

(九)规范科教收支余、坏账准备,计提医疗风险基金。

(十)完善财务报告体系。改进资产负债表、收入费用总表的项目及其排列方式;新增现金流量表、财政补助收支情况表及报表附注;要求作为财务情况说明附表报送成本报表。新制度规定的成本报表体系构成有:医院各科室直接成本表、医院临床服务类科室全成本表、医院临床服务类科室全成本构成分析表。

(十一)引入注册会计师审计制度。新制度引入注册会计师审计制度,医院对外提供的年度财务报告应按有关规定经过注册会计师审计,出具相应的审计报告,经过第三方

审计的财务报告更能反映公立医院真实的财务状况和业务开展成果。

可以看出,新出台的医院新会计制度对当前医院会计和财务工作存在的问题进行了深入的改革与分析,是会计界的又一重大进步,该制度顺应了医院规范化、信息化管理的现实需要,对会计人员的业务水平、财务管理软件等硬件设施提出更高要求。该制度的全面实施势必推动医院会计工作的规范化、科学化,从而达到既能真实、完整地提供会计信息,又能为医院的长远发展提供服务的目标。

(全国预算与会计研究会供稿 胡定荣执笔)

学术文选

论合并财务报表的合并范围界定 ——基于我国上市公司样本的统计分析

杨 绮

一、引言

2011年5月12日,国际会计准则理事会(IASB)正式发布《国际财务报告准则第10号——合并财务报表》(以下简称“IFRS 10”),提供了适用于各类型主体合并的“单一控制模型”,从而完成了对于合并财务报表准则的整体改进。自从我国财政部2006年发布《企业会计准则第33号——合并财务报表》(以下简称“CAS 33”)之后,我国上市公司从2007年年报开始一直使用CAS 33作为合并财务报表编制的依据。比较CAS 33和IFRS 10可知,二者在合并程序、会计政策统一、计量、报告日统一、少数股权、少数股权所持股份的变化、控制权的丧失等方面并无二致,其主要差异是在于对合并范围界定标准的规范。正如储一昀等(2004)所指出,明确合并范围是编制合并会计报表的前提,合并范围的准确与否直接影响着合并报表提供信息的完整性、准确性和有用性。针对我国合并财务报表合并范围界定的现有文献,主要有准则研究和实务研究之分。

在准则研究方面,相关文献主要围绕着CAS 33界定合并范围的具体标准展开理论探讨:(1)关于控制的定义,刘凤霞和常大磊(2008)认为CAS 33中控制的概念与IAS 27基本一致。(2)关于控制的质量标准,刘新仕(2010)指出,FASB特别提到了“拥有较大的少数表决权”的控制,而CAS 33和IAS 27却没有此项规定,缺乏对实质性控制的表述。(3)关于不纳入合并范围的子公司,尹淑红(2008)、贾纬璇(2007)等针对暂时性控制、非营利组织、委托经营、承包经营等特殊性质的被投资单位是否应纳入合并范围展开

具有争议性的探讨。(4)关于潜在表决权,吴垠(2008)认为,在应用CAS 33时应考虑潜在表决权是否可在当期实施的相关合同条款或实施期限的问题,限制其变化的随意性。(5)关于特殊目的主体合并,储一昀等(2004)指出对特殊目的主体合并的规范应更多借鉴FASB的“主要受益方”原则。显然,上述文献更多侧重于纯理论探讨,未能结合我国上市公司确定合并范围的实务现状展开分析,且并未涉及对CAS 33与IFRS 10的差异及其趋同的研究。

在实务研究方面,相关文献主要关注合并范围的变更。陈政文(2003)通过典型案例分析我国上市公司应用合并范围变动进行盈余管理的现状和对策。顾晓安和王国兴(2005)在沪深股市中抽取了80家上市公司,以其2001~2003年年报为样本,探讨合并范围变动的手段和影响。曹德芳和王涛(2007)抽取了沪市274家上市公司,以其2003~2005年年报为样本,分析合并范围变更的手段、动机及其利润操纵。胡可果(2009)结合CAS 33的规定对某上市公司变更合并财务报表合并范围的案例进行分析并提出对策。冯梅笑(2010)对2007~2008年河南省上市公司的报表进行分析,探讨由于执行CAS 33而引起纳入合并报表范围的子公司的变化。因此,上述文献针对的是我国上市公司合并财务报表合并范围变动的频率、手段及其对盈利的影响,而并未具体分析CAS 33界定合并范围的各具体标准在我国上市公司的实际应用现状和主要存在问题。

