



中青年经济学家文库

ZHONGQINGNIAN JINGJIXUEJIA WENKU

中央财经大学“211工程”三期资助项目

经济全球化下会计准则 国际趋同的研究

孙丽虹 / 著

JINGJI QUANQIUHUA XIA KUAIRI ZHUNZE
GUOJI QUTONG DE YANJIU



经济科学出版社
Economic Science Press



◎ 封面设计：王 坦

经济全球化下会计准则 国际趋同的研究

JINGJI QUANQIUHUA XIA KUAJI ZHUNZE
GUOJI QUTONG DE YANJIU

ISBN 978-7-5058-8728-2

定 价：20.00元

ISBN 978-7-5058-8728-2



9 787505 887282 >

中青年经济学家文库

中央财经大学“211工程”资助项目

经济全球化下会计 准则国际趋同的研究

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

经济全球化下会计准则国际趋同的研究 / 孙丽虹著.
—北京: 经济科学出版社, 2009. 11
(中青年经济学家文库)
ISBN 978 - 7 - 5058 - 8728 - 2

I. 经… II. 孙… III. 会计制度 - 研究 IV. F233

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 194404 号

责任编辑: 侯加恒
责任校对: 杨海韩宇
版式设计: 代小卫
技术编辑: 王世伟

经济全球化下会计准则国际趋同的研究

孙丽虹 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销
社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142
总编部电话: 88191217 发行部电话: 88191540

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京三木印刷有限公司印装

880 × 1230 32 开 7. 125 印张 180000 字

2009 年 11 月第 1 版 2009 年 11 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5058 - 8728 - 2 定价: 20. 00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

前 言

随着经济全球化步伐的加快,制定全球会计准则的问题逐渐成为国际会计领域的一个中心话题。经济全球化作为一个无可争辩的事实,正在对当今国际经济关系和各国经济活动产生着日益深刻的影响,而作为国际商业通用语言的会计和经济行为准则之一的会计准则必然会走向国际化趋同的道路。国际财务报告准则就是在全球经济一体化、资本市场全球化迅速发展的背景下,为便利各国企业资金融通、资本运作和业务合作而产生并逐渐发展完善起来的。特别是自国际会计准则委员会制定“核心会计准则”以来,会计准则国际趋同的步伐明显加快,越来越多的国家的会计准则制定机构都以积极的态度参与到国际财务报告准则的制定当中,中国作为世界经济中重要的一分子,也积极参与到会计准则国际化进程中来。2006年2月15日,财政部正式发布了新会计准则,这标志着我国会计准则实现了与国际财务报告准则的实质趋同。

本书以经济全球化这个大背景为切入点,对会计准则国际趋同的主要原因——全球经济一体化导致会计准则全球趋同的根本原因进行了深入和细致的分析,并分别对经济全球化的实质、会计准则国际化的实质,会计准则可不可能实现全球统一,在经济全球化的大环境下各国及中国会计准则国际趋同的进程及未来的建设道路怎么走等都作了较深入的理论探讨,尤其对推动会计准则国际趋同的主要组织机构所做的工作与贡献及世界主要国家会计准则的国际趋同情况作出了分析与总结;此外,本书还系统地阐述了经济全球化

目 录

第一章 经济全球化下会计准则国际趋同的 必要性与可能性	(1)
第一节 影响各国会计准则发展的因素分析——因素 的不同导致了会计的多样性	(1)
第二节 经济全球化下会计准则趋同的必要性及 可能性分析	(9)
第三节 会计准则国际趋同的过程及效果分析	(16)
第二章 推动会计准则国际趋同的主要组织机构	(26)
第一节 国际会计准则委员会 (IASC) 及 IFRS 的制定	(26)
第二节 国际会计师联合会 (IFAC)	(51)
第三节 其他国际组织机构	(66)
第三章 世界主要国家会计准则的国际趋同情况	(83)
第一节 北美主要国家会计准则的国际趋同情况	(83)
第二节 欧洲主要国家会计准则的国际趋同情况	(129)
第三节 大洋洲主要国家会计准则的国际趋同 情况	(151)
第四节 亚洲主要国家会计准则的国际趋同情况	(158)

