

我国会计准则变迁研究

陈佳颖

(福州大学管理学院 福州 350000)

【摘要】 本文尝试从新制度经济学的角度出发,对我国会计准则变迁的历程、动因和方式进行解释,并探讨了我国会计准则变迁的趋势。

【关键词】 会计准则变迁 变迁历程 变迁方式

在我国经济体制由计划主导型向市场主导型过渡的过程中,会计准则在保持其相对稳定的同时进行了一些变更和改进,这也构成我国市场经济体制改革的一部分。新制度经济学把计划经济向市场经济转变的经济体制改革理解为一种渐进的制度变迁。本文拟以新制度经济学关于制度变迁的理论为基础来认识我国会计准则变迁的历程,分析其变迁的方式和影响其变迁的因素,并探讨会计准则变迁的趋势。

一、会计准则变迁历程

自20世纪70年代末以来,我国经历了并且将继续进行一场历史上伟大的制度变迁和社会转型,即从传统的行政主导的计划经济体制转变为以市场为导向的社会主义市场经济体制。这一根本性的变革不仅涉及基本的制度结构,也涉及一系列具体的制度安排,其中就包括会计准则的变迁。我国会计准则的变迁以其重大历史事件为分界点,可大致分为三个阶段:①会计准则的探索阶段(1978~1992年企业会计准则颁布以前)。这一阶段的会计准则变迁,尚未从根本上触及计划经济模式的会计制度。②会计准则的逐步建立阶段(1992年企业会计准则颁布至20世纪末)。这一阶段会计准则变迁的特点是,我国会计制度由计划经济模式转向市场经济模式并逐步与国际会计惯例接轨。③会计准则的不断完善阶段(1999年至今)。这一阶段会计准则变迁的特点是,试图建立起与我国社会主义市场经济相适应并与国际财务报告准则相协调、涵盖各类企业各项经济业务、可独立实施的会计准则体系。

二、导致我国会计准则变迁的因素

1. 会计制度选择集合的改变。制度选择集合是指某一制度安排的多种备选方案,一种制度安排是从一个可供选择的制度安排集合中挑选出来的。制度选择集合确定了制度选择的范围或空间。随着我国政策的变化、人们知识的积累和偏好等的变化,我国会计制度选择集合可以扩大或缩小。例如,新的会计准则中对非货币性资产交换、债务重组等业务处理的规定,由按账面价值入账改为采用公允价值计量,这反映了我国会计制度选择集合的变化。

2. 会计技术的改变和知识存量的积累。会计技术的改变给会计准则带来了两方面的影响。一方面,会计技术的改变使

会计实务更为复杂,需要会计准则做出相应的变化以适应会计实务的发展;另一方面,会计技术的改变使会计手段更加完善,降低了制度变迁的成本,加快了会计准则的变迁。新制度经济学认为,自然科学知识和技术等方面的进步会降低科学技术创新的成本;同样,社会科学知识如商业、法律、社会服务等方面知识的增长,降低了制度变迁的成本,提高了制度变迁的效率,从而增加了制度变迁的供给。足够的知识存量也会提前“主要行动集团”产生制度变迁动机的时间,直接推动制度的变迁。这一点在我国企业会计准则的制定上体现得尤为突出。由于我国关于会计准则的知识存量准备不足,导致1992年发布的企业会计准则不完善,而随着实际经验的积累,企业会计准则不断得到修订。目前,新发布的企业会计准则同样也需要经过实践的检验。此外,知识存量在一定程度上也会影响会计制度选择集合。

3. 对会计准则需求的改变。制度环境是指一国的基本制度规定,它决定和影响其他的制度安排。一般来说,制度环境决定着制度安排的性质、范围和进程等。制度环境在不断变化,因此我国制度环境的不断变化必将引起对会计准则新的服务需求,最终导致会计准则的变迁。随着我国社会主义市场经济体制改革目标的确立,宏观经济体制从计划经济转变为市场经济,要求会计准则由计划经济导向转变为市场经济导向,并与国际会计惯例接轨。原有的分所有制、分行业与分部门一统到底的会计准则难以适应变化了的制度环境,导致了以1992年11月企业会计准则的颁布为标志的根本性变迁。随着我国市场经济发展和对外开放的深入,迫切要求建立和完善满足市场化、国际化要求的会计准则体系,提升会计准则在实际工作中的地位和作用,这就导致了2006年2月15日39项企业会计准则的出台。

4. 其他制度安排的变迁。随着我国宏观经济体制从计划经济体制转变为市场经济体制,经济、政治和文化等方面发生了深刻的变化,会计准则作为经济制度中的一个组成部分,其变迁无疑应该和整个社会中其他经济制度的变迁相协调,其他经济制度安排的变迁必将导致会计准则的变迁。此外,会计准则中各项基本会计准则的实施是彼此依存的,它们相互协

