

埃及经济转型期的会计改革及其借鉴

陈 瑜 Ahmed A. Abdelhamid

(厦门大学会计系 361005 埃及 Assiut 大学会计系)

【摘要】 20 世纪 90 年代以来, 埃及向市场经济迈进的经济改革不断深入, 在经济转型时期, 埃及的会计体制相应地也进行了重要的变革。本文通过对埃及会计改革的背景、动因的分析, 阐述了埃及会计改革的主要内容及其现状, 从中提出对我国经济转型期会计改革的启示和借鉴。

【关键词】 埃及 经济转型 会计改革 经济改革

一、埃及会计改革的背景

(一) 埃及的经济改革历程与经济状况

1. 集中的计划经济体制影响深远。自 1952 年阿拉伯埃及共和国成立以来, 埃及的经济走上了独立发展的道路。埃及全面实行集中的计划经济体制, 政府全方位地介入了国家经济和社会发展。在这种经济模式下, 政府对各项经济活动进行高度干预, 埃及全国普遍推行内向型经济、并大力推行国有化。应该说, 这种高度集中的计划经济体制对埃及经济的影响是深远的, 尽管目前埃及已经逐步向市场经济转变, 但是传统的计划经济体制的惯性还是存在的, 不可能瞬间即逝。

2. 以对外开放经济政策作为经济改革的前奏。从 1974 年开始, 埃及经济政策的指导思想有了根本性的转变, 开始逐步推行以对外开放为主的一系列新经济政策。转变的重点在于鼓励私人部门投资和大量引进外资, 以充分发挥私有经济的积极作用, 促进埃及经济的发展。然而, 在经济开放政策的实施过程中, 由于缺乏统一规划、盲目引进, 加之集中计划经济体制惯性影响的存在, 埃及的经济发展过程仍呈现出种种弊端, 例如政府官僚作风严重、国有企业仍享有诸多特权等等, 致使埃及财政赤字现象严重, 埃及的经济发展面临着重大的考验。

3. 向市场经济的转变是逐步深入的。1981 年穆巴拉克继任埃及总统后, 即开始考虑经济改革的问题, 并于 1980 年代中期提出了实行市场经济的改革方案。自 1985 年起, 埃及开始步入经济转型期, 逐步向市场经济迈进。对此, 埃及政府逐步采取了一系列的经济改革政策, 主要包括放开市场、取消产品的强制性定价限制、实行浮动汇率、放开利率、放开国内外贸易等等。这一系列的经济政策的实施, 为埃及向市场经济转变做出了良好的铺垫, 被称为“埃及经济转型的准备程序阶段”。

4. 以国有企业改革、推行私有化方案为经济改革的重点。步入 90 年代, 埃及的经济体制改革开始大刀阔斧地进行, 其关键就在于全面地实施国有企业改革、大胆地推行私有化方案。埃及实施国有企业私有化的力度是较大的, 90 年代以来, 埃及私有经济的出口份额达到出口总额的 60% 以上; 到 2000 年, 私有经济已占其国内生产总值的 60%, 并涉足农业和灌溉、工业和采矿业、建筑、通讯、商业、旅游和餐饮业、房地产业等诸多领域。埃及经济转型期的会计改革就是在这样的背景下开展起来的。

(二) 埃及会计改革之前的会计状况

1. 以统一会计体制为主导。与集中的计划经济体制相适应, 在 90 年代会计改革之前, 埃及一直实行统一会计体制 (uniform accounting system, 简称 UAS), 并且长期占据主导地位。这一体制将各企业单位的账户与国民经济账户紧密地联系

起来,并要求企业编制资金来源及运用表,这样,企业所提供的会计信息在无论在形式上还是内容上,都很好地满足了埃及国民经济计划及集中控制的需要。诚然,随着经济开放政策的实施,尽管埃及政府对这一统计会计体制做出了一定的修订,但都只是“小修小补”,统一会计体制基本维持原样。这主要是因为,国有企业始终在埃及经济中占据着主导地位。

