



江西财经大学会计博士论丛

会计信息质量 研究

A Study on the Quality of
Accounting Information

刘 骏 著



中国财政经济出版社

江西财经大学会计博士论丛

会计信息质量研究

刘 骏 著

中国财政经济出版社

图书在版编目(CIP)数据

会计信息质量研究/刘骏著. —北京: 中国财政经济出版社,
2005.5

(江西财经大学会计博士论丛)

ISBN 7-5005-8173-4

I. 会… II. 刘… III. 会计检查 IV. F231.6

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 042435 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

三河欣欣印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

850 × 1168 毫米 32 开 8.375 印张 196 000 字

2005 年 6 月第 1 版 2005 年 6 月三河第 1 次印刷

印数: 1—1 000 定价: 16.00 元

ISBN 7-5005-8173-4/F·7145

(图书出现印装问题, 本社负责调换)



个人简介

刘骏，男，1963年6月生，江西省莲花县人，经济学（会计）博士，江西财经大学会计学院教授。1985年浙江工商大学财会专业毕业，同年分配至江西财经大学任教至今，1998年晋升副教授，2001年破格晋升教授；历任江西财经大学会计学院副院长、监察处副处长、审计处副处长等职。其间先后师从裘宗舜教授和秦荣生教授攻读硕士、博士学位。主要研究方向为财务会计概念结构和会计信息质量。任教以来，在《会计研究》、《经济日报》理论周刊等刊物公开发表学术论文70多篇；出版学术专著2部；主编教材6本；主持省部级课题6项。

摘 要

会计信息质量是困扰经济生活的历史性的、全球性的课题。关于其研究，最初主要集中在会计人员和会计学科本身；如今则扩大到会计人员以外的经理层、规则制定者等相关人士；也涉及到会计学科以外的经济学、哲学、法学、文化学以及行为科学等等。美国安然事件的发生引发了新一轮的对会计信息质量的关注和讨论。长期以来，见仁见智，成果颇丰。

通过相关文献的回顾，本书对已有成果做出如下评估：

首先，关于会计信息质量的研究缺乏系统、全面的研究成果。我认为，关于会计信息质量研究的全面、系统的研究成果至少应包括这样几个方面：一是会计信息质量标准。不明确质量标准，就难免在研究诸如会计信息失真等问题时被绝对真实与相对真实、程序理性与结果理性、相关重于可靠还是可靠重于相关等许多具体问题所困扰。从现有研究成果来看，会计信息失真问题的研究基本上是和质量标准研究分而论之。二是会计环境。这既包括外部环境，如政治环境、经济环境、文化环境等；也包括内部环境，如公司治理结构、企业文化等。三是会计系统运行的规范，如会计规则、会计制度等。四是会计系统的具体运行，即会计的确认、计量、记录和报告。五是会计系统运行的监督。

其次，分别从上述五个方面来看，它们都有研究的空白和有待深入的地方。就会计信息质量标准而言，受决策有用观的影

响,长期以来相关性在质量标准体系中占据统治地位,但从保护投资者利益出发,美国系列会计丑闻都提醒人们可靠性才是核心问题。这显然是一个有待探讨的问题。就会计环境问题而言,关于经济、法律环境论述较多,而政治特别是文化环境的研究却是甚少。关于会计运行规范对会计信息质量的影响也达成共识,但会计规范本身的质量也是受多种因素的制约。这些因素既有客观的,如知识的相对性和人的有限理性(吴联生,2003),也有主观的,如政治程序问题,主观因素的影响是巨大的,有待进一步深入研究,特别是在理论上,而不仅是形式上。会计系统的运行质量直接关系会计信息质量。这是备受关注的环节,从最初的对会计人员的关注到现今的对经理人员的特别关注,它始终都是研究会计信息的主题。它对会计信息的影响包括行为性失真和违规性失真(吴联生,2003)。目前研究的重点是违规性失真,其视角主要是公司治理。公司治理实质上是一种博弈,只要信息不对称存在,理性经济人就可能发生道德风险、逆向选择。因此,公司治理这种博弈会永远在动态中前行,永远值得关注。会计系统运行时,有时是有明确、具体的规范,有时则没有,或者是模糊的,如会计行为有的是靠道德约束,会计规则或制度有时是由经营者、会计人员自己制定的,这使得这个问题变得更为复杂。会计系统运行质量主要由独立、客观、公正的注册会计师进行监督,监督质量的优劣主要取决于注册会计师的独立性。独立性问题是审计理论界长期以来十分关注的课题。美国近年来的系列会计丑闻使人们将目光再次聚焦于此,特别是其中的非审计服务问题、注册会计师定期轮换制问题、会计师事务所回避制问题等。

