

我国会计准则国际化效果评价

崔慕华 冯景斌

(东北林业大学 哈尔滨 150040)

【摘要】我国会计准则国际化经历了比较、协调阶段,已经进入了趋同阶段,正在向等效阶段发展。本文对我国近十年会计准则国际化的效果进行了评价。认为近十年来我国会计信息质量的可比性、可靠性和相关性都有了提高,但是并没有证据表明我国会计信息质量的提高与会计准则国际化有关。

【关键词】会计准则 会计信息 可比性 相关性

2006年2月15日,财政部发布39项会计准则,从2007年1月1日开始实施,实现了我国会计准则的国际趋同,成为我国会计准则国际化历程中的一个里程碑。这标志着我国会计准则国际化经历了比较、协调阶段,已经进入了趋同阶段,正在向等效阶段发展。如何定量评价我国会计准则国际化改革?我国的会计准则国际化是否取得了预期的效果?本文将从会计信息质量的角度对会计准则国际化效果进行评价。

一、会计信息质量标准的界定

本文所关注的问题是:会计准则的国际化,对我国会计信息质量产生了什么样的影响?我国的会计信息质量是否因此而改善?本文首先对会计信息质量的标准进行界定。

关于会计信息质量标准的研究可谓“汗牛充栋”,本文无力也没有必要对这一领域的研究文献进行梳理,本文通过会计信息质量标准研究的回顾,借鉴现有的研究成果得出这样几点结论:

1. 所有质量标准研究都是围绕着会计目标进行的。一般而言,关于会计目标的主流理论有决策有用观和受托责任观。虽然各组织(机构)对会计目标各有侧重,但相关性质量标准是其共同追求。会计目标是会计信息质量标准的逻辑起点之一,是会计信息质量标准的导向,同时也是会计服务属性的必然要求和具体体现。

会计信息质量要求是对企业财务报告中所提供会计信息质量的基本要求,是使财务报告中所提供会计信息对投资者等使用者决策有用应具备的基本特征。2006年颁布的《企业会计准则——基本准则》中提出的会计信息质量要求包括可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性等。其中,可靠性、相关性和可比性是会计信息的首要质量要求,是企业财务报告中所提供会计信息应具备的基本质量特征;可理解性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性是会计信息的次级质量要求,是对首要会计信息质量要求的补充和完善。

2. 会计信息可靠性是有用性的基础。因此,可靠性这一质量标准也是各个组织(机构)对会计信息质量的共同追求。

有的组织直接提到可靠性,如美国财务会计准则委员会(FASB)、国际会计准则委员会(IASC);有的间接涉及,如美国会计协会(AAA)、美国会计原则委员会(APB)和我国财政部。企业需要在相关性和可靠性之间寻求一种平衡。

3. 信息质量标准研究过程中始终不变的主题是相关性和可靠性。每一次研究的深入都是相关性或可靠性的深化或拓展。关于会计信息质量标准的研究虽然成果颇丰,但要走的路还很远。回顾研究过程,至少可得出这样的启示:信息质量标准的研究立足点应是会计环境(含会计前提)(刘骏,2003),出发点则是会计目标,研究的主题是相关性和可靠性。

4. 会计准则国际化的信息质量要求可以确定为可比性、可靠性和相关性。会计准则国际化的核心是会计准则的改革,我国《企业会计准则——基本准则》中提出的会计信息质量要求同样也是会计准则国际化的信息质量要求,但是根据会计准则国际化的动因进行分析可以看出,会计准则国际化的信息质量要求首先是可比性,会计准则国际化最初就是追求在国际贸易中提供可比的会计信息,促进各国之间的经济交往;其次是可靠性,我国会计准则国际化的技术动因说明我国会计准则国际化的目标之一是希望通过会计准则国际化的改革,提高我国会计信息质量的技术性水平,希望国际化的会计准则能够提供提高会计信息质量的可靠性和相关性。

