



解读会计准则的非中立性



长沙 伍维萍 朱青

一、会计准则非中立性的含义

在财务会计概念框架中,中立性是会计信息的重要质量特征之一,它是指所报告的信息不存在企图取得预定结果或诱发特定形式行为的偏向。这与英国会计中的真实公允观念相类似。作为生成会计信息的技术规范,会计准则的中立性是指会计准则对所有人员保持价值中立、不偏不倚;会计准则的制定、实施和监督不受特定主体(比如制定者、经营者、注册会计师等)的操纵。具体来说,在制定或实施会计准则时,应当主要关心会计信息的相关性和可靠性,而不是偏重新规则对特定利益者的影响;在对各种可行的会计处理方法进行选择时应持中立态度,做到不抱偏见,不追求预定的结果,以及监督会计准则实施的注册会计师要独立、客观、公正。著名会计学家利特尔顿和佩顿都认为会计准则必须“有序、系统、内在一致,能与可观察的客观现实相吻合;它们应该是不受个人所左右的、无偏见的”。中立的会计准则要求公平对待会计域中的游戏者,强调追求高质量的会计信息,而不重点评估依据其生成的会计信息将会产生怎样的经济后果。

与中立性不同,非中立性认为:会计准则总是基于一定的价值判断;会计准则的出台总是基于特定主体的利益和愿望;会计准则总是相关利益主体间博弈的结果和妥协的产物;会计准则的实施总会受到某种程度的操纵;监督会计准则实施的注册会计师有可能丧失独立、客观和公正的立场;会计准则不可能做到对所有利益主体一视同仁、绝对中立和不偏不倚。与中立性相比较,非中立性强调会计准则是一份具有经济后果的公共合约,而不仅仅是一套技术规则。与中立性注重会计准则的工具理性相反,非中立性强调会计准则的工具主义。显然,中立性与非中立性对会计准则的态度采取了两个截然相反的价值判断。

二、会计准则非中立性的危害与成因

1.危害。非中立的会计准则一般会产生以下问题:

第一,可能会伤害会计信息的质量。以美国的股票期权准则为例,美国财务会计准则委员会原计划在表内确认所有股票期权,并予以费用化,以向投资者反映真实的期权交易和收益信息,但是后来在大公司管理人员的游说压力下,只得改变初衷,允许公司可以不在表内确认该项交易而只作表外披露。这种会计处理在安然事件以后受到了巨大的质疑和指责。

第二,非中立会计准则一般侧重于反映与维护强势利益集团的利益,这样势必会引起弱势利益集团的不满和反对。这给会计准则的实施带来了困难,使会计准则的公允性流于形式,以致会计准则不再具有权威性。

第三,非中立会计准则的制定机构往往迫于特定利益集团的需要和压力,会随意出台会计准则,频繁地变动会计准则内容,使会计准则缺乏稳定性,难以给予社会公众以稳定的会计预期。总之,会计准则的非中立性使得会计准则的效率、公平和稳定的三大目标大打折扣。



2.原因。笔者认为,会计准则丧失中立性的原因可以从会计准则的行为特征和会计准则的经济后果两个角度来分析。

第一,行为会计强调会计是一种“行为的过程”,会计对经济交易事项的确认、计量、记录和报告需要依赖会计人员的会计技能、职业经验以及他们的专业判断等。同样,会计准则的制定、实施与监督也总是与行为人的禀赋、爱好及其主观判断、价值理念相关,再加上行为人也是有限理性的个体,这注定会计准则总是与特定的价值判断相联系——这是会计准则非中立的技术根源。

第二,会计准则的经济后果是指依据会计准则编制的会计报告会影响到企业、政府、投资者和债权人等相关利益主体的决策,从而引起财富的转移和重新分配。在利益的驱使下,相关利益主体会通过影响会计准则的制定、实施和监督来表达自身的愿望,维护自身的利益,谋取滞留于公共领域中的“会计租金”。首先,相关利益主体为了能够将自己的意志与愿望写进会计准则中去,会争夺会计准则的制定权,使得会计准则的制定演变成“会计寻租”,争夺的结果基本上是在各方均分“租金”的前提下,偏重强势利益集团,使会计准则成为强势利益集团的“会计宣言”,而忽视弱势利益集团的利益,因而会计准则不可能做到对所有人员公平对待。其次,出于交易成本的考虑,经营者通常享有会计准则的剩余制定权,他们可以选择其认为能够真实反映交易事项的经济实质的会计政策。由于现实中的经营者是有限理性的经济人,出于对债务契约、经理人报酬契约或政治成本的考虑,在没有约束和监督的情况下,他们往往会选择符合特定利益的会计政策来操纵会计盈余,而不顾是否会对会计信息的质量构成伤害。为谋求上市或增发新股而不惜斥巨资进行会计包装就是例证。再次,注册会计师作为监督会计准则制定和实施的“中介人”,在经济人利益观的支配下,他们在权衡审计成本和审计收入后可能会丧失独立、客观、公正的立场,审计过程中注册会计师可能会偷懒、说谎、欺诈,甚至与客户合谋,通过出具不合格的审计报告、发

