

三个代表： 制定中国会计准则和推动 会计准则国际化的灵魂所在

会计准则具有经济后果，本身属于生产关系范畴，影响利害关系人经济行为，并具有很强的财富分配效应。我国会计准则的制定，应树立会计准则的“三个代表”观，以“三个代表”重要思想为指导充分利用会计准则调节

和引导经济行为，以先进的会计准则促进生产力发展，并最大限度代表最广大人民的根本利益和先进文化的前进方向。

有关人士认为，我国现行会计准则存在的一个问题就是：“我国会计准则承担的功能与国际通用会计准则不尽相同，一些具体会计准则的规定与国际会计惯例的整体理论基础相矛盾。”持这种观点的人认为，按照国际惯例，会计准则的主要功能应该是保障会计信息的真实可靠，使投资者能够合理判断企业财务状况和经营成果；而我国却赋予会计准则规范企业行为的功能，导致一些具体会计准则的规定与国际会计准则有较大的出入。

那么，会计准则是否具有“规范经济行为的功能”呢？笔者认为，犹如税收政策，会计准则的确可在一定程度上引导、调节经济行为。下举若干实例：

飞草

1、资产减值会计。计提资产减值准备本身是为了更真实反映企业资产的状况，剔除不良资产，使会计更稳健，但该制度具有很强的经济后果，一方面它导致企业资产净值减少，且减值准备如果是计入当期损益，也导致企业净利的减少，这对企业来说往往是不利的，所以企业可能不欢迎资产减值会计，这也是金融企业推广“资产减值会计”碰到的最大障碍；另一方面它又有利于企业积极处理不良资产，由于计提了减值准备，企业处置不良资产不但不会导致当期净利减少，通过减值转回可能还会增加当期净利。

以上分析说明，企业管理当局基于自身利益的考量，可能欢迎也可能不欢迎计提资产减值准备，但从整个社会利益考察，资产减值会计有利于促进企业管理当局处置不良资产，有助于整体提升企业的素质。

2、企业合并会计。企业合并有购买法和权益联营法之别，权益联营法按账面价值确认被收购企业资产价值，而购买法按市场价值确认被收购企业的资产价值，这导致购买法下要摊销巨额的商誉从而减少了购并后的净利。一般来说，上市公司管理当局对能提高利润的会计准则持欢迎态度，而对降低利润的会计准则持消极态度，因为管理当局的报酬与业绩往往直接或间接相关，所以并购方普遍偏好权益联营法，这也是我国近十年来企业购并案例中没有一家采用购买法的根本原因。也就是说，权益联营法会刺激企业的并购行为，而购买法会限制企业的并购行为，如果政府希望有更多的并购行为发生，则推行权益联营法比较理想；如果政府想遏制并购行为，则采用购买法。美国并购市场非常发达，但却取消了权益联营法，这在一定程度上不利于美国并购市场的繁荣，为此，它修订了商誉准则，规定商誉不按年限摊销，而实行定期减值测试，如果没有发生减值，就不要计提减值准备，也就是说，虽然购买法确认了巨额的商誉，但并不因此增加购并后的摊销负担，在这种背景下的购买法比权益联营法更受欢迎，因为并购方在账面上确认了巨额的商誉，提高了企业的净资产，另一方面又不要硬性摊销，何乐而不为？

3、研发支出会计。前已述及，会计准则具有很强的经济后果，如果一项支出是费用化而不是资本化，企业管理当局基于利润最大化的需要，就会对这种支出持消极态度。比如，国资委对中央企业考核指标是利润总额和净资产收益率，那么中央企业管理当局会非常在意企业的利润和净资产，凡

是导致企业利润减少的经济行为都是消极的行为,由于研发支出需要一个周期,而管理当局任期与其周期往往不一致,这就会导致管理当局减少研发支出等,对企业核心竞争力的提高是极为不利的。所以笔者建议研发支出应资本化,至少开发支出应资本化,以最大限度鼓励企业研发投入。与此相似,目前我国规定的固定资产大修理支出直接计入当期损益,也不利于企业固定资产技术改造,极易造成企业的短期行为。

