



Internationalization of China Accounting System

中国会计的 国际化

吴 革 张新民◎著



中国财政经济出版社

商学前沿学术文库

中国会计的国际化

Internationalization of China Accounting System

吴 革 张新民 著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国会计的国际化/吴革、张新民著. —北京: 中国财政经济出版社,
2007.2

(商学前沿学术文库)

ISBN 978-7-5005-9686-8

I. 中… II. ①吴…②张… III. 会计-国际化-研究-中国 IV. F23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 018167 号

中国财政经济出版社出版

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

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 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

787×960 毫米 16 开 14 印张 218 000 字

2007 年 3 月第 1 版 2007 年 3 月北京第 1 次印刷

印数: 1—1560 定价: 28.00 元

ISBN 978-7-5005-9686-8/F·8411

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本书得到

北京市教委共建项目资助

对外经济贸易大学国际商学院学术资助

本书受对外经济贸易大学“十五”期间
“211工程”建设项目“WTO框架下我国会计的
国际化研究”（项目编号：E12023）资助

“商学前沿学术文库”编委会

主 编：徐子健

副主编：张新民

编委会（按姓氏笔画为序）：

马春光 叶陈钢 汤谷良 余恕莲

林汉川 张新民 张建平 范黎波

徐子健 贾怀勤

聚焦学科发展 提升研究能力

(总序)

最近几年,中国大学之道与中国大学改革是高等教育界和社会舆论的热点话题,大学战略的意义被迅速抬高。什么是大学战略?这是一个富有挑战性的问题。乔治·凯勒(Keller, 1983)在其著名的 *Academic Strategy* 一书中首先批判了一些不尽完整或准确的观点,提出大学战略的“十不准则”:大学的战略规划不是一个详细的蓝图,不是一系列的陈词滥调,不是校长或理事会的个人观点,不是校内各个系所的集合,不是计划者制定战略决策,不是一些重要数据的替代物,不是一种向市场状况或趋势屈服的形式,不是每年分开来制定,不是一种消除风险的方式,不是一种加强未来不确定性的尝试。

其实凯勒先生并没有明确界定大学战略的内涵和实践原则,他所描述的是“大学战略的制定与实践需要反复尝试、需要历史积淀、需要团队承诺”。同时,他还特别指出,一所大学的资源即便再丰富,也总是无法满足所有目标的需要,因此大学必须在考虑内部因素及外部影响的基础上,根据自身的能力确定自己的优先目标。

什么是优先指标?其实,大学最先的功能是知识传承,培养专门人才。到了19世纪末,大学发展知识和科学研究的功能开始受到关注。二战以后,大学社会服务功能被社会广泛期待与认可。

实践表明,优秀大学的优先指标(或至少是与人才培养同等重要的指标)是科学研究,即所谓的“研究型大学”。从美国对研究型大学分类标准的不断变化中可以看出,研究型大学是一个发展的概念。一般认为,研究型大学是以创新性知识的生产、传播和应用为中心,以产出高水平的研

究成果和培养高层次精英人才为目标，在社会发展、经济建设、科技进步和文化繁荣中发挥重要作用的大学。

研究型大学的发展，有几个问题需要反复论证和求解。

第一，大学的科学研究需要科学规划，需要持续平衡基础研究与应用研究的关系。基础研究与应用研究很难说谁比谁更重要，这是一个连续体的不同步骤。基础研究是应用导向研究的基础，两者是互动的关系，谷歌（Google）的成功就是最好的例子。当应用研究发展到一定阶段时，更需要强化基础研究，否则应用研究便失去了更高的起点。

第二，关于科学研究的评价机制问题，最好的方式是同行评价，由同行来认定他们是否在行业内做出了贡献，贡献有多大，而不是由位高者决定。同时索引次数、转载和收录也是一个主要指标。如果你发表的文章能够被广泛收录或转载引用，这说明你的研究得到了同行的重视，并且成为同行研究的主要参考；反之，你的研究成果有可能只能让你自我陶醉和自我欣赏。

