

近十年我国会计制度变迁研究:综述与启示

徐铁祥 何安亿

(湖南大学工商管理学院 长沙 410079)

【摘要】近年来,我国会计制度变迁及企业会计准则与国际财务报告准则趋同的问题成为会计理论研究的热点。在从会计制度变迁性质、动因、特征等方面对我国最近十年会计制度变迁的研究成果进行述评的基础上,结合我国及国际现实情况,得出我国会计制度变迁的规律及其对我国未来会计制度改革的启示。

【关键词】 会计制度 制度变迁 规律 启示

随着我国改革开放政策的不断深入,特别是自加入WTO之后,会计制度改革的进程随着经济发展全面推进,我国企业会计准则与国际财务报告准则趋同的改革趋势已呈现出不可逆转之势。本文对我国会计界2000~2010年关于会计制度变迁方面的研究成果进行回顾、分析与总结,旨在发现我国过去会计制度变迁的规律,得出我国今后会计制度改革的相关启示,推进我国会计制度变迁研究和提高我国会计制度改革的有效性。

广义的会计制度包括正式的会计制度和非正式的会计制度。正式的会计制度即会计法律制度体系,指调整经济关系中有关的各种会计法制规范的总称,一般而言是经济法律制度体系中的一个重要组成部分(郭道扬,2004),包括会计法律、会计法规、会计准则、行业会计制度等;而非正式的会计制度指社会所接受和认可的会计行业中的道德和惯例等。限于篇幅,本文中的“会计制度”仅指正式的会计制度。

一、会计制度变迁性质的研究

1. 主流观点:会计制度变迁是一个动态的持续博弈过程。我国如徐玉德(2008)、彭数学(2007)、雷光勇等(2005)等学者都持有类似观点。徐玉德认为,会计规范变迁中的博弈在现实中表现为政府颁布会计准则,市场主体尽可能利用准则中的破绽或漏洞钻营牟利,政府一旦发现便会采取措施完善原来的准则,制定新的准则加以疏导、规范,政府和市场主体便会展开新一轮博弈。笔者认为,此分析是对现实情况的高度概括,但忽略了政府自身的利益因素及其在会计制度变迁过程中的主动性;分析中博弈的利益主体简化为政府与企业经营者,即监督者与被监督者之间的博弈,忽略了市场的其他利益主体。

雷光勇等、彭数学认为,在会计制度的变迁过程中,一旦出现新的诱因,会引发各利益集团围绕新的会计准则制定展开新一轮的寻租博弈活动,原有会计制度的纳什均衡状态被打破,并会达到新的均衡,如此反复,会计制度就会向其理想状态——帕累托均衡逼近,实现社会资源的最优配置。雷光勇等、彭数学与徐玉德都表达了上述观点,而且都是从博弈的角

度进行分析。但他们分析的切入点又不一样:徐玉德是直接从事博弈的利益主体出发进行分析,而雷光勇等与彭数学是从客体——会计制度的内涵与特性出发,即会计制度作为一种公共物品,具有能导致财富非生产性转移的经济后果,具体表现为会计制度及会计准则可以通过影响多个相关利益主体的经济行为来影响财富在各相关利益主体之间的分配。

2. 补充观点:会计制度变迁是经济利益和会计准则制定权的再分配过程。雷光勇等和彭数学都认为,会计制度变迁本质上也是经济利益和会计准则制定权的再分配过程。这个观点是基于“会计制度具有某种经济后果”的特性得出的结论:会计导致财富非生产性转移,而又难以做到完全的中立,因此人们可以通过会计寻租以增加自身利益,而这又促使了会计制度的变迁。“会计制度变迁是经济利益的再分配过程”观点是从变迁结果的角度看问题,对主流观点进行补充;而鉴于会计制度变迁结果的经济利益特性及其过程的持续动态博弈性,相关利益主体有参与会计准则制定权争夺的动因和机会,因而“会计制度变迁是会计准则制定权的再分配过程”观点是合理的,但我国现实中的会计准则制定权是既定的——主要掌握在政府手中,因而对我国而言会计准则制定权的再分配问题就并不突出。

