

上海市教委重点学科金融学建设

项目资助 (J512-01)

R 会计标准的国际趋同研究

——基于中外上市公司的分析

Research on the Convergence of Accounting Standards:
Based on Listed Companies in China and Abroad

张铁铸◎著



经济管理出版社
ECONOMY & MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

R 会计标准的国际趋同研究
——基于中外上市公司的分析
Research on the Convergence of Accounting Standards:
Based on Listed Companies in China and Abroad

张铁铸◎著



经济管理出版社
ECONOMY & MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

图书在版编目 (CIP) 数据

会计标准的国际趋同研究/张铁铸著. —北京: 经济管理出版社, 2011.8

ISBN 978-7-5096-1571-3

I. ①会… II. ①张… III. ①会计制度—研究
IV. ①F23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 167580 号

出版发行: **经济管理出版社**

北京市海淀区北蜂窝 8 号中雅大厦 11 层

电话: (010) 51915602

邮编: 100038

印刷: 三河市文阁印刷厂

经销: 新华书店

组稿编辑: 贾晓建

责任编辑: 杨云

责任印制: 黄铎

责任校对: 超凡

880mm×1230mm/32

7.75 印张

215 千字

2011 年 11 月第 1 版

2011 年 11 月第 1 次印刷

定价: 20.00 元

书号: ISBN 978-7-5096-1571-3

·版权所有 翻印必究·

凡购本社图书, 如有印装错误, 由本社读者服务部
负责调换。联系地址: 北京阜外月坛北小街 2 号

电话: (010) 68022974 邮编: 100836

前 言

随着资本市场的日益全球化和跨国公司的迅猛发展，会计标准的国际化已是大势所趋。由于会计标准具有经济后果，一个国家会计标准的变更，会直接或间接地对该国的经济利益产生影响。因此，在会计标准国际化乃至全球趋同的过程中，每一个国家都不可避免地衡量自身的利弊得失，从而采取相应的对策。从1992年的会计制度改革到2006年新会计准则体系的颁布，我国会计标准的发展也深刻体现了如何既立足本国国情又有利于会计标准的国际化。所谓中国会计标准的国际化，是指通过与国际财务报告准则（International Financial Reporting Standards, IFRS）或国际上普遍接受的通用会计标准进行协调，缩小与国际通行会计标准之间的差异，提高我国会计实务和财务报告的可理解性和可比性。会计标准国际化的过程实际上是一个会计标准逐步协调的过程。会计实务、惯例协调与会计规范协调相关。通过考察改革开放以来我国会计改革的历程，我们可以清楚地看到，我国会计实务、惯例的改变基本上都是由规范的改变推动的，会计准则的国际协调一直是我国会计改革的一个中心议题，并且主要体现在我国会计准则与国际会计准则的协调上。

然而，我们以我国沪市B股上市公司为样本进行实证研究表明，在2004年我国会计标准与国际会计标准的趋同程度是最高的，从2000年到2003年没有观察到一个方向一致的趋同趋势，而是呈现反复的变动情况。2004年以后，趋同程度也没有进一步的提高，而是又有所降低。就所有样本公司来看，差异的均值从

2000 年到 2006 年均为正,即在此期间按国际会计标准确定的净利润总体上大于按国内会计标准确定的净利润。但是,从分行业统计情况来看,所有行业在此期间差异的均值都有正有负,没有一个规律性的变动趋势。通过比较导致样本公司 2000 年和 2006 年按不同会计标准核算的净利润出现差异的因素,我们注意到,既有一些共性因素也存在一些不同因素。除了影响因素的构成发生了改变以外,即使是一些共性的因素,也存在很大的差异。我们还发现,对于一些共性的因素,其影响程度甚至影响的方向从 2000 年到 2006 年也出现了转变。这说明,至少从实务协调方面来看,我国会计标准与 IFRS/IAS (国际会计准则, International Accounting Standards, IAS) 之间仍存在差异。