第三，大学的科学研究现在面临的一个最大挑战是如何吸引顶尖人才。其实，这也是全球性的问题，顶级的学者，向来都缺少，即使全球最好的高校，最缺乏的仍然是优秀的教师资源。如何引进和使用人才？蔡元培先生早年提倡的“兼容并包，思想自由”非常具有历史和现实意义，这种理念为他的教师聘任制改革奠定了思想基础。据此，他采用“几不论”的原则，包括：（1）不论派别；（2）不论年龄；（3）不论学历；（4）不论政见。需要指出的是，蔡元培先生提倡的“兼容并包”隐含的第一层含义是：在学术上，得有许多你瞧不上的、你反感的、你绝不赞同的元素存在，这样才符合逻辑。如果触目所及，全让你心旷神怡，飘飘欲仙，那必然是一个以你的单一喜好为标准的小圈子。第二层含义是：学术路线并不是无原则的折衷主义，需要坚持传承与创新，不能因循守旧。

第四，大学需要积极建设一种严肃、严谨、一丝不苟的学术氛围。现在许多大学存在一个致命的缺陷，即学术不严肃气息。科学研究不仅是“令事情发生”，还需要“探究事情发生的逻辑和效应”。因此不仅需要知道什么事情在发生、需要看事情发生的过程，而且还需要探究事情发生的原因，考证事情发生的结果。科学研究是复杂而艰苦的创造性劳动，需要锲而不舍，需要忍耐寂寞，需要一种韧性。要获得持续的创造力和学术发展的原动力，必须战胜自己的悲情心理，必须战胜自己的私欲，必须战胜

个人主义,必须战胜自以为是的聪明。

前不久,国家颁布了哲学社会科学研究“十一五”(2006~2010)规划,召开了全国高校哲学社会科学科研工作会议,提出了“立足创新,大力提高哲学社会科学研究质量”的主题。随着知识经济社会的发展,国家创新战略的推进,如何适应我国建设小康社会,适应世界经济、政治、文化格局的新形势,拓展国际视野,强化创新理念,树立精品意识,着力提升高校人文社会科学的水平与质量,为我国的现代化建设提供更强有力的智力支持、人才保障和精神动力,已成为我国高校的一项重要历史使命。

大学作为国家的“思想库”,肩负着发展人文社会科学的历史重任,而大学的商学院肩负着推进经济与管理学科发展的重任。因此,商学院的教师应该有强烈的社会责任感,“铁肩担道义”,走出象牙塔,更多地关注社会现实,直面我国经济改革与发展中存在的重大理论与实践问题,立足国家目标确定研究方向,深入社会,深入实践,以忧患意识开展调查与研究工作,以强烈的社会责任感向社会推广、宣介研究成果,摒弃仅为个人名利而研究的意识,着力推出改革开放、社会主义市场经济及现代化建设实践需要的理论成果。

“精品”是一个国家人文社会科学繁荣的重要表征之一,是促进国家经济建设、社会发展的根本动力。高校经济与管理研究人员应坚持科学发展观,严谨学风,以研究质量为核心,坚守精品意识;挖掘新材料,推出新理论、新观点、新方法,创建具有中国特色社会科学理论体系,为我国的经济发展、人类的社会进步和文明发展贡献新知。

自然学科发展的融合趋势以及学科研究对象的复杂性要求人文社会科学研究方法的多元化。目前,国际上人文社会科学的各主要学科,尤其是管理学和经济学等,越来越多地采用自然科学方法,特别是采用数学、统计、实验、模拟与模型方法等,从而促进了人文社会科学学科建设的科学化,提高了人文社会科学研究成果的可证明性、可检验性、成果的可应用性与决策支持性。当代人类与社会现象和社会活动日益复杂,也要求人文社会科学研究方法更注重综合,更注重应用,更注重定性与定量的结合,采取实证考察、多参数信息处理、变量间的复杂选择和优化组合,以进行较为全面的论证和系统分析,最终制订出科学可行的实施方案。

但是,我们必须认识到,与自然科学台阶式的发展特点、研究过程的可重复性、成果价值易评估的特点相比,人文社会科学具有历史性、研究

过程不可重复性、成果价值难以量化等特点,因此,在人文社会科学研究中,我们不能机械地移植自然科学研究方法,简单地套用自然科学研究的思路,应妥善处理定量化的实证性研究与非量化的解释性研究之间的关系,在两者之间保持一定的张力;在引进、移植、借用方法时,应特别注意每种研究方法的适用范围与条件,不应无限放大其功能,同时,应根据本土的特点,努力将其具体化、特殊化。

