

曲晓辉
杨钰
等著

中国会计国际化研究

ZHONGGUO KUAIJI GUOJIHUA YANJIU



经济科学出版社
Economic Science Press

教育部人文社会科学研究重大项目资助

中国会计国际化研究

曲晓辉 杨 钰 等著

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国会计国际化研究/曲晓辉等著. —北京: 经济科学出版社, 2010. 7

ISBN 978 - 7 - 5058 - 9657 - 4

I. ①中… II. ①曲… III. ①会计—国际化—研究—中国
IV. ①F23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 132176 号

责任编辑: 文远怀

责任校对: 杨晓莹

版式设计: 代小卫

技术编辑: 潘泽新

中国会计国际化研究

曲晓辉 杨 钰 等著

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

总编辑部电话: 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)

北京汉德鼎印刷有限公司印刷

华丰装订厂装订

787 × 1092 16 开 15.75 印张 330000 字

2010 年 7 月第 1 版 2010 年 7 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5058 - 9657 - 4 定价: 28.00 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

经济全球化和资本市场国际化正在深刻地改变着当今世界的经济格局和运行规则，一个以建立和遵循国际标准为重要标志的经济领域国际化进程，在会计领域取得重大进展，正在改变着整个会计职业的理念和发展，会计国际化进程不断加快，旨在促进财务信息高质量、透明和可比的会计准则全球趋同正在世界范围内发生着深刻的影响。

中国改革开放政策实施三十多年来，经济领域发生了深刻的变化。加入 WTO 承诺的严格履行和过渡期的结束，进一步加大了中国经济的开放程度，也加快了会计准则的国际协调和趋同，加快了会计的国际化进程。

本书旨在探索会计国际化的理论问题和现实发展状况，分析、解释和追踪中国会计国际化的进程、背景及动因，研究中国会计准则及实务国际协调的现状，寻求相关问题的可能解决方案，探讨中国会计国际化的发展对策。

本书是在教育部人文社会科学研究重大项目《中国会计国际化研究》（项目批准号 02JAZD790007）的研究报告基础上进行整理、完善的成果，相关研究成果和数据资料的时效大体截至 2008 年，进一步的后续研究成果将体现在专著《我国会计准则的国际协调效果研究》中。

本书包括十二章和两个附录，各部分的主要研究内容及其责任作者如下：第一章概述本研究的背景与动机、结构安排、研究方法、主要贡献、局限和后续研究方向，本章由曲晓辉撰写。第二章对一系列易于混淆的会计国际化相关概念进行辨析，由此引出并界定本书的研究范围主要是会计准则及实务的国际协调，本章由杨钰、罗胜强、陈瑜、毛丽娟、高芳合作完成。第三章分类别和层次系统梳理了国外关于会计国际协调的实证研究文献，以期为本书后续研究指明方向，本章第一节准则协调部分由杨钰完成，第二节实务协调部分由罗胜强完成。第四章讨论了国际会计准则理事会的历程与发展以及国际财务报告准则及其发展，并探讨了主要国际组织及主要发达国家的会计国际协调与趋同进程，本章由曲晓辉、罗胜强完成。第五章对我国会计国际化的进程进行全面、

