

分类号_____

密级_____

UDC_____

编号 BH1100041



博士后研究工作报告

中国会计准则比较与趋同研究

Study on the Comparison and Convergence of Chinese Accounting Standards

博士后姓名：王清刚

合作导师姓名：曲晓辉教授

流动站名称：工商管理

研究方向：会计学

研究工作完成时间：2004年11月至2007年5月

报告提交时间：2007年5月

厦门大学

2007年5月30日

厦门大学博士后研究工作报告著作权使用声明

本人完全了解厦门大学有关保留、使用博士后研究工作报告的规定。厦门大学有权保留并向国家主管部门或其指定机构送交该报告的纸质版和电子版，有权将该报告用于非赢利目的的少量复制并允许该报告进入学校图书馆被查阅，有权将该报告的内容编入有关数据库进行检索，有权将博士后研究工作报告的标题和摘要汇编出版。保密的博士后研究工作报告在解密后适用本规定。

本研究报告属于： 1、保密 ()， 2、不保密 (✓)

纸本在 _____ 年解密后适用本授权书；

电子版在 _____ 年解密后适用本授权书。

(请在以上相应括号内打“√”)

作者签名：王清刚 日期：2007年5月30日

导师签名：甘晓辉 日期：2007年5月30日



摘要

会计国际化是个由来已久的老话题，走过几十年的风雨历程，在新世纪之初，开始由协调向趋同转变。会计国际化起源于会计差异的比较与协调，协调意味着矛盾的包容与调和；标准化意味着各种观点的趋同和统一。标准化是会计国际化的高级阶段，标准化过程就是在全球范围内向单一会计准则进行趋同，最终形成全球统一的会计准则。

进入 21 世纪以来，经济全球化的步伐明显加快，国际贸易、国际投资、国际融资、跨国公司等迅速发展，人们对在全球范围内规范和统一“会计语言”的呼声日益高涨。国际上，2001 年以来，改组后的国际会计准则理事会(International Accounting Standards Board, IASB)致力于推动全球会计准则的研制和实施，IASB 制定的国际财务报告准则^①迅速得到很多国家和重要国际组织的支持与认可，正在赢得全球会计准则的地位，世界各国的会计准则都在向 IAS/IFRS 不断趋同，截至 2006 年底，有 90 多个国家和地区宣布认可或采纳 IAS/IFRS，很多国家和地区直接以 IAS/IFRS 取代了本国会计准则，全球会计准则正以势不可挡的趋势日益变为现实。

透明、可比的高质量财务信息有助于各种市场的参与者形成理性的决策，是市场经济成功的关键。可比的财务信息依赖于统一的会计准则。加入 WTO 后，中国经济快速增长，对外贸易和投资不断扩大，外国投资持续增加、资本市场逐渐开放，中国正不断融入世界经济一体化的大潮，国际化程度的不断提高，迫切需要加快中国会计国际趋同的步伐，实现会计语言的国际通用标准。

会计准则是衡量一个国家会计国际趋同程度的重要方面。经过不断改革和持续努力，中国初步建立了与 IAS/IFRS 高度趋同，同时兼顾中国国情，并可单独实施的会计准则体系。新准则对改善投资环境、应对金融市场开放的挑战、加速中国经济融入经济全球化进程、促进资本市场的健康持续发展等具有重要意义，同时也在会计准则的全球趋同进程中树立了中国的形象和地位。虽然中国会计准则和 IAS/IFRS 在所有重大问题上基本实现了一致，但不可否认差距仍然存在。通过对比研究，笔者发现新准则从形式到内容，从目标到思想，都还有不少值得提高和改进的空间。

高质量的会计准则需要高质量的会计准则执行体系来保障其实现，为促进新准则的有效执行，必须完善和强化中国会计准则执行体系。笔者认为我们应从会计准则的学习和理解、企业内部会计制度与会计准则的衔接、公司治理结构的建立与完善、财务报告的编制、财务报告的审计、财务报告的批准、信息披露的监管与处罚、司法介入、媒体监督等环节入手，层层设防，重组中国会计准则执行系统，提高会计准则实施质量。

会计国际趋同不仅要有趋同的会计准则，更重要的是会计实务的国际趋同，要让与国际趋同的会计准则，在实务中得到严格地遵循和执行，要对会计准则的执行情况进行有效地监管。会计实务的国际趋同比会计准则的趋同更困难，更复杂。本报告对实现我国会计的全面国际趋同提出了一些战略性建议，包括积极推动我国会计教育和会计观念的国际化、尽快建立公允价值和现值计量的评估体系、根据国际惯例理顺相关监管法规与会计准则的关系、密切关注并积极参与 IAS/IFRS 改革、学习和借鉴其他国家会计趋同的成功经验等。

【关键词】 会计准则；国际惯例；会计国际化；会计协调；会计趋同；会计准则执行体系

^① “国际财务报告准则”指 IASB 采用的会计准则和解释公告，包括 IASB 制定的国际财务报告准则(International Financial Reporting Standards, IFRS)，IASB 的前身“国际会计准则委员会(International Accounting Standards Committee, IASC)”制定的国际会计准则(International Accounting Standards, IAS)和国际财务报告解释委员会及其前身“国际会计准则解释委员会”发布的解释公告等。本报告用 IAS/IFRS 表示国际财务报告准则。

Abstract

Accounting Internationalization is not a new topic. It has been talked about for several decades. Accounting harmonization is converging to standardization since the beginning of the new century. Accounting internationalization stemmed from comparison and harmonization of accounting rules among two or more countries in early stage. Harmonization means agreement of different opinions. Standardization tries to establish a set of global uniform accounting procedures. Harmonization can take many forms, while the means of standardization is uniform, which is 'convergence'. Convergence is a single direction, meaning that opinions from all sides move to and meet at a single point.

