

财务会计准则委员会取代会计原则委员会

周华^{1,2,3}(博士生导师)

【摘要】会计原则委员会试图以会计规则对抗联邦税法,其结果必然是惨败。在证券市场大繁荣时期,会计规则扮演着敲边鼓的角色。权益结合法、租赁合同、养老金、权益法、递延所得税等会计规则是会计规则日趋弹性化的典型体现,体现了公共会计师行业处处受制于证券行业的窘迫现实。面对这种四面楚歌的境地,公共会计师行业提出的解决方案是:由证券行业直接主导制定证券市场上的会计规则。在这一背景下,会计原则委员会最终被财务会计准则委员会取代。

【关键词】财务会计准则委员会;财务报表的目标;权益结合法;权益法

【中图分类号】F233 **【文献标识码】**A **【文章编号】**1004-0994(2019)12-0053-7

一、会计原则委员会意见书频频引起争议

1962~1972年,会计原则委员会发布了31份名为“会计原则委员会意见书”(简称“意见书”)的公认会计原则,其中引发较大争议的主要涉及以下方面:①投资税收优惠;②租赁合同的会计处理;③所得税会计;④权益法;⑤每股收益;⑥企业合并与商誉;⑦养老金。

(一)投资税收优惠之争

1. 第一次尝试推出税收优惠的“递延”处理规则。1962年,肯尼迪政府出台了旨在鼓励企业扩大设备投资的财政政策,按设备投资额的一定比例给企业以税收返还。1962年12月,会计原则委员会以14:6的投票比例通过《意见书第2号:投资税收优惠的会计处理》。该文件中规定的是“递延”处理规则,要求企业将当年收到的税收优惠分期计入各年度的利润,而不是一次性计入当年的利润。众所周知,相对于货币政策而言,财政政策通常追求的是立竿见影的效果,因此,“直接把收到的税收返还计入当年利润”的做法才是与立法宗旨一致的适当方法。足见第2号意见书与联邦立法相悖,因此,该文件在酝酿阶

段就饱受争议,在发布之后更是引发了广泛争议。

美国证监会最初是支持第2号意见书的,但联邦政府部门不断施压,迫使其在1963年1月的《会计系列公告第96号》中宣布允许公众公司采用直接计入当年利润的做法,或者采用分期计入各年利润的做法。这实际上宣告了第2号意见书的失败。会计原则委员会在1964年3月发布了与美国证监会立场如出一辙的《意见书第4号:投资税收优惠的会计处理(修订)》,围绕投资税收优惠的争论才暂时告一段落。从第2号意见书到第4号意见书的一番波折对会计原则委员会造成的负面影响显而易见。作为补救措施,会计原则委员会在1964年10月发布特别公报,要求公众公司披露其偏离意见书的情况。该公报后来被收录在1965年发布的《意见书第6号:会计研究公报的地位》的“附录A”中。

1965年,美国注册会计师协会修改《行为守则》,引入了新的第203条规则——会计原则:如果被审计单位的财务报表偏离了本协会理事会指定的团体所制定的公认会计原则,且该背离行为对其财务报表整体上具有重大影响,那么,美国注册会计师协会会员就不得发表含有“财务报表是根据公认会

【基金项目】中央高校基本科研业务费专项资金项目(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)

计原则列报的”字样的意见,除非该会员能够证明,在特殊情况下,如果遵循公认会计原则,就会导致财务报表产生误导性陈述。在这种情况下,该会员必须在报告中对上述背离行为给出说明,并在可行的情况下描述其大致影响,以及为何遵守公认会计原则就会导致财务报表误导性陈述。

2. 第二次尝试推出税收优惠的“递延”处理规则。随着经济形势向好,美国国会于1966年终止了投资税收优惠政策。但6个月后,经济形势再度低迷,投资税收优惠政策再度上马。会计原则委员会试图借机重新推出“递延”处理规则,但联邦财政部官员抑制了它试图找回面子的冲动。

