

财政部重点会计科研课题系列丛书(2010)

Internal Control in Accounting Professional Judgment

会计职业判断内部控制

操作指引与典型案例研究

中国会计学会 编

刘跃珍 王 鹏 会计职业判断内部控制操作指引与典型案例研究
于长春 会计职业判断内部控制操作指引与典型案例研究
夏成才 应 唯 会计职业判断内部控制操作指引与典型案例研究

财政部重点会计科研课题系列丛书(2010)

Internal Control in Accounting Professional Judgment

会计职业判断内部控制

操作指引与典型案例研究

中国会计学会 编

刘跃珍 王 鹏	会计职业判断内部控制操作指引与典型案例研究
于长春	会计职业判断内部控制操作指引与典型案例研究
夏成才 应 唯	会计职业判断内部控制操作指引与典型案例研究

© 中国会计学会 2010

图书在版编目(CIP)数据

会计职业判断内部控制操作指引与典型案例研究/中国会计学会编.
—大连:大连出版社,2010.5
(财政部重点会计科研课题系列丛书.2010)
ISBN 978-7-80684-917-0

I. ①会… II. ①中… III. ①会计人员—判断力—研究 ②企业管理—
研究 IV. ①F233 ②F270

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 089874 号

出 版 人:刘明辉
策划编辑:毕华书 周 鑫
责任编辑:刘丽君
责任校对:杨 琳
封面设计:金啸宇
版式设计:金啸宇
责任印制:刘振奎

出版发行者:大连出版社
地址:大连市西岗区长白街 10 号
邮编:116011
电话:(0411)83627430/83621349
传真:(0411)83610391/83620941
电子信箱:bhs@dlmpm.com
印 刷 者:大连美跃彩色印刷有限公司
经 销 者:各地新华书店

幅面尺寸:170mm×240mm
印 张:14
字 数:280 千字

出版时间:2010 年 7 月第 1 版
印刷时间:2010 年 7 月第 1 次印刷
印 数:1~2000 册
书 号:ISBN 978-7-80684-917-0
定 价:28.00 元

如有印装质量问题,请与我社营销部联系
购书热线电话:(0411)83627430/83621049
版权所有·侵权必究

财政部重点会计科研课题 评审委员会

主 任 刘玉廷

副主任 应 唯 刘光忠 李玉环 周守华

委 员(以汉语拼音为序)

陈汉文	戴德明	方红星	付 磊	高一斌
耿建新	江建平	李建发	李心合	李玉环
刘光忠	刘明辉	刘宵仑	刘玉廷	刘志远
陆建桥	陆正飞	曲晓辉	宋献中	汤谷良
唐建华	田志心	王 斌	王光远	王 宏
王化成	王立彦	魏明海	夏冬林	谢志华
徐经长	杨世忠	杨晓舟	杨有红	应 唯
俞明轩	喻 灵	张 蕊	张宜霞	郑洪涛
支晓强	周守华	朱海林	朱荣恩	

序

为落实中国会计学会第七届理事会科研规划,繁荣中国的会计理论研究,中国会计学会组织实施了财政部重点会计科研课题(2008)的研究。本次重点会计科研课题是针对我国企业内部控制和会计准则建设以及理论研究中出现的亟待解决的重点、难点问题等予以立项的,共有 25 个课题项目、59 个课题组中标。

中国会计学会对所有立项课题进行了严格的跟踪管理。经过近一年的认真研究,绝大部分课题组较好地完成了课题预期的研究任务。自 2009 年 3 月开始,中国会计学会先后在北京、南京、南昌等地召开了 4 次课题结项鉴定会,与会专家对本次重点课题的研究成果给予了充分肯定,同时对每一份研究报告提出具体的修改意见。根据报经财政部批准的课题评审结果,已有 49 个课题研究报告通过评审,其中 14 个课题被评为优秀。

为及时推广本批课题的理论研究成果,推动中国企业的内部控制建设和发展,进一步完善会计准则体系,更好地为我国改革和发展服务,中国会计学会特选出部分优良的课题研究报告,作为“财政部重点会计科研课题系列丛书(2010)”予以出版。

