

# 略谈会计政策选择

厦门大学 邱月华 张飞达



## 一、会计政策选择的定义

不同学者对会计政策选择有不同定义。纵观各种观点,会计政策选择有两个特点:首先,会计政策选择是管理当局在各种可供选择的会计政策中选择最适合的会计政策的过程,是一种决策活动;其次,会计政策选择能影响企业会计信息系统的产出。

正因为不同会计政策选择对所披露的会计信息质量有影响,那么若能恰当地选择会计政策,则可在一定程度上保证企业会计信息的相关性、可靠性和透明度,有利于企业的发展。同时,国内外许多实证研究也表明,企业存在利用会计政策选择牟取不当利益的倾向。这种对会计政策的不当利用将危及会计信息使用者的利益并影响资本市场的健康发展。于是,会计政策选择也就引发了人们的思考:会计政策选择是否有存在的必要?如何认识它所带来的机会主义行为?怎样使会计政策选择扬长避短并充分发挥其积极作用?本文拟就此作一探讨。

## 二、会计政策选择存在的客观必然性及其所带来的机会主义行为

我国财务欺诈案中,许多是与滥用会计政策选择有关的。一些学者的盈余管理研究分析也表明,我国上市公司确实存在利用会计政策选择进行盈余管理的行为。然而,我们是否因此而“因噎废食”,从此在会计准则制定中抹杀会计政策选择的空间呢?笔者认为,在看到弊端的同时,也应看到会计政策选择的优点,其存在具有客观必然性。

**1. 契约的不完全性。**契约经济学指出,由于人的有限理性,对外在环境的不确定性无法完全预期,不可能把所有可能发生的未来事件都写入契约中,更不可能制定好处理未来事件的所有具体条款。即使人们对未来事件可以完全预期,但与契约有关的过高的交易成本也会使缔约双方愿意忽略许多意外事件。

因此,人的有限理性和交易成本是契约不完全的原因。在现实生活中,契约不完全是契约的常态。而当契约不完全时,契约未规定的那部分权利,即剩余控制权归资产所有者是最有效率的,这一论断奠定了企业会计政策选择的理论基础。所以,契约的不完全性使得会计政策选择的存在具有客观必然性。

**2. 会计政策选择的信号传递功能。**企业管理人员与外部信息使用者存在信息不对称,而会计的出现正是为了缓解这

种信息不对称。通过会计信息,企业管理人员能对外传递内部信息。而具体会计方法的选择在这种信息交流中发挥着关键作用。因而,会计政策选择具有信号传递功能。而一旦会计信息系统不存在会计政策选择,也就丧失了这种信息含量。

**3. 会计准则所具有的“经济后果”。**经济后果是指会计报告将影响企业、政府、股东、债权人、雇员等的决策行为,受影响的决策行为反过来又会损害其他利益相关者的利益。所以,经济后果决定了企业会计准则不可能施行单一的、整齐划一的规定,因为会计准则的经济后果往往是借助于企业会计政策选择来实现的,形式多样的会计政策选择为不同利益集团争取于己有利的经济后果和政治利益提供了可能。

**4. 经济事项的不确定性。**我们可以想象一个完全以规则为基础而无任何判断的会计系统,这样严格的会计系统的一个突出问题是对所有的事项都制定规则,而新情况的产生又要求其不断更新,这将使得会计政策的订约成本过高,不符合成本效益原则。

综上所述,会计政策选择的存在具有客观必然性。然而,会计政策选择是一把“双刃剑”:它在起到传递信号、节省订约成本等作用的同时,也为自利的管理人员利用会计政策选择进行盈余操纵提供了可能。可以说,“利用会计政策选择作弊是一种不通过实实在在劳动就可以改变业绩的捷径”(查特菲尔德,1989年中译本)。

但是,会计政策选择有时很难区分到底是盈余操纵还是为了适应新情况而做出的现实决策。笔者认为,区分二者的关键在于判断企业管理人员的动机,即会计政策选择背后的动机是为了影响会计信息系统的产出,还是源于其他。

## 三、结论与启示

**1. 会计准则制定者在制定会计准则时,应充分考虑到经济后果与会计政策选择的利弊,在兼顾统一性和灵活性的基础上,决定允许企业进行会计政策选择的最优水平。**

**2. 完善公司治理结构,加强CPA的外部监督作用。**完善而有效的公司治理结构将在企业内部形成相互制衡的机制,有助于限制管理人员的机会主义行为,而CPA的外部监督也能在一定程度上保证会计政策选择的恰当作用。

**3. 加强企业会计信息充分披露的规范化建设。**将企业的会计政策选择置于公众监督之下,能在一定程度上防止管理人员的机会主义行为,提高会计政策选择的公允性。□

