

doi:12.3969/j.issn.1672-0598.2011.02.009

中国企业会计准则国际趋同问题研究^{*}

郭 岚

(福建江夏学院 会计系,福建 福州 350108)

摘 要:中国作为全球最大的发展中国家和新兴市场兼转型的经济国家,财政部积极推进企业会计准则与国际财务报告准则的持续全面趋同。随着会计准则国际趋同的纵深发展,我们不仅要坚持互动原则,还要根据中国实际情况保持特色,并有所创新,同时也要认清我们存在的问题,思考进一步趋同和发展的对策,争取在 IFRS 制定过程中增加更多的话语权。

关键词:会计准则;公允价值;财务报表列报;会计概念框架

[中图分类号]F23 [文献标志码]A [文章编号]1672-0598(2011)02-0044-05

一、我国与国际会计准则趋同的背景和意义

会计准则国际趋同是一个国家经济发展和经济全球化的必然选择。2005年,我国财政部集中力量制定完成了与国际财务报告准则(IFRS)趋同的企业会计准则体系(包括1项基本准则和38项具体准则)。实施三年来,实现了新旧转换和平稳有效实施,处于亚洲和新兴市场经济国家前列^[1]。本次国际金融危机爆发后,为响应二十国集团(G20)和金融稳定理事会(FSB)的关于建立全球统一的高质量会计准则的倡议,国际会计准则理事会(IASB)采取了一系列重要举措,加速各国会计准则国际趋同的步伐。在这一背景下,我国积极采取行动,对当前国际形势和主要国家会计准则国际趋同情况进行分析研究。为了推进中国企业会计准则与国际财务报告准则的持续全面趋同,2010年4月2日财政部发布了《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》

(以下称“路线图”),以适应国际形势的最新变化。

二、国际财务报告准则变革内容

(一)重构财务会计概念框架

现行概念框架前后经历了30多年,其中不少概念基础已不适合现今经济社会的发展需要,有许多实务问题解决不了,因而需要修订。

首先,目标和质量特征的变化,财务报告目标简化为满足使用者的需要,即投资者和债权人的信息需要。会计信息质量基本特征保留了“相关性”(Relevance),原先的“可靠性”改为原则性更强的“如实反映”(Faithful representation of realworld economic phenomena),删除“谨慎性”和“实质重于形式”原则,增加了“可验证性”(Verifiability)。

其次,会计要素的定义和确认出现重大修订,比如资产和负债的确认标准从原来的经济利益流

^{*} [收稿日期]2010-12-12

[基金项目]福建省教育厅A类人文社会科学研究项目(JA10289S)“中国企业会计原则国际趋同问题研究”

[作者简介]郭 岚,女,福建福清人;副教授,在福建江夏学院会计系任教。

人和流出改为权利取得和义务承担,企业拥有一项权利就有可能确认一项资产,企业承担一项义务就有可能确认为一项负债。与此同时,会计要素的确认时间相应进行修订,体现为会计确认时间前移而会计终止确认时间后撤。

再次是计量的修订,财务报告准则正式引入公允价值计量准则。

最后是报告主体的确定,金融危机之后,特别是金融创新中涉及的许多项目,是否作为报告主体,如何确定报告主体范围,这也正在修订之中。

(二) 金融工具确认与计量的变化

IASB于2009年11月12日发布了《国际财务报告准则第9号——金融工具》完成了第一阶段解决金融资产的计量和分类问题的的工作。金融资产的分类标准重新调整,从过去的四分类改为了两分类。四分类是按照资产持有意图和目的分为交易性金融资产、持有至到期投资、长期股权投资和可供出售金融资产,但是这种分类标准的问题在于持有意图和目的有时不容易客观界定,容易被操纵。为了解决这一问题,金融资产的分类标准从依据持有意图和目的到企业管理金融资产的商业模式(业务模式)和金融资产的合同现金流量特征进行分类。如果金融资产同时符合企业商业模式的目标是持有资产获取合同现金流量,且金融资产合同条款规定的特定日期的现金流量仅仅是外放本金的本息支付,那么金融资产就可以按摊余成本计量,其他情况只能按公允价值计量。

