

中国会计准则的 制度经济学分析

曹霞

著

本书在前人研究的基础上，
沿着中国现行会计准则的性质、目标定位、
价值导向及其执行效果这一思路对中国会计准则
这一正式制度进行了较为系统的经济学分析。

ZHONGGUO KUAIJI ZHUNZE
DE ZHIDU JINGJI XUE FENXI

中央民族大学出版社
China Minzu University Press

中国会计准则的 制度经济学分析

曹霞 著

ZHONGGUO KUAIJI ZHUNZE
DE ZHIDU JINGJI XUE FENXI

中央民族大学出版社
China Minzu University Press

图书在版编目 (C I P) 数据

中国会计准则的制度经济学分析/曹霞著. —北京: 中央民族大学出版社, 2012. 5

ISBN 978 - 7 - 5660 - 0183 - 2

I. ①中… II. ①曹… III. ①会计制度—制度经济学—研究—中国
IV. ①F233. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 067602 号

中国会计准则的制度经济学分析

作 者 曹 霞

责任编辑 岑 梅

封面设计 汤建军

出 版 者 中央民族大学出版社

北京市海淀区中关村南大街 27 号 邮编: 100081

电话: 68472815(发行部) 传真: 68932751(发行部)

68932218(总编室) 68932447(办公室)

发 行 者 全国各地新华书店

印 刷 厂 北京春飞无限彩色印刷技术有限公司

开 本 787 × 1092 (毫米) 1/16 印张: 13.375

字 数 210 千字

版 次 2012 年 6 月第 1 版 2012 年 6 月第 1 次印刷

书 号 ISBN 978 - 7 - 5660 - 0183 - 2

定 价 30.00

版权所有 翻印必究

内容提要

会计信息质量是困扰社会经济生活的历史性的、全球性的课题，这一问题在中国表现得尤为突出。因此，强化会计准则规范成为中国的现实选择。会计准则的制定与实施节约了人们进行会计信息交流活动的费用，减少了会计信息环境的不确定性及因选择披露方式不同而可能出现的机会主义行为，为人们运用会计信息进行决策提供了有保障的制度框架。本书在前人研究的基础上，沿着中国现行会计准则的性质、目标定位、价值导向及其执行效果的思路对中国会计准则这一正式制度进行了较为系统的经济学分析。中国现行会计准则的目标是基于信息不对称的现实情况下，通过统一规范企业财务会计行为，促使企业生成和披露与以投资者为代表的信息使用者决策相关的、真实反映企业财务状况和经营成果及其受托责任履行情况的会计信息，以实现政府制定和实施会计准则的终极目标：效率、公平和稳定。然而，现行会计准则在与国际会计准则趋同的过程中，虽然堵塞了我国原有会计准则的一些漏洞，但同时又为企业特别是上市公司的盈余管理留下了更大的弹性空间，这在一定程度上影响了会计信息使用者的经济决策，不利于整个社会经济的平衡发展。因此，在准则制定者不断完善会计准则指南的同时，政府相关部门应强化对现行会计准则执行情况的监督机制的建设，同时加大对违规者的民事惩处力度。

前 言

会计信息质量是困扰社会经济生活的历史性、全球性的课题。在经济学理论发展的历史长河中，有关政府监管与自由市场之间的论战，自经济学问世以来就一直没有中断过。同样地，会计信息处理与披露也经历了从自由资本主义时代的“自由放任”到现代资本市场高度发展的现实社会状况下的“严厉监管”的嬗变。在 2008 年美国金融危机引发的全球性经济危机日益蔓延的现实情况下，政府加强会计信息质量监管的呼声与日俱增，强化会计准则规范成为中国的现实选择。因此，进行政府规范会计信息的研究或者说对中国现行会计准则规范进行研究不仅具有重要的理论意义，而且具有重要的实践价值。

本书是在本人博士论文的基础上修改而成的。多年来的会计学教学使我深深地爱上了这一学科，而多年在会计师事务所参与年度会计报表审计的执业经历，又使我对会计信息质量对社会经济活动的影响有着切身的感受。在攻读博士学位时，我的专业是制度经济学，因而我毅然决然地选择了会计制度的经济学研究作为我博士论文的选题范围。

