

合法会计信息失真的成因及其预防对策

徐 晔¹, 何 红²

(1. 复旦大学 经济学院, 上海 200433; 2. 复旦大学 管理学院, 上海 200433)

摘 要: 本文对合法会计信息失真的成因及预防对策进行了分析和评述。认为引起合法会计信息失真的主要原因在于会计理论与会计方法、会计准则制度以及会计环境。作者认为对于合法会计信息失真我们是积极进行治理和预防的。

关键词: 会计信息失真; 合法会计信息失真; 治理对策

中图分类号: F23 **文献标识码:** A **文章编号:** 1001-9952(2000)02-0044-06

会计信息失真是目前会计学界讨论的热点,但绝大多数学者都把会计信息失真的定义局限在会计作弊上,我们认为会计信息失真的范围应该比会计作弊更广泛,只要是与企业的实际情况不相符合的会计信息,就可以说是一种会计信息失真,它包括合法会计信息失真和非法会计信息失真。

一、引起合法会计信息失真的原因

(一) 会计理论与会计方法上的缺陷

1. 从会计学的属性来看。会计学的属性有理论属性和方法属性两方面。从会计学的理论属性看,它研究的对象是企业的经济活动,是一门社会科学,从会计学的方法属性看,它又是一门以严密的数学逻辑关系为计量原理的精算科学。

如果我们把会计学的理论属性和方法属性结合起来看,会发现两者的冲突和矛盾。会计核算中每个数据的计算都在严密的数学规则下进行,而某些支持数据的数字来源,却往往是经济学中的一些概念的货币化,经历了一系列估计和判断的过程,这就使得某些数据的产生不是依赖于客观世界的真实,而是来自于主观世界的意识和经验判断,使得会计信息所反映的结果有可能偏离实际情况,产生合法会计信息失真。

2. 从会计报告的目的来看。西方一些国家在对会计报告目标的研究过程中形成了两大学派,即“受托责任学派”和“决策有用学派”,这两个学派对会计信息的要求有显著的差别。“受托责任学派”首先强调会计信息的可靠性,而“决策有用学派”则首先强调相关性。从逻辑上来说,相关的信息应该是可靠的,但是相关性毕竟不等同于可靠性,两者往往互相冲突,为了加强相

收稿日期:1999-10-18

作者简介:徐晔(1972—),女,浙江平湖人,复旦大学经济学院讲师,硕士;

何红(1970—),女,四川自贡人,复旦大学管理学院博士生。

关性而改变会计方法时,可靠性可能会有所削弱。而且目前一些经济和会计都比较发达的国家,“决策有用学派”逐渐占上风,成为一种主流观点,对相关性的重视超过了可靠性,这就有可能出现为了强调相关性而牺牲可靠性的现象,合法会计信息失真的可能性因此加大。

3. 从会计确认基础的主观性来看。权责发生制是会计确认的基础,该理论虽然较好地解决了收入与费用的配比问题,但它同时也带来了负面影响,即在确认过程中加入了主观的方法。随着经济的发展,需要主观确认“量”的机会越来越多,比如无形资产价值的确认及摊销、金融资产、人力资源价值的确认等。所以,经济越发展,这种主观性确认导致会计信息失真的可能性也就越大。

会计确认除了要界定确认的量以外,还要界定确认的时间,即在什么时刻确认才能最恰当地反映经济业务对企业的影响。这种时间确认的界定也会产生合法会计信息失真。

4. 从会计计量理论来看。首先是计量单位问题。会计的四大基本假设之一就是货币计量假设,但货币计量本身具有局限性。一是这一假设是以币值稳定为前提条件,而一旦发生严重的通货膨胀,会计所描述的财务成果和经营业绩就会受到扭曲,不能反映企业真实情况,导致合法会计信息失真。二是财务报告中许多数据都是通过合计、汇总而来,是若干交易或事项的金额汇总、抵销所形成的。这种汇总抵销也不可避免地掩盖了某些矛盾与问题。三是当前有不少尚难以用货币计量,但却对决策有用的信息被排除在财务报表,甚至财务报告之外,如人力资源、知识产权等无形资产。其次是计量属性问题。目前最基本和常用的是历史成本计价法,而使用者的决策总是希望通过财务报告获得更多面向未来的信息,以历史成本为计量基础的传统财务报告信息已越来越不适应经济决策对信息的相关性的要求。

