

汪祥耀 著

会计准则的发展：

透视、比较与展望

*The Development of Accounting Standards:
Its Perspective, Comparison and Prospect*

厦 门 大 学 出 版 社

图书在版编目(CIP)数据

会计准则的发展:透视、比较与展望/汪祥耀著. —厦门:厦门大学出版社, 2001. 7

ISBN 7-5615-1760-2

I. 会… II. 汪… III. 会计制度-研究-中国 IV. F233. 2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2001)第 041041 号

厦门大学出版社出版发行

(地址:厦门大学 邮编:361005)

<http://www.xmupress.com>

[xmup @ public. xm. fj. cn](mailto:xmup@public.xm.fj.cn)

厦门新嘉莹彩色印刷有限公司印刷

(地址:厦门市莲前北路 77 号 邮编:361009)

2001 年 7 月第 1 版 2001 年 7 月第 1 次印刷

开本:850×1168 1/32 印张:12.375 插页:2

字数:308 千字 印数:1-1 500 册

定价:28.00 元

如有印装质量问题请与承印厂调换

序 言

汪祥耀博士是我国最早培养的会计硕士生之一,以后又跟随杨时展先生和我攻读会计学博士学位,他既是我的学生,又是我的挚友。汪祥耀博士长期在境外工作,曾担任香港和内地多家大型公司的财务总监等职。他既有深厚的会计理论基础,又有丰富的实际工作经验,是一位不可多得的理论与实践相结合的两用人才。

20世纪90年代以来,随着我国会计改革的深入和会计准则的制定,汪祥耀博士围绕着会计准则这一主题开展了严谨、系统和深入的研究,他主编的《香港执业会计师手册》、《最新国际会计准则》以及在香港《财经信报月刊》等刊物上发表的关于会计准则的论文,在我国内地及港台地区均产生了较大的影响。他的新作《会计准则的发展:透视、比较与展望》即将问世,邀我作序,我欣然为之。

纵观全书,我认为,本书具有以下几个特点:

(1)内容全面。本书共分为十二章,从第一章会计准则的本质谈起,系统地分析了会计准则的内涵、外延及其特性;接着,从会计准则的起源和起因出发,回顾了世界各国会计准则以及国际会计准则的发展状况,并进行了比较透彻的比较;在此基础上,作者又进一步对各国会计准则理论结构的发展情况作了国际透视与比较,并结合我国的实际情况,对建立我国会计准则理论结构问题提出了一系列有意义的建议;最后,作者描述了国际上会计准则发展的最新动向,并对会计准则的发展前景作出了展望。

(2)结构严谨。本书从会计准则的基本定义出发,回顾会计准则发展之历史,环视各国会计准则发展之现状,分析会计准则发展之大势,全书结构严谨,层层递进,文字流畅,浑然一体。

(3)资料新颖。本书集资料性和探索性于一体,所收集的资料内容翔实,时效性强,对各国会计准则以及国际会计准则有关成果的描述,其资料的收集均截至2000年底(部分资料延至完稿付印前)。对国际会计准则委员会的改组情况及其制定全球会计准则的最新目标也着墨甚多,比起一些同类论著,资料要来得更为及时和新颖,阅后有令人耳目一新的感觉。

(4)观点鲜明。作者对会计准则的许多理论与实际问题均提出了自己独到的见解,例如,对会计准则的理论界定、对会计原则与会计准则的关系、对我国基本会计准则的地位和作用、对欧洲大陆法系国家会计规范的属性、对我国会计准则的制定和实施、对会计准则的发展趋势等等,均以全新的视野作出重新审视,绝不人云亦云。本书观点突出,论据充分,注释明确,参考广泛,反映了作者除了具有较深厚的理论功底之外,还具有严谨的治学作风。

综上所述,我认为,本书对于我国会计准则的理论建设,以及我国会计准则的制定和实施,均有较好的指导意义和现实意义。同时,我祝愿汪祥耀博士百尺竿头,更进一步,为我国会计改革事业作出新的贡献。

