

江西财经大学会计学术文库
JIANGXI CAIJING DAXUE KUIJI XUESHU WENKU

会计准则制度变迁问题研究 ——基于演化博弈的视角

KUIJI ZHUNZE ZHIDU BIANQIAN WENTI YANJIU

JIYU YANHUA BOYI DE SHIJIAO

李 宁/著



经济科学出版社
Economic Science Press

江西财经大学会计学院
Jiangxi University of Finance and Economics School of Accounting

会计准则制度变迁问题研究 ——基于演化博弈的观点

CHENG GUOJIAN 2010.10 32.00元

陈 宇/著



江西财经大学出版社
JIANGXI UNIVERSITY OF FINANCE AND ECONOMICS PRESS

会计准则制度变迁问题研究

——基于演化博弈的视角

KUAIJI ZHUNZE ZHIDU BIANQIAN WENTI YANJIU

JIYU YANHUA BOYI DE SHIJIAO

李 宁/著



经济科学出版社
Economic Science Press

图书在版编目 (CIP) 数据

会计准则制度变迁问题研究：基于演化博弈的视角 /
李宁著. —北京：经济科学出版社，2011. 12
(江西财经大学会计学术文库)
ISBN 978 - 7 - 5141 - 1312 - 9

I. ①会… II. ①李… III. ①会计准则 - 研究 - 中国
IV. ①F233. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 243571 号

责任编辑：张庆杰
责任校对：康晓川
版式设计：代小卫
技术编辑：王世伟

会计准则制度变迁问题研究

——基于演化博弈的视角

李 宁 著

经济科学出版社出版发行 新华书店经销
社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100142
总编部电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www. esp. com. cn

电子邮件：esp@esp. com. cn

北京中科印刷有限公司印装

880 × 1230 32 开 6.75 印张 170000 字

2011 年 12 月第 1 版 2011 年 12 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 1312 - 9 定价：17.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

总 序

知识经济的诞生导致会计内、外部环境发生了巨大的变化，紧跟经济社会的发展，开展会计学科的理论研究、创新会计实务，是会计理论工作者的责任。江西财经大学会计学院坚持以教学推动科研，以科研促进教学，实现了教学与科研的互动。

作为培养国内会计人才的重要摇篮和基地，江西财经大学会计学院历史悠久，教学科研的实践，培育出了诸多会计学学者，积淀了深厚的学术底蕴。在江财会计学的发展史上，老一辈会计学家裘宗舜、成圣树等教授以睿智与勤奋耕耘出一片新天地。裘宗舜教授提出的“会计信息系统论”的论点，成为国内关于会计本质理论的重要学术流派之一；成圣树教授为我国审计史研究做出巨大贡献，他编写出版的《审计学辞典》受到广大读者好评。近年来，会计学院通过自身培养和引进高层次人才，形成了一支学历较高、结构合理的师资队伍，并涌现出一批中青年专家，这些学者在会计基本理论、诉讼会计、企业经营业绩评价、公司治理与公司融资、财务报告披露的民事责任、注册会计师民事责任、审计史等方面取得了一批在国内较有影响的科研成果。

进入 21 世纪后，在经济全球化、资本市场国际化以及会计准则的国际趋同的大背景下，会计的理论、研究方法都在发生着变化。如何应对知识经济时代下会计环境的变化，是我们会计理论工作者必须认真思考的问题之一，也是会计理论工作的首要任务。江

财务会计学院的青年才俊，得到了严格的现代学术研究方法的训练，他们不仅掌握了本专业的知识，而且还将相关学科的知识点融入会计学，在学术研究中力求不断创新与发展，渐渐产生了新的理论闪光点 and 思想火花。为帮助青年教师快速成长，会计学院决定资助出版高水平的学术文库，该文库主要包括由学院中青年教师为第一负责人完成的国家自然科学基金和国家社会科学基金课题的研究报告，优秀博士学位论文，以及博士后出站报告。这套学术文库的选题涉及会计、审计和财务管理等前沿领域，作者在吸取国外先进理论的基础上，结合我国的国情，紧跟会计、审计、财务管理等方面的理论前沿开展研究，并在某些理论和方法上有所创新。这些研究涉及的领域主要有：（1）会计准则变迁与会计理论研究；（2）审计效率与 CPA 行业发展研究；（3）公司治理与市场效率研究；（4）代理成本与企业经营绩效等。