我国财政部在2010年《中国企业会计准则与国际财务报告准则持续趋同路线图》中已经提出了我国准则与IFRS的趋同愿景,那么CAS 33与IFRS 10的趋同应当采用什么样的趋同路径?本文试图克服现有文献的缺陷,从分析CAS 33与IFRS 10尚存差异入手,结合我国上市公司目前应用CAS 33各具体标准界定合并范围的统计数据,来探讨CAS 33与IFRS 10二者的趋同问题。

二、CAS 33 与 IFRS 10 现存差异的理论分析

(一) 控制定义的现存差异。

“控制是合并财务报告理论体系的概念依据(最本源的概念)。”(《合并会计报表问题研究》课题组, 2001)。CAS 33 将控制定义为“一个企业能够决定另一个企业的财务和经营政策, 并能据以从另一个企业的经营活动中获取利益的权力”。IFRS 10 则将控制定义为“当投资者被暴露于、或是有权利通过它对被投资者的涉入而获得可变的回报, 并且有能力通过运用它对被投资者的权力来影响那些回报时, 投资者就控制了被投资者”。显然, IFRS 10 强调的是具有清晰逻辑性的控制三要素: 一是权力要素。“权力”被定义为“投资者现有的权利, 该权利能赋予其操控被投资者相关业务的当前能力”, 其中的“相关业务”被定义为“被投资者那些会显著影响其回报的业务”。二是回报要素。三是权力和回报关联性要素。因此, 二者在控制定义上的主要差异在于:

首先, 对“权力”的诠释含义不同。CAS 33 将权力诠释为“能够决定另一个企业的财务和经营政策”, IFRS 10 则将之界定为“拥有操控被投资者相关业务的现有权利”。虽然这两种界定在多数情况下可等量视之, 但是当被投资者为特殊目的主体时则并非如此。特殊目的主体是为了实现执行租赁合同、研发、资产证券化等目标而设立, 其行动具有“自动导航”特色, 因此其业务实质上并非通过表决权来操控, 即没有一方对其财务和经营决策具有决策能力。此时, 投资者获得控制权的途径, 只可能是获得与被投资者特定业务相关的决策权利, 而不可能是完全决定被投资者的财务和经营政策。因此, CAS 33 对权力的解释不适用于特殊目的主体, 而 IFRS 10 对权力的解释则将控制权的判断拓展于特殊目的主体。

其次, “利益”与“回报”的术语不同。CAS 33 采用的是“利益”概念, 而 IFRS 10 使用的是“回报”概念。一方面, CAS 33 的“利益”并不强调可变性特征; 而 IFRS 10 的“回报”具有可变性, 即随被投资者的业绩变化而变化, 它可以是正的、负的、或是有正有负。另一方面, 与 CAS 33 不同, IFRS 10 强调“回报”除了包括传统意义的股利、投资价值变化等直接回报外, 还包括如协同效应等的间接回报。因此 IFRS 10 的“回报”比 CAS 33 的“利益”具有更广泛的内涵。

最后, 权力和回报关联性的强调与否。CAS 33 的控制定义并未强调权力和利益之间的关联性, 也未进一步对委托代理关系下如何判断控制权进行规范。而在 IFRS 10 中, “权利和回报的关联性”被视为控制权判断的三要素之一, 也为委托代理关系下控制权的判断奠定了理论基础。

