

中国会计理论与实务前沿

Zhong Guo Kuai Ji Li Lun Yu Shi Wu Qian Yan

北京亚太华夏财务会计研究中心 编

策 划 盧 翔

 科学技术文献出版社

策划：盧翔

中国会计理论与实务前沿

Zhong Guo Kuai Ji Li Lun Yu Shi Wu Qian Yan

北京亚太华夏财务会计研究中心 编辑

田 科学技术文献出版社

(京)新登字 130 号

图书在版编目(CIP)数据

中国会计理论与实务前沿/北京亚太华夏财务会计研究中心编 - 北京:
科学技术文献出版社, 2001. 8

ISBN 7-5023-1500-4

I. 中… II. 北… III. 会计学 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2001)第 052037 号

出 版 者: 科学技术文献出版社

图书编务部电话: (010)68165806 (010)68219315 传真

图书发行部电话: (010)88210271

E-mail: account@apfinance-china.com

策 划: 卢 翔

责 任 编 辑: 郭积善

责 任 校 对: 常 虹

封 面 设 计: 吴 霞

发 行 者: 科学技术文献出版社发行 全国各地新华书店经销

印 刷 者: 深圳森林龙印刷有限公司

版(印)次: 2001 年 8 月第 1 版第 1 次印刷

开 本: 787×1092 16 开

字 数: 1200 千字

印 张: 43.5

印 数: 1~15000 册

定 价: 98.00 元

© 版权所有 违法必究

购买本图书,凡字迹不清、缺页、倒页、脱页者,请与 010-88210271 联系调换。

出版说明

为了配合我国财会制度改革的需要,适应加入 WTO 后中国财会工作面临的新形势,促进我国财会制度更好地与国际接轨;北京亚太华夏财务会计研究中心组织我国近百名财会界专家教授和实务工作者编写了这本《中国会计理论与实务前沿》论文集。这本集子收编的论文基本上涵盖了目前中国会计界面临的热点难点问题,其中许多观点代表着中国会计理论研究的最新成果和发展方向,具有较高的学术水准。因此,该书的出版无论是对从事会计研究教学的科研人员、教学人员 and 大专院校学生,还是对广大会计实务工作者,抑或是担负各级财经工作领导职务的负责同志,都有较大的参考价值。

北京亚太华夏财务会计研究中心

二 00 一年七月

序

这是一本由近百名会计理论工作者和会计实务工作者联手撰写的有关我国财会理论和财会实务的专门论著。由于作者绝大多数是具有高级职称或博士学位且活跃在我国财会战线上的负责人,年龄又大都在40岁左右,因此可以说这是一本由我国财会界新一代百名精英撰写的论著,它有着广泛的代表性和很高的权威性。

这本论著汇集了近百篇论文,内容涉及财会领域的方方面面,涵盖了财务、会计、审计学科的诸多问题。其中既有对财会基本理论深层次的探讨,也有对财会实务中难点的具体剖析,一些目前研讨的热点问题诸如公司治理与财会改革、如何建立和完善以会计控制为主体的企业内部控制制度、如何建立业绩考核和高层经理报酬制度、如何建立以经营战略为导向的预算管理制度、如何建立与计算机技术、网络技术以及电子商务发展相适应的会计信息处理与信息利用管理体制和运行机制、如何推动管理会计向管理的深度广度发展并进而和财务会计相融合的问题,以及在资本市场规范治理过程中如何更好地发挥财会工作作用的问题均有涉及,其中不乏真知灼见,很多观点能够给人以启迪。本书内容除有关各行各业的共性问题外,还对一些特殊行业的特殊问题诸如石油天然气资产的计量、报告问题,林业企业营林生产成本的核算问题,邮政通信企业的财务管理问题以及公路基本建设的财务管理问题和政府会计、高校会计、税务会计等均有专文论述;此外,本书还有数位作者探讨了在上个世纪中后期陆续出现的会计新领域,如人力资源会计、环境会计、质量会计和融资租赁会计。近年来,会计的研究方法问题也是我国会计理论界关注的一个热门话题,不少学者特别是中青年学者对实证性会计研究方法情有独钟,本书有专文对此问题作了评述。该文以“实证性会计研究在中国:成就、现状及未来”为题,分别就我国近年来实证性会计研究方法的进展情况、取得的收获、存在的问题以及未来的发展作了论述。

