

分散制：规范企业会计政策选择的新方向

文/苏明

会计政策选择是指在特定的可选择范围内，根据一定的目标、原则、方法及程序，由选择主体选择适合特定主体需要的会计原则及方法。这里的选择主体可以和使用会计政策的特定主体同为一方，也可以为不相同的两方，或选择权与使用权由使用方兼而有之但并不垄断选择权。在我国，企业会计政策选择目前是由使用方（企业）作为选择主体根据使用方（企业）的需要在国家宏观会计政策范围内所做出的选择。在市场经济条件下，以追逐利润为主要目标的企业作为自主经营、自负盈亏的经济实体，在选择会计政策时，难免会倾向于企业，从而造成会计信息披露不规范，影响企业以外的会计信息使用者的利益。例如，企业固定资产的折旧可以采用直线法，也可采用加速折旧法。采用直线法，每期计提的累计折旧一致，采用加速折旧法，在固定资产使用前期计提的折旧高，而后期低。企业出于调整利润的目的就可以在固定资产的折旧方法上做文章。而会计信息使用者却可能由此误认为企业的经营能力发生了变化，潜在的投资者就可能因此对企业做出错误的信贷或股权投资决策。《企业会计准则——会计政策会计估计变更和会计差错更正》指出，企业改变会计政策能够提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量等更可靠、更相关的会计信息时则可以改变。而如何能证明更可靠、更相关，则没有硬性的指标可供参考，所以企业随意改变会计政策经常能逃脱会计法规的制裁。本人认为，过分强调提高会计人员的道德素质以期规范企业会计政策选择的定式思维不能彻底解决上述问题，因为大多数企业都是亚当·斯密所述的“经济人”，不可能放弃以合法的形式谋取私利。所以，规范企业会计政策选择权必须换位思考，跳出内部选择，实行分散制。

一、分散制的理论依据

分散制指企业会计政策选择权分散给企业、股东、债权人等相关会计信息使用者共同实施。会计信息是提供给信息使用者的，其质量的高低影响的是会计信息使用者，会计政策选择影响企业会计信息质量，归根结底影响的是企业会计信息使用者，故会计政策选择的权利应交给会计信息使用者。而企业会计政策选择权不能完全交付于企业，只有两种选择：一是将选择权完全从企业的权利中剥离出来；二是将选择权分散给企业与其他信息使用者共同行使。若是剥离则忽视了一个重要问题，就是企业不仅是会计信息的提供者，亦是报表信息的使用者。会计政策选择权完全由企业以外的会计信息使用者控制，则选择的会计政策则可能损害企业的利益，妨碍企业利用会计信息加强经营管理。所以，优化企业的会计政策选择权利的分配只能实行分散制。

二、企业会计政策选择权分散制基本构想

(一)成立专门机构实施会计政策选择权

企业的相关信息使用者包括企业、投资人、债权人、政府及职工等。这些信息使用者可共同派出代表成立一个专门机构行使会计政策选择权。该机构营业费用由各方按期支付，为避免因营业费用的支付造成该机构与各方之间形成经济依附关系，要求各方必须及时、足额支付机构的正常业务开支，否则引起的业务停滞及相关责任由各方自己承担。正常的业务开支范围及金额由各方代表人员共同表决通过。各方代表的工资、福利及相关问题由派出单位负责，以保证派出代表站在各方立场上发表自己的观点。在这里，代表是否派出由各方根据实际情况而定。如政府、投资者、职工是企业相对稳定的报表信息使用者，可以长期派出代表行使该权力，政府可以直接任命，投资者、职工可以通过股东会、职工代表大会选举代表；如债权人，则不太稳定，在一个时期是债权人，在另一个时期则未必是，并且债权人之间是比较松散的关系，因此，让每个债权人派出代表，或债权人共同派出代表长期驻于企业，成本是相当高的。因此，可以赋予债权人以相应的其他方面的财务权力，比如，查账权、质询权等，但实行这些权力时要向会计政策选择机构缴纳一定的费用，以补偿其他各方为处理企业的财务信息而在时间、人力与物力方面的投入。具体到会计政策选择上，各方可以发表自己的见解，因为每一方都代表自己的利益，最终结果可以通过投票表决的方法得出。