二、会计制度变迁动因的研究

1. 会计制度变迁动力:各利益主体的利益诉求。伍中信等(2002)指出,人们的利益不同,各自在会计改革中起到了不同的作用。财务报表编制者、财务报表使用者、财务报表审计者、政府机构各方的利益冲突决定了会计制度变迁不可能是一个纯技术过程。盖地等(2010)认为,会计准则变迁是由其自组织过程决定的,在会计制度变迁这一自组织演化的过程中,会计信息使用者、会计信息提供者、会计信息验证者和政府机构等因素间的竞争和协同是推动会计准则变迁的动力,而涨落对于会计准则变迁具有触发作用。伍中信等与盖地等都对各利益主体的利益诉求进行了详尽分析,揭示出了不同利益主体在会计制度变迁过程中所起的作用,但没有指出各利益主体间产生了怎样的联系,会发生怎样的博弈行为。

2. 会计制度变迁基本动因:产权制度变迁。王保忠(2007)通过对我国各时期产权变革与会计制度变迁的互动分析,得出了“产权制度变迁是会计制度变迁的基本动因”、“各产权主体的利益驱动是我国会计制度变迁的直接动力”等结论。这一分析是围绕产权制度展开,随着会计主体概念外延的延伸,产权主体的复杂化、多元化,各产权主体为保护自己的产权利益,对现行会计制度必然有更高的要求,促使了会计制度的变迁。实质上,产权的存在是为了保护产权主体的利益,所以对于产权制度的分析还是离不开对各产权主体的利益的分析。

3. 两种变迁方式的不同动因:会计制度的不均衡与政府的收益成本分析。制度变迁的方式分为强制性变迁与诱致性变迁两种,彭数学就认为会计制度的强制性变迁与诱致性变迁的动因有所不同:诱致性制度变迁的根本原因是会计制度的不均衡。当会计制度处于非均衡状态时,人们对现存的会计制度感到不满意,有一种进行制度变革的欲望,这时人们会为了追求现存会计制度以外的潜在利润而自发倡导与实施会计制度变革。而对强制性制度变迁而言,只要政府的预期收益高于强制实行变迁的预期费用(损失),政府机构就会实施强制性会计制度变迁。

彭数学对于两种变迁方式动因分别进行分析的思路是合理的,其中关于强制性变迁动因的观点也是有道理的,李连军(2007)也就强制性变迁动因表达了相同的看法,认为政府无疑是我国强制性会计制度变迁行为背后的第一推动力。但对于彭数学关于诱致性变迁动因的分析,笔者有不认同的看法。因为会计制度变迁的过程本身就是从一个均衡状态演变为另一个均衡状态(即“均衡—不均衡—均衡”)的变迁模式,而如果诱致性变迁的根本原因是会计制度的不均衡,那么诱致性变迁就只能沿着“不均衡—均衡”的模式变迁,而忽略了制度变迁从均衡变迁到不均衡状态的阶段,这显然是不合理的。

三、会计制度变迁特征的研究

1. 我国会计制度变迁的一般特征。

(1)以渐进式变迁为主。制度变迁的路径可以分为渐进式与激进式两种。蔡好东(2000)通过列举我国会计制度变迁过程中的一系列事例说明我国的会计制度变迁属于渐进式变迁,其主要特点表现为逐步推进、分步到位、先易后难、先试验后推广等。这种渐进式变迁具有降低变迁的社会阻力和摩擦成本、减弱信息不确定性和非完备性、节省制度变迁成本等优点。冯巧根(2008)同时还指出,我国会计制度变迁并没有排除激进式的方式,如我国2007年1月1日全面实施的新会计准则就是渐进式演变中的激进方式。

(2)制度变迁具有很强的路径依赖性。根据伍中信等学者的观点,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,制度变迁一旦走上某条路径,它的既定方向会在以后的发展中得到自我强化。因此,我国应该利用好制度变迁的强路径依赖性,制定出一套符合国情的企业会计制度体系,让会计制度变迁表现出良性的路径依赖性。

(3)会计制度的供给由政府主导,强制性变迁特征明显。会计制度特别是会计准则的供给主体在不同国家和地区有所

不同,如美国财务会计准则是由政府授权的民间职业团体——美国财务会计准则委员会(FASB)供给,而中国与法国的会计准则主要是由政府供给。蔡好东指出,我国具体国情迫切要求会计制度以最短的时间和最快的速度变迁,而政府作为会计制度的供给主体,就能利用其强制力和“暴力潜能”等方面的优势强制执行会计制度,保证准则的权威性和时效性,而事实也证明了这一点。