通过以上关于会计信息质量研究文献的回顾和分析,我认为,研究会计信息质量可从两方面入手:其一是用一个系统的理

论框架来对会计信息质量作一全面研究；其二，由于会计信息质量涉及面甚广，就每一方面均作研究既无必要也无可能，主攻方向是没有研究和必须深入研究的内容。

在选择系统理论框架方面，通过大量文献检索，我选择了谢德仁教授（1997）提出的“公共合约观”。该理论认为，“理想的现代企业会计规则制定权的合约安排范式是：政府享有一般通用的会计规则制定权，经营者享有剩余的会计规则制定权，由独立、客观、公正的会计专家来监督经营者对一般通用会计规则的遵守和对剩余的会计规则的制定权的适当行使。”在公共合约观的架构下，本着“主攻方向为没有研究的问题及有待深入研究的问题”这样一个标准，对本书的研究内容作了如下安排。

第1章：衡量会计规则制定权合约安排系统产出的信息质量标准

本章在回顾会计准则制定权合约安排系统产出的信息质量标准的基础上，得到这样的启示：会计信息质量标准受会计目标的约束；会计信息质量标准始终不变的研究主题是相关性和可靠性。然后，本章以“启示”为导向，在分析、批评“决策有用观”和“受托责任观”的背景下提出了本文的会计目标观：“如实反映观”。以“如实反映观”为导向，本章重点分析研究了会计信息质量标准的相关性、可靠性、可理解性和可比性等。本文认为，在相关性和可靠性两大主要质量标准中，可靠性重于相关性，可靠性是质量标准体系中的首要标准，而相关性、可理解性以及可比性则是质量标准体系中的主要质量标准。在首要质量标准 and 主要质量标准的构成要素方面，本文也提出了自己的看法，例如，本文认为及时性（相对 FASB 而言）和重要性（相对 I-ASC 而言）均不应作为相关性的主要构件。最后，本文在以上分析的基础上，参照 FASB 和 IASC 的会计信息质量标准体系，

构建了新的,由首要质量标准、主要质量标准及其约束条件所组成的衡量会计信息质量的标准体系。

本章在以下方面进行了探索性的研究:(1)提出了“如实反映”的会计目标观;(2)以“如实反映”观为导向,提出了可靠性是统领所有会计信息质量标准的首要标准,并依此重构了会计信息质量标准体系;(3)认为会计信息不仅是企业会计系统输出的内容,更是现代企业会计规则制定权合约安排系统产出的信息。

第2章:会计规则的制定与会计信息质量

本章首先在回顾美国三轮系列会计丑闻(第一轮是1929年左右;第二轮是20世纪70年代;第三轮是安然等系列事件)的基础上,论述了会计规则对会计信息质量的重要影响,以说明在会计规则制定权合约安排三环节中规则制定环节的重要作用。

规则制定过程受多种因素的影响,本章主要论述会计规则制定过程中的“政治程序”对会计规则科学性的不利影响,以说明会计信息的规则性失真主要导源于会计规则制定过程的“政治程序化”。分析程序上,本章从评论“技术规范观”和“经济后果观”切入,说明导致会计规则制定过程“政治程序”化的原因是会计规则的经济后果效用;接着,以美国的公共政策为例说明了“政治程序”运作的基本内容;然后,从评论公共利益理论和利益集团理论两种管制理论出发,通过对FASB的构成和运作过程的分析来说明美国会计规则制定过程中的“政治程序”问题,同时通过对“SFAS115”和“投资贷项(ITC)”两个具体会计问题的分析来对美国会计规则的“政治程序”问题加以证实。为了使本文所论述问题具有更广泛的意义,本章还从国际会计准则委员会的改组过程和近期的立项内容来进一步说明会计规则的“政治程序”问题。

我国的会计规则制定主要是一种政府行为，而我们的政府是人民政府，它代表的是广大的人民的利益，因此，至少在目前可以说，会计规则制定过程中的政治程序问题还不明显。但是，我们也发现，国外会计规则制定过程中的政治程序问题在我国却有向会计规则执行过程延伸的趋势。这体现在地方政府、有关职能部门以及具有政府背景的经理人对通用会计规则的执行和剩余会计规则制定的影响。这是一种具有中国“特色”的政治程序问题，相关研究成果甚少，这也是本文在本章试图所作的探索性研究。

