

# 会计准则公共领域与盈余管理

重庆三峡学院 汤小琴 武汉大学经济与管理学院 刘启亮(博士)

**【摘要】** 本文将会计事项分为历史性会计事项和未来性会计事项,将会计准则分为原则性规定和规则性规定,通过分析针对会计事项的会计准则配置格局,发现在上市公司面临证券市场的“硬”约束或管理人员追求自身效用最大化等问题时,正是由于会计准则存在“公共领域”,从而为管理当局进行盈余管理提供了制度基础。

**【关键词】** 会计事项 会计准则 公共领域 盈余管理

盈余管理现象的存在已是不争的事实。但至今,国内外会计学界对盈余管理问题的认识仍未能达成共识。国内外学者对盈余管理的认识可归纳为两类:一种观点认为盈余管理是在公认会计准则范围内的行为,另一种观点认为盈余管理已经超越了公认会计准则的范围。其中后面一种观点认为盈余管理已经部分包含了会计舞弊的范畴。

由于盈余管理与会计舞弊的性质不同,本文采用第一种观点,即认为盈余管理是在公认会计准则范围内的机会主义行为。本文通过细分会计事项和会计准则,借助会计准则的公共领域,来解释盈余管理存在的原因,弄清盈余管理存在的制度基础,以期为我国讨论盈余管理提供一个理论基础,并为监管当局和投资者等正确认识上市公司的盈余管理现象提供一个新思路。

## 一、会计准则的分解

会计准则是处理会计业务、进行会计核算的准绳。我们将会计准则细分就可以发现,无论是以规则为基础的会计准则

应该说,夏恩·桑德的“契约关系论”是笔者所极力推崇的。但笔者认为,他的表述并不完美,“契约关系论”仅仅静态地表述了会计通过输出信息以满足不同签约主体的需要,其目的是在各契约主体之间形成一种均衡。但他没有深入探讨这种均衡是如何形成的,而笔者恰恰认为,均衡的形成过程才是会计的本质所在。而均衡形成的过程无疑就是一个博弈的过程。

各契约主体通过签订契约,给企业提供资源,同时从企业获取收益。但作为不同的利益主体,其间又不可避免地存在着利益冲突。虽然契约原则隐含着交易各方的地位平等,但并不意味着交易各方的实力均等。所以,在这种利益冲突中,总有一个利益主体处于优势。一般来说,哪一种资源最为稀缺,哪一种资源的提供者就会在利益博弈中占据上风。因此,哪一个契约主体提供的资源最稀缺、最重要,企业的会计目标就倾向于哪一个会计主体。

“企业是一系列契约的联结”,其最核心的内容是在一个签约方占支配地位的情况下各缔约方权利和义务的安排,而

还是以原则为基础的会计准则,都是基于原则性规定与规则性规定的结合或者是两者的均衡。在这里,笔者将会计准则分为原则性规定和规则性规定两个部分。原则性规定是会计核算必须遵循的体现会计目标的原则性要求,体现结果理性,可操作性差;规则性规定是根据原则性规定的要求,进行会计处理的具体规范,体现程序理性,可操作性强。同时,原则性规定对具有操作性的规则性规定形成指导,并融于其中。也就是说,规则性规定的制定,是以原则性规定为指导,并体现原则性规定的要求。对于会计业务来说,我国的企业会计准则(包括基本准则和具体准则)和《企业会计制度》是核心规范。由于《企业会计制度》融合了《企业会计准则——基本准则》的原则性规定,同时还包含针对一般性会计问题和特殊性会计问题的规则性规定(即包含企业会计准则具体准则的内容),因而,《企业会计制度》的结构可以恰当地用来说明会计准则的结构。

在此,笔者以我国《企业会计制度》为例进行分析。第一章

这些权利和义务安排需要通过会计信息加以具体化。如果由于提供的会计信息使企业缔约一方或几方受损,有的主体就可能退出企业契约,而使企业无法正常运转并最终破产。所以,当人们在为会计的目标是“受托责任观”还是“决策有用观”而争论不休的时候,却不知这恰恰体现了会计的本质,即围绕企业契约所进行的博弈。会计的本质不在于它体现了契约之间的关系,而在于体现了主体之间的博弈。