2. 以规范私有经济的会计体制为补充。随着 1974 年经济开放新经济政策的实施,私有经济在埃及得到了长足的发展。此间,埃及政府针对新兴的私有经济,于 1981 年发布了第 159 号法律《股份公司、合股公司和有限责任公司法》及其执行条例。该法律及其执行条例中包括了规范私有经济的有关会计体制,并且与会计的国际惯例基本相一致,可以看作是埃及会计向国际化迈出了第一步。

3. 埃及的会计研究状况。尽管在埃及的会计实务中统一会计体制占据了主导地位,然而,埃及大学中的会计教育与研究却跟上了世界会计的发展步伐,趋于国际化。这样,埃及会计研究的发展步伐快于会计实务的发展,与国际惯例更为接近。应该说,埃及的会计改革是建立在会计学术界有了相当国际化发展的基础之上的。

二、埃及会计改革的主要动因

(一) 国有企业改革的要求。与其他转型经济国家类似,国有企业改革是埃及经济改革的关键所在。由于曾经长期实行集中计划经济体制和进口替代工业化的经济发展战略,埃及建立了大量的国有企业。20 世纪 70 年代中期以来,国有企业的问题日益显现:对外开放经济政策带来外国商品大量涌入,对国有企业造成了严重冲击,导致大量的产品滞销和积压,企业资金周转不灵,只能依靠国家财政的扶持。到 80 年代初期,埃及的国有企业亏损面已经达到 30%~40%,1985 年进一步上升到 50%~60%;国有企业问题日益加剧,迫切要求进行改革。埃及对国有企业实施全面的改革始于 90 年代,采取的最重要措施就是 1991 年发布了第 203 号法律《国有商业企业法》,用以管理处于经济转型期的国有企业,并将一大批国有企业私有化。

在埃及国有企业改革的进程中,与会计息息相关的企业价值评估、出售、重组等问题都是改革的关键所在。埃及大刀阔斧地进行国有企业改革,向市场经济转变迈出了大胆的一步。然而,国有企业使用的统一会计体制,是与集中计划经济体制相适应的,却与第 203 号法律《国有商业企业法》中的有关要求不相一致,阻碍了国有企业改革发展的进程。因此,国有企业改革必然促使统一会计体制做出相应的变革。这样,埃及会计体制的变革,不仅要求对计划经济时期的统一会计体制进行调整,而且要求转变为完全面向市场经济的会计体制,埃及的会计思想框架(Framework of Accounting Thought)也面临着变革。

(二) 资本市场发展的要求。自从埃及实行计划经济体制以来,一度曾经是世界上最为活跃的市场之一的埃及股票市场消失了。在向市场经济转型的过程中,埃及政府将其逐步恢复与发展。为规范资本市场的运行、规范上市公司行为,埃及政府还于 1992 年颁布了第 95 号法律《埃及资本市场法(The Law of the Egyptian Capital Market)》。该法律允许遵循了信息披露要求的公司发行债券,并取消对利率的限制;允许国有企业通过发行股份来增加私有权益资本,并鼓励现有的私营企业通过公开发行来增资扩股;允许多种中介机构的存在;向公众持有股份在 70% 以上的公司提供税收优惠等等。在这样的政府鼓励发展下,开罗和亚历山大的两大股票交易市场取得了较快的发展。

与此同时,随着资本市场的发展,无论是统一会计体制,还是适用于私有经济的 1981 年第 159 号法律,原有的埃及会计体制都适应不了其资本市场发展的需要。例如,1992 年第 95 号法律就明确规定,向证券监管机构报送财务报告的公司应当遵循国际会计准则。可见,埃及资本市场的恢复与重新运转,也对埃及会计体制的变革提出了要求。

三、埃及会计改革的主要内容

与经济改革相一致,埃及仍然遵循循序渐进的方式进行了相应的会计体制改革。就其改革的主要内容来说,一方面是适应国有企业改革的需要,对原有的统一会计体制进行了适当的修订;另一方面,为了适应资本市场的发展,建立了全新的会计体制。

(一) 统一会计体制的修订——与国有企业改革相适应。为适应经济转型阶段国有企业改革的需要,埃及政府对原有的统一会计体制逐步进行了一系列的修订,主要由中央(Central Accounting Authority,简称 CAA)发布了一系列法令,主要

