



三友会计论丛

第二辑

论会计准则的国际协调

王 华 著

三友会计研究所

推出

“三友会计论丛”

旨在荟萃近期国内知名

会计学者的力作

传播会计研究

与实践的最新成果和动态



东北财经大学出版社

三友会计论丛(第二辑)

论会计准则的国际协调

王 华 著

东北财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

论会计准则的国际协调/王华著, —大连: 东北财经大学出版社, 1999.1

三友会计论丛(第二辑)

ISBN 7-81044-413-1

I. 论… II. 王… III. 会计 - 工作条例 - 协调, 国际
IV. F233

中国版本图书馆 CIP 数据核字(1999)第 20631 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

网 址: <http://www.dufep.com.cn>

读者信箱: reader@dufep.com.cn

东北财经大学印刷厂印刷 东北财经大学出版社发行

开本: 850 × 1168 毫米 1/32 字数: 213 千字 印张: 8 1/2 插页: 2

印数: 1—3 000 册

1999 年 1 月第 1 版

1999 年 1 月第 1 次印刷

责任编辑: 田世忠 李 彬

责任校对: 刘铁兰 毛 杰

封面设计: 冀贵收

版式设计: 王 莉

全套(八册)定价: 120.00 元 本册定价: 15.00 元

本书由

三友会计出版基金资助出版

三友会计出版基金董事会成员

顾问:

- 杨纪琬 财政部财政科学研究所教授、博士生导师
欧阳清 东北财经大学教授
李志文 美国杜兰大学商学院讲座教授、副院长、香港科技大学教授
韩季瀛 北美华人会计教授会会长、香港科技大学教授

董事会:

董事长:

- 谷 祺 东北财经大学教授、博士生导师

副董事长:

- 刘永泽 东北财经大学会计学院院长、博士、教授
刘明辉 东北财经大学出版社社长、总编、中国中青年财务成本研究会常务副会长兼秘书长、博士、教授

董 事 (按姓氏笔划排列):

- 于显国 东北财经大学会计学院教授
杨跃先 东北财经大学出版社副社长、副总编
吴大军 东北财经大学会计学院副院长、教授
张先治 东北财经大学会计学院教授、博士、中国中青年财务成本研究会副秘书长
张剑宇 东北财经大学出版社副社长、副总编
陈国辉 东北财经大学教务处处长、博士、教授

出版者的话

随着我国以社会主义市场经济体制为取向的会计改革与发展的不断深入，会计基础理论研究薄弱和滞后已经产生了越来越明显的“瓶颈”效应。这对于广大会计研究人员而言，既是严峻的挑战，又是难得的机遇。说它是“挑战”，主要是强调相关理论研究的紧迫性和艰巨性，因为许多实践问题急需相应的理论指导，而这些实践和理论在我国又都是新生的，没有现成的经验和理论可资借鉴；说它是“机遇”，主要是强调在经济体制转轨的特定时期，往往最有可能出现“百花齐放，百家争鸣”的昌明景象，形成“名家辈出，名作纷呈”的理论研究繁荣期和活跃期。

迎接“挑战”，抓住“机遇”，是每一个中国会计改革与发展的参与者和支持者义不容辞的责任。为此，我们与中国中青年财务成本研究会、东北财经大学会计学院联合创办了一个非营利的学术研究机构——三友会计研究所，力求实现学术团体、教学单位、出版机构三方的优势互补，密切联系老、中、青三代会计工作者，发挥理论界、实务界、教育界三方面的积极性，致力于会计、财务、审计三个领域的科学研究和专业服务，以期我国的会计改革与发展做出应有的贡献。

三友会计研究所的重大行动之一就是设立了“三友会计著作基金”，用于资助出版“三友会计论丛”。它旨在荟萃国内知名会计学者的最新著作，传播会计、财务、审计研究与实践的最新成果与动态，自1997年起，每年推出一辑。

