

上市公司会计管制执行力研究

——以应收款项会计计量和披露为视角

姚海鑫¹, 胡可果²

(1. 辽宁大学 学科建设处, 辽宁 沈阳 110036; 2. 辽宁大学 工商管理学院, 辽宁 沈阳 110036)

[摘要] 会计管制主要内容中的法规、准则和制度是否在上市公司中得以严格执行, 执行结果如何? 在我国以政府为主导进行会计管制的体制下显得尤为重要。通过对2008年报中应收款项会计计量和披露的会计管制执行的调查发现, 我国上市公司年报中会计管制存在执行不到位的问题。究其原因, 除了从业人员专业水平不高和监管不力外, 会计管制自身存在的问题也是重要因素。为此, 需要在会计管制中引入成本效益分析制度, 建立会计管制执行力监管的平台和机制, 同时, 发挥注册会计师和社会力量的监督作用。

[关键词] 上市公司; 会计管制; 执行力; 应收款项; 会计计量; 会计信息披露; 数据分析

[中图分类号] F230 **[文献标识码]** A **[文章编号]** 1004-4833(2010)02-0063-07

一、引言

政府进行的会计监管, 对改进我国证券市场会计信息质量具有重要作用, 在现行制度环境中, 以政府为主导的会计监管体系仍是我国证券市场上较为合适的选择^[1]。目前, 关于会计管制问题, 国内相关研究成果比较丰富, 基本上都是围绕政府管制的经济后果^[2-3]、政府管制与公司治理^[4]、政府管制与会计信息质量^[5-6]、政府管制与会计寻租^[2]以及政府管制的博弈分析^[7]等方面内容, 而对于会计管制自身的执行问题在国内鲜有研究。我国上市公司会计管制主要通过财政部制定的会计准则体系、中国注册会计师协会制定的注册会计师执业准则体系和中国证监会制定的一系列规章制度来规范上市公司会计信息生产过程及结果(会计信息)^[8-9]。为实现会计

准则和审计准则的国际趋同, 2006年2月, 我国财政部颁布了新的企业会计准则(2006)体系, 并于2007年1月1日首先在上市公司中执行, 随之中国注册会计师执业准则体系以及证监会制定的一系列相关的规章制度都作了相应的修订。然而, 这些会计管制所形成的一系列准则、规章制度是否已在上市公司得到严格执行? 执行效果又如何呢? 为回答上述问题, 本文根据重要性和成本收益原则, 选取了2008年年报中的应收款项作为调查对象来考查会计管制的执行情况, 并根据调查结果提出了相应的对策与建议。

二、应收款项会计管制的内容

目前, 我国对应收款项计量的会计管制主要有《企业会计准则第22号——金融工具确认和计量》

[收稿日期] 2009-11-01

[基金项目] 国家社会科学基金项目(09BJY056); 辽宁省教育厅优秀人才支持项目(2007R15); 辽宁省教育厅高等学校人文社科重点基地项目(2009JD33)

[作者简介] 姚海鑫(1962—), 男, 辽宁北宁人, 辽宁大学学科建设处处长, 教授, 博士生导师, 从事实证会计、资本市场研究; 胡可果(1979—), 男, 安徽巢湖人, 辽宁大学工商管理学院博士生, 从事会计与资本市场研究。

(2006)、《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》应用指南(2006)和《企业会计准则讲解》(2008)第二十三章金融工具确认和计量等。

对应收款项在年度财务报表中披露^①(报告)的会计管制主要有《企业会计准则第 30 号——财务报表列报》应用指南,《公开发行证券的公司信息披露内容与格式准则第 2 号〈年度报告的内容与格式〉》(2007 年修订)和《公开发行证券的公司信息披露编报规则第 15 号——财务报告的一般规定》(2007 年修订)等。

