

国内外会计信息质量特征研究综述

彭 丁

(西南财经大学会计学院 成都 610074)

【摘要】 本文通过回顾国内外学者对会计信息质量特征的研究成果,将会计信息质量特征加以分类与比较,并提出了相关的改进建议。

【关键词】 会计信息 质量特征 企业会计准则

会计信息质量是指会计信息满足信息使用者需求的特征总和。但是在现阶段,会计信息质量的判断标准仍然比较抽象,我们很难通过具体的量化指标对会计信息质量进行衡量。但是近几十年来国内外对会计信息质量特征的研究所得出的判断会计信息质量高低的标准仍然是会计信息是否真实、可靠、相关以及有助于决策者做出正确的决策等。所以,在现阶段,具有真实性、可靠性、相关性、中立性等基本特征的会计信息是符合会计信息质量特征要求的信息。本文将全面回顾国内外对会计信息质量特征的研究,并对进一步研究进行展望。

一、国外会计信息质量特征研究

1. 美国早期研究。美国对会计信息质量特征的研究较早,美国注册会计师协会(AICPA)下属的会计研究所于1961年和1962年分别发表了《会计研究论文集第1号》(ARS 1)和《会计研究论文集第3号》(ARS 3),其中便涉及对会计信息质量特征的探讨。

(1)ARS 1的“会计基本假设”。ARS 1提出了14项会计基本假设,尝试阐述会计数据的基本特性。ARS 1将会计基本假设分为A、B、C三个层次(见表1)。

表 1

A 层	B 层	C 层
A-1 数量化	B-1 财务报表	C-1 连续性
A-2 交换	B-2 市场价格	C-2 客观性
A-3 主体	B-3 主体	C-3 一致性
A-4 时间分期	B-4 暂时性	C-4 稳定单位
A-5 计量单位		C-5 披露

从表1可以看出,其内在逻辑是数量化信息需要通过财务报表反映,交换活动需要市场价格计量,交易主体是财务报表的主体,时间分期是暂时性的,计量单位是“稳定单位”。这是美国早期对会计信息质量特征的研究。

(2)ARS 3的有关内容。ARS 3提出资产代表预期的未来经济利益,说明会计信息质量具有“预测价值”的特征。

(3)美国会计原则委员会(APB)首次使用“会计信息质量特征”基本概念。APB认为,由于某些属性或特征使得会计信息具有有用性,提供同时具有这些属性的信息就成为财务会

计的一个目标。因此,APB提出“相关性、可理解性、可验证性、及时性、可比性、完整性”的会计信息质量特征理念,为十年后美国财务会计准则委员会(FASB)提出会计信息质量特征奠定了基础。

(4)美国会计学会(AAA)的研究文献。AAA在1966年的《基本会计理论说明书》中提出相关性、可验证性、超然性、可定量性四条标准来评估会计信息质量特征。

(5)美国反虚假财务报告委员会下属的发起组织委员会(COSO)提出的会计信息质量特征为:①相关性与重要性;②形式与实质(实质重于形式);③可靠性;④避免偏向性;⑤可比性;⑥一贯性;⑦可理解性。

2. 有关组织对会计信息质量特征的研究。

(1)国际会计准则委员会(IASC)的研究成果。IASC在1980年发布的《关于编制和提供财务报表的框架》中,把“可理解性、相关性、重要性、可靠性、如实反映、实质重于形式、中立性、谨慎性、完整性、可比性、及时性、效益大于成本”作为会计信息质量特征。

(2)FASB的研究成果。通过上文对美国早期文献的回顾可以清楚看到,FASB在总结了AAA、APB和AICPA等会计职业团体关于会计信息质量特征研究的前期文献的基础上,于1980年12月发布的《财务会计概念公告第2号——会计信息质量特征》中比较全面地阐述了会计信息必须达到的一系列质量要求。相关性和可靠性是会计信息应具备的首要质量特征,相关性由预测值、反馈值和及时性构成;可靠性由可核性、中立性和反映真实值构成。次要和交互作用的质量特征是可比性和一致性。

(3)财务报告准则委员会(ASB)的研究成果。ASB将会计信息质量分为三个层次:一是首要特征即重要性;二是主要特征即相关性和可靠性,其中实质性、完整性、客观性和稳健性从属于可靠性;三是次要特征,主要是指可比性、可理解性和成本效益原则。

3. 小结。通过对国外文献的检索以及对西方国家会计准则制定机构的观察,发现IASC、FASB、ASB、澳大利亚会计准则委员会、加拿大会计准则委员会(CICA)等都有会计信息质

