

中国《企业会计准则》国际化进程探析

陈 果

(湖南第一师范学院 商学院,湖南 长沙 410000)

[摘 要] 中国《企业会计准则》经历了1992年、1998年、2001年、2006年至2014年四个阶段的改革和发展以后,与《国际会计准则》逐步接轨。由于国情的特殊性,为便于采用符合中国企业管理实际的会计处理方法,中国《企业会计准则》与《国际会计准则》仍然保持着一定的差异。

[关键词] 会计准则;国际化;差异性

[中图分类号] F230 [文献标识码] A [文章编号] 1674-117X(2014)06-0039-05

Analysis on Internationalization Progress for Chinese Enterprise Accounting Standard

CHEN Guo

(School of Business, Hunan First Normal University, Changsha, 410000, China)

Abstract: With four developments process of the year of 1992, 1998, 2001, and from 2006 to 2014, the Chinese Enterprises Accounting Standards were gradually jointed track with international standards. Because of Chinese particularity, the Chinese Enterprises Accounting Standards are still different from the international Enterprises Accounting Standards in order to adapt with the utilization of actual accounting treatment in line with the Chinese corporate governance.

Key words: accounting standards; internationalization; differences

中国《企业会计准则》与《国际会计准则》接轨过程中,国内外学者游家兴和罗胜强^[1]、Lin Z. 和 Chen F^[2]、Bao B 和 Chow L^[3] 等认为:中国《企业会计准则》的改革和发展,充分借鉴《国际会计准则》,逐步实现了国际化。李晓强^[4]、Hu D^[5] 认为:中国《企业会计准则》在国际化进程中,仍然保持了中国特色。

一 中国《企业会计准则》国际化进程的四个阶段

中国《企业会计准则》的改革和发展是一个渐进的过程,也是逐步实现国际化的过程,以下就财

政部颁发具有标志性文件的时间点为界,分四个主要阶段分析我国企业会计制度改革的进程。

1. 1992年,财政部颁发《股份制试点企业会计制度》《企业会计准则(基本框架)》《财务通则》及《13个行业会计制度》,以替代传统的与计划经济相适应的企业会计制度。这一年,中国共产党第十四次全国代表大会,提出经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济体制,因此,中国企业会计制度的这一轮改革和发展,向建立以市场为导向的企业会计制度(Market-oriented accounting system)迈出了关键性的一步。第一次借鉴并吸收《国际会计准则》的要素,第一次对股份制企业及其他企业

收稿日期:2014-05-12

基金项目:湖南第一师范学院科研项目(XYS12S38)

作者简介:陈 果(1985-),女,湖南邵阳人,湖南第一师范学院讲师,芬兰图尔库大学博士研究生,研究方向为国际会计学。

明确了会计核算的一般原则(The general principle of accounting),建立了流动资产(Current asset)、长期投资(Long-term investment)、固定资产和无形资产(Fixed asset and intangible asset)、短期负债和长期负债(Current liability and long-term liability)、股东权益(Shareholder's equity)、成本及费用(Cost and expense)、营业收入(Operating revenue)、利润和利润分配(Profit and profit distribution)、会计科目和会计报告(Accounting items and accounting reporting)、查账(Checking)、终止及结算(Termination and settlement)等会计制度,初步形成覆盖各行业和各种所有制的具有中国特色的企业会计制度体系,从而经历了一次革命性变化。中国企业会计制度经过这一阶段的改革,实现与《国际会计准则》接轨的程度达20%。

2. 1993年以后,财政部对《企业会计准则(基本框架)》和《财务通则》等进行了逐步完善,特别是1998年,财政部在对1992年颁发的《股份制试点企业会计制度》进行较大修订的基础上,颁发了《股份有限公司会计制度》。这一次颁发的企业会计制度,与1992年颁发的《股份制试点企业会计制度》比较,随着企业面临日趋激烈的市场竞争,谨慎性原则或者说稳健性原则,受到进一步重视并得到有效贯彻和应用,更加重视权责发生制(Accrual basis)在会计计量中的运用,增添了现金流量表(Cash flow statement)、股东权益变动表(Statement of changes on shareholders' equity)、应交增值税明细表(List of value added tax)、会计报表附注(Notes to accounting statements)等内容,并对外资企业和在境外上市中国企业的会计核算,增设了如下若干会计科目:短期投资跌价准备(Provision for short-term investment)、存货跌价准备(Provision for inventory)、长期投资减值准备(Provision for long-term investment)、存货跌价损失(Loss on inventory)等。这一阶段的改革,中国企业会计制度,从《国际会计准则》中吸收了更多的因素,《股份有限公司会计制度》与《国际会计准则》的一致性程度,已经达到35%。