5. 从会计信息的稳健性原则和重要性原则基础看。会计信息是建立在稳健性原则基础上的,它有利于保证企业资产的完整性,增加企业营利能力。但它也有局限性:首先,会计信息的相关性和可靠性质量特征都要求会计信息符合企业实际的生产经营状况,采取稳健性原则确认和计量资产、负债、收入和费用,很可能导致会计信息偏离实际;其次,企业的目的在于最大限度增加企业的资金来源,采取稳健原则确认的计量常会使企业会计报表的信息偏于保守。

重要性原则允许企业对不重要项目可以例外处理或灵活处理,但对于哪些项目是重要的,哪些项目是不重要的,无论从质的方面或从量的方面都未能作出规定。这样,如果企业将重要的项目按不重要的项目处理,势必会影响企业财务状况与经营成果的公允表达,使对外公布的会计信息偏离企业的实际情况。

6. 从会计信息本身含有估计的因素来看。在会计核算中,企业总是力求准确性,但有些经济业务本身具有不可确定性,因而需要根据经验判断作出估计,另外,又存在许多不可确知和难以准确计量的因素,因此,会计确认和计量工作不得不借助于假定和估计的方法。这就使会计报表提供的信息常常具有近似的性质。因而,会计信息不可能绝对精确地与客观价值运动相符合。这也会加大合法会计信息失真产生的可能性。

(二) 会计准则以及会计制度自身的不完善性

1. 会计准则的制定过程具有很大的不确定因素。首先,取决于会计准则制定机构的人员组成是否具有广泛的代表性,如果代表性过窄,会计准则就可能出现偏向性;其次,取决于会计准则是否具有较长远的适用性和可行性;再次,就是会计准则定义、释义的准确性,如果一项会计准则的涵义可能有多种理解,甚至有歧义产生,必然产生实务操作的不确定性^①。以上这些会计准则制定的不确定因素,都会导致合法会计信息失真的产生。

2. 会计准则和会计制度本身的不完美。当前我国建立现代企业制度要求赋予企业充分的自主权,与之相适应的会计改革也要求给予企业较大的会计政策选择权。同时,随着企业经营方式的多样化,经营活动范围的扩大化,社会、法律和金融环境的日趋复杂化,同类会计事项的个性日益丰富,法定会计政策也趋向于为企业提供更广大的会计政策选择范围。会计方法选择的多样性也会加大合法会计信息失真产生的可能性。另外,由于国家法规、会计制度、会计准则都是由人来制定的,人们在制定这些法规、制度的过程中必然或多或少地掺杂进一些个人的主观判断,还由于人们认识水平的有限性和认识对象的复杂性,使得各种规范本身就不能完全符合客观实际,因而在这些法规、规范、准则的指导下所产生的会计信息就有可能偏离实际情况,造成合法会计信息失真。

3. 会计准则与制度中对于一些重要信息的披露没有作出规定或规定得不够恰当。这些重要信息主要有三方面:一是我国现有的会计准则对表外业务的披露规范很少或根本没有。但事实上它们对会计信息使用者的决策有着很大的影响力;二是对于有关无形资产,会计准则中也没有恰当合理的会计处理方法;三是对一些企业社会责任等非经济信息,现行会计准则与会计制度中没有要求对之加以反映。

4. 会计信息提供者与使用者利益的不完全一致性是导致通过选择会计政策引起合法会计信息失真的深层原因。会计反映的结果往往是利益分配方案的依据,会计报表所提供的数据指标有时是其使用人利害得失的关键,利益关系人会为了自身的利益利用一切可能的机会干预这一反映结果,当其中一方隐蔽地实施干预后,就会使其偏离原来的客观情况。会计信息提供者(如经理阶层)因占有信息优势和直接参与会计活动而最有条件实施干预,在追求本身利益最大化驱动下,总能作出使自己得益的选择。

