



北京市高等教育精品教材立项项目

国际会计准则与惯例

International Accounting Standards & Conventions

张学谦 编著

对外经济贸易大学出版社

北京市高等教育精品教材立项项目

国际会计准则与惯例

**International Accounting
Standards & Conventions**

张学谦 编著

对外经济贸易大学出版社

(京)新登字 182 号

图书在版编目(CIP)数据

国际会计准则与惯例/张学谦编著. —北京:对外经济贸易大学出版社,
2004

北京市高等教育精品教材立项项目

ISBN 7-81078-399-8

I. 国… II. 张… III. 国际会计—规范—高等学校—教材
IV. F234.5—65

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 114998 号

© 2004 年 对外经济贸易大学出版社出版发行

版权所有 翻印必究

国际会计准则与惯例

张学谦 编著

责任编辑 王晶 李杨

对外经济贸易大学出版社
北京市朝阳区惠新东街 12 号 邮政编码:100029
网址:<http://www.uibep.com>

北京市山华苑印刷有限责任公司印装 新华书店北京发行所发行
成品尺寸:185mm×230mm 25.5 印张 456 千字
2004 年 12 月北京第 1 版 2004 年 12 月北京第 1 次印刷

ISBN:7-81078-399-8/F·245

印数:0 001—5 000 册 定价:43.00 元

前 言

随着经济全球化进程的加快,会计国际化趋势越来越明显,特别是随着经济一体化发展的需要,国内公司的跨国上市风起云涌。如何在会计实务中贯彻国际会计准则是公司跨国上市中的重要问题。

20 世纪 90 年代以来,国际会计准则委员会对“核心会计准则”的研究取得了一定成果,推进了国际会计准则在世界范围内的研究与发展,促进了世界经济的发展。

在我国加入 WTO 后,加快与国际会计准则及国际会计惯例的接轨,实现我国会计体系的进一步完善,以促进市场化程度的提高,建设一个更加开放、有效率、有利于资源流动的市场体系是提升我国经济实力的重要举措。

在编写本书的过程中,作者力求将该研究成果赋予国际化的内容,吸收最新的会计研究成果,更好地服务于国内的经济建设。

本书一方面吸收了大量的国际会计文献,另一方面也借鉴了国内最新的国际会计的研究结论与成果,并尽可能结合国内某些现实情况进行探讨,说明问题。本书在出版过程中得到了对外经济贸易大学出版社领导,特别是总编的支持以及编辑的帮助,在此一并表示感谢。

在写作过程中,努力创造精品教材是作者的宗旨。由于对众多新内容的理解和认识还存有一定的局限性,以致书中还有不足之处,敬请同行垂正。

编者

2004 年 12 月

目 录

第一章 导论	(1)
第一节 经济一体化与会计国际化.....	(1)
第二节 会计准则国际化.....	(7)
第三节 国际会计准则委员会	(15)
第四节 国际会计准则与国际会计惯例	(16)
第二章 国际会计准则第 1 号——财务报表的列报	(26)
第一节 核心会计原则及其产生的背景	(27)
第二节 财务报表列报准则适用的范围与财务报告目标	(29)
第三节 财务报告列报的基本前提与信息质量标准	(32)
第四节 重要性和汇总与抵消	(35)
第五节 财务报表列报的要素	(36)
第六节 财务报表要素的会计计量	(44)
第三章 国际会计准则第 2 号——存货	(58)
第一节 存货的取得及其计价	(58)
第二节 历史成本制度下的期末存货计量	(63)
第三节 成本与市价孰低法	(68)
第四节 存货会计信息的披露	(73)
第四章 国际会计准则第 4 号——折旧	(79)
第一节 概述	(79)
第二节 折旧政策	(83)
第三节 折耗资产中的折旧资产	(89)
第四节 折旧资产会计信息的披露	(91)

