

技术观、经济后果观 与会计准则制定机构

叶 宏

会计准则一度被视为“检验实务的标准和未来实务改良的指针”。这种就准则论准则的技术观,对会计准则理论框架的建立起了巨大的作用,但也造成对“完善的”会计准则体系的刻意追求,而忽视了外部因素对会计准则制定的影响,以及对准则制定过程的审视。会计准则的经济后果观为人们认识会计准则开辟了新视角,它认为不同的会计准则产生不同的会计信息,从而影响到不同的利益集团。那么,会计准则制定机构是如何平衡各利益集团的需求呢?本文从会计准则的经济后果观入手,分国际会计准则制定机构和我国会计准则制定机构两个层面展开论述。

一、理论准备:会计准则的经济后果观

任何会计准则出台,规定着会计信息的输出,从而影响到财务报表不同使用者的利益。如何使会计准则不偏袒某一方的利益而损害另一方的利益,即所谓的“公允性”,是准则制定过程中面临的问题,这首先要求会计准则制定机构保持独立性,不为任何利益集团所左右。然而,准则制定的参与者也是利益集团的代表,他们在制定准则时,难免存在着“自我服务动机”,在试图使自身利益最大化的同时,平衡各利益集团的需求。应该说,独立性是会计准则制定机构追求的一种境界。“由于经济人的自利行为和一些强势力集团的存在,现实生活中被采纳的往往并不是具有最大公允经济后果的经济行为”。为了使颁布的会计准则为各利益集团所采纳,准则制定机构还必须具备权威性。

二、现实考量:会计准则制定机构的独立性与权威性

	传统成本管理会计	战略成本管理会计
9. 战略观念不同	注重内部成本管理,较少联系宏观产业政策、外部竞争对手、环境资源等来分析,难以超越本会计主体的范围。	注重外部环境,分析企业的市场定位,提供预警信息,及时调整企业经营战略,可超越本会计主体范围。(如掌握相对成本,实施战略投资及控股,联系企业竞争地位变化带来的报酬分析取代传统的投资报酬率指标等)。

企业战略成本管理会计的实施,需要信息披露的充分及时,并能利用先进的技术手段予以快速处理、分析,以达到实时调整的目的。现代信息技术,包括计算机、通信技术及其他相关技术,在网络化、高速化、低成本方面已取得了突飞猛进的发展。如国际互联网络的快速发展和广泛运用;又如,信息技术在会计方面应用较为典型的美国证券交易委员会(SEC)于83年开始建立的全国性公司会计数据库,经过九年试运行,已进入正式运行阶段。现代信息技术的迅速发展,为企业战略成本管理会计的实施提供了可靠的技术保障。首先,它使信息的获取、分

析、利用的时间大为缩短,其信息来源的范围广,信息量极为丰富。其次它可有效地实施成本计量、核算的多元化,并使适时控制、调整成为现实。再次,各种决策、控制、预测的数学模型运算能够快速完成,使得管理功能的发挥更加精确化,最后,企业可通过网络信息技术有效地实施自己的各种战略运作,诸如企业形象设计、企业低成本扩张等来实现自己的战略目标。

(作者单位:深圳特区证券公司 518035)

(责任编辑:李杰云)

(一)国际会计准则制定机构。国际会计准则委员会(IASC)作为目前唯一的国际会计协调组织,在国际经济联系中扮演着越来越重要的角色。那么,IASC是否(或如何)平衡不同国家的利益呢?要回答这一问题,让我们先来回顾一下IASC制定准则的过程。

1.IASC的工作程序。IASC下设理事会、顾问组和筹划委员会。理事会是IASC的决策机构,由13个国家的14个会计团体和最多不超过4个与财务报告方面有关的其他组织的代表组成,其成员任期有一定限制;顾问组成员由理事会成员选任,起到加强与财务有关团体之间的联系的作用,该小组虽无表决权,但对准则制定的影响很大;筹划委员会则是IASC常设机构,主要负责准则制定组织、计划等事项。具体程序如下:

(1)由筹划委员会选择某些题目,通过研究产生对一个特定题目的征求意见稿,供理事会考虑。征求意见稿在经理事会2/3以上通过后,便发给政府、证券市场、管理机构、其他机构和其他相关方面。每一征求意见稿均留出适当的考虑和评议时间。自1981年顾问组成立以来,他们的意见在各个主要的决策阶段都得到了考虑。

(2)然后,理事会对所收到的评议和建议加以复审,并在必要时对征求意见稿作出修订。如果经过修订的征求意见稿经理事会3/4以上通过,即可作为国际会计准则发布。

2.存在问题与解决思路。从以上制定程序看,理事会掌握了准则的实际制定权,不同理事来自不同的国家,他们不可避免地要站在本国的立场上参与准则的制定,这就使理事会的独立性受到置疑,其制定的准则也难以具有广泛的国际代表性。当然,其他国家和机构可以通过对IASC征求意见稿提供书面评议来影响理事会的决策。这些机构主要有哪些呢?美国曾有学者对IASC从1989—1992年收到的所有可接触到的信件加以分类。研究表明,IASC成员组织是固定的反馈者,其回信占总数的60%,其余回信大部分来自执行国际会计准则的国家。参与者的态度不同也是影响准则制定机构独立性和准则本身公允性的重要因素,换个角度看,也说明IASC的权威性有待提高。由于某些国家缺乏强有力的会计职业团体,IASC想通过各国会计职业团体来控制所有国家的准则制定是不可能的,因为任何自愿遵守基础上的会计准则,都有被违反的可能。

