

中美会计准则制定模式的差异对比

郭亦骏

(北京林业大学 北京 100083)

【摘要】评价会计准则的制定模式要有科学的标准和辩证的观点。基于此,本文从制定基础、制定机构、制定人员、制定程序、法律效力等方面比较了中美会计准则制定模式的差异。两国会计准则的制定模式各有利弊,应该相互借鉴。

【关键词】会计准则 制定模式 差异

我国学术界对中美会计准则制定模式的比较研究存在贬低我国褒扬美国的现象,认为我国会计准则的制定由政府主导,制定人员代表性不够广泛,制定过程透明度不够高,应该借鉴美国的经验。事实上,2002年安然事件爆发之后,美国也在反思、调整会计准则的制定模式。本文拟从制定基础、制定机构、制定人员、制定程序、法律效力等方面比较中美会计准则制定模式的差异,并对某些观点进行反思。

一、制定基础的差异

制定基础是会计准则制定的首要因素,主要有原则基础和规则基础。原则基础是指在制定会计准则时只规定一些概括性的原则,如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情况下应该怎样进行会计处理。规则基础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。

国际财务报告准则(IFRS)采取的是原则基础。我国企业会计准则体系与IFRS趋同,借鉴了IFRS的做法,原则性规定较多,同时又有比较详细、具体的规定。我国尽管没有明确地提出采用哪一种基础,但实际上是以原则基础为主,兼规则基础。这是基于我国目前会计环境的现实选择。

美国会计准则最初采用的是原则基础,但很快就因操作性不强而放弃了原则基础,转向细致、具体且繁杂的规则基础。安然事件爆发之后,美国会计准则受到各方的强烈谴责,规则基础受到许多批评。如安达信发表声明,指责美国会计准则过于偏重技术,导致形式重于实质,需要重新反思。2002年7月,美国国会通过《萨班斯—奥克斯利法案》,要求美国证券交易委员会(SEC)对采用原则基础的会计准则制定模式的可行性进行研究。2003年7月25日,SEC向国会提交了《按照2002年萨班斯—奥克斯利法案108(4)节要求对美国报告系统中采用基于原则的会计体系进行研究的报告》,该报告既不赞同规则基础,又不赞同原则基础,而是提出了目标导向(基础)。目标导向作为纯原则与规则之间的一个概念,试图在原则基础、规则基础之间寻找适合美国的最优切入点。

原则基础和规则基础各有优点。原则基础会计准则相对简单、明了,有关准则运用的解释和应用指南较少,强调的是

会计处理的原则,并非具体的方法与详尽的标准;强调概念框架的全面性和内在一致性;突出经济业务的实质,对准则的应用依赖职业判断。规则基础会计准则“庞杂”,有关准则运用的解释很多;准则的制定应用了概念框架,但其框架并不完整、内在不一致以及模糊;过于注重准则的细节性规定,企图能为会计职业人员提供所有的技术参考标准,以致出现重形式轻实质的偏向。原则基础和规则基础理论上能遏制会计造假,但会计造假是无法根治的顽疾。在规则基础下,企业可以通过“交易设计”规避会计准则规定进行会计造假。在原则基础下,企业可以通过职业判断进行会计造假。目标导向遏制会计造假的能力更强,但效果还有待实践检验。

二、制定机构的差异

会计准则制定机构的性质有民间组织、半官方组织、官方组织三种类型。美国会计准则的制定机构是较为典型的民间组织;日本会计准则的制定机构是较为典型的半官方组织;我国会计准则的制定机构是较为典型的官方组织。

我国会计准则的制定机构是财政部。财政部是国务院的组成部门,其主要职能之一是拟定和监督执行会计规章制度、企业会计准则,制定和监督执行政府总预算、行政和事业单位及分行业的会计制度。会计准则的草拟由财政部的会计司具体负责。财政部所属的中国会计准则委员会是会计准则制定的咨询机构,负责对会计准则的总体方案、体例结构、立项等提供咨询建议,对会计准则制定中重大会计处理方法的选择等提供咨询意见。会计准则委员会办公室承担委员会的日常工作,设在财政部会计司,司长兼任办公室主任。为了进一步完善会计准则咨询机制,贯彻科学、民主决策精神,会计准则委员会聘请咨询专家成立了会计准则咨询专家组。