In the 21st century, economic globalization has accelerated and the world has become increasingly interconnected. Trade in commodities and services, capital flow, and cross-border investments have grown markedly. Economic globalization has greatly demanded for the internationalization of accounting standards. In 2001, the restructured International Accounting Standards Board (IASB) aims to develop a single set of high quality and enforceable Global Accounting Standards (GAS). The great project of GAS has received strong supports from a broad range of relevant parties. IAS/IFRS are being adopted around the world, and are getting the title of Global Accounting Standards. More and more countries are turning to IAS/IFRS, by converging or replacing their national standards with IAS/IFRS. More and more big companies prepare their financial statements according to IAS/IFRS. There were more than 90 countries started to adopt IAS/IFRS from 2006. A single set of global accounting standards is becoming a reality.

High quality, transparent, and comparable financial information enables the participants of various markets to make sound economic decisions. Comparable financial information depends on the uniformity of accounting standards. China's entry into WTO indicates that we are being absorbed in the tidal wave of economical globalization and capital market internalization. These have strongly reinforced the logic of achieving and implementing high-quality international accounting standards in China.

We must have the same accounting language and accounting grammar, which is the common commercial language. After several decades of accounting progressive reform, China has formed a new set of Chinese Accounting Standards System that is substantially in line with international standards, though a few exceptions are noted. The new Standards System consists of one basic standard, 38 specific standards and related application guidance. The new standards will facilitate the implementation of people-centered scientific approach to development, help improve market economic system and further expand opening-up, representing an important contribution on the part of fiscal and accounting work to economic and social development. However, the gap also exist, there are many differences between the two sets of accounting standards. The new standards present national features in many fields. There are many items are needed to improve.

The process of accounting internationalization is not only a single process of

accounting standards internationalization, but also a process of accounting practice internationalization. The later is more difficult and more complicated than accounting standards internationalization. High quality financial information is based not only on the quality of the standards themselves, but also on the way the standards actually are interpreted and applied in practice. In order to promote the use and rigorous application of those standards, we must restructure and strengthen the implementation system of accounting standards.

In the paper, we will give some strategic measures for Chinese accounting internationalization. The measures include changing government functions, improving the level of supervision, strengthening the education and training of professional accountants, setting up perfect corporate governance, enforcing corporate management, reforming relevant laws and regulations based on the new standards system, inflicting severe punishments on financial deceits, taking part in the setting of IAS/IFRS, etc.

【Key Words】 Accounting Standards; International Conventions; Accounting Internationalization; Accounting Harmonization; Accounting Convergence; Implementation System of Accounting Standards

目 录

第一章 导论	1
一、选题价值	1
二、文献综述	2
三、研究框架	8
第二章 中国会计准则概述	9
第一节 中国会计准则的制定历程	9
一、理论准备阶段	9
二、会计准则的逐步建立阶段	9
三、会计准则的完善和国际趋同阶段	10
第二节 中国会计准则的制定机构及制定程序	11
一、我国会计准则的制定机构	11
二、我国会计准则的制定及修订程序	12
第三节 新会计准则体系的结构内容及主要变化	12
一、新会计准则体系的结构与内容	12
二、新会计准则体系的主要变化	13
第四节 中国会计准则体系的评价与展望	18
一、新会计准则体系的评价及反思	18
二、新会计准则为利润操纵提供有空间	19
三、对我国会计准则体系的预期和展望	21
第三章 国际财务报告准则概述	22
第一节 国际财务报告准则的发展历程	22
一、制定主体会计准则阶段	22
二、提高会计准则可比性阶段	22
三、制定核心会计准则阶段	22
四、领导全球会计准则的新阶段	23
第二节 国际财务报告准则的制定机制	23
一、IASB 的组织架构	23
二、IASB 的工作目标	24
三、IAS/IFRS 的制定程序	25
第三节 国际财务报告准则的结构和内容	26
一、国际财务报告准则前言	27
二、编制财务报表的基本框架	27
三、国际会计准则/国际财务报告准则	27
四、国际会计准则/国际财务报告准则解释公告	29
第四节 国际财务报告准则的发展动态	30
一、概念框架的修订和趋同动态	30
二、国际财务报告准则的制定动态	31
三、新发布的准则及解释公告	31
四、IASB 当前正在讨论和征求意见的项目	32
第四章 美国一般公认会计原则概述	33
第一节 美国一般公认会计原则的制定与发展	33
一、美国一般公认会计原则的发展历程	33
二、美国现行会计准则制定机构	33

