

财务会计准则委员会的时代:1973年至今

——论财务会计概念公告

周华^{1,2,3}(博士生导师)

【摘要】在金融自由化和新自由主义兴起的大背景下,财务会计准则委员会在复杂化、抽象化、金融分析技术化的道路上高歌猛进,取得了一项又一项突破性的进展。“决策有用观”为会计规定了不可能完成的任务。伴随着衍生金融工具的泛滥,现值、公允价值等失当概念成为流行时尚。

【关键词】公认会计原则;财务报告;财务报表;决策有用观

【中图分类号】F233 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-0994(2019)15-0052-7

一、财务会计准则委员会概览

(一)人员构成及议事程序

1973年美国财务会计准则委员会(FASB)成立,虽然2月5日发行的《新闻周刊》对此进行了报道,但还是很少有人注意到。7月1日,财务会计准则委员会正式运营,其被称作世界上第一个设立在公共会计师行业之外的、由全职人员构成的、独立的会计准则制定机构。

财务会计准则委员会是由证券行业及其附属联合组成的私立机构,而不是美国联邦的政府机构,因此不宜称之为“美国(的)财务会计准则委员会”,否则极易与我国财政部会计准则委员会的性质、权限等混淆。这个私立机构共由7名委员组成,成员背景颇为广泛,除公共会计师外,还包括财务经理、学者、政府官员和证券分析师,从而形成了报表编制者、审计师和金融分析师共同参与准则制定的格局。其中,3名委员是注册会计师,另外4名委员中,1名来自证券公司,1名来自教育界,2名来自工商界^[1]。1977年年初,财务会计基金会主席罗素·帕尔默不再要求财务会计准则委员会委员必须具备注册会计师职业背

景,且转而采用简单多数规则来制定会计规则^[2]。非会计专业背景的人士所占的比重越来越大,导致会计准则偏离历史成本会计的可能性大大增加。

在议事程序上,每一份准则的通过与否以7位成员的最后投票表决结果为准。在早期,每份准则需要五票赞成才能通过,自1977年起改为四票通过。1990年财务会计基金会(FAF)把投票通过的比例改为5:2,但2002年又改回了4:3的通过制度。2008年2月26日,财务会计基金会的管理人理事会宣布对财务会计基金会和财务会计准则委员会的运作规则进行重要变革。关于财务会计基金会的运作:一是改进管理人提名程序,主要是增加提名人员数量和扩大提名人员范围,但最终任命权仍属于财务会计基金会的管理人理事会;二是把管理人任期由现行的一届3年(可以连任一届)变为一届5年;三是把财务会计基金会的管理人人数由固定的16人变为14~18人之间;四是授权管理人对财务会计准则委员会及其咨询委员会定期提供的数据和资料进行审核、分析和监管。关于财务会计准则委员会的运作:一是自2008年7月1日起将委员人数由7人减少至5人;二是保留简单多数的投票决策方式;三是修改现行

【基金项目】中央高校基本科研业务费专项资金资助项目(中国人民大学科学研究基金研究品牌计划)“我国会计法规体系的优化路径研究——兼论国际财务报告准则的困境及其改进”(项目编号:16XNI006)

的任职标准,强调必须具有投资经验;四是改变议事程序,赋予主席更多的权力,在经过恰当的咨询后,由主席确定该委员会的项目计划、议程及优先项目。2010年8月,财务会计准则委员会宣布恢复7人委员会的架构,以便加强与国际会计准则理事会关于趋同项目的合作。2011年年初,财务会计准则委员会任命了两位新委员,从而恢复了7人委员会的架构。

1973年12月20日,美国证监会在《会计系列公告》第150号中重申了1938年发布的《会计系列公告》第4号中的政策,且声明只有美国证监会才有权依法制定会计准则。与之前的立场不同,新的公告明确提到了规则制定者的名称,“美国证监会认为财务会计准则委员会通过其公告和解释所发布的原则、准则和实务做法具备实质性的权威支持,与之相悖的做法不具备实质性的权威支持”。正因为如此,有文献认为这是美国证监会首次“正式指定”私人部门作为规则的制定机构。