郭道扬

20001年2月18日

于武汉黄鹤楼下

目 录

序 言

第一章 会计准则本质论..... (1)

第一节 研究会计准则本质及其定义的重要性..... (1)

第二节 会计准则定义初探 ——从“会计”和“准则”的定义谈起..... (6)

第三节 会计准则定义再探 ——围绕会计准则定义的两大论争 (19)

第四节 会计准则概念的进一步界定 (31)

第五节 会计准则的本质定义 (36)

第二章 会计准则的特性 (42)

第一节 技术规范性 (42)

第二节 经济影响性 (44)

第三节 政治性 (46)

第四节 社会性 (49)

第五节 权威性 (51)

第六节 系统性 (52)

第三章 “公认会计原则”探究 (56)

第一节 GAAP 概念的产生 (56)

第二节 GAAP 的定义 (58)

第三节	GAAP 的内容	(60)
第四节	GAAP 的分类	(64)
第五节	评论与启示	(67)
第四章	会计准则的起因与起源	(73)
第一节	会计准则起因剖析	(73)
第二节	引发会计准则的重大事件	(79)
第三节	会计准则起源辨证	(83)
第五章	美国会计准则的发展及启示	(92)
第一节	AIA 与 NYSC 合作的特别委员会 ——发展会计准则的先驱	(93)
第二节	会计程序委员会 ——制定会计准则的第一个民间会计团体	(95)
第三节	会计原则委员会 ——第一个以会计理论为指导的准则制定机构	(98)
第四节	财务会计准则委员会 ——第一个独立和专职的准则制定机构	(101)
第五节	美国会计准则的当前成果	(105)
第六节	前事不忘、后事之师 ——美国经验对我国制定准则的启示	(114)
第六章	会计准则的国际透视与比较	(119)
第一节	各英语国家会计准则的透视	(120)
第二节	欧洲大陆法系国家的法典会计制度不属于会计 准则	(138)
第三节	会计准则制定模式的国际比较	(147)

第七章 会计准则国际协调与国际会计准则	(159)
第一节 国际化:会计发展的必然趋势	(159)
第二节 中国会计国际化的进程	(169)
第三节 会计准则的国际协调: 当前会计国际化的现实选择	(174)
第四节 国际会计准则委员会: 会计准则国际协调的主力军	(180)
第五节 国际会计准则的制定与发展	(188)
第六节 国际会计准则的当前成果与应用展望	(200)
第八章 会计准则理论结构的建立与发展	(205)
第一节 建立会计准则理论结构的重要性	(205)
第二节 会计准则理论发展的重要里程碑	(211)
第三节 会计准则理论结构的内容	(224)
第九章 美国“财务会计概念框架”述评	(228)
第一节 “财务会计概念框架”产生的历史背景	(228)
第二节 “财务会计概念框架”的定义和作用	(230)
第三节 “财务会计概念框架”的研究内容	(234)
第四节 “财务会计概念框架”的构成要素	(245)
第五节 “财务会计概念框架”评析	(248)
第十章 会计准则概念框架的国际比较	(257)
第一节 英国:“公司报告”、“原则公告”和 “政府绿皮书”	(257)
第二节 加拿大:“公司报告的未来演变”和“年度报告的	

	概念框架”	(261)
第三节	澳大利亚:“受管制财务报告的概念框架”	(267)
第四节	新西兰:“新西兰财务报告的框架”	(270)
第五节	国际会计准则委员会:“编制和呈报财务报表的 框架”	(271)
第六节	若干方面的国际比较	(276)
第十一章	构建我国会计准则理论结构的思考	(281)
第一节	我国会计准则理论研究的发展	(282)
第二节	《企业会计准则》能否代替我国会计准则理论结构? ——兼评《企业会计准则》	(290)
第三节	发展我国会计准则理论结构的紧迫性	(298)
第四节	会计准则理论结构构建模式的现实选择	(303)
第五节	发展我国会计准则理论结构的组织程序	(314)
第十二章	会计准则前景展望	(320)
第一节	会计准则将成为会计规范的主流形式	(320)
第二节	会计准则发展的新目标:追求高质量	(330)
第三节	全球会计准则:离我们还有多远?	(344)
第四节	我国会计准则的未来发展	(356)
第五节	结束语	(367)
	主要参考文献	(372)
	后 记	(385)

