



学 术 文 库
中南财经政法大学学术文库

全球会计准则研究 ——兼论中国会计标准国际化

QUANQIU KUAIJI ZHUNZE YANJIU
——JIANLUN ZHONGGUO KUAIJI
BIAOZHUN GUOJIHUA

王清刚 著



中国财政经济出版社

ZHONGNAN CAIJING ZHENGFA DAXUE XUESHU WENKU

中南财经政法大学学术文库

全球会计准则研究 ——兼论中国会计标准国际化

王清刚 著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

全球会计准则研究——兼论中国会计准则国际化/王清刚
著. —北京: 中国财政经济出版社, 2007.2

(中南财经政法大学学术文库)

ISBN 978-7-5005-9696-7

I. 全… II. 王… III. ①国际会计-规范-研究②会计制
度-研究-中国 IV. F234.5-65 F233.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 020850 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

北京中兴印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

880×1230 毫米 32 开 15.875 印张 384 000 字

2007 年 3 月第 1 版 2007 年 3 月北京第 1 次印刷

定价: 41.00 元

ISBN 978-7-5005-9696-7/F·8421

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

总 序

一个没有思想活动和缺乏学术氛围的大学校园，哪怕它在物质上再美丽、再现代，在精神上也是荒凉、冷清和贫瘠的。欧洲历史上最早的大学就是源于学术。大学与学术的关联不仅体现在字面上，更重要的是，思想与学术可谓大学的生命力与活力之源。

我校是一所学术气氛浓郁的财经政法高等学府。范文澜、嵇文甫、潘梓年、马哲民等一代学术宗师播撒的学术火种，五十多年来一代代薪火相传。因此，在世纪之交，在合并组建新校而揭开学校发展新的历史篇章的时候，学校确立“学术兴校，科研强校”的发展战略。这不仅是对学校五十多年学术文化与学术传统的历史性传承，而且将成为谱写新世纪学校发展新篇章的战略性的手笔。

“学术兴校，科研强校”的“兴”与“强”，是奋斗目标，更是奋斗过程。我们是目

的论与过程论的统一论者。我们将对宏伟目标的追求过程寓于脚踏实地的奋斗过程之中。由学校斥资资助出版《中南财经政法大学学术文库》，就是学校采取的具体举措之一。

本文库的指导思想或学术旨趣，首先在于推出学术精品。通过资助出版学术精品，形成精品学术成果的园地，培育精品意识和精品氛围，提高学术成果的质量和水平，为繁荣国家财经、政法、管理以及人文科学研究，解决党和国家面临的重大经济、社会问题，做出我校应有的贡献。其次，培养学术队伍，特别是通过对一批处在“成长期”的中青年学术骨干的成果予以资助推出，促进学术梯队的建设，提高学术队伍的实力与水平。第三，培育学术特色。通过资助在学术思想、学术方法以及学术见解等方面有独到和创新之处的成果，培育科研特色，力争通过努力，形成有我校特色的学术流派与学术思想体系。因此，本文库重点面向中青年，重点面向精品，重点面向原创性学术专著。

春华秋实。让我们共同来精心耕种文库这块学术园地，让学术果实挂满枝头，让思想之花满园飘香。



2001年11月28日

Preface

A university campus, if it holds no intellectual activity or possesses no academic atmosphere. No matter how physically beautiful or modern it is in, would be desolate and barren in spirit. In fact, the earliest European universities in history were originated from academic learning. The relationship between a university and the academic learning is not simply incarnated literally, more importantly, ideas and learning constitute the sources of the energy and vitality of all universities.

Zhongnan University of Economics and Law is an institution of higher learning enjoying full – embodied academic atmosphere. With the academic germs seeded by such great masters as Fanwenlan, Jiwenfu, Panzinian and Mazhemmin, generations of scholars and students in this university have been sharing the favorable

academic atmosphere and making their own contributions to it as well during the past fifty – five years. As a result, at the beginning of the new century and a time when a new historical developing page is turned over with the combination of Zhongnan University of Finance and Economics and Zhongnan University of Politics and Law, the newly established university has set its developing strategy as “Prospering the University with academic learning. Strengthening the University with scientific research”, which is not only a historical inheriting of more than fifty years of academic culture and tradition, but also a strategic decision which is to lift our university onto a new developing stage in the 21st century.

