

学校编码: 10384

分类号_____密级_____

学 号: 15120051402939

UDC_____

厦 门 大 学

博 士 学 位 论 文

我国会计国际协调效果及其影响因素分析
Studies on Accounting Harmonization Effect and Its
Influencing Factors in China

马笑芳

指导教师姓名: 曲晓辉 教授

专 业 名 称: 会 计 学

论文提交日期: 2008 年 4 月

论文答辩日期: 2008 年 6 月

学位授予日期: 2008 年 月

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2008年4月

厦门大学学位论文原创性声明

兹提交的学位论文，是本人在导师指导下独立完成的研究成果。本人在论文写作中参考的其他个人或集体的研究成果，均在文中以明确方式标明。本人依法享有和承担由此论文产生的权利和责任。

声明人（签名）：

年 月 日

厦门大学博硕士论文摘要库

厦门大学学位论文著作权使用声明

本人完全了解厦门大学有关保留、使用学位论文的规定。厦门大学有权保留并向国家主管部门或其指定机构送交论文的纸质版和电子版，有权将学位论文用于非赢利目的的少量复制并允许论文进入学校图书馆被查阅，有权将学位论文的内容编入有关数据库进行检索，有权将学位论文的标题和摘要汇编出版。保密的学位论文在解密后适用本规定。

本学位论文属于

- 1、保密（ ），在 年解密后适用本授权书。
- 2、不保密（ ）

（请在以上相应括号内打“√”）

作者签名： 日期： 年 月 日

导师签名： 日期： 年 月 日

摘 要

随着会计改革进程的不断深入，我国会计准则与国际财务报告准则日益趋同。然而已有研究表明，由于政治、经济、文化等宏观方面、以及公司特征等微观层面的因素影响，准则的趋同未必带来实务上的趋同，基于我国会计准则与基于国际财务报告准则编制的会计报表的盈余价值相关性仍存在差异。由于我国最近的会计改革是以国际财务报告准则为参照的，因此客观的评价我国会计准则国际协调的具体效果对于我国会计理论的创新和会计实务的发展有着十分重要的意义。本文对我国会计实务协调的总体效果进行了检验，借以评价我国会计准则国际化的具体成果，并对可能影响会计国际协调效果的因素进行了考察。

研究表明，我国会计国际协调的进程总体上是有效的。不过，由于会计标准的协调无论对于上市公司还是对于投资者来说，都需要一段调整适应期，因此《股份有限公司会计制度》的实施并未取得预期的效果；而经过调整适应期以后，《企业会计制度》的实施获得了明显的成效，这一点体现在其执行期间上市公司盈余的价值相关性表现出逐年稳步上升的趋势，证明会计标准国际协调效果得到了较为充分的释放。

对影响我国会计国际协调效果因素的考察结果表明，从宏观来看，地区市场化发展水平的差异对于会计国际协调效果产生了明显影响，市场化发展水平越高的地区，其会计协调的效果越好。从微观来看，在基础制度建设方面，公司治理状况以及独立审计制度安排对会计实务的国际协调效果有显著的影响；在公司特征方面，公司规模的大小、杠杆比率的高低会对会计实务国际协调效果产生一定程度的影响；公司的国际化水平和股权集中度对于会计实务国际协调的效果则没有表现出明显影响。

本研究的主要贡献有：（1）本文较为全面的总结了会计国际协调效果的研究内容和研究方法，并对影响协调的宏观和微观因素进行了分析。（2）本文对我国会计国际协调的总体效果进行了检验和评价。（3）本文首次实证考察了宏观和微观因素对我国会计国际协调效果的影响。

关键词：国际协调；效果；影响因素

Abstract

With the gradual progress of accounting reform in China, the differences between China Accounting Standards (CAS) and International Financial Reporting Standard (IFRS) have been narrowing. However, many studies showed that the standards harmonization did not necessarily lead to the practice harmonization because of the macro influences of political, economic and micro influences such as company's characters. The difference of value relevance of earning under CAS and IFRS still exists. Due to the fact that China adopted IFRS as references in standards-setting, making an objective assessment of the accounting convergence effect is important to the development of accounting theory and practice. This dissertation examines the whole effect of the international harmonization process in accounting practice to evaluate the accounting reforms and the possible factors influencing the international harmonization/convergence effect in China.

The empirical result shows that the international harmonization process of accounting practice in China is effective as a whole. But due to the fact that both listing companies and investors all need a period to adapt the new standard, the implementation of the *Accounting System for Stock Enterprises* didn't produce a desired effect. After the adjustment period, the *Accounting System for Business Enterprises* obviously achieved remarkable effect in international harmonization, which is indicated by the value relevance of earning increased stably.

