



会计目标观下的会计信息质量特征内涵



武汉理工大学管理学院 费伦苏

【摘要】对会计信息质量特征的内涵,学术界尚存在一些争议。笔者从具体会计目标出发,对会计信息质量特征的内涵进行了探讨。

【关键词】会计信息 特征 会计目标 决策

一、传统的会计信息质量特征内涵

会计信息质量特征是评定会计信息有用程度的基本标准,是对会计工作的基本要求。目前对会计信息质量特征内涵的理解主要有以下两种观点:

1. 信息品质观下的会计信息质量特征内涵。美国财务会计准则委员会(FASB)在1980年5月发表的《会计信息质量特征》中指出,会计信息质量特征是指会计信息应具备的品质。国际会计准则委员会(IASC)认为,会计信息质量特征是指使财务报表提供的信息对信息使用者有用的那些性质。由于以上观点都是从信息品质的角度对会计信息质量特征下的定义,所以称之为信息品质观。

2. 决策有用观下的会计信息质量特征内涵。我国会计学者对会计信息质量特征的内涵所持的观点主要是从决策的角度予以阐述的。如著名会计学者阎达五认为,会计信息质量特征是指会计信息使用者由于决策需要而对企业提供提供的会计信息所提出的相应质量要求。陈国辉认为,会计信息质量特征就是指会计信息对决策有用的特征。由于他们都是从满足决策需要这个角度来对会计信息质量下定义的,所以称之为决策有用观。还有学者认为,会计信息质量特征是说明什么样的会计信息可以满足信息使用者的需求。但笔者认为,这样的定义太过宽泛,不利于对会计信息质量特征的本质进行把握。

二、会计目标观下的会计信息质量特征内涵

会计信息质量特征为会计信息本身所具有,但对其优劣的评判却受诸多因素的影响,如会计信息的加工与处理过程是否合法、合规;信息是否能够满足信息使用者的诸多具体需求(不只是决策);会计内外部环境对会计信息的影响等。因此,会计信息的质量特征是会计信息系统为达到具体会计目标而对所生成会计信息的要求与约束,会计信息质量特征的定义应与具体会计目标挂钩,即会计信息只有具备了一定的质量特征,才有利于具体会计目标的实现,会计信息质量应服从具体会计目标并以具体会计目标的实现为最终目的。会计信息是为其使用者服务的,会计的具体目标是满足投资者、债权人各方面了解企业财务状况、经营成果、现金流量的需要,满足企业加强内部经营管理的需要,符合国家宏观管理的要求以及反映企业的社会责任状况。由此可见,会计信

息能够起到满足不同信息使用者不同具体需要的作用。依据此观点,笔者认为,会计信息质量特征是指会计信息为满足具体会计目标的要求,其自身应具有的价值,可称之为会计目标观下的会计信息质量特征内涵。也就是说,会计信息质量必须具备能够满足具体会计目标要求的价值。这样定义的具体原因如下:

1. 会计信息质量特征体现会计目标的要求。会计信息质量特征与会计目标存在内在联系,会计目标是判断会计信息质量的基础,会计信息质量特征是连接会计目标与其他会计概念的桥梁。另外,会计目标还是财务会计概念框架的起点,将会计信息质量特征置于财务会计理论结构之中进行解释,可以从会计理论系统的逻辑结构、作用结构、性质结构等不同角度来理解会计信息质量特征的地位,这样推理更为严密,有利于防止片面、孤立地理解会计信息质量特征问题。

2. 以具体会计目标为逻辑起点,可以追根溯源,使会计信息质量要求更具针对性。会计信息质量特征是维护会计目标的,其质量标准或特征的具体确定与会计目标的实现有着紧密的联系。会计信息质量特征是联系会计目标与实现目标的手段,正是由于具体会计目标的存在,才要求会计信息应具有相应的质量特征,从而进一步提出了会计信息质量特征的内容。从这个意义上讲,会计信息质量特征应以实现具体会计目标为最终目的,这样才能体现会计信息的价值。换言之,如果会计信息质量特征与具体会计目标的要求不一致,则所提供的会计信息就难以实现其既定的目标,提供的会计信息也就失去了意义。相比之下,信息品质观的解释显得过于宽泛与抽象,缺乏针对性,在实践中的指导性不强。

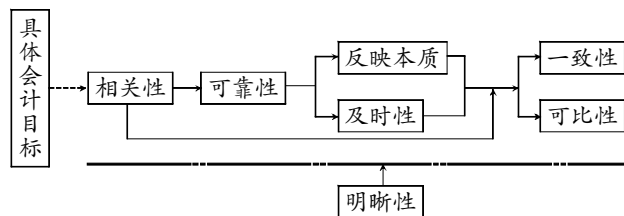
不同的会计信息使用者会有不同的需要,对会计信息的要求也不尽相同,如研究分析、决策参考、监督审计等。可见,决策有用观仅以“决策”作为会计信息提供的目的显得过于片面与狭隘,而从具体会计目标推导出的会计信息质量特征概念则可以较好地解决这个问题。笔者认为,会计目标观下的会计信息质量特征内涵不仅有利于对会计信息作用的理解,而且有利于对会计信息资源的规划与开发,并为会计信息流的控制与优化指明了方向与路径。

3. 以具体会计目标作为研究的逻辑起点符合当代会计的发展方向。随着知识经济的不断发展,会计信息使用者对会计

信息相关性与灵活性的要求日益提高。为顺应这一潮流,财务会计与管理会计将逐渐融为一体,而两者融合的主要原因是它们在最终目标上具有一致性。因此,以具体会计目标作为研究的逻辑起点有利于整个会计信息系统适应会计信息使用者不断变化的信息需求,有利于具体会计目标的实现,符合会计的本质要求与当代会计的发展方向。

