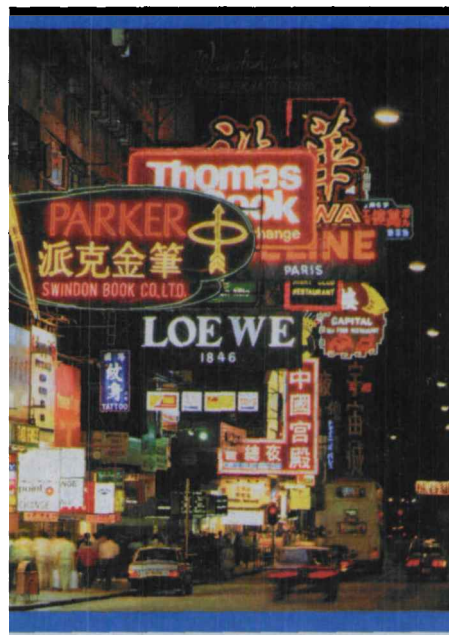


随着大量内地企业赴港上市,内地对于通晓国际财务准则和实务的会计人才的需求更加迫切,这使更多会计人员想了解香港会计。本文通过对香港会计规范体系、会计实务、会计团体以及会计资格课程的介绍,展示了香港会计国际化的特征。



国际化的香港会计

■ 蔡文忠 / 文

自2003年6月29日内地与香港签署《内地与香港关于建立更紧密经贸关系的安排》(CEPA)以来,内地与香港的经济贸易往来进一步密切。会计作为一门国际通用的商业语言,在促进经贸交往方面发挥着重要的作用。但是,由于两地的经济环境和实务惯例不同,香港会计也有别于内地会计。香港作为国际化的大都市,其会计也带有鲜明的国际化特征。

香港会计规范体系

香港的财务会计规范体系主要由以下几部分构成:会计准则体系、公司法中关于会计的相关规定、香港联合交易所有限公司(SEHK)证券上市规则、由企业自行制定的内部会计制度。

(一) 会计准则体系

在香港财务会计规范体系中,最重要的就是会计准则体系。2005年1月1日起,香港并行两套会计准则:一套是香港财务报告准则,另一套是中小企业会计准则。

“香港财务报告准则”一词是指已颁布的香港会计准则(HKAS)、香港财务报告准则(HKFRS)、标准会计实务公告(HKSSAP)及香港会计师公会发布的指南。

由于历史原因,香港被英国侵占。在英国殖民统治期间,香港在会计领域深受英国会计理论和模式的影响,香港的会计准则也在很大程度上采用了英国会计准则的模式。1976年,香港会计师公会(HKICPA)首次颁布会计准则,它是用于指导会计实践的规范性要求。当时主要是参照英国的会计准则制定的,并且同英国一样,作为一种非强制性的专业准则。1995年底,香港会计师

公会参照国际会计准则委员会(IASC)的声明而发出的框架说明,表明公会正转为以IAS为基础,发展一套全面以IAS为依据的香港会计准则。2001年,IASB取代了IASC。2003年,IASB新发布的准则改称国际财务报告准则(IFRS),香港会计师公会也决定基于IFRS将其财务报告准则命名为HKFRS。2004年,香港会计师公会宣布于2005年1月1日HKFRS与IFRS完全接轨,为了与其协调,公会按照IAS和IFRS的编号进行排列,并发布了大量的会计准则。

根据香港会计师公会提供的准则手册,截止到2006年6月,生效的会计准则共有31个,财务报告准则7个,此外还有若干准则的解释性公告。这些会计准则和财务报告准则无论是在准则名称和编号,或是其准则内容,还是在之后的准则指南都与国际会计几乎相同。在每个准则后都带有附注,说明其与国际会计准则的差异之处。可见,香港财务报告准则已经与国际财务报告准则高度趋同,实现了国际化。因此有人说:“香港会计准则就是国际会计准则”,这是一点也不夸张的。

除了国际化的财务报告准则,香港同时还存在中小企业会计准则。中小企业的财务报表和上市公司的报表不同,它不需要满足众多公众股东的信息需要,若仍按香港财务报告准则来编制报表,将会形成不必要的编制费用。鉴于此,香港会计师公会下的小型企业会计准则工作小组于2005年8月22日正式颁布了《中小型企业财务报告框架》(SME-FRF)和《中小型企业财务报告准则》(SME-FRS),符合资格的企业可以在2005年1月1日或以后开始的会计期间采用此准则。中小企业会计准则比财务报告准则内容少,而且没有指南,

