

1 绪 论

从 20 世纪 80 年代中后期开始,我国就为加入关税与贸易总协定(1995 年 1 月 1 日正式成为世界贸易组织 WTO)进行不懈地努力,这一努力已经露出了希望的曙光。这意味着我国的社会主义市场经济将与世界经济体系融为一体,成为与该组织成员国一样享受平等待遇的经济伙伴的竞争对手,我国的经济大门将进一步向世界敞开。国际贸易的发展,使我国经济与各国经济在更大程度上相互依赖、相互促进;经济活动超越国界,必然要求作为通用商业语言(Language of Business)的会计,要有统一的‘文字’和‘语法规则’,以消除语言障碍,为国际经济交流和国际贸易发展提供便利。这就是会计准则国际协调的最简单的要求。

那么,会计准则国际协调化是由哪些因素引起的呢?我们不妨从它的内因、外因和历史必然性来考察。同时,我们还要对会计准则国际协调的基本概念加以界定,以使我们嗣后的探讨得以深入进行。

1.1 会计准则国际协调的动因分析

1.1.1 协调的内因:会计性质

会计是人类为了生存而从事社会生产活动的产物,这一点似有公论。“会计主要是适应一定时期的商业需要而发展的,并与经

济的发展密切相关。^①人们为了控制生产和管理经济,需要对经济活动中发生的财产变化和效益高低等方面,用数量加以描述和表现,以做到心中有数,这种数量记录职能的发展和记录人员的专职化,就逐渐形成会计的最初形式。会计的内容和形式,经历了一个长期变化和完善的过程,在这个过程中,会计的许多特点逐渐地发展和形成起来。会计的演变与发展,首先取决于社会生产对经济信息的需求。当社会生产水平尚处于刀耕火种时代时,人们所从事的各种以生存为目的的生产活动,只需要凭大脑和简单的记录就可以计算其数量,将生产所得进行分配安排,以及计划自己的各项活动,这时的信息需要量极少。在社会发展到一定阶段,生产规模日益扩大,生产过程日益复杂,经济往来日益增多,仅凭头脑记忆来反映大量的事项和信息就不可能了。于是,曾经作为生产职能的附带职能的会计,便分立为一项专门职能。在社会经济高度发达的今天,人们对生产过程和经济活动的信息需求更多更细,要求更高更严,会计的职能就在这种需求中演变得更加完善,功能更加齐全。会计的演变发展,同样取决于人们关心经济效益的程度。经济效益是社会经济活动中永恒的主题,无论在什么样的社会形态下,人们对经济效益的追求都是一致的,都希望用尽可能少的劳动耗费和尽可能少的劳动占用来获得尽可能多的物质财富。而对经济效益的追求,归根到底是对节约劳动时间的追求;在一切社会状态下,人们对生产生活资料所费的劳动时间必然是关心的,虽然在不同的发展阶段上关心的程度不同。^②这种‘关心’导致人们对经济活动的记录、计量和对经济效果的比较。在生产力越发达、资源枯竭越严重的时代,人们对经济效益的关心程度越

① [美] M. 查特菲尔德:《会计思想史》文硕等译,中文 1 版,22 页,北京,中国商业出版社,1989。

② 马克思:《资本论》(第一卷),《马克思恩格斯全集》,中文 1 版,第 23 卷,88 页,北京,人民出版社,1972。

高,因而会计发展的动力就越大。会计的演变与发展,如果更具体地看,还取决于商品经济和市场经济的发展。^①在商品经济时代,人类社会经济活动的交换行为的商品性,交换价值的货币计量性特征真正出现,会计核算找到了非它莫属的计量形式——货币。从这个意义上说,在商品经济条件下,才产生了真正意义上的会计,而在此之前,会计核算与其他经济核算混合在一起的。在以市场为主体配置社会资源的市场经济条件下,会计拓展了更广阔的用武之地,尽管目前仍有许多让会计困惑的领域,但就已经成熟的方面而言,会计作用的发挥已达到了淋漓尽致的境地。

