



“十二五”国家重点图书出版规划项目

CAS

中国会计准则的 国际趋同效果研究

曲晓辉 等 / 著

A Study on the
Convergence Effects of
CAS with IFRS



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE



“十二五”国家重点图书出版规划项目

中国会计准则的 国际趋同效果研究

曲晓辉 等 / 著

图书在版编目(CIP)数据

中国会计准则的国际趋同效果研究 / 曲晓辉等著.
—上海: 立信会计出版社, 2011. 11
ISBN 978 - 7 - 5429 - 3179 - 5

I. ①中… II. ①曲… III. ①会计制度-研究-中国
IV. ①F233. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 253480 号

策划编辑 窦瀚修
责任编辑 黄成良
封面设计 周崇文

中国会计准则的国际趋同效果研究

出版发行	立信会计出版社		
地 址	上海市中山西路 2230 号	邮政编码	200235
电 话	(021)64411389	传 真	(021)64411325
网 址	www.lixinaph.com	电子邮箱	lxaph@sh163.net
网上书店	www.shlx.net	电 话	(021)64411071
经 销	各地新华书店		

印 刷	上海中华印刷有限公司		
开 本	787 毫米×1092 毫米	1/16	
印 张	18	插 页	4
字 数	269 千字		
版 次	2011 年 11 月第 1 版		
印 次	2011 年 11 月第 1 次		
书 号	ISBN 978 - 7 - 5429 - 3179 - 5/F		
定 价	48.00 元		

如有印订差错,请与本社联系调换

前 言

跨国上市和发行证券的迅速发展,迫切需要财务信息高质量、透明和可比,以助于世界各种资本市场的参与者和其他信息使用者进行经济决策。会计准则作为会计实务的规范,其国际协调和全球趋同在程度上不断加深并在范围上不断扩展。会计准则在全球范围内的持续趋同,乃至一些主权国家直接采用国际财务报告准则(IFRS)作为本国准则,是当前会计职业标准国际发展的基本状态,各国的会计与财务报告实务因此正在发生着深刻的变化。

中国作为世界上迅速崛起的经济体,参与国际经济和资本市场的程度正在逐步加深,吸收外国资本和对外投资所形成的资本双向运动,使我国会计准则国际协调与趋同面临更大的动力和压力。同时,随着国际会计准则理事会(IASB)发展战略的实施,IFRS正在经历体系上的重构。因此,导致会计准则国际协调和趋同效果的评价基础的变化,客观上迫切要求研究者对协调/趋同效果基于新的数据进行检验。鉴于提高国际市场谈判能力的需要以及我国企业和资本市场科学管理和有效决策的内在要求,我国在会计准则国际协调和趋同的过程中采取了积极的态度和持续趋同的策略。与IFRS实质上趋同的《企业会计准则2006》的发布和实施,为相关实证检验提供了数据基础。

本研究对中国会计准则国际协调/趋同效果研究领域的多

种研究方法及其实际作用进行综合测试,分别从总体和具体项目两个层面检验我国会计准则国际协调/趋同的效果并尝试检验方法的创新,同时基于经验证据对我国会计准则体系的国际协调/趋同程度进行评价。具体到本研究,我们对会计准则国际协调与全球趋同进行了一般性的讨论,在此基础上对会计准则国际协调/趋同的国内外文献进行了系统的回顾,进而针对会计准则国际协调/趋同及其效果,对会计基本理论、盈余稳健性、具体准则项目的国际协调/趋同程度和中国会计准则(CAS)与IFRS总体协调/趋同程度进行了理论分析和实证检验。限于时间和篇幅,本研究在对具体准则协调/趋同度的实证检验方面侧重于对财务报告易于产生重大影响的资产计价准则、研发投资举债、关联方关系准则和公允价值准则的研究;在准则协调/趋同范围上,主要涉及CAS与IFRS趋同、欧洲向IFRS趋同的效果检验。本研究还对IFRS应用情况的调查进行了回顾和评价。针对国际评估准则委员会(IVSC)工作的最新进展,本研究讨论了资产评估准则因应IFRS的发展而在国际发展方面所作出的重大改进。此外,本研究还对会计国际协调和趋同的量化研究进行了梳理。

本书是在教育部人文社会科学重点研究基地重大项目《我国会计准则的国际协调效果研究》(项目批准号05JJD630030)研究报告的基础上进行整理、完善的成果。本书包括13章,具体分工情况如下:第1章、第4章、第11章、第12章、第13章由曲晓辉撰写;第2章由曲晓辉和高利芳撰写;第3章由曲晓辉和高芳撰写;第5章由曲晓辉和邱月华撰写;第6章由杨钰和曲晓辉撰写;第7章由张国华和曲晓辉撰写;第8章由罗胜强撰写;第9章和第10章由高利芳撰写。张国华在全书出版前的校订方面做了