三、美国财务会计准则制定的一般程序	35
第二节 美国一般公认会计原则的含义与结构	36
一、美国一般公认会计原则的含义	36
二、美国一般公认会计原则的内容结构	37
三、FASB 财务会计概念框架的主要内容	37
四、美国一般公认会计原则的发展动态	39
第三节 FASB 与 IASB 的竞争与合作	39
一、FASB 对 IASC 及其准则的抵制阶段	39
二、FASB 对 IASC 及其准则的认可阶段	40
三、FASB 与 IASB 的合作阶段	41
四、FASB 与 IASB 竞争及合作背后的利益分析	42
第五章 中国会计准则的国际比较研究	44
第一节 中国会计准则与国际财务报告准则的比较研究	44
一、中国会计准则与 IAS/IFRS 差异的总体概述	44
二、中国会计准则与 IAS/IFRS 的具体差异举例	46
第二节 中国会计准则与 US GAAP 的比较研究	48
一、中国会计准则与 US GAAP 差异的总体概述	48
二、中国会计准则与 US GAAP 的具体差异举例	49
第六章 全球视角下的会计准则趋同研究	53
第一节 会计国际化正经由协调向趋同的转变	53
一、会计国际化的起源	53
二、区域性会计协调的快速发展	54
三、会计协调向会计趋同的转变	56
第二节 全球会计准则的提出及其内涵	56
一、经济全球化和会计国际化	56
二、会计国际化与全球会计准则	57
三、全球会计准则的内涵	57
第三节 重要国际组织对 IAS/IFRS 的认可和支	58
一、证券委员会国际组织与 IAS/IFRS	58
二、国际会计师联合会与 IAS/IFRS	59
三、联合国经济合作和发展组织与 IAS/IFRS	60
四、世界银行及国际货币基金组织与 IAS/IFRS	61
五、八国集团与 IAS/IFRS	61
六、巴塞尔银行监管委员会与 IAS/IFRS	62
七、国际审计和保证准则理事会与 IAS/IFRS	62
八、国际会计和报告准则政府间专家工作组与 IAS/IFRS	63
第四节 世界各国对 IAS/IFRS 的认可和采纳	64
一、全球范围内对 IAS/IFRS 的认可和采纳情况	64
二、欧洲各国对 IAS/IFRS 的认可和采纳情况	64
三、亚太各国对 IAS/IFRS 的认可和采纳情况	68
四、美洲各国对 IAS/IFRS 的认可和采纳情况	73
五、其它国家和地区对 IAS/IFRS 的认可和采纳情况	74
六、世界各国或地区对 IAS/IFRS 的认可和采纳情况的汇总	75
第七章 中国会计国际协调和趋同研究	81
第一节 中国会计国际化的历程回顾	81

一、中国会计国际化进程中的理论准备	81
二、中国会计国际化的几个阶段	81
三、在改革中不断深化会计国际化的程度	83
第二节 中国会计国际趋同的强烈要求	84
一、中国正在加速融入经济全球化的大潮	84
二、中国会计准则与 IAS/IFRS 差异的处理	86
三、中国迫切需要采用国际趋同的会计准则	87
第三节 会计国际趋同中的中国特色	89
一、对会计中国特色的理解	89
二、会计的中国特色体现	90
三、会计准则趋同中的中国特色	92
四、新会计准则体系中的中国特色	93
第四节 中国会计国际趋同的阻力	94
一、会计准则国际趋同的阻力	94
二、会计实务国际趋同的阻力	94
第五节 中国会计国际趋同的策略	95
一、积极推动会计教育和会计观念的国际化	95
二、尽快建立公允价值和现值计量的评估体系	97
三、会计国际趋同需要理顺与其他经济法规的关系	97
四、会计国际化需要各方面的支持与合作	97
五、密切关注并积极参与 IAS/IFRS 改革	98
六、强化会计准则的执行和监管	98
第六节 强化和完善中国会计准则的执行系统	98
一、强化和完善中国会计准则执行系统的必要性	99
二、强化和完善中国会计准则执行系统的主要措施	99
主要结论	103
主要参考文献	104
后记	108
博士生期间的研究成果	109
博士后期间的研究成果	110
作者简介及永久性通讯地址	111

Contents

1. Introduction	1
1.1 Value of selecting this topic.....	1
1.2 Summary of domestic and foreign researches.....	2
1.3 Framework of the research	8
2. Summaries of Chinese Accounting Standards	9
2.1 Retrospection of the Development of Chinese Accounting Standards	9
2.2 The System of due process of Chinese Accounting Standards.....	11
2.3 The Structure and Contents of New Chinese Accounting Standards.....	12
2.4 Reviewing on the New Chinese Accounting Standards.....	18
3. Summaries of International Financial Reporting Standards	22
3.1 Retrospection of the Development of International Financial Reporting Standards	22
3.2 The System of due process of International Financial Reporting Standards.....	23
3.3 The Structure and Contents of International Financial Reporting Standards.....	26
3.4 The New Development of International Financial Reporting Standards	30
4. Summaries of US Globally Accepted Accounting Standards	33
4.1 The Setting System and its Development of US Globally Accepted Accounting Standards	33
4.2 The Structure and Contents of US Globally Accepted Accounting Standards	36
4.3 Competition & Co-operation between FASB and IASB.....	39
5. Comparative Research on New Chinese Accounting Standards and IAS/IFRS, US GAAP	44
5.1 Research on the Differences between New Chinese Accounting Standards and IAS/IFRS	44
5.2 Research on the Differences between New Chinese Accounting Standards and US GAAP.....	48
6. Research on the Convergence of National Accounting Standards in the Worldwide	53
6.1 Accounting harmonization is converging to Accounting standardization	53
6.2 Reviewing on the Concept of Global Accounting Standards	56
6.3 Global Accounting Standards and some Important International Organizations.....	58
6.4 The Use and Application of IAS/IFRS around the world	64
7. Research on the Harmonization and Convergence of Chinese Accounting	81
7.1 Retrospection of Chinese Accounting Internationalization	81
7.2 The economic bases of Chinese Accounting Internationalization.....	84
7.3 Research on the Chinese characteristics during Accounting Internationalization	89
7.4 Barriers of Chinese Accounting Convergence to IAS/IFRS	94
7.5 Research on the Strategies for Chinese Accounting Convergence.....	95
7.6 Restructure and Strengthen the Implementation System of Chinese Accounting Standards	98
Conclusions	103
References	104
Postscript	108

第一章 导 论

经过不断改革和持续努力,2006年2月,财政部发布了与IAS/IFRS高度趋同,同时兼顾中国国情,并可单独实施的会计准则,至此,中国基本形成较为健全的会计准则体系。尽管中国会计准则在所有重大问题上实现了与IAS/IFRS的高度趋同,但差异仍然存在,有些差异对企业的实际影响可能很大,通过本报告的分析,我们可以清楚地看出这些问题的存在。另一方面,会计趋同并不仅仅指会计准则的趋同,还包括会计实务、会计教育、会计理论、会计理念等的国际趋同。在中国会计国际趋同的道路上,仍有许多问题值得深入、系统地研究。