第一章

会计准则本质论

论会计准则,当首论会计准则之本质。

何谓本质?从哲学上说,本质即为事物内在质的规定性,或曰“一物之自己,为他物之所无”。^[1]事物的本质,决定了事物的结构与内部联系,同时也决定了事物的特性、职能及其外部面貌等。研究事物而忽视研究事物之本质,一如无的而放矢,结网而不结纲。本质不究,概念势必不清,事理必然不明。因此,大凡理论研究,皆应从事物本质之研究开始。会计准则的研究,亦不能例外。本书第一章,即从会计准则本质的研究开始。

第一节 研究会计准则本质 及其定义的重要性

世界万物,均有其本质,亦有其不同之表象。透过不同之表象,可以使人们产生不同的认识,形成不同的概念。德国哲学家黑格尔曾经指出:本质为事物之真实,概念为事物之说明。^[2]惟此“说明”可真可伪,歧义纷生。为寻找事物的本质,则应对各种“说明”由表及里、由浅入深地加以分析,去伪存真,去芜存菁,从理论上对事物的本质作出诠释,并澄清语义,消除不同概念之混淆,即进行所谓的理论定义或理论界定。研究事物从本质开始,而研究本质又须从概念之定义(或界定)入手,从而形成科学的概念体系乃至全套理

论,这一过程,便是建立理论的一般规律。

关于理论定义的重要性,美国著名哲学家艾文·考比(Irving M. Copi)如是说:“理论定义乃是用来界定某一对象理论特性的定义,许多理论上的争论,都与理论定义有关。而正是由于理论定义的目的是用来捕捉某一对象的理论特性的,继而又配合其他理论对此对象作出解释,因而,理论定义是否正确与足够,将直接影响到应用这个定义的理论能否有效地解释该对象。”⁽³⁾

由此可见,讨论某一问题,理应从该问题的本质出发,而对该问题本质的理解或定义,自然就应该成为研究该问题的逻辑起点和理论起点。并且,从事物本质的理论定义出发,还将有助于限定问题的讨论范围,统一探讨问题的思路。

然而,在“理论起点”这一事理非常清晰的问题上,却存在着不少争论。

就会计而论,会计理论界在探讨会计研究的理论起点时,就大致出现过三种理论思路:会计本质论、会计目标论以及会计环境论。有的会计学者进而将会计研究起点问题归结成如下七种论点:会计假设起点论、会计本质起点论、会计动因起点论、会计环境起点论、会计对象起点论、会计职能起点论和会计目标起点论。⁽⁴⁾纵观会计理论发展史,可以看到,人们为了探索会计的所谓“真谛”,首先研究的就是“会计的本质”。从早期的“科学”与“艺术”之争,到现代的“信息系统”与“管理活动”之辩,无不如此。并且,对会计本质的研究,仍是目前和将来会计理论研究永恒的主题。然而,我们也应看到,会计目标论和会计环境论的出现,一方面丰富了会计理论的研究,加深了人们对会计本质的认识,但另一方面有学者试图以会计目标论和会计环境论取代会计本质论的主导地位,从而放松了对会计本质的研究。尤其是近年来,有的学者甚至认为对会计本质的研究是无谓之争,因而过分推崇对会计目标和会计环境的