当前,会计理论研究中的一种重要发展趋势就是在会计理论研究中大量导入现代经济学的各种理论观点,使会计理论与现代经济学理论直接融合,

形成以现代经济学理论为支撑的各种创新会计理论。例如本文集中就有将产权经济学与会计学的理论与方法相结合提出建立“中国过渡会计学”的命题，此外有许多论述会计基本理论的文章均引用了诸如管理经济学、制度经济学、信息经济学、经济政策学的一些重要论点，从而形成诸多会计理论创新观点，如委托代理理论、契约理论、交易费用理论和信息不对称理论等等。我觉得，这种变化体现了各类学科在新形势下重新分化组合的发展趋势，现显了会计理论研究工作者的一种新的思维方式，它使人们看到了会计理论研究变迁过程中将要发生的转折点。

需要特别指出的是，我们面对瞬息万变的信息化时代，传统的财会工作迎来了电子技术、网络技术和电子商务等一系列高科技的挑战。作为与客观环境互动的财会工作必须解决由此带来的诸多问题。尽管到目前为止，人们对这一问题的认识还很不到位，紧迫感和危机感还只是停留在少数人的口头上。但是，如果我们看不到这一问题的严重性，到头来就会被实践所淹没。本论著的一些作者看到了这种情况，他们在自己的论文中探讨了在现代信息技术特别是网络技术条件下对传统会计理论与方法所产生的重大影响，提出了建立网络会计的建议。另外，本文集还刊载了有关会计准则、企业集团财务管理、会计监督、独立审计以及会计学科和会计教育发展的研究等论文，这些论文均对各自领域的热点、难点问题进行了讨论，并提出了不少很有参考价值的意见。本文集的编者将文集定名为《中国会计理论与实务前沿》，准确地体现了文集的内容，恰当地显示了文章的特点。我认为，这本文集可以说是集我国当今财会理论研究和财会工作改革之大成，较全面地反映了我国财务理论研究的现实水平，是百名精英的鼎力之作。

这本文集是由北京亚太华夏财务会计研究中心的同仁创意策划并组织编写的。约请百名精英、撰写百篇佳作，并将其汇编出版，这在我国财会理论研究发展史上确系少见之举，我作为财会战线上的一名老兵对此举感到由衷高兴，并乐于为之作序。

周韶
2001.5.31

特 别 鸣 谢

- | | |
|---------------------------|----------------|
| 全国人大常委、中国会计学会会长、财政部原副部长 | 迟海滨 先生 |
| 全国人大常委、教科文卫委员、海军原副司令员 | 张序三 中将 |
| 全国政协常委、经济委员会副主任、人事部原常务副部长 | 程连昌 先生 |
| 中国注册会计师协会会长、国家审计署原副审计长 | 崔建民 先生 |
| 中国人民大学会计系博导 | 阎达五 教授 (序) |
| 旅加拿大学者、香港浸会大学博士 | 林志军 教授 (第1页) |
| 国家审计署审计局副局长、博士后 | 刘 实 先生 (第319页) |
| 国家税务总局科研所副所长、研究员 | 刘 佐 先生 (第303页) |
| 国家会计学院教务部主任、博士后 | 于长春 教授 (第73页) |
| 国家会计学院教研中心博导 | 陈 敏 教授 (第266页) |
| 北京大学会计系主任、博导 | 王立彦 教授 (第10页) |
| 清华大学会计系主任、博士 | 陈 晓 教授 (第106页) |
| 清华大学会计系博导 | 于增彪 教授 (第124页) |
| 中国人民大学商学院副院长、博导 | 王化成 教授 (第18页) |
| 中国人民大学会计系副主任、博导 | 荆 新 教授 (第50页) |
| 中央财经大学会计系主任、博导 | 孟 焰 教授 (第94页) |
| 北京工商大学会计学院院长、博士 | 汤谷良 教授 (第54页) |
| 首都经贸大学会计学院院长 | 杨世忠 教授 (第275页) |
| 首都经贸大学会计学院副院长 | 崔也光 教授 (第290页) |
| 厦门大学会计系主任 | 庄明来 教授 (第135页) |
| 东北财经大学会计学院院长、博导 | 刘永泽 教授 (第165页) |
| 中南财经政法大学会计学院院长、博导 | 罗 飞 教授 (第149页) |
| 南开大学会计系主任、博士 | 刘志远 教授 (第218页) |
| 南开大学会计系副主任、博士 | 周晓苏 教授 (第245页) |
| 天津财经学院会计系原系主任、博导 | 盖 地 教授 (第199页) |

