

会计国际化与经济环境研究*

——基于中国资本市场的实证分析

王跃堂,张莉,赵子夜

(南京大学商学院,江苏南京 210093)

摘要:会计准则国际化是否应考虑我国的具体国情,学术界争议颇大,监管机构也对此存在分歧。那么会计准则国际化是否就能产生会计实务的可比,而背离国际会计准则是否就一定会导致会计实务的不可比呢?文章利用《企业会计制度》出台的改革政策既有与国际会计准则一致的,也有背离的情况,运用中国资本市场AB股公司境内外审计利润的数据对此进行了实证研究。研究结果发现,与国际会计准则一致的改革政策执行当年并未消除实质性差异,而与国际会计准则背离的改革政策也并未产生实质性差异,由此证实会计准则的国际化并不能保证会计实务的可比,考虑经济环境的改革举措并不一定妨碍会计实务的国际化。研究进一步发现审计是影响我国会计准则国际化效应的基本原因。

关键词:会计国际化;境内外审计利润;公允价值

中图分类号:F230 **文献标识码:**A **文章编号:**1001-9952(2004)12-0066-13

一、引言

于2000年12月29号颁布,自2001年1月1日起在股份有限公司范围内执行的《企业会计制度》,是在1998年颁布实施《股份有限公司会计制度》的基础上,充分结合已颁布和即将颁布的会计准则的内容,对会计规范进行的一次重大改革。这次会计制度改革在诸多重要方面体现了与国际会计准则的充分协调,对租赁、借款费用等经济业务的核算借鉴了国际会计准则的做法,强调了实质重于形式的原则,贯彻国际通行的稳健会计政策,将减值政策进一步扩展到固定资产、在建工程、无形资产和委托贷款项目。有学者据此认为,从条文规定的层面看,中国会计标准已经基本上实现了与国际会计准则的大同(盖地,2001)。这次会计改革的另一个重要特征是体现中国特色,即针对我国

收稿日期:2004-08-02

基金项目:教育部“十五”规划项目(01JA790015)

作者简介:王跃堂(1963—),男,江苏丹阳人,南京大学商学院教授,博士生导师;

张莉(1981—),女,山东菏泽人,南京大学商学院硕士研究生;

赵子夜(1980—),男,江苏常州人,南京大学博士研究生。

特殊的经济环境,在对债务重组以及非货币性交易等经济业务事项的处理上限制了国际流行的公允价值的运用,而改用按账面价值计价(刘玉廷,2001)。

会计国际化是经济全球化的客观要求,是会计改革的必然趋势。关于会计国际化,一种观点认为会计准则的国际化就是会计国际化,强调会计准则要与国际会计准则一致,不考虑会计准则支撑环境的问题;另一种观点认为会计国际化的目标是会计实务的国际化,也就是按照各国会计标准产生的会计报告要具有可比性。能否实现会计实务的国际化,不仅取决于会计准则的国际化,而且还取决于准则执行的支撑环境。这两种观点体现在会计实务界就是在会计改革的国际化进程中是否要考虑经济环境的影响。如上所述,《企业会计制度》出台的改革政策既有与国际会计准则一致的一面,也有与国际会计准则相背离的一面,这为会计国际化是否应考虑中国的国情提供了难得的研究契机。本文利用既发行 A 股又发行 B 股的公司(以下简称 AB 股公司)2000~2002 年境内外审计利润的数据对《企业会计制度》的国际化效应进行实证研究,不仅能为会计国际化的理论之争提供经验证据,而且对中国的会计改革也具有政策意义。

研究结果发现,与国际会计准则一致的改革政策执行当年并未消除 AB 股公司境内外审计利润存在的实质性差异,而与国际会计准则背离的改革政策执行也并未产生实质性的差异。此外,还发现审计是影响我国会计准则国际化效应的基本原因,因为在执行国际化的会计准则时,境内审计并没有发挥应有的监督作用。本文研究结果也证实《企业会计制度》执行后,AB 股公司境内外审计利润的差异不再显著,这说明《企业会计制度》整体上已实现会计实务的国际化。这些结果证实会计改革考虑经济环境并不一定妨碍会计实务的国际化。本文首先进行文献回顾,对会计国际化的理论和实务做出评述;其次对《企业会计制度》出台的改革政策进行描述,提出研究的问题;其三描述研究样本,进行实证分析,得出研究结果;最后对本文的研究结论进行概述。

