



中国会计标准国际化进程 ——新准则实施效果研究

周 红 等 / 著

The Internationalization of
China's Accounting Standards
—Implementation Process and Effects



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

013370556

F233.2
56

中国会计标准国际化进程

——新准则实施效果研究

周 红 等 / 著



立信会计出版社



北航

C1678354

F233.2
56

0133070222

图书在版编目(CIP)数据

中国会计标准国际化进程：新准则实施效果研究/
周红等著. —上海：立信会计出版社，2013. 7

ISBN 978 - 7 - 5429 - 3915 - 9

I. ①中… II. ①周… III. ①会计准则—国际
化—研究—中国 IV. ①F233. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第 163694 号

责任编辑 黄成良

封面设计 周崇文

中国会计标准国际化进程——新准则实施效果研究

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 常熟市梅李印刷有限公司

开 本 787 毫米×960 毫米 1/16

印 张 16.5

插 页 1

字 数 228 千字

版 次 2013 年 7 月第 1 版

印 次 2013 年 7 月第 1 次

书 号 ISBN 978 - 7 - 5429 - 3915 - 9/F

定 价 34.00 元

如有印订差错，请与本社联系调换

序

今年春节期间，照例忙于走亲访友，迎来送往，我的弟子们分批到我家拜年欢聚，天南海北，无所不谈，吃点糖果，拍照留念，不亦乐乎！教师职业所特有的成就感和幸福感油然而生。就在这喜气洋洋的日子里，我的大弟子周红从法国用 E-mail 给我送来一个“大礼包”——她的电子版书稿，希望我为这本书写序。而此刻我刚完成另外一位博士后女弟子孙琳从俄罗斯圣彼得堡给我“布置”的“作业”——为她与俄罗斯教授合作的用俄文和中文出版的会计词典写序。

看到周红的最新研究成果，分享她的喜悦，总是比我自己的著作发表还要高兴！这使我想起了 1978 年的春天，我在四川大学为学生上了政治经济学的第一堂课以后，她来问我：“老师，您是上海人吗？”我说：“你怎么知道？”她说：“我父母也是上海人，老家常熟。”听得出来，乡音未改。因为那时我们家就住在校园里，所以学生很方便到我家走动，她更是我家常客，我们相互了解，彼此信任。甚至当她毕业前夕，考虑是否与同学何涌（我心目中的优秀学生）确定恋爱关系时也来征求我们的意见。后来，她留校任教，何涌考取武汉大学研究生，接着又到法国留学，她也跟着去继续读书。在此期间，我从四川大学调到苏州大学任教将近十年，中间又到加拿大麦吉尔大学作访问学者一年，所以彼此联系断断续续。

时过境迁，当我调到复旦大学担任会计学系的系主任以后，我估计她的博士学位应该差不多完成了，但是我没有她最近的通讯地址，便灵机一动，给她的父母（重庆医学院教授）写信，希望她毕业后回国到复旦工作。她的父母喜出望外，很快传递信息，正巧她的先生何涌任职的法国科学院与上海大学有合作交流项目要来上海，我们管理

学院的郑绍濂院长亲自接待他，一拍即合，事情就这样定下来了。当然引进过程也一波三折，发生了不少故事，不过好事多磨，最后还是峰回路转，如愿以偿。

周红到了复旦以后，我希望她发挥自己的优势，在国际会计特别是法国会计、欧盟会计及其与英美比较会计方面进行深入研究，发表有力度、有高度、有深度的研究成果，与我们这里从英国、美国、俄罗斯回来的博士和我们自己培养的博士一起，组成强大的国际会计师资队伍，形成我们得天独厚的特色。她不负所望，在十多年时间里，倾心研究，指导学生，取得了累累硕果。在这一过程中，她克服了许多困难，每年在法国与中国的天空来回奔波，好在她的先生何涌在法国科学院安心研究经济学，女儿凡尼也非常优秀，在法国的大学毕业后，被英国著名大学录取为博士研究生。周红给人的印象总是慢条斯理、温文尔雅、轻声细语、热情大方，所以深受学生的尊敬和爱戴。现在，她的最新研究成果马上要出版，值得庆贺！写上几句感想，表达我的心意，或者，就算为她给我“布置”的“作业”交上一份不一定合格的答卷吧。

