

会计制度国际化变迁： 中国的经验与难题

张新民 吴 革

会计国际化是当今世界会计的发展趋势,是经济全球化的必然结果。20多年来,以2006年2月财政部发布的39项会计准则为标志,我国会计国际化历程取得了举世公认的历史成就。但会计国际化是一个矛盾的统一体。我国会计制度在比较平稳地实现国际趋同的同时也累积了若干制度变迁的深层次矛盾和难题,致使过去的变迁为现在的创新设置了某些障碍或规定了某种错误的路径依赖,制约着国际化的进程。研究和总结20多年来我国会计制度国际化变迁的基本特征、历史经验和累积的难题,对我国会计国际化的创新和寻求更有效率的国际化路径有着重要的现实意义。

一、我国会计制度国际化变迁的主要路径回顾

1、会计国际化的局部性变迁——启动阶段(1978年—1991年)

(1)自1981年起,我国会计杂志开始介绍国际会计准则。(2)为了适应对外开放的需要,1985年财政部正式发布了《中外合资经营企业会计制度》,是我国会计国际化的一个重要开端。

2、会计国际化的过渡性变迁——模式转换阶段(1992年—1997年)

(1)1992年11月,财政部发布了《企业会计准则》、《企业财务通则》、13项行业会计制度和10项行业财务制度,结束了计划经济模式的会计制度,确立了与市场经济相适应、并与国际惯例初步协调的新会计制度。(2)自1992年起,多次召开会计准则国际研讨会,这些研讨会使世界了解了中国,也使我国会计准则的制定在吸收国际经验方面受益匪浅。(3)1993年,发布了《股份制试点企业会计制度》,对于推行现代企业制度、建立和发展我国的资本市场发挥了重要的作用。(4)1997年我国加入了国际会计准则委员会,并成为了其观察员,参加了历次理事会会议,并当选为咨询委员会委员。

3、会计国际化的全面性变迁——我国会计准则体系建设阶段(1998年—2001年)

(1)1998年,我国会计准则委员会成立,开始实施第一个具体会计准则《企业会计准则——关联方关系及其交易的披露》。(2)为了适应加入WTO的需要,1999年财政部对《会计法》进行了重新修订,加大了单位负责人的法律责任,明确了会计工作中的法律界限,为外国企业和资本进入中国市场提供了会计方面最基本的规范。(3)2000年,国务院发布了《企业财务会计报告条例》。

4、会计国际化的趋同性变迁——后WTO时代的加速转型阶段(2001年至今)

(1)《企业会计制度》自2001年1月1日起暂在股份有限公司执行,同时鼓励国有和其他企业执行。该制度将会计准则所规范的主要内容纳入“会计制度”之中,实现了准则与制度的有机结合,将我国的会计国际化进程向前推进了一大步,为我国加入世界贸易组织,实现会计的国际接轨奠定了基础。(2)2001年,财政部发布了《金融企业会计制度》;2002年,财政部与日本、韩国会计准则制定机构举行了三国会计准则制定机构会议;2003年,财政部成立第二届会计准则委员会,发布了《会计准则委员会工作大纲》,第一次将会计准则委员会的工作程序以文件形式确定下来;2004年,财政部发布了《小企业会计制度》。(3)2005年,财政部发布了修订后的《企业会计准则——基本准则》和22项新的具体准则的征求意见稿;2006年2月,财政部发布了39项会计准则,全面建立起与我国国情相适应同时又充分与国际财务报告准则(IFRS)趋同的、涵盖各类企业各项经济业务、独立实施的会计准则体系,实现了我国会计制度的国际化趋同性变迁。

二、我国会计制度国际化变迁的主要特征分析

会计制度国际化变迁有两种模式:激进式和渐进式。我国走的是渐进式变迁道路,通过新制度的不断发展来逐渐缩小旧制度的空间,然后达到整体国际化的目标,因此具有以下特征:

(一)边际性

我国会计制度国际化变迁没有按照一个理想模式和预定时间表进行,而是依变迁所遇到的主要问题而定。根据在各个阶段形成新的制度均衡的约束条件,选择正确的目标以合理地使用力量,从实施成本的角度来看,我国会计制度国际化变迁是一种边际性的变迁。变迁通常总是从原有会计制度、政策的“边际”——即不均衡最严重、获利性最大、机会成本最低、最易于推行和展开、成本和阻力最小的那一点开始,每一次变迁进展的深度都会达到而且也仅仅达到边际收益与边际成本相等的一点,因而每一次会计制度国际化变迁都较易达成。

(二)局部性

我国会计国际化变迁通常是从某一项特定制度安排开始进行改变,逐渐扩展与其有关的其他制度安排,化整为零,通过分步实施向未来分摊巨额成本。从摩擦成本来看,局部性变迁在整个制度变迁过程中一直注重过程的可控性和稳健性,强调各社会利益集团之间的利益均等和利益补偿机制,使得各社会利益集团在整个制度变迁过程中基本达到其福利的帕累托改进(帕累托改进指在不减少一方福利的情况下,通过改变现有的资源配置而提高另一方的福利)。

