

会计论坛

Accounting Forum

中南财经政法大学会计研究所 编

Accounting Institute

Zhongnan University of Economics and Law

张先治等：基于耗散结构视角的会计标准变革动因研究

雷光勇等：股东基础决定公司价值的机理研究

李 伟：累积投票权、法律环境与会计稳健性

索玲玲等：会计稳健性与营运资本管理效率的实证研究

张先敏等：供应商关系、客户关系与经营性营运资金管理绩效

娄桂莲等：企业控制权配置与控制权私利悖论

姚 圣等：财务业绩与环境业绩的相关性研究

冉明东等：分析师关注、权益融资成本与融资方式选择

王遂昆等：儒家诚信、声誉机制与民营企业内部人控制

第13卷, 第1辑, 2014年 Vol.13, No.1, 2014



Accounting Forum

会计论坛

中南财经政法大学会计研究所 编

Accounting Institute
Zhongnan University of Economics and Law

中国财政经济出版社

图书在版编目(CIP)数据

会计论坛. 2014年. 第1辑 /中南财经政法大学会计研究所编. —
北京: 中国财政经济出版社, 2014. 9

ISBN 978-7-5095-5642-9

I. ①会… II. ①中… III. ①会计学—文集

IV. ①F230-53

中国版本图书馆CIP数据核字(2014)第200207号

责任编辑: 张从发

责任校对: 邓冀恺

封面设计: 赤羽

内文设计: 赤羽

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://www.cfeph.com>

E-mail: cfeph@drc.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲28号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 010-88190406 销售电话: 027-88071749 88324370

虎彩印艺股份有限公司印刷 湖北南财文化发展有限公司经销

787×1092毫米 16开 7.625印张 130千字

2014年9月第1版 2014年9月第1次印刷 定价: 16.00元

ISBN 978-7-5095-5642-9/F·4560

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010-88190744

会计论坛

Accounting Forum

第13卷, 第1辑, 2014年

Vol. 13, No. 1, 2014

(总第25辑)

中南财经政法大学会计研究所编

Accounting Institute

Zhongnan University of Economics and Law

编辑:《会计论坛》编辑部

电话: (027) 88386078

传真: (027) 88386515

电子邮箱: kjlt@znufe.edu.cn

通讯地址: 中国·武汉市·东湖高新技术开发区南

湖大道182号

中南财经政法大学会计学院

文泉楼南607室

邮政编码: 430073

顾问 (按姓氏拼音字母顺序排序)

陈毓圭 冯淑萍 郭复初

金莲淑 刘光忠 刘玉廷

王松年 吴联生 杨敏

于玉林 于增彪

编委会

主任: 郭道扬

副主任: 张龙平 张志宏 王雄元

委员:

郭道扬 罗飞 张龙平

唐国平 张敦力 王雄元

张志宏 王华 郭飞

王清刚 何威风 詹雷

编辑部

主任: 冉明东

编辑: 康均 李燕媛 吕敏康

本辑责任编辑: 冉明东

第13卷, 第1辑, 2014年

Vol.13, No.1, 2014

会 计 论 坛

Accounting Forum

目 录

基于耗散结构视角的会计标准变革动因研究	/3
张先治 贾兴飞	
股东基础决定公司价值的机理研究	/15
雷光勇 张 英 刘 茉	
累积投票权、法律环境与会计稳健性	/27
李 伟	
会计稳健性与营运资本管理效率的实证研究	/40
索玲玲 杨克智 谢志华	
供应商关系、客户关系与经营性营运资金管理绩效	/51
张先敏 王竹泉	
企业控制权配置与控制权私利悖论	/63
娄桂莲 余恕莲 周 蕾	
财务业绩与环境业绩的相关性研究	/79
姚 圣 梁昊天	
分析师关注、权益融资成本与融资方式选择	/92
冉明东 王成龙	
儒家诚信、声誉机制与民营企业内部人控制——以山西票号的兴衰为例	/105
王遂昆 康 均	