相比财务报告准则具有简便易操作的优点。但其内容还不够完善,准则中的一些规定还值得商榷,而且准则覆盖的业务范围还不够广泛。

(二) 其他会计规范

某些会计概念对于正确理解和运用财务报告准则具有非常关键的作用,香港公司法对于这些概念做了详细的定义并及时予以修订,包括对母公司定义的扩充、修订合并报表准则中“附属公司”的定义等等,最大限度地降低了会计人员对准则的误解。

我国《证券法》对于上市公司进行了特殊的规定。在香港,与《证券法》规定相对应的是香港联合交易所有限公司证券上市规则,它构成了香港会计规范体系的另一组成部分。

内地企业会计制度在会计核算各环节上,都制定了详细的核算流程和操作规则。香港则比较简单,没有规定专门的企业会计制度,但由企业自行规定的内部会计制度是会计规范体系的又一“拼图”。由于香港会计从业人员执业水平比较高,他们更习惯于根据企业自身的具体情况来设计内部会计制度。只要企业在不违反公认会计准则的前提下,就可以自行设立会计制度,而且商务判断在制定会计制度中起重要作用。

香港会计实务

(一) 企业会计年度

香港对企业会计年度没有统一规定,各类企业可根据本企业的实际情况确定自己的会计年度,有的采用公历年,有的采用7月1日至下一年6月30日,但大多数企业都将会计年度定在4月1日至下一年的3月31日,即与香港的财政(税收)年度一致。这有利于会计师事务所在进行年度会计报表审计时,避免在时间上过于集中,使全年工作比较均衡,以保证审计质量。

(二) 核数

在香港会计实务中,经常可以接触到“核数”这个词,它指的其实就是审计。在香港,审计师也理所当然地被称为“核数师”。香港法律规定,所有有限责任公司每年度的会计报表必须经执业会计师核数,企业在每年纳税申报时须附上核数师的核数报告。

香港企业如果选定了某一家会计师事务所为其核数,没有特殊原因一般不随意更换,会计师事务所出于有关职业道德的规定,也不能以低价去拉拢客户,作为行业自律组织的香港会计师公会,在此方面有严格规定。所以一般情况下,事务所与客户的关系比较稳定,老客户下一年度的核数委托书通常会在当年度审计完成之后就已签订完毕,

以便对一些核数前期工作,如预备调查、年末存货监盘等提前做好计划安排。

对于一些大规模客户,会计师事务所需要到现场工作,而对小规模客户,一般都采取将客户全部会计资料搬到事务所进行核数的办法,在核数过程中发现什么问题则通过电话或者传真进行联系。有的事务所要求取得客户的会计报表草表或试算平衡表,有些小客户还需要会计师帮助其编制这两份表格。

存货期末监盘是执业会计师核数的必备程序之一,凡期末存货较大,未经执业会计师监盘,又未能履行其他替代程序的,执业会计师一律不得出具无保留意见核数报告。香港会计师事务所对存货监盘相当认真,在审计档案中,有关存货检查的底稿中还附有照片,显示存货的堆放情况及品质等。

在香港的会计师事务所中,并非每个执业会计师都可以签署报告,因为香港事务所主要是合伙事务所和个人事务所,在合伙事务所中,只有合伙人才有签字权,在个人事务所中,只有事务所老板才有签字权。

(三) 年度财务报表

香港完整的财务报表包括资产负债表、损益表、权益变动表、现金流量表、会计政策和说明性注释。

内地资产负债表采用账户式结构,项目按流动性递减的顺序排列,即把流动资产和流动负债排列在前,把流动资产中的速动资产排列在最前面,长期固定资产和股东权益排列在最后。而香港资产负债表采用报告式结构。表中项目排列的顺序同英国一样,是按流动性递增的顺序排列的,即把长期固定资产和股东的所有者权益排列在最前,接着排流动资产和流动负债,把流动资产中的速动资产排列在最后。此外,香港的资产负债表以流动资产净值来表示流动资产和流动负债的净额,而没有具体地列示流动资产和流动负债。同时,由于流动负债已经在资产部分与流动资产相抵,因而在资金来源部分没有流动负债项目。

香港与内地相比较,在利润表及利润分配表方面的差别是:第一,利润分配的项目。相对于内地会计制度对利润分配的具体规定,香港利润分配表对利润如何分配以及分配的顺序没有做出原则性规定,如无提取公积金和公益金的规定,所以在会计报表中也不需要揭示这些项目。第二,内地会计制度中,利润表将企业收入划分为营业收入和营业外收入,并且要求揭示收入和成本费用。而香港在成本费用项目的揭示方面无具体要求。

