

企业会计准则实施环境与执行力探讨

杨虹伟

摘要:《企业会计准则》自实施以来,经济效果显著,有效抑制了企业的短期行为,但仍然存在着诸如准则中部分规定界定模糊、准则执行不到位、会计职业判断不足及违背会计准则操纵利润等问题。本文主要从会计准则实施环境、会计准则执行、会计职业判断等视角展开研究,针对企业会计准则实施过程中产生的问题及执行阻碍因素,探究问题根源并提出企业会计准则体系完善的相关对策建议。

关键词:企业会计准则;实施环境;执行力;会计职业判断

一、企业会计准则的实施环境影响

1. 政治制度和文化因素的影响。我国在制度方面有两个特点:一是正式制度约束是政府职能的产物,几乎均由政府行使制定权;二是非正式制度如价值标准、道德规范、风俗习惯、文化意识形态等大多源自人们在长期社会交往中自发形成并被接受的行为规范。在这两种特点下,我国会计准则演进过程中形成了这样的博弈格局:政府对于企业会计准则的制定是拥有权威性与垄断权的博弈一方;上市公司管理层作为与会计准则制定利益相关程度最高的一方,其参与企业会计准则制定则是

考虑自身利益下的自发行为。因此,在我国会计准则制定程序中政府机关缺乏多次征求意见的环节,相关的背景资料及讨论情况对外界也极少披露,整个会计准则拟定起草过程相对于普通公众而言不是互通的。

2. 产权制度的效率导向。有效的制定和执行企业会计准则有助于降低交易成本。如在美国,会计准则的制定是建立在成熟的会计理论、实务以及发达的资本市场基础上的,从会计原则委员会(APB)到FASB,会计准则制定机构都是民间会计组织,利益相关者在会计准则制定博弈过程中均能积极参与并融入其经济意图,有力地推进会计准则的完善及发展,这一发展过程是渐进式的。在我国,

一方面“上有政策、下有对策”的博弈策略在上市公司中普遍存在,而且普遍持有“搭便车”的心理,民主参与意识较为淡漠;另一方面上市公司管理当局报酬体系的非市场化,使得管理当局常常不主动通过直接参与会计准则的制定来改变对其货币收入带来的不利影响,却是选择从非货币性报酬方面取得“补偿”。这就导致这些会计准则的利益相关者对会计准则制定大多袖手旁观。

3. 会计准则外生制度的特性不能有效降低其演进成本。当前我国处于经济较为快速的增长期,新业务不断涌现,新现象层出不穷,引出了相当多特殊的、新的会计问题,利润概念不够清晰,折旧的计提难以准确核

写租赁结算单的业务信息并扫描上传台班记录和租赁结算单(作为附件),生成总账凭证和相关报表,完成研发费用核算的信息归集;项目审计时根据附件资料审核数据是否真实合规,并对报表数据分析预算执行情况。

(4) 建立多层考核激励机制。首

先,实施税收优惠共享,通过减免管理费或抵减上缴利润等方式让项目部等非法人基层单位也分享所得税优惠的红利;其次,定期分析总结基层单位的研发费用归集工作,形成“立项——执行——总结——奖惩”的全过程封闭链条,以推动这项工作;最

后,建议与个人考核挂钩,将研发费用管理工作的绩效成果与主管科研技术人员的职称、任用及相关业务人员的薪酬挂钩。

(作者单位:中交一航局城市交通工程有限公司)

责任编辑 陈利花

算,收益与权益之间的界限比较模糊等,使得会计准则制定难度加大,会计准则演进日趋复杂。如果会计准则是内生制度,其在正式化前是一种普遍认可的行为准则,那在面对新环境、新问题时无需作过多调整,会计准则制度的变迁成本则会降低。但现实中我国会计准则是外生制度,其制定及执行中存在部分缺陷,应对新现象便不能有效降低制度的变迁成本。

4. 外部监管制度的缺位与配置模式的缺陷。目前我国对企业会计信息质量的监督往往通过会计师事务所来实现,作为被监督者的经理人手中却掌握着监督权的授予,从监督有效性来看,权利安排的错位导致监督不力。另外,监管部门对企业会计信息失真的处罚主要采用行政手段,鲜有采取民事、刑事手段。从惩罚的有效性来看,对造假者基本不构成威慑。

