

可靠性和相关性博弈下会计计量属性的选择

陈晓敏

(武汉科技大学管理学院 武汉 430079)

【摘要】可靠性和相关性是会计信息的两大质量特征,两者的权衡取舍对会计计量属性的选择有重大的影响。本文从相关性和可靠性的矛盾出发,阐述其博弈对会计计量属性选择的作用,立足于我国的现实环境,就企业会计准则对会计计量属性选择问题提出自己的看法。

【关键词】可靠性 相关性 博弈 会计计量属性

一、可靠性和相关性的矛盾

美国财务会计准则委员会颁布的有关会计信息质量特征讨论的财务会计概念框架公告第2号(SFAC NO.2)指出,“相关性和可靠性是使会计信息对决策有用的两个主要的质量特征”。国际会计准则委员会(IASC)1989年公布的《编制和呈报财务报表的结构》也指出“使财务报表提供的信息对使用者有用的质量特征包括可理解性、相关性、可靠性和可比性”。可见,决策有用是对会计信息的基本质量要求,而可靠性和相关性是有用会计信息的最重要的质量特征。

可靠性,即信息客观、如实反映企业的财务状况和经营成果并被验证且不具偏向性。SFAC NO.2指出,可靠性是指信息应以真实地反映它意在反映的情况为基础,同时又通过核实向用户保证,它具有这种反映情况的质量……会计信息的可靠性源自反映真实性、可核性(可验证性)和中立性(不偏不倚)。

相关性,即提供的信息应与企业经营决策、投资者和债权人决策以及经营管理目标相关,有助于决策。SFAC NO.2认为,会计信息要与投资者、债权人等使用者的投资和信贷决策相关,就必须通过帮助其对过去、现在和未来的结果做出预测或者是证实或更正先前的期望,从而具备在决策中导致差别的能力。相关性包括预测价值、反馈价值、及时性(时效性)三个方面的属性。

不论是会计信息的使用者还是提供者都一致认同理想而有用的会计信息应当既可靠又相关,两者缺一不可。然而现实中,两者却是存在矛盾的,常常相互冲突,难以两全其美。①历史与未来的矛盾。可靠性要真实、可验证,就要对过去已经发生的事项进行如实反映,是立足于历史的。相关性要满足决策需要,决策任何时候都是面向未来的,这就要求相关性立足于未来,其要求的预测价值、反馈价值也是面向未来的。因此我们可以说,可靠性和相关性的立足点是矛盾的。②客观与主观的矛盾。可靠性要对企业过去的客观情况进行如实反映,强调客观性,具有排斥主观估计的能力,可以较好地防止任意性。相关性因其立足于未来,具有很大的不确定性,则不可避

免地需要较多的估计和专业判断,其主观性较强,这就与可靠性要求的客观性容易产生矛盾。③精确与及时的矛盾。可靠性较为注重精确地反映客观存在的经济事项。现代社会瞬息万变,对决策有用的信息应该是及时的。信息应在一定的时效范围内,在其失去影响决策能力之前提供给决策者,否则相关的信息也会变得无关。但是要提高时效性,对精确度的要求就会降低,其只要不影响企业做出正确决策即可,这又与可靠性的要求产生矛盾。

二、可靠性和相关性之间的博弈与各会计计量属性的相互影响

会计信息很大程度上是可靠性和相关性相互斗争、相互妥协、此消彼长的最终产物。而对相关性和可靠性的不同选择和不同的重视程度会产生不同的会计处理方法,其中最典型的是会计计量属性的选择。相关性和可靠性博弈的结果使得在博弈中占有优势的一方会对会计计量属性的选择具有更大的影响力。同样,会计计量属性的不同选择反过来又会影响相关性与可靠性在会计信息质量特征中的地位,激发它们之间的冲突。

在工业时代,基于企业的代理关系,传统会计是为报告和解除资源受托者的经济责任而产生、发展起来的。这时的会计目标倾向于受托责任观。在这种情况下,强调会计信息向资源的提供者报告资源的受托管理情况,自然要求以历史的、客观的信息为主,这使得相关性和可靠性之间的博弈结果倾向于可靠性,可靠性对会计计量属性的选择更具影响力。因此,选择可靠性强的历史成本这一会计计量属性作为基础,反映企业过去的财务状况和经营成果,自然是无可厚非的。

然而随着资本市场的发展,特别是金融时代和信息时代的到来,衍生金融工具的出现,会计信息使用者对信息的需求发生了变化,由评估管理者受托责任履行情况的信息转变为对决策有用的信息。会计信息使用者要求会计提供未来经济活动情况,能够帮助信息使用者预测未来,从而做出决策。实践表明,信息使用者进行决策时,最相关的信息乃是现金流量的信息,特别是未来现金流量的信息。可见在新一轮相关性和

可靠性的博弈中,相关性占据了上风,选择现行市价、现值等更具决策相关性的会计计量属性成为必然的选择。

当然,在可靠性与相关性的博弈过程中,两者更多的是处于一种动态的平衡。针对具体的情况,对会计信息的可靠性和相关性进行权衡,这使得任何一种会计计量属性都不具有绝对的、排他性的优势,出现了多种会计计量属性并存的局面。

