

我国会计的国际化进程、特点及动因

罗胜强

(厦门大学 会计系,福建 厦门 361005)

[摘要] 改革开放以来,我国一直致力于建立一种适合市场经济的会计体制,并加强与国际会计惯例的协调。我国的会计国际化进程经历了三个阶段,呈现出从被动到主动、从局部到全部、循序渐近地进行协调的特点。我国经济融入全球经济的需要、海外直接投资的增加以及资本市场的发展等,是促使我国会计国际化的动因。

[关键词] 会计国际化; 会计体制; 国际会计惯例

[中图分类号] F23

[文献标识码] A

[文章编号] 1007 - 9556(2005)02 - 0132 - 05

China's Accounting Internationalization: Process, Characteristics and Motivation

LUO Sheng - qiang

(Dept. of Accounting, Xiamen University, Xiamen 361005, China)

Abstract: Since China adopted an "open - door" policy, a great deal of effort has been made to move toward a market oriented accounting system and consistency with international accounting conventions. This paper provides a brief review of China's accounting internationalization process, and analyzes its characteristics and motivation.

Key Words: Accounting Internationalization; Accounting system; international accounting convention

会计国际化已成为经济全球化发展的潮流。加入WTO后,我国经济融入经济全球化的进程进一步加快。随着我国社会主义市场经济的进一步发展和完善,资本市场国际化的程度在不断提高,会计国际化的步伐也在不断加快。本文将对我国会计国际化的进程进行全面和系统的回顾,并分析其特点与动因,以期会计国际化的发展提供一些思路。

一、我国会计的国际化进程

自改革开放以来,我国的经济体制经历了从计划经济向有计划的商品经济、进而向社会主义市场经济的转变。我国的市场经济改革是一个循序渐进的过程,是在经济发展过程中,政府逐步退出相关领域、市场调节功能逐步释放的过程。为了与经济环境相适应,我国对会计体制进行了大刀阔斧的改革,积极寻求与国际会计惯例的协调。我国会计的国际

化进程大体可分为三个阶段。

第一阶段,从1979年到1992年,是被动地局部借鉴国际惯例的阶段。在这一阶段,改革的目标经历了从“计划经济为主,市场调节为辅”,到实行“有计划的商品经济”,再到“国家调节市场,市场引导企业”以及“计划与市场调节的有机结合”的变化,经济体制改革的目标模式并不明确,市场在资源配置中的基础性地位尚未确立,因而这时的改革处于探索发展阶段。随着改革开放基本国策的确立和实施以及国际资本的流入,我国开始出现许多中外合资经营企业,原有的以计划经济为背景、按所有制分行业的会计制度,已经无法满足中外合资经营企业外方人员会计核算和利用会计信息的要求。为了适应新形势的需要,财政部于1985年制定了《中外合资经营企业会计制度》。该制度规定了中外合资经营企

[收稿日期] 2005 - 02 - 17

[基金项目] 教育部人文社会科学研究重大项目《中国会计国际化》(02JAZD790007);国家社会科学基金项目《中国会计制度国际协调问题研究》(04BJY010)的阶段性成果

[作者简介] 罗胜强(1975 -),男,湖北孝感人,厦门大学会计系博士研究生,研究方向是国际会计。

业采用借贷记账法等会计核算的一些基本原则,并对中外合资经营企业的会计问题进行了全面规范,在相当大的程度上采用了市场经济条件下通用的会计处理方法和程序,具有明显的市场经济特征,是我国对社会主义商品经济乃至社会主义市场经济会计制度模式进行的一次积极探索,也是市场经济体制下企业会计制度改革的先导。《中外合资经营企业会计制度》的颁布与实施,迈出了我国会计制度与国际会计惯例协调的步伐,是我国会计国际协调化的重要开端。