本章通过对会计准则国际化进程中会计信息质量的可比性、可靠性和相关性进行纵向研究,以此来评价会计准则国际化的技术规范效果,即会计准则国际化是否提高了会计信息质量的可比性、可靠性和相关性。

二、会计信息质量的可比性评价

1. 研究设计。会计准则国际化的目的都是为了提高会计信息的可比性,所以本文把会计信息的可比性要求放在第一位,首先进行评价。会计信息可比性的实质是指会计准则国际化的程度,具体可分为会计准则国际化的准则协调度和实务协调度两个方面。本文对这两个方面分别测算,以评价我国会计准则国际化的会计信息可比性效果。

在会计准则国际化的准则协调度测算上,本文采用的研

究方法是:详细对比我国各个阶段颁布的具体会计准则与对应国际会计准则之间的基本内容,确定基本会计准则、具体会计准则与国际会计准则的对比点,再根据对比点的差异程度计算得出此项准则的国际化程度,根据每一项具体准则的协调度计算得出此项准则的国际化程度,即我国与国际会计准则在准则内容上的相关程度。本文将对比点的差异程度分成四级:完全一致、基本一致、存在适度差异、基本不一致。“完全一致”与“基本一致”都是指协调一致的程度,只是程度不同,分别赋值2分、1分,而“存在适度差异”和“基本不一致”都是指准则的差异,因此将“存在适度差异”和“基本不一致”等额反向赋值,即赋值-1分、-2分。从而分别统计出对比点的赋值。

对于国际已有而我国尚无的会计准则则认为是我国会计准则与国际会计准则“基本不一致”,并对每个比较点赋值-2分。

在会计准则国际化的实务协调度方面,本文通过对境内外审计利润之间差异的分年度检验和逐年对比检验来评价会计信息质量的实务协调度效果。如果境内外审计利润之间差异的分年度检验差异不显著,说明用国际会计准则计算的利润与按我国会计准则计算的利润没有差异;如果逐年对比检验结果表明差异越来越小,则说明我国会计准则国际化的实务协调度在提高,即会计准则国际化程度越来越高,会计信息可比性在加强。

2. 数据收集及检验结果。在会计准则国际化的准则协调度测算上,本文对比了我国2001年和2006年的具体会计准则。2001年和2006年会计准则国际化程度比较如表1。

表1 2001年、2006年会计准则国际化程度比较

年度	企业会计准则与国际会计准则的对比点	对比结果				单项分数汇总	协调度
		完全一致(2分)	基本一致(1分)	存在适度差异(-1分)	基本不一致(-2分)		
2001	272	26	34	38	171	-294	-50.06
2006	278	117	120	28	15	296	38.09

在会计准则国际化的实务协调度测算上选择1998~2007年A股和B股上市公司双重披露的审计利润,剔除了其中一些披露不完整、不详细的公司。利用SPSS统计软件检验的结果如表2、表3。

3. 结果分析。

(1)会计准则国际化的准则协调度测算结果分析。2001年会计准则国际化协调度为负数,而2006年的会计准则国际化协调度为正数,说明我国2001年会计准则与国际会计准则的差异大于一致。而2006年的企业会计准则与国际会计准则的一致大于差异。这一点与以往的很多研究成果得出的结论并不一致。主要是因为本文在测量时考虑到了2001年国际会计准则已颁布而我国当时尚无或至今尚无的情况,也考虑到了我国当时已颁布而国际会计准则尚无或至今尚无的情况。本文认为这两种情况属于我国会计准则与国际会计准则“基本不一致”,赋值为负数。而以往的研究只是针对我国

表2 1998~2007年境内外审计利润差异分年度非参数检验结果

年度	Z	Asymp. Sig.(2-tailed)
1998	-2.647 9	0.008 1
1999	-3.970 7	0.000 1
2000	-2.033 6	0.042 0
2001	-2.262 9	0.023 6
2002	-0.815 9	0.014 5
2003	-2.091 9	0.036 4
2004	-1.786 8	0.074 0
2005	-0.887 3	0.074 9
2006	-0.628 0	0.030 0
2007	-2.059 2	0.039 5

