

中国与南非会计制度之比较

金水英, 陈 烨, 卢灵美

摘 要: 随着中国和南非两国深入合作, 由于会计制度差异造成的各种财务问题随之而生。针对这一问题, 从会计制度演进之路、会计处理环境、会计模式和会计准则等方面对两国的会计制度进行了比较研究。研究表明: 与我国相比, 南非会计成文法规的强制性较弱, 会计自律组织发挥的作用较大, 南非更加注重真实公允和对投资者的信息披露, 财务人员也拥有更大的会计政策选择权。基于中南两国会计制度的差异, 为赴南非投资企业提出建议: 提高对公司投资者信息披露的重视程度, 赋予财务人员充分自主权, 并持续关注国际财务报告准则的发展动态, 以进一步促进中国与南非经贸合作。

关键词: 会计制度演进; 会计处理环境; 会计模式; 会计准则

作者简介: 金水英, 管理学博士, 浙江师范大学经济与管理学院、中非国际商学院副教授、硕士生导师, 河海大学工商管理博士后流动站博士后; 陈烨, 浙江师范大学经济与管理学院、中非国际商学院硕士研究生; 卢灵美, 金华广播电视大学财经管理学院讲师。

基金项目: 浙江省哲学社会科学重点研究基地(浙江师范大学非洲研究中心)规划课题“中非经贸合作背景下中非会计、税收制度比较研究”(16JDGH137); 浙江省软科学研究计划项目“全球价值链视角下中国企业对非洲直接投资的知识转移机制及其系统动力学分析”(2017C35059)。

中图分类号: F234.5 **文献标识码:** A **Doi:** 10.3969/j.issn.2095-042X.2018.06.008

进入21世纪以来, 在中国政府“走出去”战略和中非合作论坛的助力下, 中非经贸合作不断迈上新台阶。非洲是中国推进“一带一路”的重要落脚点, 非洲东南部还是海上丝绸之路的历史和自然延伸。位于非洲最南端的南非共和国不仅是“海上丝绸之路”的另一端点, 也是“一带一路”沿线的重要国家。这些优势为中南两国共建“一带一路”奠定了坚实的基础。不同的国家有不同的会计制度。长期以来, 由于会计制度差异形成的财务问题一直阻碍着跨国公司的发展。德国奔驰公司在美国上市时, 按照本国会计准则核算, 公司是盈利的; 按照美国的会计准则核算, 公司就亏损。在中南两国持续推进合作的过程中, 类似的问题也不断困扰着赴非投资的中资企业。

会计作为“企业的语言”, 通常被用来记录和解释企业等经济组织的基本经济数据^[1]。国际上的各种经济往来包括贸易、投资、融资等都需要通过“会计”这座桥梁来连接。一旦这座桥梁出现了问题, 各国的合作也会受到影响^[2]。虽然对于企业来说, 最重要的是会计实务, 并非会计制度, 但任何实践的发展都离不开相关理论的支持。会计制度作为上层建筑, 对会计实务有着具体直接的向导和规范作用^[3]。因此, 研究中南两国会计制度的差异不仅有利于会计理论的完善, 而且有助于解决中南两国合作进程中的财务问题, 以促进我国在南非投资企业的长远发展。

一、中国与南非会计制度演进的比较

(一) 历史差异

我国历史悠久,会计发展过程漫长,经历了简单记录、单式记账、复式记账等不同阶段。在原始社会,人们对“会计”没有任何概念,只是数量观念的逐步形成促使他们用“看得见的事物”来展示会计活动所反映的数量关系。这种依托于实物反映数量的原始记录行为(譬如绘画、结绳等)正是中国会计的雏形。在原始记录行为的基础上,我国于奴隶社会时期形成了最早的会计制度。到了秦汉时期,单式记账法(收付记账法)开始流行,即按照“入一出=余”的定式表达式进行会计核算。明朝末期,中国开始出现复式记账法,定式表达式也相应地发展成“该(负债)+进(收入)=存(资产)+缴(支出)”。中国古代会计随着清朝的没落逐渐消失,取而代之的是近代西方会计。建国初期,我国发展了计划经济体制下的会计制度,虽然“大跃进”和“文革”时期经济秩序和经济建设混乱造成了会计制度的倒退,但在粉碎“四人帮”后通过恢复和整顿,又重新开创了会计工作的新局面^[4]。

