

新编会计准则操作教程

刘伟丽 王志峰 主编

会计政策、会计估计变更和会计差错更正

CHANGES IN ACCOUNTING POLICIES
AND ACCOUNTING ESTIMATES, AND
CORRECTIONS OF ACCOUNTING ERRORS

兵器工业出版社

《新编会计准则操作教程》

编 委 会

主 编：刘伟丽

王志峰

副主编：陈彦辉

邓 辉

编 委：汤 琪

樊志宏

吴 昊

杨 永

杨辛保

郭瑞成

郭 婧

彭玉杰

吴友芳

刘 洋

郑海云

焦红琴

张丙一

张顺心

目 录

财政部关于印发《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》的通知	(1)
第一章 企业会计政策概论	(5)
第一节 企业会计政策的性质	(5)
第二节 制定或选择企业会计政策的行为动机	(13)
第三节 企业会计政策分类	(16)
第二章 企业会计政策的制定与选择	(23)
第一节 企业会计政策择定的环境分析	(23)
第二节 择定企业会计政策的立场与基本指南	(30)
第三节 择定企业会计政策的程序和方法	(35)
第三章 流动资产会计政策 (上)	(40)
第一节 应收账款会计政策	(40)
第二节 应收票据会计政策	(58)
第三节 债务重整会计政策	(61)
第四章 流动资产会计政策 (下)	(66)
第一节 短期投资计价政策	(66)
第二节 短期证券投资管理政策	(71)
第三节 存货会计政策	(76)
第四节 存货控制管理的基本政策	(96)
第五章 长期投资会计政策	(105)
第一节 长期股票投资的计价政策	(105)
第二节 长期债券投资的计价政策	(119)
第三节 长期证券投资的管理政策	(126)
第六章 长期资产会计政策	(143)
第一节 固定资产会计政策	(143)
第二节 无形资产会计政策	(162)
第七章 企业会计政策揭示	(169)
第一节 企业会计政策揭示的意义	(169)
第二节 企业会计政策揭示的内容	(175)
第三节 企业会计政策变更	(186)

第八章 企业会计政策的执行与终结	(194)
第一节 企业会计政策的执行	(194)
第二节 企业会计政策的终结	(204)
第九章 会计估计变更	(209)
第一节 会计估计变更	(209)
第二节 会计估计变更的披露实例	(212)
第十章 会计差错	(220)
第一节 会计差错涵义	(220)
第二节 会计核算中差错的产生原因	(223)
第三节 会计核算中的差错种类及其内容	(232)
第十一章 会计核算中凭证、账册、报表的差错	(237)
第一节 凭证编制中的差错实例	(240)
第二节 主要账册记账、结账、更账中的差错实例	(254)
第三节 账册差错中的“十大奇错”	(296)
第四节 主要会计报表编制中的差错实例	(305)
第十二章 记账方法与差错的关系及查找差错的方法	(316)
第一节 记账方法与差错的关系	(316)
第二节 查找差错的方法	(317)
第三节 订正差错	(325)
第十三章 会计差错更正的会计处理和披露	(332)
第十四章 上市公司关于会计政策、会计估计变更和会计差错更正披露实例	(344)
第一节 上市公司招股书有关会计政策的披露实例	(344)
第二节 上市公司上市公告书有关会计政策的披露实例	(398)
第三节 上市公司年度报告有关会计政策披露的实例	(416)

财政部关于印发 《企业会计准则——会计政策、会 计估计变更和会计差错更正》的通知

财会字〔1998〕28号

国务院各部、委，各省、自治区、直辖市、计划单列市财政厅（局），新疆生产建设兵团：

为了适应社会主义市场经济的发展，规范企业有关会计政策变更、会计估计变更以及会计差错更正的会计核算和相关信息披露，我们制定了《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》，现印发给你们，请布置所属的上市公司从1999年1月1日起执行，其他企业可暂不执行，执行中有何问题，请及时函告我部。

- 附件：1.企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正
2.《企业会计准则——会计政策、会计估计变更和会计差错更正》指南

