



# 我国会计准则制定程序的基本要求



广东中山 谢 晖 厦门 唐子华(教授)

科学、合理的会计准则制定程序是保证会计准则质量的重要前提,因此对会计准则制定程序进行研究就显得尤为重要。本文拟从会计准则制定程序的理论基础出发,提出会计准则制定程序的七个基本要求。

## 一、会计准则制定程序的理论基础

会计准则制定程序的理论是指对会计准则制定程序做出解释,阐明会计准则制定程序的经验并推广最佳经验,它是人类在制定会计准则实践的基础上经过合理总结所产生的理性认识。会计准则制定程序的理论能用于判别会计准则制定程序的优劣,并指导会计准则制定程序的修改和完善。因此,明确会计准则制定程序的理论基础对会计准则制定程序的研究有重要的指导意义。

1.程序公平学说。程序公平是指从程序层面上考察公平,是一项在程序进行过程中实现的价值。美国的约翰·罗尔斯

本质上属于投入资本的范畴,而接受捐赠资产不属于投资行为,因此不应将接受捐赠资产纳入资本公积的核算范围,而应将接受捐赠资产计入营业外收入。②捐出资产仍计入营业外支出。

(2)对于资产盘盈、盘亏的会计处理。①对于无法查明原因的流动资产盘盈(包括现金溢余),因其属于偶发性、边缘性的净收益,所以应计入营业外收入,而不应冲减管理费用。②对于因管理原因造成的流动资产盘亏(包括现金短缺),应计入管理费用;而对于因非常原因造成的流动资产盘亏(包括现金短缺),则计入营业外支出。

(3)对于非货币性交易中收到与支付补价的会计处理。为避免非货币性交易中双方换入资产入账金额不对等的情况发生,可将换入资产以公允价值计价,支付的补价作为企业的营业外支出,而换出资产的补价收益仍作为营业外收入。

(4)对于债务重组中债权人损失与债务人收益的会计处理。应不断完善和规范企业的会计行为,使债务重组中采用公允价值计量能真正实现公允,将债务重组收益计入营业外收入,将债务重组损失计入营业外支出。

2.改进营业外收支在利润表中的列示。营业外收支是指企业发生的与其生产经营无直接关系的各项收入和支出,其核算的内容与企业盈利能力无关。而会计信息的外部使用者在利用会计信息进行决策时都需要用到利润总额的数据,该数据中却包含了营业外收支的内容,这就容易造成会计信息使用者对企业盈利能力的错误估计,影响信息使用者的决策。因此,应改进营业外收支在利润表中的列示(见右表)。○

最早提出了程序公平学说,他认为不存在任何有关结果的公平性的独立标准,但是存在有关形成结果的程序的公平性的标准,因此只要这种公平性的程序得到了人们的恰当执行和遵循,由它产生的结果就应该是正确和恰当的。程序公开、中立、自我矫正等特征是程序公平学说的基本标准和要求,能促进和保证公平,使有理性能力的人更容易理解和接受程序的结果。程序公平学说现在已越来越多地应用于社会经济和政治的各个方面。

允当程序在会计准则制定方面的典型应用充分体现了程序公平学说是会计准则制定程序的理论基础。允当程序是指在会计准则制定中所遵循的一整套完整、充分、严密、稳定的程序,使会计准则制定成为一种透明的活动,其目的是保证会计准则制定的独立性、公平性、公开性。允当程序按理性原则进行会使具有理性能力的人更加理解程序本身和程序结

利润表

编制单位	年	月	单位:元	
项 目	行次	本月数	本年累计数	
一、主营业务收入				
减:主营业务成本				
主营业务税金及附加				
二、主营业务利润				
加:其他业务利润				
减:财务费用				
管理费用				
营业费用				
三、经营性利润				
加:投资收益				
补贴收入				
营业外收益				
四、经营性收益与利得				
减:所得税				
五、利润净额				

补充资料:

项 目	本年累计数	上年实际数
营业外收益产生的利润:		
1.非货币性交易净收益		
2.债务重组净收益		
3.捐赠净收益		
4.非常损失		
5.其他		

果,并会有一种被说服而不是被强制接受的感觉,从而更愿意接受程序结果。事实上,这就是程序公平的核心内容。

**2.程序低成本学说。**科斯在《企业的性质》一文中独具慧眼地提出了交易费用的思想,创新地把交易费用纳入了经济学分析的框架。新制度经济学认为,交易费用是制度的源泉,交易费用的降低包括了制度制定成本的降低。会计准则作为一种制度,在设计、制定、实施、变迁时也是有成本的,并且会计制度的产生不是无代价的,应研究在众多会计准则制定体系中如何建立、实施、修订成本最低的会计准则体制。

程序低成本学说是指会计准则制定程序应符合成本效益原则。会计准则作为一项公共制度具有经济后果。从会计准则的经济后果来看,会计准则在总体上是一种有助于降低交易费用的制度安排,特别是通过界定上市公司公开披露信息的质量和标准,有助于降低资本市场运行的交易成本。会计准则在制定时要充分考虑会计准则制定的成本效益,并且要符合低成本、高产出原则,就必须重视会计准则制定程序,遵循程序低成本学说,以实现收益最大化。

## 二、会计准则制定程序的基本要求

笔者认为,会计准则制定程序应符合以下七个基本要求:

**1.认知目的性原则。**目的性标准是用来评判会计准则立项意图是否明确、内容是否符合实际情况并可付诸实施的质量标准。目的不明确必然使制定的会计准则难以达到预期效果。制定会计准则的最终目的是使会计信息有用,保证有效竞争和资源的优化、合理配置。因此,在对会计准则进行立项时必须充分考虑制定该准则能否达到预期的目的。

**2.重视理论性原则。**人们倾向于将会计准则作为一种纯客观的约束机制和技术性的规范手段,它存在的目的在于使会计实务的处理过程科学合理、内在一致。既然是一种技术,它的有效性就应该经得起检验。例如,会计准则是否能普遍运用于全球各国;不同行业的会计准则是否完全相同;不同组织形式企业的会计准则是否完全一致。同时,会计准则作为一种技术性手段,能否做到结构合理、体系完整以及能否有效实施,在很大程度上取决于理论指导功能发挥得如何,这就需要一套内在一致的、能指导会计准则制定的、被广泛认可的有效理论来指导。

**3.遵循客观独立性原则。**会计准则的制定者只有以客观独立的身份出现,才能使会计准则具有公共认可性和权威性。因此,在制定会计准则时,只需考虑提供的会计信息能否客观地反映实际情况。在制定和实施会计准则的过程中,不仅会计准则的制定者和制定过程应是独立的,而且会计准则的内容和方法也应是独立的。机构独立性是程序公平的前提。当然,对于会计准则制定机构的评定不能简单地以“公立”还是“私立”为评价标准。但是,它应该能够适应会计环境,并能维护绝大多数人的利益,从而具有广泛的代表性与相对的独立性。

**4.力求规范性原则。**合理、科学的会计准则制定程序是保证会计准则的质量和实用性的重要前提。不同的会计准则制定模式使得各国会计准则制定程序有所差别。世界上不少国家的会计准则制定程序都是以美国的制定模式为参照,在会计准则制定程序方面表现出了充分、公开和严密的特点。

根据程序公平学说,在对一项至少会使一部分人的权益受到影响的决定做出评价时,不能仅仅关注其结果的正当性,还要看这种结果的形成过程或者结果据以形成的程序本身是否符合正当性、合理性标准。改组后的国际会计准则理事会(IASB)规定了国际财务报告准则制定的11个步骤,充分体现了程序公平的精神。美国会计准则的制定也是通过程序公平使社会上各主要利益集团的利益得到体现,而不受某一强势集团的左右。

**5.确保公开性原则。**会计准则制定过程的公开性是保证会计准则制定过程公平的基本条件。提高会计准则制定过程的公开性、透明度,要尽量多发动社会力量加以评价,要能充分听取有关各方的意见,从而使最终制定的会计准则能更好地顾及到各方的利益。这样制定出来的会计准则能得到会计理论界和实务界的普遍认可,会计准则才能起到应有的作用。美国财务会计准则委员会(FASB)为保证会计准则制定过程的公开和透明,在工作程序中,从问题的提出到立项、研究、讨论、征求意见、修订、发布准则等全过程都是公开、透明的,准则委员会要召开多次公众听证会以听取民众意见。

**6.借鉴国际化原则。**随着国际贸易和全球资本市场的飞速发展,市场的国际化必然导致企业经营业务的全球化。而作为国际通用商业语言的会计,在经济全球化过程中必将扮演越来越重要的角色。会计准则的国际化,为全球的贸易往来和资本流动消除了“语言”上的障碍并减少了成本,这无疑是经济全球化的必然要求。这些都表明国际会计准则已经在世界范围内获得了广泛的认可和支持。因此,会计准则制定应充分借鉴各国尤其是发达国家的先进经验,加强与各国会计准则制定机构之间的联系,会计准则制定的程序和方法应尽可能地采用国际惯例。

**7.讲求效益性原则。**会计准则总体上是一种有助于降低交易费用的制度。由于制度变迁需要耗费成本,因此当一项制度变迁的预计收益不高或某项制度变迁的发起者无法将大量的“搭便车者”排除在外时,该项制度变迁的可能性就不大。英国18世纪初就出现了大量股票公开交易的上市公司,但直到20世纪30年代之后,才产生了相应的会计准则,这是与制度变迁的成本效益紧密关联的。因此,在会计准则的制定过程中一定要考虑成本效益原则,力争达到制定过程低成本、高效益。

## 三、对我国《会计准则制定程序》的评价

将我国《会计准则制定程序》与上述会计准则制定程序的七个基本要求进行比较,可以看出:①我国会计准则制定程序是在借鉴国外先进经验并基于我国国情制定出来的,已取得了令人瞩目的成绩,主要表现为我国会计准则制定程序正在向国际惯例靠拢;②适合我国国情,基本满足了我国经济改革对会计准则的需求;③推动了会计理论和会计实务的研究;④增强了会计准则制定程序的严密性、充分性以及透明度。但同时我们也应清醒地认识到我国的会计准则制定程序与国际先进水平相比还有较大的差距。如会计准则制定者的代表性不够广泛,会计准则制定程序公开性不足、民主性不够,会计准则制定的理论框架尚未明确建立等,这些都是我国今后在完善会计准则制定程序过程中应解决的问题。○