大量工作。

为了使我们的实证检验更加可靠,我们在样本区间上进行了一定扩展,由此导致研究项目结项的时滞。鉴于后续项目研究另有累积且正在外审中并将很快问世,我们对本研究的样本区间未进行持续后延。由于受时间、数据和水平的限制,我们所采用的方法和取得的证据难免还有这样或那样的局限,这些局限有待于在后续研究中弥补。我们的后续研究,主要是针对与IFRS趋同的会计准则执行情况从不同方面和层次进行检验,并且已经取得一些成果。在今后的研究中,我们力求进行更深入的理论阐释并取得进一步的经验证据,以客观评价会计准则国际协调和趋同的成效,为我国会计准则持续国际趋同的战略决策提供证据支持,为我国企业跨国上市和发行证券以及资本市场对外来资本主体资质的评价提供政策借鉴和经验依据。

曲晓辉

2011年7月于厦门大学

目 录

第 1 章 绪论	1
1 研究背景与动机	1
2 研究思路与方法	2
3 研究内容与结构安排	3
4 主要贡献与局限和后续研究方向	4
第 2 章 会计准则国际协调/趋同国外文献综述	7
1 会计准则区域性/国家间协调/趋同研究	7
2 会计准则及其协调/趋同后果研究	12
3 会计准则遵循度研究	18
4 会计准则协调/趋同的影响因素研究	21
参考文献	24
第 3 章 会计准则国际协调/趋同国内文献综述	33
1 我国会计准则国际协调/趋同策略与对策研究	34
2 CAS 与 IAS 具体条款和总体协调/趋同程度研究	35
3 CAS 与 IAS 下会计报表数据差异的研究	38
4 CAS 与 IAS 下会计信息含量差异的研究	44
5 CAS 与 IAS 下会计盈余质量差异的研究	48
6 CAS 趋同效果研究	50
7 评论与展望: 会计准则国际协调/趋同效果的研究框架	51
参考文献	55

第4章 会计准则国际协调/趋同——会计基本理论视角	62
1 会计改革的目标和成就	62
2 财务会计结构模式的转变	65
3 财务会计的目标定位	66
4 财务会计的确认问题	68
5 财务会计的计量问题	69
6 会计的监管问题	70
7 结语	70
参考文献	71
第5章 会计准则强制性变迁检验——盈余稳健性研究	72
1 稳健性概述	72
2 文献综述	80
3 研究设计	82
4 实证检验结果与分析	86
5 研究结论及启示	92
参考文献	93
第6章 CAS与IFRS资产计价准则协调/趋同检验——协调/趋同度研究	95
1 会计准则国际协调/趋同度测量研究文献回顾	95
2 CAS与IFRS资产计价准则协调/趋同度检验研究设计	97
3 CAS与IFRS协调/趋同度测量结果和分析	102
4 主要研究结论与展望	109
参考文献	110
第7章 CAS与IFRS总体协调/趋同检验——协调/趋同度研究	112
1 已有研究评述	113
2 度量方法的选择与创新	117

3 总体协调/趋同度的检验·····	122
4 结论·····	131
参考文献·····	133
第8章 公允价值准则理论分析与检验·····	138
1 公允价值会计的发展历程及其经验证据·····	138
2 公允价值会计在我国的发展及其现状·····	159
3 公允价值与会计信息质量·····	170
4 公允价值会计准则颁布的市场反应·····	182
5 研究启示与建议·····	201
参考文献·····	206
第9章 欧洲向 IFRS 趋同的效果检验——稳健性视角·····	211
1 研究动机与文献回顾·····	211
2 研究设计·····	213
3 检验结果·····	218
4 结论与启示·····	225
参考文献·····	226
第10章 IFRS 应用情况调查回顾及启示·····	230
1 有关 IFRS 应用的调查·····	230
2 IFRS 应用过程调查·····	235
3 IFRS 应用效果调查·····	239
4 IFRS 应用影响因素分析·····	243
5 IFRS 应用调查的启示·····	248
参考文献·····	256
第11章 IFRS 与资产评估准则的国际发展·····	258
1 资产评估及其范围·····	258

