

会计准则性质研究：回顾与思考

<http://www.criifs.org.cn> 2009年6月8日 张世杰

会计准则是指导财务报表和其他财务报告以及财务会计处理程序的指南。国内外许多学者都将探讨会计准则的性质作为研究会计准则的起点。综合国内外学者的论述，关于会计准则的性质问题，大致有四种代表性的观点，而不同观点下会计准则的制定过程、目标、准则的法律地位等问题都各有不同。本文简要评述这几种观点，并结合现实讨论我国会计准则的性质定位。

一、关于会计准则性质的几种观点

1、技术手段论。“技术手段论”认为，会计准则是一种纯客观的技术性规范（江金锁，2005）。王建新（2006）认为，“会计准则制定应以技术性为基础、中立性为原则。会计准则制定要看技术是否可行，会计环境是否可取，是否与客观经济条件和实务处理相符，会计准则制定应尽可能的反应经济现实。”并且认为，从技术水平上考察会计准则，他有可能达到“完整、有序、系统和内在统一”。事实上，美国会计界曾一度热衷的“高质量会计准则”，可以说正是该观点的一种延伸。但以美国为代表的会计原则发展史可以表明，这一完善的会计准则从未出现。蔡好东（2000）认为，“将会计准则看成一种纯粹的技术手段，只是看到了会计准则实施过程所呈现的技术规范这一外在形式，而没有对会计准则的制定过程及实施结果给予足够的关注。”客观地讲，技术手段的确是会计准则制定的基础，但会计准则决不单单是一项纯客观的技术规范，会计准则的完善过程也绝不仅是会计技术水平的提高。因而，一项“完善的会计准则”或“高质量的会计准则”也许仅是一种假设的“理想状态”，或者说是会计准则变革和发展的“方向”或“目标”。

2、经济后果论和政治程序论。“经济后果论”是与“技术手段论”直接对立的。所谓“经济后果”，按照泽夫（1978）的解释，是会计报告将影响企业、政府、工会、投资人和债权人的决策行为，受影响的决策行为反过来又会损害其他相关方的利益。关于会计准则的经济后果，有一种更通俗的理解，即随着企业规模的扩大及经济业务的复杂性日趋提高，企业真实的经营状况越来越成为一种“只可意会，不可言传”的存在状态（刘峰，2003），它只能通过会计数据对外表达，因而不同的会计政策选择将导致不同的“经营成果”，从而会产生不同的“经济后果”。“经济后果论”为会计研究领域的许多问题提供了一个重要的研究视角。由此，会计准则的经济后果引起了人们的广泛关注。会计准则不再被认为是一种纯粹的技术规范，而被理解为公司利益集团关系的调节器（曲晓辉，2003）。

“政治程序论”是“经济后果论”的进一步延伸。它着眼于准则的制定过程，并认为准则的制定过程实质上是一个政治过程。“泽夫（2002）对准则制定征求意见过程中的‘政治’游说进行了探讨，他对‘政治’一词的解释是：报表编制者及其他利益相关方出于自利的考虑或劝说，可能会损害到投资者或其他报表使用者的利益。”可见，“政治程序”和“经济后果”二者是内在一致

的：正是因为会计准则“经济后果”的存在，才促使各利益集团设法干预准则的制定过程，最终将准则的制定演变成一种“政治程序”。两者相比较而言，经济后果是目的，政治程序是手段。会计准则制定机构将承受来自不同方面的压力，必须协调不同集团的利益冲突，以期寻找可获得相关利益集团各方能够接受的准则。在这方面，发达资本市场上的准则制定过程最为典型。可以说，这两种观点都能够较好地解释英美模式下的会计准则制定。

3、公共合约论（契约属性论）。谢德仁（1997）认为，“会计准则的性质在于它是一项关于一般通用的会计规则的公共合约。”綦好东（2000）认为，“将会计准则定义为一种公共合约能够更好地解释会计准则制定、实施及实施后果的系统性特征。”王建新（2006）进一步指出，“会计准则是一种不完全合约。由于外部世界的复杂性、不确定性，合约当事人不能完全预见到与合约相关的可能事件出现的情况；也由于当事人的机会主义和风险规避、信息不对称和不完全，合约当事人不可能完全了解到与交易合约相关的全部信息……合约总是不完全的，会计准则作为一种规范会计行为的合约关系，同样也是不完全合约”。从制度经济学的角度考察，合约的不完全性是客观存在的，会计准则这种合约的不完全性，是由准则制定者的有限理性、经济环境的复杂性和不确定性以及准则执行机制的不完善性等因素所造成的。无论是在发达国家，还是在转轨时期不尽完善的市场经济国家，准则的这种不完全性都是存在的。会计准则的不完全契约属性，可以解释会计准则的制定和完善过程中所呈现出的曲折性、长期性和复杂性等特征。

