

论我国会计准则国际趋同的理论基础与现实思考

叶陈刚 王海菲 ■

近年来,国际财务报告准则(IFRS)在世界范围内的应用不断扩大,目前已有100多个国家或地区直接予以采用或与之趋同:加拿大、印度、韩国、日本等国相继宣布采用国际财务报告准则或与之趋同的计划;美国也加紧了与国际财务报告准则的趋同进程,并于2008年11月发布了采用国际准则的路线图。我国企业会计准则与国际财务报告准则实现持续全面趋同的完成时间确定为2011年,2010—2011年将是我国企业会计准则与国际财务报告准则持续全面趋同的关键时期。本文拟结合经济学的次优理论、管理学的交易成本与权变理论分析论证我国会计准则国际趋同的战略层次和微观操作层面的相关问题。

一、趋同必然性与交易成本

科斯1937年的经典文章《企业的性质》指出:“企业是在各种内部与外部的利益冲突中寻求降低交易成本的一种制度安排。”即由于完全运用市场进行资源配置的成本太高,才有了企业的出现。威廉姆森在契约观下提出“交易成本”概念,将每一次交易都视为签订一次契约。交易成本可以分为“事前”(签约前)的交易成本和“事后”(签约后)的交易成本,前者包括因签约、谈判、保障契约等而发生的成本,后者包括契约不能适应所导致的成本、讨价还价的成本(两方调整适应不良的谈判成本)、建构及营运的成本、为解决双方的纠纷与争执而必须设置的相关成本以及约束成本(为取信于对方所需之成本)。

20世纪80年代后,资本市场已在全球范围内迅速扩张,资本的供给方需要了解对方的财务状况、经营成果及现金流量以降低投资风险。与此同时,跨国上市、跨国收购兼并及跨国证券交易所联盟开始盛行,公司开始在全球范围内寻求最低成本。然而,各国会计、审计准则的差异性使得上市公司财务信息、审计信息的可比性降低,给投资者和监管者等利益相关者带来了不菲的成本。以美国为例,任何想到美国

资本市场寻求机会的上市公司都必须按照美国GAAP(一般公认会计原则)的规定对其财务报表进行大量的调整工作。而这种高成本使得一些公司放弃了对美国的投资,这也是美国GAAP目前积极向国际财务报告准则靠拢的原因之一。

因此,笔者认为,大家所熟知的会计准则国际趋同的公认动因,如资本市场全球化、跨国公司的大量涌现及吸引投资等,从理论上讲应归属于会计准则差异化所附带的交易成本过高。首先,资本跨国流动、跨国公司的对外投资都可以看作是投资方与被投资方之间的一项契约。其次,在接受投资方投资时,基于有限理性,对投资方的不确定性导致资本供给方会有保护本国利益的投机主义行为,例如要求被投资方按照本国会计准则进行的报表调整等,实际上是一种事前交易成本,而该成本完全可以通过会计准则的国际趋同使之降低。最后,在契约阶段性地履行后,上市公司的合并报表业务又涉及到依据不同国家会计准则的要求进行调整,这也可以看作是一项事后交易成本,该成本也完全可以通过会计准则的国际趋同使之降低。

由此可见,为了降低由于会计准则差异所带来的交易成本、促进全球资本市场高速有序的运转、降低跨国公司的调整适应成本,有必要制定一套行之有效的国际财务报告准则,使各国以此为标杆向其无限靠拢。

二、趋同立足点与次优理论

福利经济学认为:完全竞争市场中的均衡是有效率的均衡,是一个帕累托有效配置。如果我们能建立一个完全竞争市场,那么我们的经济运行将达到最优。然而,在现实经济中,一个能达到帕累托最优的完全竞争市场是不可能的。如果我们承认这种扭曲的环境,在最优化的过程中将这些扭曲因素加以考虑,然后再进一步求最大化,那么我们就能实现一种次于帕累托最优的最大值。但是,这个解是约束条件下的最大值,寻找约束条件下的最大值就是福利经济学的次优理论。

次优问题的主要来源有:(1)垄断势力及其差异程度;(2)未被纠正的外部效应;(3)税收;(4)政府干预。会计准则具有经济后果,它体现一种生产关系,其改变会引起经济利益在利益相关者之间的重新分配,而这种分配又会对整个宏观经济产生影响。所以,在我国会计准则的趋同过程中,税收等相关的政府干预是不可或缺的。换言之,我们应立足于现状,力求找到存在这些干预条件下的最优解。结合次优理论的思想,笔者认为实现会计准则的国际趋同,应立足于以下情境:

首先,要立足于新兴市场这一角色。我国股票市场规模有限,投机者占多数,且投资者普遍不成熟,具有高成长与高回报的特点,会有反经济周期的特性,是典型的新兴市场。“会计信息的不透明”一直是新兴市场的问题之一,针对这样的外部经济环境,会计准则最重要的发展规则是“适应”。我国会计准则的趋同应该既参照成熟市场经济中的会计准则,同时也要考虑新兴市场的特点。例如,公允价值的计量问题,在新兴市场与成熟市场可能出现对“公允价值顺周期效应”的不同反应。

其次,立足于维护我国利益。会计作为一项分配手段是具有偏向性的,要体现一定的生产关系,因此应合理利用会计达到维护国家利益的目的。在国际财务报告准则的引入过程中,要注意把准则自身的合理性与我国经济活动的实际情况相结合。而且国际会计准则理事会(IASB)也不是要求参与国完全照搬其会计准则,目的只是促进会计准则的可比性。例如,在关联方认定方面,若按照国际会计准则的规定,因所有国有企业同受国家控制,因此应当属于关联方,但是考虑到我国国有企业的绝大部分业务都并非关联方交易,所以企业会计准则体系并未规定两个企业仅仅因为是国有企业就构成关联方关系。所以,在关联方交易中,我们必须坚持自己的准则,也只有这样才能更有效地维护国有经济在国际竞争中的地位。我国在会计准则趋同中,规范经济信息的生成,帮助企业、投资者、债权人及政府等进行合理的经济决策才是工作的重点。这一过程中要注意发挥我国的比较优势,扬长避短,达到有利于我国经济发展的目的。遵循以国家利益为导向的建设思路才能保证我国企业提供的会计信息更具有真实性和有用性。

三、趋同路径与权变理论

权变理论于上世纪70年代在美国兴起。美国学者卢桑斯在1976年出版的《管理导论:一种权变学》一书中认为:权变理论就是要对环境对管理的作用具体化,并使管理理论与实践紧密地联系起来。环境是自变量,而管理的观念和

技术是因变量。即在某种特定环境下,为达到特定目标,应采用特定的管理原理、方法和技术。权变管理理论的核心内容是环境变量与管理变量之间的函数关系,即权变关系。环境可分为外部环境和内部环境。外部环境又可以分为两种:一种是由社会、技术、经济和政治、法律等组成;另一种是由供应商、顾客、竞争者、雇员、股东等组成。内部环境基本上是正式组织系统,它的各个变量与外部环境各变量之间是相互关联的。

会计作为一种管理活动,包含一系列的原理、方法和技术等,可以看作是权变理论中的因变量,其发展水平、完善程度取决于环境因素这一自变量。因此,要根据环境的变化适时调整会计准则趋同中的相关问题。

首先,建立机制,主动参与。鉴于目前各国都积极参与会计准则国际趋同这一外部环境,我国也应主动应对这一趋势,以扩大我国在国际会计准则制定中的影响力,争取在IASB中取得利己的发言权。在这方面我国可以向澳大利亚学习,澳方明确其国际趋同的长期目标为:通过参与IASB的活动,寻求制定一套单一的国际上可接受的会计准则,该准则既能在澳大利亚国内又能在全球其他地方采用,从而使澳大利亚获益。当澳大利亚认定IFRS的某项内容不适时,它会做出主动而准确的取舍决定,并努力影响IASB做出相应的调整。

我国可以通过建立保障机制来跟踪准则趋同的动态。美国在这方面的一些做法值得我们借鉴,例如它与IASB开展合作项目、在美国财务会计准则委员会(FASB)的办公地点与IASB成员开展联络工作、共同制定新的通用准则和从事趋同研究项目等。同时,我国应积极参与各种国际会计职业团体和组织,建立专门的国际会计和国际比较会计研究机构,通过国际会计论坛介绍我国会计准则,并主动介入到国际财务报告准则的制定过程中去,力争IASB包容我国的特殊情况,实现我国趋同的目标。

其次,考虑特性,协调推进。Belkaoui提出了四种会计国际协调的选择,在趋同过程中对我们同样是有借鉴意义的。一是“快速调整”,即将IFRS确认为本国的会计准则;二是较慢的“技术传播”,通过发展中国家的跨国会计师事务所、跨国企业以及学术界不断地向本国宣传引入国际会计实务,推进会计的发展;三是“情景化”,是指发展中国家从各个渠道,包括发达国家以及IFRS来调整自己的会计实务,以适应本国国情;四是“自我发展”,是指一国自己制定其会计准则而不受外界的影响。欧盟各成员国选择了第一种方式,实现与国际会计准则的趋同。我国的会计准则国际趋同强调“尽力趋同,允许差异,积极创新”。鉴于我国是发展中国家这一

