

财S税

企业会计准则 执行问题研究

苏楷基 著



光明日报出版社
G M I B P U B L I S H I N G H O U S E

企业会计准则执行问题研究

苏楷基 著

光明日报出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

企业会计准则执行问题研究 / 苏楷基著. -- 北京 : 光明日报出版社, 2016.5

ISBN 978-7-5194-0304-1

I. ①企… II. ①苏… III. ①企业—会计准则—研究—中国 IV. ①F279.23

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2016)第 102052 号

企业会计准则执行问题研究

著 者: 苏楷基

责任编辑: 李 娟

封面设计: 张红云

责任校对: 邓 贝

责任印制: 曹 净

出版发行: 光明日报出版社

地 址: 北京市东城区珠市口东大街 5 号, 100062

电 话: 010-67022197 (咨询), 67078870 (发行), 67019571 (邮购)

传 真: 010-67078227, 67078255

网 址: <http://book.gmw.cn>

E-mail: gmcbs@gmw.cn lijuan@gmw.cn

法律顾问: 北京德恒律师事务所龚柳方律师

印 刷: 永清晔盛亚胶印有限公司

装 订: 永清晔盛亚胶印有限公司

本书如有破损、缺页、装订错误, 请与本社联系调换

开 本: 889×1194 1/32

字 数: 120 千字

印 张: 9

版 次: 2016 年 8 月第 1 版

印 次: 2016 年 8 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-5194-0304-1

定 价: 45.00 元

版权所有 翻印必究

前 言

会计准则一直是近年来会计学科的最重要研究领域。随着全球会计准则的趋同，国际会计界的工作重心已经转向会计准则执行问题。制定会计准则只是认识世界的阶段，执行会计准则才是改造世界的途径。企业对会计准则的执行过程受到多种因素的影响，我国资本市场水平、公司治理、社会资本、社会环境等特点等与发达国家不同，不能照搬国外经验。只有建立基于本土的、有效的会计准则执行机制，才能从根本上提高会计准则的执行效果。

国内专门研究会计准则执行的文献不少，相关研究多从财务披露、公司治理、内部控制、会计监管等方面入手，缺乏从文化、信息披露、具体准则操作和信息化视角的综合研究。相对而言，本书的意义在基于文化视角构建适合我国国情的会计准则执行机制，强化准则执行的推力；另一方面应从操作和技术层面，减小准则执行难度，降低准则的执行成本，产生准则执行的拉力。推力和拉力形成合力，以提高会计准则的执行效果。本书分为五部分，四章。导论，主要包括研究背景、相关文献回顾、研究方法、思路与不足。第一章，会计准则执行机制研究。主要基于文化视角，在分析企业会计准则的一般机制的基础上，对小企业会计准则的执行情况进行了调查分析，并运用 SPSS 软件对影响小企业会计准则执行的因素进行了因子分析，最后，借鉴美、英国家经验提出了对策与建议。第二章，会计准则内部控制信息披露。基于委托代理理论、信息不对称理论和有效市场理论，从自愿披露和强制性披露两方面，分析了影响上市公司内部控制

信息披露的影响因素，借鉴美国经验，提出了完善我国上市公司内控信息披露制度建设的对策与建议。第三章，会计具体准则执行。主要对收入准则、无形资产准则、固定资产准则、存货准则、财务报告准则、小企业会计准则、所得税会计准则等具体会计准则进行探讨，以减少会计准则操作难度，增加准则的可操作性，降低准则执行成本，达到促进企业会计准则执行的目的。第四章 会计准则执行的信息化。第四章，会计准则信息化。主要从信息技术层面阐述了成本核算分析信息化、财务决策信息化和财务报表分析信息化的实现方法，以期对会计准则的高效执行起到促进作用。

本书在编写过程中，参考借鉴了大量国内外专家学者有关企业会计准则的研究成果，绝大部分资料来源已经列出，如有遗漏，恳请原谅。在此向这些文献资料的作者深表谢意！

由于作者学识水平和经验所限，书中难免存在一定的问题和局限性，疏漏和错误之处在所难免，恳请读者朋友批评指正。

作者

二〇一六年四月二十五日

目 录

CONTENTS

1 导 论

9 第一章 会计准则执行机制

10 第一节 理论基础

15 第二节 实证研究与分析

29 第三节 经验借鉴

36 第四节 对策与建议

43 第二章 会计准则内部控制信息披露

44 第一节 内部控制信息披露的理论分析

51 第二节 自愿披露与强制披露

66 第三节 我国内部控制信息披露现状及成因

77 第四节 对策与建议

87 第三章 会计具体准则执行

88 第一节 收入准则执行

110 第二节 无形资产准则执行

127	第三节	固定资产准则执行
133	第四节	存货准则执行
138	第五节	财务报告准则执行
154	第六节	小企业会计准则执行
172	第七节	所得税会计核算

