

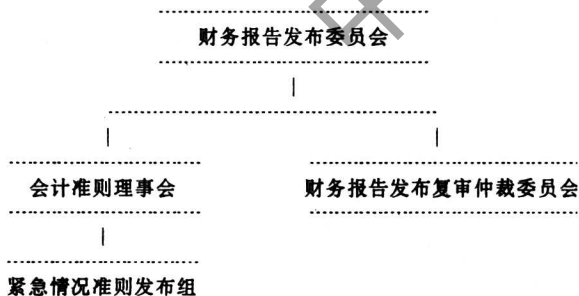
英国财务报告准则制定程序的发展变化

斯图尔特·特利(STUART TURLEY)撰稿 刘仲文编译

1990 年 8 月,英国会计准则理事会(ACCOUNTING STANDARDS BOARD——ASB)正式取代了原会计准则委员会(ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE——ASC),它标志着英国会计实务准则制定进入了一个新的历史时期。这是原会计准则委员会(ASC)成立 20 年以来,英国会计准则制定体制中的一个带根本性的变化。除成立会计准则理事会外,还成立了一个财务报告发布复审仲裁委员会(THE FINANCIAL REPORTING REVIEW PANEL——FRRP)负责财务报告准则发布后企业执行准则情况的复审仲裁。这两个组织都设在财务报告发布委员会(FINANCIAL REPORTING COUNCIL——FRC)之下。这次改革使英国会计准则制定的整个程序发生了变化,这一方面是由于新体制组织机构建立的方式产生了根本的变化,另一方面是由于给予会计准则的实施以法律上的保证及认定,使新体制的权威性加强了。

(一)新制度基本情况

1990 年 8 月,英国开始使用新的准则制定机构,它与缔尔瑞报告所提建议相似。其组织结构如下图所示:



各组织机构职能和作用如下:

1. 财务报告发布委员会(FRC)

财务报告发布委员会接受会计准则理事会提出的新准则报告。该委员会由 27 名委员组成,其中包括会计准则理事会和财务报告发布复审仲裁委员会的主席及前主席。委员会中每周预定开三次会。其责任是保证财务信息的正确性,对会计准则理事会的政策性事务和工作项目提出一般指导及衷告。

该委员会的第一主席是若纳尔德·缔尔瑞(RONALD DEARING)先生。该机构中还有三位副主席,其中一位是英国会计职业团体协商会的负责人,一位是伦敦股票交易市场的负责人,一位是英国工业组织的负责人。主席和副主席由国家贸易和工业部长及英格兰银行的总裁任命,主席和副主席有权任命财务报告发布委员会其它人员,该委员会主席、副主席以及从委员会中选出的其它三个人组成一个小组,任命新机构中其它三个组织的负责人。该委员会的组成试图将财务和管理团体以及会计职业团体的各种制度形成一个统一程序。

该体制每年需要 350 万英镑的财务预算,而会计准则委员会过去每年只需要 44 万英镑。所增加的预算是为了会计准则理事会及其该系统内其它分支机构高级雇员长期工作所筹集的资金,特别是用于与复审仲裁有关的高额法律诉讼费。其中工业和贸易部提供大约三分之一经费,会计职业团体协会提供三分之一经费,余下部分由伦敦股票交易市场和银行负担。前 3 年费用的合同已经达成协议,以后的费用将在审查之后决定。

2. 会计准则理事会(ASB)

会计准则理事会主要负责研究与制定会计准则。会计准则理事会的工作与前会计准则委员会的工作有很多不同点:

其一,会计准则理事会有权自己发布准则,不必由其它有关部门正式批准,尽管会计准则理事会要制定可以接受的准则也要受到一些非正式审批舆论的压力。这一变化试图使会计准则制定机构独立于其它会计职业团体的概念加强。一项建议性会计准则需要三分之二多数成员批准通过立项。

其二,会计准则理事会比会计准则委员会的组织机构规模小,但是其成员要花大量时间为会计准则理事会工作。该理事会只有 9 个成员,其中两位是专职人员,即主席和技术理事,其余 7 位是兼职人员,3 位来自大会计公司,2 位来自工业公司,1 位来自金融团体,1 位来自管制机构。其中至少有 5 人曾与前会计准则委

员会某个阶段的工作有过关系,不是担任过其成员就是作过某一工作阶段的主席。

其三,在这种高水平人员结构工作条件下,可望比前委员会能更快制定出更高水平的会计准则。

3. 财务报告发布复审仲裁委员会(FRRP)