对外经济贸易大学国际商学院“商学前沿学术文库”的出版此次是第四批。前面三批主要涉及的领域包括跨国经营、财务报表分析、跨文化管理、国际营销、资本运营、拍卖理论与实务、国际合资等。第四批专著主要集中在组织理论、客户关系营销、企业绩效评价、消费者满意度、资本结构、品牌管理、消费者权益保护、会计国际化、VBM财务管理理论等领域。每一个领域的研究都较为系统,具有一定的前沿性和前瞻性。

我们将继续坚持和主张严肃的科学研究精神,争取在相关领域研究取得更大的进展。我们希望这些研究成果能够为学术界提供一定的理论支持和借鉴,还希望与国内外学术界建立密切的学术联系和合作关系,共同推动学术研究的进步与发展。

徐子健

2006年12月

前 言

中国加入 WTO 后,对作为经济领域重要组成部分的会计行业影响非常大。根据有关资料,世界贸易组织要求中国正式书面回答的 1000 多个问题中,有 38 个问题是关于会计方面的。后 WTO 时代,意味着我国会计要在 WTO 框架下运作,要遵守 WTO 的有关原则和规定,我国会计制度将如何变迁才能与国际会计准则接轨,我国会计如何回应后 WTO 时代的挑战和机遇,是会计学领域中一个新的研究课题,需要我们认真思考,制定新的对策。

会计国际化不只是一般意义上要求各国开放市场,而是在一个更深层的意义上要求各国实行国际规范的会计制度,在很大程度上触及具有根本性意义的会计制度。20 世纪 80 年代末,被称作新制度经济学的理论介绍到中国经济理论界,该理论以其清晰简明的分析逻辑、合理的框架结构以及在某些方面对制度变迁令人信服的解释力受到了中国经济学家和其他人文社会科学家的青睐,并很快将它引入我国具体改革的理论实践中。中国经济体制的改革过程就是一场社会制度的变迁过程,而新制度经济学的研究方法与中国经济体制改革的理论需求是非常吻合的。因此,该理论极具借鉴意义。一些会计学者应用该理论对我国会计改革过程中的一些现象的成功分析和解释也验证了这一点。本书将以后 WTO 时代中国经济体制的变迁为背景,以会计制度国际化为基本线索,对 WTO 框架下我国会计的国际化进行全面而系统的研究。分析的基本着眼点是认为会计制度既然是一种制度安排,那么,对它的分析就可以纳入制度经济学分析的理论框架中。会计国际化,实际上就是会计制度在国际视野下的选择、演进和变迁。从这一意义上看,对于会计制度的变迁和创新,制度经济学的有关理论是适用的。本书的研究目的主要是试图为人们从制度分析的角度来理解我国会计国际化过程及其变迁规律提供一个可供借鉴的理论框架,以期对

推动后 WTO 时代我国会计国际化有所裨益。

本书通过对我国会计国际化既有研究的评估,尤其集中于探讨那些后 WTO 时代具有理论涵义却存在分歧因而需要进一步说明、澄清和系统化的会计国际化问题,同时将尽可能地说明并综合以往会计国际化研究的重要发现,以便更加清晰和准确地把握后 WTO 时代我国会计国际化创新战略及其演化逻辑。为此,本书首先将中国会计国际化的变迁纳入制度经济学的理论框架中,分析了其变迁路径具有边际性、局部性、路径依赖性和强制性四大特征,对其变迁的路径及特征给出一种制度经济学的解释;其次,指出中国加入 WTO 获得益处的同时,也面临会计国际化变迁所带来的种种困境;最后,将 WTO 影响当作一个独立的外生变量,提出通过内部制度创新,充分利用国际会计资源解决我国的现实问题,减少我国会计国际化变迁的成本,是后 WTO 时代中国会计国际化制度创新的基本路径取向。能否在 WTO 规则下完成会计转型与制度变迁的历史任务,这是当代中国会计所需解决的首要问题,因此具有研究的重大现实意义。