这套学术文库主要有如下特点：（1）立足于创新，力求研究会计学、审计学与财务管理中前沿性问题，保持研究的先进性、针对性和实践性；（2）以中国转轨市场经济制度为背景，研究中国会计改革、经济发展中的重点问题，充分展示了经济发展与会计学密不可分的关系；（3）以全球化的视角研究中国会计、审计与资本市场问题，对中国会计准则与审计准则的国际趋同进程与步伐提出自身的见解；（4）结合中国公司治理制度，对中国上市公司财务管理问题和公司治理问题进行研究，形成了具有中国特色的财务理论；（5）注重改革研究方法，坚持研究方法的科学性与先进性，在研究中具有针对性地、灵活地应用规范研究、实证研究与案例研究等方法。总而言之，学术文库力求内容全面，研究视野开阔，研究方法新颖，观点的提炼和阐述准确。

这套学术文库的作者，均具有博士学位，对于学术研究抱着极其虔诚的态度，已分别在各自的工作岗位上做出了一定的成绩，在国内主流学术期刊上发表了一批高质量的学术论文，入选学术文库

总 序

并出版，是对他们过去一段工作的肯定。同时，我希望，学术文库的出版又是一个新的起点，旨在认真总结过去，激励大家锐意开创未来。学术研究的创新与发展，在于那些具有创新型知识结构和创新研究能力的中青年教师，如今，他们的教学、科研成果已显示了江西财经大学会计学院美好的未来！我乐意为之序。

张 蕊

2011年8月10日

序 言

李宁博士的论著《会计准则制度变迁问题研究——基于演化博弈的视角》一书即将出版，国内外关于会计准则问题研究，学术著作可谓汗牛充栋，但是借鉴演化博弈理论对会计准则变迁问题进行研究，视角非常新颖。作者立足于经济转轨与全球化背景，从会计准则变迁的国内、国际两个方面来勾勒会计准则制度变迁的基本面貌，提供了一种在动态和交互影响的环境中分析会计准则制度变迁的思路；对于影响中国会计准则演化进程的相关因素，如正式制度和非正式制度，进行了有益的探索。其创新意义主要体现在：（1）论著参照赫尔维茨和青木昌彦对制度的定义，采用演化经济理论的发展成果，突破单纯交易费用的单一模式，并放弃理想的理性经济人的假设，利用演化博弈论的方法来研究会计准则变迁的演化进程，视角较为独特；（2）在中国现行的文化和经济背景下，结合中国会计准则演化进程中的种种表象，敏锐地抓住潜规则对会计准则变迁影响这一特点，对影响中国会计准则变迁的演化博弈因素进行系统分析，认为在会计准则构建及变化过程中，必须考虑传统的文化理念和市民行为对正式制度所产生的影响。

作为他的博士指导老师，我非常高兴地看到这一凝结着他博士期间研究成果的著作即将付梓出版，同时，也备感欣慰，乐意为其作序。

当前 IASB 和 FASB 正酝酿对财务会计准则体系做出大的修改，

涉及财务会计概念框架和具体会计准则，财务报告体系的格式和内容也将发生大的变化，在这个经济和制度不断发生变革的时代，会计准则的完善之路还很漫长，需要探索和钻研的课题很多。我希望他能在今后的研究中，沿着理论和实践相互支撑的阶梯，不断取得新的成绩。

