

会计准则制定模式的新思考

西南财经大学 高玉玲 李荔 四川省肿瘤医院 廖菁

【摘要】 会计准则的制定模式一直是会计理论界争论的焦点之一。目前,会计理论界公认的会计准则制定模式主要有三种:政府制定模式、民间制定模式和民间制定政府监管的混合制。本文分别评述了会计准则制定模式的约束条件,并对我国会计准则制定模式进行了简单探讨。

【关键词】 会计准则 民间制定模式 政府制定模式

一、会计准则制定模式中的约束条件

从世界范围看,会计准则的制定模式有两种:政府制定模式和民间制定模式。欧洲大陆各国、日本及我国主要采取的是前一种模式,而英、美等国多采用后一种模式。政府制定模式和民间制定模式的形成取决于多种因素,但主要取决于资源配置方式和政治文化传统这两个因素。

从资源配置方式来看,又分为两种情况:一种是资金主要通过证券市场获得,即企业融资以直接融资方式为主;另一种是资金主要通过银行等金融机构获得,即企业融资以间接融资方式为主。在前一种情况下,投资者出于对投资安全和监督的考虑,对企业有很强的信息需求,而直接获取信息的代价较大,因此民间制定会计准则的积极性较高;在后一种情况下,银行对企业的监督可以通过日常交易方式直接获取信息。但在这种情况下,很难产生类似于美国财务会计准则委员会这样的民间机构。

从政治文化传统来看,法律因素对会计准则制定体系的影响较大。目前,法律体系基本可以分为大陆法系与英美法系。在大陆法系国家,政府在会计规范制定过程中扮演着极其重要的角色,会计规范大多体现于《公司法》、税法和商法等法规之中,规则制定得很详细,形成了较为典型的立法会计模式,而且多数会计规范具有统一性、强制性特点,会计职业团体作用有限;而在英美法系国家,会计规范基本由民间职业团体制定,政府很少干预,从而形成了协会会计模式,管理单位进行下一步合作,而不敢轻易提出索赔要求,浪费合理的索赔机会,造成不必要的损失。

2. 项目经理(项目负责人)和技术负责人对索赔工作的认识不到位,尽量避免提出索赔要求。

3. 主管人员对 FIDIC 合同条件、合同及技术规范文件等理解不深刻,对实际存在的索赔事项认识不到位等。

4. 只注重索赔意向的提出,不重视索赔过程中的证据收集和及时做出最终索赔报告。

工程施工索赔工作日益被合同双方重视,要充分、合理地进行工程施工索赔,确保合同双方的利益不受损害,这就要依靠市场,运用法律规范工程索赔工作。○

计规范的灵活性、可选择性较为明显,会计职业团体的权威性很高。

二、两种制定模式的比较

最早制定会计准则的国家是美国,其会计准则是由美国证券交易委员会(SEC)授权会计职业团体制定的。受其影响,我国在会计准则制定机构的选择问题上也出现了不同的看法。有人认为,尽管当前由财政部负责会计准则制定是可以接受的,但我国会计准则的制定工作最终也应该由专门的机构负责。

一些会计学家认为,会计准则应坚持民间制定模式,其依据包括:民间制定模式可以充分利用职业团体的专业知识和资源,保证准则制定的内在逻辑一致性和完整性;由于政府政策多变,民间制定模式可以避免会计准则随政策的变化而反复变更;可能避免高遵循成本,因为不同政府部门或立法机构可能要求会计报表提供多种不同信息资料,政府法规的遵循成本通常高于民间制定准则的遵循成本;可能避免因政府或党派之争或过分政治化而导致特定会计准则项目的难产或流产;有可能避免准则制定得分严格或机械而缺乏职业判断余地。

还有一些会计学家倾向于由政府或立法机构制定会计准则,其依据在于:政府制定会计准则有可能避免会计准则偏向大企业集团的利益,特别是会计职业团体受少数大型会计师事务所所控制,这些会计师事务所出于对自身利益的考虑往往会偏向其客户的需要或要求;民间职业团体制定的准则缺乏实施效力,政府制定模式可保证会计准则的权威性、强制性及有效实施;民间职业团体未必具备处理突发问题的能力,尤其是民间准则制定机构往往采用“审慎程序”,有关准则项目的制定往往落后于形势的发展;政府制定准则有利于推动公共政策的执行,或者平衡不同利益集团的需要。

从理论上讲,民间制定模式和政府制定模式都是既有优点也有一定的局限性,两者有可能互相补充。因此,有些西方会计学者认为,理想的会计准则制定模式应当是民间组织和政府力量的结合。

三、我国的会计准则制定模式及存在的问题

目前,我国会计准则制定机构为财政部会计司下设的会

会计准则委员会。政府既作为一个监管者又作为一个参与者在经济运行中发挥作用。作为监管者,政府对全国的宏观经济运行进行监管与调控,以促进经济增长、谋求社会效用最大化为目标;作为参与者,政府以投资者身份直接参与微观经济活动。对此,笔者有以下几点思考:

1.要始终保持会计准则制定机构的超然独立性。安然事件发生后,美国会计准则制定机构——美国财务会计准则委员会遭受了较多指责,比如准则制定反应过慢,跟不上会计实务的发展;资金来源过于倚重会计职业界,托管人委员会的成员大多来自会计师事务所,从而导致会计准则的制定不够独立等。我国应该深刻领悟其中的教训,努力做到保持我国会计准则制定机构实质上和形式上的独立,与利益相关者划清界限,提高准则制定效率。

