



中青年经济学家文库
ZHONGQINGNIAN JINGJIXUEJIA WENKU

中国会计准则 国际趋同策略研究

黄燕飞 / 著

CHONGGUO KUAIRI ZHUNZE
GUOJI QUTONG CELUE YANJIU



经济科学出版社
Economic Science Press

013034488

F233.2

53

中青年经济学家文库

中国会计准则国际 趋同策略研究

黄燕飞 著



经济科学出版社

F233.2

53



北航

C1641740

881120810

图书在版编目 (CIP) 数据

中国会计准则国际趋同策略研究/黄燕飞著. —北京:
经济科学出版社, 2013. 4

(中青年经济学家文库)

ISBN 978 - 7 - 5141 - 3072 - 0

I. ①中… II. ①黄… III. ①会计准则 - 研究 - 中国
IV. ①F233. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 039560 号

责任编辑: 周秀霞

责任校对: 王凡娥

版式设计: 代小卫

责任印制: 李 鹏

中国会计准则国际趋同策略研究

黄燕飞 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 88191217 发行部电话: 88191537

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京京鲁创业科贸有限公司印装

880 × 1230 32 开 5. 875 印张 160000 字

2013 年 3 月第 1 版 2013 年 3 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 3072 - 0 定价: 20. 00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 88191502)

(版权所有 翻印必究)

摘 要

会计准则是一种政策和规则，符合公共产品的特征，具有经济后果，其选择由政府决策，会计准则的发展与各国经济、法律、产权体制和语言文化息息相关。当今全球经济和资本市场的一体化提升了会计作为商业语言的重要性，2008 年金融危机后，为了稳定全球经济和金融市场，20 国集团领导人峰会要求建立全球统一的高质量会计准则，国际会计准则理事会（IASB）和美国财务会计准则委员会（FASB）等机构响应领导人峰会的呼吁，承诺将加倍努力，提高会计准则的质量，国际财务报告准则（IFRS）进入新一轮的剧变期。2005 年 11 月，中国与 IASB 联合签署了中国企业会计准则与国际财务报告准则（IFRS）实质趋同的声明，并在 2010 年 4 月发布了中国与 IFRS 持续趋同路线图，承诺将与 IFRS 持续趋同。

本书探究了会计准则的含义和性质，认为会计准则是一项行为规则，会计准则作为公共物品，其选择是一个政府决策和各方博弈过程，具有经济后果。会计准则的发展是一种制度变迁，受制度变迁环境（如各国政治、法律和文化等）和制度变迁路径依赖的影响。但是会计准则作为规范信息生产和传递的框架体系，也是一种能降低交易费用的制度安排，如果根据会计准则生产的会计信息不带有偏见、反映经济交易事实，就可更好地为会计信息使用者服务。会计准则作为一种公共物品，一旦被创造出来，可以被其他人无偿借鉴和使用。会计准则具有技术规范特点，也有社会性的一面，国际财务报告准则的制定正以原则和目标为导向、从法律模式

转向金融模式，国际会计准则理事会正努力将国际财务报告准则建设成为高质量的会计准则，使得国际财务报告准则能成为全球统一的会计准则候选人。

会计准则的国际化经历了协调、趋同和等效认可等阶段。如果中国选择与国际财务报告准则实质趋同，那么有必要理解国际财务报告准则的最新进展，以评价中国能否与国际财务报告准则趋同及以何种方式与国际财务报告准则趋同。当前全球已有 100 多个国家和地区选择使用或与国际财务报告准则趋同，20 国集团中的重要地区和经济体如欧盟、加拿大、巴西、印度、俄罗斯、南非等国家和地区已开始或承诺使用国际财务报告准则。美国虽然还没有最终决定是否及如何引入国际财务报告准则，但相关机构已经发布多项工作计划并与国际会计准则理事会展开实质合作，缩小美国准则与国际准则之间的差异。目前世界各国和地区，有的直接采用国际财务报告准则，有的不直接采用国际财务报告准则，后者又可进一步区分为趋同法、认可法和趋同认可法等三种采用方式。各国与国际财务报告准则趋同的动机有的是为了争取在国际财务报告准则中的领导地位，有的是为了享受国际财务报告准则的变迁收益提升本国企业和资本市场的形象，有的是为了提高对国际财务报告准则的影响力，因此，讨论各代表国家和地区准则国际趋同的动机、目标和路径，可以为中国趋同策略的研究提供经验参考。