美国在官方的支持和监管下由民间机构制定会计准则。美国国会1933年和1934年先后通过《证券法》和《证券交易法》。联邦议会根据《证券交易法》成立了SEC,负责会计准则的制定工作,但SEC自己并不直接制定会计准则,而把这一任务委托给民间的会计职业界,只保留监督和否决权。1938年,美国注册会计师协会(AICPA)专门设置了会计程序委员会(CAP)负责制定会计准则。1959年代之以会计原则委员会

(APB)负责制定会计准则。自1973年起,美国财务会计准则委员会(FASB)成为美国制定财务会计和报告准则的指定机构。它是美国证券交易监督委员会《财务报告公告》第1号第101节和AICPA《职业行为守则》第203号(1973年5月及1979年5月修订)正式承认的权威机构。2002年,《萨班斯—奥克斯利法案》要求SEC加强对FASB的监管,对FASB制定的会计准则不仅持有否决权,而且追加了准则确认权。

有人认为会计准则的制定机构应以民间组织为宜。阎德玉(1999)认为,制定机构的性质并不是判断会计准则制定模式优劣的标准。对制定机构的评价与选择标准应看其能否有效履行职责,能否对会计准则制定起组织保证作用,能否沟通政府与民间的关系,能否协调各方利益,能否吸收具有较高素质和代表性的专家,能否遵循科学的制定程序。一般而言,官方性质的会计准则制定机构权威性较高,制定的会计准则与相关法规容易协调,实施力度较强。但容易出现如强调政府意志、忽视民间企业意见等现象,从而造成会计准则缺乏客观性、中立性。民间性质的会计准则制定机构自由度较大,权威性需要较长时间才可能形成,制定的会计准则实施力度相对较弱。在民间组织负责制定会计准则的模式下,政府只发挥促进、评论与确保贯彻执行的作用,所以比较客观和中性。我国由财政部负责制定会计准则是符合现阶段我国实际的。

三、制定人员的差异

财政部2003年印发的《会计准则制定程序》规定:财政部会计司负责会计准则的草拟工作,实行项目起草组负责制。项目起草组原则上以会计司各处为单位组成,吸收相关人员参加。可见,我国会计准则的制定者是财政部的有关人员。2003年,财政部改组会计准则委员会,聘任了22位委员,3人来自高等学校,1人来自企业界,其余来自财政部、审计署、国资委、证监会、银监会、保监会、国家税务总局等政府有关部门。财政部领导分别担任委员会主席和秘书长。目前,会计准则咨询专家组由160名咨询专家组成,任期两年。这两个组织的成员均为兼职,咨询意见只供财政部有关部门决策时参考。

美国FASB由7名委员组成,来自会计职业界的3名,来自实业界的2名,来自学术机构和政府的各1名。据相关章程的规定,FASB的委员必须切断他们和可能与之有害冲突组织的一切联系,每届任期为5年,也可以连任,但初始的任期除外,以便让较多人员轮流担任,避免委员会成员固定不变。FASB的委员不是提供兼职的无偿服务,而是全日制地为该委员会工作并领取相应报酬。FASB下设一个由20多名专家组成的财务会计准则咨询委员会(FASAC)直接向其提供咨询服务。还成立了紧迫问题工作组(EITF),这是一个由来自大型会计师事务所和公司的人员组成的委员会。EITF的任务是就当前亟须规范的问题进行审议,提出公认的意见。2008年2月26日,美国财务会计基金会(FAF)理事会宣布对美国FASB进行重要变革,即自2008年7月1日起将FASB的理事人数由原有的7人减少至5人,保留简单多数的投票决策方式;修改FASB理事的任职条件,强调其须具有投资方面的经验;改变议程制定程序,赋予了主席更多的权力,在经过恰当的咨询后,由主席确

定FASB项目计划、议程及优先项目。

有人认为,我国会计准则由财政部工作人员制定,代表性不够广泛,应该吸收各界人士参与。笔者认为,会计准则制定人员应该具备的首要条件是专业性。这是由会计准则的科学性、技术性决定的。会计准则的科学性是会计理论科学性的自然延伸。会计的确认、计量与报告有许多方法与技术问题,对其评估与选择,是非专业人员不能胜任的。第二个条件是公正性。公正是伦理学的基本范畴,指主体对人对事适用同一个规则或标准,一视同仁,平等对待,没有偏私。现代社会的基本制度设计和具体政策制定必须以公正为基本依据和基本出发点。如果以一个标准对这件事而以另一个标准对那件事,就是偏私。公正性要求制定者不能只代表本界别的利益。第三个条件才是代表性。制定人员来源界别多,代表性不一定就广。反之亦然。财政部工作人员的专业性、公正性没有人怀疑,他们不仅仅代表国家利益,也代表其他群体的利益。试想美国FASB只有区区5个人又能有多大代表性呢?美国公认会计原则(GAAP)影响大,与其制定人员专业、公正密切相关。

