



提高我国现行会计信息质量的路径分析

徐潇潇

(厦门大学 会计系, 福建 厦门 361005)

摘要:近年来,随着证监会加强对证券市场的监管和查处,公开披露的会计信息虚假案例不断见诸于各大媒体。上市公司、非上市公司都不同程度地存在会计信息失真的问题,所带来的危害是巨大的。本文认为,为了向信息使用者提供有用且可靠的财务会计信息,可以采取以下途径来提高我国会计信息质量:完善企业内部控制;加强企业外部监督;完善会计准则;改进现行财务报告模式;逐渐淡化四大假设;增强会计信息在各环境的协调性。

关键词:会计信息质量;提高路径

中图分类号:F23

文献标识码:A

文章编号:1004-0544(2007)10-0082-03

由于现代企业的两权分离,企业的所有者与公众,政府等利益相关者都要求获得反映企业经营状况的会计信息。早在利特尔顿的《会计理论结构》中就指出:正因为财务报告能够以通俗易懂的方式反映企业的大量经济活动,所以人们通过财务报表,就有可能了解企业经营活动的基本情况。但是随着现代企业的迅速发展,现有的财务会计信息质量并不能较好地适应需求者的要求,存在着粉饰财务报表,会计信息缺失等大量问题,不仅是相关性还是可靠性都无法达到较高层次的标准,面临着来自各方面的质疑。因此,会计信息的质量问题就成为了学术界热切关注并研究的问题。会计信息质量决定了会计信息能否满足社会各层次不同使用者的需要,以及能否发挥其应有的重要作用,直接关系到经济决策的成败,而质量低下的会计信息必然导致多方面的损失。本文拟对如何提高我国会计信息质量加以探讨。

一、完善企业内部控制制度

为了提高财务会计信息质量,需要完善我国企业的公司治理结构,造就真实的会计报表需求主体,这就要求强化企业的内部控制制度,具体来说:

1. 加强股东等财务信息需求者参与会计信息监管的动机和能力。在我国公司治理结构中,股权的过度集中和国有股权代理人缺位形成了内部人控制现象。企业应当完善国有大型公司法人治理结构,解决国有股权过于集中,“一股独大”侵犯中小股东利益的现象。这就要求企业出售部分国有股权,使几个互相制衡的大股东相互约束,建立完善的经营管理权的监控机制,才能确保企业管理者不做出粉饰财务报表的行为,提供客观公正的会计信息给广大信息使用者,并确保广大小股东与社会公众的共同利

益。

2. 设立监事会或者审计委员会。监事会是公司内部的专职监督机构,是出资人监督权的主体。企业应当完善国有出资人监督,建立对于经营管理权的再监控,对上市公司设立监事会或者审计委员会,对业务活动进行全面监督,保证公司的财务会计信息透明化,以此维护公司各个阶层的利益不受损害。要注意的是,为了充分发挥上述监督作用,必须保证监事会或者审计委员会的独立性,还要建立完善的运作程序,才能使其发挥出强大的监督作用。

3. 消除企业经营中“政治挂钩”的现象。促使“政企分离”,对企业实行股份制改造,使企业成为“纯粹”的企业,不再受政府的左右,而政府的主要职能则是宏观调控和规划,不再参与企业的生产经营,避免“官出数字”和“数字出官”的状况发生。

4. 改革现有的薪酬制度。为了避免以基本工资和年度奖金为传统的薪酬制度下企业管理人员的短期化行为,可以使经理人员从公司股东的长远利益出发实现公司价值最大化。但同样要避免经理持股过多而使股东监督机制失效。

二、加强企业外部监督

企业外部监督对于提高财务会计信息质量的作用是毋庸置疑的,只有从企业的内部和外部两方面着手,双管齐下,才能使企业财务会计信息质量得以保证。

1. 完善政府监督体制。政府应建立良好的社会评价和责任约束机制,利用相关政策法规对企业进行监督管理,使其按照既定的要求记录和披露财务信息。并且政府应当通过一定的监督机制和措施尽可能防止企业钻会计政策可选择性的空子,防止利用会计政策进行财务作假。



另外,政府监管人员应对其监管行为的后果承担责任,防止监管人员的公权私用。

2. 加强注册会计师审计。目前注册会计师审计是上市公司对外财务会计报告最重要的保证。而独立性是注册会计师审计的灵魂,加强注册会计师审计的独立性,提高执业人员的能力和素质,对于财务会计信息的可靠性有着至关重要的作用。会计管理当局应当加强对注册会计师行业的监管,既要继续发挥政府主管部门在注册会计师监管中的作用,又要进一步发挥注协在行业自律方面的作用,形成政府行政管理部门和行业协会双重管理的注册会计师管理模式。规范注册会计师行业的行为,使独立审计在会计监管体系中的地位不断提高,作用不断加大。

