

会计文库

会计准则制定的方法论研究

薛云奎 著

上海财经大学出版社

·会计文库·

会计准则制定的方法论研究

薛云奎 著

图书在版编目(CIP)数据

会计准则制定的方法论研究/薛云奎著. - 上海:上海财经大学出版社,1999.9

(会计文库)

ISBN 7-81049-305-1/F·253

I.会… II.薛… III.会计制度-研究 IV.F233

中国版本图书馆 CIP 数据核字(1999)第 38496 号

Kuaijizhunze Zhiding de Fangfalun Yanjiu

会计准则制定的方法论研究

薛云奎 著

□责任编辑 王联合 □封面设计 周卫民

上海财经大学出版社出版发行

(上海市中山北一路 369 号 邮编 200083)

上海印刷七厂一分厂印刷装订

1999 年 9 月第 1 版 1999 年 9 月第 1 次印刷

850mm×1168mm 1/24 7.25 印张 181 千字

0001*2,000* 定价:16.50 元

本书出版由上海发展汽车工业

教育基金会资助

前 言

会计准则制定的方法论,在中国会计理论研究中还是一片尚未开垦的“处女地”。现今有关会计准则的研究,大多只是停留在各国准则差异的比较和现象的分析方面,很少有人对准则制定的内在逻辑和共性基础展开系统研究。因此,在规划与评价当前中国会计准则制定的过程中,难免也就很容易走向两个极端:一是将目前与国际惯例接轨的准则与过去计划经济体制下的制度对立起来,认为凡是与他国——尤其是西方主要国家准则有出入的地方都是中国准则的不是;另一个极端是把借鉴国际惯例看成是背离中国国情的全盘西化,认为只有传统的东西,才是符合中国国情的东西。这两种极端,无论是在理论上还是在实践方面,对当今中国会计准则制定的走向和建立社会主义市场经济体系,都是极其不利的。中国会计准则体系的建立,不能没有系统的理论指导。

中国会计准则要借鉴国际惯例,那么,中国会计准则制定要不要也借鉴国际惯例呢?答案应该是肯定的。但是,撇开各国准则制定的具体特征,还有没有可供我们借鉴的共同理性基础呢?这个理性基础又是什么?我们如何借鉴?目前我国理论界和实务界对这些问题的认识是不够清楚的。如果对这些问题的认识不清楚,又如何能恰当地评价和规划我国的会计准则制定?所以,笔者试图站在学科的高度,来认识准则制定的一般规律,以弥补当前理论研究上的不足和促进中国会计准则制定的实践。据此,笔者分别研究了准则制定的动因与模式、目标与方法、评析与思考三个方面

的问题。

为了使本研究能顺利展开,笔者首先对目前学术界认识还比较模糊和混乱的会计原则、准则和公认会计原则等基础性概念的本质进行了分析和界定。在此基础上,便切入了准则制定动因和前提条件的研究。这一研究不仅把准则制定的思想渊源提前到了1673年法国商法的出台,而且还发现:统一准则制定的出现和发展,既不是注册会计师职业团体自我规范的需要,也不是30年代初期西方世界经济大危机的促成,而是财务信息生产者与使用者的分离。只要这种分离越普遍,统一准则制定也就越重要。当然,只有生产者与使用者的分离还不够,统一准则制定的出现还有一个前提,那就是多种可选会计惯例的并存。如果没有这个前提,同样也不会有集中统一准则制定。

在上述结论的基础上,笔者展开了对准则制定中各利益关系人及其动机的分析。通过研究发现:关心统一准则制定的个体或集团,主要是在财务呈报中拥有利益要求的财务信息生产者、使用者、审计人员和政府机构。由于他们各自的利益要求不同,所以,他们影响准则制定的动机也不一样。生产者最大的要求是希望在信息揭示方面拥有更多的自主权和花费尽可能少的成本;使用者最大的要求是信息的真实、公允与可理解性;审计人员的要求趋向两个极端:一是要求统一准则制定能给予其较多的职业判断机会,另一种要求是统一准则制定应该尽可能的详细、具体、明确;政府机构则要求统一准则应该与国家宏观经济政策及有关法律制度保持高度一致。因此,准则制定者便成为各种矛盾汇集的中心。从各具体准则制定机构的代表者身份来考察,笔者将世界范围内的准则制定划分成了自发性、民间职业团体、政府管制和独立民间机构四种模式,并结合各模式下的典型案例,逐一分析了各模式在一般意义上所可能存在的优点和缺陷,总结评价了各相关案例曾经有过的主要经验和教训。笔者认为:无论是何种模式,也不管其制