然而,对会计本质的认识,人们有着不同的理解。有称之为“信息系统”的,有称之为“管理活动”的,有称之为“工具”的,也有称之为“艺术”的。在实际工作中,人们又通常把会计人员、会计工作统称为“会计”。但是,无论人们如何定义会计,整个会计活动都是由会计人员、会计工作和会计事项所构成的。其中,会计人员是组织会计活动、进行会计工作、处理经济活动(或会计事项)的主体,会计工作是会计人员的直接处理对象,会计事项则是会计人员通过会计工作处理的间接对象。而会计工作在反映社会经济活动或提供与决策相关信息的过程中,是作为会计人员的客体存在的。但相对于被反映的经济活动来说,它又是作为一个反映主体发挥其作用的。也就是说,会计工作是处于会计人员和经济活动之间的一个中介环节,正如同摄影师手中的照相机。实际上,人们通常把会计人员和会计工作均称为“会计”,就像人们将摄影师在从事工作时的情形称为“照相”一样。从这个意义上讲,会计人员与会计工作都是会计反映的主体。

那么,什么是会计的客体,会计的客体有什么样的特性?会计

^① 傅云龙等:《社会主义市场经济与传统文化》,22页,北京,中共中央党校出版社,1995。

的客体即会计的对象。所谓对象,乃观察与思考的客体,也指行为的目标。会计作为一个“价值运动的信息系统”或“企业财务运动的信息系统”;^①其观察与思考的客体,就是生产经营活动的全过程。但仅用“过程”来表明会计的客体,未免有失之过广之嫌,因为这个“过程”同样也是生产管理、物资管理等客体。前已述及,只有货币计量成为会计的专用工具时,会计才成之为“会计”。也就是说会计反映生产经营活动的过程,只是以它特有的方法,对生产经营活动过程的价值量加以反映。生产经营过程的“价值运动的数量方面,就成为了价值运动这一事物的特定方面,即表现价值运动中的投入与产出的矛盾,或是劳动与劳动成果的矛盾,或是效用和生产费用的矛盾等等方面。因而会计的对象就可以这样来表述:再生产过程中价值运动的数量方面。”^②这种表述,由于将一切与本质无关的表面现象抽象掉了,成为一种无社会“色彩”的定义,因而可称之为“会计对象一般”。^③

然而,我们的认识还必须从一般到具体。会计对象在不同的社会形态中,确实确实有其特有的“色彩”。尽管在资本主义社会和社会主义社会中,再生产过程的价值运动都可以称为“资本运动”;会计对象就是资本运动的数量方面,但在其身后所隐含的生产关系的性质却有着根本的不同。

“一门学科的性质取决于它的研究对象”。^④同理,会计的性质自然决定于会计的对象。如前所述,会计对象一般可表述为“再生产过程中价值运动的数量方面”。而生产过程,作为最抽象从而是最简单的物质资料的生产,即使用价值的生产过程或劳动过程,在任何社会是没有什么本质区别的……在资本主义社会和社会主

