

会计准则制定不完全性的比较思考

文/王和友

会计准则制定中的各个因素组成了会计制定模式，会计制定模式的运行过程中存在着各利益集团的博弈，因此维持各个利益集团的利益，使博弈的结果最终达到均衡就取决于制定模式中各个因素的性质，独立性，代表身份等。而在不同的法律框架，政治体制，经济结构，发展程度和文化背景等的影响下，各国的会计准则制定过程的各因素间存在不同的差异性，所以制定的会计准则的权威性、可行性、独立性就有所区别。下面就从我国同英、美两国的会计准则在制定模式中的一些主要因素进行比较来分析。

一、我国与英国、美国在会计准则制定机构上的比较分析

1、会计准则制定机构在各国的设定的形式是个具特点的。但基本上可以将它们划分为三类，分别是官方机构、半官方机构和民间组织。可以说这三种形式的机构在现阶段各国的运用中都存在自身的优缺点：

一个国家在会计准则制定机构的选择上，主要取决于市场、政府和社会团体三方面。因为会计准则具有经济后果，使得其制定过程必然引起各利益集团的关注和干涉，会计准则自然就成为各利益集团协调关系的产物。

美国会计准则制定机构经历了从“会计程序委员会”（CAP）、“会计原则委员会”（APB）到“财务会计准则委员会”（FASB）的演变，现在由FASB负责制定会计准则。美国会计准则的制定是在证券交易委员会的授权监督下，有会计职业团体主持的，FASB是一个相对独立的机构，它归属于由6个职业团体代表所组成的“财务会计基金”（FAF），美国会计准则的制定是由民间机构负责制定，但政府对其日常运作及其制度的准则拥有监督权和最终否定权，准则的制定也是建立在发达的资本市场以及成熟的会计理论和实务基础上的在这个过程中，每个利益相关的实体都能在准则的制定博弈中积极参与并贯彻其经济意图。同时促进准则的完善和发展，这是一种渐进式的发展。

英国会计准则的制定机构经历了“会计准则筹划委员会”（ASSC）、“会计准则委员会”（ASC），到新的“会计准则委员会”（ASB）的演变，现在由ASB负责制定英国的财务报告准则。英国会计准则制定机构由纯粹的会计职业民间组织发展成一个“半独立”的机构。

而我国的会计准则是有财政部制定的，由于体制，传统等情况的限制，形成的是典型的官方制定模式，从博弈的角度看政府在利益集团中处于绝对强势地位，就会将国家利益放在首位，具有明显的政治经济色彩，在制定具体准则中不由地会考虑财政收入，是一种国家利益保护倾向，势必影响会计准则的中立性。而作为重要利益相关者的上市公司管理当局在制定博弈中却没有本身该有的积极主动参与性，他们只会在制度形成后从中寻找漏洞，每当状况出现时，制定当局机构就不得不马上对准则进行修订和完善，使得会计准则的形成路径是政府制定制度，到经济主体利用其不足机会行事，到政府的进一步完善。所以说，如果代表性过窄，会计准则可能出现偏向性，同时也会影响准则的长期实用性和可行性。应当认识到在我国目前的实际情况下这是一种必须的经历过程，这是一种合理但缺乏效率的制度形成过程。

二、会计准则制定人员的比较分析

在美国的财务会计准则委员会中，有7名专职委员：3名来自职业会计（注册会计师）界，2名来自实业界，学术机构和政府各一名。可见，FASB的成员来自社会各界，而且7位委员全是专职人员。英国ASB成员来自于会计师事务所、律师事务所、证券交易所、银行和上市公司等多方面，英国会计准则制定机构的9位成员中，除ASB主席和技术主任是专职人员外，其他都是兼职人员。我国的会计准则由财政部制定，但具体参与制定的人员也并不仅仅局限于财政部官员，还包括通过世界银行技术援助资金聘请的由德勤国际会计公司有关人员组成的国外咨询专家组和由学术界、政府部门，企业界等代表组成的国内咨询专家组。

因此，上述的各个国家在会计准则的制定人员的组成方面有来自各界的利益集团的代表的参与，这样在制定可以有效的做到对各个利益集团之间的利益进行协调。但是各利益集团参与准则制定的程度的大小和施加影响的大小还是存在比较大的差别的。

三、准则制定程序比较分析

会计准则制定程序包括会计准则起草、讨论、征求意见、批准和发布的全过程以及所采用的方法。会计准则的质量，与它的制定程序密切相关。所以各个国家的会计准则制定程序一般都具有类似的一些步骤，但各个国家在制定中会计准则制定程序中所体现的公开性和理论的支持方面却存在差异。

美国FASB制定会计准则，采用的是“充分程序”（due process），它包括以下8个具体步骤：

步骤：

- (1)筛选报告的问题并确定列入委员会日程表的项目；
- (2)任命由会计界和工商界谙熟会计知识的人员组成专题研究组。财务会计准则委员会的技术人员在向专题研究组进行咨询的基础上，拟订一份关于所报告问题的讨论备忘录，讨论备忘录陈列基本问题和所考虑的基本方法；
- (3)讨论备忘录向公众公开至少60天，以便公众审验；
- (4)举行公开听证会，以征求各种可能的情况下准则的优点和缺点的意见；
- (5)根据所收到的各种口头和书面的意见，委员会拟订一份要制定的财务会计准则公告的征求意见稿。与讨论备忘录所不同的是，征求意见稿明确表明委员会对所报告问题的明确态度；
- (6)征求意见稿至少向公众公开30天，以便公众审验；
- (7)再次举行公开听证会，以收集关于征求意见稿优点和缺点的意见；
- (8)委员会再次根据所收到的各种口头和书面的意见，作出决定：①采纳征求意见稿，并作出正式的财务会计准则公告；②对征求意见稿进行修改，并再次遵循“充分程序”；③、推迟发布准则并将项目保持在日程表上；④不发布准则，并竟该项目从日程表上取消。