中华人民共和国财政部

一九九八年六月二十五日

附件 1：

企业会计准则——会计政策、会计估计 变更和会计差错更正

引言

1.本准则规范企业会计政策变更、会计估计变更以及会计差错更正的会计核算和相关信息披露。

2.本准则的目的是当发生会计政策、会计估计变更和会计差错更正时，

在最大限度地保证会计信息可比性的基础上，提高会计信息的有用性，便于财务报告使用者更恰当地理解企业的财务状况、经营成果和现金流量等会计信息。

定义

3. 本准则使用的下列术语，其定义为：

(1) 会计政策，指企业在会计核算时所遵循的具体原则以及企业所采纳的具体会计处理方法。

(2) 会计估计，指企业对其结果不确定的交易或事项以最近可利用的信息为基础所作的判断。

(3) 会计政策变更的累积影响数，指按变更后的会计政策对以前各期追溯计算的变更年度期初留存收益应有的金额与现有的金额之间的差额。

(4) 追溯调整法，指对某项交易或事项变更会计政策时，如同该交易或事项初次发生时就开始采用新的会计政策，并以此对相关项目进行调整的方法。

(5) 未来适用法，指对某项交易或事项变更会计政策时，新的会计政策适用于变更当期及未来期间发生的交易或事项的方法。

(6) 会计差错，指在会计核算时，由于计量、确认、记录等方面出现的错误。

(7) 重大会计差错，指企业发现的使公布的会计报表不再具有可靠性的会计差错。

会计政策变更

4. 企业采用的会计政策，除符合第 5 条规定的条件外前后各期应保持一致，不得随意变更。

5. 会计政策的变更，必须符合下列条件之一：

(1) 法律或会计准则等行政法规、规章的要求；

(2) 这种变更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。

6. 下列各项不属于会计政策的变更：

(1) 本期发生的交易或事项与以前相比具有本质差别而采用新的会计政

策；

(2) 对初次发生的或不重要的交易或事项采用新的会计政策。

7. 企业按第5条(1)变更会计政策时，应按国家发布的相关会计处理规定执行，如果没有相关的会计处理规定，按第8条的规定处理。

8. 企业按第5条(2)变更会计政策时，应采用追溯调整法进行处理，并将会计政策变更的累积影响数调整期初留存收益，会计报表其他相关项目的期初数也应一并调整，但不需要重编以前年度的会计报表。

如果累积影响数不能合理确定，会计政策变更应采用未来适用法。

9. 在编制比较会计报表时，对于比较会计报表期间的会计政策变更，应调整各该期间的净损益和其他相关项目，视同该政策在比较会计报表期间一直采用。对于比较会计报表可比期间以前的会计政策变更的累积影响数，应调整比较会计报表最早期间的期初留存收益，会计报表其他相关项目的数字也应一并调整。

10. 会计报表附注中应披露以下事项：

- (1) 会计政策变更的内容和理由；
- (2) 会计政策变更的影响数；
- (3) 累积影响数不能合理确定的理由。

会计估计变更

11. 由于企业经营活动中内在不确定因素的影响，某些会计报表项目不能精确地计量，而只能加以估计。如果赖以进行估计的基础发生了变化，或者由于取得新的信息、积累更多的经验以及后来的发展变化，可能需要对会计估计进行修订。

12. 会计估计变更时，不需要计算变更产生的累积影响数，也不需要重编以前年度会计报表，但应对变更当期和未来期间发生的交易或事项采用新的会计估计进行处理。

13. 会计估计的变更，如果仅影响变更当期，会计估计变更的影响数应计入变更当期与前期相同的相关项目中；如果既影响变更当期又影响未来期间，会计估计变更的影响数应计入变更当期和未来期间与前期相同的相关项目中。

14. 会计政策变更和会计估计变更很难区分时，应按会计估计变更的处

理方法进行处理。

15. 会计报表附注中应披露以下事项：

- (1) 会计估计变更的内容和理由；
- (2) 会计估计变更的影响数；
- (3) 会计估计变更的影响数不能确定的理由。

会计差错更正

16. 本期发现的会计差错，除第 17 条所列情形外，按以下原则处理：

(1) 本期发现的与本期相关的会计差错，应调整本期有关项目。

(2) 本期发现的与前期相关的非重大会计差错，如影响损益，应直接计入本期净损益，其他相关项目也应作为本期数一并调整；如不影响损益，应调整本期相关项目。

(3) 本期发现的与前期相关的重大会计差错，如影响损益，应将其对损益的影响数调整发现当期的期初留存收益，会计报表其他相关项目的期初数也应一并调整，如不影响损益，应调整会计报表相关项目的期初数。