二、经济环境与会计准则国际化

经济全球化和资本市场全球化要求会计信息成为全世界通用的商业语言,因此对经济事项的核算产生了一致、可比的客观需求,在这过程中跨国公司的发展和跨国上市融资起到了重要的促进作用。但很多研究提供的证据表明,不同国家的会计准则存在相当大的差异,而这些差异可能对报告的盈余产生显著影响,从而影响财务报表使用者做出的决策(Meek 等,1990; Choi 等,1992; Nobes 等,1995)。因此国际会计准则委员会(IASC)^①一直致力于建立一套国际通用的会计准则,减少跨国融资的成本,提高跨国公司财务信息的透明度(曲晓辉,2001)。

对会计国际协调的理解包括两个方面,一是条文叙述层次上会计准则的

国际协调,二是财务报告层次上会计实务的国际协调,两者分别被称为“形式上的协调与实质上的协调”(Tay 和 Parker,1990)。对于形式上的协调研究众多,其方法是通过会计准则条文的对比(Doupnik,1987;Street 和 Gray,1999),以此判断会计准则国际协调的程度,但是形式上的协调并不一定能够达成实质上的协调,运用同样的会计准则能否产生可比的财务报告依赖各国的审计准则、审计师的质量、监管机制、执行机制、公司治理机制等支撑环境(Cooke 和 Wallace,1990;Doupnik 和 Salter,1995)。

实质上的协调并没有受到足够的重视,而其正是会计国际化的初衷。产生可比的财务报告,服务于全球化的资本市场需要,理应成为会计国际化的最终目标。我国一直积极参与会计的国际协调,但是包括我国在内的大多数国家都没有直接将国际会计准则作为本国会计核算的惟一标准,这是因为“一个国家的特殊文化背景、社会环境、基础条件等都决定其不可能照搬照抄国际会计准则”(冯淑萍,2002;刘玉廷,2002)。并不存在通用、合理的会计准则,可以在任何国家规范同样的经济事项产生可比的财务结果,所以会计准则的制定首先要抛弃会计准则的协调会自动导致会计实务协调的假设,而要从会计准则实施结果的角度出发,制定可以达成实质上协调的会计准则。由于我国的公司治理结构、审计、经理人市场、市场结构以及法律诉讼机制等并没有为实行国际会计准则提供良好的支撑环境(王跃堂,2003),所以针对我国特殊的制度背景,《企业会计制度》出台的改革政策是“对于那些明显有失公允的交易或有违正常商业惯例的交易采取特殊的会计处理方法,对于企业发生的一般交易则采取国际通行的做法进行处理,从而在一定程度上进一步减少我国会计标准和国际标准之间的差异”(冯淑萍,2002)。《企业会计制度》被认为是高质量的会计标准,是与我国现阶段的经济环境相适应的(盖地,2001)。

最合理的会计标准的评价依据在于运用特定的会计规范在既定的经济环境中有没有充分反映经济业务的实质,为投资者提供既相关又可靠的信息。有学者通过考察《股份有限公司会计制度》实施前后 AB 股公司境内外审计净利润差异的变化,对《股份有限公司会计制度》的国际化效应进行了检验,发现《股份有限公司会计制度》既未消除也未缩小 AB 股公司境内外审计净利润的实质性差异,其国际化效应未见显现,他们认为在中国上市公司内外约束机制尚未健全或有效的环境下,完全照搬国际会计准则,赋予公司过大的会计选择权,其结果可能与国际化的努力适得其反(Chen 等,2002)。

三、研究的问题

《企业会计制度》(简称新制度)相对于《股份有限公司会计制度》(简称旧制度)出台了诸多改革政策,这些改革政策大多与国际会计准则一致,但也有相背离的。表 1 对主要的改革政策进行了描述:

表1 《企业会计制度》的主要改革政策及其比较

项目	旧制度	新制度	国际会计准则
固定资产	按照历史成本计价	增设固定资产减值科目,核算由于市价持续下跌,或技术陈旧、损坏、长期闲置等原因导致可收回金额低于账面价值的数额	与新制度一致
在建工程	按照历史成本计价	增设在建工程减值准备科目,核算减值损失	与新制度一致
无形资产	按照历史成本计价	增设无形资产减值准备科目,核算预计可收回金额低于账面价值的数额	与新制度一致
委托贷款	按照历史成本计价	增设委托贷款减值准备科目,核算可收回金额低于委托贷款本金的数额	与新制度一致
融资租入固定资产	融资租赁负债金额按照租赁协议规定的价格入账	应付租金与入账价值的差额计入“未确认融资费用”,在以后期间分摊计入财务费用	与新制度一致
借款费用资本化	在固定资产交付使用前发生的均予以资本化	资本化金额不得超过实际发生的利息和折价或溢价的摊销金额	与新制度一致
开办费	从企业生产经营起在不超过五年的期限内平均摊销	取消该科目,筹建期间的开办费一次计入损益	与旧制度一致
债务重组	采用公允价值,确认债务重组收益,计入当期损益	取消公允价值,不确认重组收益,增加的净资产计入资本公积	与旧制度一致
无法支付应付账款、长期借款	确认为营业外收入	转入资本公积	与旧制度一致
非货币性交易	采用公允价值,确认非货币性交易损益	换出资产账面价值加上相关税费作为换入资产的入账价值,不确认资产置换收益	与旧制度一致

从表1可以看到,就会计规范的条文层次来讲,《企业会计制度》的改革措施在很多方面借鉴了国际会计准则的规定,如资产减值准备的计提、借款费用等,与国际会计准则达到了更好的协调,但针对我国资本市场特殊的制度背景,又在债务重组、非货币性交易等方面背离了国际会计准则。那么这次企业会计制度改革的整体效果如何,尤其是会计国际化的效应,无论是学术界还是实务界都存在分歧,但又都缺乏经验证据予以支撑。本文利用A股公司境

内外审计利润的数据对《企业会计制度》的国际化效应进行了检验。该研究问题可以具体表述为:

问题 1:《企业会计制度》实施后,AB 股公司境内外审计利润业已存在的实质性差异是否已消除或缩小。

会计准则的协调是否就会产生会计实务的协调,学术界历来有着分歧。这次会计改革出台的改革政策既有与国际准则从原来的不一致到现在一致的,也有与国际会计准则从原来一致到现在不一致的,这为我们利用 AB 股公司境内外审计利润观察会计准则的协调与会计实务的协调是什么关系提供了实证分析的机会。该研究问题可以具体表述如下:

问题 2:《企业会计制度》实施后,AB 股公司境内外审计利润在与国际会计准则一致的改革政策所涉及的项目上是否已消除实质性的差异,而在与国际会计准则相背离的改革政策所涉及的项目上是否产生了实质性的差异。

四、样本描述与检验结果

(一)样本描述

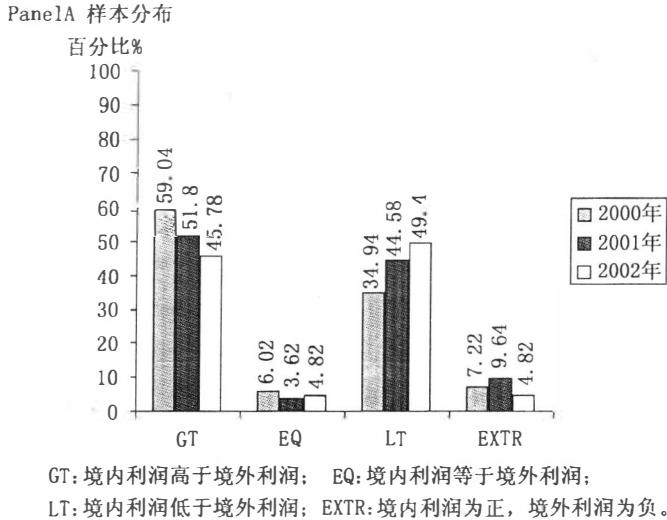
证监会规定,AB 股公司需按照国内会计准则和国际会计准则编制会计报表,并分别接受境内会计师事务所和境外会计师事务所的审计,对两种会计标准下产生的利润差异要在年报中予以调整和列示,这为不同会计标准下所产生的财务数据的可比性提供了检验契机,由此也为检验会计准则国际化与会计实务国际化之间的关系提供了检验契机。由于《企业会计制度》2001 年开始实施,本文收集了 AB 股公司 2000 年、2001 年和 2002 年三年的境内外审计利润差异,通过考察 AB 股境内外审计利润差异的变化来判断会计实务的国际化程度。这些数据均来源于上海证券交易所和深圳证券交易所网站公布的 AB 股公司的年度报告。为了能连续考察 AB 股公司在这三年观察期间境内外利润差异的变化情况,我们选取了三年均可获得有效数据的公司 83 家,构成的样本数合计为 249。经过检验,AB 股境内外审计利润的差异不符合正态分布,因此我们运用非参数成对检验对 AB 股公司境内外审计利润差异的有关命题进行统计检验。

