



论高质量会计准则的制定



湖南湘潭大学商学院 刘长青(教授) 温佐望

【摘要】 会计准则纯粹以原则为导向或以规则为导向都不能产生高质量的财务信息,原则和规则的简单结合将导致“广义劣逐良”现象。未来高质量会计准则的制定应以概念框架为依从,以会计目标为导向,将原则和规则有机结合。

【关键词】 会计准则 概念框架 原则 规则

美国证券交易委员会(SEC)前主席阿瑟·利维特(Arthur Levitt)1997年在发表以“高质量会计准则的重要性”为主旨的演讲时指出:要建立发达而健全的资本市场,必须有效地保护投资人,使投资人能够得到上市公司经营活动的真实、完整、公允并具有透明度的“财务图像”——公司通过财务报告所披露的信息。高质量会计准则的研究由此拉开序幕。

安然事件之后,美国资本市场相继爆发了世通公司、环球电信、施乐、在线时代华纳等一系列会计舞弊案,自认为是世界上最为先进的美国会计准则受到了严重的挑战。2002年7月30日,美国国会签署《萨班纳斯—奥克斯莱法案》,要求SEC具体研究美国采用原则导向的会计体系的可行性。同年10月底,美国财务会计准则委员会(FASB)发表了一份建议书,明确指出“FASB决定考虑采用以原则为导向的会计准则制定机制”。会计准则制定模式究竟应是原则导向还是规则导向的问题引发了各方面的思考。

一、高质量会计准则的特征

Levitt指出,高质量会计准则之下能够产生可比、透明和充分披露的财务信息,从而有利于投资决策。这是从高质量会计准则的规范结果(准则产生的会计信息)角度来描述高质量会计准则的特征。

美国会计学会下属会计准则委员会认为,高质量的会计准则应当做到:①能及时弥补财务报告模式中的明显不足;②能增强财务报告信息整体的相关性、可靠性和可比性(包括国际可比性),促进财务报告信息价值最大化,有利于财务报告使用者做出投资和信贷决策;③能增强资本分配决策的有效性,并且准则实施的效益应大于成本。

高质量会计准则的特征应该从准则本身及其结果来描述。首先,多样化的备选会计程序和方法往往易受到主观因素的影响,导致财务会计信息不能反映交易的经济实质。高质量会计准则要求减少备选方案、减少例外,这样有利于职业判断;其次,高质量会计准则能够产生可靠的会计信息,在可靠性的基础上提高会计信息的相关性、可比性、可理解性、透明度,保证充分披露。财务会计信息相关性是指相关会计信息能被每一位投资者所理解,对其决策有用。充分披露要求会计信息不会引起信息使用者误解,对其真正有用。充分披露本身能够导致相关性。

二、高质量会计准则的制定思路

只有具备理论逻辑的一致性,会计准则才能广为适用和具有权威性,产生可比、透明和充分披露的财务信息。所以,制定高质量会计准则要以财务会计概念框架为依从。高质量会计准则要能充分反映经济实质,同时尽量避免例外事项,减少“交易规划”、“利润操纵”和“组织创新”等扭曲财务数据的行为,因此其制定应采用原则导向。但是,纯原则导向的会计准则要求很强的职业判断能力,准则实施难度较大,因此以规则导向作为补充是必要的。然而,原则导向和规则导向的简单结合将导致“广义劣逐良”现象。怎样才能把原则和规则有机地结合在一起呢?对此,笔者提出:高质量会计准则的制定应以会计目标为起点,构建一个逻辑一致的财务会计概念框架,并以会计目标为导向。

1.以财务会计概念框架为依从。财务会计概念框架是对财务会计理论最为基本的概括,是一套相互关联、协调一致的理论体系,是制定会计准则的理论依据。以财务会计概念框架为依从使准则制定过程免于受到外界利益团体的压力影响,降低准则制定的成本。

准则以财务会计概念框架为依从已被各国所公认并广为采用。财务会计概念框架的制定有两种思路:一种是以会计假设为逻辑起点,另一种是以会计目标为逻辑起点。会计目标体现了人们对会计信息的需求,目标导向准则有利于明确职业判断的责任,从而有利于准则实施。

2.原则和规则的权衡。总体而言,现行会计准则制定有两种基本模式:一种是以原则为导向的会计准则制定模式(以国际会计准则为代表),另一种是以规则为导向的会计准则制定模式。

美国会计准则是典型的以规则导向为主。在安然会计丑闻被揭露之前,美国会计界一直认为本国的会计准则是最完美的。到目前为止,FASB共发布了一百多项具体的会计准则,同时还有大量的准则解释和指南,导致准则超载。以规则为导向的会计准则力图考虑到原则适用的所有可能情况,以减少职业判断。以规则为导向制定准则需要详细地研究各种具体的交易情况,考虑很多例外事项,制定大量的有关界线判断的准则指南。规则导向准则纯属技术性标准,不能对所有性质的交易、事项给出符合经济实质的解释和判断,经常会导致准



