

论会计信息的基本质量特征——公正性



首都经济贸易大学会计学院 傅 磊(教授) 马元驹(博士)

会计信息质量特征是对会计信息应具有的质量标准所作的
的具体描述或要求,是对会计信息质量进行评判的最一般和
最基本的依据,它对会计信息为实现会计目标应具备的质量
做出了具体规定(葛家澍,2003)。

学术界很早就对会计信息质量特征进行了研究,目前对
会计信息质量特征的表述主要有:有用性、可靠性、真实性、
相关性、客观性、及时性、可比性、一致性、可理解性、公允性
和充分性。

然而,学术界并没有就会计信息质量的这些特征的重要
性达成共识,没有从会计学的理论层面将上述会计信息质量
特征排出先后顺序。于是,会计信息质量特征和会计原则一
样存在着矛盾。例如,可靠性和真实性之间、有用性和相关
性之间内容重叠;及时性和可靠性之间、客观性和相关性之
间存在冲突。因此,会计信息的质量特征体系还有待进一步

问题以及克服有关通货膨胀问题“力不从心”,不能使疲软
的美元升值。

2.理论的一致性问题。目前的行为财务理论都是根据其
想解释的现象而发展起来的,所以仅能适用于其想解释的现
象,对于其他一些价格异常的行为就无法得到一致性的结
论。由于缺乏一致性,目前的行为财务理论都是对有效市场
假说正确性的质疑,尚无理论能取代有效市场假说。

3.理论基础的滞后和滥用问题。行为财务的研究重点是
结合心理学的研究成果来研究财务问题,但多数的行为财
务研究者可能只是财务学和心理学中某一领域的专家,这
就会成为他们结合研究的障碍。心理学对人的认知和行为
特征研究的相对滞后也影响了行为财务的发展。行为财务
学家 Shefrin(2000)认为,很多理论对投资人行为模式的假
设并没有以心理学为基础,只是断章取义地将一些投资人行
为的片段组合成自己对投资人行为动机的假设,如此一来,
结论的合理性就遭到了质疑。这是目前行为财务学理论研
究所面临的最大问题。

4.理论的本土化问题。不同地域的人在心理上具有共性
和特性两个方面的特点。行为财务学研究了心理共性对财
务理论和实践的影响,但缺少对心理特性影响的研究。我国
证券市场发展时间还不长,投资者心理不够成熟,非理性的
现象非常严重,所以不能将已成熟的理论应用于我国实践。

三、行为财务理论的运用

1.行为财务理论提出了很多有价值的理论和研究方法。行
为财务突破了现代财务将经济从文化中分离出来、将市场从

完善。

一、公正性是会计信息质量的基本特征

人们在长期的会计实践中总结出了若干条会计信息质量
特征。其中,会计信息质量的基本特征是公正性。

会计公正也被称为会计中立,是指在确认和计量会计事
项时,应该尽可能地基于客观事实或数据进行;在选择会计方
法时,应该保持价值中立、不偏不倚,不带主观倾向;在记录
和报告经营成果时,应该毫不歪曲地做出真实和准确的报告
或陈述。美国会计原则委员会第4号报告对中立性原则曾做
出这样的解释,中立的财务会计信息趋向于满足信息使用者
的共同需要,与信息的特定使用者的特殊需要及推断无关。
只有不基于特定使用者的特殊需要而进行的推定和计量,才
能增进信息的相关性。财务会计信息的提供者,不应试图增
加信息对少数使用者的有用性而伤害到可能具有相反利害关

经济中分离出来、将企业从市场中分离出来、将财务功能从
企业中分离出来、将资本结构决策从财务功能中分离出来,并
最终归纳出脱离历史与制度背景的资本结构定理(如MM
定理)。行为财务理论已由纯技术性的商业语言科学过渡到
人文性、社会性的行为科学上,研究领域也从“物”转变到
“人”,它提出的理论和方法为今后财务理论的研究和应用
打下了基础。

2.行为财务理论对企业的经营管理有重大影响。行为财
务理论通过运用数学模型对行为过程进行量化,有助于进行
科学财务决策、开展规范化管理。行为财务理论还有助于完
善委托代理制,明确双方的责任、权利和义务,建立合理的公
司治理结构。作业成本计算、预算控制和差异分析等都可采
用行为科学中的相关理论和方法进行研究,用来预测经济前
景、参与决策、规划未来和评价企业的经济活动。

**3.行为财务理论研究的开展有助于优化财务行为,整顿
财务工作秩序。**行为财务理论可以用来分析人们各种行为
产生的原因,并可寻求提高人的积极性的有利条件,促进国家、
企业和个人三者行为的相互协调,不断完善激励机制,从而提
高财务经济行为效率。

**4.行为财务理论有助于人们深刻认识日益复杂的资本市
场。**将行为理论应用于资本市场的观察和研究中,可能会获得
更符合市场真实情况、更具有确切内涵的财务理论;可以认识
股票等证券的价格变化规律,为资本市场投资者的投资决策
提供参考依据。同时对防止内幕交易行为、维护资本市场
秩序、促进我国证券市场的发展有巨大作用。☐

系的其他使用者。

美国会计学家斯科特也曾就会计公正的问题指出:①会计程序必须公平地对待一切利益集团;②财务报告应保持真实和准确;③会计数据应当是公允、无偏见的。可见,所谓会计公正,就是要平等地对待每一位会计信息使用者,包括投资者、债权人、供应商、政府、企业管理者、企业员工等。