(二)检验结果

1.《企业会计制度》的整体国际化效应

我们先对《企业会计制度》实施后 AB 股境内外审计利润的变化情况进行描述性统计。

图 1 的 Panel A 比较了《企业会计制度》实施前后三年中境内会计利润高于、低于或等于境外会计利润的样本比例,此外,我们也列示了境内审计利润经调整后由盈变亏的极端情况,即境内审计利润为正而境外审计利润为负的公司数占总样本的比例。样本分布的结果显示:境内审计利润高于境外审计



PanelB 境内平均利润与境外平均利润

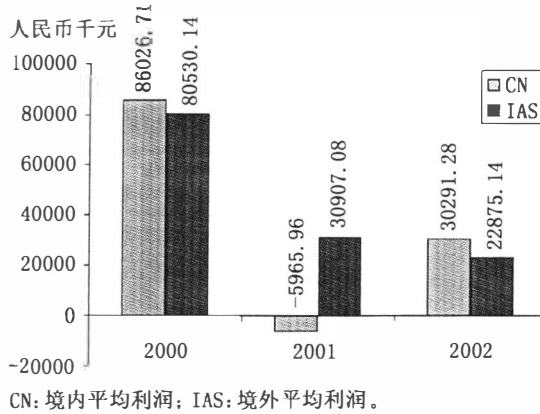


图1 样本描述:境内利润与境外利润

利润的公司在2000年、2001年、2002年所占的比例分别为59.04%、51.8%、45.78%，呈逐年下降的趋势，而境内审计利润低于境外审计利润的公司数在2000年、2001年、2002年所占的比例分别为34.94%、44.58%、49.4%，呈逐年上升的趋势，这说明此次会计改革加强了境内会计实务的谨慎性。境内外审计利润相等的公司所占的比例在2001年最低，为3.62%，2000年最高，为6.02%，而境内盈利、境外亏损的公司在2001年最高，为9.64%，2002年最低，为4.82%。这可能与2001年是开始实施新制度的第一年有关，不少公司可能借口会计制度改革进行盈余管理。

Panel B 比较了 AB 股公司三年内境内平均利润与境外平均利润的大小，2000 年和 2002 年境内利润均高于境外利润，但 2001 年则相反，境外平均

利润为正,而境内平均利润为负。这一现象可能与2001年执行《企业会计制度》而导致的会计政策变更有关,因为从2001年开始执行的《企业会计制度》充分体现了谨慎性会计原则,“对不符合会计要素定义、不符合会计要素确认和计量的内容进行了全面的修改”(刘玉廷,2001),将计提减值的范围进一步扩大到固定资产、在建工程、无形资产、委托贷款,债务重组的收益不能计入营业外收入,开办费要求一次计入当期损益,这些改革政策大大影响了境内审计利润。尽管资产减值等会计政策采取追溯调整的方法,对2001年当年的盈利似乎应没有非常大的影响,但有学者提供的经验证据显示,2001年度沪深1000多家上市公司中亏损的150家公司,亏损总额高达306亿元,平均每家亏损2.04亿元,而2000年亏损的96家公司,亏损总额为136亿元,平均每家亏损1.42亿元。2001年亏损公司中亏损额在2亿元以上的有36家,其中有4家亏损额在15亿元以上。2001年沪深两市计提了210亿元资产减值准备,相当于1000多家上市公司创造的净利润总额727.27亿元的1/3,如果分摊的话,平均每家达到1700万元(段文,2002)。这些巨额亏损的公司大多将亏损原因归结于实施新会计制度,当然也不排除部分公司利用执行新制度的机会大肆计提秘密准备,为来年提升业绩做准备。

