



# 新会计准则下的管理者信托责任



厦门大学管理学院 李卓 宋玉

**【摘要】** 2006年2月15日财政部正式发布了新的企业会计准则。新会计准则体系更多地赋予了管理者在保障信息质量上的责任,但准则作为外在制度具有不完全性,这使得管理者可以利用会计信息实施或掩盖其机会主义行为,笔者认为为保证新会计准则得到更好的实施,必须强调管理者的信托责任。

**【关键词】** 会计准则 管理者信托责任 外在制度 内在制度

2006年2月15日,新企业会计准则出台,至此适应我国市场经济的发展要求、与国际惯例趋同的企业会计准则体系正式建立。

## 一、新会计准则的变化及其影响

相比过去的企业会计准则,新准则无论是在数量上还是在内容上都有较大的变化。

首先,新会计准则在会计目标上发生了重大转变,从原来的为满足国家宏观经济管理的需要,转变成现在的满足投资者和债权人的决策需要。这种变化不仅仅是与国际惯例趋同,更体现了观念的变革,即会计不再简单地被看做是反映企业经营活动的工具,而是已经成为企业管理者与投资者、债权人以及相关利益主体之间的交流工具。原有会计目标指引下的会计准则体系没能充分考虑中小股东的利益,造成在实践中上市公司普遍存在侵害中小股东利益的行为,而中小股东无法及时地通过财务报告所提供的信息做出合理的决策。新会计准则体系为改善我国上市公司委托人和受托人之间的关系,提供了新的思路:不断提高会计信息质量,满足投资者的决策需要,在尽可能消除委托人和受托人之间信息不对称的基础上,促进资本市场的健康发展。

其次,新会计准则既限制管理者某些会计政策的选择权又同时赋予其其他选择权。例如,新会计准则取消了后进先出法,规定一律使用先进先出法记账;在新会计准则下,企业原已计提的资产减值准备不再允许转回;在所得税会计处理上,新会计准则只允许企业采用纳税影响会计法中的债务法。但与此同时,新会计准则对于无形资产的摊销,规定不再限于直线法,并且对摊销年限也不再固定。另外,对于企业研发费用的处理,不再规定一律只能计入当期损益,而是区分研究阶段支出与开发阶段支出处理,即前者只能费用化,后者如果符合特定条件则可资本化。影响最为重大的是,新会计准则引入了公允价值的计量属性,并在金融工具、投资性房地产、非共同控制下的企业合并、债务重组和非货币性资产交换等方面予以使用。可以预计,在我国相关市场还不成熟的阶段,公允价值的使用必然会带来许多问题,企业管理者在公允价值的使用方面将拥有更多的选择权。

最后,新会计准则体系将从根本上改变我国以会计制度

作为会计规范主体的现状,并对会计人员和企业管理者提出了更高的要求。已经发布的38项具体准则涵盖了企业大多数的普通业务和特种业务,完全可以成为一个独立的会计规范体系。会计制度是自新中国成立以来一直采用的会计规范形式,相对于新会计准则,会计制度在内容上更为具体,涉及企业经济业务的具体核算和科目设置,会计人员自身的职业判断较少。而新会计准则对企业经济业务的核算只做出了原则性的规定,不涉及具体的科目设置,主要依赖会计人员自身的职业判断进行具体业务的核算。新会计准则的这种规范方式是与为会计信息使用者提供决策有用信息的目标相适应的,它要求企业管理者和会计人员运用职业判断,根据企业的实际情况在新会计准则允许的范围内如实地进行会计处理。显然,这对会计人员提出了更高的要求,同时也要求掌握会计政策的企业管理者忠实地履行受托责任,并如实地反映受托责任的履行情况。

概言之,新会计准则体系将一定的会计政策选择权交给企业,让管理者和会计人员运用职业判断进行会计处理,以反映企业经济业务的实质为要求,以满足财务报告使用者决策需要为目的。这是一种更为合理的制度安排,也是由会计准则作为外在制度的不完全性决定的。

## 二、会计准则作为外在制度的不完全性

在性质上,会计准则是基于社会各利益相关者的共同需求所产生的对于会计核算要求的共同约定,因而是一种公共契约。早在统一的规范形式诞生之前,企业各利益相关者,包括股东、债权人、政府、管理者等,出于向各方报告受托责任履行情况、利益分配和人事任免等决策的需要,必须要对反映企业经营活动过程及结果的会计信息的生产方法做出约定。显然,不同的生产方法产生的经济后果是不同的,而在交易契约中约定会计方法则使会计规则具有了契约的性质。而当公司制企业占据社会经济的主导地位之后,尤其是上市公司的迅猛发展,使得企业组织形式和权益持有者在规模和数量上都拥有了极大的发展,此时要由企业分别以与各权益持有者签订私人契约的方式来限制会计信息的提供,成本将是巨大的,因而也是不现实的。而且由于单方面缔结私人契约可能导致的“搭便车”现象以及可能对其他权益持有者利益造成的侵害,

导致私人契约无法使社会福利达到最优状态。为了解决这一市场失灵问题,可让政府介入会计信息规则的制定工作。政府代表了大多数人的利益,由政府强制性地制定会计信息规则不仅可以相对于整个社会较低的成本来订立会计合约,而且有利于保护广大会计信息使用者的共同利益,尤其是处于弱势地位的会计信息使用者。由此,会计准则等统一的规范形式产生了,私人契约也随之演化为公共契约,会计准则成为了一种外在制度。