调,共同构成有效的会计准则体系。因此,某一特定会计准则的变迁也会引起其他会计准则的变迁。

三、我国会计准则变迁方式

制度变迁模式分为诱致型变迁和强制型变迁两种。前者是指一群人在响应由制度不均衡引致的获利机会时所进行的自发性变迁;后者是指由政府法令引起的自上而下的变迁。强制型变迁的主要特征是:①政府主体在与非政府主体参与会计制度安排的社会博弈中处于优势地位,它的制度供给能力和意愿是决定会计准则变迁方向、深度、广度和形式的主要因素,非政府主体的制度创新需求一般需要在政府认同的情况下才能得到满足或部分满足。②政府进行会计制度创新所追求的重要目标是降低交易费用,使社会福利最大化。③强制型变迁模式决定了对制度变迁实施空间的限制,善于用渐进的改革方式。政府推动的会计准则变迁既要满足自身的主张与利益,又要尽可能考虑到各利益主体的制度需求;既要有助于市场经济的发展,又要把它控制在政治、财政和社会可承受的范围内。显然,不加限制地全面推行会计改革有悖于以上约束条件。新企业会计准则首先在上市公司范围内执行,这是先试点再推广的渐进式改革方式,这种方式有助于降低因知识不完全性而引发的会计准则变迁失误的可能性,有助于消除阻碍制度创新的若干要素,从而比较容易借助政府的力量引发会计准则变迁。④政府所引发的会计准则变迁,大多与各种社会危机或外在压力直接相关。从以上特征来看,我国会计准则变迁体现了强制性特征,是在政府领导下有步骤进行的。具体地讲,会计准则需不需要变迁、变迁的内容是什么以及如何变迁等都是由政府职能部门决定的,这显然属于强制型变迁的范畴。

强制型变迁方式是由社会利益集团之间的权力结构和社会偏好决定的。强制型变迁的主体是国家,而我国政府部门职能较强,在推动企业改革和国民经济发展中发挥了主导作用,会计准则必然要反映国家的偏好和需要,必然体现国家宏观经济调控的要求。而事实上,我国目前经济的增长离不开国家的调控,政府依然是会计信息的主要使用者,尤其是在目前经济活动十分复杂的情况下,国家对国有经济成分主体的经营者实施监督日益困难,对会计信息的真实性要求逐渐提高,会计准则体现国家的要求必然是合理的。而中国注册会计师协会、中国会计学会等会计职业和学术组织规模比较小,在这种情况下由政府作为会计准则变迁的主体比较合适。此外,我国政府部门长期负责制定并解释会计准则,在这一领域有较大的影响,会计界已形成“路径依赖”;同时,会计准则具有公共物品的性质,政府生产公共物品比非政府主体生产公共物品更有效,在会计准则这个公共物品的生产上更是如此,这能够在一定程度上解决会计制度供给不足的问题。

强制型变迁方式能以最短的时间和最快的速度推进会计准则的变迁,政府部门能以自己的强制力降低会计准则变迁的成本。但是,强制型变迁方式也存在着缺陷。国家为了自身利益而制定的会计准则不一定符合微观经济主体的偏好和要求,也肯定存在着与经济发展的要求不相适应之处。尤其随着

民营经济等其他经济成分的发展,国有经济在国民经济中所占的比重有所下降,国家调控经济的方式、手段会发生变化,国家直接介入经济活动的程度会降低,会计信息的主要使用者也会从政府转变为微观经济主体。经济环境的变化会要求我国的会计准则发生相应的变化,目前我国颁布的会计准则强调宏观调控作用的合理性会逐渐消失。此外,强制型变迁方式采用试点推广的渐进式改革方式,由于改革存在进入壁垒,这就意味着会计准则的适用对象存在差异,这种会计准则适用范围存在差异所形成的政策空间会导致非生产性寻租行为,而这种对既得利益进行了重新分配的非生产性寻租活动会使一部分企业受益而使一部分企业受损,会使改革的社会成本增大,最终导致社会福利总额的减少。

四、我国会计准则变迁的趋势

1. 在与国际惯例趋同的情况下保持中国特色。会计准则的国际化是全球经济一体化背景下的一种国际之间的制度变迁。会计准则国际化可以降低我国企业到境外资本市场融资的成本,增强我国企业的国际竞争力。从某种程度上说,我国会计准则国际化是必然趋势。但我们也应该看到,会计准则国际化背后是各国的利益之争,美国、英国等发达国家利用会计准则国际化推行本国会计准则,以获取更多的国家利益,而发展中国家却要承担大部分国际化成本。如果我们不顾一切地附和会计准则的国际化,我国在这样一个经济体制转型时期,由于市场的不成熟和监管体制的不健全,加之我国特有的文化背景,可能要为之付出极高的改革成本和承担较大的风险。但是拥有和保持“中国特色”不等同于保护落后,对于那些国际通用的、先进的会计方法和惯例,我们则要坚决予以吸收与借鉴。因此,处于经济体制转型时期的我国会计准则的变迁必然受到该时期的制度背景和文化背景的影响,在积极与国际惯例接轨的同时应尽可能地保持“中国特色”,在国际协调中更多地表达自己的意志,最大程度地维护国家利益。

2. 诱致型变迁方式与强制型变迁方式并存。随着经济体制改革的不断深入,国有企业产权制度改革不断深入,国有企业运行效率不断提高,资本市场逐渐壮大,金融机构、投资者、企业管理当局等对会计信息的需求将会逐渐加强。此外,非公有制经济随着市场经济的发展将在国民经济中占据重要地位,而其利益与国家利益并不完全一致。所有以上变化将会使社会各界关注会计准则产生的经济后果,会计准则变迁过程中来自社会各界的压力增大,将使会计准则更多地体现微观经济主体的偏好和市场经济发展的需要。此外,由于诱致型变迁方式具有经济性、自发性和博弈性等特征,能够弥补强制型变迁方式的不足,因此将来我国会计准则变迁方式应该是诱致型变迁方式和强制型变迁方式并存,二者相互补充,使会计准则这一规范经济活动的制度体系不断完善。

主要参考文献

1. 林毅夫.关于制度变迁的经济学理论:诱致性变迁与强制性变迁.上海:上海三联书店,1994
2. 冯淑萍.如何理解中国特色的会计.会计研究,2000;2
3. 刘峰.会计准则变迁.北京:中国财政经济出版社,2002