(二) 未持有多数表决权时的控制权判断的现存差异。

“权力”概念有“能力观”和“法律或合同权利观”之分。在能力观下, 只要投资者拥有操控被投资者业务的“当前能力”, 就被视为拥有权力。这种“当前能力”可能源自于表决权、潜在表决权、合同赋予权力等, 它不要求投资者有行使的主动性或是持续性。而在法律或合同权利观下, 投资者只有在拥有不容置疑的法律或合同权利以操控被投资者业务时, 才被视为拥有权力。

CAS 33 对投资者未持有被投资单位半数以上表决权却可视为控制设定了四条标准:“(1) 通过与被投资单位其他投资者之间的协议, 拥有被投资者半数以上的表决权; (2) 根据公司章程或协议, 有权决定被投资单位的财务和经营政策; (3) 有权任免被投资单位的董事会或类似机构的多数成员; (4) 在被投资单位的董事会或类似机构占多数表决权”。只要满足其一即为控制。从上述四个条件看, CAS 33 更侧重于法律或合同权利观, 需要较少职业判断, 但由于不涉及股权分散等情况下控制权判断的规范而容易忽略实质性控制的存在。

IFRS 10 对于投资者未持有被投资者半数以上表决权也可以拥有权力则例举了:“(1) 投资者和其他表决权持有人之间的合同安排; (2) 源自于其他合同安排的权利; (3) 投资者的表决权; (4) 潜在表决权; (5) 上述的综合。”其中第(3)点是指对于拥有少于半数表决权的投资者, 如果拥有单方面操控相关业务的实际能力, 那么就拥有足以赋予其权力的权利。具体判断时, 如果当投资者拥有比其他各方明显更多的表决权, 并且其他各方持有的股权是非常分散的, 那么投资者的表决权足以赋予其控制权。显然, 第(3)点主要针对的是股权分散大环境下的实质性控制权的判断, 此时并非考虑因法律或合同权利而赋予的控制权, 充分体现了能力观。虽然能力观更适用于实质性控制权的判断, 但是需要较多的职业判断。此外, IFRS 10 采用例举而非设定标准的方式, 说明其认可还存在其他构成控制的情况, 从而避免了挂一漏万。

(三) 存在委托代理关系时的控制权判断的现存差异。

CAS 33 并没有提供如何确定是否为委托代理关系及其相应的控制权判断的详细指南, 因此在针对委托他人经营或承包或是受托他人经营或承包的情况下如何判断控制权方面存有理论争议。

IFRS 10 基于控制定义的权力和回报关联要素规范了委托代理关系下的控制权判断。其核心主旨是如果存在委托代理关系, 代理人虽有权利但是实际上未获得与权力相关的可变回报, 那么就不能控制该主体; 相应地, 授予决策权的委托人才是实施实质性控制的真正控制方。至于如何判定委托代理关系的存在, IFRS 10 要求综合考虑“决策者对被投资者的决策权力范围(如自由决断力)、其他主体持有的权利(如免职权利)、决策者按照报酬合同有权获得的报酬(如报酬与其所提供服务的相称性)、决策者从它在被投资者中持有的其他权益中获得的“可变回报”等要素。

(四) 存在潜在表决权时的控制权判断的现存差异。

CAS 33 中要求, “在确定能否控制被投资单位时, 应当考虑企业和其他企业持有的被投资单位的当期可转换的可转换公司债券、当期可执行的认股权证等潜在表决权因素”。且只有当期可实施的潜在表决权才可加以考虑, 管理当局意图及转换或执行的财务能力则不作为考虑因素。

IFRS 10 则要求, 当且仅当潜在表决权是实质性权利且其实施或转换将赋予持有者操控相关业务的当前能力时, 才能在控制权判断时予以考虑。结合对实质性权利的界定, IFRS 10 并不从实施时间角度严格限制潜在表决权的当期可实施性, 而认为即使该潜在表决权当期不可实施, 只要在做

出相关业务操控决策时该权利是可实施的就应予以考虑；从实际能力角度，IFRS 10要求考虑潜在表决权的实施或转换价格是否会形成财务上的障碍，即必须考虑财务能力方面的问题；此外，IFRS 10还要求考虑投资者能否从这一工具的实施或转换中获益，例如实现协同。

