

GAAP的含义、内容及级次的界定

浙江财经学院 朱黎敏

【摘要】 GAAP是会计规范中的一种重要形式,在会计理论中占有重要的地位。GAAP一直备受关注和争论,安然事件后人们开始认识到GAAP存在的不足,并试图重新对GAAP的含义、内容和级次进行界定,但是至今未果。本文主要研究了安然事件前后美国对GAAP的讨论,并且得出了一些启示。

【关键词】 GAAP 含义 内容 级次

美国公认会计原则(GAAP)是目前国际上最具影响力的会计准则之一,研究者们在各种文献中广泛地使用GAAP,但直到今天,对于GAAP的含义、内容和级次仍然解释不清。

一、安然事件前对GAAP的界定

1. GAAP的含义。美国会计学界在相当长的时间内,并未对GAAP作出明确定义,也没有规定GAAP的内容。直到1970年,美国会计原则委员会(APB)发布了第4号公告——《企业财务报表所依据的基本概念和会计原则》,才首次对GAAP作了较为正式的定义。该公告指出:①GAAP是在任何时间对以下几个方面做法取得的一致意见:哪些经济资源和经济义务应被记作资产和负债;资产和负债中的哪些变动应予以记录;当这些变动应予以记录时,所记录的资产和负债以及它们的变动应如何计量;哪些资料应予以揭示并应如何揭示;哪些财务报表应予以编制。②GAAP是财务会计中的一个技术术语。GAAP包括在特定时间为了确定认可的会计实务所必需的惯例、规则和程序等。此外,该公告还指出:GAAP是惯例性的,它是因为意见一致而被公认的,并不是由一套假设或基本概念派生出来的。APB虽然试图对GAAP作出定义,但还是没有说清GAAP到底是什么。

2. GAAP的内容。美国会计学界把GAAP当成“一致意见”的会计实务,曾经提出过如下两种比较流行的判别标准:第一种判别标准是“公认”,即认为被选择和采用的会计实务必须是能够得到“公认”的,但“公认”一词仍然是模糊的。罗丝·斯盖纳(1972)认为,一种会计方法至少需要满足以下一个条件,并且通常是满足以下几个条件时,该会计方法才算得到公认:①当环境适合时,该方法能在大多数情况下被使用;②该方法能够获得会计职业团体或其他权威机构如美国证券交易委员会(SEC)等的文告支持;③该方法能够得到一批受人尊重的会计教师或会计学者的书面支持。第二种判别标准是“实质性权威支持”,即认为凡是能够

得到“实质性权威支持”的会计实务就能够归类为GAAP。

3. GAAP的级次。美国会计学者鲁宾·斯蒂文将GAAP的内容按其权威性概括如图1所示:



图1

而美国注册会计师协会(AICPA)在1992年发布的《美国审计准则公告第69号——与公认会计原则一致的公允列报的含义》(SAS 69)对GAAP层次的划分则更具权威性。美国会计学家基索和韦根德特将其概括如图2所示:



图2

二、安然事件后对GAAP界定的讨论

1. GAAP的组成及内容。项平(2002)在《德国的财务会计法与国际公认会计准则的差异分析》一文中提到,“US-GAAP从狭义角度讲是由FASB的财务会计准则说明、AICPA的会计研究公报、APB的意见书以及SEC的会计规定组成;从广义角度讲包括其他一些没有在以上准则中出现的公认会计准则”。各国的会计准则体系取决于该国的历史文化、社会环境、经济政策、法规与资本市场的发展成熟状况等因素,而各国对经济管理采取的不同方式形成了两种不同的法律体系,分别为案例法和法典法。像美国那样采用案例法的国家,其财务报告与税务报告之间相互没有很大影响,民间的行业协会、团体在经济管理中扮演着重要角色。在案例法下,会计信息的披露只是在极小的范围内受到法律的约束,法律对个别情况作出具体的规定和解释。

罗伯特·N·安东尼教授在《美国财务会计准则的反思:审视其是否有助于提供合理财务报告》(2005)一文中指出:“美国目前同时存在四套具有权威性的准则,分别是:①由美国财务会计准则委员会(FASB)制定的针对企业的准则,这些准则需经 SEC 批准;②由 FASB 制定的针对非营利组织的准则;③由美国政府会计准则委员会(GASB)制定的针对州政府和地方政府机构的准则;④由美国联邦会计准则咨询委员会(FASAB)制定的针对联邦政府机构的准则,这一准则的权威性尚存有争议。”

笔者认为,GAAP 的内容复杂不明确,需要进一步予以明确。正如汪祥耀、刘宁军(2003)在《当前美国会计准则的发展趋势及若干思考》一文中提到的,美国会计准则过于复杂,各项规定详细,虽然可操作性较强,但比较分散,经常会出现前后不一致的情况,同时对于一些新产生的交易和事项也未能及时制定相应的会计准则。另外,美国很少支持会计准则的国际协调,但是我们应该看到国际会计准则的影响正在扩大,美国不能忽视这点。