浅探价值链会计的时空观

西北师范大学经管学院 赵雪梅

随着科学技术的进步和生产力的发展,顾客消费水平和需求欲望也不断提高,从而促使企业之间的竞争日益加剧。而政治、经济、社会环境的巨大变化,使得整个市场需求的不确定性大大增加。进入新世纪以来,企业要面对一个需求不旺且无法预测的买方市场,争夺顾客的竞争愈加激烈。为了提高企业的竞争力,经营者采取了许多先进的制造技术和管理方法。迈克尔·波特提出的价值链概念打开了人们管理的新思路。以顾客为出发点,以价值增值为目的,以“横向一体化”为战略的一整套管理方式,正在改变着资源配置模式,从而也在改变着会计的结构。从会计的现状来看,仅仅拘泥于企业内部核算与管理,已经不能适应处在整个价值链上的企业发展的要求,企业需要的是将核算、反映、控制与测评联成整体价值链的新会计模式。

在这种背景下,我国著名会计学家阎达五教授提出了“价值链会计”的概念。所谓价值链会计,是对企业价值信息及其背后深层次关系的研究,亦即收集、加工、存储、提供并利用价值信息,实施对企业价值链的控制和管理,保证企业的价值链能够合规、高效、有序运转,从而为企业创造最大化的价值增值和价值分配的管理活动。这一定义的精辟之处在于将价值

表不恰当的审计意见来寻求资本市场上的“信息租金”。以上这一切都会导致会计准则的非中立性。

三、会计准则中立性的实现:程序理性观

为确保会计准则能够公平地对待所有人员,确保会计准则产生的经济后果公平与合理,必须矫正会计准则的非中立性。鉴于从实体的角度实现会计准则中立性的条件还不够成熟,以致困难重重,并且也不具备实际的可操作性,笔者认为可以先通过实现会计准则制定、实施、监督程序上的中立来逐步实现准则的实体中立,这与会计学家阎达五、谢德仁倡导的程序理性思想也是一致的。阎达五认为:结果总是一定行为过程的结果,世上没有无因之果,只要保证了行为程序的理性,结果自然是可以接受的;而结果理性则强调结果对预定目标的符合程度,而不在意产生这一结果的行为程序。在人是有限理性的前提下,我们应当侧重程序理性,加强对行为过程的考核与控制,只要程序合理、过程规范,结果理性自是程序理性的必然结果。谢德仁指出,当人们就会计规则制定权进行谈判并做出合约安排时,人们实际关注的不是这一安排能达成一个怎样完美的结果,而在于这一安排是大家共同认可的,是遵循大家都能接受的决策规则与程序做出的,这是程序理性的思想。基于以上认识,笔者建议:

活动之间的“经济关系”纳入价值链会计核算和管理的对象,这无疑与波特价值链分析思想的精髓相一致。价值链会计是一种全新的会计模式,它的提出动摇了传统会计的理论框架,其中,首当其冲的是改变了会计的时空观。

康德哲学认为,宇宙本体之下最基本的范畴是时间和空间。时空观对加深会计功能的认识有重要意义。目前会计面临的环境发生了巨大的变化,但现行的会计理论与方法仍局限于工业文明时期的层次,其思维模式显然已经落伍,与时代前进步伐不合拍。如果从价值链管理的角度重新审视,展示在我们面前的将是一片会计时空的新视野。

会计时空观是构建会计理论与方法的哲学。目前,关于价值链会计基础理论研究主要集中在价值链会计的定义、本质和对象以及目标和职能等领域,而系统地研究价值链会计时空观的文献还不多,惟有阎达五教授在论述构建价值链会计理论框架时提出了精辟的见解。他指出,价值链会计“在空间

第一,制定会计准则时,要保证会计准则制定机构的独立,制定机构不依附于特定的利益主体,其组成人员应该来自不同的利益阶层,准则制定应遵循规范的程序,会计准则的立项、出台到最后的公布都应纳入准则制定程序规范中。

第二,在实施会计准则的过程中,会计人员应不断提高职业判断能力,对经济交易事项的确认、计量、记录和报告要符合会计准则的要求,在进行职业判断时要遵守公认的会计原则,符合相应的会计原理。例如,适当运用稳健性原则,不高估收入也不低估费用,准确划分收益性支出和资本性支出,不能在表内反映的事项可作表外披露等。

第三,注册会计师在审计管理当局出具的会计报表时,要信守独立、客观和公正的立场。用莫茨和夏拉夫的话来说就是,审计人员在选择审计技术、审计程序和确定其应用范围时,不受任何控制和干扰,在审计约定的范围内,无论是应采用的审计方法,还是应达到的审计工作量,均有审计计划的制定权;审计人员在选择检查的范围、活动、人际关系和管理政策方面,不受控制和干扰,不因私人利益而放弃或限制对某些规定许可范围的活动、记录和人员的检查;审计人员在陈述经检查明确的事实、对检查结果提出建议和意见时,避免有意或无意使用意义含糊的词句等。☐