三、应收款项会计管制执行情况的调查分析

(一) 样本情况

为分析上市公司年报应收款项计量和报告情况,本文选取了辽宁省全部 50 家 A 股上市公司 2008 年报作为样本。50 家上市公司全部为一般企业(无商业银行、保险公司和证券公司),依据证监会的行业分类标准,50 家公司行业分布具体如下:制造业 25 家,批发和零售贸易业 5 家,电力、煤气及水的生产和供应业 4 家,房地产业 4 家,交通运输、仓储业 3 家,信息技术业 3 家,综合类 2 家,农、林、牧、渔业 1 家,社会服务业 1 家,建筑业 1 家,传播与文化产业 1 家,基本上涵盖了国民经济的各个行业。按照股票上市地划分:沪市主板 25 家,深市主板 20 家,中小板 5 家,三者比例与全部样本比例大致一致。

(二) 数据分析

1. 应收款项单项重大标准的披露情况

《公开发行证券的公司信息披露编报规则第 15 号——财务报告的一般规定》(2007 年修订)就应收款项的披露作了具体的要求:即要求上市公司分别按单项金额重大的应收款项、单项金额不重大但按信用风险特征组合后该组合的风险较大的应收款项和其他不重大应收款项三类进行列示金额。《企业会计准则讲解》(2008)规定,企业可以根据具体情况确定单项金额重大的标准。该项标准一经确定,应当一致运用,不得随意变更。样本中 50 家上市公司均按要求分单项金额重大的应收款项、单项金额不重大但按信用风险特征组合后该组合的风险较大的应收款项和其他不重大应收款项三类进行了列示,但只有 42 家公司(占 86%)披露单项重大标准,8 家公司(占 14%)的公司没有披露单项金额重大标准。具体统计如表 1 所示。

表 1 辽宁省上市公司 2008 年报披露单项金额重大标准情况统计表^{①②}

| | 应收账款 ^③ | | 其他应收款 ^③ | |
|--------------------|-------------------|-----|--------------------|-----|
| | 数量 | 比重 | 数量 | 比重 |
| 未披露单项金额重大标准的公司 | 8 | 14% | 8 | 14% |
| 已披露单项金额重大标准的公司 | 42 | 86% | 42 | 86% |
| 其中:确定金额 | 32 | 64% | 32 | 64% |
| 不确定金额 ^④ | 10 | 22% | 10 | 22% |

注:①本文调查应收款项相关数据均选取了 2008 年的期末数,此外,需要编制合并财务报表的公司,选取合并财务报表数据。

②由于上市公司绝大多数仅对应收款项中的应收账款和其他应收款采用分类披露并计提坏账准备,因而本文只查看了应收款项中的应收账款和其他应收款两项。

③应收账款和其他应收款中披露和未披露家数虽然一致,但不存在一一对应的关系。

④已披露单项金额重大标准的公司中,10 家公司将单项金额重大的标准规定为不确定金额,其中,7 家公司将单项金额重大标准规定为应收账款和其他应收款前五名客户,2 家公司将单项金额重大标准规定为占应收账款和其他应收款总额 10% 以上的款项,1 家公司将单项金额重大标准规定为占应收账款和其他应收款前五名客户或者金额 10% 以上的款项。

对表 1 进一步分析:(1)未披露单项金额标准的 8 家公司中,有 2 家公司将全部应收账款和其他应收款认定为单项不重大;其余 6 家公司中,3 家公司应收账款单项金额重大中没有金额;2 家公司其他应收款单项金额重大中没有金额。以上统计结果不难说明,没有披露重大标准的公司中少数公司在实践中已确定了单项重大的标准,并按照已确定的重大标准进行了减值测试,只是在 2008 年报中没有披露。其他公司均没有按照《企业会计准则》的要求进行处理,只是在披露形式上满足了证监会关于年报披露的有关规定,实质上没有严格执行会计准则关于应收款项计量和披露的规定。(2)50 家公司中有 32 家公司将单项金额重大标准规定为确定金额,其中应收账款重大标准最高确定为 5000 万元,最低确定为 100 万元,其他应收账款最高为 5000 万元,最低为 20 万元。进一步分析存在下列问题:虽然 32 家公司均确定了单项重大的标准,但应收账款有 6 家公司(占 19%)没有符合单项金额重大标准的金额,其他应收款有 10 家公司(占 31%)没有符合单项金额重大标准的金额,具体如表 2 所示。