IASC缺乏权威性和独立性,削弱了其在国际会计协调上的作用,特别是权威性的缺乏,使某些国家与机构对参与准则制定缺乏兴趣,或者说参与水平不足,这在一定程度上制约着独立性的提高。笔者认为,要强化IASC的权威性,必须得到权威机构的支持,因此,应对IASC进行改组,改变其性质,使其成员不仅包括会计职业团体,而且包括各国会计准则制定机构的代表,从而影响各国国内准则的制定,缩小差异、加强交流。在此基础上改组IASC理事会,使其成员超然独立,不代表任何国家或组织,从而更客观更公证地去制定国际会计准则。虽然,这一设想的阻力很大,其中经费来源就是一个现实的问题,但是独立性与权威性应该成为IASC的远景规划。

(二)我国会计准则制定机构。当我们把视野缩小到国内范围,我们同样会发现,会计准则不仅存在着国际协调问题,而且存在着国内协调问题,只不过这时的利益集团已不再是不同的国家,而是细分为投资者、债权人、政府等不同的报表使用者。不同国家的会计准则制定程序多种多样,但其准则制定机构大致可以归为两类,一类是由政府制定,另一类则是由民间组织制定,政府保留最终的监督权与否决权。众所周知,我国的准则制定机构为财政部,属政府机构。

在我国,国有经济的主导地位,意味着国家是会计工作的主要服务对象和会计信息的主要使用者,由政府机构来制定会计准则,能直接满足这种需要,同时使制定的准则具有一定的权

威性和约束力。但是,也应看到,会计准则经济影响的承受者不仅包括政府部门和国有企业,而且还有其他的投资者、债权人,其他经济成份的企业,后者的规模和实力正在日益壮大,他们的利益也应得到肯定和保护。政府部门作为其中一个利益集团,仅由其负责准则的制定,是否会导致利益分配的失衡呢?如前所述,作为准则制定机构,除了权威性以外,还应保持独立性,即它应由各利益集团的代表组成,并独立于他们。美国会计准则制定机构财务会计准则委员会(FASB)在这方面可以说是典范。FASB的独立性可以分为两个方面,从形式上看,它隶属于美国注册会计师协会(AICPA)、美国会计学会(AAA)、财务分析协会(FAF)、国家会计协会(NAA)、财务经理协会(FEI)、证券业联合会(SIA)等共同组成的财务会计基金会(FAF)。从实质上看,FASB运作的资金来源于FAF,其成员必须割断同其以前所有雇主的联系,且不能从FASB以外的任何机构接受酬金或报酬。这些规定使FASB有很强的独立性。

1997年10月,我国成立了财政部会计准则委员会,其委员分别来自政府部门、证券监管机构、会计职业团体、高校和科研机构,这表明我国准则制定机构已开始思考其社会代表性和独立性。但笔者认为,委员会成员的涉及面还不够广。首先,证券监管机构隶属国务院,与财政部门一样属政府机构;其次,高校与科研机构只代表制定准则的技术力量,他们对各利益集团的利益并不敏感,因此无法做各利益集团的代言人。只有会计职业界在一定程度上代表投资者,而作为各利害关系连接点的企业界并没有参与准则的制定过程。另一方面,为保持实质上的独立性,准则制定参与者能否象FASB成员那样,在任职期内不得兼职,薪水由准则制定机构负担。

进一步看,准则制定参与者能在多大程度上左右准则的制定,受到其所代表的利益集团的规模和实力的影响。例如,认为应把会计准则制定权交给政府机构的另一个原因是,我国的会计职业团体还不够强大,不足以胜任会计准则制定工作。但我们不能忽视会计职业界对准则的作用,因为会计职业界的现状极大的影响着会计实务的现状与发展。政府部门应该通过制定法律法规体系,并创造良好的外部环境,扩大会计职业界的规模和影响力,使其真正起到准则制定参与者起到的作用。

会计准则由政府制定,可以说使其具有相当的权威性。但笔者认为,作为一项法规,其权威性不仅代表在制定机构的约束力上,而且体现在法规本身的严肃性上。当对已颁布的准则进行修正时,应最小限度地减少对现有准则的破坏,更要避免随意地更改。

三、结论

本文尝试用经济后果观对国际及我国的会计准则制定机构的现状及存在问题加以剖析。实际上,任何国家乃至国际的会计准则制定在不同程度上都面临着如何更合理化的问题。笔者对此无法给出一个完美、明确的方案,可以确认的是,提高会计准则制定机构的独立性和权威性,能促使制定的会计准则更好地协调各方的利益。

主要参考文献(略)

(作者单位:厦门大学会计系 361005)

(责任编辑:林世权)