

# 论会计准则微观执行机制及其构建

张淑卿

(中国海洋大学 青岛 266100)

**【摘要】** 会计准则执行机制是会计准则执行体系中的核心,是实现会计准则执行目的的关键。执行机制包括宏观执行机制和微观执行机制,本文主要探讨如何从会计准则微观执行机制的理论依据、运行机理、企业治理结构、内部控制制度等方面构建会计准则微观执行机制。

**【关键词】** 会计准则 微观执行机制 理论依据 运行机理

财政部 2006 年颁布的企业会计准则的实施标志着我国会计准则的国际趋同基本完成,会计信息的国际可比性得到了提高。但不可否认的是,会计准则的实施效果仍落后于会计准则自身的国际化趋同,其主要原因在于会计准则执行力度不够,缺失会计准则微观执行机制。

## 一、会计准则微观执行机制

2001 年 4 月,由欧洲会计师联盟(FEE)发布的《欧洲的执行机制——一项对监管体系的初步调查》中,会计标准执行机制被定义为在一个国家中能确保会计原则和标准正确应用的各种程序。而在 FEE 于 2002 年 4 月发布的讨论稿《IFRS 在欧洲范围内的执行》从广义和狭义上构建出并界定了会计准则执行机制及其内容。FEE 在狭义的会计准则执行机制中列出了会计执行机制的主要构成部分,其主要包括企业自身生产和审批财务报告。可见,FEE 对于会计准则执行机制的狭义定义是从企业角度出发的。

在我国《现代汉语词典》中,“机制”泛指一个系统中各元素之间的相互作用的机理和功能,多用于自然科学;在社会科学中,“机制”可以被理解为机构和制度。会计准则的执行是企业具体实施会计准则,完成会计准则目标的过程。会计准则执行机制就是在达到会计准则执行目标的过程中,一切相互作用的组织机构、制度安排和具体程序的总和。

但是,我国行政主导型的会计准则实施有别于发达市场经济国家的司法程序和制度安排。会计准则执行机制可分为宏观执行机制和微观执行机制。会计准则宏观执行机制是以政府为主体的制度安排和程序构成的系统;会计准则微观执行机制是以企业为主体的制度安排和程序构成的系统。也可以说,会计准则微观执行机制是以公司内部治理制度为基础,以实现会计准则为目标的有效的制度安排。其与会计准则宏观执行机制相比,实施起来更加直接、便捷,相关性强、成本低、权责明确,效果明显,是会计准则执行体系的核心。

## 二、企业微观执行机制的理论依据

1. 私利秩序理论。私利秩序是指不依靠法律的规定和政府的强制执行也可以存在的非强制性制度。私利秩序的渊源

与市场经济发展息息相关。经济活动的进行需要各种制度的约束规范。在计划经济时期,经济活动的约束主要依赖法律的强制规范,随着市场经济的发展,法律规范成本越来越高,但约束的效果却并不明显,因此私利秩序逐渐兴起。

在会计准则执行方面,私利秩序同样存在于契约者间的契约、民间审计、声誉、企业文化、媒体监督、道德伦理、行业自律以及公司内部控制制度和治理机制中。这些以市场为依托自我构建的非强制性机制逐渐占据了会计准则执行体系的核心位置。随着市场经济的发展,特别是在我国目前特殊的经济转轨时期,由于监督成本高昂、防控不及时、效率低下等原因,政府的强制执行机制已明显地力不从心,迫切需要构建会计准则微观执行机制,充分发挥会计准则微观执行机制的作用。这是实现会计准则目标必不可少的举措。