①尽管披露和报告是两个不同的概念,但为研究方便,本文未对两者进行区分。

表2 辽宁省上市公司2008年报已披露应收款项

单项重大标准情况统计表

| 是否有符合单项重大标准的金额 | 应收账款 | | 其他应收款 | |
|----------------|------|------|-------|------|
| | 数量 | 比重 | 数量 | 比重 |
| 有 | 26 | 81% | 22 | 69% |
| 无 | 6 | 19% | 10 | 31% |
| 合计 | 32 | 100% | 32 | 100% |

如果从全部样本50家公司来看,10家公司(占20%)的应收账款和14家公司(占28%)的其他应收款没有符合单项金额重大标准的金额,如表3所示。

表3 辽宁省上市公司2008年报应收款项单项重大标准情况统计表

| 是否有符合单项重大标准的金额 | 应收账款 | | 其他应收款 | |
|----------------|------|------|-------|------|
| | 数量 | 比重 | 数量 | 比重 |
| 有 | 40 | 80% | 36 | 72% |
| 无 | 10 | 20% | 14 | 28% |
| 合计 | 50 | 100% | 50 | 100% |

形成上述状况的原因可能三个方面:一是各年应收款项的金额不断发生变化,但根据会计准则规定确定的单项重大标准一旦确定不能随意变更,因而可能出现某年应收款项的金额没有达到已确定的重大标准,这种情况是具有一定的合理性的;二是上市公司制定的应收款项的金额标准偏高;三是部分公司将应收账款和其他应收款重大标准确定一致导致应收账款或者其他应收款标准偏高。我们对32家将重大标准制定为确定金额的公司进一步分析,统计出应收账款和其他应收款确定的标准一致的为21家,不一致的为11家,其中两者标准不一致情形下其他应收款没有符合重大标准金额的公司占很高比例共有7家公司。从上述统计结果分析我们认为,上述第一种情况具有一定的合理性,但如果确实是客观情况发生变化,根据会计准则的有关原理应对应收款项重大标准这一会计估计进行变更。第二种情况可能是上市公司管理层出于成本效益的考虑而减少应收款项减值测试的工作量,同时为了应付会计准则等有关规定的要求,故意将单项重大标准定得偏高。第三种情况对应收款项的重大标准没能具体问题具体分析,对应收款项的不同科目确定一个重大标准,这对于少数公司应收款项各子科目金额大小基本相近的情况影响不大,对于各项目金额相差悬殊的公司来说,制定一个统一的标准显然不合理。

2. 应收款项“组合风险较大”确定依据的披露情况

《公开发行证券的公司信息披露编报规则第15号——财务报告的一般规定》(2007年修订)中规定:对应收款项单项金额不重大但按信用风险特征组合后该组合的风险较大的应收款项,应说明确定该组合的依据。据此,我们对50家样本公司的2008年报进行调查,发现66%的公司没有说明应收账款“单项金额不重大但按信用风险特征组合后该组合的风险较大”的确定依据,58%的公司没有说明其他应收款“单项金额不重大但按信用风险特征组合后该组合的风险较大”的确定依据。具体如表4所示。

表4 辽宁省上市公司2008年报单项金额不重大确定依据的披露情况统计表

| 是否披露“单项金额不重大但按信用风险特征组合后该组合的风险较大”的确定依据 | 应收账款 | | 其他应收款 | |
|---------------------------------------|------|------|-------|------|
| | 数量 | 比重 | 数量 | 比重 |
| 是 | 17 | 34% | 21 | 42% |
| 否 | 33 | 66% | 29 | 58% |
| 合计 | 50 | 100% | 50 | 100% |