财务会计准则委员会2011年以前的连续五任主席在就职以前均为会计公司合伙人。但与此同时,金融分析师所占的比例越来越高,这充分地反映了公共会计师行业与证券行业的微妙关系。财务会计准则委员会名义上是在独立制定准则,但实际上却受制于证券市场上的主角。

为应对层出不穷的账务处理问题,财务会计准则委员会于1984年设立了新兴问题工作组(Emergency Issues Task Force, EITF),其13位成员来自会计公司、工商企业、投资银行业,其主席由财务会计准则委员会的研究主管担任。美国证监会首席会计师参与该工作组的会议^[3]。

(二)美国证监会首席会计师对公认会计准则的影响

前已述及,公认会计准则是美国证监会所认可并监督实施的、由公共会计师行业及其他证券行业组织共同制定的公众公司信息披露规则。1938~1973年,美国会计师协会(1957年改名为美国注册会计师协会)独揽证券市场会计规则制定权达35年之久。它先后指定1936~1959年间存续的会计程序委员会和1959~1973年间存续的会计原则委员会负责制定证券市场会计规则,前者共发布了51份会计研究公报,后者共发布了31份意见书。自1973年起,公认会计准则的制定权移交给了新组建的财务会计准则委员会,该委员会的出资及管理机构是由六家证券市场从业机构共同设立的财务会计基金

会。以上各个规则制定机构所颁布的会计规则,凡未被公告废止者皆被统称为“公认会计准则”^[4]。美国证监会管辖的1万多家公众公司(即向公众发行股票、债券等证券的公司)需依照这套“公认会计准则”向美国证监会提交财务会计报告^[5]。

公认会计准则的主导者实际上是美国证监会,名义上的制定机构(即会计程序委员会、会计原则委员会、财务会计准则委员会)只是它的“小伙伴”而已。但由于美国证监会委员大多缺乏会计专长(仅有极个别例外),因此,美国证监会的会计相关规则通常交由首席会计师办公室处理。但首席会计师办公室人手短缺、经费不足,难以吸引杰出的会计理论研究者,从而导致首席会计师本人的观点常常能够左右公认会计准则的制定进程。

美国证监会一直监督着公认会计准则的制定过程,其与规则制定者之间保持着密切联系并存在互动,一些美国证监会首席会计师在离职后还在准则制定机构中担任重要职务。例如,1935~1938年担任首席会计师的布劳在1944~1961年担任美国会计师协会的全职研究主管,并担任会计程序委员会的专职负责人,1947~1963年还为美国会计师协会会刊《会计师杂志》撰写每个月的会计审计专栏,1959~1964年出任会计原则委员会委员。

这种密切关系在财务会计准则委员会成立后依然得以保持。自1973年起,证监会首席会计师一直有参加财务会计准则委员会的咨询委员会的季度例会,财务会计准则委员会每个季度都要向美国证监会汇报进展情况。安德鲁·巴尔于1956~1972年任美国证监会首席会计师,1973~1976年任财务会计准则委员会咨询委员会委员。A.克拉伦斯·桑普森于1978~1987年任美国证监会首席会计师,1988~1993年任财务会计准则委员会委员。沃尔特·P.舒茨于1973~1976年任财务会计准则委员会委员,1992~1995年任美国证监会首席会计师^[6]。事实表明,财务会计准则委员会与其两个前任一样,从来就不是一个独立的规则制定机构。

(三)理论争鸣的缺失

财务会计准则委员会成立后,各大会计公司很快便失去了公开评论会计规则的热情,八大会计师事务所开始主动退出会计问题的讨论,几乎不再介入有争议问题的讨论。迫于同业竞争的压力,为避免冒犯客户,会计公司的任务不再是劝说同行或者学术界,而是转变为游说财务会计准则委员会。美国注