第3章：通用会计规则的执行和剩余会计规则的制定与会计信息质量（一）

本章主要研究公司治理结构对通用会计规则执行和剩余会计规则制定的影响。

公司治理是在两权分离的条件下，由于信息不对称，委托人为防受托人的道德风险、逆向选择而采取激励、制衡的制度安排。会计信息是激励和制衡得以实施的重要依据。但是，会计信息系统是在受托人的操控下运作的，受托人具有信息优势，出于自身利益的考虑，面对公司治理的制度安排，受托人难免会利用自身优势与委托人进行博弈。

公司治理的激励机制包括许多，如年薪制、期股制度、人力资源增值激励以及根据经理层的工作努力程度实行浮动式的奖励模式等等。所有的激励机制虽然方法不同，视角各异，但其目的均不外乎促使经理人员忠于企业，努力工作，实现股东财富的最大化，也就是说，激励的重心在过程。然而众所周知，过程是难以全程观察的，进而也无法据以激励。因此，激励机制的实施就迫使人们关注过程的结果，如盈利、股价等，因为这是双方均可观察到的内容。盈利是在经理层的操控下产生的，股价也在相当

程度上受盈利信息的影响。而现有的会计规则又给经理层调控会计政策留有较大的空间。例如,固定资产折旧的计提有平均折旧法,也有快速折旧法;发出存货计价有加权平均法、先进先出法,还有后进先出法等等。在某期其他因素既定的情况下,平均折旧法和快速折旧法会形成不同的折旧费,从而会有不同的盈利信息。因此,经理层出于对“激励利益”的偏好,他们有动机也有可能基于自身利益而调控会计信息。

公司治理中的制衡手段主要有:股东及其股东大会、董事会、公司控制权市场、员工持股计划、融资结构约束等等。制衡手段的实施的重要依据也是会计信息。从一定角度讲,制衡手段给经理人员以更大的压力,因为激励的主要目的是在保住位置的前提下如何做得更好的问题,而制衡手段则更多的对“位置”形成威胁,因此,公司治理的制衡手段给经理层操纵会计信息提供了更大刺激。本文并非对公司治理提出非议,而要说明的是,设计公司治理结构时,必须在防止虚假会计信息方面作出相应的制度安排。

总体而言,公司治理结构对通用会计规则的执行和剩余会计规则制定的影响并无二致,但本文考虑到剩余会计规则制定的研究几近空白,拟对此作些创新性探索,故在写作安排上将两个问题分而论之。本文对剩余会计规则的内涵、特点、不同规则制定导向对其影响,以及公司治理对剩余会计规则制定行为的影响均有所探索,并试图填补这一问题的空白。

第4章:通用会计规则的执行和剩余会计规则的制定与会计信息质量(二)

本章专门研究公司治理中的激励手段——经理人股票期权制度与会计信息质量的关系。

本文在论述经理人股票期权演进的基础上,从行为科学理

论, 股票价格的特性, 股票期权会计规范等视角分析了经理股票期权与会计信息质量的关系。研究结论是, 基于股票期权巨大的经济利益, 经理人股票期权对会计信息质量的影响是客观存在的。

第5章: 注册会计师监督与会计信息质量

本章主要研究独立性对注册会计师监督的影响。

本文所言之审计独立性乃现代企业会计规则制定权合约安排框架下之独立, 它包括实质上的独立和形式上的独立。影响审计独立性的因素可以分为: (1) 消极因素, 如直接财务利益、间接财务利益、与财务利益相关的情况、事务所资本结构、诉讼等; (2) 积极因素, 如信誉约束、协会约束、事务所组织形式和规模等等。

本文通过对委托代理理论、现代企业会计规则制定权合约安排理论以及国内外的会计舞弊案例分析, 说明了审计独立性的丧失是会计作假成功的一个极为重要的因素。

要提高审计的独立性就是要“扬”影响审计独立性积极因素之长, 避消极因素之短。但是, 许多因素对审计独立性的影响是利是弊尚不明确, 急需理论上给予回答, 否则必将贻误审计独立性和会计信息质量。其中, 美国安然等系列会计丑闻所引发的颇具争议的问题就是非审计服务问题和会计师事务所轮换问题。

从规范研究的成果来看, 关于非审计服务有两种截然相反的观点: (1) 认为非审计服务影响审计的独立性; (2) 认为不影响。

从实证研究成果来看, 关于非审计服务是否影响审计的独立性, 其成果可分为这样几个阶段: (1) 20 世纪 60—70 年代, 如 Felix Kaufman (1967); (2) 20 世纪 70 年代至 2000 年, 如迪安基诺 (1981); (3) 2000 年 SEC 新独立性规则出台所引发的实证