陈文星

2013年6月于国际明佳城

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年会计制度改革到2006年新会计准则体系颁布,中国会计标准的发展也深刻体现了既立足本国国情又有利于国际化方向的客观规律的要求。所谓中国会计标准国际化,是指通过比较中国会计制度与国际财务报告准则(IAS/IFRS)以及在国际上普遍接受的通用会计标准之间的差异,结合中国市场经济改革进程,逐步缩小直至消除这些差异,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从不断协调到趋同的发展过程。考察改革开放以来我国会计改革的历程,可以清楚地看到,我国会计实务的改变基本上都是由会计规范体系的改变推动的,主要体现在我国会计制度与国际会计准则的不断协调与趋同一致上。

在本书中,我们首先对不同国家或地区会计准则与国际趋同的情况做了研究。

(1) 从美国来看,美国会计准则(US GAAP)与国际会计准则(IAS/IFRS)之间的差异,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,按照以上两套准则核算的净利润指标之间存在显著的差异,造成这种差异的原因,主要体现在企业合并、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与国际趋同,但是出于对会计标准经济后果的考量,

并没有进行实质性的趋同改进。实际上,从会计准则的制定基础来看,US GAAP 是规则导向的,而 IAS/IFRS 是原则导向的,两者之间存在的差异非简单的协调可以解决。

(2) 从欧盟来看,各成员国之间制度环境本身存在很大的差异。例如,在法律体系方面,英国和爱尔兰属于普通法系;德国、法国、西班牙、瑞典等则属于成文法系;由此会计体系也各自分属于英美模式和欧洲大陆模式。欧盟会计标准趋同经历了一个由内部协调再到统一采用国际会计准则(IAS/IFRS)的过程。根据对样本公司 2005—2007 年统计分析的结果,我们发现欧盟的上市公司在采用 IAS/IFRS 以后基本实现了形式上以及实质上的趋同,而且盈利质量也有所提高。与此同时,采用本地会计标准的公司近两年来的偏离值有所减小,也呈现了一种趋同的趋势。这应该是欧盟通过对一系列指令的修改和实施先期实现了内部会计协调打下的基础,同时欧盟通过采用科学有效的准则认可程序扩大了国际会计准则的影响和效力,另外率先采用 IAS/IFRS 的跨国上市公司也给其成员国公司带来了示范效应。

(3) 从新兴市场来看,韩国在 2009 年允许所有上市公司采用国际会计准则(IAS/IFRS),并自 2011 年以后要求所有上市公司采用 IAS/IFRS,总资产在 2 万亿韩元以上的公司披露合并财务报告。Korea Stock Exchange 市场的公司规模相对较大,因此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。从目前来看,约有一半以上的公司需要改变其报告基础才能转变为合并基础的财务报告。

美国、欧盟成员国等会计准则国际化的经验给予我们的启示是,在寻求我国会计准则与国际趋同的过程中,必须完善会计准则的制定程序,建立科学有效的准则认可程序,并对会计标准的趋同情况进行及时、深入的调查研究。有鉴于此,本课题接下来从会计方法选择的可比性、报表数据的可比性和盈余质量等三个方面对中国会计准则趋同的实施效果进行了深入研究。