中国会计学会组织的财政部重点会计科研课题(2008)研究,得到了金蝶软件有限公司和大连出版社的资金支持,特此致谢。

中国会计学会
2010 年 3 月

目 录

■ 会计职业判断内部控制操作指引与典型案例研究

(课题主持人:刘跃珍 王鹏)

前 言	3
第一章 引言	7
一、实际工作中会计职业判断存在的问题	7
二、会计职业判断相关概念	8
三、企业内部控制相关概念	9
四、会计职业判断内部控制的内涵	10
第二章 研究背景	11
一、理论背景	11
二、现实背景	13
第三章 会计职业判断	15
一、会计职业判断目标、原则和标准	15
二、会计职业判断影响因素	18
三、会计职业判断方法和程序	20
四、会计职业判断的内容	23
第四章 企业内部控制	26
一、企业内部控制目标、原则和标准	26
二、企业内部控制方法、形式和内容	26
三、企业内部控制构建要素与实施机制	31
四、企业内部控制机制与企业风险管理	34
第五章 会计职业判断内部控制机制的构建	36
一、会计职业判断与企业内部控制的有机结合	36



二、会计职业判断内部控制构建要素	36
三、会计职业判断内部控制与会计信息质量保证	42
第六章 会计职业判断内部控制操作指引设计	43
一、会计职业判断内部控制流程设计	43
二、会计职业判断内部控制操作指引体系设计	47
第七章 会计职业判断内部控制案例分析	50
一、案例线索	50
二、案例分析	50
附录:企业内部控制应用指引——会计职业判断(建议稿)	52
参考文献	54

■ 会计职业判断内部控制操作指引与典型案例研究

(课题主持人:于长春)	55
前 言	57
引 言	59
第一章 会计职业判断基本理论	64
一、会计职业判断的内涵	64
二、会计职业判断范围的界定	66
三、会计职业判断的特征	68
四、会计职业判断环境影响因素	69
五、会计职业判断理解的差异性	72
六、检验会计职业判断正确性的标准	73
第二章 从契约论视角看会计准则制定导向与会计职业判断	74
一、契约理论探源	74
二、会计的契约性	75
三、会计准则的契约性	76
四、会计准则制定的导向与会计职业判断的关系	78

第三章 新准则下会计职业判断的核心内容	82
一、会计职业判断在会计原则理解与协调中的运用	82
二、会计职业判断在会计政策选择中的主要运用	84
三、会计职业判断在会计估计中的主要运用	88
第四章 案例研究——新准则中会计职业判断对企业的影响	91
一、通过数据分析会计职业判断给企业财务状况带来的影响	91
二、招商银行购并永隆银行的长期股权投资	95
三、金融街 2007 年年报和变更公告的分析——投资性房地产由 成本模式变更为公允价值计量模式	97
四、哈空调采用迁移模型方法计提应收款项坏账准备	100
五、A 公司之子公司 B 公司是否持续经营的案例	103
第五章 会计职业判断的内部控制建议	105
一、完善会计职业判断约束机制	105
二、完善会计职业判断内部约束机制	108
三、提高职业判断质量的内部控制建议	112
附 录	114
附录 1:企业内部控制应用指引第 × × 号——会计职业判断(建议稿)	114
附录 2:会计职业判断与企业内部控制调查问卷	123
参考文献	129

■ 会计职业判断内部控制操作指引与典型案例研究

(课题主持人:夏成才 应唯)	133
引 言	135
第一章 会计职业判断内部控制的理论研究	138
一、会计职业判断与内部控制的关系	138
二、会计职业判断的内部控制目标	147
三、会计职业判断的内部控制要素	149