17. 年度资产负债表日至财务报告批准报出日之间发现的报告年度的会计差错及以前年度的非重大会计差错，应按照《企业会计准则—资产负债表日后事项》的规定处理。

18. 在编制比较会计报表时，对于比较会计报表期间的重大会计差错，应调整各该期间的净损益和其他相关项目，视同该差错在产生的当期已经更正；对于比较会计报表期间以前的重大会计差错，应调整比较会计报表最早期间的期初留存收益，会计报表其他相关项目的数字也应一并调整。

19. 会计报表附注中应披露以下事项：

- (1) 重大会计差错的内容；
- (2) 重大会计差错的更正金额。

附则

20. 本准则由财政部负责解释。

21. 本准则自 1999 年 1 月 1 日起施行。

第一章 企业会计政策概论

从提供信息的角度出发,会计是一种“商业语言”,人们可以通过它所提供的信息来分析和推断企业的生产经营现状,并在一定程度预测企业发展的未来。因此,会计信息有两方面的用途:在企业内部,要用这些信息作为企业经营和筹资决策的依据;在企业外部,要用这些信息作出信贷和投资的决策,还要利用这些信息进行课税征收、证券管理等等。为了指导那些编制财务报表的人,告诉他们应如何正确处理每一笔会计事项,为了保护诸如信贷者和所有者这些依赖会计资料、但又不能对这些会计资料的生成施加直接影响的人,使他们所收到的会计资料具有一定程度的真实性、可靠性和可比性,就必须有一定的标准来规范企业会计信息的生成,提供对决策有用的会计信息。所以,会计政策就是一种会计核算的规范和标准。

本书涉及的是会计政策。在会计文献中,对会计政策的含义有许多不同的理解。因此,我们首先阐明自己的观点,我们所阐述的会计政策概念不仅范围较广,而且,它构成了日益增多的以应用性研究为依据的会计文献的基础。在本章中,我们将阐释概念的演变和会计政策为何重要的原因,在分析选择和制定会计政策的行为动机的基础上,对企业会计政策作出分类,为随后的研究作好理论准备。

第一节 企业会计政策的性质

一、企业会计政策的含义

政策,原指为实现一定的目标而规定的一些指导原则。将其应用到会计中来,人们给了它不同的含义,具有代表性的有以下几种:

1.企业会计政策是指企业进行会计核算和编制会计报表时所采用的具体原则、方法和程序。

2.企业会计政策是指企业为编制会计报表而对会计原则、会计方法和

会计程序的选用所作的决定。

3. 企业会计政策也称企业会计方针，是指企业编制会计报表时，为正确反映其财务状况和经营成果所采用的会计处理原则及其程序和列示方法。

4. 企业会计政策包括在编制财务报表上，企业管理人员所采用的原则、基础、惯例、规则和程序。

以上关于企业会计政策的定义，虽然在文字表述上有所不同，但实质上都是相同的，说的都是对经济业务的会计处理原则、方法和程序。本书倾向于将企业会计政策定义概括为：企业会计政策是企业按照宏观会计政策（即会计准则）的要求，依据本企业的理财环境、生产经营特点和市场经济体制下对企业会计管理的要求，对财务报表的编制（由此追溯到各种会计业务的日常确认、计量和记录处理）所采用的原则、基础、惯例、方法、规则及程序所作出的规定，以正确反映其财务状况和经营成果。

企业会计政策的这一含义，概括说明了这样几个特点：

第一，企业会计政策必须符合会计基本准则和具体准则的规范要求，一般不允许制定和使用不符合会计准则要求的企业会计政策，即企业会计政策必须具备公认性。

第二，企业会计政策必须站在企业的角度，适应本企业的会计核算和编制报表以及会计管理的具体情况的需要，即企业会计政策必须具备适应性。

第三，企业会计政策的规范目标，包括日常会计事项的确认、计量、记录，以及会计报表的编制和揭示行为。会计政策是报表编制的重要根据，也是报表揭示的组成部分，但它贯穿于日常的会计处理过程。通过日常业务和报表业务的规范，以正确反映企业财务状况和经营成果，满足报表目标的要求。

