

对建立我国会计信息质量特征体系的认识^{*}

会计信息质量特征研究课题组

【摘要】本文在对 1979~2004 年期间国内外关于会计信息质量特征的研究成果进行研究的基础上, 借鉴美国 FASB 于 1980 年提出的会计信息质量特征体系框架 (SFAC NO. 2), 结合我国现阶段所存在的突出问题, 有针对性地提出我国的财务会计信息质量特征体系和管理会计信息质量特征体系。本文的研究结果为建立我国会计信息质量特征体系提供了参考意见。

【关键词】会计信息质量特征 真实性 可靠性 相关性

一、引言

会计信息质量是指会计信息满足信息使用者需求特征的总和。与普通产品不同, 会计信息的质量很难通过技术手段进行量化的衡量。迄今为止, 人们用于评价会计信息质量高低的标准依然是: 信息是否真实, 是否可靠, 是否相关, 是否有用, 是否合规, 等等。即真实程度高、可靠程度高、相关程度高、有用程度高、合规程度高的会计信息是质量高的会计信息, 反之则反。换句话说, 具有真实性、可靠性、相关性、有用性、合规性等特征的会计信息是符合会计信息质量要求的会计信息, 否则就是不符合质量要求。这种据以判断会计信息质量高低的标准, 称之为会计信息质量特征。本文针对会计信息的质量特征进行研究, 以期提供一个判断我国会计信息质量高低的特征组合及其评价框架。

尽管在 1985 年我国第一部《会计法》里就提出了“保证会计资料合法、真实、准确、完整”的法律要求; 在 1992 年颁布的《企业会计准则》里, 提到会计核算要遵循的有关原则, 其中涉及到真实性、相关性、可比性、一致性、及时性、可理解性、谨慎性、全面性、重要性等九个会计信息质量特征; 在 2000 年颁布的《企业会计制度》里, 也提到会计核算要遵循的有关原则, 其中涉及到真实性、实质重于形式、相关性、一致性、及时性、清晰性、可理解性、谨慎性、重要性等九个会计信息质量特征; 但是迄今为止, 我国并没有专门提出一个会计信息质量特征体系。

目前, 世界各国都高度重视会计信息质量, 经济一体化和国际化进程加快, 我国的市场经济体制建设正在以前所未有的深度和广度展开, 改革进入了全面、配套、深化、攻坚的关键时期, 全社会深受造假之害, 舆论呼唤“诚信”, 一致谴责“假账”, 在这样的国际国内背景下, 由政府有关职能部门出面组织专家进行专题研究, 旨在建立我国的会计信息质量特征 (标准) 体系, 十分必要。根据既要符合市场经济规律, 与国际惯例接轨, 又要从我国实际出发, 求真务实, 注重实效的指导思想, 我们认为建立我国的会计信息质量特征体系需要把握以下四点: 第一, 会计信息是为了满足信息使用者的需要而产生的, 因而会计信息质量的高低取决于满足信息使用者需要的程度, 任何脱离信息使用者需要的信息特征都是多余的,

^{*} 本文系财政部 2003 重点会计科研课题“会计信息质量特征研究”的研究成果, 课题立项号 2003CASC01032。

如果为信息的多余特征投入资源将是一种浪费,反之,如果不能投入足够的资源来保证必要的信息特征,会计信息的质量就得不到保证;第二,信息使用者的需要是有差别的,不同的利益相关者及不同的决策目标决定了会计信息的不同内容和不同特征组合,因此,由于信息使用者的立场不同,评价会计信息质量的标准和结果也不同;第三,可以通过对不同利益相关者的需求分析来确定应提供会计信息的内容、时期、数量,并设计相应的质量特征组合(体系);第四,在分析和确认不同利益主体对会计信息的共同性需求的基础上,设计出相应的会计信息质量特征组合,成为对会计信息质量进行评价的依据。

现代会计至少可以分为财务会计与管理会计两大分支。众所周知,财务会计的目标与管理会计的目标并不完全相同。财务会计旨在向投资人或潜在的投资人披露企业的财务状况,以证明企业的经营绩效和财务成果;管理会计旨在向企业管理当局提供其经营决策和经营控制的依据。目标的差异表明,财务会计主要是面向过去,它要以事实为依据,强调的是信息的真实可靠与可追溯,以“受托责任论”为理论基础;管理会计主要是面向未来,它要以事态发展趋势为依据,来决定企业未来的行为,强调的是信息的相关性和及时性,以“决策有用论”为基础。因此,当人们在争论会计信息质量相关性特征与可靠性特征孰轻孰重的时候,实际上出发点是不一致的。本文将财务会计与管理会计区别开来,分别构建两者的质量特征体系。

