

doi: 10.3969/j.issn.1672-0598.2009.04.009

会计准则执行效率研究^{*}

向 凯

(广东技术师范学院 会计学院,广东 广州 510665)

[摘要] 会计信息质量是由会计准则制定质量和执行质量所共同决定的,高质量的会计准则并不会导致高质量的财务报告。会计准则执行是实现会计准则目标的中心环节,是检验会计准则质量的唯一途径,是后继准则制定的依据。单纯从技术层面上看,会计准则质量的提高,会计信息质量理应与之成正相关的提高,而会计准则具有天然的经济后果性,其执行受到多因素的影响,分析这些因素对于会计准则执行的影响方式和作用结果,对于提高准则执行效率具有重要意义。

[关键词] 会计准则;执行效率;会计资源

[中图分类号] F23 [文献标志码] A [文章编号] 1672-0598(2009)04-0050-04

一、问题的提出

自安然事件后,被世界公认为最完美、权威的美国公认会计准则(GAAP)遭受前所未有的批评。对此,美国证券交易委员会(SEC)完成的研究报告提出了将会会计准则制定导向由规则基础改为原则为基础。从SEC的最终意图看,会计准则制定导向的改进或会计准则质量的提高,公司提供的会计信息质量理应提高。而实证证据并不支持该观点,Ball和Robin(2002)通过对亚洲一些国家和地区的会计准则研究发现,会计准则并未导致这些国家和地区的会计信息(披露)质量的提高;Eccher和Healy(2000)针对1993年到1997年样本分析指出,中国本土的会计标准更能解释资本市场回报以及未来现金流,因此在中国推行IAS可能是无效的,国际会计准则劣于1992年中国会计准则的可能原因归结于缺乏有效控制及制度来协调管理层在国际会计准则下做出判断;刘峰等(2004)研究发现,在我国资本市场环境下,没有证据表明会计准则的变化会带来会计信息质量的提高,甚至可以说,没有证据表明在会计准则与会计信息质量之间存在相对稳定且直接的关系。我们认为,上述现象的产生归因于会计信息质量是由会计准则制定质

量和执行质量所共同决定的,高质量的会计准则并不会导致高质量的财务报告。会计准则执行是实现会计准则目标的中心环节,是检验会计准则质量的唯一途径,是后继准则制定的依据。因此,本文试图回答以下问题:一是影响会计准则执行质量的影响因素有哪些?二是如何提高我国会计准则的执行质量?伴随着2006年2月颁布的新企业会计准则在我国上市公司的全面执行,本研究对于提高我国会计信息质量,加强证券监管有着重要现实意义。

二、文献回顾

目前我国学者主要侧重于研究会计准则的制定,但系统研究如何构建一个完整、高效的会计准则执行机制的文献并不多,仅有的几篇文献认识到了会计标准执行的重要性,但较少涉及如何执行会计准则。高璐(2002)通过介绍英国会计标准执行机制,得出以下启示:强化会计标准、制度的自我执行机制建设应当引起足够重视,通过建立一套内部监督和自我约束机制,促使企业自觉遵守会计准则;在会计标准执行机制建设中应当引入司法介入机制,并充分重视公众和媒体监督的作用。潘立新

* [收稿日期] 2009-03-21

[基金项目] 广东省哲学社会科学规划项目“公司信息透明度与资源配置效率研究”(07G003)