3. 应收款项账龄划分披露情况

《企业会计准则——应用指南》(2006)规定,应收账款按照1年以内(含1年)、1年—2年(含2年)、2年—3年(含3年)及3年以上账龄结构披露;应收票据、预付账款、长期应收款和其他应收款比照应收账款披露。我们对50家样本公司2008年应收款项账龄结构披露进行调查发现,只有20家公司(占40%)严格按照上述规定进行划分并披露,而有30家公司(占60%)没有按照上述规定进行划分并披露,其中按“1年以内、1年—2年、2年—3年、3年—4年、4年—5年、5年以上”账龄结构披露的为26家公司(占52%),具体见表5所示。

表5 应收款项账龄划分披露情况统计表

| 账龄分类披露情况 | 数量 | 比例 |
|--|----|-----|
| 按1年以内,1年—2年,2年—3年,3年以上 | 20 | 40% |
| 按1年以内,1年—2年,2年—3年,3年—4年,4年以上 | 2 | 4% |
| 按1年以内,1年—2年,2年—3年,3年—4年,4年—5年,5年以上 | 26 | 52% |
| 按1年以内,1年—2年,2年—3年,3年—4年,4年—5年,5年—6年,6年以上 | 1 | 2% |
| 其他划分:信用期以内、之外 | 1 | 2% |

对表5进一步调查分析,其中按照其他划分的1

家公司是按照“信用期之内、信用期之外,1年以内,1年—2年,2年—3年,3年—4年,4年—5年,5年以上”进行披露并据此确定计提坏账准备的比例。此外,按照“按1年以内,1年—2年,2年—3年,3年—4年,4年—5年,5年以上”账龄结构披露的26家公司中有2家公司计提坏账准备比例的依据与披露的账龄划分不同:1家计提坏账准备比例的依据是“3个月内,3个月—6个月,6个月—1年,1年—2年,2年—3年,3年—4年,4年—5年,5年以上”,另1家是6个月内的应收账款不计提,其他按照“6个月—1年,1年—2年,2年—3年,3年—4年,4年—5年,5年以上”的账龄划分进行比例计提,除上述2家公司外,其余公司账龄划分与坏账准备计提比例依据基本一致。

4. 预付账款计量和披露情况

《企业会计准则》规定企业期末应对所有应收款项包括应收票据、应收账款、预付账款、其他应收款和长期应收款等进行减值测试并制定计提减值的标准。《公开发行证券的公司信息披露编报规则第15号——财务报告的一般规定》(2007年修订)中要求上市公司年报中应将应收款项分单项金额重大的应收款项、单项金额不重大但按信用风险特征组合后该组合的风险较大的应收款项和其他不重大应收款项这三类列示应收款项金额。然而,我们对50家样本公司2008年报进行调查时发现,80%以上的公司在会计报表附注中关于应收款项坏账准备的确认标准和计提方法中,仅提及应收账款和其他应收款两项资产坏账准备的确认标准和计提方法,其他应收款项包括预付账款、应收票据和长期应收款等均没有提及。本文选择了预付账款进行调查,发现在财务报表主要项目注释中,对预付账款按照风险结构进行披露以及按规定进行减值准备计提并披露的分别占全部样本的10%和12%,具体情况见表6所示。

表6 辽宁省上市公司2008年报预付账款信息披露情况

| | 是否按照规定分三类进行披露 | | 是否计提减值并进行披露 | |
|----|---------------|------|-------------|------|
| | 数量 | 比例 | 数量 | 比例 |
| 是 | 5 | 10% | 6 | 12% |
| 否 | 45 | 90% | 44 | 88% |
| 合计 | 50 | 100% | 50 | 100% |

