

# 会计准则国际化研究现状及建议

广西大学商学院 徐全华

**【摘要】** 本文通过比较我国与国外近年来会计准则国际协调研究的视角与方法,指出我国在这方面研究的不足,并提出几点建议。

**【关键词】** 会计准则 国际协调 视角 方法

## 一、我国会计准则国际化研究的特点

1.从近几年的相关研究成果来看,我国对会计准则的研究角度有:

(1)会计准则协调的背景及现状研究。曲晓辉论证了会计准则国际化的必然趋势,分析了国际会计准则委员会(IASC)所扮演的角色以及国际会计准则在我国的运用。冯淑萍、应唯认为我国经济的对外依存性使会计国际协调无可选择。而在国际会计协调中存在的问题是:盲目定论,急于求成,被动接轨(互动),放弃制定本国标准。他们认为目前应重视的问题是:了解和认识差异的成因及如何协调。我国会计准则与国际会计准则(IAS)的差异,按成因不同表现为法律法规规定产生的差异、经济环境产生的差异(如公允价值)、理解不同产生的差异。

夏冬林、李晓强综合国内外大量文献的观点后认为,没有足够的证据支持国外会计准则或国际会计准则优于我国会计准则的观点,规则本身的国际协调并不意味着会计处理结果能与国际上的会计处理结果保持一致,无论怎样强调会计准则的国际协调,由于受不同文化、法律、经济环境的影响,国家之间、公司之间在会计信息上的差异始终都会存在,而且会非常显著,而发达国家尤其如此。对于发展中国家来说,国际会计准则的借鉴不难,难的是会计准则的执行,因为在发展中国家,与准则执行相配套的公司治理、审计、法律、资本市场、文化传统、股权结构等支撑系统并不发达。因此,评价会计准则的优劣应与其所处的经济环境联系起来。

(2)会计准则的形式协调研究。盖地将我国企业会计准则与国际会计准则进行了详细的对比,认为二者是大同小异,并且进一步分析了差异产生的原因,认为差异将长期存在。通过对美国、IASC、国际会计准则理事会(IASB)、欧盟(EU)的考察,他认为会计准则国际化是会计准则无国界的过程,其目标是:沟通——协调——统一。

(3)会计准则的实务协调研究:李树华以1996年同时发行A股和B股的76家上市公司作为研究对象,通过研究比较这些样本公司的境内外报告发现,境内外报告存在着较大的差异,并具体分析了产生这些差异的原因。魏明海介绍了财务报告协调的方法(适用范围及其局限性),并认为财务报

告协调可分为计量协调和披露协调。潘琰、陈凌云、林丽花通过对我国会计准则与国际财务报告准则(IFRS)的比较来判断我国会计准则的信息含量。杨鹤、耿建新、陈斌对会计实务的国际协调是否能带来盈余质量的提高这一问题进行了分析和检验。他们认为上市公司实际报告的应计项目与合理的应计项目的差异的绝对值越小,其盈余质量越高,反之亦然。他们对Dechow et al.2002的滞后模型进行了修正,并以此来估算合理的应计项目。其检验结果是:按IAS报告的盈余质量与按我国会计准则报告的盈余质量没有显著差异,这说明即使发行A、B股的上市公司实现了会计的国际协调,对盈余质量的提高也没有任何帮助。

(4)国别、组织或区域研究。黄世忠、李忠林、邵蓝兰对国际会计准则的改革进行了回顾与展望,并指出建立一套高质量的全球会计准则已成为IASB的使命和目标。他们认为会计准则的发展趋势是建立高质量、可理解、可监督实施的全球性会计准则,并且认为IFRS的发展趋势是逐渐被“美化”和“欧化”。

邵蓝兰介绍了日本会计准则改革的背景及其面临的问题。郭道扬通过对美国在统一会计制度方面的考察,得出了以下具有重要意义的结论:应当肯定会计准则在今后相当长的一个历史时期内是统一会计制度的一种最佳实现形式,今后它必将在国际会计界的共同改革与共同创造下取得具有全球性意义的发展,成为现阶段进行会计国际协调与未来由协调逐步走向趋同的全球性统一会计制度的实现形式。

(5)从文化角度进行的会计协调研究。王华全面考察了会计准则差异的文化渊源及其对会计准则国际协调的影响。张蕊、蒋尧明、曹玉珊指出“文化视角”为我国在国际化进程中保持自身“特色”提供了必要的理论基础。

(6)从寻租角度进行会计协调研究。何存花、姚晓民借鉴寻租理论,分析了国际会计准则制定权力中的寻租行为。颜敏、李现宗对会计准则国际化进程中会计寻租的原因进行了分析,包括制度基础、证券市场差额、民主化进程、利益趋同、惯性使然等,并且比较了我国会计准则与IFRS在制定权寻租上的差别。

(7)从税收角度进行的研究。邓力平、曲晓辉分析了税收国际协调与会计准则全球趋同的关系。

(8)从具体会计准则比较的角度进行的研究。步丹璐、李华比较了我国会计准则与IAS在固定资产部分的差异。

2.从数量分布来看,我国对会计准则的研究主要集中于对现状或背景的分析 and 讨论,对实务的协调研究也有一定的涉及,但主要集中在关于我国会计准则与国际会计准则产生的利润差异方面的实证研究,对会计准则协调程度的量化研究很少(只有王静、孙美华对我国会计准则的国际协调度进行了计算),有的仅对实务协调的方法进行了介绍,而没有加以运用。