会计是国际通用的商业语言。在一个日益开放和全球化的时代,会计走向统一是历史的必然。21 世纪的中国会计国际化仍然面临着制度创新的艰巨任务。会计制度是市场经济的基础。只有努力进行会计制度创新与变革,建立高效率的会计新体制,21 世纪的中国经济发展才能为世界经济一体化的格局所融合,并将对世界经济发展产生重要影响。加入 WTO,一方面对中国会计国际化提出了较高的要求,另一方面,中国会计国际化正面临前所未有的机遇和挑战。加入 WTO,尽快融入国际会计主流,是不断注入国际化动力和破解渐进式会计变迁难题的最佳选择。我们应当把握机遇,与时俱进,更新观念,开拓创新,在巩固我国会计国际化成果的同时,针对我国会计的现状和问题,进一步深化会计国际化,提高会计信息质量,促进中国会计的国际化变迁。

需要指出的是,尽管本书对我国会计国际化创新路线图进行了大胆预测和分析,但由于我国会计环境的变化处于一个不确定的状态,所以,我国的会计国际化将是一个长期、复杂的过程。如何根据我国市场经济的发展,积极探索、研究会计国际化的规律,达到促进经济发展和实现国际协调的双重目的,将是我国加入 WTO 后会计国际化的长期任务。

本书是由张新民教授主持的对外经济贸易大学“十五”期间“211

工程”建设项目“WTO 框架下我国会计的国际化研究”（项目编号：E12023）的最终研究成果。本书的写作参考了大量的已有研究文献，在此谨向文献作者和中国财政经济出版社会会计分社的徐洁社长、王晨老师和尉敏编辑表示衷心的感谢。

吴革 张新民

2006 年 11 月

目 录

第一章 导 论	(1)
第一节 研究背景与意义	(1)
第二节 概念与范围的界定	(2)
第三节 基本思路、研究方法与内容结构	(5)
第四节 积极探索、预期价值与主要局限	(6)
第二章 我国会计国际化的制度变迁	(9)
第一节 有关的研究文献与理论综述	(9)
第二节 我国会计国际化变迁的主要路径回顾	(11)
第三节 我国会计国际化变迁的主要特征分析	(21)
第四节 我国会计国际化变迁的基本经验	(33)
第三章 WTO 框架下我国会计的国际化困境	(48)
第一节 有关的研究文献与理论综述	(48)
第二节 渐进式会计制度变迁累积的难题	(50)
第三节 WTO 制度视野中的会计规范	(70)
第四节 后 WTO 时代会计国际化的中国困境	(77)
第五节 我国会计国际化的成本研究	(99)
第四章 WTO 框架下我国会计的国际化创新	(114)
第一节 有关的研究文献与理论综述	(114)
第二节 会计国际化创新的欧洲会计案例研究	(116)
第三节 中国会计国际化创新战略的定位和原则	(135)

第四节	中国会计国际化创新战略实施的路径设计·····	(159)
第五节	主要结论及政策含义·····	(196)
后 记	·····	(204)

第一章 导 论

在经济全球化背景下,我国新兴加转轨的社会主义市场经济、特殊的经济结构、独特的文化传统以及相对薄弱的会计基础等众多因素决定,我国会计国际化是一个复杂的制度变迁工程。为此,应首先明确我国会计国际化的基本战略定位,并由此细化我国会计国际化的策略选择与实务安排,从而更好地实现我国会计国际化的战略目标。同时,会计国际化的实施过程是属于不同层面与范畴的会计制度的整合过程,因此,笔者认为,从制度经济学的角度透视中国会计国际化是非常必要的。本书的写作正是基于这一认识而展开的。

第一节 研究背景与意义

2001年12月11日,我国正式加入WTO,在WTO协定中,涉及会计服务的协定主要是《服务贸易总协定》(GATS)和GATS框架下的两份文件。其他相关准绳主要来自于国际会计准则理事会发布的国际财务报告准则。会计的发展深深地植根于国际经济贸易一体化的土壤之中。加入WTO后,中国会计制度将如何协调才能与国际会计规则接轨并保持自己的特色,是后WTO时代中国会计领域中一个新的研究课题。

一、已有的研究成果

虽然中国会计国际化问题一直受到国内外学者的广泛关注,但着眼于WTO框架下的研究是其中的一个薄弱环节。国内有关该课题的研究尚处于探索和起步阶段,存在以下三个方面的不足:一是大多数研究成果集中