会计准则理事会是负责制定会计准则的机构,而财务报告发布复审仲裁委员会是与该制度推行实施更有关的机构。也就是说该机构在管理过程中与其它机构相对独立。在缔尔瑞的长篇报告中曾建议成立该委员会对准则执行听取意见和进行调查研究,说明该准则发布的重要性(摘自 SOLOMONS 1989 年的文章)。复审仲裁在组织管理结构中是一个全新的有特色的事情,尽管这一观点早在 1981 年的怀特报告中就已经提出,但是一直没有实施。

委员会的作用是检查各大公司对会计准则的执行情况,以及对其不执行会计准则提出质疑。该委员会由一名律师担任领导,有 21 名其它成员(他们来自工业公司、审计公司、金融团体、公用事业单位,以及律师职业团体),在调查单独案例时他们又分为若干小组。下列法律上的问题对委员会的管理是至关重要的:其一,他们必须使脱离会计准则的事情容易确认;其二,仲裁委员会必须有国务大臣的任命;其三,他们必须创造一种程序对不服从或不遵循准则的事项加以纠正或进行可能的惩罚。

4. 紧急情况准则发布组(UITF)

1991 年 5 月,当紧急情况准则发布组(UITF)成立时,整个新体制全部正式开始运转了。这个组织与美国紧急情况准则发布组在许多方面很相似。它起到会计准则理事会的辅助组织的作用,发布现存准则没有涉及到的紧急事项准则或准则说明,这些紧急事项包括处理财务报告中新发现的问题,或是对与现有准则应用相矛盾的地方加以说明。

紧急情况准则发布组有 15 名成员,9 位来自会计公司(其中 1 名来自世界六大会计公司),4 位来自工业公司,1 位来自银行,1 位来自会计职业团体。紧急情况准则发布组由会计准则理事会的主席大卫·特威迪(DAVID TWEEDIE)负责召集会议,但是他并非由该小组形成决议投票选出。小组所形成的决议要由会计准则理事会决定是否采用,会计准则理事会如果感到某个决议与法律或现存准则相抵触,他们可以拒绝接受其决议。该小组的决议无论采用与否都要以摘要的形式公布,该摘要包括对其结论的基本解放,说明其决议哪些地方是适用的,会计准则理事会的意见是什么。

(二)相应的法律变革

缔尔瑞报告中特别强调以法律的形式对会计准则的地位给以保证,然而值得注意的是这种强调并不是要求准则变成真正的法律形式。缔尔瑞在报告中说:“我们并不是要求将会计准则与法律从根本上结合在一起,因为这种结合不仅需要法律程序,而且会相对减弱会计职业团体加快促进准则发展的责任。总之我们认为发展会计准则应该是审计师和帐户使用者的责任。”(缔尔瑞,1989;第十章第二节)因此,希望保持制定会计准则活动的相对独立性及避免准则法律化是毫无疑问的。也就是说,虽然不希望把制定准则的责任和程序与制定法律结合起来,但还是希望法律的权威性起到鼓励遵循会计准则的作用。报告特别提出(第十章第三节):需要各大公司的经理们说明所查公司年度报告是否遵循现有的会计准则,同时注意重大的背离准则的情况,尤其是那些根据民法被某些权力机构及内政部提交法庭的不遵守真实和公允性原则的事件,以及强迫公司提供资金赞助的事件。而且报告进一步建议制定一个法律条款假定所有会计准则在任何法律程序中都得到法庭的支持,除非某种背离准则的作法可以得到真实和公允性的论证。提供证据的责任在当事者方面,应该证明该年度报告确实符合真实性和公允性的会计原则。

在英国政府准备执行欧洲共同体第七、八号关于公司法的指令时,是上述立法变革的最合适的时机,因为该指令牵涉到帐户和审计师的工作规则。尽管最初立法变革是很困难的,但最后政府终于同意使用立法手段去处理缔尔瑞报告中提出的有关准则发布权威性的问题。

