

国家自然科学基金项目 (71372068) 研究成果

墨香会计学术文库

会计准则变革的非预期效应研究

Research on the Unintended Consequences of Accounting Standards Evolution

张先治 等著

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press



国家自然科学基金项目 (71372068) 研究成果

墨香会计学术文库

会计准则变革的非预期效应研究

Research on the Unintended Consequences of Accounting Standards Evolution

张先治 等著

 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大 连

图书在版编目 (CIP) 数据

会计准则变革的非预期效应研究 / 张先治等著. —大连: 东北财经大学出版社, 2019.6

(墨香会计学术文库)

ISBN 978-7-5654-3503-4

I. 会… II. 张… III. 会计准则-研究-中国 IV. F233.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2019) 第 067366 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连永盛印业有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm×240mm 字数: 292千字 印张: 15.25 插页: 1

2019年6月第1版

2019年6月第1次印刷

责任编辑: 王莹 周慧

责任校对: 冯志慧

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

定价: 48.00 元

教学支持 售后服务 联系电话: (0411) 84710309

版权所有 侵权必究 举报电话: (0411) 84710523

如有印装质量问题, 请联系营销部: (0411) 84710711

作者简介

张先治，会计学与财务学教授，国家二级教授，经济学博士。现任东北财经大学教授，博士生导师。曾任东北财经大学会计学院副院长、内部控制与风险管理研究中心主任、中德管理控制研究中心主任等职务，并作为国家公派高级研究学者留学英国牛津大学、作为高级访问学者留学美国纽约州立大学布法罗分校。

学科地位：国家级教学名师、国家级教学团队财务管理教学团队带头人、财政部会计学跨世纪学科带头人，辽宁省高等学校学科拔尖人才，辽宁省百千万人才工程首批百名人才，辽宁省创新团队带头人。

主要兼职：中国财务学年会共同主席、财政部管理会计咨询专家、中国会计学会理事、辽宁省人大常委会地方立法咨询专家；《会计研究》、《财务研究》、《管理与控制》（德国）、《管理会计学刊》等刊物的编委；台湾东吴大学、大连理工大学、南京理工大学、山东理工大学、杭州电子科技大学、新疆财经大学、常州大学等高校的客座教授、兼职教授或特聘教授；多家上市公司独立董事。

研究领域及成果：在资本经营与公司理财、管理控制与管理会计、会计准则与会计报告应用等领域提出许多新见解。出版《会计学与财务学范畴及学科定位研究》、《中国企业管理控制系统》（英文版）、《企业管理控制规范》（英文版）、《中国特色管理控制理论创新与应用拓展》、《基于会计相关性的内部报告研究》、《经济效益研究》、《企业资本经营论》、《内部管理控制论》、《现代财务分析》、《企业重组财务与会计问题研究》、《国有资本管理、监督与营运机制研究》、《国有资本经营预算制度研究》、《国有资本保值增值研究》等专著10余部。主持国家自然科学基金和国家社会科学基金项目5项，在国内外重要期刊发表论文200余篇。获教育部人文社科优秀著作奖2项。

教学领域及成果：讲授“财务分析”“财务管理专业导论”“财务理论研究”“高级财务管理”“管理控制研究”“公司理财前沿问题研究”“会计报告应用研究”等课程。主编《财务分析》《财务学概论》《高级财务管理》《公司理财》《财务管理学》《企业价值评估》等教材10多部。“财务分析”国家精品课、国家精品资源共享课负责人。《财务分析》《财务学概论》《财务分析习题与案例》等国家规划教材主编。获国家优秀教学成果奖二等奖1项，辽宁省优秀教学成果一等奖2项。

荣誉称号：享受国务院特殊津贴专家、全国自强模范、全国师德先进个人、

全国先进会计工作者、辽宁省劳动模范、辽宁省五一奖章、大连市有突出贡献专家、大连市职工职业道德十佳个人、大连市三育人标兵和大连市首届留学回国创业英才等称号。



本书由

大连市人民政府资助出版

The published book is sponsored
by the Dalian Municipal Government

前言

《会计准则变革的非预期效应研究》作为国家自然科学基金项目“会计准则变革的非预期效应：对经营方式转变及投资行为的影响研究”（项目批准号：71372068）的最终成果，反映了国内外会计准则理论研究与应用研究的最新进展。东北财经大学“会计准则变革的非预期效应：对经营方式转变及投资行为的影响研究”课题组全体成员自课题申请及立项以来，经过多年的搜集资料、走访调查、理论归纳与推演、数据整理与统计分析等研究，基本已完成既定研究目标与任务。本专著是在课题研究报告的基础上，结合会计准则变革理论和实践发展的新情况充实和完善而成的。