2. GAAP 的级次。2003 年,FASB 对 SEC 关于原则导向会计准则体系的建议作出以下回应:“FASB 同意 SEC 报告的建议:消除 GAAP 级次的不同层次,使概念框架更加突出。FASB 打算发布一份征求公众意见的文件,建议将 GAAP 级次移入 FASB 的文献中。该文件还将致力于实现 FASB 的长期目标即构造两个基本文献层次:权威的和非权威的。FASB 必须采用一个过渡性的办法使现有的 GAAP 级次继续有效。FASB 还必须制定评估的方法和程序,评估的对象包括:A&A 指南;A&A 指南必须作出的改进;其他除 FASB 之外的准则制定机构所制定的文献必须作出的改进。”

程立萍(2003)在《从 RBA 模式到 PBA 模式——美国会计准则制定模式面临重大变革》一文中提到,虽然解释和应用指南数量的大幅度增加的确增加了运用会计准则的复杂性,但除了会计准则本身的解释之外,许多指南都是在会计准则发布之后提供的,它们主要来自于 FASB(包括其成员)、FASB 下属的紧急问题工作小组(EITF)、AICPA 下属的会计准则执行委员会(AcSEC)、特别工作小组以及 SEC。这些指南是针对特殊的交易和行业制定的,具有不同的权威层次:①层次 A: FASB 准则公告和解释。对于上市公司而言,SEC 规则和解释也属于层次 A。②层次 B:被 FASB 认可的 AcSEC 文告。③层次 C: EITF 意见以及未经 FASB 认可的 AcSEC 文告。④FASB 的执业指南。

SAS 69 曾对 GAAP 的级次进行了界定,将 GAAP 分为四个层次。2005 年 4 月 28 日 FASB 发布了征求意见稿,对 GAAP 的分层方式进行修改,其主要内容有:一是根据 SAS 69 中提到的,按照文告的类型对 GAAP 进行分类,分为 A、B、C、D 四个层次,而不再按照文告的特征进行分层。二是拓展分类中 A 层的范围,将按照 FASB 认定的充分程序发布的会计原则涵盖其中。未对 B 层至 D 层进行重新界定。三是将 SAS 69 中未提到的 FASB 幕僚立场和 FASB 发布的《财务会计准则公告第 133 号——衍生工具和套期保值活动的会计处

理》(SFAS 133)的补充事项加入到 A 层中去。

三、对 GAAP 级次的正式界定

2008 年 5 月,FASB 发布了《财务会计准则公告第 162 号——公认会计原则的层次》(SFAS 162),旨在通过构建一个一致的框架或层次来提高财务报告的质量。

SFAS 162 对 GAAP 的级次界定为:①A 层:未被 FASB 取消的 AICPA 会计研究公报以及 APB 意见书、FASB 准则公告和解释、FASB 发布的 SFAS 133 的补充事项,以及 FASB 的幕僚立场。②B 层:FASB 的技术公报,FASB 认可的 AICPA 的行业审计与会计指南以及 AcSEC 的立场说明书。③C 层:FASB 认可的 AICPA 会计准则常务委员会的实践公告和 FASB 下属的 EITF 的一致意见。④D 层:FASB 的执业指南、AICPA 的会计解释,以及那些通常或只在行业内被广泛认可和运用的会计实务。

对 GAAP 各层次应用的优先顺序为:如果某项交易或事项在 A 层中有规定,那么就遵循 A 层的规定;如果 A 层没有规定但是 B 层至 D 层中有规定,则按照 B 层优先于 C 层、C 层优先于 D 层的顺序遵循相应层级的规定;如果某项交易或事项在 A 层至 D 层中都没有规定,则应当考虑参照类似交易或事项的会计原则。

四、对我国的启示

1. 设立具有独立权威性和广泛代表性的会计准则制定机构。我国缺乏类似于美国 EITF 的机构,导致不能及时开展对会计新问题的研究并发表指导性意见。同时在会计准则制定上需要加强财政部、证监会及中注协之间的交流与沟通,要建立更加公开化、制度化的征求意见制度。

2. 探求完善的会计准则制定程序和模式。我国应该建立完善的会计准则制定程序和模式,贯彻公正和公开的原则。会计准则内容应该做到粗细结合、条理清楚,既不要一味追求简化,也不宜太繁琐。

3. 建立财务会计概念框架。要完善我国的会计准则体系,就必须建立一套可操作的财务会计概念框架,以指导会计准则的制定。

4. 积极主动地参与会计国际事务交流。我们应该看到,会计准则的国际趋同步伐正在加快,而我国财政部在 2006 年 2 月 15 日发布的企业会计准则标志着适应我国市场经济发展要求、与国际惯例趋同的企业会计准则体系正式建立,首次构建了比较完整的有机统一体系,实现了我国会计准则建设的新跨越和突破。

主要参考文献

1. 陈华明. 美国公认会计原则的发展历程对我国新会计准则制定的影响. 中国科技信息, 2006; 24
2. 程立萍. 从 RBA 模式到 PBA 模式——美国会计准则制定模式面临重大变革. 上海会计, 2003; 4
3. 葛家澍, 林志军. 现代西方会计理论. 厦门: 厦门大学出版社, 2001
4. 汪祥耀, 刘宁军. 当前美国会计准则的发展趋势及若干思考. 会计研究, 2003; 5