册会计师协会会刊Journal of Accountancy在1982年公然宣称,它支持发表具有实用性而非争论性的文章^[4]。既然会计准则只不过是证券行业所公认的一种“玩法”,谁会在乎它究竟造福于谁、嫁祸于谁呢?受各大证券公司和会计公司支持的主流学术界所热衷的是“不惹麻烦”的新研究范式——实证经济学的研究范式。投资银行业成功地将公共会计师行业、学术界整体收编。在上述因素的综合作用下,财务会计准则委员会在复杂化、抽象化、金融分析技术化的道路上高歌猛进,取得了一项又一项突破性的进展。

二、财务会计准则委员会的概念框架

(一)财务会计概念公告的出台背景

在提议组建财务会计准则委员会时,维特小组的报告并没有把建立假设与原则(或者说概念框架)列入规则制定者的职责范围。因为他们认为“学术界对于是否有必要建立会计理论体系这一问题,多年来存有较大分歧,这一学术争论听起来挺热闹但没有实际用途”。但是,财务会计准则委员会在制定工作方案时一致认为有必要制定概念框架。施普劳斯认为,促使财务会计准则委员会制定概念框架的因素有两个:一是该委员会感到有责任继续特鲁布鲁德委员会的工作,二是该委员会确定的首批6个项目(研发支出、或有事项、租赁、外币折算、经营分部和重要性原则)都需要理论支持。研发支出涉及资产的定义,而或有事项涉及负债的定义^[7]。

1973年10月,美国注册会计师协会发布特鲁布鲁德小组的报告《财务报表的目标》。此时,财务会计准则委员会成立已满三个月,但一直没有任何动作。于是,财务会计准则委员会立刻着手以特鲁布鲁德报告为模板制定自己的行动纲领,遂决定就特鲁布鲁德报告举行听证会,并发布了一个讨论备忘录,针对特鲁布鲁德小组所提出的财务报表的会计目标和信息质量特征分别提出了有待讨论的问题。

1973年6月FASB正式成立时,美国注册会计师协会(AICPA)关于财务报表目标的研究组还没有公布其研究结论。到1973年10月该报告发布时,FASB决定对该报告举行听证会,并发布了一个讨论备忘录,针对财务报表的12个会计目标和信息质量特征分别提出了供讨论的问题。广泛听取各方面意见之后,FASB于1976年推出了《关于企业财务报表的目标的暂行结论》。结论与AICPA研究组基本一致,可

概括为:FASB就此建立起现金流量与投资者和授信者,现金流量与企业资源、义务及其变更之间的关联。这种关联对于FASB的尝试性结论是特别重要的。

FASB进一步决定,建立财务会计概念框架的下一个步骤,是给出可操作的会计要素的定义。资产的性质以及资产在何种情况下应当列入报表,一度是FASB在解决研发支出的会计处理问题时遇到的一个中心问题(见《SFAS No.2:研究开发支出的会计处理》)。负债的性质以及负债在何种情况下应当列入报表,一度是FASB在解决或有事项的会计处理问题时遇到的一个中心问题(见《SFAS No.5:或有事项的会计处理》)。在解决外币折算损益的会计规则问题时,FASB要求在汇率变更的当期确认损益而不是递延至以后期间,这时,资产、负债、收益的定义是相互关联的。研发支出、或有事项和外币折算准则列在FASB最初启动的项目之中,它们与常见的三种收益观念是不同的。

FASB将三种收益观念简练地概括为以下三个名词:资产负债观、收入费用观和非环接观。

资产负债观认为,仅仅当企业的经济资源和责任在会计期间内有变化时才能记录收入、费用。资产负债观这一概念的名称由来如下:该观念认为资产、负债的概念是其他概念的基础。收入和费用可以用资产和负债的增加或减少来定义。收益则可定义为会计期间内净资产的变化额。

收入费用观认为,记录收入和费用的目的是更好地配比收入和费用,从而计算利润。收益的计量不必考虑资源和责任的变化。收入费用观这一概念的名称由来如下:收入、费用的定义是至关重要的,因为收益可以简单地用收入和费用之差来定义。资产和负债被当作是必须传承至未来期间的余数和递延贷项,而这些并不是经济资源或者责任。