第四，企业会计政策的主要内容，包括原则、基础、惯例、方法、规则及程序。但会计政策的实现都是一个客观的过程，这个过程就表现为政策的阶段性，显现出重大政策、特殊政策和创新政策的区别，从而形成企业会计的政策体系和过程，相辅相成，互为推动。

第五，总的来说，企业会计政策的功能和作用，首先不是面向过去，而是面向现在和未来；其次它不仅解决局部问题，而主要是解决大大小小的全局问题，一项会计政策往往影响一项业务、一张报表，甚至一个企业。

现代企业制度，是一种适应社会主义市场经济要求、以规范和完善企业

法人制度为主体、以有限责任制为核心的新型企业制度。这一制度要求企业产权关系明确，企业中的国有资产所有权属于国家，企业拥有包括国家在内的出资者投资形成的全部法人财产权，成为享有民事权利、承担民事责任的法人实体；企业以其全部法人财产，依法自主经营、自负盈亏、照章纳税，对出资者承担资产保值增值的责任；企业按照市场需求组织生产经营，以提高劳动生产率和经济效益为目的，在市场竞争中优胜劣汰。现代会计是服务于现代企业制度的，现代公司制尤其是股份制公司的发展，使现代企业股权分散更加广泛。由于股权的分散，企业所有权和控制权（经营权）的分离日益明显，经理人员在很大程度上能自由处置问题。但是如果股权不能“控制”经理，就意味着股东权益已被经营者所剥夺，他们的利益就将受到很大的侵害，同样经理和工人之间也存在着“控制”问题。为了减少冲突，限制各自不利于企业价值增长的行为，人们便希望通过签订合同来具体规定每个利益团体享有企业产出的特定权利。从这个意义上说，现代企业实质上代表一组委托代理合同关系，或者说企业是由与该企业合同有关联的并在企业具有一定产权的各种利益团体组成的。

基于企业是“若干合同的组合”这种观点，相关利益人便要求对这些合同进行监督。在现代企业错综复杂的委托代理关系中由于主体双方存在着利益非均衡性、信息非对称性和风险性，决定了对合同的监督。首先必须是对合同的履行过程和结果进行记录和报告，而会计的基本职能是反映，正迎合了各种委托代理关系中代理活动的结果客观地记录下来，并如实报告给代理各方，以供其合理地进行决策的要求。从这个意义上说，现代会计产生于现代企业代理关系，同时也必须服务于代理关系。会计要记录和报告就需要有一定的规则，也就离不开会计的确认和计量方法，不同会计政策的选择，会计计量的代理责任和代理绩效结果就不一样，而组成企业的各种利益团体又有选择于自己有利的方法来记录和报告的倾向。为了管理和协调代理关系，避免某个利益集团产生有损于企业价值增长的行为，就产生了企业应如何选择会计政策的问题。

二、企业会计政策的历史进程

在社会中，会计起着服务性的作用。首先，会计要保持在技术上对社会的有用性，否则，这一作用将难于完成。为此，它必须适应社会不断变化的

需要，并且反映它在其中起作用的文化、经济、社会和政治情况。作为规范会计行为的会计政策也不例外。鉴于会计政策仍然处在发展的进程中，简要地回顾一下会计政策的发展历程，将能从中获得教益。我们借鉴 A.S.卡林顿院长在《会计政策和职业的七个发展阶段》（辑入 V.K.齐默曼编《多国公司：会计及社会含义》）中的论述，将会计政策的发展历程作如下的划分和阐述。

（一）自发形成阶段

空白时期。空白时期是没有政策的时期，会计人员懂得他们在干什么，只要记账正确，资产负债表平衡，那就无可非议。

临时制定政策的时期。当众人开始询问会计人员并提出诸如为什么存在着显然不同的做法和缺乏真实性之类的问题时，开始出现了临时制定政策的时期。人们临时制定出为数不多的习惯、惯例和规则，以取消那些易使人误解或无效的做法，并规范会计人员的职责，比如，账户结构中的左借右贷，账簿中的日记账与总账的分割与联系等，一旦出现问题，便立即加以解决，并且只是从“技术会计”的角度加以解决。这是一种初级的、非条理化的、缺乏严密的规范。普遍抱有的态度是：即使会计并不完善，甚至不十分有用，要改造它也是使用者的任务。

