

论会计准则的规则导向与原则导向

何凡 刘峰

长期以来,会计准则制定过程中尽管出现各种各样的争论,但规则导向和原则导向之争,只是安然事件之后出现的,并随着“萨班斯-奥克斯利法案”(Sarbanes Oxley Act of 2002,以下简称SOX法案)的出台而引起实务界和学术界的普遍关注。2006年2月,我国一次性发布了39项会计准则,这些准则的发布和随后的执行过程,同样也会遇到规则导向和原则导向的问题。因此,本文拟对这一问题加以讨论,所不同的是,本文从国际会计准则委员会在其中的角色来看这场争论,并期望能对我们更全面地认识这一问题提供一个补充。

一、原则导向与规则导向之争的源起

历史地看,美国会计准则制定过程中曾经出现多种争论,最典型的莫过于20世纪70年代有关会计准则经济后果和政治程序的争论。这种争论与当时国会的两项针对会计职业界以及会计准则的调查有关。但是,尽管出现这种争论,会计准则由民间制定这一持续了将近半个世纪的传统仍然得以延续下来。

进入20世纪90年代,有关会计准则制定中的一项重大争论就是高质量会计准则问题。按照有关学者的资料整理与文献分析,这实际上只是美国会计准则制定部门及其直接管制机构——美国证券交易所用来抵制国际会计准则委员会扩张压力的一种策略。实际上,正是由于美国的反对,国际会计准则委员会被迫在2000年进行改组,采用了与美国财务会计准则委员会几乎相同的结构模式,同时,也让美国在新的国际会计准则委员会中占据了重要的地位。

就在美国会计界自认为其会计准则质量“高人一等”时,安然事件爆发。尽管导致安然事件爆发的因素有很多,但会计在其中的负面作用不可否认。安达信全球总裁为了推卸安达信在其中不可推卸的责任,提出导致安然事件的四条理由,第一条就是美国的会计准则越来越细致,容易让人更重视形式而非实质。这一指责也引起了美国国会的关注。因此,

在美国国会参议院和众议院就安然事件所分别举行的听证会上,会计准则成为两院共同关注的话题。

2002年2月14日,美国参议院召开的安然事件听证会,邀请了曾任美联储主席、现任国际会计准则委员会管理委员会主席的Paul Volker和国际会计准则委员会主席David Tweedie作为专家证人出席。

Paul Volker在出任国际会计准则理事会主席后,就利用其在美国国会的人脉关系,不遗余力地向美国国会“兜售”国际会计准则。这一次,安然事件提供了绝好的机会。因此,在美国国会的听证会上,长期负责国际会计准则委员会具体运作的David Tweedie婉转地提出,不采纳国际会计准则,可能是安然事件失败的重要原因之一,“国际会计准则委员会认为,一套详尽的指南(经常被称为“具体数量标准测试”)往往鼓励那种规则大全式的操作(a rule-book mentality),‘哪儿说了我不能这么做?’我们认为,这种方式效率低下,并助长了那些刻意寻找规避准则的行为,而不是力图应用准则来提供有用信息。简言之,增加详尽的操作指南,可能会使准则本身更模糊,而不是更具体、明确。这会导致人们只遵守准则的外在形式,而不是其内在实质”。正是由于Tweedie的证词,引发了有关会计准则规则导向和原则导向的争论。更严重的是,美国国会通过SOX法案,要求美国财务会计准则委员会研究如何过渡到原则导向的会计准则。

如果说,美国会计界通过高质量会计准则成功地阻击了国际会计准则委员会的扩张的话,那么,国际会计准则委员会通过原则导向和规则导向的概念,成功地反击了美国会计界,并迫使美国证监会和财务会计准则委员会在接受国际会计准则上不得不做出重大让步。

二、规则导向的会计准则是如何形成的?