对美国一般通用会计准则 (Generally Accepted Accounting Principles, GAAP) 与 IFRS 之间的差异,我们通过单样本均值检验和回归分析进行的实证研究结果表明,按照 IFRS 和美国 GAAP 核算的净利润之间存在显著的差异,造成这种差异的原因,主要体现在二者在企业合并、无形资产、借款费用的资本化、金融工具、收入确认、养老金和退休后福利、税收、不动产等方面会计处理的不同。显然,尽管美国近年来一再表示要实现其会计标准的国际趋同,但实质上出于对会计标准经济后果的考量,其所采用的准则本身并没有进行相应的趋同改进。实际上,美国 GAAP 是规则基础导向的,而 IFRS 则是原则基础导向的,两者存在的差异非简单的协调是可以解决的。

另外,从欧盟来看,由于各成员国之间本身存在很大的差异,就法律体系而言,英国和爱尔兰属于普通法系;德国、法国、西班牙、瑞典等则属于大陆法系,其会计标准趋同也经历了从内部协调到采用 IFRS 的过程。欧盟决定采用 IFRS,仅是实现形式上的趋同。而它之所以亦最终实现实质上的趋同,我们认为与其采用了科学、有效的准则认可程序有关。通过对样本公司 2005~2007 年统计数据的分析,我们认为欧盟上市公司在采用 IFRS 以

后基本实现了趋同，而且盈利质量也有所提高。此外，采用本地会计标准的公司，近两年来偏离值有所减小，呈现出了一种趋同的趋势。采用本地会计标准的公司所呈现的这种趋同的趋势，可能是欧盟一系列指令修改后实施的结果，以及采用 IFRS 的公司所带来的示范效应。

根据韩国向国际会计标准趋同的路线图，2009 年以后它允许所有上市公司采用 IFRS，从 2011 年以后则要求所有的上市公司采用 IFRS，总资产在 2 万亿韩元以上的公司以合并基础披露财务报告。Korea Stock Exchange 市场的公司规模相对较大，因此其采用合并基础的也较多。2013 年以后，所有的上市公司都要以合并基础披露财务报告。从目前情况来看，要转变为以合并基础披露财务报告，则有一半以上的公司必须改变其报告基础。

在总结美国、欧盟等经济体会计标准国际化的经验与教训后，我们认为，在寻求我国会计标准国际趋同的过程中，应该顺应会计标准国际趋同的大潮流，完善会计准则的制定程序，而且实施会计标准国际趋同也必须结合实际情况，建立科学、有效的准则认可程序，并考虑确立准则等效机制，对会计标准的趋同情况进行及时、深入的调查研究。从本书研究结果来看，将来要实现我国会计标准与 IFRS 趋同，我们一定要注重在所得税核算、无形资产核算、政府补助、长期投资核算、固定资产核算、少数股东权益、企业合并、递延支出及开办费等方面的差异，进而修订和完善相关方面的准则。

张铁铸

2011 年 6 月于上海松江

目 录

第一章 绪论	1
第一节 问题的提出	1
第二节 文献综述	5
第三节 本书的创新点	13
第四节 本书的结构	14
第二章 制度背景和理论框架	17
第一节 会计标准国际化的制度背景	17
第二节 会计标准国际化的动因	26
第三节 会计标准国际化的分析框架	31
第四节 会计标准国际化的发展	33
第三章 美国会计标准的国际趋同研究	41
第一节 美国会计标准制定的演变	41
第二节 美国会计标准与 IFRS 的比较	46
第三节 美国会计标准与 IFRS 采用情况比较	69
第四节 美国会计标准与 IFRS 的实务差异	71
第五节 美国会计标准的国际趋同分析	79
第六节 美国会计标准的发展趋势	90
第四章 欧盟会计标准的国际趋同研究	99
第一节 欧盟会计标准国际趋同的背景	99
第二节 欧盟会计标准的国际趋同过程	108
第三节 欧盟会计标准趋同效果的实证检验	122
第四节 小结	133

