

论高质量会计准则下完整性的重新定位

周达勇

(西南财经大学会计学院 成都 610074)

【摘要】本文分析了将可靠性和相关性作为会计信息基本质量特征存在的缺陷,进而提出完整性可以在一定程度上弥补上述缺陷、提高会计信息质量。这是提高会计信息透明度的一种有益尝试,也是制定高质量会计准则的一种途径。

【关键词】高质量会计准则 完整性 透明度

将透明度作为高质量会计信息的特征在实践中很难把握,狭义上一般将透明度理解为充分、完整披露。笔者认为,充分、完整地披露企业的会计信息应当是提供高质量会计信息的基础。

一、会计信息完整性要求不应被忽略

完整性作为会计信息质量特征虽不是一个新概念,但很少被人们提起。在美国财务会计准则委员会(FASB)的会计信息质量特征体系中,相关性和可靠性被并列认为是首要的信息质量特征,可比性属于次要的信息质量特征。国际会计准则委员会(IASC)认为财务报表的质量特征主要有四项,即可理解性、相关性、可靠性和可比性。英国会计准则委员会(ASB)认为,财务信息的质量特征包括相关性和可靠性以及可理解性、可比性、一致性和及时性等。我国财政部2006年颁布的《企业会计准则——基本准则》明确提出了8项会计信息质量要求。上述准则制定机构对会计信息质量的要求虽然不尽相同,但有一个共同之处是它们都未提及完整性。

近年来不断出现的财务舞弊案件引起了学者们对当前会计准则和信息质量的思考,进而提出了不同的质量特征。如付磊、马元驹(2005)认为,会计信息质量应该具备的最基本的特征应当是公正性。刘泽荣、孙玉甫(2005)认为,在会计信息生产社会化条件下,会计信息质量的首要特征应该是充分揭示。迟旭升(2006)认为,应将真实性、公允性确定为会计信息的最高质量特征,将可靠性和相关性确定为会计信息的首要质量特征。在此基础上,时军(2007)增加了前瞻性、透明度、安全性和动态性四个特征。但鲜有提到完整性的,难道说完整性只是一个可有可无的概念?

安然事件和随后的世通事件等一系列财务舞弊案件的出现,对一贯以高质量会计准则制定者自居的美国财务会计准则委员会来说无疑是沉重的打击。对决策者“有用”的信息没有帮助决策者做出有用的决策反而误导了决策者,这表明仅强调相关性或可靠性是不够的。一般来说,财务舞弊存在的条件是信息披露不及时、不充分以及不完整。残缺的信息很难让人相信其是可靠的,也很少有人会用其指导相关决策。所以,完整性应当成为其他信息质量特征的前提。

二、完整性的重新定位

基本质量特征在质量体系中具有主导作用,是其他质量特征存在的前提条件。基本质量特征应满足以下两个条件:①不含有价值判断的成分,能客观反映现实情况;②所反映的情况必须全面,不应有所偏废。相关性是指财务报告所提供的信息应与投资者、债权人和其他人员所做出的投资、信贷等决策相关。这里相关与否的判断在于财务报告的提供者,他们的价值判断不可能与所有利益相关者的价值判断完全一致。由此可见,相关性质量特征不符合上述基本质量特征要求中的任何一项,因此其不应作为基本质量特征。

“可靠的信息”虽然客观反映了现实情况,但可靠的信息是否就一定值得信息使用者信任?决策者在获取某一会计信息后必然会对其可靠性进行价值判断,这主要是因为决策者所得到的所谓的“可靠的信息”是二手的、经过加工的信息,由于信息的不对称,信息加工者和使用者对同一信息的信任程度就会存在偏差。当前比较严重的会计信息失真现象也对可靠性提出了挑战,可靠的信息并不一定是全面的信息。所以,将可靠性作为会计信息基本质量特征也不符合要求。

笔者认为,应将完整性作为基本质量特征。首先,由完整性的定义可知,完整性的内在要义就是全面、客观地反映企业的某一阶段实际情况,不应有所偏废。其次,完整性不存在价值判断的成分,企业所提供的信息只要遵循了会计准则或相关法律,该信息就可以认为是完整的。会计信息是否相关由信息使用者自行判定,会计信息提供者只需对会计信息进行客观的披露,而无需考虑哪些信息对哪些信息使用者有用,也不必特别考虑或关注某类信息使用者的特殊要求。最后,完整性特征使得会计人员的工作更规范,会计人员可以完全依据事实来进行信息披露,有利于其保持公正、公允的独立地位。

