

新会计准则的国际趋同研究

<http://www.crifs.org.cn> 2007年6月29日 刘 镠

摘 要：我国自1992 年颁布《企业会计准则》、1997 年颁布实施第一个具体会计准则以后，对于规范企业行为、提高会计信息质量、维护市场经济秩序起了积极作用。至此，也标志着我国企业会计核算法规规范进入到一个会计制度与会计准则并存的时期。2006 年2 月15 日，财政部发布了新会计准则，这标志着中国与国际财务报告准则趋同的企业会计准则体系正式建立，这是我国会计发展史上新的里程碑。标志着中国会计准则与国际会计准则最终实现了全面接轨。本文讨论了我国新会计准则与国际财务报告准则趋同的必然性和影响，研究了准则趋同的具体内容，分析了我国对国际趋同的态度，最后对新会计准则发展趋势做出展望。

关键词：新会计准则 具体会计准则 国际趋同

一、新会计准则国际趋同的必然

(一) 新会计准则国际化是资本市场国际化的产物在国际资本流动的过程中，不仅资本的供需双方需要了解彼此的财务状况，满足各自需求，而且国际证券监管机构为实施有效监管，也要按照国际标准，严格审核跨国筹资公司的财务报告。这就要求在国际资本市场融资的公司按照国际通行的会计准则编制财务报表，而无须对原有财务报告进行重编或调整。新会计准则的实施，是中国融入世界经济的重要一步，对整个国家的经济状况都将发生影响。

(二) 新会计准则国际化是国际贸易发展的必然要求

近几十年来，我国与世界各国双边、多边贸易活动日益增多，推动了世界经济的全球化发展。企业从事对外贸易，必然通过客户提供的财务报告来分析评价其资产实力、资信状况和风险状况。会计信息已成为各市场主体达成市场交易的重要媒介，其质量的高低直接影响市场交易质量的高低，并影响全球范围资源的有效配置。因此，作为商业通用语言的会计应按照国际惯例，提供可比和有效的会计信息，以提高国际贸易的高效率。

二、新会计准则国际趋同的影响

(一) 资产减值计提方面的调整所带来的影响

新准则规定，对资产计提的减值准备，一经确认不得恢复。而“盈利上升，多计提跌价准备；但会计准则变动后，上市公司不能冲回上述准备。因此，对于一些已经利用大幅计提减值准备“隐藏利润”的公司而言，则可能会赶在2007 年1 月1 日之前，赶紧将减值准备冲回。

（二）债务重组方法的变革所带来的影响

债务重组将规定：由于债权人让步，债务人获得的利益将直接计入当期收益，进入利润表，而原来是计入资本公积；同时引入公允价值，以实物抵债，将以公允价值计量。于是一些无力清偿债务的公司，一旦获得债务全部或者部分豁免，其收益将直接反映在当期利润表中，可能极大地提高每股盈余。

（三）合并报表基本理论的变革所带来的影响

与《合并会计报表暂行规定》相比，新的合并财务报表准则所依据的基本合并理论已发生变化，从侧重母公司理论转为侧重实体理论。合并报表范围的确定更关注实质性控制，母公司对所有能控制的子公司均需纳入合并范围，而不一定考虑股权比例。所有者权益为负数的子公司，只要是持续经营的，也应纳入合并范围。这一变革，对上市公司合并报表利润将产生较大影响。

三、新会计准则国际趋同化的分析

（一）新会计准则国际趋同的特点

新会计准则与国际财务报告准则的趋同不等于相同。在关联方交易及其交易的披露、资产减值损失的转回、部分政府补助的会计处理上，新会计准则保持了“中国特色”。主要体现在以下两个方面：

1、关联交易问题

国际会计准则原来对国有企业即政府所有的企业是豁免披露的，不作为关联方，但是后来把豁免取消了。在中国，我们不可能按照国际做法去做。如果把国有企业都作为关联方，它们之间的交易都作为关联交易披露，既不现实也没意义。新准则中规定，除了有关法律法规有明确规定做权益处理的，均做收入处理。

2、资产减值损失的转回问题

关于已经确认资产减值损失的转回问题，我国现行制度和《国际会计准则第36号》都允许对已经确认的资产减值损失予以转回，但是从我国实际运行情况看，该规定已经成为一些企业操纵利润的主要手段，不利于提高会计信息质量。为此，新准则针对我国目前所处的经济环境，规定对于已经确认的减值损失不得转回，这与国际准则形成了实质性差异。

（二）新会计准则国际趋同的内容

趋同是大的方向，是大势所趋。在市场和经济全球化的今天，世界各国的会计准则走向趋同是时代发展的客观要求和发展方向。这次准则体系修订的完成，把我国会计工作、会计准则向前推进了一大步，而且与国际会计准则的关系日益趋同。主要体现在以下几个方面：

1、内容架构趋同

我国企业会计准则体系，由基本准则、具体准则和应用指南构成。其中，基本准则是纲，在整

个准则体系中起统驭作用，基本相当于国际财务报告准则中的《编报财务报表的框架》；具体准则是目，是依据基本准则原则要求对有关业务或报告做出的具体规定，应用指南类似于与各项国际财务报告准则一并发布的应用指南和实施指南以及相关的解释公告。新会计准则体系基本实现了与国际财务报告准则的趋同。2005年，财政部先后发布了6批共22项会计准则的征求意见稿，此外，对现行的1997年至2001年期间颁布的16项具体会计准则，也进行了全面的梳理、调整和修订，最终在2006年初构建起一套企业会计准则的完善体系。可见，我国企业会计准则体系在内容架构上已基本实现了与国际财务报告准则的趋同。