2.我国目前不适合采用民间制定模式。从前面的约束条件可以看出:第一,我国的资本市场不像西方国家的资本市场那么完善和发达,我国企业的融资方式主要表现为以银行为中介机构的间接融资,这就使我国缺少了像美国那样产生民间制定模式的基础;第二,从政治文化传统来看,我国属于大陆法系国家,是典型的以政府参与为主的立法模式,所有的法规都是由政府统一制定,具有较强的强制性和统一性,这极大地限制了会计团体在准则制定过程中作用的发挥。

3.政府制定模式是符合我国实际的正确选择。传统的政府制定模式在近年来得到了改进,使得目前我国的会计准则制定机构在一定程度上能够体现出效益性、公正性、权威性,并能获得公众的认可。

(1)从效益性来看,财政部利用其多年的工作经验和权威地位,“笼络”了全国顶尖的会计专业人才为其献计献策,聘请了美国德勤会计师事务所为其提供咨询服务,从1997~2001年,在短短的几年内制定并颁布了16项企业会计准则,基本上满足了经济发展对会计准则的要求。可以说,在我国,只有政府部门才能达到这种空前的效率,这是任何其他的民间会计职业团体在短期内都难以做到的。

(2)从公正性来看,2003年年初,我国成立了第二届财政部会计准则委员会(CASC)。CASC的专家们分别来自于证监会、证券交易所、中国会计学会、中国注册会计师协会、企业界、学术界、国家税务总局、中国银监会、中国保监会和国务院国有资产管理委员会等团体、机构,其所代表的利益群体十分广泛。根据新的《财政部会计准则委员会工作大纲》的要求,他们要在实质上参与到会计准则的制定过程中去。

(3)从权威性来看,政府制定模式赋予了我国会计准则制定机构绝对的权威性,这在很大程度上减少了各相关利益集团在会计准则制定过程中可能产生的摩擦,从而提高了我国会计准则制定的效率。

(4)从实际调查结果来看,蔡好东、杨志强于2002年对财政部作为会计准则制定机构的支持情况进行了调查,其结果显示,从总体上看,大多数的被调查者认为财政部作为我国会计准则的制定机构是合适的。

2003年CASC的成立将我国会计准则的制定向前推进了一大步,特别是在广泛代表性方面取得了重大突破和进步,但是这并不能表明我国会计准则的制定模式是完善的。

1.会计准则制定过程中没有兼顾各种所有制经济主体的利益。由于政府在经济运行中具有监管者和参与者的双重身份,因此在政府制定模式下的会计准则就有可能偏向政府作为微观经济活动参与者一方的利益,而对其他微观经济活动参与者的利益重视不够。因此,我们在考虑会计准则制定效率的同时,也应兼顾公平。在我国现行会计准则制定模式下,非公有制经济主体的利益并没有得到充分考虑,这显然有失偏颇。

2.会计准则制定机构欠缺独立性,研究成果的有效性难以评估。我国的会计准则制定机构毕竟是一个标准的政府机构,受传统的政治经济体制、文化、法律等各方面因素的影响,在会计准则的制定过程中仍然有大量的政府官员直接参与,CASC的主席是由财政部的领导直接担任,这必然会影响会计准则制定上的独立性。另外,现在参与CASC课题研究的人员更多地来自于学术界,部分来自于政府,由于缺少统一概念框架的指导,相关研究成果的有效性尚难以评估。

四、改进建议

1.成立常设机构,专门负责解释准则的涵义和解答准则实施过程中的问题。

2.充分发挥公共监督的作用。英国在财务报告委员会下设会计准则理事会的同时,又设置独立的、由专业人士组成的财务报告审核委员会来对会计准则的执行情况实施监管。这是一种很好的做法,值得我国借鉴。

3.在坚持财政部作为我国会计准则制定机构的前提下,加强证监会在会计准则制定过程中的作用,促进会计准则制定机构在会计准则制定过程中与证监会的合作与交流,使会计准则的制定能充分考虑我国证券市场的发展状况与发展前景,从而使会计准则能更好地在上市公司中得到执行。

综上所述,对会计准则制定机制问题应客观看待,笔者认为,基于实质重于形式原则,选择哪一个机构、哪一种模式来制定准则并不重要,重要的是所制定出的会计准则是否具有较高的水准,按其规定编制的会计报表所提供的会计信息是否能够客观、真实地反映企业的财务状况和经营成果。我国现行的会计准则制定机构及主要制定程序已经得到了社会各界的广泛认同,因此,目前我们要做的并不是完全否定现有会计准则制定机构,而是在已有的会计准则制定机构的基础上完善已有的模式,以使所制定的会计准则更具公正性和可操作性,并尽量与国际会计惯例相协调。

主要参考文献

- ①梁爽.有效会计准则制定机构的经济学分析.财经问题研究,2005;3
- ②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
- ③李桂荣.美国会计准则制定基础的转换及评析.审计与经济研究,2004;1
- ④葛家澍,林志军.现代西方会计理论.厦门:厦门大学出版社,2001
- ⑤汪祥耀.会计准则的发展:透视、比较与展望.厦门:厦门大学出版社,2001
- ⑥刘峰.会计准则研究.大连:东北财经大学出版社,1996