

會計準則品質：來自利益相關者的評估*

慕好東** 楊志強***

摘要

高品質的會計準則是產生高品質會計資訊的基礎。美國於 20 世紀 90 年代提出了高品質會計準則問題，但究竟如何對會計準則進行評估，至今尚未形成被廣為認可的標準。會計準則同其他社會性規則一樣，能否有效地實施取決於利益相關者對它的認同程度。因此，會計準則利益相關者對會計準則的評價至關重要。為了測量利益相關者對我國會計準則品質的評價，我們選擇了會計準則的若干品質特徵作為評估項目，對六類利益相關者進行了問卷調查。評估項目主要涉及會計準則制定機構、制定程序和已發佈會計準則的滿意度及存在問題等。通過對受訪者回答結果的分析，我們得出了關於我國會計準則評價的初步結論，並提出了提高我國會計準則品質的政策性思路。

關鍵字：會計準則、會計準則品質、評估、利益相關者

* 本文係以約稿方式取得之論文，經編輯部審查後刊載於「論述」單元，其內容符合本刊論述之要求規範。

** 經濟學博士，山東財政學院專任教授兼副院長。

*** 經濟學碩士，河北省煙草專賣局職員。

壹、研究背景與動機

會計準則¹是加工生成會計資訊的標準，因此，會計準則的品質直接決定著會計資訊的品質。那麼，什麼是高品質的會計準則？或者說，評估會計準則品質高低的標準是什麼？這是會計準則制定和修改過程中必須明確的問題。儘管美國在 20 世紀 90 年代中期就提出了高品質會計準則問題，但至今仍未形成被廣為認可的評估標準²。美國證券交易委員會(SEC)主席 Arthur Levitt 把高品質會計準則理解為「能夠導致可比性、透明度和提供充分的資訊披露，利用這些資訊，投資人在公司的不同會計期間能夠有意義地分析公司的業績」(Levitt, 1997)。

美國管理會計師協會所屬的財務報告委員會主席 L. Hal Regers 在「高品質會計準則的特徵」一文中，則從會計準則的內容和程序兩個方面作了分析說明。他認為，從會計準則的內容方面看，高品質的會計準則應當以清晰明瞭、可理解的方式進行表述，其內容應該具有可操作性；會計準則所提供的確認與計量指南，應當能夠如實地反映包括原始交易或事項的經濟實質；披露的內容應該加以限制，只要求披露那些與投資者相關的資訊。L. Hal Regers 從會計準則的程序方面提出了建議。其中包括：一項新準則所涉及的問題應具有普遍性、準則不應該輕易修改；準則表決應吸收特別工作組參加；與國際準則相協調；準則的內容應該是特別迫切的、突出的和涉及投資人所面臨的最重要的問題³。

我國著名會計學家葛家澍先生認為，會計準則品質的高低，必須從準則的制定、準則的內容到準則的應用和支持的基礎條件進行全面考察。他認為，會計準則首先要在立項、發佈和實施時間方面做出恰當的選擇；一項準則的基本結構應當符合財務會計概念框架的要求；一項高品質的準則從術語的定義、確認標準、計量屬性選擇和披露要

¹ 在我國，規範會計核算行為的規則除了「會計準則」外，還有「企業會計制度」，二者都屬於國家統一會計制度的範疇。本文考慮到我國會計準則與會計制度內容基本一致的情況及準則所起的作用會越來越大的趨勢，主要以準則為主線展開論述，但有時也會涉及到會計制度。

² 這一問題的詳細討論，請參閱葛家澍先生的「美國高品質會計準則的討論及對我們的啟示」(1999)一文。

³ 參見葛家澍先生的「美國高品質會計準則的討論及對我們的啟示。」(1999)一文。

求，都必須清晰、明確、易懂、嚴密和完整；高品質會計準則的制定需要有組織保證；一項高品質會計準則的出臺必須有一套公開、透明的程序；高品質會計準則要求在執行—解釋和運用中能夠保持嚴密的一致性；一項準則是否高品質要經過一定的實踐檢驗，並須通過專家和公眾的評估；要使會計準則高品質還需要若干基本的、必備的環境條件（葛家澍，2002）。

綜合以上研究成果，我們認為，會計準則的品質評價應從準則本身和準則實施效果兩個方面進行。會計準則本身的品質主要表現為準則制定程序的規範性、內容的可理解性和可操作性，據此標準加工生成的會計資訊能否具有相關性、可靠性和可比性；對準則實施效果的測量主要是要看會計資訊的品質，即會計資訊是否能夠滿足會計資訊使用者決策基本的或主要的需要，具體說就是會計資訊是否具有相關性、可靠性和可比性等主要的品質特徵。由於會計準則實施的效果，不僅取決於準則本身的品質，而且取決於準則有效實施所依賴的環境條件，因此，簡單地通過實施效果來評價會計準則品質的高低是不科學的。