3. 第三次尝试推出税收优惠的“递延”处理规则。1971年,尼克松政府请求国会制定“就业发展优惠”政策,其原理类似于投资税收优惠政策。会计原则委员会又萌生春意,并尽力谋得了联邦财政部与美国证监会的中立表态,美国证监会还特地出具了支持“递延”处理规则的文件。有后台支持的会计原则委员会企图再度推出“递延”处理规则,但1972年国会立法直接在法律中规定,任何机构不得干预纳税人关于税收优惠政策的会计处理方法。

综观会计原则委员会围绕税收优惠政策的三次“冲动”,不难看出,美国注册会计师协会之所以敢于对抗税法,是因为:①它误以为美国证监会必然支持它的主张;②它此前曾经成功地对抗美国证监会,使得后者采信了它提出的异乎寻常的规则。会计原则委员会一再试图推出“递延”处理规则,是公共会计师行业坚持“会计规则与税收法规应当分离”理念的结果。笔者认为,会计原则委员会的立场缺乏理论依据,它之所以一再被敲打,是因为它没有弄清楚自己的能力边界。税法是企业经营的法律环境的重要构成元素,因此,会计记录应当直接反映税法对企业的影响,而不是相反。

(二) 会计原则委员会推出的递延所得税会计规则

鉴于税法允许进一步缩短折旧年限,会计原则委员会于1962年11月发布了《意见书第1号:新折旧指南》,重申了跨期分摊的要求(但未提出新规则)。1965年10月,会计原则委员会发布《意见书第6号:会计研究公报的地位》,首次将税后净额法排除在备选会计规则之外,要求采用递延法或债务法。1966年,布莱克所著的《公司所得税的跨期分摊》一书支持债务法,以及对递延税款进行折现的做法。

但1966年的《意见书第10号:汇总意见——1966》对此回应道,不应当对递延税款作折现处理。1967年12月,《意见书第11号:所得税的会计处理》以14:6的投票结果予以通过。该文件提出,跨期所得税分摊是计算所得税费用的内在要求。该文件认为,“全面跨期分摊的方式最为妥当”,“递延法是最有用、最可行的处理方法”。因此,该文件最终决定只允许采用递延法,不允许采用债务法、税后净额法^[1]。至此,美国证监会《会计系列公告第85号》的主张全部得到贯彻。但实务界发现,如果依其规定进行处理,则会出现递延借项和递延贷项越来越大的情况^[2]。

(三) 繁琐的“每股收益”指标出笼

1969年5月,会计原则委员会发布《意见书第15号:每股收益》。该意见书用冗长的篇幅论述了琐碎的每股收益计量规则,包括基本每股收益和完全稀释的每股收益,但没有提出任何理论依据。每股收益的计算规则实际上是证券分析师行业的行规,与会计毫无关联。这一指标本身只是一个简单的类推分析思路,其用意是把利润表与未来的股价联系起来。一旦投资者相信利润表与未来股价有关,那么造市者便可以通过操纵会计数据来影响市场预期。因此,每股收益把投资者的注意力聚焦于单一的财务指标,这恰恰给庄家提供了操纵市场行情的“抓手”。每股收益指标的出台,表明公认会计原则强化了其金融分析导向,会计被引向金融分析的道路。

(四) 企业合并的权益结合法与购买法之争

权益结合法更有助于企业美化财务业绩,原因主要有四个方面:第一,合并方只需要按照账面价值接收合并方以历史成本列报的资产和负债,无需将其调整为公允价值来进行计量,自然也就不需要记载商誉;第二,在后续的通货膨胀年份,合并后的利润和利润率将会偏高(与购买法相比);第三,在后续年份,合并方可以简单地通过出售冗余资产的方式来拉升账面业绩;第四,在权益结合法下,无论何时进行合并,合并双方的业绩都是从年初开始计算的。

1. 权益结合法在并购浪潮中成为流行。会计程序委员会1950年9月发布的《会计研究公报第40号:企业合并》提出了“购买法”和“权益结合法”。实务中大多倾向于使用权益结合法。1957年1月发布的《会计研究公报第48号:企业合并》更是放宽了权益结合法的适用条件。