四、会计职业判断的控制手段	154
五、会计职业判断的关键控制点	155
第二章 会计职业判断内部控制的问卷调查	158
一、调查目的	158
二、问卷调查的设计与实施	158
三、会计职业判断应用情况的调查分析	160
四、会计职业判断影响因素的调查分析	162
五、会计职业判断内部控制要素的调查分析	169
第三章 企业会计职业判断内部控制案例分析	172
一、武钢会计职业判断内部控制案例分析	172
二、凯迪公司会计职业判断内部控制案例分析	180
三、关于武钢与凯迪公司建立和实施会计职业判断内部控制的启示	185
第四章 会计职业判断内部控制操作指引研究	187
一、会计职业判断内部控制应用指引制定的基本原则	187
二、会计职业判断内部控制应用指引的框架设计	188
三、会计职业判断内部控制若干关键问题的定位	189
附 录	199
附录 1: 会计职业判断调查表	199
附件 2: 企业内部控制应用指引第 × × 号——会计职业判断(建议稿)	204
参考文献	213



财政部重点会计科研课题研究报告
(项目批准号:2008KJB03)

会计职业判断内部控制操作指引与典型案例研究

课题主持人:刘跃珍 王 鹏

课题组成员:王云林 陈加武

孙源君 李东峰

姚宇红 宋根生

前 言

本研究报告共分八个部分:第一部分“引言”,从实际工作中会计职业判断存在的种种问题表象提出了会计职业判断相关概念、企业内部控制相关概念以及会计职业判断内部控制的内涵。第二部分“研究背景”,介绍了国内外会计职业判断理论研究状况,从企业目前所处的宏观环境和微观环境探讨了会计职业判断内部控制研究的现实背景。第三部分“会计职业判断”,比较系统地论述了会计职业判断的目标、原则、标准、影响因素、判断的方法和程序及判断的内容等。第四部分“企业内部控制”,比较系统地介绍了企业内部控制的目标、原则、标准、方法、形式和内容,论述了企业内部控制构建要素与实施机制、企业内部控制机制与企业风险管理。第五部分“会计职业判断内部控制机制的构建”,研究了会计职业判断与企业内部控制如何有机结合、会计职业判断内部控制的构建要素,从内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、内部监督等方面讨论了会计职业判断的内部控制措施,阐述了会计职业判断内部控制与会计信息质量保证的关系。第六部分“会计职业判断内部控制操作指引设计”,针对会计职业判断内部控制的特点,从制定普遍可以执行的操作指引角度出发,报告提出了会计职业判断控制流程设计思路和会计职业判断内部控制操作指引体系设计思路。第七部分“会计职业判断内部控制案例分析”,包括会计职业判断内部控制与会计法规案例、会计职业判断综合案例。第八部分“附录”为《企业内部控制应用指引——会计职业判断(建议稿)》。

研究报告的主要内容概要如下:会计职业判断是会计人员在工作实践中经常遇到的问题,它涉及会计确认、计量、记录和报告的各个环节,不同的会计职业判断对会计信息质量影响大小各不相同,有些会计职业判断对会计信息有重大影响,甚至影响到会计信息使用者的决策,因此非常有必要控制会计职业判断对会计信息不确定性的影响,提高会计信息的质量,以便使会计信息使用者作出正确的判断。经查询,国内外学者对会计职业判断作了多方面的研究,但是从内部控制的角度研究控制会计职业判断对会计信息的影响的论述比较少,更没有提出对企业普遍适用的操作方法。随着我国经济的迅猛发展,企业经营行为的形式更加丰富,企业会计准则与国际惯例接轨,为使会计信息更加客观公允地反映企业自身的经营状况,客观上赋予了企业会计人员更大的会计职业判断空间。本报告重点对会计职业判断进行了系统的研究:会计判断主要目标是“提供真实信息、维护企业利益”;会计判断原则应遵循“客观原则、独立原则、合法原则、谨慎原则、公允原则、效益原则”;