5. 新旧法规以及各个法规之间存在着矛盾及不协调。在由计划经济向市场经济转轨时所导致的会计环境的频繁变动,使会计法规的建设明显滞后,而且现行会计法规中还残存着不少计划经济体制下的内容,不能适应市场经济发展的需要。如《会计法》中的内容有的落后于经济现实,有的缺乏可操作性。随着市场经济的发展,新的经济行为、新的经济业务、新的市场工具不断涌现,会计准则的缺位使得会计事项的确认、计量和报告带有很大的弹性。另外,各会计法规之间也存在着不协调,如基本会计准则与具体会计准则之间,具体会计准则与行业会计制度之间,会计准则与财务通则之间,会计准则与税收制度之间都存在不协调甚至矛盾、冲突的地方。这些都使合法会计信息失真产生的可能性加大。

(三)整个会计环境

1. 会计环境具有不确定性。我国过去长期实行高度集中的计划经济体制,处于这种环境下,会计以国家宏观管理为目标。改革开放以来,尤其是实行社会主义市场经济体制以来,会计环境发生了巨大变化,会计工作围绕企业经济效益,以向外提供有用的会计信息为基本职能。由于在经济体制转轨过程中,新的经济情况不断涌现,相关的制度法规尚未健全,使得会计对经济事项的处理产生不确定性。即使是一个较为稳定的社会经济环境,也有局部政策调整变化问题,因而或多或少会对会计信息质量产生影响。

2. 会计环境变化与会计方法变化的不同步性。会计环境变化的不确定性,必然导致会计核算难以准确地提供价值运动的信息。在社会主义市场经济条件下,价值运动环境是瞬息万变的,我国对会计核算的规定,原则上又是相对稳定的,所以当客观的会计环境变化后,会计方法却不能同步跟踪反映,这就必然会产生会计信息反映的误差和失真,市场越是不稳定,竞争越

是激烈,这种误差和失真度就越大。

3. 科技因素的影响。会计是经济发展到一定阶段的产物,并随着经济运动的需要而发展,为经济运行的发展服务。而经济的发展又离不开科学技术的发展。所以,科学技术的先进与发达及其在会计上的运用,会直接影响会计信息质量的差异。如会计信息在搜集整理、汇总加工、传输过程中,不仅依靠财务会计本身的有关资料,在很大程度上还依据统计和业务核算等资料,科技的发展直接影响着这些外部资料的精确性,从而影响着会计信息的质量。而我国的科学技术还不是特别发达,电子计算机运用到会计也只是刚刚开始,所以在会计工作中常常会遇到一些科学技术无法精确解决的问题,这自然会影响到会计信息的质量。

二、如何预防合法会计信息失真的产生

(一)从会计理论与会计方法的缺陷上考虑

1. 虽然说会计学的理论属性和方法属性的矛盾是无可避免的,但在进行估计和判断过程中,我们可以尽量克服太多的主观影响,在采集数据时尽量运用科学的技术方法,使所得到的数据比较精确。

2. 目前在一些经济和会计都比较发达的国家中,“决策有用派”逐渐占上风,如当前美国会计界就倾向于优先考虑相关性,在这样一种国际环境中,我们不应盲目认同,而应重视会计信息的可靠性。只有把会计信息的可靠性看作是财务会计的本质属性,是会计信息的灵魂,才能进一步提高会计信息的质量,减少会计信息失真产生的可能性。正如著名会计学家葛家澍指出的那样:我们决不反对相关性的重要性,会计信息应当具有相关性,但相关性要有可靠性来落实。相关的信息若不可靠,等于不相关。会计信息总是只能满足大多数使用者的一般的决策的需要,而不可能满足每个使用者具体的决策需要。强调相关性不能牺牲可靠性,不可靠的信息只能误导使用者,很难说它有什么决策有用性。在我国,目前会计信息失真的现象比较严重,我们更应强调会计信息的真实可靠。