三、完善会计准则

在出现“安然事件”等一系列财务舞弊丑闻后,美国的以规则为导向的会计审计制度受到了置疑。美国会计学会刊物《会计瞭望》(Accounting Horizon)2003年第1期上刊登了三篇专门讨论会计准则制定导向的文章,其中《Evaluating Concepts-based Vs Rules-Based Approaches to Standards Setting》中指出,目前美国考虑以概念为基础的会计准则制定方式是美国目前应有限考虑的会计准则制定导向和方式,但作者同时不无忧虑地指出,美国转向以概念为基础的会计准则制定方式并非易事,一系列的问题还待解决;推行以概念为基础的会计准则,还有赖于企业管理当局、董事会、审计人员等的通力配合和精诚合作。作者也认为,无论是规则导向还是原则或概念导向的会计准则,都不是解决利益冲突的关键,准则的制定方式和监管问题应该分开进行考虑,会计准则的性质应该不受这些因素的影响。作者同时还对推行概念为基础的会计准则制定方式后会计界和注册会计师的职业判断表示了担心,认为若推行概念为基础的会计准则,FASB应该竭力为编制财务报告提供明确指导。

结合我国的现实情况,若贸然跟随美国改用以原则为导向为基础的会计准则指定模式,并不符合我国国情,反而很可能会弄巧成拙。实际上,原则导向与规则导向并不是截然对立的,原则导向本质上体现为规则导向的抽象化,而规则导向往往是原则导向具体化的结果。因此,制定会计准则应该充分考虑规则导向和原则导向会计准则的各自优缺点的基础上,根据各自经济环境的具体特点和财务会计人员总体水平,融合两者的优点,对可能出现的缺陷进行扬弃。具体到我国现状来说,规则导向的准则指定模式可操作性较强,可以避免对会计政策的滥用,可提供更为详细的信息以满足市场需求。但是,任何性质的会计准则总是要以一定形式的原则作为技术支持的,为了克服规则导向的种种弊端,也应该建立一个完善的、严密的、清晰的指导性概念框架,以摆脱我国准则因为零乱和不严密,出台时给人造成的“救火队”的印象。

四、改进现行财务报告模式

1. 提高财务会计报告的及时性。由于信息使用者的迫切要求和互联网技术的快速发展,财务会计报告最终会向实时报告的方向发展,从根本上解决现有财务报告及时性太差的问题。然而在此目标逐步实现之前,财务报告的周期和时限需要大大地缩减,中期财务报告和简化财务报告的重要性应予以增强。特别需要指出的是,在上市公司2004年一项制度创新中,出现了业绩快报的有关措施。所谓业绩快报是指上市公司在会计期间(年度)结束后,定期(年度)报告公告前初步披露年度业绩快报制度,规定凡是年报预约披露时间在2005年3月和4月的公司应当在2005年2月28日前披露年度业绩快报。这一举措也在一定程度上增强了财务会计报告的及时性。

2. 提供全面完整的财务信息和适当相关的非财务信息。由于历史成本法和现有财务会计概念框架的限制,导致人力资本、衍生金融工具、品牌、专利和非专利技术等企业核心竞争力资产无法在资产负债表内进行披露,但是这些都是与投资者进行决策密切相关的。财务会计报告信息应该在内容上进行拓展,结构上进行调整,不仅提供全面完整的财务信息,也要提供适当的非财务但与之相关的重要信息,由于技术和成本效益原则的限制而在目前不能完全准确确认和计量的信息也应该显著表明其预测性、风险性。需要注意的是,这并不是说所有相关的信息都应该在财务报表中进行披露,这无疑会造成财务会计报表信息的混乱,只有在符合重大性原则时,才应该提供给信息使用者以作出决策。

3. 向以公允价值为主,多种计量属性并用转变。目前,以公允价值作为替代历史成本法的计量属性已被会计学界普遍接受。但是,要用公允价值完全替代其他的计量属性,现在来说是无法实现的,但是对于一些特定的资产、负债可采用公允价值进行计量和报告,其他的财务报告项目则可以进行另外的披露,使不同的使用者分别加以分析运用。并且,在2003年12月修订的《国际会计准则第39号——金融工具:确认和计量》中已经明确规定:对于所有金融资产和金融负债在原则上均当以其公允价值进行初始计量;在后续计量中,对于按照公允价值并且公允价值的变动额应当计入损益的金融资产或者金融负债,可供出售的金融资产应当采用公允价值计算。

五、逐渐淡化四大假设

由于会计四大假设均受到不同程度的挑战,因此各个假设虽然在短时间内不可能被撼动,然而其适用范围与具体内容都需要做相应的调整以适应会计环境的变化,提高财务会计信息质量水平。

1. 会计主体假设。在目前知识经济环境下,随着信息革命的急剧发展,企业资产结构将会发生巨大的变化,出现与传统企业差别巨大的“虚拟企业”,会计主体的空间范围的界定也会越来越困难,实物资产将不再是企业最重要



的会计主体划分范围的依据, 而与企业价值息息相关的“人力资本”或者“智力资本”正在成为这种“虚拟企业的主要资产。虽然会计主体相对于传统发生了改变, 但其本质并无太大区别, 只是在内容和外延需要进行重新认识, 以适应市场经济瞬息万变的状况。

