

论国际会计思想的十年发展

潘上永(教授)

(浙江经贸职业技术学院财务会计系 杭州 310018)

【摘要】从2001年国际会计准则理事会改组至2011年的十年间,国际会计改革的步伐不断加快,国际会计技术的进步日益迅速,其与国际会计思想的不断发展密切相关。在这十年中,公允价值计量的思想有了曲折性发展,原则导向的会计思想成为全球共识,全球统一的会计思想得以逐步推进,面向未来的会计思想进一步发展,面向新兴市场的会计思想初步形成,会计信息标准化思想得到演进与实践。

【关键词】国际会计 会计思想 发展

一、公允价值计量会计思想的曲折发展:基于相关性与可靠性的理论博弈

公允价值的发展历程就是会计的相关性与可靠性的博弈过程。历史成本是使用最早也是最普遍的计量属性,其优点是具有可靠性,能提供会计记录的最原始依据,但其缺点是将资产与负债的账面金额永远固定在初始价值上,对判断资产与负债的价值不具有相关性。而公允价值尽管其可靠性差,但其相关性高。所以,自20世纪70年代起,美国的公认会计原则中就开始使用公允价值,20世纪80年代其使用范围更加广泛,此时美国证监会(SEC)与金融界产生争议,前者主张对金融工具使用公允价值,后者主张使用历史成本。20世纪90年代之后,FASB与SEC立场一致,力挺公允价值。21世纪之后,美国使用公允价值的力度再次加大,在US GAAP中有十多项准则都涉及公允价值。

顺周期效应成为金融危机寻找替罪羊的借口。2008年美国金融危机发生后,美国国内掀起了寻找金融危机成因的高潮,最后政治界、金融界将金融危机的产生归咎于公允价值。2009年3月12日召开的美国众议院听证会上,不少银行业人士将“逐市定价”造成的状况称为“死亡螺旋”。美国联邦储蓄保险机构(FDIC)前董事长William Isaac认为这是美国金融危机的主要原因,并将死亡螺旋陷阱归纳成这样的线条:价格下跌、计提拨备、亏损加大、公司价格下跌、恐慌性抛售、价格继续下跌。在相互的下跌过程中,金融机构更有可能继续出现拨备提高、亏损、评级下调、更多坏账。

“市场→模型”的计量方法体现了基于管理层判断的相关性。2009年3月17日,FASB发布了《决定市场是否非活跃和交易是否非贱价急售》的职员立场公告,试图赋予企业在确定公允价值时更多的自由裁量权。2009年4月2日,在二十国集团伦敦峰会宣言发表几小时后,FASB公布了其对非活跃市场中的公允价值征求意见稿的暂时性结论,取消了在非活跃市场条件下认定所有交易都是抛售交易的假定,代之以综合考虑企业所获得的各项证据,以确定非活跃市场条件下的

交易是否为抛售,将企业在运用市场价格计量公允价值时的操纵空间大大压缩。这个时期美国学者对公允价值讨论的核心是公允价值的确定方法,经历了由“市场→市场”到“市场→模型”的方法转变,而其本质是“市场→管理”的方法,以致会计主体的最终利润很大程度上来源于管理层的判断。

“多层次”理论体现了基于估值技术的相关性。2011年5月12日IASB发布了《IFRS13:公允价值计量》。要求在计量资产的公允价值时考虑“最大程度和最好的使用(方式)”以及“使用”和“交换”两种估值前提。将各种输入值的优先顺序确定为公允价值的级次,且规定三个层次:市场价,同类市场价,第三层次输入值。规定用于计量公允价值的估值技术必须与市场法、收益法或成本法一致。估值技术中还包含了在非活跃市场条件下运用估值技术的基本原则,即最大化运用可观察的相关输入值,最小化运用不可观察输入值。多层次理论成为资产与负债估值技术的核心。

二、原则导向会计思想的全球共识:基于美国规则导向会计的反思

国际会计准则委员会(IASC)在成立的最初一段时间里,主要工作是收集发达国家的会计准则,形成具有较高选择余地的准则,以便于世界各国接受和使用。后来开始独立制定国际会计准则(IAS),由于考虑到准则的全球运用,故准则条款都比较原则化。但此时全球各国会计各行其道,IAS几乎不太被全球会计界所关注,美国公认会计原则(US GAAP)成为国际资本市场上的会计规范。直到2001年IASB开始推广国际财务报告准则(IFRS)之前,国际会计准则的原则导向性思想都主要基于全球应用观。