背景与价值

21世纪以来，由国际会计准则理事会（IASB）发布的国际财务报告准则（IFRS）在世界范围内产生了广泛的影响，会计准则的国际趋同已成为会计发展变革的主旋律。截至2016年6月，已有130多个国家或地区强制要求或者允许采用IFRS。2006年2月15日，我国新会计准则体系正式发布，自2007年1月1日起在上市公司实施，实现了与IFRS的实质性趋同。2010年，财政部印发《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》，2014年和2017年又分别修订和新增与IFRS持续趋同的多项具体会计准则，同时，我国也积极参与国际会计准则的制定。

在学术领域，众多学者对IFRS和我国新会计准则的执行效果或经济后果进行了关注。在这个过程中，早期的传统研究集中于检验会计准则变革预期目标的实现情况，比如财务报告质量、资本市场信息环境与定价效率等是否得到改善。而后，会计准则变革的非预期效应逐渐引起学术界的关注，包括对微观企业行为与宏观经济发展等各个方面的影响。简单来讲，会计准则变革的非预期效应是指“制定会计准则时并不想带来的影响，或并未关注到的潜在及后续影响”，即会计准则变革的预期效应是指准则变革产生与变革预期目标相一致的影响；反之，与预期目标不一致或未在预期目标之内的影响则为非预期效应。近年来，关于会计准则变革非预期效应方面的研究成果逐渐增加，大有形成研究主流的趋势。然而，现有的相关研究较为零散，且研究视角分散，对会计准则变革的非预期效应缺乏系统的认识。基于此，本专著系统梳理并界定了会计准则变革的非预期效应，并以我国近年来会计准则变革为契机，选取会计准则变革对企业经营方式转变及投资行为的影响进行重点研究。

会计准则变革的影响不局限于财务报表，还可能波及经营战略、风险管理和

内部控制等其他方面,新企业会计准则带来的理念和冲击必然会给公司的内部管理、决策行为和理念带来挑战,企业经营方式作为企业战略目标与经营管理体制的体现也要相应变化。新企业会计准则中“损益表观”到“资产负债表观”,“历史成本”到“公允价值”及“折现与风险”等观念转变引导着企业战略与管理的配套转变,引导企业经营方式由基于利润的“商品经营”转向基于价值的“资本经营”。2013年,党的十八届三中全会明确指出,“要完善产权保护制度,积极发展混合所有制经济,推动国有企业完善现代企业制度,支持非公有制经济健康发展”,国企改革、混合所有制的发展,其本质也在于转变企业经营方式、提升资本经营效益,从企业会计准则变革的角度,研究我国企业的资本经营具有重要的意义。投资行为既是企业战略的执行活动,也是经营方式的重要显性指标。企业会计准则所引导的经营方式转变也必然对企业投资行为产生影响,并且这种影响既包括准则变革引起的短期、直接的预期效应,更具有间接、复杂的非预期效应。从已有研究来看,企业会计准则变革与企业投资行为及其影响因素之间存在着诸多联系,这种影响的重要性已逐渐引起一些学者的关注,但尚未得到应有的重视。为此,本专著结合主流研究的信息质量变革视角,由表及里,由浅入深,层层剖析准则变革在微观企业组织管理层面的影响,完善企业会计准则变革的非预期效应研究。

本专著以企业会计准则变革的预期效应与非预期效应界定为出发点,构建会计准则变革的非预期效应理论框架,并重点探讨会计准则变革对企业经营方式转变及投资行为的影响,无疑具有重要的理论价值和应用价值。