## 主要参考文献

1. 杨雄胜. 会计本质:全球性诚信危机背景下的新思考. 会计研究, 2002; 11
2. 尚洪涛. 财务契约体系研究. 当代经济研究, 2005; 3
3. 葛家澍. 财务会计的本质、特点及其边界. 会计研究, 2003; 3
4. 周其仁. 市场里的企业:一个人力资本与非人力资本的特别合约. 经济研究, 1996; 6
5. 夏恩·桑德. 会计与控制理论. 大连:东北财经大学出版社, 2000

总则第十一条明确提出了企业会计核算的13项基本原则,包括客观性原则、相关性原则、可靠性原则等,它们是根据会计目标衍生出来的,不具有可操作性,导向于既定的会计目标,体现结果理性。接着从第二章至第十三章,每章基本上由两部分组成:一是原则性规定,二是根据原则要求而形成的具有可操作性的程序性规定阐述,强调的是行为程序的理性。只要保证了行为程序的理性,结果就是可接受的。如第二章资产,其原则性规定是资产的定义、分类,以及流动资产等各类资产的定义等;其规则性规定是具有可操作性的各类资产确认标准、计价方法、业务处理方式等。可见,我国是将规则性规定和原则性规定相结合,同时融于《企业会计制度》中。

再来考察美国的公认会计原则的构成体系。公认会计原则是由有关会计定义、概念、原则、惯例、规则、程序等组成的综合体,根据美国注册会计师协会(AICPA)在1992年发布的第69号审计准则(SAS No.69)中关于一般公认会计原则(GAAP)层次的划分,美国会计学家D.E.Kieso和J.J.Weyandt将SAS No.69的见解概括如图1所示:

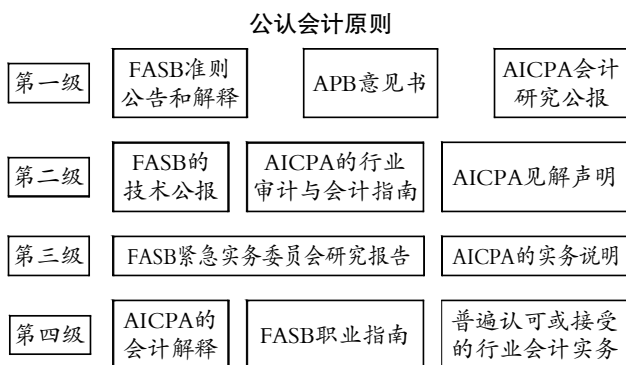


图1 美国公认会计原则的层次结构

事实上,正如会计原则委员会(APB)第4号报告所说,上述分为四级的公认会计原则体现为如下三层次思路:普遍性原则→广泛业务性原则→详细原则。

可以看出,这仍是基于结果理性的原则性规定和基于程序理性的规则性规定的一个结合,这也是世界各国会计准则的一种通用模式。美国证券交易委员会(SEC)公布的研究报告(2003)也印证了这种思路。在安然、世通等事件以前,美国的会计准则是公认的以规则为基础的会计准则,更注重程序理性,轻视结果理性。

## 二、会计事项的二分法

会计事项是指发生在会计主体的生产经营过程中,能引起会计要素增减变化的事项。根据具体会计规则是否对会计事项做出相应的规定,将会计事项分为两类:一类是历史性会计事项(以下简称为“历史性事项”),是指会计准则中的规则性规定对其业务处理做出了明确的程序性规定的事项。比如,某公司购买原材料500公斤,货款3000元,增值税进项税额510元,款项已付。对此类会计事项的处理就有明确的规定。另一类是未来性会计事项(以下简称为“未来性事项”),是指会计准则中的规则性规定没有对其业务处理程序做出明确的

程序性规定的事项。它主要包括:①由于不符合成本效益原则,已在实践中存在而会计准则没有将其纳入具体会计规则规定之中的事项(以下简称为“未来性事项I”)。②尚未发生的、程序性规定没有对之做出相应业务处理规定的新的会计事项(以下简称为“未来性事项II”)。