(五)对特殊目的主体的控制权判断的现存差异。

CAS 33指南中明确特殊目的主体是“母公司为融资、销售商品或提供劳务等特定经营业务的需要而直接或间接设立的”，并确定了特殊目的主体控制权判断的经营业务、决策权、利益和风险四个指标，其中“主要受益方原则”尤为重要，即通常以投资者是否承担和获得被投资者绝大多数风险和利益的定量评价来评估控制权。这就涉及了易于操作的“明线(bright line)指标”，从而有可能造成投资者为了达成特定的盈余目标而去构造符合条件的特殊目的主体或是规避某些特殊目的主体的合并。此外，CAS 33并未涉及“视同独立主体”的控制权判断。

IFRS 10的合并模型则是适用于各类型主体，即使是针对特殊目的主体，也是采用基于前述权力、回报及二者关联性三要素基础上的统一性模型，因此不会因使用基于风险和利益的定量模型而涉及存在主观性的明线指标，从而避免了可能造成的盈余管理风险。而且，IFRS 10还特别规范了因投资者对特定资产的控制而产生的“视同独立主体”的控制权判断问题。当且仅当被投资者的特定资产是被投资者特定负债或其他特定权益的唯一的支付来源时，投资者应当将被投资者的这一部分作为“视同独立主体”。对于视同独立主体，投资者同样应采用IFRS 10中提出的控制三要素判断其是否拥有控制权。

三、中国上市公司应用CAS 33界定合并财务报表合并范围的统计分析

(一)样本选择及其特征描述。

在研究CAS 33和IFRS 10的趋同时，必须了解我国上市公司应用CAS 33界定合并财务报表合并范围的现状。截至2011年7月29日，沪深两市共有2 227家A股上市公司，其中2008年12月31日之前上市有1 591家。笔者从这1 591家上市公司中采用系统抽样的方法抽取了227家上市公司，从巨潮资讯网逐一下载其2010年年报作为研究样本。在剔

除因处置了所有子公司等原因而不披露合并财务报表的10家上市公司后，实际样本数量为217家，几近目前沪深两市A股上市公司总数的10%。其中，沪市116家、深市101家，全面覆盖了信息技术、医药生物、电力煤气、采掘业、金属非金属、石油化学、电子、造纸印刷、纺织服装、机械设备、食品饮料、建筑、交通运输、金融保险、传播与文化产业、农林牧等行业。数据来源于万得金融证券数据库。

在统计分析合并范围界定现状的过程中，笔者详细查阅了217家样本公司2010年年报，分析了各样本公司主要控股子公司的基本情况、合并范围的变动及原因、长期股权投资等资料，并根据CAS 33中所界定的合并范围判断标准分类统计了样本公司合并范围的界定现状。

(二)未持有半数以上表决权但纳入合并范围的标准的的应用。

统计表明，217家样本公司无一例外地都使用了半数以上表决权的数量标准，这也说明了这一标准的公认性。有58家上市公司在合并范围确定时存在未持有被投资单位半数以上表决权但将之纳入合并范围的现象，占总样本的26%。从这58家公司针对未持有半数以上表决权但纳入合并范围的原因披露看有三种情况：(1)采用CAS 33前述四条标准的有34家。(2)基于CAS 33标准以外的其他原因的有15家。(3)不披露具体原因的有17家。

由上述情况(1)可知，样本公司将未持有半数以上表决权的被投资者纳入合并范围的主要依据仍然是CAS 33的四条标准，即使用法律或合同权利观。笔者进一步对CAS 33四条标准的各自应用情况进行了统计分析，其中应用第1条标准“通过与被投资单位其他投资者之间的协议拥有被投资者半数以上的表决权”的有8家，应用第2条标准“根据公司章程或协议，有权决定被投资单位的财务和经营政策”的有6家，应用第3条标准“有权任免被投资单位的董事会或类似机构的多数成员”的有18家，应用第4条标准“在被投资单位的董事会或类似机构占多数表决权”的有4家。显然，我国上市公司目前应用最为广泛的是第3条标准，这也是最为直观的一条标准。