4、股票期权会计。美国股票期权会计准则的制定过程是典型的政治化过程,FASB(美国财务会计准则委员会)一直试图将股票期权费用化,但此举却遭到了部分国会议员的坚决反对。有人测算,如果将股票期权费用化,可能会导致美国上市公司利润减少20%,而且股票期权又多集中在一些高科技公司,股票期权费用化会导致这些企业财务状况急剧恶化,不利于高新企业利用股票期权进行创业,也就是说,在一些国会议员眼里,股票期权是经济催化剂,将股票期权费用化犹如研发支出费用化,将在很大程度上限制股票期权的作用。那么FASB为何要试图将其费用化?FASB主要还是代表社会公众利益,尤其是投资者利益,投资者与管理当局在部分会计政策选择上的动机刚好相反,投资者希望会计政策稳健一点,管理当局少拿一些报酬;而管理当局则希望会计政策激进一点,多拿一点报酬,因为报酬与业绩相关。但是投资者利益毕竟是无形的,管理当局利益是实实在在的,管理当局通过国会议员以及相关职业团体向FASB施压,FASB只有屈服。但安然事件发生后,股票期权的作用得到重新认识,它不再被认为是经济催化剂,而是财务丑闻兴奋剂,限制使用股票期权已成为主流观点,此时,FASB旧事重提,恐怕没有国会议员敢冒天下之大不讳,阻挡股票期权费用化进程。

从这些例子可以发现,会计准则

是规范会计信息生成的规则,具有很强的引导和调节经济行为的功能,会计准则本身也体现了一种生产关系,发展先进生产力,要求建立与生产力水平相适应的生产关系。生产力决定生产关系,但生产关系对生产力又具有能动的反作用。只有建立适应生产力发展要求的生产关系,才能为解放和发展先进生产力扫清障碍,开辟道路。因此,根据先进生产力的发展要求,不断地改革和完善生产关系,特别是改革和完善经济体制,对于先进生产力的发展具有极其重要的意义。这个经济体制包括会计准则,笔者认为会计准则制定也要遵循三个代表的要求,要以促进生产力的发展为根本目标,最大限度代表最广大民众的利益,并体现会计国际化的要求。加快会计国际化进程,当然也要结合中国实际,凡是对生产力发展有促进作用的国际会计准则,我们就接纳;凡是对生产力发展不利的国际会计准则,我们就搁置。当然对生产力发展有促进作用可能并不能反映投资者的需要,这就是“公平”与“效率”之间的冲突,会计准则只能在“公平”与“效率”之间相机抉择。具体地说,会计准则要在“可靠性”与“相关性”之间找到平衡。当前会计准则国际化最大的障碍是国人对“公允价值”的认识,一般认为“公允价值”提高了会计信息“相关性”,但这是一个理想状态,现实条件制约和企业管理当局滥用公允价值往往会导致信息严重失真。况且,公允价值会计在国际上的推广时间并不长,具体效果还有待考察,安然事件就充分暴露出公允价值的缺陷。人们对历史成本最大的批评是“怎么可以用出生时的体重衡量现在的体重?”他们认为,企业管理当局完全可以通过出售升值的资产和保留贬值的资产来操纵利润。可事实是,公允价值会计模式的利润更容易操纵,安然就是通过确认没有现金流入的金融衍生工具公允价值与账面价值差异作为公司当期的利得和损失,

从而在账面上体现了巨额的收益。要知道,金融衍生工具的价格如同股票价格一样,也是容易操纵的。

美国的会计准则是世界上最发达的,2000年,FASB在给SEC(美国证券委员会)的“美国为何不执行国际会计准则”的报告中还称,与美国公认会计原则相比,按照国际会计准则委员会的核心准则编制的财务报告,能否为美国境内的投资者提供较现有按公认会计原则提供的会计信息更可比、更高质量的信息,还有待于进一步验证。FASB还认为,国际会计准则没有足够的使用期间,不可能确定某些准则是否存在实际实施中的问题,也就不可能对其质量做出客观的判断。可是安然事件的发生却改变了一切,现在美国会计准则却努力与国际会计准则接轨。美国会计准则与国际会计准则之争是如此,公允价值会计模式与历史成本会计模式之争也是如此。

以三个代表重要思想指导中国会计准则的制订及会计国际化进程,是具有深远的实践价值的。一些中国会计学者和政府官员从会计国际化是一个政治程序而非技术范畴出发,片面理解会计准则国际化的利益冲突,认为会计准则国际化的受益者是跨国公司及发达国家,受害者是非跨国公司及发展中国家,从而对会计准则国际化持一种消极态度。笔者认为,应该站在“三个代表”的高度,全面考量会计准则的质量。不管是国内准则还是国际准则抑或美国准则,会计准则国际化不一定是一方受益,另一方就是受损。我们要在实践中树立会计准则的“三个代表”观,以“三个代表”精神制定会计准则和推动会计准则国际化,充分利用会计准则调节和引导经济行为,促进生产力的发展,以达到经济效益最大化。这才是制定我国会计准则和推动会计准则国际化的灵魂所在。

(作者单位:上海国家
会计学院CPA研究中心)

责任编辑 闵超