①吴水澎:《财务会计基本理论研究》,131页,沈阳,辽宁人民出版社,1996。

②吴水澎:《财务会计基本理论研究》,83页,沈阳,辽宁人民出版社1996。

③吴水澎:《财务会计基本理论研究》,84页,沈阳,辽宁人民出版社1996。

④葛家澍:《论会计理论的继承性》,载《厦门大学学报》,1981(3),16页。

义社会都同样要耗费物化劳动和活劳动,都需要把投入和产出进行比较,以确定经济效益的大小等等。这些都是生产过程的本质。而作为生产职能的附带工作,即为管理生产而提供信息的会计,它同生产技术存在着密切的联系,对于不同的社会来说也同样没有什么本质的区别;如果有,也只是会计的技术水平的不同而已。^①尤其是,会计所反映的乃是价值运动的量的方面而非其质的方面,它主要运用货币计量的方法与技术,揭示客观存在的社会经济活动的数量方面,并予以客观评价,最终把加工后的数量信息传递给信息使用者,以达到为决策提供依据,进而提高经济效益的目的。在此过程中,会计主要体现为一个专门技术方法的集合体,它的主要任务就是将各种技术方法综合运用,对相关数据进行合理的加工处理,最终生成对决策有用的财务信息。这在任何社会形态下都不会有什么根本性的差异,如果说有差异的话,那仅仅是技术方法的完善与否之区别。鉴于此,会计作为一门方法的科学,其主要属性毫无疑问地当为技术性。当然,不容否认,会计总是体现为一定历史阶段或一定社会形态的会计,而且价值运动的数量方面也不可能完全脱离价值运动的质的方面而独立存在,因而会计必然会反映出该历史阶段或社会形态的某些特征。同时,任何社会形态的生产过程都要受到其当时的生产关系的影响,它的生产组织方式、管理形式、分配方式都和一定的生产关系相联系。这就决定了在运用会计中,必然会反映出一定的生产关系。当然,这种生产关系的反映,不在于会计技术方法本身,而在于会计技术方法的主观取舍和技术方法的运用结果上。例如,在奴隶社会,庄园主把奴隶作为其财产记录在账簿中,就簿记方法本身是无所谓阶级性的,但就簿记方法运用的结果来看,却反映出了当时血腥的生产关系。对此而言,会计不可避免地具有社会属性。总而言之,会计具

^①吴水澎：《财务会计基本理论研究》，120～121页，沈阳，辽宁人民出版社，1996。

有二重属性,一是它的技术属性,二是它的社会属性。

会计的技术属性是它的主要属性。技术属性体现在两个特征上 其一,生产的发展对会计起决定性影响。会计的前身簿记之所以产生于中世纪的意大利,是因为当时地中海沿岸的佛罗伦萨、热那亚、威尼斯等地商业与金融业的发达,客观上要求簿记方法进行革命,最终导致了复式簿记方法的诞生。从簿记发展到会计,同样是生产力发展的结果。在 18 世纪末至 20 世纪初的时期里,英国作为最早的资本主义国家,工业之发达,生产力水平之高,居全球之冠。为适应生产规模日益扩大的需要,股份公司这种新型的企业组织形式便得以产生和发展,由此带来了信息披露的方法、查账的技术以及资产估价方法的出现等等,使会计具有了现代意义。第二次世界大战以后,美国无论在生产或科技方面均居世界领先地位,会计发展的重心自然从英国移到美国。成本会计的发展、管理会计的兴起、财务会计的完善,使会计发展到空前的高度。所以,会计的发展起因于生产力的发展。其二,会计技术方法本身具有国际性。会计作为一门技术和方法,是人类共同创造的财富。无论在什么时期,会计发展到何种程度,都有许多国家和地区的人民对会计技术方法的进步做出不同程度的贡献。在古代有巴比伦、埃及、中国、希腊和罗马,中世纪有意大利,现代有英国、美国等等。而且不论哪个时代的会计技术方法一旦出现,嗣后便在当时的世界范围内逐渐传播,最终成为全人类共有的财富。会计技术方法的推广流传,显然并不因社会形态的不同而受影响。

会计的社会属性是它的次要属性,它通常是指在不同的社会形态背景下,人们在如何使用会计技术方法上会受到生产关系的影响,而这种影响也仅仅反映在会计技术方法所加工或处理的经济事项以及最终生成的财务信息上,并非会计技术方法本身。实际上,会计的社会属性更多地表现为一个国家的,包括经济、法律、政治、文化等因素在内的环境对会计产生的影响。例如,一个国家

的经济发展水平、法律制度、政治体制、文化传统等,都可能产生接纳某些会计技术方法,而拒绝某些会计技术方法,或接纳某一国的会计技术方法,而拒绝惯例性的会计技术方法(我国在改革开放前即如此)的情况。会计的社会属性会因国家不同而不同,它是导致各国会计差异的根源。

从会计的性质分析,我们可以得出这样的结论:立足于会计的技术属性来看,则会计的技术水平与社会生产力水平的高低是成正比的,生产力水平越高,会计技术方法就越完善;生产力水平在哪里越发达,会计技术方法在哪里就越发展。会计技术方法是没有国界的,作为全人类的共同财富,无论什么社会形态的国家,只要客观需要,都是可以采用的。因此,从会计协调的角度看,会计的技术方法在各国之间是可以而且容易协调的,并可进而实现统一化。而立足于会计的社会属性来看,会计就会受到生产资料所有制形式、各国的经济、法律、政治、文化环境等不同的制约而显示出差异,这就不那么容易消除的。这是因为会计的社会属性要求会计尽量适应本国的环境和利害关系,具有本土化倾向。打个比方,从技术属性出发看会计协调,有如不同国家生产的电视机的制式不同,但只要改成国际线路就通用了;而从社会属性出发看会计协调,有如某种采油设备,出产石油的国家可以采用,而不产石油的国家一定不会采用。

