

## 从会计的国际协调情况看高质量国际会计准则的制定的困难

文/徐金华

### 一、问题的提出

虽然我们一直在讨论建立高质量会计准则的问题,似乎国际会计准则达到了“高质量”的标准,就能够被世界各国认同并接受。但现实世界的问题却是那么的难以琢磨:如除了价值相关性外,是否能够发现评判会计准则好坏的标准(不仅仅限于一致性、透明度、相关性等定性的高质量标准)?不同会计准则下产生不同的会计信息到底对投资者、上市公司、监管机构、准则制定机构以及对资本市场是有利还是有害?不同准则下的会计信息差异本身对投资者传递了什么信号?完全采用IAS的国家的经验是否意味着除了习惯原因外就不存在其他影响因素?

反对“国际化”的研究认为,准则之间的竞争能够使得准则更加有效,可以保护企业不受狭隘利益监管力量的制约,新准则在世界范围内的应用也不会影响准则的外部性;而赞成“国际化”的研究认为,国际化符合跨国企业的需要,准则之间的竞争会损害准则的质量,使用财务报告的投资者并没有能力分析复杂的会计问题,因而可能会被不利于经济发展的利益团体所控制进而造成损害,相对于各国自己制定准则而言,“国际化”的准则有利于保护准则制定者免受利益团体的压力,两套准则会降低准则的外部性。

### 二、相关研究的结论

周红(2005)以巴黎股市CAC40大股东和欧洲其他股市的21家公司为样本,研究了向IFRS过渡对欧洲上市公司财务报告的影响。发现:影响是有限的和平稳的。首次采用IFRS使样本公司的合并报告净利润平均水平明显提高,权益资本略有减少。总量和回归分析显示:商誉、无形资产、库藏股、汇率变动、资产重估、养老金和金融工具等项目的调整是产生披露差异的主要影响,规模较大的企业报告盈利指标调高较多。

Z. Jun Lin, Feng Chen, Qingliang Tang(2001)调查研究并评价了自1993年中国实行新会计制度的影响(积极的),发现在中国公司会计的利益相关者普遍同意新的会计制度明显提高了会计信息的可理解性、可比性和决策有用性,但对可靠性的认可度低(主压原因是会计准则的执行效率不高和不适当的审计实务)。与国际规则的差距仍存在,必须更进一步协调化。特别是在稳健主义的应用、减少会计程序的选择性、与IASs协调和扩大财务和非财务信息的披露方面。

Ole-Kristion Hope(2003)认为尽管会计确认和计量规则已经取得明显的协调,但不同国家杂会计准则的执行力度上还有相当的不同。通过综合的代表变量,作者发现强制执行力度与预测报告的准确性呈明显的正相关关系。即强的执行力度鼓励管理者遵守规则、减少会计不确定性,也减少了未来收益预测报告的复杂性。同时,当公司处于一个允许在大量会计方法进行选择的环境时,强制执行的作用更大。

Asheq Rahman等(2002)认为会计实务协调与规则协调和公司特征都有关(公司特征包括:行业、规模、股权集中度、财务杠杆、分权、审计师);规则的制定与执行不完全一致,不一定会产生市场、契约和社会效率;规则制定者在会计准则协调化的过程中不应忽视单个国家公司具体特性;跨国审计师在实务协调发挥作用。因此,在制定提高会计数据可比性的战略时给予与公司特征相关的因素足够的关注;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是不可能成功的。在这种情况下,通过相互确认,即在跨国目的领域相互接受别国的标准是更恰当的战略。

Herve Stolowy, Yuan Ding(2003)分析了法国100家最大的公司在1985-2000共16年的时间里的会计选择,即在合并报表方面是选择国际会计准则还是美国的会计准则(因为法国国内的会计规则的弹性而被授权自由选择)。研究结果表明,在自愿朝着国际会计协调发展的过程中,法国公司做出的选择清楚地表现为随着法国会计规则的变化而变化,并且变动的力量在IASC和SEC-FASB之间保持平衡。这意味着,管理当局希望在合并业务方面实现国际化,但也有一定程度的机会主义,其目的在于保持成本与效益的均衡。

Ann B. Murphy(2000)研究了采用IASs编制财务报表的可比性。他认为早前的研究有些是在国家的层次上检验了会计准则是否与国际会计准则一致,还有些是利用了来自不同国家的公司来检验会计实务的协调程度。其研究的特别之处是在公司间的协调化水平上来检验公司采用IASs的影响,即:当公司采用了IASs,会计实务的协调就会发生吗?他提出了两个假设(1)时间(检验年度)与协调程度之间没有联系(国内的两组比较);(2)时间与国际协调程度没有联系(国内与其他三国的比较)。其研究结论是否定的。