4、制度安排论。刘峰（2000）提出，会计准则的本质是一项制度安排，具体来说是一项用来降低交易费用的制度安排。按照诺斯（1971）将制度分为“降低交易成本和降低风险两种”的观点，他认为会计准则这项制度安排主要是起到降低交易成本的作用，同时附带具有降低风险的作用。綦好东（2000）也认为，“从本质上讲，会计制度也是调节人与人社会关系的准则……会计准则作为一项制度安排，与其他制度安排的重要区别是，它通过提供会计信息加工的技术标准，来减少会计信息使用者搜集、鉴证、利用会计信息的交易成本，以减少不确定性，从而实现制度所具有的调节人与人之间利益关系的功能。”另外，刘峰（2006）又进一步阐述了这种观点，指出：“会计准则作为一项制度安排，其本质目标是保护投资者利益和对资本市场的投资信心……会计准则之所以存在，是为了有助于方便地达成交易契约并使该契约能够得到有效的执行，一套普遍接受的会计准则是公司交易结构的重要组成部分，会计准则的改变也就意味着公司交易行为的变更……根据Black和Kraakman（1996）的观点，会计准则的制定应主要考虑以下两方面因素：一是能够为公司管理人员提供足够的职业判断空间以促进交易结构实现的灵活性；二是有效保护外部投资者免受公司内部人（包括管理人员和大股东）的机会主义行为的利益侵占。”很显然，他认为会计准则这项制度安排主要是为了服务资本市场发展和保护投资者（特别是外部投资者）的目的而存在。将会计准则的性质定义为一种制度安排，还可以解释准则在制定、执行、变迁过程中的许多问题。

5、其他观点。主流观点之外，也存在着一些不甚一致的新鲜观点。宋英惠（2006）认为，会计准则本质上是一种“均衡博弈规则”。其实质是“产权利益主体为了保护各自的产权利益进行重复博弈而自发演进的结果。”这一观点是从博弈均衡观出发所得出的新鲜观点。但实质上，它与其他观点是相通的。产权利益主体为了保护各自的产权利益进行重复博弈的过程，表现在会计准则的制定中就是利益主体为了不同的经济后果而干预会计准则的政治化过程。换句话说，准则的制定过程就是利益主体间的相互博弈过程。由此而产生的“博弈均衡规则”实质上体现了“公共合约”的性质。周华、戴德明（2006）同样从制度分析入手，通过考察会计制度的演进，提出：“会计制度（广义会计制度）的本质是财税制度、法律制度、与会计技术体系相互融合所形成的会计政策的集合，是法律制度、财税制度规定的企业利益分配机制的具体实现程序。在这个意义上，会计制度可

视为民商法和税法的实施规则，而会计计量技术则是现代会计、法律财政制度之间的结合点。”该观点的不同之处在于，它将会计制度的服务对象扩展到资本市场之外，会计制度的本质是“企业利益分配机制的具体实现程序”，是一种内在遵从于财政税收体制和法律秩序的会计行为规则，其目标是“促进管理效率的提高和利益分配的均衡”，从而最终达到“确定经济关系、规范经济行为、维护经济秩序和服务经济活动”的宏观目标。正如笔者所言，该观点所传递的是一种“体现本土价值观的会计理论”，所倡导的是一种“按照财税法、民商法和会计制度一体化的改革路径来进一步提高会计制度的可用性。”

二、美国公认会计原则、德日会计准则（或法规）、国际会计准则的性质特征考察我国会计准则性质定位之前，有必要了解几种国外会计准则的性质特征。按照国际会计模式的一般分类（即英美法系的会计模式和大陆法系的会计模式），这里我们主要探讨具有较大影响力的美国会计准则、德日会计准则和国际会计准则的性质特征。

