谈我国会计准则制定程序的国际趋同

罗映红

(广东技术师范学院会计学院 广州 510630)

【摘要】本文分析了会计准则制定程序实现国际趋同的重要性及我国对此问题的关注情况,对比分析我国现行会计准则制定程序与趋同目标的差距,进而引起社会各界的重视并为我国会计准则制定程序的国际趋同指明方向。

【关键词】会计准则 制定程序 国际趋同

不以规矩,不成方圆,没有精密制造的规与矩就不能绘制出合乎要求的方与圆,没有科学合理的制定程序便难以制定高质量的会计准则,在我国致力于企业会计准则与国际财务报告准则的持续趋同之际,除了要借鉴已成方圆的国际财务报告准则外,还要借鉴其成就方圆之规矩的准则制定应循程序,实现会计准则制定程序的国际趋同,这样才能在国际趋同之路上走得更远、更顺畅。认识会计准则制定程序实现国际趋同的重要性、了解我国对准则制定程序国际趋同的态度、明确趋同目标、对比分析后指出我国准则制定程序国际趋同的努力方向,这在现阶段显得尤其重要。

一、我国对会计准则制定程序国际趋同的态度

会计准则制定程序能否实现国际趋同显得如此重要,那么我国对此究竟抱持什么样的态度,又是否足够重视呢?以下将从学术探讨、趋同现实和长远规划三个方面加以探究。

1. 学术探讨中忽视。自2006年新会计准则体系颁布特别是2008年金融危机爆发以来,会计准则国际趋同的话题被理论界和实务界关注和探讨。笔者在中国期刊全文数据库进行了一项搜索调查,时间段为2005~2011年,期间探讨会计准则国际趋同的文章有158篇,均是研究分析我国的企业会计准则在内容上如何实现国际趋同,而探讨会计准则制定程序的文章仅有13篇,探讨会计准则制定程序国际趋同的文章更是没有。显而易见,大家的关注点主要放在了准则内容的国际趋同上,而对准则制定程序国际趋同的关注甚少。

2. 趋同现实中忽略。2005年制定了全新会计准则体系后,我国的企业会计准则被认为实现了与国际财务报告准则的初步趋同。分析已实现的初步国际趋同,包含1项基本准则和38项具体准则的全新会计准则体系仅仅花了不到1年的时间以国际财务报告准则为蓝本快速制定,某些准则的内容与国际财务报告准则几乎没有差异,而我国目前的会计准则制定程序却还存在诸多不合理之处,没有很好地学习和领略国际财务报告准则制定程序的科学性与合理性。可见,我国会计准则目前所实现的初步趋同仅仅注重了准则内容的趋同,而忽略了准则制定程序的国际趋同。

3. 长远规划中疏忽。金融危机后,为了积极响应二十国集团峰会(G20)和金融稳定理事会(FSB)关于各成员国加快趋同步伐、建立全球统一高质量会计准则的倡议,2010年4月2

$=6\times4.329\ 5+100\times0.783\ 5=104.31$(元)

故此时债券发行价格为:100元<P≤104.31元,则应采用溢价方式发行。

(2)当市场平均利率为r=6%,债券利率i=6%时,债券的内在价值为:

$$V=Bi\frac{1-(1+r)^{-t}}{r}B(1+r)^{-t}$$

$$=100\times6\%\times\frac{1-(1+6\%)^{-5}}{6\%}+100\times(1+6\%)^{-5}$$

$=6\times4.212\ 4+100\times0.747\ 3=100$(元)

故此时债券发行价格P=100元,则应采用按照面值发行。

(3)当市场平均利率为r=7%,债券利率i=6%时,

债券的内在价值为:

$$V=Bi\frac{1-(1+r)^{-t}}{r}B(1+r)^{-t}$$

$$=100\times6\%\times\frac{1-(1+7\%)^{-5}}{7\%}+100\times(1+7\%)^{-5}$$

$=6\times4.100\ 2+100\times0.713\ 0$

$=95.90$(元)

故此时债券发行价格P≤95.90元,则应采用折价方式发行。

三、结语

本文对债券的发行方式与定价加以数学证明,能使我们更深刻理解利率决定债券发行方式与定价的内在机理,同时给企业确定债券发行价格提供了依据。对于企业债券以其他方式付息与还本的情况,可以采用类似方法证明。