应当指出,会计性质的两个方面并不是孤立割裂开的,它们之间有着内在的相互联系。会计的技术属性与生产力的发展紧密相关,无论什么样的社会形态,发展生产力总是第一位的事情,因而会计的技术性是其性质的主要方面。会计的技术方法是会计的主要内容,可以说,一部会计发展历史,主要就是会计技术方法不断发展、完善、传播、流传的历史。会计方法的出现,也不断促进社会生产力的发展,新的会计方法可以改变生产它的环境。“一般地说,文明水平愈高,簿记方法就愈精湛。随着记账必要性的增强,

会计资料促进或妨碍经济发展的能力也增强。”^① 会计技术属性的这种力量,对会计社会属性限制会产生冲击。因为生产力的发展,最终会打破桎梏其发展的生产关系,用以代之的是新的生产关系,生产关系的变革,也会带来经济发展、法律制度、政治体制乃至思想观念的变化,从而带来整个社会的进步。当然会计的社会属性也会影响技术属性的发挥。因为在一般情况下,会计技术方法的传播需要合适的接纳环境,为什么管理会计直到 20 世纪 70 年代后期才开始逐渐被介绍到我国,我国直到 1992 年末才真正接受国际会计惯例?这就是由于会计社会属性对会计技术方法产生的排斥性所造成的。所以,会计技术方法能否被科学使用,充分发挥作用,在一定程度上取决于会计社会属性的包容量。

当然,对会计的社会属性应辩证地看待。世界上没有一成不变的事物,会计的社会属性亦如此。随着科学技术的不断进步、社会生产力不断提高、经济发展不断国际化、各国文化交流的不断深入,会计的社会属性会因受到外界的不断冲击而逐渐弱化。因为各国会计只有适应国际经济一体化的潮流才有用武之地,而在这种共同的适应性变化中,各国会计的协调就成为必要的和可能的。

总之,会计具有双重性质。会计的技术属性使其具有国际化主张,提倡会计协调,并以实现统一化为最终目标。而会计的社会属性使其具有本土化主张,提倡各具特色,各行其是。在双方合力作用下,鉴于会计的技术属性占据主导地位,同时,会计的社会属性又非一成不变,在社会发生变革和会计技术属性国际化要求十分迫切的情况下,它也会趋向某种程度的国际协调。因此,会计协调有其内在的必然性,它是会计科学发展的大势所趋。相应的,作为会计规范化的结果,会计准则亦毫无疑问地具有其协调的内在

^① [美] M. 查特菲尔德著,文硕等译:《会计思想史》,2 页,北京,中国商业出版社,1989。

必然性。

1.1.2 协调的外因：世界经济一体化

任何事物的存在和发展都有其深刻的理由和原因，会计准则国际协调的出现，自然也不例外。世界经济一体化的发展趋势，对会计准则国际协调化提出了不容置疑的要求。这种必然要求体现在以下几个方面：

1. 跨国公司的出现所引起的具体的对内、对外的会计问题，都与国际会计领域发生关系。对内的会计问题包括 结转价格、外汇风险管理、预算、经营状况评价和资本预算等 对外的会计问题包括 合并报表、外币折算、通货膨胀会计等。这些问题都面临着跨国公司所涉及到的国家之间的差异，需要具体解决办法。问题是在国内会计和跨国公司会计有区别的情况下，能否有一套具体的多国会计标准被使用？“多国公司的会计责任和国家会计标准使用范围的扩大，两者间缺乏一致，会导致这样的结论 即需要世界范围内的多国公司会计报告的协调——揭示与计量。”

