

[文章编号] 1672-7320(2010)04-0630-05

# 我国会计准则国际化的经济后果及应对策略

田 娟

[摘 要] 会计准则国际化经济后果是指会计准则具有影响国与国之间利益分配的经济后果,主要表现为一国在国际化进程中的收益和成本。我国会计准则国际化的收益主要表现为降低融资成本、吸引外资和促进出口贸易,会计准则国际化的成本主要表现为会计准则的制定成本和变迁成本。为最大化我国的会计准则国际化利益,我国应反复权衡经济后果,积极推进我国会计准则国际等效,提高我国在国际上的发言权并努力建设和完善我国会计准则体系。

[关键词] 会计准则;会计准则国际化;经济后果

[中图分类号] F234.5 [文献标识码] A

2006年2月15日,我国财政部发布了新的企业会计准则体系,这标志着适应我国市场经济发展要求、与国际财务报告趋同的企业会计准则体系正式建立。从国际层面来看,会计准则国际化将造成国与国之间既得利益的重新分割,会计准则的制定必将成为国与国之间博弈的对象。因此,本文从经济后果观的角度探讨我国会计准则在国际化进程中产生的经济后果并提出相应的应对策略。

## 一、会计准则的经济后果

会计准则“经济后果观”的出现始于20世纪70年代。目前被广泛引用的会计准则经济后果含义来自于美国学者斯蒂芬·泽夫。1978年,泽夫在其《“经济后果”学说的兴起》一文中指出,从20世纪60年代起,美国会计界开始意识到会计信息的经济影响。所谓经济后果,按照泽夫的理解,是指“会计报告对企业、政府、工会、投资人和债权人决策行为的影响。这些个体或团体行为的后果被认为可能影响其他团体的利益”<sup>[1]</sup>(第6页)。此外,美国其他学者如威廉·斯科特将经济后果定义为:“经济后果是指无论有效证券市场的理论含义如何,会计政策的选择会影响公司的价值。”<sup>[2]</sup>(第150页)威廉·比弗指出,财务呈报有许多潜在的经济后果,并将其归纳为:财务分配、所招致的累计风险与风险分布、累计消费和累计生产、资源配置、公开提供信息的资源、规范的资源、民间搜集信息的资源<sup>[3]</sup>(第13页)。

从表面上看,会计所生产、提供的只是一些不同数字和文字的排列与组合,从而会计准则似乎是一种纯粹的技术规范。但深入到数字的背后,它还代表了一定的经济利益,表现为会计信息体现并调整着利益相关者之间的利益关系,不同的会计信息将对利益相关者产生不同的影响。由于会计信息是根据会计准则生产与提供的,不同的准则规定会使会计信息的内容有所不同,从而进一步影响到各利益相关者的利益分配格局,因此会计准则是有经济后果的。因此,在经济后果观看来,会计准则不再是一种纯粹的技术规范,而是财富分配的游戏规则,它界定了财富分配的金额和流向。有鉴于此,各利益集团必将极力利用其影响力纷纷介入会计准则的制定和修改,从而使得会计准则的制定和修改类似于国家的其他法规、政策的制定一样,成为一个政治过程。这样,最终颁布的会计准则既要遵循会计本身的基本原则,又要考虑经济后果,最终出台的会计准则将是各方力量博弈的结果。

## 二、我国会计准则国际化的经济后果

### (一)会计准则国际化经济后果的概念

会计准则具有经济后果,影响资源的配置。会计准则的经济后果延伸到国际层面,会计准则国际化必然影响全球资源的配置,引起各个国家利益的增减变化,从而给各个国家、跨国公司以及相关组织带来经济后果,“会计准则不只是一种技术标准的国际化,更具有有一定经济利益后果”<sup>[4]</sup>(第9页)。因此会计准则国际化经济后果是指会计准则具有影响国与国之间利益分配的经济后果,它在世界范围内影响经济资源的配置,从而导致国际间财富的转移。

### (二)我国会计准则国际化的收益和成本

在会计准则国际化过程中,国家是会计准则国际化中的个体,它也是理性的、追求利益最大化的。出于本国利益最大化的考虑,国家在对待会计准则国际化问题上,会基于成本—效益原则,计算自己的得失后再采取合理行动。因此,会计准则国际化的经济后果主要表现为一国在国际化进程中的收益和成本。

#### 1. 我国会计准则国际化的收益

我国会计准则国际化的收益主要表现为:

首先,降低融资成本。由于国内资本市场融资功能还存在诸多缺陷,国内不少公司把在境外上市作为其实现融资的一个重要途径。但一直以来,我国企业在境外市场的融资成本高居不下。一位业内人士表示,内地企业在香港融资成本大约要占融资额的10%~12%,在新加坡约占8%~12%。一个很重要的原因,就是我国内地企业会计准则未与国际接轨,企业一方面不能得到境外投资者的充分认可,另一方面又需要花高额成本聘请相关专业机构进行咨询,一些企业还不得不编制两种财务报告。在全球经济一体化的大环境下,我国企业会计准则获得国际认可将有助于促进我国企业在境外融资,大大降低融资成本。

其次,吸引外资。会计准则国际化的主要推动力来自于跨国公司的发展及资本市场的逐渐全球化。对国内上市公司而言,会计准则的国际化有利于境外投资者更好地理解境内上市公司的财务状况,同时国际化带来的会计信息透明度的提高以及相互理解性的增强可以大大降低境外投资者进入的风险,从而促进其对国内上市公司的投资。

此外,促进进出口贸易。随着我国加入WTO,反倾销成为困扰我国出口贸易发展的一个难题。在过去20多年里,我国出口在全球占4%,而遭反倾销立案数量却占到了14%,成为全世界遭受反倾销调查最多的国家<sup>[5]</sup>(第7页)。而会计准则没有与国际接轨已成为一个重要原因。因为申请反倾销调查的一个重要条件就是接受调查的企业要有一套明晰的会计账簿,而且该账簿是按国际通用会计准则进行过独立审计并有通用性。显然,应对反倾销调查也提出了会计准则国际化的要求。因此,促进我国会计准则国际化有利于排除我国出口贸易的巨大障碍,使我国企业获得一个较好的出口环境,维护我国企业的国际竞争力。

#### 2. 我国会计准则国际化的成本

我国会计准则国际化的成本,首先表现为会计准则的制定成本。我国财政部规定的会计准则制定程序共分为4个阶段。因此,会计准则制定成本也相应分为以下4个阶段的成本:立项阶段成本、起草阶段成本、公开征求意见阶段成本和发布阶段成本。

其次,会计准则国际化必然会引起会计准则的变迁,由此会带来相关专业人士如会计人员、审计人员等学习新准则的成本,包括新准则的获取、学习、培训等成本;按新准则编制企业财务报告的追加成本、按新准则进行审计发生的追加成本、财务报告使用者的学习成本,以及新旧准则的过渡成本等,这都是准则变迁将直接产生的耗费。尤其是对于我国这样一个拥有数以千万计会计人员的国家来说,这部分成本无疑是十分巨大的。同时,为了保证准则的有效执行,政府也必须投入足够的财力进行宣传教育。例如,在新会计准则颁布后不久,财政部于2007年举办了“用友杯”第三届全国会计知识大赛,这虽

然在宣传会计改革和培养会计人才方面起到了很好的效果,但全国上下投入的经费也是相当可观的。

此外,会计准则国际化给我国带来的成本还包括准则实施后对社会的负外部性和因准则变迁引发的其他配套制度变迁成本。会计准则国际化对社会的负外部性主要表现在会计准则在实施过程中可能会遭到抵制,出现与经济环境不相适应的情况。例如,新准则实现了从利润表观向资产负债表观的转变,其核心是要求企业财务管理应当以提高资产负债质量为目标,而不是追逐单一的短期利润。在实施过程中,由于绩效考核指标和监管条件更多地侧重利润指标(利润表观),导致一些上市公司为了短期绩效,或者规避监管要求,人为地操控盈余,滋生短期行为。同时,会计依存于特定的社会环境,会计准则的调整变化会对与原有会计准则相适应的配套机制、配套环境也会产生影响,要求整体中的其他部分也相应产生调整,由此引发其他配套制度的变迁,有时这种成本是很高的。例如,新会计准则采用了资产负债表观,为此现有的其他配套政策必然要随之发生变迁,从而引发一系列成本。

### 3. 我国会计准则国际化收益和成本的权衡

如前所述,会计准则国际化给我国带来的收益是显而易见的。同时,会计国际化也是大势所趋,潮流所向。但是,我们在借鉴国际经验的同时,必须权衡与国际会计准则在协调程度和进度上的利弊得失,不能直接将国际会计准则作为我国会计核算的唯一标准。这是因为如果不切实际地、一味地向国际会计准则靠拢,尽管可以在一定程度上降低我国企业对外融资的成本,但是,这就意味着我国企业需要花费大量的编制成本以使其编制的财务报告与国际会计准则的要求一致。我国财务报告的使用者需要花费大量的学习成本来读懂这些会计信息,同时我国注册会计师也将为此付出更大的执业代价。此外,由于我国尚处在转轨经济时期,成熟的市场经济环境和完善的监管机制尚未完全建立起来,如果不加选择地向国际会计准则靠拢,有可能出现与我国转轨经济环境不相适应的情况,导致会计信息出现混乱或者失控,由此产生的改革成本和风险将是巨大的,还有可能会牺牲我们的国家利益<sup>[6]</sup>(第 7 页)。