包括: (1) 1992 年第 1179 号法令, 只是一种简单的修订: 改变了某些账户的名称、增补了一些更为详细的信息, 未产生实质性的变化。(2) 1993 年第 2036 号法令, 对统一会计体制所采用的财务报表格式和内容进行了修订, 主要包括: ¹ 取消货币预算; ④增加现金流量表, 并以美国 FASB 的 SFAS 第 95 号准则为依据; ④修订生产和贸易账户、损益类账户的格式与内容等。(3) 1994 年第 216 号法令, 对统一会计体制中的账户名称及代码进行修订或增补; 同时, 还扩大了财务报表的披露范围, 努力使之与国际会计准则相一致, 具体包括: ¹ 会计政策及其变更的披露: 外币折算、固定资产折旧、存货计价与定价、借款费用处理方法、财产及金融投资的计价、建造合同的处理方式等; ④财务报表要素的注释; ④与企业有关的关联方交易、资本关联者及潜在负债等。

(二) 新会计体制的建立——与资本市场发展相适应。为了与埃及资本市场的发展相适应, 在颁布 1992 年第 95 号法律的基础上, 埃及政府进而在 1993 年以第 135 号经济和对外贸易部部长令的形式发布了第 95 号法律的执行条例。该条例与会计改革息息相关, 主要内容包括以下几个方面: (1) 要求企业编制资产负债表、收益表、权益变动表及财务状况变动表; (2) 编制控股公司的合并财务报表; (3) 确定编制财务报表时采用的重要会计政策, 尤其是关于投资、固定资产折旧、收入确认及外币折算等; (4) 扩大了披露的范围, 包括: 按股票种类分类的额定股本及其来源和支付情况、借款及其到期日和利率、与企业的其他投资者的关系、资产负债表日后事项等。

这一全新的会计体制独立于埃及的统一会计体制, 总体结构以市场体制下大多数会计准则(惯例)为依据, 并在一定程度上与国际会计准则相一致。这样, 这一新会计体制为资本市场的发展建立了专门的会计信息系统, 为资本市场提供了必要的信息; 同时, 所生成的财务报表实现了当前的和潜在的投资者和债权人的目标, 即“决策有用性”的会计目标。

(三) 埃及会计准则的制定——会计职业团体的努力。无论是上述埃及中央会计局对统一会计体制的修订, 还是第 95 号法律及其执行条例的颁布, 它们的共同特征在于都是由埃及官方组织制定的。作为会计师职业团体的“埃及特许会计师和审计师协会(Egyptian Society of Chartered Accountants and Auditors)”, 在这一经济转型时期也在为着埃及的会计改革做出自己的努力。他们经过埃及政府的授权, 负责制定并发布了一系列的会计准则, 目前已经有 20 项。这些会计准则在所有的方面都和国际会计准则(IAS)相一致, 甚至可以说, 实质上只是国际会计准则的阿拉伯文版本, 在其序言中就阐明: “埃及会计准则系按照国际会计准则委员会的 IAS 制定, 在某些方面考虑本国的经济环境作了微小的调整。”

埃及会计准则也是国有企业必须遵循的会计体制的一部分, 中央会计局 1996 年第 2644 号法令就规定, 国有企业从 1996—1997 会计年度¹开始采用埃及会计准则, 以作为统一会计体制的补充。而且自 1998 年起, 埃及大多数的其他公司也必须执行该会计准则。可以看出, 在埃及的会计改革进程中, 努力实现所有企业会计实务的协调一致, 而且会计国际化的趋势势不可挡。

四、埃及会计改革的现状

埃及现有的会计体制可谓出自多门。多种会计体制并存, 适用于不同类型的企业, 具体说来:

首先是具有计划经济特征的统一会计体制。最初为国有企业建立的统一会计体制经过多次修订, 扩大了会计披露的范围、改进了财务报表格式与内容等, 并努力向国际会计惯例靠拢, 目前统一会计体制仍适用于埃及的国有企业。

其次是埃及政府颁布的各项法律及其执行条例。主要包括 1981 年第 159 号法律及其执行条例和 1992 年第 95 号法律及其执行条例, 它们与国际会计准则在一定程度上保持了一致, 前者适用于非上市公司的私有企业, 后者适用于上市公司。