中国会计准则发展和使用过程虽然较短，但仍暴露出不少问题。例如，没有按照企业准则的要求严格执行；不能很好地理解复杂的新业务和交易；不适应原则导向的新会计准则的要求；对于没有直接涉及的会计事项，会计职业判断和会计估计过于随意；不重视充分披露会计准则的应用情况。因为选择趋同法，中国会计准则与国际财务报告准则之间的差异可能与 2005 年签署实质趋同声明时列出的差异不同，因为有的业务和交易事项在中国开始出现，但会计准则却没有进行规范而导致出现执行差异；有的因为国际财务报告准则的修订和发展，中国没有跟进而出现形式上的差异，这些

可能都将影响中国会计准则与国际财务报告准则的持续趋同。

2010 年中国发布了与国际财务报告准则持续趋同的路线图，但是该路线图还不能构成一个完整的会计准则国际趋同策略。一个完整的趋同策略应从目标出发，权衡得失、明确限制条件，并确定一整套具体方案和措施实现自己的策略。本书认为，中国可以将会计准则等效认可作为现阶段会计准则国际趋同的目标，但应考虑中国不成熟的市场经济环境对执行以成熟市场经济为基础进行会计确认、计量和披露的国际财务报告准则的不适应，长期习惯于计划经济和规则性会计制度的会计准则应用者（包括企业、外部审计师和政府监管机构等）执行原则性会计准则能力等限制条件后，提出自己的会计准则国际趋同行动计划。

笔者认为，在 2006 年中国以大爆炸方式整体性引入国际财务报告准则后，对于国际会计准则理事会制定的新准则可逐个评估并同步引入中国。针对会计准则使用者对原则和目标导向准则、复杂交易和业务会计处理不适应的情况，中国可提供更多的准则应用指引、案例分析和准则执行情况的调查分析、加强与准则应用者的沟通交流和能力建设。为了实现会计准则等效认可的目标，中国会计准则需与国际财务报告准则全面持续趋同，这意味着中国要放弃部分会计准则的制定权，通过国际会计准则理事会机制争取中国利益，增加中国会计准则制定与监督的透明度，建立常设机构评估和引入国际财务报告准则，明确和遵守自己的国际趋同行动方案，以取得国内会计准则应用者的支持、国外会计准则等效认可机构和国际会计准则理事会的认可，帮助自己产品和资本走出去、海外资本引进来，实现中国加入世界贸易组织和在 20 国集团领导人峰会的承诺。

目 录

第一章 绪论	1
一、研究背景与意义	1
二、文献回顾	3
(一) 国别会计研究	4
(二) 各国会计准则差异成因研究	5
(三) 不同会计准则优劣问题研究	6
(四) 会计准则国际协调和趋同的中国研究	9
(五) 会计准则制度变迁研究	11
三、研究内容、思路和方法	13
四、结构安排	14
五、主要研究贡献与局限	15
(一) 主要研究贡献	15
(二) 主要研究局限	17
第二章 会计准则的性质与变迁	19
一、会计准则的含义	19
二、会计准则的性质	20
(一) 会计准则是一种公共物品	20
(二) 会计准则是一种制度安排	22
(三) 会计准则具有经济后果	27
三、会计准则的变迁	31
(一) 会计变迁与经济发展	32