表2列示了《企业会计制度》国际化整体效应的检验结果。

表2 《企业会计制度》的国际化效应

检验类型		样本容量	境内净利润均值	境外净利润均值	境内外净利润均值之差	样本标准差	符号秩	概率值
境内外审计净利润差异相对数 ^②	2000年	83	0.026	0.024	-0.002	0.0156	-548.5	0.0055*** ^①
	2001年	83	-0.007	0.164	0.171	1.462	-307	0.1419
	2002年	83	-0.017	-0.019	-0.002	0.025	109	0.5974

注:①***、**、*分别表示在1%、5%和10%的水平下统计显著(双尾检验);

②境内外审计净利润差异相对数:指以AB股公司境内外审计净利润的差异数除以年初总资产。

为了消除公司规模的影响,我们将每年的境内外净利润差异数均除以年初的境内总资产以获得相对数并进行检验。从检验结果来看,2000年AB股境内外审计利润的差异显著,但《企业会计制度》实施后2001年和2002年,AB股境内外审计利润的差异不再显著,这表明制度的出台已实现了会计实务的国际化。值得注意的是,从境内外利润之差占总资产的比例来看,2000年和2002年均均为0.2%,2001年则高达17.1%,且境外高于境内,这与图1Panel B中描述性统计显示的结果是一致的,尽管如此却没有影响会计实务国际化的整体效应,这说明是少数公司借新旧会计制度交替之机操纵业绩所致。

2. 改革政策的国际化效应

为了观察会计准则国际化与会计实务国际化的关系,本文将《企业会计制度》出台的改革政策归为两类:一是出台的改革政策与国际会计准则一致的,也就是这类改革使中国的会计准则与国际会计准则由不一致到一致,主要包括固定资产减值、在建工程减值、无形资产减值、利息费用资本化等,二是出台的改革政策与国际会计准则相背离,也就是这类改革使中国的会计准则与国际会计准则由一致变为不一致,主要包括开办费、债务重组、非货币交易等业务的会计处理,焦点是这次会计改革取缔或限制了公允价值的使用,而重新改为按账面价值计价。这为我们判断与国际会计准则一致的改革政策是否消除了境内外审计利润对应项目的实质性差异,与国际会计准则背离的改革政策是否产生了新的实质性差异提供了机会。本文利用 AB 股境内外审计利润具体项目的差异数,分别按一致化与背离化的改革政策所涉及的境内外审计利润的调整项目进行汇总,并进行了非参数检验。表 3 列示了检验的结果。

表 3 改革政策的国际化效应

Panel A 与国际会计准则一致的改革政策

年份	样本容量	样本均值	样本标准差	符号秩	概率值
2000	83	-0.00095	0.00458	-32	0.0730*
2001	83	-0.0065	0.026	-228.5	0.00***
2002	83	0.000171	0.00126	4.5	0.4375

Panel B 与国际会计准则背离的改革政策

年份	样本容量	样本均值	样本标准差	符号秩	概率值
2000	83	0.000182	0.00345	-22.5	0.56
2001	83	0.001397	0.01138	57	0.17
2002	83	0.000235	0.00343	0	1.00

