



论会计准则的质量特征

祝锡萍 许涛

(浙江工业大学经贸管理学院 杭州 310023)

【摘要】 会计准则的质量直接影响会计信息的质量。本文提出会计准则质量特征的概念,将其分解为两个层次——总体质量和个体质量,并结合我国会计准则建设和发展的实际,剖析我国会计准则的质量特征。

【关键词】 会计准则 质量特征 质量评价

一、对会计准则质量特征的初步认识

会计准则质量特征是指会计准则在规范、指导会计行为时所具有的特性。一般的说,会计准则体系包括两个层次:财务报告概念框架和具体会计准则。从这个角度理解,会计准则质量包含两个层次:一是总体质量,二是个体质量。

1. 总体质量。会计准则的总体质量首先表现为财务报告概念框架的总体合理性,因为它是所有具体会计准则的“前提”和“总则”,是会计准则的纲;其次表现为准则体系的完整性和各具体准则之间的协调性。

(1)合理性。合理性是作为会计准则体系“总纲”的财务报告概念框架所应具有的基本特征,它反映了一个国家或地区会计准则理论体系建设的合理和完善程度。评价会计准则的合理性主要包括:①财务报告概念框架是否牢固、清晰,表达是否严谨;②财务报告概念框架是否完整,是否足以支持所颁布的会计准则体系;③财务报告概念框架和会计准则体系整体是否适应会计环境的需要。

(2)完整性。会计准则的完整性是指会计准则体系能够涵盖会计主体可能发生的各种经济交易和会计事项的特征。它反映会计准则能够在多大范围内规范和指导会计实务。一个国家或地区会计准则建设的最终目的之一是要实现每一会计行为的准则化,即任何会计主体的任何会计行为都能够在相应会计准则中找到依据。当然,这是不可能的,也是没有必要的。但是,相对的完整是会计准则建设中需要追求的。

(3)协调性。会计准则的协调性是指不同会计准则对于相同的交易或事项的会计处理互相衔接、协调一致的特征。会计准则的协调性与法律条文之间的相互衔接、相互协调是同一个意思。为使会计准则体系逐步完整,更多的会计准则将出台,协调性将成为衡量会计准则总体质量优劣的重要标准。

2. 个体质量。会计准则的个体质量是针对某一具体会计准则而言的。每一会计准则的个体质量都可以从两个层次上去理解:一是在制定某项会计准则时所设计的内在功能,称之为设定质量;二是某项会计准则在规范、指导会计行为时所产生的作用,称之为执行质量。当然,反映个体质量的两个方面必定是相互影响、相辅相成的。设定质量的好坏直接影响其执

行质量,而执行质量是设定质量在会计工作上的具体体现。

(1)会计准则的设定质量。会计准则的设定质量是某一具体会计准则本身所具有的内在特征,它是制定会计准则的基本要求。笔者认为,一项会计准则的设定质量主要包括严谨性、中性、刚性和可理解性等四个方面。

第一,严谨性。所谓会计准则的严谨性,是指会计准则对经济交易和会计事项做出会计处理所规定的条款具有严密的逻辑关系,对所做出的会计处理方法的规定能自圆其说,没有漏洞。严谨性是会计准则设定质量的最基本要求。

第二,中性。会计准则的中性是指会计准则在对会计要素进行确认、计量和报告时应持有不偏不倚的态度,尤其对资产和负债、盈利和亏损的确认与计量要遵循相同的标准。中性是会计准则应当具有的质量特征,体现会计信息的公允性。但现实会计核算中的谨慎性与中性是矛盾的。我们认为,谨慎性不是会计信息质量要求的基本原则,而仅仅是一项修正原则;谨慎性要求只是一种“权宜之计”。

第三,刚性。会计准则的刚性是指会计准则对经济交易和会计事项所规定的会计处理方法具有某种固定性,不存在可供选择的方法。会计准则的刚性会直接影响会计信息的可比性,即会计准则的刚性越强,会计信息的可比性(包括不同会计主体之间的横向可比性与同一企业不同时期的纵向可变性)就越强;反之亦然。