系统的回顾和梳理,并分析其特点与动因,从而为后文探讨我国会计国际化的对策作铺垫,本章作者为罗胜强、陈瑜。第六章与第三章相对应,分别从中国会计准则国际协调和中国会计实务国际协调两个方面,归纳整理现存文献提供的经验证据,其中第一节准则协调部分由杨钰完成,第二节实务协调部分由罗胜强和杨钰合作完成。第七章和第八章分别由杨钰和罗胜强对中国资产计价相关会计准则的国际协调、中国会计实务在信息含量可比性层次上的国际协调进行了具体的实证检验,为评价我国会计国际化效果提供了新的经验证据。第九章在探讨我国会计准则国际协调的国家利益的基础上,主要研究我国会计准则国际协调的立场和策略;第十章研究了中国会计准则架构问题,包括构建中国财务会计概念框架所必需的理论和技術准备、中国会计准则的制定机制和评价机制等,由万继峰完成。第十一章探讨了会计监管与会计国际化的互动关系以及会计监管如何应对会计国际化等问题,由曲晓辉完成。第十二章探讨了经济全球化下税收国际协调与会计准则全球趋同这两大趋势的关系及二者之并存的理论解释,并提出了相关研究领域、学科交叉发展的若干政策建议,由邓力平、曲晓辉合作完成。最后,附录一和附录二,分别从财务会计概念框架的国际协调和澳大利亚会计国际化进程两个方面展开广泛探讨,并归纳了若干启示,两个附录的作者分别为曲晓辉、李泱。杨钰在本研究结题报告评审通过之后,在全书出版前的校订方面做了大量工作。

经济全球化和资本市场国际化进程还在持续进行之中,国际关系中多极化目标还在与单极化努力相持不下,中国经济和市场的开放程度也正在逐渐提高,特别是中国主权资本和社会资本正在迅速走向国际,会计国际化方兴未艾。但是,会计准则问题,既是技术层面的问题,也是政策层面的问题,还是政治层面的问题,甚至涉及国家主权的博弈、协调和让渡,要求税收和物价等宏观政策的协调,信息条件和平台的构建与高效运转。会计实务的国际化也受到诸多因素的影响,值得深入和系统研究。在这样的背景条件下,中国会计国际化的研究,绝非本研究所能盖棺论定。希望本研究能够起到承前启后的作用,为后续研究提供一些思路、问题、基础和启发。我们的后续研究,将针对中国与国际财务报告准则趋同的会计准则体系的实施效果从不同方面和层次进行检验,为会计理论的创新和会计实务的发展提供理论和经验证据。

《中国会计国际化研究》课题组

2010年6月于厦门大学

目 录

第一章 绪 论	(1)
第一节 研究背景与动机	(1)
第二节 结构安排	(2)
第三节 研究方法	(4)
第四节 主要贡献、局限和后续研究方向	(4)
第二章 会计国际化：概念辨析与量化方法概述	(6)
第一节 会计国际化相关概念辨析	(6)
第二节 会计国际协调量化研究方法概述	(14)
第三章 会计国际化国外经验证据	(28)
第一节 会计准则国际协调的表现形式及其经验证据	(28)
第二节 会计实务国际协调的表现形式及其经验证据	(34)
第四章 会计国际化的现状与趋势	(48)
第一节 国际会计准则理事会的历程与发展	(48)
第二节 国际财务报告准则及其发展	(54)
第三节 主要国际组织以及主要发达国家的会计国际协调与趋同	(58)
第五章 中国会计国际化的一般探讨	(80)
第一节 中国会计国际化的进程	(80)
第二节 中国会计国际化的特点	(84)

第三节 中国会计国际化的动因	(86)
第六章 中国会计国际化的经验证据	(89)
第一节 中国会计准则国际化的经验证据	(89)
第二节 中国会计实务国际化的经验证据	(91)
第七章 中国会计准则国际化的检验	(100)
第一节 研究背景	(100)
第二节 研究设计	(100)
第三节 测量结果与分析	(105)
第四节 主要结论与启示	(109)
第八章 中国会计实务国际化的检验	(111)
第一节 研究背景	(111)
第二节 问题的提出	(112)
第三节 研究设计	(113)
第四节 数据来源与描述性统计	(116)
第五节 实证结果与分析	(117)
第六节 研究结论与启示	(120)
第九章 中国会计国际化的立场和对策	(122)
第一节 中国会计准则国际协调策略回顾	(122)
第二节 中国会计准则国际协调中的国家利益	(124)
第三节 现阶段中国会计准则国际协调的策略	(130)
第十章 中国会计准则架构探讨	(136)
第一节 中国财务会计概念框架	(136)
第二节 中国会计准则制定机制	(147)
第三节 中国会计准则评价机制	(155)