定者身份为何,只要它意图使所制定准则得到各利益关系人的公认,那么,其制定程序都应该是理性的。就此,笔者接下来研究了涉及准则制定理性的目标、价值取向原则和方法等三个方面的问题。

关于准则制定的目标,应该说不同的社会环境,其表现是会有所不同的。但在总体上,由于利益主体的多元化是市场经济下的共同特征,所以,本书也就有了进一步展开研究的起点和突破口。由于信息生产者与使用者分离后,财务信息的生产权几乎完全控制在经理人员手中,因此,这对作为主要用户的投资人来说是极其不利的。经理人员很可能按照其自身的利益要求来设计和生产财务信息。如果经理人员的这种行为影响到投资者的利益,那么,就会导致投资者在证券市场上的逆向选择,从而降低财务资源的配置效率。因此,准则制定的目标就是要抑制经理人员欺骗投资者的能力,从而达到照顾民众利益的目的。所谓民众利益,在这里有两层涵义:一是统一准则制定必须使社会福利最大化,二是要适当照顾投资人的利益。

但是,什么样的准则制定机构及其运作才能够较好地实现上述目标呢?也就是准则制定者“应该”的特征是什么?按照“无知之幕”的要求:准则制定者应该是毫无自身特殊利益要求的无利益关系人。所谓“无知”,是指准则制定者不知道自己的身份;所谓“幕”,是指准则制定者要与其所制定准则即将规范的社会相隔离。虽然这种理想的情形在现实社会中是很难实现的,但这却说明了准则制定者至少应该尽可能地做到“超然独立”。

由于不同会计惯例对不同利益关系人的影响不同,所以,恰当的价值取向原则便成为能否实现准则制定目标的又一关键性因素。即:准则制定者在面对众多会计惯例选择时,是用户优先,还是中立?笔者分析后认为:两种原则各有利弊。不过,考虑到用户在信息传输中的被动地位,因此,“用户优先原则”似乎更应该是准

则制定者的选择。当然,不管采用哪种原则,恐怕最关键的还在于准则制定的客观性。要使准则制定者不受外界的干扰而始终保持一贯的立场,其中最关键的莫过于准则制定的理论基础问题。如果所有准则都是根据同一理论基础来制定的,那么,其逻辑上的一贯性和客观性自然也就得到了保障。笔者通过对准则制定的“偏好集合法”、“理论导向法”(含“科学理论导向法”和“基本假设法”)和“概念框架法”的对比研究后认为:目前能代表会计准则制定国际惯例的方法,应该是“概念框架法”。对于构成概念框架法核心的财务呈报概念框架,笔者着重分析了它的两种构造方法:“描述法”和“约定法”。按前者所构造的概念框架称之为“描述型概念框架”,后者称之为“约定型概念框架”。通过比较研究发现,更科学合理的概念框架应该是约定型概念框架。因为它是以“约定”加“演绎”所形成的一个有机的理论体系,所以,它能更好地融合准则制定目标与价值取向原则。同时,通过各种准则制定模式的分析发现:它也是目前世界各准则制定机构纷纷效仿的一种方法。

在考察了准则制定的逻辑基础以后,笔者最后转入了中国会计准则制定的评价和规划方面。对此,笔者分别考察了中国国情与准则制定、中国准则制定与国际惯例和构造中国财务呈报概念框架的设想。通过对这些问题的研究,笔者发现:中国会计准则制定机构的设立、中国会计准则体系的规划,甚至具体准则与行业制度的并存等方面,都可以说是中国国情的规定。但不足的是,准则制定机构缺乏应有的独立性,其制定方法也有随意性。从独立性方面来看,中国会计准则制定过分依赖于会计司和财政部的官方意见;从随意性方面来看,缺乏可资推理的“概念框架”基础。这两个方面的问题,既是制约当前准则制定健康发展的关键性因素,也是导致人们目前对准则制定中一些具体问题认识不清的根本原因,如财务与会计的关系问题、会计与税法的关系问题、准则的现实性与前瞻性的问题、稳定性与灵活性的问题,等等。因此,构造

