

# 会计的选择性与企业理财自主权

——沈梅芳——

所谓会计的选择性,是指作为会计主体的企业,在不违背企业会计准则的前提下,允许对同样性质的经济业务,可以选择不同的会计处理方法。例如,对固定资产折旧,企业可以选择平均年限法(直线法)或产量法,也可以采用加速折旧法。在加速折旧法中企业又可以根据实际情况,选择双倍余额递减法,或年数总和法等。根据国家现行规定,我国企业有权选择具体的折旧方法,但要在开始实行年度前报主管财政机关备案。会计处理方法的多样性,为会计选择性提供了条件。

企业之所以可以对各种会计方法进行选择并采用,根本原因在于这些方法均属于会计准则所允许的方法,或者说,这些方法均符合国家和有关部门制订的会计规范,并且,这些方法本来就各有其优缺点。对企业来说,每一种方法都有其可采用的“正当理由”,也有其可摒弃的“客观依据”。以存货计价的后进先出法为例,后进先出法是假定后购进的货物先发出,并根据这一假定的成本流转程序,对发出存货和期末结存的存货进行计价。该方法的优点是,在物价上升时,销货成本较能反映当时物价水准下应计的成本,可以减轻或避免通货膨胀产生的虚盈实亏现象;而其缺点造成千万资产负债表上的存货成本金额偏低,使资产计价严重失真,并会使财务分析受到影响,营运资本、流动比率、投资报酬率等指标均会偏低。所以,当一家企业由移动平均法改为后进先出法时,可以理由十足地认为,后进先出法的采用可减少通货膨胀对存货成本增加的影响,使当期成本与收入较为配合,从而更能客观地反映企业的实际经营成果。而另一家企业在放弃后进先出法改用移动平均法时,也可以堂而皇之地宣称,在通货膨胀条件下,移动平均法可以减少成本波动的影响,从而更能正确地反映存货成本。显然,两家企业各有其变更存货计价方法的“正当理由”。

虽然会计处理方法具有选择的弹性,但这并不意味着企业可以随意使用或任意变更会计处理方法。这里,有以下几个问题是需要加以注意的:

一是要注意会计选择的前提条件。如上所述各种方法的选择均属会计准则所允许的会计方法间的选择,即这种选择必须在由一种会计准则所允许的会计方法或由另一种会计准则所允许的会计方法之间进行。离开了这个前提,会计选择会成为儿戏。例如某企业试图在权责发生制和收付实现制中选择收入确认的方法,那就不对了。因为,根据企业会计的基本准则,应以收入的实现和费用的发生作为记帐的基础,即以权责发生制作为确定收入、成本和费用的处理方法。而收付实现制,强调以货币收支作为记帐的基础,是不符合一般会计准则的处理方法,而不属于可选择的会计方法之列。

二是要注意会计一贯性的要求。企业选择使用的会计处理方法,不仅应是会计准则所允许的方法,并且原则上须前后期保持一致,即某种会计方法一经选定,不应任意变更。会计一贯性原则,要求企业在不同时期使用相同的会计程序、方法和原则,以增进会计信息的可比性与一贯性。如果企业可以任意变更其会计处理方法,不但会使前后期财务报表所提供的数据失去

可比性,而且提供了企业人为地调节损益数字的空间。因而,要求企业慎重选择其采用的会计程序、方法与原则,非有正当的理由,即在正常情况下不得任意变更。

三是要注意及时披露会计方法变更的情况、原因及其对企业财务状况、经营成果的影响。坚持一贯性原则,不允许企业随意变更其会计方法,这无疑是必须坚持的。然而,会计原则程序和方法等本来就有选择的弹性,而且企业的经营环境不断地在变动,如果规定企业一经选定某项会计方法后就永远不能改变,也不合理。重要的问题在于,当企业(特别是上市公司)变更其会计方法时,应当将其变更之理由,及该项变更对各项财务指标所造成的影响,充分披露出来,以便使财务报表的使用人,能据以作适当的判断和决策。须知,不同的会计处理方法,可能会使财务报表呈现出非常不同的结果。如果由于企业有意隐匿会计方法变更的重要信息,致使会计报表的使用人,光看到数字而无法领会会计数字的计算基础,即企业的会计方法和会计政策,由此而出现误解,那企业对此是要负法律责任的。

## 二

会计的选择性,从现象上看似乎是会计的技术或方法方面的小问题,但究其实质,则是一个涉及到企业理财自主权的原则性问题。在深化企业改革的今天,研究会计选择性问题,更有其现实意义。

我国企业改革已经经历了 15 个年头,从一开始就提出了扩大企业自主权的问题。在企业应拥有的各项权力中包括财权,即企业的理财自主权。在今天,随着改革开放的发展,转换企业经营机制和建立现代企业制度问题的提出,企业理财自主权问题又重新被摆在一个突出的位置上。这是因为,建立现代企业制度,意味着最终确认企业是一个享有法人财产权的经济实体和参与市场竞争的主体。现代企业的这种独立的、主体的地位,决定了其首先应拥有理财自主权。企业理财自主权包括的内容相当广泛,其中包括筹资管理权、投资决策权、收益分配权等。从会计角度看,企业理财自主权具体表现为,企业作为一个会计主体,它应拥有相对独立的会计权。企业会计权的确立和运用,必须以会计选择为基础。没有会计选择,也就没有企业独立的会计权。在传统的高度集中的会计管理模式下,政府对每个会计核算的环节,一般只规定一种处理方法,企业会计基本上没有选择的余地,从而企业自主的会计权和理财权也无从谈起。会计改革的实行和会计准则的颁布,改变了传统的会计模式,企业可以根据实际情况和自身需要,在企业会计准则所允许的范围内,自行选择某种具体的会计方法,这就使企业会计活动的天地大为扩展,理财自主权从中也真正地得到体现。

有人会问会计方法选择时,企业究竟站在哪个立场上。这个问题的答案可能有许多个,诸如国家立场、公众立场、所有者立场、职工立场、企业立场等等。实际上,毋庸讳言,企业会计选择在保证国家利益与公众利益的前提下,要争取企业合法利益,谋求企业本身的壮大和发展。承认企业的理财自主权,其实就承认了企业独立的经济利益,从而也决定了会计选择的利益取向。这里,要注意的是别把企业利益与国家利益、公众利益、职工利益等对立起来。例如,企业选用加速折旧法,在一段时期里可能会增加企业成本并减少上缴所得税的数额,影响到国家的利益,但从长远看,加速折旧有利于增强企业发展后劲,加快企业技术进步,从根本上扩大所得税的来源,培育所得税的税基,国家、企业及其他各个方面都可从中得到实惠。

自主制定会计制度,既是企业理财自主权的重要内容之一,同时也是会计选择性的必然要求。随着我国会计改革的深入,企业会计工作的重点将放在如何在会计准则(含具体会计准则)的指导下,充分利用会计选择性所提供的活动空间,制定出适合于本企业经营管理需要的具体会计制度,并为真正实现企业理财自主权创造必要的条件。