第五章 新兴市场国家会计标准的国际趋同研究

——以韩国为例 135

第一节 韩国会计标准的发展历程 135

第二节 韩国会计标准与 IFRS 的差异 140

第三节 韩国会计标准的国际趋同 142

第四节 韩国上市公司财务报告基础的调查 144

第六章 中国会计标准与 IFRS 的比较分析 147

第一节 中国会计标准体系的发展 147

第二节 基本准则与 IFRS 概念框架的比较 153

第三节 确认和计量准则的比较 155

第四节 报告和披露准则的比较 164

第五节 特殊行业准则的比较 169

第六节 CAS38 与 IFRS1 的比较 170

第七章 中国会计标准国际趋同的实证检验 173

第一节 会计标准国际趋同的动态分析 173

第二节 会计标准的差异与会计选择行为 187

第八章 结论与建议 199

第一节 结论 199

第二节 建议 202

附录 209

参考文献 219

第一章 绪 论

第一节 问题的提出

会计协调是一个过程 (Tay 等, 1990)。Nobes 和 Parker (1981) 指出, 协调的目标是使不同国家的不同会计标准^①可比。Choi 和 Mueller (1984) 拓展了这一概念, 使其含义更为广泛, 他们认为在一个国家可以存在几种会计标准, 只要它们不反映相互矛盾的信息, 就可以认为是协调的。会计标准的国际趋同就是为了实现会计标准的国际化。所谓会计标准的国际化, 是指通过与 IFRS^②或国际上普遍接受的通用会计标准进行协调, 缩小与国际通行会计标准之间的差异, 提高会计实务和财务报告的可理解性和可比性。会计标准的国际趋同要有一个逐步协调的过程。Saudagaran 和 Diga (1997) 认为, 会计协调是指通过具体的干预形式降低两个或两个以上国家会计差异的过程。Archer, Delvaile 和 Mcleay (1996) 也曾指出, 对于一个财务报表项目, 当只有一种会计方法被所有国家的公司都采用时, 就实现了最大程度的协调。显然, 这样界定是基于选择性会计方法的应用可能

① “会计标准”在本书中是对各种会计规范的统称, 包括准则、制度、准则解释、应用指南等。

② 在本书中, IFRS 包括国际会计准则委员会 (英文简称 IASC, 以下相同) 发布的仍然有效的 IAS 和其改组后成立的国际会计准则理事会 (英文简称 IASB, 以下相同) 发布的 IFRS 及相关的解释公告等。

受特定环境的影响。所以会计标准国际化的过程,实际上既是一个会计准则逐步趋同的过程,也是提高财务报告的国际可比性,降低跨国公司财务报告编制成本,进而降低交易成本、促进全球资本市场和贸易发展的关键之所在。

随着经济全球化进程的加快和国际资本市场的一体化发展,会计标准的国际化已是大势所趋,成为世界各国不可避免的现实问题。然而,会计标准作为会计信息生产与提供的规范,不是一种纯粹的技术手段,而是一种具有经济后果^①的制度。曲晓辉(1997)指出,任何一项会计法规的出台,总是或多或少地影响到有关方面的利益。会计法规比较重大的变动,会导致利益关系集团相关利益的重新分配,并会产生相应的社会影响。由于会计标准具有经济后果,一个国家会计标准的变更,会导致其国内及其在国际上的经济利益的重新分配,即直接或间接地对该国的经济利益产生影响。因此,在会计标准国际化的过程中,每一个国家都不可避免地衡量自身的利弊得失,从而采取相应的对策。例如,2003年2月12日全球6家主要的国际会计师事务所^②发布的调查报告披露,有54个国家和地区表示打算采用IFRS或者是向其趋同。但是,就在这些国家和地区中,它们向IFRS趋同的策略也有所不同,主要有三种:①政府或其他的监管机构要求企业采用IFRS,比较常见的是首先要求上市公司采用IFRS;②标准制定机构制定了一个日程表,以消除本国标准和IFRS之间的差异;③有些国家和地区采用了融合上述两种方法的策略。采用第一种策略的国家和地区约占57%,包括英国、德国、法国、意大利和西班牙等国;采用第二种策略的国家和地区约占15%,包括美国、澳大利亚、新西兰、印度和中国香港等国家和地区;采用第三种策略的国家和地区约占28%,其中包括加拿大、埃及和智利等国。如果按照趋同的方法来划分,这54个国家和地区也可以分为三类:①采用IFRS替代本