第二阶段,从1992年到1997年,是建立与市场经济体制相适应的会计模式,实现与国际会计惯例初步协调的阶段。1992年党的十四大明确了我国经济体制改革的目标是建立“社会主义市场经济体制”,发挥市场机制在资源配置中的基础性作用,自此,我国改革开始进入初步建立社会主义市场经济体制阶段。与此相适应,我国颁布并实施了三个重要的会计法规:《外商投资企业会计制度》、《股份制试点企业会计制度》和《企业会计准则》。财政部于1992年7月1日实施的《外商投资企业会计制度》替代了《中外合资经营企业会计制度》,并将适用范围扩展至中外合资经营企业、中外合作经营企业和外资企业,实现了财务会计与税务会计之间的适度分离,使外商投资企业的会计实务进一步向国际会计惯例靠拢。为了配合国有企业股份制改造的需要,财政部颁布了《股份制试点企业会计制度》(1992年1月1日起实施)。这是我国建立股票市场以来第一个关于上市公司会计制度的全国性会计法规,它改变了传统计划经济体制下的会计制度模式,是我国企业会计制度改革的一次成功探索,也是第一次把国际会计惯例纳入国内企业(没有外资成分的企业,主要是A股上市公司)的会计实务中,有助于缩小国内企业与外商投资企业会计制度的差异。1992年11月,财政部颁布了我国的第一个会计准则——《企业会计准则》,并于1993年7月1日开始在所有企业执行。《企业会计准则》在借鉴国际会计经验和总结我国会计核算实践经验的基础上,对会计核算的基本内容做了规定,如会计核算的一般原则、会计要素的计量与确认以及财务会计报告的内容与形式等,被认为是包括上市公司在内所有企业财务会计

的基本准则和理论框架。《企业会计准则》的颁布与实施,为我国企业会计从传统的计划经济模式向社会主义市场经济模式的初步转换,为我国会计准则与国际会计准则更好地协调奠定了基础,创造了条件。为了满足具体会计核算的需要,财政部把原来40多项会计制度合并成13项行业会计制度,并规定自1993年7月1日起执行。这些新的行业会计制度既保留了传统严格而统一的会计处理方法,又吸纳了国际会计惯例的有用成分。本轮会计改革结束了计划经济的会计模式,确立了与市场经济相适应的新的会计模式,是一次突变式变迁,实现了与国际会计惯例的初步协调。

第三阶段,1997年至今,是我国会计准则与会计制度并行发展、与国际会计惯例全面协调的阶段。在这一阶段,我国经济体制改革进入逐步完善的阶段。会计准则的颁布,标志着我国进入主动进行全局性会计国际协调的第三阶段。自1997年5月财政部颁布《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》以来,我国先后制定和颁布了16项具体会计准则,初步建立了会计准则的基本架构。1998年1月,财政部颁布了《股份有限公司会计制度》,要求上市公司从1998年1月1日起按新制度进行会计核算,同时废除了《股份制试点企业会计制度》,这对于深化国有企业改革、推行现代企业制度、建立和发展我国的资本市场具有重要作用。2000年12月29日,财政部颁布了新的《企业会计制度》,取代了《股份有限公司会计制度》,并要求除银行业、保险业和其他金融行业以外的所有股份有限公司自2001年1月1日起执行新《企业会计制度》。与此同时,财政部鼓励除股份有限公司以外的其他企业执行新的《企业会计制度》,但要求国有企业在执行前先获得有关政府部门的批准。2002年1月1日,财政部将新《企业会计制度》的适用范围扩大到外商投资企业(不包括银行、保险公司和其他金融企业)。新《企业会计制度》的颁布与实施,标志着我国的会计改革进入了新阶段,我国基本实现了会计准则的国际化。

二、我国会计国际化进程的特点

我国自20世纪80年代开始的经济体制改革,采取的是渐进和稳健的方式。与此相适应,我国的会计国际协调化进程也经历了一个从被动到主动、

从局部到全局、循序渐进地进行协调的过程。我国会计与国际会计惯例进行协调的会计改革,始终是以适应我国经济发展的需要为目的,并通过在制定中国会计准则的过程中借鉴国际会计惯例,同时充分考虑我国的国情,使中国会计准则逐步向国际会计准则靠拢。具体而言,我国会计国际化的进程呈现出五个特点。

