

会计契约本质与会计 规则变迁

**Study on the Contract Nature of Accounting and
the Change of Enterprise Accounting Rules**

刘丽娜 著

经济管理出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

会计契约本质与会计规则变迁 / 刘丽娜著. —北京: 经济管理出版社, 2008.4

ISBN 978-7-5096-0203-4

I. 会… II. 刘… III. 会计学 IV. F230

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 033195 号

出版发行：经济管理出版社

北京市海淀区北蜂窝 8 号中雅大厦 11 层

电话: (010) 51915602 邮编: 100038

印刷: 北京银祥印刷厂

经销: 新华书店

组稿编辑: 谭 伟

责任编辑: 张 马

技术编辑: 杨国强

责任校对: 超 凡

720mm×1000mm/16

19.5 印张 269 千字

2008 年 4 月第 1 版

2008 年 4 月第 1 次印刷

定价: 39.00 元

书号: ISBN 978-7-5096-0203-4/F·199

·版权所有 翻印必究·

凡购本社图书, 如有印装错误, 由本社读者服务部
负责调换。联系地址: 北京阜外月坛北小街 2 号

电话: (010) 68022974 邮编: 100836

目 录

摘要	1
ABSTRACT	1
第一章 导 论	1
一、问题的提出	1
二、基本假设与概念	3
(一) 契约人假定	3
(二) 资源的稀缺性	4
(三) 信息不完全与不对称分布	5
(四) 契约	6
(五) 外部性	7
(六) 规则	8
三、研究的逻辑起点	9
四、研究的创新和难点	10
五、研究的内容安排	11
六、研究范式与研究方法	13
(一) 实证研究与规范研究相结合的方法	14
(二) 历史与逻辑相结合、相一致的方法	15
(三) 均衡分析方法	16

(四) 比较分析法	16
第二章 会计相关理论分析	19
一、会计本质理论	19
(一) 会计工具论	20
(二) 信息系统论	22
(三) 管理活动论	26
(四) 受托责任论	27
(五) 会计契约论	31
二、会计规则变迁理论	41
(一) 规则变迁一般理论	41
(二) 会计规则变迁理论	56
第三章 企业契约理论与会计契约本质	65
一、企业契约本质	65
(一) 交易费用理论	66
(二) 团队生产理论	69
(三) 委托—代理理论	70
(四) 不完全契约理论	71
二、会计契约本质	74
(一) 会计契约本质的内涵	74
(二) 会计契约本质的分析	75
三、重新解读会计契约的本质	79
(一) 契约的一般理论分析	80
(二) 会计活动与关系交易	90
(三) 会计契约的关系性特征	94
(四) 会计契约的市场性特征	99
四、会计契约与企业契约的关系	106

(一) 企业契约的重要组成部分	106
(二) 会计目标与企业所有权结构	109
五、契约模型中会计人员的角色定位	116
(一) 会计人员独立论	117
(二) 委托人权益论	118
(三) 国家权益论	119
(四) 多重权益论	120
(五) 受托代理人权益论	120
第四章 会计规则与会计契约	123
一、规则的一般理论分析	123
(一) 规则的内涵	124
(二) 规则的构成	127
(三) 规则的功能	130
二、契约与规则的关系	133
(一) 多角度透视二者关系	133
(二) 契约的外在性表现	141
三、会计契约与会计规则的关系	143
(一) 会计契约的外在表现	144
(二) 会计规则的约束作用	144
四、会计契约的基本构成	145
(一) 相关概念辨析	146
(二) 正式会计规则	150
(三) 非正式会计规则	154
(四) 会计契约实施机制	156
(五) 会计规则制定权安排	160

第五章 企业会计规则变迁的契约理论框架	165
一、企业会计规则变迁机制	166
(一) 企业会计规则变迁动力	166
(二) 会计契约的工具性作用	173
二、企业会计规则变迁主体	179
(一) 企业会计规则需求主体	179
(二) 企业会计规则供给主体	190
三、企业会计规则变迁内容	196
(一) 正式会计规则	197
(二) 意识形态的作用	197
四、企业会计规则变迁环境	198
(一) 影响会计规则需求的因素	198
(二) 影响会计规则供给的因素	204
第六章 企业会计规则变迁分析	209
一、中国企业会计规则变迁的实证分析	210
(一) 1978~1991 年企业会计规则变迁的实证分析	210
(二) 1992~1997 年企业会计规则变迁的实证分析	220
(三) 1998~2004 年企业会计规则变迁的实证分析	227
(四) 2005~2007 年企业会计规则变迁的实证分析	238
(五) 小结	253
二、会计准则国际协调相关问题分析	254
(一) 会计准则国际协调分析	256
(二) 会计准则“中国特色”分析	262
第七章 结 语	269
一、几点重要结论	269