2. 内部会计控制理论。企业内部会计控制是指通过会计工作和利用会计信息对企业生产经营活动进行组织、指挥、调节、控制等的活动,以保证企业效益最大化目标的实现。内部控制是企业为实现目标,在企业内部建立的全面性的规范制度。企业内部会计控制体系是企业内部控制制度的重要组织部分,是适应经济社会不同发展进程而逐渐形成的。内部控制建设是一个长期的、渐进的过程,已经发展成为企业制度的代名词。近几年,安然事件的爆发和萨班斯法案的通过,使得企业内部控制制度建设受到空前的重视。只有重视企业内部控制制度建设,完善内部会计控制,才能监管会计信息生产的整个过程,了解会计准则执行情况。企业内部会计控制制度是会计准则微观执行机制的首要组成部分,是保证执行效果最有效的措施。因此,构建会计准则微观执行机制是必要举措。

3. 内因外因辩证学说。内因是事物变化发展的根本性原因,或称“根据”,即第一位原因;外因是事物变化发展的非根本性原因,或称“条件”,即第二位原因。二者同时存在,缺一不可,但外因必须通过内因而起作用。在会计准则的执行中,企业是内因,政府是外因。企业是会计准则执行的主体,会计准则微观执行机制是会计准则体系的核心。企业自愿执行会计准则与政府强制执行会计准则的效果是绝对不同的。目前,有

些企业大搞“文字游戏”，敷衍政府政策，形式上迎合政府的意图，实质上仍然我行我素，应坚决予以纠正。政府的强制执行政策必不可少，当然，随着经济环境的变化，企业应提升主体意识，企业自发行为应逐渐占据主导地位。

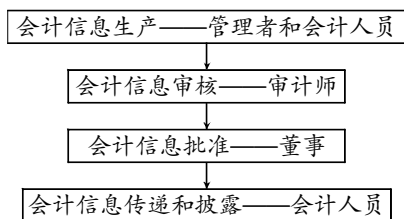
### 三、企业微观执行机制的运行机理

1. 运行机理基本概念。机理是指为实现某一特定功能，一定的组织系统内在结构各要素的运作方式以及各要素在一定环境条件下相互联系、相互作用的运行规则和原理。运行机理可以说是一种原动力，它由相关数据及事实构成。任何事物都依据某种规则或者方式运行，这种规则或方式可以是某种概念、事物分类，甚至是相互关系，总而言之，是分析事物运行的切入点。本文认为，会计准则执行机制运行机理就是在一定的环境条件下执行机制的规则或原理，也就是构建实施思路或者构建实施办法。

寻求完善会计准则的执行机制，提升会计准则执行绩效，是我国会计准则体系建设的重大课题。会计准则微观执行机制的制定应考虑人们的道德水平、生产力水平、技术条件、社会文化背景、公众态度和执行成本等基本环境约束条件及制定程序的公允性等。由于会计准则执行机制存在多种构建方式，会计准则微观执行机制运行机理应选择思路最清晰、运行成本最低、运行效率最高、效果最明显的构建方式。

#### 2. 会计准则微观执行机制运行机理分析。

(1) 微观执行机制运行机理的依据是会计信息生产环节。会计信息生产过程包括会计信息的生成、审核、审批和披露，其过程如下图所示：

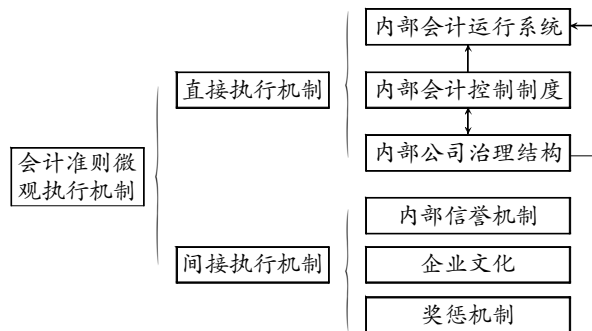


会计准则微观执行机制内容主要涉及制度安排、组织机构安排和程序三要素。企业依据会计信息生产各环节构建会计准则微观执行机制，围绕会计信息生产过程制定相关制度和程序，科学合理、方便有效。但应注意以下问题：其一，各环节的执行机构复杂。会计信息的审核主要由独立于企业的外部注册会计师完成，企业对审计师没有直接的管辖权。在此环节中，并不完全是会计准则微观执行机制的内容。其二，机制的执行效果不尽如人意。企业经济活动是动态发展变化的，而且企业的组织机构相互关联，如果分环节和分部门构建执行机制，则容易造成企业内部经济活动和组织机构孤立，相关人员推卸责任，激励和处罚机制难以奏效。