[作者简介] 向凯(1974-),男,四川万源人,副教授,广东技术师范学院,中山大学管理学院会计学博士生。

(2002)指出,我国会计规范实施效率低下不是会计规范本身质量的问题,而是对违规行为的监督和处罚缺乏应有的力度。姜英兵(2003)将“机制设计”理论运用到会计标准实施问题研究中去,指出激励与管制的融合是会计标准有效实施的保证。姜英兵(2005)进一步指出,会计标准的执行必须基于自我执行和强制执行的耦合,从会计标准的执行环节和制度支撑两个方面来构建会计标准的执行框架。在会计标准执行制度框架中,各种执行机制(如法律与信誉、激励与管制)都同时发生作用。只有相互支持、相互一致的制度安排才是富有生命力和可以维系的,否则,精心设计的制度很可能高度不稳定。陈盈和李磊(2006)指出,现代市场经济主要靠合同和契约关系来维系社会经济的运行,诚实可信的会计和审计人员会更加严格地执行会计准则。从上述研究来看,我国学者已逐步认识到会计准则执行的重要性,但仍存在不足之处:一是只侧重介绍了会计准则执行机制中的某一方面,而忽视了会计准则执行机制是一个系统;二是仅指出会计准则执行应该包括哪几个组成部分,但对组成之间的关系以及如何构建这些部分并没有进行深入探讨;三忽视了会计人员教育和培训、政企关系和企业间关系等特殊背景对会计准则执行的影响;四是虽然考虑到了会计准则执行主体“人”的因素,但并没有构建一个恰当的体系来引导会计执业者正确执行会计准则。

三、会计准则执行效率的影响因素分析

(一)政治和法律因素对会计准则执行效率的影响

世界上的国家可以分为普通法系和大陆法系国家。Ball等(2000, 2003)发现普通法系国家的会计信息质量要显著高于大陆法系国家;而Leuz等(2003)则发现,在法律环境对投资者保护越差的国家,公司盈余管理程度也就越大。普通法系国家比较倾向于会计师的职业判断能力,侧重实行行业自律机制,这种执行方式下的会计准则具有较大的弹性,强调财务信息的公开透明度,追求真实公允和实质重于形式。大陆法系国家却主张以统一会计准则来规范会计师行为,政府监管较严,准则多为政府部门制定,并以法律形式颁布。这种执行方式下的会计准则具有弹性小、会计估计较为谨慎、注重财务信息的保密。我国会计准则是由财政部会计司直接颁布和组织实施,因此会计准则所体现

的法律强制性和权威性的色彩十分浓厚。同时,会计准则的政治化程序,更多强调准则的宏观效应,政府及其他权利机构将准则视为一种能实现其既目标的手段,通过权利决定某项准则的通过与执行。

(二)社会心理因素对会计准则执行效率的影响

一定的社会心理态势是准则能否有效得以执行的重要条件。众所周知,理性经济人都是自利的,他们的行为是以自身利益的最大化为目的。而这种社会的心理态势直接影响到人们的经济政治行为。从社会心理环境来看,对准则的有效执行具有决定作用的社会心理因素包括审慎性和保密态度、投资和经营的时间倾向性、会计职业和会计地位的高低等方面。因此,会计准则执行人员应该努力提高和增强目标群体的心理承受能力,为准则的有效执行创造一种融洽、和谐的社会心理环境。

(三)会计资源对会计准则执行效率的影响

一般而言,会计准则执行所需的资源主要包括财务资源、人力资源、信息资源和权威资源。首先,财务资源和人力资源是执行准则所需的物质基础。每项准则的执行,必须有一定的物力、人力和财力做基础。但是,这些资源的投入都必须本着以最小投入获得最大产出为原则,做到即可保证会计准则执行活动的正常开展,又可节约成本。因此,适量的财物、人力资源的投入,有利于会计准则的有效执行。第二,信息资源。会计准则执行者不仅应获得足够的信息资源,还应当确保信息渠道的畅通无阻。因此,会计准则执行者应讲求运用信息效率,以信息利用的高效能来获取准则的高效益,密切注意信息的反馈,及时调整实施方案,使信息利用呈现最佳价值,保证会计准则目标的顺利实现。第三,权威资源。权威资源既是会计准则执行活动的一种特殊资源,又是能促使执行活动顺利进行而必备的。会计准则执行是多人相互协作的共同活动,因此必须要有一个能处理一切所属问题的起支配作用的意志(即权威)来统筹指挥。会计准则本身就是权威性和规定性的统一,因为所有的会计准则都试图以某种方式影响和控制人们的行为,使人们的行动与会计准则的目标相一致。