我國自 1992 年發佈第一個「企業會計準則—基本會計準則」開始，至今，已經發佈了一個基本會計準則和 16 個具體會計準則，還發佈了若干個徵求意見稿。由於會計準則的制定和發佈不可能一蹴而就，為了防止出現制度空當，我國在發佈和實施會計準則的同時，還不斷地修改，以至重新制定會計制度，自 2001 年已開始實施了具有普遍適用性的「企業會計制度」⁴，從而形成了國際上少有的「準則」與「制度」並行的會計規則結構。

會計準則同其他社會性規則一樣，能否有效得到實施取決於利益相關者對它的認同程度，這正是美國的會計準則為什麼被稱為「公認會計準則」(Accepted Accounting Principles)的原因。因此，會計準則利益相關者對會計準則的評價至關重要。鑒於此，我們選擇了若干會計準則的品質特徵作為評估項目，對六類利益相關者進行了問卷調查。調查問題主要涉及會計準則制定機構、制定程序，已發佈會計準

⁴ 廣義的會計制度應該包括會計準則，但這裏的會計制度僅指由我國財政部統一發佈的以「制度」稱謂的會計制度。我國於 2001 年在股份制企業、上市公司率先實施了新的「企業會計制度」，但至今這一制度尚未在所有企業實施，1993 年 7 月開始實施的分行業會計制度仍然在非股份制企業執行。

則的滿意度及存在的問題等。希望能通過對受訪者回答結果的分析，得出利益相關者對我國會計準則評價的初步結論，以便為會計準則的制定和完善提供參考。

貳、研究設計與研究方法

我們認為，由於存在著利益上的差別，不同利益主體對會計準則制定機構、制定程序以及已發佈準則所給予的評價也會有所不同。而瞭解這種「不同」的有效途徑之一是直接詢問利益相關者。於是，我們選擇了要求利益相關者「代言人」進行無記名填答問卷的方法取得實證資料。

從理論上講，會計準則的利益相關者應包括企業、國家、投資者、債權人、經營者、職工、供應商、客戶等。但考慮到所詢問的問題有較強的專業性，對問題的準確把握需要有相當的會計理論及實務知識，所以，我們選擇了以下調查物件：(1)上市公司財務總監；(2)上市公司控股股東（均為集團公司）的財務總監；(3)省級（或計劃單列市）政府所在城市四大國有商業銀行及交通銀行、中國招商、中國民生、上海浦發等股份制商業銀行信貸處負責人；(4)高校會計專業教師⁵；(5)具有證券、期貨相關業務審計資格的會計師事務所的註冊會計師；(6)各省（含自治區、直轄市及計劃單列市）財政廳（局）會計處和中國證監會駐省（市、區）證管辦上市公司監管處負責人。要求他們分別站在上市公司、控股股東、債權人、個人投資者、仲介機構、政府官員立場上回答調查問卷所提問題。我們認為，所選取的調查物件，既具有良好的代表性，又熟悉或較為熟悉會計準則的相關知識，能夠較好地理解和把握問卷所提問題的含義，從而可以較高程度地保證調查結果的真實性和可靠性。

為了便於統計分析，此次調查問卷採用封閉式。同時，為了提高調查結果的可靠性和可比性，調查問卷全部採用郵寄的方式發放和回收，發放問卷的時間是2002年12月中旬，問卷回收截止時間為2003年2月上旬。此次共發放問卷600份，回收問卷165份，其中有效問

⁵ 在為27份有效問卷作答的高校會計專業教師中，現在持有股票的16人，占59.26%；過去買過股票但現在未持有股票7人，占25.93%；從未買過股票的只有4人，占14.81%，他們基本能夠代表個人投資者和潛在投資者。

卷 158 份，有效問卷回收率為 26.33%。回收問卷分佈在我國大陸 31 個省、自治區、直轄市。回收問卷最多的是北京市，共 18 份；其次是山東省，共 16 份；最少的是西藏、青海、山西、寧夏、貴州、內蒙古、海南和天津，各只回收 1 份有效問卷。受訪者的學歷層次較高：6.96% 為博士研究生學歷，22.78% 為碩士研究生學歷，57.59% 為本科學歷，12.66% 為大專及大專以下學歷。本次調查資料的統計是在 EXCEL 下完成的。

關於此次問卷的調查物件、選樣方法及回收情況見表 1。

表 1 選樣方法及問卷回收情況

調查物件*	選樣方法	問卷發放及回收			
		問卷髮放份數	問卷回收份數	有效問卷份數	有效問卷回收率(%)
上市公司財務總監 (CFO1)	從 2002 年深滬兩市挂牌交易的上市公司中隨機抽取。	100	34	33	33
控股股東財務總監 (CFO2)	從上市公司 2001 年年度報告披露的控股股東中抽取。	100	22	21	21
銀行信貸部門負責人 (BCO)	從網站查詢到的省級政府所在城市及計劃單列市商業銀行中抽取。	100	19	17	17
高校會計教師 (UAT)	從 2002 年中國會計教授會通訊錄中抽取。	100	28	27	27
註冊會計師 (CPA)	從為上市公司 2001 年年報出具審計報告的 CPA 中隨機抽取。	100	25	23	23
政府會計管理 (監管) 部門子負責人 (GAMO)	從全國財政系統新會計準則和會計制度師資培訓班及 2001 年全國會計管理工作會議通訊錄中抽取；證監會駐各地證管辦上市公司監管處負責人按單位全部選取。	100	37	37	37
合計		600	165	158	26.33