19世纪,工业革命兴起,全球经济快速发展,公司数量增加,会计活动日益复杂化,会计和审计服务也逐渐专业化,各种专业的会计团体也悄然兴起^[5]。1853年英国爱丁堡特许会计师协会正式成立,这是世界上第一个专业的会计职业团体。19世纪末南非发现金矿,英国为了夺取金矿对南非发动殖民战争。其间,爱丁堡特许会计师协会吸收了一批南非工作成员。南非采矿业的繁荣发展导致当时的会计服务无法满足行业需求,正是这种需求再一次促进了南非会计的发展。1894年,公共会计师和审计师协会作为第一个有组织的会计团体正式在南非成立,该协会由当时会计体系已经较为完善的英国特许会计师协会和英国会计师协会联合建立。20世纪初期,英国所有的殖民地颁布了第一个关于会计职业的宪法,即合并成德兰士瓦会计师协会的条例。1945年,南非特许会计师联合会的成立意味着南非第一个会计协调实体诞生,同时也标志着南非会计发展迈上了新的台阶^[6]。该协调实体在后来《公共会计师和审计师法案》的制定过程中起了关键的作用,因此南非特许会计师联合会的成立极大地促进了南非会计师和审计师职业的发展。

(二) 发展差异

随着社会主义市场经济体制的确立,具有中国特色的会计模式也逐步建立起来,并在不断完善中取得了显著的成就^[7]。1992年财政部颁布的《企业会计准则》《企业财务通则》,彻底终结了计划经济时期的会计模式。我国会计改革朝着国际化方向发展,并在2000年颁布了《企业会计制度》,以适应我国加入WTO的历史进程。2004年,财政部颁布了《小企业会计制度》,以规范中小企业的会计核算。而2006年1项基本准则、38项具体准则和相关应用指南的颁布,标志着我国第一次构建了较为完整的会计体系。为进一步紧跟国际财务报告准则的发展步伐,财政部又分别于2014年和2017年对新的会计准则进行了大幅度的修订^[8]。总之,我国会计制度的发展可以从各种成文会计法规的不断完善中体现出来。

南非会计制度得益于英国完善的会计体制。南非会计市场相对发达,管理体制也相对完善,会计行业发展更是取得了举世瞩目的成就。南非的特许会计师协会是世界上排名前十的会计师职业团体。在南非,若想正式加入南非特许会计师协会,必须具备相关的资格条件,包括特定的学位学历、资格考试成绩、实习经验等。总之,南非会计制度的发展可以从各种专业会计团体的兴起中体现出来。

总而言之, 我国会计制度属于政府利益导向型, 即会计信息主要服务于政府税收, 因而会计准则具有一定的强制性, 且这种强制性在一定程度上会削弱企业财务人员对会计处理方法的自主权。南非会计专业团体比较发达, 会计行业自律组织发挥的作用也相对较大。在这种环境中, 会计成文法规的强制性就相对较弱, 企业财务人员对会计处理方法的选择权也相对较大, 南非会计模式属于投资人利益导向型。

二、中国与南非会计处理环境的比较

(一) 经济环境比较

1. 经济变革差异

1978 年改革开放以来, 我国经济发展实现了大跨越, 综合国力和国际影响力不断提升。1948—1994 年, 种族隔离制度使得南非长期处于经济发展缓慢状态。1994 年, 黑人总统曼德拉上台并彻底废除了长期统治南非的种族隔离制度, 此后南非经济有所发展。如今, 南非丰富的矿产资源已使采矿业成为其最大的经济支柱。除此之外, 南非的金融服务业也非常发达。尽管南非的经济变革起步较晚, 但由于沿袭了英国较为完善的金融体制和会计审计体系, 其资本市场的完善程度如今已位于世界前列。这些都为南非会计体系的发展奠定了良好的基础^[9]。