对于历史性事项,无论是规则导向的会计准则还是原则导向的会计准则,对其处理都有较详细的程序性规定,其业务处理的标准以规则性规定为准绳,据此产生的会计信息可验证性强。可验证性在会计信息质量特征体系中最具可操作性,是保证“可靠性”这一质量特征的基础。可验证性是指独立的会计师按照同一程序加工处理同一初始数据能得出大致相同的结果。显然,它所体现的就是程序理性观,它要求的是会计行为程序无差错和无偏见的运用。

对于未来性事项,由于人的有限理性和成本效益原则,基于程序性考量,操作性较强的规则性规定没有把它纳入其规制范畴,而是通过原则性规定来约束其核算。其业务处理的标准以原则性规定为准绳。因而,当其发生时,其会计处理方法的灵活性较大,甚至具有“创新性”,所形成的会计信息结果摆动区间较大。这时,对会计核算方法的选择,就是基于会计准则中的原则性规定。同时,还受会计人员的职业判断和职业操守的综合影响,而职业判断和职业操守也是以会计准则原则性规定的精神为指导的。

## 三、针对会计事项的会计准则配置格局

通过上面的分析可以发现,对历史性事项和未来性事项,会计准则是通过不同的规定来进行制度配置的。

对于历史性事项,通过体现会计原则性要求的规则性规定来约束,体现程序理性,其思路如下:原则性规定→规则性规定→历史性事项。

对于未来性事项,通过体现结果理性的原则性规定来规制,其思路如下:原则性规定→未来性事项。

可以发现,对于历史性事项,原则性要求的达成是借助于规则性规定而达到的,体现程序理性,规则性规定介于原则性要求与历史性事项之间,并对历史性事项进行规制。对于未来性事项,则没有中间规则性规定层次,直接通过原则性规定来约束。会计事项与会计准则的配置关系如图2所示:

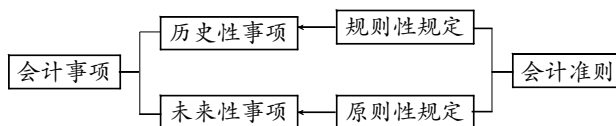


图2 会计事项与会计准则的配置关系

## 四、会计准则的公共领域

巴泽尔认为,由于交易成本的制约,总有一部分没有明确界定的产权处于“公共领域”。公共领域因为交易成本而存在于商品产权界定过程中,并且只要猎取商品处于公共领域属性的成本小于猎取所带来的收益,猎取行为就不会终止。笔者认为,巴泽尔有关“公共领域”的分析同样适用于会计准则。

这里,笔者结合会计准则和会计制度作具体分析。例如:

对于历史性事项,存货的规则性规定(《企业会计制度》,2000)如下:“领用或发出的存货,按照实际成本核算的,应当采用先进先出法、加权平均法、移动平均法、个别计价法或后进先出法等确定其实际成本。”这里,对发出存货的计价方法,就存在一个选择范围,在这个选择范围内,管理当局可以根据自己的偏好来决定采用哪一种方法。这是规则性规定存在的“公共领域”。对于未来性事项,在债务重组准则颁布以前,对于债务重组事项的处理,就只能根据原则性规定、职业判断等进行。这时,企业管理当局就有很大的选择空间,可按他们自己的偏好来决定业务处理的方法,只要符合原则性要求就可以。这些会计处理方法的可选择空间,就是原则性规定存在的“公共领域”。

为什么存在这些“公共领域”呢?

对于未来性事项 I,由于不符合成本效益原则,因而存在“公共领域”,即对此事项做出明确规定的交易成本大于对此事项做出明确规定所带来的收益。这样,“公共领域”的存在就是合理的,它符合人们的利益最大化原则。

对于未来性事项 II,由于人的有限理性,会计准则不能预见一切将来的会计业务,因而,导致存在会计处理方法的“公共领域”。由于会计准则主要是根据当时的情况加上一定的前瞻性而制定,当未预料到的情况出现时,规则性规定对此就“束手无策”,这时,对此业务处理的约束就取决于会计准则中的原则性规定。在不违背原则性规定的情况下,其业务处理的方式是多样性的,因此所提供信息的摆动区间较大,这对会计信息使用者来说风险较高。由于有限理性的客观存在,会计准则“公共领域”是无法消除的,只能把它控制在一个相对满意的范围内。