① 根据 Zeff (1978) 的解释,经济后果指的是,“会计报告对企业、政府、工会、投资者和债权人决策行为的影响。这些个人或团体行为的后果被认为可能影响其他团体的利益”(泽夫,2005)。

② 6家会计师事务所为德豪、德勤、安永、均富、毕马威和普华永道。

国的会计标准（仅仅对于 IFRS 没有涉及的方面制定相应的补充规定），约占 58%；②以 IFRS 作为本国会计标准制定的基础，约占 22%；③在可能或可行的前提下，消除本国会计标准和 IFRS 之间的差异，约占 20%（朱海林等，2003）。

2002 年 10 月，美国会计准则委员会（Financial Accounting Standards Board, FASB）与国际会计准则理事会（International Accounting Standards Board, IASB）在美国康涅狄格（Connecticut）州诺维科（Norwalk）市的 FASB 办公总部举行了合作会议。会后，公布了谅解备忘录（《诺维科协议》），致力于实现美国 GAAP 与 IFRS 之间的趋同，双方承诺尽最大努力在切实可行的情况下尽快使现存的财务报告准则完全相容，并在将来的工作项目中共同合作以确保这种相容性得以维持。尽管 FASB 与 IASB 签订了合作协议，但是美国并没有打算放弃自己的会计标准，完全采用 IASB 制定的准则。事实上，美国一直认为其会计准则是全世界最好的。在 FASB 与 IASB 签订合作协议后，FASB 主席 Robert H. Herz 说：“FASB 正朝着制定世界范围的高质量的报告标准的目标而努力，以支持健康的全球资本市场。通过与 IASB 的合作，成功的可能性大大提高。”由此可见，FASB 仍试图以其会计标准主导国际资本市场。刘峰（1996）指出，会计标准制定过程本身就是政治化的程序。由于它影响相关利益集团的经济利益，所以其制定过程必然引起各利益集团的关注和参与。特别是那些可能会承担会计标准不利经济后果的利益集团，一定会试图对标准的制定或修订施加影响，以迫使标准制定机构改变可能对其不利的相关规范。IASB 的准则立项最主要考虑的是发达国家等强势集团的利益并体现它们的利益趋向；与此同时，IASB 也积极地寻求与强势集团的合作，而强势集团也十分积极地参与到 IASB 的准则制定过程中来。这样，IASB 制定的准则不可避免地成为各利益方利益之争的结果。IASB 现阶段更多地考虑了联络国会计标准制定机构的意见，以及与联络国^①相关会计标准之间的协调，而这些联络国均为发

① 联络国包括美国、德国、法国、加拿大、澳大利亚、英国、日本等。

达国家。世界上大多数国家的会计标准在很大程度上或是基于 IFRS，或是基于美国 GAAP。尽管各国标准制定机构倾向于对这些准则做或大或小的改变，但它们在制定准则的过程中都不能，而且也没有忽视这两大重要的标准制定机构制定的标准。因此，要在合理的时间跨度内制定单独的一套全球会计标准，一种理性的方式是实现 IFRS 与美国 GAAP 的趋同。在 2003 年 12 月至 2004 年 3 月间，IASB 修订了从其前身国际会计准则委员会（International Accounting Standards Committee, IASC）继承的大部分准则，并发布了几个新的准则，这些改变很多都是出于趋同目的。例如，目前的《IFRS3——企业合并和商誉》与 FASB 最近发布的相关准则完全相同。类似的还有《IFRS5——持有待售的非流动资产和终止经营》。由此可见，IASC 近期势必确保发达国家特别是会计标准强势集团（主要是美国和欧盟）之间会计标准的趋同，即制定一套能够被美国和欧盟所接受的 IFRS。