*為簡化表達，本文以後各統計分析表中的各類調查物件均以括弧內的英文縮寫表示。

參、調查結果及分析

一、關於對會計準則與本人或本人所在單位利益關係的認知程度

現代會計理論認為，會計準則具有經濟後果⁶。正是這種經濟後果的存在，使會計準則的制定者必須考慮利益相關者對會計準則的認可程度。那麼，在我國，利益相關者是否已經認識到了會計準則的這種經濟後果？瞭解這一點，是我們進行相關分析的基礎。

表 2 問題：您認為會計準則與您自己的利益相關嗎？

選項	總體支持率* (%)	分類支持率**(%)					
		CFO1	CFO2	BCO	UAT	CPA	GAMO
A.關係密切	34.81	51.52	14.29	52.94	14.81	56.52	24.32
B.有一定關係	55.70	33.33	80.95	47.06	74.07	34.78	64.86
C.沒有關係	8.23	12.12	4.76	0.00	7.41	8.70	10.82
D.不清楚	1.26	3.03	0.00	0.00	3.71	0.00	0.00
合計	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00

* 總體支持率=所有受訪者對某一選項回答的頻數 ÷各類受訪者人數之和。本文各表該指標含義相同。

** 分類支持率=某類受訪者對某一選項回答的頻數 ÷該類受訪者人數。本文各表該指標含義相同。

由表 2 可以看出，總體上看，有 34.81% 的受訪者認為會計準則與自己的利益關係密切，有 55.7% 的受訪者認為有一定的關係，二者合計支持率達到了 90.51%；只有 8.23% 的受訪者認為沒有關係，1.26% 受訪者則不清楚是否有關係。分類來看，認為與自己利益「關係密切」及「有一定關係」的比例合計數銀行信貸部門負責人為 100%，控股股東 CFO 為 95.24%，CPA 為 91.3%，最低的上市公司 CFO 也達到 84.85%。這說明，利益相關者基本上都已經認識到會計準則與自己的利益是相關的。

⁶ 按照美國會計學家斯蒂芬·A·澤夫(Stephen A.Zeff)對經濟後果的定義，「經濟後果」指的是，會計報告對企業、政府、工會、投資者和債權人決策行為的影響，這些個人或團體行為的後果被認為可能影響其他團體的利益(Zeff, 1978)。

表 3 問題：您認為會計準則與您所在單位的利益相關嗎？

選項	總體支持率 (%)	分類支持率(%)					
		CFO1	CFO2	BCO	UAT	CPA	GAMO
A.關係密切	55.70	75.76	66.67	88.24	22.22	56.52	40.54
B.有一定關係	37.34	24.24	33.33	11.76	59.26	39.13	45.95
C.沒有關係	5.70	0.00	0.00	0.00	11.11	4.35	13.51
D.不清楚	1.26	0.00	0.00	0.00	7.41	0.00	0.00
合計	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00

表 3 給出了受訪者對會計準則與自己單位利益關係的認知程度。從總體上看，有 55.7% 的受訪者認為會計準則與本人所在單位的關係密切，37.34% 認為有一定的關係，二者合計達到了 93.04%；只有 5.7% 的受訪者認為與自己單位沒有關係，另有 1.26% 不清楚是否有關係。分類來看，認為會計準則與自己單位關係密切的支持率，除高校會計教師、政府會計管理部門負責人低於 50% 外，其他均超過 50%。其中銀行信貸部門負責人最高，達到 88.24%；其次是上市公司 CFO，也達到了 75.76%。

可見，大多數受訪者也已經認識到會計準則與自己所在單位之間所存在的利益關係。

二、關於對現行會計準則制定機構的認同程度

會計準則制定機構在很大程度上影響著會計準則的品質。因此，我國究竟應該由誰來承擔制定準則的重任，一直是學術界及實務界所關注的問題。由於最早制定會計準則的美國，其會計準則是由 SEC 授權會計職業團體制定的⁷，受其影響，在我國會計準則制定機構選擇問題上有人認為，我國會計準則的制定工作最終也應該由專門的機構負責（曲曉輝，1999）。

我們的調查結果顯示，人們已經比較熟悉我國會計準則的制定機構，而且對其也有了較高的認同程度。在我們回收的 158 份有效問卷

⁷ 儘管美國 1973 年產生的財務會計準則委員會(FASB)，是一個歸屬於由 9 個職業團體的代表組成的財務會計基金會(FAF)的獨立機構，而不再屬於某一個職業團體，但本質上仍然具有民間職業團體性質。