CONTENTS

An Research on the Motivation of Accounting Standard Reform Based on Dissipative Structure	/3
<i>Xianzhi Zhang, Xingfei Jia</i>	
The Mechanism of How Shareholder Bases Determine Firm Values	/15
<i>Guangyong Lei, Ying Zhang, Mo Liu</i>	
Cumulative Voting, Legal Environment and Accounting Conservatism	/27
<i>Wei Li</i>	
Empirical Research on Accounting Conservatism and Working Capital Management	/40
<i>Lingling Suo, Kezhi Yang, Zhihua Xie</i>	
Supplier Relationship, Customer Relationship and Operating Working Capital Management Performance	/51
<i>Xianmin Zhang, Zhuquan Wang</i>	
The Allocation of Control Rights and Paradox of Private Benefits of Control	/63
<i>Guilian Lou, Shulian Yu, Lei Zhou</i>	
Research on the Relationship between Financial Performance and Environmental Performance	/79
<i>Sheng Yao, Haotian Liang</i>	
Analyst Coverage, Cost of Equity Financing and Choices of Financing	/92
<i>Mingdong Ran, Chenglong Wang</i>	
Confucian Honesty Reputation Mechanism and Insiders Control of Private Enterprises: An Analysis Based on Shanxi Draft Bank	/105
<i>Suikun Wang, Jun Kang</i>	

目 录

基于耗散结构视角的会计标准变革动因研究	/3
张先治 贾兴飞	
股东基础决定公司价值的机理研究	/15
雷光勇 张 英 刘 茉	
累积投票权、法律环境与会计稳健性	/27
李 伟	
会计稳健性与营运资本管理效率的实证研究	/40
索玲玲 杨克智 谢志华	
供应商关系、客户关系与经营性营运资金管理绩效	/51
张先敏 王竹泉	
企业控制权配置与控制权私利悖论	/63
娄桂莲 余恕莲 周 蕾	
财务业绩与环境业绩的相关性研究	/79
姚 圣 梁昊天	
分析师关注、权益融资成本与融资方式选择	/92
冉明东 王成龙	
儒家诚信、声誉机制与民营企业内部人控制——以山西票号的兴衰为例	/105
王遂昆 康 均	

CONTENTS

An Research on the Motivation of Accounting Standard Reform Based on Dissipative Structure	/3
<i>Xianzhi Zhang, Xingfei Jia</i>	
The Mechanism of How Shareholder Bases Determine Firm Values	/15
<i>Guangyong Lei, Ying Zhang, Mo Liu</i>	
Cumulative Voting, Legal Environment and Accounting Conservatism	/27
<i>Wei Li</i>	
Empirical Research on Accounting Conservatism and Working Capital Management	/40
<i>Lingling Suo, Kezhi Yang, Zhihua Xie</i>	
Supplier Relationship, Customer Relationship and Operating Working Capital Management Performance	/51
<i>Xianmin Zhang, Zhuquan Wang</i>	
The Allocation of Control Rights and Paradox of Private Benefits of Control	/63
<i>Guilian Lou, Shulian Yu, Lei Zhou</i>	
Research on the Relationship between Financial Performance and Environmental Performance	/79
<i>Sheng Yao, Haotian Liang</i>	
Analyst Coverage, Cost of Equity Financing and Choices of Financing	/92
<i>Mingdong Ran, Chenglong Wang</i>	
Confucian Honesty Reputation Mechanism and Insiders Control of Private Enterprises: An Analysis Based on Shanxi Draft Bank	/105
<i>Suikun Wang, Jun Kang</i>	

