

会计准则制定基础的比较选择

<http://www.criifs.org.cn> 2006年4月14日 黄永红 贺红权

[摘要] 本文在对会计准则制定基础进行研究的基础上，从比较的角度进行分析，并从我国的实际出发，认为我国在现阶段特有的会计准则运行环境下，不宜全面转向原则基础准则制定模式，会计准则和会计制度相结合的会计规范形式还将在未来相当长的时期持续存在。

[关键词] 会计准则制定基础；原则导向；规则导向

会计准则是用以规范会计信息生产与披露的法律规章制度以及各种相关的标准。对于任何一个要发展市场经济的国家来说，会计准则都是完善市场体系、规范市场秩序的组成部分。因此，建立一个符合市场体系要求的会计准则制定机制，将取得事半功倍的收效。然而，安然、世通等大企业的财务丑闻发生之后，使得号称最完善的美国会计准则受到了来自美国各相关方面的集体指责。由此，引发了一场关于会计准则制定导向问题的讨论。

一、会计准则制定基础的比较分析

目前，国际上实际应用的会计准则制定基础有两种导向：以原则为导向和以规则为导向。安然事件发生后，美国的现行会计准则受到各种批评。2003年7月25日，SEC向国会提交了有关研究报告，提出了目标导向会计准则制定基础。三种不同的制定基础代表了制定会计准则过程中三种截然不同的指导思想，由于指导思想的不同，在实际应用中也必然会导致不同的结果。

1. 以原则为导向的会计准则制定分析

所谓原则导向，是指在制定会计准则时，只规定一些概括性的原则，比如只规定某项业务确认和计量的标准是什么、应如何进行报告等，而不全面规定在各种可能情况下应该怎样进行会计处理。原则导向蕴涵着准则制定必须以逻辑一致性的理论体系为基点，强调概念框架的重要性，反对单纯对现行实务进行总结归纳。它规定的是大的范围，比较粗线条，弹性较大。

以原则为导向制定的会计准则，对运行环境的要求非常高。第一，要求有诚信的道德环境。会计报表的编制者和注册会计师在实施职业判断时，必须能够以诚信为本，坚持原则。第二，要求有完善的监管体系，对违反会计规范的行为，主要依靠道德约束和法律制裁。原则基础在赋予会计师和审计师更多的判断选择权的同时，也对会计监管提出了更高的要求。第三，要求有完善、一致的财务会计概念框架。相对规则基础而言，原则基础的会计准则的发展更需要一个规范性的理论基础，这就是财务会计概念框架。以宽泛原则为基础的会计准则，要求概念框架必须全面完整、内在一致、清晰明了。第四，要求有高水平的从业人员。高素质的，能够正确、恰当地进行专业判断的会计、审计人员，合理的公司治理结构和审计模式，对于执行原则导向的会计准则是必不可少的。由

此可见，实行以原则为导向的会计准则是有相当难度的。

2. 以规则为导向的会计准则制定分析

所谓规则导向，是指在制定会计准则时，出台各种解释公告、实施指南、详细规定各种情况下的具体会计处理。

也就是针对所有可能的事项、交易，分别规定具体进行会计确认、计量、记录和报告所应遵循的规范。规则导向准则比较具体，具有很强的针对性。规则导向会计准则制定基础对运行环境的要求不高。主要是因为规则导向会计准则不需要太多职业判断，并且在规则导向会计准则中，对各种已知经济业务的处理作了明确的规定，其界限相当清晰。会计执业人员和审计人员只需按其办事就行，对会计人员专业水平和实践经验要求不像原则导向那么高。从监管的角度来讲，规则导向本身就为监管提供了一定的标准，可以说其清晰的界限和明确的规定为监管部门的有效监管省下了不少力气。但是，规则导向会计准则的制定成本和执行成本巨大。由于会计实务的复杂多样性，会计准则制定机构要事无巨细地针对每一类经济事项的具体情况都给出相应的会计处理方法

和程序，则会要求准则制定机构花费大量的时间、人力搜集信息，进行分析与研究，而准则制定机构的资金来源有限。以规则为基础的会计准则还会增加会计人员和审计人员评价准则运用是否符合准则目的的难度。详细的规则导向会计准则有时会产生误导，使人们认为：凡是没明文禁止的，都是允许的。这就助长公司高管人员为了实现个人财富最大化的目的而尽量规避准则的约束，只做到在“字面上”符合准则，而不考虑经济实质是否与会计准则的目标一致。

3. 以目标为导向的会计准则制定分析

所谓目标导向，是指在制定会计准则时，强调某项业务的会计处理应达到的目标，比如反映交易或事项的经济实质、提高会计信息对信息使用者的决策有用性。

目标导向会计准则制定基础是以内部一致的概念框架为基础，尽量减少例外条款。为了增强准则的可操作性，也提供适当的细节和指南。目标导向会计准则制定基础的最终目的是明确说明准则要实现的会计目标，这样，把公司管理当局想绕过会计准则的本来意图而进行财务操纵的可能性降至最低。

二、我国会计准则运行环境分析

安然事件之后，会计理论界纷纷就我国是否也应改为“原则导向”来制定会计准则的问题展开了深入的讨论。我国现行的会计规范体系并非纯粹的原则基础模式，也不是纯粹的规则基础模式，而是会计准则和会计制度并存的模式。具体而言，我国现已颁布的多项准则正是采取了“原则”和“规则”两者相结合的方法，企业会计准则中的基本准则规定了会计核算的基本原则、会计报表项目的定义和对会计报告的要求，属于原则基础范畴。具体会计准则的制定以基本准则为基础，施行“准则+指南”的方式，属于规则基础范畴。因此，可以认为我国会计准则的制定采用

