我国会计制度的变迁

——基于新制度经济学和博弈论视角的分析

山西财经大学　王保忠　黄解宇(教授)　山西运城学院　王保庆

【摘要】从博弈论角度分析会计制度变迁的动力机制,能更加科学准确地描述会计制度供给需求的模糊性。随着我国市场经济体制的逐步完善,会计制度变迁的内容也将与国际会计惯例实质性趋同,而会计制度供给模式也将朝着“以政府为主导,充分引入市场规则的混合模式”发展。

【关键词】会计制度　变迁　动力机制　需求诱致　供给主导

一、我国会计制度变迁的动力机制

会计制度变迁属于具体制度变迁。会计制度变迁的终极动力在于生产力的发展。我国经济体制从高度集中的计划经济体制到有计划的商品经济体制，再到现代市场经济体制的改革进程中，会计制度的演进也由计划经济型会计制度向有计划的商品经济型会计制度，再向现代市场经济型会计制度(会计准则)变迁。因此,我国宏观经济体制改革是我国会计制度变迁的根本动因,而政府则是会计制度变迁的主体。会计制度变迁的直接动力正是会计制度相关利益集团为维护自身利益的各种动机和意图。

会计制度博弈是会计制度变迁的动力机制之一。首先,会计制度博弈表现为一个动态博弈过程;其次,会计制度博弈是一个不完全信息博弈。

会计制度博弈过程如下:

第一阶段:博弈产生前的“资格获得”和“信息获得”。各方在参与博弈前，都要获取自身的信息和对方的信息并进行分析。对于自身信息的获取与分析往往没有困难,但对对方信息的获取就会遇到种种困难,原因在于:对方要参与博弈,要达到自身综合收益的最大化，不可能将所有信息披露给另一主体。这样就造成了信息不对称现象,如企业管理当局对本企业会计信息具有天然的信息优势,政府在经济体制改革、会计改革的进程安排方面又具有绝对优势等。因此,会计制度博弈的过程,只有在各方主体获得博弈的资格,同时获取并分析对方的信息的基础上才能展开。

第二阶段:博弈主体内在的利害评估(博弈进入实质性阶段的第一步)。博弈主体从自身利益考虑,无疑希望获得自身利益最大化的结果,但考虑到对方也有相同的诉求,必定从中寻找某个最佳的结合点。如政府不仅要考虑自身经济利益的最大化，也要兼顾国家宏观经济管理的任务以及企业的利益诉求。各方通过对自身利益诉求和信息的分析以及对对方的利益诉求和信息的分析来进行权衡。在这个过程中,博弈主体对对方信息的了解起到了关键作用，它直接决定了博弈主体对其他主体利益诉求的程度的评估，而这个评估会决定对方会不会做出让步，如果能让步的话，又能做出多大限度的让步。以上分析完成后,博弈主体便会决定自己是否向对方披露信息,以及披露多少的问题。这个过程发生在每个博弈主体之间。

第三阶段:博弈主体行为的外在实施(博弈进入实质性阶段的第二步)。博弈主体采取具体的行动(可以是行为、表达、传递),其目的是向其他博弈主体传递信息。各博弈主体由于处在非完全信息状态下,对其他各方的信息掌握并不完全,在自身披露一部分信息给对方后，也要从对方的意思表达中获取信息来重新计算自身的收益和对方的收益。在这一过程中，每个博弈主体都期待博弈结果与自身估算的结果相一致。

第四阶段:博弈主体做出进一步的回应(博弈进入实质性阶段的第三步)。博弈主体在分析对方的信息并进行收益计算后,还要进行一次信息的再次披露或者诉求的再次表达,或者两者兼有。这种信息的披露是博弈主体再次分析新得到的对方信息的结果。这种情形分为两个层面:①如果博弈是一种单向一次性博弈,那么博弈过程到此为止,进入第五阶段。②如果博弈是一种重复性博弈,那么博弈过程将继续,即回到第二阶段，重复从第二阶段到第四阶段的过程。需要指出的是,这一过程虽然相同,但各方所掌握的信息和要表达的意思可能完全不同。

第五阶段:博弈结果的“出炉”(博弈结束)。无论博弈是单向一次性博弈还是重复性博弈,都会有两种情形出现:①各博弈主体根据各方的再次意思表达确定一个均衡点，博弈成功。需要指出的是,这种成功只是一种相对的成功,因为各博弈主体商定的均衡点并不一定与理想的均衡点重合。评价博弈成功的程度与实际均衡点和理想均衡点之间的距离成反比，成功程度高的博弈所确定的实际均衡点与理想均衡点会无限接近,反之则会将距离拉远。②博弈没有达成协议,没有达到均衡点,博弈失败。

我国会计制度博弈仍处于起步阶段,离“纳什均衡”还有相当的距离。从非合作博弈到合作博弈是一个漫长的过程,但

是，随着我国经济的不断发展和社会主义市场经济体制的不断完善，有关各方参与会计准则制定权博弈的要求越来越强烈，会计准则制定的民主化进程也将是必然的选择，同时，创造一种充分博弈的环境、建立一种充分博弈的会计准则制定制度，也将是必然的发展趋势。

二、我国会计制度变迁的主要特征

1. *以需求诱致为基础的供给主导型变迁方式*。根据制度变迁中变迁主体的差异性，将制度变迁分为“诱致性制度变迁”与“强制性制度变迁”。前者是“由个人或一群（个）人在响应获利机会时自发倡导、组织和实行的”，而后者则是“由政府命令和法律引入和实行的”（林毅夫，1994）。

