

# 简约清晰——通往准则治理之路

浙江财经学院 叶正虹 浙江大学管理学院 汪泓

**【摘要】** 2009年7月1日,FASB的“会计准则汇编”取代美国GAAP,成为单一、权威的会计规范来源。正是市场对高质量会计信息的迫切需求和领航全球准则制定的雄心促使FASB采取重新划分GAAP级次、对会计文献进行汇编等来重整美国现存的GAAP体系,走向更为简约、更为清晰的准则制定之路。

**【关键词】** 准则治理 GAAP级次 会计准则汇编

安然事件后,“准则超载”问题产生的根源在于美国数量庞大、相互矛盾、难以理解、难以应用的会计准则和拥有颁布会计规范权利的众多机构这两大因素。因此,重新划分GAAP级次、对GAAP级次形成统一且权威性的看法便成为美国财务会计准则委员会(FASB)亟待解决的问题,这也是实现简化会计准则制定这一终极目标的必要步骤。

GAAP级次最早是在美国注册会计师协会(AICPA)制定的审计准则公告第69号《遵循公认会计原则进行公允表述的含义》(SAS 69)中所定义的。SAS 69因为审计人员而非为会计主体提供指导而备受批评。2005年4月28日,FASB发布了《公认会计原则的级次(征求意见稿)》,对GAAP的分层方式进行修改。目标是简化会计准则的制定,即只有一个过程和一种指导方式。该征求意见稿弥补了SAS 69中存在的缺陷,按“文件的类型”将准则重新划分为A、B、C、D四个层次,并采取了唯一的划分标准——“充分程序”。如果某项交易或会计事项在A至D层中都没有规定,则应当考虑类似交易或事项的会计原则。

经过三年的修订和征求意见,2008年5月9日FASB正式发布了第162号公告《公认会计原则的级次》(SFAS 162)旨在通过构建一个一致的框架或层次,为非政府会计主体在选择用以编制遵循GAAP表述的财务报告的会计原则时提供指导,从而提高财务报告的质量。在公告中,GAAP的分层结果如表1所示。

SFAS 162是FASB进行准则“减负”运动的第一个项目,在一定程度上对现存的上千条会计规范按唯一标准进行了梳理和更细化的分层,并将适用主体定位在会计报告主体上,为准则实现简约化、清晰化指明了方向,也给会计资料编制人员提供了一个明确的使用框架。但GAAP体系的繁杂并不是依靠其级次的重新划分就能得到彻底根治,实务中特殊会计事项的处理很可能因涉及多个层次会计规范的要求而产生矛盾,使得会计人员无所适从。如此看来,GAAP体系发挥效用还需时日的考验和突破。

正是基于上述工作思路的引导,2004年美国财务会计基金会(FAF)批准了FASB历史上规模最大的项目,即汇编工

**表1 SFAS 162 中 GAAP 的分层结果**

GAAP层次	包含的内容
A层	FASB发布的财务会计准则公告(FAS)及解释公告(FIN) FASB第133号准则执行指导问题 FASB发布的员工立场公告(FSP) 未失效的由会计程序委员会(CAP)发布的会计研究公告(ARB) 未失效的由会计原则委员会(APB)发布的意见书(APB Opinions)
B层	FASB发布的技术公报(FTB) FASB认可的美国注册会计师协会(AICPA)发布的行业审计会计指南 AICPA下属的会计准则执行委员会(AcSEC)发布的立场公告(SOP)
C层	FASB认可的由AICPA下属的AcSEC发布的实务公告 FASB下属的紧急工作任务小组发布的概要
D层	FASB发布的执行指南问答(Q&A) AICPA发布的会计解释公告 未经FASB认可由AICPA发布的行业会计审计指南以及由AcSEC发布的立场公告 通常或只在行业内被广泛认可和普遍的会计实务

程。FASB将汇集所有纳入GAAP体系中的会计规范,并将按照会计信息的“主题”而不是“来源”对会计规范进行分类,从而建立一套单一、权威的会计规范汇编以方便公众进行查找。当然,要将多种来源的会计文献收集在一起并对其中的矛盾之处做出恰当的解决,这项工程着实不易,需要耗费大量的时间和精力。FASB给这项工程制定了一个“核查过程”以便更好地完成编纂工作。

2008年1月15日,FASB正式发布了经历一年核查期的“会计准则汇编”,并在12月宣布该汇编将于2009年7月1日正式启用。

从2009年7月1日起,除美国证券交易委员会(SEC)发布的指南外,这套由FASB发布的“会计准则汇编”将取代现有的GAAP,成为美国唯一一套权威性的会计规范,而在此范围之外的会计文献将不具权威性。今后,FASB也不会再发布财务会计准则公告、解释公告、员工立场等。而且,GAAP的所有变动无论是按哪种方式发布的都将按照“汇编”的格式进行