在会计标准国际化大潮中，我国一直是以积极的姿态促进国内会计标准的国际协调（冯淑萍，2001）。例如 1992 年的《企业会计准则》、1998 年的《股份有限公司会计制度》以及 2001 年的《企业会计制度》，都显示了近年来我国会计标准改革向 IFRS 靠拢的步伐大大加快。2001 年 10 月，我国正式加入世界贸易组织（WTO），更加确定了国内今后会计标准国际化的改革方向。2006 年 2 月 15 日，我国颁布了由 39 个会计准则^①构成的会计标准体系。伴随着我国会计标准的发展，会计标准国际化问题一直是国内外会计界关注的热点问题。证监会前首席会计师张卫国在 2001 年指出，^②我国必须加快会计和信息披露准则国际化的速度，以面对经济全球化大潮，降低自身参与全球经济的成本。中国会计学会在 1999 年和 2000 年两次召开了中国特色会计理论与方法体系专题研讨会，很多学者认为，由于国内特定的会计环境决定了会计的“中国特色”，所以我国应当建立中国特色的

① 包括 1 个基本准则和 38 个具体准则。

② 详细参见：“加快会计和信息披露准则国际化”，《中国证券报》，2001 年 1 月 17 日第 1 版。

会计标准体系，并与会计标准的国际化结合，处理好会计标准国际化与会计标准本土化的关系。正如前面所述，会计标准具有经济后果，在会计标准的国际化进程中，目前主要国家或地区会计标准国际化进程如何？目前我国会计标准国际化的效果如何？如何合理地实现我国会计标准的国际化？等等，诸如此类的问题解决均是迫在眉睫。但是，回顾国内的研究情况，作者注意到，相关的具有一定理论价值和实践指导意义研究尚不多见。有鉴于此，作者在本书中拟进行相关的研究，分析国际上其他国家会计标准国际化的情况，探究影响我国会计标准国际化的因素，进而为实现我国会计标准的国际化提供政策建议。

第二节 文献综述

一、国外的相关研究

20 世纪 70 年代，随着国际政治局势趋于缓和，以及信息通信技术的飞速发展，跨国公司迅速发展起来。跨国公司在东道国投资，面临着东道国与母国的会计标准差异问题，这推动了当时的国别会计研究，“比较会计模式”的研究即成为当时国际会计研究中的热点问题。IASC 就是在这样的背景下成立的。2001 年，在对 IASC 进行全面改组的基础上成立了 IASB，取代 IASC 负责 IFRS 的制定。自 IASC 成立并制定发布 IAS 以来，关于国际会计协调或国际会计标准国际化方面的研究便逐渐兴起，并成为近年来国际会计研究方面的热点问题。回顾国外有关会计标准国际化方面的主要研究，我们可以根据其研究的侧重点不同将相关的研究分为以下几个方面：

1. 关于不同国家会计标准差异的研究

Radebaugh 等 (1995) 对奔驰公司 1991~1993 年分别按照美国会计标准和德国会计标准核算的净利润、净资产等财务数据进行比较分

析后发现,按照上述两种不同会计标准得出的数据之间存在显著的差异。例如,按照美国会计标准核算的净利润低于按照德国会计标准核算的净利润,这主要是由留存收益变动、商誉、企业收购、养老金、金融工具等方面核算的不同造成的;而按照美国会计标准核算的净资产显著高于按照德国会计标准核算的净资产,则主要是来自留存收益变动等方面核算的不同造成的。Barth 和 Clinch (1996) 对美国、英国、澳大利亚和加拿大等国会计标准间的差异进行研究的结果显示:在净利润方面,样本公司按照美国会计标准核算的净利润相对较低,它与按照英国、澳大利亚和加拿大等国会计标准核算的净利润分别相差 7%、13% 和 8%;在净资产方面,样本公司按照美国会计标准核算的净资产与按照英国会计标准核算的净资产相比高出 7%,而与按照澳大利亚会计标准核算的净资产相比则高出 42%。Street, Nichols 和 Gray (2000) 对 IAS 与美国会计标准间的差异进行实证研究后发现,在观察期内按照美国会计标准核算的净利润数据与按照 IAS 核算的净利润数据存在显著差异,其中 1995 年和 1996 年按照美国会计标准与 IAS 核算的净利润数据之间的差异分别占按照美国会计标准核算的净利润的 11% 和 18%。Ashbaugh (1999) 对 IAS 和美国会计标准进行了比较,并对 1993 年在伦敦上市的境外上市公司进行了 Logit 回归分析,结果发现,IAS 在样本公司涉及的会计计量选择方面更加严格,它比大多数美国会计标准要求更高的信息披露。Chen 等 (1999) 的研究表明,我国 A、B 股公司 1994~1997 年境内审计利润比境外审计利润平均高出 20%~30%,而在按照 IAS 的要求调整后,大约有 15% 的公司则由盈利转为亏损。他们将差异归结为主要由 12 个因素引起,其中 8 个因素是境内外会计政策的差异。