2. 经济体制差异

在公有制为主体的社会主义市场经济体制下, 政府宏观调控是主要手段, 市场则在资源配置中起基础性作用。尽管我国经济体制持续变革, 政府在资源配置中的作用也越来越弱, 但这种模式仍持续存在。虽然近年来我国上市公司数量不断增加, 但我国经济体制仍属于宏观统一基础的体制^[10]。而如今的南非实行的是资本主义市场经济体制, 依靠四大支柱性产业(采矿业、制造业、农业、服务业)的发展和基础设施建设的不断完善, 已经成为非洲最富裕的国家之一。此外, 南非拥有非洲最发达的约翰内斯堡证券交易市场, 市场在资源配置上的权利是较大的。

(二) 政治环境比较

1. 政治制度不同

人民代表大会制度是我国的根本政治制度, 马克思主义路线是我国长期坚持的政治路线。在人民代表大会制度和马克思主义路线的共同影响下, 我国会计政策具有科学性、连贯性等特征, 我国的会计制度具有统一性、可比性的特征。但我国政治体制中存在的一些问题也在一定程度上影响了我国会计体系改革的步伐, 比如在会计实务处理中, 官僚主义严重、权利过度集中等都会影响会计准则的实施。南非实行的是行政、立法、司法三权分立的政治制度, 中央、省级和地方政府相互依存、各行其权^[11]。该制度的最终目的是通过制约权力以维护资产阶级的整体利益, 因此南非会计模式属于投资人利益导向型。

2. 行政体制不同

我国是一个单一制的国家, 从中央人民政府即国务院到基层的乡镇人民政府, 从国务院各部、委、行、署到市县的职能局、委、办, 构成一个完整统一的组织系统, 并呈现出不同的结构模式。相对应地, 我国会计法律制度也构成一个包含会计法律、会计行政法规、部门规章及会计规范性文件等的完整的法律体系。

而南非政府分为中央、省和地方三级。中央政府实行总统内阁制, 总统兼任政府首脑, 领导内阁工作。省政府由省长和执委会成员组成, 地方政府设有市政委员会、市长、行政委员会或市长委员会以及专门委员会。大部分地区还设有议长, 负责召集市政委员会会议。大多数地方政府

实行市长负责制,市政委员会选举市长并赋予其最高行政权力,市长任命市长委员会行使政府职能。因此,为规范企业会计工作,南非不仅颁布了适应全国市场的公司法,还允许各市立足现实情况,颁布适合本区域的公司法。

(三) 社会文化环境比较

1. 文化特征不同

我国传统文化非常重视团体利益,强调团体重于个体,个人无条件服从团体。因此在崇尚集体主义、偏向谦虚谨慎的中国,个人利益诉求容易被忽视,会计核算和信息披露普遍倾向于保守和谨慎;历史上南非是不同民族黑人的集聚地,各国移民和欧洲殖民者的到来打破了原有的平静,此后欧洲殖民者长期统治着南非。殖民统治使得外国文化逐渐融入南非社会文化之中,其文化趋向于多元化。在这种历史背景下追求自由民主的心理使得会计人员在真实合法的基础上有着足够程度的自主权。

2. 教育环境不同

我国是一个历史悠久的文明古国,民族文化丰富多彩,传统教育极具民族特色,但教育国际化起步较晚,程度远不及发达国家。受此影响,我国会计制度的国际趋同化起步较晚,程度较低。南非是一个传统的英联邦体系国家,它的教育和西方国家融为一体,尤其是大学教育保持着与欧美同步的教育水准,并拥有纯正的英语环境和各类权威的培训机构。南非的会计教育在世界上也处于先进的水平,因此南非会计制度的国际趋同化程度较高。

比较两国会计处理环境可以发现,我国经济体制以政府宏观调控为主,南非经济体制以市场调节为主。因而在实务中,南非上市公司非常注重财务报表的“真实与公允”,即必须揭示所有真实和可靠的重要信息,而不管其是否有利于公司的生产经营,且非常注重披露投资者(包括股东、债权人和利益相关者)信息。此外,我国会计制度的国际趋同化程度较低,会计核算和信息披露较为谨慎;而南非的会计制度国际化水平较高,会计核算过程中的自主程度也较高。