注:***、**、*分别表示在1%、5%和10%的水平下统计显著(双尾检验)。

为了消除企业规模的影响,依旧采用相对数检验,即分别按与国际会计准则一致与背离的改革政策所涉及的境内外审计利润的调整项目的汇总数除以年初公司境内总资产。Panel A 显示,与国际会计准则一致的改革政策所涉及的调整项目的汇总数在 2001 年依然存在着实质性的差异,2002 年差异不再显著,这表明在 2001 年会计准则国际化的效应并未显现,2002 年才开始见效。产生这一现象的原因可能有三方面:一是新制度执行当年存在如何正确理解和运用政策条款的问题;二是公司管理层有可能借新制度出台之际,运用追溯调整法的政策弹性操纵业绩;三是执行新制度的配套措施,比如审计执业水平、法律制裁和约束环境等一时无法跟上,这些因素有可能影响了当年新制度的执行效果。事实上,造成 AB 股境内外审计利润差异的比较显著的项目还包括坏账准备、存货减值、合并价差、递延税款等,这些调整项目所涉及

的会计政策在这次会计改革前后并没有变化,始终与国际会计准则一致,主要原因可能还在于严格的执行机制和完善的支撑环境。

Panel B 显示与国际会计准则背离的改革政策所涉及的调整项目在三年内均不存在显著差异。样本中的调整项目涉及到的背离政策主要为开办费摊销、债务重组、无需支付应付款转回、非货币交易等。与国际会计准则背离的改革政策之所以没有产生新的实质性差异,这可能与会计准则的经济后果有关,比如在允许采用公允价值对债务重组和非货币交易等业务进行会计处理的时候,有动机操纵业绩的公司就可能积极地进行债务重组和从事非货币交易,但随着《企业会计制度》规定债务重组收益只能计入资本公积,非货币交易只能以账面价值计价,债务重组和非货币交易再也不能制造利润,公司通过债务重组和非货币交易创造利润的动机自然也不复存在,用于操纵业绩的债务重组和非货币交易业务安排也寿终正寝,由此因取缔公允价值而造成境内外审计利润需要调整的项目和机会也大大减少,致使其并没有产生新的实质性差异。不难看出这类改革政策尽管与国际会计准则背离,但由于其针对性强,抑制了公司利用此类业务操纵业绩的行为,从而使境内外审计利润涉及此类改革政策的调整项目甚少或不复存在。

五、审计与会计准则的国际化效应

会计准则国际化的效应,也就是会计实务的国际化不仅取决于会计准则自身的协调程度,还取决于会计准则的执行环境。在众多影响会计准则执行质量的因素中,审计作为会计准则能否得以严格执行的外在约束机制,对会计准则的国际化效应有着决定性的影响。因为独立性强、质量高的审计监督会促使上市公司严格执行改革政策,从而缩小境内外审计利润的差异,反之,境内外审计利润差异较大则可能意味着审计监督功能没有到位。本文以《企业会计制度》出台的与国际会计准则一致的改革政策的国际化效应为例,就审计对会计实务国际化的影响进行了进一步的探讨。表 4 列示了分析结果。

《企业会计制度》出台的与国际会计准则一致的改革政策为什么没有消除其实质性差异?与 2000 年相比,2001 年的差异幅度有何变化?我们按 2001 年境内利润是否大于境外利润将样本分为两组,然后将子样本公司就改革后与国际会计准则一致的会计政策所涉及的境内外审计利润的调整项目在 2000 年和 2001 年之间的变化进行检验。Panel A 列示的结果表明,2001 年境内利润大于境外利润的样本公司相对于 2000 年其境内外审计利润的差异幅度显著扩大,而 2001 年境内利润小于境外利润的样本公司境内外审计利润的差异改革前后并没有显著变化,由此可以看出对于境内外审计利润的差异,会计准则的国际化并没有导致实质性的改进,这或许与审计没有发挥应有的监督作用有关。

表 4 审计与会计准则的国际化效应^①

Panel A 会计准则国际化效应的分组检验

2001 年境内利润大于境外利润组			2001 年境内利润小于境外利润组		
样本数	中位数 ^②	概率值	样本数	中位数	概率值
43	0.0013	0.00***	37	0.00	0.21

