

国际通用语言 国际会计惯例

财务会计未来发展

厦门大学 葛家澍教授

1993年7月1日,我国开始实行《企业会计准则》和新的会计制度,打破了会计核算规范中的部门、行业 and 所有制的分隔。所以,改革的力度很大,改革的影响深远。立足中国,借鉴国际会计惯例,是制定会计准则(包括正在制定的具体准则)的一项重要原则。因此,在我国的企业会计准则中,从基本原则、基本概念到具体的会计处理,都充分借鉴了国外比较流行而又较为合理的经验,力求把我国企业的会计信息溶入国际通用的商业语言,更好地为改革开放服务。同时,也是适应市场经济全球化的大趋势,跟踪财务会计今后的发展与变化的轨迹,努力与正在变化着的国际会计惯例靠近。

一、21世纪对财务会计的挑战——要求它真正变成国际通用的商业语言

竞争和开放是市场经济的活力所在。地区甚至国家都不能划定市场经济的疆界。当前,由于跨国公司的迅速发展和资本在全球范围内的自由流动,一个跨越国界、把全球联成一片的市场经济体系已开始形成。人们不难看到,跨国公司越跨越大,实力无比强大。它已控制了约1/3的全球私人资本和70%的世界贸易。同时,科学、技术和信息的现代化,使商业网、交通运输网和数据信息网已覆盖全球。人们在几秒钟之内,能把几十亿美元甚至更巨额的资金从五大洲的大城市移来移去。从资本流动的速度、广度看,地球正变得越来越小。这些迹象表明:我们的时代已进入了“经济全球化”的时代。

财务会计是一个开放的、以对外提供财务信息为主的经济信息系统。它必须为经济发展服务,这是毫无疑问的。财务会计怎样迎接“经济全球化”的时代,这将是21世纪对财务会计的挑战,也是对所谓国际通用商业语言和国际会计惯例的挑战。

二、经济全球化要求财务会计变成真正的国际通用商业语言

会计(我这里只讲财务会计,即我国习惯上称为“会计核算”的内容)是不是国际通用商业语言;在理论上应当是。但实际上还不是。从理论上说,

语言、文字、数字等都是信息,它们成为人们相互交流必不可少的工具。真正的语言就是说话,它是用语言(声音)作为信息的载体,以词汇作为信息的内容,并用语法作为规律来规范语言的结构。就财务会计来看,其特点也基本类似。会计是用财务报表(当然包括凭证、帐簿)作为信息的载体,经财务会计要素及其组成项目——可代表企业财务状况、财务状况的变化和经营业绩——作为信息的内容,会计原则、准则或制度,则用来规范财务会计和财务报表的结构。在商业活动和一切经济交往中,当事人都要通过语言才能互相沟通、了解,从而进行平等互利的谈判。但在谈判前和谈判中,往往要查阅、分析和掌握对方财务报表和其他会计数据。在谈判中,语言交流是“有声”的信息交流,而会计信息交流则是“无声”的信息交流。在商业、经济交往中,有声的信息交流,预测和决策的作出,几乎离不开财务会计这种无声信息为依据。如果当事人双方,或其中的一方不了解对方的经济实力、经营效益和信用情况,如果投资人对投资项目不善于进行评估,无法合理地预测其未来的报酬与风险,决不可能达成互利的协议和交易,任何一方的决策都难以趋利避害。在这里,财务会计信息是作为无声的商业语言对保证达成公平、平等和互利的交易,起着至关重要的作用。因此,把财务会计形象地比喻为“商业语言”是有道理的。那么,能不能说,财务会计已成为“国际通用的”商业语言哪?长期以来,财务会计作为商业语言,在信息载体(财务报表)、信息内容(报表要素及其组成)以及对会计信息的规范已形成了一定的国际惯例,它们已被多国会计界自觉或不自觉地接受并得到遵守,因而,财务会计作为商业语言具有国际通用的某些基础。在这个基础上,它有可能发展为国际通用化。但是,由于会计总是在每一个国家或地区发展起来的,它必然带有本国、本地区的特点。特别是由于财务会计信息涉及社会上多方面不同利益集团的利益,人们愈来愈重视会计信息作为一个重要资源所起的媒