二、财务会计信息质量特征体系

美国 FASB 于 1980 年提出了 SFAC No. 2 会计信息质量的特征框架。该框架的逻辑结构,得到了我国学术界的广泛的认可。因此,我们在构建我国管理会计信息质量特征体系时,对该框架的逻辑结构作了借鉴。该框架是一个由约束条件、总体质量特征、限制性标准、关键质量特征、次级质量特征及次要质量特征等诸多要素构成的有机整体。根据我国现阶段的情况,我们设想的财务会计信息质量特征体系如图 1。

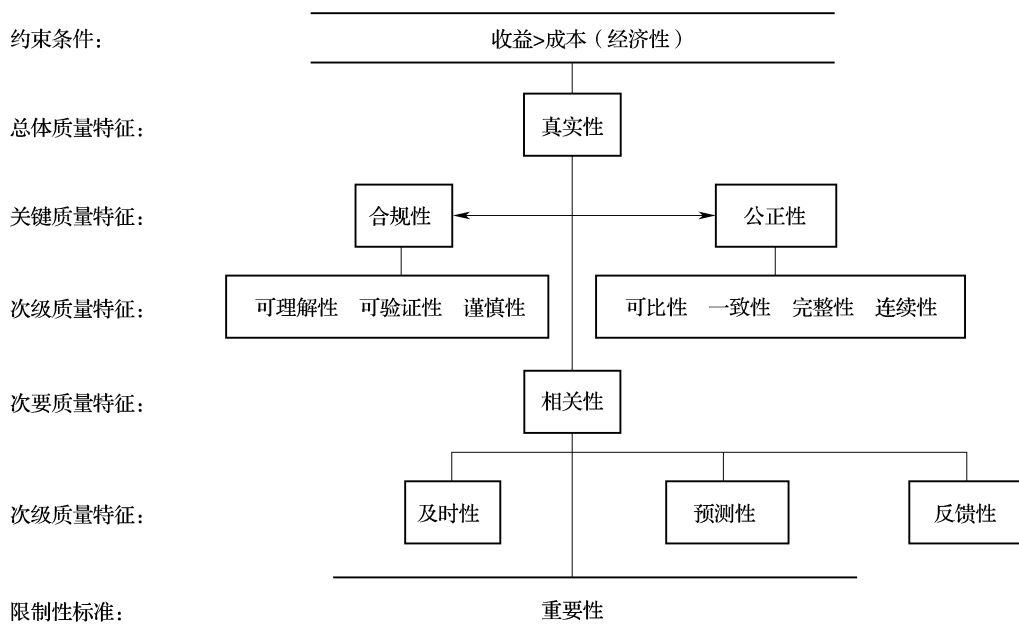


图 1

1. 财务会计信息质量特征体系的构成要素说明

(1) 总体质量特征——真实性

会计信息能否满足使用者的需要,在我国现阶段,甚至世界各国,都取决于会计信息是否“真实”。真实性是会计的生命,它包含如实反映客观的涵义。真实性也是对整个会计工作的基本要求。会计工作所提供的信息不仅是企业投资者及其他利益相关者做出经济决策的重要依据,而且也是国家宏

观经济管理、维持市场经济正常秩序的重要信息来源。如果会计信息不能真实反映企业的实际情况，不仅信息使用者的需求不能满足，甚至会误导信息使用者，使其做出错误的决策，直接导致其经济利益受到损失。西方人善用可靠性来说明产品的质量，经过可靠性检测的产品其质量让人放心。由于他们认为会计信息也是一种“产品”，所以对其质量高低的评价也延用了可靠性标准。我国却不同，人们认为会计信息产品如同语言，其质量高低要用真实与否来评价。会计信息真实的反面是会计信息不实或失真。所以，经过失真度测量（统计分析、审计验证、财务检查）的信息其质量才让人放心。在我国，人们形容会计信息质量低劣的常用语就是“失真”或“不实”。将真实性特征作为我国财务会计信息的总体质量特征，其意义有三：

第一，符合我国人民的认知习惯。葛家澍教授曾指出：“我认为，为了便于中国会计工作者理解，‘相关性’可改为‘决策相关性’，‘可靠性’可改为‘真实性’更好。‘真实性’代表信息使用者的普遍要求，且有可能为所有信息使用者认可”（葛家澍，1992）。

