



情境架构下的

企业会计准则执行研究

Q

INGJING JIAGOUXIAD
QIYEKUAIJI ZHUNZE ZHIXING YANJIU

刘慧凤 著



经济科学出版社

现代企业管理创新丛书

情境架构下的企业会计 准则执行研究

刘慧凤 著

经济科学出版社

责任编辑：吕 萍 陈 静

责任校对：徐领弟

版式设计：代小卫

技术编辑：潘泽新

情境架构下的企业会计准则执行研究

刘慧凤 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：[www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件：[esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

汉德鼎印刷厂印刷

永胜装订厂装订

787 × 1092 16 开 19.25 印张 320000 字

2007 年 4 月第一版 2007 年 4 月第一次印刷

印数：0001—4000 册

ISBN 978 - 7 - 5058 - 6169 - 5/F · 5430 定价：31.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)



作者简介

刘慧凤，女，1967年1月出生，山东蓬莱人。1989年7月毕业于山东大学，获经济学学士学位，留校任教；1999年获得产业经济学硕士学位；2006年6月毕业于天津财经大学会计系，获得管理学（会计专业）博士学位。现任山东大学管理学院副教授，硕士生导师。专业教学与研究领域为财务会计学、税务会计与税务筹划，研究方向为会计准则与财务报告、税务会计问题。近期致力于会计准则制定与执行问题研究，已在《会计研究》、《经济与管理研究》、《财经论丛》、《山东大学学报》和《现代财经》等刊物发表相关学术论文10余篇。

《现代企业管理创新丛书》

编委会

顾问：李京文 中国工程院院士、教授、博士生导师

主编：徐向艺 山东大学管理学院院长、教授、博士生导师

编委：

郑海航 首都经贸大学副校长、教授、博士生导师

李维安 南开大学国际商学院院长、教授、博士生导师

武常歧 北京大学光华管理学院副院长、教授、博士生导师

齐二石 天津大学管理学院院长、教授、博士生导师

尤建新 同济大学经济与管理学院院长、教授、博士生导师

李海舰 中国社科院《中国工业经济》杂志社社长、教授、博士生导师

张体勤 山东经济学院党委书记、教授、博士生导师

赵景华 中央财经大学教授、博士生导师

杨蕙馨 山东大学管理学院副院长、教授、博士生导师

赵炳新 山东大学管理学院副院长、教授、博士生导师

王兴元 山东大学管理学院教授、博士生导师

胡正明 山东大学管理学院教授、博士生导师

潘爱玲 山东大学管理学院教授、博士生导师

编委会办公室主任：王兴元（兼）

总 序

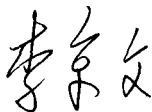
人类社会进入 20 世纪末，特别是进入 21 世纪以来，企业经营环境发生了根本性的变化，一是以知识经济为主体的新经济特征逐步形成；二是经济全球化趋势日益显现；三是信息技术飞速发展，基于互联网技术的网络经济方兴未艾。因此，企业要在复杂多变的环境中生存与发展就必须不断进行技术、制度与管理的变革与创新。管理理论产生于管理实践，管理实践呼唤管理理论的创新。为了分析、探讨和解决企业管理实践中出现的新情况和新问题，现代管理思想、管理理论、管理方法和管理手段不断涌现与演进。近半个世纪以来，中国经济高速发展，经济规模迅速扩大，企业竞争力有了提高，同时，面临的机遇与挑战不断增多。为应对日益严峻的国际竞争的挑战，中国企业急需加强创新能力。为此，除了需要研究总结我国企业管理的成功经验外，还必须学习、引进、吸收、消化世界先进企业的经验与知识。为了从不同视角反映现代企业管理最新研究成果，我们组编了这套《现代企业管理创新丛书》。

在浩如烟海的管理知识海洋中，这套丛书不过是我们注入的点滴浪花。我们难以企求丛书全方位展示管理学发展的趋势，也难以使选辑的作品都是“高、精、尖”的顶峰之作。我们力求为构筑中国管理学发展的巨大工程添砖加瓦。我们追求的目标有三：一是着力推出学术功力深厚、思想新颖独到的专著问世；二是反映管理学领域前沿学科、边缘学科和综合学科研究的新成就、新成果；三是借鉴国外企业管理研究的前沿理论，密切联系中国管理实践的发展，提出供管理学界同行关注并共同探讨的新课题。