在加入 WTO 对中国会计发展可能的影响上, 偏重实务分析而缺乏基础理论研究, 研究方法上偏重于用已有的理论解释实践, 从实践本身进行的理论归纳不够; 二是对 WTO 框架下中国会计国际化的研究多注重于局部的合理性和绩效评价, 还不能从总揽的高度来观察、归纳问题, 分析其中在线索的合理性; 三是由于中国会计国际化的独特路径与绩效, 中国的实践置于外来的框架下研究时总是容易被割裂, 而一般性地描述中国实践的线索又显得过于肤浅, 多数研究也会提出一些对策、建议, 但研究结果零散而不系统。

二、本书的主旨

明确中国会计国际化研究的基本方向, 必须将会计国际化放到一个更大的背景中来考量。如果说和平与发展是当今世界的两大主题, 那么, 当今中国的两大主题就是发展与公平。任何具体问题都要置于这样一个基本背景之中。这两个主题已经通过科学发展观(包括转变增长模式)及和谐社会这样的社会发展理念得以具体化。科学发展观的重点是解决发展问题, 和谐社会则是通过调整利益关系解决公平的问题。但无论发展还是公平, 都离不开制度基础。从这个意义上说, 中国会计国际化是为这两大目标服务的, 是为实现这两大目标提供制度基础。

本书的主旨就是系统地研究如何在后 WTO 时代科学地认识和正确地解决好中国国情与国际协调这一对主要矛盾, 在国际协调的同时, 怎样最大限度地降低我国会计改革的成本和风险, 并对中国实务的创新进行搜索与整理, 探究中国会计创新的理论与会计准则的渐进修正, 达到实现国际协调、促进经济发展和形成合理、公正的解决社会矛盾的新机制的双重目的, 最终形成适应我国社会主义市场经济发展要求的会计制度。而这样的会计制度, 只有在国际化取向的会计制度变迁过程中才能建立起来。

第二节 概念与范围的界定

一、会计国际化

广义上讲, 会计国际化应包括两个层面: 一是会计政策、会计实务及

其赖以发展的会计认识、会计理论、会计原则、会计技术、会计教育、会计执行机制的国际化；二是会计市场的国际化。前者构成了会计理论界通常所说的会计国际化（主要包含会计准则的国际化 and 具体执行的国际化两个方面），后者则是服务贸易研究的中心课题。本书的研究重点是前者，因此，审计的国际化不在研究范围之内。

二、世界贸易组织（WTO）

世界贸易组织是经济全球化的产物，有“经济联合国”之称。它是世界上唯一处理国与国之间贸易规则的国际组织，其核心是 WTO 协议。这些协议是世界上大多数贸易国通过谈判签署的，为国际商业活动提供了基本的法律规则，约束各国政府将其贸易政策限制在议定的范围内；虽然这些协议是由政府通过谈判签署的，但其目的是为了帮助产品制造者、服务提供者和进出口商进行商业活动。它和国际货币基金组织、世界银行并称当今世界经济的三大支柱。WTO 有多项原则，直接涉及到会计工作方面的原则主要有：最惠国待遇原则、国民待遇原则、反补贴原则与反倾销原则、透明度、可预见原则和例外原则。WTO 最主要的职能概括起来不外乎是规则的制定、市场开放和争端的解决，而后两个职能的实现又要依赖于其制定的规则。在国际经济的交往与参与中，WTO 各成员国所遵循的 WTO 规则是一部涉及政治、经济和社会等各方面的“国际法典”或“国际法理”，其成员国的经济活动、政府行为和政策意图无一例外地都要在这个规则的框架内运行。

三、制度经济学

制度经济学有新旧之分。旧制度经济学形成于 20 世纪 20 年代，代表人物有凡勃伦、康芒斯、密契尔等。新制度经济学（New Institutional Economics）形成于 20 世纪 50 年代末，代表人物有威廉姆森（Williamson）、诺思（North）、舒尔茨（Schultz）、斯蒂格勒（Stigler）、阿尔钦（Alchian）、德姆塞茨（Demsetz）和张五常（Steven Cheung）等，新制度经济学的重大理论贡献在于将产权约束和交易费用引入经济分析，将制度看成是内生于经济社会系统的变量，在产权理论、交易成本经济学、契约经济学、制度变迁理论四个方面已经形成了系统的理论。它在分析社会经济问题时，强调技术、制度与结构因素，注重整体研究方法，反对把国民生产总值、经