注:显著性水平0.05,双尾检验。

表3 1998~2007年境内外审计利润差异逐年对比非参数检验结果

对比年度	Z	Asymp. Sig.(2-tailed)
差异1999-差异1998	-0.720 7	0.471 1
差异2000-差异1999	-0.696 7	0.486 0
差异2001-差异2000	-0.486 5	0.626 6
差异2002-差异2001	-0.594 6	0.552 1
差异2003-差异2002	-1.243 3	0.213 7
差异2004-差异2003	-1.048 7	0.294 3
差异2005-差异2004	-1.113 6	0.265 5
差异2006-差异2005	-0.421 7	0.673 3

注:显著性水平0.05。

2001年已经颁布的会计准则去对比当时的国际会计准则,而没有考虑到国际会计准则已经颁布,而我国尚无的情况,测量结果自然不够准确。

我国2001年的企业会计准则与国际会计准则的对比点为272,2006年的对比点为278,相差不多,但是从比较后的结果可以看出,2001年的企业会计准则与国际会计准则完全一致的对比点为26,而2006年的完全一致对比点为117;2001年的基本不一致对比点为171,而2006年的基本不一致对比点为15;一致的对比点即得正分的比较点由60(26+34)提高到237(117+120),而不一致的对比点由209(38+171)下降到43(28+15),发生了逆转,说明我国会计准则国际化进入了一个新阶段,由协调阶段进入趋同阶段。

(2)会计准则国际化的实务协调度测算。从1998~2007年各年境内外审计利润差异分年度检验结果来看,各年相伴概率都小于0.05,拒绝原假设,因此说明各年境内外审计利润差异都不显著,而其余各年境内外审计利润差异都不显著。说明我国从1998年执行股份有限公司会计制度以来,境内外审计利润差异已经不大。

1998~2007年我国会计准则与按照国际会计准则提供的净利润之间差异在逐渐缩小。关于会计准则国际化下会计信息可比性在增强的假设得到验证,我国会计准则国际化的效

果是逐渐显露出来的。

三、会计信息质量的相关性评价

1. 研究设计。我们采用价格模型,对上市公司在 A 股市场上两种会计信息的价值相关性(以 R² 衡量)进行比较,进行相关性评价。上文已证明我国会计准则国际化程度在 1998~2007 年是逐渐提高的,现在只要证明 1998~2007 年会计信息有用性的提高与会计准则国际化程度的提高是相关的,则可证明会计准则国际化是会计信息有用性的提高的原因之一;反之,如果会计准则国际化程度与会计信息有用性的提高无关,则可证明会计准则国际化并没有带来会计信息有用性提高的效果。

2. 样本选择和数据收集。我们的研究样本来自于在深市、沪市同时发行 A 股和 B 股的上市公司。样本选取期间为 1998~2007 年。样本选择过程如下:

(1)在深市、沪市上市公司中选择同时发行 A 股和 B 股的上市公司(简称“AB 股上市公司”)。为了能够进行我国会计准则和国际会计准则的相关性比较,只能选择 AB 股上市公司双重审计所提供的对比数据。因此将上市公司中的非 AB 股上市公司剔除。

(2)由于 AB 股上市公司 10 年间变化很大,例如 2007 年证监会取消了 AB 股上市公司双重审计利润披露的规定,使得 2007 年只有 32 家 AB 股上市公司进行了双重审计利润披露。因此,本文选择 1998~2007 年都有双重审计利润披露的公司,将 10 年间由于各种原因没有披露双重审计利润的上市公司做第二层剔除。