(1) 在会计方法可比性方面,本研究发现新准则实施以后,中国会计准则与国际会计准则下公司在存货发出计价、所得税项目上的

会计方法可比性程度提高了,而在借款费用、固定资产后续计量、固定资产折旧项目上的会计方法可比性程度没有变化。从研究结果来看,存货发出计价、所得税这两个会计方法可比性程度提高的项目,正是准则趋同程度提高的项目,表明中国会计准则与国际会计准则的趋同是促进会计方法的可比性程度提高的直接原因;而借款费用、固定资产后续计量、固定资产折旧这三个会计方法可比性程度没有变化的项目,正是我国新旧准则对会计方法选择的规定没有变化的项目,即准则趋同程度没有提高的项目,会计方法选择的趋同也没有提高,这从反面印证了会计方法选择的趋同与会计准则的趋同之间存在着密切的联系。因此,我们的经验证据在一定程度上表明准则的变化对会计方法可比性程度产生了直接影响,说明会计准则趋同仍然是提高会计方法选择可比性的重要手段,我国会计准则趋同改革在实现会计方法可比性方面是富有成效的。

(2) 在报表数据可比性方面,研究发现随着中国会计准则与国际会计准则的趋同,2007年,A股、H股公司净利润、净资产、净资产收益率的境内外差异与以前年度相比有大幅下降,境内外报表数据的可比性程度明显得到了提高,尽管新准则实施的当年净利润、净资产、净资产收益率三个指标仍然存在境内外差异,但是这一差异并不显著。同时还发现新准则实施的前一年境内外差异有放大的现象,且新准则实施之后差异的方向发生了变化,负差异公司增加,说明新准则在一定程度上降低了净利润、净资产、净资产收益率这三个主要财务数据的稳健性。新准则下影响净利润、净资产境内外差异项目的主要是税收、资产重估、收入、固定资产折旧、企业合并、费用、资产减值、商誉、政府补助和捐赠、投资收益等。总的来看,准则趋同之后A股、H股公司主要报表数据已经不存在显著的境内外差异,表明我国会计准则趋同改革在实现报表数据可比性方面是富有成效的。

(3) 在盈余质量方面,研究发现2005—2007年的盈余质量在逐年下降,2007年下降尤为明显,新准则实施之后样本公司的盈余质量显著低于新准则实施之前的盈余质量。回归结果显示与2006年盈余质量下降相关的因素主要是董事会规模、总资产、总资产负债率、是否ST和审计意见等非准则因素;而2007年盈余质量的下降则

是非准则因素和准则因素共同作用的结果,新准则的实施显著增加了上市公司的盈余管理程度,降低了上市公司的盈余质量。可能的解释是:与旧准则相比,新准则虽然在资产减值准备转回、存货发出计价、合并报表范围等方面对盈余管理做了一些限制性规定,但新准则全面引入了公允价值、留给会计人员的职业判断项目也大大增加,即使在资产减值准则中对资产减值准备的转回作了限制,但是资产减值准则中的“可收回金额的计量”“资产未来现金流量的预计”“折现率的选择”“资产组的认定”等方面都存在着不确定因素,更多地要依赖于会计人员的主观判断,给上市公司留有更大的会计选择和职业判断空间,如果企业管理层运用公允价值进行盈余管理,那么识别和区分的难度将更大。研究结果表明我国会计准则趋同改革在当前没有收到遏制盈余管理、提高公司盈余质量的显著效果。

从以上三个方面的研究结果来看,会计准则趋同在会计方法可比性、报表数据可比性方面收到了很好的实施效果,而在盈余质量方面的实施效果并不好。这主要是由于前两者主要受会计准则的直接影响,因此实务中这两个方面的实施效果与准则形式趋同是相匹配的;而盈余质量则是一个更为复杂的问题,它受经济环境、法律制度、公司治理、会计准则、从业人员素质和道德风险等多方面因素的共同影响,盈余质量的提高需要更多系统化的措施,所需要的时间可能更长。最后,我们从会计准则制定和会计准则执行两个角度提出了相关的政策建议。

在我们的研究结题之际,会计准则国际趋同持续推进的同时出现了一些新的动向,比如,美国趋同路线调整,欧盟发布会计准则等效认可决定等。本书将这些新内容放在了相关章节的附录中(附录 3A,3B;附录 4A)。随着中国新会计准则执行期间的延长,我们的后续研究通过扩展研究样本和改进评价指标进一步检验了“中国会计准则与国际会计准则的实务差异”——A 股、H 股 2007—2009(附录 8A)、“中国会计准则与国际会计准则执行效果差异”——A 股 2002—2010/A 股、H 股 2007—2010(附录 9A)。