值得注意的是,资产负债观和收入费用观的区别并不是只能用历史成本或者现行价值,也不是资产负债表或者利润表何者更重要。实际上,这两种观点都认为盈余数字是最重要的,问题在于哪种观点会导致更有意义的收益计量。

非环接观认为,资产和负债的定义对于报告财务状况来说是至关重要的,而收入和费用的定义主导着收益的计量。两张报表各有其价值取向,或许可以分别采用不同的计量措施。鉴于收益的计量并不能连接期初和期末的资产负债表,因此,这种观念认

为财务报表不是环环相扣的。

罗伯特·K.毛茨等有识之士敏锐地察觉到,财务会计准则委员会实际上企图采用30年代就已初现端倪的公允价值会计理念,他们立刻公开表示反对,但财务会计准则委员会一意孤行。在广泛听取各方面意见之后,财务会计准则委员会于1976年推出了《关于企业财务报表的目标的暂行结论》,该结论与特鲁布鲁德小组的立场基本一致,但仍偏向于资本市场参与者的需要。FASB之所以孤注一掷地进行理念创新,一方面是因为受美国联邦宪法关于立法权的限制,不可能制定出联邦会计法规,另一方面是因为该委员会中有两位公允价值会计的狂热支持者。

(二)财务会计概念公告评介

自1978~1985年,财务会计准则委员会在短短九年间发布了六份《财务会计概念公告》。其中:第2号概念公告的第4段及附注2被第6号概念公告取代;第3号概念公告被第6号概念公告第2段取代;第1号和第2号概念公告被第8号概念公告取代。

1.《财务会计概念公告第1号:企业财务报告的目标》。

(1)观点摘要。1978年11月发布的《财务会计概念公告第1号:企业财务报告的目标》实际上是在特鲁布鲁德报告《财务报表的目标》的基础上改写而成的。但是,该公报把特鲁布鲁德报告所强调的社会责任完全简化为决策有用观,抛弃了财务报告的公益性和公信力,在价值导向上是一个很大的退步。该公告所设定的企业财务报告的目标,总体上是为证券市场投资者提供决策参考信息。

该公告在背景介绍部分指出:“财务报告”的概念要大于“财务报表”;美国公众公司财务报告的目标不可避免地受到美国经济、法律、政治、社会等环境因素的影响;财务报告中的信息是近似计量而不是精确计量的结果;财务信息的潜在用户有很多,他们最为关心的是被投资方的赚钱能力。

在正文部分,该公告首先罗列了众多的会计信息潜在使用者,认为他们的主要目的都是通过会计信息来评价其从目标企业中赚钱的前景。该公告声明,其所界定的“财务报告”是指“通用目的的对外财务报告”,财务报告对于那些无权要求企业按照要求提供信息的读者来说是他们仅有的信息来源。按照这一定义,政府经济监管机构统统被排除在外。然后,该公告将财务报告的目标锁定于满足投资者和债权人的需求,在第30段提出了第一层次的财务报

表目标即“为投资决策和信贷决策提供支持”,此即“决策有用观”。之所以作此处理,据称是为了避免“模糊或高度抽象”,而且,“能够满足投资者和债权人所需的信息自然也就能够满足其他利害关系人的需求”。第二层次的财务报表目标是提供有助于评估被投资方的现金流量前景(即金额、时间及不确定性)的信息(即俗称的“赚钱能力”)。第三层次的财务报表目标是提供被投资方的资源、债务及其变动情况的信息,如盈利能力、管理层的解释等。为了避免人们由于担心报表发生重大变化而反对其发布的概念公告,财务会计准则委员会在措辞上很是动了一番脑筋,它用“财务报告”一词代替了特鲁布鲁德报告中所称的“财务报表”。