了类似于目标导向的模式。如果盲目跟进美国的会计改革动向，则意味着我国要从当前原则基础和规则基础结合的现状转向原则基础模式，这对于我国而言并非明智之举。因为在会计准则的运行环境中，我国与美国存在巨大差异。

主要表现为以下几个方面：

1. 我国会计人员的职业判断意识不强

高质量的会计信息依靠的是会计人员充分的、恰当的职业判断，而要作出这样的会计职业判断，需要会计人员拥有丰富的专业知识和实践经验。目前，我国会计人员整体水平不高，遵循准则、参考会计制度尚且不能熟练应用，更不要说通过职业判断来满足会计原则的意图和精神。在这种人员素质和职业判断意识状况下，建立在高度依赖会计职业判断基础上的原则导向的会计准则能否有效实施十分令人怀疑，其所生成的会计信息质量也无法得到保证。

2. 会计人员职业道德水准有待提高

原则导向的会计准则是以高质量的会计职业判断为基础的，而会计职业判断又是技术方法和指导思想并重的。如果把丰富的专业知识和经验比作是形成高质量职业判断的必要条件，那么高水准的职业道德则是其基本的前提。而我国由于受产权机制的制约，会计人员与企业的经营者同属企业管理人员，其根本利益是一致的。在这种情况下，会计人员为了维护自身利益，在经营者的要求下，往往会进行盈余管理的操作，最终损害投资者的利益。由此可见，职业判断的自由度越大，越利于会计人员进行利润操纵。从职业道德水平看，我国资本市场上会计信息失真现象非常严重，诸多造假恶性案件的出现也说明了我国会计职业界的职业道德水平亟待提高，那么转向原则基础准则极可能加剧我国的会计信息失真问题。

3. 审计人员的诚信问题

原则导向的另一个要求就是审计人员对企业的会计报表是否遵循会计原则要有一个明确的判断。目前我国审计人员的诚信还处于重建状态，我国的独立审计业务尚处于起步阶段，实务中受到执业环境、时间、成本、审计人员能力等各方面的制约，其中注册会计师队伍的业务素质和执业水平不高是影响我国审计发展的一个重要方面。因此在现阶段，我国注册会计师仍需要以规则为基础的会计准则来保证审计的顺利进行。如果完全采用原则导向型的会计准则，无疑会增加审计人员职业判断的难度，审计风险也会随之增加。一些事务所并没有严格遵循审计准则，根本谈不上对会计报表进行原则性意图的把握。

4. 法律的制约能力欠缺

目前，我国会计环境的法制化程度不高。而原则基础准则模式的应用是建立在完备健全的法律体系和会计职业界较强的法律风险意识之上的。与美国的法律制度下诉讼成风、会计职业界所面临的诉讼风险极大的现实相比，我国会计职业界所面临的法律风险过低，职业道德水平原本就有待提高的会计职业界更有可能在进行职业判断时肆无忌惮地进行操纵，从而更易降低会计信息的质量。从会计的法制环境角度分析，我国的会计规范同样不宜转向原则基础准则模式。

三、我国会计准则制定基础选择

从我国现实情况的分析来看，处于转型经济条件下的我国，至少在现阶段是不宜全面转向原则基础准则制定模式的，会计准则和会计制度相结合的会计规范形式还将在未来相当长的时期持续存。首先，我国市场经济体制还不完善，企业间的交易也不规范，特别是上市公司操纵会计利润的现象

十分严重。若不考虑这样的现实而盲目地选择纯粹的原则导向或纯粹的规则导向，将会为那些有意寻找漏洞之人大开方便之门，使得原本非常严重的会计信息失真问题更加恶化。其次，正如上述分析的，原则导向会计准则是建立在高质量的职业判断和完备的法律体系之上的，而我国目前无论是从会计人员的素质方面，还是从立法方面考虑，我国还远远不具备全面实行原则导向会

计准则的条件。除此之外，当会计职业判断的结果与经营者的目标不一致时，会计职业判断很可能失效。因为当会计职业判断的结果对财务状况和经营成果产生重大影响且与经营者的目标不一致时，会计职业判断很可能会让位于经营者的经营目标。这样，准则中需进行职业判断的条款就不能有效的执行，从而严重的影响财务信息的相关性和可比性，甚至会出现滥用职业判断的情形。因此，基于上述原因，现阶段最好的方式是两者兼顾。一方面完善我国的基本会计准则，形成我国的财务会计概念框架，并以此概念框架为指导制定出高质量的会计准则；另一方面在准则之外颁布指南，对相对简洁的会计准则进行进一步的解释，以满足现阶段我国会计人员的需要，但需把握好一个度，关键是确定原则和规则各占多少比例，如何达到平

衡与协调。

主要参考文献

[1]李桂荣. 关于会计准则制定模式的再思考[J]. 生产力研究, 2004, (7) .

[2]魏文君, 夏文贤. 对我国会计准则制定模式的几点思考美国会计危机的启示[J]. 事业财会, 2003, (4) .

[3]杨金观, 高永林. 目标导向: 会计准则制定模式的最佳选择[J]. 商业会计, 2004, (8) .

[4] 黄中生, 褚友祥. 关于会计准则制定模式的思考[J]. 北方经贸, 2004, (7) .

文章来源: 中国管理信息化 (责任编辑: XL)