第十一章 会计国际化与会计监管	(161)
第一节 会计监管与会计国际化的互动关系	(161)
第二节 会计国际化对我国会计监管的双重影响	(163)
第三节 会计监管如何应对会计国际化	(166)
 第十二章 会计国际化与税收国际协调	(169)
第一节 问题的提出	(169)
第二节 税收国际协调与会计准则全球趋同的并存	(170)
第三节 税收国际协调与会计准则全球趋同的关系	(173)
第四节 宏观主体活动和利益促进了两大趋势之并存	(175)
第五节 结论与启示	(176)
 结 语	(179)
 附录一 财务会计概念框架的国际协调及启示	(180)
第一节 财务会计概念框架的早期探索	(181)
第二节 职业组织对财务会计概念框架的贡献	(182)
第三节 具有重要影响的概念框架	(184)
第四节 财务会计概念框架的国际差异	(187)
第五节 财务会计概念框架的国际协调趋向	(207)
第六节 财务会计概念框架国际协调的启示	(211)
 附录二 澳大利亚会计国际化进程及启示	(213)
第一节 澳大利亚会计国际化进程述评	(213)
第二节 与 IFRS 趋同的内在动因	(214)
第三节 与 IFRS 趋同的宏观背景	(216)
第四节 启示与借鉴	(217)
 主要参考文献	(220)

第一章

绪 论

经济全球化和资本市场国际化,推动着会计的国际协调乃至全球趋同。目前,会计准则全球趋同作为一种趋势,无论是会计理论界、实务界,还是会计准则制定者和相关的监管机构,都已达成共识。随着经济全球化进程的加快,我国参与世界经济和国际资本市场的程度也在逐步加深,我国会计必然面临更深程度的国际趋同问题。鉴于国际会计准则理事会(IASB)与美国财务会计准则委员会(FASB)合作进程的加快,双方概念框架和具体准则趋同必将取得重要进展,因而我国已经与国际财务报告准则(IFRS)^①实质上趋同的企业会计准则也将进入进一步的乃至动态趋同阶段。如何在我国当前法律法规框架之内和维护国家主权的前提之下,既保持我国企业在国际竞争中的优势,又能够充分反映我国转型经济和发展中的市场对会计准则的内在要求,使我国会计准则朝着服务本国经济与参与国际竞争并重的方向发展,是一个十分重要且迫切需要解决的现实问题。

第一节 研究背景与动机

会计准则的国际协调乃至全球趋同是国内外会计界近年来的一个热点问题。随着经济全球化进程的逐步加快和国际资本市场的日益发展,会计准则的国际协调已是大势所趋,成为任何参与世界经济的国家和地区不可避免的现实问题。面对这种趋势,一些国家既围绕着国际财务报告准则制定的主导权展开争夺,又采用各种手段对具体国际财务报告准则的制定和修订施加影响,同时很多国家审时度势地确定和不断调整自身的应对策略。毋庸置疑,各国在推进会计准则国际协调的同时仍有所保留,是出于对本国利益的考虑和受本国国情所限。

我国改革开放以来尤其是近十年来,会计国际协调和趋同取得了举世瞩目的成

^① 本书中涉及IASB取代IASC之前的研究成果中关于国际会计标准的仍表述为“国际会计准则”(IAS),此外均称“国际财务报告准则”(IFRS)。

就,这突出体现在我国会计准则^①已经在协调和正在趋同的道路上不懈努力并持续进展。我国会计准则制定机构财政部也明确表示,在制定和完善会计准则和会计制度的过程中,我国始终注意积极借鉴国际会计惯例。这样的立场,近年来主要体现在自1997年开始陆续发布的具体会计准则(16项),1998年《股份有限公司会计制度》发布施行,自2001年开始施行的《企业会计制度》,自2007年起实施的《企业会计准则2006》等。回顾我国会计改革以及会计准则建设的历史,不难发现会计准则的国际协调一直是我国会计改革的一个中心议题,并且主要体现在会计准则与国际财务报告准则^②的协调上,这对我国的会计改革和发展有着深远的影响。

