

会计国际协调研究框架的构建

张 卓

(广东工业大学经济管理学院 广州 510520)

【摘要】 2006年我国颁布了新的企业会计准则,加速了与国际会计准则的接轨,在此背景下研究会计国际协调的概念定位、内容、测定方法、研究框架,对评价准则实施效果、促进会计信息质量提高有一定的作用。本文将构建会计国际协调的研究框架,以期为后续研究提供借鉴。

【关键词】 会计协调 会计准则 会计信息

国际资本市场的发展使会计国际协调成为国际会计研究的热点,会计准则的协调与会计报告实务的协调是会计国际协调的重要研究领域,也是国际会计研究的一项专题。随着国际会计准则委员会的成功改组,国际会计准则委员会及国际会计准则的权威性日益提高,越来越多国家予以关注和支持,各国会计准则进行协调的呼声也日益高涨。辨析会计国际协调的相关概念,探究其具体内容,评定其量化方法,是我们对其进行研究的前提。本文将对会计国际协调研究框架的构建进行尝试性探索。

一、会计协调内容探究

会计协调在通常情况下多指会计准则的协调,即形式上的协调。形式上的协调是会计协调的基本前提,它是可比的会

间,计量技术都是一致的,会计信息的可比性大大增强。公允价值可避免资产或负债计量中的一些武断的标准并减少管理当局操纵会计报表的空间。新企业会计准则进一步与国际会计准则趋同,扩大了公允价值计量属性的适用范围。国际财务报告准则要求广泛运用公允价值,以充分体现相关的会计信息质量要求。但是由于公允价值的使用有着严格的市场约束条件,历史成本计量属性仍将在一定时期内在资产负债的计量属性中占据主导地位。

一项资产的价值并不仅取决于生产它耗费了多少实际成本,还取决于市场对其的需求。市场通过出价来反映对该资产的需求。然而一项资产在尚未出售前,如果没有活跃市场的报价,就无法可靠地确定市场对其的需求,但会计必须在账面上反映该资产的存在,因此在没有出售时只能以投入的成本进行计量确认。由于厂商是有理性的,在进行生产经营决策时会综合考虑到市场需求和供给的状况,导致社会一般劳动时间和商品的价格并不构成一比一的关系。此时,由实际投入成本构成的账面价值就是一个对实际价值的近似估计。账面成本是易于取得又较为接近实际价值的一种计量属性。现行会计准则辅之以计提减值准备的账面价值调整方法使得历史成本计量属性仍被广泛采用。我国企业会计准则强调适度、谨慎地

计信息产生的条件和基础。形式上的协调可以减少可供企业选择的会计方法和程序,从而使得会计准则更加科学和合理,为企业的会计处理和财务报告的编报提供比较好的基础和前提。形式上的协调是会计准则的一大追求,近十多年来各国会计机构在会计国际协调方面都做了大量的工作,取得了很大的进展。

实际上会计准则的协调并不是会计协调的唯一方式,会计协调的另一种方式是财务报告的协调,即实质性的协调。实质性协调强调的是会计执行机制的协调。Schultz认为国家或地区间的诸如会计基础、文化、法律要求、社会经济和政治等制度性差异会影响会计准则的执行。有些国家或地区的会计准则很相似,但会计信息还是不可比,会计信息质量差别很

引入公允价值,主要是考虑我国作为新兴市场经济国家,许多资产还没形成活跃市场,会计信息的相关性固然重要,但应当以可靠性为前提,如果不加限制地引入公允价值,就有可能大量出现人为操纵利润的现象。因此,我国投资性房地产、生物资产、非货币性资产交换、债务重组等准则规定,只有存在活跃市场、公允价值能够获得并可靠计量的情况下,才能采用公允价值计量。国际会计准则委员会认同我国的做法,并将如何在新兴市场经济中应用公允价值的问题列入其主要议题并加以研究,还表示希望我国在这方面提供帮助。可以预见,随着我国市场经济的发展,各类资产市场逐渐健全和活跃,公允价值计量属性会被更为广泛地应用。我国会计制度与国际会计制度的全面接轨已为时不远。在经济全球化背景之下的中国会计制度,终将逐步健全完善起来。