采取这种多方联合、协同运作的方法，如此大规模地遴选、出版会计著作，在国内尚属首次，其艰难程度不言而喻。为此，我们殷切地希望广大会计界同仁给予热情支持和扶助，无论作为作者、读者，还是作为评论者、建议者，您的付出都将激励我们把“三友会计论丛”的出版工作坚持下去，越做越好！

东北财经大学出版社

前言

1992年10月12日,江泽民在党的十四大报告中,第一次郑重宣告,我国经济体制改革的目标,是建设社会主义市场经济体制。中国的改革开放在经历了十几年不断的实践摸索和理论总结之后,终于把中国社会主义的经济发展定位于市场经济体制中,开始了与世界市场经济体系的沟通和融合。这不仅仅是发展道路的选择问题,更重要的是思想的解放和观念的更新。在稍后的11月30日,中国财政部颁布了《企业会计准则》(又称《基本会计准则》),掀起了会计改革的新浪潮。两个事件时间间隔如此之短,也许有它的偶然性,然而,会计总是与先进的生产力联姻,这却是历史的必然。按照“经济越发展,会计越重要”的原理,自人类历史发展迄今,市场经济是最佳的社会资源配置方式,那么会计对于市场经济的作用也就最为重要了。

人们把《企业会计准则》的颁布视为中国会计走向世界的标志,这一点也不过分,它是我国会计发展史上一个重要的里程碑,这应当不会有什么异议。然而,在这轰轰烈烈的会计改革浪潮中,人们的思维都集中在“与国际会计惯例接轨”上。中国的高层领导也明确表示:“会计改革的最终目标是使中国的会计准则与国际会计惯例接轨,使中国会计真正走向世界。”^① 让中国会计走向世界,这是顺应经济发展趋势的必然选择,我们无不为之称快。但对于“接轨”的提法,倒有一些疑惑。笔者认为,所谓“接轨”有三层含

^① 魏明海:《会计理论新体系探索(二)》,284页,广州,中山大学出版社,1995。

义:一是国际的“轨”与中国的“轨”型号相符,直接对接;二是中国无“轨”而直接套用国际的“轨”;三是国际的“轨”与中国的“轨”不对号,无法对接,若要“接轨”,必须有一方换成另一方的“轨”。

第一种含义所表示的情况不存在,正因为中国会计不符合国际会计惯例的要求,才需大刀阔斧地进行会计改革。第二种含义也不符合现实,因为中国并不是无“轨”可行,执行了几十年的统一会计制度,就是中国会计的“轨”。第三种含义承认国际和中国都有“轨”,只是“轨”型不对,存在差异,需要沟通和协调,采用换“轨”的方式达到两“轨”的衔接。既然国际的“轨”已经是市场经济的“轨”,需要更换的自然是中国“轨”。我国自1992年末开始的会计改革,就是一次工程浩大的“换轨”行动。

但是,“换轨”行动也有它的困惑,即按什么标准的“轨”来换?国际的“轨”也不是“标准产品”,有美国的、英国的、加拿大的……还有国际会计准则委员会的,各有各的“技术指标”。我们要和国际会计惯例“接轨”,可是并不存在统一的、权威的“惯例”。因而对国际会计惯例必须有一个正确的理解。我们认为,只有那些被世界上多数国家的会计实务普遍采用的会计方法和程序才能称为“国际会计惯例”,而且作为“惯例”,它是经过长期会计实践总结出来的、稳定的、基本的会计程序与方法。另一方面,国际会计惯例也不是惟一的,就是说,对同一会计事项的处理,可能有若干会计惯例同时存在,或者说,会计惯例有选择性。由此推论,即便是国际会计惯例之间也会存在差异,它们之间也有“接轨”问题。

当今世界以“和平与发展”为主旋律,各国都争先恐后地发展本国经济,以便融入国际市场经济体系,力图提高本国国力。伴随着发展经济的主题,消除政治隔阂,拆除经济栅栏,超越文化屏障,各方的交流、合作都在进行之中。会计沟通、交流、协调也在不断地发展,并随着金融市场全球化、公司经营跨国化、资本流动国际化趋势的形成,越来越显示出其必要性和重要性,甚至到了不消除