二、有待进一步研究的几个问题	270
参考文献	273
后 记	287

前 言

始于 20 世纪 90 年代初的会计改革，在向市场化的道路前进，并与国际会计准则接轨等方面取得了令人瞩目的成就：从会计规则的具体内容上来看，由最初的分行业、分所有制的一统到底的会计制度，到今天的在基本会计准则指导框架下的适用于所有企业的较完善的具体会计准则；从会计规则制定权合约安排的范式上来看，由改革初期的政府独享会计规则制定权合约安排，到今天的由政府、企业、注册会计师共享范式的会计规则制定权合约安排。但是，在这一市场化进程中也出现了不少的问题，如企业和注册会计师合谋违反会计规则制造虚假会计信息且屡禁不止的现象。这一现象的发生严重损害了广大投资者对企业所提供会计信息的信任，导致投资决策失误和社会资源的无效配置等问题。要想从根本上解决这些问题，运用传统的会计理论，很难作出令人满意的解释，这就需要我们对会计理论进行创新。进行会计理论创新，离不开对会计实践的归纳和总结，也离不开其他学科的支持。本书借助于经济学、法学和哲学的有关理论，运用契约这一框架，对会计是什么、会计与会计规则的关系进行了重新审视，并把企业、市场和政府都纳入了会计规则变迁的分析范围，作者试图通过对这些会计基础问题的研究，获得一些解决现实问题的依据。

契约首先是一种普遍的社会生活现象，而不仅仅是经济现象，它是整个人类文明的产物。霍布斯契约方法论的出现改变了人类公共生活的制度建构和思维模式。市场经济最本质的制度特征乃是经济关系的契约化，市场化的改革就是一个主体间的契约关系逐步普遍化并取得支配性地位的过程。会计制度作为一项重要的产权制度，在中国经济市场化的过程中，契

约论的知识结构和方法论特色也深刻地影响着它的理论结构和制度模式。改革开放后，中国的社会结构发生了深刻的变化。与此相适应，经济生活中层出不穷的新业务和新活动不断涌现，为涵盖这类新业务、新活动，并适应经济全球化的发展趋势，中国会计改革高潮迭起，成效显著。但会计信息失真、注册会计师职业道德约束软化等现象却屡禁不止。从表面上来看，这些现象的发生是由于没有按会计制度进行操作所引起的；究其深层次的原因，这些问题的发生归根到底都与契约关系的不完善有关。

本书的研究思路是：

通过论述会计与企业的关系，找出恰当的切入点——会计的契约本质，并利用契约经济学的有关理论对会计的契约本质进行重新解读，得出会计契约也具有市场性和关系性等契约共性，为进一步分析会计规则的变迁打下了基础。“制度是以交易为基本单位的”，因此对制度的分析应从交易活动开始。如何整合会计规则与会计交易活动是作者进行研究时首先应解决的一个问题。会计活动是围绕会计信息而发生的行为，它包括了会计信息使用权的让渡，根据交易的定义：“凡是涉及人们之间权利让渡的行为都是交易。”那么会计活动也应是一种交易活动，对会计活动进行规制的就是会计契约了。传统会计理论的建立是以新古典经济学为基础展开的，将企业看成是一个生产实体，会计的主体是作为一个整体的企业。因此传统会计理论认为，会计活动的重点在于企业对于它与市场之间发生的交易进行利益确认、计量、记录和报告，以及利益管理。但是现实中的企业行为并不是以企业整体利益为目标导向的，而是由构成企业的各个参与者的具体行为所决定的，因此以新古典经济学为基础展开的会计理论研究成果并不能很好地指导会计实务。现代企业理论把研究的视角投入到构成企业整体的内部利益关系网络之中，这种利益关系既是企业利益相关者之间的产权关系，又是企业利益相关者之间形成契约关系的基础。在此基础上形成的会计理论认为，会计活动的重点不仅在于企业对于它与市场之间交易的确认、计量、记录、报告和利益管理，还在于利用会计对不同利益相关者之间的利益冲突进行协调。实践证明，以现代企业理论为

