

# 会计准则变迁及其成本分析

浙江工商大学会计学院 李娟

**【摘要】** 本文主要从新制度经济学角度对我国会计准则变迁特征和成本进行分析。我国的会计准则变迁是在政府主导下的强制性、渐进式的变迁,有很强的路径依赖性。伴随这种变迁产生的准则制定成本、执行成本、摩擦成本、机会成本和外部性成本也将影响会计准则变迁的最终结果。

**【关键词】** 会计准则 制度变迁 交易费用

## 一、会计准则变迁的理论基础

制度变迁就是行为主体为了获取最大的潜在利润、实现更高的制度效率而寻求动态的制度均衡的过程。如果一种制度安排还存在潜在利润,就意味着这种制度安排没有达到帕累托最优,因而处于一种非均衡状态。非均衡的制度结构必然导致制度变迁,但变迁的发生还取决于制度变迁的收益成本分析,只有当预期收益大于预期成本时,制度变迁主体才会去推动制度变迁。在社会经济生活中,制度均衡只是一种理想状态,而制度非均衡是一种常态,制度变迁就是对制度非均衡的反映,从非均衡到均衡的制度结构的演变过程也就是制度变迁的过程。

制度变迁具有路径依赖的特性,即制度的惯性依赖。制度变迁的路径依赖是指在制度变迁中,由于存在着报酬递增和自我强化机制,使制度变迁一旦走上了某一条路径,它的既定方向会在以后的发展中得到自我强化。人们过去做出的选择决定了他们现在可能的选择,沿着既定的路径,制度的变迁可能进入良性循环的轨道迅速优化;也可能顺着原来错误的路径迅速下滑,甚至被锁定在某种无效率的状态之下。制度变迁必然受到既存制度的某种惯性影响,这种影响主要来自于利益因素。因为任何既存制度都是一种利益格局的固化,而正式规则的调整必然会重新界定人们之间的利益格局,并对原有的意识形态、价值观念、社会习惯产生冲击,既得利益集团会力争巩固现有制度,阻碍制度变迁,因此必然增大制度变迁的实施成本和摩擦成本。要摆脱路径依赖,往往要借助于外部效应,如引入外生变量或依靠政权的变化。

随着经济的不断发展,我国企业更多地参与到国际竞争中,由于会计准则的不同,导致了企业进行境外融资、贸易时较高的交易费用。这使得企业界对会计准则修订的需求越来越迫切。

## 二、我国会计准则变迁的特征

1. 会计准则变迁主体是政府。按照新制度经济学的观点,制度是一种公共物品,“搭便车”问题是制度创新过程中固有的问题,加之不可能存在有效的“制度专利”,若缺少政府干预,制度供给将会少于社会所需,使制度供给不足。按照经济

学的分析,政府生产公共品比私人生产公共品更有效,在制度这个公共品上更是如此。

从世界范围看,会计准则的制定主体主要有政府和民间职业团体两种。梁爽(2005)认为,从经济学角度看,一个有效的会计准则制定机构应该具备三方面特征:①具有绝对的公正性;②具有适度的权威性;③具有显著的效益性。在我国,只有政府才完全具备这三个方面的特征。实际上,我国的会计准则制定机构就是政府。

2003年我国成立了第二届财政部会计准则委员会(CASC),CASC的专家们分别来自中国证监会、证券交易所、中国会计学会、中国注册会计师协会、企业界、学术界、国家税务总局、中国银监会、中国保监会和国务院国有资产管理委员会等,代表十分广泛。尽管我国在会计准则制定过程中,考虑到会计准则会涉及多个相关利益主体的经济利益,成立了国内外咨询专家组,并在正式颁布之前广泛征求各方面的意见,但实质上会计制度的供给主体仍然是政府。

以政府作为制度供给主体,其最大的优势是可以利用其行政权力,集中人员进行专门的研究,解决制度制定过程中涉及的众多技术问题,在保证会计制度的权威性的同时,还可以减少制度制定过程中的交易费用,缩短制度制定和实施推广的时间。在我国,政府拥有绝对的政治力量对比优势和很大的资源配置权力,能通过行政、经济和法律等手段在不同程度上约束其他社会行为主体,但同时由于政府的有限理性,可能会降低会计准则的执行效率。

2. 会计准则变迁是强制性变迁。新制度经济学根据制度变迁主体的不同将其划分为两种模型:诱致性制度变迁和强制性制度变迁。诱致性制度变迁指的是现行制度安排的变更或替代,或者是新制度安排的创造,它由个人或一群人在响应获利机会时自发倡导、组织和实行(林毅夫,1989)。诱致性制度变迁是行为主体为谋求在原有制度安排下无法得到的获利机会而产生制度变迁的需求所引发的。与之相反,强制性制度变迁是由政府命令和法律引入和实行(林毅夫,1989)的自上而下的制度变迁。强制性制度变迁的主体是国家,国家在制度供给上具有规模经济的优势,可以降低制度变迁中的组织成

本和实施成本。但强制性制度变迁可能会违背一致性原则,而这一原则正是经济效率的基础,因此可能会降低新制度的执行效率,使制度变迁的结果达不到帕累托最优状态。在经济社会中,诱致性制度变迁与强制性制度变迁是很难划分开的,它们相互联系、相互制约、互为补充,共同推动着经济社会的制度变迁。

