

# 后安然时代我国会计发展的思考

□ 孙光国

针对安然等公司会计造假案件所暴露出的会计、审计、公司治理等问题,美国国会于2002年7月25日通过了《2002年萨班斯—奥克斯利法案》(Sarbanes-Oxley Act of 2002,以下简称“新法案”)。由于该法案在美国会计、审计及证券监管方面具有划时代的意义,其发布也将代表一个新的资本市场监管时代的到来,因此,可以将今后的会计、审计及证券监管时代称为后安然时代。“新法案”已经基本建立了后安然时代的会计、审计和公司治理及证券监管框架。不仅如此,由于经济全球化和资本市场全球化的现状,该法案的通过与实施,还会对其他国家的证券监管和会计、审计的发展产生一定的影响。我国已经加入WTO,成为世界经济的重要组成部分,会计、审计行业也将更加开放,因此研究该法案对于我国同样具有重要的参考意义。

## 一、会计准则的国际协调:向谁看齐

众所周知,美国的会计准则体系相当复杂,规定也很具

体,在这些准则或规则中,许多都是根据实务中出现的某一个具体问题而专门制定的,公司在执行过程中,不得不经常翻阅厚厚的会计准则与规则的书籍,并按照准则或规则的具体规定处理公司的经济业务。据统计,美国所有公认会计原则总页数达到4 530页。美国财务会计准则委员会认为自己具有世界上最完备的会计准则体系,甚至在一段时间里,还要求国际会计准则向美国会计准则靠拢。

如今,安然造假等事件的发生,使得美国也开始思考自己制定的会计准则的有效性和规范意义。对于美国会计准则今后的发展方向,新法案明确规定“应当保持美国准则在高质量会计准则的基础之上与国际相协调”。实际上从美国财务会计准则委员会最新确立的准则项目和发布的准则征求意见稿来看,美国财务会计准则委员会已经开始向国际会计准则委员会制定准则的思路转变。

不可否认,美国财务会计准则委员会在遭受如此重大的挫折后,能从原来要求国际会计准则向美国会计准则靠

通发现的重大会计问题以及董事会关于重编报表的决定;(3)开除苏利文,取消其遣散费;(4)与SEC会谈后,立即公开董事会的决定。

董事会结束后,世通请求SEC的紧急约见。2002年6月25日下午3时30分,SEC约见了世通的代表。6月25日傍晚,世通的首席执行官西泽摩尔向新闻记者披露了世通在5个季度里捏造了38.52亿美元利润的特大丑闻。(注:2002年7月和9月,世界通信自查自纠的延伸审计又分别发现了34.5和

20亿美元的虚假利润,至此,虚假利润总额已达93亿美元。目前,调查还在进行之中,预计虚假利润有可能超过100亿美元。)

丑闻公开之夜,辛西亚拖着疲惫的身躯,回到了她妈妈的家里。在她妈妈的厨房里,辛西亚百感交集,泪流满面,痛不欲生。摩斯则仍在世通总部开夜车,继续整理他冒险收集的证据。他的妻子打来电话,问摩斯是否看过电视新闻,在新闻报道里,“世界通信”(WorldCom)已变成了“世界骗局”

(World-Con),她想知道摩斯是否了解内幕。摩斯告诉她,内幕就在家里的公文箱里!至于史密斯,正琢磨如何向在克林顿中学教过他和辛西亚会计的妈妈解释他们三个是如何“嗅出”苏利文这只造假鼯鼠的。

参考书目:黄世忠.2003.《会计数字游戏——美国财务舞弊典型案例剖析》.中国财政经济出版社。

(作者单位:厦门大学管理学院  
会计系)

责任编辑 王教育

拢转变为提出与国际相协调,这是难能可贵的,而更让人觉得其可贵的是与国际相协调的前提是应当保持美国准则高质量。

十多年来,我国会计改革与发展的目标是至少建立起我国的会计准则体系。毋庸置疑,这套会计准则体系也应当高质量。那么高质量会计准则的标准是什么呢?是不是向国际会计准则看齐就算高质量呢?葛家澍教授提出,这必须从准则的制定、准则的内容、准则的应用(含解释)和支持的基础条件等方面进行全面考察。具体地说,包括以下内容:

第一、一项准则的制定,首先要在立项、发布和实施时间方面,做出恰当的选择;第二、一项准则的基本结构,应当符合财务会计概念框架的要求;第三、一项高质量的准则,从术语的定义、确认标准、计量属性选择和对披露要求都必须清晰、明确、易懂、严密、完整;第四、制定一项高质量会计准则必须有明确的指导思想即“方法论”(原文说按规则基础还是按原则基础是一个有争议而必须通过反复实践才能回答的问题);第五、高质量会计准则的制定,需要有组织保证;第六、一项高质量会计准则的出台,必须有一套公开、透明的应循程序;第七、高质量准则要求在执行——解释和运用中能保持严格的一致性;第八、一项准则是否高质量,要经过一定实践,并须通过专家和公众评估;第九、要使会计准则高质量,还需要若干基本的、必备的环境条件。

葛教授对高质量会计准则的要求是比较科学的,也是国际会计准则和其他国家在制定准则时考虑到的基本程序和要求。我国要建立高质量的会计准则体系,应该借鉴这些做法。

## 二、会计准则的制定:谁有发言权

关于会计准则的制定机构,是最近几年来我国会计理论界与实务界争论比较激烈的话题之一。由于我国国情的特殊性,许多要求会计准则制定机构应为民间机构的建议是行不通的(至少在目前)。但我国会计准则的制定也在逐步发生着变化,如会计准则委员会的成立并启动。但不得不承认,我国会计准则制定机构的单一性很可能导致准则缺乏一定的公信力。在这方面,我们应该借鉴别国做法的地方很多。

“新法案”要求会计准则的制定机构必须为民间机构,但同时进一步强调了美国证券交易委员会在会计准则制定上的权威性。“新法案”明确规定证券交易委员会应当制定对于保护投资者或者公众利益所必要或者恰当的会计规则或者规定,会计准则机构制定的所有会计原则都必须得到证券交易委员会的认可,而且必须由证券交易委员会决定会计准则制定机构是否有能力提高财务报告的正确性和有效性(进而保护投资者的利益),是否有能力协助证券交易委员会实现其监管要求等。另外,会计准则制定机构还应当每

年向证券交易委员会和公众提交年度报告。显然,这些规定将对会计准则制定机构形成很大的制约。

笔者认为,要提高会计准则的有效性和适用性,应该建立起会计准则制定的制约机制,发挥除会计准则制定机构以外的其他团体与机构(特别是市场监管者)的作用。

## 三、“以原则为导向”:“原则”到什么程度

以规则为导向的美国会计准则体系其缺陷在安然公司造假案中充分地暴露出来,“新法案”要求美国证券交易委员会具体研究采用以原则为导向的会计准则体系,实际上是要将以规则为导向的会计准则体系转向以原则为导向的会计准则体系。国际财务报告准则属于典型的以原则为导向的会计准则体系,相对于美国会计准则而言,国际财务报告准则只规定各项经济业务通用的会计处理原则,而不规定具体的处理办法,这样的准则显得比较简单、适用。在美国转向以原则为导向的会计准则体系,甚至欧盟各国、澳大利亚等国家宣布自2005年起统一采用国际财务报告准则之后,以原则为导向的会计准则将成为未来会计准则发展的主流。

我国会计准则的制定一直在参照国际财务报告准则,从目前已经发布的具体会计准则来看,基本上遵循了以原则为导向的制定模式。国际上已经通行的规则纳入我国,这是无可厚非的。但值得思考的是,我国是否能够一味地采用以原则为导向的准则制定模式?以原则为导向,“原则”到什么程度?

回顾我国十年来的会计改革历程,1993年《企业财务通则》和《企业会计准则》的发布实施,具有划时代的意义,但为了保证企业会计能够正常工作,同时发布了十三个行业财务制度和会计制度。后来,尽管具体会计准则一个接一个地发布,规范的范围和业务也越来越多,越来越广,但同样没有将会计制度取而代之。《企业会计制度》的出台充分说明了这一点。究竟会计制度与会计准则的关系如何?会计准则能否取代会计制度?这样的问题已经争论了若干年,没有谁能说服谁。只有事实给了我们最好的答案:企业确实需要可理解性和可操作性强的会计规范。我国在制定《企业会计制度》时,充分体现了可理解性和可操作性的原则。而要做到这一点,以原则为导向的会计准则是不能满足的。在我国,会计制度有其生存的土壤。因此,我们在批判美国以规则为导向的会计准则,转而赞成使用以原则为导向的国际财务报告准则时,必须考虑其存在的基础,也就是说,我们要原则到什么程度才合适。