(3)本文在相关性研究中采用价格模型,价格采用次年 4 月 30 日的收盘价,而由于种种原因没有公布次年 4 月 30 日收盘价的上市公司做第三层剔除。

经过上述样本选择和剔除,样本确定为 12 家公司:陆家嘴、深中冠 A、招商地产、飞亚达 A、一致药业、深深房 A、深纺织 A、方大 A、深赛格、美菱电器、江铃汽车和沙隆达 A。

3. 结果分析。

表 4 1998~2007 年会计准则国际化程度与境内外审计利润对股价的解释能力 R² 的相关数据

年度	国际化程度	境外审计利润R ²	境内审计利润R ²
1998	-0.193 5	-0.098	-0.094
1999	-0.012 2	-0.079	-0.064
2000	-0.211 1	0.008	-0.001
2001	-0.152 2	0.017	-0.017
2002	0.540 9	0.004	-0.031
2003	0.175 4	-0.097	-0.089
2004	0.336 7	-0.100	-0.087
2005	0.173 4	0.618	0.543
2006	0.128 7	0.504	0.530
2007	-0.000 7	0.634	0.649

表 4 的检验结果表明,10 年来境内外审计利润对股价的解释能力 R² 在增加,说明会计信息有用性是在增加。表 5 说

表 5 会计准则国际化程度与境内外审计利润对股价的解释能力 R² 的检验结果

	境外审计利润对股价的解释能力R ²	境内审计利润对股价的解释能力R ²
国际化程度	0.0411 1	0.025 208
Sig.(2-tailed)	0.9102 1	0.944 892
N	10	10

明 R² 与会计准则国际化程度的相关系数很小,相伴概率远大于 0.05,即会计信息有用性的提高不是会计准则国际化所带来的,可能是股东对会计信息的理解性增加了,也可能是会计监管水平加强或股东对会计信息信任程度增加导致的。

四、会计信息质量的可靠性评价

1. 研究设计。本文对会计准则国际化技术效果——可靠性进行评价的研究借鉴杨鹤、王建新等的盈余管理测定法,把会计信息的可靠性质量特征作为会计准则国际化效果检验的标准之一,对会计准则国际化的进程进行效果评价,克服杨鹤、王建新等仅以会计信息的可靠性质量特征作为会计准则国际化效果检验标准的不全面的做法。借鉴其利用非正常应计项目检验会计信息可靠性质量的标准。本文提出如下假设:会计准则国际化进程会提高会计信息可靠性,将非正常应计项目作为会计信息可靠性的替代变量,即假设会计准则国际化进程会不断减少上市公司的非正常应计项目。

上文已证明我国会计准则国际化程度在 1998~2007 年是逐渐提高的,现在只要证明 1998~2007 年会计信息可靠性的提高与会计准则国际化程度的提高是相关的,则可证明会计准则国际化是会计信息可靠性提高的原因之一,反之,如果会计准则国际化程度与会计信息可靠性的提高无关,则可证明会计准则国际化并没有带来会计信息可靠性提高的效果。

2. 样本选择与数据收集。在对会计信息可靠性进行评价时,本文选择的样本依然是 1998~2007 年的 AB 股上市公司,选择和剔除数据的标准同上。

3. 结果分析。

根据表 6、表 7,本文对会计准则国际化与会计信息可靠性之间相关关系的检验结论如下:

表 6 1998~2007 年样本企业平均非正常应计项目

年度	平均非正常应计项目
1998	0.021 572 8
1999	-0.015 763
2000	0.003 286 3
2001	-0.005 648
2002	-0.002 648
2003	-0.000 641
2004	-0.004 647
2005	-0.023 453
2006	-0.008 374
2007	-0.008 217

工学结合下高职院校会计专业课程体系的构建

程淮中(教授)

(江苏财经职业技术学院 江苏淮安 223003)