(2) 运行机理依据的是会计准则执行机制分类。会计准则执行机制的分类已被理论界和实务界所接受，据此，会计准则微观执行机制的制定成本和运行成本较低，运行逻辑科学、合理，可以起到事半功倍的效果。目前，会计准则执行机制有三种分类：①以执行主体为标准分类，执行机制可分为自我执行机制、相互实施机制以及第三方执行机制；②以企业为标准分

类，会计准则执行机制可分为内部执行机制与外部执行机制；③以与经济活动的关系为标准分类，会计准则执行机制可分为直接执行机制与间接执行机制。

会计准则内部执行机制的分类中，执行主体明确，但是执行程序笼统，细化不够，与经济活动相关的直接执行机制是企业内部执行机制的主要内容，而间接执行机制中执行主体繁多，包括政府、民间团体等。综合两者的优缺点，本文提出了新的微观执行机制运行机理，即以企业内部执行机制为核心，同时构建直接执行机制与间接执行机制。直接执行机制是微观执行机制的主要内容，是从整个生命周期构建的与会计活动息息相关的系统。间接执行机制相当于企业的“软执行”机制，此机制一旦完善，运行成本低并且执行效果明显，也是会计准则微观执行机制构建的重点。其结构如下图所示：



### 四、会计准则微观执行机制的构建

#### 1. 直接执行机制。

(1) 建立有效的会计运行系统，保障会计准则执行源头质量。每个企业都有自己的会计运行系统，但并不是每个企业的会计运行系统都运行顺畅，效果明显。众所周知，ERP自面世以来，很多企业特别是上市公司对其推崇备至，不惜花重金推广实施，但运行成功率仅为10%左右。可见，企业选择符合本企业经济活动和财务状况，实施成本低的会计运行系统。有效的会计系统能以最佳的方式处理企业的经济活动，降低手工操作的误差，遏制故意造假行为，提升会计准则执行效果。

(2) 构建内部会计控制制度。内部会计控制是会计准则微观执行体系中的关键环节，是优秀企业不可或缺的内部建设。健全的内部控制制度不仅能够提升会计准则执行效果，而且有助于公司治理结构的完善。企业内部会计控制制度是企业内部控制制度的核心内容，是企业生命周期的维护体系。会计业务处理流程与经济业务处理流程是息息相关的，会计业务流程离不开特定的内部控制制度。围绕经济活动设计内部控制有助于在每个环节实现既定的内部会计控制目标，因此，应设计以业务处理流程为主线的内部会计控制制度。

(3) 完善公司治理结构。将股东、董事会两者的责任和权利落实到位，完善企业经营者的激励机制，其中要特别注意发挥董事会在公司治理中的核心功能，为企业内部会计控制建设创造良好环境。保障股东的所有者权利，要求管理层实施《企业内部控制基本规范》，避免出现“一股独大”；设置专门的管理机构，如审计委员会，或聘请社会中介机构来督促和检查企业内部会计控制的建设和实施效果，完善独立董事制度。

# 家电行业上市公司财务报表综合分析

## ——以白色家电板块为例

张书杰

(河南财政税务高等专科学校 郑州 450002)