量特征的专门规范,其中美国是最早研究会计信息质量特征的国家之一。表2列举了一些国家或组织对会计信息质量特征的描述。

表2 国外对会计信息质量特征的描述

国家或组织	对会计信息质量特征的描述
IASC	可理解性、效益大于成本、相关性、可靠性、可比性、及时性等
FASB	可理解性、相关性(预测值、反馈值、及时性)、可靠性(可核性、中立性、反映真实性)、可比性(包括一贯性)、重要性
ASB	相关性、预测价值、证实价值、可靠性、如实反映、中立性、谨慎性、完整性、可比性、一致性、会计政策的充分披露、可理解性、及时性
CICA	可理解性、相关性(预测价值、反馈价值、及时性)、可靠性(如实反映、可检验性、中立性、稳健性)、可比性等
马来西亚	可理解性、相关性、及时性、重要性、可靠性、可验证性、完全披露性、实质重于形式、中立性、谨慎性、完整性、可比性、一致性等
日本	真实性、明晰性、谨慎性等
德国	真实与公允、合法性、谨慎性、可比性、一致性、及时性、明晰性
法国	真实与公允、合法性、谨慎性

二、我国会计信息质量特征研究

我国对于会计信息质量特征的研究还是相当充分的,特别是2006年财政部颁布了新《企业会计准则》,新《企业会计准则》在内容上有所改变,这也导致近一段时间我国学者对这方面的比较研究较多。我国学者对会计信息质量特征的研究主要包括以下几方面的内容:对建立会计信息质量特征体系的研究;中西方会计信息质量特征的比较研究;对建立我国会计信息质量特征层次的构想等。

财政部会计准则委员会会计信息质量特征课题组在2006年发表了《对建立我国会计信息质量特征体系的认识》,借鉴FASB于1980年提出的会计信息质量特征体系框架(SFAC 2),提出我国应当建立完善的会计信息质量特征体系,而不是仅仅在会计准则中提出几点会计信息质量特征。

迟旭升(2003)认为,我国会计信息质量要求的规定尚存在一定的缺陷,并对建立我国会计信息质量特征体系进行了思考,认为应将公允性、真实性确定为会计信息的最高质量特征,其次是可靠性、相关性,最后是可比性、明晰性。

吴联生(2000)认为,会计信息质量特征体系由约束条件、基础质量特征、总体质量特征、关键质量特征和次要质量特征等要素构成。

学者们对会计信息质量特征的研究是通过与西方国家的研究进行对比展开的,其中最主要的是与美国的会计信息质量特征做比较。

余海荣(2006)在将我国的会计信息质量特征与FASB、IASC、ASB提出的会计信息质量特征进行比较与分析后,认为应当建立我国财务会计概念框架,将会计信息质量特征纳入财务会计概念框架中,同时应当更加明确会计目标,建立多

层次的会计信息质量特征体系。

安庆钊(2007)在对中美会计信息质量特征进行比较后指出,我国于1992年11月颁布的《企业会计准则》和2001年颁布的《企业会计制度》都从会计原则的角度论述了会计信息质量特征,但是这只是对会计核算提出的要求,都是以“会计核算应该如何”来表达,使得会计信息质量特征只在信息处理环节起作用,而在信息利用方面作用不大。他认为我国会计信息质量特征之间只是一种简单平衡、并列的关系,并没有形成一个严密的逻辑体系。

万晓文在对中外会计信息质量特征进行比较后提出:建立财务会计概念框架,使之取代《企业会计准则》;同时建立一个有内在联系的多层次的会计信息质量特征体系,在这个体系中,主要质量特征包括可理解性、可靠性、相关性、可比性等,次要特征有及时性、完整性等,而把成本和效益的平衡、谨慎性、重要性等列为普遍性的限制因素(或约束条件)。同时重新对这些会计信息特征进行定义,并明确它们之间的层次性与内在关系。有些学者则认为我国的会计信息质量特征之间缺乏应有的必要联系,所以应建立有层次的会计信息质量特征体系。

张菊生、张春华(1995)提出了会计信息质量特征及其层次划分的设想:根据会计信息的质量特征在保证会计信息对经济决策的有用性方面所起的作用不同,把它们划分为几个层次。他们提出了以下几个层次:①对决策有用的首要质量特征:相关性和可靠性;②对决策有用的次要质量特征:可比性与一致性;③与信息使用者有关的质量特征:可理解性;④约束性质量特征:重要性与成本效益原则。

葛家澍教授在对会计信息质量特征的研究当中,对FASB和我国会计准则的质量特征进行了阐述,他在《建立中国财务会计概念框架的总体设想》一文中提出,财务报告的信息质量特征可分为两大类:一类是财务报表内容的质量;另一类是财务报表表述和在其他财务报告中披露的质量。关于第一类,可靠性与相关性是主要的质量,可比性是次要质量。他认为我们的选择应该是在可靠性的前提下选择最相关的信息。不相关的信息固然无用,但并非对所有人都无用。而不可靠的信息则会误导所有的信息使用者,从而带来难以估量的风险。