（二）有意识地制定阶段

人们有意识地制定会计政策，是在自发形成惯例的基础上经过归纳、提炼、抽象、引伸后形成的。例如，最早的复式簿记著作的作者传教士卢卡·巴其阿勒在总结了 15 世纪威尼斯盛行的簿记方法基础上，在《算术、几何、比与比例概要》一书第三部分簿记中归纳出若干合理的规则、原则。在会计政策发展中具有里程碑意义的事件是 1894 年美国公共会计师协会通过的一项决议，要求企业编制资产负债表时，表中项目的排列从流动性最大的到流动性最小的，以便反映企业的偿债能力。至此，会计政策从自发到学者著书立说，最后发展到全国性机构通过颁发公告和决议等的形式，来规范会计核算工作这样一种至今仍然有效的模式。与此相适应，企业的会计政策选用和制定工作也随之出现。

（三）制定统一政策阶段

20 世纪初，资本主义经济获得了前所未有的大发展，社会化大生产的

规模日益扩大,原有的独资、合伙等企业组织形式已不能适应社会大生产的要求。在这种情况下,股份制企业应运而生,成为资本主义国家较为理想的经营形式。由于股份制企业的资金来源主要是股东投资和发行债券,使企业投资者数量不断增多,企业债权债务关系日益复杂,银行等金融机构对企业的影响逐步升级,税务等政府有关部门出于税收的目的对企业的关注和影响程度也在不断地增加。这样一来,企业外部形成了庞大的利益关系集团,都在不同程度上需要关注企业的财务状况和经营成果,都需要从企业对外发布的会计报表中取得有用的决策信息。然而当时的会计核算完全是企业的私事,企业采用什么样的会计处理方法和采用何种会计处理程序,完全取决于自身的经营管理需要。由于各企业所采用的会计处理方法和程序千差万别,所使用的会计术语和会计报表的编制存在较大的差别,从而造成:(1)企业的会计报表不能被报表的使用者普遍接受和理解;(2)企业提供的会计报表缺乏可比性。因此,统一制定会计政策的时期开始于“会计报表的使用者已经意识到大多数数据为各种术语所束缚,以致令人难以理解之时”。这样,会计职业界由此产生了一种使命感:看来,制定统一的会计政策是最好的解决办法。通过这种办法,以避免企业经营管理当局在编制报表时弄虚作假和主观臆造,维护投资者和债权人的利益,保证投资者和债权人等不至于因企业提供的报表失真而蒙受损失。这一时期的事实说明,企业的会计政策必须统一在某一个公认的基本的会计政策(也即会计准则)的基础上,在这一基础上,根据企业自身的生产经营情况制定出适合自身特点的会计政策。如果任凭企业毫无限制地自由使用任何一个会计政策,则会计结果就必然失去其原有的特性,而变成一些没有任何意义的数字。

(四) 通货膨胀阶段

通货膨胀摧毁了会计领域中的许多神圣前提和传统。企业的财务问题在成本、纳税和发放股利的挤压中引起关注,人们对现有的会计方法表示强烈的不满。假如当时已经出现了有效的通货膨胀会计,美国在70年代末就不会向本国石油公司课征超额利得税。会计发展的这一时期的另一个值得注意的特征是回复到强烈的会计国家化,对通货膨胀每一个作出反应的国家会计都提出不同的技术方法。与此相对应,企业出于对节省政治成本的考虑,在会计政策的制定中也主要考虑的是“最少纳税和最迟纳税原则”,在会计收