从理论意义上说:第一,探索会计准则变革预期与非预期效应理论,有助于拓展会计准则研究的理论范畴、应用范畴和影响范畴。本专著根据会计准则变革的特征,系统构建准则变革预期效应与非预期效应理论框架,并选择准则变革、经营方式转变与投资行为的理论路径,由微观组织延伸至宏观经济,研究准则变革的非预期效应,拓展了会计准则理论与研究的范畴。第二,研究准则变革对经营方式转变的影响机理,有助于创新基于会计的企业经营管理理论。企业经营方式是企业战略目标与经营管理体制的体现,准则变革引导企业经营方式由商品经营转向资本经营,据此,本专著探讨准则变革对经营方式转变的路径和机理,有利于拓展会计应用理论范畴,创建基于会计的企业经营管理理论与方法。第三,揭示准则变革与投资行为的关系,构建会计对企业行为的治理机制。投资是企业实现价值增值的主要理财行为,也是体现企业经营方式的重要显性指标,本书研究准则变革通过改变企业经营方式对投资行为的影响,正视会计准则在企业行为(特别是投资行为)中的引导作用,对拓展会计对企业行为的治理功能研究具有重要作用。第四,探讨了准则变革对宏观投资的影响,有助于将准则变革的宏微观影响相结合。制度变革首先会影响个体企业的投资行为及其结果,进而引发资

本市场甚至国家宏观投资行为的整体变化。据此，本专著研究准则变革对国家宏观投资影响的路径和机理，有利于构架制度变革与宏观经济现象之间关系的理论桥梁，引发理论界对制度变迁之宏观影响的关注和讨论。

从应用价值看：第一，利用会计准则变革的非预期效应理论与研究思路，在检验会计准则目标实现情况的基础上，有利于综合权衡会计准则变革的预期效应和非预期效应两个方面，促进会计准则制定者发现准则变革的其他影响并减少负面非预期效应，从而制定更加合理的会计准则。第二，利用会计准则变革、治理与控制、经营方式转变的影响机理，发挥会计准则促进企业整体管理水平提升的功能，同时，基于会计准则变革对经营目标、经营理念和经营活动影响的研究成果为国企改革提供思路与借鉴。第三，利用会计准则变革对投资行为影响的原理，加强企业资本经营和财务管理对会计的重视，从而发挥会计准则积极引导企业行为的重要作用。第四，利用会计准则变革对宏观投资影响的内在机理，提请制度制定者关注制度变迁的宏观经济效果，从而促进制度设计、实施过程中对执行效果和影响更加深入和广泛的关注。

目标与内容

本专著研究的总体目标是探索会计准则变革的非预期效应理论，揭示会计变革对企业经营与投资行为的影响机理，拓展会计学理论范畴与影响范畴。

研究特色和具体目标包括：（1）论证会计准则变革的预期与非预期影响形成的路径理论，补充准则变革效应理论，构建会计准则变革的非预期效应理论框架。（2）探讨准则变革对经营方式转变影响的路径与机理，强化会计准则与企业管理的交融，检验会计准则变革对企业经营方式转变的影响程度和影响效果。（3）探索准则变革对经营方式转变与投资行为的影响，发展会计治理理论，检验会计准则变革影响下企业投资行为的效果，拓展会计影响范畴的相关研究。

基于上述研究目标，本专著的结构与内容由四部分构成：第一部分为会计准则变革的非预期效应理论框架研究，主要在梳理会计准则变革制度背景和文献研究发展脉络的基础上，根据会计准则变革的目标和相关经验证据，界定会计准则变革的预期效应与非预期效应，构建会计准则变革的非预期效应系统框架，并以资本成本为例进行实践检验；第二部分为会计准则变革对企业经营方式转变的影响研究，该部分在明确了经营方式的内涵，基于历史视角分析会计变革与企业经营方式转变互动关系的基础上，以经营目标、经营理念和经营活动为研究切入点，分析了会计准则变革对企业经营方式转变的具体影响，并分别进行了实证检验；第三部分为会计准则变革对企业投资行为的影响研究，该部分从资本经营视角出发，结合我国会计准则的转变特征，构建准则变革对企业投资行为的影响路径，剖析会计准则变革对企业投资行为的具体影响机制，并重点检验现行会计准则对企业资本经营与投资行为的影响；第四部分为会计准则变革对宏观投资的影

响研究,该部分从我国宏观投资的现状出发,剖析了会计准则变革对跨国投资、资本市场效率以及行业投资产生影响的路径和机理,并以QFII投资为例,实证检验了会计准则变革对宏观投资影响的作用效果。