Prospering and Strengthening the university is our ultimate goal; it is, however, in greater sense our struggling process. We tend to make a unification of the destination and the process by embodying the pursuing process of our grand goal in the down – to – earth struggling process. *Academic Library of Zhongnan University of Economics and Law*, published under the financial aid from the university, is one of our specific measures.

The guideline or academic purport of this *Library* lies first at promoting the publishing of elaborate academic works by funding them, thus an academic garden with high – quality fruits can come into being. We should also endeavor to foster the consciousness and atmosphere of elaborate works and improve the quality and level of our academic productions, so as to make our due contributions in prospering national scientific research in such fields as finance and economics, politics and law and humanities, as well as in working out solutions for major economic and social problems facing our

country and the Chinese Communist Party. Secondly, our aim is to cultivate academic groups, especially through funding the publishing of works of middle-aged and young academic backbone, to boost the construction of academic echelon and elevate the strength and level of our academic groups. Thirdly, we aim at fostering the academic characteristic of our university. By funding those academic fruits which have some original or innovative points in their academic ideas, methods and views, we expect to engender our own characteristic in scientific research. Our final goal is to form an academic school and an academic idea system of our university through our efforts. Thus, this *Library* emphasizes particularly on middle-aged and young people, on elaborate works and on original academic monographs.

Spring flowers and autumn fruits. Let us join in hand to cultivate this academic garden and make it be opulent with academic fruits and intellectual flowers.

Wuhandong

A stylized, handwritten signature in black ink, likely belonging to Wuhandong, the author of the preface.

序

会计标准是资本市场的一个基础性构件，透明、可比的会计信息披露是资本市场健康有序发展的重要前提。美国证券交易委员会前首席会计师迈克尔·萨顿曾说：“美国资本市场的成功，在很大程度上应归功于美国高质量的会计信息披露准则。”会计标准用于规范会计信息的生成与传输，在会计信息系统中充当信息变换器的角色，它可以将有关交易或事项的原始数据变换为对信息使用者决策有用的财务信息。资本市场的发展和监管需要从来都是会计标准产生和发展的直接诱因，资本市场的开放和全球化趋势是推动会计国际化的最主要的动力。

资本市场的日益全球化，使投资者和融资者都在不断寻找跨越国界的机会，投资者希望在全球范围内寻找最佳投资市场，融资方则愿意在全球范围内寻求最低成本的资本，这就要

求作为市场交易“基本语言”的会计信息在全球范围内可比。统一“会计语言”，不仅可以提高交往的透明度和可比性，更好地起到会计信息的“交流媒介”作用，而且可以大大减少“调整和翻译”的成本与误差，降低交易成本，提高可信度。会计标准走向统一是经济全球化的必然趋势，人们期待着能够在全世界范围内统一会计标准，于是制定和实施单一而高质量的全球会计准则的问题应势而出。

2005 年对全球范围内的会计界来说，应是非常重要的一年。欧盟、澳大利亚等已从 2005 年 1 月 1 日起执行国际财务报告准则，绝大多数国家的会计标准正逐步向国际财务报告准则靠拢或趋同，越来越多的跨国公司和有影响的企业主动选择国际财务报告准则编制财务报表。国际会计准则理事会制定的国际财务报告准则正在赢得全球会计准则的地位！