当然,该公告也提出了个别符合会计实践需要的观点,如第43段指出,“财务报告的重点是报告企业净利润及其组成成分等业绩信息。投资者、债权人等利害关系人在评估企业净现金流入的前景时对业绩信息格外关注。他们关心企业的净利润而不仅仅关心现金流量。单单凭现金流量信息并不能说明企业的业绩表现是否突出”。

(2)决策有用观的局限性。决策有用观看似先进,但却不适宜作为会计(财务报告或财务报表)的目标。原因在于:

第一,决策有用观实际上是金融分析理念。究其实质,公认会计原则仅仅是美国证监会认可的、适用于跨州发行证券的公众公司的信息披露规则,并非人们通常意义上所理解的“会计制度”。该公告所宣传的决策有用观实质上是试图取悦于证券交易所的金融分析理念。

第二,决策有用观是对现实世界中会计行为的曲解。会计作为企业管理的重要组成部分,其服务对象首先是企业的战略投资者和管理层。自从国家统一工商管理 and 财税管理以来,会计的任务是为企业经营管理和国民经济管理提供具有法律证据能力的财产权利和业绩信息。在股份公司、证券市场形成之前及之后,会计的这一角色未曾改变。自设立登记起,企业行为包括会计行为即应当遵循注册地法律——这是不言自明的道理。也就是说,企业应当遵循所在法域的税法纳税,遵循所在法域的公司法分配,为法律遵循服务的依法记账的行为——会计——在任何法域内都是不可替代的。会计是唯一能够为依法纳税和依法分配提供企业利润数字的管理活动。

第三,决策有用观是极端的私人利益导向的体现。在理论上,无法证明投资者的需要比管理当局的需要更重要,更无法证明为何会计信息必须偏重于某一类利害关系人的需要。实际上,在法律介入会计领域以来的三百多年里,会计信息的公益性和公信力便一直是会计法规的价值追求。具有法律证据能力的会计信息对于所有的利害关系人都是公平、有用的。证券交易所和美国证监会有何理由让公众公司专门因为投资者的利益而偏离历史成本会计?如果真的为了保护投资者利益,那么就应当确保投资者至少能够像其他利害关系人(如企业管理当局和税务机关等)一样获得具有法律证据能力的信息,而不是纵容企业管理当局按照公认会计原则捏造会计数字。

第四,决策有用观是一个虚幻的目标导向。世上没有哪个学科能够可靠地预测未来的证券价格,决策有用观给会计规定了不可能完成的任务。金融资产的价格形成机制与微观经济学中“实体商品的价格由价值决定并围绕价值上下波动”不同,它取决于投资者中多头和空头的预期,而没有哪个学科能够解释影响投资者预期的因素究竟有多少。

强迫会计为证券投资者的决策提供估值服务,名义上看提升了会计的功能定位,实际上却把会计理解为证券分析了。要强调的是,会计本身是一个具有悠久传统的职业,公益性和公信力是其职业信条,会计法规的存在本身就证明了这一点。而证券分析则是以私利为着眼点,这也是为什么从来没有出现过关于证券分析规则的法律法规。

(3)决策有用观的潜在危害。公认会计原则的制定者把决策有用观视为救命稻草。但在理论上,美国证监会根本不可能制定出联邦统一的会计法规,证券场所需要的只不过是能满足自己需要的统一规则,为此它们不惜凭空捏造出一个虚幻的目标。

