



中国会计理论研究丛书
CCOUNTING

THEORY

中国会计国际化专题

(2004)

中国会计学会 编

ZHONG GUO KUAI JI
LI LUN YAN JIU CONG SHU

Zhong guo kuai ji
guo ji hua zhuan ti



中国财政经济出版社

中国会计理论研究丛书

中国会计国际化专题

(2004)

中国会计学会 编

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国会计国际化专题/中国会计学会编. —北京: 中国财政经济出版社, 2004.5

(中国会计理论研究丛书)

ISBN 7-5005-7276-X

I. 中… II. 中… III. 会计—研究—中国 IV. F23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 043029 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com.cn>

E-mail: cfeph@dr.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 10.5 印张 250 000 字

2004 年 6 月第 1 版 2004 年 6 月北京第 1 次印刷

印数: 1—2 000 定价: 20.00 元

ISBN 7-5005-7276-X/F·6362

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

前 言

国际会计准则委员会的改组引发了新的会计国际化浪潮，各国都对国际化的趋势做出了自己的判断和解释。在新的形势下，我国会计国际化也面临着新的挑战，许多问题都需要重新思考，进行新的研究。经过多年努力，我国会计改革朝着国际化的方向迈出了坚实的步伐，同样也需要总结、提高。在我国会计面临重大变革的背景下，中国会计学会“中国会计国际化”专题研讨会于2003年12月27日至28日在清华大学召开。

本次研讨会以总结经验、交流思想、传播成果为目的，代表们就我国会计国际化的策略、对我国会计国际化的认识、我国会计国际化协调、各国会计国际化的改革经验、会计准则制定导向的争论、后安然时代的会计变革、注册会计师的监管、信息的会计属性、信息披露和政策选择、会计信息的国际化协调等十个方面的问题展开了热烈讨论和交流。

为了真实记录会议讨论内容及中国会计国际化的研

究进程,便于广大会计理论和实务工作者共享这些阶段性研究成果,中国会计学会会同清华大学对提交的论文进行深入的讨论、评议、修改、完善,择优录用,编辑出版了《中国会计理论研究丛书——中国会计国际化专题》,期望能为推进我国会计国际化研究进程、提升我国会计国际化研究水平有所帮助。

由于编者水平有限,加之时间仓促,书中缺点和不足在所难免,恳请读者批评指正。

中国会计学会

2004年5月

目 录

关于中国会计标准的国际化问题	
..... 冯淑萍 (1)	
会计国际化的策略选择：会计信	
息质量视角 朱国泓 孙 铮 (16)	
会计国际化：中国的选择和策略	
..... 朱元午 申香华 (31)	
我国会计国际化研究中的文化视	
角 张 蕊 蒋尧明 曹玉珊 (43)	
我国会计准则与国际会计准则的	
差异分析及趋同建议	
..... 汪祥耀 骆铭民 (56)	
中国会计标准与国际会计标准的	
差异研究 王清刚 李 璐 (74)	
我国会计准则的国际协调度研究	
..... 王 静 孙美华 (94)	
会计寻租与会计准则国际化	
..... 颜 敏 李现宗 张永国 (108)	

我国会计准则国际化战略实施中的激励约束问题探究

..... 戴 璐 孙茂竹 (124)

重新审视美国会计对中国会计国际化的影响

..... 于增彪 赵景文 袁光华 王竞达 赵晓东 (134)

德国会计国际化改革及对我国的启示

..... 刘明辉 薛清梅 (155)

、 欧盟会计国际化进程探讨..... 杨顺华 沃夫冈·米勒 (167)

安然事件引起的会计变革及其对我国的借鉴意义

..... 郝振平 余 燕 (182)

后安然时代会计准则的反思 叶建芳 王松年 (192)

投资者保护与会计准则制定模式: 基于法律环境

和信息披露的讨论 贺建刚 (205)

“相关性”和“可靠性”的权衡与会计监管

..... 魏 涛 陆正飞 (221)

独立监管模式的兴起及其对我国的启示

..... 上海国家会计学院 CPA 研究与发展中心 (236)

注册会计师的监管: 一个困惑世界的难题

——英美注册会计师独立监管模式的建立对我国

的启示 周 红 龚 颖 (250)

企业合并会计方法: 问题、争论与选择 丁友刚 (263)

会计实务的国际化协调能带来盈余质量的提高吗?