20世纪60年代,证券市场掀起了跨行业并购的浪潮,其中超过80%是多元化集团的合并。市场上弥

漫着多元化合并具有协同效应的论调,即是说,有才干的管理层足以克服跨行业经营的障碍,从而使得其高超的管理技能能够润泽各个业务领域,具体有五个方面的原因:一是先进的管理科学和计算机技术能够显著提升管理效率;二是多元化合并所形成的雄厚财力有助于提升研发效率;三是数据处理能力领先的企业总部能够强化服务类企业的管理控制;四是较高的税率促使高盈利企业与亏损企业合并;五是逐步攀升的资本成本使得那些资金紧张的企业积极寻求合并那些资金充裕的企业^[3]。公众公司管理层为了实施并购或避免被并购,纷纷要求自由选择会计处理方法。很多企业积极支持采用权益结合法,就是“为了使这种联姻的利益最大化,会计处理惯例应该对收购方有利”。

1963年,怀亚特在其著作《对企业合并的会计处理之批判性研究》中提出,区分权益结合和购买的标准缺乏客观依据,效果一般,参与企业合并的各方的规模差异对会计处理也没什么影响,《会计研究公报第48号:企业合并》使得判断一项企业合并属于权益结合还是属于购买的标准更加模糊。他建议,对于独立进行资产或者股权利益交换的企业合并,就应当取消权益结合法。1965年10月会计原则委员会公布的《意见书第6号:会计研究公报的地位》更是申明,“《会计研究公报第48号:企业合并》第5段和第6段中所提出的分类标准仅仅是示例性的指南,而不是强制性规定”。1966年12月会计原则委员会发布的《意见书第9号:经营成果的报告》规定:如果一项企业合并被分类为一项“购买”,则被购买方的经营成果(即利润)仅仅从合并日起算;如果一项企业合并被分类为一项“权益结合”,则被合并方的经营成果(即利润)可以从期初起算。同月发布的《意见书第10号:汇总意见——1966》贯彻了第9号意见书的上述立场,这意味着企业可以借助于权益结合法快速拉升账面业绩。

2. 布里洛夫的批评。不同会计处理所致的利润数字的巨大反差引发了社会舆论对会计原则委员会的声讨。1967年,亚伯拉罕·J.布里洛夫揭露了会计审计规则的重大缺陷,对大型企业、会计公司和美国公共会计师行业有违商业伦理的行为进行了讽刺。

3. 公共会计师行业的分歧达到顶峰。1968~1970年间,财务经理国际协会对会计原则委员会的征求意见稿的抨击遍布全美各类媒体。由于当时的八大会计公司对前述两种方法各有偏好,因此导致

了公共会计师行业的分裂。围绕权益结合法和购买法的争论是自公认会计原则这一概念出台以来,公认会计原则所面临的最大的争议。

会计原则委员会于1970年2月提出了一份草案,拟建议当企业合并参与方的规模比例不超过3:1时,可以使用权益结合法,但该规模标准未能获得会计原则委员会2/3多数的支持。6月,建议的规模比例放宽到了9:1,但八大会计公司中仍有4家表示反对。最终,8月份公布的《意见书第16号:企业合并》没有提及任何规模标准。会计原则委员会为了能够顺利地以2/3多数通过关于企业合并和商誉的意见书,遂将该文件一分为二,这就是1970年8月通过的《意见书第16号:企业合并》和《意见书第17号:无形资产》^[4]。