研究。会计目标论者认为：会计目标决定了会计系统应达到的境地，引导着会计系统的运行，是会计实践的出发点和归宿，同时又是联结会计理论和会计实践的纽带，因此，会计目标形成了会计理论框架结构的基础，会计理论研究自然应以其作为逻辑起点。而会计环境论者则认为：会计目标依环境而变，特定的会计环境决定亦制约了特定的会计目标，因此，会计环境才是首要的因素，应将会计环境置于会计理论结构的最高层次，并以此为基点进行会计理论研究。正是由于受以上忽视对会计本质进行研究的思潮的影响，近年来我国会计学界论会计，大多采取了就事论事的方法，以致在会计论坛上，从某个侧面描述会计的文章居多，而全面探讨会计本质的文章则较少，其结果是我国的会计理论依然贫乏，会计概念仍然混乱。对此局面，有学者深刻地指出：“我国理论界步入 90 年代以来，对会计基本概念的研究探讨，因过分强调应用理论的研究和‘长期的概念之争无实际价值’的偏见，已趋式微。加之从西方引入了构建会计理论体系必须以会计目标为起点的目标起点论，突出了会计目标的地位和作用后，对其他的会计本质、属性、对象、假设、职能诸概念的研讨就更为冷落。而我国理论界的现实情况是：迄今为止对以上诸会计概念尚未形成共识，亦未形成一套具有权威性的会计理论体系，实际上既滞碍了会计基本理论的深入研究，亦影响了会计应用理论的研究和应用。”^[5]

对于从会计本质出发，研究和解决会计的有关问题，我国一些著名会计学家的立场是旗帜鲜明的。例如，杨时展教授在其“现代会计的特质”一文中就明确指出：现代会计是会计发展的结果，要理解现代会计，先得理解会计。他进一步指出：在给会计下定义时，回答了“会计干什么”的问题，不等于回答了“会计是什么”的问题。要研究会计，归根到底要解决“会计本身究竟是什么”的问题。^[6]这就等于说，研究会计，首先要从会计的本质和定义出发。葛

家澍和吴水澎两位教授也认为:“会计”是最基本、也是最重要的概念。不在“什么是会计”的问题上取得一致或比较一致的看法,要进一步讨论会计的对象、性质、职能和方法等等问题,就很难有共同的认识。^[7]笔者认为:会计本质是会计学科的“纲”,纲举才能目张。无论是研究会计的假设、对象、职能、目标,还是研究会计发展的动因和环境等,均只是研究了会计本质的某一侧面或只是加深对会计本质的认识而已。会计作为人类有意识的一种活动,是将人类的主观意识见之于客观的东西。既然是有意识的活动,当然就需明确“干什么”即“目标”的问题,但“目标”只是“职能”的外在形式,它一不能脱离“职能”的限制,二不能摆脱“环境”的影响,因此,必须对会计的职能和内外环境作出分析,从而才能制定出适应其所处特定时期和场所的恰如其分的“目标”;而为了实现“目标”,需进一步研究“怎么干”的问题,这就需要研究会计客体及其限制条件,即会计“对象”和“假设”等问题。然而,会计的“职能”、“对象”等,均是由会计的本质属性所确定的。不管研究会计“干什么”,还是研究会计应“怎么干”,它们必须在研究会计“是什么”的前提下展开。换句话说,也只有明确了什么是“会计”,才能确定会计的具体目标,建立会计的假设前提,并进而确定指导会计的原则和会计工作应遵循的准则等等。因此,在会计领域中,“会计本质”才是最基础和最重要的范畴,以“会计本质”为基础构建会计理论结构是必然的选择。

当前,我国会计学术界在讨论会计准则时,亦存在着轻视“会计准则本质”的倾向。有人认为,我国研究和制定会计准则,可以姑且将会计准则的本质问题存而不论,先解决实际问题。更多的人认为,可以不必界定会计准则的概念。甚至有学者称:“会计原则、会计准则等概念之争,没有意义,也无助于解决实际问题”是1989年1月在上海召开的“会计原则和会计基本理论研究组”第一次研讨