(一)以强制性制度变迁为主,诱致性变迁为辅

根据新制度经济学理论,制度变迁有两种类型,即诱致性变迁和强制性变迁。要发生诱致性制度变迁,必须有某些来自于制度不均衡的获利机会,也就是说,由于某种原因,现行制度安排不再是这个制度安排选择集中最有效的一个了。由于制度安排是一种公共产品,而“搭便车”问题又是创新过程中固有的问题,所以如果诱致性创新是新制度安排唯一来源的话,一个社会中制度安排的供给将少于社会最优。但是,由于政府的有限理性、意识形态刚性、官僚机构问题、集团利益冲突和社会科学知识准备不足等因素可能会影响制度变迁的效果,纯粹的强制性制度变迁并不能带来制度安排的高效率(林毅夫,1989)。我国会计国际化的第一阶段无疑具有诱致性变迁的特征。改革开放初期,随着我国对外开放的发展,利用外资的工作有了较大进展,外商投资企业在我国出现了蓬勃发展的局面。但是,植根于传统计划经济体制的会计制度,难以适应和满足外商投资企业进行会计核算的要求,难以满足外方投资者的信息需求,从而出现了制度不均衡。为了吸引更多的外资,加快经济的发展,《中外合资经营企业会计制度》应运而生,成为我国会计国际协调的开端。我国会计国际化的第二和第三阶段则更多地表现出强制性变迁的特点。例如,为了与建立中的社会主义市场经济体制相适应,我国的会计改革无论从《企业会计准则》到具体会计准则的颁布,还是从《股份有限公司会计制度》到《企业会计制度》,都是在政府自上而下的领导、组织和协调下颁布、实施的,具有明显的强制性变迁特征。

(二)从局部到整体的循序渐进过程

一般来说,制度变迁有两种模式:一种是激进方式,期望用变迁收益来覆盖所有成本,是一种收益最大化战略;另一种是渐进方式,期望用增量利益的增

进来帮助存量利益格局的调整,把变迁成本分散在不同阶段,是一种成本最小化战略,具有“帕累托改进”性质。始于1978年的中国经济体制改革的一个显著特点就是“以增量为主的渐进式改革”,即对原有体制内的存量部分保持原有格局或稍做变革,而主要对原有体制内的增量部分和体制外的部分进行改革(谢德仁,2001)。经济体制改革的这种渐进模式,决定了我国会计国际化进程的渐进性。财政部作为会计规范的供给方,变迁成本是预付的,变迁收益则是预期的,中间存在时滞,并且牵涉到社会许多方面,存在着极大的不确定性,因而我国会计国际化的进展基本上取决于财政部对成本的控制,从而使成本最小化战略更易实施。因此,我国的会计国际化进程明显具有边际性和局部性的特点。边际性是指我国会计的协调化总是从会计规范的“边际”,即不均衡最严重、获利性最大、最易于推行和展开、成本和阻力最小的那一点开始,每一次变迁进展的深度都会达到而且也仅达到边际收益与边际成本相等的一点。比如,我国会计的国际化协调首先是产生适用于外商投资企业的会计制度(《中外合资经营企业会计制度》),接着是适用于上市公司的会计制度(《股份制试点企业会计制度》),然后是适用于所有企业的基本会计准则(《企业会计准则》)以及后来的《企业会计制度》,明显地表现出边际性的特点。局部性是指在我国会计国际化的过程中,财政部根据各方要求形成新的制度均衡的约束条件,选择正确的战略重点,以合理地配置资源。比如,《企业会计制度》颁布初期只适用于除银行业、保险业和其他金融行业以外的所有股份有限公司,然后才扩大到国有企业和外商投资企业,表现出从局部到整体的特点。这种从局部到整体的循序渐进变迁与整体均衡推进相比,能把改革成本分散化,最大限度地减少整体变迁的风险和改革的社会阻力,降低制度执行的摩擦成本。