中国财务呈报概念框架实属必然。通过比较研究,笔者认为:现有的《企业会计准则》在表面上看似概念框架,但实质上,它作为概念框架在技术上却难以起到指导具体准则制定的作用。反过来,如果仅仅把它看成是规范会计实务的基本准则,但事实上它也不能很好地发挥这方面的作用。因此,修正《企业会计准则》便成为一种必然的选择。

按照国际惯例,企业会计准则的修正,应该进一步向概念框架的方向靠拢。对此,笔者就中国财务呈报概念框架的总体结构和构造方法,大胆地提出了一些建设性设想。而对于概念框架的具体内容,仅凭研究者个人的力量是很难完成的,它需要整个中国会计界的集体智慧。因为它的构造不仅是一个理论问题,同时还有一个约定问题。要约定,也就需要会计界的共识。

虽然本书所研究的内容不完全只是方法论的范畴,但应该说其中的诸多方面都涉及到了有关准则制定的方法和程序问题,所以,将其称之为准则制定的方法论。

本书是在博士学位论文的基础上修改完成的,其中融入了很多导师的学术观点和见解。借本书出版之际,谨此向我的导师葛家澍教授和王锡桐教授表示衷心地感谢。除此之外,厦门大学吴水澎教授,中国证监会首席会计师张为国教授,西南财经大学毛伯林教授、林万祥教授、蔡春教授、赵德武教授,四川联合大学刘亚芸教授,重庆工业管理学院李孝林教授、孙芳诚教授,西南农业大学王友竹教授、侯德坤教授、邓盛辉教授、戴思锐教授,厦门天健会计师事务所主任会计师黄世忠教授,厦门大学刘峰教授、陈少华教授、陈汉文教授,重庆大学刘星教授、刘斌教授,重庆华源会计师事务所主任会计师付思福先生,财政部会计司冯淑萍司长、陈毓圭博士等,他们在本书的形成过程中都提出过许多很好的建议或资料上的帮助,在此,谨向他们表示衷心地感谢。

最后,我要特别感谢我的妻子谢芳女士和我的女儿薛秋立,感

谢她们多年来对我事业的支持和关爱。同时,我还要感谢上海发展汽车工业教育基金会对本书出版所提供的经费资助。

薛云奎

1999年8月

目 录

引 论	(1)
0.1 对一些相关概念的理解	(1)
0.2 研究的问题	(8)
0.3 研究的目的	(12)

上篇 动因与模式

1 准则制定的动因	(17)
1.1 社会主义市场经济的推动作用	(19)
1.2 准则制定的思想渊源	(22)
1.3 准则制定的动因	(24)
1.4 准则制定的前提条件	(29)
1.5 注册会计师职业发展对准则制定的推动作用	(32)
2 准则制定中的利益关系人及其动机	(39)
2.1 财务报表的编制者	(39)
2.2 财务报表用户	(42)
2.3 财务报表的审计者	(48)
2.4 政府机构	(49)
2.5 结论	(52)

3 准则制定的模式	(54)
3.1 自发性模式	(55)
3.2 政府管制模式	(58)
3.3 民间职业团体模式	(64)
3.4 独立民间机构模式	(80)

中篇 目标与方法

4 会计准则制定的目标	(89)
4.1 目标的界定	(90)
4.2 统一会计准则与行业会计制度双轨运行的经济效率 分析	(101)
4.3 准则制定与代理人契约	(109)
4.4 会计准则与会计制度下的政府利益差异	(112)
4.5 结论	(121)
5 准则制定的价值取向原则	(124)
5.1 准则制定与会计选择	(124)
5.2 准则制定中的价值取向原则的设定	(128)
5.3 价值取向原则的引入与现状讨论	(130)
6 准则制定的方法	(138)
6.1 准则制定方法透视	(138)
6.2 准则制定的理论导向法	(140)
6.3 准则制定的概念框架法	(145)