ISBN 7-5023-1500-4



9 787502 315009 >

ISBN 7-5023-1500-4/F.156

定 价：98.00元

目 录

(上 卷)

1	国际会计发展的评析与展望	林志军
10	实证性会计研究在中国:成就、现状及未来	王立彦 杨 勇
18	上市公司财务分析与业绩评价	王化成 刘俊勇
50	中国基金会计模式分析	荆 新
54	现代企业财务控制与风险防范体系的再造	汤谷良
73	知识经济条件下企业无形资产的资本化运营	于长春
94	中国管理会计发展的问题及对策	孟 焰
106	独立审计师在我国资本市场中所扮演的角色和作用	陈 晓
124	中国成本管理的国际比较与发展战略	于增彪
135	电子商务环境下的会计核算	庄明来
149	国家出资者对国有企业的会计监督:理论与模式	罗 飞 王竹泉
165	国有企业改制中的资产评估及产权界定理论研究	刘永泽

190	新世纪会计学发展的趋势	于玉林
199	构建适应市场经济环境的中国政府会计	盖 地
218	高层经理的报酬激励计划与业绩评价	刘志远
245	资产重组会计理论问题研究	周晓苏
266	企业责任与投资者要求权 ——经济体制改革中的企业筹资问题研究	陈 敏
275	企业目标与预算管理	杨世忠
282	企业财务管理体制的过去与未来	傅 磊
290	网络会计的大趋势	崔也光
303	中国税制改革面临的形势与任务	刘 佐
319	有效内部控制的构成要素	刘 实
324	公司治理与内部控制	杨有红
334	产权理论与中国过渡会计学	伍中信 肖小凤
355	中国市场经济环境下的破产会计研究	栾甫贵
369	网络时代的会计问题研究	许永斌
385	会计理论研究方法的方法论研究	魏思思

(下 卷)

389	新兴环境下会计报告的创新	郭礼江 戴春兰
394	结构与效率——基于财务视角的公司治理研究	杨淑娥
402	国有大中型企业战略性改组与债权债务研究	唐现杰
418	论所有者财务风险及其规避	干胜道
423	企业会计政策研究	李定安
428	会计改革 会计准则 会计制度	廖 洪
433	从逆向选择谈虚假会计信息对资本市场的危害及治理 ——一个源于信息经济学的解释	张俊民 李远鹏 张金利
438	企业筹资研究	苏万贵
463	西方管理会计的发展与完善 ——作业基础管理会计	甘永生
469	产权制度创新与会计制度创新	王棣华
474	论会计政策选择的优化	张 白
480	财务总监委派制	张兆国 陈天骥
489	会计监督面临挑战及其对策的研究	向仲益
493	会计法制化与会计国家化及会计国际化	杨照华
496	公司治理的会计信息披露问题探讨	田昆儒

505	试析环境责任主体与环境会计	张白玲
510	注会面临《企业会计制度》新要求	何清波
514	对加强会计基础工作的几点认识	丁时勇
518	会计实务工作的新课题——职业判断	李秀莲
524	《企业会计制度》提高会计信息质量的重要举措	石连运
527	论税务会计与财务会计的协调	江希和
531	外资企业税收筹划实务操作要点	梁红星
534	国际资本流动中国家风险的研究	唐本佑
539	企业集团财务管理	苗润生
556	新会计准则对企业会计的影响	黄海华
560	知识经济与财务管理	周树青
563	将人力资源并入无形资产进行会计处理的思考	周治芳
568	关于会计信息披露失真的几点思考	王 静
571	质量会计对现行成本管理体系的有益启示	陈文军
577	比率分析在企业财务诊断中的应用	王京芳
586	也谈商誉的性质、计价及帐务处理	黄晓榕
592	编制现金流量表的几个理论关键	王成勇

597	应收债权的会计研究	王 杰
602	大批量定制生产中的成本分析与控制	冯根尧
608	略论出资人财务分析	赵 华
614	从杠杆原理看财务决策与企业资本运营	刘 跃
620	试论会计道德原则	叶陈刚 李月娥 李利华
633	论会计法学建设的若干问题	叶陈毅
640	企业寿命周期财务战略研究	张启奎
643	社会资本、资本结构与高等学校价值	盛秋生
648	浅谈高等职业教育的特点与会计教育	叶松龄
652	世界银行贷款项目会计实务	张广平
657	部门预算管理刚性与弱化初探	黄光泰
661	邮政通信企业财务管理体制与会计核算	吴立峰
665	石油天然气资产:性质、计量与报告问题	龚光明 李晚金
670	林业企业营林生产成本核算初探	徐益良
675	论公路基本建设财务管理的侧重点	周国光