(二) 美国与国际会计准则的变迁	36
(三) 会计准则制定导向的变迁	43
四、高质量会计准则的标准	57
第三章 会计准则的协调、趋同与等效	63
一、会计准则的国际协调、趋同与等效	63
(一) 会计准则的国际协调	63
(二) 会计准则的趋同与等效	64
二、会计准则的国际趋同：国际会计准则理事会的努力	67
(一) 国际会计准则理事会组织机构的改革	67
(二) 国际会计准则理事会财务报告模式的变革	69
三、国际财务报告准则项目评析	74
(一) 公允价值计量	74
(二) 金融工具	76
(三) 财务报表列报	79
(四) 收入确认	83
(五) 租赁准则	85
第四章 会计准则趋同的国际经验	90
一、各国和地区会计准则趋同的动机和目的	90
(一) 美国会计准则趋同的动机和目的	90
(二) 欧盟会计准则趋同的动机和目的	95
(三) 澳大利亚会计准则趋同的动机和目的	97
(四) 加拿大会计准则趋同的动机和目的	98
(五) 巴西会计准则趋同的动机和目的	99
(六) 印度会计准则趋同的动机和目的	102
(七) 日本会计准则趋同的动机和目的	104
二、各国会计准则趋同路径研究	106
(一) 完全使用法	106

(二) 不完全使用法	107
第五章 中国会计准则国际趋同的策略选择	113
一、中国企业会计准则国际趋同的动因	113
二、会计准则趋同策略的含义	116
三、中国会计准则国际趋同策略的影响因素	118
(一) 中国企业会计准则的发展	118
(二) 中国上市公司执行企业会计准则情况分析	123
(三) 我国企业会计准则与国际财务报告准则的 差异分析	130
(四) 中国会计模式的转变	134
四、中国企业会计准则国际趋同的策略	139
(一) 中国企业会计准则国际趋同的策略选择回顾	139
(二) 中国企业会计准则国际趋同的策略选择	142
第六章 结论与建议	155
一、主要研究结论与建议	155
(一) 经济和资本全球化是我国会计准则国际趋同的 根本动因	155
(二) 国际财务报告准则最有可能成为全球统一使用 会计准则的候选者	156
(三) 我国会计准则国际趋同现阶段的目标是会计准则等效, 中国 会计准则需与国际财务报告准则全面持续趋同	156
(四) 中国在会计准则国际趋同的过程中, 需以让渡部分 准则制定权为代价	157
(五) 中国会计准则的国际趋同中, 面临着诸多的限制条件, 需要进行明确的自我定位	157
(六) 中国需要制订一个明确、清楚的行动方案来实现会计 准则国际趋同的目标, 降低交易成本	158

二、待进一步研究的内容	161
主要参考文献	163
后记	176

第一章

绪 论

会计准则国际趋同是协调的深化发展，当前各国会计准则正逐步从不同走向相同，趋同是一个持续过程。策略是做选择，从选定的目标出发，分析什么可为、什么不可为，根据自己的实际情况，量身定做出一整套的活动。本书研究中国企业会计准则国际趋同的策略问题。

一、

研究背景与意义

企业会计准则是一种政策、规则，受各国法律框架、税收制度、产权体制、企业管理体制、历史文化和语言习惯等的影响。但会计也是一种商业语言，如果全球能建立统一的会计标准，将有助于投资者理解各国企业传递的经营效果和效率。

国际会计准则委员会（IASC）在 2001 年改组成为国际会计准则理事会（IASB）后，努力建设和修订它的会计准则体系^①，并于 2002 年 9 月与美国财务会计准则委员会（FASB）签订了诺瓦克协

^① 1973 年成立的国际会计准则委员会（IASC）发布的是国际会计准则（IASs），2001 年国际会计准则委员会改组为国际会计准则理事会（IASB）后，IASB 发布的准则称为国际财务报告准则（IFRSs），但 IASB 同意，在其修订或取代原 IASC 发布的国际会计准则之前，IASs 构成国际财务报告准则的一部分，因此，在本书中，国际财务报告准则与国际会计准则代表了相同的含义。

