

提高会计准则科学性的若干探讨

□郑 真

近年来，上市公司财务造假案件的频频发生，给我国尚未成熟的证券市场带来了极大冲击。对于会计信息失真问题，学术界从完善公司治理结构、加强证券市场监管以及提高对违规行为的处罚力度等方面提出了众多对策。然而，会计准则的科学性问题并没有引起足够的重视。本文从会计准则具有“经济后果”的观点入手，对该问题进行探讨。

一、会计准则具有“经济后果”

会计信息是揭示企业的经营业绩，进而在企业利益相关者之间进行利益分配的主观依据，而会计信息首先是由会计准则规范的，从这一意义上讲，会计准则具有某种“经济后果”。主要表现在：（1）影响投资人和债权人的财务决策，从而改变其与企业之间的契约关系（2）影响企业管理层的利益，进而影响到企业的经营管理方式；

（3）影响国家的宏观调控政策，导致经济资源配置格局的改变。基于会计准则的上述重大影响，会计准则的制定者在制定准则时必须考虑如何保证会计准则的科学性，以便把准则实施可能带来的各种不利后果降低到最小程度。

二、会计准则科学性的基本要求

会计准则作为一种制度安排，与其他制度一样，都是由价值、内容和形式这三个基本要素组成的，科学的会计准则应符合四个方面的要求：

1. 价值取向上符合最大多数人的利益。

会计的目标是为投资者、债权人及其它利益关系人提供有用的决策信息。在所有权和经营权分离的条件下，经营者凭借其专业特长和对企业经营的实际控制权，在会计信息披露方面处于优势地位，为了防止经营者的“逆向选择”和“道德风险”等行为，会计准则的制定应在不影响企业正常发展的前提下，着重保护投资者尤其是占最大多数数的中小投资者的利益，以维持投资者的信心，促进证券市场的健康、有序发展。

2. 内容上符合信息质量特征的要求。

会计信息要取信于企业的外部利益集团，会计信息本身必须符合信息质量特征的主要要求。首先是满足“可靠性”和“相关性”的要求。会计的对象存在于动态的市场经济环境之中，相当一部分交易和事项是不确定的。因此，会计人员在会计信息处理中往往要借助于职业判断。允许职业判断意味着会计信息处理带有主观成分，这就与“可靠性”和“相关性”的要求发生矛盾。为了解决这一矛盾，确保会计信息的主要质量，必须使会计程序与方法规范化，并尽量减少例外事件。其次是提高会计信息的可比性。在全球经济日益一体化的趋势下，会计信息应当打破不同企业、不同行业乃至不同国家之间的界限，使会计信息成为一种通用的商业语言。

3. 形式上符合制度统一性的要求。

首先，会计准则体系内部应具有内在的逻辑统一性。一个最优的准则包括：（1）对大量的会计原则进行简明地描述，会计目标以适当的方式包括在准则的整体中，很少有例外事项或不一致的概念包括在准则中；（2）准则应当提供特定性质交易和事项的适当数量的实施指南，并避免界线检验；（3）准则应当与连贯的财务报告概念框架保持一致。其次，会计准则应与《证券法》、《公司法》、《会计法》和《企业会计准则》等规范保持协调一致，避免相互冲突或抵触，以保证会计准则实施的有效性。

4. 制定程序上符合制度科学性的要求。

会计准则是制定者在第三方的立场对会计信息提供者与使用者的权利、义务进行规范的一种制度安排。为了保证会计准则在最大程度上体现公平、公开原则，会计准则的制定者应具有足够的权威性并保持超然的独立地位；其次，会计准则的制定要遵循民主集中制的原则，广泛吸纳利益相关者的意见，以增加会计准则的可接受性，减少会

实施成本。

三、提高会计准则科学性的基本思路

我国的会计准则是在借鉴美国等西方发达国家先进经验的基础上不断发展和完善起来的。近年来，美国接二连三地发生了大公司财务造假案件，促使美国重新审视其会计准则制定中存在的问题，其中的重要举措之一就是美国国会要求美国证监会就美国是否应将传统以“规则为基础”的会计准则改为以“原则为基础”的会计准则进行研究。这对于我国结合国情，进一步提高会计准则的科学性具有重要参考价值。

