

会计准则的定位:一项调查的分析性研究 PDF转换可能丢失图片或格式, 建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/67/2021_2022__E4_BC_9A_E8_AE_A1_E5_87_86_E5_c42_67164.htm

一、引言 安然等一系列会计丑闻的发生,引发了美国社会对会计职业及其制度规范的全方位反思。其中最引人注目的是2002年7月30日颁布的《2002年萨班斯奥克斯利法案》(the Sarbanes-Oxley Act of 2002)及由美国证券交易委员会(SEC)提交的研究报告。 基于SEC的压力,作为美国会计准则制定机构的财务会计准则委员会(FASB)于2002年9月召开理事会,对以原则为基础还是以规则为基础制定会计准则进行了讨论,并于当年10月21日对外发布了“用原则基础法制定会计准则的建议书”(Proposal principles-based approach to US standard setting)(以下简称建议书),向社会征求意见。由此在会计界引发了对会计准则的定位是以规则为基础还是以原则为基础的广泛讨论。建议书的主要内容包括:(1)美国财务会计及其报告,主要讨论财务报告目标和新概念、例外原则、解释及实施指南等问题.(2)以原则为基础制定美国的会计准则,主要分析用原则基础法制定会计准则及其相应的收益与成本问题,具体包括应用CF(概念框架)开发准则、尽可能减少例外原则、解释与实施指南以及接受原则基础法的收益与成本与问题.(3)要求对6方面的问题进行评论。此外,建议书还包括两个附录,即原则基础法对FASB 133号公告“衍生工具与套期活动的会计处理”某些特定方面影响的讨论和以原则为基础修订FASB 34号公告“利息费用资本化”的具体内容。 建议书要求评论的内容是:(1)你支持美国采用以原则为基础的方法吗?该法是否会改进美国财务会计与报

告的质量和透明度?(2)FASB应开发IAS1那样的总体报告框架吗?若需要,它应否以真实与公允为指导思想?(3)采用原则基础法,在什么情况下需要解释与实施指南?作为主要准则制定者的FASB应对提供指南做出回应吗?(4)报表编制者、审计师、SEC、投资者、债权人和其他财务信息使用者能将美国会计准则的制定方法变更为原则基础法吗?若不能,需要做什么?谁来做?(5)什么是美国准则制定者接受原则基础法的成本(包括过渡成本)和收益,成本与收益如何量化?(6)在评估美国采用原则基础法制定准则方面,FASB还应考虑其他什么因素?建议书发布后,理论界和实务界等反应热烈,在规定的期限内,FASB共收到135份调查答卷。本文以该调查数据为样本,结合美国理论界在该方面的实证及规范研究成果来讨论、分析美国会计准则的定位问题,以期对我国的会计准则的制定和研究能提供一些参考。

二、研究设计

1.数据来源

从2002年10月22日起至2003年3月15日止,FASB共收到135份共700多页反馈回来的调查问卷,并在其网站上全文公布。由于这份建议书允许各方人士自由评论,我们认为,这些答卷基本上可以代表社会各界对美国会计准则定位的看法。由于评论日期已过,一个完整的数据库已形成且封闭,所以数据库具有一定的科学性。本文的研究数据来自该数据库。

2.原则基础与规则基础

目前,会计界对以原则为基础的准则与以规则为基础的准则的界定仍存在着争议。有人认为美国的会计准则(FAS)是规则基础的,而国际会计准则(IAS)是原则基础的,也有人认为FAS是原则基础的,IAS也不完全是原则基础的,还有人认为美国的会计准则是原则基础和规则基础的混合体(Nelson,2003)(3)。为了讨论的方便,我们将原则基础与规则基础的特征归结如下(4)。以原则为基础

的准则具有以下特征: (1)在原则为基础的准则中,指导财务报告的应该是已知交易的经济实质,而不是其形式。FASB的CF定义了经济交易的计量与分类,它自然应作为反映交易实质的财务报告的基础。(2)有一个基本的、内涵一致的、清晰完整的CF,对经济事项的分类和计量等加以引导。(3)由若干基本原则组成,以原则为基础并辅之于较少的解释和执行指南。(4)强调相关人员运用合适的、与准则的内涵和精神(目标)相一致的的职业判断来处理交易。(5)较少(或没有)准则外的例外情况。如IAS39(金融工具:确认与计量)主要由几项基本原则组成,包括较少的解释与实施指南(确定公允价值的指南)。在若干基本原则下,强调会计师的职业判断。因此,它可以被认为是以原则为基础的准则。

以规则为基础的准则的主要特征是: (1)规则包括具体的标准、“清晰的界线门槛”(bright line thresholds)、示例、范围限制、例外和连续性的惯例(subsequent precedents)。它们通常被称为规则要素。(2)由较多详细、具体、复杂的规则组成,操作性较强。(3)包含规则属性(Katherine Schippe,2003),即“范围上的例外”(scope exception)、“会计处理上的例外”(treatment exception)和“详细的执行指南”(detailed implementation guidance)。(4)职业判断的空间较小,在某些时候更倾向于反映经济事项的形式而不是实质。(5)会计准则往往是各方利益集团协调的结果,准则之间的一致性较差。如美国的FAS133包含大量详细、具体、复杂的规则,针对不同的情况给出了具体指南(共涉及180种情况下的具体会计处理问题),具有较强的可操作性。因此,该准则可以被认为是以规则为基础的。基于以上认识,我们认为,尽管美国的会计准则是以CF为指导,准则中也包括基本原则,但总体上说,它

是以规则为基础的准则。而国际会计准则虽然也包括一些规则要素,但总体上它是原则导向的准则。100Test 下载频道开通,各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com