(二)会计政策选择机构的配套会计权利

会计政策选择权是企业理财活动的一部分，了解企业的生产经营活动才能制定出符合实际的会计政策，虽然会计政策选择权委托给包括企业在内的会计政策选择机构，但企业作为财务报告的提供者，仅是一方的代表，他在表决时仅代表自己的利益，虽然他非常了解自己的生产经营状况，但他并非只能通过报表才能了解这些信息，因此，歪曲的财务报告并不妨碍企业本身对自己的了解。因此，还必须让除了企业以外的其他代表了解企业的财务状况，才能做出正确的会计政策选择行为。这就必须赋予会计政策选择机构以更多的会计权利。有两种办法：

一种办法是赋予会计政策选择机构向企业会计部门了解财务信息的权利，除企业外的信息使用者各方并不参与企业会计业务的具体处理。这种方法可以在一定程度上帮助信息使用者了解企业的财务状况，从而制定出合适的会计政策，但由于并不参与企业的会计处理，因此，对企业的财务状况并没有一个系统的认识，因此，在制定会计政策时可能会考虑不周，制定的会计政策并不能充分代表自身的利益。如果企业业务很多，且非常复杂，这一缺点表现得就更明显。因此，建议这种方法在规模较小的企业使用，小企业业务普遍简单，且不十分频繁，委派人员通过调查、分析可以满足对企业财务状况了解的要求。

另外一种办法是给予会计政策选择机构以相应的财务会计权利，实施财务会计中介化立场。所谓财务会计中介化立场是指将原隶属于企业，主要从事经济业务的确认、记录、计量和报告等财务会计活动的会计人员，变为既不依附于企业，能代表全体信息使用者的立场，又不完全脱离企业的中介化团体。独立后的财务会计核算主体是会计政策选择机构，企业的代表是会计政策选择机构的一分子。赋予会计政策选择机构以财务会计权利，也就相当于，仍为企业保留了相应的财务会计权利，这样既满足了企业利用第一手财务会计资料为其生产经营活动服务的要求，又加强了对企业财务信息的外部监督，使其他会计信息使用者的权益得到保障。这种方法适用于规模较大、业务频繁、复杂的企业。在这些企业，会计政策选择机构若没有财务会计权，就不足以对企业的财务状况有全面、清楚的了解，也就无法正确地选择会计政策。

(三) 实施范围

会计政策选择权的分散制实施范围包括所有企业，不分规模、所有制及行业性质。但是，具体实施时，可以在国有企业或国家控股企业、有行业主管部门的企业实行试点。因为在这些企业，政府处于所有者、最大所有者、最大控制者的地位，政府进行试点工作不需要过多借助于政府以外的力量，因此，推行起来比较方便。

(四) 会计政策选择机构人员意见的协调

会计政策选择机构由不同的利益相关者组成，其代表的利益各不相同，因此，他们会对有利于他方而不利于己的会计政策选择行为进行扼制，造成双方的敌对情绪。如何协调其意见呢？

1. 变革财务报告模式

由于会计政策选择机构的委托人坚持的会计政策可能不一致，如果双方当仁不让，那么，用不同的会计政策编制不同的财务报告无疑是会计政策选择机构的一种妥协办法。但如果编制两次多套会计报表间隔的会计期间较短，将大大增加会计信息提供者的成本，此举有违成本效益原则。西方国家的一些经验表明，编制不同的报表给不同的使用者，并非是一种长远可行的办法。因此，在各方意见确实得不到协调的话，可以以一种会计政策编制报表，在报表附注上再用其它会计政策做补充说明。但以哪一种会计政策编制，这又涉及到会计信息使用者之间的博弈问题。这时，可以改用投票优化方法。