2. 国际投资活动的兴起。过去的 30 多年间，国际间的竞争进一步加剧。任何国家的企业要想在竞争中求得生存与发展，就必须面对国际市场，改进经营管理，加速技术进步，使产品不断更新换代，合理、节约地利用资源，所有这些都需要大量资本。极大的资本需求量仅靠企业自身的留存收益和国内资本市场的供应是满足不了需要的，因而必须把眼光投向国际资本市场。在国际资本流动过程中，资本的需求者和资本提供者都要了解对方的财务状况。尤其对资本提供者来说，它更要了解投资及贷款活动所涉及国家的财务报告准则以及以此为基准提供的财务报告，从而能正确地分析和评价被投资方的财务状况。而资本需求者只有提供符合要求的，能详细、公正、充分体现表达财务状况的财务报告，才有可能获得资本提供。

3. 国际贸易的发展。资料表明,近 30 年来,国际贸易额的增长长达 30 倍以上。在国际贸易交往中,购销双方都需要利用财务信息了解对方的财务状况,如果财务信息是基于不同的会计准则提供的,则需要通过一定的方式加以协调,如果采用同一标准来提供,就有利于双方的了解和沟通,有助于双方做出判断与决策。

4. 世界资源配置的需要。没有任何一个国家拥有其经济增长所必需的全部资源,世界各国间的经济依赖性很强,尤其是发达国家对发展中国家的依赖更甚。例如,美国的 NIKE 体育用品就在很大程度上依赖于亚洲,尤其是东南亚国家的劳动力与原材料。美国 BOEING 公司飞机零部件的生产广泛分散于几十个国家。对于这种资源配置格局,极其需要国际间会计准则的协调作基础。

5. 金融全球化的要求。如今的国际金融市场大有“牵一发而动全身”之势;“巴林银行倒闭案”殃及整个欧洲;“东南亚金融危机”震荡了整个世界。面对金融风险的肆虐,提高防范风险的能力是各国面临的课题。各国联手抵御金融危机,沟通、协调各个国家的会计准则是一个必要环节。

会计准则国际协调的理论在 20 世纪 40~50 年代就开始出现,究其原因,正是顺应了国际经济、跨国公司、国际贸易发展的需要,符合世界经济一体化趋势的要求。不仅如此,会计准则的国际协调还会给各国带来极大的好处,这种利益驱动对会计准则国际协调的发展也是一种动力。国际货币基金(IMF)临时委员会前主席特纳(J. N. Turner)在第 12 届国际会计师大会(ICA)上谈到“世界适用准则”时,认为会计准则的国际协调有三大好处^①。

1. 会计准则国际协调所带来的最大利益是国际财务信息的可比性。这种可比性成为一个参照系,用以对照外国的财务报表,对其可靠性进行评价,消除其可能带来的误导,从而就排除了国际

① 杨绍纯:《国际会计》,215 页,天津,南开大学出版社,1987。

资流动上的最大障碍，有助于正确的投资决策的制定，减少投资风险。

2. 会计准则国际协调可以节约时间和金钱。一方面，可以把当前因要求符合不同国家的法律和惯例而编制的多套财务报告上的不同财务信息进行合并时的花费节省下来，也就是说，如果直接按各国协调后的会计准则编制财务报表，可以产生极大的节约；另一方面，在一些国家制定本国会计准则时，可以借鉴或引入国际通用的会计惯例，这样既可以节约制定成本，又可以使本国会计准则与国际会计惯例保持协调。

3. 会计准则的国际协调可以使全世界的会计准则提高到尽可能高的水平。在会计准则国际协调的过程中，必然要进行不同准则、不同惯例之间的比较，进行优胜劣汰的选择，并进行充分的理论说明，这无疑是对各国会计准则的“提炼”，使之保持在与经济发展相一致的高水平上。同时，对于那些会计与审计仍未编纂成典的发展中国家来说，会计准则目标协调的过程就是一个极好的学习、消化过程，能够大大提高这些国家会计职业界的水平。

除上述三点外，我们认为以下几项也是会计准则国际协调的动因：

1. 会计准则国际协调为国际会计公司的发展提供便利条件。一些国际会计公司，如著名的“五大”（The Big Five），从事的都是跨国业务，受着不同国家的不同会计准则的困扰，如果各国会计准则协调一致，那么跨国公司的财务报告审计、比较分析，以及财务咨询工作的复杂程度就会大大降低。