再次是埃及特许会计师和审计师协会授权制定的埃及会计准则^④。自 1998 年起, 埃及的大多数公司都必须执行本国的会计准则, 国有企业也不例外。

五、埃及会计改革对我国的启示和借鉴

纵观埃及经济转型期的会计改革, 对比同样处在经济转型期、经济背景相似的我国, 我们不难从埃及会计改革的特点

¹ 埃及的会计年度是从每年的 7 月至下一年的 6

^④ 值得注意的是, 上述会计准则与第 159 号法律及其执行条例和第 95 号法律及其执行条例之间的差异仅在一些细节及程序上, 例如报告的披露频率等。

中,得到启示和借鉴。

(一) 会计改革与经济改革的相互关系。如前所述,埃及的会计改革主要是国有企业改革和资本市场发展的要求,是随着经济改革的逐步展开而进行的;换言之,会计改革是应因经济改革的必然。与此同时,会计改革也必须与经济改革相适应,只有与之相配套的经济改革跟上了,才能真正实现会计改革的成功。

1. 随着经济改革的逐步深入,适时地推行相应的会计改革。这一点从我国的会计实践上也可以得到例证:自1978年底以来,我国实施了经济体制改革和对外开放政策,经济领域发生了深刻的变化,而我国会计实务规范的改革,就是以此为基本背景条件的。20多年来,我国的会计应因经济体制的改革进行了相应的改革。从80年代初的中外合资经营企业会计制度,到90年代初“两则两制”的实施,直至近年来一系列具体会计准则的颁布以及2000年底财政部正式发布的《企业会计制度》,无不体现出应因经济改革发展这一点。

在接下去的一段时间里,遏制资本市场发展中的不规范行为和深化国有企业改革、建立现代企业制度仍是我国经济改革的重点和关键,并且各经济因素的变化也是较快的。这些经济领域的变革,都是促成会计改革的原因。概言之,会计制度的变革总是依赖更深层次的经济制度的变革,因此,随着国企改革的深入、资本市场的发展成熟,会计也应该适时地进行相应的变革。

2. 会计改革必须与经济改革相适应。会计改革需要与其它经济改革相配套、相协调,否则也难以全面正确地贯彻执行。高质量的会计规范还需要有相关的配套机制,才会生成高质量的会计信息。王跃堂等(2001)以股份公司会计制度改革为例进行了实证研究,指出会计改革的效果未充分体现,问题不是在会计改革本身,而是在市场和执行机制缺乏效率,它要求各个方面进行相应的改革。笔者认为,若是会计改革超出了与其相配合的经济改革,是无法发挥其应有作用的,甚至超前的会计体制在一定程度上是造成会计信息失真的原因之一,我国债务重组和非货币性交易会计准则的修订就是很好的例证。

因此,目前我国的会计改革应当适当兼顾经济改革的配套措施及其现状,应该特别关注的是会计改革的相关配套机制,主要包括公司治理结构、注册会计师审计、胜任的会计人员以及市场监管等方面。王跃堂等(2001)就指出,当前我国公司治理结构的有效性以及注册会计师的审计质量令人担忧是一个不争的事实,市场监管的水平和力度也不容乐观。所以,要大力加强市场环境和市场秩序的治理与整顿,建立科学、行之有效的市场经济运行机制、管理制度和约束体系,积极采用市场导向的监管体制;加强证券监管的程序化、规范化和公开化,对企业信息披露加强管理与监督,并对违规企业进行严惩;完善公司治理结构,强化企业内部管理与内部控制的科学化和有效性;加强外部审计监督,提高审计质量;以及提高从业会计人员业务的素质等等。

(二) 会计改革要循序渐进地进行。会计制度受制于一定的社会经济条件,会计改革不是一蹴而就的,要采取循序渐进的方式进行。从埃及的实践中,我们可以看到,从统一会计体制的修订、到新会计体制的建立、再到会计准则的制定与实行,埃及的会计改革逐步深入。纵观我国的会计改革历程,对传统会计制度的改革遵循的也是渐进的方式:首先对局部进行改革,从局部改革的成功再推进会计制度整体和全局改革的进行(李玉环,2001)。在未来的时间,作为一个发展中的大国,我国在会计改革上必须立足于本国的情况,依然只能遵循渐进的道路,而不能寻求一步到位。