1、美国公认会计原则（GAAP）：介于经济后果论和政治程序论之间。美国会计准则的制定应当介于经济后果论和政治程序论之间（刘峰，2004）。“亦即，不同会计政策的选择将会对那些受约束的企业产生差异悬殊的经济后果；在美国的政治制度下，那些因此而出现不利后果的企业必然寻求立法者的干预和保护；国会的介入使得会计准则的制定变成一个政治过程：在指向分散的多重利益集团之间寻求一个所有参与方都能接受和认同的平衡点。”美国的理论界和实务界都认为，美国的资本市场是全世界最发达的，美国的会计准则也是全世界质量最高的会计准则。作为英美法系国家的代表，美国的会计准则不是法律条文，而是由一整套会计文告构成的公认会计原则（GAAP），这一公认会计原则具有两大特征：一是公认性；二是权威性（曲晓辉，2004）。一般认为，美国会计准则的制定机构是会计职业团体，其间经历了由会计程序委员会（CAP）和会计原则委员会（APB）到财务会计准则委员会（FASB）的转变，其准则制定的权威性，主要来自于权威机构（美国证券交易委员会）的支持和认可。根据1934年发布的《证券交易法》，所有上市公司都必须提供统一的会计信息，并于1934年成立证券交易委员会（SEC），要求SEC负责制定所有上市公司必须遵循的统一的会计规则或准则。1937年SEC授权会计职业团体美国会计师协会（AIA）制定会计准则，而自己却保留了财务报告规则的制定权和对会计准则的最终审查权。SEC的第150号会计系列公告（ASR150）指出，由财务会计准则委员会（FASB）制定发布的会计准则属于一般公认会计原则，其会计处理方法是为证券法所认可的会计方法。由于SEC的支持，FASB的《财务会计准则公告》（SFAS）和《解释》被会计界视为半官方的准法规。

从准则的法律地位上来讲，美国的会计准则即不是法律，也不是法律的具体化；从准则导向上来讲，美国会计准则应当是一种原则导向的会计准则，或者至少是一种“原则导向与规则导向的混合体”。民间职业团体的制定模式，原则性的准则导向，这些因素似乎决定了美国会计准则较弱的“自我执行”特征，但是由于美国相对完善的市场环境、高效率的司法体系、适时的政府干预等因素的存在，依然较好的保证了会计准则的有效执行，保证了会计信息的真实、公允，履行了准则制定的投资者保护观。

2、法、德、日等国家的会计准则：法律的具体化。德国会计法规一直由政府制定，并包含在商法内，近年来，商法已被修改，明确规定德国的上市公司可以选用德国会计规则、国际会计准则或美国会计准则；法国的会计规则由国家会计委员会拟订，交有关政府部门审定，并体现在商法内；日本企业会计商会（BADC）及其前身作为财政部下设的咨询机构，一直负责制定日本会计准则和审

会计准则……在成文法国家，如法国、德国，相当一部分会计规范散见于商法、公司法等相关法典中，在这种会计模式下，会计准则本身是一般法律的一部分，因而广义的会计准则就具有法律地位。这种会计模式的特点是：会计准则由政府制定；会计规范严重受税法、商法等制约；真实公允地反应企业的财务状况和经营成果被置于次要地位；企业管理人员和注册会计师在会计处理上几乎没有判断权。在会计国际化的浪潮中，大陆法系会计模式正朝英美会计模式转变（郭永清，2003）。

3、国际会计准则（IAS）：明显的“政治程序”特征。国际会计准则的制定充分表现出“政治程序”的特点。国际会计准则的制定不只是一个单纯的技术问题，其制定过程常常表现为：世界各国为实现自身利益最大化，而借助国际会计准则委员会（IASB）这一平台争夺制定权的博弈（王建新，2002）。从技术层面考察，国际会计准则有两大特点：“处理重要项目是国际会计准则的一项基本原则；广阔的被选空间是国际会计准则的一个局限（曲晓辉，2001）”，国际会计准则是典型的原则导向会计准则，这是理论界和实务界的一个基本观点；从另一个角度讲，国际会计准则也只有实行原则导向才能适应不同国家和地区的制度环境差异。国际会计准则委员会一直致力于会计的国际协调，一心想为世界资本市场提供一套“为投资者所信任的全球化的会计准则”，改组后的国际会计准则委员会发布的IFRS目标，定位于全球资本市场跨国上市和筹资的财务信息的决策导向。但是，国际会计准则从立项阶段主要考虑的就是发达国家强势利益集团的利益取向，准则的最终出台不可避免地成为主要发达国家利益斗争的结果。曲晓辉（2003）指出：“毋庸讳言，改组后的国际会计准则委员会在组织结构、人事安排、发展目标、国际财务报告准则（IFRS）建设计划和国际会计准则（IAS）修订计划等方面，清楚地表现出维护发达国家利益、为发达资本市场服务的趋向。”