由上述情况(2)可知，有15家样本公司将未持有半数以上表决权的被投资者纳入合并范围是基于CAS 33之外的其他原因，具体参见表1的统计。

表1 未持有半数以上表决权但纳入合并范围的其他原因

其他原因	上市公司数量
A. 仅笼统表述“能决定财务和经营政策”	3
B. 第一大股东，且能对该公司的财务和经营政策实施控制	3
C. 第一大股东，且由本公司派出的人员在该公司担任董事长、总经理、财务总监	2
D. 第一大股东，且根据本公司与该有关股东的约定	1
E. 董事会半数董事、董事长、总经理、财务负责人及经营团队均由本公司派出	1
F. 根据章程，董事会中本公司委派董事未过半数；根据协议，其他股东在参与该公司的生产经营管理等方面与本公司意思表示一致，行动一致	1
G. 董事会成员占半数，董事长由本公司委派担任，董事会决议平局表决时以董事长意见为准	1
H. 未设董事会，其执行董事由本公司委派担任	1
I. 承包经营	1
J. 中外合作企业，根据公司章程，外方不参与利润分配	1
K. 出资即将完成，完成后表决权将过半数	1

从表1可知：一是有3家公司使用过于笼统的原因A，而缺乏对控制权判断具体依据的说明。二是使用原因B、C、D的共6家公司，都强调了本公司的“第一大股东”身份，并辅之以其他指征，显然是涉及了在股权分散大环境下的实质性控制权判断问题。三是使用原因E、F、G、H的各1家公司，分别考虑了实际控制者的派出、董事会决议的实际控制情况、执行董事的派出，也充分体现了实质性控制权的判断。四是有1家公司是基于原因I，即将承包经营的公司纳入其合并范围。五是各有1家公司使用的原因J和K则显得不够充分，原因J外方不参与利润分配并不代表我方就拥有控制权，而原因K中出资尚未完成就将被投资者纳入合并范围也需要其他证据的佐证。综上，在“其他原因”中，除过于笼统的原因A和缺乏充分性的原因J、K外，主要涉及了股权分散环境及其他情况下的实质性控制权判断问题，还涉及了承包经营这样可能涉及委托代理关系的控制权判断问题，而这些在CAS 33中都没有相应的规范。

由上述情况(3)可知，有相当数量的样本公司未作原因披露，这与准则披露要求相背离。

(三)表决权过半数却不纳入合并范围的标准的的应用。

在样本公司中，有26家上市公司存在持有被投资者表决权过半数但不将之纳入合并范围的情况，超过总样本的10%。表2详细统计分析各原因所涉及的上市公司数量。

表2 持有半数以上表决权而不纳入合并范围的原因

原因	上市公司数量
A. 解散清算	12
B. 停业	6
C. 吊销营业执照	4
D. 破产	3
E. 根据公司章程或协议判定为合营	2
F. 委托他方承包	2
G. 清理整顿	1
H. 董事、监事改选及高管改聘	1
I. 未说明	1

涉及特殊目的主体的有36家公司，占样本的17%；明确说明其不涉及控制下的特殊目的主体的有13家，几乎占样本的6%；余下的2家公司，中工国际(002051)明确说明其拥有特殊目的主体，即“为执行印度尼西亚三林糖厂项目土建工程，根据印尼当地法规，公司与印尼光辉国际公司组成了联营体——中工国际—光辉国际联营公司，公司拥有全部的收益权并承担项目执行的全部风险，因此公司将该联营体确认为公司控制的特殊目的主体，并纳入合并报表范围”；而另1家公司则是误将其所控制的全部常规的子公司列为特殊目的主体。显然，我国上市公司合并财务报表中涉及特殊目的主体合并的为数甚少，而且部分上市公司对“特殊目的主体”的含义尚未充分理解。

四、对CAS 33与IFRS 10未来趋同的若干建议

虽然IASB表示IFRS 10的应用效益将超过成本，但是IFRS 10实质上适用于成熟市场经济主体。早在2007年，我国上市公司就已经历过一次复杂的合并财务报表规范转换