介以及影响利益和财富转移的作用。各国各地区都通过所谓“公认会计原则”、企业会计准则和统一会计制度规范了财务会计的数据加工和信息的形成。从19世纪至本世纪,随着市场经济的发展,企业规模的扩大,作为企业财务会计对象的交易(transactions)、事项(events)和情况(circumstances)越来越复杂,确认与计量的备选方法越来越多,信息披露的要求也大相径庭。而交易、事项以及情况应否确认?何时确认?如何确认?确认时如何计量?这些信息是在表内还是在表外披露?或根本不披露以及如何披露?都是由各国、各地区的原则、准则、制度规定的。各国的准则只在本国有权威性,它不可能得到世界公认。这样,本世纪以来,各国通过本国规范而公布的企业财务报表和其他财务报告,作为“商业语言”越来越难被其他国家的报告使用者理解了!在世界范围内,财务报表的易懂性和可比性都大为降低。在这种情况下,我们能不能说,财务会计是国际通用商业语言?我看不能。如果它要成为真正的国际通用商业语言,至少要符合国际会计准则委员会(IASC)追求的下列目标:

第一,相同或相似的交易、事项与情况,不论在全球何时何地发生,都应当采取相同或相似的方式进行确认、计量和记录。

第二,相同或相似的交易、事项与情况,不论在全球何时何地发生,都应当采取相同或相似的方式进行传递与披露。

前面说过,由于会计信息涉及利益分配,制定会计准则和制度,规范财务会计,实际上成为每一国家主权和利益的重要组成部分,要求会计信息在全世界统一,不比在全世界推广“世界语言”容易。

然而,财务会计的主客观条件,使它必须向国际化的方向发展。

就客观环境来说,经济的全球化是大势所趋,符合世界各国的利益。作为商业语言的财务会计,必须逐步适应全球经济的需要,为促进资本在全球的流动而努力提高可比性和通用性;就主观条件来说,多年来形成的许多国际会计惯例,使财务会计在国际范围通用化具备了一定的基础。我们应当推广和发展国际会计惯例,借助于经济全球化的“东风”,努力把财务会计变成真正的国际通用商业语言。

三、国际会计惯例及其发展

会计惯例原指会计人员普遍采用的会计程序和方法。这种程序和方法最早来自习惯,后来成为流行的惯例。香港的会计实务公告说:“惯例”同“实务”、

“规则”、“方法”与“程序”是交互使用不相区别的术语(SSAPI, 20101)。美国会计原则委员会解释公认会计原则时说:公认会计原则包括某一特定时刻为公认的会计实务所需要的种种惯例,“公认会计原则来自惯例。”(APB Statement No. 4, pars. 138, 139)

由此可以推断:国际会计惯例是指世界多数国家所接受、最早来自会计习惯的那些方法和程序。由于原则或准则常包括种种惯例,国际会计惯例应由两部分组成:一是已构成准则的惯例;二是尚未在准则中得到反映的惯例。前者属于成文惯例,后者为不成文的国际惯例。

(一)成文的国际会计惯例

各国制定的会计原则、准则或制度,在不同程度上都吸收了被国际认可的惯例。因此,如果比较各国的会计准则,必能找到许多共性内容。这些共性的东西,就体现了成文的国际会计惯例。

不过,1973年国际会计准则委员会成立以来,迄今共颁发了31份国际会计准则。这些准则应能代表成文的国际会计惯例。

国际会计准则委员会在国际会计准则前言第9段中指出,“国际会计准则委员会成立以前,多数国家公布的会计准则之间在形式和内容上经常发生差别。国际会计准则委员会注意了解在各国题目上已经发布的征求意见稿或会计准则。国际会计准则委员会的目标之一,是尽可能地协调不同国家之间相互分歧的会计准则和会计政策。”

在1994年我国于上海举行的会计准则国际研讨会上,国际会计准则委员会主席白岛荣一和秘书长凯尔恩斯说:“IASC的工作就是通过国际会计准则的建立和维护来使企业所发布的财务报表得到改进,并且更加协调一致。”