对于我国会计准则变迁到底是强制性制度变迁还是诱致性制度变迁,不同学者有不同的看法。一般而言,学者们普遍认为我国会计准则变迁是强制性制度变迁,如冯巧根(1999)、张炜(2005)、罗雨薇(2006)等。但林钟高(1998)认为,不能因为有政府参与变迁就误认为我国会计准则变迁是强制性制度变迁,由于我国会计准则变迁是在其他制度发生变迁后,原有会计准则不配套而发生的变迁,因而是诱致性制度变迁。这两种看法都有一定的道理,不过根据新制度经济学对强制性制度变迁与诱致性制度变迁的划分,我国会计准则变迁无论是从变迁主体还是从变迁过程来看,都应该属于强制性制度变迁。

3. 会计准则变迁是渐进式变迁。制度变迁可以采取“激进式”和“渐进式”两种方式。所谓激进式制度变迁即一步到位的制度变革。它是一种间断性的跳跃,不通过过渡性环节。渐进式制度变迁是逐步到位的制度变革。它是通过几个过渡性环节的相互衔接而呈现的连续性变异的演进过程。我国的会计准则变迁基本上是一种渐进式制度变迁,即先在旧的会计准则的边缘衍生出一些新的会计准则,通过新会计准则的不断发展来逐渐缩小旧会计准则的空间,然后达到整个会计准则变迁的目标。

4. 会计准则变迁有很强的路径依赖性。由于学习效应、协调效应和适应性预期的存在,导致制度变迁中的路径依赖。所谓的“路径依赖”,即制度的惯性依赖,也就是当特定制度建立后,其各种转置成本和退出成本高昂,出现自我强化机制,从而制度变迁往往陷入既定轨道而难以变更。一旦走上某一路径,就会对其产生依赖,而不去考虑这一路径是对还是错。产生路径依赖性的深层原因是:在一定制度下会产生一部分与该制度共存共荣的既得利益群体,为维护自身利益,无论新制度是否更有效率,他们都会巩固现有制度、阻挠制度的变革。

### 三、我国会计准则变迁的成本

根据科斯的理论,不同制度安排下的资源配置效率不同,其交易费用也不相同。但一种既定的制度能否转变为另一种制度,除取决于两种制度下的交易成本比较外,还取决于制度转换成本与制度转换收益的比较。

会计准则作为一项产权制度,只有当其变革产生的收益超过成本时,它才有变革的可能。会计准则变迁会带来降低交易费用的好处,不过这种收益大小目前还很难衡量。但是,即使在收益一定的情况下,也无法判断会计准则变迁的效率。由于会计准则变迁的成本中有些是无法量化的,因此本文将主要对会计准则变迁的成本进行定性分析。

1. 制定成本。制定成本不仅包括新会计准则本身的制定

成本,而且包括与新会计准则相协调的其他相关法规的修订成本。在会计准则变化之前需要对新会计准则进行认真研究,对引入新会计准则的可行性进行充分的调研和分析。一项新会计准则的制定不仅要经过大量专家、学者进行讨论、起草,还要经过后期的多次修订,只有这样,才能完成一项会计准则的变迁。这种准则制定过程耗费的人力、物力和财力成本是惊人的。不过在政府制定模式下,这种成本基本上由行政预算来承担。

2. 执行成本。执行成本包括会计人员理解会计准则、依据会计准则进行会计核算并输出会计信息所耗费的各项支出,也就是新会计准则的学习、培训与教育成本。执行成本的高低取决于制度执行者对制度的理解、运用能力。会计从业人员的自身素质和知识存量会限制其理解和使用新会计准则的能力,从而间接增加执行成本。对我国会计人员而言,会计制度形式比会计准则更容易接受。从会计制度改革之前的征求意见情况来看,绝大多数会计实务工作者倾向于采用会计制度的形式(程宏伟,2001)。而现在要推行全新的会计准则,必须对会计人员进行大量的教育、培训。

3. 摩擦成本。摩擦成本是由于“路径依赖”问题,发生利益冲突而导致的损失。对于上市公司来说,会计准则变迁有可能会受到利益相关者的抵制,从而引发各种间接成本。政府模式赋予我国会计准则制定机构绝对的权威性,这在很大程度上减少了会计准则在制定过程中与相关利益集团之间产生的摩擦,从而提高了我国会计准则制定的效率。

4. 机会成本。由于旧会计准则毕竟是在多年实践的基础上发展起来的,与传统的社会政治经济背景比较契合,一旦转为新会计准则,可能会由于新会计准则某些地方的不完善、不切实际而存在失败的风险。这种风险就是会计准则变迁的机会成本。会计准则变化越大,机会成本也越大。

5. 外部性成本。会计准则的实施还具有外部性成本,这表现在根据会计准则形成的会计信息在资本市场上产生的经济后果。不同的会计准则势必生成不同的会计信息,从而决定企业利益关系集团的利益分配格局,使一些方面受益而另一些方面受损。因此,会计准则的实施会影响信息使用者决策、影响相关利益主体之间经济利益分配的“经济后果”。这种“经济后果”可能是外部性收益,也可能是外部性成本。

### 主要参考文献

1. 刘峰.会计准则变迁.北京:中国财政经济出版社,2000
2. 盛洪.现代制度经济学.北京:北京大学出版社,2003
3. 林钟高,徐虹.会计准则:性质、制定、变迁与执行.北京:经济管理出版社,2007
4. 冯巧根.会计准则制定的经济学分析.中国工会财会,2000;4
5. 罗雨薇.从制度经济学视角看我国的会计准则的制定.邵阳学院学报(社会科学版),2006;1
6. 冯淑萍.关于中国会计国际协调问题的思考.会计研究,2002;11
7. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006