2 资产评估的发展概况	259
3 资产评估准则的发展	260
4 资产评估准则的国际协调/趋同	263
参考文献	266
第 12 章 IFRS 的关联方范围	267
1 研究背景与动因	267
2 仅受国家控制的主体之间的关系	268
3 仅受国家控制的主体之间关系的披露	269
4 结论和评论	273
参考文献	273
第 13 章 结论和评论	275
1 结论	275
2 评论	277

第1章 绪 论

本章概述本研究的背景与动机、思路与方法、内容与结构安排、主要贡献与局限和后续研究方向。

1 研究背景与动机

2001年4月,国际会计准则委员会(IASC)完成了始于1997年的战略改组,取而代之的国际会计准则理事会(IASB)开始正式运作,会计准则的国际协调明显提升到全球趋同阶段。IASC的战略改组,体现了会计准则^①全球趋同的客观要求。IASB目标的确立,清楚勾勒出全球趋同的会计准则的建设思路。欧盟等经济体以及澳大利亚等国家宣告采用国际财务报告准则^②(IFRS^③),翻开了会计准则全球趋同的历史篇章。凡此种种,体现了跨国上市和发行证券的迅速发展,这就迫切需要财务信息高质量、透明和可比,以助于世界各种资本市场的参与者和信息使用者进行经济决策。与此同时,也反映出全球趋同的会计准则制定权的利益之争。会计准则作为会计实务的规范,其国际协调和全球趋同在程度上不断加深并在范围上不断扩展。会计准则在全球范围内的持续趋同,甚至一些主权国家直接采用IFRS作为本国准则,是当前会计职业标准国际发展的基本状态。会计准则全球趋同,致使各国的会计与财务报告实务正在发生着深刻的变化。这种变化必将对企业的财务呈报和资本市场基于财务信息的判断和决策产生深刻

① 除非特别说明,本书中所指的“会计准则”是对“会计规范”的统称,包含准则、制度等。

② 为行文方便,除非特别说明,本书中的“国际财务报告准则”代表国际会计准则委员会(IASC)改组前发布的国际会计准则(IAS)及其解释公告和改组后国际会计准则理事会(IASB)发布的国际财务报告准则(IFRS)及其解释公告。

③ 本书中涉及IASB取代IASC之前的研究成果中关于国际会计标准的仍表述为“国际会计准则”(IAS),此外均称“国际财务报告准则”(IFRS)。

的影响。

我国作为世界上迅速崛起的经济体,随着加入 WTO 过渡期的结束,参与国际经济和资本市场的程度正在进一步加深。2008 年全球金融危机以来,我国企业吸收外国资本和对外投资所形成的资本双向运动,使我国会计准则国际协调与趋同面临更大的动力和压力。同时,IASB 发展战略得以顺利实施,IFRS 正在经历体系上的重构。从国际会计准则委员会基金会(IASCF)章程的修订到概念框架,由美国财务会计准则委员会(FASB)与 IASB 的联合开发,再到财务报表列报框架的联合开发和推广以及具体准则的陆续修订,几近全新的财务会计概念基础、原则指引、列报原则和框架正在逐步展现。这种颠覆性的变革,必将导致会计准则国际协调和全球趋同效果的评价基础的变化,客观上迫切要求研究者对会计准则协调和趋同效果基于新的数据进行检验。鉴于提高国际市场谈判能力的需要和对我国企业以及对资本市场的科学管理和有效决策的内在要求,我国在会计准则国际协调和趋同的过程中,采取了积极的立场和持续趋同的策略。与 IFRS 实质上趋同的《企业会计准则 2006》的发布和实施,为相关实证检验提供了数据基础。

2 研究思路与方法

本研究对会计准则国际协调/趋同^①效果研究领域的多种研究方法及其实际作用进行综合测试,分别从总体和具体项目两个层面检验我国会计准则国际协调/趋同的效果并尝试检验方法的创新。同时,基于经验证据,对我国会计准则体系的国际协调/趋同程度进行评价。具体到本研究,我们对会计准则国际协调与全球趋同进行了一般性的讨论,在此基础上对会计准则国际协调/趋同国内外文献进行了系统的回顾,进而针对会计准则国际协调/趋同及其效果,对会计基本理论、盈余稳健性、具体准则项目的国际协调/趋同程度和中国会计准则与 IFRS 总体协调/趋同程度进行了理论分析和实证检验。限于时间和篇幅,本

^① 会计国际协调与趋同是一个渐进过程的不同发展阶段,迄今为止还没有发现将两者明确加以区分的数量标准,不过一般将 IASC 的重大改组和 IASB 运作理解为会计准则国际发展进入趋同阶段,本研究不对两者加以严格区分,但在特指的情况下则遵从援引文献的提法。