通过表6可以看出,仅有10%的公司按照要求

将预付账款分为单项金额重大的应收款项、单项金额不重大但按信用风险特征组合后该组合的风险较大的应收款项和其他不重大应收款项这三类列示;只有12%的公司按照要求披露了预付账款坏账准备的计提比例和金额。新会计准则规定一般企业的应收票据、应收账款、预付账款、其他应收款和长期应收款等应收款项均要计提坏账准备,然而,我们对应收账款和其他应收款以外的其他应收款项进行调查发现,其他应收款项包括应收票据、预付账款和长期应收款等绝大多数公司均没能按照准则要求进行减值测试并根据实际情况计提减值准备。

5. 坏账准备的计量和披露情况

《企业会计准则》体系规定,企业应当根据以前年度与之相同或相类似的、具有类似信用风险特征的应收款项组合的实际损失率为基础,结合现实情况确定本期各项组合计提坏账准备的比例,据此计算本期应计提的坏账准备;企业对金融资产采用组合方式进行减值测试时应当将具有类似信用风险特征的金融资产组合在一起,例如可按资产类型、行业分布、区域分布、担保物类型、逾期状态等进行组合。通过对50家样本公司2008年的统计分析,39家公司(78%)按照账龄结构不同对应收账款和其他应收款计提坏账准备,5家公司(占10%)按照单一计提比例计提坏账准备,4家公司(占8%)没有披露计提坏账准备政策,另外2家公司(4%)按照逾期之后的账龄划分为依据进行坏账准备计提,具体如表7所示。

通过表7可以看出,样本公司中坏账准备按照单一比例计提和没有明确计提政策合计9家公司(占18%)不符合《企业会计准则》体系相关规定。从按照账龄分析进行计提坏账准备的39家公司来看,1年以内的计提比例在5%以下的有38家(占98%,其中包括5家计提比例为0),3年—4年计提比例在50%以下的有33家(占85%,其中包括2家计提比例在10%以下),5年以上计提比例在50%以下的有12家(占29%,其中包括1家计提比例在10%以下),通过以上分析可以看出,样本公司2008年报中显示的坏账准备的计提比例普遍较低,这可能与辽宁省上市公司平均业绩不佳和2007年以来经济危机影响公司业绩的因素相关。我们对个案公司进一步调查发现,坏账准备计提比例与公司业绩水平具有显著的正相关性,即坏账准备计提比例较低的公司往往业绩较差,坏账准备计提比例较高的

公司一般业绩较好。

表7 辽宁省上市公司2008年报应收款项
坏账准备计提比例情况统计表

| 计提标准 | 数量 | 比例 |
|----------------|----|-----|
| 1. 单一计提比例 | 5 | 10% |
| 2. 按账龄结构不同计提比例 | 39 | 78% |
| 其中:1年内计提比例 | | |
| 0% | 5 | 13% |
| 0—5%(含) | 33 | 85% |
| 5%—10%(含) | 1 | 2% |
| 10%以上 | 0 | 0% |
| 其中:3年—4年计提比例 | | |
| 10%以下(含) | 2 | 5% |
| 10%—30%(含) | 22 | 57% |
| 30%—50%(含) | 9 | 23% |
| 50%—80%(含) | 2 | 5% |
| 80%—100%(含) | 4 | 10% |
| 其中:5年以上计提比例 | | |
| 10%以下(含) | 1 | 2% |
| 10%—30%(含) | 6 | 15% |
| 30%—50%(含) | 5 | 12% |
| 50%—80%(含) | 2 | 5% |
| 80%—100%(含) | 26 | 66% |
| 3. 其他计提标准 | 2 | 4% |
| 4. 没有明确计提标准 | 4 | 8% |