第二，与我国的会计法规对会计核算的要求相吻合。《会计法》总则第一条讲立法的目的是要“保证会计资料真实、完整”；《企业会计准则》第十条规定：“会计核算应当以实际发生的经济业务为依据，如实反映财务状况和经营成果”；《企业财务会计报告条例》将保证财务会计报告的真实、完整作为制定条例的目的，强调“企业不得编制和对外提供虚假的或者隐瞒重要事实的财务会计报告。企业负责人对本企业财务会计报告的真实性和完整性负责”；《企业会计制度》的第一条，突出地说明“为了规范企业的会计核算，真实、完整地提供会计信息，根据《中华人民共和国会计法》及国家其他有关法律和法规，制定本制度”，并在《企业会计制度》会计核算的十项基本原则的第一条说明“会计核算应当以实际发生的交易或事项为依据，如实反映企业的财务状况、经营成果和现金流量”。使信息的合规性特征成为真实性特征的保障，这也符合立法的目的。

第三，真实性的覆盖面广，几乎会计工作的各个环节都能覆盖。天津财经大学的于玉林教授指出：“会计的真实性是指会计的记录、计算、报告、分析和考核的经济业务，必须符合客观实际。这里，真实性的范围，是指记录、计算、报告、分析和考核等各项工作环节；真实性的内容，是指会计处理的经济业务（即会计事项）；真实性的标准，是会计标准的经济业务必须符合客观实际”（于玉林，1990）。

（2）关键质量特征——合规性及其次级质量特征

我国的会计法规体系是以《中华人民共和国会计法》为基础，分为会计准则、会计工作条例、会计制度多个层次，形成一个比较完整严密的法规体系，以此来规范企业及行政事业单位的会计行为，保障会计信息质量，维护社会经济的正常秩序。如果说真实性是会计的生命，那么合规性就是会计生命的保障。在我国，虽然人治的历史悠久漫长，但是法治的历史也同样漫长。“没有规矩不成方圆”的共识，已经成为中华民族文化的组成要素。无论是鉴定会计信息质量还是检查评价会计工作，都离不开会计法规的依据。

保障会计信息质量合规性特征的次级质量特征是可理解性、可验证性和谨慎性。即可理解性、可验证性和谨慎性三个特征与合规性特征的组合，是对合规性特征的强化，而后者则对真实性的实现起到支撑与保障的作用。这里，第一层逻辑关系是：没有会计人员对会计法规的正确理解，会计法规的执行要大打折扣；而要保证会计法规得到会计人员的理解，会计法规的制定和解释就不能脱离会计人员的知识、经验和理解能力范围。第二层逻辑关系是：没有对会计法规具体执行情况的证实，就不能保证会计信息的合规性；不仅如此，没有对会计信息产生过程的验证，也不能保证会计信息的真实性。第三层逻辑关系是：现行的会计法规里贯穿了谨慎理财的原则，这是在会计确认、计量、记录和报告过程中体现了对价值变化的

不确定幅度的剔除, 尽管这种剔除会导致会计信息对未来的不真实, 但是却保证了对过去的合规性与真实性。

(3) 关键质量特征 —— 公正性及其次级质量特征

支撑会计真实的另一块基石是会计公正。会计信息的公正性特征, 同样是会计信息真实性的保障。企业是利益相关者的契约集合体。不同的利益相关者具有不同的利益诉求。会计信息作为对企业经营活动的客观反映, 不能够只从某一利益主体的立场出发来满足其需求, 致使一部分使用者受益的同时其他人受损。前已述及, 企业会计要为企业外部不同的利益相关者服务, 尤其是要为远离企业生产经营活动现场而又与企业利害相关的投资人服务, 就必须围绕信息使用者的共同需求来提供财务会计信息。企业财务会计的这种兼顾性决定了财务会计信息必须具备公正性特征。会计公正的含义是在经济事项的确认、计量、记录和报告过程中, 不受某一利益主体利害关系的影响和制约, 秉持客观中立、不偏不倚的立场, 一视同仁地向所有的利益相关者或信息使用者提供具有公信力的会计信息。公正性作为会计信息质量的关键特征, 应当与会计自身价值追求相一致。因此我们选择的会计信息质量的关键特征就像每个行业、每个从业者都要坚持的与人格有关的道德底线一样, 即无论在什么情况下都要不惜代价必须要坚持的底线。由于在社会生活中会计向社会宣示的是一种公正的形象。例如, 中国注册会计师协会、台湾会计师公会和香港会计师公会的会徽图案中都有代表会计公正的表象符号——天平的图案。通过这些表象公平的图案或符号, 旗帜鲜明地向社会公众宣示会计追求的是会计公正这一价值理念, 向全社会宣示和张扬的是一种会计对公平、公允和允当的价值追求。这种追求, 对于构建和谐社会的维护正常的市场经济秩序, 意义重大。