从表2中可以看出：一是涉及原因A、B、C、D、G的有26家上市公司，这说明被投资者不能持续经营是拥有其半数以上表决权而不纳入合并范围的最主要原因，这符合CAS 33的要求。二是2家公司涉及了合营企业(原因E)，这也符合CAS 33的规范。三是1家公司涉及董事、监事改选及高管改聘(原因H)，这反映了财务和经营政策的实际控制者的变更从而导致“不能控制”，也与CAS 33的要求相吻合。四是有2家企业涉及将委托他方承包(原因F)的被投资企业排除于合并范围之外。可见，上述原因基本上反映了CAS 33中所强调的“不能控制”，但是在实务中出现的“委托他方承包”等可能涉及委托代理关系的控制权判断，在CAS 33中并未予以明确规范。

(四)潜在表决权标准的应用。

随着我国证券市场的发展与完善，认股权证、股票期权、可转换债券和其他含有潜在表决权的工具已经或将要出现，然而在217家样本公司中，没有一家公司披露其界定合并范围时使用了潜在表决权标准，这说明潜在表决权标准目前在我国上市公司合并范围界定上的应用尚不广泛。

(五)特殊目的主体标准的应用。

我国上市公司涉及特殊目的主体合并的为数不多。统计结果表明：未对其是否拥有特殊目的主体作出任何说明的有166家公司，几乎占到样本公司总数的76%；明确说明其不

过程(杨绮, 2007)。如果CAS 33与IFRS 10完全趋同，那么我国上市公司必然会因为二者的巨大差异而再次承担高额的学习和应用成本；基于法律环境监管环境等因素的限制，恐难取得与成熟市场经济主体采用IFRS 10相同的效益。笔者认为，从前文中CAS 33与IFRS 10的现存差异及其CAS 33的应用现状分析，二者的趋同应当是循序渐进的“分两阶段趋同”，而不应当是一步到位的“完全采纳”。就此，笔者提出如下建议：

(一)在现阶段CAS 33可与IFRS 10相趋同的项目。

第一，建议采纳IFRS 10中的控制定义，但是应采用更易于我国实务界理解的措词。IFRS 10中控制定义对三要素的强调使得该定义更具有严密清晰的逻辑性，而且为建立适用于任何主体合并的“单一控制模型”奠定了理论基础，也为委托代理关系下控制权的判断提供了理论依据。

第二，建议借鉴IFRS 10中股权分散条件下的实质性控制权判断标准，即CAS 33应从法律或合同观拓展至能力观。因为如前所述，已经有相当数量的上市公司涉及了股权

分散情况下的实质性控制权判断问题,亟待准则层面予以规范。同时,也建议CAS 33在实质性控制权判断上采用IFRS 10的例举方式,以便涵盖对会计实务中其他实质性控制权判断的规范。

第三,建议借鉴IFRS 10中委托代理关系下控制权判断的要求。CAS 33对委托他人经营或承包或是受托他人经营或承包等情况如何判断控制权并无相关规范,因而在这一点上存有理论争议,在会计实务中则简单地将拥有半数以上表决权却委托他人承包的被投资企业排除于合并范围之外,将虽然不拥有半数以上表决权却承包经营的被投资企业纳入合并范围。事实上,这种情况下应当借鉴IFRS 10,考虑委托代理关系是否存在,进一步判断控制权的归属。

(二)需要在完善相关环境基础上进一步实现与IFRS 10趋同的项目。

如前所述,CAS 33的潜在表决权标准目前我国上市公司中应用较少,而CAS 33与IFRS 10在潜在表决权标准上存在显著差异。应该说,正是由于CAS 33中的潜在表决权标准在实务操作中面临重重困难,才会出现其在实务中应用不广的情况。如果就此完全趋同于IFRS 10,必然将加大实务操作中职业判断的空间和难度。正如杨绮(2004)指出,“原则基础准则的主旨是实质重于形式,因此其所允许的职业判断空间较大,同一项会计处理是否真正反映了交易的经济实质,不同人的职业判断结果很有可能发生分歧,这种分歧又将被自利的管理当局所利用而作为会计操纵的新契机”。因此,在潜在表决权标准实现趋同之前势必需要先行完善我国的法律和监管环境。

