

# 改良会计的理想如何成为现实

■ 汪一凡

尽管笔者将《改良现代会计方案》(以下简称《方案》)定位于“改良”,力图 and 电流一样“走最小抵抗路线”,尽管这将是不可逆转的变革,但“理想”如何成为“现实”,取决于有关的利益集团成员所投出的是什么“票”、什么时候投出的以及投出后会产生什么影响,这决定了会计变革的趋势和进度。由此可见,我们所能做的,只是尽可能广泛地传播理念,尽可能吸引更多的有识之士自觉地参与进来,尽可能采取各种措施、发动各方面的力量,以加速现代会计模式的改良进程。以下试对各利益集团略做分析。

## 一、财务报表使用者

财务报表使用者包括与会计主体相关的广泛的利益集团,例如投资者、债权人和证券监管部门等,他们是《方案》最可依靠的、最有积极性的强大推动力量。我们需要做的,只是纠正他们原来被“净利润”误导了的理念,回到一听就懂的“赚钱”常识上来。那么,他们将通过“用手投票、用脚投票”等方式形成巨大的外部压力,迫使会计不得不变革。财务报表使用者中的投资者,因“身家性命”之所系,必然担忧被ERP扭曲了的“资产保护”功能的会计现状,也将对会计信息化的健康发展施加有力的正面影响。

## 二、中国会计准则制定机构

对于中国的会计准则制定而言,最重要的,是必须形成中国自己的会计准则体系,并以“中国方案”的影响力,深度参与到国际会计准则的制定过程中去。这里,首先要对一国的“国内会计准则”与“国际会计准则”的关系略做分析。

笔者在《方案》的后记《会计“西学东渐”百年盘点》中指出:“就会计领域而言,以1905年为标志,意味着中国人当了100多年的‘老学徒’,梦醒时分,回首一望,才发现有很多东西,‘西洋师傅’自己也没想清楚,也在‘摸着石头过河’,实事求是地说,我们费力从西方取来的,并不完全是‘真经’。”而现代会计模式之所以每况愈下,达到目前“礼崩乐坏”的极点,考察后可以发现,这些问题大致发端于美国模式主导(或影响)世界会计的20世纪。更详细地考察后还可以发现,这和美国财务会计准则委员会(FASB)在会计准则制定中习惯于“玩政治”、

不惜让“专业的理性”屈从于“强势集团的政治需要”有关。它在“财务会计准则公告”的制定中,沿用了美国的立法惯例——“正当程序”(due process),其大致的步骤是转引自葛家澍、林志军主编:《现代西方财务会计理论》第47页,厦门大学出版社,1990年):(1)FASB确定应予以考虑的议题;(2)成立专题性技术研究小组,在与会计界和工商界交流联系的基础上,编写有关议题的讨论备忘录(DM);(3)发表讨论备忘录,给予60天时间(或更多)征求评论;(4)举行公众听证会,邀请各界代表就讨论备忘录进行质询或争论;(5)FASB在书面评论和听证会基础上编制财务会计准则“公布草案”即“征求意见稿”;(6)公开发表公布草案,在30天内征询意见;(7)举行第二次公众听证会讨论公布草案;(8)完成上述各项步骤后,根据实践情况进行决策:A.正式发表“财务会计准则公告”(SFAS);B.继续修改公布草案;C.完全放弃该项议题。

以上过程实质上是各种社会集团表达其支持或反对的意见、提出修正案、施加其影响并达到相对平衡的过程,FASB采取了“能通过就发布,通不过就拖、就放弃”的策略。也就是说,在很大程度上,美国公认会计原则的制定是一个政治过程。井尻雄士教授指出“理论这东西有点像直线,可以弯曲。实际上,利害当事人不是常常把它加以弯曲吗?但谁把它弯曲,谁就有论证的责任……并且,试图把理论付诸实践的学者愿望和利用该理论得到好处的当事人的愿望相吻合的现象也是屡见不鲜的。正因为如此,所以理论和实务的互相结合、互相妥协就成为美国会计发展的重要因素之一”。(转引自李柱锡摘译:《美国会计发展的新动向》,《会计学刊》1986年第3期)

由此看来,国际会计准则的制定大有必要改弦易辙,脱离以“美国模式”为主要蓝本的方式。因为美国的政治环境并不等同于世界上所有国家的政治环境,要把在一国社会环境中形成的准则普遍化,成为“放之四海而皆准”的样板,本来就是不可能的。在美国模式已经出了大问题并将世界会计引入“错弊百出”歧途的今天,如果继续采用这一蓝本,更凸显荒唐之处。

国际会计准则与一国国内会计准则的最大区别,在于其跨越不了“国家主权”的壁垒,因此不可能具有强制执行力,只能通过游说各国“求同存异”来扩大其影响,充其量只能起到良好的参考文本的作用。所以,国际会计准则本应由国际大家庭

来共同撰写，做到“谁说得对就听谁的”。在文本的内容上，应当最大限度地淡化“政治性”等社会文化差异因素，注重和提升作为共性的“技术性”因素，“是否科学”则是能否入围的最重要的评判标准。