中，有 94.94% 的受訪者知道我國的會計準則是由財政部制定的，只有 5.06% 的受訪者尚不知道我國會計準則的具體制定機構是誰。

表 4 問題：您認為財政部作為我國會計準則的制定機構是否合適？

選項	總體支持率 (%)	分類支持率(%)					
		CFO1	CFO2	BCO	UAT	CPA	GAMO
A.合適	59.49	63.64	33.33	52.94	44.45	65.22	81.08
B.不合適	37.34	30.30	66.67	41.18	51.85	30.43	18.92
C.說不准	3.17	6.06	0.00	5.88	3.70	4.35	0.00
合計	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00

表 4 給出了受訪者對財政部作為會計準則制定機構的支持情況。總體上看，59.49% 的受訪者認為財政部作為我國會計準則的制定機構是合適的；37.34% 認為不合適，另有 3.17% 則「說不准」。從分類統計結果看，認為「合適」的比率最高的是政府會計管理部門負責人，占 81.08%；其後是 CPA 和上市公司 CFO，也都達到了 60% 以上。認為「合適」比率最低的是控股股東 CFO，為 33.33%。不難看出，財政部作為我國會計準則制定機構已經得到利益相關者較高程度的認同。

三、關於對現行會計準則制定程序的評價

準則的制定程序在某種程度上關係到所制定的會計準則能否做到公開和公平。我國會計準則的制定與實施已經有十年的歷史，利益相關者對會計準則制定的主要程序和方法的評價究竟如何，是一個亟需驗證的問題。我們推測，許多受訪者可能對我國會計準則制定程序尚缺乏一個全面的瞭解，所以，我們只選擇了「發佈徵求意見稿」這個人們較為熟知的程序讓受訪者進行評價。

從表 5 的統計結果看，總體上 90% 以上的受訪者認為這一程序「合理」或「還可以」，只有 4.43% 認為不合理，另有 5.06% 「說不准」。但真正認為「合理」的比率還不算高，只有 38.61%。分類統計結果與總體結果差別不大。這一結果說明，利益相關者對會計準則制定的這一程序是基本認可的。

表 5 問題：您認為我國「先發佈徵求意見稿，再正式發佈會計準則」的程序如何？

選項	總體支持率 (%)	分類支持率(%)					
		CFO1	CFO2	BCO	UAT	CPA	GAMO
A.合理	38.61	45.45	28.57	29.41	18.52	39.13	56.76
B.還可以	51.90	45.45	66.67	58.82	62.96	47.83	40.54
C.不合理	4.43	6.06	4.76	11.77	7.41	0.00	0.00
D.說不准	5.06	3.04	0.00	0.00	11.11	13.04	2.70
合計	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00

四、關於對已發佈會計準則的總體性評價

利益相關者對已發佈會計準則的總體性評價，我們通過「總體滿意度」和「存在問題」兩個側面加以測量。

(一)關於對我國已發佈會計準則的總體滿意程度。對於會計準則本身品質的評價是一項十分複雜的工作，既需要逐項進行，又需要進行總體性評價。對此，至今尚沒有形成一套科學、有效的評價標準，我國還沒有機構或研究者開展這項工作。儘管因這項工作的專業性、複雜性，不可能通過簡單的問卷調查來完成，但為了獲得利益相關者對會計準則總體性評價的相關資訊，在目前尚無有效評價標準的情況下我們採用了簡單的「滿意度」調查法。

表 6 的統計結果顯示，從總體上看，有 29.11% 的受訪者對已發佈的會計準則是滿意的；50.63% 基本滿意，5.06% 不滿意；另有 15.2% 的受訪者表示「說不准」。這表明，經過十年來我國會計準則的建設和實踐，大多數利益相關者對我國已發佈和實施的會計準則是滿意或基本滿意的。但這一結果也告訴我們，對我國會計準則真正「滿意」的受訪者不到 30%。從分類統計結果看，對已發佈的會計準則「滿意」率最高的是政府會計管理部門負責人，達 45.95%；其次是 CPA，為 34.78%。「滿意」率最低的是高校會計教師，只有 14.81%。「滿意」或「基本滿意」的比例在 80% 以上的有：CPA(95.65%)、上市公司

CFO(81.82%)、政府會計管理部門負責人(83.79%)；「滿意」或「基本滿意」的比例最低的是銀行信貸部門負責人，為 64.71%。「不滿意」比例最高的是銀行信貸部門負責人，為 17.65%。這可能是因為：近幾年我國會計準則和制度的制定、修改步伐加快使商業銀行對企業會計資訊理解的難度加大，一些企業利用虛假資訊獲得貸款，給銀行造成了巨大的損失。

表 6 問題：您對過去已經發佈的會計準則總體上滿意嗎？

選項	總體支持率 (%)	分類支持率(%)					
		CFO1	CFO2	BCO	UAT	CPA	GAMO
A.滿意	29.11	24.24	23.81	23.53	14.81	34.78	45.95
B.基本滿意 (或不太滿意)	50.63	57.58	52.38	41.18	55.56	60.87	37.84
C.不滿意	5.06	6.06	0.00	17.65	7.41	0.00	2.70
D.說不准	15.20	12.12	23.81	17.64	22.22	4.35	13.51
合計	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00

