

会计相关性相关研讨

张先治 ■

一、会计相关性与会计可靠性

在会计信息系统观下,会计的目标是提供决策有用信息,因此决策有用性是会计的最根本质量特征。为保证会计信息的决策有用性,会计相关性与可靠性缺一不可。所谓会计相关性是指会计提供的信息能满足不同决策者的决策需要;所谓会计可靠性是指会计提供的信息能真实反映财务状况与经营成果。目前人们在研究会计信息质量时过多强调会计信息的可靠性而忽视会计信息的相关性,这种现象产生的原因一方面是虚假会计信息泛滥所致,另一方面是将相关性看成既定的,而信息使用者只能是被动接受所致。其实,由于会计可靠性不仅受会计技术本身的影响,同时受社会道德、制度与体制、文化等各方面环境的影响,因此解决会计可靠性问题不仅仅是会计本身的问题。而会计相关性问题则主要是会计本身应研究的问题,是会计应该解决而且必须解决的问题。

会计相关性是会计学科研究的重点与关键;会计相关性是其他经济与管理学科研究的基础。研究会计相关性不仅有利于对会计学科本身的科学定位,而且有利于会计相关学科领域的完善与发展,更有利于会计学与其他学科领域的兼容与并进。然而,目前人们对会计相关性的理解还过于狭窄或简单,这既影响了会计本身的定位与发展,也影响了会计信息的应用及对其他领域的发展。

二、对外报告相关性与对内报告相关性

关于会计相关性,人们往往关注财务报告的相关性或对外报告的相关性,忽视管理会计报告的相关性或内部报告的相关性。财务会计与管理会计是会计的两大分支,无论是财务会计还是管理会计,其本质都是会计或会计信息系统。因此,会计相关性研究应包括管理会计的相关性或管理会计报告(内部报告)的相关性问题。

内部报告的目的是提供企业内部利益相关者决策的信息;对外报告的目的是提供企业外部利益相关者决策的信息。由于内部利益相关者特别是管理者与外部利益相关者特别是投资者是一种委托代理关系,管理者决策必须符合投资者的

利益,因此内部报告信息与对外报告信息必然具有极大的相关性,内部报告可靠性也是对外报告可靠性的基础。

同时,企业的主体地位和内部报告作为会计信息系统的本质特征决定了内部报告在会计报告体系中的主导地位。从会计信息使用角度讲,内部报告有广义和狭义之分。从狭义上来讲,内部报告仅仅是提供给内部经营管理者使用的报告,与其相对的是提供给外部信息使用者的外部报告;从广义上来讲,内部报告的信息包含了外部报告信息,外部报告的信息可以看作是企业内部报告体系的有机部分。因此,广义的内部报告信息不仅要满足内部经营管理者的需要,而且,管理者为了更好地履行受托责任,除了利用内部报告抓好经营管理之外,也必须关注投资者所关注的信息,即外部报告的信息。同时,内部报告比外部报告更全面顾及会计相关性的内部主体和外部主体,内部报告不仅要满足内部相关性,同时要考虑外部相关性,而外部报告只考虑外部相关性。

从会计作为一个信息系统的本质和提供决策有用性信息的目标出发,应该明确会计信息相关性是保障会计信息有使用性的重要方面;企业内部主体是会计相关性的一个不容忽视的主体。从这个意义而言,作为与企业内部主体相关的会计信息载体,内部报告是会计相关性的要求与必然结果,同时也是会计报告的重要组成部分,与外部报告(即财务报告)共同构成了会计报告的完整体系。

三、历史成本相关性与公允价值相关性

关于历史成本会计相关性与公允价值会计相关性,会计准则变革前人们往往关注历史成本的相关性,忽视公允价值的相关性;目前人们较多讨论公允价值的会计相关性问题。笔者认为,关于会计相关性的内涵可解释为:“会计相关性是指企业提供的会计信息应当与会计报告使用者的决策需要相关,有助于会计报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况作出评价或预测。”人们对公允价值的相关性确信无疑,认为与历史成本只反映交易已经发生的过去某个时点的企业经济状况相比,公允价值可更好地反映企业当前的经济状况,其相关性即可预测性和及时性都优于历史成本。

然而实践中及经验研究中对公允价值的相关性问题却经常出现不同的声音或结论。公允价值的会计相关性如何, 不仅是公允价值的内涵所决定, 更重要的是在公允价值会计确认、计量、记录和报告中如何保证其相关性, 或者如何真正体现出会计相关性的问题。只有保证对企业资产、负债等的公允价值进行的会计确认、会计计量、会计记录与会计报告是真正相关的, 公允价值的相关性才会优于历史成本, 否则失去客观的会计确认、计量、记录与报告, 公允价值并不一定具有好的会计相关性。