研究,如 Lawrence Abbott (2001); (4) 安然事件发生后的实证研究。纵观不同时期的实证研究,都未证明非审计服务影响审计的独立性。

从经合组织(OECD)主要国家的非审计服务政策来看,或全面放开,或全面禁止,或有放有禁。

本文从非审计服务的供求分析出发,认为非审计服务会使注册会计师与客户间形成财务利益关系,而财务利益关系必然影响审计独立性。不过,如果相应的制度安排得当,理论上非审计服务对独立性影响的可能性未必成为现实。基于此,也基于我国非审计服务的现状,我们政策上应鼓励非审计服务,并出台配套的防止其影响独立性的法规。只要配套措施得当,我国现阶段放开非审计服务对独立性和会计信息质量的影响是利大于弊。

本文从牵制理论、审计的形式独立和实质独立、文化的融合性、评价 GAO 的研究报告,以及中国的情况等视角对会计师事务所强制轮换与审计独立性的关系进行了系统分析。研究结论是,事务所强制轮换会提高审计的独立性。

第 6 章:公共合约观的基础性约束——文化与会计信息质量
文化通过对会计规则的制定、执行和监督来影响会计信息质量。

马克斯·韦伯的看法是对的:如果说我们能从经济发展史学到什么,那么文化会使局面几乎完全不一样(戴维·兰德斯,1998)。

本章首先以美国的情况为例分析了美国社会文化对会计规则的影响,主要论点有:(1)美国会计规则制定方法的规则导向与其社会文化的“普遍规则主义”密切相关;(2)美国会计规则制定过程中的政治程序实际上是美国政治文化在会计规则制定领域的具体体现;(3)美国社会文化中的实用主义导致了会计规则制

定的理论依据——财务会计概念框架的庸俗化。

接下来,本章分析了文化对经理层以及会计人员执行会计规则行为的影响。

经理层在执行会计规则过程中的行为偏差源自委托代理关系。加入了习惯(文化)的因素之后,便可以部分地解决委托人和代理人之间的“囚徒困境”问题。由于习惯因素的存在,个人有可能会遵守已经形成的习惯,因此,如果可以形成一个从对方角度(如委托人角度)出发的习惯,则可以走出囚徒困境。尽管现实生活中的博弈是重复的,这会使问题变得更为复杂,但这并不影响已形成习惯的稳定性。因此,良好的企业文化可以一定程度上缓解管理层因激励或制衡所引发的会计作假动机;反之,亦然。

本章还认为,会计人员在执行会计规则过程中难以发挥主观能动性的文化方面的主要原因(就我国的情况而言)有:(1)“臣服”文化;(2)惰性文化;(3)崇量文化;(4)崇和文化等。

最后,本章分析了文化对注册会计师行业的影响。本文认为“国际四大”(普华永道、德勤、毕马威和安永)的发家史就是其企业文化的培育史,文化在“四大”的成长中均具有不可替代的作用;美国注册会计师行业近年来出现了偏离诚信文化的迹象,这是导致新一轮系列会计丑闻的重要原因。同时,本文还指出,传统的社会主义监督文化主要缺陷之一,是自上而下的监督代替了平行制约的监督和自下而上的监督,这势必造成不少监督环节的空档和误区;主要缺陷之二是,监督权受制于执行权,专门的监督机构缺乏应有的地位和独立性,造成不少环节的“弱监”和“虚监”。传统社会主义监督文化的这些缺陷对我国注册会计师监督产生了极为不利的影响。

从文化视角探析其对会计信息质量的影响,是本文的尝试性

的探索研究, 由于相关成果几近空白, 因而研究内容极具挑战性。

第7章: 完善会计规则制定权合约安排, 提高会计信息质量

基于以上分析, 提出以下关于提高会计信息质量的几点思考:

1. 关于会计信息质量应转变一种观念。提供低质量的会计信息的人存在一种错误观念, 即他们可以从提供低质量的会计信息的行为中受益, 或曰人们不能从提供高质量的会计信息中获得好处。而事实情况是, 人们可以从提供高质量的会计信息的行为中受益, 这是关于会计信息的一种科学的观念。本文从现代企业的微观环境、国外学者提出的“四个公理”论证以上论点; 并指出, 转变观念必须走出一个认识上的误区: 市场并非那么有效, 从而可以低估、欺骗甚至玩弄资本市场。转变了观念经理层就会逐步放弃类似自欺欺人的做法, 如只愿接受最少限度的审计, 模糊表述负面消息、直接弄虚作假等。