类似地,CAS 33中的特殊目的主体标准目前我国上市公司中应用也并不广泛,只有极少数公司明确说明其涉及控制下的特殊目的主体,这当然是由于我国特殊目的主体发展现状使然。从特殊目的主体的合并政策看,如果直接从CAS 33的量化模型趋同于IFRS 10的定性模型,同样存在加大职业判断空间的问题。此外,是否要采纳IFRS 10中的“视同独立主体”的控制权判断,应当取决于我国实务中是否涉及这种类型的主体。因此特殊目的主体标准的国际趋同,同样需要我国的法律、监管等配套环境的进一步完善和成熟。

《厦门大学学报(哲学社会科学版)》2012年第5期
略有删节)

财务报告质量评价研究： 文献回顾、述评与未来展望

孙光国 杨金凤

财务报告质量应如何评价,一直以来都是国内外专家学者探索和研究的焦点问题。目前,有很多关于财务报告质量评价方面的理论和经验研究成果。本文旨于回顾前人在财务报告质量评价方面的研究成果,分析财务报告质量评价的现状与不足,并对财务报告质量评价的研究提出自己的思路。

欲评价财务报告质量,首先需要有一个财务报告质量评

价的标准。在给定标准的条件下,还需要一个能将既定标准与财务报告所蕴含的信息相比较的技术方法。这种应用某种方法对财务报告质量进行衡量的过程就是对财务报告质量展开评价的过程。由此,我们不难看出财务报告质量的衡量问题是解决财务报告质量评价问题的关键。现有的一系列衡量财务报告质量的方法中,几乎所有的方法都是从财务报告质量的总体衡量、财务报告质量特征的衡量和财务报告透明度及披露质量的衡量三个角度进行的,而构建财务报告质量评价指标是衡量方法的一个实践与应用。因此,本文将从财务报告质量特征、财务报告质量的衡量方法、财务报告质量评价指标三方面进行文献梳理与回顾,并着重论述财务报告质量的衡量方法。本文的思路如图1所示。



图1 本文的主要思路

一、关于财务报告质量特征的研究

对于财务报告使用者来说,财务报告质量具有重要意义。根据我国会计准则的规定,财务报告具有决策有用、受托责任双重目标和公共产品的特征,提供高质量的财务报告,属于企业对社会承担的法律义务(刘玉廷,2010)。欲对财务报告质量的高低进行衡量,必须首先要明确财务报告具备哪些质量特征。财务报告的质量特征也可以称为财务报告质量特性,是指财务报告提供的信息对使用者有用的那些性质。关于这方面的研究很多,研究成果最终体现在财务会计概念框架中,富有代表性的有各个国际会计组织或各国会计准则制定机构对于财务报告质量特征的研究。

以FASB、IASB为例,美国财务会计准则委员会(FASB)公布的财务会计概念公告第2号《会计信息的质量特征》提出了以“决策有用性”为最高质量,以相关性和可靠性为主要质量特征,以重要性和可比性为次要质量特征的会计信息质量分级体系。进一步而言,相关性包括预测价值、反馈价值和及时性,可靠性包括可核性、真实性和中立性。国际会计准则理事会(IASB)发布的《关于编制和提供财务报表的框架》中,认为会计信息由可理解性、相关性、可靠性和可比性四项主要质量特征组成,并认为相关性包括预测作用、证实作用和重要性,可靠性包括如实表述、实质重于形式、中立性、谨慎和完整性等。

在我国,《企业会计准则——基本准则》中提出了会计信息质量要求,包括可靠性、相关性、可理解性、可比性、实质重于形式、重要性、谨慎性和及时性。从排列顺序上看,我国的会计信息质量特征也强调可靠性和相关性,而且把可靠性放在第一位。