(四)会计准则制定对会计准则执行效率的影响

一般而言,会计准则本身对执行的影响因素有:一是会计准则的合理性。会计准则是调节、组

织、控制和管理会计系统的工具,要实现会计准则正确、科学地指导会计运行这一目标,首先必须保证会计准则的制定内容符合客观经济规律和会计发展规律的要求。否则,这项准则就不符合大多数利益集团的愿望、要求和利益。二是会计准则的可操作性。某项会计准则的顺利执行,无论从操作上还是从技术上来说,它都必须是具体明确的,既包括准则目标和方案的明确表达,也包括准则措施、方法以及适用范围的明确具体,模棱两可、含糊不清的准则自然不具有操作性。三是会计准则的稳定性和连续性。会计准则的稳定性是指会计准则一经确定,就必须在一定时段中保持相对的稳定,不能随意变更。而会计准则的连续性是指不同准则之间,现在正执行和过去所执行的准则间,都应保持一定的内在联系,真正做到横向、纵向均可比。当然,为了保持稳定性和连续性,准则内容可以考虑一定的前瞻性,对目前没有但将来可能发生的业务做出超前但又科学合理的规定。

(五)会计准则执行对象对会计准则执行效率的影响

会计准则总是表现为对一部分群体的利益进行分配或调整,会计准则能否达到目标,在很大程度上取决于会计准则实施对象(接受者)的态度,主要取决于以下两个因素:一是准则与人们的实际利益的关系。从准则与人们实际利益的关系上可知,准则在一定程度上代表一部分人的利益,而又将制约另一部分人的利益。在一般情况下,准则的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。这就要求准则在执行过程中:一方面要广泛地宣传解释工作,尽可能地扩大准则的社会支持度;另一方面也要保障准则的权威性,以保证准则得到有效的实施。二是准则与人们行为方式的关系。从准则与人们行为方式的关系看,人们的行为方式是受人们的价值观念影响的。一项新出台的准则即使其本质上能给公众带来利益,但由于他的实质内涵尚未能令人们所接受,往往会使人们产生抵触抗拒的情绪,那么准则执行就难以迅速达到预期的目标。因此,准则的有效执行往往需要采取渐进的方式,以利于人们接受和执行新准则。

四、提高会计准则执行效率的政策建议

(一)完善会计准则制定程序

会计准则的制定应包括计划、研究、起草、征求意见、定稿发布五个环节在内的一套工作程序,即

应循程序(due process)。会计准则制定是利益相关者的博弈的过程。但由于我国采取“救火式”的会计准则立项方法,在每个准则的实施前,会计准则的执行者对之可谓知之不多,需要投入较高遵从成本。这使得执行者的自我履行的动力不足,客观加大了对执行机制效率的要求。因此,我国在制定准则时应重视社会有资质的会计工作者的意见,综合考虑技术、信息、人员素质、管理水平、机构设置、实施细则、监督机制等相关执行条件的可能性,最大限度地保证会计准则的贯彻执行。

(二)加强会计准则的执行水平和执行力度

我国的会计准则由财政部制定,财政部同时又履行着《会计法》执法检查等职能,出现了准则的制定和监管并行的现象。由于没有单独的机构来保证实施,监管的职能在一定程度上被弱化,独立性不够。因此,应成立一个相对独立的、隶属于最高权利机构、全面负责组织监督全国会计工作并赋予法律上的权威性的会计准则监督机构势在必行。与此同时,我国的会计准则虽然有相应的应用指南,但是缺乏会计准则实施和执行条款,也未出台实施细则与标准,应尽早制定与具体会计准则相配套的实施规则与处罚标准,建立起一套科学、公正、完善的准则执行评价指标体系,确保新会计准则的有效实施。

(三)加强对会计准则执行的全过程监控

首先,加强公司的内部监控及强化审计委员会的功能。一个完善的内控制度能够保障企业资产的完整及企业管理记录的可靠性,应做到:完善的职责分工;适当的授权;充分的凭证和记录;对资产和记录的实物控制。公司审计委员会应代表股东监察公司的内部运作,以及确保财务数据的健全及报表的可靠性。其次,建立和健全证券监管机制。一是加强对上市公司的监管力度,进一步规范和完善上市公司的财务会计信息披露工作,做到违法必究;二是尽快完善现有的法律和法规,规范上市公司财务会计信息的披露,对财务会计信息披露的充分性和准确性做出严格的规定,制定明确的标准,做到有法可依。第三,加强社会监督。要保证上市公司披露财务会计信息的质量,必须发挥会计师事务所的监督和把关作用。因此,有关部门应修订和完善《注册会计师法》、《审计法》等相关法律法规,完善会计师事务所的执业规范,赋予注册会计师行业协会更大的权力,使其能充分发挥在实施行业自律、业务检查和行业惩戒等方面的作用;对会计