我国坚持以政府为主体的供给会计制度，政府在会计制度变迁的路径选择、推进的次序与时机的衡量中起着决定性的作用，扮演着“制度决定者”的角色。我国政府权力的稳定性和强大控制力与渗透力保证了国家在会计制度变迁中的主导作用，因而单从制度变迁的主体这一角度来看，我国会计制度变迁呈现出明显的强制性变迁特征。

但是，当我们把研究视野扩展到国内经济体制变迁的较长时期中，把制度环境的变迁纳入分析范畴时，我国会计制度变迁则属于需求诱致性变迁。从我国经济体制的宏观制度的变迁进程来看，微观制度的变迁是以社会经济制度变迁为导向的，有什么样的宏观体制，必然要求有与之相适应的微观制度安排。从另一角度讲，会计制度变迁是在其他制度安排发生变迁后，原有会计制度与之不配套，从而使得整体制度结构不均衡，产生了制度结构之外的巨大潜在收益。

综上所述，从制度变迁的主体的角度来看，我国会计制度变迁呈现出明显的强制性变迁特征，而从制度变迁的原因和动力角度来看则属于需求诱致性制度变迁。事实上，从经济意义上讲，“自发性的服从”是主体对自我利益的一种认可，没有这种认可，强制的制度无法维持很久。笔者认为，我国会计制度的变迁主体首先认识到制度环境的变迁已经成熟或者说时机已到，然后根据会计制度与其他制度安排的配套问题，以规则、制度、法律等强制性的形式使得会计制度发生变迁。因此，我国会计制度变迁是一种以需求诱致为基础的供给主导型制度变迁。

2. *渐进式制度变迁*。我国会计制度的渐进式变迁是由会计制度的特点和我国国情所决定的。会计对经济的发展虽然起着十分重要的作用，但从深层次上看，会计的发展始终依赖于经济环境的变化，会计制度高度依存于其他制度安排。我国经济体制改革是按渐进的方式进行的，这就决定了会计制度变迁也只能是渐进的。期望在短期内使我国所有的会计原则、会计程序和方法都达到一种理想状态，显然是不现实的。我国整个会计改革的过程是通过在不同所有制、不同组织形式、不同经营方式的企业进行试点，特别是在外商投资企业、股份制企业及上市公司率先实行新的会计制度，积累经验，然后再推进全方位的会计制度变迁，具有典型的先易后难、先试验后推广的特征，同时又是一种明显的先“增量”改革后“存量”改革的策略。我国的会计制度仍处在渐进式变迁的过程中。

3. *博弈过程从无到有，从低级向高级发展*。新中国成立后，社会制度发生了根本变化，我国开始逐步实行以生产资料公有制为基础的高度集中的计划经济体制。从产权角度来看，其主要特点是：产权关系单一，即单一的国有产权。与此相应，会计制度成为国家利益的绝对体现，成为行政制度的一种附属。这一阶段，会计制度不是多方博弈的结果，因为不存在博弈的主体。在制度供给的形式上，表现为对前苏联会计制度的直接借鉴与探索。从 1978 年改革开放至今，我国会计制度变迁从局部到整体发生了质的变化。伴随着经济体制改革，与会计制度相关的利益主体逐步多元化、复杂化，出于各自利益的诉求，对会计制度制定的参与意识越来越强烈。我国会计制度制定权的博弈从无到有，从低级向高级发展的过程从此拉开。而 2006 年我国新会计准则的颁布，则是标志着我国会计制度博弈从低级向高级发展的一个阶段性成果。

三、我国会计制度变迁的趋势

1. *会计制度变迁的内容：与国际会计惯例实质性趋同*。会计制度变迁具有客观性、长期性、历史性的特点。对 2006 年新会计准则体系应有一个全面科学的认识，即新会计准则的发布标志着我国会计制度在外在制度框架方面已经做好了向国际会计惯例趋同的准备。2007 年新会计准则率先在上市公司中实行，也表明在“趋同”的道路上，我国会计制度还有很多重要的方面需要完善。作为会计制度不可或缺的内在会计制度，其形成和发挥作用要受到社会经济环境等客观因素的制约，通常我们认为内在制度（非正规约束）的演变更多地表现为一种自发演进的过程。所以与外在会计制度的变迁相比，其变迁的主体、目的及动力等问题都有完全不同的内容，其变迁的路径更具有依赖性，变迁的速度具有明显的滞后性。今后我国会计制度应大力从外在制度的内化角度出发建立健全外在制度的执行机制，从“自律”机制和“他律”机制两方面为我国会计制度的真正国际化铺平道路。当然科学处理会计国家化与会计国际化的长远关系也将是我国会计制度变迁中需要长期关注的主题。

2. *会计制度供给模式：以政府为主导，充分引入市场规则的混合模式*。第一，我国以后的会计制度制定模式必须以政府模式为基调，这不仅因为我国没有顺向生成的土壤，而且还在于如果随意做出制度性变迁和转移，其变迁和转移的成本将是惊人的，所得出的会计制度将与经济运行环境背道而驰。第二，政府模式有其合理性，但仍然存在不能克服的固有缺陷，不能成为理想的制定模式。第三，逐渐完善的市场机制使引入的市场规则更有助于会计准则的完善，可防止会计制度因市场不完善而无法发挥作用。也就是说，逐渐完善的市场经济体制使得在以后制定的会计准则中引入市场规则成为可能。

主要参考文献

1. 道格拉斯·C.诺思著.陈郁等译.经济史中的结构与变迁.上海：上海人民出版社，1994

2. 李荣梅.会计制度不完全性的经济学分析.会计研究，2005；1