

证券市场的会计规范

作者：许萍

一、经济法规是会计规范的法律保障

证券市场是市场经济的重要组成部分，国家为了维护其正常经济秩序，通过立法、执法等手段来贯彻其管理意志，是证券市场有效运行的客观条件。国家通过有关法规对证券市场的有效运行加以规范，实际上就是通过某种法制力量治理证券市场。世界各国管理证券的历程表明，国家有关经济法规是证券市场会计规范的组成部分。没有《公司法》、《证券法》，没有有关法规性的操作规范，就很难形成良好的会计规范。在规范会计信息披露方面，证券立法主要确定三方面规定：强制披露、强制审计、法律责任。

1844年，英国颁布了《联合股份公司法》，会计信息披露制度初步得以建立，其后对《公司法》进行了多次的修订，对会计规范提出了详细的要求。英国作为一个采用自律证券监管体制的国家，除《公司法》外，证券交易所制订的证券上市规则，亦对会计信息披露作出了进一步的要求，发挥着重要的监管作用。1933年，美国颁布了《证券法》，其目的在于使投资者得到在美国证券市场上所发行的证券的全面、公正的信息。该法倡导充分披露原则，要求公司出售新证券给投资者时，必须真实、详细地提供本公司的财务状况、经营成果、证券销售条件及其他有关资料，以使投资者能够在充分掌握信息的基础上作出明智的投资决策。继此之后，美国又于1934年颁布了《证券交易法》，该法在规范证券交易市场的同时，进一步坚持了充分披露原则。在作出上述规定的同时，《证券法》和《证券交易法》先后授权联邦贸易委员会和证券交易委员会（SEC）制订会计规范。1938年证券交易委员会正式授权会计界制定会计准则。

我国是在借鉴各国作法的基础上加以融合的，我们在借鉴美国《证券法》及《证券交易法》的基础上，将发行市场与交易市场的规范统一体现在一部立法中，而非就发行市场规范与交易市场规范分立两法；与此同时，我国还参照英国的作法，在1993年4月颁布《股票发行与交易管理暂行条件》及1998年12月颁布《公司法》（在《证券法》颁布之前，前者代行其责），对会计信息披露予以规范。在上述基本证券立法之外，我国还分别就会计规范与审计规范制订《会计法》和《注册会计师法》。

二、会计准则是会计规范的核心

会计准则的目标是为了保持一国、一地区经济秩序正常运作的需要，促进全社会经济资源的合理配置与利用，规范所有经济组织的会计行为，如企业会计准则、非盈利组织会计准则等。而证券市场会计规范的目标是为了加强证券市场的综合治理，保护广大投资者的权益，防止利用证券发行与交易从事欺诈舞弊牟取非法所得，提高证券市场的有效性，促进资本的合理流向，引导公开发行证券的公司的会计行为朝着健康方向发展。会计实践的历史已经证明，会计规范中最具体、最基本的是那些用来合理指导会计实务的观念形态，以及解决会计确认、计量、报告等产生会计信息过程的操作指南。否则，会计规范只是一种抽象的观念，空洞的条文。会计准则是会计实践的经验总结，会计活动应遵循的规范和标准，会计准则之所以成为会计规范的核心内容是因为：它对证券市场中应予公开披露的会计信息提出了质量要求，对证券市场中必须承担信息披露义务的会计个体提出了处理会计业务的标准，也为参与鉴证这些信息的注册会计师提供了执业指南，同时又成为其职业的保障。

会计准则往往是顺应证券市场会计规范的要求产生和发展，以至成为当今世界各国、各地区，以及国际证券市场会计规范的核心。会计准则与证券市场的发展、证券市场的会计规范有着密切的联系。在我国，证券市场的兴起和蓬勃发展，直接推动了我国会计改革的进程。首先，证券市场的发展修正了会计目标，使我国会计由单一的政府导向开始移转为投资者与政府并重的导向。其次，促进了会计准则和制度建设。证券市场的发展直接推动了会计准则和新会计制度的诞生。截止到2001年12月，财政部已经正式颁布16个具体会计准则，其中大多数是针对证券市场的需要而制定的。例如，琼民源事件导出了我国第一个具体会计准则——《关联方关系及其交易的披露》（1997年）；股票市场中大量的收购兼并等资产重组活动推动了《投

资》、《债务重组》、《非货币性交易》等准则的出台。

三、会计信息披露制度是实施会计规范的有效措施

证券市场的有效性是以会计信息披露制度为基础，建立会计信息披露制度，亦即会计信息披露管制。其基本要求为：（1）强制要求公司披露会计信息；（2）公司会计信息披露需经审计鉴证；（3）违反会计信息披露制度者应受法律制裁。这一制度设计的核心思想归结为一点便是：促使证券市场会计信息披露保质保量，有助于投资者作出理性的经济决策。

会计信息披露制度兼具会计规范和审计规范的性质，但主要体现为会计规范。尽管同为会计规范，会计信息披露制度有别于会计准则，其规范的侧重点置于披露要求上，对于所披露会计信息的确认和计量则一般由会计准则作出直接规范。从我国的情况来看，会计信息披露规则由证监会制订，而会计准则由财政部制订。以目前的情况而言，双方在会计规范方面的工作还是较为协调的，而且在业已组建的会计准则委员会中，证监会首席会计师亦是7名委员之一，这有助于增进彼此间的会计规范方面的协调性。会计信息披露规则与会计准则的这种分工是大体存在的，但这种分工不可能是泾渭分明的。以美国SEC为例，SEC将会计准则制订权转授予会计职业界，但这并不意味着SEC对会计确认与计量撒手不管，如果会计职业界未能对相关会计实务作出及时规范，或者其意见与SEC有分歧，则SEC仍可能通过颁布会计信息披露规则而介入会计确认与计量领域。

四、独立审计制度是会计规范的必要保证

审计作为一种监督机制，对证券市场中会计规范产生重大影响。

首先，审计的监督职能是规范会计信息披露的必要保证。一方面会计信息披露制度应该确保信息披露能够做到公开、有效、及时和充分。通过注册会计师不偏不倚、公正的鉴证，确保信息披露的质量，使得所披露的会计信息具有一定的相关性和可靠性。另一方面，是为了揭露和报告对财务报告内容有直接影响的重大欺诈舞弊和非法行为。注册会计师在执行审计业务时，必须设计和实施一些专门的审计程序，测试和分析存在舞弊行为的可能性，以发现重大欺诈舞弊行为。

其次，注册会计师审计的鉴证职能是对公司提供的财务报告是否公允地反映公司财务状况和经营成果，提出一个独立的、公正的鉴证意见。

再次，审计的独立性是审计在会计规范中发挥监督职能和鉴证职能的基本条件。没有审计的独立性，审计的监督 and 鉴证职能就形同虚设，会计规范也就难见成效。审计的独立性表现在两个方面：一是注册会计师在审计过程中的内在独立性，或称实质上的独立性；二是注册会计师作为一种职业的外在独立性，或称形式上的独立性。

作者单位：福州大学会计系

（责任编辑：李海）