下篇 评析与思考

7 中国国情与会计准则制定	(161)
7.1 中国会计准则制定机构及其运作	(162)
7.2 中国会计准则制定模式	(167)
7.3 中国会计准则体系	(171)
8 中国会计准则制定与国际惯例	(181)
8.1 会计准则制定中的国际惯例	(181)
8.2 中国会计准则制定方法现状思考	(184)
8.3 《企业会计准则》与概念框架的比较	(193)
9 中国财务呈报概念框架的构想	(200)
9.1 构建中国财务呈报概念框架的重要意义	(200)
9.2 概念框架的基本结构	(203)
9.3 概念框架的构造方法	(206)
参考文献	(211)

引 论

“引论”，顾名思义，既非前言，也非正文，而是试图把这些内容作为引子，补正前面的前言，引出后面的正题。从这个意义上说，它只是沟通前言与正文之间的一座桥梁。故以引论开篇，先对本书所要讨论的内容与目的作一个较为全面的交待。

0.1 对一些相关概念的理解

概念是分析问题、解决问题的逻辑起点。如果人们对问题的讨论不能基于相同或相似的概念基础，那么，这种讨论也就不可能形成有效的结论或意见。因此，本书需要对使用最频繁的几个术语予以适当的内涵与外延界定。尽管这种界定也许包含了太多笔者自己的主观臆断，但它却是展开后续章节分析的必不可少的重要一环。

0.1.1 会计准则

财务会计与管理会计是现代会计发展中的两大分支。前者主要服务于企业外部，向主体以外的相关利益群体提供其决策有用信息；后者主要服务于企业内部，为主体管理当局提供其经营管理所需的信息。因此，“会计准则”一词，仅就其字面含义而言应该既指财务会计准则，也指管理会计准则。然而，会计准则发展至今，无论是国家会计准则也好，国际或准国际会计准则也罢，都无一不

是财务会计准则,所以说名义上的会计准则,实际上仅指财务会计准则。在没有特别说明的情况下,本书所指的会计也是指的财务会计,而文中所指的会计准则自然也就是财务会计准则了。

财务会计准则,是指规范财务会计信息生产与传输的标准。广义地看,凡是有关财务会计信息生产与传输的标准,都可谓之会计准则。这就不仅包括财务会计的一般原则(如基本准则),也包括财务会计的具体标准(如具体准则),同时它还应该包括散见于各种法律、法规(如公司法、税法)中对财务信息生产与传输的各种规定。如果狭义地理解,它则仅指专门用于财务会计信息生产与传输的一般原则和具体标准。无论这些一般原则和具体标准采取什么形式、称谓如何,它们都可称之为会计准则。换句话说,法国的“全法会计总规程”。我国以前“三分离”和现在分行业的会计制度,都可称之为会计准则体系的一个组成部分。会计准则体系是指一系列会计准则的集合。从严格理论意义上说,这个集合应当是指可以放在同一逻辑框架下的前后一贯的会计准则集合。但在现实生活中,从会计惯例中衍生出来的会计准则,有时很难保持逻辑上的一致性。因此,本书所称的会计准则体系,并不十分强调它们的逻辑一贯性,而通常是指在某一特定时期、特定国家或地区普遍适用的所有会计标准。

当然,在我国,“会计准则”一词实际上还可作更狭义地理解,那就是仅指我国自1993年7月1日起开始在全国施行的《企业会计准则》和正在陆续拟定发布的具体会计准则。如果仅从这个层面来理解会计准则,那么,其涵义便很容易与该词本来的涵义发生分歧。因为如果不同的国家都只能把它们自己称之为准则的规范标准才叫做会计准则,而把其他称谓或其他形式的财务会计规范标准排斥在外的话,则很多国家在目前都还没有会计准则。即使是1973年以前的美国,也会因为它使用了会计原则委员会意见书的称谓而没有会计准则。很明显,这样来理解会计准则,与事实有