同样，英国从讨论备忘录到准则征求意见稿全部对外公开，必要时还举行公开听证活动等，基本上，英国在会计准则的制定程序中也采用了充分程序。

美国财务会计准则委员会的讨论备忘录向社会公众传递了该项目中所存在的问题以及可能解决的途径，这些内容不带有任何财务会计准则委员会的倾向性意见，而且给公众提供了一个相对稳定的反馈意见的时间，征求意见的时间最低限度为90天。可以说，美国和英国在制定程序过程，就是公众充分参与过程，也是充分运用公众知识的过程，这也是高质量会计准则的制度基础。

而我国会计准则起草人根据自己掌握的资料以及德勤咨询专家组提供的比较研究报告起草的研究报告，没有向社会公众公开。会计准则的制定过程中有着保密性的特征，我国会计准则起草拟订过程对普通公众而言却是保密的，缺乏多次征求的环节，对于准则制定过程中背景材料和讨论情况也是很少向外界披露，这使有动力参与准则制定的利益相关者被拒之门外，而且我国会计准则向社会公众征求意见的时间也不过稳定，我国在会计准则的征求意见时间安排方面没有固定的规定，实际中各会计准则征求意见的时间也很不相同，

会计准则制定过程还有依附性的特点，整个准则制定过程对政府机构存在依附性，过于依赖政府机构必然带来较多官方干预，这时会计准则制定这样一个技术性强的过程而言，必然影响其质量水平。

四、比较借鉴与启示

在我国忙于与国际会计准则接轨的今天，制定出高质量水平的会计准则因从我国具体国情出发，着力于对我国准则制定机构的重组、准则制定人员结构的调整、准则制定程序的改善以及“概念框架”的建设等。积极并有选择地借鉴美国的发达国家会计准则的制定模式，建立起适合我国国情又能与国际会计先进准则接轨的会计准则。

第一，在保证权威性的基础上，增强会计准则制定机构的独立性

恰当的准则制定机构是应有广泛的代表性和相对的独立性，并能维护决大多数人的利益的。所以在选择官方机构、半官方机构还是民间组织来制定会计准则要与我国的具体国情相联系。目前，我国的民间会计职业组织规模和水平都有限，以至在会计准则制定的完全性还未具备。所以，我国以财政部来制定会计准则在目前还是一个比较好的选择。可以依靠政府的强制性和权威性来有效地协调各方的利益，减少准则可选择的空间。但从美国机构变换的历程来看，独立性的趋向显而易见的。应此，在不减弱政府权威性的前提下，我国官方机构在准则的制定上应充分利用民间组织在准则制定上的专业性和公正性。在技术等方面减少干预，而拥有最终的选择和否定权。

第二，增强会计准则制定人员的广泛代表性和提高专业素质

高素质的代表性广泛的会计准则制定人员是保证会计准则的可行性和公正性的重要条件。我国的准则制定人员中在政府官员、理论界的代表比较多。而企业界的参与却相对比较少，这样不利于各经济利益团体在会计准则的制定中作用的发挥。所以，一方面在制定人员的构成中，要吸纳更多的专职的财务会计专家可以从注册会计师的队伍中筛选参与人员。另一方面，国家在培养专业人才的投入中，设置各种会计教育机构，加强和提高会计人员的职业道德和工作热情。

第三，增强会计准则制定过程的公开性和公众的参与程度

准则制定过程需要的是利益团体的积极参与，因为会计准则的制定过程既是各方利益的博弈过程。而在我国即使是上市公司这样的利益相关者也很少参与到这过程中。使得存在准则参与博弈的主体不齐全的状况。而应让政府与企业公平、公正、公开的环境下多次博弈，使得它们各自的利益得到更好的维护。这就要建立在各方掌握的信息相对充分的基础上，所以会计准则制定机构在制定准则的过程中增加其公开性，虽然不可以照搬英、美等国家的准则制定的“充分程序”，但我们可以借鉴其科学的方面，如为公众提供稳定而且比较充足的反馈意见的时间，在有必要的情况

下，举行公开听证会，在所收集的反馈意见的处理上，准则制定机构要给予充分的重视，这必将使会计准则更具有公众接受性与科学性，同时也可有效减少准则实施过程中的障碍。

第四，建设“概念框架”，加强会计理论的指导

英、美等国家在会计准则的制定中都相续形成了建立在会计理论和财务会计“概念框架”，并在此基础上，指导制定会计准则的制定，用于保证各项准则之间内在一致和首尾一贯。而我国会计准则制定模式中基本会计准则充当了“概念框架”的角色，相当于提供了原则。所以当前我国应建立自己完善的“概念框架”，以加强对会计具体准则的指导。

总之，我国会计准则制定和完善过程，在借鉴国外经验的同时应充分考虑我国的政治、法律、经济制度，并结合我国社会公众整体素质以及民族文化习惯（作者单位：中国船舶重工集团公司第七一二研究所）

相关链接

新会计准则下资产组的认定及其减值与会计核算实务操作探讨
财务管理人才面临的环境及财务管理人才培养模式的完善
企业监管的有效形式：财务总监委派制建设与发展探讨
财务分析与“鱼刺图”分析的融合与应用
加强内部审计，发挥审计管理职能
会计准则制定不完全性的比较思考
新会计准则执行过程中对企业的影响
市场经济条件下军队财务信息化建设的基本构想

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站，所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料，均为集团经济研究版权所有。

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：（010）65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心