3. 权责发生制会计确认基础本身有它的优点及存在的必要性。我们应努力做的是如何将规则制定得更具体和广泛。使得在现实经济业务中的各种应计项目或待摊费用等项目都能在法规中找到相应的处理方法,避免受主观意图的影响。另一方面,内部审计机构可以充分发挥其监督作用,特别留意企业会计人员是否有运用权责发生制达到粉饰经营业绩的做法。

4. 在一定的限度和范围之内修正历史成本原则,使不同项目采用不同的计价方法。由于物价变动,历史成本会计不能为信息使用者提供可靠的会计信息,而物价变动会计则可以弥补历史性会计信息这一不足,能充分反映物价上涨或下跌对会计数据的影响。采用物价变动会计方法可以反映企业各类资产的实际价值,各种产品的实际成本以及各会计期间的实际收益,避免历史成本会计产生虚增收益,为投资者、债权人和企业管理人员决策提供更为可靠的会计信息。在具体选用何种物价变动会计模式时,我们可以借鉴美、加、英、澳和南美等国家的先进经验,结合我国物价变动的实际情况,制定出适合我国实际国情的物价变动会计模式。

5. 科学合理地运用稳健性原则和重要性原则。稳健性原则实质在于要求会计人员在反映带有不确定性因素的经济业务时采取审慎的态度。但这必然使会计信息偏离实际情况,所以为了避免给信息使用者造成误导,也不能无所顾忌地应用稳健性原则,即使有必要运用,也应在财务报表附注中加以说明,并且以不致于引起会计信息使用者的误导为度。对于重要性原则,应在法规中详细规定界定重要性的量和度,并尽量考虑到各种不同情况,从而能做出比较详细

而具体的规定。当然,现实经济生活是非常复杂多变的,所以对于哪些项目是重要或不重要的规定也是一个从理论到实践,又从实践到理论的反复而长期的过程。

6. 确定具体的会计确认标准。到目前为止,我们只出台了八项具体会计准则,许多会计处理都还没有具体的准则作为依据,使得会计信息容易出现偏差。因此,我们应尽快出台具体的会计准则,建立完善的会计规范体系,使会计反映和监督有比较准确严格的判断标准,使会计信息不确定性和估计因素造成的损失降低到最低限度。

(二)从会计准则以及会计制度本身的不完美性角度考虑

1. 在制定会计法规、会计准则时,应尽量克服或减少其本身的不确定性。如制定机构的人员组成应选择具有广泛代表性的群体;最终确定的会计准则应对未来会计环境的变化有较科学和具有一定超前的分析和预测,使会计的发展具有较好的稳定性和持续性,避免未来环境不确定性对会计产生过多的影响;对于准则中的某些定义和释义要有精确的分析和解释,如果某一定义和释义可能会有多种理解,则应对各种可能的理解作一详细地阐述,表明各种理解的适用情况,这样就不会使准则的使用者造成误解。另外,对一些会计概念或会计核算方法选择的规定上,尽可能少用“也可”、“或者”等模糊性词语,尽量使同一内容的规定一致。

2. 法定会计政策和会计处理方法的可选择性是导致合法会计信息失真的重要因素,所以要减少合法会计信息失真产生的可能性,就不能忽视这一问题。但是现实的矛盾是:我国正在建立现代企业制度,要求给予企业较大的会计政策选择权。所以我们不能通过限制企业的选择权来解决这一问题。我们认为,会计政策的可选择性在目前情况下是不可缺少的。所以应通过内部审计或一定的监督机构来制止企业钻会计政策可选择性的空子。另外,对于同一行业相类似的不同企业,其会计政策的选择范围应有所限制。

