

非正式制度因素对会计准则贯彻实施的影响

李维清

(潍坊学院 山东潍坊 261061)

【摘要】 本文主要从制度经济学角度分析会计准则的产生及其演进,认为会计准则的制定是一种制度安排,会计准则的修订取决于相关利益集团的博弈,而非正式制度因素影响着现行会计准则贯彻实施的成效。

【关键词】 会计准则修订 会计准则实施 非正式制度

制度经济学认为,制度形成有两条路径:自发演进和人为设计。在这两条途径中,新制度经济学家更强调后者。这是因为人类是有目的的行动者,制度是人类有目的行为的预期或未预期的结果。制度的自发演进是难以满足社会对有效制度的需求的,因此制度的人为设计十分必要。

会计是人类有目的的社会活动,为了使该社会活动有序进行,就必须有相应的制度规范来约束。由于信息不对称和市场失灵等客观问题的存在,所以很难用经济手段来解决会计管制和报告质量等诸多问题。当利益集团之间的利益冲突不能用契约和市场力量化解时,就会求助于行政手段,即有形之手。因此,会计准则的制定是制度人为设计的需要,会计准则的制定与其说是经济决策的过程,不如说是行政决策的过程,是制度安排的结果。

一、会计准则的反复修订是制度演进的必经路径,是利益各方多重博弈的必然结果

从制度经济学角度分析,一种制度的产生、稳定和变迁,取决于成本与收益的权衡及以此为基础的行为。只要改变现有制度、创建新制度的成本低于收益,制度的产生、变迁就有动力。诺贝尔经济学奖得主诺思认为,交易成本最低的制度最有效率,制定制度的国家也属于“经济人”范畴,国家同样也是功利的化身。

我国在1992年首次颁布了会计基本准则,并在1997年第一项具体会计准则出台的随后10年间陆续有新的具体会计准则颁布,同时也在不停地对已经发布的会计准则进行修订。其中,几次大的修订分别在2001年、2003年和2006年,尤其是2006年的修订更是全面、彻底。会计准则的修订在我国可谓一波三折,动荡不定,不论是会计理论工作者还是会计实践工作者都感到有些应接不暇。但是,如果从经济学角度来观察,这是极其正常的现象,是制度演进的必经路径,是利益各方多重博弈的必然结果。

我国会计准则不断反复修订的过程,从博弈论的角度看,是我国与国际惯例之间、我国与经济合作国之间、我国政府与企业之间、企业与企业之间反复协调适应、寻求利益均衡的过程,是利益各方长期博弈的结果。这种博弈,最终是要寻找到

纳什均衡。

通过我国与国际间的博弈,从缩短与国际间差别、顺应国际发展趋势来看,我国找到了第一个纳什均衡:制度趋同。

世界上许多国家不承认我国是市场经济国家,我国在国际贸易争端中屡屡受挫,其原因之一就是我国的会计准则与国际惯例不符,我国的生产资料和产成品价格政府干预太多。之前未能引入公允价值是我国会计准则与国际惯例最大的差别点。而在西方发达国家,公允价值是比较可靠和应用广泛的计量属性。

从我国目前各方面的情况看,虽然还不完全具备应用公允价值的条件,但是为了缩小制度差别,拉近我国与发达国家的差距,我国在会计准则中再次引入公允价值,这是无奈却又是明智之举。至于我国引入公允价值后,在多大范围内使用、如何使用,还有待于我国政府与各利益主体之间、各利益主体相互之间进一步博弈,再次寻找到纳什均衡。

二、会计准则的贯彻实施成效受非正式制度因素的影响

1. 制度的分类。 制度有正式制度和非正式制度之分。正式制度也叫正式规则,它是指政府、国家有意识创造的一系列政策法规。非正式制度也叫非正式规则,它是人们在长期的交往中自然而然形成的。这种约定俗成的非正式制度具有持久的生命力,并构成代代相传的文化。从历史上看,在正式制度设立之前,人们之间的关系主要靠非正式制度来维持,即使在现代社会,正式制度也只占整个社会制度的一小部分,人类社会生活的大部分空间仍然由非正式制度来约束。

正式制度与非正式制度是有区别的。从变革的速度看,正式制度可以在短时间内形成、变更或废止,非正式制度的形成则需要一个漫长的过程,非正式制度的改变也比正式制度艰难得多。从制度实施机制看,正式制度依据的是政府的强制手段,非正式制度则主要取决于社会成员的自发遵从。从制度的可移植性来看,正式制度具有较大的可流动性、可移植性(如我国在向市场经济转轨的过程中就移植了一些发达市场经济国家有关市场的正式制度),而非正式制度由于具有传统根性和历史积淀性,很难在国家或地区间移植。

2. 非正式制度因素影响会计准则贯彻实施的成效。 现行

会计准则以正式制度的形式实施已有两年了。在这两年的时间里,各地都举办了不同规模、不同形式的会计准则讲座和培训,从会计准则的技术层面进行了反复讲解和传授,对会计准则的推广、实施起到了重要作用。但是,会计准则作为一项正式制度,在推广应用过程中,除了要保证正式制度的内容科学合理、技术层面准确规范、培训讲座贯彻到位,非正式制度因素同样是不可忽视的,它对会计准则贯彻实施的成效有一定的影响。