香港和内地现金流量表的区别是:第一,在现金流量的类别方面,中国内地按照经营活动、投资活动、筹资活

动的现金流量分类列示,而香港现金流量表的内容更加丰富,除了这些项目的分类列示外,还单列相关非常项目,如收付利息和分红、所得税支付、对子公司/联营/合营企业的投资现金流量;第二,在编制方法上,内地采用直接法报告经营活动的现金流量,但同时规定在现金流量表的补充资料中必须单独按照间接法反映经营活动的现金流量,并且二者要满足一定的勾稽关系。而香港允许使用直接法或间接法编制,但鼓励使用直接法,同时要求在附注中披露按间接法将净收益调节为经营活动现金流量的信息。

总的说来,香港的会计实务更符合国际会计实务惯例。这主要是因为香港作为国际性的金融中心,为了交易的方便,利于不同报表使用者对会计报表的理解,会计实务必须向国际惯例靠拢。

香港会计师公会

在香港有几个影响力比较大的会计团体,它们分别是香港会计师公会、香港华人会计师公会、香港会计学会、青年会计师协会等。其中,以香港会计师公会的影响力最为深远。香港会计师公会(简称HKSA,2004年9月8日英文名字变更为HKICPA,即Hong Kong Institute of Certified Public Accountants)是根据香港《专业会计师条例》于1973年成立的纯粹的民间组织,是香港唯一的法定专业执业会计师组织,也是香港法定的会计准则制定机构。它负责制定香港本地的会计标准与审计准则;举办会计专业考试,提高会计从业人员业务水平与素质;香港的会计职业团体都由香港会计师公会统一管理;公会亦负责在香港监管和推动优良有效的会计实务,以巩固香港作为国际金融中心的领导地位。到目前为止,会员人数超过二万六千人,注册学生人数超过一万人。这些会员多数是通过香港的会计专业考试(与英国公认会计师公会ACCA联合举办),且具有一定的专业资历(3~5年后申请成为会员的)。还有一部分是通过其他一些国家的会计专业考试,或者被那些国家认定为会计师,然后以同等资历转为香港会计师的。



香港执业会计师专业资格课程

香港执业会计师专业资格课程(HKCPA QP)是会计人员在香港晋身为执业会计师(即内地的注册会计师)

的最直接途径,而且体现出极强的国际性。CPA专业资格课程获全球五大洲认可,香港会计师公会与澳洲特许会计师协会(ICAA)、加拿大特许会计师协会(CICA)、英格兰及威尔士特许会计师协会(ICAEW)、爱尔兰特许会计师协会(ICAI)、新西兰特许会计师协会(ICANZ)、苏格兰特许会计师协会(ICAS)、南非特许会计师公会(SAICA)、津巴布韦特许会计师公会(ICAZ)及澳大利亚执业会计师协会(CPAA)均已签订协议,完成CPA专业资格课程的公会会员可以申请这些团体的会籍,并于当地执业。此外,香港会计师公会还和中国注册会计师(CICPA)、英国特许管理会计师公会(CIMA)探讨考试科目相互豁免的安排。另外,虽未能与特许会计师公会(ACCA)在期限届满前达成新的认可协议,但两协会仍在就日后的互认安排进行磋商。

CPA专业资格课程由专业课程(PP)和期终专业考试(FPE)组成,内容包括四个单元:财务汇报、财务管理、审计及资讯管理、税务。它力求反应出会计培训与教育中的最新变化,每年更新教材3次,注重能力的培养和前瞻性思维的训练。它还摒弃了以往只重笔试的考试制度:在每个单元中,学员需按公会所提供的课程资料自修15个星期,以及完成该单元之4个工作坊

(Workshop)(在有经验的执业人士指导下进行,占单元考核的20%)及单元考试(三小时开卷,占单元考核的80%)。费用主要有以下几个方面构成:首次注册费:400元港币;年费:400元港币;单元费用:每单元3500元港币;期终专业考试:每次1000元港币。

已通过中国注册会计师全国统一考试并获全科合格证且具备指定的英语水平证明,并能够通过香港会计师公会英语面试的内地注册会计师,可以申请报读香港CPA专业资格课程。依照2004年8月签订的《内地与香港注册会计师部分考试科目相互豁免协议》,通过中国注册会计师全国统一考试并全科合格的人员,在报读课程时,可以豁免“财务管理”和“审计及资讯管理”两个科目。由于随着大量内地企业赴港上市,内地对于通晓国际财务准则和实务的会计师人才的需求更加迫切,对于取得HKCPA资格证书的学员,中注协将给予8000元的奖励。■

作者单位:厦门大学会计系