我国的会计改革和发展,对学术研究提出了严峻的挑战,也为学术创新提供了不可多得的契机。多年来形成的大量研究成果从不同的角度对我国会计国际化从制度、准则和实务等不同层面进行了描述、讨论和检验,但对我国会计国际化状况的系统研究仍然较为欠缺。本书将主要立足于我国会计准则的发展,对我国会计准则国际协调历程和趋同现状进行梳理和分析,并试图在研究方法上为会计准则国际协调和趋同检验的研究提供一个相对完整的框架,以便较为全面而清晰地把握会计国际化程度和效果,也为我国会计国际趋同^③的未来发展提供现实证据,正确确立我国会计国际化的立场和战略。

第二节 结构安排

会计国际化不仅是我国会计改革的一个中心议题,同时也是国际热点问题。国外文献对会计国际化已经进行了诸多概念的讨论和实证研究,如国别会计的聚类研究、会计准则的形式协调和会计实务的实质协调等等。本书首先进行相关概念辨析和量化研究方法概述,进而对国外文献从准则协调和实务协调两个方面进行比较全面系统的回顾,为本书后续章节的研究提供方向。其次,本书对我国会计国际化进程进行了回顾和梳理,分析其进程、特点和动因,以期为将来会计国际化的发展方向提供思路。本书在回顾关于我国会计国际化的国内外文献的基础上,还就我国会计规范变迁和新《企业会计制度》的实施情况,对我国会计国际化程度和效果进行了检验。本书也较为系统地讨论了我国会计准则架构、我国会计国际化的立场、对策和监管问题,以及

① 除非特别说明,本书中所指的“会计准则”是对“会计规范”的统称,包含准则、制度等。

② 为行文方便,除非特别说明,本书中的“国际财务报告准则”代表国际会计准则委员会(IASC)改组前发布的国际会计准则(IAS)及其解释公告和改组后国际会计准则理事会(IASB)发布的国际财务报告准则(IFRS)及其解释公告。

③ 会计国际协调与趋同是一个渐进过程的不同发展阶段,迄今为止还没有发现将二者明确加以区分的数量标准,不过一般将IASC的重大改组和IASB运作理解为会计准则国际发展进入趋同阶段,本书不对二者加以严格区分,但在特指的情况下则遵从援引文献的提法。

会计准则全球趋同与税收国际协调的关系。最后,概括研究结论和本研究的局限,并提出后续研究方向。本书还以附录的形式,对财务会计概念框架的国际协调以及澳大利亚会计国际化进程进行了相当详细的探讨并归纳了若干启示。

本书共十二章及两个附录。各章主要内容如下:

第一章,绪论。本章概述研究背景与动机、结构安排、研究方法、主要贡献、局限和后续研究方向。

第二章,会计国际化:概念辨析与量化方法概述。本章针对会计国际协调的若干相关概念在使用上易于混淆的情况,对会计国际化、协调化、标准化、会计准则协调等概念进行辨析,由此引出并界定本书的研究范围主要是会计准则及实务的国际协调化。

第三章,会计国际化国外经验证据。本章分类别和层次回顾了国外关于会计国际协调的实证研究文献,以期为本研究的后续方向。

第四章,会计国际化的现状与趋势。本章讨论了国际会计准则理事会的历程与发展和国际财务报告准则及其发展,也探讨了主要国际组织以及主要发达国家的会计国际协调与趋同进程。