非正式制度主要包括习惯、传统、价值取向等,这些因素将对会计准则的实施产生重要影响。

(1)习惯。非正式制度中一项最重要的内容就是习惯。熊彼特认为,若没有习惯的帮助,无人能应付得了每日必须干的工作,无人能生存,哪怕是一天。纳尔逊和温特认为,一种行为若能成功地应付反复出现的某种环境,就可能被人类理性固定下来而成为习惯。

会计准则以正式制度的形式颁布后,其实施效果主要取决于会计准则的执行人——广大会计人员即人的因素,而会计人员作为自然人,在完成其本职工作时起主导作用的是他的传统习惯。一种习惯一旦形成,不论是好的习惯还是坏的习惯,都具有传统根性和历史积淀性,很难在短时间内改变。

现行会计准则再次大范围引入公允价值计量属性,公允价值在应用中遇到的最大难题是公允价值的确认和计量。由于公允价值是“看不见、摸不着”的,因此对其确认、计量主要依靠会计人员的主观估计和判断。而我们传统的做事习惯尤其是做会计工作,讲究的是“照单抓药”,习惯于“有章可循、有据可依、有证可查”。也正因为如此,历史成本计量属性长期以来占据主导地位,会计人员应用起来也得心应手。几十年来,我国会计人员已经习惯于这种会计处理方式,而且深有体会地认为这是做好会计工作的根本——体现“真凭实据”。而对“虚无缥缈”的会计事项作出主观职业判断,我国会计人员不仅没有这样的经历,也没有这样的习惯。

2007年下半年至2008年上半年,笔者在完成课题“新会计准则贯彻执行存在哪些问题”时,对执行新会计准则的相关企业做过调查,调查中最集中反映出的问题就是会计人员对需要主观判断的事项感到无所适从,很不习惯,有时只好“胡乱估计”。显然,这种状况与会计准则的总体要求是有较大差距的。

(2)价值取向。一种价值偏好如经长久演变而成为一项影响重大的广泛信念,便可称其为价值取向。简言之,某种价值观念一旦对人们认知与行为具有经常的导向性,就可称其为价值取向,可以分为自在型和自为型两种。“自在”、“自为”是反映实践主体认识水平和自觉程度高低的两个概念。当实践主体处在对事物感性认识阶段时,就是自在的主体,而当实践主体达到对事物本质的理性认识阶段时,就成为自为的主体。“自在”与“自为”的区别就在于人们对事物本质、规律性的把握是否自觉。

自在型主要表现为人们对事物的认识具有淳朴自然的自发性,并受一定思维节制,偏重过程和形式,而往往轻视结果,

评价优劣的标准是“没有功劳还有苦劳”。这种价值取向在我国占据主导地位,其造成的负面影响就是做事容易流于形式、不讲实效。

笔者在完成课题“新会计准则贯彻执行存在哪些问题”的调查时,发现很多企业也确实按照现行会计准则的要求设置了相应的会计科目和账簿,但对这些科目和账簿很少做相应的记录和登记,开设主要是为了应付检查。这种“新瓶装老酒”、“换汤不换药”的做法,和我们制定、推行新会计准则的初衷肯定是背离的。

自为型主要表现为人们具有一种向着目标不断努力的奋斗精神,把努力工作视为存在的第一需要,同时不计较过程得失,而更在乎结果是否完美。评价优劣的标准是“无功就是过”。这种价值取向在西方国家占据主导地位。前面提到制度趋同,其实质就是缩小与西方国家的差距,努力向西方国家学习。西方国家以其经济发达、技术先进、管理科学而成为世界各国学习的楷模,西方国家取得令世人瞩目的成就并非偶然,这与其以自为型为主的价值取向及其社会文化背景有直接关系。

(3)时间趋向观念。时间趋向观念的内涵很宽泛,本文在此只讨论人们对新事物的反应态度,可分为面向过去型和面向未来型两种。

面向过去型主要表现为人们因循守旧,对新事物接受缓慢,甚至产生抵触情绪;重视对已发生事件的评价和考核,重视总结过去的经验,而对计划、预测的编制往往很忽视。

面向未来型主要表现为人们以积极乐观的态度接受新事物,具有超前意识,重点思考解决未来问题。

我国会计人员的时间趋向属于面向过去型,在会计方面表现为对新会计准则接受得比较缓慢,在态度方面也不是很积极主动,知识更新迟钝,这与其说会计人员在工作上存在惰性,不如说在思想认识上存在偏差。另外,我国会计一贯注重对已发生事项的核算和考核,而忽视计划预算的编制,注重财务会计忽视管理会计等,这些都是面向过去型思维定势的产物。

新制度经济学家认为,正式制度只有在社会认可即与非正式制度相容的情况下才能发挥作用。进行制度变迁的国家总想尽快通过改变正式制度实现新旧体制转轨,但这种转轨在一定时期可能与非正式制度不相融合,即出现了“紧张”。这种紧张程度取决于正式制度与持续的(或传统的)非正式制度的偏离程度。诺思指出,离开了非正式制度,“将成功的西方市场经济制度的正式政治经济规则搬到第三世界和东欧,就不再是取得良好的经济实绩的充分条件”。因此,国外再好的正式制度,若远远偏离了土生土长的非正式制度,也是“好看不用”。

主要参考文献

1. 袁庆明.新制度经济学.北京:中国发展出版社,2005
2. 威廉姆·R.司可脱著.陈汉文等译.财务会计理论.北京:机械工业出版社,2000
3. 黄少安.产权经济学导论.北京:经济科学出版社,2004