路线与方法

根据既定的研究主题和研究目标,本专著按照提出问题、分析问题、解决问题的思路展开研究。具体分为以下四个层次。

第一层次是会计准则变革的非预期效应理论框架研究。这一层次是本书的基础性理论研究,不仅为后面几个层次奠定了理论基础,也为此领域搭建了理论层面的框架指导。这一部分首先分别梳理了国际会计准则变革和我国会计准则变革的制度背景,然后通过文献综述,对会计准则变革的影响效应有一个总体的认识,并进一步以相关制度背景和基础理论(经济后果理论、制度变迁的影响理论和外部性理论)为基础,根据会计准则变革的目标和相关经验证据,分别从概念和范畴层面界定了会计准则变革的预期效应与非预期效应,构建了会计准则变革的非预期效应系统框架。同时,选取在会计和财务领域具有重要地位的资本成本为例,实践检验了会计准则变革在资本成本方面的非预期效应。

第二层次是会计准则变革对企业经营方式转变的影响研究。首先是历史分析。在清晰界定经营方式的内涵和类型的基础上,基于历史视角分析不同经济体制下、不同组织形式下企业经营方式转变与会计准则变革的互动关系及其变化。其次是文献综述。通过文献梳理分析研究现状,找到研究缺口,明确研究方向,突出研究创新与价值。然后是理论研究。基于会计准则变革对企业经营方式转变影响的分析框架,展开对理论机理和具体影响的分析,借助于经济后果理论、价值创造理论、契约理论、制度变迁理论等基础理论,形成会计准则变革对企业经营方式转变影响的理论机理。同时,应用理论机理,基于会计理念变革和具体准则变革两方面的具体变化,分析我国会计准则变革对企业经营方式转变的具体影响。最后是实证检验。根据会计准则变革对企业经营方式转变的具体影响,分别设计研究视角进行具体影响的分割检验,基于研究视角分别建立模型以检验具体目标,基于研究模型选择合适的变量和具体指标,结合我国上市公司样本数据,发现具体影响在我国的实践效果。

第三层次是会计准则变革对企业投资行为的影响研究。首先是研究基础。结合本专著的研究主题与研究目标,对已有相关文献进行回顾与评述,分析研究现状,总结存在的不足,并对国内外企业投资行为的主要研究方法进行综述。然后是理论研究。主要基于经济后果学说、制度变迁理论、路径依赖理论的理论基础,运用新制度经济学、投资学、管理学与会计学等学科的基本理论,形成本专著中基于资本经营视角的会计准则变革对企业投资行为影响的基本机理。最后是实证检验。通过经验检验证明会计准则变革对企业资本经营以及投资行为的重要

影响，以进行资本经营活动的上市公司为例，对我国会计准则变革前后的经验数据进行实证检验，发现会计准则在资本经营和投资实践中的实施效果。

第四层次是会计准则变革对宏观投资的影响研究。首先是理论研究。在对我国宏观投资概述和现状分析的基础上，总结我国宏观投资在过去十年间的发展现状。同时，对已有相关文献进行系统总结与梳理，总结存在的不足。然后是理论研究。主要基于交易成本理论、前景理论和经济后果理论，从跨国投资、资本市场和行业投资三条路径展开分析，探讨会计准则变革对宏观投资产生影响的基本路径和机理。最后是实证检验。以 QFII 投资为例，实证检验会计准则对宏观投资产生的影响，发现会计准则在我国宏观经济发展中发挥的重要作用。

本专著所采用的研究方法依照研究的内容有所不同：（1）在会计准则变革的非预期效应理论框架研究部分，采用历史分析法和文献综述法，具体构建了非预期效应的理论框架，用归纳法和演绎法，从会计准则变革的内容和形式变化归纳准则中蕴含的内涵和实质变化，并以资本成本为例大样本实证检验了准则变革的非预期效应。（2）在会计准则变革对企业经营方式转变的影响研究部分，在采用文献梳理法和历史分析法分析会计变革与企业经营方式转变互动关系的同时，用归纳演绎和逻辑推理的方法，以经营目标、经营理念和经营活动为研究切入点，分析了会计准则变革对企业经营方式转变的具体影响，并用大样本实证研究对其分别进行了检验。（3）在会计准则变革对企业投资行为的影响研究部分，在采用文献梳理法和归纳演绎法对会计准则变革、资本经营和投资行为的关系及影响机理进行分析的基础上，重点采用大样本实证方法，分别研究了我国会计准则变革对企业投资方式、结构和效率的影响。（4）在会计准则变革对宏观投资的影响研究部分，在采用文献梳理法和归纳演绎法对会计准则变革影响宏观投资的理论基础、内在机理和影响路径进行探讨的基础上，采用大样本实证方法，检验了会计准则变革对跨国投资产生的影响。