在完整性基本质量特征下,与“决策有用性”相关的两个重要信息质量特征是相关性和可靠性。与以往不同的是,完整地披露信息是前提,在此前提下信息提供者在进行信息处理时必须全面披露信息处理的原则、标准、过程和结果,而不再是“暗箱”操作。信息使用者如果对所提供信息的相关性和可靠性产生怀疑,就可以很方便地检验信息处理过程,甚至可以

会计工具变革引起会计基本理论变革分析

王永生(教授)

(北京信息科技大学 北京 100085)

【摘要】 当今处理会计信息的会计工具已发生了巨大变革,复式记账法与计算机会计时代的会计工具越来越不相适应。会计工具变革要求记账方法变革,而记账方法的变革必然引起会计基本理论变革。

【关键词】 会计工具 记账方法 会计基本理论 变革

手工会计时代,会计工具(狭义的)是纸、笔、算盘等用于会计核算的硬件的总称。计算机会计时代,会计工具(狭义的)是磁介质、计算机、软件程序等用于会计信息处理的硬、软件的总称。由此可见,无论是手工会计还是计算机会计,会计人员从事会计工作都离不开会计工具。

会计工具是硬件,而相应的记账方法是软件,硬件与软件要配合在一起才能更好地发挥作用。先进的记账方法必须与先进的计算机会计工具相配合,才能发挥其应有的作用。记账方法能否适应计算机时代会计工具发展的要求,关系到会计工具的作用能否正常发挥。如今,会计工具已从算盘发展到计算机,计算技术已从手工计算发展到电子计算,这是一次会计工具的大变革。会计工具在发生变革的同时,也需要记账方法随之变革。

直接查阅原始资料。因此,在完整性约束下所提供的会计信息大大提高了其对信息使用者的决策有用性。

在完整性基本质量特征下需要重视的一个质量特征是实质重于形式。当前很多财务舞弊案件都是利用会计准则或法律上的漏洞,追求形式上的合规性而损害广大投资者的利益。这样虽然从规定上是符合要求的,但无助于决策者做出正确的决策。近年来,FASB制定准则时由规则导向转变为原则导向也说明了实质性判断的重要性。所以,实质重于形式是对完整性的补充,使完整性的内涵和外延更加丰富。

三、强调完整性要求的现实基础

透明度是1998年利维特在其题为《高质量会计准则重要性》的文章中首次提到的。根据高质量会计准则理念,透明度应该是财务报告表述中所运用的最重要的质量特征。按照透明度的要求,企业必须清楚、确切地表述与投资者相关的信息,能够诚实、充分、不偏不倚地披露企业的经营成果,从而让投资者了解到企业真实的经营状况。

1998年9月,巴塞尔银行监管委员会发布的研究报告中将全面性(即完整性)作为会计信息的最重要质量特征,这与高质量会计准则的理念不谋而合。高透明度意味着使用者能依据企业所提供的信息准确了解企业的财务状况、经营成果及

一、会计工具变革引起记账方法变革

人们对于会计工具变革引起记账方法变革的认识,是随着计算机在会计领域的深入应用产生的。计算机及其信息技术的深入应用将变革会计核算方法及整个理论体系,包括变革现行会计的记账方法——复式记账法。但这个问题不曾被会计界足够地重视,致使一些业内人士没有意识到传统手工会计的记账方法也会因此产生巨大的变革。甚至有人认为复式记账法仍然适用于计算机时代的会计处理,显然这是一种错误的认识。这种认识很可能与现在计算机会计依然沿用手工会计的记账方法有关。复式记账法适用于手工会计操作的记账方法阶段,到了计算机会计操作阶段,记账方法应该有一次大的变革。

会计工具变革引起记账方法变革需要一个过程。目前很

风险状况等。在现有的会计准则下,通过完整的信息披露来提高会计信息的透明度应当是一种可行的途径。

透明度概念的提出是对会计信息质量特征和一般意义上的会计信息披露要求的深化。透明度是一个关于会计信息质量的更为全面、综合的概念。从字面上看,透明似乎只要清晰、易懂就可以了,实际上透明度高的信息应当是高质量信息的代名词。因此,可以把透明度狭义地解释为充分披露,在当前的会计准则和会计模式下,对完整性的重新定位正是顺应了这一要求。

完整性是实现透明度的前提和基础,只有在完整性的基础上遵循充分披露的原则,才能使会计信息使用者相信会计信息是相关和可靠的,才有利于政府监管部门对企业进行监管和宏观经济调控,才有助于企业管理当局顺利履行其受托经管责任。

主要参考文献

1. 葛家澍,林志军.现代西方会计理论.厦门:厦门大学出版社,2006
2. 葛家澍,杜兴强.会计理论.上海:复旦大学出版社,2005
3. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006