主要参考文献

1. 赵德武.财务管理.北京:高等教育出版社,2003

2. 中国注册会计师协会.财务成本管理.北京:中国财政经济出版社,2011

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》,路线图在全面回顾总结自2005年以来我国企业会计准则建设、趋同、实施和等效经验与成绩的基础上,提出了我国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同的方向、策略和事件安排。细读持续趋同路线图中关于我国企业会计准则建设的规划,很遗憾未能看到对会计准则制定程序的改进或调整的任何安排。很显然,我国的准则制定者仍然没有关注到我国准则制定程序的不足,没有意识到准则制定程序也需要向国际趋同。

二、我国现行会计准则制定程序

财政部在2003年7月公开发布了《会计准则制定程序》,程序中规定财政部会计司负责会计准则的草拟工作,实行项目起草组负责制。项目起草组原则上以会计司各处为单位组成,吸收相关人员参加。草拟的会计准则分为讨论稿、征求意见稿、草案和送审稿,而我国会计准则的制定过程分为以下四个阶段:

1. 制立项阶段:会计司根据我国经济发展的需要,提出会计准则立项意见,向会计准则委员会和有关方面征求意见。会计准则立项意见应包括对立项的背景和理由做出说明。会计司根据会计准则委员会和有关方面的意见和建议,对会计准则立项意见做出修改调整,按规定程序报财政部领导批准后正式立项。会计司应将立项情况向会计准则委员会通报,并向社会公布。会计准则委员会应根据需要,结合确定的会计准则项目和立项意见,成立项目研究组,开展课题研究,形成研究报告。

2. 起草阶段:会计准则项目立项后,会计司应立即组成项目起草组,并将项目起草组的成员及有关情况向会计准则委员会通报。项目起草组根据所承担的会计准则项目,及时提出工作计划和时间表,在有关研究报告和实际调查研究的基础上,起草完成讨论稿,由会计司提交会计准则委员会征求意见,修改后形成征求意见稿。

3. 公开征求意见阶段:会计司应通过向各省、自治区、直辖市和计划单列市财政厅(局)以及国务院有关业务主管部门印发征求意见稿,在会计准则委员会网站和其他主要媒体上公布、召开座谈会、研讨会等形式,向社会广泛征求意见。项目起草组应对公开征求的意见进行汇总,并根据反馈意见对征求意见稿进行修改,形成草案,由会计司再次提交会计准则委员会征求意见。

4. 发布阶段:项目起草组根据会计准则委员会的意见对草案进行修改,形成送审稿,会计司按规定程序报送财政部领导审定后,由财政部发布并组织实施。

已发布实施的会计准则,如需重大修订,修订程序同上。

三、我国会计准则制定程序的国际趋同目标:IASB的应循程序

国际财务报告准则(IFRS)之所以质量服众,得到那么多国家和地区的认同并逐渐与之趋同,关键因素之一在于IASB严格遵守并持续完善的准则制定的应循程序,这也正是我国会计准则制定程序国际趋同的目标。为制定全球统一的高质量会计准则,在国际会计准则委员会基金会(IASCF)章程和IASB国际财务报告准则引言中,均有IASB制定准则应循程序框架及其最低要求的内容,而2006年3月发布的《IASB应循程序手册》进一步补充和完善了国际财务报告准则的制定程序,将准则制定程序划分为以下六个阶段:

1. 制定日程阶段:此阶段IASB 确定是否将某一项目纳入日程表以及各项目的优先顺序。IASB确定某一项目能否纳入日程表的核心标准是考虑投资者的需要,围绕核心标准有该项目对会计信息的相关性及可靠性的影响、现行的实务指南、促进趋同的可能性、拟开发准则可能达到的质量、资源约束等一些具体标准。未纳入日程的项目可以设为研究项目,待条件成熟后再纳入。日程表需要经过IASB 成员(14人)投票后半数赞成方能公布。

2. 项目计划阶段:此阶段由项目经理拟定项目计划,IASB有时会为某些重大项目建立工作小组,工作小组的构成需足以反映某一特定领域所涉利益的多样性,以使IASB 在做出重要决策时可向小组咨询。