议，双方承诺共同努力建设一套高质量的会计准则以供跨境资本交易和各国国内使用。2008 年金融危机发生后，维护金融稳定成为 20 国集团（G20）领导人峰会的重要议题。2009 年 4 月伦敦峰会和 9 月的匹兹堡峰会都要求建立全球统一的高质量会计准则，以使全球资本市场能获取更透明、可比的财务信息，维护金融市场的稳定。国际会计准则理事会和美国财务会计准则委员会等机构回应 20 国集团领导人峰会的呼吁，承诺将加倍努力，以按原定的时间表在 2011 年完成相关准则的修订工作，国际财务报告准则进入新一轮的急剧变革期。

2005 年 11 月 8 日，在中国会计准则和国际会计准则还存在形式和实质性差异时，中国会计准则委员会（CASC）与国际会计准则理事会签署联合声明。声明指出：中国制定的企业会计准则体系，实现了与国际财务报告准则的趋同。2010 年 4 月《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》也指出：中国 2006 年发布的新准则体系实现了与国际财务报告准则的实质趋同，在经济全球化背景下，会计准则的国际趋同是中国经济发展的必然选择。但其实 2006 年出台的新会计准则体系中的很多规定与国际会计准则是不相同的。例如，同一控制下的企业合并的会计处理、公允价值计量的使用原则与范围、恶性通货膨胀会计等，为什么说这只是中国会计准则与国际财务报告准则相关规定不同但不构成差异？

按照我国准则制定机构的计划，2006 年发布的新会计准则体系将在相当长的一段时间内保持稳定。但是国际会计准则理事会却正与美国财务会计准则委员会合作进行财务会计概念框架、财务报表列报、收入准则、租赁准则等项目的修订，同时单独修订公允价值计量、企业合并、金融工具等准则，我们可以预期：国际会计准则理事会将在 2011 ~ 2013 年发布和应用多项重要的准则。因此，我们需要研究：为什么国际会计准则要做这么多的改变和修正？一个保持基本稳定的会计准则（中国企业会计准则）和一个不断修订的

会计准则（国际财务报告准则）如何趋同？中国企业会计准则为什么要与国际财务报告准则（IFRS）趋同？如何保持中国会计准则与国际会计准则的持续趋同？在全球各国和地区纷纷选择采纳使用国际财务报告准则或是与国际财务报告准则趋同的背景下，中国如何根据自己的国情，把握这一轮国际会计准则理事会改革的机会，获取自己在国际规则制定中的话语权？要回答和解决这些问题，需要我国的准则制定机构选择并执行一个系统的、适合中国国情的会计准则国际趋同策略。

20 国集团领导人峰会要求国际会计准则理事会建立一套全球统一的高质量的会计准则为全球金融稳定服务，并且在其后的峰会中一直高度重视国际会计准则的建设情况，我国作为 20 国集团的一员，也必将需要履行该项承诺。会计准则的实施具有经济后果、直接影响经济资源的配置和企业筹集资金的成本等。因此，正当国际会计准则实施重大改革之际，我们有必要讨论什么是全球高质量的会计准则；如果国际财务报告准则成为全球会计准则统一的基础，那么目前我们需要研究国际会计准则理事会改革和修订国际财务报告准则背后的动因是什么？这些新准则以何种方式何种步骤引入我国，世界上其他国家引入国际财务报告准则的经验是否值得借鉴？

在这样的背景下，研究会计准则的含义和特点、会计准则的制度变迁、会计准则国际趋同的含义和路径、会计准则趋同的国际经验，探讨我国企业会计准则国际趋同的策略具有重大的理论与现实意义。

二、

文献回顾

会计准则和会计职业的国际化，一直跟随着企业跨境商品经营和投资活动的步伐。以复式记账为例，始于意大利，随后被传播到德国、法国、荷兰等欧洲国家，并最终在全球获得广泛使用。各国

的会计准则和会计处理方法在不断发展过程中,互相学习和借鉴并适应本国的经济发展水平、法律要求和文化环境等。在会计准则国际趋同前,全球各个国家和地区形成了不同的会计模式。