三、我国会计准则的性质定位

综合以上分析，将我国会计准则定义为一种制度安排，它不仅仅具有降低交易费用的作用，还是技术手段与经济功能的综合，是法制化经济手段的一部分，是适应我国特殊制度环境的配套性的制度安排。

首先，我国会计准则的制定机构是财政部会计司，就准则体系的法律定位而言，中国企业会计准则属于法规体系的组成部分。根据我国《立法法》的规定，法规体系通常由四部分构成：一是法律；二是行政法规；三是部门规章；四是规范性文件。我国企业会计准则体系中的基本准则属于“部门规章”，具体准则及其应用指南属于规范性文件。会计准则作为法规体系具有强制性的特点，要求企业必须执行，否则就属于违法行为。因而在我国，会计准则不单单是一项公共合约，它是一项制度安排，属于法规体系的组成部分，从形式上具有了一般公共合约无法比拟的强制力和约束力。

其次，会计制度规范在一个经济系统内由政府制定施行而发挥作用，就是一个会计管制的过程（马骏，2005）。就我国准则体系的内涵而言，强调的是会计要素和主要经济业务事项的确认为、计量和报告，同时兼顾了会计记录的要求。显然，这种管制实际上是对会计信息的管制，是对会计信息确认、计量和披露等信息生成过程的管制。会计管制是现代市场经济政府干预的重要形式之一，会计准则作为一种制度安排，不但是一项技术规范，它是技术手段与经济管制功能的综合，是“法制化经济手段的一部分（冯淑萍，2004）”。

再次，就我国会计准则制定的直接动因而言，我国之所以要制定会计准则，有三种代表性的观点：（1）因为我国的经济体制已经发生了较为彻底的转变，旧的会计制度已经不能适应要求，要构建新的会计核算规范，而会计准则是较为恰当的形式；（2）会计作为宏观经济管理的组成成分之一，理所当然要与其他宏观管理政策相协调、相配套；（3）随着我国经济的不断开放，国际化程度越来越高，为了方便引进外资，也为了我国企业能够走向世界，我们应该在经济上向国际靠拢。因此，比照世界上多数经济发达国家的做法，制定会计准则，以取代统一的会计制度势在必行（刘峰，2000）。刘峰将我国会计准则的制定定义为一种“被动的创新”。笔者认为，“被动”二字恰如其分地描述了准则制定的直接动因。会计准则更多地体现为人为设计的结果，以准则为指导的会计实务更多地体现为遵循一种“安排”而不是“惯例”。

最后，我国会计准则作为一项制度安排，依然具有经济后果、政治特征及不完全性。应当承认，只要存在对外披露财务报告的需要，就需要一定的计量和披露规则，因而这样的规范就一定会引起利益在相关集团之间的分配关系的确立。任何一项会计法规的出台，总是或多或少地影响到有关方面的利益。会计法规比较重大的变动，会导致利益关系集团各有关方面利益的重新分配，并会产生相应的社会影响（曲晓辉，2003）；另一方面制度从深层次讲是一定时期人们利益选择的结果，我国会计准则的制定过程中虽然没有利益集团的斗争和博弈，但它依然是利益选择的结果：在我国制度的供给者一直是政府；在大中型企业及上市公司中，国有及国有控股企业具有主体地位，政府是最大的利益主体及信息需求主体；由政府主导的会计准则可以保证准则制定及实施的权威性和有效性，但准则的制定人员几乎都是技术型的政府官员，会计准则委员会只是一个咨询机构，准则制定过程中的调研和征求意见的范围有限，难以兼顾各方面利益。这种政府导向的制度安排必然是“不完全性”的。就政治程序的属性而言，准则的完善有赖于各利益主体的充分博弈，我国准则体现政府的目的更多，“强权博弈”表现突出，所以从一定意义上说我国现行准则作为政府的一种制度安排是一种未经博弈的选择，这样大大约束了准则制定的充分博弈，不利于准则的健康发展。

文章来源：合作经济与科技 （责任编辑： x1）