作 者

2019年5月于大连

目 录

1 会计准则变革的非预期效应理论框架研究	1
1.1 会计准则变革的制度背景	1
1.2 会计准则变革的影响效应研究综述	8
1.3 会计准则变革的非预期效应理论框架构建	26
1.4 会计准则变革的非预期效应实践检验：以资本成本为例	33
1.5 小结	58
参考文献	58
2 会计准则变革对企业经营方式转变的影响研究	64
2.1 会计准则变革与企业经营方式转变的历史分析	64
2.2 会计准则变革与企业经营方式转变的文献综述	70
2.3 会计准则变革对企业经营方式转变影响的理论研究	77
2.4 会计准则变革对企业经营方式转变影响的实证检验	93
2.5 小结	111
参考文献	112
3 会计准则变革对企业投资行为的影响研究	116
3.1 会计准则变革对企业投资行为影响的历史分析与文献综述	116
3.2 会计准则变革对企业投资行为影响的路径与机理	127
3.3 会计准则变革、资本经营与企业投资行为研究	137
3.4 会计准则变革对企业投资效率的影响研究	149
3.5 会计准则变革、企业投资行为与企业价值研究	168
3.6 小结	177
参考文献	178
4 会计准则变革对宏观投资的影响研究	185
4.1 宏观投资的界定与现状	185
4.2 会计准则变革对宏观投资的影响研究综述	190
4.3 会计准则变革对宏观投资的影响理论分析	198
4.4 会计准则变革对宏观投资的影响实证检验：以 QFII 投资为例	209
4.5 小结	226

参考文献	227
索引	231
后记	232

1 会计准则变革的非预期 效应理论框架研究

1.1 会计准则变革的制度背景

会计准则诞生于美国，美国的会计准则一度被认为是最为完善的，并影响整个世界。但是，随着经济危机和重大财务造假事件的冲击，以及“经济全球化”的逐步深入，美国逐渐丧失了对全球会计准则的绝对主导权。在“经济全球化”的背景下，“全球会计”的理念推动着全球性会计制度变革，旨在建立全球性的通用会计准则（郭道扬，2013）。当前，由国际会计准则理事会（IASB）发布的国际财务报告准则（IFRS）在世界范围内产生广泛影响，会计准则的国际趋同已成为当前会计发展变革的主旋律，已有130多个国家强制要求或者允许采用国际财务报告准则。

中华人民共和国成立以来，我国的经济实现了由计划经济向市场经济的转型，开创出一条中国特色的社会主义市场经济发展道路。与此相适应，我国的会计标准^①也经历了数次重大的变革，完成了由适应计划经济向适应市场经济需求的过渡。至今，我国已经建立起一套适应社会主义市场经济的与国际会计准则趋同的会计准则体系。在我国会计准则的建设过程中，我们既坚持中国特色，同时也始终重视吸收和借鉴国际会计准则的成功经验，走会计准则的国际趋同、等效道路（刘玉廷，2007）。

1.1.1 国际会计准则变革

在欧美等主要发达国家，会计准则通常由会计职业团体制定，但其实施通常具有强制性，国际会计准则变革是以各个利益集团协调为主的诱致性制度变迁。从对全球的影响来看，国际上的会计准则先后经历了美国会计程序委员会（CAP）和会计原则委员会（APB）依次主导阶段、美国财务会计准则委员会（FASB）和国际会计准则委员会（IASC）竞争阶段、国际会计准则理事会

^① 会计标准主要指会计准则和会计制度，广义上的会计准则也包含着会计制度。

(IASB) 主导阶段。

(1) 美国会计程序委员会 (CAP) 主导阶段 (1938—1959)