益上采用一些递延确认收入或加速确认费用的方法，以产生巨大的财务优势。

（五）政府干预阶段

本世纪 30 年代初期发生了世界性的经济大危机，企业公司纷纷破产倒闭，股票价格猛跌，信用制度破坏，社会生产力遭到巨大的破坏。危机中，企业提供虚假的会计报表，引起人们对企业生产经营情况误解，作出错误的判断，造成社会经济的混乱。危机过后，人们普遍认识到企业粉饰结算、弄虚作假、财务报表严重失真，客观上对资本主义金融证券市场的混乱和经济危机起了推波助澜的作用。当时，美国社会公众普遍存在着对企业财务报表不信任感，强烈指责和批评会计实务处理的随意性，从而诱发整个社会对金融证券市场和投资丧失信心，影响经济的复苏。面对这种情况，加强对会计实务的规范和提高会计报表的真实性，以增强对企业会计报告的信任感，已成为美国会计界的当务之急。1933 年以后，美国国会相继通过了证券法和证券交易法，其中规定所有证券上市企业都必须执行统一的会计处理方法和程序，并授权证券交易委员会制定宏观会计政策（即会计准则）。这是会计政策上升为法律形式的典范。因此可以说，在政府干预时期，把制定和发展会计政策从会计职业界转移到官方管理管制机构或半管制机构手中，这也是成文性的会计政策诞生的开始。由于政府干预的全面性和强烈性，这一时期的企业会计政策，也受到了巨大的限制，执行的基本上是政府所规定的会计方法和会计程序。

（六）合二为一阶段

合二为一阶段是以会计职业界和政府之间的工作关系为前提的。在这一时期，会计职业界成为政府和公众的主要的和最有影响的会计顾问，但并不承担以其本身的权利去强制执行这些要求的职能。以美国为例，1938 年美国注册会计师协会成立了会计程序委员会，从 1939 年开始先后发表了共 51 份《会计研究公报》。在这些公报中强调了本期收益观念、销售时确认营业收入观念、取得收入时确认费用的观念、成本作为计价基础的观念以及对资产负债表和损益表所应包括的项目的分类建议等。这些报告主要是对现行会计实务中会计处理方法和程序进行一定的选择和推荐，就事论事，侧重于能为各方所接受。鉴于上述情况，美国注册会计师协会又于 1951 年成立了会计原

则委员会, 接替会计程序委员会。会计原则委员会在开始阶段曾着手会计理论研究, 希望会计政策能更好地体现会计理论的要求, 对会计核算发挥广泛的指导作用, 但从其所发表的 31 份《会计原则委员会意见书》的内容看, 这些意见书主要目的是通过指导会计实践, 以缩小会计实务中所存在的差异。1973 年, 适应社会经济发展的需要, 由分别代表会计界、企业界、政府和学术界的七位成员组成财务会计准则委员会 (FASB), 这一机构与以往的会计政策制定机构不同, 由于有来自政府部门的代表参与, 同时又得到证券交易委员会的认可和支 持, 独立于美国注册会计师协会, 实际上是一个具有职业和官方“合二为一”、对公众利益的高度认可的会计政策制定机构。可见, 在这一时期, “使会计师能以职业顾问和研究人员的身份发挥更为有效的和不可挑战的作用, 同时又不会篡夺政府在政治或司法上的作用”。这一时期的企业会计政策, 由于会计职业界的支持, 也得到了前所未有的发展。

(七) 创新阶段

在取得很大程度上的合二为一之后, 未来的时期就是创新阶段。这时, 会计就可以摆脱把会计要求强加于不愿意遵从的各方的负担, 而把其全部的研究潜力和专门的职业知识, 致力于发展和评价新的更完善的产生信息和转达信息的方法。同样, 这一时期的企业会计政策在遵从宏观会计政策的基础上, 可以根据自身的特点, 制定某些特殊的、创新性的会计政策, 以满足自身的特定需要。

根据以上两个阶段、七种类型, 一般地说, 会计政策经历了“技术观、经济后果观、政治程序观”三种性质的兴起、发展、综合的过程, 财务会计目前可能横跨从政府干预到合二为一的时期。联系到企业会计政策的制定或选用, 提出必须遵从政府规定的统一的宏观会计政策的特点, 也是出于对这种过程和阶段的考虑。

三、若干范畴的界定

1. 企业会计政策。

2. 政策环境。这里指一种会计政策诞生和正常发挥作用的经 济、政治法律、企业自身、教育等环境因素。当相对于一项子政策, 例如应收账款、坏账政策而言, 是指与之相关的政策系列。一般地说, 人为的政策安排往往面临着政策环境的改造和再建。