经过多年努力，中国制定的会计准则与国际会计准则的“求同”程度已相当高了。最大的好处是可以没有困难地相互对话；最大的坏处则是难免因“过滤”不足，连其中的“垃圾”也一并引入。依笔者之见，在金融危机爆发后的空前压力之下，美国会计界已经着手进行的或正在酝酿的变革，因急于“过河”，似乎明显地乱了章法，具有相当的随意性，而这些变化又迟早会波及到国际会计准则。在这样的国际环境中，对于中国会计准则而言，切忌盲目跟进。此种做法最大的风险在于，毫无预见性的应变措施将来肯定要不断调整。如果盲目跟进后，一旦别人又变了，难免跟着“朝令夕改”，将中国会计拉进更深的泥潭中。

在中国会计准则制定中，已经有了“求异”的成功案例，那就是关于现金流量表的会计准则，只有中国既要求按“直接法”提供主表、又要求按“间接法”提供附表补充资料“将净利润调节为经营活动现金流量”。根据这样的要求，经过两个不同途径独立得到的“经营活动产生的现金流量”，要符合以间接法为主导的“殊途同归”验证，代表企业自身造血功能的“经营活动现金流量”总金额才是可信的，才能将经过验证的主表另做编排，得到增值了的“溢余现金表”，提供现金流会计的核心指标。可见，经过深思熟虑的、有科学依据的“独树一帜”，自然是领先于世界的成果，可以示范、引领国际会计准则向着“科学化”发展，从而有助于各国会计准则的“趋同化”。

实际上，可以“独树一帜”的举措还有许多，举其要者如下：

1. 为了“现金制”与“应计制”的双轨并行，亟待建立关于溢余现金的会计准则。首先是现金流量表格式的改变，例如，将“支付股利、利润或偿付利息支付的现金”细分为“支付股利或利润的现金”和“偿付利息支付的现金”，更有助于读者分别考察。其次是提供便于现金流量表编制的会计核算指南，等等。

2. 审核修订与利润核算有关的会计准则内容，便于利润表走下神坛，转型为预测性报表；对于资产负债表项目，强调要有资产的实物数量作为支持，强调“数量/金额”双重登记的重要性。

3. 一旦为公司集团单独建账核算的新方案得到广泛认可，便亟待建立关于公司集团会计核算的会计准则，也亟待重新审视原有的关于企业合并与合并报表的会计准则，清理其中不再合用的内容。

4. 审定认可“中国流复式簿记方案”。例如，《企业会计准则》中关于“会计记账采用借贷记账法”的强制性措辞，由于已经完成统一各种记账方法的历史使命也可考虑取消。

从会计史上看，世界会计中心是在不断转移的。“日本学

者从会计通史的角度，提出了‘会计世界一周论’，认为不同国家在不同时期对会计发展做出了不同的贡献：14世纪至15世纪为意大利；17世纪为荷兰；19世纪为英国；20世纪为美国 and 德国。”（[荷兰]海涅著《会计史》“译者前言”，中国商业出版社 1991年9月）。日语中的“一周”，就是“循环”或“风水轮流转”之意，进入21世纪，世界会计中心该“花落谁家”，哪个国家会成为新的“领头羊”，已是令人瞩目的问题了。

“趋同”绝不是无条件地盲目听从，中国应当拿出大国风范，通过科学的国内会计准则体系，对国际会计准则的制定发挥示范和影响作用，肩负这一历史使命的中国会计准则制定机构，自然“任重而道远”！

### 三、会计实务界

由于人类社会有“静者恒静”的惯性定律，部分实务界人士难免会有“一动不如一静”的懒散心态。但会计造假已经引得怨声载道，世界性金融危机的爆发又使得在其中粉饰太平的“公允价值”脱不了干系，会计界所面临的处境之尴尬、所承受的行业内压力之大是空前的，迫使我们必须找到新的出路。

实际上，面对会计实践中“净利润可多可少”、“现金流量表从来就不准确”、“合并报表自己都不信”和“库存明细账失控”等现象，实务界的许多有识之士已经深感“窝囊”，奋起求索解决之道了。既然如此，惯性定律的后半句“动者恒动”将发挥作用，改良方案就将作为备选项进入视野，引发持续的变革了。

### 四、会计学术界

随着会计版《皇帝的新衣》谢幕，标志着中国会计“取经时代”的终结，“造经时代”的开始。此后至少几十年，会计学术界（包括理论界与教育界）都有做不完的事，都需要开拓性和创新性的研究，这比一味地抄袭西方，心情要舒畅得多。

首先，企业会计准则的背后，事关财务会计模式的塑造，需要理论界与实务界联手探索。具体地说，从公司上市条件的重新修订，到财务报告的编制和审计、企业价值的评估标准等，都需要充分的理论探讨，其成果可作为会计准则制定机构和市场监管机构等的可靠后盾，经有关机构认可即而成型。

其次，由于引入“溢余现金”这一核心指标，财务会计自不必言，管理会计学和企业理财学也都会得到长足发展的空间，而这两个领域由于不必受现有会计准则的制约会发展得更顺畅，从理论研究到教材体系都需要重大变革，需要我们与实务界一起进行广泛和持久的探索。

总之，中国会计已经进入“造经时代”，需要我们每个人的共同努力，完善“中国会计方案”，进而影响“世界会计方案”！

（作者单位：厦门大学管理学院会计系）

责任编辑 李斐然