现代世界可以说是一个由全球资本市场引领和掌控的全球性的市场体系，而资本市场有效运行的基础是具有透明度的、充分的信息。国内外会计舞弊案件的层出不穷及其危害之大，次贷危机的爆发及其危害之深远，会计监管不力难逃其咎并不断引发了人们对会计监管的思考。其实，早在 2005 年，世界范围内就掀起了一场全球会计准则趋同的风暴，很多欧美国家以不同的方式采纳国际准则。在中国经济日益融入世界经济体系的背景下，会计国际趋同已成为大势所趋、潮流所向，是中国经济迅猛发展引进投资与对外投资双重需要的体现。中国政府很早就认识到会计准则全球趋同的必然性，因而，在政府有关部门的大力推进下，2006 年，经过各方的努力，中国终于搭建起了与中国国情相适应同时又充分与国际财务报告准则趋同的、涵盖

各类企业（小企业除外）各项经济业务、独立实施的会计准则体系，并于2007年起首先在上市公司执行。这次企业会计准则的变革是中华人民共和国历史上会计制度变革力度最大的一次，推出的具体会计准则数量之多、推出的速度之快为世所罕见。它包括1项基本准则、38项具体会计准则和会计科目、会计报表各1项。会计准则的制定与实施可以节约人们进行会计信息交流活动的费用，减少会计信息环境的不确定性及因选择披露方式不同而可能出现的机会主义行为，为人们运用会计信息进行决策提供了有保障的制度框架。

虽然影响会计信息质量的因素很多，除了会计准则本身的质量高低之外，还有诸如上市公司治理结构、法治水平以及资本市场效率和社会经济的市场化程度等，但本书仍力求对中国2007年开始执行的会计准则体系本身及其执行4年的效果作一探讨。本书在前人研究的基础上对中国现行会计准则的性质、功能、目标定位、价值导向及其执行效果进行了较为系统的制度经济学分析，重点探讨了中国会计准则政府主导和管制的特点及其原因。

全书共分六部分。

导论，就本书研究的选题背景、研究方法、研究的理论基础以及全书的整体结构、创新之处和研究的难点进行简单的介绍，同时对有关本研究课题的国内外研究进行系统的梳理。

第一章，运用纵向的和横向的对比分析相结合的方法对中国现行会计准则的性质、目标与功能及其导向定位进行了制度经济学分析。中国现行会计准则是构建在政府强制力基础之上，协调社会各利益集团诉求的有关企业会计确认、计量及报告的公共行为规范；其目标定位于以高质量的会计信息供给来满足市场需求，要求财务报告在反映企业管理层受托责任履行情况的同时，更多地向会计信息使用者提供对决策有用的信息，以实现中国会计信息政府管制即政府制定会计准则的终极目标——推动社会经济发展实现效率、公平与稳定；同时，中国现行会计准则的制定实际上也面临着如何权衡规则导向与原则导向的问题，与国际范围内原则导向与规则导向相结合的“目标导向”趋势的出现相适应，中国现行会计准则以基本准则为核心指导原则，逐步构建各项规范性的具体会计准则，同时根据会计实务复杂程度和现实需要进行规范指南和解释公告的补充，最终形成一个以实现会计目标为导

向的完善的会计准则体系。

第二章，就中国现行会计准则与国际会计准则的趋同分别从概念框架的趋同和具体准则的异同进行了比较分析。中国企业会计准则体系在整体框架、内涵和实质上实现了国际趋同，并得到了有效实施，将中国财务会计工作提升到国际先进水平的行列，从而为实现中国会计准则与其他国家或者地区会计准则等效奠定了基础。但同时，现行会计准则与国际会计准则还有一些差异，这主要是考虑了中国现实的国情。