3.政策成本。力图使会计信息提供满足多方需要的会计政策制定者，应当考虑制定会计政策（及在此基础上生成的会计信息）的潜在效益和成本。“效益”是指会计政策可让信息使用者和编制者带来的整体利益（参见后述），“成本”则指会计政策制定、提供的代价以及使用者解释和应用信息的代价，会计政策所产生的效益，应当超过制定和使用乃至变更政策的成本。

虽然在现实世界里，会计政策“市场”不如大部分其它市场那样完全，成本效益的权衡也不像其它商品那样直接。一项会计政策的各种成本和各种效益，既是直接的，又是间接的；既是当期的，又是递延的，它们可能受到环境变化的影响，而这种变化在公布政策的当时是预见不到的，况且会计职业界也未制定出据以对这些成本与效益进行定量化的方法。

但是，会计政策的制定者仍应积极地关心他所制定的政策中能感知的成本和效益。也就是说，在决定制定或选用一项会计政策之前，制定者必须确有把握，所要确立的政策指的是一个重大问题，并且公布的政策不会为了少数人受益，而使大多数人承担成本。如果制定的政策通得过这第一条，那么就要受后一条的检验：处理一个问题，通常有各种政策可资选用，采用其中之一是否所费费用有所减少，而其效果只小有改进？如果对成本和效益不能确定其绝对的大小，那么将各种可行的政策进行比较还是可能的，并且是有用的。

4.政策绩效。如果把政策成本比作政策组织运行所必须的“投入”，那么，政策绩效则可以视为该种政策的“产生”，即政策在组织企业会计核算和管理以及会计信息有用性方面的功效。政策绩效可用一定的方式加以衡量，政策绩效的比较既存在于不同的政策之间，也存在于同一政策的不同阶段。政策绩效问题实际上是一个如何处理企业各种利益集团的利益关系问题。

5.政策选择。指一个企业（会计实体）在各种相互影响的因素的作用下，在一定的历史时期实行这种政策而不实行那种政策的过程和必然性。如果选择的结果被实践证明能最终提高会计信息的决策有用性，并且有利于相关利益集团经济利益关系的处理，我们则称之为政策创新。

第二节 制定或选择企业会计政策的行为动机

具体到制定或选择企业会计政策的行为动机，既有外部经济环境变化的需要，如企业经济联系复杂性、资金来源多渠道、资金运用自主性及收益分配多元化，又有会计管理体制变化的需要，即在会计准则化过程中，原有的经济政策→财政政策→税务政策→财务政策→会计准则单一制约关系不复存在的情况。下面进行具体阐述：

一、制定或选择企业会计政策，可以确保企业收益的合理分配

会计政策可以确保企业收益的合理分配，是企业会计政策“经济后果观”的直接体现。

计量可分配收益的会计方法有两种，一为资产负债表法，一为损益表法。资产负债表法的重点是本金（财务本金、实物本金）的保全，也就是说，在会计政策的指导下采用一定的会计方法划清本和利的界线，本不供分配，利才可供分配。损益表法就是通过当期营业收入和当期成本、费用的配比来计量确定可分配的收益，其重点是收益的确定，这就涉及到会计分期、权责发生制、配比原则等重要概念，其动机就是成本补偿，然后才有可供分配的收益。而这些与会计政策制定的原则和内容是密切相关的。因此，会计政策制定的过程中，所采用的会计方法及原则可以计量可供分配的收益，这样就确保了收益的合理分配。

最早提出会计政策“经济后果观”的当属美国的泽夫（Zeff, 1978）。按泽夫的理解，所谓会计政策的经济后果，是指会计政策及其所形成的会计报告将影响企业、政府、工会、投资者和债权人的决策行为，受影响的决策行为反过来又会损害其它相关方的利益，即不同的会计政策将生成不同的信息，从而影响到不同主体的利益，包括一部分人受益，另一部分人受损。从最广泛的意义上说，会计政策的经济后果包括两个方面的内容：一是间接经济后果，即通过不同的会计政策产生不同的会计信息，诱导出不同的经济行为，从而影响到市场上各行为主体的经济利益；二是直接经济后果，即企业外部各利益关系人所能取得的经济利益，有相当部分直接受由会计政策指导