(二)關於對我國已發佈會計準則存在問題的看法。已發佈的會計準則在總體上到底存在哪些問題，需要通過對利益相關者調查後才能進行回答。我們認為，一個高品質的會計準則體系，從會計準則自身的內容看，必須具有可理解性和可操作性。據此，我們圍繞會計準則的可理解性和可操作性設計了專門的項目讓受訪者作答。

從表 7 可以看出，有 60.13%的受訪者認為我國會計準則「存在較多的細節問題」；40.51%認為存在「太籠統，不好操作」的問題；30.38%認為存在「表達方式不適合我國語言習慣」的問題；認為會計準則存在「總體框架欠合理」和「太繁瑣，可行性不強」的比例都在 25%左右。從分類統計情況看，除了政府會計管理部門負責人外，各類受訪者對「存在較多的細節問題」的支持率都是最高的。這說明，儘管我國會計準則在總體框架等方面還存在一些亟需解決的問題，但利益相

關者更關心會計準則在細節上存在的問題。從對會計準則存在問題的回答頻次看，高校會計教師最高，其次是政府會計管部門負責人，而具體執行準則的上市公司 CFO 回答問題的頻次卻不高。這是一個不太好解釋的統計結果。按說，作為具體執行會計準則的上市公司 CFO，在執行會計準則過程中發現的問題會最多，有可能對會計準則不滿意程度也最高。我們揣測導致這一結果的原因可能是：在我國準則與制度並行的會計規則結構下，出於習慣和學習成本上的考慮，CFO 對會計準則並沒有進行深入仔細的學習研究，他們更多地選擇了按「企業會計制度」處理會計業務的做法，會計準則作為他們進行會計處理的依據多是補充性的。這樣，他們對會計準則所存在的問題也就未必十分清楚，無法貿然作出回答。

表 7 問題：您認為我國已發佈的會計準則主要存在哪些問題？

選項	總體支持率 (%)	分類支持率(%)					
		CFO1	CFO2	BCO	UAT	CPA	GAMO
A.總體框架欠合理	25.95	7.55	23.81	29.41	37.04	34.78	24.32
B.太籠統，不好操作	40.51	24.53	14.29	41.18	40.74	43.48	54.05
C.太繁瑣，可行性不強	24.68	7.55	23.81	17.65	44.44	21.74	27.03
D.存在較多的細節問題	60.13	45.28	61.90	64.71	51.85	73.91	43.24
E.表達方式不適合我國 語言習慣	30.38	24.24	28.57	17.65	40.74	13.04	45.95
合計	181.65	109.15	152.38	170.59	214.81	186.96	194.59

五、關於對我國會計準則修改頻率的看法

經濟業務的複雜性和多變性，必然導致利益相關者對會計資訊需求的多樣性和多變性，會計準則作為加工生成會計資訊的標準，也就不可能一勞永逸地穩定不變，而必然隨著經濟業務的變化和資訊使用者對會計資訊需求的變化而進行及時的調整。但會計準則的修訂頻率必須適當。修改頻率過慢，可能導致會計資訊不能及時、準確地反映經濟業務的變化；修改過快，則可能導致會計資訊加工成本的增加以及對會計資訊理解和利用上的困難。

表 8 問題：您認為我國會計準則的修改頻率如何？

選項	總體支持率 (%)	分類支持率(%)					
		CFO1	CFO2	BCO	UAT	CPA	GAMO
A.合適	20.25	12.12	14.29	17.65	25.93	17.39	29.73
B.太快	48.73	51.52	57.14	17.65	40.74	56.52	56.76
C.太慢	15.82	24.24	9.52	35.29	11.11	13.04	8.11
D.說不准	15.20	12.12	19.05	29.41	22.22	13.05	5.40
合計	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00

我國已發佈的 16 項具體會計準則，就有 5 項進行過修改。

從表 8 可以看出，總體上，有 20.25% 的受訪者認為我國會計準則的修改頻率是合適的，48.73% 認為修改頻率太快，15.82% 認為修改頻率太慢，另有 15.2% 「說不准」。其中，認為修改頻率太快的最多。分類來看，除銀行信貸部門負責人外，其他受訪者認為我國會計準則修改頻率太快的支持率都很高。銀行信貸部門負責人認為我國會計準則的修改頻率太慢的比例較高，竟然達到 35.29%。銀行信貸部門負責人作出這樣的回答，或許是他們就是這樣認為的？或許是因為他們不甚瞭解我國會計準則制定和修改的具體情況。我們認為這是一個需要進一步考證的問題。但不管怎樣，我們應該努力使我國會計準則的修改有一個恰當的頻率。