基于耗散结构视角的会计标准 变革动因研究^{*}

张先治 贾兴飞

【摘要】会计标准的变革不仅仅是被动性的,还具有主动性,源于非平衡统计物理学领域的耗散结构论能够有效解释这一动因。本文以耗散结构论为基础,基于系统开放性、远离平衡态、非线性作用、随机涨落等耗散结构四要素以及建国以来的会计标准变革历程,从理论和实践两方面剖析了会计标准变革的动因。研究发现,会计标准变革具有耗散结构性质,其变革具有自主自发性。研究表明,会计标准的变革不只是被动适应经济变化的反映机制,还是主动推进经济发展的动力系统。本文的研究对于全面理解和认知会计标准变革的动因具有重要意义,对于引导会计标准的变革、完善会计准则的制定能够提供有益的借鉴。

【关键词】耗散结构;会计标准;变革动因;自主自发性

收稿日期:2014-04-02

基金项目:国家自然科学基金项目(71372068);教育部人文社会科学基金项目(13YJA790151);辽宁省创新团队支持计划(WT2012004)

作者简介:张先治,男,博士,东北财经大学会计学院教授,博士生导师;贾兴飞,男,东北财经大学会计学院博士生,jiaxingfei1206@163.com。

*作者感谢审稿人对本文的宝贵意见,但文责自负。

一、引言

近年来,变革成为会计发展的主旋律,会计标准^①的变革动因自然成为人们关注的重点。国内外相关学者从不同视角探究了会计标准的变革动因:政府动因视角认为,政府主导了会计制度的制定与变革(Laughlin, 2007; 李连军, 2007);经济动因视角认为,经济催生了会计制度的变革,每一阶段会计制度的变革实质上是响应经济环境变化提出的要求(Shortridge和Smith, 2009; 杨丹等, 2009);文化与社会环境动因视角认为,一国的法律、文化、教育等在会计标准的设计中占有重要地位(Ashraf和Ghani, 2005; Al-Akra等, 2009);交易成本动因视角认为,会计准则变革的根本原因在于降低交易成本(刘峰, 2000)。现有研究大都建立在新古典经济学的供求分析框架基础之上,以会计标准变革是被动变革为假定,少有关注会计标准变革的自主自发性;同时,已有研究多侧重对会计标准变革的理论探索,少有结合会计标准变革实践的深度剖析。因此,从理论与实践两方面深入探讨会计标准变革的主动性尤为必要。

耗散结构论使得会计标准变革的主动性研究走向深入。耗散结构论由诺贝尔化学奖获得者普利高津教授创立,是非平衡统计物理学领域的重要成果。源于自然科学的耗散结构论具有普遍科学方法的性质,其所研究的关于开放系统的非平衡、非线性、涨落等现象和规律为各门学科所通用(张文焕等, 1990)。近年来,耗散结构论在社会科学领域的制度变革研究中得到广泛应用,能够有效解释制度的自组织演化进程。会计标准体现了各利益相关者之间的财富分配,可以将其视作是一种制度(盖地和杜静然, 2010),因此会计标准变革便可纳入制度变革的研究框架,从而可以基于耗散结构论来探寻会计标准的变革动因。基于此,本文以耗散结构论为基础,结合建国以来的会计实践,研究会计标准变革的自主自发性,试图拓展对会计标准变革动因的全面理解与认知。

二、会计标准变革的耗散结构性质:理论延展

本部分在明确耗散结构内涵的基础上,剖析了会计标准变革所具有的耗散结构性质,论证了开放的会计标准系统如耗散结构一样,能够远离平衡态并在各利益相关者的非线性作用下出现涨落变化,进而发生变革。

^① 本文的会计标准包括会计制度、会计准则、会计法三方面。

(一) 耗散结构理论

在远离平衡态的非线性区,如果开放系统的某个参量的变化达到一定阈值,通过涨落波动可能导致系统发生突变,由原来的混乱无序转变成一种时间、空间或功能上有序的新状态。这种状态需要系统与外界进行持续的物质与能量的交换才能维持,不至于因受到外界的微小扰动而消失。普利高津将这种在远离平衡态的非线性区形成的新的稳定有序结构称为耗散结构。