(1)第16号意见书。第16号意见书为权益结合法规定了12项适用条件:①参与合并的各方都是自发参与的,且在发起合并计划之前两年内不存在母子公司关系或者隶属关系。②参与合并的各方之间彼此独立。③企业合并是一次完成的,或者是根据详细计划在合并计划提出后一年内完成的。④在合并计划完成日,参与合并的一方通过发行与流通在外的大多数有表决权普通股同权的普通股,来换取另一方实质上的所有表决权普通股(持股比例不低于90%)。⑤在合并计划提出之前两年内,或者在合并计划自提出至完成期间,参与合并的各方均未出于对企业合并交易施加影响的意图,改变其有表决权普通股的股权构成。⑥参与合并的各方回购有表决权股份的行为,均与合并交易无关,并且在合并计划自提出至完成期间,没有一家公司回购超过正常份额的股份。⑦在交换股份以完成合并时,每一个普通股股东相对于其他普通股的持股比例保持不变。⑧拟合并公司的普通股股东能够行使其所拥有的表决权,其表决权不被剥夺且不受限制。⑨在合并计划完成日,企业合并交易全部了结,合并计划中的证券发行等条款已经全部执行完毕。⑩合并后的公司不得直接或者间接地退回(或者回购)为达成合并目的而发行的全部(或者部分)普通股。⑪合并后的公司不得出于参与合并的任意一方利益的考虑,而提供对其有益的财务安排。⑫在合并后两年内,除了比照合并前的业务模式正常处置资产外,合并后的公司不得试图或计划去处置具有显著数量的资产、清理重复性的设施或者清理过剩的产能。

满足上述全部条件的企业合并才能使用权益结

合法,除此以外的企业合并应当采用购买法。

(2)第17号意见书。第17号意见书把商誉视为无形资产,要求对无形资产在40年内予以强制性摊销。企业合并中的商誉是投资者对未来的预期的反映,而其预期往往是由许多因素形成的,其变动较为频繁且变动幅度较大,人们很难基于理性去预测商誉,也没有证据表明商誉跟企业每一期的收入有关。因此,不应当把商誉作为一项资产列入资产负债表,其摊销也不应当计入利润表,否则会对投资者理解企业的真实财务状况和业绩造成困扰。

第16号和第17号意见书的出台过程充分说明了这一事实:公认会计原则通常是证券市场上的一些大户(即公众公司及其聘请的会计公司)斗争的结果。其理论依据基本空白,其制定程序距离严格的立法程序还差很远。

公认会计原则之所以陷入这种被动境地,是因为它归根结底是寄生于资本市场的,其只不过是金融资本玩弄社会舆论的工具。这意味着,企业合并准则根本就没有对的可能。纵观整个历史,一个又一个的产业被一群非经选举产生的私有企业经理所创建、解体和重组,其目的仅仅是从交易中攫取利润,而不是从未来的成长潜力中获得收益。会计规则在其中扮演的其实只是烟雾弹的角色,所谓信息真实性根本无从谈起^[5]。多元化企业合并往往是被公司金融理论忽悠而促成的,会计往往被用来“固化”这种虚幻的成功。企业合并会计处理和合并报表上的成功,反过来会被用来证明公司金融理论的科学性,从而刺激出更大的泡沫。

(五)1969年的大陆售货机公司案

1. 案由与判决。大陆售货机公司借给其子公司溪谷商业公司一笔巨款,该子公司又将该款转借给大陆售货机公司董事长哈罗德·罗斯用于炒股。罗斯持有母子公司各25%的股份,他用大陆售货机公司的股票和债券为其借款提供担保。当美国联邦税务局发现大陆售货机公司开来的支票是空头支票时,罗斯苦心经营多年的骗局就败露了。但在经审计的财务报表上,大陆售货机公司仍然将该笔款项作为应收款项列为资产,仅在附注中含糊地提到了该笔款项的一些信息。而在该财务报表经审计公布之后不久,大陆售货机公司就陷入了破产保护的境地。

政府依刑事责任把罗斯(该股东)和永道会计公司的三位注册会计师告上了地方法院。地方法院法官在审理此案时提醒陪审团,被告仅仅遵循公认会

计原则和公认审计准则,并不构成抗辩事由,本案的关键是财务报表整体上是否公允地列报了大陆售货机公司的财务状况。陪审团认定被告有罪。法院据此判决,三位注册会计师存在重大过失,违反了《1934年证券交易法》和《联邦邮政欺诈法》,被判有罪^[6]。