一、选题价值

进入21世纪以来,经济全球化的步伐明显加快,跨国投资和融资、国际贸易等迅速发展,现代交通、通讯、网络等高科技手段使全球经济日益融为一体。加入WTO后,中国经济正以每年两位数的速度快速增长,对外贸易和投资的不断扩大,外国投资的持续增加、资本市场的逐渐开放,正使中国不断融入世界经济一体化的大潮,中国经济的国际化程度不断提高,迫切需要加快中国会计国际趋同的步伐,实现会计语言的国际通用标准。

(一)中国资本市场迫切需要国际趋同的会计准则和会计实务

透明、可比的高质量信息披露制度是资本市场健康有序发展的重要条件,对保护投资人利益,强化上市公司监管,完善上市公司治理结构等有关键意义,资本市场的发展和监管需要从来都是会计准则产生和发展的直接诱因。中国资本市场的持续发展和对外开放,迫切需要高质量和全球化会计准则及会计实务的支持。据业内一位资深人士透露,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%。中国企业在美国上市融资的平均资本成本要比美国本土公司高13.16%。这其中很重要的原因,就是内地公司治理不规范,信息披露不充分和会计准则不与国际接轨,企业一方面不能得到境外投资者的充分认可,另一方面又需要花很大的成本聘请相关专业机构进行咨询,并且不得不按照多种会计准则编制不同的财务报告^①。前几年国内股市投机风行,股价暴涨暴跌,上市公司弄虚作假,粉饰业绩,亏损问题日趋严重等,都与会计准则和会计实务的混乱不无关系。

(二)对外贸易离不开国际趋同的会计准则和会计实务

WTO要求各成员国必须提高贸易政策和法规的透明度,包括有关信息披露的透明度。中国加入WTO,意味着会计信息披露将要求更加公开、透明,会计信息的资源配置功能更加重要。中国会计准则与IAS/IFRS差异的存在,已经形成一种无形的投资和贸易障碍,交易各方难以直接获得透明、可比的会计信息。例如,在中国为加入WTO而与欧盟举行的双边谈判中,欧盟为中国企业申请欧盟市场经济地位设置了五项标准,其中之一是中国企业必须按照IAS/IFRS建立账簿体系。在欧盟对中国公司的反倾销诉讼中,大多以中国企业败诉而告终,败诉的主要原因是没有按IAS/IFRS设置可以审计的会计账簿,没有用公允价值反映资产价值等。中国已经成为国际反倾销的“最大受害国”,近两年中国出口产品遭受国外反倾销每年平均损失800多亿人民币。据权威人士预测,中国在加入WTO之后的20年甚至更长时间内,都将面临越来越多的反倾销诉讼。

(三)比较世界各国的会计趋同经验可为我国会计的国际趋同提供借鉴

^① 袁文辉.2006.德勤解读新会计准则:境外融资成本降低.
http://www.readfree.net/bbs/htm_data/37/0602/141574.html,2006-03-20

随着经济全球化步伐的加快，世界各国会计准则的全球趋同正如火如荼地进行着，2001年4月完成改组的IASB提出全球会计准则的战略目标。全球会计准则的提出，迅速得到绝大多数国家的支持与认可。欧盟、澳大利亚等已于2005执行IAS/IFRS，至2006年底，允许或要求采用IAS/IFRS的国家或地区已达90多个，绝大多数国家的会计准则正逐步向IAS/IFRS靠拢。目前，约占全球85%的证券交易所允许上市公司遵循IAS/IFRS编制财务报告；越来越多的跨国公司和有影响的企业主动选择IAS/IFRS。可以说，全球会计准则的梦想正在变为现实。在各国会计的国际趋同进程中，有很多经验和教训值得我们借鉴和吸取，特别是澳大利亚和欧盟各国，在将本国标准转向IAS/IFRS的过程中，有很多成功的做法值得我们学习。本报告的第六章站在全球视角下，对世界各国的会计趋同进行了系统的研究，希望能为我国会计准则和会计实务的国际趋同提供借鉴。

(四)会计实务的国际趋同比会计准则的国际趋同更难、更重要

会计国际趋同，并不是说有高度趋同的会计准则就万事大吉了，会计准则只是财务报告供应链上的一个环节。高质量的会计信息，不仅依赖高质量的会计准则，更依赖对会计准则的理解掌握、执行操作和监督管理上。要真正实现会计信息的全球可比，更重要的是会计实务的国际趋同，让广大会计人员准确而恰当地理解和掌握会计准则，使企业充分而严格地遵循和执行各项准则，对会计准则的执行情况进行有效地监管。会计实务的国际趋同比会计准则的趋同更困难，更复杂。这不仅需要有国际趋同的会计教育、会计理念等为基础，更需要有良好的公司治理、合格的审计人员、协调的法律环境、严格的执行监管、理性的信息使用者等外围环境。因此，我国会计实务的国际趋同可以说是任重而道远。本报告除对我国会计准则的国际趋同进行研究外，还将对我国会计实务的国际趋同展开研究。

(五)新会计准则体系在实施过程中有诸多课题值得研究

会计准则制定得再好、再完美，如果难以执行或得不到有效执行，也只能成为一纸空文。会计准则没有得到有效贯彻，对会计准则执行情况的监管和处罚力度明显不够，是形成我国会计信息失真的主要因素。新会计准则体系的发布实施，是我国会计迈向国际趋同的第一步，下一步加强会计准则实施的支持系统建设当是重中之重，我们非常有必要重组和强化中国会计准则的执行系统。在新会计准则体系在实施过程中有诸多课题值得研究，例如，如何确保职业判断和会计估计不被滥用、如何建立公允价值和现值的评估与计量体系、如何协调新会计准则与其他相关法规的关系、如何使企业的内部会计制度与会计准则实现平稳衔接、如何强化会计准则的执行与监管，等等。本报告将对我国会计准则实施系统的重构与强化进行研究。