三、中国与南非会计模式的比较

(一) 会计管理体制差异

我国会计管理体制采取“统一领导、分级管理”的模式。国务院财政部下设会计司,负责起草各项会计制度,并保证会计制度的顺利贯彻实施。在不违背国家会计准则的前提下,各级部门和地区可以制定适合自己的会计制度,并报财政部备案。在遵循和执行国家会计制度和本地区会计制度的前提下,各个企业单位还可以制定适合本单位的会计制度。

南非会计管理体制大体上分成两个层次。第一层次主要包括财务报告标准委员会(FRSC)、会计准则委员会(ASC)和会计实践委员会(APB)等,是会计准则等基本法规的制定机构体系。财务报告标准委员会成立于2011年,是南非法定的财务报告标准制定机构。在此之前,会计实践委员会负责为南非的公司制定会计标准。会计实践委员会成立于1973年,是一个由会计行业机构组成的私营机构。该委员会通过与一些著名商业协会、证券交易所以及公共会计师和审计师理事会进行协商,解释《公司法》中“普遍接受的会计实践”这一细则。同时,该委员会一直以来都致力于实现南非会计准则与国际财务报告准则的趋同。第二层次主要是指由南非国会授权的贸易与工业部,其基本职责是负责公司法等相关法规中具体条例的实施。

(二) 会计规范体系差异

我国的会计规范体系以会计法为主导,具体包括会计法律规范、会计准则规范、行业会计制

度规范、单位内部会计制度规范和会计职业道德规范等。其中, 会计法律规范是其他所有会计规范的制定依据, 主要包括《会计法》《审计法》等。会计准则规范作为整个规范体系的核心内容, 包括基本会计准则、业务会计准则及会计要素的确认计量和编报准则等。行业会计制度规范是可操作性极强的具体内容规范, 其目的在于为各个行业制定适合的标准。因此, 经过不懈的努力, 我国最终建立起以会计法为主导的较为完善的会计规范体系^[12]。

南非的会计规范分为两个部分: 第一部分是法律规范。1861 年, 南非立法首都开普敦参照英国的《股份公司法》和《有限责任法》, 制订了《开普联合股份有限公司法》, 这是南非历史上的第一部公司法。此后, 南非其他省份也开始效仿, 先后颁布适合本区域的公司法。1910 年南非四个殖民地合并成南非联邦, 南非有了历史上第一部统一的公司法——《南非公司法》。《南非公司法》的颁布适应了当时全国市场统一的需要, 促进了南非会计市场的发展。1961 年, 南非正式退出英联邦国家, 成功建立了南非共和国。此后, 南非立足本国国情制定出真正属于南非的新公司法。第二部分是行业自律。南非的会计自律管理相对发达, 其会计职业团体通过自我约束对自身和南非公司的会计实务进行管理。

(三) 会计准则国际趋同差异

我国会计准则国际趋同经历了三个发展阶段^[13]: 第一个阶段是形式趋同阶段。1993—2000 年, 会计准则只是在形式上迈出了国际化的步伐, 并未对我国会计实践产生实质性的影响。第二阶段为实质趋同阶段。这个阶段以 2000 年颁布《企业会计制度》为标志。第三阶段为等效性研究阶段。2006 年, “1+38” 企业会计准则体系颁布, 我国会计准则第一次实现了与国际财务报告准则的实质趋同。此后, 我国又进行了两次大规模的会计准则修订。第一次是 2014 年财政部发布了新增和修订的八项企业会计准则, 第二次是 2017 年财政部修订了 6 项会计准则, 新增了 1 项会计准则及 6 项会计准则解释。这些新准则基本与相关国际财务报告准则一致, 保持了持续趋同^[14]。

得益于发达的资本市场、完善的金融及会计审计体系, 南非会计准则的国际趋同时间比我国要早^[15]。南非证券交易所规定, 所有上市公司自 2005 年开始都必须遵循国际财务报告准则的标准编制财务报表。此外, 南非中小企业也被要求从 2009 年起必须遵循《中小企业国际会计准则》(IFRS for SMEs) 的标准编制财务报表。