(三)与其他经济制度变迁相协调的被动过程

这是由会计的反应性特征和我国国情决定的。会计的发展是反应性的,虽然会计对经济的发展具有反作用,但是从深层次上看,会计的发展始终依赖于经济环境的变化,会计制度的变迁依存于其他制度安排的变迁。我国会计国际化进程始终是以适应

我国经济体制改革的需要为目的的。计划经济向市场经济的转变,意味着资源配置方式的转变,资源配置方式的转变又促使产权制度的转变,而产权制度是通过国家的法律法规加以确定实施的。会计制度作为资源配置和产权制度中的一种信息产生和传递机制,无疑应当与整个社会转变过程中的其他经济制度变迁相协调。例如,为了配合国有企业的股份制改造和现代企业制度的建立,财政部颁布、实施了《股份制试点企业会计制度》。

(四) 具有很强的路径依赖 (path dependence)

我国会计国际化是在对我国会计历史传统的继承与扬弃中进行的变迁,是自然选择和理性选择共同作用的结果,具有显著的路径依赖特点。制度变迁的路径依赖来源于制度发展的自我强化机制,这种自我强化机制又来源于制度变迁过程中的规模效应、学习效应、协调效应和适应性预期。建国以后,我国的会计规范采取了“制度”的形式,这种形式不仅在我国根深蒂固,而且为会计人员所熟悉。我国把建立社会主义市场经济体制确立为经济体制改革的目标后,我国的会计规范也进行了突破性的改革,即用《企业会计准则》取代过去分部门、分行业、分所有制一统到底的会计制度,并按准则的内容改革各种重新归并后的会计制度,实行会计准则与会计制度两种规范形式同时并用,并且这种并存的局面将长期持续下去(葛家澍,2001;陈毓圭,2001)。尽管我国当前颁布、实施的会计制度(如《企业会计制度》)不是传统意义上的会计制度,已带有会计准则的性质,但由于路径依赖的惯性,会计制度这种规范形式仍然会被采用。

(五) 政府发挥了主导作用

政府发挥主导作用,决定了会计准则供给的方向、形式和进程,是战略安排的主导力量。我国国有经济的主导地位,客观上决定了要由政府制定会计准则。我国相关的会计规范主要是以财政部为主体制定的,政府强有力的领导在我国会计国际化进程中发挥了重大作用。会计规范由政府制定和公布,既可以减少规范的制定成本,缩短国际协调的周期,加快我国会计国际化的进程,又可以利用政府的权威来推动其实施,更好地实现会计的实质协调。

三、我国会计国际化的动因

经济全球化、资本市场国际化与跨国公司的发展,是促使会计准则趋同的重要因素。关于这一点,无论是会计理论界、实务界,还是会计准则制定者和相关的监管机构,都已达成共识。但在通往建立一套全球适用的核心财务报告准则的道路上,不仅不同的人基于各自的特定经历、知识结构和社会背景等会有不同的看法,而且不同的利益集团和国家基于经济利益的考虑会施加不同程度的影响。Choi and Mueller(1992)指出:“中国的历史、文化力量以及它的绝对规模,使它难以被外界所控制,会计也不例外。”那么,促使我国会计逐步向国际惯例靠拢的动因何在呢?

(一) 我国融入经济全球化和经济体制改革目标的确立

融入经济全球化的进程与发展社会主义市场经济,是我国会计国际协调化的基本推动力量,我国会计国际协调化的进程,也是我国改革开放步伐不断加快、经济体制改革不断深入的过程。改革开放以来,我国的经济体制经历了计划经济、有计划的商品经济、社会主义商品经济与社会主义市场经济等几个阶段,社会主义市场经济的确立与发展对会计制度的全面改革提出了新的要求。

市场经济需要新的会计规范,但新的会计规范从何而来呢?西方主要发达资本主义国家的市场经济已经发展了几百年,与之相匹配的会计惯例也趋于成熟,并逐渐形成一些在国际上广为认可的会计惯例,运用这些国际惯例已经成为一个国家能否融入世界经济的先决条件。因此,建立既与社会主义市场经济相适应,又与国际会计惯例相协调的会计规范体系,是顺应历史发展潮流之举。