研究在对具体准则协调/趋同度的实证检验上侧重于对财务报告易于产生重大影响的资产计价准则、研发准则、关联方关系准则和公允价值准则;在准则协调/趋同范围上,主要涉及中国准则与 IFRS 趋同、欧洲向 IFRS 趋同的效果检验。本研究还回顾和评价了 IFRS 应用情况的调查。针对国际评估准则委员会(IVSC)工作的最新进展,本研究讨论了资产评估准则因应 IFRS 的发展而在国际发展方面所作出的重大改进。

本研究综合运用规范研究和实证研究的方法并以实证研究方法为主。具体来说,改进了 Jaccard 系数并采用改进的该系数、匹配率和平均距离三种方法定量衡量 1998 年以来我国会计改革的不同发展阶段上 CAS 与 IAS 之间的协调/趋同程度及其变化趋势;从稳健性角度通过多种非参数统计方法直接检验了会计的准则协调/趋同与实务协调/趋同之间的关系;等等。

3 研究内容与结构安排

本书共 13 章,主要内容如下:

第 1 章,绪论。本章概述本研究的背景与动机、本研究结构安排、研究方法、主要贡献与局限和后续研究方向。

第 2 章,会计准则国际协调/趋同国外文献综述和第 3 章会计准则国际协调/趋同国内文献综述,分别对会计准则国际协调/趋同效果的国内外文献进行了回顾,为研究问题的提出和方向的确立提供了理论准备和文献基础。

第 4 章,会计准则国际协调/趋同——会计基本理论视角。本章概括地探讨了我国财务会计改革在会计基本理论方面取得的若干重大进展,并提出作者的观点。

第 5 章,会计准则强制性变迁检验——盈余稳健性研究。本章以沪深两市 A 股上市公司为研究样本,实证检验会计准则的强制性变迁是否显著提高我国上市公司会计盈余的稳健性。

第 6 章,CAS 与 IFRS 资产计价准则协调/趋同检验——协调/趋同度研究。本章采用修订准则协调/趋同度指标的方法和具体准则条款精准对比的方式,实证检验资产计价相关准则的协调/趋同度。

第 7 章,CAS 与 IFRS 总体协调/趋同检验——协调/趋同度研究。

本章针对现有会计准则协调/趋同程度度量方法的不足和会计准则本身的特性,提出并尝试使用会计形式协调/趋同度量的新方法——模糊聚类分析法,对我国会计准则的总体协调/趋同度进行了检验。

第8章,公允价值准则理论分析与检验。本章重点考察了公允价值在《债务重组》准则的运用所引起的市场反应,以及公允价值的运用是否会影响上市公司会计信息的质量,从资本市场投资者的角度对我国公允价值信息披露的价值相关性进行实证检验,还分析了公允价值会计对我国银行业乃至整个金融体系的影响与冲击,并在此基础上采用事件研究法检验我国金融业上市公司对我国4项金融工具会计准则的反应。

第9章,欧洲向IFRS趋同的效果检验——稳健性视角。本章使用基于会计数据的多种方法计量欧洲国家的会计稳健性,并对我国以稳健性作为信息质量特征的检验进行了预测。

第10章,IFRS应用情况调查回顾及启示。本章回顾和分析了普华永道、安永、毕马威等大型会计师事务所2004—2007年发布的有关国际财务报告准则(IFRS)实施情况的10份调查,并据此对IFRS准则的完善、应用改进和未来研究提出看法。

第11章,IFRS与资产评估准则的国际发展。本章评介了资产评估及其准则的国际发展,特别是国际评估准则因应国际财务报告准则所进行的重大修订和整合。

第12章,IFRS的关联方范围。本章针对仅受国家控制的主体之间是否具有关联方性质及其之间的交易是否属于关联方交易问题,从IFRS制定和实施的经济背景、会计准则的成本—效益原则、IASB的目标、会计准则体系的一致性和内在逻辑出发进行分析。

第13章,结论和评论。本章概括本研究取得的主要经验证据及形成的基本观点,并对后续研究背景进行分析,对后续研究方向进行展望。

4 主要贡献与局限和后续研究方向

本研究可能实现以下贡献:从新的角度尝试采用新的方法对我国会计准则国际协调/趋同效果进行了实证检验并给出了相应的经验证据。本研究最终成果体现了会计准则研究的国际前沿最新进展,在研