对“企业一套表”与可扩展商业报告语言的一点思考

李国正 王晓润

目前,作为统计部门2010年的重大工作之一,“企业一套表”正在北京市、湖北省、湖南省、四川省、河南省及河北省的唐山市等省市进行试点。从试点反馈的信息来看,虽然该项试点存在一些困难,但全面推行“企业一套表”的方向是毋庸置疑的。2010年3月24日财政部发布了《积极推进可扩展商业报告语言(XBRL)应用的暂行规定》(征求意见稿),这个举措将更能坚定统计部门“企业一套表”的试点和推广工作。本文拟对“企业一套表”与可扩展商业报告语言(以下简称XBRL)进行简单的比较和分析。

一、“企业一套表”与XBRL的概念及具体内容

“企业一套表”是指在不改变统计部门现有组织机构设置和专业分工的情况下,整合报表、规范指标、统一组织数据采集过程的一个改革。按照国家统计局设计的《“企业一套表”统计报表制度》的相关规定,“企业一套表”涵盖了各行业调查对象的全部调查内容,具体包括单位基本情况、生产经营情况、财务状况、劳动情况、能源和水消费情况、固定资产投资情况、生产价格情况(包括工业品价格、固定资产投资价格和房地产价格统计)、信息化情况、企业景气和采购经理情况等内容。

XBRL是一种财务信息电子通讯的计算机语言,是将会计准则与计算机语言相结合,用于非结构化数据尤其是财务

信息交换的公认标准。XBRL技术框架包括技术规范、标引规范和实例文档。其中技术规范由XBRL国际组织统一定义;标引规范由各国在应用时根据本国具体行业的财务标准和披露规则对各种信息元素及相关关系做出具体定义,是各国业务规则与XBRL技术规范紧密结合的产物,也是XBRL技术应用的基础性工作;实例文档是按照标引规范生成的、标识了XBRL标签的财务报表等报告文件。XBRL可以实现以下功能:(1)财务数据一次键入和多次使用。对于XBRL格式的财务数据来说,因其显示格式放在独一无二的“样式单”中,因此财务数据只需键入一次,便可输出为不同格式。(2)财务信息快速、准确搜索。XBRL格式文件的所有数据都有唯一对应的标签,这些标签以标准化的会计业内定义为基础,以描述和识别财务信息的每个项目为目的,通过对搜索内容加上对应的标签,搜索引擎就能准确、快速地找到使用者所需的财务信息。(3)财务报告全面、实时报送。XBRL可以突破传统的财务报告按年、季或月发布的模式,做到实时发布、在线披露。(4)财务信息免费、自由取得。根据XBRL国际组织的相关规定,XBRL不是一项专有技术,它是免费许可和面向公众的,即允许人们通过不同的软件格式和技术自动交换和使用,并自由地取得其所需要的信息。

二、“企业一套表”与XBRL的相似之处

事实,市场经济初级阶段及国有经济在国民经济中的特殊地位这一现状,新兴市场这一特点,这些外部环境使得我们不可能完全依照建立在成熟市场经济基础上的IFRS。按照我国会计准则国际趋同的日程安排,我们应通过“技术传播”与“情景化”相结合的方法,充分发动学术界、实务界相关人士积极参与和宣传,争取在高效率和高质量中实现趋同这一目标。同时,要把准则的趋同与会计理论、概念框架的理解相结合,实现二者的协调配合,只有这样才能制定出具有高质量的具有政策连续性的准则,以有效保护国内企业、投资者和债权人等的利益。

再次,加强培训,及时沟通。针对我国趋同的日程安排及业内会计人员的综合素质,培养并挑选出一批具有高水平的专业知识(包括会计、经济、金融、文化、科技等),同时对我国和世界主要国家的政治、经济、法律等差异情况比较了解的综合型会计人员迫在眉睫。通过这批人与IASB及其他主要成员国的及时沟通,维护我国及我国企业的利益,在国际经济活动中实现我国企业与外国企业的双赢或多赢。■

(作者单位:对外经济贸易大学国际商学院
吉林财经大学会计学院)

责任编辑 张璐怡