**【摘要】** 本文重点对白色家电板块的8家上市公司2009年的财务报表进行综合分析,分别从企业的盈利能力、偿债能力、营运能力等进行评价,并对如何改善家电行业财务管理和财务状况提出了一些建议。

**【关键词】** 家电行业 白色家电 上市公司 财务报表

家电行业的发展在我国经济发展中具有重要的标杆作用,是当今我国市场化程度最高、竞争最激烈的行业。《中国家用电器工业“十二五”发展规划的建议》提出从家电大国向家电强国转变的目标。“家电强国,白电先行”,白电即白色家电,是我国家电行业中最具竞争力的子行业,总体来看,其已经具备初步的全球竞争力。以海尔冰箱、洗衣机,格力U型超薄空调为代表的中国白电产品已经开始争夺全球高端市场。但最近几年,科龙、创维等家电企业出现的财务危机已反映出我国家电行业内部仍存在诸多经营与财务上的问题。企业若能及早发现这些财务问题,就可以避免破产倒闭的风险。本文

从投资者的角度对我国家电行业8家上市公司2009年的财务报表进行综合分析,并提出相应的改进建议。

### 一、数据选择

本文重点选取了白色家电板块(以下简称“白电板块”)的8家具有代表性的公司2009年的财务数据,它们分别是格力电器、美的电器、青岛海尔、美菱电器、合肥三洋、小天鹅A、澳柯玛、ST科龙。

### 二、财务指标的分析与评价

1. 盈利能力分析与评价。盈利能力即企业资金增值的能力,它通常体现为企业收益数额的大小与水平的高低。资产净

### 2. 间接执行机制。

(1)建立文化约束机制。企业文化是指企业在长期的生产经营实践中形成的反映自身特色的价值观念、职业道德、行为准则、经营理念、企业精神的总和,是一个企业在自身发展过程中形成的以价值观为核心的独特的文化管理模式。企业文化是企业长期经营过程中由上而下深入人心的一种道德自律机制,是企业体制中不可或缺的重要组成部分。企业管理层要致力于营造科学、上进的企业文化,通过多种手段进行宣传,鼓励员工接受并为企业文化的形成作出贡献。

(2)信誉机制。信誉是社会资本概念的一个重要组成部分。只有在信息得到交流且具备一些基本的共同价值的共同体内,信誉才能发挥执行机制的作用。企业要明确产权,提高信息的公开性和透明度,定期举办员工信誉和道德培训,定期进行员工素质考核和奖评,降低制度约束成本,营造企业执行会计准则的道德环境。

(3)建立有效的奖惩机制。激励和处罚是保证制度或行为必不可少有效手段。公司制定完善的奖惩机制并公布于众,并使公司员工臣服于它的权威性和强制性,其约束效果远胜于临时或即兴的奖惩。企业可创建会计行业“黑名单”机制,这一机制可以避免注册会计师在某个企业因造假遭受惩罚后又流动到别的企业从事会计工作;企业还可每年组织绩效评优活动,设立“最佳执行员工”等奖项,增强员工成就感,激励

员工为企业作出更大的贡献。

### 五、小结

为了提高会计准则执行效率与效果,合理的机制安排应该是以微观执行机制为主,辅之以强制执行机制。会计准则微观执行机制是会计准则执行机制中的核心部分,但它与政府宏观执行机制并不矛盾,应该双管齐下。执行机制应该以过程预防为主,事后惩戒为辅,因此,企业在构建微观执行机制的同时,还要落实政府等外部执行者的制度规范和指导,接受外部审计师和信息使用者的监督,以共同提升会计准则执行效果,达到有效执行会计准则的目的。

### 主要参考文献

1. 刘峰.会计准则的变迁.北京:中国财政经济出版社,2000
2. 姜英兵.会计准则执行框架构建.管理世界,2004;11
3. 刘峰等.会计准则能提高会计信息质量吗——来自中国股市的初步证据.会计研究,2004;5
4. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
5. 陈志斌,何忠莲.内部控制执行机制分析框架构建.会计研究,2007;10
6. 邓婕.从会计准则执行机制方面谈提高我国会计准则质量.现代经济信息,2009;4