注:本数据只包括应收账款和其他应收款坏账准备情况。

四、应收款项会计管制执行不到位的原因及对策

通过以上50家样本公司2008年年报应收款项单项重大标准、组合风险依据和账龄划分的披露以及预付账款和坏账准备的计量和披露五个方面对会计管制执行情况进行调查发现,目前上市公司应收款项的会计管制普遍存在执行不到位的问题。究其原因,除了企业从业人员对会计管制相关内容掌握不清和监管力度不够等原因外,主要是应收款项会计管制自身存在的问题,具体表现在以下四个方面:

(一) 会计管制现有规定方面

应收款项的会计管制部分内容不合理,比如:(1)应收账款账龄划分未考虑是否逾期的客观情况。现代经济是个信用经济,销货方通常会给购买方一定的付款信用期,超过付款信用期的应收账款称作逾期应收账款,而应收账款的真正风险在于已经逾期的应收账款,并可能随着逾期时间的延长而增加。而关于应收账款会计管制相关准则、制度无论在坏账准备的计

提还是应收款项披露均没能体现这一重要因素。我们认为较为科学的方法是按应收款项的逾期状态即逾期时间长短来划分并依此计提准备。同时,会计报表附注中也应该按照信用期内、信用期外进行划分,便于会计信息使用者了解应收款项资产的真实状况。(2)应收款项账龄划分不合理。目前相关规定将应收账款的账龄划分为四段:即1年以内、1年—2年、2年—3年和3年以上,这样既不符合应收款项作为流动资产(长期应收款除外)的流动性特征又不符合企业应收款项逾期月份不同其收回可能性风险就有所不同的实际情况。如上文提及的,样本公司有1家公司就是按照“3个月内,3个月—6个月,6个月—1年,1年—2年,2年—3年,3年—4年,4年—5年,5年以上”进行账龄划分并据此计提减值准备的,我们认为这种将1年内账龄细分的披露更加科学。

(二) 会计管制内容之间衔接方面

2006年新会计准则发布以后,《企业会计准则》体系、《中国注册会计师执业准则》体系以及证券监管部门制定的上市公司信息披露规则等之间以及各体系内部之间存在一些不能相互衔接的地方,甚至有些地方相互矛盾,导致部分上市公司在会计处理、报告和披露方面无所适从。如近年来一直困扰着我国上市公司“顽疾”的大股东占用问题仍然存在,虽然各上市公司均按照证监会《关于规范上市公司与关联方资金往来及上市公司对外担保若干问题的通知》的要求披露了经注册会计师审计的“控股股东及其他关联方资金占用情况的专项说明”,但会计管制中未能将此重要信息规定在年报中披露。因此,上市公司会计监管部门应尽快解决会计管制内容之间存在的规定不一致、不能相互衔接的问题。

(三) 会计管制规定与实务衔接方面

目前应收款项会计管制自身也存在许多模糊地带,在实务操作中存在很多问题。如各上市公司每年与年报同时以临时公告形式披露的经注册会计师审计的“控股股东及其他关联方资金占用情况的专项说明”,其最重要的内容就是要按照“经营性”和“非经营性”对大股东及其关联方对上市公司资金占用进行划分,其中“非经营性占用”依据新修订的《刑法(六)》需要追究刑事责任,可见会计管制之力度。但如何判定是“经营性”还是“非经营性”占用,现行会计管制仍存在很多盲点。此外,新会计准则对多次应收账款不同时期收回的问题,原会计准则规定采用账龄分析法计提坏账准备时,就存在多笔应收账款,且各应收账款账龄不同的情

况下,收到债务单位偿还的部分债务,应逐笔认定收到的是哪一笔应收账款;如果确定无法认定的,按照先发生先收回的原则确定,剩余应收账款的账龄按上述统一原则确定。对此,新准则未予明确,导致不少上市公司在存在此情况时都采用对自己有利的认定办法,而注册会计师也采用不同的认定标准。因此,会计监管部门应尽快完善会计管制的内容,明确仍存在的盲点,尽可能地使企业和注册会计师有法可依,有章可循。