二、影响会计准则执行的主要因素

1. 会计准则接受者对执行的影响。会计准则是否能实现其目标,不仅仅取决于会计准则制定者及执行者,也取决于会计准则接受者的态度。对于利益相关者会计准则不可避免地表现为对部分群体利益进行调整分配,对部分群体行为进行改变制约。会计准则目标多种多样,会计准则执行的结果总要造成部分群体受益或部分群体受损。对会计准则对象影响不同,其接受的态度、执行的程度就不同。

2. 会计准则执行机构对实施的影响。执行机构影响会计准则执行主要有两方面:一是组织机构合理与否,合理的组织结构是会计准则目标功能实现不可或缺的组织保证;二是相关执行人员得力与否,会计准则执

行人员的知识结构、业务水平、工作能力等构成了制约及影响企业会计准则目标功能实现的重要因素。

3. 社会心理环境对执行的影响。社会心理环境对会计准则的有效执行具有决定作用,具体体现在会计地位以及会计职业的高低、投资及经营的时间倾向性、保密态度及审慎性等方面。执行者需增强及提高目标群体的心理承受能力,营造融洽的社会心理环境以促进会计准则的有效执行。

4. 伯恩斯规则互动理论与会计准则的执行。伯恩斯认为执行者与规则互动的选择有三种:遵从规则、违反规则、逃避规则。会计准则在执行中的互动选择也是如此:首先,正常情况下的遵守行为。其次,企业为自身利益违背会计准则要求,执行中利用存在的制度缺陷、监管缺失、审计失效等诸多问题,进行会计舞弊,致使会计信息失真。再者,利用会计准则的非完备性,操纵会计准则行为,遴选会计方法以实现企业特定目的。如通过利用权责发生制原则下的“可操控应计项目”对收益操纵,较为典型的是盈余管理。

三、会计职业判断的影响

1. 估值困境——来自公允价值及减值模型的挑战。

(1) 公允价值估值。在当前我国经济正处在过渡转型期与资本市场不完善的情况下,公允价值估值可能并非公允。首先,我国资本市场的价格发现功能还不具备,难以保证市场价格最为公允,企业按照市场价格为相关资产定价,也许会偏离揭示准确价值的路径;其次,当活跃市场不存在时,使用职业判断及寻求正确的定价模型会面临许多困难;最后,在通货膨胀等因素干扰下市场的起伏,使得保证公允价值估值模型具备相对

的稳定性也面临着极大挑战。

(2) 预期减值模型。目前我国金融资产大多按摊余成本计量,企业会计准则的执行运用对企业影响很大。在减值损失计量方面,许多企业如金融机构在运用预期减值模型具体操作时有着实际的困难。一方面,预期减值模型要进行专业的职业判断。此模型需要预计未来来确定损失,主观性的存在难免有低估或高估的风险,也为公司提供了调整损失操纵利润的机会;另一方面,预计损失估算需有非常庞杂的历史数据支撑,需大量的成本和时间,这让整个IT系统及数据基础面临着极大挑战。最后,怎样分摊预计损失、是否将已减值资产从资产组合中剥离开来等具体处理政策,都是有待解决的现实问题。

2. 基于会计职业判断的会计准则执行现象。

会计准则对象在准则执行中通常有两种选择:接受准则或不接受准则。接受程度的高低是会计准则能否有效实施的关键。以原则导向的会计准则对会计人员提出了更高的要求,要求会计人员更多地运用会计执业判断,而不恰当的执业判断可能会导致严重的后果。因此,会计人员的执业判断在会计准则执行过程中居于最直接、最主动的核心地位,而目前会计人员的职业判断水平达不到要求。

四、提高企业会计准则执行力的对策建议

1. 优化企业会计准则功能的实现环境。

(1) 会计准则目标的科学定位。我们认为从用户需求及投资者保护等角度的目标一致性、要素间支持性,还有我国市场的现状及发展,SFAC8(财务会计概念框架第8号)

从总体上提供了财务报告较为全面的质量评估体系,以会计目标的要求为起点,以会计目标的实现为归宿,反映了将财务报告目标与质量特征相联系的先进理念,其强调财务信息基本质量特征中的相关性和如实反映,这可视为构建我国会计准则目标还有财务报告质量评估标准的出发点以及理论基础。