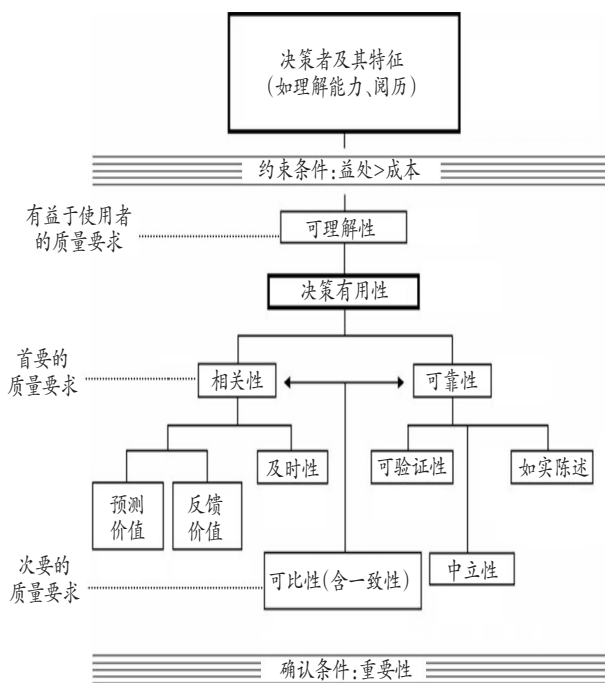
就笔者所知,未见哪一部证券法胆敢宣称会计应当为证券投资者服务,即便是美国自《1933年证券法》以来的历次联邦证券立法也从未作此规定。然而,财务会计准则委员会的“理论创新”却言之凿凿地把决策有用观写入第1号概念框架,为公认会计原则提供了崭新的“理论”平台。这种缺乏实践依据的“理论”创新势必将会计理论引入歧途。自1973年起,财务会计准则委员会逐步形成了自己独特的逻辑,构造了一套又一套的奇妙规则:为了对投资者的决策“有用”,它们设计出复杂的资产减值会计规则,

制定了公允价值会计规则,推出“管理层意图”导向的会计规则,要求公司会计师进行“职业判断”等,这种目标导向的方向性偏差,把国际准则和公认会计原则带上了金融分析的道路。

2.《财务会计概念公告第2号:会计信息的质量特征》。具备什么特征的信息才有资格作为会计信息列入会计报表?这就是“会计信息的质量特征”这一新概念试图解决的问题。1980年5月发布的第2号概念公告认为,决策有用性是最重要的信息质量特征,有用的信息必须具有相关性和可靠性。循此逻辑,该公告一共提出了11项会计信息质量特征。

从会计信息质量特征图中可以看出,决策有用性是最重要的信息质量特征。对决策者有用的会计信息必须满足可理解性的要求。首要的质量要求是相关性和可靠性。相关性是指会计信息应当与投资者的决策相关,这就要求会计信息具有及时性,具备预测价值和反馈价值。可靠性要求会计信息满足如实陈述、可验证性和中立性的要求。次要的质量特征是可比性和一致性。此外,会计信息质量还受重要性原则和成本效益原则的约束。

值得称道的是,该公告第91~97段探讨了谨慎性原则的失当性,论点鲜明、论证充分,具有较高的学术价值。不禁令笔者想起,早在1914年,美国会计师协会主席乔普林·波特就曾指出,谨慎性原则是不合理的,其会导致企业管理层滥用管理权,因此,



会计信息质量特征示意图

资产的价值波动必须以附加信息的形式予以补充披露,而不应当通过会计程序进行处理。1930年,纽约证券交易所上市委员会行政助理霍克西在其著名演说《服务于投资者的会计》中,公开批判谨慎性原则:“企业账目是否应当采取谨慎性的态度,那根本就不是公共会计师应该操心的事”。1938年美国证监会委员罗伯特·E.海利就曾在公开演讲中强烈谴责谨慎性原则并提出改进建议。谨慎性原则的失当性是如此明显,以至于业界人士的观点如此相似。

以中立性作为准则制定的评价标准是不恰当的,制定准则时必须考虑其对社会经济的影响。以概念框架为标志的会计理论长期以来忽视了会计规则的社会责任,未能平衡社会利益诉求,因而存在极大的缺陷^[8]。该公告提出的构思精巧的概念虽然对实践并无大用,但毕竟在逻辑上还说过去。其并没有直接宣传公允价值会计理念,因此引起的争议不大,但往往令人们感到难以信服。对于会计工作来说,这些原则会不会显得太多了?为什么就应该是这些原则而不是其他原则?这些问题仍需要深入探讨。