1929—1933 年, 美国经济大萧条充分暴露了资本市场监管方面的严重问题, 美国随后制定了 1933 年《证券法》和 1934 年《证券交易法》, 并设立了证券交易委员会 (SEC) 等。在会计监管方面, 美国国会要求 SEC 制定会计准则, SEC 将这一重任委托给当时的美国会计师协会 (AIA), 而 AIA 又将这一任务交给其下——于 1938 年改组设立的会计程序委员会 (CAP)。1939 年, CAP 发布了第一份“会计研究公报” (ARB), 标志着世界第一份会计准则文件的产生。1938—1959 年, CAP 相继发布了 51 份会计研究公报。最初以“会计研究公报”形式存在的会计准则, 在一定程度上促进了会计实务的标准化, 但它缺乏理论框架的指导, 基本仅是对某些具体会计实务的“编纂”, 没有形成一套系统的会计准则, 其影响效应也较为有限。

(2) 美国会计原则委员会 (APB) 主导阶段 (1959—1973)

1959 年, AICPA 对其内部机构进行重组, 新建了会计原则委员会 (APB) 和会计研究部 (ARD), 以取代 CAP 的工作。为了弥补以往制定会计准则缺乏会计理论的缺陷, AICPA 采用“双轨制”的方法共同发展会计准则, 即 ARD 负责研究具有争议的会计问题, APB 负责制定会计准则, 其发布的会计准则称为“APB 意见书”。1959—1973 年, APB 共发布了 31 项形成会计准则的“APB 意见书”, ARD 共发表了 15 份不形成会计准则的“会计研究文集”。在这一时期, 由于注重会计理论对会计准则的指导作用, 一时促进了会计理论研究的繁荣, 并缩小了会计准则与会计实务之间的差异。但是, “双轨制”下会计准则的成效也并不理想, 准则制定与理论研究存在“两张皮”的现象, 缺乏统一概念框架的指导。

(3) 美国财务会计准则委员会 (FASB) 和国际会计准则委员会 (IASB) 竞争阶段 (1973—2001)

1973 年 7 月, 美国财务会计准则委员会 (FASB) 正式成立, 取代 APB。FASB 不再采用准则制定和理论研究的“双轨制”, 它既制定会计准则, 主要以“财务会计准则公告 (SFAS)”的形式发布, 又自行从事有关会计理论研究, 发行“财务会计概念公告 (SFAC)”。FASB 在财务会计概念框架的指导下, 使得会计准则的理论基础更加坚实, 概念框架明确了财务会计的“决策有用观”目标, 讨论了会计信息质量特征, 划分了财务报表要素, 并为要素的确认、计量和报告确定了基本原则。然而, FASB “以规则为基础”的准则制定模式饱受争议, 其准则体系庞大造成“准则超载”, 2001 年年末发生的“安然事件”更是让人们对美国会计准则产生怀疑。

IASC成立于1973年6月,它由9个国家的16个会计职业团体发起设立,旨在“协调与改进各国会计准则”。至2000年年底,IASC正式改组前,它已包括112个国家的153个会计职业团体,共发布了41项“国际会计准则”(IAS)。IASC从最初汇集与借鉴各国会计准则和会计惯例,逐渐着手制定在全球资本市场上使用的“核心准则”(汪祥耀和邓川,2005)。20世纪90年代以后,随着经济和资本市场全球化的趋势明显加快,国际社会对IASC制定全球通用会计准则寄予厚望。然而,美国自认为其会计准则“最悠久、最详细、最完善”,凭借其政治地位和经济实力,对IASC及其准则一直比较抗拒,并竭力推广美国公认会计原则。

在FASB和IASC竞争的阶段,会计准则在概念框架的指导下提高了会计信息的决策有用性,促进了资本市场的发展。同时,会计准则表现出明显的经济后果,不同国家、不同利益集团之间的利益协调是这一时期会计准则制定者关注的焦点。

(4) 国际会计准则理事会(IASB)主导阶段(2001年至今)