第五章 国际会计准则第 7 号——现金流量表	(94)
第一节 现金流量表的意义及其作用	(94)
第二节 现金流量表的有关概念	(96)
第三节 现金流量表的基本内容	(97)
第四节 现金流量表的编制及有关问题	(99)
第五节 现金流量分析	(109)
第六章 国际会计准则第 8 号——当期净损益、 重大差错和会计政策变更	(119)
第一节 本会计准则的考察内容	(119)
第二节 会计政策变更	(125)
第三节 国际会计界对会计政策变更披露内容的解释	(132)
第四节 国际会计界对会计差错更正的解释	(138)
第七章 国际会计准则第 10 号——资产负债表日后事项	(143)
第一节 资产负债表日后事项准则	(143)
第二节 资产负债表日后调整事项的会计处理	(146)
第三节 日后事项的其他问题	(153)
第四节 资产负债表日后事项信息的披露	(156)
第八章 国际会计准则第 14 号——分部报告	(159)
第一节 分部报告概述	(159)
第二节 分部会计报告及相关会计范畴、地区分部的确定	(164)
第三节 分部报告的披露	(168)
第四节 分部报告分析及披露制度的国际比较	(173)
第九章 国际会计准则第 16 号——不动产、厂场和设备	(179)
第一节 不动产、厂场和设备的会计确认	(179)
第二节 不动产、厂场和设备的初始计量	(183)
第三节 不动产、厂场和设备确认后的再次计量	(188)
第四节 折旧	(190)
第五节 耐用资产的退废和处置	(192)
第六节 不动产、厂场和设备会计信息的披露	(193)

第十章 国际会计准则第 18 号——收入	(196)
第一节 收入的会计涵义及本会计准则适用范围	(196)
第二节 交易收入的会计确认	(200)
第三节 现值计量	(215)
第四节 收入会计信息的披露内容	(217)
第十一章 国际会计准则第 23 号——借款费用	(220)
第一节 借款费用及其内容	(220)
第二节 借款费用会计处理方法	(226)
第三节 借款费用会计信息披露	(230)
第十二章 国际会计准则第 24 号——关联方披露	(232)
第一节 关联方会计涵义及关联方事项	(232)
第二节 关联交易定价政策	(241)
第三节 关联方会计信息的披露	(243)
第十三章 国际会计准则第 25 号——投资会计	(249)
第一节 投资会计概论	(249)
第二节 投资成本的会计确认与计量	(254)
第三节 投资损益的确认和计量	(258)
第四节 短期投资与长期投资的期末计价	(269)
第五节 投资处置与投资的转化	(278)
第六节 投资处置损益与投资会计信息的披露	(279)
第十四章 国际会计准则第 30 号——银行和类似金融 机构财务报表中的披露	(286)
第一节 银行和金融机构资产负债表	(286)
第二节 银行和金融机构收益表	(290)
第三节 银行和金融机构财务信息披露的内容	(291)
第十五章 国际会计准则第 36 号——资产减值	(297)
第一节 资产减值的认定	(297)

第二节 资产减值会计信息的披露	(301)
第十六章 国际会计准则第 38 号——无形资产	(303)
第一节 无形资产会计涵义与内容	(303)
第二节 无形资产的会计确认与计量	(305)
第三节 无形资产的摊销	(307)
第四节 无形资产会计业务处理	(309)
第五节 无形资产账面金额的收回额	(318)
第六节 无形资产会计信息披露	(318)
第十七章 国际会计准则第 32 号——金融工具:披露和列报	(321)
第一节 本会计准则的基本概念	(322)
第二节 金融工具在资产负债表上的列报	(323)
第三节 金融工具会计信息的披露	(327)
第四节 其他信息的披露	(336)
第十八章 国际会计准则第 37 号——准备、或有负债和或有资产	(339)
第一节 本会计准则制定的背景	(340)
第二节 或有事项会计范畴	(341)
第三节 或有事项的会计确认与计量	(351)
第四节 或有事项会计信息的披露	(355)
第十九章 国际会计准则第 39 号——金融工具:确认和计量	(361)
第一节 金融工具的会计涵义	(362)
第二节 金融工具会计确认和计量相关的定义	(368)
第三节 金融工具的会计确认	(370)
第四节 金融工具的计量	(377)
第五节 金融资产的减值处理	(381)
第六节 套期会计	(383)
第七节 套期会计信息披露	(390)
参考文献	(399)