103373

国际会计发展的评析与展望

林志军

北京亚太华夏财务会计研究中心理事会副主席
旅加拿大学者 香港浸会大学商学院教授、博士



作者简介:林志军教授, 1982 年和 1985 年分别获得厦门大学经济学硕士和经济学博士学位(中国第一位经济学及会计学博士)。1983—1988 年执教于厦门大学; 1988—1990 年先后于美国斯坦福大学和伊利诺大学任访问学者; 从 1990 年 8 月起执教于加拿大 Lethbridge 大学管理学院, 1995 年任终身制教授; 从 1996 年起先后于香港大学和香港浸会大学访问任教。林志军教授现为美国会计学会(AAA)、国际会计教育与研究学会(IAAER)、加拿大会计学会(CAAA)、北美中国会计教授会等学会成员, 同时是美国注册会计师协会(AICPA)、中国注册会计师协会(CICPA)成员。1982 年以来, 他先后在中、美、加、英、日等国发表中、英文学术论文 50 多篇, 出版会计专业著作、译著和教材 15 部。

内容摘要:自 20 世纪 70 年代初期以来, 国际会计迅速发展, 并且已成为一个重要的会计分支。从早期侧重于不同国家会计制度的比较分析及其协调, 逐步过渡至当前的国际性会计与报告实务的规范化以及“核心准则”的制定与推行, 国际会计在世界经济生活中的作用日趋显著, 尤其是对增进各国会计准则和实务的可比性, 提高跨国经营管理水平和促进全球资本市场有效运作等方面都产生重大影响。随着中国经济的改革发展及其与国际市场的迅速接轨, 国际会计的发展经验对中国理论和实务的发展亦将具有积极的借鉴作用。

伴随经济体制改革深入发展,中国经济加快转轨改制,逐步融入世界经济大市场,客观上需要中国会计和国际会计惯例的接轨。显然,中国会计的改革和发展有必要借鉴国际会计的发展经验。本文将简括论述国际会计近20余年来的演进过程,并且就其发展趋势作些评析,藉以为中国会计准则和实务的发展提供一些参考依据。

一、国际会计的兴起与发展

国际会计(International Accounting)这一概念最早是由美国著名会计家约哈德·缪勒(G.G.Mueller)于1967年提出。^[1]他在当时分析跨国企业管理对会计与报告信息需求以及不同国家会计制度与实务之间差异之后,首倡国际会计研究的重要性并进行了一系列的开拓性研究。这一建议不仅获得会计学者们的积极响应,而且得到企业界和会计实务界的大力支持。特别是一些工业发达国家的会计组织于1973年正式成立了“国际会计准则委员会”(IASC),旨在推动跨国性会计准则与实务的研究与协调,促使国际会计正式成为一个新的会计分支和迅速发展。

具体地看,国际会计的产生起因于20世纪70年代初以来的世界范围内经济一体化的发展需要,尤其与下列几方面因素直接相关:

(一)国际贸易活动增长

由于资源分布和经济发展水平的不平衡,国际贸易对各国经济具有互补和促进作用。因此,自二次世界大战之后,主要经济发达国家都极力拓展世界贸易,并且通过设立“关税贸易总协议”和现在的“世界贸易组织”(WTO)极力推行贸易自由化政策。随着加入WTO的国家与地区日益增多,各国的进出口交易大幅度增加。显然,在国际贸易活动中,必须了解贸易伙伴的财务状况或经济实力及其所处国家的特定经济、法律、税收和会计制度,同时需要解决境外货款往来、信用证担保、外汇结算、关税计算及其它国际性会计实务问题。由于贸易伙伴国之间会计制度与实务存在巨大差异,