2、要素计量趋同

新会计准则体系在会计要素计量方面的一大亮点就是公允价值的应用。新会计准则在应用公允价值时把握这样一个原则：以历史成本为基础，同时引入公允价值，但是公允价值在什么情况下可以用，限制比较多。总体原则要把握两点：一是要运行活跃的市场；二是交易双方在完全自愿的情况下，没有第三方干扰，讨价还价形成的价格，也可以说是公允的。总体上说，新会计准则体系对公允价值的运用还是比较谨慎的。

3、具体准则趋同

（1）将公允价值引入新会计准则体系

国际财务报告准则中比较侧重于公允价值的应用，我国原有会计准则都几乎不涉及公允价值。考虑到我国市场发展的现状，修订后的准则体系中主要在金融工具、投资性房地产、非共同控制下的企业合并、债务重组和非货币性交易等方面采用了公允价值。同样的，在交易性证券投资方面也引入了公允价值。所谓交易性证券投资，类似于原先的短期证券投资。新会计准则要求，期末按交易所市价计入当期损益，结果使资产价值可增值也可减值，而不再采用现行的单边调整减少资产价值的成本与市价孰低法，这一点，可能使证券性交易投资较多的公司，其股票的账面价值，也将反映在当期业绩中。但总体上说，会计准则体系对公允价值的运用较为谨慎。

（2）合并财务报表的合并范围以控制为基础确定

《企业会计准则第33号——合并财务报表》第6条规定，“合并财务报表的合并范围应当以控制为基础加以确定。控制是指一个企业能够决定另一个企业的财务和经营政策，并能据以从另一个的经营活动中获取利益的权力”。这些规定与《国际会计准则第27号——合并财务报表和单独财务报表》的规定一样强调了实质控制。另外，新的合并财务报表准则所依据的基本合并理论于侧重母公司理论转向侧重实体理论。

（3）非同一控制下的企业合并采用购买法

1995年财政部发布的《合并会计报表暂行规定》和1997年发布的《企业兼并有关会计处理问题暂行规定》等规定，从未明确提及企业合并会计处理方法。从这些规范看，我国允许企业采用的合并会计方法实质上是购买法，但从现行实务来看，企业合并主要是换股合并，加上公允价值难于取得，企业一般采用权益结合法。国际财务报告准则中是禁止采用权益结合法的。在准则体系的《企业会计准则第20号——企业合并》中规定，在非同一控制下，“购买方在购买日作企业合并对价付出的资产、发生或承担的负债应当按照公允价值计量，公允价值与其账面价值的差额，记入当

期损益”，从而将非同一控制下的企业合并的会计处理方法规定为购买法。

（4）金融工具会计准则的制定

金融工具会计准则一直是国际会计准则中比较复杂的内容。如何有效地对金融工具进行确认和计量，完善金融工具会计准则体系，一直以来是各国政策制订部门的重要工作。我国在全面借鉴IAS 32、IAS 39 的基础上，结合我国实际，出台了《金融工具确认和计量》、《金融资产转移》、《套期保值》和《金融工具列报》等金融工具会计准则。这四项准则各有侧重、相互关联、逻辑一致，形成一个有机整体，其核心是将金融衍生工具纳入表内核算并按公允价值计量，相关公允价值变动计入当期损益或所有者权益。

同时规定，企业如开展套期保值业务可以选择使用套期会计方法，但必须符合严格的条件，对公允价值套期、现金流量套期和境外经营净投资套期等区分进行会计处理；企业的会计处理应当根据各单项金融工具的特点及相关信息的性质将其进行适当归类，以揭示金融工具的潜在风险。因此，新会计准则的建立，标志着我国金融工具会计处理与国际会计准则全面接轨，有利于规范金融工具特别是衍生工具会计预警系统，及时揭示和披露交易决策的相关信息，引导衍生工具的有效运作，提高金融信息可比性和透明度。

四、新会计准则国际趋同的态度

（一）趋同是进步方向

中国一方面将积极支持国际会计准则理事会制定一套全球公认的、高质量的会计准则；另一方面也将一如既往地推进会计改革，着力促进中国会计准则与国际准则的趋同。在对待会计国际协调方面，我国应立足于国情、立足于当前会计环境，努力促使会计标准与国际财务报告准则相协调或者一致。随着国内会计准则的逐步修订和健全，我国会计标准与国际会计标准的差异正逐步缩小，逐步实现我国会计标准与国际会计标准的趋同。

（二）趋同不等于相同

如果忽略各国国情，忽视会计发展状况和环境特点，趋同将很难实现，或者会遇到许多困难。国家会计准则制定机构与国际会计准则理事会之间在会计准则制定过程中应当相互沟通、相互借鉴、相互认可。

（三）趋同需要一个过程

为了适应国际上发达国家经济发展的需求，国际会计标准对发达国家已经比较普遍的经济交易事项做出了规范，但是我国目前没有相同或类似的经济交易事项，或者我国相同和类似经济交易事项才刚刚起步，还没有制定相应的会计标准，比如各种形式的衍生金融工具、退休金与养老金会计。对于这类差异，应积极开展研究，做好相关准备工作，待这些交易事项实际发生或者较为成熟时，在符合我国国情的情况下，可以考虑全面引入国际会计标准和国际惯例。需要积极且不断地研究新情况、解决新问题、创建新机制，努力追求符合国际效率、公平、主权和全球多样性发展要求的建设机制。

参考文献:

[1] 姚娟, 潘洪鲁. 新会计准则与国际财务报告准则的异同[J]. 太原城市技术学院学报, 2006, (4).

[2] 刘玉廷. 关于会计中国特色问题的思考[J]. 会计研究, 2000, (8).

文章来源: 财经界 (责任编辑: XL)