

□ 潘 飞

## 论会计准则制订的逻辑关系

我国会计准则的制订引发了一场深刻的会计变革,而在这同时,也带动了方方面面的争议。本文试图从三个方面探讨会计准则制订所包含的逻辑关系,这就是会计准则的制订与颁布机构、会计准则以及会计准则所规范的对象。并从以上三者之间的关系中寻求现存各种模糊认识的澄清。

### 一、会计准则制订的三大问题

问题之一,会计准则制订机构的性质。

会计准则制订机构的性质可从两方面对会计准则起影响作用,一是会计准则本身的内容,二是会计准则的执行效果。会计准则本身的内容主要是指会计准则对会计实务的规范作用。因为会计准则制订的目的是为了规范会计核算工作,因此,它具体体现为务实性。而会计准则的执行效果是指会计准则对会计实务的约束性。因为,会计准则既是会计核算工作质量的检验标准,也是会计执法部门的执法依据。

综观世界一些发达国家制订会计准则的实践,大致有两种类型:一是由政府机构直接干预会计准则的制订,并以法律的形式由国家颁布执行;另一是由民间的会计团体来制订会计准则,并作为一种公认的原则由会计实务界自觉执行。前者主要有一些欧洲国家以及亚洲的日本等国,后者则以美国为代表。

我国会计准则的制订从一开始就是在分析以上的利弊关系的基础上,结合我国的实际情况提出了两者相结合的思路。也就是由财政部作为政府代表组织社会各界力量进行制订,最后由全国人大以法律形式颁布实施,从而形成了我国会计准则的法律规范。

问题之二,会计准则的内在特征。

众所周知,会计的职能是以有效的方式来揭示企业的财务状况及其经营成果,而会计准则正是为其提供各种规范的概念体系。从本质上来讲,这一概念体系既与现行会计实务形成矛盾冲突,也必然会与其他有关经济法规形成对立。

会计准则与会计实务的矛盾冲突表现在两个方面:一是会计实务因其经营内容、经营范围以及企业组织的性质等而变得十分复杂、多样,试图用一个统一的会计准则将这些千变万化的会计实务统一于一个规范体系,事实上存在很大难度,甚至是不可能的;另一是随着经济的发展,即使同类的经济业务也会随时间的不同呈现不断发展、变化的趋势。会计准则的规范性既要顾及目前的业务特征,又要着眼于未来的变化趋势,其难度可想而知。

会计准则与其他有关经济法规的对立更是显而易见的事实。例如,会计准则与税法之间出现收益计量的不一致,与民法之间存在财产纠纷处理的对立。这是由于立法部门之间存在着相应的矛盾冲突,这不仅给会计业务的处理带来一定困难,而且也给执法监督造成诸多不便。

问题之三,会计准则所规范对象的特征。

会计准则所规范的对象是各行业的会计核算工作,也可以说是现行的会计实务。如上所

述,会计所服务的对象是人类的社会经济活动。这一经济活动由于环境不同、时间不同而千变万化。会计核算工作就本质而言,很难摆脱这一变化对会计核算所造成的影响。我们用准则对其核算行为进行规范,就必须顾及到不同经济环境对会计核算的特定要求,并能适应经济业务的变化趋势,这显然要求会计准则对各类经济业务有一个明确的规范标准,便于会计人员的操作。同时,又应该给予一定的弹性空间,以便会计人员能够随着客观经济环境的变化适时修正其会计核算的有关方法。

## 二、三者之间的逻辑关系

从以上的分析中,我们可以看出,会计准则的制订机构是会计准则的主体,而各行业的会计准则核算工作是会计准则的客体。会计准则本身只是一种媒介,它将主体的目标、意志以合适的方式传导给客体,从而对这一客体起引导和制约作用。

### 1、三者之间的联系。

我们都知道,会计的宗旨是提供有关企业经营活动的财务信息,并将收集的信息经过整理与编报以满足投资者、管理者以及其他与企业有利害关系者的需要。完成这一目标的具体业务处理形成了会计的实务工作。

不同的使用者对会计信息有着不同的需求。例如,投资者最为关心他们的投资风险与投资报酬;贷款人则对贷款及其利息能否得到按期支付感兴趣;而政府机构主要是关心企业资源的合理配置及有效使用。显然,会计不可能完全满足不同信息使用者的全部需要,而只能满足他们共同需要的信息。作为会计信息的提供者,企业管理部门及其会计人员对于编制和提供企业的财务信息负有义不容辞的责任。

会计提供这些信息究竟有何标准,这是社会共同关心的一个问题。如果这一标准由各企业自行决定,不仅会直接影响到信息使用者的各自利益,而且会对政府机构在更大范围内对各企业的经营活动实施宏观控制与监督带来困难。由此可见,必须制订一套前后一贯、普遍适用的会计准则体系作为企业会计的实务制订基础,以便能够揭示所有重要的信息,帮助各利益团体了解企业的真实情况。