第 1 章 绪论	1
1.1 问题的提出	1
1.2 文献综述	4
1.3 研究内容与结构安排	11
第 2 章 制度背景和理论框架	13
2.1 会计标准国际化的制度背景	13
2.2 会计标准国际化的动因	18
2.3 会计标准国际化的分析框架	23
2.4 会计标准国际化的发展	25
第 3 章 美国会计标准国际趋同研究	30
3.1 美国会计标准制定的演变	30
3.2 美国会计标准与 IAS/IFRS 采用情况比较	33
3.3 美国会计标准的国际趋同分析	35
3.4 美国会计标准的发展趋势	43
3.5 小结	50
第 4 章 欧盟会计标准国际趋同研究	54
4.1 欧盟会计标准国际趋同的背景	54
4.2 欧盟会计标准的趋同过程	56
4.3 欧盟会计标准趋同效果的实证检验	62

4.4 小结	68
第5章 新兴市场国家会计标准国际趋同研究——以韩国为例	73
5.1 韩国会计标准的发展历程	73
5.2 韩国会计标准与 IFRS 的差异	77
5.3 韩国会计标准的国际趋同	79
5.4 韩国上市公司财务报告基础调查	81
第6章 中国会计标准与 IAS/IFRS 的比较分析	84
6.1 中国会计标准体系的发展	84
6.2 中国基本准则与 IASC/IASB 概念框架比较	86
6.3 确认和计量会计准则的比较	88
6.4 报告和披露准则的比较	98
6.5 特殊行业准则的比较	103
6.6 CAS38 与 IFRS1 的比较	105
第7章 新准则实施效果研究——会计方法的可比性	107
7.1 研究假设	107
7.2 研究设计	108
7.3 研究结果	113
7.4 小结	122
第8章 新准则实施效果研究——会计数据可比性	124
8.1 研究假设	124
8.2 研究设计	125
8.3 研究结果	129
8.4 小结	147

第 9 章 新准则实施效果研究——盈余质量	183
9.1 研究假设	183
9.2 研究设计	184
9.3 研究结果	190
9.4 小结	199
第 10 章 结论与建议	218
10.1 结论	218
10.2 政策建议	222
参考文献	227

第1章 绪论

1.1 问题的提出

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的制度。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”^①。Demski(1973)第一次运用社会选择^②的思想来分析会计的标准化。他首先假设人们应该在一系列会计方法中进行选择,人们的选择是可传递的和完全的。比如在三种会计方法中作选择,可以建立起对三种会计方法的偏好次序。然而他得出的结论是会计标准化不可能有一个规范理论基础^③。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

① 参见财政部会计司,译.会计准则的制定:理论与实践——斯蒂芬·泽夫教授论文集.北京:中国财政经济出版社,2005.1.

② Arrow(1951,1962)运用数学公式推论了在哪些条件下,从个人偏好出发可以实现社会选择最优。

③ Demski 假设人们应该在一系列会计方法中选择,人们的选择是可传递的和完全的。比如在三种方法中作选择,可以建立起对三种方法的偏好次序。设个人选择效用函数为 $i: E(U_i | \eta)$ 。对于个人 i ,如果 $E(U | \eta') > E(U | \eta'')$,他将选择会计方法 η' 而不是 η'' 。设会计方法选择社会标准函数 $m(\cdot)$,如果 $m(\eta') > m(\eta'')$,社会选择就将是 η' 而不是 η'' 。根据 Demski 定理,只有当对于所有个人, $E(U | \eta') > E(U | \eta'')$ 都成立,换句话说,所有人在会计方法 η' 和 η'' 中都选择 η' ,社会函数 $m(\eta') > m(\eta'')$ 才能成立。