Panel B 审计对会计准则国际化效应的影响

分组变量	中位数差异	概率值
非标准与标准 ^③	0	0.28
非境内独与境内独资 ^④	0	0.14
10 大与非 10 大 ^⑤	0.002	0.01***

注:①***、**、* 分别表示在 1%、5% 和 10% 的水平下统计显著(双尾检验)。

②2001 年境内外利润差异的绝对值除以年初境内总资产减去 2000 年境内外利润差异的绝对值除以年初境内总资产。

③将样本公司按照境内事务所出具的审计意见分类,标准意见指标准无保留审计意见,其余均视作非标准意见。

④将样本公司按照境内财务报告是由境内外合资事务所审计或是由境内独资事务所审计分类。

⑤将 2001 年审计上市公司的家数排名前 10 位的境内独资事务所视为“十大”事务所,样本公司按照境内财务报告是否由“十大”事务所审计分类。

为了考察审计是否对境内外审计利润的差异产生影响,从而判断审计是否有助于实现会计准则国际化的效应,我们以 Panel A 中 2001 年境内审计利润大于境外审计利润的子样本为研究对象,将该样本公司分别按审计意见、事务所类型和事务所规模分成两组,然后对两组境内外审计利润的差异进行非参数检验,分别从不同角度判断审计与会计准则国际化效应的关系。Panel B 列示的结果显示,对于境内事务所出具不同审计意见的两组公司,其境内外审计利润的差异没有显著区别。这说明境内事务所发表审计意见时对境内外审计利润存在的差异熟视无睹。同样事务所的性质是境内独资,还是境外独资或境内外合作对境内外审计利润的差异也无显著影响,这说明与境外事务所合作并不会有助于消除或缩小境内外审计利润差异。境内事务所的规模对境内外审计利润的影响得到了证实,“十大”与非“十大”境内事务所审计的 AB 股公司境内外审计利润的差异之间存在显著区别,与境内非“十大”会计师事务所相比,由境内“十大”会计师事务所审计的 AB 股公司境内外审计利润的幅度的幅度实质上更大,这一检验结果间接说明在我国事务所规模并不能代表审计质量,因银广夏事件而解散的我国第一大会计师事务所中天勤也许就是一个例证。这一结果与人们的预期相反,与国外审计文献的证据相左,原因可能与我国当时会计师事务所的合并浪潮有关,“十大”会计师事务所大多是

合并所致,合并初期审计质量内部控制混乱,事务所规模对审计质量的影响尚未显现。以上检验结果证实境内审计在会计准则国际化转为会计实务国际化的过程中并没有发挥监督机制的作用。

六、结 论

本文利用《企业会计制度》出台的改革措施中既有与国际会计准则一致的会计政策,又有背离的会计政策,运用 AB 股公司境内外审计利润的数据对会计国际化与经济环境的关系进行了实证研究。研究发现,与国际会计准则一致的改革政策执行当年并未消除 AB 股公司境内外审计利润存在的实质性差异,而与国际会计准则背离的改革政策也并未产生实质性的差异,由此证实会计准则的国际化并不能保证会计实务的可比,准则执行的支撑环境对会计实务的国际化有着基础性的作用。研究进一步发现境内审计是我国会计准则国际化效应没有显现的基本原因之一,因为在会计准则国际化转化为会计实务国际化的过程中境内审计没有发挥监督作用。此外,本文研究结果还证实《企业会计制度》执行后,AB 股公司境内外审计利润的差异不再显著,这说明《企业会计制度》整体上已实现会计实务的国际化,由此也证实会计改革考虑经济环境并不一定妨碍会计实务的国际化。

* 本文系王跃堂教授主持的教育部“十五”规划项目“会计信息的监管及其对资本市场资源配置的影响”的成果之一。作者感谢清华大学谢德仁教授在 2003 年会计国际化研讨会(中国会计学会举办,北京)以及重庆大学刘星教授在 2004 年学术年会(中国会计学会教育分会举办,西安)对本文的评论和建议。

注释:

① 现在已改组为国际会计准则理事会(International Accounting Standard Board,简称 IASB)。

参考文献:

- [1] 段文. 再读年报:令人瞩目计提 210 亿资产减值准备[N]. 人民日报,2002-06-05.
- [2] 冯淑萍. 关于中国会计国际协调问题的思考[J]. 会计研究,2002,(11).
- [3] 盖地. 大同小异:中国企业会计标准与国际财务报告准则[J]. 会计研究,2001,(7):34.
- [4] 刘玉廷. 《企业会计制度》的特色及与国际惯例的充分协调[N]. 中国证券报,2001-05-09.
- [5] 刘玉廷. 全面推进企业会计制度改革[N]. 上海证券报,2002-01-10.
- [6] 曲晓辉. 我国会计国际化进程刍议[J]. 会计研究,2001,(9):9.
- [7] 王跃堂. 经济环境是否制约会计国际化的进程:理论分析与经验证据[J]. 管理世界,2003,(1):34.
- [8] Chen, Shimin, Zheng Sun, Yuetang Wang. Evidence from China on whether harmonized accounting standards harmonize accounting practices [J]. Accounting Horizons, 2002,16(3): 183~198.