更新。可以预见,这场会计规范总格局的变动将会对美国财务报告编制产生重大影响。

“会计准则汇编”不包括政府会计准则,但包含上述 SFAS 162 中从 A 到 D 四个层级中所有由准则制定者发布的准则: FASB 颁布的财务会计准则公告(FAS)、解释公告(FIN)、技术公报(FTB)、员工立场(FSP)、执行指南问答(Q&A); FASB 下属的紧急工作任务小组发布的概要; APB 发布的意见书(APB Opinions); AICPA 发布的会计解释公告; AICPA 下属的会计准则执行委员会(AcSEC)发布的立场公告(SOP)等。

值得注意的是,在“会计准则汇编”的组织下,GAAP 层级将趋向“扁平”——由五个层级划归为两大类,即“权威”和“非权威”。

表 2 “会计准则汇编”中 GAAP 的分层结果

GAAP 层次	权威(包含在“汇编”中)	非权威(不包含在“汇编”中)
A 层	✓	
B 层	✓	
C 层	✓	
D 层——由准则制定者发布	✓	
D 层——实务		✓
E 层——概念公告、教科书等		✓

FASB 指出,“会计准则汇编”并没有改变 GAAP 的内容,而是将 GAAP 中上千条准则编入了大约 90 个会计主题,而且是采用一致的结构来显示所有的主题。这些主题可以根据交易的类型再被细化成“副主题”,但同一部分中的所有“主题”和“副主题”有一致的规定,如确认、计量、披露、执行指南等。

汇编项目被寄予厚望。在 FASB 的设想中,此番工程将使得 GAAP 更加便于理解,在使用中易于检索。这不仅是其开展的原因,也是 FASB 针对“准则超载”问题治理的手段之一。该项目通过易于使用和检索会计文献降低了不按照准则要求进行会计处理的风险;能够及时提供新准则所发布信息的实时更新;有助于减少研究会计问题时的时间和精力等。汇编项目对 GAAP 体系进行了全面的梳理。如果说对 GAAP 级次的重新划分是简练笔法下的写意画,那么汇编项目无疑是工整细致的工笔画。

然而,2008 年 11 月 13 日实施的 SFAS 162 和即将于 2009 年 7 月 1 日实施的“会计准则汇编”因对会计规范划分角度的不同又势必会导致使用参考上的混乱。为更好地满足使用者对 GAAP 指导作用的需求,形成一套统一权威的会计规范,2009 年 3 月 27 日 FASB 发布了名为“公认会计原则的级次——取代 FASB 第 162 号公告”的征求意见稿,旨在使

“会计准则汇编”成为除法定要求外非政府主体编制财务报告权威会计原则的单一来源。虽然该意见稿指出,GAAP 将只以“权威”和“非权威”来划分会计规范,“会计准则汇编”将“代替”SFAS 162,并在第 12 条中提到两分法(“权威”和“非权威”)的有效范围,但并没有否认 SFAS 162 中对 GAAP 几个层级的划分。笔者认为,即使 GAAP 仅按权威性划分成两大类,但无论在哪一类中会计规范优先级的顺序依旧存在。正如该意见稿第 10 条中所述,FASB 概念公告在非权威性会计指引和文献中通常具有更大的影响力。

#### 主要参考文献

1. 苏莉,张文贤.FASB 对 GAAP 体系进行简化的战略目标分析.中国注册会计师,2006;3
2. 潘晓江.安然公司破产与美国会计危机.会计研究,2002;4

财政部 国家税务总局 财税[2009]112 号文件

法规制度

## 对跨年度老合同实行 营业税过渡政策的规定

为保证《中华人民共和国营业税暂行条例》(国务院令 第 540 号,以下简称新条例)和《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》(财政部、税务总局令 第 52 号,以下简称新细则)的顺利实施,经国务院批准,现对 2008 年 12 月 31 日(含 12 月 31 日)之前签订的在上述日期前尚未执行完毕的劳务合同、销售不动产合同、转让无形资产合同(以下简称跨年度老合同)的有关营业税政策问题明确如下:

跨年度老合同涉及的境内应税行为的确定和跨年度老合同涉及的建筑、旅游、外汇转贷及其他营业税应税行为为营业额的确定,按照合同到期日和 2009 年 12 月 31 日(含 12 月 31 日)孰先的原则,实行按照《中华人民共和国营业税暂行条例》(国务院令 第 136 号)、《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》[(93)财法字第 40 号]及相关规定执行的过渡政策。上述跨年度老合同涉及的税率、纳税义务发生时间、纳税地点、扣缴义务人、人民币折合率、减免税优惠政策等其他涉税问题,自 2009 年 1 月 1 日起,应按照新条例和新细则的规定执行。

文到之前纳税人已缴、多缴、已扣缴、多扣缴的营业税款,允许从其以后的应纳税额中抵减或予以退税。

(2009 年 8 月 25 日印发)