2009年11月5日发布了第二阶段《金融工具:摊余成本和减值》(征求意见稿),针对摊余成本计量和金融资产减值涉及的顺周期性,改进金融资产减值会计处理方法。金融资产的减值,从目前采用的已发生损失模型转向预期损失模型,这是否将给管理层更大的盈余管理空间,还待思考论证。

(三) 财务报表列报的变化

形式上,资产负债表改为财务状况表,利润表变为综合收益表。格式上,三大报表都按业务(Business)、筹资(Financing)、所得税和终止经营等重新分类,如表1所示。

具体内容方面,资产负债表改为财务状况表,原来的资产等于负债与所有者权益的三者关系,改为按照业务活动和筹资活动对资产、负债项目进行分类,各相关资产、负债仍需进一步划分为短

期和长期两类,划分时限统一为一年,然后再考虑所得税影响和终止经营相关资产或负债。这种列报格式的改变,把传统的“资产=负债+所有者权益”颠覆地变更为“业务资产净额+终止经营净额+所得税影响净额=筹资活动总额”,把所有者权益变成筹资活动中的一个项。

表1 变革后的财务报表^[2]

财务状况表	综合收益表	现金流量表
Business(业务)	Business(业务)	Business(业务)
经营性资产和负债	经营收益和费用	经营现金流量
投资性资产和负债	投资收益和费用	投资现金流量
Financing(筹资)	Financing(筹资)	Financing(筹资)
筹资性资产	筹资性资产收益	筹资性资产现金流量
筹资性负债	筹资性负债费用	筹资性负债现金流量
所得税	持续经营部分所得税	所得税
终止经营	终止经营(税后)	终止经营
	其他综合收益(税后)	
权益	综合收益(税后)	权益

利润表改为综合收益表,把利润划分为经营活动形成的利润(费用)、投资活动形成的利润(费用)和筹资活动形成的筹资性资产收益与筹资性负债费用。另外,还划分持续经营部分所得税影响的利润和终止经营(税后)的利润,再加上其他综合收益(税后),最后将以上几项利润加总得出综合收益。

现金流量表方面,同样将企业活动划分为业务活动和筹资活动两大类。业务活动再细分为经营活动产生的现金流量和投资活动产生的现金流量,筹资活动细分为资产和负债产生的现金流量,加上所得税和终止经营综合进行分析。

通过以上三大报表的改革,使三张报表内在更加一致,项目更加细化,进一步打通三大财务报表的钩稽关系。

三、我国与 IFRS 持续趋同中的创新及存在的问题

(一) 我国与 IFRS 持续趋同中的创新

1. 明确基本准则作为具体准则的指导
路线图明确规定,修订后的中国企业会计准则体系仍由基本准则、具体准则和应用指南等部分构

成^[3]。基本准则作为概念框架,明确会计确认、计量和报告的基本要求,指导具体准则的制定。我国的基本准则依旧充当财务会计框架的角色,而 IFRS 和西方国家都把财务会计框架独立于会计准则之外。

2. 国有企业之间的“关联方”认定以及企业合并会计处理

我国《企业会计准则第36号——关联方披露》中规定:仅仅同受国家控制而不存在其他关联方关系的企业,不构成关联方。只有国有企业之间当存在投资纽带或者其他实质性控制关系时才认定为存在关联方关系,这是由于我国特殊情况和环境下的会计处理方式。IFRS 原来对国有企业即政府所有的企业是豁免披露的,在对我国进行考察之后,2009年11月4日,IASB 发布了《国际会计准则第24号——关联方披露》,基本消除了与中国关联方准则的差异。