——来自中国的初步经验证据

..... 杨 鹤 耿建新 陈 斌 (276)

信息披露水平: 市场推动与政府监管

——基于中国上市公司数据的研究 ... 崔学刚 朱文明 (295)

预亏公司减值准备会计政策选择实证研究

..... 张俊民 牛建军 (316)

关于中国会计标准 的国际化问题

冯淑萍

【摘要】会计标准的国际化是大势所趋，是时代潮流，是未来财务会计发展的方向，也是世界各国都面临的共同课题。会计标准国际化的实质是各国的利益之争，对此我们应当有充分的认识。我国在会计标准的国际化大潮中，一直保持积极的姿态促进中国会计标准的国际化，并为此在理论准备、人员培训、对外交流等方面作了大量工作。当前，我国除了应当加强会计标准本身的国际化之外，还应当强化会计标准执行机制的建设，以促使会计标准的贯彻落实。

近年来，无论是在国际上，还是在我国国内，关于会计标准的国际化问题讨论比较多，争议也比较大。我想从以下四个方面谈点看法：（1）会计标准的国际化是大势所趋，是时代潮流，这一点应当明确，但是，它是当今世界各国都面临的一个共同课题，而不仅仅是某个国家或者地区的事。（2）会计标准国际化的实质是世界各国的利益之争，中国应当在会计标准国际化进程中

尽可能以较少的成本获取较多的利益,并努力维护自己的利益。(3)在制定中国会计标准的过程中,我们一直坚持顺势而为的态度,以积极的姿态努力实现中国会计的国际协调。(4)借鉴国际会计惯例制定中国会计标准的最终目的是贯彻执行会计标准,因此执行问题是会计标准国际化过程中十分重要的一环。一个制定得再好再完美的、与国际会计准则接轨的会计标准,如果难以执行或者得不到有效执行,那就不是一个最好的会计标准,也就难以达到会计标准国际化的初衷。在这一点上,我们应当坚持实事求是的态度,在加强制度建设的同时,应当强化会计监管。

一、会计标准国际化是经济全球化和信息技术革命的内在要求

近二十多年来,不仅我国国内因执行坚定的改革开放政策使得社会经济生活的各个方面发生了翻天覆地的变化,而且世界经济也发生了深刻的乃至革命性的变化,并且这种变化正在日新月异的、超越国界的技术革新和互联网经济的支持下呈日益加速之势,这些会计环境变化方面的新动向,对会计的发展方向和会计标准的制定产生着深远影响。

(一) 经济日益全球化要求会计标准国际化

世界贸易的飞速发展和全球资本市场的流动及其令人瞩目的交易量和影响力,将世界上任何国家都有意无意地纳入到了世界经济的一体化进程中,欧洲统一市场、北美自由贸易区、东南亚经济联盟等经济组织的建设,更让我们看到了人类已经在区域层面上向经济一体化迈出了坚实的一步。在今天,任何一个国家如果要脱离世界贸易市场和资本市场谋求自身发展是难以想像的;同样,任何一个国家或者地区发生的经济动荡,也会对世界上其他国家或者地区产生影响,如最近美国、日本的经济衰退,阿根

廷的金融危机，前几年的东南亚金融危机、墨西哥金融危机等都变成了世界性的重要事件，世界上其他国家，包括中国，都受到了不同程度的影响。而会计作为国际通用的商业语言，在经济全球化过程中自然扮演着越来越重要的角色，市场的各个参与者也对其提出了越来越高的要求。比如，企业从事对外贸易，需要通过分析客户的财务报表来评价其资产实力、财务风险和资信状况；企业到海外公开发行股票或者债券，需要向投资者或者债权人提供财务报告等，会计信息已经成为各市场主体达成市场交易的重要媒介，相应地，会计信息质量（尤其是会计信息的透明度和可比性）的高低也直接影响着市场交易质量的高低，影响着全球资源的有效配置。

尽管国际会计准则委员会制定有国际会计准则，但是由于国际会计准则是由民间机构制定的，并没有强制的约束力，所以世界上大多数国家都制定有自己的会计标准，这些会计标准之间均存在着不同程度的差异，相应地根据这些会计标准提供的会计信息自然也存在差异，从而影响到了这些会计信息的可比性和有用性，比如，1993年德国戴姆勒—奔驰公司拟在纽约证券交易所上市时，发现公司按照德国会计标准编制的财务报表显示是盈利的，而按照美国会计标准编制则是亏损的。显然，如果不调整两者之间的差异，则势必会对会计信息使用者的决策产生误导，而要在国际投、融资或者国际贸易中，经常性地调整各国会计信息之间的差异，又会大大增加交易成本，不利于经济效率的提高和经济的全球化。去年中国石油、中国石化、中国联通、海洋石油等在海外上市，实际上已经碰到了类似的问题。这就好比在国际交往中，大家都说自己国家或者地区的语言，任何交流都必须通过翻译，这显然会对国际间的深入交流产生障碍，增加交易成本。因此，从这个角度讲，建立全球通用的会计标准，推进会计