2. 对后世的影响。1969年的大陆售货机公司案确立了注册会计师刑事责任的两个判案原则。其一,审计师必须披露其所知悉的、有可能会对已审计报告造成影响的企业客户(及其领导人)的错误行为。其二,注册会计师遵循公认会计原则、公认审计准则等行规,并不构成免除刑事责任的充分理由。

(六)1971年3月出台的《第18号意见书:普通股投资的权益法》:以讹传讹的“国际惯例”

1971年3月,会计原则委员会推出了《第18号意见书:普通股投资的权益法》,要求公众公司在编制合并报表和个别报表时,采用权益法核算其所有未纳入合并范围的股权投资,包括对合资企业投资,以及对被投资方的经营及财务政策具有重大影响的股权投资。会计原则委员会认识到,重大影响的判断标准并不是明确、清晰的,其间不可避免地需要进行主观判断。为了尽量统一实务操作的尺度,会计原则委员会提出,如果投资方(直接或间接)持有被投资方的股权比例不低于20%,则被视为具有重大影响,除非有相反的证据存在。反之,持有被投资方的股权比例低于20%,则被视为不具有重大影响,除非有相反的证据存在。“权益法”的设计思路是把被投资方的所有者权益金额按投资方的持股比例合并计入投资方的会计报表,其缺乏理论依据,在本质上是一套金融分析规则而非会计规则^[7]。

1. 权益法的理论缺陷。①权益法的采用与否取决于企业管理层的意图与判断。重大影响的判断标准较为模糊。显然,“重大影响”的判断往往难免受企业管理当局利润操纵动机的“重大影响”。②权益法混淆了法律主体之间权利义务的界限。依照《公司法》的规定,投资方不应当将被投资方的资产、负债乃至股东权益的变化记到自己的账簿上。作为对比,权益法下根据被投资方的股东权益数据来调整投资方账簿数据的做法混淆了法律主体之间的权利义务的界限。③权益法下的记账行为大多缺乏法律依据,建立在预期而非事实的基础之上。权益法要求投资方在得知被投资方利润表中出现净利润时,按照以其持股比例乘以“净利润”所计算出的理论上的分享额,增记资产(股权投资)和利润。但是,如此增记的

资产和利润仅仅是金融预期而非法律事实,并无法律证据表明投资方的财产权利和业绩有实际变动。④权益法本身是对合并报表操作规则的简化,而合并报表本身是建立在失当的假设基础之上的金融分析规则。合并报表中的数据不能用于纳税申报和利润分配,数据缺乏原始凭证,从而不具有公信力和公益性。同样,作为合并报表编报规则的变体,权益法的正当用途尚不明确。

2. 如何界定股权投资的会计规则。依法理而论,企业以股东的身份对外投资所形成的财产权利统称为股东权。股东权的产生历史晚于物权和债权,关于股东权的理论研究方兴未艾、亟待加强。①股东权是民事权利的一种,是一种特殊的社员权。广义的股东权,泛指股东得以向公司主张的各种权利;狭义的股东权,则仅指股东基于股东资格而享有的、从公司获取经济利益并参与公司经营管理的权利。股东权既包含财产权利,也包含非财产权利。会计学所涉及的股东权概念仅为狭义的股东权,且侧重于财产权利。②股东权与物权既有联系又有区别。对于投资方来说,通常是从股权投资所代表的股东权的意义上去理解,而不是从物权的意义上去理解的。结合股权流通的便利性来说,对有限责任公司的股权投资是难以从物权的意义上去理解的。因此,企业财务会计报告中所提及的股权投资,应当从股东权的角度来理解。③会计程序只能记载股东权的取得成本而难以反映股东权的确切价值。股东权是多种抽象的财产权利的总称,很难对它给出定价,这与债权形成鲜明对照。在真实交易价格形成之前,并不存在公认的股东权定价规则。记账者所能观测到的只是股东权的实际成交价格,此即“历史成本”。至于股票的最新市价,它所反映的仅仅是边际投资者或者说少数转让股权的投资者所形成的交易价格,并非就全部股权而言的股权价值。因此,股票的最新市价既非“公允”亦非“价值”,对股权投资采用公允价值会计规则的做法值得商榷。