(4)会计制度变迁的有效性体现诱致性变迁的内在特征。周业安(2000)指出,中国的改革过程交织着政府选择外部规则和社会成员选择内部规则的双重秩序演化路径,前者是表面上的主线,实际的主线则是后者;两种规则之间的冲突与协调贯穿整个制度变迁过程。周业安认为,我国制度变迁的主动选择权实际上在于社会成员,也就是说,我国包括会计制度在内的制度变迁实质上是诱致性变迁,而政府只是具有制度的供给权利。同时,王保忠等也认为,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。但如果把我国经济环境的变迁纳入分析范畴,从我国制度变迁的原因和动力角度来看,我国会计制度变迁属于需求诱致性制度变迁。笔者认为,强制性变迁特征体现在我国会计制度的供给由政府主导,但社会公众对于新制度的选择与否才决定了制度的有效性。我国会计制度变迁的成就已受到国际广泛认可的事实正说明了我国的会计制度改革是有效的,并不是单纯的强制性变迁,我国会计制度变迁方式实质上具有诱致性变迁的内在特征。

(5)在与国际会计准则趋同的基础上保持中国特色。“与国际会计准则趋同”的变迁趋势并不是中国会计制度变迁过程中一直存在的特征。自2006年新企业会计准则的推出,学术界关于“与国际会计准则趋同”的呼声迅速高涨,与国际会计准则趋同的会计制度变迁方向也呈现出愈来愈凶猛的趋势,并在当前已成为我国会计制度变迁中最重要的内容。蔡好东指出,西方资本市场和国际惯例对我国会计制度变迁具有导向作用。与国际会计准则接轨,是我国目前会计制度变迁目标的重要组成部分,也是这次会计制度变迁的重要导向。

同时,我国也有很多学者看到了我国会计制度与国际会计准则趋同过程中所保持的中国特色。刘玉廷(2001)认为,我国在关于债务重组、非货币性交易等处理的问题上考虑了中国市场的具体状况,体现了中国特色。盖地(2001)认为,经过多年的努力,中国企业会计标准已经基本上实现了与国际会计准则的大同,同时也应充分认识中国会计与国际会计惯例、国际会计准则存在的“小异”,即会计差异。

2. 会计准则变迁的其他特征。

(1)非线性特征。盖地等通过自组织理论对会计制度变迁动因及过程进行了研究,总结了会计准则变迁的非线性特征,具体表现在突变性、曲折性及多值性三方面。其中,突变性表现为,当外在环境对会计准则尚未达到一定的压力时,会计准则并不会发生变迁,只有当外界变化的刺激逼近某个阈值时,再加上非线性关系和环境因素的选择作用,会计准则才有了突变。该观点与伍中信等提出的“我国会计制度变迁是被动式

变迁”观点的实质相类似,现实中具体表现为重大会计丑闻事件推动具体会计制度变迁。

(2)成本特征。冯巧根还从成本角度考察了我国经济制度的变迁,以会计制度变迁的事实为例进行了详细的说明,认为成本特征具体可以归纳为:结构性成本特征、阻力减值的成本特征、矛盾积累中的递延成本特征、制度供给中的风险成本特征及其他成本特征。该结论是对制度变迁成本的全面概括,但笔者认为某些成本是具有重复性的。如结构性成本中的制度依赖成本可以表现为由于利益主体对现有会计制度的依赖性造成的成本,而从另一个角度看,利益主体就会由于这种制度依赖性而产生阻碍新会计制度有效实施的行为,从而阻碍会计制度改革的步伐,也就表现为矛盾积累中的递延成本。因此,这两类成本的实质是相同的。

四、关于借鉴西方国家会计制度变迁经验的研究

西方国家的市场经济相对于我国更为发达,其市场经济体制更为完善,其会计制度改革经验对于新兴市场经济体的会计制度改革具有愈来愈重要的借鉴作用。我国许多学者对欧美国家会计制度变迁进行了研究,如吴联生(2002)、张龙平(2003)、方红星(2004)等都对美国的会计制度变迁进行了研究;王小宁(2006)通过对法国会计模式的分析,认为法国与中国在立法、经济体制等方面都具有相似性,因而法国会计模式对我国会计改革具有借鉴意义。