As to the influencing factors, from the macro aspect, the regional marketization influenced the international harmonization effect significantly, the region with higher marketization showed better harmonization result. From the micro aspect, corporate governance, independent audit regulations, company size and leverage affected the harmonization process, while the companies' internationalization level and share concentration didn't show significant influences on international harmonization effect.

The main contributions of this dissertation are presented as follows. First, this research detailed summarizes the extant studies on international harmonization of accounting practice, and analyses the macro and micro factors influencing the harmonization. Second, this research examines and evaluates the general effect of

international harmonization for accounting practice. Third, this research firstly empirically examines the macro and micro factors influencing the international harmonization effect of accounting practice in China.

Keywords: Accounting International Harmonization; effect; influencing factors

厦门大学博硕士论文摘要库

目 录

第 1 章 导 论	1
1.1 选题背景与动机	1
1.2 研究内容和研究方法	2
1.3 本文的结构安排	3
1.4 学术贡献与局限	4
第 2 章 会计国际协调效果研究的内容和方法	5
2.1 会计国际协调中几个重要概念的辨析	7
2.1.1 会计形式协调与会计实质协调	7
2.1.2 计量协调与披露协调	8
2.1.3 协调与协调度	9
2.1.4 协调与趋同	10
2.1.5 协调、标准化与一致性	10
2.1.6 区域协调与国际协调	11
2.2 会计国际协调效果研究的主要内容	12
2.2.1 会计形式协调效果的相关检验及评价	12
2.2.2 会计实务协调效果的相关检验及评价	15
2.2.3 IAS/ IFRS 准则执行效果的检验与评价	22
2.2.4 关于 IASC/IASB 的研究	24
2.3 会计国际协调效果的研究方法	28
2.3.1 衡量会计准则协调度的方法及评价	28
2.3.2 衡量会计实务协调度的方法及评价	30
第 3 章 影响会计国际协调的因素分析	37
3.1 影响会计国际协调的因素——一个框架	38
3.1.1 促进会计国际协调的因素	38
3.1.2 阻碍会计国际协调的因素	40
3.1.3 影响会计准则国际协调的因素——一个分析框架	43
3.2 影响会计国际协调的宏观因素分析	44

3.2.1 文化对会计国际协调的影响	45
3.2.2 政治经济因素对会计国际协调的影响	49
3.2.3 其他因素对会计国际协调的影响	52
3.3 影响会计国际协调的微观因素分析	53
3.3.1 公司执行与会计国际协调的关系	54
3.3.2 公司特征对执行国际会计准则的影响	54
3.3.3 对公司特征与执行国际会计准则的相关检验及评价	56
第 4 章 我国会计准则国际协调进程及特点	60
4.1 我国会计法规体系的构成	60
4.2 我国会计准则国际化历程回顾	61
4.2.1 1992 年以前，局部借鉴国际惯例阶段	61
4.2.2 1992-1997 年，初步协调阶段	62
4.2.3 1998-2000 年，广泛协调阶段	63
4.2.4 2001-2006 年，深入协调阶段	64
4.2.5 2007 年至今，实质性趋同阶段	64
4.3 我国会计准则国际协调的特点	65
第 5 章 我国会计国际协调效果及其影响因素的实证检验	69
5.1 对我国会计国际协调效果的经验研究	69
5.1.1 对《股份有限公司会计制度》的协调效果检验	69
5.1.2 对《企业会计制度》的协调效果检验	70
5.1.3 对已有研究的评价	71
5.2 研究假说	72
5.2.1 对我国会计协调效果的评价	72
5.2.2 对影响协调因素的检验	73
5.3 研究设计	75
5.3.1 模型选择	75
5.3.2 研究方法	78
5.3.3 样本选择和数据来源	79
5.4 检验结果	80

5.4.1 对我国会计协调进程总体协调效果的检验	80
5.4.2 对影响因素的检验	87
5.4.3 敏感性测试	100
5.5 研究结论和局限性	100
第 6 章 结论与启示	102
6.1 主要研究结论	102
6.1.1 对我国会计国际协调进程总体协调效果的检验	102
6.1.2 对影响协调效果的因素的检验	103
6.2 研究贡献	105
6.3 研究局限与展望	106
参考文献.....	108
后 记.....	122