基于上述背景及认识，王清刚博士历时五年多，撰写了《全球会计准则研究——兼论中国会计准则国际化》一书，该书将规范研究与实证研究相结合，不但定性分析了世界范围内会计标准的多样性和差异存在的普遍性，而且选择了几百家进行双重披露的上市公司，定量分析了各国会计标准差异对上市公司财务信息披露的影响，并进一步分析了中国会计标准与国际财务报告准则差异，差异对上市公司财务披露的影响，及各差异因素对上市公司净利润和净资产的实际影响水平。该书首次试着对全球会计准则的内涵进行了定义，分析了会计标准最终走向全球统一的必然趋势和全球会计准则的主要经济基础，研究了推广全球会计准则的主要阻力和障碍，并提出了加快全球会计准则推广的主要措施。该书后半部分重点研究了中国会计国际化的问题，对中国会计国际化进程进行了历史回顾和展望，理论分析与实证研究相结合，研究了中国会计标准与国际财务报告准则的主要差异及其对

上市公司的影响,并对中国会计国际化的战略提出了建议。2006年,国家财政部发布了与国际趋同的企业会计准则,这是中国会计改革发展史上的又一重要里程碑。该书对于从理论的高度和系统的角度,准确理解和正确运用我国新企业会计准则具有十分重要的作用。

该书不仅资料丰富,内容翔实,而且结构严谨,逻辑性强,研究方法多样。连续追踪研究了国际财务报告准则、美国一般公认会计原则,及英国、加拿大、澳大利亚等发达国家的会计标准,及其最新的发展动态,不仅有重要的理论意义和创新思想,而且有很强的实用价值,为读者了解世界各国的会计标准及其发展动态,深入研究全球会计准则问题提供了一个较高的起点和很好的平台。

王清刚博士为人诚实,做事认真,基础好,肯钻研,教学和科研都十分优秀,是我最喜爱的学生之一。看到他在博士学位论文基础上精心修改成的专著即将出版,作为他的博士学位论文指导教师,我非常乐作此序。希望他能一如既往地跟踪研究全球会计准则的发展,逐渐形成和深化自己的研究领域,为中国的会计标准建设和会计国际化作出更大的贡献。

中南财经政法大学会计学院副院长

中南财经政法大学 MPAcc 教育中心主任

中国会计准则委员会咨询专家

中国审计准则委员会委员

张龙平

2006年12月于武汉

会计准则全球趋同：背景、动因、 现状和趋势（代序）

进入 21 世纪以来，会计准则全球趋同已成定局，如何制定和推广高质量的、全球统一的国际性会计准则，发达国家的会计准则制定机构、证券监管机构，甚至国会都给予了密切关注，积极参与并力争在其中发挥主导作用。

自 2001 年 4 月，国际会计准则委员会（以下简称“IASB”）改组后的新框架正式启用，取而代之的国际会计准则理事会（IASB）开始运作。IASB 的发展目标和战略、组织结构、人事安排、国际财务报告准则（IAS / IFRS）建设计划等方面都明显不同于原 IASC。与此同时，欧盟以及美国、澳大利亚等国的会计准则制定机构也纷纷对与 IASB 展开实质性合作、实现会计准则的趋同表现了积极的态度，并采取相应的措施。今后 IAS / IFRS 究竟会向“美国化”还是“欧洲化”的方向发展，抑或朝着充分体现世界各国利益均衡发展

要求的方向演化,以及我国会计准则国际化的发展战略应如何定位等问题都需要认真回答。我们需要对有关问题进行较深层面的分析,以便寻求其发展的轨迹,为我国会计准则的国际化提供决策借鉴。

一、会计准则全球趋同的背景

自从1973年IASC在伦敦成立以来,会计国际协调的概念便在世界范围内日益广泛地得到运用。经济全球化和资本的跨国流动,需要有良好的制度基础,诸如高质量的会计准则、客观独立的审计制度和严格的证券管制等,这是吸引国际投资者的重要制度优势。面对日益扩大的金融开放,各国金融监管机构需要有一个更能保护外部投资者利益的公司治理机制(例如更为透明充分的会计披露制度),以提高其吸引资本的竞争力。对国际资本的需求以及金融市场的全球开放促进了以投资者保护为核心的公司治理改革,LLSV(2000)^①称之为“全球性的金融工程”。这一全球性的公司治理改革要求建立一套全球性的高质量会计准则。正如LLSV所指出的:会计准则的质量是衡量投资者法律保护程度的关键指标。