总之,成本法是符合会计原理的会计处理方法;权益法仅为金融分析规则的一种,不符合会计原理。

二、维特委员会和特鲁布鲁德委员会的成立

1970年11月11~24日,以会计原则委员会主席菲利普·L·德弗利斯为首的五人运营委员会,向美国注册会计师协会董事会递交了一份报告。报告指出,由于第16号和第17号意见书处理不当,会计原则委

员会的声誉正处于低点,有必要对会计原则的制定情况进行独立、客观的调查。该报告还建议设立全职主席,以提供更多技术支持,增强研究能力,保留绝对多数表决规则。1971年3月,由刚于1969年卸任美国证监会委员的弗兰克·维特等七人组成的维特委员会宣告成立,该小组负责研究会计规则制定的机制设计问题。4月,美国注册会计师协会委托以图什罗斯会计公司合伙人特鲁布鲁德为首的九人小组组成“会计目标研究组”,负责为未来的会计规则制定工作提供可供借鉴的财务报告目标^[8]。

三、维特委员会报告:《制定财务会计准则》

美国注册会计师协会董事会在计划书中授权维特委员会采用全新的路径解决问题,赋予维特委员会的任务是“检查会计原则委员会的组织及运行情况,提出必要的改进效能的措施”。

(一)维特委员会报告的主要内容

1972年3月29日,美国注册会计师协会发布了维特委员会的报告《制定财务会计准则》,俗称“维特报告”^[9]。维特报告提出,会计规则制定机制的研究面临的首要问题是,会计规则应当由私立部门制定,还是由政府机关制定?这两种做法都有支持者,且均有先例可循。

1. 关于会计规则制定主体的讨论。该报告提出,支持采用私立机构自律方式的人提出了三个理由,反对把会计规则制定权交给政府机关。①与私立机构相比,政府机关更容易屈服于政治压力,1971年围绕投资税收优惠的争议就清楚地表明了这一点。②历史经验表明,如果让政府部门染指会计事务,那么形成的会计规则是缺乏弹性的、忽视投资者诉求的。如州际商务委员会在铁路会计方面的实践就是失败的,各州对保险会计的监管也未能满足股东决策的信息诉求。从美国证监会插手会计规则的记录来看,最近它一直在反对公众公司记录资产的价值变动,这是在开历史的倒车。③会计规则制定权一旦交给政府机关,会计职业的活力就会不可避免地被削弱。如果政府机关接手制定会计规则,那么公共会计师行业将不再为公共利益服务,而是为客户的利益进行游说。其实私立机构自我监管的做法早有先例,美国证券交易商协会、美国国家标准协会、汽车工程协会、美国消防协会都是这一思路的先例。

反之,支持联邦政府实施管制的人认为,会计规则关乎公共利益,这么重要的事情不能任由政府机

构以外的单位去操办,规则制定机构应当包括由法学家、经济学家、会计师、金融分析师等人员,不应有任何利益冲突,联邦政府设置的全美高速公路安全管理局、环境保护局、食品药品监督管理局是这一思路的先例。尤其值得一提的是成本会计准则委员会,该委员会是美国国会1970年建立的政府机关,隶属于联邦审计总署,负责为军事合同的政府采购制定成本会计准则,归美国联邦总审计长领导。

最终,维特委员会选择维持现状。维特报告提出,该委员会调研所及的大多数组织和个人都支持继续由私立部门负责制定会计规则,这些组织包括纽约证券交易所、美国证券交易所和美国证监会等。

2. 主要建议。维特报告提出了如下主要建议:

①建立新的、独立于现有的会计职业团体的基金会,名为“财务会计基金会”。该基金会的管理机构是由9位出资人代表组成的托管人理事会,该理事会负责给财务会计准则委员会筹集运营经费并且负责任命其委员。美国注册会计师协会的会长是财务会计基金会的当然托管人。其余8位托管人由美国注册会计师协会的董事会任命,任期三年,其中,有4位执业注册会计师代表、2位财务经理代表、1位金融分析师代表和1位会计教师。②成立由7位全职委员组成的财务会计准则委员会,任期5年,可以连任一个聘期。其中4位来自执业注册会计师,其余3位不要求具有注册会计师证书,但应具有丰富的财务报告领域相关工作经历。③成立财务会计准则咨询理事会。此外,该报告还针对会计学术研究和经费筹措等问题提出了一些建议。

(二)财务会计准则委员会的成立

1972年6月,美国注册会计师协会理事会采纳了维特报告。根据维特报告所提出的建议,在美国证监会的督导下,美国注册会计师协会、金融分析师联合会、财务经理协会、全美会计师协会和美国会计学会等5家证券相关行业机构联合出资成立了财务会计基金会。财务会计基金会于1973年6月组建了财务会计准则委员会。1973年,在财务会计准则委员会取代会计原则委员会之际,美国注册会计师协会成立了“会计准则执行委员会”作为其高级技术委员会,该委员会的15名成员主要从会计师事务所选拔,也包含一两名实务界和学术界的代表。该机构所发布的立场公告和行业会计指南被美国注册会计师协会1992年第69号审计准则公告认定为“公认会计原则”。虽然“会计准则执行委员会”对财务会计准则

委员会的工作具有一定的借鉴价值,但公共会计师行业自1973年起不再拥有对会计规则制定进程的支配权,以金融分析师为代表的证券行业逐渐成为公认会计原则的主导力量。

美国注册会计师协会先后组织了会计程序委员会和会计原则委员会负责制定会计规则,但根本不可能制定出统一的会计规则,这是导致两个附属机构最终都被撤销最主要的原因。美国注册会计师协会的拱手让权,是公共会计师行业地位“日薄西山”的真实写照^[10,11],是1933年证券法和1934年证券交易法失当设计所导致的必然结果。值得注意的是,目前流行的文献几乎都是按照美国注册会计师协会的口径宣传,如财务会计准则委员会是独立于注册会计师行业的准则制定机构,它能够代表公共利益等。但财务会计准则委员会的设立过程清楚地表明,这一切都是美国注册会计师协会亲手操办的,从人员构成到规则渊源来看,财务会计准则委员会唯美国注册会计师协会马首是瞻。公认会计原则从来都来自公共会计师行业及其客户的商讨意见,理论研究大多是在为这种独特的会计规则制定程序提供辩护理由。

四、特鲁布鲁德委员会的报告:《财务报表的目标》

(一)会计目标研究组章程

1971年4月,美国注册会计师协会在“会计目标研究组章程”中规定,会计目标研究组的任务是提炼财务报表的目标,为改进会计和财务报告的指南和标准提供支持。该章程提出,1970年10月发布的第四号公告的第四章(题为“财务会计和财务报告的目标”)所设定的目标是恰当的,会计目标研究组应当以之为逻辑起点。但第四号公告提出7项定性目标,即相关性、可理解性、可验证性、中立性、及时性、可比性、完整性,这种提法过于抽象,对于财务报表的编制缺乏指导价值。在此基础上,该章程要求,会计目标研究组应当认真研究如下问题:谁需要财务报表?他们需要什么样的信息?会计能提供多少他们所需要的信息?需要有什么样的框架来提供他们所需要的信息?会计目标研究组要研究不同的财务报表使用者的需求,不仅要调查他们已经得到的财务信息,还要调查他们想得到的财务信息。这意味着,可能需要研究单一的一套财务报表和标准是否能满足多样化的信息诉求。该章程要求会计目标研究组在1972年8月31日前向美国注册会计师协会董事会