师事务所实行统一的行业管理,加强注册会计师业务素质教育及后续教育,提高注册会计师的执业素质。

(四)引入司法诉讼,建立有效的惩处体系

首先,针对《会计法》原则性强、可操作性差的情况,尽快制定和颁布《会计法实施细则》。其次,制定《财务监督法》,对会计行为的监督和对会计违法的处罚有更明确的法律依据。第三,增强会计执业者的法制观念,加重会计违法行为的处罚力度,建立健全民事索赔制度,做到违法必究。在我国《刑法》中应尽快增设打击会计违法性的相关条款,从严惩罚,加大物质的处罚力度,使违背职业道德的风险、责任大大超过预期报酬,从根本上遏制从业人员的投机行为。最后,完善激励机制。对于正确执行会计标准,出具真实会计信息的执业者,要给予适当的奖励,并将精神奖励与物质奖励结合起来,达到最佳效果。

(五)加强会计诚信建设,重视公众媒体监督的作用

首先,建立健全诚信档案制度。完善以行业自律为主的会计职业道德监督评价机制,建立一个向全社会公开的职业道德档案,并纳入个人的信用体系。这种诚信档案应包括我国所有的会计从业人员及会计负责人,主要记录会计人员基本情况、诚信方面的良好表现及行为、有违行业诚信要求行为,以及严重违反法律法规和职业道德及准则而受

到的各类处理等。其次,重视社会大众及新闻媒体的监管作用。公众和媒体的舆论代表了广大群众的一种意识、情感和价值取向,能给会计执业者以某种荣誉感或耻辱感,具有的内在的威慑性。

[参考文献]

- [1] 冯淑萍. 关于中国会计标准的国际化问题 [J]. 会计研究, 2001 (11): 3-9.
- [2] 高璐. 英国会计准则执行机制的建设及其启示 [J]. 会计研究, 2002 (5): 4-6.
- [3] 姜英兵. 会计准则执行框架构建 [J]. 管理世界, 2004 (11): 150-151.
- [4] 姜英兵. 论会计标准的实施 [M]. 大连: 东北财经大学出版社, 2005: 182-193.
- [5] 潘立新. 我国会计规范实施机制的缺陷分析 [J]. 财经论丛, 2002 (6): 63-68.
- [6] Ball R., S Kothari, and A. Robin, The Effect of International Institutional Factors on Properties of Accounting Earnings [J]. Journal of Accounting & Economics, 2000 (29): 142-145.
- [7] Eccher, and Healy, P. M. The Role of International Accounting Standards in Transitional Economies: A Study of People's Republic of China [Z]. Working Paper, 2000.
- [8] Zingales L., In search of new foundations [J]. The Journal of Finance, Vol LV, 2000 (6): 152-157.
- [9] 陈和平, 刘大洋. 企业应用新会计准则应关注的问题 [J]. 重庆交通大学学报 (社科版), 2007 (5): 47.

(责任编辑:朱德东)

Research on enforcement efficiency of accounting standards

XIANG Kai

(School of Accounting, Guangdong Polytechnic Normal University, Guangdong Guangzhou 510665, China)

Abstract: The quality of accounting information is not only determined by the quality of accounting standards setting, but also by enforcement efficiency of accounting standards. High quality accounting standards do not lead to high quality financial reports. The enforcement of accounting standards is the core to realize accounting standard objective and is the only way to check accounting standard quality and is the basis for making later standards. With regard to technical level, the elevation of accounting standards quality is positively related to accounting information quality, however, accounting standards have natural result and their enforcement is influenced by many factors. Analysis of these factors is of important significance to influencing ways and acting results of accounting standards enforcement and to improvement of accounting standards enforcement efficiency.

Keywords: accounting standards; enforcement efficiency; accounting resources