主要参考文献

1. 马克思,恩格斯.马克思恩格斯选集.北京:人民出版社,1972
2. 魏明海,龚凯颂.会计理论.大连:东北财经大学出版社,2001
3. 王胜利.劳动价值论与效用价值论的内在联系.当代经济,2008;7

大。Ray Ball 等(2003)采用实证的方法,以中国香港、马来西亚、新加坡和泰国的会计实践为样本,检验了会计准则背景相似的情况下影响会计准则执行的因素,包括制度因素、信息需求、政治因素。因此,仅有形式上的协调是远远不够的,因为企业可以借助盈余管理以及其他的机会主义行为粉饰、扭曲财务报告,财务报告的可比性仍然很可能没有保障(魏明海等,2006)。尽量协调影响会计准则执行的因素,包括公司治理、独立审计、资本市场监管等,是实现会计国际协调的必然选择。因此,仅有形式上的协调是不够的,实质性会计协调才是最关键的环节,形式上的协调是会计协调的基本条件,实质性协调是会计准则协调的必然延伸,是会计协调的最终目标。所以实质性协调指的是准则执行机制的协调,包括执行制度(如公司治理、独立审计、监管机制、执行机制)的协调和执行过程(会计实务、政策选择)的协调。

会计准则及其执行机制实际上构成了会计信息的生成过程,即在遵循会计准则的前提下,会计人员经过专业判断进行会计处理及经过注册会计师的独立审计,最终生成会计信息,所以会计协调应该是会计信息“生成过程”的各环节的协调,包括会计准则的协调(形式上协调)和执行机制的协调(实质性协调)。

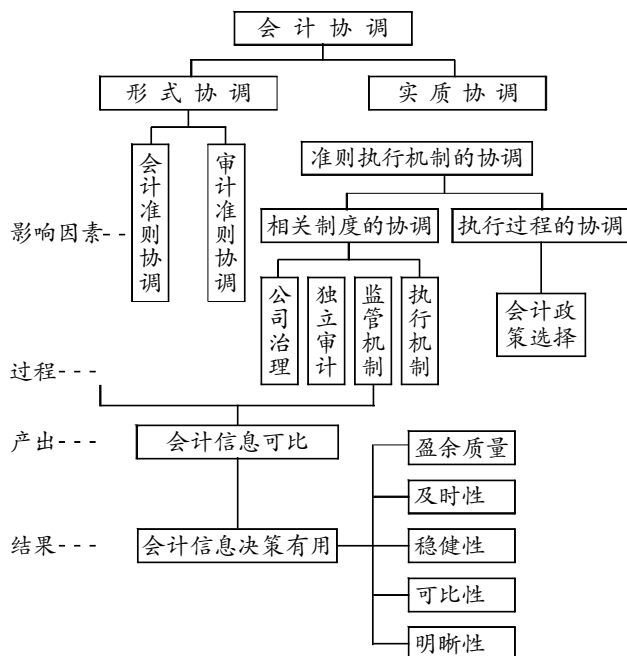
会计协调的最终目标是实现财务报告的可比性,也可以理解为会计信息的可比性。可比性是会计信息质量的一个非常重要的特征,但它并不是会计信息的最高质量特征,会计信息最高层次的质量特征是会计信息的决策有用性,这才是会计协调的根本目的。会计信息的可比性不仅仅是会计数字、财务比率的可比,还可以延伸至决策有用性的提高。但决策有用性是一个高度概括而抽象的概念,可将其转化成一些具体的质量特征,如盈余质量、及时性、稳健性、可比性、明晰性等,因此会计协调的衡量标准也可以体现在这些具体方面。

Asheq 等(2002)提出会计协调的四个基本方面,即影响因素、过程、产出、结果。影响因素是会计准则、会计监管及其他影响因素;过程是会计实务、会计政策的选择过程;产出是会计信息的可比;结果是会计信息的决策有用性。笔者试图用右上图概括出会计协调的内容。

二、测定方法评述

会计协调应该是会计信息“生成过程”的各环节的协调,包括会计准则的协调(形式上协调)和执行机制的协调(实质性协调),因此会计协调的测定方法也应当包含这两方面。对于形式协调的测定方法,相关研究主要集中在对比各国(地区)会计准则和实务的差异,以描述性研究为主,比较研究可以分为综合性的概括比较和某些具体会计准则的对比。Rahman 等(1996)又运用马氏距离法计量了不同国家之间的会计计量和披露的形式协调,将相应的会计监管规则划分为要求、推荐或建议使用、允许以及禁止四大类,对比不同国家规则的相似程度,检验了不同国家会计规则的协调程度,也属于静态的协调水平的研究。同实质性协调相比,形式协调的测定方法主要是定性研究,不涉及或仅少量涉及定量研究方法。