2. 持续经营和会计分期假设。企业在持续经营和会计分期假设下的期末财务状况和经营情况是具有“暂时性”和“近似性”的, 因此出现了网络化和实时报告系统, 但以目前国内的实际情况而言, 仍然需要对会计期间进行分期, 但分期的间隔期将大大缩减。对于中期财务会计报告、月报等作用将日益增强, 使信息使用者尽快了解到本会计期间的财务状况、经营成果和现金流量情况, 提高了信息披露的及时性和公平性。

3. 货币计量假设和币值稳定不变假设。虽然目前企业“智力资源”或者“商誉”等无法在财务会计报表中得到具体而准确的确认和计量, 但可以将某些部分先纳入财务会计报告体系, 如财务报表附注或其他财务报告, 使这些相关信息可以逐步在财务会计报表中获得反映, 以向资本市场传递相关的财务会计信息。而由于币值稳定不变假设的局限性, 历史成本最终将不再是货币计量的唯一会计计量属性, 公允价值迟早会与其并驾齐驱。正如美国注册会计师协会(AICPA)的一份研究报告明确提出的: 未来的计量模式应是一种混合的计量属性。

六、增强会计信息在各环境的协调性

1. 会计信息对于各会计使用者要求的协调。目前, 和谐社会的观念受到了人们的广泛关注, 对于企业来说, 应该竭尽全力为各利益相关者服务, 而不是仅为某个特定的利益相关者服务。以契约理论为基础的利益相关者理论认为, 企业是一个由股东、债权人、经理、雇员等众多利益相关者所签订的一系列契约的有机结合体, 每个利益相关者都向企业投入了一定的专用性的资源, 都是企业风险的承担者, 各自的利益都与企业的利益休戚相关。各利益相关者之间实际上是互相依存关系, 失去其中的任何一方, 其他各方的利益就得不到保障, 企业这个契约组织就会被破坏, 整个企业的经济目标也就难以实现。因此, 会计信息应该为所有利益相关者服务, 就必然需要一定的协调性作为基础。会计信息是应该保持其中立性的, 是应该坚持提供完全客观, 不带任何感情色彩的财务会计信息, 还是提供以各个信息者使用为目的的财务会计信息引起了广泛的争论。但是, 以“决策有用论”为目标的财务会计信息, 其相关性的要求使财务会计信息的提供一定要考虑到各个

使用者具体的要求, 纯粹客观反映的财务会计报表是不切实际, 也容易误入歧途, 使财务会计信息远离信息使用者的要求。但提供给各个财务会计使用者不同的财务会计信息, 又会陷入会计信息不可靠的泥沼。妥善的处理方法是将以各种方法确认和计量的会计项目均在会计报表中以适当的方式, 以符合重大性要求为基础进行反映, 并建立“彩色报告模式”, 以便于会计信息使用者根据自己的需要进行相关的确认和分析。

2. 会计信息在各个国家之间的协调。我国加入WTO, 这意味着所有市场主题都必须严格遵循国际通行的贸易规则, 整个市场经济的运行将形成一个比较公平的竞争环境, 投资者(包括外国投资者)也因此会对充分、透明和高质量的会计信息有更高的要求。而高质量财务会计信息的披露往往是和会计准则的要求密不可分的。WTO的规则要求消除贸易往来的非关税壁垒, 而各个国家如果固守本国会计准则对会计信息的要求, 不寻求一种国际间的协调的话, 势必会产生贸易往来的非关税壁垒。更重要的是, 国外公司向中国投资设厂、寻求在我国资本市场上市融资的情况将增多, 我国企业对外投资或在海外上市的情况也会频繁发生, 为了降低投资或融资的交易成本, 也必须进行会计准则的协调和统一。但是, 这并不是说我国就应该跟着国际会计准则亦步亦趋。我国的市场经济运行模式和其他国家有着较大的差异, 在我国建立高质量的会计信息披露与准则制定体系的过程中, 应该首先分析那些体系建设比较成熟的国家的经验, 进行比较, 批判地加以吸收和继承, 借鉴其中先进的、符合我国市场经济发展规律的部分。并且, 在我国的会计准则建设中, 一定要充分关注、顺应国际会计准则的趋同化潮流, 这样才能确保资本的跨国界正常流动, 为跨国公司对外贸易创造良好的投资环境。

参考文献:

- [1]刘国成, 张愈强.关于会计信息真实性的思考[J].财会月刊, 2005, (3).
- [2]刘端.会计政策的博弈论研究[M].成都:西南财经大学出版社, 2005.
- [3]葛家澍, 杜兴强.当代财务会计的发展趋势[J].财会通讯, 2003, (10).
- [4]谢诗芬.公允价值: 国际会计前沿问题研究[M].长沙:湖南人民出版社, 2004.
- [5]王松年.国际会计前沿[M].上海:上海财经大学出版社, 2001.

责任编辑 宋敬华