二、文献综述

中外会计准则比较与趋同方面的研究，可以说是会计理论研究最为热门的专题之一，其文献资料可谓浩如烟海、堆积如山。现将笔者所搜集到的国内外有关文献综述如下。

(一)会计国际化的含义

什么是会计国际化？说法不一，有的叫会计国际协调，有的称国际会计协调，还有会计准则的国际协调、会计准则国际化等说法。笔者认为比较与协调只是会计国际化的一个初级阶段，从内容上来看，除会计准则的国际化外，还涉及会计实务、会计教育、会计观念、会计惯例等的国际化。因此，笔者认为会计国际化是一个较为恰当的表达。

英国学者克里斯托弗·诺比斯(Christopher Nobes)和罗伯特·帕克(Robert Parker)认为会

计国际化是通过会计惯例的变异程度加以限制,增加其可比性的过程^①。贝卡奥伊(A. Belkaoui)在其经典代表作《会计理论》一书中认为会计国际化包括两个层次:一是认识不同国家的特性,并将它们与其他国家的目标进行调和;二是减少或消除障碍,以便取得能够接受的协调程度^②。

我国青年会计学家陈毓圭(2002)曾就会计国际化的含义,指出:“如果我们把会计实务看成是一个由绝对随意和多样化到绝对统一的序列,会计国际化就是一个由绝对多样化向绝对统一性游离的过程”。各国会计实务具有“自行其是,各自为政”的多样性,而这种状态妨碍了跨国公司的发展和资本市场的国际化。因此,产生了国际会计协调的需要^③。韩美华(2002)认为会计国际化主要是指会计行业的国际化,具体包括会计准则国际化、会计确认和计量理论国际化、会计核算技术国际化、会计职能和会计体系国际化、会计市场国际化等^④。梁珩(2000)等认为会计国际化就是向国际会计惯例靠拢,实现会计政策、会计理论、管理体制、会计教育、先进会计思想、会计核算技术等国际化^⑤。孙铮、朱国泓(2003)认为会计国际化的主要内容应包括会计认识国际化、会计理论国际化、财务会计概念框架国际化、会计准则制定模式国际化、会计准则体系国际化、会计教育国际化、会计人才国际化、执行机制国际化等^⑥。李慧萍(2003)将会计国际化的内容分解为会计准则国际化和会计实务国际化^⑦。王华(1999)认为:“会计准则的国际化,指协调主体在一定的范围或框架之内,构建一个沟通、平衡机制,采用主动或被动方式,消除与各国会计准则的差异,在各方认可的基础上,达成一致的过程^⑧”。常勋(2005)认为会计国际化是通过一些国际性组织或专门机构,制定或认可采纳一些统一的会计准则或其他标准化文件,促进一定地区或世界范围内各国会计实务和财务信息的统一和可比活动^⑨。笔者综合其他文献,将会计国际化概括为:旨在增进各国会计的趋同性和可比性,限制各国会计差异程度和差异范围,减少差异和冲突,寻求各国会计准则和会计实务统一的过程。会计国际化主要通过各方的沟通、谈判、协调,采取放弃、改进、接受、退让、提高、重建等方式,来达到各国会计的一致。会计国际化有一个逐步推进的过程,不可能一步到位,其最终目标是实现会计准则和会计实务的全球统一。

(二) 会计国际化的起源及发展

会计比较与协调是国际会计学的主要内容,国际会计学作为会计学的一个分支,始于上世纪六十年代。当时,一些具有国际意识的美国学者开始研究各国会计模式及其特点、会计差异及差异原因、差异对财务报表的影响、如何协调乃至消除各国间的会计差异等问题,从而形成了国际会计学。现任 FASB 成员的美国会计学家缪勒教授(Gerhard S. Mueller)因其《国际会计学》(1967年)一书被誉为国际会计学领域的开拓者。另外,还有阿拉巴马大学的加纳教授(Paul Garner)、伊利诺伊斯大学的齐默曼教授(Vernon K. Zimmerman)等人也都做过

^① (英)克里斯托弗·诺比斯(Christopher Nobes), (英)罗伯特·帕克(Robert Parker)著,潘琰主译.比较国际会计[M](Comparative International Accounting) (Sixth Edition).大连:东北财经大学出版社,2002

^② Belkaoui. Accounting Theory (Third Edition) [M]. Quorum Books, 1993

^③ 陈毓圭.认真研究和解决中国会计国际化进程中局限的问题[J].财会通讯,2002(1):3-5

^④ 韩美华.对我国会计国际化问题的初步研究[J].税务与经济,2002(2):72-74

^⑤ 梁珩,张兴国.也谈会计国际化[J].财务与会计,2001(7):18-19

^⑥ 孙铮,朱国泓.会计国际化的策略选择:会计信息质量视角[C].中国会计学会“会计国际化”研讨会论文集,2003:22-23

^⑦ 李慧萍,高璐.英国会计国际化进程与启示[J].会计研究,2003(3):59-62

^⑧ 王华.论会计准则的国际协调[M].大连:东北财经大学出版社,1999:36-37

^⑨ 常勋.国际会计[M].大连:东北财经大学出版社,2005:15

开拓性工作^①。1966年,加拿大、英国和美国成立“会计国际研究小组(Accounting International Study Group, AISG)”,着手研究三国间会计和审计实务的异同,1968年AISG公布了第一份研究报告“加拿大、英国和美国关于存货会计处理的国际比较”,拉开了国际会计比较与协调研究的序幕。至1977年解散时,AISG在其存续的10年间共发表了20份研究报告,是会计国际化研究的早期重要成果,被广泛运用于IASC早期的准则中。

