

关于会计准则国际化的若干问题(续)

厦门大学会计系 刘 峰

会计准则国际化：理论分析

上面介绍了关于国际化的三种不同理解，并简单描述了目前主要国家国际化的现状。本文所持的基本观点是：会计准则的内容体现了一定的利益倾向，即便是会计准则本身，也代表了一定的经济利益关系。因此，任何关于会计准则国际化的要求，都要建立在经济利益关系国际化的基础上。就目前世界各国经济发展来看，由于各国经济发展程度参差不齐，社会经济利益关系的分布也不完全一致，因此，要想按照国际会计准则委员会的要求，建立全球统一的会计准则，使得所有“经济业务，不论发生在全球何处，都应该按照相同或相似的方式予以处理”（IASB, 1992），尚缺乏一致的经济利益基础。因此，下文的分析将包括这样三个方面：谁需要会计准则国际化？谁提供国际化的会计准则？通用商业语言就是要求会计准则的全球一致吗？

3.1 谁需要国际化的会计准则？

经济学的-一个基本方法是需求与供给关系分析。如果将这一思路引入到会计准则国际化领域，视议和要求；巩固系统内原有发行阵地。大家的刊物大家办，就一定能够越办越好。

十四届五中全会提出的《中共中央关于国民经济和社会发展“九五”计划和2010年远景目标的建议》和八届人大四次会议通过的《关于国民经济和社会发展“九五”计划和2010年远景目标纲要》，是改革开放和现代化建设的跨世纪宏伟蓝图，这一蓝图昭示着我国社会主义事业的美好前景。1996年是“九五”计划的第一年，是实施2010年远景目标的奠基之年，同时也是继续巩固和发展会计改革成果的关键一年。我们全体学会工作者务必要认清形势，振奋精神，积极进取，在1996年里，也来一个“开好头，起好步”。使我们学会工作更上一层楼。 □

“会计准则国际化”为特殊的“商品”（事实上，西方国家兴起的公共选择理论，就提出“公共商品”的概念），那么，这一特殊的商品应该有相应的需求方与供给方。

按照笔者初步分析，国际化会计准则的需求方主要有：跨国投资的大型跨国公司；日益国际化的会计师事务所；具有国际影响的证券组织，包括美国、英国等一些大的证券机构和国际证券组织等。

本世纪五、六十年代起，由于国际经营环境的改善，一些大的公司开始向国外寻求发展，跨国公司的发展进入黄金时期。到了本世纪八、九十年代，一些大型跨国公司在海外的资本、收入、收益等，甚至高于其在国内的资本、收入和收益。

对跨国公司来说，由于其经营活动分布在多个国家，出于管理及利益分配等多种要求，跨国公司的管理者们、特别是母公司的管理者们，希望详细了解各国经营情况。显然，按各国间存有差异的财务报表所反映的财务信息，是无法满足其需要的。因此，可以认为，跨国公司的经营管理者们，是国际化会计准则的需求者。当然，也有些学者不同意这一说法。他们认为，早在中世纪的意大利，资本就呈跨国流动，但直到本世纪四、五十年代，才开始出现国际化会计准则的要求，这就足以说明二者间并不存在直接的联系。他们认为，会计师事务所的国际化，是国际化协调的直接动力。

受跨国公司发展的影响，近一、二十年来，资本的跨国流动出现了一个新的趋势，那就是：资本流动的证券化趋势。具体地说，一是跨国、跨地区上市的股份公司越来越多。比如，在纽约证券交易所挂牌上市的外国公司有上百家。无论是这些跨国、跨地区上市的公司，还是接受跨国、跨地区上市的证券交易机构，它们都希望二者在信息披露上，存在一个统一的惯例，以节省重新编制财务报表的时间和金钱。对这些公司和证券机构来说，国际化的会计准则，将能有效解决他们的难题。

此外，国际证券组织为了加强各国证券机构之间的交流、沟通，也希望有一套国际化的会计准则。

这也是该组织全力支持国际会计准则委员会工作的原因之一。

3.2 谁提供国际化的会计准则?