基础进行的会计研究，所得出的结论能够较好地指导会计实践。

通过对契约和规则关系的研究，找出会计契约与会计规则的关系：会计规则是会计契约的表现形式。以这一结论作为基础，我们可以将会计规则的变迁放在契约框架中进行分析。在诺斯的制度变迁模型中，制度变迁是以新合约替代旧合约的方式表示出来的。在初始契约安排后，威胁点、风险态度和谈判实力的变化开始发生。在短期契约中，这种变化的后果并不明显，但这也并不意味着，每个人对现有的规则和合约安排都满意，只是由于改变合约参与者游戏的相对成本和收益使得这样做不值得（诺斯，1994）。在长期契约中，这种变化所导致的调整有两种情形：一种是当契约过程出现不能达到合作的预期剩余时，契约双方可能会考虑重新谈判，对原有的契约关系进行调整；另一种情形是当契约的初始安排不与改变了的威胁点、风险态度、谈判实力结构相容时，契约双方也可能会重新谈判。这两种情形的发生都是由环境因素变化造成的，但这些因素相对于某一契约而言，都是外生的变量，它们通过对契约中对应内生变量的影响，从而使各会计契约参与者的预期成本和预期收益发生变化，产生规则由不均衡走向均衡的动力。从理论上讲，资源所有者选择进入某一契约是想获得比将同一资源用于其他地方更多的收益，将契约各方能够获得的这种差额进行加总，便可得到契约所带来的超额利润——“契约租金”。对于会计规则的变迁而言，资本市场中任何一个参与主体都不会偏离这样一种状态：参与某一会计契约追求“契约租金”的边际成本的增加等于其在现有契约中能够得到的边际收益的增加。

在前两部分所构造的理论和框架下，本书的最后一部分分析了我国1978~2007年会计规则的变迁，最终得出的结论是：随着产权主体的多元化，契约谈判重新进行，威胁点、风险态度和谈判实力的变化，会通过契约内对应变量的相对关系成为“内生的”，从而会计契约的各参与主体对成本—收益的预期进行调整，进而产生再建立合约的动力，会计规则的变迁体现在会计契约中占强势地位的一方或几方的利益。

现代会计理论研究目前正处于转轨时期，以新制度经济学为理论基础

研究我国会计的市场化道路无疑在评价和引导我国会计制度改革方面有着重要的意义。我国的会计改革是应经济改革的要求而进行的，一开始改革的目标和边界就很明确，就是要建立与社会主义市场经济相适应的会计制度。改革的初始条件是在其他经济制度安排已发生了变化，人们意识到会计制度的滞后阻碍了经济的发展而做出的适应性调整，具有明显的不稳定性和过渡性。目前在我国会计改革的实践过程中，会计契约的各参与主体并不都积极地参与到其中，这种局面造成了我国的会计规则不是社会各界博弈的结果，而主要是由政府这一强势集团所制定。实际的情况是政府机构的利益倾向得到了较好的体现，而其他主体的利益在一定程度上被忽视，会计规则自然也就会被违反从而形成会计信息失真的局面。由于规则的完善不在于形式，而是取决于它是否充分体现各当事人的意志和利益，是否充分实现了各参与者的激励兼容。要在过渡时期设计一套完整的机制保证会计规则建设的正确方向和有效执行，必须在规则形成阶段吸收各界利益集团的参与。

本书的出版得到了山东省自然科学基金（Y2006H22）和山东省软科学项目（2007RKB194）的资助。

作者

2008年1月

摘 要

制度变迁是一个利益的重新分配和配置的过程，是单个行为主体为谋求在现存制度下得不到利益的原因而产生的。会计规则变迁不仅仅是一个纯粹的技术过程，还涉及法律、经济、意识形态背景，是一个复杂的政治经济过程。其内在发展依赖于会计计量水平的改善和经济学理论水平的提高。比如，计算机技术在会计领域的应用，使会计信息市场化成为可能，会计活动的交易成本降低；从外在层面来看是为了得到契约所带来的超额利润——“契约租金”（陈国富，2002）。会计规则作为经济制度结构中的组成部分，一直处于一种“配角”地位，高度依附于其他制度安排，所以对会计规则进行研究的学者较少。国内外进行相关研究的包括：刘峰（1996，2000）、杨时展（1998）、曲晓辉（1999）、栾甫贵（2004）分别对企业会计规则本身的变迁作了研究；蒋义宏（1998）讨论了1985~1997年中国股市发展对会计规则本身的影响；项兵（1998）分析了中国会计规则改革的趋势；希米尔（Hilmy，1999）分析了中国1949~1993年会计环境的变迁和会计制度改革中的一些概念；项怀诚（1999）对中国1949~1999年会计的发展历程进行了描述。总体看来，这些研究主要存在以下几个方面的问题：①研究时间较短。主要集中在1993年“两则两制”实施以后，主要研究内容集中在有关规则的讨论。②研究的深度和广度不够。从已有的文献可以看到，有关会计制度相关环境、中国会计制度国际协调方面的研究较多，但较少将会计制度放在整个经济制度结构中进行研究。③缺乏理论基础。任何学科的建立和发展都离不开特定理论基础的支持，由于进行会计基础理论的研究较少，自然难以进行会计制度理论基础的探讨。