2. 各国经济发展的内在要求。无论什么类型的国家在全球经济一体化、相互依赖性极高的国际经济环境中，都希望并努力做好本国与其他国家的各方面关系的协调，其中会计准则的协调是重要的一环，以有利于本国经济发展。发达国家有发达国家的所求，发展中国家有发展中国家的企盼，最终都在国际市场上交流、交

换、互补,各得其所,这些都要求有共同基础的财务信息作前提。

世界各国都渴望在地球这个越来越狭小、资源越来越缺乏的生存空间争得自己应有的一席之地,这必须依靠世界经济的一体化才能实现。人们都认识到,只有通过和平、和睦、合作、同益才能谋求自身的发展,因而会计准则的国际协调就成为世界各国一种内在的要求。

不能不提到的是,世界经济的高速发展,离不开高科技进步的推动。20 世纪中叶,一场新的世界科技革命开始兴起,这是 20 世纪初上半期科学文化发展的必然结果。量子论、相对论是 20 世纪初出现的现代科学技术的两大基础,信息技术、自动控制和系统工程是 20 世纪中叶出现的现代科学技术的三大支柱,而其中的电子计算机、电脑成为现代科学技术的核心和精神中枢。在此基础上,引发了许多新兴科学技术,形成了许多交叉科学和综合科学,科学技术高度分化和高度综合,基础理论科学、技术科学、应用科学、工程技术紧密结合,成为现代科学技术发展的一个特点。这场科学技术革命几乎涉及了科学技术的各个领域,并引起了社会经济、政治、文化各个方面的深刻变化,引发了一场新的产业革命。

系统论、信息论、控制论的诞生及它们的有机结合,构成了现代科学技术的主体,包括现代科学技术的哲学思想、技术标准、网络系统和控制功能等。现代科学技术的发展带来的是社会生产力的高速发展。从 20 世纪初至今,社会经济的发展变化令人瞠目结舌。资料表明,美国农民在 20 世纪初占劳动力的 $\frac{1}{3}$,如今只占 3%,也就是说,科技的发展使得农业实现了机械化、电气化、自动化,3%的农业人口就可以养活所有美国人,还有剩余可供出口。科学技术的发展也改变了社会投资结构,例如,经济效益的提高,在第一次世界大战前,67%靠资本与劳动力的增加,33%靠智力投资;一战后,资本和劳动力增长的比重下降到 32%,而智力投资增长比重上升到 68%,当代发达资本主义国家工业劳动生产率的提

高,80%是依靠科学教育文化水平的提高所取得的。“知识就是力量”,“知识就是生产力”在现代社会发展中得到了充分验证。

生产力发展水平的提高,带来了生产规模的扩大,生产的社会化和专业化,以及生产组织形式的现代化。而所有这一切又带来了管理的革命和进步。20世纪初以泰罗制(Taylor System)为标志的科学管理代替了以封建“人治”和经验式的传统管理。从20世纪50年代开始,进入了“现代管理阶段”现代自然科学和社会科学的技术不断地引进企业管理,使企业管理的科学技术性和社会化程度均达到空前高度。在这一时期,管理科学先后出现了行为科学、管理科学、经验学说、决策学说、系统学说、权变学说、企业文化学说等不同的理论,在这些各具特色的理论指导、影响下,企业管理的观念、方式、手段、方法等发生了一系列变化,管理科学水平大大提高。

管理是社会劳动分工和协作的产物,受到一定时期的科学技术水平、社会政治经济制度和文化环境的制约。由于管理涉及到人的因素,因而不可避免地要受到社会制度、经济环境、传统文化等的影响。管理既有反映社会协作劳动的要求,科学组织生产的自然属性,也有反映一定社会形态中统治阶级意志,受生产关系影响和制约的社会属性。

会计产生于人类对生产劳动进行管理和核算的需要,并随着社会生产力的提高而发展,它是社会经济管理活动的一个重要组成部分,既然属于管理工作,会计除了与生产力相联系的自然属性一面,不可避免地要反映出其与生产关系相联系的社会属性一面。而与生产关系相联系的社会属性一面通常是以制度的方式表现的。