近年来,国内外学者对会计准则实质协调问题都进行了



深入的研究。外国学者利用开放的市场环境,很早就开始尝试运用不同的方法来衡量会计准则协调化的程度,这些方法为我们提供了很好借鉴和启示,国际上明确指出实质性协调的测定方法主要有指数法和卡方检验法、统计法。本文通过对国内外文献的梳理,对会计国际协调的测定方法进行整理归纳。

1. 指数法。会计协调量化指数法的研究始于20世纪80年代,致力于国际会计协调的国际会计组织可以采用指数法来发现实务协调程度低的地区,鉴别出需要协调的实务领域,明确会计准则对财务报告的协调和自愿协调的影响程度以及确定会计实务协调发生的时间和区域等(郭葆春,陈佳俊,2007)。会计协调量化指数法包括H指数、C指数、I指数。H指数适用于测定国内会计协调程度。国际C指数和I指数都适用于会计实务的国际比较。

(1)国际C指数。Archer 等(1995)将C指数拓展为国际C指数(BCC)和国内C指数(WCC),其中BCC侧重会计国际协调的测定。

$$BCC = \frac{\sum_i \sum_j [X_{ij}(X_{ij}-1)]}{\sum_j [X_{i+}(X_{i+}-1)]}$$

其中: X_{ij} 为第*i*国选择会计方法*j*(*j*为正整数)的公司数量, X_{i+} 为第*i*国采用会计方法*j*的所有公司的合计数。C指数在[0,1]区间波动,取值若越趋近于0,说明可供选择的会计处理方法越多,会计实务越难以协调;取值越趋近于1,说明企业对某个会计实务可采用的方法少,比较集中于使用某一种方法。

(2)I指数。Vendertas(1988)在H指数的基础上提出了测定会计国际协调程度的方法,称为I指数。I指数的计算公式为:

$$I = [\sum_{i=1}^k (f_{i1} \times f_{i2} \times \dots \times f_{im})]^{1/(m-1)}$$

其中: f_{im} 表示第*m*个国家选用第*i*种会计方法的相对比

率; k 为可供选择的会计方法的数量, m 为选定的国家数。I 指数也是在 $[0, 1]$ 范围内波动, 如果 m 个国家对某项会计实务所采用的方法越集中 (k 越小), I 值越趋近于 1, 协调程度越高; 反之, 如果 m 个国家对某个会计实务采用的会计方法个数越多 (k 越大), I 值越小, 协调程度越低。

(3) Jaccard 系数。Rahman、Perera 和 Ganesh (2002) 提出 Jaccard 系数用于测定两国某一类别会计实务的相似性。它是一种匹配系数, 用于衡量两组二元观察值的相似程度。

$$JACC1 = \frac{\sum_{i=1}^m \sum_{j=1}^n D1_{ij}}{(m \times n)}$$

$$JACC2 = \frac{\sum_{i=1}^m \sum_{j=1}^n D2_{ij}}{(m \times n)}$$

其中: $D1_{ij}$ 为每一公司采用预先设定会计方法的比例; $D2_{ij}$ 为每一公司未采用预先设定会计方法的比例; m 、 n 为 A、B 两国所考察公司的数量。Jaccard 系数在 $[0, 1]$ 范围内波动, 值越大, 表明协调程度越高。它考虑了国别因素, 且采用“类别”的概念, 而不仅仅只是研究会计项目, 因此可较全面地解释会计实务协调(郭葆春, 2008)。