由于安然事件及随后出现的一系列会计造假丑闻,使美国一贯标榜的全世界最完善的会计准则体系受到质疑,这在一定程度上动摇了美国立法机构、监管机构和公众对美国会计准则质量的信任,引起了会计准则制定的“原则导向”与“规则导向”之争,普遍认为美国的公认会计原则是规则导向的会计准则,其特点是含有大量的例外、大量的明线测试、详尽的

解释和操作指南,更多地偏向于细致的会计规定。大量的例外易造成准则内部的前后矛盾、相互抵触;大量的明线测试使会计主体容易通过经济交易策划与安排进行会计操纵;过于详尽的解释和指南,使准则对新出现的情况缺乏灵活性。2002年7月,布什总统签署了《2002年萨班斯—奥克斯莱法案》,要求SEC等就改进美国会计准则的制定思想开展一系列研究。2003年7月25日SEC发布了《美国财务报告制度采用原则基础会计》,确立了美国今后会计准则坚持原则基础,在很大程度上否定了已实行28年的规则导向会计。在2003年后,由于US GAAP对规则导向准则的近30年检验,使IASB坚定了原则导向的国际会计准则制定思想。

IASB在2001年改组后,对原国际会计准则中15个准则的修订,以及新发布的13项国际财务报告准则,都遵循了原则导向会计的准则制定思想,要求同一主体不同时间和各主体之间,相同的交易和事项按相同的方式进行会计处理和报告;不同的交易和事项按不同的方式进行会计处理和报告,不允许进行处理方法的选择。

三、全球统一会计思想的逐步推进:基于经济全球化对财务报告的需求

建立全球会计标准的思想萌芽于20世纪中期,经历了“推广主要准则→制定核心准则→建立统一准则”的过程。“全球统一会计”的最初行动是会计协调,经过“双边协调”、“地区协调”后进入“全球协调”阶段,1973年国际会计准则委员会(IASC)的成立,其作为全球会计协调的机构,博采众长,将主要国家的常用会计标准罗列起来,供各国选用,IASC在这个阶段进入“推广主要准则”的“全球统一会计”初级阶段。

20世纪70年代后,尤其是到了90年代,资本市场全球化的进程日渐加快,跨国投融资比重日益增加,资本国际流动规模日益增大。基于全球协调思想的“推广主要准则”的做法越来越不能满足会计信息的国际可比性要求,一些国际组织决定制定“核心准则”。

1995年证券委员会国际组织(IOSCO)与IASB签订承诺推广核心准则,IOSCO在2000年5月正式宣布审核通过IASB的核心准则。至2001年,IASC制定和颁布了41项会计准则,其中包括IOSCO指定完成的核心会计准则。这些核心准则已通过IOSCO的审核并获准成为证券跨国发行和上市使用的会计准则,这时,运用国际会计准则编制财务报告的上市公司已经达到168家。IASB在这个阶段进入“制定核心准则”的“全球统一会计”中级阶段。

2002年IASB成立,其将使命定位于建立全球统一的会计准则。2005年,世界各国准则向国际财务报告准则(IFRSs)的转换出现一个高潮。欧共体上市公司开始依照IFRSs编制合并会计报表,2005年,IASB修改了部分准则内容,减少了它与美国公认会计原则的差异。2007年11月,美国证券交易委员会(SEC)决定允许在美国上市的外国企业按照IFRSs编制报表。2008年全球金融危机之后,2008年11月15日20国集团金融峰会达成的行动计划中规定:“建立高标准的全球会计准则,确保金融机构对风险披露的全面、准确和及时”。2009

年4月2日20国集团伦敦峰会正式公报第15条写道:“呼吁会计标准制定者与监管人员通力合作,以改善评估和准备措施的标准,取得一套具有针对性的高质量的全局会计标准。”美国证监会在2010年发布声明支持建立全球统一的高质量会计准则。IASB在这个阶段进入“建立统一准则”的“全球统一会计”高级阶段。