很大出入。如果作这样理解的话,也就很难建立“会计准则”概念的国际可比性了。从我国现有的各种会计文献看,按各层次来理解“会计准则”一词的提法都有。当然,如果就“百家争鸣,百花齐放”的方针而言,这些理解均无可厚非。但如果要达成会计准则中若干问题的共识,并使我国会计准则研究具有国际可比性,那么,适当地界定其范围,应该说还是很有必要的。

为了保证用词上的规范和避免不必要的误解,本书所指“会计准则”,通常是指一般意义上的狭义会计准则,亦即所有专门用于规范财务会计信息生产与传输的一般标准和具体标准。当然,这些标准都是成文标准,不包括那些未成文的会计惯例。事实上,从标准的角度而言,公认的、未成文的会计惯例何尝又不能称之为会计准则,如借贷复式记帐法。只是这些标准未纳入会计准则的成文体系,不便作为会计准则制定的方法论研究的范围罢了。就成文标准而言,无论它是什么称谓,只要它是专门用于规范财务会计信息的生产与传输标准的规范,我们都可称之为准则。美国会计程序委员会的“会计研究公报”、会计原则委员会的“意见书”和财务会计准则委员会的“财务会计准则公告”,英国的“标准会计实务公报”,法国的“全法会计总规程”,加拿大的“注册会计师手册”,我国的会计制度、企业会计准则,国际会计准则委员会的“国际会计准则”等等,我们都可列为会计准则的范畴。但散见于其他经济法规(如公司法、税法)中有关财务会计规范标准,我们仍将取其本身的称谓。那么,就专门用于规范财务信息生产与传输标准的会计准则而言,其本质涵义究竟是什么呢?

“会计准则”一词,系根据西文 Accounting Standards 翻译过来,无论是译作会计原则,还是译作会计准则,应该说都有它的合理性。但就其本质而言,它就是一种标准,一种用于规范财务信息生产与传输的约定标准。它与公斤、米、尺等物理标准所不同的只是它的客观性。就物理标准而言,它一旦确立,其功能便不会因使用

人的不同而异。无论度量者是谁,只要条件相同,它们对同一条件的度量结果都应该是一致的或基本一致的。但会计准则则有所不同,由于它是对财务信息生产与传输的规范,而财务信息又是对具有多样性和复杂性的经济交易和事项的反映,所以,它首先指的就不是一个单独的标准,而是指由许多标准共同组成的一个集合,然后由这个集合共同作用于会计信息系统,才能形成有用的信息。于是,这就涉及到会计准则的综合运用问题。综合运用一系列的标准,很显然,它会比单独运用某一个独立的标准要难得多。而且,这其中不可避免地还会涉及到使用者的选择和判断。即在什么情况下应当选择什么标准,在什么情况下又应当选择另一标准。如果使用者的选择和判断有所不同,其度量结果也就不可能完全相同,或基本一致。换言之,不同的会计信息系统,不同的会计师,综合运用一系列相同的会计标准对同一客体的计量结果也会有所不同。因此,会计信息的客观性通常也因此而受到人们的质疑。

再从会计准则的确立来看,由于经济生活中的固有风险和不确定性,会计标准作用的对象变幻莫测,犹如没有容器盛装的液体,要用某一既定的标准去度量其面积,显然是不太现实的。于是,在会计实践中便逐渐形成了大量的会计处理程序和方法。这些处理程序和方法,一旦得到大家公认,相沿成习,便形成会计惯例。在没有统一准则制定之前,这些会计惯例也就成为规范财务信息生产与传输的标准。但由于经济生活中新的交易和事项在不断涌现,因而,新的会计惯例也在不断产生出来。越来越多的会计惯例累积下来之后,它本身所具有的规范作用,也就逐步丧失殆尽。对同一或相似会计事项的处理,日益面临多项会计惯例可供选择的局面。何者更为恰当?实是一种两难的选择。于是,这就产生了统一准则制定。即通过某一权威机构的认可,从众多可选会计惯例中推荐出它或它们认为最佳的会计惯例,以使之成为公认的标准,从而淘汰那些不恰当的惯例。但是,准则制定者又如何