对于历史性事项,从技术层面考虑,是可以避免“公共领域”这一范畴的,但这样将导致高昂的制度制定成本(交易成本),不符合成本效益原则。例如,对于固定资产的折旧方法,《企业会计制度》规定:“固定资产折旧方法可以采用年限平均法、工作量法、年数总和法、双倍余额递减法等。”如果要消除折旧方法的“公共领域”,那就只保留一种折旧方法。而要在会计准则制定的政治过程中做到只保留一种折旧方法,其交易成本无疑是非常高昂的,将会超过因此带来的收益,不符合成本效益原则。

从前面的分析来看,会计准则存在“公共领域”,是由于准则制定者的有限理性和交易成本的约束所致。巴泽尔认为产权界定存在“公共领域”是由于交易成本的约束。在他的分析中,暗含着一个假定,即人是理性的。只要不考虑成本问题,未知的问题可以通过高成本的代价而变为已知的问题。笔者认为,由于人的有限理性,人对未来的认识是有限的,即使付出再大的代价也无法克服。这样,在准则制定的时候,认识上的有限理性就意味着准则制定不可避免地存在“公共领域”。这是导致会计准则存在“公共领域”的原因之一。同时,对于历史性事项和未来性事项 I,则是由于交易成本的约束,造成“公共领域”的存在。这样,会计准则“公共领域”存在的原因就是人的有限理性和交易成本约束两个方面。

会计准则的“公共领域”的存在,必然引起管理当局、投资者、债权人等各方的寻租行为。经过各方在准则制定的政治程序中的博弈,如院外游说等,形成对准则“公共领域”的制度均衡性约束(青木昌彦,2002)。对规制历史性事项的规则性规定存在的“公共领域”,约束的规定是一致性原则及充分披露要求;对规制未来性事项 I 的规则性规定存在的“公共领域”,约束的规定是实质重于形式原则及充分披露要求;对规制未来性事项 II 的规则性规定存在的公共领域,约束的规定是充分披露要求(见图 3)。但这些针对会计准则“公共领域”的约束规定,并没有消除会计准则存在的“公共领域”,只是把会计准则“公共领域”控制在了一个更为狭小的制度空间范围内。

会计事项	准则“公共领域”举例	约束规定
历史性会计事项	会计处理方法的选择	一致性原则、充分披露
未来性会计事项	未来性会计事项 I 在分界线上寻找会计处理方法	实质重于形式原则、充分披露
	未来性会计事项 II 探寻会计处理方法	充分披露

图 3 会计事项、准则“公共领域”与约束规定

然而,由于人是自利的,在上市公司面临“硬约束”时,如因“公司对财务会计报告作虚假记载”或“公司最近 3 年连续亏损”等可能面临股票暂停上市或终止上市等,或管理层为谋求自身利益最大化或公司价值最大化时,会计准则“公共领域”的存在无疑就为管理当局进行盈余管理提供了制度基础。相对于舞弊,管理层利用会计准则“公共领域”进行盈余管理无疑是风险最小、成本最低的,因而也是一种理性选择。以上讨论论证了盈余管理的存在从根本上来说在于会计准则存在“公共领域”,也即会计准则提供了盈余管理存在的制度基础。由于会计准则“公共领域”无法消除,当会计信息生产者面临证券市场的“硬约束”(如特别处理规定、退市规定、取得配股资格等,或管理者寻求自身利益最大化或公司价值最大化)时,进行盈余管理无疑是上市公司的最优选择。同时,由于会计准则的完善始终无法消除“公共领域”,人们就只能寻求次优方式,力求把盈余管理控制在一个满意的范围内,也即人们可以“忍受”的范围内,而不是徒劳地力求消除这种现象。

#### 主要参考文献

1. 巴泽尔著,费方域,段毅才译.产权的经济分析.上海:上海人民出版社,2003
2. 陈汉文,王华,郑鑫成.安达信:事件与反思.广州:暨南大学出版社,2003
3. 黄志忠.财务信息与证券市场:经验的分析.大连:东北财经大学出版社,2003
4. 道格拉斯·C.诺斯著,厉以平译.经济史上的结构和变革.上海:商务印书馆,2002
5. 青木昌彦著,周黎安译.比较制度分析.上海:上海远东出版社,2002