会计信息可以重视相关性忽视可靠性, 或者重视可靠性而忽视相关性, 但是会计信息质量无论如何也不可以没有公正性, 也就是说如果会计信息产生的过程和结果不公正, 使一部分人受益的同时而使另一部分人受损的话, 那么无论这种会计信息是多么相关、多么可靠, 从伦理学的角度来看都是不道德的, 因而不会为会计信息使用者们所普遍接受或“一致同意”。因此我们应当特别强调会计信息的公正性这一特征, 要求会计应尽可能地基于客观的数据来计量; 会计人员在选择会计方法时应该保持价值中立、不偏不倚, 不带主观倾向是非常重要的; 在记录和报告经营结果时, 应该毫不歪曲地作真实和准确的报告和陈述。正如美国会计原则委员会第 4 号报告就中立性原则所作的解释: “中立的财务会计信息趋向于使用者的共同需要, 且与信息的特定使用者的特殊需要及其推断无关, 不基于特定使用者的特殊需要而作推定及进行计量, 才能增进信息对使用者的共同需要的相关性。财务会计信息的提供者, 不应试图增加信息对少数使用者的有用性而伤害到可能具有相反利害关系的其他使用者。”

一方面, 公正性与合规性一起构成会计信息真实性的重要保障; 另一方面, 可比性、一致性、完整性、连续性又共同构成凸现公正性特征的必要条件。这里的逻辑关系是: 第一, 信息使用者在接受不同企业同一名称的会计信息时, 其内容和计算口径要相同, 如资产、负债、营业收入、营业利润等等, 否则, 此企业的“资产”计算口径不同于彼企业的“资产”, 就会造成信息使用者的误判, 这不仅有悖于公正而且有悖于真实。对于同一企业不同时期的同一名称会计信息, 其内容和计算口径亦应相同, 道理一样。最后, 具有可比性的会计信息是市场公平竞争和正确评价企业业绩的必要条件。第二, 片面带来偏颇, 全面导致公正, 完整的会计资料有利于避免片面、彰显公正、诠释客观、反映真实。换到时间维度, 连续地反映比间断地反映, 更能表现客观, 更能体现公正。这是完整性的另一种表现。

(4) 次要质量特征 —— 相关性及其次级质量特征

把相关性特征作为我国上市公司财务会计信息的次要质量特征是有历史背景的。首先, 由于在经济转

型的历史进程中出现了相当多的上市公司会计信息失真现象，社会公众对上市公司披露的会计信息的信任度已非常低，中国的资本（股票）市场呈弱式效率特征（王又庄，2002）。不仅上市公司，据财政部1999~2004连续6年公布的《会计信息质量抽查公告》披露，“绝大多数被抽查企业的会计信息都不同程度地存在失真问题”，“企业会计信息失真等违规问题相当普遍”。在此期间，朱镕基总理给国家会计学院作了“不做假账”的题词，绝不是空穴来风。其次，就连力主将“决策相关论”作为会计目标并把会计信息有用性特征置于首位的美国，也在安然事件和世通事件之后连忙出台了旨在强化会计信息可靠性特征的“萨班斯法案”。在这样的国际国内历史背景下，将真实性、合规性、公正性特征置于相关性特征之前，理所应当。

相关性是体现会计信息使用者需求的属性，简单地说，就是供应者提供的会计信息与其使用者所作决策的关系，或者是会计信息对其使用者所作决策的影响程度。关于相关性，应该注意两点：第一，会计信息不存在有无相关性的问题，只是相关性强弱不同而已；第二，相关性的涵义不如可靠性那样明确，因为它既可指一般相关，也可指特殊相关，其中前者是指会计信息对所有经济决策、所有的决策使用者都有用的性质，后者则是针对个别的经济决策和具体的使用者千差万别的需求的相关性。与合规性或公正性一样，相关性特征也需要其他特征来相衬：

首先是及时性。及时性是指在会计信息失去对决策有用之前，能被使用者所拥有。及时性本身不能增加相关性，但不及时的会计信息却会侵蚀其相关性，使之变得不相关，或者说只有及时的会计信息才可能是相关的。现行会计系统下，会计信息的及时性意味着会计信息的积累和汇总及其公布都应尽快送到使用者手中，且财务报表应按规定的时间间隔予以编制，以尽量展现企业的那些可能影响使用者预测、决策的情况变化。

其次是预测性。会计信息预测性的功能在于提供提高决策水平所需要的那种发现差别、分析和解释差别，从而在差别中减少不确定的信息。会计信息的预测性特征表明，虽然提供给使用者的会计信息不一定是真实的未来会计信息，但是未来的会计信息一定与之有着密切的关联，其关联程度体现出其相关性的大小。