183 第四章 会计准则执行信息化

184	第一节	成本核算分析信息化
221	第四节	财务决策信息化
245	第三节	财务报表分析信息化

270 主要参考文献

导 论

一、研究背景

会计准则一直是近年来会计学科的最重要研究领域。随着全球会计准则的趋同,国际会计界的工作重心已经转向会计准则执行问题。自 2007 年企业会计准则在我国上市公司、大中型企业相继执行已近十年来。为了指导和规范全球中小企业的会计行为,2009 年 7 月,国际会计准则理事会(IASB)发布了《中小主体财务报告准则》。在国际会计准则趋同的背景下,2010 年 11 月财政部起草了《〈小企业会计准则〉征求意见稿》,次年 10 月《小企业会计准则》(财会[2011]17 号)已正式发布,自 2013 年 1 月 1 日起在全国小企业范围内实施。会计准则对规范我国会计职业行为,提高会计信息质量成效明显,但全球性的会计舞弊案的频频发生又给会计准则的执行蒙上一层阴影,使会计界不得不重新审视会计准则的执行问题。制定科学完善的会计准则固然重要,但其有效执行同样不容忽视。制定会计准则只是认识世界的阶段,执行会计准则才是改造世界的途径。企业对会计准则的执行过程受到多种因素的影响,我国资本市场水平、公司治理、社会资本的特点等执行环境与发达国家存在明显差异,不能照搬国外经验。只有建立基于本土的、有效的会计准则执行机制,才能从根本上提高会计准则的执行效果。本书不仅从执行机制建设方面,而且从会计实践的操作和技术层面,综合讨论会计准则的执行问题。

二、相关文献回顾

(一) 会计准则执行机制研究

欧洲会计师联合会(2001)将会计准则的执行定义为“为保证对会计准则的恰当运用而采取的程序与步骤。”欧洲证券监管委员会(2002)认为,会计准则的执行是指对会计披露违规的监管和惩罚,防止、检查和纠正实质性错报和漏报。Paul A Volcker(2001)指出,高质量的财务报告依赖于会计准则、会计与审计实践以及立法和管制这三大支柱,而后两部分可归结为会计准则的执行问题。Kothari(2000)认为会计信息的质量是会计准则的质量与会计准则的执行效率的函数。Eddie(1990)、Salter and Niswander(1995)、Gray and Vint(1995)、和 Zarzeski(1996),对 Hofstede—Gray 会计亚文化框架进行了实证检验,研究结论支持 Hofstede—Gray 框架,但 Sudarwan and Fogarty(1996)的研究仅支持 Hofstede—Gray 框架的 13 个分假设中的 4 个。这说明 Hofstede—Gray 框架可能存在不完善之外。冯淑萍(2003)提出,我国会计准则的具体执行还存在一定的问题。一个制定的再好、与国际再趋同的会计准则,如果难以有效执行,就成了一纸空文,会计准则本身的国际化应当与强化会计准则的执行机制同时并举。刘慧凤(2007)将制约会计准则执行的因素整合成情境架构,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。姜英兵(2012)认为,会计准则的执行必然与会计准则的制定相关。田璧(2015)研究认为,为实现全球高质量会计信息的可比,会计准则执行机制应当实现国际趋同。高利芳(2009)认为,会计准则变迁的动因和路径选择会影响会计准则的执行,会计准则的执行又会影响到