六、關於對會計準則、會計制度所留會計選擇空間的評價

高品質的會計準則應能夠使會計資訊具有可靠性和相關性。而會計準則留給企業會計選擇空間的大小，是一個直接影響會計資訊可靠性和相關性的重要因素，也是會計準則制定過程中遇到的一個十分棘手的問題。這是因為提高會計資訊的相關性，從某種程度上意味著要留給企業更多的會計選擇空間，這常常要以犧牲會計資訊的可靠性為代價，而可靠性是會計資訊的靈魂。我國對非貨幣交易、債務重組、投資等會計準則的修改就說明了在這種兩難選擇中的搖擺不定。因此，適度的會計選擇空間是高品質會計準則的一個重要特徵。

表 9 問題：您認為我國現有的會計準則和會計制度留給企業的會計選擇空間是否合適？

選項	總體支持率 (%)	分類支持率(%)					
		CFO1	CFO2	BCO	UAT	CPA	GAMO
A.適中	20.89	24.24	4.76	0.00	14.81	39.13	29.73
B.太大	31.01	9.09	14.29	70.59	37.04	13.04	48.65
C.太小	33.54	48.48	57.14	11.76	40.74	34.78	10.81
D.說不准	14.56	18.19	23.81	17.65	7.41	13.05	10.81
合計	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00

從表 9 可以看出，總體上有 20.89% 的受訪者認為留給企業的會計選擇空間是合適的，31.01% 認為太大，33.54% 認為太小，另有 14.56% 對此問題的回答是「說不准」。而認為「太大」和「太小」的比例很接近。可見，由於利益上的差別，不同的利益相關者對此不可能有相同的評價標準。這一點從分類統計結果可以看得更為清楚。上市公司 CFO、控股股東 CFO 及 CPA 認為留給企業會計選擇空間太大的比例都在 15% 以下，上市公司 CFO 甚至不到 10%。但銀行信貸部門負責人、政府會計管理部門負責人卻分別達到了 70.59% 和 48.65%。認為留給企業的會計選擇空間「太小」的情況正好相反。上市公司 CFO、控股股東 CFO 和高校會計教師認為留給企業會計選擇空間「太小」的比例都較高，分別達到了 48.48%、57.14% 和 40.74%；銀行信貸部門負責人、政府會計管理部門負責人的這一比例則分別只有 11.76% 和 10.81%。這種答案結構，在某種程度上恰好驗證了美國會計學家勞倫斯·雷夫森(Lawrence Revsine)關於選擇性不實財務披露的假說⁸(Lawrence Revsine, 1991)。

表 10 給出了利益相關者對這一問題的價值性意向。

表 10 問題：您認為會計準則、會計制度留給企業的會計選擇空間

⁸ 勞倫斯·雷夫森(Lawrence Revsine, 1991) 在「選擇性不實財務披露假說」一文中認為：經理、股東、審計師、準則制定者，甚至是會計學者都會從選擇性的不實財務披露中得到好處。因為他們分別從報酬計劃、企業價值提高、與客戶保持和諧的關係(留住客戶)、自我保護和利他主義、名聲提高和諮詢收入中得到好處。

應該怎樣？

選項	總體支持率 (%)	分類支持率(%)					
		CFO1	CFO2	BCO	UAT	CPA	GAMO
A.大一點	48.73	66.67	71.43	17.65	44.44	43.48	40.54
B.小一點	44.30	27.27	28.57	76.47	44.44	34.78	59.46
C.說不准	6.97	6.06	0.00	5.88	11.12	21.74	0.00
合計	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00

從表 10 可以看出，總體上認為會計準則留給企業會計選擇空間應該「大一點」和「小一點」的比例較為接近。而分類看差別卻十分明顯。上市公司 CFO、控股股東 CFO 認為留給企業會計選擇空間應該「大一點」的比例分別達到 66.67%和 71.43%，而銀行信貸部門負責人的這一比例只有 17.65%；認為留給企業會計選擇空間應該「小一點」的比例銀行信貸部門負責人高達 76.47%，而上市公司 CFO、控股股東 CFO 分別只有 27.27%和 28.57%。

七、關於對會計準則和會計制度要求企業披露的會計資訊量是否合適的評價

最大限度地滿足資訊使用者對會計資訊的需求是財務會計目標的內在要求，而企業提供哪些資訊則是由會計準則加以規定的。因此，能否導致資訊充分而不過分披露，是評價會計準則品質的重要標準。資訊披露不充分，不能滿足資訊使用者決策的需要。但不適當地過多披露又有可能導致企業資訊加工成本的不必要加大或者暴露企業的商業秘密，從而導致企業經濟利益的損失。

(一)關於我國現有的會計準則和會計制度要求企業披露資訊量的總體合適性程度。

從表 11 可以看出，總體上有 27.85%受訪者認為我國現有會計準則所要求企業披露的會計資訊是「合適」的，25.95%認為「過多」，37.97%認為「過少」，另有 8.23%回答「說不准」。這一結果說明了在會計資訊披露量上所存在的「眾口難調」。分類統計結果則進一步告訴我們，不同利益相關者在這一問題上所持的態度明顯不同。上市公司 CFO、控股股東 CFO 分別僅有 15.15%和 14.29%的受訪者認為「過