张 蕊

2011 年 11 月

摘 要

中国会计准则的变迁随着经济的发展和社会的进步不断推进,经济体制的深化改革和全球化的经济发展正在改变着会计准则的定位。一个明显的趋势是,会计准则的国际趋同已经成为推动中国会计准则变革的重要动力和方向,会计准则的制度变迁遵循“协调—趋同—等效”的发展轨迹。从各国的实践来看,会计准则的制度创新具有十分重要的经济意义和社会意义。随着经济全球化浪潮的不断推进,企业、政府和公众对于公开、真实、准确的会计信息有着更为强烈的需求,作为一种以价值为核心的管理活动,会计准则在经营管理、投资风险管理和发展战略管理中的作用日益凸显。

在本书中,作者一方面回顾了中国会计准则的演化历程,并对影响演化博弈过程的初始条件进行了分析,特别对于正式制度和非正式制度作了深入的阐述,在此基础上分析了中国会计准则变迁的特征,并借鉴演化博弈理论构建了一个模型,对中国会计准则变迁问题进行了深入的理论分析。另一方面回顾了国际会计准则的演化历程,并就国际会计准则变迁中各国的合作博弈和 FASB 与 IASB 之间的国际会计准则主导权之争所引发的演化博弈思考进行了研究。最后结合影响会计准则演化博弈的两个重要因素:突变和非正式制度,通过典型经济事件引发的突变和潜规则这一非正式制度进行演化博弈的模型构建和经验分析,进而探究会计准则制度变迁的

内在轨迹。

本书共分为六章，各章的主要内容如下：

第一章，导论。介绍本书的选题意义、研究方法、内容安排、主要的创新点及研究的局限性，并对已有的相关研究成果进行综述，厘清了本文的研究思路。

第二章，会计准则制度变迁及其演化博弈的基本理论。对会计准则、会计准则变迁、正式制度和非正式制度等基本概念予以界定，对新制度经济学中的制度变迁理论进行了介绍，重点阐述了演化博弈论的主要内容，为后续研究工作奠定了清晰的理论基础。

第三章，中国会计准则制度变迁的演化博弈分析。介绍中国会计准则的演化历程，在对制度环境等博弈前提进行系统分析的基础上，结合演化博弈论的研究方法，建立相应的博弈分析模型，对中国会计准则的变迁进行了博弈分析。

第四章，国际会计准则制度变迁的演化博弈分析。介绍了国际会计准则的演化历程，对 IASB 和 FASB 之间关于对会计准则制定主导权的争夺进行了演化博弈模型的构造和分析，并以 IAS39 为例，分析了公允价值计量模式的演化进程。

第五章，会计准则制度变迁演化博弈的经验总结。结合突变因素和非正式制度在制度演化过程中的重要影响，分析典型经济事件和潜规则在会计准则变迁的演化博弈中扮演的角色，并借鉴演化博弈中的蛙鸣博弈模型分析了游说对中国会计准则变迁的影响。

第六章，研究结论及政策建议。根据上述的理论和现实分析的结果，分析中国现行会计准则变迁过程中存在的不足，探讨了如何进一步完善会计准则体系。

主要研究结论如下：

(1) 会计准则的演化进程和经济的发展进程亦步亦趋。中国会计准则变迁的每一阶段都和当时的政治经济环境紧密联系，是顺应时代的产物。经济体制在由计划经济向市场经济转型的过程中，

会计准则由局部借鉴国际会计准则开始最终转向和国际会计准则的全面趋同。

(2) 会计准则变迁是不断试错、学习和博弈的过程。本书的演化博弈模型说明,当一项改革涉及不同的利益集团时,各个利益集团之间在不完全理性的条件下,如何进行博弈。中国会计准则的变革无疑是不同利益集团之间的博弈,在政府垄断社会权力资源的情况下,会计准则变革的时机、方向、力度等必然朝向政府推动的方向,当然也存在着低效率的制约。