如同任何一个商品市场,如果只有买方,而没有卖方,那么,该市场就不能成立。同样,对国际化的会计准则来说,只有需求方,没有供给方,也无法提供这一“特殊商品”。按照笔者分析,构成这一商品供给方的,主要有两类:致力于这一领域研究的学者;以国际会计准则委员会为代表的国际性组织。

学者的努力,永远都是科学发展的直接动力。自然科学如此,社会科学也是如此。在会计领域,没有巴其阿勒的著作,复式簿记仍然要停留在非文字传播阶段;由于佩顿的贡献,主体理论才逐渐取代所有权理论;利特尔顿对现代会计的贡献,除了会计准则,还有内在一致的会计理论体系;同样,会计准则国际化以及国际会计的创立和发展,也与少数杰出学者的名字无法分离。如上面提到的杰宁斯、库勒里奇、马霍缪勒、缪勒、齐默尔曼、乔伊、巴维希、诺布斯等人。除此之外,还有其它一些学者,对会计准则国际化的宣传、普及,并成为会计研究领域的一个热点问题,有着程度不同的贡献。美国伊利诺斯大学的国际会计研究中心,以及聚集在这一中心的一些学者,对会计准则国际化研究成为一门显学,也起到了相当的促进作用。可以说,没有这些学者的努力,会计的国际化研究,很难取得今天的成就。

同样,1973年成立的国际会计准则委员会,为推动会计国际化,起着直接的促进作用。由于该组织制订了一系列可以付诸实施的国际会计准则,使得会计国际化从学者们的书面研究和设想,转向可以执行的具体行动。

3.3 关于通用商业语言的讨论

通常,人们在讨论到会计国际化要求时,常常援引会计是“通用的商业语言”,并进而将其解释为财务会计系统应能超越国界的限制,提供通用的信息。这一观点在各种文献中可谓屡见不鲜。

既然将会计视为一种商业语言,它就应该符合一般意义上语言的若干规定。我们知道,语言的功能有多种,最常见的是两种:表达个人思想的手段;人与人之间交流的媒介。财务会计作为一种特殊的语言,它同样也具有这两方面的功能性要求:恰当、合理地反映报告主体的财务状况和经营成果;向主体利益关系人予以报告,俾便了解。进一步地看,

语言包括三个最基本的要素:语音、词汇和语法。不同的语系,这三个要素均存在差别,特别是语音和语法,更是一种语系区别于另一种语系的“象征”。但是,当语言作为一种交流、沟通的工具时,差异并不能成为交流、沟通的障碍。当今世界各国的语言,几乎都不相同。然而,这并不妨碍语言作为一种交流工具功能的发挥。换言之,当人们在彼此交流时,只要了解对方语言的结构和要素,即可达到目的。人们为了交流、沟通,会多学习几国语言,但没有人会为了交流、沟通的目的,而主动放弃自己的语言。

就财务会计而言,由于复式簿记、权责发生制、财务报表等已成为各国通用的模式结构,因此,这一“语言”的差异,主要是“语法”上的,即:会计准则的差异。因此,不同“语言”间交流的障碍主要是来自“语法”规则上,只要了解、掌握某一国财务会计的“语法”规则——会计准则,即可了解该国的财务会计信息,而毋需为了解该国的财务会计信息,放弃本国的“语言”规则——会计准则,去采用他国的会计准则。

此外,如果将财务会计信息作为相互间沟通、交流的媒介,那么,过分地强求统一,意义也不大。试想,美国和英国的会计本属同一源泉,它们各自现已存在着相当的差异,但这种差异并没有成为相互沟通、交流的障碍。果如是,为什么我们不能容忍各国财务会计准则上的差异呢?在一个提倡多元化、自由化的当今社会里,经济发展呈现多元化趋势的同时,为什么要过于强调财务会计的统一化?对这一问题的回答,又不能不涉及国际会计准则委员会这一组织。

3.4 关于国际会计准则委员会的进一步讨论

按照系统论的观点,系统内每一子系统都有着相应的功能。功能成为识别各该子系统的标志。如果没有适当的功能,那么,该子系统的存在就是不必要的。在自然界的进化过程中,它就会被逐步淘汰出系统本身。

理论地看,社会系统或人造系统也应如此,当某一系统不再具有独立的、有意义的功能,它就被淘汰。但是,由于人的介入,社会系统的淘汰不像自然系统那样有序地进行,它在相当程度上受到人的干扰,从而使系统功能发生“紊乱”,系统“优胜劣汰”的程序也无法正常进行。甚至在一定程度上还会出现反常现象:某一系统为了证实自我的存在价值,而人为地扩张其原有的功能,或“发现”