耗散结构包含四要素:开放系统、远离平衡态、非线性作用和随机涨落。首先,开放系统是形成耗散结构的前提。封闭系统根本不可能出现耗散结构,因为热力学第二定律指出,一个封闭系统的熵^①随时间变化而逐渐增加,熵达到最大值,系统就处于最无序的平衡态,变成一种相对“死”的结构。而开放系统能够与外界进行熵的交换,吸收负熵流以抵消熵增加,使得系统进入相对有序的状态,从而可能形成耗散结构。其次,非平衡态是有序之源,是耗散结构形成的基础。系统在平衡态时趋于稳定,外部的干扰很难改变这种趋势,所以系统难以走向有序。当系统在远离平衡态时,状态则不稳定,容易在外界的扰动下通过涨落、变革形成新的有序结构。再次,非线性作用是推动系统向有序发展的内在动力。线性作用具有独立性、均匀性和对称性,只是数量上的叠加作用,不可能产生质的变化。而非线性作用具有不独立的相干性、时空的不均匀性和多体的不对称性等特点,不是简单的数量叠加,而是随条件的改变呈现出不同的效应。如非线性作用所产生的相干效应^②和临界效应^③,就是形成耗散结构的重要机理和必要条件。最后,随机涨落是有序的契机,决定了耗散结构变革的方向。当系统远离平衡态时,涨落可能引起系统功能的局部改变,这种局部改变可以在非线性的相干作用下被放大成整体上的巨涨落,从而导致系统突变,形成一种新的稳定有序状态。

(二) 会计标准变革的耗散结构性质

会计标准作为一种具有经济后果的制度安排(Zeff, 1978),体现了政府、企业、投资者、债权人等各利益相关者的契约关系,其所生成的会计信息会影响利益相关者的资源分配(Holthausen和Leftwich, 1983),这种分配关系的改变又会反作用于会计标准,影响会计标准的制定和变革。可见,会计标准的变革离不开利益相关者之间的相互作用。如果把会计标准及其利益相关者视为一个系统,那么会计标准的变革依赖于系统内部各利益相关者之间的非线性作用。本文将会计标准利益相关者界定为

^① 熵这一概念是德国物理学家克劳修斯于1865年明确提出的。他认为:在由大量粒子构成的系统中,熵就表示粒子之间无规则的排列程度,或者说,表示系统的紊乱程度。系统越“乱”,熵就越大;系统越有序,熵就越小。

^② 相干效应使得元素间相互制约、耦合而产生整体效应,使线性叠加失效,元素的独立性丧失,使得系统产生自组织结构。

^③ 临界效应使得系统在临界点上失稳,发生分支、分叉演化,并按多分支演化为新的系统,形成新的结构。

会计标准的制定者、会计信息的提供者、会计信息的使用者和会计信息的鉴证者,那么会计标准系统也就是由会计标准以及上述利益相关者组成的系统。

会计标准变革具有耗散结构的性质。首先,会计标准系统具有开放性。从微观企业角度来看,会计标准系统所孕生的会计信息是其他系统计划和决策的基础和依据,企业管理实践活动的新变化也要求会计标准不断变革以提供满足新的管理要求的会计信息,而作为会计信息载体的会计标准系统势必与其他系统存在着交流与互动。从宏观经济角度来看,会计标准系统作为经济管理系统的子系统,意味着我国经济的开放性在一定程度上决定了会计标准系统的开放性。全球经济的深化融合加大了会计标准系统与外部系统之间进行熵值交换的程度和开展的力度,国内外会计准则的接轨、趋同和等效便是有力的证明。其次,会计标准系统处于远离平衡态。从系统与外部环境的相互作用来看,会计标准系统作为开放的系统,与外界环境存在持续的信息、资源等的交换,外部环境的不确定性决定了会计标准系统的变动性,使之远离平衡态。从系统内各要素的竞协作用来看,会计标准系统中各利益相关者的利益诉求有别、作用方式各异、作用力度不一,这些差异也会带动系统远离平衡态。再次,会计标准系统内部存在非线性作用。一是系统内各要素具有不独立的相干性。会计标准及其利益相关者并非是相互独立的,而是相互影响、相互制约的;二是系统内各要素具有时空的不均匀性。不同的国家、同一国家不同的地区、同一地区不同的企业,其会计标准都是有差异的,利益相关者的类别也是不同的;三是系统内各要素具有不对称性。不同类别的利益相关者无论是其利益诉求、作用方式、作用力度等均存在异质性。最后,会计标准系统存在随机涨落。会计标准系统内外部环境的交互影响决定了会计标准涨落的必然性。经济体制的转变、经营方式的革新、新的交易事项的产生、新的会计信息使用者的出现,均会引导和要求会计标准产生变化,出现涨落。某一微涨落通过系统内各要素的非线性作用被放大成巨涨落,进而诱发会计标准的变革,内外部环境在与会计标准变革相互契合的分叉点上产生共鸣,使其沿着环境选择的方向脱离原来的位置,形成新的会计标准(如图1所示)。