(3) 会计准则的变迁应和正式制度安排相契合。会计准则的演化进程深受会计历史环境的影响与制约。经济的发展离不开一定的政治、法律、文化环境方面的制度基础,能否制定适当的会计准则取决于其他一系列制度安排,会计准则变迁轨迹一定程度上取决于与其他正式制度的契合度。

(4) 会计准则的变迁必须考虑非正式制度的影响。会计准则的变迁,不能从抽象的道德观念和理想主义出发,必须顾及企业所处的特定政治经济环境下的非正式制度和真实的人性。引入一种新的机制,或者是市场,或者是奖惩,都会改变潜规则中博弈方的收益预期或潜规则的生态环境,最后达到会计准则真正得以贯彻的目标。

(5) 惩戒制度的刚性是会计准则由形式性变迁走向实质性变迁的重要因素。会计准则这一正式制度的执行取决于相关的法律制度安排和实施。一个无法得到执行的制度,就不具有基本的约束力。

最后,作者从政府主导和程序民主相结合;加强会计准则制定部门的独立性;加强监管,强化会计准则的实施机制;完善证券民事赔偿法律体系,保护投资者权益和加强会计准则和非正式制度的契合度等四个方面提出了相应的建议。

目 录

第 1 章 导论	1
1.1 选题的背景与意义	1
1.2 文献综述	6
1.3 研究方法和思路.....	17
1.4 研究重点、创新与不足.....	19
第 2 章 会计准则制度变迁及其演化博弈的基本理论	24
2.1 会计准则制度变迁的基本理论.....	24
2.2 演化博弈的基本理论.....	38
第 3 章 中国会计准则制度变迁的演化博弈分析	52
3.1 中国会计准则的变迁历程.....	52
3.2 中国会计准则变迁的博弈前提及特征.....	65
3.3 中国会计准则演化博弈的正式制度和非正式制度环境.....	72
3.4 中国会计准则制度变迁的演化博弈分析.....	87

第4章 国际会计准则制度变迁的演化博弈分析	95
4.1 国际会计准则的变迁历程	96
4.2 国际会计准则演化博弈的制度环境	100
4.3 国际会计准则变迁的演化博弈分析	111
第5章 会计准则制度变迁演化博弈的经验总结	140
5.1 典型经济事件对会计准则制度变迁的演化博弈 经验分析	140
5.2 潜规则对会计准则制度变迁的演化博弈分析	151
5.3 游说对会计准则变迁的演化博弈分析	165
第6章 研究结论及政策建议	181
6.1 研究结论	181
6.2 对中国会计准则体系发展的政策建议	184
参考文献	194
后记	201

第1章 导 论

1.1 选题的背景与意义

1.1.1 选题的背景

在过去的几十年，会计准则（本书所提的会计准则是个广义的范畴，包括会计准则和会计制度）历经变迁。美国会计准则在制定过程中，准则制定机构先后从会计程序委员会（CAP，1938 ~ 1958 年），到会计原则委员会（APB，1959 ~ 1972 年），至现今的 FASB（1973 年至今），几经更迭。期间的具体会计准则伴随着经济的起起落落，成为利益集团竞相博弈的对象或政界、业界推卸责任的替罪羊。为何每一次经济萧条的背后都意味着会计准则制度变迁的新一轮启动？为何具体会计准则总是在利益集团的游说中左右摇摆？会计学者们开始思考这些问题，在斯蒂芬·A·泽夫（Stephen A. Zeff）的 *Accounting Standards Setting Theory and Practice* 一书中，对于美国会计准则演化过程中的重要转折点做出了清晰的描述，深入剖析了会计准则变迁背后的政治力量，而政治因素的背后实则是各利益集团经济利益的博弈过程。

中国会计准则的演化进程是否循着和西方同样的变迁路径？随着经济全球化和国际资本市场的相互融合，国际会计准则在西方各国的广泛运用，中国会计准则的变迁就是在这一经济背景下开始