第四章	经济全球化下中国会计准则国际趋同的路径演化与效率检验	(174)
第一节	中国会计准则国际趋同的路径演化	(174)
第二节	中国会计准则国际趋同的效率检验——以上市公司 1994 ~ 2007 年年报数据为例	(188)
第三节	中国会计准则国际趋同的未来发展	(201)

第一章

经济全球化下会计准则国际趋同的必要性与可能性

第一节

影响各国会计准则发展的因素分析

——因素的不同导致了会计的多样性

会计的发展很大程度上取决于经济的发展。经济发展更决定了会计发展的水平，经济发展水平不同，企业的发展状况也不同，所需要的会计准则也不同。因为经济发展水平影响着企业在特定的经济环境下的交易类型，而交易的类型又决定了所要面对的会计问题。

经济环境的每一次重大变化都引发了新的会计需求和变革，资本市场跨越国界时，会计准则国际化成为现实的需求。20 世纪 50 年代以来，国际间的经济往来和经济合作急剧增加，经济全球化趋势迅猛发展。这就要求会计进一步突破国界，为发展国际经济服务。进入 21 世纪以来，世界经济格局发生着深刻变革，经济全球化趋势使会计的国际化属性更加凸显。拉德鲍和格雷（Radebaugh & Gray, 2002）认为：我们比以往任何时候都更加接近一套统一的国际会计准则，企业在世界各地的证券交易所上市都可以采用该准则。会计准则的国际趋同已经成为这个时代最为流行的话题之一。

会计准则的国际趋同起因于国际会计的多样性，要研究会计准则的国际趋同，我们首先必须对影响各国会计准则发展的因素进行分析。通过研究有哪些主要的因素影响会计准则的发展，我们就能更好地理解一国或者一个地区的会计体系，理解各国会计体系形成差异的原因。影响各国会计发展的因素，同时也是造成国际会计多样性的因素。

每个国家或者地区的会计准则都是多方面因素影响的结果，这些因素包括经济因素、法律因素、政治因素、社会文化因素等。

一、经济因素

经济因素对于一国会计准则的发展是决定性的，它对会计目标、会计的监督体系、会计的管理体系都有影响。一个国家的经济发展对会计不断提出新的要求，经济活动的日趋复杂和管理要求的不断提高也要求会计理论和实践有新的发展。

（一）对会计目标的影响

会计目标是会计模式的核心，各种会计模式下会计目标的具体差别主要是各国特定经济不同而造成的。一般而言，资本市场的发达程度与企业筹资方式决定着会计目标的某些倾向；税收体制则决定着企业会计是否为税收服务或者以税收为导向。

在资本市场发达的国家或地区，一方面，如在美国、英国和加拿大这样的国家，证券市场发达，股份公司是本国经济的基础，企业证券市场筹资比重大，当公司达到一定规模时，很多公司是依靠成千上万民间投资者来融资的，它们将股票市场作为它们的主要资本来源；相应地，其会计目标强调多元化，主要倾向于保护股东的利益；另一方面，在诸如德国、法国和瑞士这样的国家，银行为企业提供了数额巨大的资本，小型家族企业亦是如此，其证券筹资比

重较低，主要依靠银行融资作为它们的资本来源，其会计目标强调保护债权人的利益，重视社会责任目标。

在资本市场发达的国家或地区，为保障投资者利益，为投资者决策提供所必需的信息，也为了吸引更多有投资能力的公司的潜在资本提供者，公司一般会将很多的资源用于公司的财务报告以及其他与投资者的财务沟通方面，并充分披露公司的会计报表，努力使自己的会计报表成为公关材料，尽可能展示公司的正面形象，尽可能的使自己的会计报表呈现出正的会计收益，甚至在公司的经营业绩确实不好时，也会力图使报表的数字更好看。与此相反，在以信贷为基础的国家或地区，会计主要关注的是如何通过稳健的会计确认计量披露来保护债权人的利益，但是由于政府和银行能够直接取得它们所需要的企业的信息，会计的对外公开披露就不会受到重视。