3. 我国的会计准则和会计制度中的内容需要不断改善,尤其是对于一些实际中遇到的新问题,如对一些重要表外信息、无形资产及一些重要的非经济信息的披露。以前报表中没有或不突出这些信息也无伤大雅,但随着经济的发展,这些信息对决策者越来越重要,准则中必须对之作出明确的规定。当然也不能急于迈大步子,要求一下子制定十分完美的准则。我们认为目前可以先借鉴国外已有的对于这方面信息处理的规定,结合我国的实际情况制定出相应的规定,以后再根据实际应用的反馈信息作进一步的修订。

4. 如果企业的会计政策选择考虑了利益关系人各方面的利益问题,能够达到与利益协同完全一致,也就不会引起会计信息失真。所以会计政策选择下的合法会计信息失真,是信息提供者通过自身的努力完全可以避免和克服的。避免会计政策选择下的合法会计信息失真应该从两个环节着手。一个是会计准则、会计制度的制定环节,另一个是会计准则、会计制度下的会计政策选择环节。在制定环节,首先,应建立有多方利益关系人参加的会计准则、会计制度制定机构,其中既有学术界又有企业界,既有政府部门又有民间组织,既有审计机关又有会计职业团体,以便使会计准则、会计制度所确定的会计空间尽量与利益空间相吻合。制定出具有普遍认同的准则、制度,尽量消除对同一事项选择不同会计处理方法产生差异过大现象。其次,应遵循科学合理的制定程序,草案颁布应经过反复讨论,征求意见应扩大范围,审批条件应慎重严格。在选择环节,企业会计部门应尽量考虑各利益关系人的利益,以便使会计政策的选择符合利益协同的“一致”。

5. 首先应该修订和完善《会计法》,使之适应市场经济发展的需要。其次应建立和完善会计准则体系。在这个过程中,应结合我国国情,借鉴西方国家会计准则与国际会计准则的有关

表述,要注意会计法规之间的衔接一致,以免在推行时出现这样那样的问题。

(三)从整个会计环境的影响来考虑

1. 会计准则及会计制度的制定尽量适应会计环境的变化。尤其是要考虑到经济体制改革中的一些新情况,还应对未来会计环境的变化有较科学和具有一定超前的分析和预测。

2. 建立适合我国经济特点的物价变动会计。在保证传统的会计核算与核算资料基础上,根据我国目前的物价变动特点及对企业生产经营活动影响的程度,选择一些受价格影响较大的项目,如固定资产及其折旧额,依据重要成本理论的方法,进行必要的调整,并把调整的情况在现行会计报表中附加说明,为领导决策服务。

3. 依靠科技因素,加快经济发展。并能充分利用科学技术的进步为会计服务。如运用数学模型对会计对象进行定量分析,使会计信息更加精确。利用电子计算机进行会计核算,以提高数据采集的及时性和准确性。

由于合法会计信息失真的产生是基于一些客观因素之上,所以我们的预防对策也只能从提高准则、制度制订的完美性及改善外部会计环境着手,当然,这是一个长期的不断完善的过程。

注释:

①王华:《论会计信息失真》,《广东审计》,1997年第2期。

参考文献:

[1]陈志萍. 会计信息[M]. 上海:中国纺织大学出版社,1997.

[2]孟凡利,周经昌. 会计信息论[M]. 中国物价出版社.

[3]张忠诚. 试论影响会计信息质量的几个因素[J]. 上海会计,1997,(12).

[4]葛家澍. 当前财务会计几个问题[J]. 会计研究,1996,(1).

The Reasons of Legitimate Accounting Information Distortion and Countermeasures

XU Ye¹, HE Hong²

(1. School of Economics, Fudan University, Shanghai, China, 200433;

2. School of Management, Fudan University, Shanghai, China, 200433)

Abstract: The reasons of legitimate accounting information distortion and the countermeasures are discussed in this article. The main reasons that cause legitimate accounting information distortion are the defects of accounting background, accounting standard systems, and accounting environments. The authors think that we can take precaution and governance on the legitimate accounting information distortion actively.

Key words: accounting information distortion; legitimate accounting information distortion; countermeasures