IFRS 中企业合并前提是合并双方不存在任何关联交易,合并价格按市场交易价格进行。而我国企业合并中大多数为双方处于同一控制下的合并,合并双方不一定是自愿的交易行为,合并价格不一定是公允的,在此情形下,我国新企业会计准则把合并的企业分为同一控制下和非同一控制下的企业合并,并对不同性质的合并规范了相应的会计处理方式。这是依据我国特有的国情,在趋同大势下的又一创新。

3. 资产减值会计变化

《企业会计准则第8号——资产减值》规定:资产减值一经确定,在以后会计期间不得转回。这是针对旧有的减值可转回导致利润操纵现象严重而采取的变革。而《国际会计准则第36号——资产减值》(IAS36)允许在有迹象表明以前年度确认的资产减值损失不再存在或已减少的情况下,将资产减值损失转回。这一点,形成了两项准则的实质性差异。我国会计准则对公允价值持谨慎态度,这一点在资产减值损失的转回上得到了充分体现。

4. 公允价值计量的应用

我国在2005年的新企业会计准则中再一次引入公允价值,成为此次会计改革中的新亮点,由于对其的使用采取了适度、谨慎的态度,使我国的公允价值运用并未在此次金融危机中体现。我国之所以对公允价值的运用规定了较严格的前提,

这也是由于我国特殊的经济环境限制,我国目前资本市场不够完善,交易市场还不够活跃,公允价值的取得存在一定困难,这是很重要的原因之一。

(二)我国与 IFRS 持续趋同过程中存在的核心问题

1. 公允价值计量与虚拟经济关系问题

IASB 和 FASB 对公允价值研究做了大量的工作,特别是本次国际金融危机爆发后,围绕着金融危机与公允价值及相关会计准则之间关系,在国际社会引起较大的争论。2009年5月28日 IASB 发布了公允价值计量准则征求意见稿,之后又采取各种渠道广泛听取社会各界意见,修改和完善公允价值计量准则,并于2010年第三季度发布最终准则,为公允价值计量提供一套统一的指南,同时还提供教育材料,指导实务操作。这说明西方国家在后金融危机时代,不仅没有限制使用公允价值,而是更积极、广泛地研究和应用公允价值计量。我国作为新兴市场和转型经济的国家,深入研究公允价值计量在我国的具体运用,是此次趋同中的核心问题之一。

在当前经济全球化和金融化的时代,实体经济是经济发展的根本,但实体经济的快速可持续发展越来越离不开虚拟经济。如何健康有序地发展虚拟经济,使之与实体经济形成良性互动,是后金融危机时代重塑国际经济金融秩序的重点。虚拟经济能否有序发展,金融产品能否风险可控,全球经济结构是否平衡,关键就是金融资产和金融负债,特别是创新型金融工具的公允价值计量问题。

后金融危机时代,美国虚拟经济的发展进一步促进了实体经济的发展。相对欧美发达国家而言,我们的虚拟经济差距较大,我国资本市场、金融衍生产品等的发展还不够,对某些金融产品没有定价权,经济和会计工作很大程度上受制于人,只有充分掌握各类资产尤其是金融资产的定价权,我们的虚拟经济才有望进一步发展。所以必须进行金融创新、研究公允价值计量,通过虚拟经济来促进社会资源的配置,进一步促进实体经济的发展。我国是经济大国,IASB 必须考虑我们新兴大国的实际情况,才能促进高质量统一会计准则的形成。