但在建立全球统一的、高质量的会计准则上,出现了四种不同的思想:直接采用、趋同、认可、趋同加认可。直接采用,就是在采用国际财务报告准则的过程中不履行任何审批或修订程序。尽管目前全球已有120多个国家或地区要求或允许采用国际财务报告准则,但仅有极少数国家或地区采取直接这种最纯粹的“直接采用”模式。趋同模式,就是使本国的会计标准与IFRSs实现实质上的一致,但保留本国的会计准则制定权,如中国。认可模式,就是在决定采用某项国际财务报告准则前先执行认可程序,如澳大利亚、欧盟等。2011年5月SEC发布一份工作人员立场公告,提出将IFRS纳入美国公认会计原则(US GAAP)体系的“趋同认可”模式,在5到7年的过渡期内采用趋同模式,过渡期结束时实现的目标不是“美国发行人采用IFRS”,而是“采用US GAAP的美国发行人编制的财务报表与采用IFRS的主体编制的财务报表是一致的”。然而,2010年后IASB开始强调趋同只是各国或地区走向国际财务报告准则的一个过程,明确主张各国或地区直接采用国际财务报告准则而非趋同,并且强调,只有将国际财务报告准则一字不差地加以应用,才能认定为“直接采用”。

四、面向未来会计思想的进一步发展:基于全球金融危机的推动

从历史的角度看,会计的创立是为了记录历史事实,但早在上世纪20年代末30年代初的经济危机发生前和之后的相当长时间里,“利润预测”就成为美国公认会计原则的一个重要“创新”,在第一次市场大萧条和第二次市场大萧条之间所发生的最大转变就是会计从“以事实为基础的会计”转向“以预测为基础的会计”,会计开始由面向过去转向面向未来。21世纪以来的十年,面向未来的会计思想得到了进一步发展。

2008年金融危机后,无论是美国发布的职员立场公告,金融危机咨询组提出的建议,还是IASB制定的金融工具相关准则,都有一个共同倾向:会计由过去转向未来。公允价值计量中估值方法之一的收益法,是以未来收益为前提的,金融风险计量要求对未来风险进行预计,保险合同负债计量要求确定履约现金流量现值。财政部于2009年12月22日发布的《保险合同相关会计处理规定》,规定保险合同准备金计量的“合理估计法”就充分考虑到了保险合同预期未来净现金流出这一未来要素。

五、面向新兴市场会计思想的初步形成:基于国际会计准则在新兴经济体中的广泛运用

在全球向使用IFRS过渡的第一个阶段中,IASB制定、修改准则主要参照发达的资本市场,关注的是美国和欧盟等国家和地区的意见,准则制定存在着明显的失衡现象,对新兴经济体的意见重视不够。在全球经历第二次向使用IFRS过渡

的进程中,许多新兴经济体国家成为使用国际准则的重要力量。但与一些发达经济体相比,新兴经济体的经济状况存在根本性差异,以至于部分IFRS(如与公允价值相关的准则)在报表中可能产生误导或无用信息。在这个背景下,面向新兴经济体制定和改进国际会计准则的思想日益强烈,并且得到了行动的支持。具体体现在以下三个方面:

一是体现在新兴经济体参与到国际会计准则理事会的活动中。在IASB机构调整中,中国、印度和巴西等新兴经济体在IASB都有了代表,并能直接提供准则制定的意见。IASB还在新兴经济体国家或地区召开准则制定的相关会议,吸收新兴经济体的意见,如:IASB于2010年6月在北京召开金融工具项目圆桌会议,2011年2月在上海和北京召开套期会计圆桌会议。IASB机构调整的目标为:不再是由欧洲和美国主导的国际会计准则制定机构,而是一个真正的全球组织。

二是体现在成立新兴经济体会计准则制定组织上。2009年11月4日,成立了亚洲一大洋洲会计准则制定机构组(AOSSG),目标在于促进亚大地区各国家和地区采用国际财务报告准则,或与之趋同;协调本地区对IASB技术活动的建议;与政府、监管机构和其他地区性组织和国际组织合作,提高本地区财务报告的质量。2011年7月26日,成立了国际会计准则理事会新兴经济体工作组,目标在于进一步增加新兴经济体在国际财务报告准则制定中的话语权,推动国际财务报告准则在新兴经济体的广泛应用和实施,提升国际财务报告准则的全球公认性。2012年3月将成立的拉丁美洲准则制定机构组(GLASS),也将促进拉美地区在国际会计准则中的影响力扩大。