回顾我国会计改革和会计制度变迁,不难发现这样一个事实:改革开放后,特别是在实行社会主义市场经济体制以后,中国的社会结构发生了持续而深刻的变迁,最大的变化是中国社会的整合开始由行政性整合向契约性整合转变,原有的以身份关系和准身份关系为基础的经济政治关系正逐步被自由合意的契约关系所取代。与此相适应,经济生活中层出不穷的新业务和新活动不断涌现,为涵盖这类新业务、新活动,并适应经济全球化的发展趋势,中国会计改革高潮迭起,成效显著。但会计信息失真、注册会计师职业道德约束软化等现象却屡禁不止。这些问题的发生同企业所处的制度、市场和企业治理环境密切相关。因此,我们应该立足于企业经营者、政府和市场,研究它们对会计规则的影响。而要解决这些问题,我们必须从规则背后的契约关系入手。在研究的过程中,我们借助于契约提供的平台,把企业、政府和市场都纳入了分析的框架。在这一框架下,那些历来为经济学家和会计学家所关注而又未能获得很好解决的问题,都得到了令人耳目一新的诠释。现代企业理论,把研究的视角投入到构成企业整体的内部利益关系网络之中。这种利益关系既是企业利益相关者之间的产权关系,又是企业利益相关者之间形成契约关系的基础。本研究通过论述会计与企业的关系,找出恰当的切入点——会计契约本质论,运用新制度经济学的制度变迁与契约的关系理论,审视我国 1978~2007 年的会计规则变迁,最终得出这样的结论:随着产权主体的多元化,契约谈判重新进行,威胁点、风险态度和谈判实力的变化,会通过契约内对应变量的相对关系成为“内生的”,从而会计契约的各参与主体对成本—收益的预期进行调整,进而产生再建立合约的动力,会计规则的变迁体现在会计契约中占强势地位的一方或几方的利益。更重要的一点是已有的关于会计规则的研究把制度直接视为契约,这虽然强调了制度的契约属性,但掩盖了契约对于制度及其变迁的特殊意义——制度是契约的外在表象;制度变迁是契约关系调整的结果。有鉴于此,本研究的另一目的在于在会计活动(交易)——会计本质(契约)——会计规则(制度)的关系链中,揭示本质是契约的会计与会计规则之间的逻辑关系。

本研究的创新之处在于：首先，突破了以往会计研究往往是就会计论会计。全书从经济学有关理论出发，深刻认识会计的本质特征——会计就是一种契约。无论是会计理论研究还是会计应用研究，都必须有一定的理论基础作为指导。这些理论基础，主要包括哲学、经济学、管理学与法学等。契约作为法学和经济学研究的一个范畴，它把有关会计信息交易的各方都纳入了分析框架，能从更深、更广的层次上对规范会计信息交易的会计规则的变迁进行研究，并找出会计规则变迁的动力源，为会计研究提供了更宽阔的平台。其次，总结了会计规则的发展规律。本书提出了会计规则是会计契约的表现形式，会计契约是会计规则供需实现均衡的工具的观点，并根据所掌握的资料对这些观点进行论证。会计规则的发展是由其背后的会计契约关系调整所决定，而会计契约关系调整又与各参与方的力量对比和它所处的环境有关。完整、系统、动态地把握会计规则的内涵及其演变规律，增强会计规则设计的科学性和运用的自觉性、有效性，提高会计规则的理论性等无疑是非常必要和重要的。最后，站在整体性和系统性的角度研究会计规则。以往关于会计规则的研究，主要是基于国家统一会计制度的内容和方法、会计制度与会计准则的关系研究等。会计规则作为会计契约的外在表象，它的变迁是由会计契约关系的调整所决定，随着产权主体的多元化，契约谈判重新进行，使会计规则的变迁体现在会计契约中占强势地位的一方或几方的利益。将企业、政府和市场都纳入分析框架，揭示了会计活动背后各企业契约参与者之间的关系，又从契约关系的调整出发研究会计规则的变迁，实现了从系统性和整体性角度研究会计规则的理论问题和建设问题，构建了会计规则的理论体系。