第一章

导 论

随着国际经济的全球化,国际交往与跨国经济贸易的增加,跨国公司的不断发展壮大,会计作为商业交易的共用语言,已超越国界,并对国际间的经济活动进行反映,在更广阔的时空中提供信息。由于各国会计的差异与跨国公司交易要求的共用性,必然需要与之相适应的会计模式。然而,解决各国会计差异与跨国交易会计处理共用性两者矛盾的现实选择是以解决各国会计差异为着眼点,制定跨国交易所需的国际会计准则,满足国际经济日益一体化的发展需要与跨国经营管理的需要。

对跨国交易的会计处理,既表现为是一种会计处理程序,又表现为是一种会计原则。会计程序只是会计处理的一种方法,应以力求缩小会计程序差异为原则。作为会计原则又是一种会计规范,更多地表现为会计准则的内容。了解和掌握国际会计准则是学习国际会计的有效方法,遵循国际会计惯例是提高国际会计准则实践的有效途径。

第一节 经济一体化与会计国际化

一、跨国公司的发展与经济一体化

跨国公司是指在境外或两个或更多的国家中生产产品或提供劳务的公司。跨国公司的发展主要是在第二次世界大战以后,跨国公司的出现促进了世界贸易与经济的增长。从16世纪后期开始,代表英、荷、法的东印度公司开始进入世界各地。一次世界大战前夕,各国国外直接投资累计的股本额,按其数量大小排序为:

英、美、德、法和荷兰。第二次世界大战中,欧洲国家的经济重要性相对削弱,而美国的经济地位大大增强了。二次大战后,美国则成为世界最大的国外直接投资的输出国。后来,欧洲的跨国公司重新取得并占有了其相对的重要地位。其后,随着日本经济的发展,美国和欧洲的跨国公司又都受到来自日本跨国公司的挑战。随着经济的发展,世界主要发达国家的跨国公司占据了世界最大的财富,大部分直接投资都是在这些发达国家之间进行的,这些发达国家既是资本输出国,又是资本输入国,在经济关系上,他们之间存在着相互依存的关系。

跨国公司迅猛发展的根源,是因其具有相对优势的交易成本和国家政策的鼓励所致。从跨国公司发展过程来看,19世纪的跨国公司主要是“资源导向型”。进入20世纪后,跨国公司就转变为“市场导向型”,在国外投资办厂设立附属公司的主要职能是“绕道而行”生产产品,在东道国所在地市场销售,针对贸易保护主义及其提高产品竞争力而大行其道的。其他跨国公司则是“效率拉动型”,即每一个附属公司是在高度重视专业化基础上展开合作,在更广的生产领域中或在特定生产产品的某一阶段中专门生产其中一部分,以提高生产效率。制造型的跨国公司通过设立附属公司,可专于贸易或推销以开辟市场,或提供劳务,如保险、银行或金融等业务,提供市场中介服务的公司。有些跨国公司如银行或“五大”会计师事务所,则在全球范围内提供劳务。科学技术的发展,促进了专于信息转化的境外或海外附属公司的建立,加速了跨国公司业务的多样性发展。生产商品和提供劳务的国际化程度在不同国家和行业中是存在着差异的。所谓国际化程度就是指跨国经营的规模化深度。在世界上,美国是海外生产的绝对值最大的国家,其在海外生产的绝对量也是最大的。由于英国跨国公司远多于美国跨国公司的数量,所以相对于美国经济规模来说,其海外生产规模较小于欧洲国家。但在二次世界大战以后,美国经济发展迅速,其很大一部分原因是由于美国企业海外生产模式的广泛运用,使得美国跨国公司的数量成为世界上最多的国家。由此也推动了美国经济的快速发展。

公司的海外生产与经营进一步提高了生产、销售、流通的集中度,提高了效率,降低了成本,经营的集中度又使得不同环节、不同行业之间的联系与协作进一步加强,强化了市场经济运转的一体化程度。世界各国之间的经济联系进一步稳固,各国在经济运行中的任一环节的变动都会对经济整体产生影响,特别是发达国家的经济发展对世界经济的影响越来越大。随着市场经济化程度的提高,其世界经济一体化的程度也越高。