有的学者认为,公正是会计的一种道德标准。这是有一定道理的,但是会计公正并非仅停留在理论的层面上,更要体现在经济活动的具体处理上。例如,不能为了体现管理者的当前业绩而在选择固定资产的折旧方法时不采用加速折旧法;不能为了欺骗社会公众而隐瞒或虚构关联方交易;在信息披露方面,不向处于弱势的信息使用者(如企业员工、小股东)隐瞒情况等。将公正性作为最基本的会计信息质量特征绝不是会计理论工作者杜撰出来的,而是基于伦理学基础提出来的。

人类所生活的社会,其实就是一个经济合作体系或组织。人们之所以要结成社会合作体系或组织,是因为人们相信合作体系或组织能够为各方带来“合作剩余”,合作要比个人单干更有效率,收益更大。在价值多元的社会经济合作体系或组织里,人们必须具有一些共同的观念,才能保障人们对社会经济合作体系或组织的信任和服从。公正——公民应当享有被公平对待的权利,是首要的公共观念。公正地对待所有人,至少包括两个方面的含义:一是人人具有平等的身份,即公正对待原则;二是利益要公平分配,即公平分配原则。

在社会经济合作体系或组织中,会计是价值的评价者。会计价值的评价必然涉及“合作剩余”的分配,而对“合作剩余”的公平分配又是社会经济合作体系或组织正常运行和持续发展所必须坚持的基本原则。因此,会计信息在其形成和传递过程中就必须平等地对待社会经济合作体系或组织中的各成员。只有实现了会计信息的公平分配,社会经济合作体系或组织中的各成员之间的充分、有效合作才能持续,社会经济合作体系或组织才能生产出更多的“合作剩余”。可以说,会计的公正性是实现社会经济利益公平分配不可缺少的条件之一。

其实,会计一直没有放弃对公正的追求,它向社会展现的一直都是公正的形象,这可以从世界上很多会计职业团体的会徽图案——天平看出。会计信息质量基本特征中的客观性、公允性和真实性,都体现了会计对公正性的追求。正因为如此,“公正诚信为主,廉洁勤奋为归”才成为会计人员最基本的伦理规范。

从对会计信息各质量特征的比较来看,会计信息质量的基本特征应当是会计信息使用者普遍认可和一致同意的。不同的会计信息使用者对会计信息质量特征的认识和理解可能不同。例如,可能为了重视会计信息的相关性而忽视了可靠性,或者重视可靠性而忽视了相关性。但是会计信息质量的衡量标准中却不能没有公正性。也就是说,如果会计信息产生的过程和结果不公正,导致一部分人受益而另一部分人的利益受损,那么无论这种会计信息多么相关、可靠,它都是不道德的,也不会为会计信息使用者所普遍接受。

二、会计信息质量特征——公正性的选择及其证明

以下借用“无知之幕”和“最小最大原则”理论假设,对会计信息质量特征——公正性的选择作进一步的说明。

“无知之幕”是罗尔斯在其名著《正义论》中提出的一个理论假设。做出这一假设是基于这样的认识:任何人都不应当因其天赋或社会背景的缘故而受益;要使所选择的原则公平合理并被大家一致接受,就不允许把原则制定得仅适合于某个人的特殊爱好、兴趣或符合某个人的价值观。同时,“无知之幕”也意味着排除各种各样来自社会的偶然因素的影响,把各方都置于一种公平的环境中,每个人的地位平等,每个人都应该被作为道德人同等对待。

“最小最大原则”是指在原始状态下,具有理性的人在选择社会正义原则时总是以最低限度为基础寻求具有最大普遍性的正义原则。社会伦理原则(社会公正),只能是人们在公正社会中合理选择和理性决定的结果。

人们的博弈行为能够证明“无知之幕”和“最小最大原则”在制度或方案选择中的作用。在博弈中,由于充满着不确定性,理性的参与者往往采取保守稳健的决策原则,从最不利的情况出发,寻求最好的结果。例如,将1000元的财富在一个富人和一个穷人之间分配,且只有7:3、5:5、3:7三种分配方案。这三种分配方案的具体情况如下表所示:

分配方案选择表

项目	富人	穷人	财富总额
第一分配方案	700	300	1 000
第二分配方案	500	500	1 000
第三分配方案	300	700	1 000

如果选择方案的人明确地知道自己的身份,那么富人必然选择第一分配方案,穷人必然选择第三分配方案,这样在方案的选择上就无法达成“一致意见”。现在我们改变选择的前提,首先以“无知之幕”为前提,然后再进行选择。这时,选择方案的人不知道自己的身份,不知道自己是富人还是穷人,也不知道自己将要成为富人还是穷人。在“无知之幕”的前提下,人们会怎样选择方案呢?显而易见,尽量使自己在万一不幸成为穷人的情况下得到最好的结果,或者说从最不利的情况出发寻求最好的结果,成了人们的理性选择。也就是说,如果我们以“无知之幕”为前提并遵循“最小最大原则”进行方案选择,那么第二个分配方案将被认为是最佳的,因为选择者无论成为富人还是穷人,选择第二个分配方案都会相对有利。于是,人们便会就第二个分配方案达成“一致意见”。

在会计信息质量基本特征的选择上,如果也以“无知之幕”为前提,假定不知道自己属于哪一类会计信息使用者,为了防止自己万一不幸成为会计信息使用者中的“穷人”,根据“最小最大原则”理论假设,人们必定要选择公正性作为会计信息质量的基本特征,以求得在最不利的情况下得到最好的结果。

正是从会计信息具有“经济后果”的意义上考虑,我们应当将公正性作为会计信息质量的基本特征。只有这样,才能使会计服务不偏向某一特定的使用者,避免或尽量减少社会经济利益分配不公现象的产生。☐