现代会计及其准则 起源探析

厦门大学会计系 王开田

原本没有的“功能”。这种功能扩张，在社会系统中，是一个极为普遍、也耐人寻味的现象。这种现象，国际会计准则委员会也全盘继承下来。当初，国际会计准则委员会成立时，强调的是协调，即：指出各国会计准则的差异之处，让报表使用者明了不同国家准则的具体差异，从而掌握财务信息的实质内容。但是，当国际会计准则委员会希望“相似的交易或事项，在全球应以相似的方式予以说明”时，它的功能在相当程度上也被“夸张”了。或者说，国际会计准则委员会为了强调、突出其在国际事务、特别是国际性会计准则制订中的“重要性”，采取了社会系统中普遍存在的“功能扩张”的方式，过于强调国际统一的会计准则，期望国际会计准则委员会成为各国会计准则的统一制订机构。这种功能扩张所隐含的另一矛盾是：各国会计准则制订机构为了强调自身的存在价值，自然不承认国际会计准则委员会的“侵权”行为，从而产生了无休止的争论。

此外，公共选择理论也通过经济人的自利动机，解释了政府部门自我扩张的一般原理和扩张的方式。实际上，国际会计准则委员会也在一定程度上符合这一理论。

结论与启示

尽管从学术架构来看，会计准则国际化是一种理想、完美的框架体系，但是，由于会计准则直接或间接地涉及到人们的利益行为和利益后果，因此，会计准则的国际化只能是有限度的。同时，就国际化的会计准则的供给与需求来看，供给方所供应的，并不是需求方所需要的，二者在对国际化的认识上，仍然存在一定的分歧。这里特别要强调的是：如果我们将会计界定为一种商业语言，就应该要承认，各种不同语言间的差异，并不会成为妨碍相互间交流的障碍。过份强调统一，目前看来，只是国际会计准则委员会自我扩张的表现之一。

我国正处在制订会计准则的关键时期。目前，我国准则制订过程中如何考虑国际化问题，也是理论界和准则制订部门所关注的焦点之一。如果片面追求国际化的第三层含义，不仅将会放弃我国已有会计理论和会计准则建设的成果，同时，也会使所制订的准则不能适应我国的经济环境，从而给企业带来损失。但这并不表明我国的会计准则要独立于国际舞台之外。我们可以吸收、借鉴各国共同的会计思想、他国有效的准则框架等。因此，对待会计准则国际化的恰当态度应该是：在相互沟通的基础上，进行适度协调。 □

一、目前的学术流派

现代会计和现代会计准则，虽已成为一种普遍现象和会计学的基本概念，然而对其产生起源却有不同的认识和观点。就现代会计而言，目前至少有三种较为代表性的观点：其一曰产生于中世纪的地中海沿岸的意大利。其标志就是“复式簿记”的产生。因为1494年意大利数学家和传教士卢卡·帕乔利出版了其名著《算术、几何、比例概要》这部著作中专设一篇《计算与记录详论》或叫《簿记论》第一次系统地介绍和论述了复式簿记原理，对流传在意大利诸城已久的复式记帐进行理论总结和规范，为推动复式簿记在欧洲及全球传播奠定了基础。美国著名会计史学家迈克尔·查哈菲尔德认为帕氏簿记论是“为师者的会计教本，为商者的操作手册”。经济史学家松巴特认为帕氏簿记论促成了资本主义萌芽。倘若没有复式簿记，历史的进程将会是另一番模样。因而帕氏被认为是“现代会计之父”。这是国内外最为盛行的观点，在学术界处于主流地位。其二曰起源于本世纪之初，它以现代会计的基本观念、方法和会计原则的形成成为标志。这种观点虽已提出，但目前尚未论证。其三曰起源本世纪五十年代，以财务会计和管理会计的分野为标志。因为从那时起，现代会计理论与方法都得到了发展与完善。

二、现代会计的起源

以上哪种观点较为客观，或者还有更为科学的说法，我们应按照历史唯物主义的精神进行考证。历史学家将人类社会划分为现代社会、近代社会和古代社会三个阶段。会计作为人类历史活动的一个组成部分，会计学作为人类社会共同创造和积累起来的经验总结，智慧和文化的沉淀，也应划分为现代会计、近代会计和古代会计。至于近代会计与古代会计分野标志，与本文无关，暂且不论。就现代会计与近代会计的分野标志，应从两个方面进行考证，其一是时间观念；其二是会计的突变。

就时间观念而言，所谓现代：“即帝国主义和无产阶级革命时代；历史学上通常指无产阶级取得社