也有不少文章对不同国家(美国、德国、澳大利亚、日本等)、组织(主要是IASB、IASC)、区域的会计准则进行了研究,并从中获得了有益的启示。从文化、寻租、税收角度进行的研究虽然不多,但很有启发性。

3.从研究方法上来看。规范分析方法采用较多,如分析必要性和可能性,介绍方法、概念等;有的采用历史分析方法,通过分析历史情况来推测未来发展趋势;有的采用比较研究的方法(如对具体准则的国际比较)、案例分析法(张胜芳、侯春梅以权益基础薪酬的会计处理为例,总结美国财务会计准则委员会与IASB今后在准则制定中的协调和合作方式,为我国准则的国际协调提供有益参考)。另外,实证方法也在一些文章中得到了一定程度的运用。

## 二、国外相关研究的视角及方法

1.Asheq Rahman, Hector Perera 和 Siva Ganesh 提出了 10 个假设,从公司特征的角度对会计协调的影响进行了检验。他们认为会计实务协调与规则协调都和公司特征有关,因此提出了以下建议:在制定旨在提高会计数据可比性的战略时,对与公司特征相关的因素给予足够的关注;当两国的公司特征存在很大不同时,通过规则协调达到实务协调的做法是行不通的,在这种情况下,通过相互确认,即通过在跨国领域相互接受别国的标准达到会计协调是更恰当的战略。

2.Ole-Kristian Hope 利用来自 22 个国家的样本,调查了应计制收益预测分析和报告披露水平之间的关系以及应计制预测和会计准则强制实施程度之间的关系。研究结果表明,公司报告披露水平与应计制预测呈正相关关系,即披露为预测提供了有用的信息。他构造了一个全面的衡量实施水平的方法,发现较高的会计准则实施程度伴随着高水平的应计制预测。强制实施激励管理者遵守规定的会计规则,也减少了未来收益预测的不确定性。同时,他还发现:当会计方法存在多种选择时,强制实施更重要;当预测分析水平低时,披露更重要。

3.Herve Stolowy, Yuan Ding 分析了法国 100 家大型公司在 1985~2000 年共 16 年间的会计选择,即在合并报表方面是选择 IAS 还是美国财务会计准则。研究结果表明,在与 IAS 保持协调发展的过程中,法国公司做出的选择明显是随着法国会计规则的变化而变化的。

4.Ann B.Murphy 研究了采用 IAS 编制财务报表的可比性。该研究通过分析 I 指数的变化趋势,确定样本中瑞士公司会计方法选择是否与其他三个国家(日本、英国和美国)的公司的会计方法选择相一致。

5.Ross H.Taplin 撰文提供了几个公式来估计 H 指数和

C 指数(从样本数据中计算出来的)的标准差,指出在考虑标准差后,以前的结论得到了加强或需要修改。虽然这两个指数都存在偏差,但总的来说这种偏差是可以被忽略的,并希望以后的研究者能考虑指数及其标准差,以便做出更准确的判断。

## 三、我国会计准则国际协调研究的不足

1.研究角度:局限于国内范围的研究,对其他国家的研究不够深入,一般仅限于介绍基本情况,介绍的国家也是常见的几个发达国家(或组织),对亚洲国家和其他发展中国家的研究很少。

2.理论性强而实践性不足:大多数文章只从理论的角度分析了会计准则国际协调的意义或趋势,没有实际的数据支持,从而对会计实务中的协调情况无法知晓。

3.研究创新点不足(包括方法和内容):在内容方面,研究模式大多是提出问题——分析问题——提出对策。在方法方面,大多数文章采用了传统的规范分析方法、比较分析方法等。在实证方法上,多数是采用统计模型对不同会计准则之间的盈余差异进行检验分析,而对会计准则协调程度的计量则是少之又少,对实证方法的创新几乎没有。

4.实证研究方法运用得不够广泛:除了统计模型,其他的方法在实证研究中的运用很少。

## 四、建议

1.研究角度、内容的创新:①对制度环境相似程度较高的国家的会计协调程度进行长期、连续的研究,发现其规律,从而吸取经验与教训;②对我国会计标准与其他国家会计标准或与 IASC 标准进行量化研究,确定差异程度;③研究会计文化在会计协调中的作用机制,了解不同国家对会计准则的理解和执行的差异及其程度;④研究公司特征对会计协调的影响;⑤研究税收与会计协调的经验;⑥研究会计协调在国际贸易中(如在反倾销的诉讼中、贸易制裁情况下等)的作用,为维护我国企业的利益做出应有的贡献;⑦对重要会计项目的国际协调进行实证研究,如无形资产(商誉)、所得税、折旧、存货、长期投资、收益(收入)等,从中发现差异并分析原因,为现实会计准则国际协调提出有益的建议。

2.方法的创新:①构建会计协调的成本与效益的量化分析模型,寻求国际协调的成本最小化;②推广协调指数的应用并进行改善以适应我国的国情,推进会计协调的实证研究;③构建适合我国制度环境的研究影响会计协调因素的模型,找出影响我国会计协调的具体因素。

## 主要参考文献

- ①曲晓辉.我国会计国际化进程刍议.会计研究,2001;9
- ②盖地.大同小异:中国企业会计标准与国际会计准则.会计研究,2001;7
- ③魏明海.会计协调的测定方法.中国注册会计师,2003;4
- ④潘琰,陈凌云,林丽花.会计准则的信息含量:中国会计准则与 IFRS 之比较.会计研究,2003;7
- ⑤冯巧根.会计准则国际化中的权益失衡及其对策.会计研究,2003;2
- ⑥邓力平,曲晓辉.税收国际协调与会计准则全球趋同关系之辨析.会计研究,2003;9