计准则变迁的预期结果。陆文捷（2015）认为，制度环境与会计准则执行效果之间呈正相关关系，即市场化水平高、政府干预程度较低、法律保护水平较高、非正式制度环境越好地区的企业，其企业会计准则执行效果也越好。陈冬华（2009）认为财务披露质量是会计信息质量的又一关键测度，它是会计确认计量之外的一个环节，具有一定的独立性和代表性。披露质量一般取决于会计信息披露的及时性、详略程度和透明度等。王萌（2014）认为，内部环境质量、风险评估水平、控制活动质量、信息沟通水平、内部监督水平越高，盈余质量越高，会计准则执行效果越好。刘擎（2013）认为，一的对会计准则进行国际化并不能够带来会计信息质量的提高，相关机构需要同时构建会计准则执行机制以保证会计准则的实施。张小倩（2013），研究结果表明企业可利用的企业家与政府的关系、组织的社会网络资本、组织特有关系资本越大，财务报告的应计质量就越差，从而会计准则的执行效果越差。严婷（2011），认为地区市场化水平越高、法律保护越好、政府干预越少、社会资本越高，则 IDAI 越低，从而表明盈余质量越高。基于 Hofstede—Gray 会计亚文化框架，国内学者刘静（2010）、劳川奇（2011）和陶灵丽（2012）分别从文化视角分析了中美文化差异对各国会计准则的影响、会计准则国际趋同和中外会计准则比较问题。苏文娟（2010）认为需要因地制宜地健全准则执行机制，不断完善用以弥补制度体系约束漏洞的会计文化道德体系。

（二）内部控制与会计准则执行

2002 年美国颁布萨班斯法案，明确要求所有上市公司必须同时披露两份内部控制报告。2006 年，受美国萨班斯法案的影响，上交所和深交所先后发布了《上海证券交易所内部控制指引》和《深圳证券交易所内部控制指引》。2008 年

和 2010 年，财政部、证监会、审计署、银监会及保监会五部委分别联合发布了《企业内部控制基本规范》和《企业内部控制配套指引》，在内部控制基本规范的整体框架下，规范指导指引的具体执行，逐步形成了我国内部控制规范体系。2011 年，随着内部控制规范体系在我国上市公司开始逐步实施，企业内部控制信息披露得到加强，提高了会计信息质量的可靠性，促进了会计准则的有效执行。道尔（Doyle）（2007）认为，公司内部控制的改善可以提高盈利质量。Hermanson（2000）认为提供内部控制信息可以促使管理层改进内部控制、加强监督，而且加上审计师的验证则可进一步强化这一作用。金尼（Kinney），（2007）认为内部控制对会计信息具有改善作用。杨有红（2009）研究认为上市公司内部控制信息披露与财务报告质量有一定关系，财务报告质量较高的公司更愿意披露内部控制信息。方红星（2011）研究表明，我国现阶段上市公司内部控制水平与盈余管理水平存在显著的负相关，内部控制水平能够有效地抑制上市公司盈余管理水平。

（三）具体会计准则的执行

Ball, Kothari 和 Robin（2000）认为，会计准则跟不上会计实践的创新步伐。林钟高（2007）认为一项会计准则要想能够有效执行，从操作上和技术上来说，它必须符合会计准则方案和目标具体明确，会计准则措施和行动步骤明确。同时它还应该符合社会经济发展的客观规律，被执行者所认同。高利芳（2009）、刘玉廷（2010）等认为一项会计准则的有效推行，往往取决于会计准则本身能否科学合理。吴联生（2003）认为会计信息失真首先与制定的会计规则的质量相关。刘峰、吴风和钟瑞庆（2004）认为会计信息质量受外部机会、会计准则、法律风险等因素共同影响。冯淑萍（2001，2003）认为执行机制建设和会计标准的国际化两者缺一不可。

郑开焰（2008）认为企业会计准则自身的质量、企业会计准则执行的环境影响因素影响会计准则的执行效果。

（四）会计准则执行信息化

2013年12月，财政部印发了《企业会计信息化工作规范》，规范了会计信息化工作，对完善提高会计准则的执行的执行的技术环境创造了条件。陆能等（2014）认为信息化通过改变会计准则的执行环境将对会计准则的执行产生深远影响。陈礼忠（2011）认为在小企业会计准则的实施中面临会计基础工作薄弱、小企业执行会计准则的信息处理手段不完善等问题，提应完善小企业信息处理手段。向兆礼（2008）认为会计准则资源等因素，会在一定程度上影响会计准则的执行效果。毕明阳（2007）认为会计信息化环境将会对会计制度和准则产生重大影响。

三、研究意义

综合相关文献，国内对于企业会计准则执行问题的研究多从执行机制方面展开，还没有从执行机制、信息披露、具体准则改进和信息化方面进行系统研究的文献发表。因此，深入研究企业会计准则执行问题对于保障我国企业会计准则的高效执行具有重要的理论与实践价值，对于推动企业会计准则的执行机制建设也有重要参考价值。一是通过对动态的、系统化的会计准则实施机制构建的研究，指出我国会计准则支撑环境的不足及改进的方向和手段，丰富我国会计准则实施机制的理论。二是在会计准则本身存在待完善之处和相关支撑环境没有同步变迁的情况下，加强对企业会计准则实施机制的研究，可以在一定程度上保障企业会计准则的实施效果，提高我国会计实务国际化进程的程度和会计信息质量。