这套丛书还是山东大学“985”二期工程人文社科重点研究基地《现代企业管理创新丛书》项目标志性成果之一。经过充分论证，山东大学管理学院承担了“985”工程二期重点建设项目。面对新形势与环境要求，确定了以现代企业管理创新为研究重点，力求在企业制度创新、企业组织管理创新、企业人力资源管理创新、企业品牌管理与营销创新、企业金融与财务管理创新、企业技术创新等领域取得突破性进展。《现代企业管理创新丛书》作为山东大学“985”二期工程规划项目，将陆续出版原创性企业管理创新成果，并介绍国外的优秀成果。以期对中国企业管理理论与实践作出应有贡献。

当我们推出这套丛书的时候，有点惶恐不安。我们深知丛书选题存在许多不足之处，作品理论水平也参差不齐。但我们也深知，理论创新是无止境的，我们希望广大管理界同仁对这套丛书提出批评、建议与忠告，并参与这套丛书的编写，把你们的宝贵成果提供丛书出版。我们的目的是是一致的，那就是推动中国管理理论的繁荣和管理理论指导下的中国企业的可持续性发展！

我们和国内管理学家们一起展望中国管理学发展和企业腾飞的未来！



2006 年 1 月

序

财务报告的公开披露既是现代企业制度下两权分离的产物，又是维护现代企业制度、保障资本市场健康发展的制度安排。会计准则作为规范企业会计确认、计量、记录和报告的基本规范，在缓和企业会计信息需求和供给的利益冲突、保障财务报告的质量方面发挥重要作用。但在西方国家企业会计准则产生七十多年的历史中，不遵守会计准则、提供欺诈性财务会计报告的公司频频出现；行走在会计准则的边缘，利用会计准则的不完备进行盈余管理的行为也非常普遍。在我国会计标准改革过程中，类似的问题也十分严重。在企业会计准则国际趋同取得巨大进步之际，中国会计标准建设也进入了全面企业会计准则体系实施的新阶段。企业会计准则体系得到倍加推广。

为选择分为遵从会计准则,不遵从会计准则。进而,根据案例分析和调查研究,作者将企业会计准则执行行为选择的本质认定为一种会计管理决策问题,为企业会计准则执行选择的分析方法确立了理论基础。

第二,借鉴社会学的相关理论与方法,将特定国家、特定时期企业执行会计准则时所面临的一套制约因素的整合性安排定义为“情境架构”,建立了在时空脉络下“情境——企业会计准则执行”的互动分析框架。

第三,将理论研究和制度设计紧密结合,将系统科学的还原论和整体论相结合。首先,采用的是还原论,按照逻辑一致的分析方法层层研究了情境因素对企业执行会计准则行为的作用机理,分析了我国会计准则执行中的问题,得出解决问题的基本思路;其次,采用整体论,在历史分析和比较分析的基础上,研究了情境要素协同效应下企业会计准则执行的逻辑规律,进一步提升了前面的研究结论,形成了整体性的观点。在这种严谨的理论与现实分析的基础上,提出了进一步改革的政策建议。

第四,综合运用了多学科的理论和方法。作者通过企业会计准则执行基本要素的梳理,确立了跨学科研究的理论基础。综观全文,除了会计理论外,还运用了制度经济学、契约经济学、期望效用理论、前景理论、委托代理理论、市场有效性理论、资源依赖理论、结构化理论和内部分析法等经济学、管理学和社会学等多学科的相关理论知识。

第五,形成了许多新观点。恰当的研究视角,科学的研究设计,使该书形成许多新颖的观点。诸如企业会计准则执行行为符合“情境—过程”假设;企业会计准则执行情境结构四要素的划分;替代性监管失灵的理论分析和激励相容的治理对策;提出了“公司会计治理”的概念,并指出公司治理的激励机制具有会计激励效应,会计监督机制是一个互补性制度安排;关系资源对会计准则执行的支持作用;在情境要素协同作用下,我国会计准则执行特点是制度博弈等。