与会计实务形成鲜明对比,政府机构作为制订会计准则的主体力求体现其权威性、统一性、协调性。从权威性来看,制订的会计准则要求会计人员强制执行。如果有证据表明,会计人员违背了会计准则的要求,那就是“违法”行为。这就表明会计准则对会计实务形成了一种硬性的约束机制。从统一性来看,会计准则作为一种规范应假定在全国范围内,在相当的一段时间内只能有一个统一的标准。从协调性来看,会计准则作为经济法规的一个组成部分应该与其他有关法规互相协调。这是由于会计准则有许多内容与其他法规有密切的内在联系。

而作为主体意志的传播媒介,会计准则是由一整套的权威性概念体系、技术标准所组成。会计准则就其性质而言,应更多地揭示如何披露会计信息的基本概念以及通用的观点。它应对会计编报的目的作出解释,对编报的原则及技术提供指南,为会计的处理程序指定方向。这实际上就是一种法规,它督促会计处理程序的前后一致性,指出各种可供选择的会计方法。

综上所述,制订会计准则的政府机构试图用会计准则来强制性、统一性地规范会计实务。而其实际效果不仅取决于会计实务本身,也取决于会计准则与会计实务之间的联系程度。

### 2、三者之间的利害冲突。

前已述及,会计准则是普遍适用的规范,而会计实务则反映千变万化的经营活动。会计准则制订机构试图将会计准则与会计实务完美结合,必然会遇到如下的矛盾冲突:

第一,会计准则制订机构与会计准则之间的矛盾冲突。我们知道,会计准则与其他经济法规不同,它既对会计实务起规范作用,又给予会计实务有自由选择的余地。所以,企图将会计准则视同其他法典,并要求各种类型的企业采用统一的会计方法是不现实的。

第二,会计准则制订机构与会计实务之间的矛盾冲突。会计实务的处理要求有各项具体的标准及规则。由于会计实务本身存在空间范围以及不同时间界限的巨大差异,因此,由会计准则制订机构直接规定这些具体规则与标准,既不可能也不现实。

第三,会计准则与会计实务之间的矛盾冲突。这事实上是全部矛盾的焦点。我们知道,会计准则只能在一个较大的范围内对会计实务起到有效的指导作用。如果说,会计实务本身存在一个前后处理的一致性标准,则会计准则就是指明这一标准的适用范围,指出何种背离才不违反这一标准。

### 三、对我国目前会计准则制订的几点思考

#### 1、会计准则与会计制度的关系。

目前就这一问题出现了三种倾向性看法,一是以会计准则取代会计制度,一是会计准则与会计制度两者同时并存,一是将会计准则与会计制度有机地结合在一起。

从以上的分析中我们知道,我国的会计制度实质上是会计核算的标准,这一标准与会计准则两者是不可互相替代的。因为会计准则本身并不是会计核算程序,也不涉及有关科目的设置、计价方法的选用。同样,某一行业的会计标准不可能适用所有其他行业。如果说,会计准则是由政府机构为全国会计核算制订的统一规范,则会计标准是由各企业或各行业针对自身的特点,按照会计准则的要求制订的具体会计核算方法与技术标准。但这样做的结果必然是会计准则的权威性形同虚设,而具体会计业务标准又千变万化,缺乏一致性与可比性,从而最终导致会计准则规范性的丧失。

#### 2、会计准则如何对各行业起到规范作用。

现在有一种意见认为,会计制度是分行业设置的,而会计准则打破了行业界限,完全能对各行业的会计核算工作起到规范作用。笔者认为,不仅会计准则本身无法体现这一规范作用,而且直至目前为止,我们尚未找到一个会计准则(或会计制度)能对全国行业会计核算实施统一标准。会计准则只能对一些带有共性的问题,如会计要素的确认、计量、会计报表信息的质量等制订有关标准,而各行业的具体会计实务应由各自的具体业务标准来规范。

#### 3、会计准则的法律属性。

这是人们最感头痛的问题。现在我国会计界普遍存在会计信息质量不高的弊端。这里面既有会计人员的业务素质问题,也有会计人员的职业道德问题。现在的问题是,我们还缺乏一个权威性的判断标准。由此造成会计人员随心所欲处理会计实务,审计人员又找不到执法尺度。会计作为经济信息的提供工具,主要是站在企业管理者的立场上,而不是站在外界信息使用者的立场上,这一现状在较长的时期内还难以改变。

通过以上各类问题的揭示,我们可以看到,我国会计准则的制订还将有一个不断完善的过程。本文认为,会计准则制订机构应该多多研究企业会计人员的行为,将会计准则研究的重心移向我国会计实务界,从下至上地制订一套既有规范作用又有法律约束作用的会计准则体系,而不要在基本概念的定义、层次的划分以及性质的界定上耗费过多的精力。切合实际,扎扎实实地做好会计准则的基础工作,使每一个会计人员都能将会计准则的规范化不折不扣地落实到其具体的会计业务中去,从根本上提高我国会计工作的质量。