



# 会计信息透明度的六层次评价框架构建

对外经济贸易大学国际商学院 孔宁宁

**【摘要】** 本文提出了一个从会计信息使用者视角评估会计信息透明度的六层次评价框架,并阐述该框架制定对财务报表披露的影响。

**【关键词】** 会计信息透明度 概念框架 使用者视角

进入 21 世纪以来,随着世界范围内一系列会计丑闻的爆发,会计信息透明度问题引起了会计界的普遍关注。目前国内外学术界对会计信息透明度概念的研究,尚未形成明确、一致的看法。本文基于会计信息使用者视角构建会计信息透明度的评价框架,即以会计信息使用者如何利用会计信息以及哪些特征能够提高会计信息使用者的分析效率和效果作为出发点,概括会计信息透明度的理想层次,提出更加实际的信息披露需求(因为会计信息使用者的需求是决定会计信息质量特征的现实基础和客观标准)。

### (一)

为了解公司的经济实质,预测公司未来业绩,会计信息使用者往往需要执行以下基本程序:①了解公司所在行业的当前和未来预期经济状况;②了解公司在该行业中发挥战略作用的机会和风险以及未来取得成功的可能性;③判断公司财务报表的透明度并进行恰当计量和风险调整;④分析财务报表并对公司的当前盈利能力和风险状况做出判断;⑤预测公司的未来盈利能力和风险以便对公司及其证券进行估值。在最关键的第三个程序中,会计信息使用者必须确定财务报表能否为其提供了解公司经济实质所需的信息,以便继续执行其他基本分析程序。

右图列示了会计信息透明度的六层次评价框架。该图用层次模型概括出透明度的层次体系,最终提供有关公司经营业绩和财务状况的信息。在这个体系中,透明度层次越高,说明该层次透明度对会计信息使用者越重要。如果较高层次缺乏透明度,则所有较低层次的透明度将自动降低。

### (二)

第一层次透明度是交易和事项的透明度,涉及到财务报表是否包括了反映公司财务状况和经营成果的当期所有交易和事项。这是最重要的透明度层次,因为如果该层次信息严重不透明,则无论其他层次信息是否透明,都将对公司经营状况造成歪曲。只要财务报表中包含虚假交易和事项,或者存在交易和事项的错误分类和重大遗漏,都会导致模型中其他层次的信息不透明。通常情况下,会计信息使用者需要依靠独立审计师的审计意见和管理层陈述判断这一层次的透明度。然而,实证研究表明,对公司治理结构和管理层薪酬契约的披露可以提供有关透明度的额外证据。良好的公司治



理结构可以提高该层次的信息透明度,而各种管理层利益冲突的出现则可能与虚假会计信息相关。对关联方交易的披露以及管理层对财务报表中不正常金额和关系的解释说明,也有助于会计信息使用者考察公司会计信息透明度。

第二层次透明度是会计准则和方法的透明度,涉及到财务报表能否提供有关确认、计量交易和事项所用会计准则的信息。达到这一层次的透明度有助于会计信息使用者判断公司所用准则和方法是否具有可行性和可比性。即便外部审计师对公司所用会计准则表示满意,这种独立判断也非常有用。例如,审计师认为公司把长期租赁视同经营租赁处理与会计准则的要求相符,并不一定意味着这种处理方法反映了实质重于形式原则。会计信息使用者希望公司披露所用会计准则和方法的性质以及使用原因方面的信息,如果这一层次的信息不透明,会计信息使用者将很难确定特定会计准则的应用是否会影响交易和事项的正确反映。

第三层次透明度是管理层估计和判断的透明度,涉及到财务报表能否提供有关管理层在应用会计准则时所作估计和

# 刍探中小企业差别报告体系

湖南农业大学管理学院 王红 武汉大学经济管理学院 秦永和

**【摘要】** 差别报告就是根据企业的不同性质和使用者的不同要求对企业进行有差别的财务报告。差别报告有四种模式,我国可采用三层次的差别报告。

**【关键词】** 差别报告 主体 模式

## 一、科学界定差别报告主体

“差别报告主体”与“会计主体”是两个不完全相同的概念。具体分析如下:一方面“差别报告主体”应该是“会计主体”;另一方面,本文所指的“差别报告主体”是针对“统一报告主体”而言的,强调对于不同的会计主体可以根据其针对的不同会计目标而选用不同的会计标准进行会计报告。同样属于中小企业的会计主体在进行会计报告时,也可以有差别地对待。