四、制定程序的差异

我国《会计准则制定程序》规定,会计准则的制定程序分为立项、起草、公开征求意见和发布四个阶段。我国企业会计准则体系吸收国际经验,接受专家建议,在制定程序上更加科学、透明。一是用专门课题起步。立项前的一项重要准备工作就是拟定准则研究课题,以奠定扎实的理论基础、政策基础和技术基础。二是用研究报告破题。起草准则前,撰写研究报告作为每项准则起草的起点,以把握准则重点,提高制定效率。三是征求意见,广开言路。建立了一套完整的吸纳意见的机制,征求意见规模之大、范围之广、领域之宽为我国会计标准制定史上少见。四是调研测试,心中有数。准则发布前,精心选择部分有代表性的上市公司、大中型企业和会计师事务所进行调查摸底,选择50多家企业进行模拟测试,提高准则内容的针对性和应用的可操作性。这些措施是很有创见的。

美国FASB在制定会计准则过程中遵循“充分程序”,包括:确定立项,列入FASB工作议程;拟定讨论备忘录,组织专门的机构并聘请有名望的专家进行专题研究,与FASB委员讨论、磋商;先后举行两次公开听证,在广泛听取意见、集思广益的基础上形成准则意见稿;最后由FASB作出决定。会计准则的公布以七位成员的最后投票结果为依据。几乎每一份准则最后都要说明表决情况,投反对票委员的意见也附在准则的后面。制定过程的所有会议都对外公开,全过程都处于摄像机的监督之下。还通过征集评论函件等方式让各利益集团充分发表意见。任何人都可从FASB网站上了解会计准则制定的各项程序,包括立项研究、研究报告、专题研究、讨论备忘录、征求意见稿、修订意见等。这种“阳光下”或“蔚蓝色天空下”的准则制定过程,已经成为具有开创意义的典范。

有人认为,我国会计准则制定程序具有保密性和依附性特点,透明度不够高,应该更加公开,并提高社会各界的参与意识。笔者认为,从管理学角度看,会计准则制定过程是决策过程。决策应当坚持科学决策、民主决策和依法决策原则。科

学决策原则要求尊重客观规律,运用科学的方法,做到现实性和前瞻性相结合,使决策符合经济社会发展规律。我国会计准则制定按照课题起步,公开立项,广泛征求意见,科学论证,集体讨论,集体通过等程序进行制定,符合科学决策原则。民主决策原则要求反映民意,集中民智,做到公众参与、专家论证和政府决定相结合。我国企业会计准则体系(2006)制定过程的透明度比以前有了很大提高。而提高透明度需要政府办事公开,民众积极参与,双方共同努力才能形成互动。我国社会各界参与热情不高,不是政府部门造成的。

五、法律效力的差异

由于法系和国家结构形式不同,中美会计准则的法律效力存在较大差异。我国企业会计准则体系(2006)的法律效力比美国公认会计原则(GAAP)大。

我国是成文法系国家,法律、法规体系通常由四个部分构成:①法律;②行政法规;③部门规章;④规范性文件。企业会计准则体系最后经过财政部部务会议讨论通过并公布。基本准则是由财政部部长签署财政部令(第33号)公布的,属于部门规章。具体准则及其应用指南由财政部以财会[2006]3号和18号文件印发,属于规范性文件。会计准则作为法规体系,具有强制性、权威性特点,要求企业必须执行,否则就属于违规行为。从国家结构形式看,我国是单一制国家,法规体系全国统一,会计准则在全国范围内有效。