3. 讨论稿阶段:此阶段为非必经阶段,IASB对某些重大新课题可能会发布讨论稿,讨论稿通常包括对某一问题的概述、解决问题的可能途径、讨论稿作者或IASB的初步看法及评论邀请,讨论稿需通过IASB成员投票半数赞同方能公布,讨论稿的评论有效期一般为120天。

4. 征求意见稿阶段:征求意见稿以准IFRS的形式发布,除了确认、计量和披露要求及评论邀请外,还包括运用和实施指南、结论基础以及持异议的IASB成员的观点等内容。征求意见稿需通过IASB成员投票得9票以上才能公布,征求意见稿的有效期通常为120天,有效期结束后IASB 仍可采取现场测试或公众听证会和圆桌会议的方式获取建议。

5. 准则发布阶段:征求意见稿之后发展路径有两条:一是修改征求意见稿再度征询,二是发布正式准则。IASB如认为经过征求意见后已就某一问题形成结论,则会草拟正式的IFRS,投票前通常需由国际财务报告准则解释委员会进行最终复核,一旦投票通过(九票以上的赞同)则正式发布准则。

6. 准则发布后阶段:IASB在准则发布后会与利益相关者,包括其他准则制定者定期会晤,以解释实际运用中出现的问题并了解准则处理方法的潜在影响,密切关注环境变化和使用者的反馈,以确定是否需要就某一问题启动新的研究。

纵观IASB的准则制定应循程序,该程序全程贯穿着透明的原则,充分体现了独立性、公开性、公正性、充分性的特点,保证了高质量国际财务报告准则的产生。

四、关于我国会计准则制定程序的国际趋同的建议

对比分析我国现行的会计准则制定程序与IASB的应循程序,找出差距所在,为我国会计准则制定程序的国际趋同指明努力的方向。对比分析见下表:

综上对比分析可见,我国的会计准则制定程序与IASB的应循程序在独立性、公开性、公平性和透明度等方面还存在一定的差距。为此,在我国企业会计准则国际持续趋同的道路上,我们仍需努力。

我国与IASB的会计准则制定程序对比

对比项目		我国会计准则制定程序	IASB的应循程序
程序	可操作性	程序规定过于笼统、不够明确,操作性较差	程序具体、明确,具有可操作性
	可监督性	程序不够明确、随意性较强,不利于监督	程序明确、具体,有利于监督
	完善度	2003年7月发布至今尚未做过调整和完善	一直处于完善和调整过程中
	遵循度	有些程序流于形式,但未做任何说明,如意见的公开征求程序	准则制定过程中严格遵守程序,未遵守程序需说明理由并公布
制定机构		国家财政部,属于准则的利益相关者之一,独立性较差	国际会计准则理事会(IASB),独立于各相关利益集团,独立性强
制定人员		项目起草组负责制定,项目起草组以会计司各处为单位组成,吸收相关人员参加,人员来源过于单一,对于"相关人员"规定不明确,随意性强,代表性不够广泛	IASB有14名委员,均为技术性和专业性人员,其中5人具有审计师背景,3人具有财务报表编报者的背景,3人具有财务报表使用(分析)经验,1人具有学术背景,所有成员分别来自不同国家,均独立于任何组织和地区利益,独立性强,代表广泛
制定阶段		制定程序分为4个阶段:立项、起草、公开征求意见和发布阶段;没有准则发布后阶段以促进准则的有效执行,没有严谨的项目计划以保障制定工作有序进行	制定程序分为6个阶段:制定日程阶段、项目计划阶段、讨论稿阶段、征求意见稿阶段、准则发布阶段、准则发布后阶段
立项标准		提出立项意见的依据是经济发展需要,过于笼统,标准不够明确,难于做出判断	判断一个项目能否立项核心标准是考虑投资者的需要,并结合一些具体判断标准
决策制度		领导审批制:准则的立项、发布等均需报财政部领导审批确定,难以实现科学决策	票决制:准则的立项、公布日程表、讨论稿、征求意见稿和准则的发布均采用投票机制,体现公平性
意见征求		范围过窄,主要是面向财政厅(局)和国务院有关业务主管部门;时间规定不明确,实践中时间过短且不稳定;主要采用座谈会、研讨会的方式收集意见	范围广;时间足够长且稳定;采用互联网、听证会、圆桌会议、现场测试等方式收集意见,体现了公开、透明的原则
意见处理		公众提意见后就没有下文,财政部几乎没有针对公众意见进行反馈	在公布准则时,说明IASB如何处理公众所提的不同意见
公众参与度		公众特别是作为准则执行者的上市公司参与度很低	对准则制定的参与度高,准则利益相关者能充分博弈,体现公平性