可见,我国会计标准的变革具有耗散结构的性质,会计标准处于开放的系统中,并远离平衡态,在各利益相关者的非线性作用下通过涨落不断向新的会计标准变革。从理论角度来看,会计标准的变革具有自主自发性,而并非完全是被动的迎合。然而实践中是否也和理论一致,下文通过建国以来我国会计标准的变革历程予以说明。

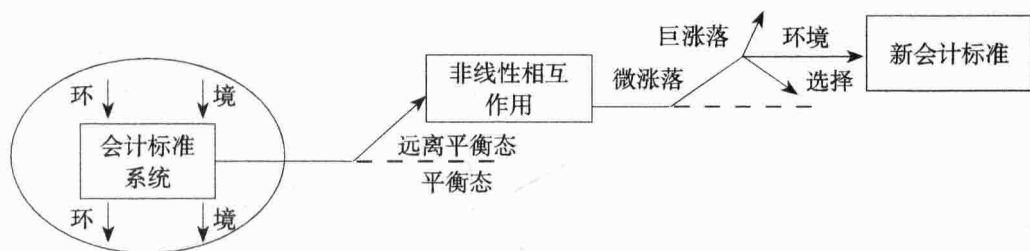


图1 会计标准变革的耗散过程

三、会计标准变革的耗散结构性质：实践探索

会计标准的耗散离不开与经济环境的交流和互动，一方面经济的开放性以及发展水平在一定程度上决定了会计标准系统的开放性和远离平衡态的程度，另一方面经济体制、经营方式的转变也影响着会计标准系统内部非线性作用的力度和涨落变化。因此，本文基于不同经济发展阶段对会计标准变革的历程进行划分，以便更好地分析会计标准变革的耗散结构性质。

（一）会计制度体系建立以适应计划经济发展（1949—1977）

首先，建国初期会计标准系统较为封闭。建国伊始，我国借鉴苏联经验实行计划经济，无论是生产、分配还是消费都依赖于政府的指令性计划。从微观角度来看，计划经济下的会计仅仅是作为执行中央指令和计划的工具，其预测、决策等功能未被激发，也失去了与其他系统的互动交流。从宏观角度来看，我国会计理论体系的构建得益于对苏联会计的引入和学习，会计制度相对开放，能够不断地吸收苏联会计的负熵流，来抵消国内会计的正熵流，使得会计制度相对有序。然而随着“简化放权”、“十年文革”的影响，会计标准系统逐渐封闭，缺乏与外界的熵流交换，使得会计制度走向无序，会计发展几乎停滞。

其次，会计标准系统从远离平衡态向平衡态转变。从会计标准系统与外部环境的关系来看，建国初期百废待兴，经济形势的复杂性、经济环境的不稳定性使得会计制度难以维持稳态，需要不断变革以适应经济发展的要求。从会计标准系统内部各要素来看，政府作为会计制度的制定者和最终的信息使用者，对于拉动会计标准系统远离平衡态发挥着绝对作用。然而在“文革”期间，经济发展相对停滞，政府也不再关注会计制度的发展。外部环境的封闭、内部要素作用的消失，使得会计标准系统缺乏熵流的交换，熵值不断增大，会计制度极度无序，几近废除。