第五章,中国会计国际化的一般探讨。本章对我国会计国际化的进程进行了全面、系统的回顾和梳理,并分析其特点与动因,从而为后文探讨我国会计国际化的对策铺垫。

第六章,中国会计国际化的经验证据。本章分别从中国会计准则国际协调和中国会计实务国际协调两个方面,归纳整理现存文献提供的经验证据。前者涉及具体条款的比较和准则协调度的衡量以及检验方法的创新,后者涉及会计方法可比性层次的会计协调、财务报表数据可比性层次的会计协调和会计信息含量可比性层次的会计协调等方面。

第七章,中国会计准则国际化的检验。本章选取我国资产计价相关准则,运用 Jaccard 系数作为协调度的主要测量手段并辅以平均距离和精确匹配率对我国会计准则国际化程度及其进程进行了检验。

第八章,中国会计实务国际化的检验。本章采用 Pearson 相关系数、相对信息含量、增量信息含量、同步双重信号等多种方法,检验了我国会计实务在信息含量可比性层次上的国际协调效果。

第九章,中国会计国际化的立场和对策。本章在探讨我国会计准则国际协调的国家利益的基础上,研究我国会计准则国际协调的立场和策略,具体涉及现阶段我国会计准则国际协调的策略以及采纳具体国际财务报告准则的策略。

第十章,中国会计准则架构探讨。本章研究中国会计准则架构问题,包括构建中国财务会计概念框架所必需的理论和技術准备、中国会计准则的制定机制和评价机制等问题。

第十一章,会计国际化与会计监管。本章探讨了会计监管与会计国际化的互动关

系和相互影响,以及会计监管如何应对会计国际化等问题。

第十二章,会计国际化与税收国际协调。本章探讨经济全球化下税收国际协调与会计准则全球趋同这两大并存趋势之间的关系以及二者之并存的理论解释,并提出了相关研究领域、学科交叉发展的若干政策建议。

附录一和附录二,分别从财务会计概念框架的国际协调和澳大利亚会计国际化进程两个方面展开广泛探讨,并归纳了若干启示。

第三节 研究方法

本书在文献综述、量化研究方法概述和制度背景回顾的基础上,采用规范研究与实证研究相结合的方法。在规范研究方面,在对国内外会计国际协调实证研究进行综述的基础上,主要运用新制度经济学理论对我国会计国际化的进程、特点和动因进行剖析,并对新《企业会计准则》与国际会计准则的协调和差异进行了探讨。同时,运用历史的方法和比较的方法展开有关概念框架、准则趋同与税收国际协调关系等问题的探讨。在实证方面,一是针对我国资产计价相关准则运用 Jaccard 系数作为协调度的主要测量手段并辅以平均距离和精确匹配率对我国会计准则国际化程度进行了检验;二是采用 Pearson 相关系数分析、相对信息含量检验方法、增量信息含量检验方法和同步双重信号法检验了我国会计国际化的效果。

第四节 主要贡献、局限和后续研究方向

一、本书的主要贡献

本书的主要贡献如下:系统研究我国会计国际化问题,给出了一个较为科学合理的研究思路、客观和中肯的观点论证、脉络清晰的概念和理论梳理;从新的角度尝试采用新的方法对我国会计国际化程度和效果进行了实证检验并给出了相应的经验证据;首次尝试跨越会计学与税收学两大学科,从会计准则与税制国际发展趋似的角度,挖掘二者之间的关系及其政策意义;较为深入地探讨了会计国际化的相应监管问题;关于财务会计概念框架的国际比较为我国会计准则制定机构拟定基本准则工作提供了及时和有力的支持。

二、本书的局限

由于会计国际化是一个动态过程,会计准则的国际协调和全球趋同不仅涉及会计

技术和方法，更涉及到国家之间的利益竞争和合作，可以说是一个政治、经济利益的博弈问题，而国家的综合利益在各个时期将有不同侧重，因而本研究关于我国会计国际化的讨论和观点未必就是最佳决策方案。