1. 改革会计准则的制定机制。

美国会计准则的制定经历了以会计程序委员会为主导（1938—1958）、会计原则委员会为主导（1959—1972）和财务会计准则委员会为主导（1972年至今）三个发展阶段，这一发展过程既是美国会计准则制定主体和制定程序不断改变的过程，也是对会计准则的“经济后果”不断做出反应的过程，主要表现在会计准则的制定过程中扩大和加强了准则制定机构与外部利益集团的联系，从而提高了会计准则的代表性和公认性。相比之下，我国会计准则一直是在财政部主导之下进行的，尽管在准则制定过程中广泛听取了国内外咨询机构和专家的意见，但是缺乏企业界人士的参与。这种做法虽然可以突出准则的权威性，但因参与主体的局限影响了准则的代表性，其直接结果是增加了准则的实施成本。我们注意到，随着1998年中国会计准则委员会在北京的成立，这种状况会有一些程度的改观，但会计准则委员会的委员主要为政府部门、学术界、注册会计师以及证券监管部门的代表，其人数和代表性仍然有限。为此，应当进一步扩大会计准则委员会的参与面。

另一方面，我们也应该看到，美国会计准则的制定机制同样有其缺陷性。根据《1934年证券交易法》，美国会计准则的制定权属于美国证监会，但自成立起，美国证监会一直将会计准则的制定权代理给民间自律机构，自己则保留着最终否定权。这种做法虽然可以提高准则的代表性从而节约准则的实施成本，却大大增加了监管成本。其次，主导会计准则制定的民间机构往往在各种利益集团的游说压力之下难以自决，从而降低了准则制定的效率。安然事件发生的一个重要背景，就是安然公司利用会计准则在表外融资方面的缺陷，通过金融创新来操纵公司利润，并成功逃避了会计准则的约束。安然事件过后，针对美国会计准则存在的问题，美国国会新颁布的《萨班斯—奥克斯利法》重申了美国证监会在制定准则方面的权利，以削弱大公司等利益集团的影响。这一重大调整说明，美国正在从政府主导与民间自律中寻求一种平衡，有人因此称《萨班斯—奥克斯利法》是一种“平衡木上的舞蹈”。尽管其效果如何仍有待于观望，但在政府主导下扩大准则制定参与主体的准则制定模式应当成为我国会计准则未来的发展方向。

2. 提高会计准则内容的科学性。

美国的“公认会计准则”一直是各个国家纷纷效仿的对象，然而，安然事件的发生还是暴露出这一准则体系存在着重要缺陷。美国证券交易委员会的最新研究成果认为，美国长期实行的以规则为基础的会计准则存在三大缺陷：（1）有太多的界线检验，它们最终会被财务设计者作为依据，仅仅遵循这些字面的东西，而不太注重准则的实际精神；（2）有众多的原则例外，依据这些准则会导致会计处理不注重交易的经济实质；（3）庞大详尽的应用这些准则的操作指南，容易造成准则应用中的复杂性和关于准则应用的不确定性。对这些问题的关注，直接导致了美国对现行的会计准则做出重大修改，《萨班斯—奥克斯利法》第108节第4条要求美国财务报告体系采用以原则为基础的会计准则。

美国现行会计准则的上述问题同样也存在于我国的会计准则中，其严重程度有过之而无不及。按部门、分行业设计会计制度，是我国会计规范的传统模式，其最大缺陷在于妨碍了会计信息的可比性。从1993年起，借鉴国际通行的做法，我国陆续颁布了会计基本准则和具体会计准则，但会计准则制定的步伐远远落后于实践发展的需要，为会计信息失真留下了隐患。此外，现行会计制度体系中还存在大量的原则例外和界线检验问题，随着现代企业制度的建立，企业拥有了包括会计政策选择权在内的自主经营权，使得同类会计事项的个性日益丰富，从而加大了会计信息失真的可能性。当务之急是对现有并存的会计制度进行梳理，尽快将《企业会计制度》推行到所有企业，待具体会计准则全部出台之后，会计业务处理回归到会计准则的规范之下。

参考文献：

1. 谢永明，制定会计准则对中立性与经济后果之权衡 J，《改革 借鉴 发展》 M，中国人民大学出版社，1996。
2. 财政部会计司组织编译，对美国财务报告体系采用以原则为基础的会计制度的研究 M，中国财经科学出版社，2003。
3. 刘峰，会计准则研究 [M]，东北财经大学出版社，1996。

作者单位：福建博物院
(责任编辑：陈 靖)

关闭窗口