再次，利益相关者的单一性弱化了会计标准系统内部的非线性作用。从会计标准系统的组成要素来看，建国初期会计标准系统的内部要素并不完备，企业对会计信息

的需求和利用缺乏动力,对会计制度变革的诉求和影响较弱,会计信息鉴证者也还未成长起来。除了政府,几乎没有对会计信息的审计和查验。这一时期也主要是依靠政府的强制性指令来制定和改革会计制度。可以看出,会计标准系统内部各要素中会计标准制定者的线性作用成为主导,其他要素的作用并不明显,非线性作用弱化。

最后,会计制度面临众多涨落变化。1952年,财政部先是颁发了《国营企业统一会计科目》、《国营企业统一会计报表》和《国营企业决算报告编送暂行办法》,又基于六大行业制定会计制度以规范其成本核算、会计处理和会计报告,进而促进新中国统一会计制度框架的建立。由于不同行业、不同规模的企业存在差异性,财政部又于1953年出台了以不同生产规模为标志的分行业的会计制度。1958年会计领域兴起“简化”浪潮,然而,一味强调会计制度的简化导致会计制度基本被废弃,会计秩序面临空前混乱。“十年文革”也使得作为经济管理重要组成部分的会计工作受到严重冲击,造成了我国会计研究的滞后和会计工作的倒退(许家林等,2009)。

这一阶段,会计制度虽面临众多涨落变化,但是由于会计标准系统较为封闭、内部各要素的非线性作用较弱并靠近平衡态,使得会计制度的变革不具备耗散结构的性质,会计制度的自组织演化作用较弱;主要是依靠经济环境这一强势控制参量的动态变化以及作为会计标准制定者的政府的强制性作用带动会计制度的变革。

(二)《中外合资经营企业会计制度》建立以推动有计划的商品经济发展(1978-1991)

首先,会计标准系统由封闭逐渐开放。从宏观经济环境来看,1978年十一届三中全会作出了实行改革开放的新决策;此后,十二届三中全会又通过了《中共中央关于经济体制改革的决定》,明确了社会主义经济是有计划的商品经济。计划经济的时代逐步远去,改革开放的大门渐渐敞开,经济体制的转变表明会计标准系统所处的外部环境走向开放,加大了会计标准系统与外界环境的熵流交换,使会计制度从无序走向有序。

其次,会计标准系统逐步远离平衡态。经济发展奏响了改革开放的主旋律,也吹响了会计改革的号角。新形势下,我国会计发展突破了以政治需要为导向的格局,由单纯的服务于政府的计划配置和管理控制转而为企业发展和企业管理服务。会计服务理念与目标的变化使得会计标准不再固化于缺乏变化的平衡态,而且随着经济的发展不断地与外界进行信息交流,脱离原来的平衡态进入新的更高级的有序结构。

再次,会计标准系统的非线性作用由弱变强。改革开放大幕的拉开,吸引了外商投资者的进驻,外资大量涌入,外商的出现丰富了会计标准系统内部的要素构造。外商投资者作为独立的产权主体,基于维护其利益的需要必然要求会计报表列示和呈报相关权益信息。然而当时的资金平衡表只有资金来源和资金占用两部分,并不区分资

金是源于债务还是权益,也不关注权益资金的收益情况,这与外商投资者的信息需求产生矛盾。外商投资者这一新的利益相关者的加入及其对会计信息提出的新要求,强化了系统内部的非线性作用。

最后,外商投资者和外资企业对会计信息的新需求所产生的涨落作用为会计标准变革提供了契机。1985年3月,财政部发布《中外合资经营企业会计制度》,以满足外商投资者的需要、提升我国企业的经营活力,促进有计划的商品经济的发展。同年,我国还颁布实施了《中华人民共和国会计法》,使得企业在成为独立的商品生产者之后所带来的复杂经济关系得到有效约束,使得会计工作的正常秩序得以真正维持。