2. 优化投票方法

在进行会计政策选择时，会计政策选择机构人员要进行投票，通过投票决定双方利益能够在此方面达到的最佳妥协程度。但这种投票权与普通的投票权有所不同。普通投票权在进行投票通过一项决策或议程时，通常规定票数达到多少则决议有效，否则不予通过。在用投票权选择会计政策时，情况则大不一样。虽然以投票的方式决定某一项业务使用的会计政策，但普通的投票方式却不一定能够产生最终的结果。会计信息使用者可能为了自己的利益各执一词，最后，每一项会计政策所拥有的票数相同，但是会计政策选择不能像普通的投票选举那样，没有结果就停止对这些会计政策的使用，因为企业的业务是客观存在的，这就要求我们必须采用一种会计政策去处理业务。那么，如果信息使用者各执一词的话，怎么去处理这个问题呢？我们可以这样规定：如果第一轮投票结果是各种政策票数相同的情况，那么再进行第二轮投票。对每一个投票者而言，即是选择出第二理想的会计政策。在第二轮选举后，以第一轮数与第二轮票合计数最多的那项会计政策作为适用的会计政策，因为这项会计政策得到的票数最多，信息使用者的倾向度最大。如果在第二轮选举后，每一项会计政策的第一轮票数与第二轮票数相加之和仍是相同，那么再进行第三轮投票，以此往后类推，直到选出结果为止。此种方法举例如下：

假设某一企业会计政策选择机构有股东、债权人、企业及政府四方。在处理某一项业务时，政府允许企业有A、B、C、D四种方法可供选择。第一轮投票时，股东、债权人、企业及政府分别选择了A、B、C、D四种方法，那么在第一轮没有得出最终可选择的会计政策，必须进行第二轮投票选举。在第二轮投票的过程中，假设股东、债权人、企业及政府分别选择了B、C、B、A。则B这种会计方法在第一轮与第二轮投票中共得了3票，是最多的票数，则我们的会计业务就应该选择这一种方法。若是在第二轮选举中，股东、债权人、企业及政府分别选择了B、C、D、A，则每一种会计方法在第一轮与第二轮中得到的票数之和相同，则再进行第三轮选举。

当然，这种方法也有疵漏。即当投票人数与选用的会计方法数相同，或者投票人数是会计方法数的倍数，或者会计方法数是投票人数的倍数时，会出现一种极为特殊的情况，就是选择到最后一种方法，各种方法的票数仍然相同。在上例中，最多进行四轮投票，四轮投票的结果可能如下：

所 选 方 投 票 轮 次	投 票 方 法 次	股 东	债 权 人	企 业	政 府
第一轮		A	B	C	D
第二轮		B	C	D	A
第三轮		C	D	A	B
第四轮		D	A	B	C

通过此表我们发现，每一种方法最后的总票数都是相同的，这就让我们莫衷一是了。但实际上，这种情况的概率是极低的，根据排列组合的原理，四轮投票可能出现的投票情况数总共为，共计331776种，出现第四轮投票后投票总数相同的情况为，共24种，出现第四轮投票后投票总数相同的可能性也意味着仅有。即使是两个投票人遇到仅两种会计政策可供选择时，两轮投票情况总数为，共4种，两轮投票总数相同的情况为，共2种，出现到最后一轮也未出结果的概率为，可能性较大，但在我们的市场经济条件下，企业仅有两方信息使用者的情况几乎是不存在的。因此，我们对那种到最后一轮仍不能得出结果的情况可以不做重点考虑。但如果确实遇上这种情况的时候，我们可以采用不同的政策做报表。因为这种情况可能性极低，因此对报表提供方而言，成本也就相对较小，这时我们就认为同时采用不同的会计政策编制报表是可行的（作者单位：河南财经学院会计系）

相关链接

从会计的国际协调情况看高质量国际会计准则制定的困难
 分散制：规范企业会计政策选择的新方向
 试论会计职业判断的特点及其应用
 全面预算与内部控制关系的探讨
 浅析会计事务所诚信危机成因
 六层次提升财务报告透明度
 关于教育消费与成本的经济思考
 谈如何采用收益法评估房地产价值
 基于科学发展观的会计教育改革略谈
 会计学中的“支出”概念解析

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站，所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料，均为集团经济研究版权所有。

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：（010）65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心