厦门大学博硕士论文摘要库

Contents

CHAPTER 1. Introduction	1
1.1 Background and Motivation	1
1.2 Research Methodology	2
1.3 Research Structure	3
1.4 Contribution and Limitation	4
CHAPTER 2. Studies and Methodologies in International Accounting Harmonization	5
2.1 Identification and Definition of Related Concepts	7
2.2 Studies on International Harmonization of Accounting	12
2.2.1 Studies on Accounting Standards Harmonization.....	12
2.2.2 Studies on Accounting Practice Harmonization.....	15
2.2.3 Studies on Compliance to IFRS.....	22
2.2.4 Studies on IASC/IASB.....	24
2.3 Measurement Methods of International Harmonization Effect of Accounting	28
2.3.1 Measurement Methods of Accounting Standards Harmonization.....	28
2.3.2 Measurement Methods of Accounting Practice Harmonization.....	30
CHAPTER 3. Factors Influencing International Harmonization Effect of Accounting	37
3.1 Factors Influencing International Accounting Harmonization —A Framework	38
3.2 Macro Factors Influencing International Accounting Harmonization	44
3.2.1 Culture.....	45
3.2.2 Political and Economic Environment.....	49
3.2.3 Other Factors.....	52
3.3 Micro Factors Influencing International Accounting Harmonization	53
3.3.1 The Relationship Between Company's Compliance and International Harmonization Effect.....	54
3.3.2 Company Characters' Influence to International Harmonization.....	54
3.3.3 Related Studies and Remarks.....	56

CHAPTER 4. Process and Characters of China's International Accounting Harmonization	60
4.1 Accounting Regulation System in China.....	60
4.2 China's International Accounting Harmonization Process.....	61
4.3 Characters of China's International Accounting Harmonization.....	65
CHAPTER 5. Empirical Examination on China's International Accounting Harmonization	69
5.1 Literature Review	69
5.2 Research Hypotheses	72
5.3 Research Design	75
5.4 Research Result	80
5.5 Conclusions and Limitations.....	100
CHAPTER 6. Conclusions and Remarks	101
6.1 Main Conclusions.....	102
6.2 Contributions.....	105
6.3 Limitations and Future Studies	106
REFERENCES	108
ACKNOWLEDGEMENT	122

厦门大学博硕士学位论文摘要库

第1章 导论

1.1 选题背景与动机

2006年2月,财政部发布了由1项基本准则和38项具体准则构成的《企业会计准则2006》,标志着我国会计准则体系(以下简称新准则)正式形成并于2007年1月1日起在我国上市公司实行。除了极个别问题尚存一定差异以外,准则体系已实现了与国际财务报告准则的实质性趋同(刘玉廷,2007)。曲晓辉、高芳(2006)认为,我国的新会计准则是以国际财务报告准则为基础制定的,因此客观的评价我国会计准则国际协调的具体效果对于我国会计理论的创新和会计实务的发展将有十分重要的现实意义和深远的历史意义¹。

事实上,我国的会计准则²早在1999年就已经与国际会计准则³较为接近,但许多学者(如蒋义宏,2001;Chen et al.,2002;盖地、卢强,2004;徐经长等,2004;王清刚,2005等)的研究表明,使用我国会计准则编制的会计报表数据与使用国际准则编制的报表数据仍然存在着差异,其价值相关性也都不尽相同(如洪剑峭、皮建屏,2001;李晓强,2004;潘琰等,2003;Hu, Dan, 2004; Gao and Tse, 2004; 罗胜强,2005等)。在我国会计准则已经与国际准则日益趋同的背景下,是什么原因导致了这些差异的产生,目前理论界尚未有一致的结论。

自我国证券市场建立以来,我国会计准则国际化协调进程可以大致分为四个阶段:第一阶段(1992—1997年),其标志为1992年5月《股份制试点企业会计制度》以及1992年底《企业会计准则——基本准则》的发布。第二阶段(1998—2000年),其标志是1998年1月27日《股份有限公司会计制度》的颁布。第三阶段(2001—2006年),其标志是2001年《企业会计制度》的正式实施。第四阶段(2007年至今),其标志是自2007年1月1日起上市公司正式实施的38项新《企业会计准则》和1项基本准则。从我国会计准则国际化协

¹ 曲晓辉,高芳.我国会计准则国际协调效果量化研究述评[J].会计研究.2006(2):14-18.

² 本文所指的会计准则采用广义的概念,包括了《企业会计准则》、会计制度体系及财政部颁布的各种法规、制度、指南、补充规定、问题解答之类会计规范。

³ 目前在国际资本市场,国际财务报告准则(IFRS)和美国GAAP都得到了广泛使用,都属于国际化的准则。由于我国的会计准则发展一直是朝着国际会计准则委员会及国际会计准则理事会准则趋同的方向发展的,因此在本文的论述中,国际会计准则仅指IFRS。

调的演进来看, 准则协调的程度事实上存在着一种递进的关系。但是关于实务协调效果的研究所获得的实证证据是混杂的, 并且笔者对目前国内关于实务协调效果研究相关文献的梳理结果表明, 专门考察影响实务协调效果的影响因素的相关文献几乎是空白。我国会计发展历史上数次向国际会计准则靠拢的改革成效如何? 对投资者来说, 财务会计信息的质量是否越来越高? 如果会计协调的效果与预期不符, 那么, 究竟哪些因素会影响以及如何影响到实务协调的效果? 以上问题都有待考察和检验。