第三章，就中国现行会计准则从2007年1月1日在上市公司实施以来，对中国上市公司财务报告的影响主要从三方面进行了理论与实证分析。首先，现行会计准则对上市公司财务状况的影响，主要表现在对企业资产状况和股东权益的影响，使企业资产的价值构成更加合理，而其计量更具价值相关性，突出了“资产负债表观”。其次，现行会计准则对上市公司经营成果的影响，则主要表现在企业全面收益概念的体现。现行会计准则引入公允价值计量属性进行相关资产和负债的会计计量，并将其在会计期间内的变化计入当期利润。一些以前被排除在利润之外的项目在现行会计准则下也都作为利润项目确认，初步体现了“全面收益观”的现代业绩报告理念。这使得企业收益项目构成更加复杂，且波动性增加，汇总收益数据预测价值和决策有用性降低。现行会计准则的这种历史性变革，极大地影响了企业的财务成果，使某些上市公司的利润短期内发生剧烈变化，从而影响企业业绩评价的一贯性。最后，现行会计准则对上市公司其他会计信息披露的影响，主要表现在凸显了企业会计报表附注的重要性，增强了会计信息的透明度。

第四章，本章选择了盈余管理最大的制约因素——会计准则作为切入点，就中国现行会计准则的制度弹性即政策空间与上市公司盈余管理之间的互动关系进行了理论与实证研究。一方面延伸了学术界对盈余管理的理论研究，另一方面对现行会计准则实施四年来对企业盈余管理的影响实效做出相应的统计研究和评论。本书认为对投资者来说，现行会计准则可以说是一把双刃剑。

第五章，就如何提高中国现行会计准则制定与实施质量提出改进建议。基于中国法治不健全的现实，本书建议：首先，准则制定者应尽快完善和发布会计准则指南和解释公告；其次，政府相关部门一方面应强化对会计准则

执行机制的建设，即规范注册会计师审计，另一方面，应进一步明确监管目标，协调部门监管职责；最后，特别强调的是，应加大对现行会计准则违规者的民事惩处力度，加大其违法成本。

由于会计准则是一个复杂的系统工程，它不只是制定的问题，还涉及到执行和监管的问题，因此，本书对一些问题的研究和论述仍然不够深入和细致，对个别问题甚至只能谈而不论。再者，由于研究方法、思路等不可避免地会受到个人观点、认识的影响，或许书中有些观点不够妥帖，本书仍存在诸多不足，敬请学者专家及读者指正。

作 者

2011 年 12 月

目 录

导 论	(1)
第一节 本书的选题背景及意义	(1)
一、现代经济社会中会计信息日渐重要	(1)
二、会计信息的政府规范——会计准则成为现实的选择	(2)
三、次贷危机所引发的金融危机对会计准则提出新的挑战	(3)
第二节 本书的研究方法	(4)
一、规范研究与实证研究相结合的方法	(4)
二、纵向的制度变迁分析与横向的制度比较分析相结合的方法	(5)
第三节 本书研究的理论基础及相关概念的界定	(6)
一、信息不对称理论与会计信息的供求	(6)
二、会计准则概念的界定	(12)
第四节 前人思想综述	(14)
一、国外文献综述	(14)
二、国内文献综述	(17)
第一章 中国现行企业会计准则的制度经济学分析	(21)
第一节 中国现行会计准则性质的制度经济学分析	(22)
一、学界现有观点	(23)
二、现行会计准则的性质分析	(26)
第二节 中国现行会计准则目标与功能定位的制度经济学解析	(27)
一、中国现行会计准则的目标分析	(27)
二、中国现行会计准则的功能分析	(40)

中国会计准则的制度经济学分析

第三节 中国现行会计准则导向定位的制度经济学阐释	(43)
一、会计准则的两种传统导向及其特点	(43)
二、原则导向与规则导向会计准则的交易费用分析	(45)
三、中国现行会计准则的导向定位——以目标为导向	(49)
第二章 中国现行会计准则与国际会计准则的趋同分析	(52)
第一节 会计准则的国际趋同为历史发展的必然	(52)
一、国际会计准则委员会积极推进国际趋同	(52)
二、中国会计准则国际趋同的发展历程	(54)
第二节 中国现行会计准则与国际会计准则的比较分析	(55)
一、基本理念的实质性趋同	(56)
二、具体会计准则的差异分析	(72)
第三节 中国会计准则的国际趋同与等效为中国企业进入 国际资本市场融资和投资奠定了基础和平台	(77)
第三章 中国现行会计准则对上市公司财务报告的影响	(81)
第一节 现行会计准则对上市公司财务状况的影响	(82)
一、现行会计准则对上市公司资产项目及其价值的主要影响	(83)
二、现行会计准则对上市公司负债项目及其规模的主要影响	(93)
三、现行会计准则对上市公司所有者权益的主要影响	(96)
第二节 现行会计准则对上市公司经营成果的影响	(97)
一、对“营业成本”的主要影响	(97)
二、对期间费用项目的主要影响	(98)
三、对“非经常性损益”项目的主要影响	(100)
四、对“所得税”项目的主要影响	(103)
五、对“每股收益”项目的主要影响	(104)
第三节 现行会计准则对上市公司会计报表附注的影响	(106)
一、会计报表附注及其重要性	(106)
二、现行会计准则有关报表附注规范的重大变化及其影响	(108)