的,从1985年的《中外合资经营企业会计制度》到2006年推出的“1+38”项《企业会计准则》,中国的会计准则走过了一条由“局部借鉴国际惯例”到“与国际会计准则全面趋同”之路。目前中国正面临和欧盟的“完全市场经济地位”谈判的关键时刻,从“全面趋同”走向“等效”已是箭在弦上,背后的推手依然是经济利益所致。当我们将中国会计准则的制度变迁置于大的宏观经济背景下,不难发现,会计准则的制度变迁不过是30多年来整个经济体制变迁的一个组成部分。改革开放以来,中国会计准则历经了1981年、1985年、1989年、1992年、2001年和2006年的多次重大改革,一方面是模仿西方的会计准则,另一方面是“摸着石头过河”,先试点,再推广。

经济转轨与经济全球化的双重背景,为我们提供了研究中国会计准则变迁的两个思路,一方面是会计准则变迁与国内博弈,会计准则作为一种利益计量和资源再分配的重要工具,对利益集团会产生较大的影响,博弈行为也就应运而生,如制度与对策、两本账、外企游说、证券市场重组、规避摘牌等,这一博弈进程中的会计准则体现了渐进式变迁的特点。另一方面是会计准则变迁与国际接轨,由于中国的出口贸易依存度较高,深度融入国际经济一体化,对于一个面临全球化而实施会计准则变迁的国家而言,会计准则作为国际经济运行规则中的重要组成部分,与国际接轨是唯一的选择,这一选择体现了强制性变迁的色彩。

本书主要立足于经济转轨与全球化背景,从会计准则变迁的国内、国际两个视角来勾勒描绘中国会计准则制度变迁的基本面貌。而演化博弈论作为研究有限理性人互动行为的理论,是制度分析中最有潜力的发展方向,为我们提供了一种在动态和交互影响的环境中分析会计准则制度变迁的思路。会计准则是经济制度的重要组成部分,经济转轨与经济全球化的特殊背景要求我们从政府是会计准则的供给地位出发构建会计准则变迁的国内博弈分析模型,确定中

国会计准则变迁过程中博弈的参与人、结构和均衡等要素，分析中国会计制度变迁中博弈主体的战略地位及战略选择。

同时，我们还应看到在中国会计准则变迁历程中，了解影响其演化进程的相关因素，如正式制度和非正式制度，对于我们这个有着深厚东方文化积淀的处于转轨进程中的发展中国家，具有重要的理论意义。较之于西方，非正式制度对于中国会计准则变迁的影响更大。如：经济领域的“潜规则”盛行、制度非中性和约束的不可置信等因素都在相当程度上影响了会计准则的变迁进程，由此导致了会计领域秩序和会计准则之间的差异，也正是这些因素在会计准则变迁的演化博弈进程中扮演了重要的角色。

1.1.2 选题的意义

1.1.2.1 理论意义

随着制度经济学理论和博弈论等分析工具的运用，从经济学和博弈论的角度对会计准则变迁问题进行理论研究正在成为一个新的研究领域。目前，中国在经济社会转型期的会计信息失真问题严重，造成了经济秩序的混乱，影响了社会主义市场经济的健康发展。在这一背景下，从演化博弈的角度对会计准则变迁问题进行理论研究，对于诠释中国会计准则变迁中的复杂问题，克服经典博弈论中完全理性假设的困窘具有较强的理论意义。

(1) 以有限理性为基础，诠释会计准则变迁的现实情况。演化博弈论是以达尔文的生物进化论和拉马克的遗传基因理论为基本思想，在有限理性的基础上，以参与人群体为研究对象的分析工具，强调动态是群体行为达到均衡的调整过程，均衡是暂时存在的，非均衡才是现实常态，系统可能具有多个均衡点，到达哪个均衡点取决于进化的初始条件和进化路径。该理论的核心概念是复制动态的进化稳定策略和最优反应动态策略。演化博弈论是博弈论和演化经济学结合的产物，它把博弈理论分析与动态演化分析结合起