## 三、我国会计准则国际化的策略

### (一)反复衡量经济后果

如前所述,在我国会计准则国际化进程中,我们既要看到会计准则国际化给我国带来的收益,又要仔细研究会计准则国际化给我国带来的成本,反复权衡再作选择。

对我国会计准则国际化经济后果的衡量具体可以从以下三方面入手:一是分析我国企业是否通过采用国际会计准则产生了增量会计信息,如果产生了,则认为会计准则国际化为我国企业带来了正面的经济后果;二是分析我国企业按照国际会计准则调整后的净利润与调整前的净利润的差异,以便测算会计准则国际化的经济后果;三是分析我国企业执行新会计准则,由于不适应而造成的会计信息失真以及由此对国家、投资者、债权人等利益相关者的损失。

当然,强调在会计准则国际化进程中要权衡收益和成本,并不意味着蹑手蹑脚、裹足不前。况且,会计准则国际化的经济后果是相对的,会计准则的国际趋同并不意味着财务报告数字的大幅度增减。最新的实证研究表明,以巴黎股市 CAC40 大股东和欧洲其他股市的 21 家公司为样本,看其向国际会计准则过渡对欧洲上市公司财务报告的影响,发现这一影响是有限的和平稳的;首次采用国际会计准则使样本公司的合并报告净利润平均水平明显提高,权益资本略有减少<sup>[7]</sup>(第 31 页)。权衡我国会计准则国际化的收益和成本,是为了在会计准则国际化进程中采取适当的策略,以尽量扩大收益,降低成本,争取净收益最大化。

### (二)坚持“趋同是第一步,等效才是目标”的原则,积极推进我国会计准则国际等效

会计准则等效是指我国企业在那些实施国际财务报告准则的国家或地区上市,按照中国会计准则编制的财务报表不再进行调整,即使调整也只对个别项目做出说明或者编制极少项目的调节表,不需再按国际财务报告准则进行全面转换。中国会计准则国际等效的推进,将大大减少中国企业转换财务报表的调整工作量和转换成本,提高企业的国际竞争力,使中国企业在同一平台上参与国际资本市场竞

争,进一步促进中国企业发展并提升中国企业在国际资本市场的地位和作用。

到目前为止,我国已实现了与欧盟、中国内地与香港的会计准则等效。此外,我国还加强了与美国、日本、韩国、澳大利亚、俄罗斯、非洲等国家或地区的会计合作。一旦时机成熟,我国将积极推进与上述国家或地区的会计等效工作。我国会计准则实现与其他国家或地区会计准则等效,将有利于提升中国企业的国际竞争力,有利于贯彻“走出去”战略和中国资本市场的健康发展,为我国会计准则国际化获得更大的收益。因此趋同只是我国会计准则国际化的第一步,等效才是目标。

### (三)提高我国在国际上的发言权

如前所述,会计准则的国际化不仅仅是一个技术性问题,其背后的实质是各国利益之争,会计准则制定权的获得就是利益的博弈过程。如果我国争取到国际会计准则制定的主导权,使国际会计准则接近我国的会计准则,这样就可以适当减轻我国国内利益集团承担的会计国际化成本,使我国获得的净收益最大化。

首先,我国应积极参与国际会计准则的制定工作。会计准则国际化并不是各国会计简单地向国际会计准则靠拢和单方面接纳,而是各国会计与国际会计准则相互协调的互动过程。因此,我国应积极参与国际会计准则的制定,要积极向国际会计界介绍我国的一些研究成果、实务做法,不断扩大我国会计准则的国际影响力,从而使国际会计准则尽可能反映我国的会计意志。这样可以适当减轻我国会计准则国际化中所负担的成本,使我国在会计准则国际化中获得的净收益最大化。在这些方面我国已取得了一些进展:2007年2月,国际会计准则理事会宣布拟采纳中国建议修订关联方披露准则;2008年1月8日,中国会计准则委员会与国际会计准则理事会就持续趋同机制达成了共识,并签署了持续趋同备忘录。中国会计准则委员会将对国际会计准则理事会发布的讨论稿、征求意见稿及时提供反馈意见。这些变化表明,随着中国经济地位的提升和会计准则国际化程度的日益提高,中国的声音越来越受到国际组织的关注,中国在融入和参与全球性会计准则的制定方面有了突破。