(一) 国别会计研究

冷战结束后,跨国公司开始在全球进行生产经营和投资活动,需要解决本国与生产投资所在的东道国之间会计制度和惯例之间的差异,这推动了会计学术界和实务界(如跨国公司本身和为跨国公司服务的会计公司)开始研究各国会计的差异,国别会计研究成为当时的热点问题。

缪勒(G. G. Mueller)1968年开创了对世界各国会计实务体系的分类研究,他根据主观判断把世界各国的会计实务体系分为10个组别。美国会计学会(AAA)在1975~1976年报告中将世界各国的会计模式分为5个明显不同的影响地区。1983年,C. W. 诺比斯(1983)教授借用生物学中的术语,将世界范围内的会计实务体系划分为5个层次(即纲、亚纲、族、种、个体),如在亚纲层次将世界各国的会计惯例分为以微观为基础和以宏观统一为基础。P. H. 阿伦(Aron, 1981)以维护谁的利益为标准,将世界各国的会计实务体系分为五种主要模式,即:(1)强调真实和公允、保护投资人和债务人利益的英国会计模式;(2)强调保护证券市场投资人利益的美国会计模式;(3)强调服务税制需要的法国—西班牙—意大利模式;(4)强调以公司利益为导向的北欧模式;(5)强调服务于集中经济计划的苏维埃模式。

巴特等(Barth et al., 1996)对美国、英国、澳大利亚和加拿大等国会计准则间的差异进行了研究,发现样本公司根据各国会计准则计算出的净利润、净资产之间存在差异。斯特里特等(Street et al., 2000)对国际会计准则(IAS)与美国财务会计准则间的差异进行了实证研究,同样发现1995年和1996年按美国会计准则与

IAS 核算的净利润数据之间存在差异。陈等 (Chen et al., 1999) 的研究表明, 中国 A、B 股公司 1994 ~ 1997 年境内审计利润比境外审计利润平均高出 20% ~ 30%, 在按国际会计准则调整后, 大约有 15% 的 A、B 股公司由盈利转为亏损, 12 个差异因素中的 8 个因素是境内外会计政策的差异。

(二) 各国会计准则差异成因研究

P. H. 阿伦将世界各国的会计实务体系分为五种主要模式的同时, 描述了各种模式会计准则的差异来源。例如, 美国会计模式强调保护证券市场投资人的利益, 因此美国公司财务报告的目标, 主要是为投资者提供决策有用的信息, 会计原则中强调实质重于形式原则、要求充分披露, 不赞同利润平稳化。因美国社会法律诉讼的文化氛围, 所以会计准则制定长期奉行“规则基础”的指导思想。美国小政府的政治传统, 会计准则曾长期由民间团体制定, 所以美国会计准则曾有数量繁多、层次不一的特点。

强调会计服从税制需要的某些成文法国家, 会计准则由政府部门制定或服从于法律规定, 财务报告的目标是为政府宏观经济管理或者纳税服务。如德国公司有提取秘密准备和利润平滑的传统、会计信息的披露也倾向于保密和不透明。

日本会计实务则体现美欧各国的双重影响。第二次世界大战前的日本会计实务深受欧洲大陆国家的影响, 第二次世界大战后, 却深受美国的影响。可是日本的文化宗教、商业实务和历史背景又与美国有较大的差别, 因此, 日本的会计实务与美国模式区别较大。日本政府严格管制企业的经营活动。为防止企业调节利润, 限制某些需要进行主观判断的会计政策。日本《商法》要求审计的目标是“查错防漏”, 而不是对财务报告的真实公允发表审计意见。此外, 日本《商法》倾向于保护债权人的利益, 严格限制企业净资产中属于资本保持的部分。

新中国成立后实行国有制的计划经济，会计主要为国家宏观经济管理服务，如会计核算服务于纳税需要、会计信息保密不公开等。中国各项法律法规中以利润作为监管导向，监管者从怀疑企业利润出发，监督企业利润的获取是否合法合规，更关注利润表。

