

关于会计准则的性质与制订

厦门大学 刘峰

会计准则是由“会计”与“准则”复合而成。如果将准则解释为行为的标准或依据,会计准则就是会计人员进行会计工作所应遵守的标准;如将准则理解为测试、计量的标准,会计准则就应该是对会计人员所完成的工作进行测试、评价的尺度和标准。它们的区别在于对会计准则解释的角度不同:前者是从会计行为主体——会计人员的主动性出发,强调会计准则是会计人员在进行会计活动时所应遵守和执行的标准,它是对会计人员的主动要求,是对会计行为的一种过程约束;后者是将会计人员放在被动的立场上,对已完成的会计活动进行检查、评价时所采用的标准。当然,在实际执行过程中,二者是无法绝对分开的。如果采用某一标准去评价、检查一定的行为,该行为主体为了能在检查、评价时取得令人满意的评价意见,往往会自觉地按评价标准行事;同样,如果要求某一主体按照一定的标准去完成某一活动,那么,对该主体完成情况的评价,也应该采用同一标准或与该标准基本一致。因此,现行的会计准则既是会计人员编制财务报表的规范,也是注册会计师审计财务报表的依据。

一、关于会计准则的性质

会计准则的性质究竟是什么?或者说,人们制订、执行会计准则,希望达到什么样的目的?对这一问题的回答,应当从会计准则的产生谈起。

1. 从会计准则的产生谈起

就世界范围而言,最早诞生会计准则的国家,当数美国。而美国会计准则的产生,又是与1929—1933年的经济大危机密切相关的。

大危机使得整个美国经济陷入崩溃的边缘,作为投资者的美国公众,遭受了巨大的损失。1932年4月参议院所举行的关于股票交易的听证会认为,财务信息的充分披露将有助于防止错误表述,并建议采用英国公司法的模式。罗斯福总统接受了这一建议,于1933年和1934年分别通过了《证券法》和《证券交易法》。

按照《证券法》的规定,那些希望公开发行证券的企业,必须充分披露影响其证券及发行的所有重大事项,以保护投资者的利益不受损害。而为了有效地执行《证券法》,依照《证券交易法》的规定,美国证券交易委

员会于1934年宣告成立。

证券交易委员会受美国国会的委托,负责管理、解释与证券有关的主要法律,并对符合证券法规要求的公司进行管理。其主要职责之一,就是制订上市公司所必须遵守的会计规则(rules),并监督其执行。

熟悉美国“公认会计原则”发展历史的人都应当知道,证券交易委员会成立后,将制订会计规则的权力转授给了会计职业界,自己保留了最终的否决权。以美国注册会计师协会为代表的民间职业界,经过长期的努力,建立了一套较为完整的“公认会计原则”,美国的会计准则因此而产生。

由此可见,会计准则产生的最初目的,是为了保护高度发达的资本市场上投资人的利益免受不良会计实务的损害。

2. 从会计准则制订的现状来看

美国在会计准则的制订过程中,先后出现过三个准则制订机构,前两个组织分别为“会计程序委员会”和“会计原则委员会”。它们之所以被取代,原因是多方面的,其中重要原因之一,就是它们的成员主要来自各大会计公司,在准则制订过程中,容易受到大会计公司及其客户的影响,不能全面代表各方的利益,特别是不能反映财务报表使用者的利益。因此,财务会计准则委员会于1973年成立。

财务会计准则委员会是独立于注册会计师协会之外的,它具有较高的独立性。具体包括:(1)财务会计准则委员会不再直接由注册会计师协会任命,而是由财务会计基金会任命。并且,财务会计基金会也只是任命财务会计准则委员会的委员,它不能干预财务会计准则委员会会计准则技术方面的问题。这样,财务会计准则委员会在组织结构上享有较高的独立性。(2)财务会计基金会为财务会计准则委员会筹措足额的资金,保证它在工作中不依赖外界机构的资助,从而免受外界资助机构的影响。(3)为了最大限度地减少赞助者对财务会计基金会的影响,基金会不接受任何一笔超过五万美元的捐款。

财务会计准则委员会具有广泛的代表性,体现在:(1)财务会计基金会由八个赞助团体所构成,每个团体

都有成员代表其利益。除了这些团体外,财务会计基金会还可以任命来自其他部门或团体的自由成员,如银行联合会长期有一名成员参与财务会计基金会的日常工作。(2)建立了财务会计准则咨询委员会,成员来自几乎所有关注会计准则的行业和部门,他们定期(每季度一次)与财务会计准则委员会的委员们商谈会计准则制订等问题。(3)财务会计准则委员会不再是注册会计师协会的“一家天下”,财务会计准则委员会成立之时,7位委员中,必须要有4位注册会计师或具有这方面工作能力的代表。在80年代,这一数字被降低到3位,以便吸引更多的其他职业团体的代表参与。(4)财务会计准则委员会在准则制订过程中,反复征求各方意见。特别是根据1977年4月“会计准则制订结构委员会”所提交的报告,将准则制订中的一些主要会议公开,以便公众了解准则制订的过程,并参与到准则制订的工作中来。