第四,可理解性。它是指会计准则的具体条文能够被使用者所理解和接受。可理解性不仅与会计准则的表达方式、详细程度有关,而且与使用者的文化程度、专业水平和工作经历等均有密切关系。而提高会计准则的可理解性,不仅要求准则制定者充分考虑大多数准则使用者(会计人员)的接受能力,而且要求准则使用者不断钻研业务,努力提高理解能力。

(2)会计准则的执行质量。会计准则的执行质量是指会计准则使用者在具体会计实务中对准则的理解、运用及遵循情况而体现的质量特征。笔者认为,会计准则的执行质量主要有可操作性和有效性两个方面。

一是可操作性。可操作性是指会计准则规定的会计处理方法在实际工作中是可以操作的,即会计准则使用者能够根

据经济交易和会计事项的有关信息及其经验,对准则中所规定的会计处理方法加以合理运用。可操作性要求会计准则在会计人员需要对经济事项进行判断和估计时能够据以进行合理的处理,这是对会计准则建设的必然要求。

二是有效性。会计准则的有效性是指会计准则运用于会计实务的效果。有效性是会计准则执行质量的核心,也是其他质量特征在会计准则执行层面的最终体现。它可以用会计准则运用于具体会计事项的处理而产生的实际结果与会计准则预期所要达到的目标之间的差异加以衡量。会计准则的有效性是设定质量和使用者素质的函数,是会计实务结果达到会计准则目标的程度。一般而言,会计准则的内在质量越高,会计准则使用者的素质越高,会计准则的有效性就越强。

二、对我国会计准则质量的评价

1. 对总体质量的评价。从目前已经出台的会计准则来看,总体质量有着令人满意的一面,如我国会计准则的基本构架已较为完整,会计准则的针对性较强,这说明会计准则的制定者对于我国会计理论的发展状况和会计工作实际是密切关注的。从会计准则的条文来看,各具体准则之间的协调性也基本上没有大的问题。但是从总体质量来看,我国新会计准则体系有两个问题令人担忧。

一是支持整个会计准则体系的理论基础比较薄弱。虽然基本准则在一定程度上充当着财务报告概念框架的角色,但我国的基本会计准则十分单薄,对某些会计概念的描述还不明确,如对“资本公积”等概念没有明确的定义,对一些重要会计问题的解释(如会计计量问题)还相当粗糙。

二是会计准则的稳定性令人担忧。从1995年第一项具体会计准则出台到2001年的六年间,我国频频修改会计准则,有些会计准则已修改三次。其实很多问题并不在会计准则本身,而是因会计准则制定者指导思想上的偏见所致。这种做法必然导致会计准则的稳定性差;而会计准则的频频修改会使会计准则使用者忙于应付,从而影响会计准则的执行质量。

2. 对个体质量的评价。

(1)严谨性和可理解性大有改观。应当说,新出台的各项具体准则的严谨性较以前有明显提高,不仅其涵盖的经济交易和会计事项较以前广泛,而且其文字表达也更为精炼,逻辑性更强。同时,新会计准则摒弃了原先带有浓厚西方文化色彩的文字表达方式,取而代之的是较为通俗的表达方式。这为广大会计人员摆脱会计制度而接受会计准则体系奠定了基础。

(2)刚性变得有“紧”有“松”。会计准则的刚性强弱决定了会计处理方法的灵活性。过于刚性的会计准则可能会使其适用范围变得狭窄,从而失去其有效性;但会计处理方法的过于灵活往往会导致会计信息的失真和失信。根据笔者的观察,38项具体准则中,某些会计准则的刚性有所增强,如新存货准则规定发出存货的计价方法由原先规定的五种减少为三种。但也有些会计准则的刚性有所减弱,如新固定资产准则对折旧方法的选择比原先更为宽松,平均年限法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法均可以由企业根据“与固定资产有关的经济利益的预期实现方式合理选择”。