我国比较会计学研究的鼎盛时期是20世纪80~90年代。关于比较会计学的定义,王雄(1991)则认为:“比较会计学是会计学的一个分支,主要运用比较的方法,研究和探讨不同国家之间的会计现象,以判明异同,揭示本质,寻求一般规律和特殊规律的学科^②。”常勋(2001)对世界各国的会计模式进行了系统的比较,研究了国际会计协调化的思路和进展情况^③。关于各国会计比较研究的文献非常多,对中国会计准则与国际会计准则、中美、中英、中日、内地与港台等会计准则的比较进行了深入而广泛的研究。郭葆春(2003)选择了几种有代表性的会计期刊,针对相关论文的数量、质量、作者、研究方法、研究主题等进行分析,分析结果表明研究会计国际化的论文数量有上升趋势,越来越多的学者更加注重实证研究方法的运用。上世纪70年代初至2002年底,仅美国《会计评论》、《会计研究》、《会计与经济》、《会计地平线》、《国际会计杂志》等权威或著名期刊发表的会计比较与协调的论文就达280多篇^④。我国对这个专题的研究从上个世纪90年代开始多起来,仅《会计研究》在1997年至2006年的十年间就发表相关文献近百篇。

会计准则比较与协调研究的早期,多是搜集归纳各国会计实务,辨识各国会计差异,对世界各国会计模式进行分类,进而探测会计差异背后的经济、法律、文化、政治、历史背景和原因,从而形成对各国会计模式的不同划分标准。

(三) 会计国际化正经由协调向趋同的转变

会计国际化走过了几十年的风雨历程,经历了一个由低级到高级的演进过程。会计国际化源自会计差异的比较与协调,经历了由双边协调到多边协调,再到更大范围区域性协调的渐进过程。会计协调是会计国际化的初级阶段,有包容与调和的意味,当区域间矛盾难以协调时,人们开始选择标准化的道路。标准化是会计国际化的高级阶段,标准化试图在全球范围内建立统一的会计准则,通过各国向这套单一标准进行趋同或直接采纳,最终实现全球单一标准。陈瑜(2005)对会计协调化、标准化、会计协调和会计趋同的关系等进行辨析^⑤。汪祥耀(2004)认为会计准则的国际趋同并非空穴来风,它产生于世界经济一体化和资本流动全球化的背景之下,是各国会计规范走向世界大同的必然要求,同时IASB等国际组织的努力推动极大地促进了会计准则的国际趋同^⑥。王清刚(2004)认为IASB的成功改组和全球会计准则的提出,为会计国际化指明了方向和目标,使会计国际化由协调开始向趋同转变,会计国际化的必然结果和最终归宿是会计走向全球趋同^⑦。

(四) 会计国际化的本质

会计国际化的实质是世界各国的利益之争,是技术标准国际化与政治程序博弈的并进

^① 陈毓圭.会计准则系列讲座之三:会计准则的国际协调[R].中华财会网 <http://www.e521.com/>,2003-12-28

^② 王雄 曹大宽.会计审计新学科概论[M].郑州:河南人民出版社,1991:39

^③ 常勋.国际会计[M].大连:东北财经大学出版社,2001:36-111

^④ 郭葆春.会计国际化研究:回顾与展望[C].中国会计学会“中国会计国际化”专题研讨会论文集,2003:79

^⑤ 陈瑜.我国会计准则国际协调研究——历程与对策[M].北京:中国财政经济出版社,2005:13-20

^⑥ 汪祥耀.国际会计准则与财务报告准则——研究与比较[M].上海:立信会计出版社,2004:1-9

^⑦ 王清刚.论会计国际化的演变与趋势[J].会计论坛,2004年第2辑:91-99

过程。威廉姆·斯科特(William Scott, 1997)认为会计准则具有经济后果,其制定程序在相当程度上体现了政治化的过程,政治权力就意味着控制。会计准则国际化,意味着在国际范围内确立会计准则的权力,谁取得了国际会计准则的制定权,也就取得了一项极为重要的资源。因此,会计国际化实际上是一种利益之争^①。冯淑萍(2002)认为会计国际化的实质是各国经济利益的协调^②。曲晓辉(2001)则认为会计国际化在很大程度上是一个政治程序,而非简单的技术范畴,这也是会计国际化的主要阻力来源^③。曲晓辉、陈瑜(2003)从IASB的改组、人员构成、IAS/IFRS的改进和立项、美国立场的转变、欧盟和澳大利亚等国宣布执行IAS/IFRS的时间表等角度,分析论述了会计国际化进程中的政治较量、经济后果和利益博弈^④。任明川(2001)认为会计国际化的实质是“谁化谁”的问题。对绝大多数国家(尤其是发展中国家)而言,国际化意味着放弃本国的会计实务而遵从发达国家(尤其是美、英等国)的会计实务。会计国际化正日益显现出“政治程序”的倾向^⑤。

(五) 会计国际化的思路与模式

乔伊(Frederick D. S. Choi)和缪勒早在1991年就指出会计国际化从理论上说可能有两种不同的思路:一是协调化,通过各国会计准则的不断协调,求同存异,增进共同的内涵,缩小存在的差异,提高国家间会计实务和财务报告的可比性;二是标准化,即制定和实施全球统一的会计准则来取代各国的会计准则^⑥。这一思路又有一些不同的观点,如“绝对相同论”,要求全世界通行一套会计准则和一个报表体系;“环境相同论”,即推崇在类似环境条件下的统一会计与报告模式,但可保留不同环境条件下会计制度的差异,称为“有限的统一”^⑦。塞缪尔斯和派珀(Samuels and Piper)在1985年进一步提出:一个由弱变强的过程应该是“比较(Comparison)—协调(Harmonization)—标准化(Standardization)—统一性(Uniformity)”^⑧。这一排序的意义在于它客观描述了会计国际化的发展过程和演变趋势。