按照一些学者的讨论,美国的会计准则总体是建构在概念框架基础之上的,因而,认为美国的会计准则是规则导向,可能并不妥当。但是,如果回顾美国会计准则制定的历史,

将能够帮助我们了解：为什么美国的会计准则会逐步形成现在的规则导向。

众所周知，美国有组织制定会计准则历史开始于1929~1933年的经济危机后；最早的准则是由George May所负责的小组提出来的，内容只有六条。这六条主要是针对大危期间暴露出来的一些现象所进行的规定。而第一个正式制定会计准则的机构——会计程序委员会——在其早期制定会计准则的过程中，也是从一些基本问题入手的。如果按照今天原则导向和规则导向的讨论，它们总体上应当符合原则导向的。但是，随着实务中所暴露的问题越来越多，会计准则制定者受到的压力就越来越大，最终准则也就自然越来越细。这一点，从有关企业合并的会计规则规定中也可得到印证。

按照相关文献，早期美国并不存在“购买法”与“权益结合法”之争的问题。但是，当证券交易委员会和会计原则委员会先后在20世纪40年代和50年代发文不允许直接冲销商誉后，企业开始寻求各种方式来规避合并价差问题。正由于企业界的压力，会计原则委员会不得不于1970年发布了著名的第16号意见书“企业合并”，提出了同时满足12项条件才能采用权益结合法进行合并。但是，即便如此，还是有很多企业设法“创造”条件来满足这些要求。美国证券交易委员会的官员曾经抱怨说，每年都有大量的企业就其并购行为采用权益结合法争取美国证券交易委员会（SEC）的个案批准，SEC为此耗费了大量的时间和精力。也有学者研究表明，一些企业为了“创造”条件满足采用权益结合法的要求，而耗费不必要的成本开支。

事实上，很多会计准则最初都只是一些简单的原则性判断，但在企业的不断规避之下而变得日趋复杂。另外一个可以类比的例子是收入确认的原则问题。最初的准则其实非常简单，收入的标准为：收入的赚取过程已经完成、已经收取货款或取得收取货款的权利。其中，收入的赚取过程实质上是否已经完成，成为判断是否应当在账面上确认收入的最重要的原则。但是，企业总是设法在这一问题上做文章，比如，售后回租或回购就是一种典型地在账面上“创造”收入的交易安排；又如，分期付款、代销、寄销等方式不仅是应对经济环境的一种交易创新，它在一定程度也是一种会计创新：满足在账面上尽可能多地确认收入的要求。针对这种情况，理论上，最基本的原则——收入的赚取过程实质上已经完成——当然能够满足收入确认的要求，但是，这无形中增加了审计师的压力，同时，也有可能造成收入确认实质上没有标准。因此，会计准则制定机构针对具体的业务不断发布补充规定，从而使得收入确认的会计准则逐步从原则导向变成规则导向。

可以说，正是由于实践中存在着普遍的“需求”，才使

得会计准则从原则导向逐步走向规则导向。

有趣的是，原则导向问题是由SOX法案提出来的。如果仔细推敲，SOX法案本身也不乏规则导向，即：针对现实生活中所出现的问题“补缺补漏”，并给定了一些“具体数量标准测试”。比如，针对安达信销毁档案，明确规定所有审计档案必须保存7年；针对安然很多高级雇员来自安达信，规定如果审计单位的雇员在被审计单位担任高管，必须要有5年的“冷却期”；事务所对同一个审计客户，其签约合伙人强制轮换，其标准是5年；等等。实际上，这些规定的核心是：保证审计师的充分独立，而充分独立本身也是一种原则导向。如果援引原则导向鼓吹者对规则导向的批评，我们是否也可以认为：SOX法案本身是规则导向的，它也有可能将人们的视线引向条文本身，而不是基础原则。如果这种推测成立，那么，我们也有理由预计：SOX法案本身的发布，将无助于解决问题。

三、原则导向能解决问题吗？

按照Tweedie的观点，是规则导向鼓励了相关执行人员不断地寻找可以规避的空间。言下之意，如果采用原则导向，将能够有效解决实务中执行人员刻意规避现象，从而提供更有用的信息。