既然会计准则是一种公共契约,它也就具备了契约所拥有的不完全性特征。具体而言,会计准则的不完全性表现为:①会计准则制定者只具有有限理性,而经济活动又是复杂多变的,这决定了会计准则无法对所有的会计规则做出规定,无法针对每一类经济事项的具体情况给出相应的会计处理程序与方法,会计准则的发展历程也证实了这一点。②会计准则的公共契约性导致了其仅是一份关于一般通用的会计规则的公共合约,而现实世界的复杂性、企业经济业务的多元性和需求的多样性,决定了需要给予企业一定的会计规则选择权,以便更好地发挥会计信息反映经济实质的职能以及其在激励、监督过程中的作用,实现企业特定的目标。③追求会计准则的完全性,试图建立一套适合所有企业、所有经济业务的会计准则,其代价是高昂的。会计准则的这种不完全性决定了会计准则的可选择性。

由会计准则不完全性产生的一个不良后果是诱致了企业管理者的机会主义行为。管理者是企业的实际经营者,对于企业经营状况的了解使得他们掌握着对会计规则契约未尽事宜的决定权(又称剩余控制权)。这种权力使得企业管理者可以利用会计规范的不完全性,实施以满足自身利益为主要目的的机会主义行为,并操纵会计信息,近年来的一系列会计舞弊案即是这种情况的反映。然而,会计准则的不完全性也会产生良好的结果,但前提是企业管理者具有良好的信托责任意识,这样他们才可以从履行受托责任的角度出发,合理地利用所掌握的会计规则上的剩余控制权进行会计处理,使企业价值最大化,真实地反映企业经营状况和业绩,并向各利益相关者提供高质量的财务报告。

### 三、强调管理者信托责任对于实施会计准则的意义

上述分析已经表明,人的因素对于会计准则的良好实施起着至关重要的作用,这种作用源于应计制会计体系下对估计和判断的依赖,以及会计准则作为外在制度的不完全性。因此,约束管理者的会计行为只依赖作为外在制度的会计规范是不够的,必须通过一些非正式的内在制度对管理者运用会计规则的剩余控制权进行约束。管理者选择特定的会计程序,有的是为了有效地使企业价值最大化,有的是机会主义地以其他契约方的利益为代价使自己获利。加强管理者的信托责任意识将有助于使选择的天平偏向前者,这将是保证会计信息质量的重要手段。

所谓信托责任,又称之为信义义务,是指一个具有受托人特性或者类似于受托人特性的人,处于信托和信任关系中,因而必须做到诚实。从广义上讲,凡是存在一方对另一方信任或以信赖为基础的关系,就存在信义义务。如企业的管理者是基

于股东的信任而接受委托进行管理的,因此管理者就负有对股东的信义义务,他们应在企业经营过程中始终保持诚实,谨慎恰当地履行受托责任。当然也包括在会计政策的选用上符合股东的利益,管理者理应利用对会计规则的剩余控制权更好地反映其受托责任的履行情况,并努力实现企业价值的最大化。

信托责任对于社会成员的约束正是作为一种内在制度而存在的。内在制度被定义为群体内随经验而演化的规则,而外在制度则被定义为外在地设计出来并靠政治行动由上面强加于社会的规则(柯武刚、史漫飞,2000)。内在制度在促进社会交往、沟通和实现社会整合上有着重要作用。比如,我国哲学家孔子强调的“礼”就是一种内在制度,它是我国传统文化中的一个重要组成部分。同时,它作为行为规则的约束作用是通过内化于人们的意识并贯彻于日常活动的,而且一旦形成就成为共同的价值观,因而是一种长期且非常有效的行为规则。相比较而言,外在制度虽然有国家强制力保证实施,但由于人类的有限理性,外在制度存在着漏洞。这种漏洞可能是制度本身的问题,也可能是由于外部环境变化所引起的,它会导致制度的失效,甚至可能是诱导机会主义行为的根源。而内在制度有一种按具体环境定制贴切解释和惩罚措施的能力(柯武刚、史漫飞,2000),可以很好地弥补内在制度在明晰性和透明度上的缺陷,这是外在制度所不具备的。同时,外在制度的惩罚机制虽然更为严厉,但由于受到法定程序和政治活动的干扰,在惩罚上有时达不到理想的效果。

总而言之,大力强化管理者的信托责任意识,并最终固化于人们的意识之中,形成一种内在制度,这将为新会计准则体系的实施提供良好的环境,同时对企业会计行为也能起到更显著的约束作用。

### 四、结语

回顾近年来的一系列会计舞弊案,无论是国外的安然、世通案,还是我国的银广夏案,一个共同的结论就是,再好的制度和规范在缺乏职业道德的管理者面前都会显得十分无力。这些管理者为了私利,置自己的职责而不顾,或者利用会计规范的缺陷,或者完全抛开会计规范的约束,赤裸裸地进行舞弊。因此,新会计准则体系作为外在制度的正式确立只是我们规范会计行为的一个方面,更为重要的是要建立起一种有效的内在约束机制,以这种内在约束机制将对股东、对社会的信托责任固化于管理者自身的意识之中,它将是规范会计行为、提高会计信息质量的有效途径。

#### 主要参考文献

- ① 科斯等著.李风圣译.契约经济学.北京:经济科学出版社,1999
- ② 费方域.企业的产权分析.上海:上海人民出版社,1998
- ③ 柯武刚,史漫飞著.韩朝华译.制度经济学——社会秩序与公共政策.北京:商务印书馆,2000
- ④ 杜兴强.契约理论与会计准则的起源、功能和限度研究.四川会计,2000;1
- ⑤ 章永奎.从契约成本看会计准则和会计政策选择.四川会计,1999;12