从利益相关者角度 分析财务信息披露外部性

中国海洋大学管理学院 王竹泉(博士生导师)

【摘要】 本文从利益相关者角度对财务信息披露的外部性进行分析,将财务信息披露的外部性定义为:由于财务信息披露主体对财务信息的不当披露所导致的组织外部利益相关者获得的经济利益偏离其原本应得的经济利益的差异。在此基础上,对财务信息披露的外部性按其产生原因、影响性质和大小进行了分类。

【关键词】 财务信息披露 外部性 利益相关者

财务信息披露监管是公司治理的一大难题。财务信息披露外部性的分析是财务披露监管体制设计的理论基础。但现有的关于财务信息外部性的解释要么把组织的经济活动外部性和反映这些经济活动的财务信息外部性混为一谈,要么完全将财务信息披露与组织的经济活动割裂开来。本文从财务信息披露的利益相关者角度对财务信息披露的外部性进行了分析,以期对财务信息披露监管提供可靠的理论支持。

一、财务信息外部性的一般解释

对于财务信息的外部性,已有很多论述。这些论述一般是将财务信息的外部性解释为会计主体(企业或其他会计主体)所披露的财务信息使信息使用者产生额外的成本或收益,并将财务信息的外部性分为正外部性和负外部性两类。

则运用上的不一致,容易误导信息使用者,从而造成严重的经济后果。

以原则为导向是会计准则制定模式的发展趋势。原则导向准则克服了规则导向准则的缺陷,它仅对某一事项的会计处理提出原则性要求,即对具体会计事项的处理进行原则性的解释和说明,要求从经济实质出发,对会计主体的经济活动进行描述,提供可比、透明和充分披露的财务信息。原则导向准则减少了企业进行“交易规划”和“组织创新”等财务操纵的机会。但是,原则导向准则不再提供详细的规则,这就增加了职业判断,特别是某些特殊的和前所未有的经济事项,完全取决于会计人员的职业判断。会计人员不一定能完全胜任,同时,原则具有“弹性”,不同的会计人员对同一会计事项可能存在不同的判断,这是职业判断能力的差别所造成的。因此,原则导向准则在运用过程中存在判断争议。另外,原则导向准则同样存在例外情况,因此以规则导向准则作为补充是必要的。

3.以会计目标导向保证原则与规则的有机结合。会计准则的选择具有经济后果,会计准则中的原则和规则的简单结合将导致严重的“广义劣逐良”现象。在某些会计事项处理中,企业内部信息优势集团可能会为了自身利益借助于原则导向准则滥用会计职业判断。对于外部会计职业

财务信息的正外部性是指会计主体披露的财务信息给信息使用者带来了额外收益,主要体现在财务信息的公共物品属性上。众所周知,一种物品如果供给一个人使用而其他人能够不花成本加以利用,这种物品就是公共物品。财务信息一旦被会计主体生产并披露出来,根本不能阻止和排除那些没有分担成本的信息使用者对它进行消费,而且是免费使用。这种“免费搭车”显然给信息使用者带来了额外收益。除此之外,财务信息的正外部性还应包括因使用相关的财务信息而降低交易费用或获得投资收益等。

财务信息的负外部性是指会计主体披露的财务信息给信息使用者带来了额外的损失,信息使用者却未因此受到补偿。信息使用者可能遭受的额外损失主要包括:由于信息不对称,会计主体披露虚假的财务信息导致信息使用者做出了

界来说,运用原则导向准则会加大诉讼风险,因此他们倾向于采用规则导向准则以减少职业判断,降低诉讼风险。安然会计丑闻在某种程度上说就是对原则和规则“选择”的后果。

会计准则制定应该以会计目标为导向。2003年美国SEC在《对美国财务报告采用以原则为导向的会计体系的研究》中提出准则制定以目标为导向的建议:①以经改进并一致应用的财务会计概念框架为基础;②明确指出准则的会计目标;③提出具体的细节和结构,使准则得以一致地实施和应用;④尽量减少准则中的例外情况;⑤避免使用那些使得财务工程师能在技术上遵循准则却在实质上规避准则的“界线”。目标导向准则应当包括对实质性会计原则的简要描述,会计目标以详略适当的方式包括在准则当中,并且很少有例外事项或不一致的概念。同时,应当对各类交易或事项的处理提供适当数量的准则指南,避免界线检验,以有利于职业判断。

主要参考文献

- ①刘峰.后安然时代的会计准则:原则导向还是规则导向.会计研究,2003;5
- ②裘宗舜,韩洪灵.论高质量会计准则.上海会计,2003;11
- 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