3. 2001年,财政部颁发《企业会计准则》,取代1998年颁发的《股份有限公司会计制度》。这一年年底,中华人民共和国经历15年的漫长谈判过程,正式加入世界贸易组织。在入世之前这一背景下,财政部对企业会计制度改革的目标更为明确,中国《企业会计准则》就是要与《国际会计准则》接轨。2001年版《企业会计准则》包含16条会计核算的

具体准则:其中6条会计准则的内容为全新的,如《企业会计准则—无形资产》《企业会计准则—借款费用》《企业会计准则—租赁》《企业会计准则—会计差错更正》等;另有5条会计准则,是对1998年颁发的《股份有限公司会计制度》会计准则的修改完善,如《企业会计准则—投资》《企业会计准则—债务重组》《企业会计准则—非货币性交易》等;还有5条会计准则,是从1998年颁发的《股份有限公司会计制度》中移植的,也就是与《股份有限公司会计制度》会计准则完全相同的。中国企业会计制度在这一阶段的改革,有对原会计制度的继承,有对《国际会计准则》的借鉴,也有适应新形势发展的制度创新,既有连续性又有开放性和创新性。改革的成果2001年版《企业会计准则》与《国际会计准则》的一致性达到49%。

4. 2006年以来,财政部进行了第四阶段会计制度改革,在对2001年版《企业会计准则》进行修订的基础上,颁发了2006年版《企业会计准则》,与《国际会计准则》接轨又迈出了一大步。2006年版《企业会计准则》由1项基本会计准则、38项具体会计准则和2个应用指南构成。38项具体会计准则中的16项,是在2001年版《企业会计准则》的基础上进行修订和完善的,22项为全新的。2006年版《企业会计准则》与《国际会计准则》的一致性已达到77%,即:123项会计科目的确认和计量与《国际会计准则》一致。此后,财政部在2010年颁发《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》,再一次表明中国企业会计制度国际化的趋势。^[6]2012年和2014年,财政部又先后两次对2006年版《企业会计准则》进行了增补修订。财政部在2014年5月颁发的《企业会计准则》,与《国际会计准则》非常接近。

我国企业会计制度的改革和发展,经历了以上几个关键性的阶段以后,总体趋势是与《国际会计准则》逐步接轨。这从一个侧面表明了我国市场经济体制的逐步成熟,从会计制度的角度,既有利于吸引海外资本来我国投资,又有利于我国企业在海外的投融资。

二 我国《企业会计准则》国际化进程的基本内容

2006年2月,财政部在对2001年版《企业会计准则》进行修订的基础上,颁发2006年版《企业会计准则》,从2007年1月1日开始执行。2012年11月,财政部颁发八项会计准则修订意见稿,2014

年5月,财政部正式发布五项会计准则、一项解释和两项征求意见稿。经过2006年、2012年、2014年三次修订后的《企业会计准则》,国际化程度已经很高,现以2006年版《企业会计准则》为基础,从六个方面予以分析:

1. 公允价值计量(Fair value measurement)方法的改革。公允价值计量方法的改革是2006年版《企业会计准则》的突出亮点,38项具体会计准则中的25项,与《国际会计准则》一样使用公允价值计量方法,从而替代2001年版《企业会计准则》规定的,以历史成本(Historical cost)为基础的核算原则。公允价值(Fair Value)指买卖双方在完全自愿和无第三方干扰的情况下,在活跃客观的市场上持续可靠地取得一项资产的价格。^[5]我国学者认为:使用与《国际会计准则》接轨的公允价值计量,可以提高会计信息披露的质量。^[7]相对历史成本法而言,公允价值法能更好地与财务报表结合,从而使企业会计报告能更有效地反映市场变化的情况,为投资人等会计信息的使用者提供更有参考性的数据。^[10]2014年版《企业会计准则第39号—公允价值计量》,在2006年版《企业会计准则》的基础上,进一步完善公允价值计量方法,提高公允价值计量的准确性。