三、会计目标观下会计信息质量特征体系的构建

目前,我国许多学者在对会计信息质量特征的研究过程中,忽视了对会计信息质量特征之间结构层次的研究,这就将会计信息质量特征与会计报表要素的确认、计量与记录的限制和修正原则(如重要性、谨慎性、实质重于形式等原则)混为一谈,会导致会计信息质量诸多特征之间的逻辑关系不明确、结构层次不清晰。鉴于此,笔者在对会计信息质量特征的研究过程中,借鉴了西方先进的会计理论,注重对各特征之间逻辑关系与结构层次的把握,将会计信息质量特征的内涵建立在具体会计目标基础之上,以具体会计目标的实现为最终目的而建立起多层次、有严密逻辑关系的会计信息质量特征体系。笔者对会计信息质量特征的研究思路如下图:



1.关于相关性的内涵。会计信息使用者的身份具有多样性,各自的价值取向也不相同,甚至可能相互冲突。会计信息应如何满足不同的需要?著名会计学家亨德里克森认为,相关性包括语义相关性、决策相关性和目标相关性。笔者认为,会计信息的提供应从具体会计目标出发满足具体会计目标的需要,即会计信息必须与具体会计目标相关,才具备相关性,因此目标相关性是评价相关性的最好标准,具体原因如下:一是由于可以理解的会计信息是否就一定能够达到具体会计目标值得怀疑,且语义相关性不如目标相关性重要;二是由于会计信息使用者的目标要比决策相关性宽泛,比较容易把握,适应性强。

2.关于我国会计信息最重要的质量特征。国外有学者认为,资本市场成为企业筹资的主要方式以后,相关性已经成为会计信息的主流,可靠性居其次。但从我国证券市场与资本市场会计信息失真现象频繁发生的事实来看,会计造假导致的会计信息失真——可靠性问题是我国会计信息质量的主要问题。因此这种“灵魂”地位决定了可靠性在会计信息质量特征中的核心地位。而且,当前我国会计信息使用者对相关性的要求并不是很高,我国出台的许多财务报告改进政策与措施主要以提高可靠性为主,这也从一定程度上说明可靠性是我国当前会计信息质量的主要特征。

虽然会计信息的可靠性是以历史成本原则为基础、面向过去的的质量要求,而相关性要求针对的是面向未来的具有前瞻性的信息,包括非财务信息、不确定信息,这使得可靠性与

相关性之间的冲突难以避免。但笔者认为,试图以牺牲会计信息的可靠性为代价来换取可靠性与相关性协调是不妥当的。在表内信息尚不能充分反映未来、相关性难以提高的情况下,提高会计信息的质量可以通过提高表外信息与表内信息的可靠性来实现,尤其是大力提高表外信息的可靠性具有重要意义。

3.关于可靠性的内涵。FASB认为,可靠性包括三方面的内容:一是真实性;二是可核性;三是中立性。IASC认为,可靠性的内涵是以真实地反映它意欲反映的情况为基础,同时又通过核实,向用户保证它具有这种反映情况的功能,并且指出可靠性包括五方面的内容:一是真实反映;二是实质重于形式;三是中立性;四是审慎性;五是完整性。我国有学者认为,可靠性应包括如实反映与可证实性或包括真实性、完整性与可验证性。可以看出,它们的共同点是会计信息所反映的情况必须能够经受得住各种验证和核实。

我们知道,只有如实反映事物本质与规律的信息才能经受得住各种验证与核实,从这个角度可以说明,无论对可靠性的内容如何表述,其突出的宗旨或核心都是确保会计信息能够如实核算与分析它所反映的现象或状况的实质。可见,可靠性的内涵是要求会计信息能够反映经济活动或事项的本质。这就要求会计信息的核算与披露必须客观、充分、可核。同时,会计信息的可靠性会随着时间的推移而降低,其使用价值也会随着时间的推移而逐渐变小。因此,披露的会计信息与其所反映的经济活动或事项的发生时点越接近,会计信息就越可靠,其使用价值就越大。

可见,反映本质与及时性共同决定着会计信息使用者利用相关信息进行决策的效果与效率。因此,可靠性应包括两个次要特征:一是要求会计信息能够反映经济活动或事项的本质;二是要求会计信息具有及时性。

4.关于会计信息的可比性。在会计信息满足相关性可靠性的前提下,为了便于有关会计信息的纵向比较与趋势分析(同一会计主体),会计信息的前后处理原则、方法与程序必须具有一致性。为了进行不同会计主体有关会计信息的横向比较与统计分析,会计信息的计量与报告口径必须具有可比性。因此,可比性与一致性弥补了相关性可靠性的不足。当然,上述特征都必须建立在会计信息明晰可读的基础之上。其他会计信息质量特征再好,如果意思不明确,模棱两可,不能为使用者准确理解,也就失去了它应有的价值。应该指出的是,一致性与可比性对于非财务信息同样重要。

综上所述,笔者认为会计信息质量的主要特征包括相关性、可靠性、一致性、可比性和明晰性;会计信息质量的次要特征包括反映本质与及时性。

主要参考文献

- ①汤云为,钱逢胜.会计理论.上海:上海财经大学出版社,1997
- ②国际会计准则委员会.国际会计准则2000.北京:中国财政经济出版社,2000
- ③阎达五.企业会计指南.北京:经济管理出版社,2001
- ④葛家澍,刘峰.会计理论——关于财务会计概念结构的研究.北京:中国财政经济出版社,2003