1989 年公司法案要求说明所编制的会计报告是否根据会计准则,是否揭示了未遵循准则的方面。对于该法案来说,所谓会计准则的含义是“由某一个或某些团体发布的作为规则的会计实务准则公告”(第 256 节第一段),会计准则理事会就是这种团体(见国家贸易与工业部长报告,1990)。公司法案修订稿中还提出会计准则委员会实际上比公司法案更拥有对会计准则的解释权,而且有权要求定量分析脱离准则的结果(见准则委员会 1986 年准则修订草案,第八段),虽然修订稿作为公司法案的一部分提交国会通过,但是该法案修订部分没有被批准,因为这会使会计准则法令味道太强。对于在法庭上维护会计实务准则合法地位的假定,以及应该根据脱离会计实务准则的程度确定法律责任的建议也被拒绝了。原因很简单,这样做会计为会计准则有太强的法定权威性。

与修订不合格的会计报表相关的调查研究已经开

美国财务会计准则委员会的实地测试法

章 程

美国财务会计准则委员会的实地测试(FIELD TEST),有点类似于我国会计制度的模拟试点,它是将会计准则的草案交由企业模拟执行,以测试拟议方案的可行性及潜在问题。了解实地测试的方法,有助于完善我国会计准则的制定程序。

实地测试并不构成财务会计准则委员会应询程序(DUE PROCESS)的一部分,但财务会计准则委员会经常就那些重大项目,邀请企业对其提出的会计准则草案进行模拟运行。财务会计准则委员会的一个项目

开始了。国务大臣,或由他指定的权威人士,在经过调查之后可以通过法庭宣布该财务报告没有遵守公司法案,并要求重新修订该财务报告。1991年1月,财务报告复审仲裁委员会被任命进行该项工作(见国家贸易与工业部长报告,1991)。如果法庭接受一项申诉,法庭开庭费用以及编制修订的财务报告的费用应由公司的经理个人负担。然而法庭开庭是根据公司法案,例如:法庭开庭是由于某公司背离了公司法案所要求的财务报告,而不是由于背离了会计准则所要求的财务报告。在指出其不遵守公司法案的条款后,间接强调指出该公司未遵守会计实务准则,如果法庭根据会计准则作判断,即应该指出该公司是否遵守其法律责任,出示符合真实与公正性原则的财务报告。

(三)结论性评价

回顾英国准则规范化前后的重要历史,必然会注意到前会计准则委员会自己的犹豫不决以及外部不断审查对其工作的影响是导致变革的一个原因。会计准则没有法律保证,其权威性不够,以及企业不能自觉遵守准则等方面的难题,也是导致准则制定程序不可避免要进行改革的重要原因。因此,蒂尔瑞报告认为新体制的特点应该是增加会计职业的独立性,加强会计准则的法律认证(虽然没有给以法律形式),反映与已公布准则实施有关的事项。

组于1992年开始制定了实地测试的方法和程序,并于最近完成了股票酬劳会计准则草案的实地测试,有25家公司参加了这一活动。

实地测试的主要目的是,财务会计准则委员会提出的会计准则草案的表述是否明确、在实施过程中可能产生哪些问题。通过测试取得的信息,可以帮助财务会计准则委员会弄清情况,在最后定稿时作出补充和修改。实地测试对于保证最后发布的会计准则在达到同样目的的前提下更加容易执行、所费更少。因此,有

在评价新制制定与其推行准则的效果时,也应该看其是否解决了准则的法律保证问题,准则的权威性,以及自觉遵守准则的问题。新机构的法律监督味道强于以往,有大量的书面的以及形式上的法律保证,例如公司法现已明确确认会计准则并且制定了专门的特殊处理条款,同时以复审仲裁委员会的组织形式监督遵守准则。正如怀廷顿(WHITTINGTON,1989年)所评论的,准则制定问题不仅要有基本的解决办法,而且其正确与否应该由它的实际应用结果来判断,因此需要经过更长时间的考察才能证明新体制是否能真正解决上述问题

然而一些证据证明,在某些准则条款发布方面仍存在困难。在自觉遵守准则程序方面,很难确切断定通过协商对会计职业界有多大影响,可能更重要的是需要保持财务报告的编制者接受准则的自觉性,这种自觉性仍是准则可以被接受的重要保证。毫无疑问新体制已经有折衷倾向。今后,会计准则新的法律地位的作用,以及监督准则自觉执行或强制执行的程度将是同样使人感兴趣的问题。这两个问题可能只有等到法庭已经审判过几个案例,而且新的有关会计准则的法律条款的说明已经出台之后,其作用才会显示出来。

(本文作者为美国曼彻斯特大学财务会计系教授,译者为北京经济学院财会系副教授)