成为跨国贸易活动的一个障碍。所以国际贸易发展成为国际会计产生的一个必要条件。

(二)跨国公司的管理需要

二次世界大战之后,资本开始高度集中与扩展。发达国家的许多大型企业纷纷转向跨国经营,通过输出资金和技术,在世界上不同国家和地区直接设立加工工厂或子公司,借以充分利用当地的廉价原料和人力资源,降低生产成本及开拓产品市场。根据有关统计资料,在20世纪90年代初,全世界大约有37000家母公司控制着206.000家境外子公司,其中约97%的跨国母公司来自西方发达国家。

跨国公司经营活动需要有一套统一的内部管理制度,包括统一可比的会计和报告体系。但由于不同子公司所在国的会计制度和实务间存在着显然差异,对跨国公司内部报表的合并、分析和利用产生诸多不便,不仅增加公司内部报表折算与合并处理费用及其经营成本,而且直接影响跨国公司经营管理的效率。此外,跨国公司经营活动对东道国的社会 and 经济发展具有显著性影响。不可比的内部会计与报告实务也不利于东道国政府对跨国公司经营活动的了解和监督。因此,无论是从为了加强跨国公司内部经营管理或是为了有效地规范监管跨国公司经营活动,都有必要研究与协调不同国家的会计和报告实务,从而成为国际会计兴起的一个直接诱因。^[2]

(三)国际间的投资活动

20世纪70年代以来,除了跨国公司之外,其它形式的直接或间接跨国投资活动亦获得长足发展,诸如通过合资或合作经营方式突破贸易障碍而进入国外市场。或者,众多的机构或个人投资者通过互惠基金、风险基金和保险基金等形式购买外国公司债券和股票,藉以获取较好的投资报酬率。此时,投资者需要了解有关外国公司的财务状况和经营成果,以评估跨国投资风险及作出适当的投资政策。各国会计准则与实务的差异给境外投资者阅读和使用财务报告造成极大困难,不利于跨国投资者的决策。因此,国际会计就成为适应国际间投资活

动加速发展和促进资本在全世界范围流动的一个必要工具。

(四)资本市场的全球化

利用资本市场发行债券和股票是西方国家企业的主要融资手段,由于会计报告是确保资本市场有效运作的一个重要手段,各国均实施必要的管制,规范资本市场所需的信息披露。公司上市及其证券发行必须遵循既定国家资本市场对会计报告和信息披露的规范要求。然而近十几年来世界上重要资本市场的运行已突破国与国的界限,竞相鼓励外国公司挂牌上市。为了开拓融资渠道和充分利用市场集资能力,越来越多跨国公司亦申请在多个国家资本市场上市及进行证券买卖。随着现代通讯技术手段发展,加快了资本市场的全球一体化。但是,不同国家会计与报告制度的差异,造成企业进入跨国证券市场的困难,增加其依据不同资本市场规定调整会计报告和信息披露作业量和上市成本,而且难以满足各国资本市场对境外公司以及大量跨国资本流动的监管需要。所以,近年来资本市场的全球化亦推动国际会计的迅速发展。

(五)会计服务的国际化

以注册会计师为主体的民间性会计和审计服务在经营活动中起着重要作用。无论是公司的注册登记、上市申请、证券发行、贷款融资、企业重组合并、纳税申报或是破产清算,都需要注册会计师提供独立性的专业服务。伴随跨国经营活动迅速发展,独立性会计和审计服务亦趋于国际化。世界上主要会计师事务所(如原先的“八大”和今天的“五大”)均在世界各地设立办事处或分所,提供跨国境的会计服务,这不仅导致会计职业的国际化,而且需要从世界市场的角度来考虑和解决一系列国际性会计实务问题。此外,国际会计师事务所需要制订以及在全球范围实施内部统一规则和作业程序,或者需要对所审计报表的格式加以统一。会计服务的国际化加速了国际会计的全球性发展。

二、国际会计准则协调化

目前,国际会计的重要性已经得到企业界和会计界的认同,但是对国际会计的涵义和内容仍然具有不同的理解。著名的国际会计学家G·缪勒和F·乔伊(F·Choi)指出,国际会计这一概念的涵义及其内容是在不断演进的,先后经历了三个主要阶段:

1)跨国公司会计——着重研究跨国公司经营管理所需的会计和报告体系,包括对一些重要跨国性会计实务问题的研究和提供解决或处理方法,如外汇风险管理、母子公司报表折算、国际通货膨胀调整、国际关税与税收筹划以及跨国公司内部控制和绩效评估,等等。