标准的国际化,为全球经贸往来和资本流动减少或者消除“语言”上的障碍,毫无疑问是经济全球化的必然要求。

(二) 信息技术革命为会计和会计标准国际化提供了技术支持

18 世纪的工业革命,导致人类创造财富的基本方式由农业转向了工业,同时也促成了传统财务会计的产生和发展;二十世纪下半叶掀起的信息技术革命,是人类历史上的又一次划时代的产业革命,它使得信息技术正逐渐替代机器大工业而成为生产方式的主导,这一场革命不仅对财务会计核算的内容和要求产生了革命性的影响,同时也对会计信息的输入、加工、处理、传递、使用产生了深远影响,尤其是互联网的迅速普及和应用,使得会计信息超越国界,在全球范围内传递和共享由梦想变为现实。最近,美国在其注册会计师协会、财务会计准则委员会、国际会计准则委员会等的支持下,开发成功了一种基于互联网的新型财务报告语言——可扩展的企业报告语言(XBRL),按照这种语言,会计信息使用者不仅可以根据自己的需要加工、处理在网上获得的财务报告信息,而且可以将按照世界各国会计标准编制的财务报告信息转换成按照国际会计准则或者本国会计标准编制的财务报告信息,从而向真正实现会计作为国际通用的商业语言的目标迈出了可喜的一步。因此,可以这么说,信息技术革命为会计和会计标准的国际化提供了有力的技术支持,而且加速了会计的国际化进程。

(三) 国际性和区域性组织对会计标准国际化的推动

随着世界经济的日益全球化,各国际性和区域性组织在国际协调中发挥着越来越重要的作用,同样地,它也日益成为推动会计标准国际化的一支重要力量。近年来,世界贸易组织、证监会国际组织(IOSCO)、巴塞尔委员会、世界银行等纷纷发表声明;

希望各国证监会、银行、企业等采用国际会计准则，欧盟则准备建立欧洲统一会计市场，并在 2005 年之前，要求所有在欧盟国家证券市场上上市的企业都必须采用国际会计准则编制合并会计报表，而非本国的会计标准。由于这些国际和区域性组织对国际会计准则的支持，将大大推进会计标准的国际化进程，并促使其付诸实施。与此同时，国际会计准则委员会还在去年年底，成功地进行了重大改组，解决了国际会计准则委员会的融资、准则制定人员的选拔和独立性、准则制定程序等方面的问题，为确保国际会计准则的高质量提供了组织和人员上的保证。

毫无疑问，在当今世界，随着经济的日益全球化和信息技术革命的加速，会计标准的国际化已是大势所趋、潮流所向，是不容回避的客观事实。但是，我们也应当看到，会计标准的国际化绝不是一个国家或者地区所面临的事，更不是中国一个国家所面临的事，而是全球各个国家所面临的共同课题。在全球范围内，无论是英美国家，还是德、法等欧洲大陆国家；无论是澳大利亚、新西兰等大洋洲国家，还是巴西、阿根廷等南美国家；无论是马来西亚、泰国等新兴市场经济国家，还是中国、俄罗斯等经济转轨国家，其会计标准之间及其与国际会计准则之间均存在着不同程度的差异，这些差异的产生，有些是由于各个国家不同的社会经济特征所决定的，有些是由于各个国家不同的文化法律传统所决定的，也有些是由于国际会计准则本身存在的一些技术性缺陷所造成的。因此，要消减这些差异，各个国家，包括国际会计准则委员会都需要做出不懈的努力。尽管会计标准的国际化是未来会计标准的发展方向，但是我们应当清醒地认识到，要在全球范围内实现各个国家会计标准之间的充分协调，仍将是一项十分艰巨、复杂乃至长期的任务。