各国会计差异就难以维持和扩大国际经济合作的地步,因而规范各国会计信息的问题不可避免地摆在了我们面前。

各国的会计都有其自身的管制体系和规范标准。而这种管制和规范并不是简单地表现为对会计实务管制的宽或严、规范标准的低或高,在其背后有着一张巨大的纵横交织的网在支撑着它,这张网是以各国的政治、法律、经济、文化作为经线和纬线交织而成的。要想规范各国会计实务,意味着也要触动其身后的“网”。如果简单地把各国会计实务的规范以“接轨”二字来概括,那是绝对不恰当的,至少是词不达意的。

从国际会计准则发展的历史来看,要建立一套“放之四海而皆准”的国际标准是比较遥远的事,把它作为一个长期奋斗的目标,是可以接受的,但要立即或在短期内实施,那是天真的想法。应该看到,会计准则的国际规范化是一个很长的过程,只有在各国会计准则的差异消除或基本消除后,才算走到这个过程的终点。目前,世界正处在这个过程的艰难跋涉的途中,它并不像人们所说的“接轨”那么轻松,要把各国会计准则之间那些大小、错综复杂的差异抹平,实在是个巨大的工程。而且要消除各国会计准则的差异,不可能采取强制手段,只能采用“协调”方式。

基于上面的思考,笔者选择了“会计准则的国际协调”这一选题。其实,这个选题也是挚友苏锡嘉博士推荐的,他慷慨地为我提供了许多宝贵的资料,使我深得裨益。

在论文的结构安排上,我把它分为7章,章节的顺序见目录所示。此处将各章之间的逻辑关系作以大致勾勒。实际上整个论文可分为上、中、下三编。第一编即第1章“绪论”。该章是统帅全文的“纲”或“领”,它开门见山地提出了会计准则国际协调问题,分析了会计准则国际协调的基本概念,对以后各章将要深入讨论的问题做了概念和范围的限定。第二编包括第2章和第3章,它的作用是回顾和评述会计准则国际协调的历史,为以后各章的讨论建

立会计准则协调的客观衡量标准。第2章与第3章的关系就是定性评价与定量衡量的关系,目的都在于对会计准则国际协调的状况做出评价,并以此为标准反映出会计准则国际协调的程度。第三编包括第4、5、6、7章。在这几章中,力图解决的问题是分析各国会计准则差异的原因,建立消除差异、实现会计准则国际协调化的思路。其中,第4章从各国会计环境、会计模式和会计惯例等表象的差异分析入手,提出了协调的办法;第5章分析各国文化背景这个深层次差异,并寻求协调的对策;第6章从会计运作体系角度,分会计管制与会计实务两个方面,在分析其差异的基础上,提出了协调的措施。第4、5、6章的内在联系是:各国的会计差异是由会计环境差异、会计模式差异和会计惯例差异共同构成的,因而分析各国会计差异首先要从这三者的差异分析入手;而这三者的差异,仅是一种表象差异,追根溯源,在其背后隐含着的是极其深厚的文化背景。文化的差异对会计差异的塑造影响极其深远却不露声色,对各国会计差异的分析不能避开文化差异的分析,会计准则的国际协调不能不建立在各国文化沟通、认同的基础上;由于会计学科的实用性特点,各国的会计差异通过会计的具体运作最直接地表现出来,因而对各国会计运作体系差异的分析是最不可缺少的。基于这种内在联系,第4、5、6三章的编排顺序便是顺理成章的了。第7章是相对独立的一章,它在前面三章分析的基础上,对会计准则国际协调的前景进行了展望和设想。