有85个国家的110个职业会计机构为会员的国际会计准则委员会,几乎得到世界上会计准则较为完善的国家的支持。它是以协调各国会计准则和改进企业财务报表为目标的。它能够达到目标的基础是什么?应当是世界上多数国家特别是这85个国家中的大多数,可以接受、认可的国际会计惯例。也可以说,用国际会计准则来协调和影响各国会计准则,必然能最大限度地求同存异,集中反映了国际会计惯例。也许有人问:目前在世界上,美国的会计准则即它的“公认会计原则”(GAAP)比较先进,其规定也比较详细,国际会计准则往往参考美国的会计准则。为什么不把美国的会计准则作为成文的国际会计惯例呢?我们的回答是:会计惯例应指普遍被接受、

关于组建国有资产运营主体问题的探讨

浙江省湖州市外经贸委 张卫平

一、国有资产运营主体的概念、特点和类型

国有资产运营主体是指政府对企业国有资产行使出资者权利的中介机构,是经营经政府授权范围内的国有产权并且有较强经济实力的特殊企业法人。

其特点:

1. 是受政府授权的国有独资公司;
2. 经济实力较雄厚;
3. 以产权关系为纽带,通过独资、控股和参股等方式,来进行产权经营和管理;

在各国广泛流行的那些会计方法和程序,但不一定是先进、合理的方法和程序。再说,国际会计惯例是不能由某一个国家的准则来代表的。惯例来自习惯和自愿,不应具有霸权主义的色彩。至于每个国家在吸收国际会计惯例时,也会借鉴包括美国在内的其他国家会计准则中一切科学合理的东西,则是另一个问题。

(二)不成文的国际会计惯例

在国际会计惯例中还有大量未列入国际会计准则甚至也未在各国准则中载明的内容,但人们却在习惯中遵守这些不成文的惯例。由于不成文只能进行列举,列举是难免挂一漏万的。下面列举若干较为明确的惯例:

1. 在会计记录中采用复式记帐法(我国已列入“准则”)。
2. 会计确认以权责发生制为基础(IASC已列入“概念框架”)。
3. 会计计量一般采用历史成本。
4. 会计报告即财务报告的中心内容主要是由资产负债表、损益表、财务状况变动表(现金流量表)等三个财务报表(连同报表附注)组成的,但鼓励增加其他财务报告。
5. 财务会计(财务报表)必须遵守各国的公认会计原则、企业会计准则或有关会计制度。
6. 企业对外的财务报表必须由注册会计师进行审计。
7. 在资产负债表中:
 - (1) 存货、有价证券等一般按成本与市价孰低反映;

4. 以国有资产保值增值为目的,寻求利润最大化;

5. 它是一个特殊的企业法人。首先它是企业,不再具有政府社会经济管理职能;其次,它是一个国有控股公司,不完全受公司法约束,其行为规范应该在即将颁发的《国有资产法》中予以调整。

国有资产运营主体一般有两种类型:

1. 投资控股公司。是纯粹的控股公司,不从事直接的生产经营活动,通过独资、控股和参股,对其他公司进行产权经营和管理。

(2) 长期投资按成本法或权益法反映,但采用权益法常施加种种限制;

(3) 固定资产一般按成本减累计折旧后的折余价值(净值)反映;

(4) 应收帐款一般按帐面余额减坏帐准备的余额反映。

8. 不确认自创商誉。外购商誉确认要在规定年限内系统摊销。

9. 稳健惯例贯穿于各个方面,例如,或有损失是要反映的,但或有利得除非基本上已确定,一般不反映;未实现的持产损失可以反映,但未实现的持产利得不反映。

应当指出,国际会计惯例的形成和流行,在很大程度上依存于经济环境。一旦经济环境发生变化,已流行的国际会计惯例也会改变。

以成文的国际惯例来说,为了提高财务报表的可比性,促进资本在全球流动,国际会计准则委员会在1993年就修改了10个已发表的国际会计准则。它们是:IAS22 存货;IAS8 本期净损益、基本错误和会计政策的变更;IAS9 研究与开发成本;IAS11 建筑合同;IAS16 财产、厂房与设备(固定资产);IAS18 收入;IAS19 养老金成本;IAS21 外汇汇率变动的影响;IAS22 企业合并;IAS23 借款成本。

再以不成文的国际会计惯例来说,自创商誉的确认问题正在西方会计界重新开展讨论,特别是,由于衍生金融工具的发展,将使传统的确认与计量观念发生新的转变。(未完待续) □