二、经济一体化与会计国际化

跨国公司是公司组织发展到一定阶段上形成的,有学者认为:“企业发展成为跨国公司,经历了一定的进程,通常是从纯粹的国内企业逐步发展成为跨国公司。这一进程可分为五个阶段,每一个阶段有其一定的特点。”^① 其观点如下:

“第一阶段:严格的国内商业阶段

特点:没有国际商业,纯粹经营国内业务。

第二阶段:偶然性国际商业阶段

特点:国际商业不是主动争取的,但是是受欢迎的。

第三阶段:初期国际商业阶段

特点:积极主动从事国际商业,争取国外客户,但活动能力和规模仍很有限。

第四阶段:基本上是国际性商业阶段

特点:有独立的国际性管理部门,有组织系统和组织图表,但国内商业仍占优势。

第五阶段:跨国公司阶段

特点:企业在全球性市场中处理商品和投入生产要素,在世界市场上筹集企业所需要的资本。”

跨国公司是以输出资本的方式,进行经营的国际性垄断组织。高速发展的跨国公司带来了国际商业的重大变化格局,跨国经营的发展以及国际间投资规模的大幅度增长,使得跨国公司在自然资源及原料、市场方面的相互依赖性大大增强。刚性的依赖又进一步促进各国跨国公司从事国外经营活动的增多,客观地评价跨国经营活动中的收益显得十分必要。而恰当地报告跨国公司在世界范围内经营活动的成果,就需要编制合并财务报表。为了真实反映会计信息,有必要了解东道国的会计准则和税法,需要对财务会计准则及其制定方法比较分析;由于在国际金融市场中高端融资工具的出现,就要涉及到金融工具的会计规则及其报告方式的变革;并伴随着市场的错综复杂而产生的一系列问题,对会计学科提出新的挑战。从实践看,跨国公司在其发展的进程中,对会计产生着重大影响。企业在不同阶段发展时,会计的需求也呈现逐步增长。从跨国公司发展的过程看出:当公司经营限于国内范围时,不会产生国际性的会计实务;在国际商业的进出口阶段,形成了国际贸易会计;在国际范围发生部分交易阶段,形成了进出口会计与国外直接投资会计;在较大国际范围内进行商业交易,形成了国际贸易会计、国外投资会计、货币折

^① 王松年:《国际会计前沿》,上海财经大学出版社,2001年8月第1版,第7页。

算、合并报表等;在跨国经营阶段,产生更多的国际会计准则及使用国际会计准则。

综上所述,由于经济活动的高度发展促进跨国公司得以发展,并随着跨国公司的兴起与国际间商业活动和投资活动的频繁,产生了国际会计需求的经济基础,国际会计是随着经济发展和商业的日益国际化而出现的。

三、对国际会计概念的基本认识

国际会计被视为会计的一个新领域,一般是研究国际性的会计问题。对国际会计的使用也并不意味着取代目前各国业已存在的会计思想和会计实务,而更多地是为顺应经济发展的日益国际化趋势,特别是在日益增多的国际经济交往中,越来越注意会计的共性,使会计具有更大的有用性和精确性。当然,国际会计既包括了财务会计中涉及国际方面的会计问题,也包括管理会计和审计中那些涉及国际方面的会计问题,国际会计的研究领域应该是解决会计所引起的国际性问题。

对于国际会计概念的归纳,在这里,引用王松年教授主编的《国际会计前沿》中对国际会计概念的一些表述:“1.1962年 Jennings 的观点,其理论认为要有一套国际上公认的会计和审计准则,而通过国际会计是把会计和审计实务予以标准化和规范化的一个重要步骤。2.1965年 Kollaritsch 与 Mahon 认为国际会计就是对所有国家的会计原则、方法和准则进行研究和分析,而 Mueller 认为国际会计阐述的是不同国家会计之间的相互关系。3.1968年 Zimmerman 等认为国际会计是最高层次会计的抽象,在于打破国界,发展世界性的会计理论,在任何一个国家的会计中加以应用。4.1968年 Fantl 提出了国际会计的三个基本概念。5.1971年 Welrich、Avery 和 Anderson 在《国际会计杂志》上也作了同样性质的论述。”这三个基本概念对国际会计作了三种不同的理解^①,这就是:

(1)把国际会计理解为世界会计。认为国际会计是建立一套世界范围内公认的会计原则,它是所有国家都能接受的全球制度,是世界性会计,这种公认的会计原则和实务将在所有国家中加以应用和发展。当然,世界会计或世界性会计的概念,是要在世界范围内推广统一的会计模式,这无疑是国际会计的最终理想的目标。

(2)把国际会计理解为多国会计。认为国际会计是对各国会计方法和准则的说明和探讨。国际会计要包括的是所有国家的会计原则、准则和方法的阐述、介绍和比较,以便在处理国际间会计问题时,找到双方都能接受和适用的会计处理方

^① 王松年:《国际会计前沿》,上海财经大学出版社,2001年8月第1版,第9页。

法。这是因为,不同的地理、社会、经济、政治和法律的影响,不可避免地会导致各国会计原则、准则和方法的多样性。

(3)把国际会计理解为国外附属公司会计。认为国际会计仅仅是涉及研究控股公司与附属公司间的特殊的会计实务问题。目的在于为了取得有用的国际性的合并财务报表的信息。

对于国际会计的认识,一般是停留在企业因超越国界的经营活动而展开的企业会计。针对企业在海外从事经营活动和筹措资本的活动不断增加,且生产、销售、财务等各种活动在跨越两个以上国家内进行的跨国公司,过去在一国范围内处理的企业会计,现在冲破国界在国与国之间发展起来,形成了国际会计。

美国会计学会(AAA)的国际委员会于1981年提出对国际会计的分类的三个领域,即对国际会计研究的三个领域:一是对各国会计的阐述和对比;二是建立国际会计准则及在国际经济交易中实行之;三是分析跨国公司的特殊会计问题。1970年和1981年 Enthoven 把会计分为宏观会计和微观会计两大类。宏观会计包括国民(经济)会计;微观会计包括企业会计和政府会计,每一分类中可再分为控制(包括审计)部分和报告部分^①。具体列示如表1-1所示。

表 1-1

Enthoven 的会计分类

宏观	国内	国际
全国		
控制(包括审计)	✓	✓
报告	✓	✓
微观		
政府		
控制(包括审计)	✓	✓
报告	✓	✓
企业		
控制	✓	✓
(包括审计)	✓	✓
报告	✓	✓
国内	✓	✓

① 王松年:《国际会计前沿》,上海财经大学出版社,2001年8月第1版。

Steve Lawrence 在 1996 年出版的《国际会计》一书中提出了一个简单的国际会计定义,从“国际”和“会计”两个词进行理解。所谓国际,就是“涉及两个或更多国家和民族”;所谓会计,就是“记录、分析和呈报信息的过程,并使产生的信息价值最大化”。所以,国际会计就是“在跨国基础上提供有用财务信息的过程”。

Choi、Frost 和 Meek 在 1999 年第三版《国际会计》一书中对 1992 年第 2 版的定义进行了修正,提出了“会计是应用经济学的一个分支,它为信息使用者提出了关于企业和财务交易的信息。国际会计有其特殊性,因为它提供的是有关跨国公司国外业务和交易的信息;而信息的使用者是除了报告实体外,还有其他各地的有关人员”。

他们又提出:“会计包括三个方面:计量、披露和审计。计量是把经济活动和交易确认、分类和数量化的过程;披露是会计信息传递给使用者的过程。问题是披露什么?何时披露?以什么方式披露?披露给谁?这些问题是披露的核心。当然,披露问题包括了会计信息的内部使用者和外部使用者。审计就是专业会计职业界(审计人员)检查和验证公司财务和控制体系的恰当性以及财务记账的准确性的过程。”