在资本市场发达的国家，会计执行了更多的市场的功能，所以其法规必须从税收法规中分离出来，应税收入是根据税法要求对会计利润进行差异调整后得出的，这些国家在财务报告和税务报告上有两套规则，像英国和美国这样的国家，它们对于财务报告和税务报告基本上应用独立的规则。在这些具有双重报告体系的国家里，公司可以在其财务报告上可以尽量使其表现出公司良好的经营业绩，以使投资者感到公司很好地履行了受托责任，而这些良好的经营业绩却并不会给公司带来税收上的负担，公司完全可以在税务报告上使公司的业绩很糟糕，而这是完全合法的。

相比之下，在以信贷为基础融资的国家，经审计的公开披露的财务报告并没有巨大的市场需求。年度会计报表的需求与政府对应税收入计算的需求紧密联系，公司必须出于纳税的目的去记录和申报它们的收入和费用。因此，在许多国家，税收立法实际上决定着会计准则。这些国家在财务报告和税务报告上只有一套准则，例如奥地利和德国这样的国家，财务报告和税务报告遵循一套共同的具体细致的规则。在这些单一财务报告体系的国家里，财务报告上的

良好的收益会让企业承担较高的税收负担，因此在这些单一报告体系的国家里，企业一般趋向于低估收益。

（二）对会计监督体系的影响

政府对经济的干预程度与该国民间的监督行为有很强的反向关系。众所周知，美国注册会计师制度非常发达，它的会计准则也相当完善。截至2006年4月30日，我国会计师事务所达5639家，中国注册会计师人数达到约14万人，其中执业注册会计师为6.98万人。而早在1993年，美国的注册会计师人数已达到30.8万人。我国注册会计师人数占总人口的比例如果达到英国的比例，那么中国的注册会计师人数应该在580万左右。美国注册会计师职业之所以非常发达，是因为美国不主张政府过多干预经济，而且通常政府的干预也仅仅是间接地进行；相对而言，其他国家的政府对经济的干预则较多，那么民间对企业行为的监督则相对较少，注册会计师的队伍不够强大。

（三）对会计管理体制的影响

会计监管要求与会计实务的差距取决于监管执行程度。在执行水平高的国家，人们很容易观察到，会计实践与监管要求高度吻合。然而，在执行水平低的国家，企业的会计实践与监管要求之间很可能只表现出较低的一致性，执行程度的高低可归因于很多种影响规则执行意愿和能力的因素。有些直接采用别国会计准则的国家很可能没有能力执行那些准则，尽管采用他国制定的成熟会计准则的成本相对低廉，但在实施和执行上却往往花费更多。当国家缺乏必要的资源时，会计监督要求与真实企业实践之间便有了很大差距。

一般情况下，政府在经济管理中的力量越大，则政府在制定会计规范中担任的角色就越重要，对会计的直接管理程度就越强。如美国政府决策的集中程度弱，政府对资源配置的力量弱，其会计规

范主要由美国会计程序委员会发布的《会计研究公告》和会计原则委员会发布的《会计原则委员会意见书》中至今未被取代的内容以及财务会计准则委员会发布的《财务会计准则公告》构成，政府对会计管理较弱，主要由民间会计团体来完成；而德国并没有成文的会计准则，只存在于相关的法律之中，它通过立法由政府 and 民间团体共同管理全国会计工作；日本的会计准则由官方的大藏省下属的企业会计审议会以《企业会计原则》的形式发布，其会计管理则严格地由政府掌握。

二、法律因素

法律制度是根据一个国家的经济情况和文化背景制定的，它不是一成不变的，而是随着经济发展、社会进步而不断修订的，它决定着个人以及机构之间的互动。大多数国家的法律制度可以分为大陆法系和英美法系。

（一）大陆法系

大陆法系主要来源于罗马法和《拿破仑法典》。在大陆法系的国家或地区中，法律是一系列无所不包的要求和程序。对会计准则和程序进行汇编在这些地方是很自然的，也是很合理的。因此，在这些国家和地区，会计准则被纳入国家或地区的法律之中，并且趋向于高度指示性和程序化。在大陆法系国家，如法国和德国，会计监管主要是通过立法机关制定非常详细、具体、程序分明的会计法，重点是为了保护债权人的利益。在这些国家里，会计职业的地位和权利则相对较弱，在行业监管上，政府起着主导作用。