以“会计法规、会计理论、行业惯例、有关事实”等为判断标准;从主体因素、客体因素和环境因素分析研究了对会计职业判断的影响;研究了直觉判断、比较判断、专家判断、智力放大、概率统计等各种判断方法;提出了理解问题、确定目标、方案罗列、搜集资料、确定标准、分析比较、得出结论等七个判断步骤;全面阐述了会计职业判断的内容。在对会计职业判断研究的基础上,结合现代企业内部控制理论,报告比较深入地探讨了会计职业判断内部控制机制的构建,即如何将会计职业判断过程与内部控制五要素(包括内部环境、风险评估、控制活动、信息与沟通、内部监督)相结合,提出结合的方式方法。由于本报告研究的目的是制定能够普遍指导企业实施会计职业判断内部控制的操作指引,因此在上述研究的基础上进一步提出会计职业判断内部控制流程设计思路和指引体系设计思路。流程设计思路包括:内部控制应当保证会计职业判断内容被充分理解、有效的内部控制应保证判断人具备足够的胜任能力、有效内部控制应当要求可供选择的方案罗列完整、有效的内部控制应要求较为经济地搜集具有价值的资料、有效的内部控制要求财务人员进行科学的分析判断、有效的审核制度可以为会计职业判断结论的质量提供保障。指引体系设计思路包括:质量保障、职责分离、授权审批、流程控制、提前预判等事前控制措施;对会计职业判断的执行效果与判断时的预期相符情况、对会计职业判断与财经法规相符性进行评估。最后本报告用案例说明了会计职业判断内部控制措施应用的方法和程序。根据上述论述,本报告提供了指引的建议稿。

本课题最主要的创新点是首次将会计职业判断与内部控制机制结合起来,构建了一个会计职业判断内部控制指引体系,并制定了具体的会计职业判断内部控制操作指引。本课题取得的主要突破体现在以下四个方面。

1. 提出了会计职业判断内部控制概念,并将其定义为:在会计职业判断活动中引入内部控制机制,将内部控制机制贯穿于会计职业判断活动的全过程,使会计人员在内部控制目标的引导下,在制度、原则限定的范围内,根据企业实际情况,对不确定性会计事项进行分析、判断、决策。

2. 理清了会计职业判断与企业内部控制之间的关系,即会计职业判断是企业内部控制有效性的关键因素,企业内部控制是会计职业判断准确性的重要保障。会计职业判断作为一项重要的会计行为,企业有必要将其纳入内部控制的范围,将内部控制的措施融入会计职业判断的全过程。

3. 提供了会计职业判断内部控制的科学方法,即直觉判断法、比较判断法、专家判断法、智力放大法、概率统计法,以及授权审批控制、组织规划控制、全面预算控制、风险防范控制、自动化系统控制、会计系统控制、财产保全控制、内部审计控制和内部报告控制等。

4. 制定了会计职业判断内部控制操作指引,即《企业内部控制应用指引——会

计职业判断》，内容包括总则、会计职业判断的事前控制、会计职业判断的依据、重大会计职业判断的程序、评估与披露等，明确了会计职业判断的程序、方法及具体运用、措施及具体实施、调查验证等，对会计职业判断实践具有重要指导作用。

本课题将会计职业判断与企业内部控制结合起来研究，填补了国内外在相关理论研究方面的空白。其学术价值和应用价值在于：丰富了会计职业判断和企业内部控制的相关理论；开阔了会计职业判断和内部控制研究的视野；适应了新形势下建立预防性控制机制的要求。社会效益和影响主要表现在：将提高会计职业判断的正确性；将增强企业内部控制的有效性；将促进企业内部控制目标的实现。

第一章 引言

会计职业判断和内部控制随着市场经济的发展和会计准则的实施日益受到人们的关注。一方面,社会主义市场经济的发展使企业间竞争日趋激烈,企业面临的风险和不确定性因素大大提高,会计环境和会计处理对象日趋复杂,会计人员常常需要结合本企业的具体情况作出职业判断;另一方面,新会计制度的颁布实施和会计准则的日趋简约,增大了会计处理的选择空间,在许多方面需要会计人员运用专业理论知识和实践经验作出判断并进行账务处理,以保证财务报表能够更加真实、公允地反映企业的价值,为企业投资者和经营者提供准确的会计信息。然而,由于历史原因,目前我国很多会计人员仍习惯于传统的、套用现成规定进行会计处理的工作方式,职业判断的意识和主动性还需要不断提高。