关于会计准则的国际协调,应当说在实践上已经进行了多方面的有益尝试,但是从理论上系统地进行研究,乃至建立一个会计准则国际协调的理论框架尚不多见,本书试图在这方面有所突破,因而我在他人研究的基础上,竭力强化会计准则国际协调的理论体系。不管做得如何,我至少在以下方面作了最新尝试:(1)区分了会计准则国际协调与国际会计(准则)协调的概念,较准确地表述了会计准则国际协调的定义,为我深入讨论这个问题提供了良

好前提;(2)把效益—成本理论、沟通理论、博弈理论、政策选择理论、会计准则理论作为会计准则国际协调的理论基石,较好地构建了会计准则国际协调的理论体系;(3)把文化对会计的塑造以及文化的交流、沟通作为一个难点问题专门加以研究,并就文化层面上的会计准则国际协调提出自己的观点;(4)把会计准则的国际协调理解为会计运作体系的协调,对会计运作体系的构成(会计管制与会计实务)有独特的理解,并分别就会计运作体系不同层次的国际协调做了具体的规定;(5)对我国的会计委派制进行了理论分析和批评;(6)对国际会计准则委员会提出了改造的具体建议;(7)沿着:什么叫协调—能否协调—为什么要协调—如何协调—协调的程度—协调主体—协调客体—协调的内容—协调目标—协调难点—协调手段或方法—协调结果的衡量—协调前景展望的思路,构建了会计准则国际协调的逻辑体系。

做研究必须十分讲究研究的方法,这是恩师吴水澎教授一贯强调的。因而对本书的研究方法也应有个交待。笔者曾对会计理论研究方法体系作过探讨,^①把会计理论研究方法分为4个层次:方法论层次——马克思主义唯物辩证法和认识论;亚方法论层次——系统论观点;基本研究方法层次——比较分析方法、历史分析法、规范方法、实证方法等等;具体研究方法层次——如会计假设方法等等。本书的研究,首先是从马克思主义的辩证唯物主义立场出发,把会计准则的国际协调视为一个大系统来加以研究,在大量占有有关中外最新资料的基础上,追溯分析了会计准则国际协调的历史,分析对比了各国(中、西方)会计模式、会计研究、会计与报告惯例等方面的差异,尤其在会计文化差异分析上着墨更多,在此基础上提出了会计准则国际协调的基本思路,并对会计准则国际协调的前景做了有根据的逻辑展望。应当说,本书主要采用

^① 王华:《简论会计理论研究方法体系》,载《当代财经》,1996(8),52~55页。

的是规范研究方法,从对会计准则国际协调的历史及现状的分析判断出发,提出基本价值标准,并以这些价值标准构建会计准则国际协调的理论和基本对策,着重回答会计准则国际协调应该是什么,应该怎么做等问题,并力求从理论上做出合乎逻辑的解释。

在本书的构思、写作过程中,自始至终得到了恩师吴水澎教授的悉心指导。先生严谨的治学作风、一丝不苟的敬业精神、敏锐的洞察能力、精厚的理论基础、高屋建瓴的大师风范,着实让我敬佩不已。如果说本书有那么一点可取之处,那也全是先生呕心沥血、谆谆教诲的结果。

王 华
1998年7月

ABSTRACT

This article focuses on the international coordination of accounting standards. The basic concepts, causes, conditions, purposes, measures of the coordination are under discussion as well as the subject and object, content, difficult points and related countermeasures, coordinated degree measurement and prospects of the international coordination of accounting standards. A comprehensive, systematic study is made in order to establish a logical theory on the international coordination of accounting standards. There are altogether 7 chapters.

Chapter 1 Introduction

This chapter focuses on the causes of the international coordination of accounting standards. The discussion is set off on accounting nature, reviews on accounting history and development of high technology. Firstly, the major nature of accounting is technical, which is closely related to the development of productive forces. Technology can not be divided by national territory, and accounting technique is always chased and shared by people all around the world. The fact results in the international coordination of accounting standards become unavoidable. Social attribute of accounting is the root of differences of accounting standards in various countries. The development of global economy; communication and coordination of accounting social attribute are necessary. Secondly, each progress in accounting theory, technique and methods result from joint efforts of people all over the world, all developments of accounting are spread out internationally. So we can say that accounting has an interna-

tional character. Thirdly, cooperation and communication among countries are so important to the development of economy that the coordination of accounting standards in various countries becomes necessary.