(3)中性特征有所体现。与原会计准则相比,新会计准则对资产和负债、收益与损失的确认与计量更好地体现了中性特征,在一定程度上改变了原会计准则中的“一边倒”现象。例如,新债务重组准则改变了原会计准则“以非现金资产清偿某项债务的,应将重组债务的账面价值与转让的非现金资产账面价值和相关税费之和的差额,确认为资本公积或当期损失”的不对等规定。

(4)可操作性不容乐观。可操作性是执行层面的质量特征,会计准则可以操作才是有用和有效的。总体上说,新会计准则的可操作性比原会计准则要逊色得多。特别是基本准则引入了可变现净值、现值、公允价值等计量属性,在金融工具确认和计量、投资性房地产、非货币性资产交换、债务重组等准则中要求使用公允价值,这大大削弱了相关准则的可操作性。因此,应当从改善会计准则的运用环境入手,增强会计准则的可操作性。

(5)有效性令人担忧。笔者认为,某些新会计准则没有从根本上解决有效性问题,最为突出的是非货币性资产交换准则。非货币性资产交换准则按照交换是否具有商业实质分别规定了不同的会计处理方法。该准则规定,对于具有商业实质并且换入资产或换出资产的公允价值能够可靠计量的情形,应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本(不考虑涉及补价的情形,下同),确认交易损益;而对不具有商业实质或者换入资产和换出资产的公允价值不能可靠计量的情形,应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,不确认交易损益。这样规定似乎是合理的,但实际上难以做到。理由很简单,因为任何一个会计人员都清楚,非货币性资产交换是可以变通为货币性资产交换的,即交换各方完全可以分别将他们的非货币性资产以货币性资产交换的方式出售给对方,相互收付的款项自然予以抵销。换句话说,只要交换双方愿意,非货币性资产交换价格是可以人为确定的,从而使所谓“换入”(形式上已经成为“购入”)资产的入账价值和交易损益可以完全不受非货币性资产交换会计准则的任何限制而随意确定。

三、转变观念,提高我国会计准则质量

1. 正视会计信息失真现象,改变治标不治本的习惯思维。目前,理论界和实务界对导致会计信息失真的原因剖析是比较肤浅的,即仅仅从经济主体本身或者从会计准则和会计制度本身去寻求动因,这是表面的或者次要的,而会计信息失真的一个根本原因是相关法规政策的“偏导”。就以上市公司盈利虚假问题来说,许多上市公司采取适用于自己的会计政策,以达到所谓盈余管理的目的,这是十分有害的行为。应当采取什么政策来制止这种行为呢?一些人总认为造成企业盈利虚假的主要原因是会计准则和会计制度本身存在着某些缺陷和漏洞,即准则和制度对会计事项的处理方法客观上能让企业做出虚假盈利,于是就认为准则和制度的某些条文不合理,需要修改。笔者认为,上市公司虚假盈利的根本原因之一是政府对上市公司经营业绩的评价方法片面强调盈利指标的核心地位,其中最具威慑力的是上市公司连续三年亏损成为

上市公司绩效评价体系及绩效提升路径浅探

姚正海

(徐州师范大学管理学院 江苏徐州 221009)

【摘要】 构建“以价值为导向”的上市公司绩效评价体系,有助于兼顾企业各方利益相关者的利益,实现公司价值的最大化。上市公司应通过加强公司发展过程中的财务战略规划、注重智力资本的开发与管理、优化公司价值链管理、形成持续的核心竞争力等路径来提升绩效水平。

【关键词】 公司价值 评价指标 绩效提升 路径

一、公司价值创造的驱动因素和绩效评价的基本特征

1. 影响公司价值的基本动因。阿尔弗洛德·拉帕波特1986年提出了公司价值的具体分析框架——拉巴波特价值评估模型,该模型包括:①宏观因素,它因行业而不同并影响公司价值。②五个操作因素,即销售增长率、现金利润、现金税、固定资产支出和营运资本支出。这些因素对价值形成发挥关键作用。③基于风险和资本结构的投资所要求的回报率(加权平均资本成本)。拉巴波特模型将公司未来的自由现金流量与未来的价值联系起来,使公司能看清影响价值创造的关键