(四) 会计管制的经济性方面

上市公司为了满足会计管制中准则、制度等的约束,必须要付出一定的成本。即会计管制自身存在经济性,需要考虑成本效益原则。如上文表1—表6统计结果显示的关于应收款项重大标准和预付账款披露等未能严格按照会计管制的要求执行的情况。由此不难得出结论,部分上市公司将重大标准定得偏高以及除应收账款和其他应收款以外其他应收款项未按规定计提准备等均是衡量成本收益^①后而采取的行动。即如果严格按照会计管制的规定进行会计处理和报告可能导致企业成本大于收益。

五、关于会计管制的几点思考

通过上文分析可以看出,与应收款项计量和披露相关的会计管制未能在上市公司年报中得到很好的执行,“窥一斑而知全豹”,上市公司年报中其他会计管制是否得到很好的执行,也令人疑虑。然而,会计信息是资本市场中最为重要的信息,且会计信息披露文件中又以年报最具代表性和权威性。因此,当前必须要加大对会计管制执行力的监管尤其是对上市公司年报会计管制执行力的监管。本文认为加强上市公司年报会计管制执行力的监管,提高年报质量,应从以下几个方面入手:

(一) 建立对会计管制执行力监管的平台和机制

加大对上市公司会计管制执行力的监管应包括建立会计管制执行效果的评价,奖惩和执行机制。笔者认为从长远考虑,可以成立一个独立于会计监管部门(包括财政部、证监会和中国注册会计师协会等)的专门组织或专业机构,专门负责会计管制的法规、准则及制度自身的评价及修改建议,并对会计管制执行的效果(包括上市公司和会计师事务所)及对执行情况提出奖惩建议,具体可以借鉴美国公众公司会计监督委员会(PCAOB)的部分做法;短期来看,建议由上海和深圳证

券交易所成立一个对上市公司年报等定期公告进行评价的专门机构或工作小组。可以通过在两个交易所网站开辟“我对上市公司年报质疑”等专门栏目广泛吸纳财会专业人士、独立董事、投资者等对上市公司年报等定期报告进行监督、评价,从而促使上市公司和注册会计师不得不提供尽可能高质量的会计信息。

(二) 会计管制中引入成本效益分析制度

会计监管存在监管成本和监管收益问题。根据经济学原理,即使政府监管是必要的,也要考虑资源的约束,必须认识到实施管制是需要耗费资源的^[3]。因此,会计管制必须要防止实施会计管制的过程中所耗费资源成本大于实现监管目标后的收益现象的发生。因此,本文建议我国在会计管制政策制定过程中引入成本效益分析制度,对于成本明显大于收益的会计管制要修改或者取消,对于成本大于收益但有利于资本市场和会计管制长远利益的可暂缓或者分领域分批实施。对应上述原则,我们认为当前应对上市公司年报进行成本效益分析,目前上市公司年报越来越厚,均在30页—120页范围内,仅仅财务报表附注中的主要会计政策和会计估计就近10页,而且基本上是摘抄准则或制度的规定。因此,本文建议修改年报格式准则:将披露主要会计政策和会计估计的硬性规定改为只披露会计管制中没有明确规定的或者会计管制规定企业可以自主选择的部分,这样既可减少不必要的资源浪费,也可提高年报的可读性和投资者阅读年报的效率。

(三) 加强注册会计师在会计管制执行中的作用

会计报告中除了财务报表提供会计信息外,报表附注中涵盖了上市公司大量的对投资者决策有用的信息,然而,在实践中,无论是企业还是注册会计师都没有对附注给予更多的关注。《企业会计准则》明确规定财务报表包括附注,中国注册会计师审计准则也明确规定注册会计师对财务报表附注的审计责任,然而我国注册会计师在年报审计实务中却很少关注报表附注的内容。监管部门应加强对注册会计师财务报表附注的审计责任意识的教育和培训,加大对注册会计师的检查和处罚力度,进一步提高财务报表尤其是附注的会计信息质量。