根据这类研究,我们可以得出一个基本的结论:不同会计标准之间存在差异。但是,这类研究侧重于对会计标准差异因素的研究,即存在的差异是由于哪些方面的不同因素引起的,只是其并没有讨论准则的优劣问题。另外,在研究方法上,它主要是根据公开上市公司披露的信息进行的实证研究,通过比较公司按照不同会计标准进行核算的结果进行分析,而与国内比较会计标准本身具体规定的异同的规范

研究不同,具有客观性,有一定的借鉴意义。但是,这类研究没有考虑到会计标准执行过程中产生的差异。比如,因为会计标准中规定的会计政策具有一定的可选择性,会计政策选择的不同亦会产生一定的差异。所以在该类研究中出现的核算结果的差异可能是由于会计标准不同引起的,也有可能是由于实务中会计政策选择的不同引起的。

2. 关于不同会计标准优劣问题的研究

既然会计标准之间存在差异,自然会就衍生出另外一个问题,即会计标准的优劣问题。由于财务信息的首要质量特征是决策有用性,因此会计标准的优劣集中体现在按照不同会计标准核算的财务信息的决策有用性的问题中。Alford, Jones 和 Leftwich 等(1993)对按照美国等十几个国家的会计标准核算披露的财务信息的相关性进行研究的结果表明,按照澳大利亚、法国、荷兰和英国会计标准披露的盈余信息的相关性比按照美国会计标准披露的盈余信息的相关性更高,而按照丹麦、法国、意大利、新加坡和瑞典会计标准披露的盈余信息的相关性比按照美国会计标准披露的盈余信息的相关性更低;另外,他们对比利时、加拿大、中国香港、爱尔兰、日本、挪威、南非和瑞士等国家和地区的研究没有得出确定的结论。Harris 和 Muller (1999)的研究结果也显示,与 IAS 相比,按照美国会计标准核算能够提供更多的有用信息。Ashbaugh (2001)以 80 家非美国公司为样本,根据其采用 IAS 前后的情况,研究了美国 GAAP 与 IAS 差异对财务分析师盈利预测准确性的影响。他们发现,在公司从美国会计标准转而采用 IAS 后,分析的预测准确性得到显著改善,这说明按照 IAS 披露的会计信息在预测盈利方面更有用。Kinnunen 等(2000)研究了将按照芬兰会计标准披露的财务信息根据 IAS 调整对国内外投资者的影响,其研究表明,这样的调整有利于国外投资者,但对于国内投资者的作用却很有限。然而,同样基于对芬兰的研究,Niskanen 等(2000)却得出了不同的结论,他们认为,将按照芬兰会计标准核算的财务信息调整为按照 IAS 核算的财务信息,对国内外投资者意义都不大。Ashbaugh 和 Pincus (2001)将瑞士、瑞典、西班牙、新加坡等 13 个国家的会计准则与 IAS 进行比较研究后发现,与这些国家的

会计标准相比, IAS 要求披露更多的信息, 并有助于限制管理层对会计政策的选择, 而且准则之间的差异和分析师盈利预测的偏差显著正相关: 即当上市公司采用 IAS 后, 分析师的预测准确性会提高。这也就是说, 在控制可能的影响因素后, 因为采用 IAS 而使得上市公司的会计政策的趋同, 从而降低了分析师预测偏差。