2. 债务重组(Debt restructuring)方法的改革。在2001年版《企业会计准则》中,债务人因债务减免而获得的收入,是计入资本公积(capital accumulation fund)的。2006年版《企业会计准则第12号—债务重组》,与《国际会计准则第12号—债务重组》完全一致,规定债务人因债务减免而获得的收入,是直接计入当期收益(Current earning)并纳入利润表(Income statement)的,且采用公允价值计量抵扣债务的实物,有利于更加准确地计算每股盈余(earnings per share)。^[8]债务重组计量方法,2014年版《企业会计准则第12号—债务重组》,与2006年版《企业会计准则第12号—债务重组》仍然保持一致。

3. 合并财务报表(Consolidated financial statement)编制方法的改革。根据2001年版《企业会计准则—合并财务报表》中的《合并会计报表暂行规定》的要求,合并财务报表的编制,运用的是“母公司理论”(Holding company theory),即以母公司的计量为主,重视股本比例,忽略对子公司的会计处理。2006年版《企业会计准则第33号—合并财务报表》,依据《国际会计准则第10号—合并财务报表》的“实体理论”(Substantive theory),不考虑股本

比例,将母公司控制的持续经营的子公司都纳入合并范围,共同编制合并财务报表。^[5]2014年版《企业会计准则第33号—合并财务报表》,进一步改进合并财务报表的编制方法,使合并财务报表的会计数据更加准确全面。第四,存货计量(Inventory measurement)方法的改革。

4. 成本会计存货结转的会计计量方式包含后进先出法(Last-in-First-out method)、先进先出法(First-in-first-out method)和加权平均法(Weighted-average-method)三种。2001年版《企业会计准则—存货》使用后进先出法计量存货,即:先发生的成本作为期末成本。2006年版《企业会计准则第1号—存货》,则与《国际会计准则第2号—存货》接轨,改为使用先进先出法和加权平均法,即:先发生的成本作为期初成本,取期初期末成本的平均值来进行存货计量。这样,就解决了一旦发生通货膨胀,后进先出法不能准确反映期末存货价值的问题。^[8]关于存货计量方法的规定,2014年版《企业会计准则第1号—存货》,与2006年版《企业会计准则第1号—存货》仍然保持一致。

5. 资产减值计量(Impairment loss measurement)方法的改革。2001年版《企业会计准则—资产减值》,鼓励企业采用根据盈利高低自由计提和转回资产减值准备的计量方法,即:“盈利上升,多计提跌价准备;盈利下滑,再将跌价准备冲回。”^[8]为了防止企业利用计提和转回减值准备而“隐藏利润”,2006年版《企业会计准则第8号—资产减值》规定:上市公司从2007年1月1日起不能冲回减值准备,其中禁止无形资产—商誉(goodwill)的资产减值转回,与《国际会计准则第36号—资产减值》的计量方法保持一致。^[9]2014年版《企业会计准则第8号—资产减值》,与2006年版《企业会计准则第8号—资产减值》的计量方法一致。

6. 借款成本计量(Borrowing cost measurement)方法的改革。^[10]2001年版《企业会计准则—借款费用》规定:资产的借款成本计量使用费用化(Expense)计量方法,即:将借款成本直接计入费用类当期损益(current profit or loss)。2006年版《企业会计准则第17号—借款费用》,则与《国际会计准则第23号—借款成本》一样,要求资产的借款成本使用资本化(Capitalize)计量方法,即:将借款成本分别计入对应的资产类成本,以后再计提折旧(depreciation),从而有利于更准确地核定收益期不在当期的资产缴纳税收的时间。^[10]2014年版《企业会计准则第17号—借款费用》,与2006年版《企业会