由于会计国际协调和趋同领域的研究方法还在发展之中，研究方法之间的竞争和矛盾以及运用研究方法过程中不可避免的主观偏好和详略选择可能会影响检验结果的客观性。

由于我国会计准则国际趋同版本的应用结果即上市公司 2007 年报目前还无法获取，以致我们的实证检验有滞后之嫌。

三、后续研究方向

后续研究，希望能够在方法上有所突破，多种方法相互补充的思路应该是较为理性的选择，选题、思路和样本区间都可以有大的突破，特别是深入挖掘上市公司 2007 年报的信息内涵。

第二章

会计国际化：概念辨析与量化方法概述

随着经济全球化和资本市场国际化趋势的日益加强，会计国际化已日益成为各国不可避免的现实问题，而会计国际协调一直是争议不断的热门话题。国内外不少会计学者对此进行了大量的研究，并取得很多丰硕的成果。早期的会计国际协调研究大部分属于规范研究，主要是讨论会计国际协调的成本和收益、国际协调的障碍和问题以及影响国际协调的因素等等。后来，会计研究者把实证研究引入国际会计领域，并提供了大量经验证据。本章将结合这些会计国际协调实证研究文献来探讨会计国际化的相关基本概念和主要的量化研究方法。

第一节 会计国际化相关概念辨析

在正式展开对会计国际化的论述之前，有必要对会计国际化相关的若干概念进行探讨和界定。例如，什么是会计国际化、什么是会计国际协调等等。界定会计国际化相关概念的目的在于，会计界对会计国际化的若干概念往往存在诸多的解释并混淆使用^①，因而十分有必要加以界定和区分。为此，本节试图对这些概念加以阐释。

一、会计国际化与会计国际协调化

（一）会计国际化

“国际化”对应的英文为 internationalization，其含义为“将（某事物）置于国际共管之下”。可见，国际化的含义相当宽泛，只要某一事物从范围上看超出了一国的界限，就可谓之“国际化”了。将这样的理念从会计的角度去探讨，“会计国际化”

^① 有许多国际会计学者混淆了会计协调化的有关术语，详见范德塔斯（Van der Tas，1992）。

是一个泛义词，它的原意不过是指^①：“会计实务从一国的范围内跨越国界而走向世界，这当然也导致对会计实务和理论的研究在视野上超过国界而放眼于世界”。会计的“国际化”发展由来已久，正如王松年（2001）指出，“纵观会计发展史，可以说是一个与世界经济发展相结合并具有浓厚国际色彩的过程”。有学者将会计的“国际化”视为是由会计自身的“技术性”所决定的，并可以追溯到会计复式记账的发展历史，认为会计具有天然的国际性^②。

然而，会计的国际化真正引起人们的关注及广泛研究的真正兴起，还是起因于世界范围内的经济全球化，特别是由国际贸易增长、跨国公司发展、国际间投资活动的增加、资本市场全球化以及会计服务国际化所带来的必然后果。会计的跨越国界，当然是以企业的经营活动跨越国界为前提的。经济全球化强有力地影响着会计国际化的历史进程，包括市场国际化、投资与金融市场的国际化、生产与消费的国际化等^③。在经济全球化的发展背景下，国际范围的经济交往不断增加，会计作为一种商业语言，也不再局限于一国范围之内，而是跨越国界，就国际间的经济活动进行反映，在更大的范围内提供信息。

自 20 世纪 70 年代初以来^④，跨国公司向东道国投资或在国际经济合作中要面对各国相当凸显的会计差异，国际会计应运而生，逐渐成为一个新兴及重要的会计分支。因此，从某种意义上说，国际会计^⑤的开拓和发展，是从国别会计的比较研究开始的。在这一时期，“协调化”的概念还不明确。

与“会计国际化”概念相对应的，是不能不提的“会计国家化”概念。会计属于社会科学的范畴，不同的传统、经济、政治及法律等环境因素对会计发展具有不同程度的影响。一般认为，会计一直带有浓厚的国家特色，可以说，有多少国家就有多少会计标准，没有两个国家的会计标准是完全一样的，这就称为“会计国家化（nationalism）”^⑥。的确，会计的产生和发展离不开一定的社会环境，不同的社会环境，必然产生与之相适应的不同的会计。即使经济全球化发展到今天，各国社会经济环境等的差异仍然是客观存在的，会计国家化是毋庸置疑的。在会计国际化概念提出的同时，也引发了“会计国际化”与“会计国家化”之间的争论，“求同存异”逐渐成