第四节 现行会计准则功能的初步显现及执行中发现的问题	(113)
一、现行会计准则功能的初步显现	(113)
二、现行会计准则执行中发现的问题	(118)
 第四章 中国现行会计准则弹性与上市	
公司盈余管理的经济学诠释	(122)
第一节 会计准则弹性	(122)
第二节 会计准则存在弹性的原因分析	(123)
一、理论基础的局限性使会计准则天生具有弹性	(124)
二、准则制定者的有限理性使会计准则弹性无法消除	(126)
三、经济后果性使会计准则制定不得不留下较大的弹性空间	(127)
第三节 会计准则弹性与企业盈余管理	(128)
一、盈余管理及相似概念的辨析	(128)
二、企业盈余管理的常见手段	(130)
三、现行会计准则对企业盈余管理的限制	(134)
四、现行会计准则为上市公司盈余管理留下的弹性空间	(135)
五、上市公司利用现行会计准则弹性空间 进行盈余管理的实证	(141)
 第五章 提高现行会计准则实施质量的对策建议	(151)
第一节 修订和完善会计准则	(151)
一、高质量的会计准则的标准	(152)
二、中国现行会计准则距离高质量的会计准则还有 一定的差距	(152)
三、中国企业会计准则向“高质量”迈进的建议	(155)
第二节 强化会计准则的执行机制	(169)
一、确保注册会计师审计的独立性	(170)
二、完善相关立法,强化注册会计师法律意识与风险意识	(173)
第三节 健全会计政府监管机制	(181)

中国会计准则的制度经济学分析

一、重塑市场监管理念,进一步明确监管目标	(182)
二、有效划分监管职责	(183)
三、完善民事赔偿制度,加大违规惩处力度	(186)
参考文献	(191)
后 记	(199)

导 论

第一节 本书的选题背景及意义

会计信息质量是困扰社会经济生活的历史性、全球性的课题。在经济学理论发展的历史长河中,有关政府监管与自由市场之间的论战,自经济学问世以来就一直没有中断过。同样地,会计信息处理与披露也经历了从自由资本主义时代的“自由放任”到现代资本市场高度发展的现实社会状况下的“严厉监管”的嬗变。在 2008 年美国金融危机引发的全球性经济危机日益蔓延的现实情况下,政府加强会计信息质量监管的呼声与日俱增,进行政府规范会计信息的研究或者说对中国现行会计准则规范进行研究不仅具有重要的理论意义,而且具有重要的实践价值。

一、现代经济社会中会计信息日渐重要

现代世界可以说是一个由全球资本市场引领和掌控的全球性的市场体系,而资本市场有效运行的基础是具有透明度的、充分的信息。会计信息作为主要反映企业财务状况和经营成果及其重大事项的经济信息,是市场上流动的众多信息中最重要的一部分。它作为一个信息系统,对引导资源的流动和配置有着独特的优势:对内而言,通过交流会计信息可以帮助经营者作出合理的经营决策,实现企业内部资源的合理组合及优化配置;对外而言,通过向社会披露会计信息,引导利益相关者根据已获知的会计信息做出投资选择,实现社会资源的有效配置与合理流动。高质量的会计信息有助于人们区分效益良莠的企业,降低利益相关者决策过程中面临的不确定性,促使社会资源的趋利性流动,最终达到改善资源配置效率的目的。反之,经过粉饰和