2. 会计报表编制问题

财政部相关部门经过调研,认为在我国财务

报表中引入综合收益是可取的,而且随着我国会计准则持续3年的平稳有效实施,引入综合收益的时机已渐成熟。2009年6月,财政部印发了《企业会计准则解释第3号》(财会[2009]8号),在我国正式引入综合收益概念。同时,财政部16号文件对在附注中需详细披露的其他综合收益项目规定了统一的格式。为了保持会计准则的基本稳定,目前我国没有用综合收益表完全替代利润表,而是在利润表中增设两个项目,分别是“其他综合收益”和“综合收益总额”。通过调整,以期使两张报表的钩稽关系更加合理。这里的问题是,未来我们是否会按IFRS的报表要求继续进行改进。IFRS要求资产负债表改为财务状况表,不再按“资产=负债+所有者权益”的等式来编制,虽然概念框架被颠覆,但信息披露可能更加充分,只是我们还能不能继续沿用过去的估值技术,还是继续寻找更合理的估值技术?另外,IFRS要求只编一张综合收益表,不再要求编制利润表和综合损益表两张报表。现金流量表按直接法表达营业活动现金流量,又没有规定具体如何运用直接法,只表达重要的营业现金流量,并补充按间接法表达营业活动的相关信息等。这是否导致与之相配套的企业报表分析的方法也要相应变化?这样编制的报表真的会增加投资者的决策有用性吗?反映的会计信息会更透明吗?是否会导致企业提供的会计信息让人见树不见林?更重要的是变革后的IFRS报表是否真的适合我国?这些问题都需要我国理论界与实务界进一步的探讨与实践。

3. 社会经济环境问题

首先是我国的市场经济体制还不完善,资本市场组织方式欠成熟^[4]。会计准则国际趋同已是大势所趋,与国际会计准则趋同是我国会计改革的中心议题,但我国与西方国家的社会经济环境有所不同,IFRS有些规定过度超前于我国目前的现实环境,我国市场经济远不及西方发达国家成熟,特别是资本市场的差异,在一定程度上影响了我国与国际准则的趋同。所以我们今后还要继续完善资本市场,大力拓展金融产品,特别是金融衍生产品,当然,相关法律法规也应尽快出台配套政策,为我国企业会计准则与IFRS进一步趋同等效保驾护航。

其次是执行成本过高问题。这个问题是实务界直接面临的最现实问题,企业在执行变革后的

国际财务报告准则,需要对员工进行教育培训,对原有的信息系统进行调整,因而准则变革的执行成本高昂。另外如果国际会计准则变革太快,会影响会计信息的连续性和可比性,在具体执行上也会有有一定的难度。

再次,从我国的整体会计人员队伍现状来看,通晓国际会计惯例的高素质会计人才还很缺乏,整个会计队伍素质参差不齐。这主要是我国会计人才市场发育不够健全,市场化程度较低,会计人才流动较少或者是盲目流动,由此导致会计各级人才特别是高端会计人才缺失,这需要我们进一步开发会计人力资源和培育更加统一、开放、有序、竞争的会计人才资源配置市场。

四、进一步国际趋同等效的对策和建议

(一) 立足中国实际,积极参与国际会计准则制定

财政部作为中国企业会计准则的制定部门,一直奉行“双向”和“互动”原则,并做了大量卓有成效的工作。在G20和FSB倡议建立全球统一的高质量会计准则的背景下,结合财政部已发布的路线图,我们应当继续深入研究IASB的金融工具、保险、收入确认、财务报表列报等重要项目。我国作为新兴经济体和最大的发展中国家,不能被动接受国际会计准则,要积极主动地参与国际会计准则的制定,争取在此次改革中抓住契机参与国际规则制定,并占据主动权和增强话语权,这对维护我国国家经济利益具有重要意义。

(二) 构建我国会计概念框架,增强会计准则实务应用的可操作性

我国的基本准则依旧充当财务会计框架的角色,而基本会计准则只是简单的理论框架,其功能完整与西方国家的概念框架相比还有较大距离。为了减少我国会计准则与IFRS的差异,我国应下决心构建财务会计的概念框架并取代基本会计准则,在概念框架的性质定位、内容以及行文格式等方面向国际共建的概念框架靠拢^[5]。