制度的定义,在这里的内容是较宽泛的,它指的是那些人们自愿或被迫接受的、规范人类选择行为的习惯和规则。习惯是指文化传统或风俗、禁忌等等,规则包括各种法律、规定及政策等等。

可见,制度可分为两种,正式的和非正式的。法律、规章、组织等等称为‘正式的’制度,文化传统、习惯、道德、意识形态等等则称为“非正式的”制度。无论是正式的还是非正式的,制度都是调节人际关系的一种‘规则’,都是社会对个人行为的某种约束。任何制度的建立必须与其存在的社会环境相适应,任何新制度不与传统的文化相结合,就不能真正在一个社会中建立。

会计的准则或制度亦是如此。一国的会计准则和制度受制于该国社会经济发展的需要,同时也受制于该国的社会经济、法律、文化、道德、习惯等环境因素。不同国家的环境不同,因而产生的会计准则自然就有这样那样的差异。会计准则的差异导致了各国经济交往和跨国贸易的困难,因此,其国际协调的问题不可避免地摆到桌面上来。

总之,我们认为:高科技的发展促进了生产力水平的迅速提高,生产力的提高引发了管理科学的革命,管理水平的上升又促使制度发生变迁。而制度(包括会计制度)是隐含在其背后的社会经济、法律、文化、道德、习惯的集中体现,各国制度的差异不言而喻。由于差异的存在造成了国际性经济交往、投资、贸易等的障碍,因而国际间的协调就成为必然。在这个意义上,会计准则的国际协调也是高科技发展的必然结果。

1.1.3 协调:历史的趋势

从历史出发,会发现许多有意味的东西。

“会计史可以分成两大不同的时代,即复式簿记出现以前的500年和复式簿记出现以后的500年。”^①查特菲尔德先生的用意大概说明从远古时代到中世纪这一段历史时期,会计的发展极为

^① [美] M. 查特菲尔德:《会计思想史》,文硕等译,中文1版,3页,北京,中国商业出版社,1989

缓慢,并且没有什么可以大书特书的东西,所以,才把会计发展的历史简单地以 1494 年巴乔利的复式簿记著作诞生为中线取前后 500 年时间来研究会计发展历史。

在 1494 年前后的 200 ~ 300 年间,欧洲正处于一个资本主义时代到来前的思想文化的准备时期,这就是文艺复兴、宗教改革和启蒙运动。这是人类历史上一次伟大的思想解放运动,它最重要的成果,是真正意义上的科学的诞生,而在前面开路的是文艺。恩格斯曾指出,近代自然科学惟一地达到了科学的、系统的和全面的发展是从文艺复兴时代开始的。文艺复兴为资本主义社会打下了思想、文化的基础,其伟大成果特别地反映在自然科学上。在这次思想解放运动的促进下,哥白尼提出太阳中心说,开普勒创造天体力学,伽利略为近代实验物理奠基,牛顿完成近代自然科学总结工作,许多科学家们在化学、生物学、生理学等方面取得辉煌成就。这一时期,经济学家也开始了资本主义经济思想理论基础的研究。完全可以认为,文艺复兴带来了一次科学大革命,导致了工业革命的爆发。如果说从机械运动到热运动规律的发现(即火的发现利用),揭开了人类社会的序幕,那么从热运动到机械运动规律的发现,蒸汽机的发明使用,便标志着人类工业社会的到来。^①在这场轰轰烈烈的变革中,人民的创造性厚积薄发,许多古老的学科也发生了质的飞跃,会计也不例外。

会计概念最早的发源地据考证是在埃及、希腊、罗马,远在奴隶社会中后期就已经有了某些重要的会计和审计概念。但在中世纪之前会计的发展是非常缓慢的。从十二三世纪开始,地中海沿岸的国家和地区成为当时世界贸易和银行资本的中心,为复式簿记的产生培养了温床。文艺复兴的开始,解放了人们的思想,会计的单式思维逐渐转向双向思维;在 1494 年意大利出版第一本有

^①孙凯飞:《文化学》,143 ~ 175 页,北京,经济管理出版社,1997.

