

不确定性与高质量的会计准则

广东金融学院 黄文锋

一、经济世界不确定性的性质

在奈特(1927)看来,不确定性就是不能用概率表示的随机事件。Koopmans(1957)把不确定性分为两类:一类是初级不确定性或外生不确定性,是指由于自然的随机变化和消费者偏好的不可预测性所带来的不确定性;另一类为次级不确定性或内生不确定性,是指决策者之间由于缺乏沟通而导致的不确定性。结合以上认识,笔者认为,从经济行为主体的角度看,经济世界面临着两类不确定性:一类是“人”与“自然”之间的不确定性,即上述初级不确定性,这是一种无法避免的不确定性;另一类是“人”与“人”之间的不确定性,相当于次级不确定性,它是由于交易双方互相隐瞒、扭曲信息等产生的不确定性,是由人的机会主义倾向所致。也就是说,如果交易双方是诚实坦率的,或者交易双方具有完全理性,那么彼此之间就不存在信息的不对称,则次级不确定性就可避免。

二、不确定性在会计领域的表现形式

由于客观世界存在不确定性,使得会计信息系统充满复杂性。下面以应收账款为例说明这个问题。

应收账款的回收比率判断是会计判断中一个比较复杂的问题。企业管理当局只能根据自己的经验和以往对方单位还款的历史以及当年对方单位的环境变化做出对回收概率的一般估计。但如果对方单位发生了非常事件,甚至管理层发生了变化,对还款政策以及经营理念有了新的调整等,那么这些因素就构成了赊销单位应收账款的不确定性。

如果企业只有一个所有者,且是管理者,没有税收等约束,那么管理者不会有任何动机歪曲回收比率,只会凭自己的经验最大限度地判断回收比率,比如60%这个比率即是西蒙所说的一个程序理性的结果。在评估回收比率时,管理者会按照必要的程序进行估计,且程序完全合理,不存在任何不合规的地方,但最后能否收回60%的应收账款却是一个未知数。然而,并不能因此就否定60%这个比率的科学性和客观性。如果最后只收回了40%,那就是因“人”与“自然”之间的信息不对称造成的。这一不确定性就是赊销企业在该项应收账款上面临的风险。进一步放宽假设:如果管理者和所有者分离,加上税收和债务压力及管理者的报酬等因素,使得管理者有动机在估计这项应收账款时把自身利益考虑进去,这就产生“人”与“人”之间的不确定性。例如,在上述因素作用下,其他条件不变,管理当局估计回收比率变为75%。此时,对于管理当局以外的投资者、债权人等利益相关者来说,不仅要面对“人”与“自然”之间的不确定性(偏差20%),还要面对“人”与“人”之间的不确定性(偏差15%)。这两者的不确定性加起来

才是他们在应收账款上的不确定性(总偏差85%),因为他们也不能事先知道管理当局的机会主义行为。他们与“自然”之间和与“管理当局”之间都存在着不确定性,两者的不确定性之和是他们在应收账款上面临的风险。

三、不确定性与会计选择多样性的关系

由以上分析可知,由于存在“人”与“自然”之间的不确定性,所以会计决策必然是一个多样性的选择过程。如果对这一多样性的选择过程没有一个健全的规范机制,就会加剧“人”与“人”之间的不确定性。在应收账款回收比率必须由管理当局选择的情况下,如果没有良好的机制进行规范,就可能导致管理当局夸大或缩小回收比率,使股东等利益主体与管理当局之间的不确定性加剧。有效的会计制度既能合理、真实地反映“人”与“自然”之间的不确定性,使会计信息真实地反映经济情况,又能减少在选择过程中发生的“人”与“人”之间的不确定性。

由不确定性导致的会计选择行为与以下因素有关:一是“人”的理性程度,即“人”的经验、知识越丰富,对“自然”不确定性的判断就会越准确。二是“人”的机会主义倾向的大小,即所受的环境约束越少或者利益空间越大,经济人的机会主义倾向就会越大,势必加剧“人”与“人”之间的不确定性。三是制约选择过程的制度的有效性。制度越完善,越能有效地减少“人”与“人”之间的不确定性,但不能减少“人”与“自然”之间的不确定性。如果多样性选择的会计制度使得“人”与“人”之间不确定性的增加大于“人”与“自然”之间不确定性的减少时,那么这个制度就面临着被淘汰的可能了。

四、不确定性与高质量的会计准则

关于高质量的会计准则,美国证券管理委员会(SEC)主席莱威特指出,按良好会计准则产生的财务报告,要使应在本期报告的事项既不提前也不滞后,不提过多的准备,不确认递延损失,不进行所谓的“平滑”,不人为地粉饰一个似乎前后一致、稳定发展的假象。从上述不确定性的角度来理解莱威特的看法,显然高质量的会计准则就是能够使管理当局不偏不倚进行会计选择的准则,也就是既能客观反映现实世界(即反映“人”与“自然”之间的不确定性),同时又能有效防止准则执行过程中的机会主义行为(即减少“人”与“人”之间的不确定性)的发生。

为了追求高质量的会计准则,西方发达国家不断放开管理当局的会计选择权。我国对上市公司的多项会计政策也由统一管制变为由上市公司自由选择。那么这样的会计准则是不是就是高质量的会计准则呢?答案显然是否定的。