操纵的会计信息，可能会使投资者的利益受损，尤其是给中小投资者带来灾难性的后果，进而使中小投资者选择“以脚投票”的方式退出资本市场，最终导致资本市场规模萎缩并影响经济的发展。可见，会计信息为资本市场的正常运转提供了信息基础，对整个市场体系的健康有序发展和社会经济生活的稳定至关重要。

二、会计信息的政府规范——会计准则成为现实的选择

会计信息的不对称性，使得规范会计信息质量生成和报告成为各国政府公共规制的重大内容。在非对称性市场中，市场参与者决策的准确性取决于信息的相关性、公允性和完整性。资本市场作为现代市场经济的重要组成部分，也是一个信息市场，在这个市场中信息对于有关各方来说也是不对称的，股东、董事、经理各自拥有不同的信息，这种信息的非对称性和利益的不一致性，会产生经理人运用信息优势偷懒和谋取私利的机会主义行为。可见，会计信息不对称的特点，使其极易发生市场失灵而影响信息质量。而且，会计信息的获取虽有可能增加决策者的收益或减少风险的可能性，但是，信息的获取又需要成本，有时所付出的成本也许是非常高或者是无限的。因此，有必要通过非市场机制的介入即政府强制来规范会计信息的供给，于是，会计准则应运而生。正如著名会计学家葛家澍教授所说：“虽然有了高质量的会计准则，不一定确保高质量的财务报告。但是，反过来却可以说，没有高质量的会计准则，财务报告的信息质量必得不到保证。”^①

为了维护市场经济公平、公开、公正的竞争规则，促使企业加工和传递的财务信息能够达到真实与公允（True and Fair）的原则，进而取得外部各利益团体的信赖，政府相关部门就必须对会计信息的生成、加工和处理进行监管，这样企业会计准则应运而生。会计准则的制定与实施可以减少会计信息环境的不确定性及因选择披露方式不同所形成的机会主义行为，使得不同的信息使用者对同一经济事项可以形成一个合理可靠的预期，节约了人们进行会计信息交流活动的费用，为人们运用会计信息进行决策提供了有保障的

^① 葛家澍、胡振超、林浩：《会计作假是社会主义市场经济的公害》，载《财务与会计》，2000年第5期。

制度框架。

三、次贷危机所引发的金融危机对会计准则提出新的挑战

国内外会计舞弊案件的层出不穷及其危害之大，次贷危机的爆发及其危害之深远，会计监管不力难逃其咎并再度引发了人们对会计监管的思考。2008 年金融危机爆发后，国际社会一方面积极寻找应对危机的举措；另一方面也力图找出罪魁祸首。人们从次贷危机追溯到衍生金融产品，追溯到市场及市场信用，进而牵扯到会计准则和公允价值计量，公允价值计量成了金融危机的原凶之一，会计准则也成了金融危机的救“市”主。公允价值计量与金融危机的相关性，进而政府如何规范会计信息、是否修订会计准则成了金融界与会计界在危机拯救中的一个争议热点。到底会计准则与金融危机甚至与全球经济危机有何关系成为我们不得不回答的一个现实问题。

时至今日，无论是学术界还是实务界，对于政府规范会计信息规则的必要性普遍赞同，特别是在本次美国金融危机引发的全球性经济危机日益蔓延的现实情况下，对会计准则的质疑和加强会计准则对会计信息特别是企业风险信息披露的呼声日渐增强。但是对于如何规范以及规范的范围、规范的强度则众说纷纭，仍无定论。特别是在中国，现行会计准则于 2006 年 2 月发布，并从 2007 年 1 月 1 日起在上市公司开始施行，同时鼓励其他企业执行。现行会计准则执行 4 年的实践，是否如各界所期望规范了中国资本市场的会计信息，进而避免了或减少了资本市场上大量的财务舞弊或盈余管理行为就成为一个现实研究课题。同时，现行会计准则自 2007 年 1 月 1 日刚刚实行一年多，即遭遇一次全球性的金融以至经济危机，危机对现行会计准则提出了新的挑战，中国会计准则如何应对？