（二）英美法系

与大陆法系刚好相反，英美法系建立在各种具体判例的基础

上,它注重经验,允许运用判断。英美法系来源于英国的判例法,在大多数英美法系的国家和地区,会计准则都是由私人部门的职业组织来制定的。在英美法系国家中,如美国和澳大利亚,会计职业一直被视为颇受尊敬的职业,会计职业很大程度上是自我监管,会计监督相对松散,在会计和审计准则的制定中起着重要作用,并在行业准入资格及后续教育中扮演重要角色,其权利主要由民间准则制定机构来行使。这些国家的财务报告的目的主要是向股东揭示真实和公允的公司状况。有研究证据表明,英美法系国家中的财务报告趋向于更透明、及时。就财务报告而言,英美法系环境通常被认为更灵活、更有弹性,这就使得它们具有很强的适应性和创造性。

三、政治因素

政治因素对会计模式的影响主要体现在政府对经济的干预程度。一般地,在政府对经济进行全面干预的国家中,企业的会计活动受到国家制定的各项有关会计规定的严格约束,一般要求会计程序、方法实行统一,从而强调财务信息的可比性。相反地,在政府对经济直接干预不多的国家,企业经营自主权和决策权较大,会计理论和实务发展都具有灵活性的特点,各种会计惯例选择余地较大。

政治因素对会计准则的发展有时也会有间接的影响。比如一些通过对外殖民途径传播的会计基本理论、观念、体系。在过去,那些在相当一段时间内曾是殖民地的国家,通常都会采纳殖民者的会计制度,不管他们是不是自愿。英国的殖民主义把英国的会计师和会计理论输送到它的整个帝国。例如新加坡和马来西亚,这些国家在历史上都曾是英国的殖民地,结果在独立后它们选择了与英国非常类似或者完全一样的会计制度;菲律宾在取得独立后,也选择了继续沿用美国制度。然而也有一些例外,比如印度尼西亚,在它独

立后，没有继续沿用荷兰的会计制度，而是选择了向美国靠拢的会计模式。

四、社会文化因素

文化是人类在长期的社会实践中创造和积累的，体现一个国家或民族精神特征的财富，是一国制度的根基。因而，各种文化因素在不同的社会中表现出明显的差异。任何国家的文化都包含着个人可能具有的最基本的价值观，这影响着人们选择社会结构的方式，以及他们与社会子系统互相作用的方式，会计可以被认为是其中的一个子系统。因此，文化环境的这种差异，直接或间接地影响会计的形成和发展。社会文化制约会计准则的制定与实施，以及会计方法的选择与创新。如美国崇尚个人主义，人们在家庭和机构中力争权力的均衡，着重成就感，所以制定准则时强调专业导向、行业自律，较少依赖法律，政府作用小；在会计方法上，则强调灵活性、可选择性。我国有两千多年的儒家文化，伦理观念较强，不注重推崇自我，人们态度谦和，重视人际关系，受此影响，制定准则时强调立法管理和行政管理，政府作用大。在会计方法选择上，偏向统一性，做法较保守。

比较而言，对一个开放的民族来说，他们对财务信息的要求比一个保守性的民族更为广泛和详尽。例如意大利、瑞典等欧洲大陆国家，其社会保守程度较高，会计上奉行稳健主义原则。而在美国、加拿大等国，民族开放程度高，财务报表在信息的揭示量和详细程度上都很大。

此外，一国的会计教育质量对本国的会计发展也有着重要影响。一些国家长期以来把会计作为高等教育的项目，社会对财务信息的关心程度较高，财务信息的使用范围也较广。在大学里，学生都能够受到专业、系统的会计专业教育，从而为即将从事的会计职业作好良好的训练准备，毕业后这些学生能受聘于会计师

事务所工作，更增强了会计专业的热度。然而，在许多国家会计教育质量相对较低，接受财务信息和理解财务信息的人员极为有限，对会计理论也不那么重视，会计报告揭示程度的方式受到限制，财务信息的社会性低。会计工作通常被认为只是一种谋生的手段而不能被视为一种体面的职业，而且仅限于中等教育而不能作为高等教育的内容，会计居于很低微的位置，自然不能吸引到很多学生加入。