① 常勋：解读国际会计协调化，《会计研究》2003 年第 12 期。

② 例如常勋（2001）、王松年（2001）等。需要说明的是，本书中提及的会计国际化都是针对财务会计的，这也是会计学者一般默认的共识，尽管有学者还提出了管理会计国际化、税务会计国际化等概念，如王善平（2001）等。

③ 郭道扬：关于经济国际化与国际会计协调，《财会月刊》1997 年第 7 期。

④ 葛家澍、林志军：《现代西方会计理论》，厦门大学出版社 2001 年版；常勋：解读国际会计协调化，《会计研究》2003 年第 12 期。

⑤ 国际会计的迅速发展虽然只是二三十年的事，但是对于国际会计概念的理解却众说纷纭，莫衷一是。诸多会计学者对国际会计都有独到的见解，如国外学者 Choi and Mueller（1992）、Lawrence（1996）、Choi, Frost and Meek（1999）等，中国学者也有相当的借鉴和分析，如常勋（2001）、王松年（2001）等。国际会计的范畴相对会计国际化等概念大得多，本书无意对此多加探讨。

⑥ 王松年主编：《国际会计前沿》，上海财经大学出版社 2001 年版。

为普遍的认识。环境因素对会计的影响是“国际化”与“国家化”学者论争的出发点,同时随着对各国环境差异的认同和对经济全球化趋势的明确,“会计国际化”与“会计国家化”从“环境”这个因素上找到了切合点。正是在这样的背景下,“求同存异”的“会计国际协调化”概念才正式在国际论坛上出现,其时间比“会计国际化”概念要滞后得多(常勋,2003)。

(二) 会计国际协调化

在经济不发达、国际经济交往不多的情况下,各国之间的会计差异对国家经济活动、政治活动来说虽有影响但并不重要,随着国际贸易和国家投资规模的不断扩大以及世界范围经济交往的不断增加,对各国现行会计制度与实务进行协调的呼声日益高涨。会计国际协调化最“著名”的案例莫过于德国“戴姆勒-奔驰”公司^①,1993年它首次在纽约证券交易所上市时,按照德国会计准则编制报表产生6.15亿德国马克的利润,而根据美国GAAP则是高达18.39亿德国马克的亏损。二者之间悬殊的差距给公司造成极大的负面影响。常勋(2003)指出,“国际协调化”与“国际化”并不是同义词,会计的“国际协调化”概念源于“国际化”概念,后来,甚至以“协调化”来描绘“国际化”了。

许多国际会计研究者对会计协调化进行了界定,例如,洛贝斯和帕克(Nobes and Park, 1981)认为协调是通过对会计惯例的变异程度加以限制从而增加其可比性的过程;科伊和穆勒(Choi and Mueller, 1984)认为不同的国家可以存在不同的准则,只要这些准则是相互协调的,也就是说它们在逻辑上不相互冲突;阿潘和拉德包夫(Arpan and Radebaugh, 1992)认为^②协调就是一种缩小各种标准和实务差异以形成一套严密的可接受的标准和惯例的过程;都卜尼克和沙尔特(Doupnik and Salter, 1995)认为,协调化就是减少国家间会计实务的差异;科伊、弗斯特和梅克(Choi, Frost and Meek, 1999)认为,协调是对会计实务差异设定限度以增加其可比性的过程;桑德格雷(Saudagaran, 2001)认为会计协调化可以定义为,旨在增强不同国家会计规范下生成的财务报表的可比性的过程;如此等等。