The study of accounting standards international coordination should be carried out in logical and related concepts. This chapter introduces the concept of accounting standards international coordination by studying the differences existing in various countries, including the authorized organizations, degree of governmental interposing and legal influence, accounting concepts, content of financial report, standard - issuing organizations and issuing methods. The author draws a conclusion that the international coordination of accounting standards is an unavoidable stage in the international standardization of accounting standards. It's a process to eliminate the differences in various countries accounting standards in either initiative or passive way, so to reach a consensus within the relative field.

The purposes, contents, subjects and objects of international coordination are also discussed in this chapter. Purposes of coordination are classified as top purpose (standardization), general purpose (coordination) and basic purpose (common understanding among formulation authorizations in various countries). Content of coordination includes the coordination of various countries' benefit, purposes and behavior. Coordination of benefit is the base, while coordination of purposes is the details and coordination of behavior is the final point. In the procedure of international coordination, formulation authorizations in various countries and the international authorizations are treated as coordinated subjects, and the accounting standards and practices are objects.

Chapter 2 Comments on Current International Coordination of Accounting Standards

This chapter discusses the development of accounting standards coor-

dination, gives brief introduction to opinion of scholars on accounting standards coordination. IASC, which has made great contribution in the process of international coordination, must be mentioned. Goals of IASC used to be strengthening the comparability of accounting information of various countries. Now the goals turn to establish worldwide – unified accounting norms. Besides, IASC has paid more attention to the scientific and systematic nature of IASs, strengthen cooperation of other international cooperation.

Regional accounting standards coordination is most successful stage in international coordination. The success in EU has verified the authority importance of accounting standards international coordination.

Many international and regional government authorities and non – governmental organizations have made contribution to the international coordination. China is no exception. The developing process of Chinese accounting standards is a process to keep coordinating with international accounting convention. With active efforts on accounting reform, international accounting communication and cooperation, acceding to international accounting organizations and opening domestic accounting market, China has become a major force in international coordination.

Chapter 3 Measurement of Accounting Standards Coordination

The coordination of accounting standards is a process. The degree of coordination in the process can not be measured by quantitative description. Thus the quantitative measurement is necessary. This chapter introduces the research results obtained by foreign scholars in the field. Measurement on accounting standards coordination is classified as both domestic and international coordination measurements. H index and C index are applied to domestic coordination and I index to the international coordina-

tion.

Quantitative measurement is useful in understanding the coordinated degree, predicting and analyzing coordination, as well as setting coordination goals.

Chapter 4 Comparison of Accounting Principles International Coordination and International Accounting

Different development environment in various countries result in differences in accounting standards. The study of differences in accounting modes, accounting environments, report convention is conducive to discover a feasible way of coordination.

(1) The accounting modes classified in grades by C. Nobes and accounting cultures by Wei Minghai are supposed to be the most valuable ones among numerous classifications. The trend to get accounting modes similar in the world provides convenience to international coordination.

(2) Factors of accounting environment include developing level of economy, science, technique, legal system, political environment, culture tradition, educational level and social character. Comparing and analyzing these factors can summarize the major differences. The economic environment decides the development of accounting. Legal environment decides formulation method of accounting standards and the disclosure scope of accounting information. Political environment decides the object of accounting service; educational environment decides the quality of professionals in accounting fields and levels of accounting theory. Finally, social character decides the degree of accounting information requirement and the demands of disclosure. Various differences are classified as social differences and technical differences in this chapter. Technical differences are those differences that can be and should be coordinated social differences are sub-classified as permanent differences, which are difficult to