从另外一个角度看,现行的五种会计计量属性中每一种计量属性所体现的会计信息质量特征,主要是可靠性和相关性的侧重程度不同。在选择历史成本为会计计量属性时,因为历史成本的可靠性较强,因此会强化可靠性在博弈中的地位。而选择现时成本、现行市价、可变现净值等相关性较强的计量属性会强化相关性在博弈中的地位。因此选择不同的会计计量属性会进一步加剧相关性和可靠性之间的矛盾,使得它们在博弈过程中力量的对比发生变化,继而又影响会计计量属性的选择。这就是可靠性、相关性博弈与会计计量属性相互影响的具体表现形式。

会计计量属性的比较

计量属性	时态	交易	可靠性	相关性
历史成本	过去	实际	强 ↑ 弱	弱 ↓ 强
重置成本	现在	假设		
可变现净值	现在	假设		
公允价值	现在	假设		
未来现金流量现值	未来	假设		

三、我国现实环境下会计计量属性的选择

鉴于以上分析,会计信息两大质量特征可靠性与相关性之间的博弈结果影响会计计量属性的选择,同时我们还应该看到其博弈是在具体环境下进行的,即可靠性与相关性的矛盾与会计计量属性的相互影响的立足点应该是会计环境。

当前,我国证券市场进一步发展,企业所有权和经营权实现更大程度的分离,还有IT技术的迅猛发展,使得我国会计所处的环境具有更大的不确定性。在这样的环境下进行的可靠性和相关性的博弈,相关性应占有优势。虽然我国近年来证券市场发生的多起“大案”都涉及会计信息失真、造假等问题,会计信息的可靠性受到广泛关注,但对可靠性的关注并不意味着要放弃相关性。在新一轮的博弈中,相关性依然占得上风。

这是因为,首先,以历史成本信息为代表的可靠性虽然在解除受托责任方面发挥着无与伦比的作用,但在为现存和潜在的投资者、债权人以及其他利益相关者提供决策有用的信息方面却显得苍白无力。其次,信息需求者的结构层次发生变化,所需要的信息内涵也不尽相同,这就推动了会计信息相关性的提升。再者,会计信息的生成系统在科学技术日新月异的背景下发生了巨大的变化。实时信息报告系统成为可能,使得提供的信息更及时、相关,同时可靠性也得到增强。

针对我国会计环境的变化,在我国财政部2006年2月颁布的企业会计准则中对会计计量属性的规定进行了较大修

订,正式确定主要的会计计量属性包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值以及公允价值,并比较全面地在我国的会计准则体系中导入公允价值计量属性。这可以说是我国在会计信息质量特征中重视信息相关性的结果。但是鉴于我国的市场经济环境与国际上较成熟的市场环境相比还存在一定差距,以及我国在公司治理方面还存在一定不足、会计人员道德水平与执业能力参差不齐等现实原因,与国际财务报告准则相比,我国会计准则中对公允价值的运用是有条件的、限制性的,公允价值计量处于非主导地位。

《企业会计准则——基本准则》明确规定:“企业在对会计要素进行计量时,一般应当采用历史成本。”这说明我国是在坚持以历史成本计量为基础的前提下,引入重置成本、可变现净值、现值和公允价值的,同时坚持公允价值的非主导性。在具体准则中几乎所有运用公允价值计量属性的准则都规定要以成本进行计量,在满足一定的条件后才能够以公允价值进行计量。

同时我国会计准则对公允价值的运用条件要求较为苛刻。如《企业会计准则第3号——投资性房地产》规定:企业应当在资产负债表日采用成本模式对投资性房地产进行后续计量,但如果确有证据表明其公允价值能够持续可靠取得的,可以运用公允价值计量模式,并且规定运用公允价值计量应同时满足两个条件:一是投资性房地产所在地有活跃的房地产交易市场;二是企业能够从房地产交易市场上取得同类或类似房地产的市场价格及其他相关信息,从而对投资性房地产的公允价值做出合理的估计。显然我国会计准则对公允价值的运用采取了非常谨慎的态度,不是任何企业在任何情况下都可以运用公允价值。我国投资性房地产会计准则在强调会计信息可靠性的前提下注重信息的相关性。

因此,可靠性和相关性是会计计量属性选择中的一对主要矛盾,贯穿选择过程的始终,会计计量属性在相关性和可靠性之间的博弈并非要选择某种计量属性作为单一计量属性,而是要解决谁主谁次的问题。笔者认为,相关性应优先于可靠性,但是这种优势在当前的会计环境下并不是非常明显,这使得在可靠性与相关性影响下任何一种会计计量属性都还不具备绝对的、排他性的优势。在相当长的一段时间内仍需要多种会计计量属性并存。我国企业会计准则对会计计量属性的规定正是体现了这种多种会计计量属性长期并存的局面。

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,2001
2. 邹春舫.公允价值在我国新会计准则中的应用.中国乡镇企业,2007;2
3. 张翠青,牛克林.新会计准则中会计计量属性辨析.商场现代化,2007;2
4. 余应敏.会计信息相关性和可靠性的矛盾及其协调.中央财经大学学报,2002;9