少」，分別有 54.55% 和 33.33% 認為「過多」。而銀行信貸部門負責人和高校會計教師中分別有高達 70.59% 和 74.07% 認為要求企業提供的資訊「過少」，銀行信貸部門負責人的受訪者則沒有人認為「過多」。

表 11 問題：從整體上您認為我國現有的會計準則和會計制度要求企業披露的資訊量是否合適？

選項	總體支持率 (%)	分類支持率(%)					
		CFO1	CFO2	BCO	UAT	CPA	GAMO
A.合適	27.85	24.24	33.33	17.65	7.41	39.13	40.54
B.過多	25.95	54.55	33.33	0.00	14.81	26.09	16.22
C.過少	37.97	15.15	14.29	70.59	74.07	30.43	35.14
D.說不准	8.23	6.06	19.05	11.76	3.71	4.35	8.10
合計	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00

(二)關於企業資訊披露不充分的主要表現。

從表 12 可以看出，利益相關者對表中所列選項都有較高程度的支持率，各選項的支持率大都在 36%~45% 之間，差異不甚懸殊。分類統計結果顯示，與其他利益相關者相比，上市公司 CFO 對各類資訊需求的支持率基本都是最低或較低的（除選項 C 居後第 3 位外，其他均在後兩位）。這說明，這一利益群體對資訊提供所持的態度是相對消極的。這可能因為作為一個資訊提供者，企業並不願意提供更多的財務和非財務資訊。控股股東的 CFO 對「非財務資訊」和「公司計劃等前瞻性資訊」分別給予了 71.43% 和 57.14% 的較高支持率。銀行信貸部門負責人則對「非財務資訊」和「財務預測資訊」分別給予了 76.47% 和 64.71% 的較高支持率。高校會計教師對各類企業資訊都保持了較高的需求興趣，除「衍生金融工具資訊」的支持率較低外，其他各選項的支持率均在 50% 以上。CPA 對各項資訊的需求也較低，除「非財務資訊」的支持率為 56.52%，高於總體支持率外，其他選項的支持率均低於總體支持率。高校會計教師、政府會計管理部門負責人對「對環境影響的資訊」支持率較高，均在 50% 以上。不難看出，各類受訪者對企業資訊披露的態度，實際上反映了各自在社會中的角色及由這一

角色所決定的利益傾向。

表 12 問題：您覺得下列哪些資訊是您需要但企業尚未進行充分披露的資訊？

選項*	總體支持率 (%)	分類支持率(%)					
		CFO1	CFO2	BCO	UAT	CPA	GAMO
A.人力資源資訊	44.30	39.39	42.86	41.18	62.96	34.78	43.24
B.非財務資訊	47.47	27.27	71.43	76.47	59.26	56.52	24.32
C.財務預測資訊	36.71	27.27	14.29	64.71	62.96	17.39	37.84
D.全面收益資訊	36.08	21.21	28.57	35.29	59.26	26.09	43.24
E.對環境影響的資訊	37.97	24.24	33.33	29.41	51.85	30.43	51.35
F.衍生金融工具資訊	40.51	36.36	28.57	58.82	33.33	39.13	48.65
G.股東權益稀釋方面的資訊	41.14	30.30	38.10	58.82	55.56	26.09	43.24
H.公司計劃等前瞻性資訊	45.57	36.36	57.14	52.94	59.26	43.48	35.14
合計	329.75	242.42	314.29	417.65	444.44	273.91	327.03

*由於對會計資訊類型劃分的標準難以涇渭分明，這裏只是就當前人們關注的主要資訊類型列入選項，它們之間存有交叉或重疊的情況，但因是多選，故不會對分析結論產生明顯的影響。

肆、研究結論及政策含義

一、在我國，絕大多數會計準則利益相關者已經認識到會計準則與自己及所在單位之間所存在的利益關係。隨著我國市場經濟體制的全面確立，會計準則所具有的經濟後果已經進一步顯現，並且已得到利益相關者的普遍性認知。這提醒我們，在制定會計準則時，必須充分考慮準則實施所可能導致的經濟後果，尤其是對利益相關者利益分配所帶來的影響，從而使會計準則能最大限度地建立在公正和公平的基礎之上。

二、我國現行的會計準則制定機構及主要制定程序已經得到了社會各界的廣泛認同。這一結論可以從調查結果清楚地看得出來。所以，目前我們要做的並不是將現有會計準則制定機構推倒重建，而是在既有會計準則制定機構的基礎上，不斷總結經驗，通過對參與準則制定

人員結構的調整和制定程序的規範化、科學化、民主化建設，通過更廣泛地吸收社會各界人士以多種方式參與到會計準則的制定中來，以使我國制定的會計準則具有更好的公正性和可操作性，並儘量與國際會計慣例相協調。