这一阶段,随着改革开放的提出以及外商投资者的加入,会计标准系统的开放性得到提升、远离了平衡态,并在新的会计信息使用者的作用下出现了巨涨落,促成了《中外合资经营企业会计制度》的颁布以及《会计法》的制定,使得混乱的会计制度走向新的有序。

(三)“两则两制”建立以促进市场经济发展(1992-2002)

首先,会计标准系统持续开放。1992年,十四大在党的历史上第一次明确提出了建立社会主义市场经济体制的目标。1993年11月,党的十四届三中全会通过的《关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》,又明确指出建立现代企业制度是国企改革的基本方向。可见,经济体制的转变、国企改革的深化,表明我国的经济环境进一步开放,会计标准系统的开放性也进一步提升,增加了会计标准国内外互动交流的机会。

其次,会计标准系统处于非平衡态。1990年12月和1991年4月,上海证券交易所和深圳证券交易所相继成立,对会计理论和实务产生了深远影响,让原本处于变化中的会计标准又起波澜。资本市场的建立,使得实证会计研究成为可行,使得会计信息质量成为热门话题,还创造了一大批新的会计信息需求者。同时,商品经济向市场经济的转变,所有制形式由公有制向集体、私营等多种所有制并存转变,经营方式由国营向国有、联营、合营等多种经营方式并存转变,这些转变使得原本单一的投资主体转向多元化(张先治和贾兴飞,2013)。投资主体的多元化打破了之前的所有制形式,对信息的需求维度不断拓展。资本市场的建立、投资主体的多元化都对会计信息提出了新的要求,使得会计标准不可能固守之前既有的成果,面临改革的强烈要求,逐步远离平衡态。

再次,会计标准系统内部非线性作用增强。从会计信息使用者的角度看,资本市场的建立、投资主体的多元化,大大增加了信息使用者的数量,而不同信息使用者的利益诉求也存在差别,这些变化都提升了系统的非线性作用。从会计信息提供者的角度来看,新形势下信息需求的变化需要信息提供者改变以往的信息呈报内容,满足多

元化信息需求主体对会计信息的要求(孙光国等,2013)。从会计信息制定者的角度来看,相对落后的会计标准已经不能完全适应投资者的要求,亟需变革。资本市场的出现与发展不仅强化了投资者对于会计信息质量的关注,还对会计信息的鉴证提出了新的要求。从1991年到1993年,中国注册会计师协会先后发布了《注册会计师检查验证会计报表规则(试行)》等7个执业规则,由此会计标准系统正式加入了会计信息的鉴证者这一要素。会计信息使用者的增加、会计信息新的需求、会计信息鉴证者的加入导致会计标准内部各要素的非线性作用加强,强化了会计标准变革的动力。

最后,投资主体多元化为会计标准的变革提供契机。多元化投资主体意味着多样的信息需求,满足单一信息需求的传统会计制度面临着严重的冲击,在投资者、企业以及注册会计师的强势非线性作用下发生巨涨落,产生变革。1992年11月,财政部分别颁布《企业财务通则》和《企业会计准则》,随后又分别制定了13个行业的会计制度以及10个行业的财务制度,简称“两则两制”。“两则两制”的颁布满足了信息使用者的需求,促进了国企改革的深化,推动了中国会计核算从计划向市场的转换。

这一阶段,我国经济体制从有计划的商品经济向市场经济的转变带来了会计标准系统的持续开放,资本市场的建立、国企改革的提出以及投资主体的多元化,使得会计制度远离平衡态,并在多元化投资主体、注册会计师等内部要素的非线性作用下,会计标准又发生了新的变革。

(四)《企业会计准则》建立以完善市场经济(2003至今)