作者在该书的最后一章,总结、比较、讨论自己研究的结论和得失。从中可以体会作者力图大胆设计、谨慎求证的初衷,反映了她精益求精的探索精神。

近年来,博士学位论文选题有“小而精”的发展趋势。这种潮流的优点是业界对问题的细节研究越来越深入,但可能失去问题的整体感。因此,我们也需要大一点的选题,需要整体性、具有深度的理论研究成果。两种方向的研究结论可以相互印证、相互补充,以深化我们对会计现象的认识,丰富会计理论知识。

该书的研究属于“大题小作”的尝试。这种选题要求作者熟悉相关领域的研究成果,具有较高的驾驭问题的能力。作者在本科生阶段主修的是经济管理,研究生阶段主修产业经济学,在博士学习期间和论文写作过程,翻阅了许多哲学和社会学方面的

著作。多年的会计教学体验，提高了作者对会计问题的领悟能力。正是这种跨学科的知识背景和长期的知识积累，才使作者能够很好地完成这样的一个选题。

该书较好地体现了作者的知识积累、逻辑思维能力和写作能力，是作者的一个阶段性学习体会和研究探索。该书研究视角新颖，结构合理，具有独到观点，是一部在国内企业会计准则执行问题研究中具有创新性的研究专著。

当然，每一项研究都有其不完善的地方，该书也不例外。比如，对企业会计准则如何影响企业执行会计准则论证还不够细致，需要作者找到更具有说服力的直接证据；实务中是否还存在该书所涉及的四类情境要素以外的因素，其影响企业会计准则执行的力度有多大？企业驾驭关系资源的不同能力如何影响企业会计准则的执行能力等。这些问题还有待于进一步思考。

目睹学生的成长是为师者的最大乐趣。作为导师，看到学生能够潜心研究，取得进步，深感欣慰。学海无涯，博士阶段的学习仅仅是一生学术生涯的开始，其研究成果的价值也需要经过时间的考证。2007年，我国新的企业会计准则将在上市公司率先执行，希望刘慧凤同学能够继续完善这项研究。在此，我衷心祝愿她能够在学术研究的天地里学有所成。同时，希望能够得到更多专家和业界同仁的批评指正。

盖 地

2007年元旦

摘 要

会计准则建设的目的在于规范会计核算行为,提高财务会计报告的质量。离开企业对会计准则的有效执行,设计再好的会计准则也是形同虚设。因此,随着我国会计准则体系的建成,提高企业会计准则的遵从水平也就成为会计治理的根本目标。

从国内外研究文献看,不遵从会计准则而导致财务报告质量问题受到各界重视,相关研究成果十分丰富,但直接以会计准则执行或遵从为题的研究并不多,更缺少系统性研究成果。

会计准则执行是一个关于企业如何遵从会计准则的选择问题,如何选择受到企业面临的情境的限制。本书将研究基点落到企业,将制约会计准则执行的因素整合成情境架构,并将它与会计准则执行行为联结起来,从企业理性的角度讨论情境要素及其协同作用如何形塑企业的会计准则执行行为;根据会计信息治理的目标,反思如何通过情境再造,完善会计准则的实施机制,提高会计准则的遵从水平。

主要研究内容和结论可以分为以下部分。

第一部分,理论基础及其分析框架构建。经过对会计准则执行基本要素的深入分析,使本研究走出会计学的研究视野,确定了将会计准则执行作为一个跨学科问题研究的思路。首先,将经济学和社会学的理性假设思想融合并应用于本研究,提出的会计准则执行主体的行为符合“情境—过程”理性假设。其次,以嵌入性理论、企业契约论和社会秩序论为指导,并以文献研究成果相佐证,构建了会计准则执行的情境架构。再次,以期望效用理论和前景理论为指导,确定了情境架构下企业会计准则执行抉择分析的基本方法。最后,借鉴吉登斯的“结构化理论”和科尔曼社会系统的内部分分析方法,建立了情境架构下企业会计准则执行的分析