目前国际财务报告准则为原则导向,美国会计准则为规则导向。我国与国际会计准则趋同,体现的是原则导向,但随之而来的是如何在我国特殊环境中恰当准确地使用原则导向处理会计事务,这是我们要考虑的问题。公允价值如何获得

和使用,减值准备如何合理计提,收入如何确认,企业合并和预计负债以及权益性交易或事项的会计处理,等等,这一系列问题都对会计准则的实务操作提出严峻考验。这不仅要求会计人员要结合实际情况做出合理的职业判断,还需要相关的指南尽快出台,相关部门之间要协调,使现行的法律法规与会计标准相配套,以增强会计准则实务操作上的可能性,使会计准则的内容与实务操作做到无缝衔接。

(三) 未来可考虑准则制定权限的转移

会计准则制定模式一般分为两类:一类是由政府机构或公共部门制定的,另一类是由民间机构或私立部门制定的。欧洲大陆各国、日本及我国主要采取前一种模式,而欧美等国多采用后一种模式。我国准则官方制定的模式和传统的思维习惯让干预准则制定更加困难。另外,我国会计准则的制定过程有着保密性的特点,准则起草拟定的整个过程对普通公众而言都是不公开的,准则制定过程中的背景材料和讨论情况也很少向外界披露,这使有动力参与准则制定的利益相关者被拒之门外。所以在今后时机成熟时,在财政部保留最终确认权力,中国会计学会进行沟通协调的前提下,可考虑将会计准则的制定权限适当转移到民间机构手中,以促进我国会计信息使用者对高质量的会计信息的有效需求,并最终积极参与。

(四) 进一步加强会计人员的职业判断,全面提高会计人员素质

近年来我国的新会计准则、新制度变化很快,

会计人员没有足够的时间消化和掌握这些新知识,在实务操作中感到很困惑,特别是与国际会计准则趋同中采用原则导向,对各级会计人员的职业判断能力提出更高的要求^[6]。针对这种现象,财政部也在积极加强会计人才建设,希望能培养和造就一大批通晓国际商务规则、熟练掌握会计审计知识的高素质会计人才队伍,同时尽快健全不同级次会计专业技术人才体系,完善会计人才机制,满足社会需求目标,促进我国企业顺利迈向国际,更有效地参与国际经济竞争^[7]。

[参考文献]

- [1] 刘玉廷. 我国会计准则国际趋同走向纵深发展阶段——《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》解读[J]. 财务与会计, 2010(6): 8-11.
- [2] 陆建桥, 张瑶瑶. 国际财务报告准则重要变革进行时[N]. 中国会计报, 2010-04-16.
- [3] 财政部. 中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图[J]. 会计研究, 2010(4): 89-90.
- [4] 王倩. 中国资本市场组织方式对会计准则国际趋同的影响[J]. 经济师, 2009(8): 157-158.
- [5] 汪祥耀, 等. 与国际财务报告准则趋同——路径选择与政策建议[M]. 上海: 立信会计出版社, 2006: 8.
- [6] 陈和平, 等. 企业应用新会计准则应关注的问题[J]. 重庆交通大学学报(社科版), 2007(5).
- [7] 景翠莲. 财务会计概念框架的国际趋同及启示[J]. 重庆交通大学学报(社科版), 2007(3).

(责任编辑:朱德东)

Research on International Convergence of China Enterprise Accounting Standards

GUO Lan

(Accounting Department, Fujian Jiangxia College, Fujian Fuzhou 350108, China)

Abstract: As the world's largest emerging market and a transitional country, China is also a developing country with economies in transition. China's Ministry of Finance is actively promoting the full convergence between China Accounting Standards and International Financial Reporting Standards. With the depth of the international convergence of accounting standards development, we must not only adhere to the principles of interaction, but also maintain the characteristics based on the situation of China and make innovation, and we must also recognize the existed problems and think countermeasures for further convergence and development to increase more right to speak within the IFRS-making process.

Key words: accounting standards; fair value; financial statement report; accounting concept frame