关复式簿记的著作之前,复式簿记已经流行了相当一个时期,会计的这一套方法反复试验了至少三百年之久”。^①在这“反复试验”的背后,有着其重要的客观条件(1)比萨的列奥纳多大公(Leonardo of Pisa)在 11 世纪推行使用阿拉伯数字以代替罗马数字进行账簿的记录;(2)11~13 世纪的十字军东征战争使意大利沿海城市成为与东方贸易的连结中心;(3)航海业的迅速发展,促使商人们开始进行海上合伙长途贩运;(4)商业贸易对资本的需求,推动了借贷资本和银行信用的发展。^②在复式簿记产生的过程中,不仅仅是意大利人的创造,而且包含了其他国家与地区人民在会计发展的漫长历史进程中所做的贡献。甚至霍尔泽(H. D. Holzer)认为复式簿记账最早是由马可·波罗(Marco Polo)从中国带入欧洲的。^③这当然是一种未经证实的说法,但它表明,会计的产生与发展本来就具有国际性。

意大利簿记方法并不由意大利人垄断。随着历史的发展,世界贸易的中心逐渐转移,在荷兰、西班牙和葡萄牙兴盛起来。因为在当时的交通运输条件下,海路是通往世界各地的捷径,谁掌握了造船术、航海术,谁就能在国际贸易中占领先地位,而荷、西、葡三国恰好具备了条件。会计的发展与经济的繁荣总是共生的,自然地,从 15 世纪末起会计发展的重心移到了西班牙和葡萄牙。法国大革命后,法国的经济发展开始了新的纪元,欧洲乃至世界的经济中心转移到了法国,复式簿记也在法国落户。1673 年法国政府正式规定了商业条令,规定商人每两年编制一份财产目录,成为会计标准化最早的先例。复式簿记开始在欧洲大陆,包括德国和英国,乃至日本的传播,大约在 15~19 世纪上半叶。可以说,复式

①葛家澍:《会计学导论》,2 页,上海,立信会计图书用品社,1988。

②葛家澍、林志军:《现代西方财务会计理论》,1~2 页,厦门,厦门大学出版社,1990。

③陈今池:《现代会计理论概论》,350 页,上海,立信会计出版社,1993。

簿记向全世界流传，就是会计国际化的表现；或者说会计的产生、传播是没有国界的，国际性是会计的天然属性。会计的产生、发展与生产力发展相联系，同时对经济发展有影响作用。正如沃特·尤肯（Water Eucken）所说：“复式簿记知识，乃是 16 世纪初叶德国南部发展的先决条件。什么地方缺乏这种知识或普及缓慢（如汉萨同盟城邦），它的经济发展就迟缓。由此可见，只有对经济核算方法进行改良，才能够完全改变人们对经济生活的姿态。这就是结论。”^①

由于缺乏强制的一致性，使得复式簿记的传播期较长，15～19 世纪初会计的发展几乎停滞，全世界只忙于复式簿记的介绍和引进，或者说这一时期并未产生能使会计产生革命的条件。而真正把复式簿记推向现代会计的是英国人。在 18 世纪，英国人琼斯（Jones）对意大利式簿记加以改进，将金额栏分为借方、贷方，形成英式簿记，为当时英国的新兴资本家们服务。这些集所有权经营权于一身的资本家们“将财产核算和损益计算融为一体，他们利用簿记作为经营管理的工具，对商品和财产进行计价或定价，并通过簿记处理程序及其数据来控制全部的价值运动，即整个资本运动的过程。”^②到了 19 世纪后半叶至 20 世纪初，资本主义的商品经济得到了长足发展，生产规模日益扩大，资本需求日渐增长，因而现代化的企业组织形式——股份有限公司得以广为发展。由于所有权与经营权职能的分离，行使经营职能的经理必须对所有者承担资本保全和资本增值的责任，要定期向所有者报告企业经营的情况和财务成果。而且为了取信于公众，企业向外报告的资料信息，须经由执业会计师对企业账目报表资料验审后公布，方为合法有效。并且由于生产力的迅速提高，许多新的会计问题不断出现，

① [美]M. 查特菲尔德：《会计思想史》，文硕等译，中文 1 版，88 页，北京，中国商业出版社，1989。

② 裴宗舜、吴茂：《会计信息论》，4 页，北京，中国财政经济出版社，1988。