框架。

第二部分，情境要素下会计准则执行的理论分析和现实研究。本部分分四个专题，分别探讨了会计准则制定及其保障实施制度、会计信息需求、公司治理及其会计资源等情境要素对企业会计准则执行不同性质的作用机理。探讨了会计准则制定与会计准则执行能力的关系，分析了强制实施制度的威慑风险对会计准则执行的作用及其局限性；分析了会计信息需求对会计准则执行的激励作用，提出了避免市场需求机制失灵和政府替代性监管失灵的重要性；以会计信息产权理论为依据，提出了公司会计治理的概念，分析了公司激励和监督制度对会计准则执行选择的作用机理，提出了优化会计治理机制的必要性，以案例研究的方法研究了公司治理文化与公司治理的正式制度安排及其会计准则执行行为的关系；提出会计资源对企业会计执行能力的作用，重点探讨中外企业关系资源占有和利用方式，会计人力资源水平对会计准则执行能力和效果的影响。

第三部分，情境要素协同作用下的会计准则执行研究。在不同国家和地区、同一国家或地区的不同时期，情境要素特征不同，情境结构的效应不同，对企业会计准则执行行为影响不同，我国企业会计准则执行的特征是制度博弈。通过历史分析和中外比较，解释了中外会计舞弊的不同机理，提出在会计系统改革中要保持各种情境要素作用的协调性、目标的一致性，要关注公司治理在会计准则情境架构中的基础性和支撑性作用。

第四部分，对策探讨。在前面理论分析和对我国现实问题研究的基础上，从提高企业会计准则执行的能力、压力、动力、支持力、控制力等角度构建了一个系统地提高会计准则遵从水平对策体系。

最后，结合调查研究资料，简要讨论了本书对我国会计准则执行问题的基本观点，并得出本书结论，简述本书积极探索的成果与局限性。



第 1 章 导言	1
§ 1.1 问题的提出	1
§ 1.2 相关文献回顾与比较	5
§ 1.3 研究问题的界定和研究目标	18
§ 1.4 研究意义	19
§ 1.5 基本概念界定：情境架构、会计准则执行	20
§ 1.6 研究思路、框架结构和研究方法	23
第 2 章 分析框架	29
§ 2.1 企业会计准则执行的相关要素	30
§ 2.2 会计准则执行主体的行为假设：情境—过程理性假设	42
§ 2.3 嵌入性理论、企业的嵌入性与会计准则 执行的情境架构	50
§ 2.4 会计准则执行行为分析的理论与原则	58
§ 2.5 情境架构下会计准则执行的分析框架	65
第 3 章 会计准则制定及其保障实施制度与企业会计准则执行	70
§ 3.1 会计准则制定与会计准则执行	71
§ 3.2 保障会计准则实施的正式制度与会计准则执行	83
§ 3.3 非正式制度与会计准则执行	98

第4章 会计信息需求激励与企业会计准则执行	101
§ 4.1 会计信息市场需求激励与会计准则执行	101
§ 4.2 会计信息市场需求激励作用的条件和局限性	107
§ 4.3 新兴市场与成熟市场会计信息需求激励有效性的比较	113
§ 4.4 替代性会计监管对会计准则执行的激励	118
第5章 公司激励、监督制度与企业会计准则执行	129
§ 5.1 委托代理、公司治理与会计信息	130
§ 5.2 管理者利益激励与会计准则的执行	140
§ 5.3 公司会计监督与会计准则执行	149
§ 5.4 公司治理文化之于公司治理制度：“世界 通信案”的启示	155
第6章 会计资源与企业会计准则的执行	159
§ 6.1 会计资源与企业会计准则的执行能力	159
§ 6.2 关系资源与会计准则执行	164
§ 6.3 我国关系资源对上市公司遵从会计准则压力的缓解	172
§ 6.4 会计人力资源与会计准则执行能力	184
第7章 情境要素协同作用下的企业会计准则执行	190
§ 7.1 企业会计准则执行的系统框架	191
§ 7.2 情境要素协同作用下企业会计准则执行：历史分析	196
§ 7.3 情境要素协同作用下的企业会计准则执行： 中、美比较分析	203
§ 7.4 全球会计准则趋同、实施体系的协调：行动与前景	208
第8章 情境再造：提高企业会计准则遵从水平的对策	223
§ 8.1 提高我国会计准则遵从水平的宏观政策选择	223
§ 8.2 完善会计信息需求激励的政策选择	234
§ 8.3 优化公司激励和监督制度的对策	239
§ 8.4 建立规范的会计准则遵从资源支持系统	243