进入21世纪,虽然FASB在其准则制定方面进行诸多努力,但其逐渐丧失了对世界会计准则的绝对主导权,国际会计准则理事会(IASB)开始主导全球会计准则的制定。2001年4月,IASC正式改组,设立IASB取代其地位。IASB自其成立便承担起全球会计准则“制定者”的角色,其发布的会计准则为“国际财务报告准则(IFRS)”及其解释公告,广义的IFRS也包含由IASC所发布的IAS等内容,国际会计准则的发展进入新时期。IASB更加重视“以原则为基础”制定会计准则,不断完善其概念框架,坚持“决策有用观”的首要目标,重视会计信息质量特征,提倡使用多种计量属性,强调资本保全的概念。截至目前,IASB共发布了16项IFRS,对原来的IAS也进行了修订和替换。在制定准则的同时,IASB一改原IASC以“协调”为主的精神,积极推进各国会计准则与IFRS的“趋同”。

IFRS在国际趋同方面取得了显著成效。2002年,欧盟委员会(EC)首先要求欧盟国家上市公司的合并财务报表自2005年起必须采用IFRS;紧随欧盟之后,澳大利亚财务报告委员会(FRC)于同年宣布澳大利亚自2005年起也采用IFRS;2005年,中国香港要求上市公司必须同时披露基于IFRS和基于旧的中国香港公认会计准则的信息,标志着中国香港会计准则与IFRS的全面趋同;2007年,美国证券交易委员会(SEC)宣布在美国上市的境外公司可以使用IFRS;目前,已有130多个国家或地区强制要求或者允许采用IFRS。然而,由2007年美国次贷危机引发的全球金融危机,对会计提出了严峻的挑战,对国际财务报告准则也提出了更高的要求。随着FASB对IASB地位的逐渐认可,二者也开始在一些领域合

作。至今, IFRS 仍在持续变革。

纵观国际会计准则变革的历史, 可以发现, 每一次经济金融危机史都是一部会计准则变革史。历史证明, 会计准则的影响范畴不断扩大, 由最初简单地促进会计实务的标准化、规范会计信息的生成, 到提高会计信息的决策有用性、促进资本的发展、协调各方的利益, 再到全球会计准则的制定、诱发及缓解经济金融危机。会计准则变革已不仅仅对财务报告和资本市场产生影响, 而且还对微观企业行为、宏观经济与社会等产生重要影响, 并体现出越来越多的非预期效应。

1.1.2 我国会计准则变革

我国的会计标准一直由政府部门(财政部)制定, 实行国家统一的会计规范, 具有强制性, 我国会计准则的演化过程是以政府为主导的强制性制度变迁。我国会计准则的产生与发展同我国的会计制度是分不开的, 这是由我国的制度背景决定的。改革开放以来, 我国会计标准发展变革的历程大体可以分为以下三个阶段。

(1) 会计制度的试点和会计准则的探索阶段(1978—1992)

1978年以后, 我国开始实施对外开放政策, 为了引进外国的资金和技术, 允许外国企业或个人同我国境内的企业或个人共同举办合营企业。为了提供法律保障, 我国在1979年和1980年全国人大会议上先后通过了《中外合资企业经营法》和《中外合资经营企业所得税法》。在这个两个法律的统驭和要求之下, 财政部于1985年发布了《中外合资经营企业会计制度》和《中外合资经营工业企业会计科目和会计报表》, 成为合资企业的会计制度, 这套会计制度第一次引进和借鉴了国际上很多先进的会计实务, 其在与国际会计协调的同时, 也仍然坚持了一些我国的特色。

与此同时, 我国也开始组织会计准则探索。1980年1月, 财政部领导下的中国会计学会成立, 其成立后不久便开始关注国际会计准则, 不断探索会计准则的制定。1987年, 中国会计学会成立会计原则与会计基本理论研究组, 次年9月, 该研究组被重新命名为会计理论与会计准则研究组。1989年1月, 该研究组在上海组织了第一次有关会计准则的专题讨论会, 就会计准则的若干相关重大问题进行了激烈讨论, 该研究组有力地推动了会计准则理论研究和我国会计准则的制定。

(2) 会计制度的改革和会计准则的建立与完善阶段(1992—2006)

1992年以后, 我国明确了中国特色的社会主义市场经济发展道路, 在这一历史背景下, 我国的会计改革也得以深入进行。1992年下半年起, 财政部在财务与会计方面进行了重大改革, 相继颁布了《企业会计准则》《企业财务通则》,