1. 中小企业差别报告主体的界定。由于各国经济发展水平不同,会计主体背景有很大差别,在中小企业的划分标准上

判断的充分信息。在具体应用会计准则时,管理层往往需要对交易和事项所带来经济影响的金额、时间和不确定性做出估计和判断。因此,在所用会计准则和方法的透明度之后,必须紧跟管理层估计和判断的透明度。财务报表必须提供与管理层所作重大估计、基本假设相关的信息。例如,如果公司披露融资租赁的会计处理方法,则必须对所作估计予以说明,诸如确定最低租赁付款现值所用贴现率和预计残值等。与所作所有重要估计、判断以及所用假设和程序相关的信息,都有助于会计信息使用者对各种计量方法的应用是否反映经济实质做出判断。

第四层次透明度是经济实质的透明度,涉及到管理层所用会计准则和所作会计估计能否反映交易和事项的经济实质。根据管理层所用会计准则和所作会计估计计算出来的财务报表数据,能否公允反映公司当期经营成果以及当前和未来预期现金流量状况?公司确认收入、资产和负债时所采用的计量方法是否过于积极?管理层是否选择了平滑或操纵收益的计量方法?如果第二层次和第三层次对公司所用计量方法做出了高透明度的披露,会计信息使用者就可以分别评估各种计量方法是否反映了经济实质并做出恰当调整。会计信息使用者还可以把公司所用计量方法与同行业其他公司进行比较,并在需要时做出恰当调整。在一般情况下,公司对所选会计处理方法、所作会计估计以及它们对财务报表的预计影响等方面进行的披露,都有助于会计信息使用者对财务报表数据做出评估和调整。

第五层次透明度是预测的透明度,涉及到财务报表能否

存在较大差异。因此,关于中小企业差别报告主体的确定是一个充满争议的话题,至今没有一个统一的定义。联合国会计专家组织研讨后一致同意,不对其划分标准做出统一规定,而将这个标准交由各国会计准则制定机构来制定。目前,联合国会计专家组织对差别报告主体划分采用的标准是“是否公开发行证券或关系到公众利益”,将差别报告主体分为三类:第一类指那些公开发行证券或关系到公众利益的实体,以及银行和金融机构;第二类指那些不公开发行证券,或不必向公众提供财务报告的实体;第三类指那些业主从事管理工作,只有少数雇员,规模很小的经济实体。对于不同的差别报告主体

通过披露相关时间范围内公司会计方法和估计的变更、分类方法的重大调整以及它们对所报告金额的预期影响,反映数据的时间序列特征。披露收入、费用、利润以及相关现金流量的永久和临时组成内容,也有助于提高预测的透明度。达到这一层次的透明度不仅有助于会计信息使用者了解公司多期经营业绩,还可以为他们提供预测公司未来现金流量的金额、时间和不确定性的信息。

第六层次透明度是信息获取和整合的透明度,涉及到财务报表是否有助于会计信息使用者获取和整合信息。公司能否提供有利于会计信息使用者获取第一层次至第五层次透明度中所提到的信息,能否提供相关索引以有效引导会计信息使用者关注报表重大项目,能否提供相关项目的战略性披露以便会计信息使用者优化、整合信息?从理论上讲,这个透明度层次是最不重要的,因为它与计量或披露的实质无关。但是在实务中,如果这一层次透明度不高,不仅会增加会计信息使用者的信息收集成本,而且会增加会计信息使用者忽视重要信息的风险。这一层次的透明度要求财务报表易于使用和阅读,可以通过归集相关项目、编制汇总表、按照标题和时间进行合乎逻辑和前后一致的排序等方法实现。公司常常有意对一些关键问题做出模糊披露,会计信息使用者则常常因公司财务报表的披露不当而忽视其中的重要披露。

## 主要参考文献

- ①魏明海,刘峰,施鲲翔.论会计透明度.会计研究,2001;9
- ②葛家澍,陈少华.改进企业财务报告问题研究.北京:中国财政经济出版社,2002