再次是反馈性。反馈性或信息具有反馈价值是相关性必备的一种特性，决策者能够据以进行不断地判断与选择，通过验证或纠正决策者先前的期望影响决策（反馈）。

（5）约束条件——收益 > 成本（经济性）

这是有广泛适应性的要求，因为任何一项活动，只有当其收益大于成本时才是可行的，某项会计信息是否值得提供，首先就必须满足这个约束条件。具体说来，提供会计信息的成本主要包括搜集、处理、审计、传输信息的成本，及对已披露信息的质询进行处理和答复的成本、诉讼成本、因披露过多信息而导致的竞争劣势成本，提供会计信息的收益则主要有资本配置和计价的收益以及保护消费者、公众的利益。问题是，会计信息的提供成本和收益中有许多项目是难以确切计量的，而且成本也不一定落到享受效益的那些使用者头上，除了专门为其提供信息的使用者之外，其他使用者也可能享受效益。这一问题的存在决定了成本效益原则至今只能是一种价值判断，它的真正落实也许只有等到实现有偿使用会计信息的未来时代。但即便如此，我们仍认为会计信息的提供者和使用者，尤其是准则制定者，应当意识到这一约束因素，例如FASB于1979年9月发布第33号准则公告，要求符合一定条件的证券上市公司，必须在表外披露既按一般物价水平变动调整又按现行成本反映的某些信息，结果一些进行试验的公司就认为这种补充信息的加工成本过高，且很难证明其效益大于成本而加以反对，后来，FASB发布的第89号准则公告就改变了上述要求。

（6）限制性标准——重要性

我们认为，如果某项会计信息的省略或误报会影响到使用者据以做出的经济决策，它就具有重要性，

而且重要性取决于需作判断的项目的大小或在出现省略或发生误报的特定情况下，所导致差错的大小。可见，重要性就像一道门槛，对众多的会计信息施加了一种限制，提供了一个分界线或取舍点，因为数据太多可能和数据太少一样会使人产生误解。至于重要性大小的判断，方法有许多，如采用定性标准、定量标准或混合标准，不过应特别注意的是在没有权威标准时，或在特定情况下决定了的最小定量标准并不适用时，就要由个人来估量重要性，此时会计人员的个人经验和素质将直接决定会计信息的重要与否。

2 财务会计信息质量特征体系中不同层次特征的作用及协调

构建以真实性特征为核心的财务会计信息质量特征体系，还基于对会计选择的历史演进做出的判断：会计真实性的展开，经历了个别选择、社会选择、行业选择、国家选择和国际选择五个发展阶段（曹欲晓，2001）。在个人选择阶段，会计信息的真实性直接向使用者表现，信息使用者没有必要自己欺骗自己。到了后面四个阶段，会计信息的真实性无法得到直接表现与验证，而是需要通过某种机制才能表现出来。会计信息真实性表现机制由一定的制度及其文化的共同作用而形成。合规性特征的产生是制度运作的结果，公正性特征的产生则是制度文化作用的结果。即超越个人选择历史阶段的会计信息的真实性，要通过合规性和公正性所表现出来。这就是财务会计信息质量特征的铁三角。由此，形成了上述 16 个会计信息质量特征之间的相互依存和相互制约的关系。

三、管理会计信息质量特征体系

根据本课题组的研究，我国管理会计信息质量特征体系如图 2:

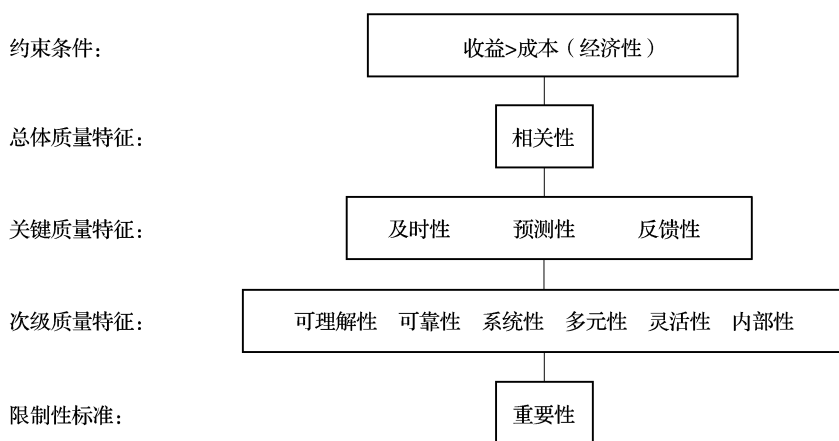


图 2

管理会计信息质量特征体系的构成要素说明：

与财务会计信息质量特征体系相同的是约束条件和限制性标准，有关管理会计信息是否值得或有必要提供，要看其经济性和重要性程度。

1. 总体质量特征 ——相关性

会计信息的相关性是指会计信息与信息使用者的需求或利益之间的关联程度。这里包含两层含义：一是会计信息与使用者的需求相关，二是会计信息与使用者的利益相关。根据第一层含义，相关的会计信息与信息使用者正在处理的事项具有某种关联度。会计信息的内容改变、数值大小及其变化，均会影响到信息使用者对客观形势的判断、对行动方案的取舍和对企业经营活动的安排。根据第二层含义，相关的会计信息与信息使用者的利益具有某种关联度。会计信息的内容改变、数值大小及其变化，均会影响到信息使用者的利益，进而影响其行为。管理会计信息的用途是企业管理当局进行决策和实施控制的依据，因此其

相关性体现为第一层含义。虽然从技术上说,对相关性的判断与衡量可以通过数据之间的相关系数计算来完成,但是更多的时候,人们凭的是经验数据。由于评判标准的不唯一,很难对特定的决策和特定的事项从制度层面做出会计信息的相关性确认。也许,不确定、不求一致、不做具体规定,就是管理会计信息不同于财务会计信息之处。

2 关键质量特征

会计信息质量的相关性特征需要及时性、预测性、反馈性特征的支撑。

(1) 及时性

及时性指会计信息能够在规定的时间范围内或使用者要求的时间限度内到达使用者。与财务会计信息不同,管理会计信息的及时性要求要高得多,尤其在竞争激烈的行业,滞后的决策或行动往往导致企业丧失商机或市场地位。对于决策而言,不具备及时性特征的会计信息,其相关性也具备不了。对于控制而言,也是如此。

(2) 预测性

预测性亦称“预测价值”,指会计信息对于提高信息使用者预测未来的能力所能发挥的作用。管理会计区别于财务会计的一个显著特征是面向未来。虽然未来往往是不确定的,但是人们总是试图去影响未来,使之朝着有利于自己的方向去发展。这就要求反映未来的会计信息必须具有符合未来变化趋势的可预测的特征,否则,管理当局据此做出的情况判断与方案选择就会南辕北辙。可见,难于具备预测性特征的会计信息,同样难于具备相关性特征。

(3) 反馈性

反馈性亦称“反馈价值”,指相同口径的会计信息能够频繁地往返于信息使用者和信息提供者之间,以利于信息使用者能够证实或修正先前的决策,进而影响使用者做出新的决策。反馈性是支撑会计信息具备相关性特征的一个很重要的方面。试想,会计信息如果不能连接管理当局的主观与管理对象的客观,怎么能够使管理当局正确地判断实际情况,又怎么能够使管理当局的意志变为能够影响企业经营成果的行为。堂吉柯德的可笑,就是因为连接其主观认识与客观实际之间信息不具备反馈性。当企业管理当局依据某些会计信息做出的决策对管理对象丝毫不发生作用,即可以判定这些信息不具备反馈性,因而也不具备相关性。

3 次要质量特征

与财务会计信息次要质量特征对关键质量特征的支持不同,每一个管理会计信息的次要质量特征都对管理会计信息的关键质量特征起着直接的支持作用。即下列 6 个质量特征都对上述三个关键质量特征发挥支持作用。

(1) 可理解性

可理解性是指会计信息能够为信息使用者所理解,其表现方式及所用术语,合乎使用者的知识范围。会计信息具有一定的专业知识含量,没有受过专门训练的人不可能理解它。对于不理解的信息,人们不会自觉地去加工和利用。

(2) 可靠性

可靠性是指会计信息如实反映了会计对象,能够经得起验证核实,值得信息使用者信任。在西方,可靠性是评价产品质量高低的首要特征,对“受托责任论”而言,更是财务会计信息的首要质量特征。对于管理会计而言,其地位和作用有所下降。这并不意味着管理会计信息就不需要可靠性特征,而是意味着,在管理当局的决策与控制过程中首先要求的是信息的相关性。只有在满足了信息相关性特征的前提

下，才注重信息的可靠性。正如布料的耐用性是一切衣物的质量特征，但是对于追求时尚的年轻人来说，款式和品味却成了首选的质量特征。

(3) 系统性

系统性是指会计信息之间所具有的分解集合、相互联系、相互影响、相辅相成的特性。会计信息反映的是企业经营活动过程中涉及到的各种要素的数量变化，各种要素之间的相互影响和变化是逻辑联系的，企业无论是进行短期经营决策还是进行长期投资决策，都离不开具有系统性特征的管理会计信息，否则，就不可能完成由此及彼、由表及里的推算与分析。例如，离开了单位变动成本、固定成本这样的信息，就不可能科学地推算产品的保本销售额或销售量；离开了资本利率、年现金净流入量等会计信息，就很难计算投资项目的净现值等等。