会计职业的地位对财务报告的质量有着重要影响。在有着强大会计职业的国家或地区，审计报告更容易被相信是独立和可靠的。在会计职业较弱的国家或地区，人们容易怀疑财务报表质量，怀疑审计师相对其审计的公司而言是否有足够的地位和独立性。

以上简单讨论了影响会计准则发展的四个重要因素，还有很多其他因素也在影响着会计准则的发展，这些因素并不是直接和外在的，而是非间接和难以捉摸的。例如，美国 20 世纪 20 年代末 30 年代初的经济危机促使了美国证券交易法的诞生，该法引入了更为广泛的披露要求和会计准则的控制，改变了美国会计的发展方向。再如，意大利政府将英美会计原则引入国内，卢森堡被欧盟要求将合并与详细披露的要求引入国内，两者的做法均与这两个国家原先的做法背道而驰。

地理位置因素有时也影响会计准则。例如我国东部地区和西部地区不发达地区由于经济发展水平有一定差距，有可能导致会计准则观念和会计准则要求上的差别。邻国之间的国际贸易也会促进两国会计准则实务的协调。

总之，影响会计准则发展的因素是多种多样的，这里仅对一些比较重要的因素进行了讨论。正是这些影响因素在各国各地区的不同，才导致了目前会计的多样性。

第二节

经济全球化下会计准则趋同的必要性及可能性分析

一、经济全球化的主要表现

所谓经济全球化是指商品、服务、生产要素与信息跨国界流动的规模与形式不断增加,通过国际分工,在世界市场范围内提高资源配置的效率,从而使各国间经济相互依赖程度呈日益加深的趋势。经济全球化的主要表现如下:

(一) 经济全球化的发展趋势,促进了区域或全球资本市场的加速形成

截至2007年4月,在伦敦证券交易所上市的公司有1585家,市值达45.67亿英镑,其中外国公司320家,市值25.83亿英镑,外国公司的市值占交易所上市公司总市值的56%;在被称为欧洲最为活跃的证券交易市场的德国证券交易所里,交易的股票来自全球70多个国家;在美国证券交易委员会登记的13000家公司中,有1000多家为外国公司;在纳斯达克上市的公司中有约10%为外国公司;在纽约交易所上市的公司中有约1/6为外国公司。由于各资本市场之间的联系日益紧密,投资者和公司都在不断寻找跨越国界的机会,因此对世界通用商业语言的要求也就更为迫切。

(二) 经济全球化的发展趋势导致了全球企业兼并步伐的加快

根据全球最大的两家金融数据提供商汤姆森路透(Thomson Reuters Corporation)和Dealogic发布的针对2008年的企业并购统

计数据, 两家机构发布的数据尽管稍有出入, 但反映出的总体趋势却是同样的迅猛。汤姆森路透的初步数据显示, 尽管 2008 年全球企业并购金额为 2005 年以来最低水平, 同比减少了 31%, 但金额总计仍达到了 2.89 万亿美元; 而来自 Dealogic 的数据则显示, 2008 年全年全球并购交易总规模为 3.28 万亿美元, 较 2007 年同比下降 29%。然而, 在世界并购浪潮中, 由于缺乏全球通用的会计准则, 造成了企业财务信息不可比, 浪费了时间和精力。在最著名的德国戴姆勒奔驰 (Daimler-Benz) 案例中, 戴姆勒公司 1993 年的经营情况, 按德国会计标准计算是 1.68 亿美元的利润, 而按照美国公认会计原则计算, 却是大约 10 亿美元的巨额亏损。因此, 关于资本技术标准即资本计量标准的全球化问题, 如果不调整彼此之间的差异, 则很有可能会对会计信息使用者的决策产生误导。各国政府、有关国际机构均意识到, 减少各国会计准则的差异、推动各国会计准则的趋同, 对于提供可比、透明的财务信息是至关重要的。

随着国际经济交流与合作的日益频繁、全球经济一体化进程的加快, 各经济主体作为市场竞争的参与者, 面对的不再是单一的国内市场, 而是瞬息万变的复杂的全球化市场, 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象的; 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。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。尤其是 20 世纪 90 年代以后, 世界