会上与会代表们一致形成的共识。^[8]客观地说,这种“先实际、后理论”的指导思想,对于 20 世纪 90 年代初为适应我国社会主义市场经济的需要,尽快建立我国以会计准则为主的会计规范体系,起过一定的积极作用。近十年来,我国先后颁布了《企业会计准则》和“关联方关系及其交易的披露”等 10 多项具体会计准则,初步形成了“基本会计准则”与“具体会计准则”相结合的会计准则体系,这些会计准则的颁布在促进我国社会主义市场经济的发展、完善我国证券市场的信息披露制度、保障我国会计信息的质量以及加快与国际会计惯例接轨等方面,均收到了重大的成效。然而,我们也应该看到,由于“我国会计理论界和准则制定部门很少有人正面、直接地论述会计准则的性质”,^[9]因此,我国至今尚未能对会计准则的内涵、外延等问题取得统一认识。其后果是:我国会计准则的制定十分缺乏会计理论的指导。而由于缺乏会计基本理论和财务会计概念框架的指导,我国制定会计准则的一些问题亦开始逐步显现出来,日益受人关注。譬如:从内部看,在我国会计准则结构中的所谓“基本会计准则”到底处于什么地位?是属于会计准则的一部分,还是相当于西方国家的“财务会计概念框架”?如果是前者,我国是否需要立即着手构建用以指导会计准则制定的“财务会计概念框架”?如果是后者,我国《企业会计准则》能否起到“财务会计概念框架”的作用?是完善现有的《企业会计准则》呢,还是重新构建“财务会计概念框架”?从外部看,会计准则作为与市场经济密切相关的一种会计规范形式,与其他的规范形式如会计法规、统一会计制度、财务和税务法则等到底属于一种什么关系?是相互替代,还是相互补充?笔者认为:以上问题如不解决,必然会对我国会计准则的质量、有效性和适用性以及与国际交流等,产生不良影响。而要对以上这些问题作出回答,则首先必须探究会计准则的本质,界定会计准则的内涵,解决会计准则“是什么”的问题。正如葛家澍

教授所说的那样:“会计准则究竟是什么?这是一个最简单、但也最难回答的问题,它要求明确会计准则的根本性质。它因为什么而产生?在社会上又能发挥什么作用?借用著名会计学家利特尔顿的术语,会计准则的具体‘方位’如何确定。解决了这一问题,有关会计准则制定过程中的许多争议,都可以得到一定程度的解决或回答”。^[10]

根据以上认识,笔者将会计准则的本质及其定义作为本书的出发点,对会计准则的起因、演变、发展以及各国制定会计准则的经验和教训作出分析,并结合我国的实际情况,对会计准则一些理论问题,进行有益的探索。

第二节 会计准则定义初探 ——从“会计”和“准则”的定义谈起

“会计准则”一词由“会计”和“准则”构成。在这里,“准则”一词是被描述的对象,是被限定的名词;“会计”一词虽然亦属于名词,但却是作为“准则”的限定词,当定语使用。“会计”与“准则”这两个词联系在一起,简单地说,会计准则是指会计方面的准则。但要探索“会计准则”的确切含义,还得从“会计”和“准则”的定义谈起。

一、关于“会计”的定义

关于会计的定义,众说纷纭,至今仍未取得较为一致的看法。有学者将会计简单地定义为:“会计就是会计人员之所为”(Accounting is what accountants do),^[11]许多学者则是从某一个侧面对会计作出不同之想象(Different Images):将会计想象为“一种

语言”、“一种历史记录”、“一种当前的经济现实”、“一种信息系统”、“一种商品”以至“一种意识形态”等等。^[12]

会计定义林林总总,在美国等西方国家比较具有代表性的观点大致有以下几种:

1. 会计“艺术”论

1941年,美国注册会计师协会(AICPA)在其发布的第1号会计名词公报(Accounting Terminology Bulletin No. 1)中首次对会计作出正式定义:“会计是一种艺术,旨在将具有或至少部分具有财务特征的交易和事项,以有意义的方式以及货币表达方式予以记录、分类和汇总,并解释由此产生的结果。”^[13]显然,在这一定义中,会计只是被单纯地理解为一种“艺术”(Art)。

