美国家为背景写的。同样是发达经济体,交易形式、交易类型、交易组合也有不同;而在发展中国家和新兴经济体,这类差异会更大。形式上相同的经济业务,很可能在经济实质上并不相同。如果就条文论条文,机械地套用国际标准,往往是南辕北辙。所以,在采用国际会计执业标准的时候,应当把握住其规范目的、主要原则,找到特定类型经济业务或特定经济业务的实质。

(三) 从文化传统看国际会计执业标准的本地化

在中华文化环境中,“亲情”、“友情”等伦理因素在调节社会关系中起着相当大的作用。类似的文化特性,不可避免地影响着国际会计执业标准的运用。举例来说,intermediate family(在大陆,对应概念为主要近亲属)在国际会计师职业道德守则中是一个非常重要的概念,关系到为保持审计独立性而须回避人员的范围。国际会计师职业道德守则将其界定为配偶或具有经济依赖关系者。这一界定无疑体现了看重个体独立的西方社会的文化背景。基于独立性道德要求的本质目的,运用到中华文化环境时,以上的界定就显得范围狭窄了一些,达不到国际会计师职业道德守则中保护审计独立性的原意。我们认为,有些情况下,不具有经济依赖关系的父母或子女,仍会对独立性产生重大不利影响。因此,大陆对这一概念的定义要比国际会计师职业道德守则有所扩展,没有“具有经济依赖关系”的限定,直接将其界定为父母、配偶和子女。另外,国际会计准则中的“close member of the family”也有类似的分析空间。

再如,国际审计准则对舞弊风险的识别、评估和应对提出了原则要求,这些原则要求无疑也适用于大陆。但是,在中华文化环境中,同样要考虑“亲情”、“友情”等伦理因素对舞弊风险评估和应对的重要影响。

(四) 从职业判断要求看国际会计执业标准的本地化

执业标准本身的原则导向与会计师的职业判断互相依赖,构成国际会计执业标准的鲜明特征。国际会计执业标准中的会计政策选择、会计估计决策,以及“控制”、“重大影响”、资产减值等重大因素的处理,均依赖于会计师的职业判断。就国际审计准则而言,审计重要性水平的确定,重大错报风险的识别、评估和应对,都是职业判断的绝好例子。

我们看到,在包括亚洲在内的一些地方,“条文式”法律传统,类似于“大陆法”因素,使得专业人员的职业自信、职业权威和职业自律尚未有充分树立起来,包括会计师在内的专业人员更习惯于对照条文办事。原则导向的国际会计执业标准往往给会计师们留下许多困惑。如果出现会计审计准则没有涉及到的问题,或

者,虽然会计审计准则有所涉及,但是如果没有充分交代,会计师们往往无所适从。

四、关于国际会计执业标准本地化的建议

(一) 国际会计执业标准制定机构

对于国际会计执业标准制定机构来说,应当避免以英语国家的市场环境、实务操作和监管要求等作为制定国际会计执业标准的唯一的参照系,应当看到其他经济体,包括新兴经济体、经济转轨国家或地区在使用、理解、执行国际会计执业标准中的困难、意见和要求。应当在倚重发达国家、英美会计实践的专业理念、具体方法和实践经验的同时,重视其他经济体在国际会计执业标准制定中的参与度、条文的针对性以及在运用中的难度。最近,IASB成立了新兴经济体工作组,增加了新兴经济体在准则制定中的参与度与话语权,重新评价和确定其改进工作的战略领域。IASB启动并完成了明晰项目(Clarify Project),对准则体例结构和部分准则的内容作出了重大修订。这些举措都值得充分肯定并得到有效实施。

(二) 国家或地区会计执业标准制定机构

对于某一国家、某一地区或某一经济体来说,应当高度重视国际会计执业标准的本地化问题,应当把提高审计质量和会计信息质量、使国际会计执业标准落地生根,作为会计执业标准国际化战略的根本任务,不能满足于“条文”上的国际化。