一、实际工作中会计职业判断存在的问题

(一)会计人员缺乏会计职业判断的意识

在长期的计划经济体制下,企业的经济活动较为简单,很少有财产决策自主权,对会计的要求不高,也谈不上会计的确认、计量。会计的主要任务是记录和报告,而会计要素的确认和计量均由国家财务制度作出详细的、限制性的规定,会计制度只是按照财务制度的规定进行相关的财务处理。会计人员在日常工作中仅需根据会计制度的规定作出简单的是非判断,并参照会计制度的现成模式进行记录,在这种会计环境中会计职业判断意识弱化已是不争的事实。

(二)会计职业判断在认识上存在误区

财政部颁布的《企业会计准则》大大精练了会计规范,拓展了会计职业判断的空间,要求企业会计人员对企业发生的经济事项进行符合会计准则和会计制度的恰当处理。但是,某些企业却利用会计职业判断造假,肆意操纵会计信息。其实,会计职业判断是在准则和制度提供的会计政策选择范围内的判断。对于具体的会计事项,已有规定的要按规定执行;有多种会计政策可供选择的,则要根据具体情况,通过分析,确定应选择哪一种会计政策。只有会计准则和制度都没有作出规定的,才需要企业会计人员根据会计原则并利用自己的专业知识和职业经验作出职业判断,以确保会计信息的质量。

(三)会计职业判断中存在盲从现象

会计职业判断是在会计理论指导下的经验判断。有些会计人员一旦碰上陌生



的经济业务,首先总是试图从现有制度中找出解决问题的方法,而不是凭借自身的理论修养和职业经验进行判断,表现出对制度和管理部门的依赖和盲从;其次,在无法从上述途径获得解决问题的方法时,还会表现出对其他企业的盲从,即不考虑企业自身所处的商业环境和实际情况,将其他企业对类似业务的处理方法照搬照抄;再次,还有一些会计人员过分盲从企业领导,无原则接受企业领导的态度和看法,自动放弃应有的职业判断。

(四) 会计人员自身素质低限制了会计职业判断

部分会计人员不熟悉国家法规、政策,甚至专业知识也达不到要求,业务素质较低。在日常的会计工作中,或是对经济业务不能够进行正常的账务处理和会计核算,或是在会计处理的过程中马马虎虎,缺乏应有的责任心,或是唯上司意愿是从,丧失原则。人员素质低下,自然无法作出可靠的职业判断。

由于上述原因,课题组认为企业开展会计职业判断内部控制研究十分必要。本课题将在对会计职业判断理论和企业内部控制理论进行深入研究的基础上,结合《企业会计准则》、《企业内部控制规范》等对会计职业判断和内部控制的要求,提出新形势下会计职业判断内部控制的方法、程序和内容等,并编制会计职业判断内部控制操作指引,以此规范会计人员的职业判断行为。

二、会计职业判断相关概念

所谓判断,《辞海》的解释是“辨别、断定”,《辞源》的解释则是“辨明是非、予以裁定”,实际上都是指从不确定性的事项中寻找结论。任何事项只要存在不确定性,就需要判断。从“判断”过渡到“职业判断”隐含着一个更广泛的过程,它要求判断者具有相关的专业技能、准则知识和职业道德。加拿大特许会计师协会(CICA)的《财务报告中的职业判断》研究报告对职业判断作了如下定义:职业判断是这样一种判断,它由有经验和有知识的人进行,在适用的职业准则框架之内,以必要关注、客观和正直态度作出的判断。具体到会计职业判断,就是指会计人员按照会计法律、法规和制度的要求,根据企业理财环境与生产经营特点,运用自身的专业知识和职业经验,选择恰当的方法,对职责范围内的不确定的会计事项进行分析、判断、选择和决策的过程。

会计职业判断具有以下特点:

(一) 目标性。判断总是有其特定的目标指向,一般而言,会计职业判断的目标,一是使判断和选择的结果(会计信息)尽可能客观地反映企业当前的财务状况、经营成果和现金流量,二是要考虑企业的财务战略,通过条件确认、计量和揭示方法的选择与运用,有效地维护和提高企业的经济运行质量。

(二) 主观性。作为一种判断,本身就具有主观性,而在会计事项的处理过程