让管理当局在各种备选方案中自由选择最能反映本企业

绿色会计分类核算构想

成都理工大学商学院 曾廷敏 刘建华 朱靖

绿色会计又称环境会计,它是与有关环境资源的法律法规为依据,研究经济发展与环境资源之间的联系,对环境资源及其变化进行确认、计量、记录和报告,为信息使用者提供环境信息的一种管理活动。由于绿色会计对象的特殊性决定了其计量的难度,从而导致关于绿色会计的研究一时难以取得实质性的突破。

一、绿色会计的分类与特殊性

对绿色会计的研究徘徊不前的一个重要原因是,人们在研究绿色会计时在总体上仍沿用了传统会计的方法,没有正确地绿色会计的复杂内容进行科学合理的分类。

(一)绿色会计的分类

笔者按照对绿色会计对象的可控程度,将其分为自然资源会计和工业污染会计。

1.自然资源会计。绿色会计对象中的森林、矿产、土壤、海洋和江河等,我们称其为自然资源,把相应的会计称为自然资源会计。自然资源会计具有下列特征:①内容的广泛性,即包括自然资源的方方面面;②治理经费数额巨大,单个企业很难承担;③治理工程浩大,涉及多方面的利益,一般需要政府牵头;④计量难度较大且准确性不高。

2.工业污染会计。绿色会计对象中的废气、废渣、废水和

噪音等,我们称其为工业污染,把相应的会计称为工业污染会计。工业污染会计具有下列特征:①污染制造者显而易见;②治理经费相对较少,责任人的确定也比较容易;③治理工程规模较小,一般只涉及排污者和社会两方面的利益。

(二)绿色会计的特殊性

相对于传统财务会计而言,绿色会计存在许多特殊性,这些特殊性主要表现在以下几个方面:

1.绿色会计主体的特殊性。绿色会计的对象包括自然资源和工业污染两个方面,对于自然资源整体而言,人们难以准确确定某个企业在一定时期内消耗了多少,也很难准确计算出洪灾的破坏程度。而对于绝大多数工业污染而言,一般都能找到污染的制造者。这就是说,在绿色会计的应用研究中,就不能笼统地谈如何对绿色会计进行确认、计量、记录和报告,而必须对绿色会计对象的具体内容进行分类,在科学分类的基础上根据各类的特点分别进行确认、计量、记录和报告。

2.绿色会计的绝大部分核算内容难以用货币计量。绿色会计对象中的自然资源,除了森林、矿产的商品化开发形成的商品能比较准确地进行货币进行计量外,其余的像植被、海洋和江河等都是不可能用货币准确计量的。虽然一些专家学者也提出了很多用货币进行计量的方法,如机会成本法、影子价

实际情况的会计政策,其结果可能会减少“人”与“自然”之间的不确定性,但如果相关的制约机制跟不上,如公司治理、外部审计等不能有效发挥其约束力时,那么握有会计选择大权的管理当局就会在利益驱使下发生各种机会主义行为,从而加剧“人”与“人”之间的不确定性。

例如,在计提资产减值准备时,如果上市公司的内外治理机制比较完善、信息披露制度健全,而且投资者的识别能力很强,管理当局对减值准备的计提就会处于一种有效的被制约状态,“人”与“人”之间的不确定性就能得到有效的控制。由于管理当局对企业的情况比任何人都了解,所以让上市公司根据自己的实际情况确定计提比例就有可能很好地反映“人”与“自然”之间的不确定性,因而可以认为是一种高质量的会计准则。而在我国资本市场内外部治理机制都很落后、信息披露制度不完善、投资者的识别能力较差的情况下,若让上市公司自己决定资产减值准备的计提比例,虽说会计准则的初衷是为了减少“人”与“自然”之间的不确定性,但结果却加剧了“人”与“人”之间的不确定性,以至于我国资本市场上出现了操纵减值准备的盈余管理现象。因此,在这种情况下下的会计准则并不是高质量的会计准则。

可见,不能孤立地用会计领域某些抽象的标准(如准则选择自由度的大小)来评价会计准则质量的高低。高质量的会计准则总是与其所依存的环境密切相关的。比如,当企业内外部各种制约制度不健全时,对资产减值准备的计提采取“一刀切”的会计准则,虽然限制了企业客观反映自身资产减值情况的自由,加大了“人”与“自然”之间的不确定性,但却减少了“人”与“人”之间的不确定性,而且当前者所带来的信息失真小于后者避免的信息失真时,管制的会计准则可能是高质量的会计准则。综观美国会计准则的变迁过程,其会计准则也是在管制与放松之间摇摆,会计准则的自由度总是随着市场环境的变化而变化。

因此,在制定会计准则时不能将眼光仅局限于会计领域。可取的态度是,既要充分考虑会计准则实行的制度环境,即会计准则的制约机制,又要研究会计准则可能产生的两类不确定性的性质和大小以及所带来的信息失真度。高质量的会计准则应该是由具体的制度环境、执行者的效用等变量组成的一个复杂的函数,是对两类不确定性可能带来的信息失真度的最佳取舍。从这点来说,从来就没有一劳永逸的会计准则,也没有固定不变的高质量会计准则的衡量标准。□