首先,会计标准系统全面开放。2003年,党的十六届三中全会作出了完善社会主义市场经济体制的决定,要求实施“走出去”战略以适应经济市场化不断发展的趋势。在经济全面开放的制度背景下,我国会计准则的发展也走向国际化,从“形式”上的国际趋同向“实质”上的国际趋同迈进,增加了与国外先进会计理论与方法的交流与融合,负熵流大量涌入,会计准则向新的更高的有序发展。

其次,会计标准系统远离平衡态。在经济全球化的战略机遇期,国际资本流动不断加强,跨国并购和战略联盟逐渐增加。作为经营决策基础和国际商业语言的会计信息,在全球经济的融合发展中的作用日益突出。然而,国内外会计准则存在巨大差异所造成的会计信息不可比,阻碍了国际资本的流动和国际贸易的发展,会计准则与外部环境的矛盾激发了会计标准系统远离平衡态。

再次,会计信息使用者、会计信息鉴证者等各方作用的加大强化了非线性作用。由于我国企业会计准则与国际财务报告准则存在差异,增加了会计信息的转换成本以及注册会计师的审计成本。这也使得投资者和注册会计师积极推动会计准则和审计准则的国际趋同,突出了各利益相关者对于全球公认的高质量的、统一的会计、审计准则的强烈需求。可见,会计信息使用者对会计信息可比性的要求,以及会计信息鉴证

者对国内外准则趋同以降低审计成本的迫切期望,使得会计标准系统内部各要素的非线性作用加强,有助于激发会计标准系统实现巨涨落。

最后,国内外会计信息可比的现实需要引发了会计准则的国际趋同。在国际环境的推动下,2006年财政部一次性推出的《企业会计准则》涵盖了几乎所有国际财务报告准则的内容。为响应二十国集团(G20)关于建立全球统一的高质量会计准则的倡议,2009年9月,财政部又印发了《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续全面趋同路线图(征求意见稿)》,这必会将中国企业会计准则与国际财务报告准则的趋同推向一个新的高度,也会更有力地促进市场经济的稳步快速发展。

这一阶段,国际贸易的加强、跨国公司的发展壮大为会计标准系统营造了更为开放的外部环境。随着信息使用者、注册会计师等对会计信息可比性要求的提升,会计准则远离平衡态并在其非线性作用下发生变革,促成了会计准则的国际趋同。

四、研究结论与启示

(一) 研究结论

从理论角度来看,我国会计标准的变革具有耗散结构的性质。首先,会计标准系统是开放的系统,一方面作为经济系统的子系统,经济环境的开放性决定了会计标准系统的开放性,另一方面会计标准所产生的会计信息是其他系统做出计划和决策的基础和前提,相互间能产生持续的交流和互动,这也决定了会计标准系统是开放的系统。其次,在与宏观、微观环境相互作用的基础上,会计标准系统远离平衡态,并在会计标准的制定者、会计信息的提供者、会计信息的使用者、会计信息的鉴证者等系统内部要素的非线性作用下产生变革的动力,将会计标准的微涨落放大成巨涨落,进而产生变革。最后基于环境选择,会计标准沿着与内外部环境契合的方向完成向新的有序的自组织转变。可以看出,会计标准的变革不完全是在外部环境、政府压力下的被动变革,也是会计标准系统内部的非线性作用所引发的自组织演化;不单是被动适应经济发展的反映机制,还是主动推进和引导经济发展的能量运动。

从建国60年以来的会计标准变革实践看,耗散结构理论依旧能够解释会计标准变革的自主自发性。1949-1977年间虽然会计制度面临众多随机涨落,但是由于系统的封闭性、内部各要素的线性作用,会计制度处于平衡态不能形成真正的耗散结构,而主要依赖于经济形势的变化以及政府的强制性发生变革。自1978年我国改革开放以来,新的会计信息使用者不断涌现、新的会计信息要求不断提出、新的会计系统要素不断加入,不仅使得会计标准系统更加开放,还强化了系统内部的非线性作用使得系统远