究思路和方法上实现了创新。具体包括：单独对盈利公司进行进一步检验考察盈余稳健性，以评价会计准则强制性变迁的影响，从而揭示了2001—2004年期间会计盈余显示的稳健性特征；创新性地修订了Jaccard系数以使其适于全面衡量准则协调/趋同程度，首次在国内区别准则“缺失”和“分歧”两种情况并借助该两种趋同度指标进一步揭示了准则差异的不同成因，进而发现它们与修订的Jaccard系数三者之间的逻辑关系；首次使用详细的准则精准对比点，主要以资产计价相关准则为检验对象，分阶段定量考察了1998年以来CAS与IFRS的协调/趋同程度及其变化趋势；针对现有度量方法的不足和会计准则本身的特性，提出了会计形式协调/趋同度量的新方法——模糊聚类分析法，并以我国会计准则为例，在对比点、度量方法的选择、度量的内容等方面对该领域方法论和方法创新进行了初步尝试；根据现有文献研究视角的不同，从CAS与IAS具体条款的协调/趋同程度、基于CAS和IAS的会计报表数据差异、会计信息含量差异和会计盈余质量差异四个方面对前期研究进行回顾和评价，并推导出会计国际协调/趋同研究领域的未来研究重点；本研究还对公允价值准则涉及的若干项目进行了尝试性的实证检验。本研究最终成果在总体技术路线、子课题定位、研究思路、研究方法和研究证据方面进行了一系列创新性尝试，希望能够丰富会计准则理论，对国家会计准则的制定与发展、资本市场涉及会计信息方面的监管以及对企业的会计准则执行和财务报告的编制提供理论和实证方面的借鉴。

由于会计国际协调和趋同领域的研究方法还在发展之中，研究方法之间的取舍和冲突以及研究方法运用过程中不可避免的主观偏好和详略选择，可能会影响检验结果的客观性。

由于我国与IFRS趋同的《企业会计准则》在应用期间遭遇中国股市的暴涨以及国际金融危机所带来的股市暴跌，此间很多上市公司发生财务和经营上的困难，无论是上市公司的财务数据本身还是股价的走势不可避免地发生剧烈变动，主流研究方法目前面临严峻挑战，需要从新的角度尝试有关现象的实证检验。为了使我们的实证检验更加可靠，我们在样本区间上进行了一定扩展，由此导致研究结项的时滞。由于受时间、数据和水平的限制，我们所采用的方法和取得的证据难免还有这样或那样的局限，这些局限有待于在后续研究中弥补。我们的后

续研究,将针对与 IFRS 趋同的会计准则执行情况从不同方面和层次进行检验,力求进行更深入的理论阐释并取得进一步的经验证据,客观评价会计准则国际协调和趋同的成效,为我国会计准则持续国际趋同的战略决策提供证据支持,为我国企业跨国上市和发行证券以及资本市场对外来资本主体资质的评价提供政策借鉴和经验依据。

第2章 会计准则国际协调/趋同国外文献综述

会计的国际协调包括会计准则的国际协调和会计实务的国际协调。其中,会计准则的国际协调旨在消除会计准则之间的差异,其进一步发展是会计准则的全球趋同;而会计实务的国际协调则主要表现为财务报表可比性的提高。会计准则的协调可以促进会计实务的协调。

最近30年是国际会计领域研究取得重要进展的时期,会计国际协调的国外研究著述甚丰。本章将这些研究成果分类归纳为以下四个方面:(1)会计准则区域性/国家间协调/趋同研究。(2)会计准则及其协调/趋同后果研究。(3)会计准则遵循度研究。(4)会计准则协调/趋同的影响因素研究。

1 会计准则区域性/国家间协调/趋同研究

会计准则国际协调的最大挑战来自欧盟与美国。欧盟为了实现其经济目标,通过颁发统一的指令协调会计实务。以往研究关注的是这种基于指令的协调是否有效;对于美国而言,人们关心的是美国一般公认会计原则(GAAP)与其他国家准则和国际准则下的会计信息或实务是否有差异,以证实协调的必要性。

1.1 欧盟会计协调研究

作为经济一体化的区域性组织,欧盟一直将建立欧洲共同的经济市场作为其基本目标。而要实现这个目标就需要协调各成员国的市场和各项基础制度,会计准则正是这些基础制度的一部分。因此,欧盟早在20世纪60年代就开始了其内部的会计协调,主要手段是颁发指令和制定规则。具体来说,主要是通过要求各成员国把指令纳入本国公司法以促进欧盟内部的会计协调。在欧盟陆续制定和颁布的13项指令中,对欧盟会计协调产生重大影响的是1978年7月通过的第4号指