(三) 坚持以国家为主导开展会计改革。埃及现有的会计体制可谓令出多门,从中央会计局的统一会计体制、到有关法律及执行条例、再到职业团体的会计准则,其内容或不尽一致、或大同小异;而企业在会计实务中,同时要遵循多种规范,比如国有企业就要求编制两套财务报表,一套采用统一会计体制以提供国民经济账户及预算所需要的信息,另一套则遵循埃及会计准则提供当前的和潜在的投资者和债权人所需要的信息。这种多个部门制定多种会计规范并存与实施的情况,一方面造成会计规范的重复建设,例如埃及会计准则与1992年第95号法律及其执行条例大体上并没有什么差别,只是细节和程序的不同而已;另一方面必然造成企业负担加重、混乱情况在所难免。

就我国的情况来看,应该坚持以国家为主导开展会计改革,尽量避免令出多门的现象。这是因为,在国有经济仍占主导地位现阶段,政府在我国经济生活中扮演着主要的角色,政府往往既是投资活动的当事人,又是维持资源配置秩序的

政策制定者，因此国家在会计的规范化管理中起着重要的作用。而政府财政部门是我国既成的会计准则制定机构，同时我国的会计职业团体与民间学术团体发育还尚不成熟。简言之，在今后较长时期内，我国的会计规范仍将作为国家的行政法规，由政府统一制定，而至于“制度”或“准则”之争已无必要。当然，在进行各项会计变革时，也强调所有经济成分中各利益相关者的参与，公开、广泛、深入地征求他们的意见，反映出各方的利益，并努力实现会计规范制定的法制化、程序化和公开化。

此外，随着我国《企业会计制度》的发布，由此建立和健全了全国统一的会计核算制度（周红，2001）；而就其实施与应用情况来看，采取了“先试点，后推广”的做法，可以合理地预计在不久的将来，将在所有企业中逐步运用，真正实现统一的会计体制，也避免了企业运用上的混乱状况。

（四）会计改革的国际化是趋势，同时也要适应本国的国情。如前所述，经过改革，埃及的会计规范中十分强调与国际会计准则的一致。的确，随着经济的全球化，会计的国际化趋势也是势不可挡；然而，埃及会计准则实质上只是国际会计准则的阿拉伯文版本，没有足够多地考虑到埃及的本国状况，这种几乎“照搬”国际会计准则的做法，是不足为取的。

对我国而言，特别是在加入世界贸易组织后，一方面，在不与法律相冲突的情况下，要积极向国际会计惯例靠拢，基本的衡量标志是与国际会计准则趋同，同时尽可能地利用国外会计准则的研究成果；目前单从我国的企业会计规范看，已经基本上实现了与国际会计准则的大同（盖地，2001），这是个好趋势。另一方面，在吸取其他国家的经验这一点上，要在充分认识我国目前现实的基础上，借鉴经济环境、法律体制等等最为相似国家的改革经验，尤其是转型经济国家值得关注，而不仅只是在“欧洲大陆模式”与“英美模式”之争中做出选择，使会计改革更好地适应我国的国情。

结语

随着经济体制改革的进展，我国的会计实务规范发生了根本转变。我国市场经济体制的建立和逐步完善，客观上要求建立一套既借鉴国际惯例又符合国情的，有助于市场有序运行的会计准则体系（曲晓辉，2000）。在一定程度上可以说，这也是我国会计改革的目标。

主要参考文献

盖地. 2001. 大同小异：中国企业会计标准与国际会计准则. 会计研究, 7: 34- 41
李玉环. 2001. 改革开放以来我国会计制度改革的回顾与评价. 会计研究, 9: 53- 57
曲晓辉. 2000. 现代中国财务会计. 北京: 中国财政经济出版社
王跃堂、孙铮、陈世敏. 2001. 会计改革与会计信息质量——来自中国证券市场的经验证据. 会计研究, 7: 16- 26
周红. 2001. 对法国和中国会计新制度的比较分析. 会计研究, 7: 27- 33