美国是以判例法为基础的成文法国家,一般依赖为数不多的成文法,然后再由法庭对其进行解释,借以大量的判例法来进行补充。美国法律对会计的影响主要体现在《证券法》和《证券交易法》中。这两部法律对公司会计信息的披露事项提出了要求,包括证券的性质、公司的情况以及所提供财务报告的时间、内容和编制方法。但是对于财务报告的有关详细条款在有关法规中并未作规定。同时,美国是联邦制国家,每个州都有自己的立法机构,享有在其辖区内控制商业活动和征税的权力。美国的公司法是由联邦和州两级分别制定的,52个州和领地的公司法令对会计确认、计量、记录和报告的要求差别很大,有的州的公司法令在会计方面的规定很粗略,而有的州的公司法令则规定得很详细。FASB公告并不是对协会会员的指令性文件,不具有任何法律约束力,只是在被会计职业界普遍认可时才具有权威性。美国法定年度审计和公布财务报告的要求只限于公众公司(包括上市公司和股份在海外市场发行的非上市公众公司)以及股东超过500人且资产超过100万美元的私人公司,目前适用于约一万家企业。

会计准则的法律效力不等于实施效果,实施效果要看执行法律的力度。我国企业会计准则体系的实施效果需要执法部门、企业、注册会计师的共同努力。尽管没有正式的法律要求,美国许多中小公司编制的年度财务报告都自愿地要求外部进行审计,因为银行或其他金融信贷机构、公司董事会或公司高层管理当局有要求,或者是作为对良好的商业惯例的响应。GAAP是世界上影响最大的会计准则之一。

六、如何正确评价会计准则的制定模式

1. 评价会计准则的制定模式要有科学的标准。评价会计

准则制定模式的总的标准应该是符合本国国情。国情即会计环境,它是制定高质量会计准则的基础。经济国情包括经济发展水平、经济体制、所有制结构、资本市场、税法、会计职业组织等。政治国情包括国家的国体、政体、国家结构形式、法律体系等。文化国情包括社会价值观、会计价值观等。从经济国情看,我国是发展中国家,处在社会主义市场经济体制建立过程中,所有制结构是以公有制为主体、多种所有制共同发展,80%的上市公司为国有控股性质。美国是全球经济最发达的国家,市场经济完善,实行私有制,资本市场最为成熟。中美两国国情不同,中国会计准则制定模式不能完全照搬美国的。符合本国国情行之有效的制定模式就是好模式。

2. 评价会计准则的制定模式要有发展的观点。近几年,中美两国会计准则的制定模式都有了一些新的变化。我国企业会计准则体系在制定模式上有很多突破。如制定基础更加优化,制定人员更加专业化,咨询机制更加完善,制定程序更加透明等。研究目前我国会计准则的制定模式要根据新材料,得出新结论,慎重引用2006年前研究旧会计准则的材料和观点。美国在2002年安然事件后,制定了《萨班斯—奥克斯利法案》,在会计准则的制定基础、制定机构、制定人员、制定程序等方面也做了很多调整。对两国会计准则的制定模式进行比较研究时,要充分关注这些新变化,不能一成不变。

3. 评价会计准则的制定模式要有辩证的观点。会计准则的制定模式是统一性和多样性的辩证统一。各种制定模式没有优劣高下之分,不存在“最优”的模式,只能从国情出发进行“次优”选择。中美两国会计准则的制定模式各有利弊,具有同等价值,应该相互借鉴,取长补短。两国会计准则委员会在实际工作中也已经充分认识到相互借鉴的重要性。2008年4月18日,中国会计准则委员会办公室主任刘玉廷先生率代表团到美国与FASB主席罗伯特·赫兹先生、其他理事和工作人员就加强中美两国会计交流与合作问题进行了深入探讨,并签署了《中美会计合作备忘录》,双方同意采用多种形式,交流两国会计准则建设、实施及其国际趋同的经验。

主要参考文献

1. 财政部会计准则委员会. 美国会计准则制定机构监管、结构及运作的变革——为确保准则制定的有效性、效率及独立性所进行的变化. 会计国际趋同简讯, 2008; 1
2. 财政部会计司编写组. 企业会计准则讲解2007. 北京: 人民出版社, 2007
3. 许家林等. 中国会计准则体系建设: 发展、比较、协调. 上海: 立信会计出版社, 2006
4. 阎德玉. 会计准则制定模式的比较研究. 会计研究, 1999; 8
5. 江金锁. 对美国会计准则制定模式变迁的理性思考. 审计与经济研究, 2005; 1
6. 于玉林. 会计原则与会计准则辨析. 财会月刊(会计), 2007; 11
7. 克里斯托弗·诺比斯, 罗伯特·帕克著. 潘琰译. 比较国际会计. 大连: 东北财经大学出版社, 2002