在比较两国会计模式可以发现, 我国是一个成文法系的国家, 现阶段的会计模式还是以宏观经济为主导, 具有国家性和统一性, 这进一步证明了我国会计模式导向仍然属于政府利益导向型。而南非由于特殊的历史原因, 其会计模式和英国会计模式颇为相似。对于南非和英国的公司, 在日常业务处理时主要财务目标均是满足广大投资者的需要, 这里的投资者不仅包括股东, 还包括债权人和一切利益相关者。此外, 南非企业在会计实务处理程序上拥有更大的选择权, 因为南非的法律只提供了一个大致框架, 而不像我国的会计相关法细致到业务层面。

四、中国与南非会计准则的比较

(一) 计量模式差异

我国会计准则虽然已经实现了与国际财务报告准则的实质趋同, 但核心计量属性仍是历史成本, 对公允价值的运用非常谨慎。在一些特定情况(金融工具、投资性房地产、非同一控制下的企业合并、非货币性资产交换、债务重组)下, 公允价值还是允许采用的。造成该现状的主要原因是, 基于现行中国市场经济发展状况, 难以保证公允价值的可靠性。

南非采用国际财务报告准则,其核心计量属性是公允价值。南非金融体制、会计审计体系及资本市场较为完善,为获取公允价值提供了强有力的保障。当然,国际财务报告准则并没有完全否认历史成本计价,这也是我国以历史成本作为会计准则核心计量属性的原因。

(二) 会计政策选择权差异

为了提高会计信息质量可比性,我国会计准则对于企业会计政策选择权有较为严苛的限定。而在南非的会计实务中,企业会计处理方法的选择余地相对较大。譬如:我国会计准则明确规定固定资产后续计量只能采用成本模式,而国际财务报告准则却允许企业结合实际需求,在成本模式和重估价模式中选择其一。又如:在进行同一控制下企业合并的会计处理时,我国只允许采用权益结合法。而南非拥有更大的选择权,企业既可以按购买法的基本原则采用非同一控制下的企业合并处理方法,也可以参照美国公认会计原则进行处理。

(三) “不普遍业务”规范程度差异

各企业经营范围不尽相同,会计准则不可能针对每一具体业务做出具体的规范。我国的会计准则没有针对于那些“不普遍业务”应如何处理做出明确的规定。而南非采用的国际财务报告准则对这种“不普遍业务”却做出了明确的规范。譬如,针对企业利用股份支付计划购买商品这一具体事项,南非采用的国际财务报告准则对其会计处理做出了明确的规范,而在我国,上述交易很少在日常经营中发生,因此企业会计准则没有对这一事项做出具体的规范。

五、结论与建议

对两国会计制度演进过程比较分析可知,南非的会计专业团体比较发达,会计行业自律组织在实践中作用大,会计成文法规强制性相对较弱,会计准则的灵活性和适应性相对较强。对两国经济环境进行比较分析可知,由于沿袭了英国较为完善的金融体制和会计审计体系,南非资本市场的完善程度如今已位于世界前列,我国金融体制、会计审计体系及资本市场的完善程度等与南非还存在一定的差距。

在中南两国合作不断推进的大背景下,越来越多的中国人选择去南非投资。这些公司倾向于选择中国人任会计职位。由于属地化程度不足,国内派遣会计人员对当地会计制度和税法都了解甚少,即使聘请了当地的会计师,也无法很好地行使监督职能。因此,笔者结合这一问题,针对赴南非投资的企业,从财务工作角度提出以下建议。

(一) 重视披露公司投资者信息

南非会计模式以投资者利益为导向,所以公司非常重视披露投资者,特别是债权人的信息。我国财会人员在南非进行会计处理时,必须站在投资者角度,提高对公司投资者信息披露的重视程度。会计人员应该通过不断地学习以提高自身的职业判断能力,企业应加强对会计人员的考核和监督,以提高信息披露的质量。此外,企业应建立起能够适应经济全球化、保证会计信息真实公允的制度系统,确保公司会计信息公允可靠。