上述一系列现实的问题摆在我们面前。无论从理论研究出发还是从现实需要出发，现行会计准则的完善与会计监管模式何去何从都值得人们探讨，而且迫切性日渐增强。因而，对中国现行会计准则的制度经济学分析不仅具有重要的理论意义，而且具有重要的实践价值。

第二节 本书的研究方法

一、规范研究与实证研究相结合的方法

经济学方法论的演变和发展对会计学研究方法的发展演变产生着直接影响,这种影响大体可分为两个阶段:一是20世纪60年代末期以前,经济学方法论的讨论,主要是围绕着抽象演绎法和历史归纳法哪个更适合于经济分析而展开。在这一时期,会计理论研究也以这两种方法为代表。该时期的会计理论研究主要以描述性方法为主,注重会计理论之间的内在逻辑分析而忽视对已有会计理论研究成果的检验。如阿娜尼亚斯·查尔斯·利特尔顿(Ananias C. Littleton)和齐默尔曼(Zimmerman)认为会计理论主要是从会计实务中总结出来的,它强调“应该是什么”的问题。这种规范的会计理论研究从特定的价值判断出发,力求从逻辑高度概括出最优的会计实务应该是什么,进而指导会计实务。但规范性会计理论存在着致命的缺陷:虽然经过演绎推理得到的会计理论具有很强的逻辑性,但其结论在很大程度上受到研究者所依据的假设或前提的约束。二是20世纪70年代以来,在数理统计发展的前提下,西方经济学的主要流派研究方法已不再满足于定性的演绎或者归纳推理,而是纷纷用数学方法研究经济问题,数量模型研究成为当代经济研究的一个主流学派。在经济学研究方法的影响下,以詹森(Jensen)、瓦茨(Watts)和齐默尔曼等为代表的会计学者开始尝试一种新的会计理论研究方法——实证会计研究。^① 实证研究方法立足于客观存在的事实,解释和预测会计实务,验证已有的会计理论,它强调会计“是什么”,但得出的结论不能对会计实务起规范指导作用。实证研究方法被引入会计领域是会计学发展的必然,这对弥补规范研究的不足,进一步推动会计研究的发展,无疑有着重要意义。

研究方法是为研究目的服务的,规范研究与实证研究各具优缺点,没有

^① 周忠惠:《会计研究方法论》,西南财经大学出版社,1994年。

深入的理论分析，只是凭经验的归纳将不可能深刻理解会计规范的变迁过程，无法把握会计规范变迁中各内在环节之间的逻辑联系；而没有实证研究同样使理论显得苍白，缺乏现实经验的支撑。因此实证研究只有与规范理论研究相结合才有意义。本书根据研究的需要，采用了以规范研究为主，辅之以案例实证研究，因此在研究过程中始终贯穿规范研究与实证研究相结合的方法。

二、纵向的制度变迁分析与横向的制度比较分析相结合的方法

20 世纪 60 年代，新制度经济学，以罗纳德·科斯（Ronald Coase）、威廉姆森（O. E. Williamson）和道格拉斯·C. 诺思（Douglass C. North）等人为代表，从各经济学派中异军突起，大大提升了经济学对现实的解释力度。新制度经济学家认为，制度是内生的，它对经济增长的影响重大。出于安全 and 经济两方面的原因，制度为人类社会不可或缺，而且“无论是个人、团体还是政府，都是从自身利益出发并基于自身的成本收益计算来推动制度变迁”^①。本书在占有大量历史资料的前提下，运用新制度经济学的理论和方法，通过对不同时期中国会计准则的目标、内容与制度弹性的分析，探究中国会计准则发展变化的规律性特点与发展趋势。

比较是认识事物的基础，是人类认识、区别和确定事物异同关系的最常用的思维方法。适应国际一体化的现实趋势进行中国现行会计准则与国际会计准则的比较分析，找出中外会计准则的共性和差异，吸取国外会计准则的经验和教训为我所用，不失为一条捷径。本书将中国现行会计准则与国际会计准则进行比较分析，力图找出两者的异同与优劣，为中国会计准则的进一步改进寻求借鉴。

① 程恩富、胡乐明主编：《新制度经济学》，经济日报出版社，2005 年。