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,直接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度量自身的利弊得失,从而采取相应的对策。例如,在2003年2月12日全球六家主要的国际会计师事务所^①发布的调查报告中,有54个国家和地区表示打算采用国际财务报告准则或者是与国际会计准则趋同。但是,就54个打算采用国际财务报告准则或者是与国际会计准则趋同的国家和地区中,各个国家和地区的趋同的策略也有所不同。2002年10月,美国会计准则委员会(FASB)与国际会计准则委员会(IASB)在美国康涅狄格州(Connecticut)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(即所谓的诺维科协议),致力于实现美国公认会计原则(US GAAP)与国际会计准则(IAS/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,FASB一直认为美国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仍试图以美国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。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,尤其是那些可能会承担会计标准不利经济后果的利益集团,必然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

① 这六家会计师事务所为德豪、德勤、安永、均富、毕马威和普华永道。

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国际会计准则(IAS/IFRS),或是基于美国公认会计原则。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会计标准。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国际会计准则(IAS/IFRS)与美国公认会计原则(US GAAP)的趋同。在 2003 年 12 月至 2004 年 3 月间,IASB 修订了从前身 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,目前的国际财务报告准则第 3 号《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,IASB 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我国会计标准的国际协调(冯淑萍,2001)。例如,1992 年《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 WTO,更加确定了我国今后会计标准国际化的改革方向。2006 年 2 月 15 日又颁布了由 39 个会计准则^②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。张为国(1999)指出,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,中国特定的会计环境决定了会计的“中国特色”,应当建立中国

① 联络国包括美国、德国、法国、加拿大、澳大利亚、英国、日本等。

② 包括 1 个基本准则和 38 个具体准则。

特色的会计标准体系,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?我国应采取怎样的步骤实现会计标准与国际趋同?中国会计标准国际趋同的效果如何?等等,这些都是迫在眉睫需要解决的问题。有鉴于此,我们拟进行相关的研究,分析国际上其他国家会计标准国际化的进展情况,探究我国会计标准国际化的影响因素和效果,为实现我国会计标准国际化提供参考。

1.2 文献综述

1.2.1 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,以及信息通讯技术的飞速发展,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”的研究成为当时国际会计研究中的热点问题。国际会计准则委员会(International Accounting Standards Committee, 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国际会计准则理事会(International Accounting Standards Board, IASB),取代IASC负责国际财务报告准则(International Financial Reporting Standards, IFRS)的制定。自IASC成立并制定发布国际会计准则以来,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显现,并成为了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,可以根据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了比较,结果发现,按两种不同会计标准得出的数据之间存在显著的差异。例如,按美国会计标准核算的净利润远远低于按德国会计标准核算的净利润,主要由留存收益变动、商誉、企业收购、养老金、金融工具等方面核算的不同造成;而按美国会计标准核算的净资产显著高于按德国会计标准核算

的净资产,主要来自留存收益变动等方面核算的不同造成。Barth 等(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了研究,他们的研究结果显示:在净利润方面,样本公司按美国会计标准核算的净利润相对较低,与按照英国、澳大利亚和加拿大等国家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%,与按照澳大利亚会计标准核算的净资产相比高出42%。Street 等(2000)对 IAS 与美国会计标准间的差异进行了实证检验,他们的研究结果发现在观察期内按美国会计标准核算的净利润数据与按照国际会计准则 IAS 核算的净利润数据存在显著差异,1995 年和 1996 年按美国会计标准与国际会计准则 IAS 核算的净利润数据之间的差异分别占到按美国会计标准核算的净利润的 11%和 18%。Ashbaugh(1999)对国际会计准则 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严格,比大多数美国会计标准要求更高的披露。Chen 等(1999)的研究表明,我国 A 股、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%,在按国际会计准则 IAS 调整后,大约有 15%的 A 股、B 股公司由盈利转为亏损。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准则哪些方面的不同引起的,并没有讨论准则的优劣问题。另外,在研究方法上,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,与国内只是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。例如,由于会计标准中规定的会计政策具有一定可选择性,会计选择的不同导致产生一定的差异。换言之,核算结果的差异可能是由于会计标准不同引起的,也可能是由于实务中会计选择的不同引起的。