如果说规则导向的出现，是因应了各方面的需求，那么，强制推行原则导向可能不会收到预期功效。原因在于：会计信息被赋予了特别的含义，与会计信息提供、评价、使用、监管的相关各方，都会在会计信息上设法获取最大化自我利益的结果。在各方较量的压力下，任何看起来非常完美的原则都会变得“漏洞百出”。具体而言，如果企业对外公开提供的会计信息只是一组数据，不会产生任何经济后果，那么，无论是原则导向，还是规则导向，都有可能生成最理想的结果——真实、公允地反映经济现实的数据。但是，实际经济生活中，会计信息担负了很多使命：委托人考核管理层的主要评价指标、审计人员责任是否恰当履行的重要标志、资本市场上股价变动的重要影响因素之一、投资者能否获得股利的决定性因素、监管当局规避监管责任的重要工具之一等等。一方面，由于不同利益方在会计数据上所期望获得的利益是不同的，各方都期望最大化自己的利益；另一方面，原则导向使得会计准则在使用过程中更多地依赖相关当事人的主观判断，这容易导致在各方利益博弈过程中出现“赢者通吃”的现象：那些在各方利益较量过程中占优势地位的人具有解释、应用标准的话语权。还是回到销售收入确认的例子。按照“收入的赚取过程实质上已经完成”为标准，那么，分期付款销售收入究竟是在销售发生时确认收入，还是在全部收回货款后确认收入，更多地取决于对购买方支付能力的

以生产者剩余和人力资源会计理论为基础的增值表

刘仲文 ■

英国会计准则指导委员会于1975年8月发布的《公司报告》(征求意见稿)中增加了增值的概念,并建议各个公司采用体现增值的报表。此后,法国、意大利、澳大利亚、新西兰、新加坡等许多国家也开始编制该表,有的国家还要求企业向社会公布该表。欧美和日本的一些团体也正在研究如何建立增值会计准则体系和报告体系。笔者就增值表的基本内容进行探讨,并提出以生产者剩余理论为基础的增值表格式,试图对基本增值表进行完善。

一、增值表的基本内容

增值表(见表1)是计算反映增值额及其分配情况的会计报表。其所反映的增值额,是一个经济主体在一定时期内所创造的价值,用公式来表示:

$$\begin{aligned} \text{增值额} &= \text{销售收入} - \text{外购材料和劳务} + \text{投资收益} + \text{营业外净收入} \quad (\text{I}-1) \\ &= \text{折旧} + \text{工资} + \text{利息} + \text{税金} + \text{股利} + \text{留存收益} \quad (\text{I}-2) \end{aligned}$$

判断。如果购买方不存在支付风险,那么,在分期销售合同签订、货物已经交付给购买方时,“收入的赚取过程”无疑已经完成了,在账上全额确认销售收入应当是有依据的。但是,不同的主体在判断购买方的支付能力与支付风险时,显然存在较大的差异。管理层通常期望提前确认收入,当然倾向于乐观判断;审计师为了最大限度地避免审计风险,更倾向于稳健判断;债权人希望利润能最大限度地留在企业,而不是通过股利分配出去,因而,更倾向于悲观判断。为了平衡各方利益,降低日常经济生活中各参与方讨价还价的成本,会计准则制定机构不得不对此作出详尽的规定,从而将

$$\begin{aligned} &\dots\dots\dots \text{总增值法} \\ \text{增值额} &= \text{销售收入} - \text{外购材料和劳务} - \text{折旧} + \text{投资收益} + \text{营业外净收入} \quad (\text{II}-1) \\ &= \text{工资} + \text{利息} + \text{税金} + \text{股利} + \text{留存收益} \quad (\text{II}-2) \dots\dots\dots \\ &\dots\dots\dots \text{净增值法} \end{aligned}$$

根据以上公式,可分两部分编制增值表,主要包括增值额的形成和增值额的分配两部分。第一部分反映增值额的形成(I-1、II-1);第二部分反映在增值额创造过程中有贡献各方的分配(I-2, II-2),包括职工工资、债权人利息、政府税金、股东股利与公司的留存收益。

增值表的左侧表示的是增值额的来源,主要是销售收入进行扣除后的余额、投资净收益以及营业外净收入;右侧表示的是增值额的分配,分为刚性分配和弹性分配。

二、增值表的完善

笔者认为,应该引入人力资源理论对增值表进行改造和

一个原则导向的会计准则逐步逼近到规则导向。

当原则性的准则在应用到实践中时,需要大量的主观判断。而人们的主观判断往往会受到个人利益倾向的影响,很难做到真正意义上的“不偏不倚”,这使得一些理论上非常完美的准则,在实务操作中并不能满足需要。因此,期望会计准则回归到“原则导向”时代,并认为以此可以解决会计信息生成过程中的“刻意滥用”的行为,是值得怀疑和商榷的。■

(作者单位:中国证监会深圳特派办 中山大学管理学院)
责任编辑 刘黎静