既要重视国际会计执业标准采用模式的战略安排,也要重视国际会计执业标准本地化的方法策略。即使是直接采用国际会计执业标准的地方,也要考虑国际会计执业标准的语言、目标、原则为本地会计师和监管机构理解、认同的程度,作出必要应对。

另外,在认识到国际会计执业标准英语语言背景、发达市场背景、会计职业背景的基础上,无疑应当做好语言转译、背景甄别、应用指南、解读培训等工作。

(三) 监管机构

随着国际会计执业标准的普及,执业标准本身的差异将会越来越小,甚至最终消失,但执业标准实施的任务将会长期存在。对会计执业标准实施的监管任重道远。我们认为,第一,会计执业标准的监管要建立在原则导向上,建立在对经济业务实质的分析和把握上,避免“就事论事”、“就条文论条文”。第二,在监管实践中,要尊重会计师的职业判断,避免“秀才遇到兵,有理说不清”。第三,要不断改进市场法律和监管机制,把监管工作建立在尊重市场经济规律的基础上,市场法律和监管机制越符合市场经济规律,国际会计执业标准就越能发挥效力,不要“削足适履”。

(四) 会计职业

会计师之所以成为“会计师”,很大程度上在于其所具有的职业判断能力。具备职业判断能力,既是会计师成为一个职业的

稳步发展 锐意创新

——访全国人大代表刘兴强

本刊记者 张璐怡 ■

大连商品交易所(以下简称大商所)是经国务院批准设立的四家期货交易所之一。根据美国期货业协会(FIA)公布的世界交易所交易量排名,2011年大商所在全球排名第15位。作为一个在新兴市场国家成长起来的期货交易所,能取得如今的成就,既与中国特色社会主义市场经济的飞速发展息息相关,也与其党委书记、总经理刘兴强的努力密不可分。刘兴强自1994年起从事证券期货市场监管,于2006年起从事期货交易所管理。这位证券期货界“老将”同时也是一名光荣的全国人大代表。“作为期货行业的一员,建设好期货市场,让期货这一现代市场机制融入到国民经济发展的每一角落是我的使命,也是我当好人民代表的责任”,他曾经这样对媒体说。而事实也是如此。自2008年当选为全国人大代表以来,他每年向“两会”提交的建议总是从专业角度出发,紧紧围绕我国期货市场发展中存在的问题和未来发展的实际需要展开,极富实用性与针对性。为此,本刊特对他进行了专访。



记者:大商所自成立起已近20年,可以说,它见证了我国期货市场从诞生到发展壮大的各个阶段,也为我国期货市场乃至金融市场的发展做出了自己的努力。回顾大商所的发展历程,您有怎样的感触?

刘兴强:大商所成立于1993年2月28日,经历了从东北区

域性、农产品期货市场到全国性、国际化、综合性期货市场的发展历程,同时也见证了整个中国期货市场从上世纪九十年代的萌芽诞生、中后期清理整顿以及1998年后的恢复性成长,到2004年以后逐步发展壮大的各个历史阶段。经过19年的规范运营和稳步发展,大商所已经成为我国重要的商品期货交易中心,成为全球第二大农产品期货市场、全球最大的化工品期

理由,同时也是会计执业标准国际化的实践条件。为此,会计师们应当首先做到职业自觉,认识这个职业的专家特性和职业判断的义务;其次,要树立职业自信,也就是职业判断的自信,在会计原则、会计判断问题上,会计师无疑是“无冕之王”;第三,要保持职业自强,主要是提高职业判断能力,其中很重要的一条,就是要掌握现代会计审计理论、吃透国际会计执业标准,透过

交易形式和法律形式,把握经济实质,“不求其形、但求其真”;第四,要坚守职业自律,职业判断是一种权威,更是一种责任,要讲诚信,重承诺,做受人尊重的“专业人士”。 ■

(本文系中国注册会计师协会副会长兼秘书长陈毓圭在2012年海峡两岸及港澳地区会计师行业交流研讨会上的演讲,本刊略有删节)

责任编辑 武献杰