三是体现在制定面向新兴经济体的会计准则上。2009年,IASB修订了《IAS24:关联方披露》,降低了仅受国家控制的关联方的披露要求,目标是消除某些实体的披露负担,特别是那些位于政府对存在广泛的控制和重大影响地区的实体。而这些实体在国有企业较多的新兴经济体中数量众多;同年,IASB还修订了《IFRS1:首次采用国际财务报告》,允许改制上市企业以资产重估值作为认定成本,这是IASB第二次考虑到中国意见对国际准则的修改。新兴市场经济体普遍存在着许多特有的会计技术问题,如:非上市股权投资累计公允价值变动实现时转回至损益;公允价值计量缺乏可靠输入值;财务报表列报结构的重大调整难以运用且与法律要求不相符等。2011年7月26日,IASB发布了《关于未来工作计划的议程咨询意见稿》,在“未来议程的战略方针”中指出应反映三个内容,其中之一是“国际财务报告准则群体”更加多样化;在“财务报告需求”中指出,在过去的十年里,工作主要放在了处理欧洲、澳大利亚以及新西兰采用国际财务报告准则的过渡性需求,与美国一般公认会计准则趋同以及应对国际金融危机。随着议程咨询工作的开展,我们将会进一步考虑其他国家和地区的需求,例如亚洲、拉丁美洲以及加拿大。还有一些项目被认为应添加至议程中。例如,有些人建议我们应重新考虑外币交易的处理,因为在一些新兴经济体国家,这个问题受到特别关注。

六、会计信息标准化会计思想的演进与实践:基于信息化社会背景和会计信息多元化需求

会计信息标准化的最杰出成就是可扩展商业报告语言(XBRL)的开发,这一构想最早由美国注册会计师查尔斯·赫夫曼于1998年4月提出。传统报表固有的静态性缺点难以满足信息化社会的需要,其编制和加工是静态处理模式,采取的是手工录入报表软件的做法,不能实现真正意义上的电子数据交换。对财务信息深加工,需要进行大量的复制粘贴、重新输入或者以其他格式重新编报工作。数据加工处理的成本高,容易出错,且用途单一。可扩展商业报告语言的动态性特点极大地提高了企业的信息处理能力,能实现财务报告信息处理由静态模式向动态模式转变,减少重复性的数据输入、比较、转换和提交工作。投资者、分析师、金融机构和监管机构等信息使用者都能够更加快速高效地获得、搜寻、比较和分析XBRL格式数据,能够节省财务报告的信息使用成本,提高财务报告信息的使用效果。

可扩展商业报告语言的可扩展性能满足会计、金融、税务等多渠道监管的需要。监管机构或其他方面可能根据特定报告需要,在通用分类标准基础上进行扩展,制定特定的分类标准。可扩展性增强了其灵活性,可以允许信息需求方和报告主体通过对既定分类标准进行扩展来自行增加元素,不同的财务信息使用者能够从不同角度、不同侧面、不同层次,对信息进行深加工和精细化处理。

在信息化革命的推动下,可扩展商业报告语言在全球得到广泛的推崇和应用。2000年4月,XBRL国际组织(XII)正式成立,以制定XBRL技术规范、推动XBRL在全球的应用为主要任务。2009年,国际会计准则委员会基金会(IASCF)首次发布了中小主体财务报告准则分类标准、《XBRL活动应循程序手册》和《IFRS分类标准指南》。2007年10月美国证交会、日本金融厅、国际会计准则委员会基金会于共同发起了“互操作分类标准架构(ITA)”项目,旨在使国际财务报告准则分类标准、美国公认会计原则分类标准和日本投资者网络电子信息披露分类标准三套XBRL分类标准的架构趋于一致,改善不同分类标准之间的互操作性,并为其他分类标准的构建提供参考。中国会计信息化委员会暨XBRL中国地区组织于2008年11月成立,提出了以XBRL国家分类标准作为重要组成部分的会计信息技术标准体系的目标。财政部于2009年4月发布了《关于全面推进我国会计信息化工作的指导意见》,提出了建立健全会计信息化法规体系和会计信息化标准体系的构想。2010年10月19日,发布可扩展商业报告语言(XBRL)技术规范系列国家标准和企业会计准则通用分类标准。2011年初,财政部启动了有15家企业和12家大型会计师事务所参加的通用分类标准首批实施工作。

主要参考文献

1. 杨敏. 会计准则国际趋同的最新进展与我国的应对举措. 中国会计报, 2011-08-21
2. 刘永丽. 中小主体国际财务报告准则解读及启示. 财会通讯, 2010; 25