- [9]Choi F, G Mueller. International accounting[M]. 1992, Prentice-Hall.
- [10]Cooke T, R Wallace. Financial disclosure regulation and its environment: A review and further analysis[J]. Journal of Accounting and Public Policy, 1990, (9): 79~110.
- [11]Doupnik T S. Evidence of international harmonization of financial reporting[J]. The International Journal of Accounting Education and Research, 1987, 23(Fall): 47~67.
- [12]Doupnik T S, S B Salter. External environment, culture, and accounting practice: A preliminary test of a general model of international accounting development[J]. International Journal of Accounting, 1995, 30(2): 189~207.
- [13]Meek G, S Saudagaran. A survey of research financial reporting in a transnational context[J]. Journal of Accounting literature, 1990, (9): 145~182.
- [14]Nobes C, R Parker, Comparative international accounting[M], 1995, Prentice-Hall.
- [15]Street D L, S J Gray. How wide is the gap between IASC and U. S. GAAP? Impact of the IASC comparability project and recent international development[J]. Journal of International Accounting, Auditing & Taxation, 1999, 8(1): 133~164.
- [16]Tay J S, R H Parker. Measuring international harmonization and standardization[J]. Abacus, 1990, 26(1): 71~88.

On Internationalization of Accounting and Economic Environment

WANG Yao-tang, ZHANG Li, ZHAO Zi-ye

(Business School, Nanjing University, Nanjing 210093, China)

Abstract: There are great disputations in academia and divergences in supervisory authorities as to whether internationalization of accounting should take Chinese environment into consideration. Will internationalization of accounting standards lead to the comparability of accounting practices, while deviation from International Accounting Standards (IAS) surely lead to their incomparability? The paper makes an empirical research by employing the reform policies issued with Accounting Regulation for Enterprises, which contains both policies in accordance with or deviating from IAS and the data of reported earnings under Chinese GAAP and IAS of companies that have issued both A-shares and B-shares. We find that reform policies in accordance with IAS did not eliminate the substantial gap between Chinese and IAS earnings in the year when Accounting Regulation for Enterprises was in effect, while reform policies deviating from IAS did not produce (下转第 90 页)

Route Choice of Internationalization of Chinese Accounting

——Institutional Background and Solution to the
International Gap of Standards for Intangible Assets

YAN Yan

*(Teaching Research Department, Shanghai State
Institute of Accountancy, Shanghai 201702, China)*

Abstract: The superior importance of reliability to relevance, the reliance on the rule of prudence and the principle of historical cost, and the exemption of the alternative method distinguish Chinese Accounting Standard (CAS) from International Accounting Standard (IAS) on intangible assets. It's the economic environment and legal framework with Chinese features that lie behind. In economic environment, the market of Chinese property right is underdeveloped with the accounting information distorted. In legal framework, different from western countries, China adopts public ownership. Institutions making regulations are also responsible of accounting supervision. Difference in environment makes it impossible for China to directly adopt IAS. The paper holds that the reasonable choice for the internationalization of Chinese accounting is to keep the dominion legislation to gradually narrow the gap with IAS since there is no compulsory obligation for China to completely adopt IAS.

Key words: accounting setting; dominion of legislation; accounting internationalization

(上接第 77 页)

significant differences, either, thus proving that internationalization of accounting standards can't guarantee the comparability of accounting practices, while reform measures considering economic environments may not hinder the internationalization of accounting practices. We further find that audit is the basic factor influencing the effects of internationalization of accounting of China.

Key words: internationalization of accounting; reported earnings under Chinese GAAP and IAS; fair value