2)各国比较会计——旨在研究和比较各国会计准则和制度之间的主要异同点,分析导致不同会计制度之间差异的社会、法律、经济和文化等方面的原因影响,藉以协助国际投资者对不同国家会计和报告制度与实务的了解,提高对其会计信息的应用效果。

3)会计准则协调化——旨在协调不同国家会计准则或制度,尽可能缩小各国会计实务中的差异,提高会计信息的可比性,满足不同国家对会计报告和信息披露要求,促进区域性和全球性贸易活动发展以及资本市场的有效运作,从近年的发展情况来看,会计准则的国际性协调又包括两个思路:

协调化(Harmonization),着重协调各国会计准则的制订和推行、允许求同存异、增进共同的内涵,逐步缩小不同会计制度间的差异,增进各国会计实务和财务报告的可理解性和可比性。

标准化(Standardization),旨在制订和实施全球统一的会计准则来替代各国的会计准则或制度,藉以推行一套世界范围内通用的会计和报告准则,直接满足跨国经营贸易活动和全球化资本市场的需要。

在过往的20余年,国际会计正是沿续上述几个阶段不断演进,尤其是在会计准则协调化方面已经获得长足发展。许多国际性组织和

职业团体都积极参与和推动会计准则的国际协调化,其中的重要参与者包括两大类:

(一)政府间机构

政府间机构是指由不同国家政府代表组成的组织,如联合国(UN)和欧盟(EU)都积极参与对国际会计和报告准则的协调化。

1、联合国

联合国在20世纪70年代初就参与国际会计协调化的努力。1973年,联合国秘书长根据经济与社会发展理事会(ECOSOC)的决议,任命一个工作组负责研究跨国公司对经济发展和国际关系的影响。该工作组于1974年发表的报告中,批评跨国公司的会计和报告缺乏规范性。随后,联合国的跨国公司委员会(UNTNC)于1976年设立一个专家组,草拟和制订标准的国际会计和报告制度。1979年,联合国经济与社会发展理事会正式任命一个“政府间国际会计与报告准则专家组”,包括34位成员以及来自其他国家或地区的一些观察员,每年定期召开会议,讨论一系列国际会计和报告问题以及制订相应的指南(Guidelines),如1988年发布了《关于跨国公司会计与报告意见书》(1994年修订),以及1989年发布了关于国际会计和报告的概念框架:财务报表的目标和基本概念。通过这一常设的政府间专家组,联合国保持了在国际会计协调化中的影响作用。

2、欧洲共同体(EU)

欧洲共同体现改称为“欧洲联盟”,包括15个成员国,即奥地利、比利时、丹麦、芬兰、法国、德国、希腊、爱尔兰、意大利、卢森堡、荷兰、葡萄牙、西班牙、瑞典和英国。EU属于政府间组织,旨在建立统一的欧洲共同市场(包括贸易、货币、关税、边防等方面)。EU积极推动成员国内部的会计与报告的协调化,特别是它通过欧洲共同体理事会发布了一系列“共同体指令”(EU Directives),分别就公司企业的法律、税收、会计和报告等方面作出规范,要求各成员国通过修订、制订各自的相关法律予以采纳执行。

EU在1978年发表了第4号共同体指令《协调关于有限责任公司年度财务报告的各成员国法律》,非常详尽地列示企业年度报告需列示的统一的会计报表种类与格式,即需披露的信息内容和报告方式以及会计报表编制需要遵循的基本会计原则。经过十几年的反复协商与努力,第4号指令的要求终于在1991年获得全部15个成员国家法律的确认与采纳。此外,EU还先后发展了第7号共同体指令《合并报表及关联企业》(1997),第10号共同体指令《上市公司的跨国合并》(1985),第11号共同体指令《分部经营的信息披露》(1998)等其他共同体指令,来协调成员国之间的会计与报告实务。

(二)民间性组织

参与国际会计协调化的主要非政府性的民间职业组织包括:

1、国际会计准则委员会(IASC)

IASC是由来自9个国家(即澳大利亚、加拿大、法国、德国、日本、墨西哥、荷兰、爱尔兰、英国和美国)的会计职业团体于1973年发起成立的。至2000年底,IASC已有来自近百个国家或地区的140来个成员(一些成员国家同时有二至三个会计职业团体为IASC的成员)。IASC的总部设于英国伦敦,其决策机构为常设理事会。