C 指数、I 指数、Jaccard 系数都是衡量集中程度的指标, 运用在测定会计实务选择的相似程度上, 意味着对某一会计实务, 会计处理方法的选择越集中, 指数的值就越大, 会计的协调程度就越高, 因此可以直观地反映会计的协调程度。但其主要适用于对不同事项和交易的会计处理的逐项对比, 不能从总体上反映不同国家的会计协调程度。另外, 在操作中如何确定公司所使用的会计政策也存在难度, 因为在公司年度报告中未披露其特定项目的会计政策或者该业务不适用于该公司的情况下, 计算指数时就无法判断是否属于可比公司。另外, 从单项上来看, C 指数的局限性在于其运算结果受研究样本量的影响, 且国内和国际指数相加不等于 C 指数 (Krisement 和 Strasse, 1997)。虽然 I 指数是直接测定国际会计实务协调程度的, 但目前没有一个可接受的协调程度对应的指数作为参照系, 没有一个公认的基准来对此协调程度进行验证。而 Jaccard 系数只能研究两个国家间的协调程度, 且由于技术上的原因, 遇到未披露的问题, 指数波动并不能完全解释会计协调的变化趋势。

2. 非参数卡方检验法。由于指数法在用于衡量会计准则实质上的协调程度的同时, 无法用统计假设检验来判断协调程度的差异是否显著。Tay 和 Parker (1990)、Emenyonu 和 Gray (1996) 等学者进而提出了用统计检验技术衡量会计准则国际协调的思想, 如非参数卡方检验。非参数卡方检验的公式为:

$$X^2 = \sum_{i=1}^m \sum_{j=1}^n (O_{ij} - E_{ij})^2 / E_{ij}$$

其中: E_{ij} 表示在第 i 个国家里选择第 j 个会计方法的企

业个数的期望值; O_{ij} 表示在第 i 个国家里选择第 j 个会计方法的企业个数的实际观察值。在使用该公式对协调程度进行检验时, 应将在样本的自由度下的显著程度 $P=0.05$ 对应的卡方值作为临界值, 将样本卡方值与该临界值进行比较。样本卡方值越大, 差异的显著程度越高, 协调程度越低; 样本卡方值越小, 差异的显著程度越低, 协调程度越高。当样本卡方值大于该临界值时, 说明差异显著, 反之则差异不显著。

卡方检验法虽然可以进行显著性分析, 但同指数法一样只能衡量某一时点上某一具体会计项目的协调状况, 不能够综合、全面地评价某一地区或不同国家之间会计准则的总体协调状况。

3. 聚类分析法。Archer 等 (1996) 改变了指数法对会计协调的计量思路, 提出用聚类分析法研究会计协调程度。聚类分析法是研究国别、时间、会计方法等因素以及这些因素的交互、协同作用对会计政策选择的影响。将 Y (时间)、 C (国别)、 R (会计方法) 三个因子设为解释变量, 建立线性回归函数, 通过检定线性函数各种解释变量的系数是否为零来分析其对会计政策选择的影响。考虑到 $Y | C$ 的二元交互和 $Y | C | R$ 的三元交互对会计政策的选择没有显著影响, 所以在剔除了 $Y | C$ 、 $Y | C | R$ 因素后所建立的模型为:

$$\text{Log}(m_{ijk}) = \mu + \lambda_{i++}^Y + \lambda_{+j+}^C + \lambda_{++k}^R + \lambda_{i+k}^{Y,R} + \lambda_{+jk}^{C,R}$$

该模型中的因子可以根据所研究的对象和环境进行增减, 如要研究宏观政策这一因子的影响, 则该模型也可以增加这一因子来衡量宏观政策的差异对会计实务差异的影响程度, 所以这种方法可以加载很多因素, 适用面很广。

三、结论

我国现行会计准则体系已比较完善, 在会计准则加速与国际会计准则协调的背景下, 研究会计国际协调的概念定位、内容、测定方法对是否能够达到预期的目标、实现实质性协调、提高会计信息的质量都有一定的促进作用。

我国会计国际协调的研究已经取得初步成效, 但实质性协调量化的研究仍处于模仿、移植阶段。这些研究在方法论方面存在相互矛盾的现象, 对同一对象的检验由于方法不同可能会出现相反的结论。很显然, 会计国际协调的测定方法亟待进一步研究, 需要更为可靠的研究方法和经验证据来支持, 这就为我们未来的研究提出了新的课题。

主要参考文献

1. 魏明海等. 我国会计协调测定与政策研究. 北京: 中国财政经济出版社, 2006
2. 郭葆春, 陈佳俊. 会计协调量化指数法及其研究评述. 经济与管理研究, 2007; 6
3. Leo G, Vandertas. Measuring Harmonization of Financial Reporting Practice. Accounting and Business Research, 1988; 18