2. 尽快构建一套高质量的会计规则。我国的会计规则就目前的情况看, 离规范高质量的会计信息的要求无论从量还是质的角度看都相距甚远, 为此必须: (1) 尽快构建有中国特色的财务会计概念结构; (2) 科学选择运用会计规则的制定方法; (3) 抓紧制定尚未出台的具体会计规则。

3. 完善公司治理结构“硬件”, 从制度上控制经理层的造假行为。这里包括两个主要方面的问题: 一是学习问题; 二是实践问题。学习问题是指, 公司治理方面我国企业主要是处于学习阶段, 学习、借鉴国外较为成熟的做法, 为此, 对公司治理必须有个科学分类: (1) 理论上和实际中都证明是无效或负作用很大的激励和制衡手段; (2) 实际中曾经在公司治理中发挥过很好作用的激励和制衡手段, 但随时间的推移其作用日渐变小, 甚至发生

反作用；(3) 被实践证明是行之有效的方法和措施。对于不同类别的激励和制衡手段应进行科学评估，正确选择使用。实践问题是指目前应加紧实施的问题，如降低非流通股的构成、充分发挥审计委员会的作用，适度发展机构投资者等。

4. 利用“软件”走出公司治理困境，减缓经理层作假动机。公司治理中，若只有“硬件”而没有“软件”因素的介入，委托代理关系必然走向囚徒困境。要走出委托代理的囚徒困境，可行的思考之一就是约束或降低经济人的理性化程度。而建设优秀企业文化则是达成这一目标的理想选择。

5. 加强注册会计师行业诚信建设。诚信是基本的为人之道，但它对注册会计师和会计信息质量都有更为重要的意义。注册会计师如果不讲诚信，这个行业存在的根基就会动摇。从分析注册会计师诚信缺失的原因出发，本文提出了加强我国注册会计师诚信建设的几点思考：(1) 从宏观层面来讲，要在明晰产权、保护产权等方面下功夫；(2) 提高违约、失信成本。

6. 加强注册会计师的审计独立性。加强注册会计师审计独立性就是要充分发挥影响审计独立性的积极因素，尽量控制影响审计独立性的消极因素。从我国目前的情况来看，主要应抓好这样两个问题：(1) 强化注册会计师民事法律责任的制度约束；(2) 应逐步取消有限责任的组织形式。

7. 建设优秀社会文化。文化建设是一项庞大的系统工程，涉及到社会生活的方方面面：(1) 加强思想道德建设；(2) 发展教育和科技；(3) 发展和繁荣社会科学；(4) 发展文学艺术；(5) 培养和发展文化市场；(6) 建设优秀质量文化。

目录

摘 要	(1)
第 1 章 衡量会计规则制定权合约安排系统产出的信息	
质量标准	(1)
1.1 文献回顾与启示	(1)
1.2 可靠性重于相关性,是规则制定权合约安排系统产出的首要质量标准	(7)
1.3 可理解性、可比性是会计规则制定权合约安排系统产出的主要质量标准	(17)
第 2 章 会计规则的制定与会计信息质量	(23)
2.1 会计规则与信息质量	(23)
2.2 会计信息规则性失真的重要成因:规则制定政治程序化	(30)
2.3 我国会计规则制定的政治程序化	(46)
第 3 章 通用会计规则执行和剩余会计规则制定与会计信息质量 (一)	(51)
3.1 公司治理结构与会计角色	(51)
3.2 公司治理结构与通用会计规则执行的一般性分析	(55)
3.3 公司治理与剩余会计规则制定权的行使	(74)

第4章 通用会计规则执行和剩余会计规则制定与会计信息质量 (二)	(83)
4.1 股票期权界说及其演进	(83)
4.2 从行为科学理论分析股票期权与会计信息质量的关系	(92)
4.3 从股票价格的特性看股票期权与会计信息质量的关系	(97)
4.4 从股票期权的会计规范看其与会计信息质量的关系	(98)
第5章 注册会计师监督与会计信息质量	(111)
5.1 审计的独立性及其影响因素	(111)
5.2 审计独立性与会计信息质量	(122)
5.3 非审计服务与会计信息质量：一个悬而未决的命题	(127)
5.4 会计师事务所轮换制问题	(145)
第6章 公共合约观的基础性约束——文化与会计信息质量	(163)
6.1 文化及其重要性	(163)
6.2 文化通过对会计规则制定、执行和监督的作用来影响信息质量	(167)
第7章 完善会计规则制定权合约安排，提高会计信息质量	(192)
7.1 应转变关于会计信息质量的观念	(193)
7.2 尽快构建一套高质量的会计规则	(202)
7.3 完善公司治理结构	(208)
7.4 强化注册会计师在规则制定权合约安排中的重要作用	(225)