第 9 章 结论与讨论	247
§ 9.1 关于我国会计执行问题若干观点的讨论	247
§ 9.2 主要研究结论	256
§ 9.3 制度分析与系统分析思路的方法比较	266
§ 9.4 本书的积极探索和局限性	267
附录：企业对会计标准遵从问题的调查提纲	270
参考文献	273
后记	287

§1.1 问题的提出

■ 1.1.1 财务报告质量：一个跨世纪的世界性话题

财务会计报告披露制度是现代企业制度的产物，会计信息披露具有经济后果，这使企业财务报告质量问题一直是社会关注的焦点。资本市场出现以后，上市公司财务报告的质量问题，特别是财务报告舞弊问题一直是会计信息治理的重要议题。回顾财务会计报告的披露历史，可以说，这是一个现代企业制度时代的话题，一个跨世纪的话题，一个世界性话题，一个不能置之不理的问题，一个一直处于治理中的问题。

1. 国外情况：在持续性会计信息治理中，财务会计报告丑闻再度爆发

1720 年英国爆发了“南海公司泡沫”事件，引发英国经济危机，催生了 1720 年的英国“泡沫法案”。1825 年英国取缔“泡沫法案”后，开

始以制度的形式规范公司行为。自 1844 年《股份公司法》开始,英国开始以法律制度对企业会计行为进行管制,确定了公司治理主体对会计信息披露的责任,并于 1845 年、1856 年、1862 年和 1948 年多次修订《公司法》,1875 年颁布《账目伪造法》,建立了依法治理会计行为的制度体系,形成了颇具特色的英国会计监管体制。^①

1929~1933 年资本主义世界的经济危机暴露出财务报告存在严重的问题,美国《证券法》、《证券交易法》相继于 1933 年、1934 年颁布,根据证券委员会的投票表决,会计准则制定权被赋予会计程序委员会,会计报告的生成和供给行为开始有了统一规范的约束。在公认会计原则和资本市场监管下,美国也走向会计规范化的道路。

从 20 世纪中后期,发达国家上市公司过度盈余管理和虚假会计信息披露问题愈演愈烈。刚进入 21 世纪,美国相继发生了安然、世界通信等震惊世界的财务欺诈案。同期,法国的 Vivendi 丑闻、英国的 Centrica 丑闻、英国和荷兰的 Shell 等一大批财务报告丑闻曝光;^② 2006 年日本爆出活力门财务会计报告舞弊丑闻,活力门公司 2004 年采用不正当会计操作,伪造巨额盈余,欺骗投资者,使该公司股票升幅达 48 倍。公然违背会计准则,高估企业收益,^③ 操纵财务报告,是这些公司财务会计报告的主要问题。在会计已经进入标准化、法制化时代,财务报告丑闻的再度发作震惊世界,扰乱投资者信心,影响了资本市场的稳定和发展。

2. 国内情况:会计信息失真成为会计系统的难题

在中国,自恢复上海和深圳两个证券交易所,上市公司财务报告舞弊问题是屡禁不止。从中国证监会成立并担负起证券市场会计监管职责起,相继查处了琼民源、红光实业、四通高科、飞龙实业、东方锅炉、银广厦、天一科技、达尔曼等一大批财务会计报告披露虚假案件,涉及的财务报告年限从 1993 年到 2004 年。2005 年发现的财务会计舞弊的显著特点

① 郭道扬教授著:《会计史研究》第二卷,中国财政经济出版社 2004 年版,第 194 页。

② 转引自方红星:《公众公司财务报告架构研究》,中国财政经济出版社 2004 年版,第 21 页。

③ 根据 COSO《舞弊性财务报告:1987~1997》,对财务报告舞弊技术的归纳及其对安然等典型案例的观察,财务报告舞弊技术涉及高估资产和收益(资产高估和收益的高估是一个问题的两个方面)非常普遍。其中,一半以上公司涉嫌提前确认收入或虚构收入,约一半通过低估准备金或高估资产、隐瞒损失来高估收益。方红星在上文提及的著作中(19~20 页)引用美国审计署一份报告反映,1997~2002 年美国财务报告重报公司的主要原因是纠正收入、成本费用错报的占 53.6%。