美国是世界上经济最发达、经济体制较完善的国家,美国会计制度体系具有先进性和完善性,值得借鉴。吴联生通过对比 FASB 制定会计准则所采用的“充分程序”和我国会计准则制定的程序,提出我国在制定会计准则时也应该运用公众知识、了解动态会计域秩序。笔者认同这个建议,因为我国的会计制度变迁主要由政府主导,而其他市场主体间的相互博弈并不充分,那么政府有可能出于自身的利益要求或者由于知识的有限性,无法选择到最优的会计制度。因而我国会计制度的制定就更加需要鼓励公众特别是会计专业人才的参与。但是,由于我国会计制度的制定权掌握在政府手中,我国的公众参与较美国会受到更多的限制。

在借鉴西方国家会计制度变迁经验时应该注意:①会计制度的制定和发展是依据具体的经济、法律环境来进行的,类似环境背景下制度改革的经验更值得我们借鉴。法、日等国与我国都属于大陆法系国家,因而其会计标准与我国比较接近,其经验更值得我国借鉴;而美国和英国则都属于海洋法系国家,其会计制度体系和我国差别较大,在借鉴其经验时应当慎重(刘玉廷,2001)。②西方国家会计制度变迁的成功经验具有一定的指导作用,但其失败教训也同时值得我们注意。因为实际上最优的制度变迁路径和模式无法得知,我国在向欧美国家学习制度改革时,也可能因各种环境差异而错失我国制度变迁的最优模式。

五、结论及启示

1. 会计制度变迁是一个各方持续博弈的过程。社会环境和制度体系会影响市场主体的利益函数,从而影响其博弈行为,而这些行为的总和将决定制度变迁的内容与方向。当前国

际经济环境的最大特征就是经济全球化,这一环境也将深刻地影响我国当前及今后的会计制度改革,“与国际会计惯例持续全面趋同”就是经济全球化重大影响我国会计制度变迁的最好例证。就国内经济环境而言,我国目前仍处于经济转轨阶段,经济环境日益开放,经济行为和产权关系日益复杂。在社会政治、经济发展的整个历史过程中,会计法律制度从始至终都是国家调整社会经济关系或产权经济关系、维护与保障产权经济秩序的具有基础性规制作用的部分(郭道扬,2004)。那么,维护与保障产权也将是我国今后会计制度体系改革与完善的重要内容。

2. 我国的会计制度强制性变迁与诱致性变迁并存。强制性变迁体现的是政府的强制性,这种短的时间内快速发生的制度变迁主要体现在制度建立方面;而诱致性变迁则体现了其他市场主体的自主性,这种长时间内缓慢进行的制度变迁主要体现在制度完善方面。根据我国财政部 2009 年发布的《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图(终稿)》(以下简称《路线图》),“2011 年之后,中国企业会计准则和国际财务报告准则都将进入相对稳定时期”。可以看出,我国今后的会计制度改革将着重于会计制度体系的完善,而且政府在会计制度执行、管理、监督等方面的职能都将发生相应变化,会计专业人才的参与程度将得到提高,诱致性变迁特征在今后的会计制度变迁中将更加明显。

3. 向会计国际惯例靠拢是大势所趋。当前包括美国在内的许多国家都在积极进行“与国际会计惯例趋同”的会计制度改革,为营造一个世界范围内公平、公开、互信的会计环境而努力。《路线图》已明确表示,中国将争取在 2011 年年底前完成对中国企业会计准则相关项目的修订工作,同时开展必要的宣传培训,确保所有上市公司和非上市大中型企业掌握相关会计准则的变化。在不久的将来,世界各国会计准则都将与国际财务报告准则持续全面趋同,最大限度地消除各国之间会计准则的差异,从而对进一步完善会计制度产生巨大帮助。

在理论方面,会计制度变迁研究领域依然存在许多值得探讨的问题。如近年来国内会计学界对于公允价值会计的呼声不断高涨,但传统的以历史成本计量观念在我国已根深蒂固,那么以公允价值计量的会计制度变迁的效果和效率将会怎样,XBRL 语言(即基于企业会计准则的可拓展商业报告语言)在我国未来的会计制度改革中究竟该如何利用好,对于这些问题的研究有重要的理论与现实意义,值得深入探讨。

【注】 本文受湖南大学“中央高校基本科研业务费专项资金”项目资助。

主要参考文献

1. 郭道扬. 会计史研究:历史·现时·未来. 北京:中国财政经济出版社,2004
2. 徐玉德. 中国企业会计规范的历史变迁与现实选择. 经济与管理研究,2008;9
3. 彭数学. 会计制度变迁的寻租博弈. 审计与经济研究,2007;22