例如, 从目前上市公司披露的依据公允价值进行的资产减值准备调整、进行的企业价值重估等案例或事例中, 不难发现一些公司利用所谓公允价值进行盈余管理的情况。这种公允价值会计并不会使会计相关性更强, 相反会使会计相关性更差。因此, 为了实现会计信息的有用性目标, 历史成本与公允价值都有其相关性方面的价值。在研究与使用历史成本与公允价值时, 应明确各自的优点与缺点、各自的适用环境与条件。研究公允价值相关性 with 历史成本相关性的重点其实并不是从内涵比较谁更有预测性与及时性的问题, 而是应该研究从会计确认、计量、记录与报告各环节中, 如何保证其会计相关性的实现问题。

四、经营决策相关性与管理控制相关性

关于会计相关性, 人们往往关注与经营决策有用性的相关性, 忽视与会计信息其他有用性的相关性, 如忽视会计信息与管理控制的相关性问题。长期以来, 由于人们将决策有用性作为会计的主导目标, 因此, 人们在界定会计相关性时往往都以经营决策的相关性为标准。会计的目标只是决策有用性吗? 会计信息系统的作用仅限于经营决策有用吗? 实践中会计信息的用途还有哪些领域、发挥哪些职能作用呢? 企业的管理控制是否需要会计信息? 会计信息是否已经使用在企业管理控制之中呢?

其实会计信息的有用性远远超出经营决策的有用性, 因此, 会计的相关性并不仅仅是经营决策的相关性。如果将企业的经营决策与管理控制看成是企业发展的两个支柱, 那么会计信息相关性应同时满足二者的需求。无论是从企业内部控制规范的五要素之一——信息与沟通来看会计信息与企业控制的相关性, 还是从企业管理控制程序之一——会计报告与分析来看会计信息与企业控制的相关性, 会计相关性都与企业的管理与控制有密切关系。

因此, 会计相关性研究不仅要重视经营决策的会计相关性问题, 而且要重视管理控制的会计相关性问题。这就要求会计理论工作者和会计标准制定者要研究满足企业管理控制需要的会计理论、会计方法、会计报告等。例如, 从管理控制

程序看会计相关性, 我们要重视基于战略制定与实施的会计相关性, 基于控制目标及风险管理的会计相关性, 基于过程控制报告的会计相关性, 基于业绩评价的会计相关性, 基于管理者激励的会计相关性等等。

五、财务成果相关性与经济、社会影响相关性

关于会计信息相关性, 人们往往关注会计标准变化对财务成果的相关性, 忽视会计变革对经济发展及其相关影响的相关性。2007-2008年的金融危机引发了人们对会计影响范畴的重视与讨论, 也为会计理论工作者和标准制定者提出了新的研究课题, 即会计准则变化是否对金融危机产生了影响, 会计相关性的范畴到底有多广的问题。会计准则变化引起的会计信息变化不仅与财务成果的计量与报告相关, 而且与微观经济行为、宏观经济行为, 甚至更广泛的社会行为相关。

首先, 会计准则变化对企业行为影响的相关性。会计对企业行为的影响通过会计影响企业的管理行为, 并经由管理行为的作用, 进而影响企业的业务行为来实现。会计对企业管理行为的影响主要体现在会计对企业财务管理行为的影响上。会计信息是企业筹资、投资、分配、集团资本运作以及并购与多元化等财务管理活动的基础, 只有依据会计信息并辅以科学的决策手段, 管理人员才可能作出恰当的财务管理决策和采取相应的行动。同时, 会计还对企业其他管理行为, 如企业生产管理、技术管理、人力资源管理、设备管理、销售管理等也带来了重大的影响。比如在采用先进先出法核算存货价值时, 遇原材料价格下降的情况, 企业会加快生产周转, 努力缩短生产周期, 这是会计对生产管理行为的影响; 比如股票期权费用化将弱化股票期权对管理层的激励作用, 这是会计对企业劳动人事管理的影响, 等等, 会计对企业其他管理行为的影响不一而足。