(三)路径依赖性

所谓路径依赖是指制度变迁一旦在自我增强机制下选择了一条路径,它就会沿着这条路径走下去。也就是说,一次或偶然的机会有可能导致一种解决方法,而一旦这种方法流行起来,它会导致这种方法进入一定的轨迹,在报酬递增和自我强化机制的作用下,它的既定方向在以后的发展中得到强化。在我国会计制度国际化变迁中,旧制度在国际化过程中的顽强维持和向新制度的逆向渗透,使得路径依赖性非常强,出现了一系列过渡性制度安排。它往往具有新旧两种制度安排的某些相互矛盾的特性,并且在既定的约束条件下有机而巧妙地结合在一起,成为一种过渡性制度安排。具体会计准则和会计核算制度的同时并存和有机结合是我国会计制度国际化变迁路径依赖性的典型体现,符合成本最小化原则。

三、我国会计制度国际化变迁的基本经验

(一)坚持目标合理性与过程合理性的统一

所谓目标合理性就是会计国际化整体上应以IFRS作为基准会计制度实现会计的国际趋同。所谓过程合理性就是要把过程中涉及的具体制度国际化的力度、推进的速度和社会所能承受的程度统一起来,使之成为整体会计国际化的有机组成部分。我国会计的国际化路径不是采取一种理性构建主义,而是一般规则指导下的自然演进过程,较接近于“帕累托改进”。一方面是一个不断“试错”的过程,另一方面也是各利益集团相互作用、调整的博弈过程,根据不断出现的新情况、新问题逐步进行演进。

目标合理性与过程合理性的统一,是渐进式会计制度变

迁的内在要求。其有利之处在于:(1)变迁是逐步推进的,维持了原有会计制度的连续性,基本保持了制度变迁中制度安排的相对稳定和有效衔接。(2)通过对变迁的逐步推进,可以及时总结经验教训,避免重大失误,节省制度变迁成本。(3)变迁在建立新制度的同时没有立即废除旧制度,两种制度都在发挥各自的优势作用。(4)可以拉长人们的预期,收到以空间换取时间的良好效果。目标合理性与过程合理性的统一在我国的具体体现之一就是会计核算制度与会计准则并存的双轨制运行。

(二)国际化进程中始终没有削弱政府的职能

各国会计制度制定基本上可分为三类:准法规型、制度型和法律型。新制度经济学根据制度变迁中制度主体的差异将制度变迁分为诱致性制度变迁和强制性制度变迁。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,国家在会计制度变迁的路径选择、制度变迁推进的次序与时机的权衡中起着决定性作用,扮演着“制度决定者”的角色,因而从制度变迁的主体这一角度来看,我国的会计制度变迁基本属于强制性制度变迁。我国的经验表明,会计国际化并不意味着政府的职能可以被削弱,来自体制内的力量——政府,是会计国际化的第一推动力,政府作为会计制度的供给主体可以保证制度的权威性和时效性。由于政府代表国家,因此,政府制定会计制度比民间职业团体更具有权威性。此外,由于政府制定会计制度可以减少制定过程中的交易费用,缩短制定过程和实施推广过程,从而具有更好的时效性,使政策安排优化成为可能。所以,在维护经济效率的前提下,强制性制度变迁对我国会计制度国际化取向变迁是有益的,不仅推动着会计制度向交易成本较小的方向演进,也肩负着瓦解原有会计制度的历史使命。

(三)会计制度的制定要符合国情

会计制度变迁路径的选择受制于特定社会经济条件,偏离这些条件,可能导致整个结果在许多博弈路径中不幸陷入坏的博弈均衡解,额外地增加变迁的成本。我国会计国际化成功的最重要经验是:会计制度的制定应从实际出发。比如,从我国已发布的具体会计准则的行文内容中可以清晰地看出,我国会计准则的制定采用的是以规则为导向的模式,对会计要素的确认和计量规定得十分明确和详细。这与我国资本市场不成熟、会计工作人员整体素质较低、公司治理结构存在缺陷、审计市场缺乏效率和市场监管机制薄弱的国情相适应。再如,虽说公允价值是国际上最为流行的计量属性,但在市场机制不成熟的情况下,不应过分强调公允价值的作用。因此,就目前情况来讲,我国会计制度整体上注重以历史成本为基础,为投资者和有关方面提供真实可靠的会计信息是第一位的。

四、我国会计制度国际化变迁累积的难题

(一)利益相关方矛盾的积累与会计国际化阻力的增大

会计制度变迁本质上是经济利益和会计准则制定权的再分配过程,变迁过程中充斥着利益相关各方的冲突,这意味着会计制度的变迁过程是一个伴随着体制创新的利益非均衡调整过程,即使是通过制度创新“馅饼做得再大”,也仍然存在着如何分割的问题。2004年香港中文大学教授郎咸平利用会计资料对顾雏军等企业家的批评所引发的争论,就是在这一大背景下出现的一个典型事件。持续的争论表明公众、中小投资者、专家和企业家之间对改革方案存在很大的意见分歧。渐进变迁的代价可能是国家机会主义和企业内部人控制、收入分配不公、中小投资者利益受损和国有资产的大量流失。因此,如何在变迁过程中兼顾各方的利益,处理国内利益矛盾积累与国际化阻力增大矛盾的关系,实现帕累托改善,就成为渐进式变迁的一个难题。