经济全球化迫切需要一套适合在世界范围内使用的高质量会计准则。会计国际协调化的进程表明,通过消除会计环境因素差异以达到消除各国会计准则差异的目标显然是可望而不可及的,而通过会计准则国际趋同在很大程度上可以实现上述目标。近年来,会计准则全球趋同的概念逐渐形成并有取代会计国际协调概念的趋势。国际协调与全球趋同是两个不同层次的概念,从

^① 研究法律保护与公司治理领域的专家,即La Porta, Lopez-de-Silanes, Shleifer, Vishny。

会计准则国际协调到会计准则的全球趋同，体现了会计国际化的发展趋势。

二、会计准则全球趋同的动因

资本市场的国际化是会计准则国际趋同的基本背景，会计准则国际趋同步伐的加快也是与国际资本市场的迅速发展分不开的。会计国际化的主要动力来自资本的跨国流动和跨国公司的发展，各国会计准则之间的差异对跨国筹资和投资的障碍凸显，也使得相应的税收和证券监管存在困难，会计准则的国际协调由此成为必要。

尽管一些研究表明会计国际协调具有信息含量，但也有许多实证文献表明，会计国际协调并没有增加会计信息含量。研究结论的不一致使我们很难对会计国际协调的动因得出下面的问题答案：会计国际协调到底是国际资本市场的发展对会计信息可比性的技术要求，还是美国证券交易委员会（SEC）、美国财务会计准则委员会（FASB）、欧盟（EU）和 IASB 等利益集团的一种政治寻租行为？换言之，会计准则的国际协调可能并非完全是技术上的问题。相互竞争的实证研究结论至少表明，目前对会计国际协调动因的普遍认识，即将会计国际协调归结为国际资本市场发展的技术要求，尚需进一步的证据。借用会计准则经济后果观察会计准则的国际发展，可以认为会计国际协调并不是一个单纯的技术问题，其背后存在政治动因。事实上，IASC 与美国围绕全球统一会计准则的斗争就从一个侧面反映了会计国际协调背后的政治动机。

会计准则是具有经济后果的，因而会计准则的制定不可避免地成为政治化过程，这一点同样适用于会计准则的全球趋同进程。在这一进程中，每个国家都不可避免地度量自身的利弊得

失,进而采取相应的对策。从本质上说,会计准则的协调、趋同是各方之间的利益协调。无论是各方在会计准则全球趋同过程中的立场定位、在 IASC 改组前后所进行的明争暗斗,还是各方在 IASB 准则立项、制定和修订等过程中的态度和立场,强势集团从各自的利益出发,争夺国际会计准则制定的主导权,使“趋同”的准则尽可能地体现自己的声音,以最大限度地减少制度转换成本。

三、会计准则全球趋同的现状

随着经济全球化步伐的加快,制定和实施高质量的全球会计准则已不再是遥远的梦想。经过 IASB 等国际组织长期不懈的努力,IAS /IFRS 的认可程度不断提高,许多重要国际组织都对 IASB 制定的全球性会计准则给予了极大的支持和认可,这些国际组织包括证券委员会国际组织、国际会计师联合会、世界银行、国际货币基金组织、经济合作和发展组织、西方八国集团、巴塞尔银行监管委员会、国际评估准则委员会、国际审计和保证准则理事会、国际会计和报告准则政府间专家工作组等。另一方面,随着 IASB 形象和地位的日益提升和 IAS /IFRS 质量的不断改进,加上众多国际组织的认可和支持,IAS /IFRS 正在逐渐赢得全球会计准则的地位,越来越多的国家加入到全球会计准则的行列,绝大多数国家都加快了本国会计准则向 IAS /IFRS 趋同的步伐;有些国家对 IAS /IFRS 稍作改动,便作为本国会计准则;还有的宣布放弃本国标准,直接采用 IAS /IFRS;越来越多的上市公司和跨国公司遵循 IAS /IFRS 编制财务报表。据统计,截至 2005 年底,宣布认可和执行全球会计准则的国家已达 90 多个,有万余家上市公司直接遵循了 IAS /IFRS 编制财务报表。