动因,以便有针对性地采取控制与管理措施。

2. 价值视角下上市公司绩效评价的基本特征。基于价值创造的上市公司绩效评价的基本思想是将公司长期稳定发展摆在首位,强调在公司价值增长中平衡各方利益关系,实现公司价值最大化。其绩效评价的特征是:①体现公司价值的变化。公司的价值是其经营效率的综合体现,上市公司的绩效评价应反映其价值增值能力和抗风险能力,充分挖掘提高公司价值的各种因素,进一步指导和统一整个公司的行动。②贯彻“以人为本”的现代公司经营理念,加强公司各方面人员的交

退市的惟一实质性条件。在这样的政策导向下,上市公司必然会想方设法去实施盈余管理。因此,要从根本上解决盈利虚假问题,必须改变现有的一些不合理的政策和制度。

2. 修订相关政策法规,正确引导上市公司的会计行为。既然产生虚假会计信息的根本原因是相关法规、政策和制度的误导,那就应当修改其不合理的部分,特别要完善那些影响资本市场和上市公司行为的法规与政策。目前,主要完善有关上市公司首次公开发行股票和再融资的资格要求与条件,完善交易所的股票上市规则,同时要研究制定综合评价上市公司经营业绩的方法和指标体系。修订这些政策法规时,应转变陈旧观念,树立正确的指导思想;要淡化盈利指标(尤其是账面净利润)的主导作用,建立一套能够真正衡量上市公司经营业绩的评价指标体系。

3. 纠正会计准则在规范会计行为中的“一边倒”现象。“一边倒”是各个会计准则(包括国际会计准则)的一个弱点。我国会计准则在对资产、负债和收入、费用的确认和计量上过分强调谨慎性原则,似乎会计准则的意图就是希望企业甚至鼓励企业尽量少计盈利,这会导致在许多会计事项处理上对损益确认的不对等。如《企业会计准则第8号——资产减值》规定,资产的可收回金额低于其账面价值的,应当将资产的账面价值减记至可收回金额,减记的金额确认为资产减值损失,计入当期损益,同时计提相应的资产减值准备。该准则还规定,资产减值损失一经确认,在以后会计期间不得转回。这是

典型的“一边倒”现象,它显然有失会计信息的公允性。

4. 调整会计理论研究方向,重视会计准则研究。经济学和管理科学的不断发展使得各个学科之间的联系更加紧密,但是每一学科都有其自身的理论体系和发展规律,会计学科尤其如此。会计理论和实务具有很强的专业性,其研究领域和研究内容也有很明显的“专一性”。然而,近年来会计理论界的研究方向似乎出现了“偏离”的态势。高等院校、科研机构将研究重点放在会计学的某些边缘学科,极力推崇所谓的实证研究,将本来不着边际的学科领域牵强附会地拉进来,进行所谓的交叉学科研究。我们应当清醒地认识到,我国不能完全按照西方国家(主要是美国)的研究方向和研究方法去从事理论研究,因为国外的研究基础和研究环境与我国存在很大差异。会计准则应该是会计理论的核心内容,也应成为会计理论研究永恒的主题。从现阶段看,会计准则相关理论研究的内容相当丰富,会计理论工作者应当将主要精力转移到对会计基础理论的研究上来,致力于建设高质量的会计准则。

主要参考文献

1. 祝锡萍,王以荣.从我国会计准则有效性看准则制定中的观念转变.发现,2003;12
2. 祝锡萍,孙忠宝.我国上市公司再融资规模控制模式之探讨.数量经济技术经济研究,2002;7
3. 汪洋耀.会计准则的发展:透视、比较与展望.厦门:厦门大学出版社,2001