1. 明确立场,坚持原则。在努力实现准则制定程序的国际趋同之前,我们一定要明确"趋同"而不是"直接采用"的立场,一定要坚持"趋同不等于等同"的原则。因为我国有着特殊的政治、经济和文化背景,必然会导致一些特殊情况的存在,所以会计准则制定程序不能照搬IASB的制定程序,而应该立足自身,以IASB的应循程序为蓝本,以其所体现的公开、独立、公平、透明为精髓,设计属于我国的科学合理的企业会计准则制定程序。

2. 立足自身,改革创新。在明确了准则制定程序国际趋同的立场和原则后,我们则需要结合我国国情,以IASB的应循程序为基础进行改革创新。就准则制定机构而言,目前我国是由财政部会计司来制定,一是考虑历史惯例,我国以往会计准则及其他会计制度均是由财政部代为制定,二是为了保证会计准则的权威性。但是,财政部会计司作为准则制定机构,其在形式上显然是不独立的,因为政府是会计准则的一大利益相关者,唯有在实质独立性上去弥补。比如从制定人员上加以改进,我们可以在会计司下面设一个准则制定工作组取代项目起草组全程负责准则制定,人员仍是由会计司各处人员和相关人员构成,但引进一些不同背景的专业性和技术性的专家和会计准则执行者的代表进入到"相关人员"部分,而且在比例上与会计司各处人员持平。

3. 提升质量,严格遵守制定程序。我们必须致力于提高准则制定程序的质量如程序内容的可操作性,各项规定要具体、明确,而不仅仅是原则上或是笼统的规定,比如应对征求意见期限做出明确、稳定的规定,对准则公布后的程序加以规范,这样才能有规可循,否则将会增加程序的随意性,从而导致准则制定者不能严格执行各项程序,在可做可不做的情况下往往选择不做,不能体现充分性。很自然地,提高了程序的可操作性自然就提高了程序的可监督性,因为每一个阶段每一个流程都是规范的,这样有利于社会公众的监督,促使准则制定机构能严格遵守制定程序,减少随意性和流于形式的现象。

4. 转变观念,不断完善。无论是准则制定者还是准则执行者,无论是理论界还是实务界,一定要转变观念,认识到会计准则制定程序实现国际趋同的重要性,而不能只是一味关注准则内容的国际趋同,忽略了准则制定程序的国际趋同。我们需要向IASB的应循程序趋同,学习借鉴其精华所在,这样我国的企业会计准则的建设才能取得长足发展,最后实现国际持续全面趋同。在转变观念后,则应着力去完善准则制定程序以实现国际趋同,比如在制定阶段上考虑增加准则发布后程序以促进准则的有效执行;立项标准要从会计信息使用者的角度考虑提出且要具体;对于准则制定过程中涉及立项、准则发布等决策时能考虑实行投票机制,实现科学决策;在征求意见方面,应该放宽征求意见的范围,采取多种方式如听证会、圆桌会议并充分利用媒体网络去征求各方意见;针对收集到的意见要及时进行反馈和处理,提高社会公众的参与度和提供意见的积极性。

总而言之,我们必须开始重视会计准则制定程序的国际趋同问题,并积极采取相应的完善措施以促进向IASB的应循程序逐步趋同,这样才能制定出高质量的会计准则,最终实现我国企业会计准则与国际财务报告准则的持续、全面趋同。

主要参考文献

1. 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,2010-04-02

2. 财政部.会计准则制定程序,2003-07-10

3. 柯琼.会计准则变迁原因的理论述评.财会月刊,2011;18

4. 邱泽新. 会计准则制定程序的多视域解读. 财会月刊,2011;24

5. 应益华.会计准则国际趋同中话语权问题研究.财会月刊,2011;36