全球会计准则的推广,在美洲大陆以外的其他地区正如火如荼

茶地展开，但作为全球最大的国际资本市场，美国仍然拒绝采纳 IAS /IFRS，在美国上市的外国公司的财务报表即使是遵循 IAS /IFRS 编制的，也必须再调整为按美国会计准则编制的财务报表。因此，IASB 下一阶段努力的主要目标，是要求美国 SEC 批准外国公司直接采用 IAS /IFRS，而无需按照美国会计准则重述财务报表。

四、会计准则全球趋同的趋势

由于会计准则的全球趋同涉及到各国和有关组织的利益，以及其他政治、法律、制度和技术等方面的问题，这一进程中的利益之争将不可避免。欧洲是 IAS /IFRS 的发源地，欧盟是采纳 IAS /IFRS 的区域性组织。早期的国际会计准则“欧化”的色彩十分浓厚。IASB 改组后，从组织结构和人事安排来看，美国人占据了主导地位，IAS /IFRS “美化”的程度不断加深，IAS /IFRS 质量改进的结果和 IASB 新发布的很多准则，较多地体现了美国的观点和解决方案。因此，未来的 IAS /IFRS 将形成美欧主导的两极格局。另外，澳大利亚、加拿大、日本等国也正在积极参与 IAS /IFRS 的制定过程，努力施加自己的影响。而来自广大发展中国家的声音则较弱，参与机会较少，利益难以得到有效保障。

很显然，IAS /IFRS 要在全球范围内获得进一步的推广，IASB 必须关注发展中国家的会计问题，特别是处于经济转型期的国家的特殊问题，使 IAS /IFRS 更具有代表性和广泛性。同时，IASB 还必须加强与各国会计准则制定机构的合作，促进各国将本国会计准则与 IAS /IFRS 进行比较，缩小两者差异，并进一步向 IAS /IFRS 趋同，以最终在世界范围内实现单一的一套全球会计准则。

五、会计准则全球趋同引发的监管问题

任何事物都有正反两方面，会计国际化也不例外。会计准则全球趋同固然会带来很多好处，但也不可避免会产生一些问题，我国在会计国际化进程中尤其应当加以注意。一方面，会计准则趋同可以提高各国公司财务报告的可比性，减少国际投资者的分析成本从而降低投资成本，并使国际融资者免于编制多套财务报表，从而降低融资成本；但另一方面，会计国际化作为一种变革，将对我国现有的会计体制产生巨大冲击，并可能给证券、会计、税务等方面监管带来一系列问题。

IAS /IFRS 倾向于以原则为基础 (Principle - basis)，对企业管理当局和注册会计师的职业判断要求将大大提高。我国会计国际化将意味着我国会计准则从以刚性规则为基础转向以弹性原则为基础，至少一定程度上如此。这一转变需要建立在会计人员具有较高的职业道德水平、较强的职业判断能力和有效的证券监管的基础上，否则将导致企业对原则的滥用，出现严重的虚假陈述。

更为严重的是，在以原则为基础的情况下，如何判断财务报告是否虚假，将对证券监管部门和法官提出相当高的判断要求。会计界以程序真实作为判断财务报告是否虚假的标准，而法律界虽强调结果真实，但会计准则仍是其形成判断的主要依据，如果会计准则仅仅是一些原则的话，将给判断该程序产生的结果是否真实造成困难。因为，不同的人对会计原则可能有不同的理解，对同一事项做出的判断可能未必相同。而职业判断要结合企业经济活动的环境，这更增加了证券监管部门执法和法官断案的难度。因此，会计准则全球趋同的影响是多方面的，不仅局限于会计，而且会对证券监管、国家税收、国际贸易等产生影响，这就