尽管如此,财务会计准则委员会在准则制订过程中,仍然受到来自各方面的干涉。如财务会计准则委员会1984年将员工补偿性认股权会计处理问题,列入准则制订的日程表。在80年代中后期,财务会计准则委员会经过一系列研究,于1993年6月公布草案,将补偿性认股权列作费用。草案公布后,收到了1700多封反馈意见信,其中,反对者居多。在1994年3月所举行的6场公开听证会上,也遭到普遍反对。最后,财务会计准则委员会宣布,将“强制”揭示改为鼓励“自愿”揭示,这才勉强过关。其中,自90年代初起,由于企业的反对和企业游说的结果,国会参众两院对此也颇有兴趣,并举行多次听证会;财务会计准则委员会还收到来自参议员和众议员的数十封个人来信,对补偿性认股权的处理(甚至包括财务会计准则委员会存在的意义)提出指责;政府经济委员会主席、财政和商业委员会秘书长等公开发表讲话,反对财务会计准则委员会的准则草案,证券交易委员会的委员也公开谴责费用化的处理。

泽夫在讨论证券交易委员会和财务会计准则委员会的关系时指出,一般来说,证券交易委员会都将通过其对上市公司所拥有的绝对权力,强制上市公司执行财务会计准则委员会所通过的各项准则。因此,企业为了保证自己的利益,在财务会计准则委员会制订准则之前或过程中,就通过各种可能的方式,影响准则的制订,以最大限度地体现自己的利益。

由于会计准则具有经济利益后果,在准则制订过程中,一些受影响的利益集团,通过各种渠道,对准则的制订施加影响,以最大限度地保护自己的利益。这使得会计准则成为各方利益斗争、妥协的产物。因此,可以说,现行的会计准则实际上发挥着利益保护与协调的作用。财务会计准则委员会也认为,应期望准则制订

者能代表所有团体,而不仅仅是某些集团。

二、关于会计准则的制订

对会计准则性质所持的观点不同,将会产生截然不同的思路:

第一,既然会计准则是技术性的,它就有可能达到完善、有序、系统、内在一致等。事实上,以美国为代表的会计准则发展历史表明,到目前为止,这一完善的准则尚未出现。一些学者在经过反思之后,认为:其根本原因在于缺乏一套有效的理论作指导,如果有一套自身内在一致、又能指导会计准则制订的理论,将有助于“完善”的准则的出现。在这一思想的指导下,当前各国的会计准则制订机构,纷纷投入大量的人力、物力,制订用来检验并指导会计准则制订的“财务会计概念结构”。美国的财务会计准则委员会从1978年至1985年,共发布了6号财务会计概念结构。此后,澳大利亚、加拿大、英国、国际会计准则委员会等国家与国际性组织,纷纷效仿,制订各自的概念结构。由此可以推断,这些机构仍然在相当程度上认为,会计准则是一种技术性手段,其目的在于通过准则的实施,有效地促进、完善会计实务。

会计准则技术观也表明:寻求完善一致的准则,是一种学术上追求真理的过程。换言之,只要具备科学、合理的理论,再加上有效的准则制订程序,就可以制订出完善的准则。因此,准则的制订机构、制订程序,都不是问题的核心。

第二,由于会计准则具有经济后果,因此,最完善的会计准则,并不一定代表了最公允的经济后果。由于经济人的自利行为和某些利益集团的存在,现实生活中被采纳的往往也不是具有最公允经济后果的经济行为。恰当的思路应该是寻求一种能达到帕累托最优的会计准则,即使会计准则的经济后果最公平、合理。英国会计长期所提倡的“真实与公允”,符合这一要求。

从准则的数量和体系来看,赞成会计准则具有经济后果的研究者们,往往避免提出一套完整的会计准则框架体系,而只是就事论事,具体讨论某一准则的经济后果问题。所可能有的提议,往往是未来应如何制订会计准则,以及在会计准则制订过程中如何考虑有关各方的经济利益,它们不可能给出若干个准则。

对准则制订机构,要求其能充分代表有关各方的利益,特别是社会上占强势的利益集团的利益。美国会计准则制订机构的几度变迁,以及当前财务会计准则委员会的构成,也印证了这一推论。而至于准则制订的程序,要能充分听取有关各方的意见。美国财务会计准则委员会在制订准则过程中采用的所谓“充分程序”,就是经济利益协调观的充分体现。

(责任编辑 星邦 凤梧)