各章内容和主要观点如下：

第一章导论。主要是提出问题；立论的一些基本的概念和假定；阐述研究方法；分析研究的逻辑起点；说明全书的整体结构以及本研究的创新和研究的难点。

第二章理论铺垫。包括新制度经济学的制度变迁理论、公共选择学派的制度变迁理论、国内外关于会计规则变迁和会计本质的有关理论。指

出：新制度经济学的制度变迁理论，对制度变迁的研究忽视了对外部环境的研究，使制度变迁的有关理论不能很好地与外部环境相结合；公共选择学派的制度变迁理论，虽然对利益集团及其利益关系进行了探讨，但并没有揭示利益冲突的结果。国内外关于会计规则变迁的研究，大致可分为五个流派：技术手段论；经济后果论（政治过程论）；企业收益分享论；公共合约论；会计治理理论。前三种观点都是以新古典经济学为基础展开的，将企业看成是一个生产实体，认为会计主要是为企业服务的。其研究的重点，在于企业对于它与市场之间发生的交易进行利益确认、计量、记录和报告以及利益管理。但是，现实中的企业行为是由构成企业的各个参与者的具体行为所决定，并不是以企业整体利益为目标导向的。第四种观点虽是以现代企业理论为基础展开讨论的，但认为“会计准则的性质是一份公共合约”，它掩盖了契约对于制度及其变迁的特殊意义。第五种观点认为会计规则的变迁完全就是一场博弈的结果。这种博弈均衡论能够很好地解释非正式会计规则的变迁，但对于正式会计规则变迁的解释却显得苍白无力。

第三章探讨会计的本质、作为契约的会计与企业契约的关系及会计契约自身所具有的特点。现代企业理论认为，企业的本质是一组合约关系的联结，会计是作为企业契约推行机制的必要组成部分而存在的；在企业的所有参与者中，经营者处于所有契约的核心，由此会计契约可以理解为企业经营者与内外部的利益关系人在地位平等、意志自由的前提下签订的契约；会计契约具有关系性契约和市场性契约的特点。

第四章探讨会计契约与会计规则的关系。在这一章中，从一般意义上的规则入手，探讨契约与规则的关系——规则是契约的外在表现，进而得出会计规则是会计契约的外在表现这一结论，为进一步在契约框架内分析会计规则的变迁打下了基础；对会计契约的基本构成进行了简单的讨论，勾画出了会计契约的基本框架。

第五章在第三章和第四章的基础上，推导出会计规则变迁的契约范式——会计规则变迁是会计契约关系调整的结果，会计规则变迁体现了会

计契约参与者力量对比中占强势地位的一方或几方的利益。从而将政府、注册会计师、市场上的投资者和企业经营者都纳入了分析的框架；并且，对各主体参与会计契约的特点进行了论述。

第六章以中国 1978~2007 年企业会计规则变迁和会计规则的国际协调为案例，对第三、第四章提出的理论进行验证。在这一章的阐述中，作者运用所构建的理论框架，分别对我国体制改革过渡期（1978~1991）；体制改革初期（1991~1997）、体制改革近期（1998~2007）的会计规则变迁和会计准则的国际协调历程以及会计准则的“中国特色”等问题进行了实证分析。为了凸显 2006 年会计准则的变迁是为了适应股权分置改革而进行的，作者又把体制改革近期（1998~2007）划分为：股权分置改革前（1998~2004）和股权分置改革（2005~2007）两个时间段；同时从契约角度对世界范围内会计准则的国际协调进行了诠释。

第七章是对研究结论的总结和尚需进一步研究问题的说明。

ABSTRACT

The institution change is a process in which profit is redistributed and redispensed, and is caused by not satisfying the individual behavior subject's demand for profit under the existing system. The change of accounting rules is not only a purely technological process but also a complicated political and economic process which concerns law, economy, and ideology. The inner development of accounting rules depends on the perfection of accounting measurement level and the increase of economic theory level, for example the application of computer to accounting, which makes accounting information marketable and reduces the transaction cost of accounting behaviors. In terms of its outer layers, is for seeking superprofit- "contract rent" brought about by contract (Chen Guofu, 2000). As a component of economic system, accounting rules have been in the supporting position and greatly attached to the arrangement of other rules, so there are quite few scholars doing research in this field. There are following scholars who have done some related research in this field: Liu Feng (1996, 2000), Yang Shizhan (1998), Qu Xiaohui (1999), Luan Fugui (2004) have respectively done some research on the changes of enterprise accounting rules themselves; Jiang Yihong (1998) has talked about the influence of Chinese stock market development from 1985 to 1997 on accounting rules themselves; Xiang Bing (1998) has analyzed the trend of Chinese accounting rule reform. Hilmy (1999) has analyzed the changes of accounting environment from 1949 to 1993 and some definitions of