(四) 充分发挥社会监督的作用

加强会计管制执行力的监管必须要充分发挥社

^①这里的成本包括不按照会计管制规定进行会计处理和报告可能带来的处罚,如果处罚缺失或者较轻就可能使得收益大于成本。

会监督的作用,积极提倡、鼓励社会公众参与监督。会计信息质量的提高除了依靠监管部门加强信息披露的监管力度外,还要依赖广大投资者、专业机构及专业人士对上市公司报告进行监督,形成一个有效的外部治理机制。2008年证券市场上曾出现的夏草署名文章“沪市2007年报十大涉嫌报表粉饰上市公司”,曾引起了不小的震动,对提高上市公司信息质量起到了一定的积极作用。建议证券监管部门在年报(定期报告)披露期间指导证券主流媒体(包括四大证券报和相关网络媒体)开展上市公司年报“纠错”专栏,加大社会舆论监督的作用。

由于数据及研究范围方面的限制,本文具有一定的局限性:在研究范围方面,本文只研究了应收款项计量及其报告问题;在样本数据方面,由于应收款项会计管制执行情况数据全部来自于每家公司披露的年报附注中,各项统计数据均须经过手工整理,因而未能就全部上市公司样本进行研究。此外,本文提出的除应收款项外其他会计管制执行不到位,大股东及关联方资金占用“经营性占用”和“非经营性占用”划分存在模糊地带等问题,均需经实证检验,作进一步深入地探索和研究。

[参考文献]

[1]张宗新,杨飞,袁庆海.上市公司信息披露质量提升能否

改进公司绩效?——基于2002—2005年深市上市公司的经验证据[J].会计研究,2007(10):17-23.

- [2]雷光勇,刘金文,柳木华.经济后果、会计管制与会计寻租[J].会计研究,2001(9):50-53.
- [3]陈艳,孙晓梅.透视会计管制及其经济后果[J].审计研究,2004(6):80-83.
- [4]綦好东.会计管制的公司治理导向:经验与启示[J].会计研究,2005(7):13-18.
- [5]刘峰.制度安排与会计信息质量——红光实业的案例分析[J].会计研究,2001(7):7-15.
- [6]刘峰,吴风,钟瑞庆.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[J].会计研究,2004(5):8-19.
- [7]姚海鑫,尹波,李正.关于上市公司会计监管的不完全信息博弈分析[J].会计研究,2003(5):43-45.
- [8]陈信元,叶鹏飞,薛建峰.我国会计信息环境的初步分析[J].会计研究,2000(8):8-16.
- [9]贾伟璇.关于我国会计管制制度变迁的思考[J].财会研究,2009(10):25-29.
- [10]邱阳.其他应收款披露仍需要改进[J].审计理论与实践,2003(7):66-69.

[责任编辑:高婷]

A Study on the Execution Power of Accounting Regulation of Listed Companies: From the Perspective of Accounting Measurement and Disclosure of the Accounts Receivable

YAO Hai-xin¹, HU Ke-guo²

(1. Section of Subject Construction, Liaoning University, Shenyang 110036, China;

2. School of Industry and Business, Liaoning University, Shenyang 110036, China)

Abstract: Are the laws, standards and systems of the accounting regulations strictly implemented in the listed companies? What about the effect? It is especially important under the government-oriented system of accounting regulation in China. By investigating the 2008 annual report about accounting measurement and disclosure of the implementation in accounting regulation of accounts receivable, we found the problem does exist. The reason is that the regulation itself has its own defects in addition to the low professional standards and the lack of supervision of practitioners, So, cost-benefit analysis system must be introduced in the accounting regulation, and accounting regulation execution platforms and supervision mechanism be established. Also the supervision role CPA and other social functionaries should be brought into full play.

Key Words: listed companies; accounting controls; execution power; accounts receivable; accounting measurement; accounting information disclosure; data analysis