（三）不同会计准则优劣问题研究

既然全球存在不同的会计模式，那么就衍生出一个问题：各国会计模式孰高孰低，还是各有所长。从对外财务报告目标的受托责任观和决策有用观出发，可以利用会计信息决策有用性来评估不同会计准则的质量优劣，常用的方法有“比较不同准则所提供的信息的价值相关性”（Barth et al. , 2001）。此外，市场的流动性、筹资成本、分析师的准确性、透明度等也曾被用作评价会计准则质量的标准。

奥尔福德等（Alford et al. , 1993）对以美国等十几个国家的会计准则核算披露的财务信息的相关性进行了研究，结果表明，按照澳大利亚、法国、荷兰和英国会计准则披露的盈余信息比按美国准则披露的盈余信息具有更好的相关性，而按照丹麦、法国、意大利、新加坡和瑞典会计准则比按美国的较低，对比比利时、加拿大、中国香港、爱尔兰、日本、挪威、南非和瑞士等国家或地区的研究没有得出确定的结论。哈里斯等（Harris et al. , 1999）的研究结果表明，与国际会计准则相比，按照美国原则核算能够提供更多的有用信息。阿什博和平克斯（Ashbaugh, Pincus, 1999）以 80 家非美国公司为样本，根据其采用国际会计准则前后的情况，研究了美国公认会计准则与国际会计准则（IAS）差异对财务分析师盈利预测准确性的影响。他们发现，从美国准则转而采用国际会计准则后，分析预测的准确性显著改善。阿什博等（Ashbaugh et al. , 2001）将瑞士、瑞典、西班牙、新加坡等 13 个国家的会计准则与 IAS 进行了比较研究，结果发现，国际会计准则要求披露更多的信息，并有助于限制管理层

对会计政策的选择, 分析师的预测准确性会提高。

自 2005 年开始, 不断有欧盟和其他国家和地区的企业开始应用国际财务报告准则编制财务报告。因此, 近年来研究人员对采用国际财务报告准则后的财务报告质量进行实证研究。鲍尔 (Ball, 2006)、黑尔等 (Hail et al., 2009) 的研究发现: 会计质量 (如收益平滑和及时性等) 是由许多复杂的因素决定的, 例如: (1) 公司所处的经济环境和采用的商业模式; (2) 公司管理层的动机; (3) 管理层选择会计准则、审计师所受的限制、董事会和投资者对公司的监督、监管机制和投资者保护法等。因此, 很难判断其中一个因素的改变 (如会计准则) 是否能提高会计质量。

一般认为 IFRS 是原则导向的准则, 应用指南相对较少。兰米德和居鲁士 (Langmead & Soroosh, 2009)、席佩尔 (Schipper, 2005) 预计即使国际会计准则理事会 (IASB) 和美国财务会计准则委员会 (FASB) 能发布同样的会计准则, 但是如果两者的执行指南不一致, 那么根据他们编制的财务报告也不可比, 并且很难趋同。科瓦尔和诺比斯 (Kvaal & Nobes, 2009) 调查了欧洲最大的 5 个证券市场的 16 项会计政策后发现: 虽然欧盟强制采用国际财务报告准则, 但欧盟的会计实务却与采用国际财务报告准则前没有改变。这意味着: 与规则导向的会计准则相比, 国际财务报告准则的应用在较大程度上需依赖应用者的职业判断和主观意愿。因此国际财务报告准则对提高会计质量能带来何种效果取决于管理层和审计师的职业判断。

还有一系列的研究表明, 即使有高质量的会计准则, 但是如果公司没有主观意愿 (Incentives), 则他们也可能提供较低质量的会计报告。如鲍尔等 (Ball et al., 2003) 研究了四个东亚国家的会计质量, 发现这四个国家尽管其会计准则与普通法国家类似, 但这些国家的公司报告的会计盈余与成文法国家 (通常被假定为会计质量较低) 更接近。其次, 布拉德肖和米勒 (Bradshaw & Miller, 2007) 发现, 采用美国公认会计原则 (US GAAP) 的非美国公司的