葛家澍(1993)年提出了三种思想的会计国际化,即沟通、协调和统一。沟通是相互之间加强了解,明白差异之所在;协调是尽量扩大共识,减少差异;统一则要求完全采用单一的会计准则^⑨。劳秦汉(1996)将会计国际化分为比较、协调和统一三个阶段,比较与协调是会计国际化的初级阶段,而统一则是高级阶段,并且认为会计准则的统一还包括基本概念结构的一致性^⑩。陈毓圭(2002)认为从协调范围来看,国际会计协调有三个层次:双边协调、多边协调和国际协调。双边协调指两国或地区之间,出于双方利益的需要所进行的会计协调;多边协调指在经济、贸易、金融、文化、地理等存在密切联系或期望建立密切关系的若干国家之间进行的或由地区性组织推动的会计协调;国际协调是由一些国际组织推动、在全球范围内统一会计准则的协调活动¹¹。胡由光(1997)认为会计国际化有三个阶段:一是各国会计实务中

^① William Scott. *Financial Accounting Theory*[M]. 1997: Ch13

^② 冯淑萍.关于中国会计国际协调的思考[J].*会计研究*, 2002(2):3-8

^③ 曲晓辉.我国会计国际化进程刍议[J].*会计研究*, 2001(9): 9-15

^④ 曲晓辉, 陈瑜.会计准则国际发展的利益关系分析[J].*会计研究*, 2003(1): 45-51

^⑤ 任明川.会计国际协调的含义和实质[J].*中国注册会计师*, 2001(12): 48-49

^⑥ Choi, Frederick D.S. Behavioral effects of international accounting diversity[J]. *Accounting Horizons*, 1991(June): 1-14

^⑦ Mueller, Gerhard G. Academic research in international accounting[J]. *International Journal of Accounting*, 1970(Fall): 67-82

^⑧ 任明川. 会计国际协调的含义和实质[J].*中国注册会计师*, 2001(12): 48-49

^⑨ 葛家澍.会计准则国际化: 沟通·协调·规范[J].*财务与会计*, 2004(2): 3-6

^⑩ 劳秦汉.会计准则理论探析[J].*四川会计*, 1996(3): 3-6

¹¹ 陈毓圭.会计准则系列讲座之三: 会计准则的国际协调[R].中华会计网校网站: <http://www.acc.cyoul.com/>, 2003-3-28

所共同遵循的基本思想和理念的国际化；二是各国在一些主要方面采用共同的原则和标准；三是财务会计在各国实现完全的统一^①。严先锋(2004)认为在会计准则的协调阶段，协调模式有单边协调、双边协调和多边协调。单边协调指在协调中一方以另一方的会计准则为基准而采取的协调行为；多边协调是两个以上的协调方分别采取不同的协调措施，努力向某一既定标准靠拢，以达到各国可接受的程度^②。也有学者将会计准则的国际协调分为主动协调和被动协调，主动协调是在没有外界压力或影响的情况下，根据自己的利益需要而自动采取的协调行动；被动协调是迫于外界压力，如不采取协调措施就会失去某种利益而不得不做出的协调行为^③。

(六) 会计国际化的进程与障碍

为系统衡量和报告国家、地区和全球会计协调的程度及进展水平，国外有学者设计了 H 指数、C 指数和 I 指数等，指数越大，说明协调程度越高，指数的各年变化趋势，可反映会计协调进程的演变规律^④。赫曼(Herrmann)等在 1995 年选择了欧盟范围内的部分上市公司 1992-1993 年报为研究对象，运用 I 指数测量欧盟的会计协调程度，研究发现欧盟在外币折算、存货计价等方面取得了很好的协调成果，但在固定资产计价、折旧、商誉、研究与开发等方面未能很好地协调^⑤。英国人乔希(Joshi P.L, 1998)向 54 个国家的 194 位会计教育工作者(近三年教授国际会计或会计理论的教师及研究人员)寄发问卷，发现文化、环境和公司法、税法等是阻碍会计国际化的主要因素，虽然 IASC 对国际会计协调起到很大的促进作用，但 IASs 本身并不是协调的最佳办法^⑥。

曲晓辉(2003)认为影响会计国际化进程的主要障碍是隐藏在技术因素后面的经济利益和政治博弈问题^⑦。从理论上说，标准化更有利于达成国际间财务报告的协调目标，但在实际操作上面临一些至少在目前及今后相当长的一段时间内无法克服的难题。由于各国的政治、经济、文化背景、法律制度等因素的制约，绝大多数国家的政府都不愿意放弃或出让本国会会计准则的制定权。

(七) 中国会计准则和 IAS/IFRS 的差异比较

关于中国会计准则与其他国家及国际会计准则的差异比较，研究文献较多，成果丰富。尽管经过十多年的会计改革，我们在重大问题上基本实现了与国际会计惯例的接轨，但绝大多数学者的研究表明，中国会计准则与国际会计准则及其他会计准则之间仍然存在着系统的具体差异，如汪祥耀、骆铭民(2003)以表格的形式列举了中国会计准则与国际会计准则的 36 项重大差异^⑧；德勤国际会计公司也以表格的形式列示了中国会计准则与国际会计准则的 98 项具体差异^⑨；叶建芳、王建新(2003)则从制定机制、指导思想、规范形式、具体内容等方面