计准则第17号—借款费用》,借款成本计量方法仍然保持一致。

以上从若干计量方法改革的角度,简要分析了2006年版《企业会计准则》与《国际会计准则》接轨,吸收《国际会计准则》具体要素的情况,从微观上说明我国企业会计制度与国际会计制度的接轨,已经达到了很高的水平。与2006年版《企业会计准则》比较,2014年版《企业会计准则》的进一步国际化,还表现在衍生金融工具(Derivative financial instrument)、合营安排(Joint venture arrangement)、职工薪酬(Employee compensation)、长期股权投资(Long-term equity investment)等方面。^[11]我国《企业会计准则》借鉴和吸收国际会计计量的先进经验,与《国际会计准则》接轨,有利于我国会计准则的不断完善。更为重要的是,如马克思和恩格斯所说:“资产阶级,由于开拓了世界市场,使一切国家的生产和消费都成为世界性的了。”^[9]当今世界,与马克思和恩格斯所处的时代比较,市场更为发达,交往更为频繁,经济建设绝不是一个国家可以封闭进行的了。2010年的第二季度,我国超过日本,成为世界第二大经济体。2012年,我国若干重要经济指标,已经跃居世界各国的首位,如外汇储备世界第一,世界第一出口大国,第一钢铁生产大国,第一汽车产销大国,美国的第一大债权国。^[11]因此,我国《企业会计准则》的改革和发展,顺应了世界经济的大趋势,有利于我国经济发展的国际化。随着我国社会主义市场经济体制的成熟和国力的增强,我国《企业会计准则》在与《国际会计准则》接轨的过程中,还逐步赢得了国际声誉,例如,2008年4月,欧盟委员会发布接受中国会计准则的报告。^[12]

三 中国《企业会计准则》国际化进程中的中国特色

经过2006年以及2012年、2014年修订的《企业会计准则》,虽然与《国际会计准则》已经非常接近,但是,由于我国特殊的国情和会计环境,仍然具有中国的会计制度特色。2006年版《企业会计准则》,与《国际会计准则》仍然保持23%的差异,即:16项会计科目的确认和计量方法是与《国际会计准则》不相同的。以下分析我国《企业会计准则》与《国际会计准则》存在的主要差异:

1. 公允价值计量(Fair value measurement)方法。虽然2006年版和2014年版《企业会计准则》,与《国际会计准则》一样,采用公允价值计量方法,

但是,我国《企业会计准则》顾及部分企业会计科目公允价值的评估难度,对公允价值计量的使用规定了限制条件,即:在“必须在活跃的客观的市场上”“持续可靠地取得”“交易双方在完全自愿的情况下,无第三方干扰”等条件下,^[8]还是要求以权责发生制的历史成本法为核算基础,谨慎使用公允价值计量方法。在我国《企业会计准则》38项具体准则中的13项准则,仍然要求使用历史成本法进行核算,而使用公允价值计量方法进行会计处理的,仅限于投资性房地产(Investment property)、非货币性资产交换(Non-monetary Asset transaction)、收入(Revenue)、非共同控制下的企业合并(Business combination under different administration)、债务重组(Debt restructuring)、金融工具(Financial instrument)等会计科目的计量。这样,更符合我国企业管理的实际情况。

2. 企业合并的会计处理(Accounting treatment for business combination)。2006年版和2014年版《企业会计准则第20号—企业合并》规定:使用权益结合法(equity method)和购买法(purchase method),分别对同一控制下的企业合并(Business Combinations under the same administration)和非同一控制下的企业合并(Business Combinations under the different administration)进行会计处理。权益结合法是指当企业发生合并时,不变更企业资产债务原有的价值,也不考虑公允价值,只按账面价值进行会计计量。购买法是指考虑公允价值,以实际成本入账。《国际会计准则第22号—企业合并》则规定:企业运用购买法对非同一控制下的企业合并进行会计处理,对同一控制下的企业合并的会计处理的方式无限制。^[8]比较而言,我国《企业会计准则第20号—企业合并》,有利于限制企业利用合并的会计处理方法而进行随意操纵利润的行为,更符合我国企业管理的实际,更具有合理性。

3. 资产减值转回的会计处理(Accounting treatment for the reverse of the impairment loss)。2006年版和2014年版《企业会计准则第8号—资产减值》规定:禁止转回已经计提的资产减值准备,特别是禁止转回已经计提的固定资产(fixed asset)和无形资产(intangible asset)的减值准备。《国际会计准则第36号—资产减值》则允许转回除无形资产—商誉外的已经计提的资产减值准备。两相比较,我国《企业会计准则》更能有效防止企业利用资产减值转回随意改变利润。