(4) 多元性

多元性是指反映同一经济事项或同一对象的会计信息能够以多种形式表现，以符合不同的信息使用者对会计信息的需求。管理会计信息的多元性特征要求做到一数多用与分解集合，即同一会计信息不仅能分解出不同用途的会计信息，而且能重新集成具有其他用途的信息。在数据库技术广泛运用的今天，这一特征的实现已成为现实。

(5) 灵活性

灵活性是指管理会计信息的确认、计量、加工过程，不要求像财务会计信息那样有着统一的、严格的规定，无论是取数的依据、加工的程序，抑或准确的程度，都依信息的具体用途而定。或许比提供财务会计信息的要求宽松得多，或许又比其严格得多，宽严之间的弹性，大于财务会计的信息。

(6) 内部性

内部性是指管理会计信息的服务对象仅限于内部利益相关者，即企业管理当局。因而具有一定的商业机密特性。这与财务会计信息，尤其是公众公司的财务会计信息不同。公众公司的财务会计信息必须公开和透明，而专供管理当局使用的管理会计信息则不一定要公开。这与“两套账”不是一回事。

四、本文主要观点与结论

会计信息是一种反映主体价值运动的经济信息，是对经济事项的数量说明，其基本形式是数据及定义或数据加说明，其本质是会计管理性劳动的产品。会计信息质量是指会计信息满足信息使用者需求的特征的总和。会计信息质量特征是指会计信息满足使用者需求的属性，即信息的真实性、可靠性、公正性、合规性、相关性等等，人们据以判断会计信息质量的高低。用于描述会计信息质量特征的形容词已经超过40个以上，每一个形容词所定义的特征与其他特征之间存在着一定的联系。不同特征之间的关系有相容、相近、相斥等类型。能够适应不同的信息使用者的会计信息应同时具有两个以上的特征，即形成特征的组合。中外学者研究较多的是可靠性特征组合与相关性特征组合之间的关系。二者既相互依存又相互制约，共同作用以保证会计信息对使用者的有用性。

现代会计至少可以分为财务会计和管理会计两大分支。由于财务会计的目标与管理会计的目标并不完全相同，财务会计信息使用者与管理会计信息使用者不同，财务会计信息与管理会计信息用途亦不同。财务会计旨在向投资人或潜在的投资人披露企业的财务状况，以证明企业的经营绩效和财务成果；管理会计旨在向企业管理当局提供其经营决策和经营控制的依据。目标的差异表明，财务会计主要是面向过去，它要以事实为依据，强调的是信息的真实可靠与可追溯；管理会计主要是面向未来，它要以事态发展趋势为依据，来决定企业未来的行为，强调的是信息的相关性和及时性。所以二者的质量评价角度不同，质量特征体系也就不同。我们判断会计信息质量的高低，进而评价会计人员的工作业绩，和企业会计工作水平，

要从不同的角度去进行。将财务会计信息与管理会计信息混在一起，来构建会计信息的质量特征体系，其结果只会偏向于用财务会计信息质量特征体系来代表会计的信息质量特征体系。因此，本文将财务会计与管理会计区别开来，分别构建两者的质量特征体系。

本课题组设想：由 16 个质量特征共同组成我国财务会计信息质量特征体系，其中，真实性特征位于核心地位，是总体质量特征；合规性特征及其组合与公正性特征及其组合是关键质量特征，用以从法规制度和伦理道德两个方面保障真实性特征的实现；相关性特征及其组合是次要质量特征，在一定程度上对会计信息的用途予以明确；经济性特征和重要性特征则是对会计信息的数量、内容进行约束和限制。之所以强化真实性、合规性、公正性三个特征，是因为无论从历史的角度、会计法规的角度，还是从社会习惯的角度和操作的角度看，都更符合中国的国情。

由 12 个质量特征共同组成我国管理会计信息质量特征体系，其中，相关性特征位于核心地位，是总体质量特征；及时性、预测性、反馈性特征是关键质量特征，用以保障相关性特征的实现；可理解性、可靠性、系统性、多元性、灵活性、内部性是次级质量特征，在一定程度上诠释了管理会计信息的总体质量特征和关键质量特征；经济性特征和重要性特征同样是对会计信息的数量、内容进行约束和限制。

本课题主持人：杨世忠（本文执笔）

课题组成员：胡兴国 刘 瑛 刘仲文 崔也光 袁晓勇 许江波
魏晓惠 马元驹 马京华 李 钢 张中波

主要参考文献

财务会计准则委员会，《第 2 号财务会计概念公告》，1980 年，p15，FASB.