显然,国际会计必然是在跨国的基础上涉及国外业务和交易的计量、披露和审计的问题,因此就更为复杂。

国际会计之所以被人们日益重视,是因为它对从事国际经营活动的投资者、财务信息的使用者、职业会计师、审计师等都极为重要,特别是对于从事国际经营、参与国外投资的企业。随着世界经济的彼此互相依赖,财务报表的信息使用者要看懂那些参与国际经营活动的公司的财务报表,势必要了解国际会计。职业会计师要提供国际会计方面的服务,审计师要审核有国际经营活动的公司的财务报表,这些都需要熟悉和研究国际会计所涉及的领域。

随着对外开放水平的逐步提高,我国加入 WTO 后,参与国际经营活动的步子进一步加快。中外经济技术交流和合作,也将促使我国经济的发展有更大的发展空间。国际会计作为国际间的经营活动所涉及到的与国外权益有关的会计,必将在更大程度上引起人们的重视。国际会计的未来发展也将呈现快速发展的局面。

第二节 会计准则国际化

在西方国家,市场经济的影响源远流长,自由经济的思想也体现在会计实务的操作过程中,在会计实务中,建立了一系列的会计标准制度监督与衡量会计业务,实行对会计活动的有效管理程序。通过会计标准的实施将会计标准理论化并形成会计准则,从而形成了有效灵活的会计模式。因而对国际会计的理解和把握就有必要首先从研究会计准则开始。

会计准则一般理解为会计活动的规范或标准,它是对会计实务的总结和归纳,而这种总结和归纳是在大量会计实务的基础上产生的,是对会计活动的理论抽象,并对会计实务产生反作用,即对会计实务进行指导和规定。实行会计准则制度本质上是源于兼顾自由经济的“放任”与其行业“规范”的两个方面。本质上反映了市场的经济规律的客观表现。在市场经济环境中,会计准则必须是在有权威性的机构支持下进行实施的,没有权威性也就没有贯彻实施的可能性。例如,在西方国家实行的公认会计准则制度,包括英国会计标准、美国会计准则都是会计准则的具体表现形式。通过会计准则规定和限制会计方法的选择,规定会计信息的披露方式、内容、格式等事项,在会计实务上和信息使用者外部因素两方面去规定和考察会计方法,可以说是早期会计准则的内容。

通过考察会计准则的发展过程可以看出,人类社会发展过程中的两种不同社会经济结构:一种是集权性的社会经济体制;一种是市场为主的社会经济体制。由于这两种体制的演变和发展,产生了以财产记录和保管为内容的会计活动,其会计职能主要是以会计核算为主。另外一种会计类型是以报告委托与受托责任为内容的会计活动,其会计职能主要是对外报告管理资财活动的会计信息,反映履行受托经济责任。从人类发展进程来看,社会经济的发展对会计准则的发展有着重要作用。

一、生产力的发展对会计准则的影响

早期产生于英国的工业革命对资本主义经济的确立起到了决定性作用。由于采用大机器生产,极大地提高了社会生产力的水平,扩大了商品的生产量,创造了巨大社会财富。资本突破了狭窄的空间与自然经济的范围,对会计信息的需求开

始放量。市场需求与供给的增加要求生产更有效率性,其手工生产最终被大机器生产方式所替代。现代大机器生产活动对人类经济活动的影响是具有革命性的,随着大机器生产方式的推广,生产过程的连续性要求经营活动的连续性,决定了生产过程的复杂化;资产类型的多样化伴随着生产方式的改变,新的企业组织形式股份公司应运而生。

股份公司的产生对会计准则的产生和形成提供了直接的支持与需求。公司的法人主体产生了会计上的持续经营观念。受托经济责任奠定了会计对外报告职能与对会计的监管,股份公司股利分配的法律程序形成了公司会计。在股份公司组织形式下,资本与收益的区分,收入确认与归属,费用的确认与归属所形成的处理规定都是工业革命对于会计准则发展进程的最大影响和会计成果。

社会生产力表现为企业生产力即制造能力的大小。而运输业即铁路业的发展是工业革命运用大机器的典型模式之一。由于陆路运输采用铁路运输方式,铁路业需要更多的投资和使用耐用期限较长的机器设备,提供给会计解决的问题是如何解决金额巨大的设备,对机器的磨损如何处理,即折旧会计问题的提出和解决。从此,以固定资产折旧的计提、折旧方法、折旧基金为内容的折旧会计得到确立。