笔者认为, 我国会计国际化经历了一个较为长期的过程, 这一过程伴随着诸多宏观和微观环境的变化, 如政治、文化、经济环境的改变, 以及独立审计质量、公司治理、公司特征等各个微观层面的发展变化等。这些宏微观环境构成了影响我国会计国际化协调水平的影响因素, 无疑将在一定程度上影响到我国会计国际化的进程以及会计准则国际协调的效果。本文的研究目的就在于对我国会计准则国际化协调的总体效果进行考察, 同时对可能影响到协调效果的影响因素进行检验。由于本文的研究是在一国范围内进行, 因此可以主要关注微观影响因素对于我国准则国际协调效果的影响。本文力求为解决以下若干问题给出比较令人信服的答案: 是否准则协调必然导致更好的实务协调, 影响实务协调的因素包括哪些, 以及它们是如何影响到实务协调效果的。

1.2 研究内容和研究方法

本文的研究内容包括: 对会计国际协调效果的已有研究成果进行归纳和评价 (包括国际协调效果的研究内容和研究方法); 对影响国际协调效果的影响因素进行考察与分析; 对我国会计准则国际协调的总体效果进行检验; 对可能影响我国会计准则国际协调效果的宏观和微观因素进行检验, 以探讨在我国的会计准则与国际准则日益趋同的背景下, 使用我国准则的会计实务与使用国际准则的会计实务依然存在差异的原因。

本文从宏观和微观两个方面对这一问题展开探讨。宏观方面主要是从我国特殊的政治、经济、文化、法律环境和特殊的制度背景研究这些因素对我国会计国际协调的影响; 微观方面则打算从影响公司会计执行的因素入手, 采用实证研究的方法, 使用回归模型检验公司治理水平、公司规模、杠杆比率、审计师执业、

所有权集中度水平等公司特征因素对公司协调效果的影响。

1.3 本文的结构安排

本文共分为6章，各章具体内容安排如下：

第1章，导论。交待本文的研究动机、研究内容、拟采用的研究方法，并指出本文的主要学术贡献与研究局限。

第2章，会计国际协调效果研究的内容和方法。本章对国内外关于会计国际协调效果的研究内容进行了回顾，对目前会计国际协调的现状进行了评价。同时对会计国际协调效果研究中使用的量化方法进行了梳理，为实证检验做好研究方法的准备。

第3章，影响会计国际协调效果的因素分析。本章对影响会计国际协调效果的影响因素进行了分析，包括宏观和微观两个方面。宏观方面主要是从文化、政治经济等因素探讨了外部环境对会计国际协调产生的影响；微观方面则主要是从公司层面出发，分析在准则协调度日益提高的情况下，可能影响到准则执行水平的公司特征。

第4章，我国会计准则国际协调进程及评价。本章对我国的会计准则国际化历程分阶段进行了回顾，并对我国会计国际化的特点和对策进行了评价，以为下一章的实证检验做好理论准备。

第5章，我国会计准则协调效果及其影响因素的实证检验。本章使用盈余回报模型对我国会计国际协调的效果进行了检验和总体评价，并对可能影响到协调效果的宏微观因素进行了考察，以检验这些因素对公司执行准则的影响。在宏观因素方面，考察了市场化水平对公司执行会计准则的影响，从而评价这一因素对我国会计准则国际协调效果的影响；在微观方面，检验了审计师声誉、公司治理水平、国际化水平、公司规模、杠杆比率、股权集中度等几个因素对协调效果的影响。

第6章，结论与展望。基于前面的理论分析和实证检验，本章对本文主要的研究结论进行总结，概括主要贡献和局限，并对后续研究提出建议。

1.4 学术贡献与局限

本研究的主要贡献有：

(1) 本文较为全面的总结了会计国际协调效果的研究内容和研究方法，并对影响协调的宏观和微观因素进行了分析。

(2) 本文对我国会计国际协调的总体效果进行了检验和评价。

(3) 本文首次实证考察了宏观和微观因素对我国会计国际协调效果的影响。

本研究的局限性在于：

(1) 由于本研究在一国范围进行，无法对绝大多数影响我国会计国际协调效果的宏观因素进行实证检验。

(2) 在利用可决系数 (R^2) 考查某一影响因素对于准则协调效果影响时，无法控制其他影响因素。

(3) 本文只能对可以量化的影响因素加以实证考察，但是某些无法量化的影响因素可能是重要的。

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库