二、会计标准国际化的实质是各国的利益之争

推进会计标准的国际化,减少各国会计标准之间的差异,其优点是不言而喻的,它可以提高各国企业提供的会计信息的可比性,从而降低那些在国际资本市场上投、融资企业和国际资本提供者的资金成本以及国际贸易参与者的交易成本。从这一点上看,会计标准的国际化,对于我国吸引外资和那些在海外发行股票、债券或者从事国际贸易的企业而言是一项相当有益的事情,所以,我国将从会计标准的国际化中受益。比如,早在改革开放初期,我国为了吸引外资,借鉴国际会计惯例制定了《中外合资经营企业会计制度》,消减了外资进入中国在商业语言沟通上的障碍,为外资源源不断地流入中国发挥了积极作用。这实际上就体现了会计标准国际化给我们所带来的好处。

同样地,会计标准的国际化对其他国家,包括发达国家也会带来好处,这也是这些年各发达国家积极推动会计标准国际化的重要原因,如英国、德国、法国等国一方面积极推动国际会计准则的制定和发展,另一方面努力争取本国会计标准与国际会计准则之间的协调。但是,这其中,美国的例子却特殊而又耐人寻味。多年来,美国财务会计准则委员会一直致力于制定自己独立的会计标准,一直认为美国的会计标准是世界上最好的会计标准,所以不认可国际会计准则的地位,美国证券交易委员会也持相同观点,它要求所有外国公司如果要到美国证券市场上上市融资,就必须按照美国的会计标准编制财务报告,而不是按照国际会计准则编制财务报告。因此,可以这么说,在相当长的时期内,美国与国际会计准则委员会一直处于“对立”局面,美国对国际会计准则的态度是消极的。直至1995年,国际会计准则委员会和证券委员会国际组织签订了一个“使国际会计准则形成一

个会计准则核心体系”的协作计划，启动对已发布国际会计准则的全面修订，希望将修订后的核心会计准则在证券委员会国际组织的支持下，在全球范围内使用。当时，美国对国际会计准则仍然没有信心，美国证券委员会国际组织和财务会计准则委员会对该计划的态度仍然是不以为然。但是，1996年之后，美国的态度却突然发生了变化。原因是世界上其他国家的公司在按照美国会计标准编制财务报告、以争取在美国证券市场上上市融资时，鉴于美国会计标准是目前世界上技术最复杂、要求最高的会计标准，所以需要作大量的报表调整工作，从而增加了这些公司的筹资成本。这一做法的深层影响是它可能会削弱美国资本市场的吸引力和竞争优势，导致许多公司畏惧其“高门槛”而转向欧洲证券市场或者日本、新加坡、香港等证券市场上市融资，从而损及美国利益。为了维护美国的利益，美国固守其会计标准的态度开始松动。1996年，美国国会要求美国证券交易委员会报告国际会计准则委员会的进展情况，并希望其成功制定出一套国际公认的会计标准，供计划在美国上市的外国公司使用。同年10月，美国证券交易委员会经过与国际会计准则委员会对话后，发表了一个有条件“支持国际会计准则委员会制定适用于跨国股票上市公司财务报表所用的会计标准”的声明，这里所指的“有条件”，即要求国际会计准则的质量必须符合以下三个条件：（1）准则必须包括一套核心的会计公告，它们可以构成全面和公认的会计基础；（2）准则必须是高质量的，它们能够导致可比性、透明度和提供充分的信息披露；（3）准则必须严格地加以解释和应用。随后，美国证监会前主席艾瑟·利维特又多次在公开场合表示，美国支持国际会计准则委员会制定高质量的、符合前述三个条件的国际性准则。显然，美国从不认可国际会计准则到支持国际会计准则委员会制定一套全球通用的、高质量的会计标准，在态度上

发生了根本性的变化,这一态度上的转变,实际上是美国的利益驱动所致,因为建立全球通用的会计标准,促进会计标准的国际化,符合美国的利益。所以,从这个角度讲,会计标准的国际化实际上是各国(尤其是发达国家)利益驱动的结果,我国也是如此。

以上讨论的只是会计标准国际化背后所反映的利益关系的一个层面,其另一个层面则是谁在这场会计标准国际化进程中占据主导地位,谁就可以获得更多的利益。利益之争将决定会计标准国际化的发展方向,认识这一点对于我国会计标准的制定十分重要。