Christian leuz(2003)以独特的制度背景-即德国的新市场(在比较时不用考虑制度背景的

不同)，关注在同样的资本市场上公司披露程度（依据）不同而产生的影响。他发现：在信息不对称和市场流动性方面，选择U. S. GAAP或IAS没有实质不同的经济后果—没有支持依据U. S. GAAP产生的财务报告优于基于IAS产生的财务报告的看法。其解释是：①IAS与U. S. GAAP在降低信息不对称方面的作用相当；②会计信息质量更多地受报告动机、市场压力和制度因素等的影响，而不是会计准则，即在背景相同情况下，会计信息质量是相似的，研究表明，对全球化会计的研究或讨论过多的在准则的选择上，而忽视了市场压力、制度性等因素。

Akwasi A. Ampofoa & Robert J. Sellani (2005)分析了建立全球公认会计原则的劣处，即：①这是用简单的方法来解决复杂的问题（准则涉及国家主权、政治、文化、语言、经济环境等），这会影响国际准则的有用性；②IASB缺少政治化和法律的支持；③发达国家在这个过程中将其政策和标准强加于发展中国家并从中获利。尽管国际会计准则与国家会计准则大同小异，但不考虑其他复杂因素是不现实的。国际会计准则协调要获得成功，应该这样做：①获得主要准则制定机构的支持，如FASB；②IAS应该语言多元化；③获得国家或国际权威机构的支持，如OECD；④全球会计教育应得到重视，产生国际化的会计师，提高他们是国际流动性；⑤国际化应允许存在一些国家间的差异；⑥会计准则应提供克服社会与经济不平等的方法。

夏冬林，李晓强2005分析了大量国内外文献后认为：简单地要求从本土会计准则转向IAS的主张并没有得到有力的支持，不同准则间的会计信息差异本身也具有价值相关性（李晓强，2004），不同会计准则所提供的信息是互补的，而不是互斥的。由于各国执行会计准则的环境存在差异，实质上的协调仍然存在一些障碍。实质上的协调与形式上的协调不同，会计准则形式上的协调不会自动导致实务上的协调。由于各国在审计准则和审计师质量、监管机制、执行机制、公司治理结构等支撑环境上存在差异，相同的规则运用于不同的国家不一定就能产生可比的会计信息。正因为如此，如果IAS不考虑国家之间体制差异，那么IAS可能反而不如本土会计准则更具有价值相关性。

王建新（2005）目前我国微观会计信息失真现象主要是准则执行环境原因；也说明了在我国目前制度环境条件下，即使完全采用国际财务报告准则也不能显著改善会计盈余质量，提高会计信息可靠性。

Ray Ball教授认为单纯强调会计标准于事无补，关键问题在于在现有制度下根深蒂固的会计实践。“一个国家财务报告制度的质量取决于给制定财务报表的管理者和审计员以什么样的激励机制。只要改进了激励机制，会计标准也就会随之得到改善。”香港、马来西亚、新加坡和泰国和中国的经验都证明了这一点。这些国家采用了普通法的会计标准，但却没有在体制上进行实质性的变更以使这些标准真正发挥作用，在这些国家，采用IAS并没有真正提高财务报告的质量。

### 三、我的认识和理解

从会计协调的国际研究结果来看，要达到协调甚至一致的目标，选择全球会计准则时，有许多因素需要考虑。高质量固然是最重要的一个方面，但各资本市场的监管要求、公司特征、投资者和分析人员的偏好、国内的报告环境以及准则的执行成本等各方面的实际问题也需要加以考虑。会计准则的实施比制定更为关键。制定只停留在理论的层次上，较容易达成一致，而实施则影响到各方的实际的经济利益，各国不同的经济环境让相同的准则的实施效果迥然不同，会计准则制定中的悲观主义大概就源自于此吧。但是“把统一会计制度的历史演进规律与现实状况及其未来发展趋势结合起来考察，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实现形式中的一种最佳实现形式，今后它必将在国际会计界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……国际性会计准则是世界各国共同的财富，它的制度与推行必须依靠国际会计界必须充分体现各国的共同利益与要求，也必须适应经济全球化发展的要求。”国际会计准则的制定要充分考虑经济的差异性，从高度相似的业务入手，先易后难，逐步走向协调一致的导路似乎是最现实的方式了（作者单位：广西大学商学院）

### 相关链接

[从会计的国际协调情况看高质量国际会计准则制定的困难](#)  
[分散制：规范企业会计政策选择的新方向](#)  
[试论会计职业判断的特点及其应用](#)  
[全面预算与内部控制关系的探讨](#)  
[浅析会计事务所诚信危机成因](#)  
[六层次提升财务报告透明度](#)  
[关于教育消费与成本的经济思考](#)  
[谈如何采用收益法评估房地产价值](#)  
[基于科学发展观的会计教育改革略谈](#)  
[会计学中的“支出”概念解析](#)