^① 胡由光. 浅谈我国会计准则制定中的国际化道路问题[J]. 财会月刊, 1997(10): 22

^② 严先锋. 会计准则的国际协调[R]. 天下论文网: <http://ice77.y365.com/>, 2004-05-08

^③ 郑红霞. 透视国际会计协调[J]. 会计之友, 2000(3): 22-23

^④ Van Der Tas, Leo G, Tay J S, Park R H. Measuring international harmonization and standardization: a comment: A Replay[J]. *Abacus*, 1992(Sep): 211-217

^⑤ Herrmann, Don, Thomas, Wayne. Harmonization of accounting measurement practices in the European Community[J]. *Accounting and Business Research*. 1995(Aut):253-266

^⑥ Joshi P.L. Empirical research on the harmonization of international accounting standards and practices: Survey Findings[J]. *Financial Management & Analysis*, 1998(Jul-Dec): 44-63

^⑦ 曲晓辉, 陈瑜. 会计准则国际发展的利益关系分析[J]. 会计研究, 2003(1): 45-51

^⑧ 汪祥耀, 骆铭民. 论我国会计准则与国际会计准则的趋同[C]. 中国会计学会“会计国际化”研讨会论文集, 2003: 103-122

^⑨ 德勤会计师事务所网站: <http://www.deloitte.com/>, 2005-08-28

比较分析了中国会计准则与国际会计准则之间的差异^①。

关于中国会计准则与国际会计准则的差异程度及其对上市公司的影响水平,有学者进行了实证研究。王静、孙美华(2003)将中国会计准则和 IAS/IFRS 进行了逐项对比,将协调程度分为完全一致、基本一致、存在一定差异、基本不一致和完全不一致五个方面,并采用 Z 记分法,分别记以相应的分值。研究认为:由于中国尚未形成完整的准则体系,大部分 IAS/IFRS 无法与中国会计准则逐项对比,从我国已出台的 16 项准则来看,保持高度协调的准则约占 20%,低度协调的准则占 14%,中度协调的准则占 66%。大部分准则与 IAS/IFRS 仍然存在一定的差异^②。Chen, Gul 和 Su(1999)研究了 1994-1997 年同时发行 A、B 股的上市公司年报,发现按中国会计准则报告的净利润通常要比按国际会计准则计算的净利润高 20-30%,约有 15%的公司一旦按国际会计准则调整,便由盈利变为亏损^③。李东平(2000)通过研究我国 B 股市场建立以来, B 股公司在双重报告标准下的净利润差异演变过程和变化趋势,进而分析了差异产生的原因,发现 B 股公司在双重报告标准下的净利润差异在总体上有逐年下降趋势,但 1999 年度的差异比 1998 年又有所扩大^④。徐经长(2003)按中国会计准则和 IAS/IFRS 双重披露对净利润、净资产、净资产收益率差异进行检验,研究《企业会计制度》实施前后新旧会计准则的国际协调问题,得出了中国会计国际协调进程有逐年改善的趋势^⑤。蒋义宏(2001)的实证研究发现 1997-1999 年,净利润指标在双重会计准则披露下都存在着实质性差异,政府在这三年间强制推行的会计准则并未从根本上解决双重标准下的信息披露差异问题^⑥。潘琰(2003)等选择了 82 家同时发行了 A、B 股股票的上市公司为样本,比较分析了 2001 年度样本公司在中国会计准则和国际会计准则下的会计盈余差异,研究发现样本公司在两套会计准则下的会计盈余存在着系统差异^⑦。

(八) 中国会计的国际化

我国绝大多数学者和专家都支持中国会计国际化,他们认为:经济全球化、跨国融资和跨国投资的快速发展、国际贸易的不断扩大等,迫切要求中国会计国际趋同,以提高信息可比性、降低跨国交易成本、加强区域合作。汪祥耀(2001)认为经济全球化的浪潮已经席卷到世界上的每一个角落,谁也不能回避,只能积极地应对。无论我们是否承认,全球会计准则的制定代表了一种趋势,并且正在成为现实,它将无情地影响会计国际化的进程,影响世界每一个国家的经济利益^⑧。曲晓辉(2003)认为会计国际化是经济全球化和资本市场国际化的必然要求,会计准则的国际趋同已经成为必然趋势^⑨。冯淑萍(2002)认为中国会计国际化的主要障碍来自环境问题,IAS/IFRS 以发达的市场经济国家为基础制定,我国作为一个经济转轨国家,在市场发育与法律制度等方面与发达国家存在较大差异,这就决定了 IAS/IFRS 在我

^① 叶建芳,王建新.我国企业会计准则与国际会计准则差异比较[C].中国会计学会“中国会计国际化”研讨会论文集,2003:151-156

^② 王静,孙美华.我国会计准则的国际协调度研究[C].中国会计学会“中国会计国际化”研讨会论文集,2003:122-129.

^③ Chen, Gul and Su. A Comparison of reported earnings under Chinese GAAP vs. IAS: Evidence from the Shanghai Stock Exchange[J]. *Accounting Horizon*, 1999(1):91-111

^④ 李东平. B 股公司境内外报告净利润之差异研究[J].中国会计与财务研究,2000(2):126

^⑤ 徐经长等.中国会计准则的国际协调——《企业会计制度》实施前后上市公司净利润双重披露的实证研究[J].会计研究,2003(12):8-14

^⑥ 蒋义宏.深沪 B 股上市公司净利润双重披露差异比较[J].证券市场导报,2001(1)

^⑦ 潘琰,陈凌云,林丽花.会计准则的信息含量:中国会计准则与 IFRS 之比较[J].会计研究,2003(7):7-15

^⑧ 汪祥耀.全球会计准则:离我们还有多远[J].会计研究,2001(3):54-59

^⑨ 曲晓辉.会计准则全球趋同:背景、现状和趋势[J].财务与会计导刊,2003(8):4-13

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

廈門大學博碩士論文摘要庫