2. 会计作为一种“传递信息的过程”

1966年,美国会计学会(AAA)在《基本会计理论说明书》(*A Statement of Basic Accounting Theory*, ASOBAT)中,对会计作了更为广泛的解释:将会计定义为一种“认定、计量和传递经济信息,从而使信息的使用者作出有根据的判断和决策的过程”。^[14]这种观点以后逐渐被西方会计界所认同,并进而将会计作为一种“传递信息的过程”提升为一种“信息系统”。例如,美国著名会计学者史特林(R. R. Sterling)就建议将会计模式作为一种“信息计量和传递的系统”。^[15]而在西德尼·戴维森主编的《现代会计手册》中,会计“信息系统论”的观点则已十分明确:“会计是一个信息系统。它旨在向利害攸关的各个方面传输一家企业或其他个体的富有意义的经济信息。”^[16]

3. 会计“活动”论

1970年,美国AICPA属下的会计原则委员会(APB)在其发布的第4号公告“企业财务报表所依据的基本概念和会计原则”(Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises)中,结合了数量信息的概念对会计作出了如下的定义:“会计是一种服务性活动。其职能是提供对制定经济决策和选择行动过程有用的关于经济实体的数量信息,尤其是财务性质的信息。”^[17]在这一定义中,会计虽然是被作为一种活动(Activity)看待的,但只是一种提供信息的活动。因此,此定义实质上与会计“信息系统论”无太大差别。

除上述三种较为权威的观点以外,按某种想象或比喻来描述会计的,主要有如下几种观点:

4. 会计“语言”论

所谓会计“语言”论,是将会计看成一种商业语言,作为传递关于企业的信息的方式。这种观点在西方教科书中相当流行,亦被会计职业界所接受。例如,美国著名的会计学家伊尻雄治(Yuji Ijiri)就曾经说过:“会计作为一种商业语言,与其他语言在许多地方存在共同点。企业的各种商业活动是使用会计语言在会计报表中予以报告的,就如同新闻事项用英语在报纸上报道一样。”^[18]

5. 会计作为一种“历史记录”

长期以来,一直有人把会计比喻为一面镜子,会计按历史成本原则对企业所发生的交易和事项作如实的反映(Faithful Presentation)。所以,“一般来说,会计可以看作是一种提供关于一个组织及其交易与其环境的历史的工具。无论对公司的业主,还是

对公司的股东来说,会计记录均提供了关于管理当局对所有者资源的受托责任的历史。”^[19]会计作为一种“历史记录”的观点,类似于我国所谈论的“会计反映论”。

6. 会计作为“当前的经济现实”

“会计也被看作是反映当前经济现实的一种工具。持这种观点的主要论据是,无论是资产负债表还是收益表,均应按更能反映经济现实而不是历史成本的估价作为基础。为了最有效地反映经济现实,所考虑采用的方法应把注意力集中在当前或未来的价格之上,而不是在历史价格之上。”^[20]20世纪以来,会计界在如何确定“真实收益”(True Income)这一问题上,曾产生许多争论,争论的结果是出现了通货膨胀会计和现值会计;而通货膨胀会计和现值会计的发展,又反过来加深了会计应当反映“当前经济现实”的认识。

7. 会计“商品”论

经济学中的效用理论和供求学说影响到会计中,于是,也有人将会计看作是由经济活动中产生的一种商品。会计的存在,一方面是由于使用者团体(Users Group)对会计信息具有大量的需求,另一方面是由于会计人员也愿意提供这种信息。因此,会计信息的多寡,应由供求关系来确定,同时还有一个成本效益的考虑。在会计“商品”论中,“会计”一词等同于“会计信息”,实际上还是受“信息系统论”的影响。

8. 会计“意识形态”论

由于会计所涉及到的所有活动都是人类行为(Human Behavior),无论是信息的观察、计量、编制和解释,还是制定决策,