中国的会计学者对会计国际协调化也提出了自己的观点,例如葛家澍、刘峰(1993)认为,协调是在可能的范围内,尽量减少差异,寻求一致,其目标是寻求各国会计的共性与一致之处,消除不必要的分歧,尽量减少各国之间在会计和报告准则方面的差异,以提高会计信息的可比性、同质性;葛家澍、林志军(2001)认为,协调化要求各国会计准则通过不断的协调能求同存异,增进共同的内涵,逐步缩小不同会计制度之间的差异,提高不同国家会计实务和财务报告的可理解性和可比性;魏明海(2003)认为,协调化就是一个透过缩小两种或多种处理方法之间的差异,以

① 曲晓辉、陈少华、杨金忠等:《会计准则研究——借鉴与反思》,厦门大学出版社1999年版。

② 常勋等:《国际会计》,中国财政经济出版社1999年版。

寻求提高财务报告可比性的过程等。

然而,普遍的观点认为,迄今对于“会计国际协调化”还没有一个严谨而达成共识的定义。纵观上述列举的这些定义,我们从中可以归纳出协调化的特征^①:其一,协调化是一个过程,不是一蹴而就的;其二,通过这个过程,可以限制和缩小会计实务中的差异;其三,协调化的目的或结果是形成一套公认的标准(准则)和惯例,促进各国会计实务和财务信息的可比性^②。此外,常勋(2003)指出,现实中通常使用“国际(的)会计协调化”(international accounting harmonization),而较少地使用“会计(的)国际协调化”(international harmonization of accounting),或许只是一个习惯问题,没有必要加以深究^③。本书对此也不加区别地使用。

(三) 会计国际化与会计国际协调化的关系

葛家澍、刘峰(1993)认为会计国际化主要有三种不同的含义:(1)国际化就是相互交流、相互沟通,明白差异之所在,即“沟通”,很多会计国际化的学术研究都以此为目标,比如关于比较会计的研究、会计模式的划分等;(2)国际化就是在可能的范围内,尽量减少差异,寻求一致,即“协调”,目标是寻求各国会计的共性与一致之处,消除不必要的分歧,尽量减少各国之间在会计和报告准则方面的差异,以提高会计信息的可比性、同质性;(3)国际化就是实行全球会计的一体化、统一化,即“统一”或“规范”。同时他们还指出,这三种会计国际化的思想,呈现了一种逻辑上的顺序关系:沟通是基础,在沟通的基础上自然产生协调的要求,但协调不能从根本上解决各国间存在的分歧所以又产生了统一的愿望。劳秦汉(1998)对此也有类似的划分,他将会计国际化分为三个阶段:初级阶段(前期)的比较性的会计国际化、中级阶段(近期)的协调性的会计国际化、高级阶段(远期)的统一性的会计国际化。孙铮、朱国泓(2003)认为,根据历史重大事件,会计国际化可以划分为四个发展阶段:第一阶段是萌芽发展阶段,为复式会计的产生至1929年美国金融大崩溃;第二阶段是逐步发展阶段,为20世纪30年代至1973年,其标志分别是美国会计程序委员会和财务会计准则委员会的成立;第三阶段是国际协调阶段,它起始于1973年国际会计准则委员会的成立;第四阶段是世界大同阶段,即会计信息成为全球通行商业语言的理想阶段。不难看出,这些观点一般都认为“会计国际化”是一个总括的概念,基本上包括了“比较研究→协调→统一”的整个过程,这与前述认为国际化是一个泛义词的观点是基本一致的。

① 常勋:《国际会计》,厦门大学出版社2001年版;常勋:解读国际会计协调化,《会计研究》2003年第12期。

② 此外,其他的国际会计学者也提出了这样的观点,如Mueller, Gernon and Meek(1997), Iqbal, Melcher and Elmallah(1997)等,在此不一一列举。

③ 然而,诸如有人提出的“国际化协调”,我们认为是混淆了“国际化”与“协调化”的概念,对此不表示赞同。