既然美国准备接纳国际会计准则,那么这个国际会计准则由谁来制定,其内容是更多地体现美国(或者英国等其他发达国家)会计标准的精神,还是体现广大发展中国家的要求,就显得尤为重要。如果国际会计准则的内容更多地体现的是英美国家会计标准的精神,那么,英美国家在这场会计标准国际化的运动中将大受其益,因为其本国的会计标准与国际会计准则之间调整的差异将很小;相反,广大发展中国家将需要耗费大量的成本去实现其本国会计标准与国际会计准则之间的协调,这样,尽管这些国家将从会计标准国际化进程中受益,但是,在该进程中所发生的大量改革成本和风险也将主要由这些国家来承担。如果国际会计准则的内容更多地体现的是发展中国家的要求,那么,毫无疑问,对于发展中国家是有利的,改革的成本和风险也将小得多。显然,谁能够在国际会计准则的制定中占据主导,谁就得利,会计标准的国际化将是一场利益之争。

1998年,国际会计准则委员会开始计划重组,其目的便是为了解决上述问题。国际会计准则委员会的重组计划最后于1999年11月获得通过,2001年1月1日起正式实施。遵循的

是，新的国际会计准则委员会的改组方案是在美国的主导下完成的，体现了美国的利益；在国际会计准则委员会改组之前的16个理事中，尚有4个理事（马来西亚1个席位、墨西哥1个席位、南非和津巴布韦1个席位、印度和斯里兰卡1个席位）代表着发展中国家，但是改组后的国际会计准则委员会理事会（共14个席位）中只有南非一个发展中国家拥有1个席位，大部分席位为英美国家所有（占了7个席位），发展中国家声音微弱。即使是为了广泛听取世界各国对国际会计准则制定的意见和建议而成立的国际会计准则咨询委员会，在其总共49个席位中，美国就占了10席。所以，可以预料，国际会计准则将更多地体现英美国家会计标准的特点和内容，向国际会计准则靠拢与向英美国家会计标准靠拢在本质上将不会有有多大差别。从这个角度讲，在会计标准国际化进程中，如果全球各国（尤其是发展中国家）的会计标准均一味地向国际会计标准或者英美等国会计标准靠拢，那么会计标准国际化的改革成本实际上便由这些国家（主要是发展中国家）承担了，而英美等国家不仅没有或者很少发生改革成本，反而充分享受了会计标准国际化的收益，由此可见，会计标准的国际化不仅仅是一个技术性问题，其背后的实质实际上是各国的利益之争，新国际会计准则委员会改组的结果实际上也是各国利益之争的结果，发展中国家在其中面临比较被动的局面。

所以，在我国的会计标准建设过程中，我们既要看到会计标准国际化的趋势和益处，又要保持清醒的认识和冷静的头脑。如果我们不切实际地、一味地向某个国家的会计标准或者不顾条件地向国际会计标准靠拢，可能会牺牲我们的利益，或者得不偿失。现在有这样一种主张，说我国会计标准的建设直接照搬美国的会计标准或者国际会计准则就可以了，没有必要另起炉灶；会

计标准的国际化就是英国化、美国化等等。我们认为,这种观点是有失偏颇的,没有认识到会计标准国际化背后的实质。如果我国的会计标准在其国际化进程中,片面地向美国会计标准或者国际会计准则靠拢,这就意味着我国企业需要花费大量的编制成本以使其编制的财务报告与美国会计标准或者国际会计准则的要求相一致,我国财务报告的使用者需要花费大量的学习成本来读懂这些会计信息,而美国的会计信息提供者和使用者却不会发生这些成本,美国的注册会计师也可以凭借着其对美国会计标准应用上的专业特长和职业技能,直接在全球范围内执业,而其他国家(包括我国)的会计信息使用者或者注册会计师则要为此付出较大的代价。

我国尚处在转轨经济的特殊背景下,成熟的市场经济环境和完善的监管机制尚未建立起来,如果我们操之过急,片面追求我国会计标准的英美化或者国际化,尽管可以在一定程度上降低我国企业对外融资的成本或者对外贸易的成本,但是,有可能会出現与我国转轨经济环境不相适应的情况,导致会计信息出現混乱或者失控,由此所产生的改革成本和风险将是巨大的,对此我们需要有充分的认识。

三、在会计标准的国际化大潮中,我国一直以积极的姿态促进中国会计标准的国际协调

尽管在会计标准的国际化进程中,有可能会出現得不偿失的情况,但是,会计标准的国际化毕竟是大势所趋,潮流所向,我们不能因噎废食,只要我们把握好分寸、利弊和节奏,我们就可以平稳、有效地实现我国会计标准的国际化。所以,多年来,我们一直以积极的姿态来促进中国会计的国际化,在二十多年的改革开放历程中,这一点我们一直没有动摇过。并且在各个方面,