(二) 渐进式会计制度变迁的效率损失与成本上升

如果引入时间因素进行抽象的成本分析,可以发现渐进式变迁的成本相当高并具有日趋增强的性质。这是由于:(1)渐进式变迁成本与收益往往分属不同层面、不同范围、甚至不同时空。渐进式变迁的收益与成本很难一一对应,容易只见收益,忽视成本,使我们对变迁成本判断过低。(2)变迁成本的承担者和变迁收益的分享者并不一致。这在一定程度上意味着旧的无效率的制度被保留,或者旧制度的既得利益者只享受改革利益而不支付变迁成本,因而既会带来效率损失(因制度长期存在),又会带来公平损失(因变迁成本支付与变迁收益分享的不对称)。在我国会计制度国际化变迁中,由于各项相关制度安排不同步,造成制度结构失衡、缺乏统一性,带来会计信息不可比和会计信息失真的摩擦成本,降低了制度效率。并且,由于不断地进行“改革”,为此付出了巨大的试错成本,也加大了整个变迁过程的学习成本。

(三) 国际化变迁中会计规范与经济冲突

如何在复杂的国际、国内环境中处理好一个发展中大国会计国际化带来的经济发展与会计规范两者的关系,始终是政府掌握会计制度变迁向前推进力度的核心问题。这使我国的渐进式会计制度变迁包含着服从于国际化制约的战略设计层次(经济发展方面)和服从于实际经济运行变化的策略操作层次(会计规范和经济稳定方面)的双重性质。然而,这种渐进式变迁使战略层次的推进与策略层次的推进并不总是同步的,因而在我国会计制度国际化的全过程中始终存在一个平衡问题。当市场需要启动时,经济发展就是主题,会计规范(主要针对会计失真)退居次要位置;当市场发展出现问题时,会计规范就走到前台;治理整顿之后,经济发展又成为首要任务。

1、会计信息质量相关性和可靠性的反复权衡。从某种意义上说,在会计国际化上,支持“相关性”等于支持经济发展;支持“可靠性”等于支持会计规范。财政部1999年发

布的非货币性交易准则借鉴了IFRS,充分运用了公允价值以增强会计信息的相关性。但在准则实施后,由于我国资本市场尚不成熟,许多上市公司在非货币性交易上大做文章。财政部2001年对此准则进行了修订,以历史成本(账面价值)为基础,转向提高会计信息的可靠性。但在2001年实施的新《企业会计制度》中,企业资产计提减值准备又涉及了公允价值的运用。

2、稳健性原则被会计制度制定机构作为主导性原则。会计制度作为一种经济体制,必须以服务生产力发展为首要目的。会计制度自始至终在“吹泡”(倾向增加利润)与“挤泡”(倾向减少利润)中生存。如果会计制度要促进经济发展,就可能制造泡沫;但单纯强调会计制度的规范作用,又会抑制经济发展。当前我国会计国际化正处于这样的一种发展与规范的冲突和平衡之中。理论上,我国会计制度制定应该体现出有利于经济发展的“吹泡”倾向。但实际上,我国会计制度制定是以反利润操纵为目的的,凡是有争议的收入都计入资本公积,所以我国会计制度越来越稳健。但这种利用制度“堵”会计漏洞的作法虽然有立竿见影之成效,但其代价是未能从根本上体现经济发展的要求。债务重组、非货币性交易、关联交易表面上迅速减少,但实际上由于会计准则的经济后果,产生了更多不是以市场规律而是以会计规则为导向的经济行为,如债务重组设计为资产(股权)转让、非货币性交易分解成若干笔货币性交易、关联交易非关联化。在会计的基本原则中,稳健性不应该是一个主导性的原则,而应该是一个附属性的原则。

五、小结

通过以上分析,可得到以下三方面的结论:第一,我国会计制度国际化基本上沿着一条引进——消化——完善的路径变迁,其路径选择有着深刻的经济、社会、历史与文化根源,具有明显的边际性、局部性和路径依赖性特征。第二,我国会计国际化所取得的基本经验具有较强的现实解释力,有利于拓宽和深化研究者和决策者对于会计制度变迁路径成本收益的认识。第三,我国会计制度国际化变迁难题,一方面说明在我国会计国际化过程中不可避免地引起利益冲突,另一方面又表明了进一步推进会计国际化是进行利益冲突协调的必由之路和现实选择。渐进式会计制度变迁难题构成了我国会计国际化成长的“历史起点”,破解这一难题,突破和超越会计国际化长期的制度徘徊,是我国加入WTO以后会计国际化的主要任务。■

(本文是国家自然科学基金(70672060)和教育部人文社科项目(06JA630014)的阶段性成果)

责任编辑 屈艳贞