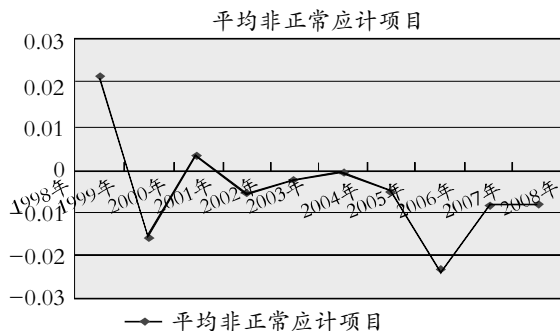
【摘要】工学结合在职业教育中处于核心地位。本文通过对工学结合下的课程目标、课程模式和会计课程基本特征的分析,为我国高职院校会计专业课程体系的构建提供了一个基本的框架。

【关键词】工学结合 课程目标 课程模式 课程体系

一、工学结合下的课程目标:培养综合职业能力

职业能力是个历史性概念。根据我国劳动与社会保障部专家研究的结果,学生的职业能力有三个层次:最外层是岗位专用能力;中间层是行业通用能力;最内层是职业核心能力。从能力内容的角度,我们可以把职业能力划分为专业能力、方法能力和社会能力。专业能力是指在具备一定专业知识和技能的基础上,按照一定方法独立完成任务、解决问题和评价结果的能力。它是和职业直接相关的能力,具有职业特殊性,具体包括工作方法、对劳动生产工具的认识及使用、对劳动材料的认识和利用等。方法能力是指独立学习、获取新知识的能力。

社会能力是处理社会关系及与他人相处和相互理解的能力。它包括人际交往、公共关系处理、劳动组织能力、群体意识和社会责任心等。方法能力和社会能力具有职业普遍性,不是某种职业所特有的能力。在工学结合模式下,我们之所以要将课程目标界定为综合职业能力,这主要是因为工作过程知识、方法能力和社会能力中的很多内容属于情感类的教学目标,无法简单通过传统的学科系统化课程和传授式教学来实现。需要着重指出的是,随着人们对职业活动认识的不断深入,传统的学科系统化课程的局限性表现得愈加明显,如从教学过程看,传统的教学思想把学习理解为封闭在书本上的过程,过



1998~2007年样本企业平均正常应计项目变化趋势图

表7 1998~2007年国际化程度与非正常应计项目相关系数表

	Pearson Correlation	非正常应计项目
国际化程度	-0.708(*)	
	Sig. (2-tailed)	0.022
	N	10

注: *表示在0.05水平上显著。

(1)1998~2007年非正常应计项目总体在下降,说明会计信息可靠性质量在提高。

(2)会计准则国际化程度与非正常应计项目显著性水平0.022小于0.05,且负相关,说明会计准则国际化程度越高,境内外审计利润之间的差异越小,非正常应计项目越大。

(3)会计信息可靠性质量的提高并不是会计准则国际化所带来的,会计准则国际化并没有带来会计信息可靠性质量的提高,反而是阻碍了会计信息可靠性的提高。

五、结论

按照以上分析,我们得出结论:我国会计信息质量的可比性、可靠性和相关性都有了提高,但是会计信息质量的提高与会计准则国际化程度是否提高没有相关关系。因此,我们可以推断,在我国资本市场环境下,没有证据表明会计准则国际化会带来会计信息质量的提高,甚至可以说,没有证据表明会计准则国际化与会计信息质量之间存在相对较稳定且直接的关系,期望仅仅改变会计准则,实行会计准则国际化来提高会计信息质量是不现实的。

主要参考文献

- 王跃堂.股份公司会计制度改革效果的实证研究.上海:复旦大学出版社,2001
- 叶苗苗.会计准则国际协调效果测量述评及我国的现实发展.时代经贸(下旬刊),2008;1
- 刘玉廷.新会计准则的实施与国际等效.中国总会计师,2008;5
- 徐金华.会计准则国际化研究现状及建议.财会月刊(综合),2006;4
- 樊琦.试析会计准则的国际协调.财会月刊(综合),2008;4