四、研究思路、方法与不足

（一）研究思路

本书分为五部分，四章。导论，主要包括研究背景、相关文献回顾、研究方法、思路与不足。第一章，会计准则执行机制研究。主要基于文化视角，在分析企业会计准则的一般机制的基础上，对小企业会计准则的执行情况进行了调查分析，并运用 SPSS 软件对影响小企业会计准则执行的因素进行了因子分析，最后，借鉴美、英国家经验提出对策与建议。第二章，会计准则内部控制信息披露。基于委托代理理论、信息不对称理论和有效市场理论，从自愿披露和强制性披露两方面，分析了影响上市公司内部控制信息披露的影响因素，借鉴美国经验，提出了完善我国上市公司内控信息披露制度建设的对策与建议。第三章，会计具体准则执行。主要对收入准则、无形资产准则、固定资产准则、存货准则、财务报告准则、小企业会计准则、所得税会计准则等具体会计准则进行探讨，以减少会计准则操作难度，增加准则的可操作性，降低准则执行成本，达到促进企业会计准则执行的目的。第四章 会计准则执行的信息化。第四章，会计准则信息化。主要从信息技术层面阐述了成本核算分析信息化、财务决策信息化和财务报表分析信息化的实现方法，以期对会计准则的高效执行起到促进作用。

（二）研究方法

本书以科学发展观为指导，在吸收和借鉴国内外相关研究成果的基础上，综合运用文化理论、嵌入性理论、社会规范遵从理论和演化理论、委托代理理论、信息不对称理论、有效市场理论等，采取宏观分析与微观分析相结合、规范分析、定性分析与定量分析相结合等多种方法，旨在构建我国的企业会计准则实施机制，使我国会计准则在内容上进行国际协

调的同时也达到实施上的国际协调。

（三）研究的不足

企业会计准则的执行问题是近年会计学领域的研究难点之一，限于作者水平，本书的理论水平欠缺，未能从更高理论层面更好地诠释影响会计准则执行的深层原因。在实证研究方面，限于样本的数量和单一性，可能会对研究结论造成影响。操作和技术层面的研究，多是作者多年的探索与总结，可能存在不当之处。以上几点缺陷正是作者将来努力探索的方面。

第一章 会计准则执行机制

第一节 理论基础

第二节 实证研究与分析

第三节 经验借鉴

第四节 对策与建议

第一节 理论基础

一、文化理论

(一) 霍夫斯泰德的国家文化理论

Hofstede (1980) 系统地研究了国家文化与人们价值观之间的联系, 开创性地提出了国家文化的四个维度: 权力距离 (power distance)、个人主义—集体主义 (individualism versus collectivism)、阳刚气质—阴柔气质 (masculinity versus femininity)、不确定性规避 (uncertainty avoidance)。Hofstede (1996) 借鉴了香港中文大学教授 Michael Harris Bond 所作的 CVS 调查的第四个维度相关数据及其所反映的文化特征, 又提出了国家文化的第五个维度: 长期导向—短期导向 (Long-term orientation versus short-term orientation)。

国家文化五个维度的含义如下: (1) 权力距离反映了一国 (地区) 的民众对于不平等的权力分配的理解和接受程度。较高的权力距离指数 (PDI) 表明较大的权力距离。(2) 个人主义—集体主义。反映社会中人们对自我独立的态度。人们相互间关系松散、独立性强的社会为个人主义倾向的社会。相反, 集体主义社会中人们倾向于融入紧密的内部群体。较高的个体主义指数 (IDV) 反映社会成员具有较明显的个体主义倾向。(3) 阳刚气质—阴柔气质。反映了社会性别角色的情绪性倾向。男女性别角色差异明显, 认为男性果断、坚韧, 女性谦虚、温柔的社会为阳刚气质的社会。相反, 男女性别角色差异不明显, 以谦虚、温柔为主要气质特征的社会为阴柔社会。阳刚气质指数 (MAS) 越高, 表明社会的阳刚气质愈明显。(4) 不确定性规避。指社会成员对于不确定性事物可能产生风险的规避程度。较高的不确定性规避指