其次, 会计相关性也体现在对宏观经济影响的相关性, 会计通过对资本市场的作用影响宏观经济。会计影响资本市场上的信息使用者, 资本市场上各微观经济体的决策都以会计信息为依据, 因此, 会计信息的相关性、可靠性等变化都将触及资本市场的稳定发展, 进而影响宏观经济运行。除资本市场外, 会计还可以通过其他路径影响经济发展。例如, 会计准则变化通过对技术研发、产品创新、高技术人才引进等创新行为的影响, 必然影响宏观经济的发展。

会计相关性还体现在对社会发展影响的相关性。社会发展是包含经济、人文、政治等一系列的社会存在的总体发展, 其中经济发展是社会发展的主要组成和物质基础。从这个角度看, 会计影响企业行为, 影响经济发展, 也必然影响社会发展。纵观世界会计发展史, 从单式簿记到复式簿记, 从会计惯

强制减排机制下排放资产和负债的会计确认和计量探析

赵鹏飞

对于企业来说,减排任务的加重必然带来环保成本的增加。如何有效核算和准确计量环保成本,成为会计界亟待研究和解决的问题。本文拟从强制性减排机制类型出发,对排放资产和负债的确认计量进行分析与探讨。

一、强制减排机制的类型

目前,国际上运行的强制减排机制总体上可归为两类:一是总量控制及交易机制,即环境管理者通过确定相应地域的环境质量目标及可容纳的污染物总量来确定向企业发放的排放总配额。期初,政府或监管者对参与减排企业发放一定量的免费配额,在年度结束前参与企业需上交与其排放量等量的配额。如果期末免费发放的配额有结余或不足,则结余部分可出售获益或递延下年度使用,不足部分可在市场上购买补足或交纳超额罚金。二是基准及信用交易机制,指监管者在期初为参与减排企业设定一个排放基准,当年末实际排放量低于基准时,差额部分可出售获益或递延下年度使用;高于基准时,不足部分需市场上认购或交纳超额罚金。

上述两种机制的主要区别在于:总量控制及交易机制下,期初即获得排放配额并可在市场上交易,而基准及信用交易机制下则需在期末确认结余时获得额外排放信用配额后才能进入市场交易,交易时间较短。共同点是参与企业的经济利益与减排紧紧联系在一起。从会计角度而言,则产生了企业因参与减排计划获得排放配额或基准信用与承担义务事项的处理问题,即潜在的排放资产、排放负债及相关问题。

例到会计准则,每一次的会计进步都更好地促进了经济发展,并进而带来了社会的稳定与和谐。会计对社会发展的其他方面,如生态、教育、科技、文化等也都存在重大影响,虽然该方面的讨论尚不多见,但会计确实以其特有的方式默默地影响着我们的社会生活。比如绿色会计概念对生态环境的保护作用;关于研究与开发费用的会计规定可能促进创新理念和

二、排放资产和负债的确认及减排结算

(一) 排放资产的确认

国际会计界普遍认为,基于总量控制及交易机制下的排放配额是一种资源,可以用于抵偿负债义务,或在市场上转让获取经济利益,且由过去交易或事项引起并为排放主体所拥有或控制。显然,它符合国际会计准则理事会(IASB)与美国财务会计准则委员会(FASB)概念框架及我国基本会计准则对资产的定义。而排放交易市场的存在使其拥有了良好的可计量性,符合资产确认的条件,因而,排放配额应确认为一项资产。对于基准及信用交易机制的排放基准,除了无法日常交易外,有着与排放配额相同的特点,可参照排放配额处理,本文主要以排放配额为对象进行论述。

对于排放配额应确认为资产这一观点理论界少有争议,但在应确认为何种类型资产方面有许多不同的看法。一种观点认为应将排放配额确认为无形资产。FASB与IASB认为,由于不具备实物形态,排放配额应确认为无形资产,而IASB在2004年12月发布的国际财务报告解释委员会的《排放权解释报告》(IFR IC3)中也明确表示,排放主体从政府处获得的免费配额应当确认为无形资产入账。另一种观点认为应将排放配额确认为存货。美国联邦能源监管委员会(FERC)就要求其监管的排放主体将无偿分配的配额确认为存货;在贯彻一致性原则下,美国证监会(SEC)也认为,参与减排企业可将配额确认为无形资产或存货。对于这一观点,支持者认为,排放量消耗配额,排放与生产密切相关,配额实质上是一种生

行为以及由此引发科技进步等,都是会计给社会发展带来的影响。■

(本文为教育部人文社科规划基金<项目编号:13YJA790151>的阶段成果)

(作者单位:东北财经大学会计学院)

责任编辑 武献杰