我国没有单独的会计信息质量特征的规定,也就是没有单独的逻辑概念框架体系,而是在《企业会计准则》中加以说明。1992年颁布的《企业会计准则》、2000年发布的《企业会计制度》以及2006年财政部颁布的《企业会计准则》都是在基本准则里面加以说明,用会计信息质量要求表示,包括客观性、相关性、明晰性、可比性、一致性、重要性、谨慎性、及时性原则。

三、启示与展望

自2001年美国安然事件后,FASB对会计信息质量特征的要求逐渐增强,建立了具有层次性的会计信息质量特征逻辑框架。我国学者对这方面的研究逐渐增多,研究的模式还是通过对西方国家的研究成果加以借鉴并提出自己的观点。笔

我国上市公司信息披露质量影响因素的实证研究

李俊 夏斌

(西京学院 西安 710123 西安理工大学 西安 710048)

【摘要】 本文以深市2004~2006年的1 419家A股上市公司为样本,运用实证分析方法分析上市公司信息披露质量的影响因素。

【关键词】 上市公司 信息披露质量 资本市场

资本市场是一个信息流动的市场,充分的信息披露是保证资本市场效率的关键。然而近年来,国内外上市公司信息披露存在的问题表明上市公司信息披露存在异质性。那么,上市公司信息披露的质量究竟受哪些因素的影响?学术界对此进行了研究。本文以深市2004~2006年的1 419家A股上市公司为样本,分析了上市公司信息披露质量的影响因素。

一、研究假设

在总结前人研究成果的基础上,笔者提出如下假设:

假设1:公司盈利能力越强,其信息披露质量越高。盈利能力强的公司愿意提高信息披露的质量,以促使市场正确评价其盈利水平,从而吸引更多的资本或者避免股票的价值被低估。

假设2:随着资产负债率的提高,上市公司信息披露质量趋于降低。对于资产负债率较高的公司来讲,经理或内部控制人员更有动机进行相关信息操纵以维护其市场交易。

假设3:没有受到证监会特别处理的上市公司,其信息披露质量较高。为了免遭摘牌,ST公司有进行盈余操纵以规避管制的强烈动机。ST公司因利润操纵行为而使会计信息质量大打折扣。

笔者认为,我国对于会计信息质量特征的研究可以从以下几个方面加以改进:

1. 我国应从宏观层面即在财务会计概念框架上建立完善的会计信息质量特征体系,明确各层次的相关性和重要性。会计信息质量特征应当成为财务会计概念框架的组成要素,明确其在财务会计概念框架中的地位、与财务报告目标和财务报表要素之间的关系。

2. 建立会计信息质量特征体系的逻辑结构,而不是在会计准则中简单罗列。同时,会计信息质量特征之间必须要有主次之分,而不是把会计信息质量的各特征简单罗列出来,会计信息质量特征要面向会计信息本身。

主要参考文献

1. 会计信息质量特征研究课题组. 对建立我国会计信息

假设4:公司为国有控股时,公司信息披露质量更高。非国有控股的上市公司,特别是民营控股的上市公司,由于控股股东是个人或者家族,其具有强烈的最大化自身利益的动机,也具备了操纵信息的条件。

假设5:随着股权集中度的提高,上市公司信息披露质量降低。股权适度集中能够使控股股东与中小股东的利益趋于一致,但过于集中的股权可能导致控股股东侵占中小股东和上市公司的利益。

假设6:独立董事比例越高,公司信息披露质量越高。由于外部独立董事具有维护自身市场声誉的动机,因而在董事会中适当加入外部(独立)董事可以增强对管理者的监督效果。独立董事可以在一定程度上抵御管理者的机会主义行为,并有利于提高公司的信息披露质量。

假设7:与规模较小的公司相比较,规模较大的公司的信息披露质量较高。大量实证研究支持了“规模对公司信息披露水平产生正向影响”的观点。

假设8:当审计人员的审计意见为标准无保留意见时,公司信息披露质量相对较高;而当审计人员的意见为带说明段无保留意见、保留意见、拒绝表示意见或否定意见时,公司信息

质量特征体系的认识. 会计研究,2006;1

2. 张菊生,张春华. 会计信息质量的特征及其层次划分. 财贸研究,1995;1

3. 刘仲文. 美国会计信息质量特征研究的思想发展演进过程. 商业会计,2005;8

4. 迟旭升. 构建我国会计信息质量特征体系的思考. 财经问题研究,2003;11

5. 毛洪伟,陈廷海,刘阳. 会计信息质量特征体系的比较与构建. 会计之友,2007;9

6. 吴联生. 会计信息质量特征探讨——从《会计法》谈起. 财经论丛,2000;3

7. 葛家澍. 建立中国财务会计概念框架的总体设想. 会计研究,2004;1