3.《财务会计概念公告第5号:企业财务报表中的确认与计量》。1984年12月发布的第5号公告规定了四个基本确认标准:可定义、可计量、相关性、可靠性。在应用这些标准时,应当考虑成本效益原则以及重要性水平的约束。该公告逐一评论了实务中存在的历史成本或历史收入、现行成本、现行市价、可变现价值或清算价值、未来现金流量折现值等五种计量属性。财务会计准则委员会没有去分析为什么会出现多种计量属性并存的局面,而是在第66段中声明,它倾向于继续支持多种计量属性并存的作法。有学者指出,除了描述公众公司五花八门的作法,该文件什么也没有做。总体来看,该公告洋洋洒洒数万言却没有实际内容,压根就没有讨论会计报表究竟应该记载什么样的信息。

4.《财务会计概念公告第6号:财务报表的要素》。1980年12月发布的《财务会计概念公告第3号:企业财务报表的要素》推出了“资产负债观”。该公告首先定义资产和负债,然后在此基础上定义了收入和费用。还提出了“综合收益”的概念,但并未给出报表示例。这一番举动令实务界颇为惶恐,因为资产负债观和综合收益等提法都预示着公允价值会计将会成为规则制定者的新宠。该公告被1985年12月发布的《财务会计概念公告第6号:财务报表的要

素》取代。第6号公告列出了10个会计要素,具体包括:资产、负债、所有者权益或净资产、所有者的投资、所有者享有的分配额、综合收益、收入、费用、利得、损失。

5.《财务会计概念公告第7号:在会计计量中使用现金流量信息和现值》。20世纪80年代末,财务会计准则委员会开始考虑采用现金流量现值作为会计计量方法。该机构于1990年发布了讨论备忘录《会计中以现值为基础的计量方法》,并于1991年组织了听证会,1996年发布了一个专门报告,1997年发布了准则公告的征求意见稿。但后来还是于1999年决定以概念公告征求意见稿的形式予以发布,最终于2000年2月发布了第7号概念公告。这份公告试图以未来现金流量现值作为会计计量的基础,是金融分析理念主导会计理论的典型代表之一。该公告指出,会计计量采用折现值的唯一目的是估计公允价值(第25段)。其逻辑是:如果存在可观测的市场价格,则可称之为公允价值,因为该价格代表了市场中所有参与者的一致意见。如果不存在可观测的市场价格,则可以使用折现值估计。

笔者认为,现值的逻辑过于荒诞:估值者之所以计算现值,是因为其不知道股票现在价值几何,而现值的计算却要求其知道未来现金流量、折现率和折现期等三套参数^[9]。现金流量折现方法是一个只有纯粹的理论意义而不具备可操作性的方法。企业的现金流量是诸多企业资源共同发挥作用的结果,无法一一拆解到各个单一资产,否则其极度的主观性会大幅削弱会计信息的有用性。在实践中,现值计算方法实际上是作为一种金融估值方法出现的,它是金融分析的常用手法。金融分析是前瞻性的,需要面向预期;而会计是历史性的,应当基于事实。因此,把现值这一金融分析方法列为会计计量属性的做法是相当荒诞的,然而该方法居然能够流行于会计学界,这无疑折射出北美会计界的真实局面。总之,第7号财务会计概念公告违背会计原理,内容散乱且毫无章法,对实践具有一定的误导作用。

6.《财务会计概念公告第8号:通用目的财务报告的目标》。2004年,财务会计准则委员会与国际会计准则理事会启动概念框架趋同计划。2010年9月,财务会计准则委员会发布第8号概念公告,该公告包括已经成型的未来最终成果的第1章和第3章。该计划的最终成果预计将取代此前的概念公告。

第8号概念公告并没有什么实质性进展,它为

人们展现了堆砌文字的一种新做法。关于财务报告的目标,它继续锁定投资者与债权人,如投资银行与商业银行。并把信息质量特征区分为基础性的质量特征和增强性的质量特征两个层次。前者是指相关性和如实反映,与决策相关的信息应当具备预测价值或验证价值,“如实反映”的信息应当满足三个特征,即它是完整的、中性的、无差错的。后者是指可比性、可核实性、及时性和可理解性。