三、總體上看，絕大多數受訪者對我國已發佈和實施的會計準則是滿意或基本滿意的，但真正「滿意」的受訪者比例還不高。此外，會計準則存在的問題還不少，這既有總體性問題，也有許多細節問題，尤其是細節問題可能會影響到會計準則具體實施的效果。因此，在會計準則制定、修改和完善過程中，我們既要注意總體框架的科學性和合理性，又要十分重視會計準則的具體細節問題，二者不可偏頗。只有這樣，才能使我國制定的會計準則既在概念框架方面符合國際慣例，又能在語言的表達和備選方法的確定等方面與我國的會計環境相適應，具有較好的可操作性，

四、會計準則的修改頻率必須適度。新的經濟業務的不斷出現、企業盈餘管理「技術」水平的提高，以及制定準則時制定者對準則實施環境的考慮不周等，都可能成爲會計準則修訂的原因。以會計準則體系最爲完整的美國爲例，財務會計準則委員會誕生後不到 30 年的時間裏發佈了約 140 項會計準則。這其中有相當數量的會計準則是對已有準則某些處理方法的修改或整體性替代。這就使這便保證了新的經濟業務有章可循，資訊使用者能夠得到他們所需要的較爲可靠的資訊。但會計準則也應儘量保持其穩定性，修改不能太頻繁，否則會給準則執行者增加不必要的學習成本，爲資訊使用者造成資訊理解上的困難。因此，從這個角度講，又需要保持會計準則的相對穩定性。

五、究竟留給企業多大的會計選擇空間，是會計準則制定中遇到的難題。因爲從某種程度上說，留給企業會計選擇空間的大小會影響會計資訊相關性與可靠性之間的替代關係。我們要牢記的是，可靠性是會計資訊品質的靈魂。從理論上講，給企業留有較大的會計選擇空間好像會有利於提高會計資訊的相關性，但這需要以企業經理人、註冊會計師具有良好的誠信意識和道德操守爲條件。如果缺乏保證會計準則有效實施的會計環境，過大的會計選擇空間就會爲某些企業進行會計操縱提供便利條件，會計資訊的相關性不僅不會因此提高反而會因失真而降低。鑒於目前我國的會計環境，爲了保證會計資訊起碼的

可比性，我們認為我國會計準則留給企業的選擇空間還不宜太大。應盡可能地減少備選會計處理方法，以及嚴格備選方法實施的條件，既保持會計準則良好的靈活性，又防止會計政策被濫用。同時，為便於資訊使用者更好地識別資訊，還必須要求企業詳細地披露所採用的會計政策及其所依據的條件。

六、企業資訊披露量的適合度是一個莫衷一是的概念，不同的利益群體會有不同甚至是相反的態度，會計準則制定機構必須綜合考慮各方的利益。就是說，企業所提供的資訊既要盡可能地滿足資訊使用者的決策需要，又不應因過剩披露而產生負面影響⁹。例如，資訊的過剩披露可能會不必要地加大企業資訊披露成本；企業商業秘密的不恰當披露也會損害企業的經濟利益；一些不確定性資訊（如預測性資訊）的披露則有可能誤導資訊使用者的決策；等等。但總的看來，資訊使用者對企業的人力資源資訊、非財務資訊、前瞻性資訊等都有較大的需求，應進一步研究企業對這些資訊披露的程度和方式，並在會計準則及其他相關準則中加以規範。

⁹ 1995年時任美國財務會計準則委員會主席的丹尼斯·R·貝雷斯福德(Dennis R. Beresford)和美國財務會計準則委員會專案經理約翰·A·赫普(John A. Hepp)在「財務披露：太多還是太少」一文中討論了披露過剩問題。他們認為，儘管可能存在過剩披露問題，但卻找不到實例來證明，所以他們提出要從效用方面檢驗現行規則的披露要求(1995)。

參考文獻

- 丹尼斯·R·貝雷斯福德；約翰·A·赫普，1995，財務披露：太多還是太少，載[美]斯蒂芬·澤夫；貝拉·G·德蘭主編「現代財務會計理論—問題與論爭」，中譯本(2000)，經濟科學出版社。
- 曲曉輝等，1999，會計準則研究—借鑒與反思，廈門：廈門大學出版社。
- 勞倫斯·雷夫森，選擇性不實財務披露假說，載[美]斯蒂芬·澤夫；貝拉·G·德蘭主編「現代財務會計理論—問題與論爭」，中譯本(2000)，經濟科學出版社。
- 斯蒂芬·澤夫，經濟後果學說的興起，載[美]斯蒂芬·澤夫、貝拉·G·德蘭主編「現代財務會計理論—問題與論爭」，中譯本(2000)，經濟科學出版社。
- 葛家澍，1999，美國關於高品質會計準則的討論及其對我們的啟示，會計研究第5期。
- 葛家澍，2002，關於高品質會計準則的特徵，轉引自葛家澍，1999，「美國高品質會計準則的討論及對我們的啟示」，會計研究第5期。
- Levitt, A. 1997. The importance of high quality accounting standards. 轉引自葛家澍，1999，「美國高品質會計準則的討論及對我們的啟示」，會計研究第5期。