由上面可知, 这类研究之间存在的分歧比较大。我们可以看出, 在关于会计标准国际化的问题上, 不同的学者有着不同的观点, 而且学者们往往基于自己对会计标准优劣的检验来支持自己的观点。这类研究的缺陷同第一类研究类似, 没有考虑准则执行过程中可能产生的差异。因此我们认为, 要对会计标准的优劣进行比较, 就必须对会计标准之间的规范进行比较, 而且可以考虑在会计标准执行过程中可能带来的差异, 并在此基础上进行实证检验, 以判定会计标准的优劣问题。不过, 尽管目前关于会计标准优劣的讨论尚存在着不一致的结论, 但 IFRS 在全球范围内得到了越来越广泛的认可或接受也是不争的事实。

3. 关于会计标准国际化的影响因素研究

Nobes (1992), Radebaugh 和 Gray (1993) 研究了环境因素对不同国家会计标准的影响, 并根据规范和实务情况对国家进行分类, 以提供区分不同国家会计规范的宏观特征因素。Perera (1989), Frucot 和 Shearon (1991) 研究后认为, 会计标准受到文化因素的影响。Doupnik 和 Salter (1995) 对此进行的实证检验, 主要集中于宏观水平因素。Ball (1995) 和 Nobes (1998) 缩小了影响因素的范围, 且分别分析了融资的性质和权益市场性质, 以及文化差异等因素的影响。El-Gazzar 等 (1999) 证明, 公司国外经营的规模和公司的财务政策, 以及其在外国股票市场的上市等与 IAS 的跨国应用显著相关。Rahman, Perera 和 Ganesh (2002) 检验了公司特征因素 (如行业、规模、所有权集中度、杠杆效应、分散化和审计师类型等) 对会计趋同的影响, 其研究结果表明公司特征因素会影响会计趋同, 所以有关方面在会计趋同过程中必须注意公司特征因素的影响。

这类研究从不同的层面研究了影响会计标准国际化的因素, 它对

于进一步推动会计标准的国际趋同具有一定借鉴意义。但是,我们认为,会计标准的国际化包括形式上的国际化和实质上的国际化两个层面,形式上的国际化指准则本身的国际化,实质上的国际化是指会计标准规范下的会计实务处理国际化。而且在两个不同的层面,影响因素是不同的。所以我们要研究会计标准国际化的影响因素,就必须区分不同的层面来进行研究。此外,这类研究的一个明显缺陷就是,要么局限于形式国际化层面,要么局限于实质国际化层面,而没有很好地将这两个层面结合起来。

4. 关于会计标准国际趋同水平的研究

Harris (1995) 对此进行了 8 项案例式研究,他根据公司披露的信息,将公司按 IAS 编制的财务报表调节至符合美国的 GAAP,其研究表明,根据公司对会计政策的选择不同,IAS 与美国的 GAAP 非常接近。特别是在上述研究中涉及的一家澳大利亚公司采用 IAS 后,减少了 4 个调节至美国的 GAAP 要求披露的项目。Harris 和 Muller (1999) 据此认为,即使在像澳大利亚这样会计标准与美国非常相似的国家,公司采用 IAS 也缩减了调节至美国 GAAP 要求披露的项目。IASC 早期制定的会计标准由于允许过多的选择而受到国际社会的责难。为了改变这一状况,IASC 开始着手减少会计处理的备选方法,以提高 IAS 的可比性。Davis-Friday 和 Rueschhoff (1999) 研究了 IASC 的可比性项目是否降低了 IAS 的可选择性,他们在比较境外上市的 11 家公司按照 IAS 和美国 GAAP 计量的不同后发现:经过该项目后其一致性提高了,但可选择性没有改变;对于样本公司,在项目前后按照 IAS 和美国 GAAP 计算的权益净利率 (ROE) 没有显著的不同;市场价值回归也显示,从 IAS 到美国 GAAP 调节没有明显的增加值。

我们注意到,该类研究旨在研究会计标准的国际趋同水平,但它主要的贡献在于研究过程中采用的会计标准趋同的度量技术,而且一些学者力图改进度量的方法。在该类研究中,学者们所提出的会计标准趋同的度量方法,依赖于同一国家的不同公司之间所披露的财务信息的比较,或者是同一公司按照不同国家会计标准披露的财务信息的