4. 关联方关系及其交易的披露(Related-par-

ty relations and the transaction disclosure)方法。2006年版和2014年版《企业会计准则第36号—关联方披露》规定:只有部分国有企业,即只有投资决策影响重大的和经济往来关系紧密的国有企业,属于关联方并进行交易信息披露。《国际会计准则第24号—关联方披露》则规定:所有国有企业和政府部门,都属于关联方并进行交易信息的充分披露。这种差异,使我国《企业会计准则》能降低国有企业和政府部门的会计信息披露难度。

5. 投资性房地产(Investment property)的会计处理。2006年版和2014年版《企业会计准则第3号—投资性房地产》规定:我国投资性房地产的会计处理方法仅限于房产,使用公允价值模式进行计量,而土地为国家所有,不能使用公允价值模式进行计量。《国际会计准则第40号—投资性房地产》则规定:投资性房地产公允价值模式的会计处理方法,涉及所有房产和土地。我国《企业会计准则》的这种处理,符合社会主义生产资料所有制关系的性质。

6. 外币折算(Foreign currency translation)方法。2006年版和2014年版《企业会计准则第19号—外币折算》规定:企业财务报表的货币必须为人民币。《国际会计准则第21号—外币折算》,则不特别限制企业财务报表货币种类的使用,使用最多的货币为欧元。

以上从会计科目计量方法的角度,分析了中国《企业会计准则》与《国际会计准则》的差异,说明由于中国国情和会计环境的特殊性,中国企业会计制度适应现阶段国内资本市场发展的现状,会计制度国际化,仍然具有保持中国特色的必要性和合理性。这也从一个侧面表明:在全球化大背景下,任何国家都存在特殊性,经济建设仍然需要从本国国情的实际出发。企业管理同样需要从中国企业的实际出发,采用符合企业管理实际的会计科目计量方法。

我国企业会计制度的改革和发展,以与《国际会计准则》接轨为目标,20世纪90年代以来,先后进行了四个阶段的不断修订和完善,既与《国际会计准则》趋同也保持中国会计制度特色。我国《企业会计准则》在引入公允价值计量、债务重组、合并财务报表的编制、存货计量、资产减值计量、借款成

本计量等方面的会计处理,与《国际会计准则》已实现趋同。从我国特殊国情的实际出发,在限制使用公允价值计量、企业合并、资产减值的转回、关联方关系及其交易的披露、投资性房产、外币折算等方面的会计处理,仍然与《国际会计准则》保持差异,没有完全照搬《国际会计准则》,表明改革开放以来,我国经济建设和改革既面向世界,又立足国情,体现了经济发展的基本规律。

参考文献:

- [1] 游家兴,罗胜强. 中国会计国际化进程会提高盈余信息含量吗—基于1996~2008年的经验证据[J]. 山西财经大学学报,2011(7):106-112.
- [2] Lin Z, Chen F. Value relevance of international accounting standards harmonization: evidence from A- and B-share markets in China[J]. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 2005(14):79-103.
- [3] Bao B, Chow L. The usefulness of earnings and book value for equity valuation in emerging capital markets: evidence from listed companies in the People's Republic of China [J]. Journal of International Financial Management and Accounting, 1999(10):85-104.
- [4] 李晓强. 国际会计准则和中国会计准则下的价值相关性比较—来自会计盈余和净资产账面值的证据[J]. 会计研究,2004(7):15-38.
- [5] Hu D. The usefulness of financial statements under Chinese - GAAP vs. IAS: evidence from the Shanghai Stock Exchange in PRC[R]. Working Paper, 2002.
- [6] 王青莲,杨子婧,丁岳维. 中国会计准则国际趋同问题研究[J]. 财会研究,2012(17):25-27.
- [7] 李 姝. 公允价值计量的会计信息相关性研究[J]. 山西财经大学学报,2009(31):119-124.
- [8] 胡淑红. 浅析新会计准则的国际趋同[J]. 会计之友, 2006(7):84.
- [9] 马克思,恩格斯. 马克思恩格斯选集:1卷[M]. 北京:人民出版社,2012:404.
- [10] 史 璇,张倩文,白雪. 会计信息质量对投资效率的影响研究[J]. 贵州财经大学学报,2013(6).
- [11] 任仲平. 转变,中国道路的历史性跨越—从十六大到十八大:上[N]. 人民日报,2012-11-06(1).
- [12] 陈 瑜. 会计国际趋同及国外相关组织近期动态[J]. 会计研究,2008(5):90-91.

责任编辑:徐 蓓