(二) 赋予财务人员充分自主权

为了更好地发挥财务自主权的积极作用,企业应全面提升现有财务人员的综合素质,加强员工业务学习,充分调动财务人员的工作积极性,让财务部门高效运转。财务人员也应积极发挥被赋予的财务自主权,处理业务时,在满足“真实公允”的前提下,选择恰当的会计处理方法实现企业利润最大化,以促进本公司的跨国发展。

(三) 持续关注国际财务报告准则的新动态

在会计准则国际趋同的大背景下, 虽然我国会计准则基本实现了与国际会计准则的趋同, 但国际会计准则随着时代的发展也在不断地调整修订。如果南非子公司已经采用了最新的国际财务报告准则, 而国内会计准则没有跟上这些变化, 就会存在会计差异。因此, 会计人员应及时了解国际财务报告准则的最新动态, 并在不断变化的财务报告框架中理清思路, 正确恰当地处理各项业务。

参考文献:

- [1] 王磊磊. 趋同背景下的中国企业会计制度变迁研究 [D]. 北京: 财政部财政科学研究所, 2013.
- [2] 刘沃夫. 中俄会计制度比较研究 [D]. 呼和浩特: 内蒙古农业大学, 2012.
- [3] 李玉环. 杨纪琬教授的会计制度思想 [J]. 中国注册会计师, 2017 (12): 16-18.
- [4] 康均. 中国会计学会会计史研讨会综述 [J]. 会计研究, 2000 (1): 61-63.
- [5] 吴雯. “金砖五国”会计崛起及话语权研究 [D]. 南京: 南京财经大学, 2013.
- [6] 中注协事务所“走出去”考察团. 南非、苏丹两国会计师行业情况 [J]. 审计文摘, 2008 (8): 3-5.
- [7] 张先治, 贾兴飞. 中国经济发展与会计标准变革历程研究 [J]. 常州大学学报 (社会科学版), 2013, 14 (1): 40-44.
- [8] 李玉环. 全面准确理解国际准则 进一步完善我国会计准则 [J]. 会计研究, 2016 (1): 19-24.
- [9] 姚桂梅. 南非经济发展的成就与挑战 [J]. 学海, 2014 (3): 31-37.
- [10] 陈春艳. 中国、英国和葡萄牙政府会计比较研究 [D]. 武汉: 武汉大学, 2012.
- [11] 杨立华. 南非的民主转型与国家治理 [J]. 西亚非洲, 2015 (4): 133-138.
- [12] 张先治, 晏超. 我国会计准则变革研究 [J]. 财经问题研究, 2013 (2): 88-89.
- [13] 蒋卫东, 付智慧. 我国会计准则国际趋同度研究 [J]. 准则研究, 2017 (10): 50-53.
- [14] 宋璐. 中国会计准则国际趋同研究 [D]. 重庆: 四川外国语大学, 2016.
- [15] 张小峰, 沈虹. 南非金融发展新动态与中南金融合作 [J]. 国际观察, 2015 (3): 146-157.

A Comparative Study of Accounting System between China and South Africa

Jin Shuiying, Chen Ye, Lu Lingmei

Abstract: With the deepening cooperation between China and South Africa, some financial problems caused by the differences in their accounting systems come into being. Accordingly, the accounting systems of two countries are compared from the aspects of accounting system evolution, accounting treatment environment, accounting model and accounting principle. The study shows that compared with China, the written accounting laws in South Africa are less coercive and the self-regulatory accounting organizations play a more important role. South Africa pays more attention to truth and fairness and disclosure of information of investors. South African accountants also have more right of choice of accounting policies. Based on the differences in the accounting systems between China and South Africa, some suggestions are put forward for enterprises investing in South Africa, e. g. paying more attention to the disclosure of information of investors, giving enough autonomy to financial personnel, and paying close attention to the development of International Financial Reporting Standards (IFRS), so as to promote further Sino-African economic and trade cooperation.

Key words: accounting system evolution; accounting treatment environment; accounting model; accounting principle

(收稿日期: 2017-12-30; 责任编辑: 沈秀)