(二) 海外直接投资的日益增长

自改革开放以来,我国吸收的海外直接投资增长很快。2002年,我国吸引外资约为530亿美元,占全球跨国投资的比重接近10%,超过美国成为跨国投资的第一大东道国。随着吸收海外直接投资的增加,中外合资经营企业、中外合作经营企业和外资企业出现了蓬勃发展的局面,这些企业已经成为我国经济的重要组成部分,是我国经济增长、结构升级和提升竞争力的重要力量。这些企业的蓬勃发展,使

得改革传统的会计核算体制,加强与国际会计惯例的协调成为必然,这也可以解释为什么我国首先要对外商投资企业进行会计协调。

(三) 资本市场的发展

一般认为,会计国际协调的主要动力来自于资本市场的发展。20世纪90年代以来,我国资本市场获得了长足的发展。目前,我国沪深交易所已经有1200多家上市公司,在香港证券市场有50多家H股公司,还有大量在其他国家(如美国)注册并上市的中资公司。股票市场的不断发展,促使我国上市公司会计制度不断变革,从《股份制试点企业会计制度》到《股份有限公司会计制度》,再到《企业会计制度》,每一次变革都使我国的会计规范向国际会计惯例迈进了一大步。随着我国企业在香港、纽约等国际资本市场融资规模的进一步扩大和境内资本市

场对外开放程度的提高,向国际投资者提供具有国际可比性的会计信息已成为一种必然要求,从而会进一步推动我国会计国际化的进程。

(四) 国际会计公司的推动

国际会计公司,特别是五大会计师事务所,是国际会计惯例传播到我国的有效媒介,推动了我国会计国际协调的进程。以五大会计师事务所为代表的国际会计公司,具有数十年的丰富经验,拥有世界上最先进的会计与审计技术,它们的介入促进了国际会计惯例在我国会计市场的传播和运用。

基于上述分析,可以看出,我国会计的国际化进程取决于我国经济的市场化进程。随着经济改革的深入和市场经济体制的日趋完善,我国会计的国际化进程会不断加快。

[参 考 文 献]

- [1] 葛家澍. 关于我国会计制度和会计准则的制定问题[J]. 会计研究, 2001, (1).
- [2] 冯淑萍. 关于我国当前环境下的会计国际化问题[J]. 会计研究, 2003, (2).
- [3] 冯淑萍. 关于中国会计标准的国际化问题[J]. 会计研究, 2001, (11).
- [4] 冯淑萍. 中国对于国际会计协调与趋同的基本态度和所面临的问题[J]. 财务与会计, 2004, (1).
- [5] 李玉环. 改革开放以来我国会计制度改革的回顾与评价[J]. 会计研究, 2001, (9).
- [6] 曲晓辉. 我国会计国际化进程刍议[J]. 会计研究, 2001, (9).
- [7] 林川泉. 应科学认识会计准则国际协调[J]. 财务与会计, 2002, (3).
- [8] 郁国建. 直面 WTO 的我国会计制度变迁[J]. 财务与会计, 2001, (4).
- [9] 王永琦. 我国会计的国际化问题[J]. 上海会计, 2003, (1).
- [10] 陈毓圭. 实现国际会计惯例与中国国情的科学结合[J]. 财务与会计, 2001, (4).
- [11] 任明川, 大卫 阿历山大. 中国会计准则的发展问题: 背景分析[J]. 中国会计与财务, 2000, (9).
- [12] 吴 革. 国际会计产权制度研究[M]. 北京: 对外经济贸易大学出版社, 2002.
- [13] 谢德仁. 企业剩余索取权: 分享安排与剩余计量[M]. 上海: 上海三联书店, 上海人民出版社, 2001.
- [14] 陈 昕. 财务权利与制度变迁——产权学派与新制度学派译文集[C]. 上海: 上海三联书店, 2002.

[责任编辑:高 巍]