根据其成立宗旨,IASC着重于根据公众利益制订和发布适用于财务报表编报的会计准则,并且推动其在世界范围之内的接纳和应用,以及致力于各成员国有关财务报表编报法规、会计准则和实务的改进与协调。自成立以来,IASC先后制订和发布了40多份“国际会计准则”(IAS_s)和一系列的“准则草案”(ED)及其它相关文告,由其会员负责在所在国推行,从而在国际会计协调化过程中发挥主导作用。

2、国际会计师联合会(IFAC)

国际会计师联合会成立于1977年,属于国际性会计职业界组织,其成员包括世界上大部分国家或地区的执业会计师职业团体。IFAC的宗旨包括“建立和促进全球范围内会

计职业界的“协作和准则协调化”。不同于IASB, IFAC 偏重于制订“国际审计指南”(IAGS)来推动审计准则与实务方面的国际间协调。然而,这两个国际性会计职业组织之间有着十分密切的合作关系。IFAC 不仅为IASB提供部分经费资助,而且通过参与IASB的监督与决策机构(如IASB的顾问会和理事会),对国际间会计协调化发挥积极的影响。

3、经济合作与发展组织(OECD)

OECD属于非政府的智囊机构,其成员是来自24个工业化国家的代表,旨在反映工业化国家及其跨国公司的利益,以及研究跨国公司在社会经济发展方面的影响或作用。除了支持IASB的努力之外,OECD自身亦制订一系列的“跨国企业指南”(其中包括“信息披露”部分)来规范跨国公司的报告和信息披露,借以推动国际会计协调化的进展。

4、证券监管机构国际组织(IOSCO)

IOSCO是由各国证券监管机构组成的国际性组织,其成员包括世界上主要资本市场的监管机构。IOSCO侧重于对资本市场运作监管的沟通和协调,其中包括对资本市场对上市和证券发行所需报告和信息披露要求的规范化。从20世纪80年代以来,IOSCO加强对国际会计协调化的实质性支持,增加与IASB的合作,并且要求IASB制订一套核心的会计和报告准则,以满足跨国资本市场运作的需要。

5、区域性会计职业组织

不少的区域性会计职业团体亦积极参与国际会计协调化的进程,如亚太地区会计师联合会,拉丁美洲会计师协会、非洲会计师联合会及其它类似的区域性会计职业团体不仅致力于推行IASB的IASs,而且开展所在区域或地区之内的会计协调,为促进国际会计协调化作出努力。

三、IASB的“可比性改进项目”和“核心准则”

如前所述,IASB在目前的国际会计协调

化进程中起着主导作用,通过不断地制订IASs来推动全球范围内标准化会计准则的实施,其中的两项重要成果是在20世纪80年代末开始的“可比性改进项目”和于90年代末完成的“核心准则项目”。

(一)准则可比性改进项目

各国在社会、政治、经济和文化背景等方面都存在很大差异。受历史原因限制,IASB早期的准则制订侧重于“协调化”以及成员国对其制订IASs的认可。因此在早期制订的IASs保留一些“可选择替代方法”,即对相同的会计交易或事项在准则中允许多种替代处理方法并存,如存货计价的先进先出法(FIFO)、后进先出法(LIFO)和加权平均法,或是对长期合同允许采用合同完工法或完工百分比比例法等,允许企业根据自身情况选择应用。但是在各成员国或是企业可以自主选择(Free Choices)的情况下,难免导致不同的会计计量和报告结果,影响企业间财务报表的可比性。

基于来自国际投资者和资本市场的批评与要求,IASB于1989年公布了第32号准则草案(ED32),即“财务报表的可比性”,对在此之前发布的32份IASs作了全面检查,提出要清除或减少这些IAS所允许备选会计方法(允许的替代方法)的设想。经过近五年时间的努力,IASB于1993年完成这一“准则可比性改进项目”,公布了对有关IASs的重新修订,于1995年1月1日起正式生效。

根据重新修订的IASs,对每项会计交易或经济事项只确定一种“基准方法(benchmark),另外可能设立一个“允许的替代方法”(allowed alternative),同时取消一部分原有的准则中允许并存的替代处理方法。例如对企业兼并,现规定以“购买法”为基准方法,取消“权益集合法”。在商誉处理上,基准方法要求对商誉作资本化处理,而取消原先允许的冲抵当期业主权益法,并且把商誉的摊销期限定为不超过20年。又如,在养老金会计核算方面,基准方法是“应计利益计价法”,而“预期利益计价法”则被改为允许替代方法。虽