葛家澍. 1992 制定中国会计准则如何借鉴国际经验. 会计研究. 2

葛家澍. 1986 会计基本概念. 北京：经济科学出版社

于玉林. 1990 论会计的真实性. 山西财经学院学报. 1

王又庄. 2002 关于资本（股票）市场会计信息披露研究. 北京：中国财政经济出版社

曹欲晓. 2001 论会计真实性. 会计研究. 4

许亚湖. 1989 现代会计新基础理论. 湖北科学技术出版社

冯学武. 1991 试论会计原则理论体系. 会计研究. 2

陈亚民. 1991 会计规范论. 北京：中国财政经济出版社

魏明海. 1994 会计理论新体系探索. 广州：中山大学出版社

王庆林. 1994 试论会计信息质量标准. 财务与会计. 3

孟凡利、周经昌. 1996 会计信息论. 北京：中国物价出版社

Moonitz, "The Basic Postulates of Accounting", 1961, AICPA.

Sprouse & Moonitz, "A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises", 1962

APB Statement No. 4 "The Basic Concepts & Principles of Financial Statement for Enterprises", 1970, AICPA.

Trueblood, "Trueblood Report-Objective of Financial Reports", 10/1973, AICPA.

FSC Section 1000 "General Accounting", CICA Handbook, 10/1988, CICA.

ASB, "Statement of Principles for Financial Reporting", 1999, ASB.

ASB, ED Statement of Principles, The Objective of Financial Statements & The Qualitative Characteristics of Financial Information, 1999.

English Abstracts of Main Papers

Setting up Qualitative Characteristics System of Accounting Information in China

Program Group

Based on domestic and international research results on qualitative characteristics of accounting information from 1979 to 2004, this paper puts forward our country's information quality characteristic system of financial accounting and management accounting, referring to the systematic frame of accounting information quality characters put forward by FASB (SFAC NO.2), in connection with outstanding problems existing in the history of our country. The result of this study has offered the reference for setting up Chinese accounting information quality characteristic system.

Research on the recognitions of the environmental assets

Xu Jialin & Wang Changm

The environmental asset is an important accounting element in the environmental accounting, the recognitions of the environmental assets are the basis for the research of the measurement, the record and the report. In this paper, a new view is developed that the environmental assets are made of being capitalized environmental cost because of meeting the recognition criteria of the assets on the basis of the research of the environmental assets and the environmental cost according to the recognition criteria of the accounting, and the related issues are discussed.

Equity method or cost method? ——A case from Shenzhen Capital Group Co. Ltd

Chen Wei et al

The paper analyzes the argument on how to select the accounting method in the case of Shenzhen Capital Group Co. Ltd's investing on Weichai Power Co. Ltd. It points out the economic essences instead of a certain investment percentage should be regarded as the standard of judging the material influence and selecting the cost method or equity method. Based on this, the paper further discusses the reform on accounting system of venture capital enterprises in China.

Rotation of Signing Auditors: Natural State and Mandatory Rule's Initial Effect in Chinese Securities Market

Li Shuang & Wu Xi

This paper examines the natural state of rotation of signing auditors in Chinese securities market and the initial effect of the mandatory rotation rule enacted in late 2003. Evidence on the natural state shows that the long engagement relationship between an accounting firm and a listed client was usually maintained in the name of very few individual signing auditors mostly with a consecutively-signing pattern. After the enactment of mandatory rotation rule, the compliance rate increased from about 50% in 2003 annual audit up to about 80% in 2004 annual audit. Based on a preliminary comparison between audit results before and after the mandatory rotation, very limited effect of the mandatory rule is expected on substantially enhancing the accounting firm disclosing financial reporting problems of listed companies.

Auditor tenure and Audit Quality: Empirical Evidence from the Chinese Securities Market

Chen Xinyuan & Xia Lijun

This paper, using the data of those listed firms that received clean audit opinions during 2000 to 2002 in the Chinese Securities Market, and measuring audit quality by the discretionary accruals calculated by the Cross-sectional Jones Model, investigates the relationship between auditor tenure and audit quality. We find that, after controlling the influence of other variables, the relationship between auditor tenure and the absolute value of discretionary accruals is "U" shape, i.e., the relationship between auditor tenure and audit quality is inverse "U" shape. Further analysis indicates that, when auditor tenure is less than 6 years, the increase of ten-