(2) 会计准则结构的有效建设。企业会计准则保持整体性及发挥功能性的内在要求是合理稳定的会计准则结构。会计准则结构的相对稳定,能够保证利益相关者长期权益和责任的明确性,能够相对保持未来市场交易环境的稳定性,使交易者的收益预期可以较为准确地计量。会计准则结构的有效创新,是新与旧准则结构产生、扬弃、改变的过程,创新的成本合理性也是这一过程需要考虑的问题。会计准则结构的有效建设,能确保企业会计准则功能的有效实现,那么就要求准则处于动态的优化状态。

(3) 会计准则对象的行为调整。企业会计准则受益者总是准则实施的动力,而受损者往往成为准则实施的障碍。这就要求会计准则的制定要全面考虑、综合衡量,要体现公平合理性,要保持严肃权威性,以保证会计准则功能的有效实现。

(4) 会计准则主体结构的合理得力。企业会计主体结构的合理有序是准确执行企业会计准则的有力保证。主体要有合理的纵横结构布局,纵向结构保持有序层级,横向结构保持平衡分工;确保企业会计准则执行的职能化及专业化;组织结构中各执行部门、执行人员要有明确的权责关系。

(5) 会计准则的监督制度。政府监管、注册会计师审计制度及法庭裁

决是监督会计准则实施机制的三个方面。假如会计准则高度完善,对所有相关事项均作出准确清晰的规定,对于违规行为惩罚程度和概率足够高,那么,在理论上仅依靠法庭裁决就可保证会计准则的有效性。但由于会计准则是不完备的,因而制定权的分配及监管制度的安排对会计准则有效性的影响就成为决定性的。理论上监管者能更灵活地行使剩余制定权,其不必经过冗长程序就可在权限内变更会计准则,但是如果监管成本大于监管收益或是监管者被俘虏,就会造成监管失灵。

2. 优化会计职业判断的制度环境。基于会计职业判断在会计准则执行中的核心地位,以及会计职业判断道德风险的客观存在性,深度优化会计职业判断的制度环境成为必然的选择。

(1) 改革会计人员管理体制。会计人员应该具有独立性,建议建立独立的会计人员管理机构,会计人员只隶属于此机构,由此管理机构根据需求单位的申请派驻会计人员,会计人员独立于服务单位,不受其管理,只受会计制度法规和会计准则的约束,准确、公允反映企业经济活动的核算及监督行为。

(2) 完善“三位一体”的会计监控机制。企业股东、债权人、政府部门、中介机构、社会公众等利益相关者均应拥有会计监控的剩余权和剩余控制权,方可形成有效的会计监控体系。另外,由于我国企业董事会中内部董事的比例普遍过高,对企业经营管理层和会计人员职业判断的监督作用难以发挥。因而,董事会需要增加一定数量的具有财会专业知识、经验丰富并具有独立判断能力的独立董事。而且企业会计机构直接对董事会负责,确保企业会计人员有独立

判断权。

(3) 建立会计职业判断导引体系。应建立以制定机构导引为主,非政府会计机构导引为辅的会计职业判断导引体系。这是会计监管的内在要求,也是会计执行的具体需求。作为权威性导引,会计准则制定机构针对会计准则执行中的问题出台相关解释、指南、解答等,这是会计人员职业判断的基础。作为非权威性导引的会计职业组织、会计学术团体等则为会计人员的职业判断提供建议及帮助。同时,应鼓励会计人员加入相关会计组织、学术团体等,在充分分享交流经验的场所中,利用专家来解疑释惑。这样有助于对会计人员的会计行为形成自我约束,也有助于提高会计人员的职业判断水准。□

(本文受山东省社会科学规划研究项目“企业会计准则、小企业会计准则实施相关问题——实施环境与有效性评价研究”<项目编号:13CKJJ16>的资助)

(作者单位:山东英才学院)
责任编辑 陈利花

主要参考文献

- [1] 李宁, 基于游说的会计准则变迁研究[J]. 经济管理, 2007, (10).
- [2] 林钟高, 赵宏, 从契约经济学的角度看会计准则[J]. 财贸研究, 2000, (10).

声明

本刊2017年第21期“本期专题”《聚焦<会计法>修订 续写会计法制度建设新篇章》所载五篇文章,系作者在参与“《中华人民共和国会计法》修订相关问题研究”课题时的个人体会,仅代表个人观点。

本刊编辑部