值得注意的是,第8号概念公告删除了概念框架中的“谨慎性”原则等失当概念。财务会计准则委员会和国际会计准则理事会决定不再使用“可靠性”一词,而代之以“如实反映”。原来隶属于“可靠性”的实质重于形式、谨慎性或稳健性和可验证性不被视为“如实反映”的内在要求;“审慎性”或“稳健性”被删除,因为与中立性的要求相悖;“实质重于形式”不再被列为信息质量特征,而是被视为“如实反映”的应有之义;可验证性被列入增强性的质量特征。“重要性”不被列入质量特征,而是被视为会计主体应用“相关性”的应有之义。

有学者认为,总体而言,财务会计概念框架很难有什么实际用途。甚至还有学者认为:任何试图构建概念框架的尝试都逃脱不了失败的结局,因为财务会计根本就不存在一致公认的目标导向;任何偏离历史成本会计的观念都是对报表编制者和会计实务人员的威胁,不大可能受到拥护。

米勒曾指出过关于概念框架的八大谬论,值得学术界反思:“①会计原则委员会之所以会失败,是因为其没有概念框架;②如果财务会计准则委员会没有概念框架,它是不会成功的;③概念框架能导致前后一贯的准则;④概念框架将会消除准则超载问题;⑤概念框架捕捉到的仅仅是会计实务的现状;⑥概念框架项目所发生的成本比其应当发生的要多;⑦为使其与概念框架相一致,财务会计准则委员会应当修订现有的准则;⑧财务会计准则委员会将放弃概念框架项目”^[10]。

总之,概念框架是对现行准则的制定思路的笼统说明,既没有改变现存的准则制定思路,也没有对后续的准则制定产生实质性影响。概念框架自身的定位仅仅是用作制定准则的理论参考,并没有试图

改变以往所发布的准则。本文认为,我国会计学界对财务会计概念框架的热捧缺乏充足的理由。

●本文为《会计规则的由来》系列文章之九。

主要参考文献:

- [1] Stephen A. Zeff. The Wheat Study on Establishment of Accounting Principles (1971-72): A Historical Study [J]. Journal of Accounting & Public Policy, 2015(2): 146~174.
- [2] 普雷维茨,莫里诺著.杜兴强等译.美国会计史——会计的文化意义[M].北京:中国人民大学出版社,2006:403.
- [3] Robert T. Sprouse. Commentary: The SEC-FASB Partnership [J]. Accounting Horizons, 1987(4): 92~95.
- [4] Stephen A. Zeff. How the U. S. Accounting Profession Got Where It Is Today: Part 1 [J]. The Accounting Horizons, 2003(9): 189~205.
- [5] 美国证券交易委员会著.财政部会计司译.对美国财务报告采用以原则为基础的会计体系的研究 [M].北京:中国财政经济出版社,2003:80~86.
- [6] Stephen A. Zeff. A Perspective on the U. S. Public/Private-Sector Approach to the Regulation of Financial Reporting [J]. The Accountant's Horizons, 1995(3): 52~70.
- [7] Robert T. Sprouse. The Importance of Earnings in the Conceptual Framework [J]. Journal of Accountancy, 1978(1): 64~71.
- [8] Daley, Lane A., Terry Tranter. Limitations on the Value of the Conceptual Framework in Evaluating Extant Accounting Standards [J]. Accounting Horizons, 1990(1): 15~24.
- [9] 周华.法律制度与会计规则[M].北京:中国人民大学出版社,2016:1~17.
- [10] 贝克奥伊著.钱逢胜等译.会计理论[M].上海:上海财经大学出版社,2004:7.

作者单位:1.中国人民大学商学院,北京100872; 2.中国人民大学财务会计研究所,北京100872; 3.中国人民大学会计创新应用支持中心,北京100872