二、股份公司对会计准则的影响

股份公司最主要的特征是公司的两权分离,即公司所有权和经营权的分离。公司所有权的代表是公司的股东,公司股东以其投资作为对公司所有权的反映。公司的经营权的代表是公司管理层的管理者,例如总经理及其管理层人员。公司的管理层受聘于公司的所有者。公司的所有者和公司的经营者的关系是委托与受托经济责任关系,公司的所有者是委托人,公司的经营者是受托人,经营者(受托人)在一个规定的时间内向所有者(委托人)报告履行管理企业资财的情况。

由于股份公司资本规模的扩大,公司资本可能来源于多个所有者;由于公司的经营必须要有效率性,其管理公司的人员只能是少数管理者,真正参加公司管理的只能是少数人,公司的所有者通过管理者的报告判断、决策;由于公司管理者直接参与经营活动,他们直接掌握着大量的经营信息和真实的财务信息,公司的所有者则是通过管理者的报告去把握这些信息,于是形成了我们常说的信息不对称现象。为了保护公司所有者的利益和规定管理者的责任,有必要进一步规定若干会计方法,并提出了若干理论。例如,“利润”和“资本”的会计概念早期是没有的,在1661年之前东印度公司每次海外贸易后,都要进行收益清算,每次都用新的方式补充资本,这样做的结果,不需要区分资本和利润的概念。而在1661年,东印度公司废止

了这样一个做法,提出了长期性投资资本的原则,对股东报酬的分配,不再沿用“分割”的方法,而是要区分“利润”和“资本”的范畴,对股东报酬的分配只能源自利润。随着英国公司法的不断完善,对收益和资本及股利的分配都作出了限定。因而也随之产生了与会计收益及其确定有关的一系列会计方法。

在后来的会计实践中,公司股东为保护自己的利益不受损失,他们更加关注股票投机活动产生的负面影响。股票投机活动产生的风险及公司发生的经营风险最终都要转化为会计风险,而所有这些风险都由会计信息予以报告,因此防范风险已成为公司的一大任务。由此产生了对会计计量的研究。会计计量理论研究对国际会计的发展起到了巨大作用。1857年,会计界提出按成本与市价孰低原则计价,虽然这一观点当时未被采纳,但是在今天这一计价原则已被世界各国所公认,并在会计实务中被采用。

考察会计准则的发展沿革,股份公司对会计准则的创新贡献是功不可没的。从股份公司中产生了众多的会计准则与会计方法,为我们今天的会计准则研究打下了基础,而某些会计准则的完善一直延续到今天仍在不断改进。

现代会计准则的建立可以追溯到20世纪40年代以后,以英美为代表的“公认会计原则”的出现,为现代会计准则的产生开了先河,在会计准则历史上产生了重要的影响。英美会计准则理论丰富了国际会计的理论与实践。

三、英美会计准则基本考察

认识国际会计准则,应考察英美会计的发展及其现状,这对于把握国际通用的会计准则的内涵及对会计政策的了解具有至关重要的作用。

(一)英国会计准则

说明英国会计准则,首先从英国会计的特征上去考察。英国社会是一个法制建设较完善的国家,良好的法制环境造就了英国会计,尤以其《公司法》为基础制定的《会计准则》更是取得了丰硕的成果。英国的会计师制度产生最早,英国会计准则的研究始于20世纪30年代中期,但真正在会计准则方面所取得的具有突破性成果是由“英格兰特许会计师协会”发布的一系列《会计原则建议书》所体现的。20世纪60年代英国国内公司间的产权交易产生了人们对财务报表的信用度的怀疑及社会舆论对会计界的压力,英格兰、威尔士特许会计师协会(简称ICAEW)提出和公布了有关会计准则的意见。1970年建立“会计准则筹备委员会”(Accounting Standards Steering Committee,简称ASSC),同年,又吸收、联合苏格兰特许会计师协会、爱尔兰特许会计师协会、管理会计师协会等会计团体组成“会计准则理事会”