其次,应最大限度发挥我国专家在国际会计准则委员会中的作用。虽然我国是发展中国家,但我国一直在努力争取在国际会计准则中的地位。我国于1997年加入了国际会计准则委员会(IASC),2001年取得改组后的IASC咨询委员会委员的资格。随着我国新准则与国际会计准则基本实现趋同,我国会计准则质量有了较大提高,我国会计准则的国际地位得到了进一步的提高。2005年12月国际会计准则基金会任命我国注册会计师协会会长刘仲黎为国际会计准则委员会基金受托人,任期3年;2006年11月任命证监会原首席会计师张为国为理事会理事,任期5年。我国进入国际会计准则基金会和董事会,说明我国在会计准则国际趋同的博弈过程中由被动变主动,为争取在国际财务报告准则的制定过程中取得发言权,维护我国的经济利益形成了良好的开端。同时,我国还应有意识地培养精通国际会计的专家,动员学术界和实务界有关人士共同研究我国会计准则国际化问题,以争取在IASC中拥有更重要的地位和发言权。

此外,加强区域性的合作也是争取主导权的途径之一。在国际会计准则委员会改组后,以英、美为代表的发达国家主导了国际会计准则的制定过程,因此要在国际会计准则制定过程中争取更多的发言权,区域间合作就显得相对重要。我们可以积极地与经济背景相似、经济发展水平相当等具有相似特征的国家开展区域间沟通、对话和合作,这样既可以提高国际化带来的好处,又可以提高我国在国际会计准则制定中的影响。例如,我们可以加强与亚洲国家准则制定机构间的沟通和合作,对国际会计准则提出意见和建议,积极争取准则制定的发言权,使国际会计准则更多地体现亚洲国家的情况和需求,打破目前利益博弈格局。

### (四)进一步完善我国会计准则体系

虽然我们一直强调会计准则国际化,但是我国仍应制定自己的会计准则,这既是维护国家主权的体现,也因为我国国情具有自身的特殊性。会计准则是植根于特定社会经济环境的,不同的社会制度和社会经济发展水平必然要求相应的会计理论与会计实践相结合。2005年11月19日中国证监会原首

席会计师张为国在出席首届“中国注册会计师精英峰会”时强调,中国在阐述自己国际化立场的同时,还要注意国际上的另一个倾向,即许多国家在采纳国际会计准则的同时,也不会放弃本国会计准则。

因此,在积极向国际会计准则靠拢的同时,完善我国的会计准则体系才是最根本的。这包括:要进一步完善会计准则理论,健全会计准则制定机构以及协调与其它法律法规的关系等。只有不断完善我国的会计准则体系,才能真正达到会计准则国际化的目标,也才能在会计准则国际化中保持竞争力,提高我国的地位,减少我国会计准则国际化的成本,从而使我国会计准则国际化的净收益最大化。

### [参 考 文 献]

- [1] [美] 斯蒂芬·泽夫:《现代财务会计理论》,夏冬林等译,北京:经济科学出版社 2000 年版。
- [2] [美] 威廉·斯科特:《财务会计理论》,陈汉文等译,北京:机械工业出版社 2000 年版。
- [3] [美] 威廉·比弗:《财务呈报:会计革命》,薛云奎等译,大连:东北财经大学出版社 1999 年版。
- [4] 刘 峰:《高质量会计准则与会计准则国际化》,载《财会通讯》1999 年第 10 期。
- [5] 冯巧根:《从倾销标准认定和国际会计准则趋同看会计准则的规范》,载《商业会计》2004 年第 11 期。
- [6] 冯淑萍:《关于中国会计标准的国际化问题》,载《会计研究》2001 年第 11 期。
- [7] 王大力:《盘点中国会计准则提速》,载《新理财》2006 年第 2 期。

(责任编辑 于华东)

## The Economic Consequences of Internationalization of Accounting Standards in China and Its Coping Strategies

Tian Juan

(Economics and Management School, Wuhan University, Wuhan 430072, Hubei, China)

**Abstract:** Internationalization of Accounting Standards refers that the economic consequences of accounting standards have an impact on the distribution of benefits between the economic consequences, mainly as a country in the process of internationalization of the benefits and costs. The benefits of international accounting standards in China represent as in order to reduce financing costs mainly to attract foreign investment and promote export trade, the costs of international accounting standards, mainly for the development costs and changes in the cost. To maximize the interests, we should weigh the economic consequences of repeated, and actively promote the international equivalent of China's accounting standards, and enhance China's international voice and efforts to build and improve our system of accounting standards.

**Key words:** accounting standards; internationalization of accounting standards; economic consequences