提交研究报告,但该研究组未能如期完成。

(二)会计目标研究组的报告

1973年10月,美国注册会计师协会发布会计目标研究组的报告《财务报表的目标》^[12]。会计目标研究组依次探讨了信息使用者的目标及其信息诉求、企业的主要目标及其盈利能力、受托责任与财务报表、财务报表如何报告企业目标的达成情况、财务报表如何反映历史成本和价值变动、预测过程及其与会计目标的关系、政府及非营利组织的会计目标、企业目标与社会目标的关系、财务报告的质量特征等问题。报告开宗明义地提出,会计目标研究组所秉持的基本立场是,会计目标的研究不应当以企业经理人的经营之需为基础,而应当以企业之外的财务信息使用者的需要为基础。显然,企业经理人既是财务报表的编制者,又是财务报表的使用者。

该报告值得关注的地方主要包含以下几个方面:其一,全面继承了美国会计学会1966年的《基本会计理论公告》所提出的以“决策有用性”为中心的理论主张,把会计目标从为管理层服务调整为向投资者提供估值信息。其中共列举并讨论了12个会计目标,以供财务会计准则委员会从中选取并确定最终的会计目标。应该对这些目标进行一定的筛查,会计不是一定要满足证券市场上所有人的信息诉求。其二,特别钟爱“未来现金流量”,多次提及这一概念。其三,提出了“质量特征”的概念,其所界定的质量特征包括相关性、重要性、形式与实质、可靠性、中立性、可比性、一致性、可理解性等。其四,支持采用多种计量属性,认为历史成本、清算价值、现行重置成本、未来现金流量折现值等都是可行的。其五,提出了采用离散分布或概率分布列报数据的设想,不免引人遐思。其六,特别重视企业的社会目标,认为企业社会目标的重要程度不亚于企业目标,这与当今社会重视企业社会责任问题的立场不谋而合,颇具思想价值。其七,有鲜明的正确观点,例如,“如果能够区分事实性的信息和主要依赖于主观说明的信息,那么,财务报表就会更有有用”。这种观点可谓真理,《基本会计理论公告》也是这么说的,但它们都只是说说而已。

●本文为《会计规则的由来》系列文章之六。

主要参考文献:

[1] DeFiese, Philip L., Paul Rosenfield, William C.

Dent. Professional Notes: Deferred Taxes—Forever/Reply[J]. Journal of Accountancy, 1983(8): 94~103.

[2] Wolk Harry I., Michael G. Tearney, James L. Dodd. Accounting Theory: A Conceptual and Institutional Approach(5th Edition)[M]. Cincinnati: South-Western College Publishing, 2001:523~526.

[3] Jonathan Barron Baskin, Paul J. Miranti, Jr.. A History of Corporate Finance[M]. Cambridge: Cambridge University Press, 1997:275~278.

[4] Frank R. Rayburn, Ollie S. Powers. A History of Pooling of Interests Accounting for Business Combinations in the United States[J]. Accounting Historians Journal, 1991(2):155~192.

[5] [美]盖斯特著.黄一义,成卓,谭晓青译.百年并购[M].北京:人民邮电出版社,2006:239.

[6] Ronald M. Mano, Matthew Mouritsen, Ryan Pace. Principles-Based Accounting: It's Not New, It's Not the Rule, It's the Law[J]. The CPA Journal, 2006(2):60~63.

[7] 周华,戴德明,徐泓.股权投资的会计处理规则研究——从“权益法”的理论缺陷谈起[J].财贸经济,2011(10):47~54.

[8] 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.

[9] AICPA. Establishing Financial Accounting Standards: Report of the Study on Establishment of Accounting Principles[Z]. New York, 1972.

[10] Stephen A. Zeff. How the U.S. Accounting Profession Got Where It Is Today: Part I[J]. Accounting Horizons, 2003(9):189~205.

[11] Stephen A. Zeff. How the U.S. Accounting Profession Got Where It Is Today: Part II[J]. Accounting Horizons, 2003(12):267~286.

[12] AICPA. Report of the Study Group on the Objectives of Financial Statements: Objectives of Financial Statements[Z]. New York, 1973.

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