## 四、将造假扼杀在摇篮中:应增强谁的作用

“新法案”指出,鉴于财务报告的编制是保证财务报告质量的源头,特别明确了公司财务报告编制的责任主体是

公司的管理层,同时要求公司首席执行官和首席财务官(或者担任相同职务的人员)应当对定期财务报告做出保证,保证定期报告中的财务报表完全遵循了《1934年证券交易法》的有关规定,以及定期报告中所披露的信息在所有重大方面公允地反映了公司的财务状况和经营成果。尽管有这些措施,但公司管理层还是有可能出于公司或自身的利益驱动而做出掩盖、扭曲会计信息甚至欺诈投资者的行为。那么,谁更清楚公司的实际情况?当然是公司内部人。如果公司内部人能建立起有效的内部控制体系,有良好的公司治理结构,那么发生舞弊与造假的可能性就会小得多。

在公司内部治理结构中,与会计审计工作关系密切、利益又相对独立的,应当是公司董事会下设的审计委员会,审计委员会的权力和作用发挥,对于保证会计信息的真实、公允和公司内部治理结构的有效性十分重要。为此,法案大大扩大了公司审计委员会在内部会计监管上的权力,要求审计委员会对公司对外编报的财务报告进行内部审计。

而在我国的公司治理结构中,并没有关于审计委员会的设置和职能规定,在《公司法》中,关于监事会的职权规定是:检查公司财务;对董事、经理执行公司职务时违反法律、法规或者公司章程的行为进行监督;当董事和经理的行为损害公司的利益时,要求董事和经理予以纠正;提议召开临时股东大会;公司章程规定的其他职权。从这些规定来看,监事会不能真正起到检查并纠正公司管理层造假的作用。

尽管我国的公司中均设有内部审计机构,但其职责仅仅是对公司下属部门或单位按照公司管理层的安排进行内部审计,不能监督检查公司对外披露的财务报告。也就是说,不论监事会还是内部审计机构,都不能发挥美国公司治理结构中审计委员会的作用。不难看出,美国公司中所设的审计委员会的利益与公司是相对独立的。这一点值得我们借鉴。

### 五、对违法者处置:必须加大惩戒力度

对违法行为,“新法案”规定了明确而且严厉的处罚措施。对编制违法违规财务报告的刑事责任,最高可处500万

美元罚款或者20年监禁;篡改文件的刑事责任,最高可处20年监禁;证券欺诈的法律责任,最高可处25年监禁;对举报者进行打击报复的法律责任,最高可处10年监禁。

在这方面,我国的《会计法》也有具体规定:对不依法设置会计账簿或私设会计账簿等行为的,可以对单位处3 000-50 000元的罚款,对直接负责的主管人员和其他直接责任人员处2 000-20 000元的罚款。对伪造、变造凭证、账簿,编制虚假财务会计报告或者隐匿或故意销毁凭证、账簿、财务会计报告的行为,对单位处5 000-100 000元的罚款,对个人处3 000-50 000元的罚款。对授意、指使、强令会计机构或人员伪造凭证等、编制虚假财务会计报告或者隐匿、故意销毁凭证等行为,处5 000-50 000元的罚款。

对比“新法案”,不难看出以上规定与其存在的差别。我国《会计法》规定,单位负责人对本单位提供的会计资料的真实性、完整性负责。但是,实际当中又有多少单位负责人或财务负责人真正意识到自己应该承担的责任呢?要改变这种状况,笔者认为,必须对违法行为加大惩罚力度。

总之,我们可以看出,美国在出现安然造假等事件之后,并没有对未来失去信心,相反以更高的姿态迎接新的挑战,从发布的“新法案”中,我们可以得到许多有益的启示:

- (1)不能一味地否定以规则为导向的会计准则体系,尽管我们要向国际财务报告准则看齐;
- (2)会计准则的制定不能像国有上市公司那样搞“一股独大”,一定程度的权力制约对建立一套高质量的会计准则有益无害;
- (3)当大家都转向以原则为导向时,我们必须冷静思考与分析,必须结合我国的国情;
- (4)加强公司治理结构的改进,增强审计委员会的地位和作用,减少内部人员控制的现象;
- (5)明确责任主体,加强责任意识,对编制财务会计报告中的违法行为绝不姑息迁就,严厉惩罚,严格执法。

(作者单位:东北财经大学会计学院)

责任编辑 张玉伟

### ·建议·

## 乡镇政府的账外债务应引起重视

□ 蒋献平

最近,笔者在审计过程中发现,乡镇政府财政财务收支中存在账外债务的现象,常见的如年终决算时应付未付的超额招待费用、小车修理费、违规为企业担保的逾期贷款和已破产倒闭企业的贷款、应付未付的已办理竣工决算且交付使用的在建工程款项、应付自筹资金筹建的基础设施工程款项等。

账外债务的存在,造成了虚减财务支出,隐瞒和掩盖了财政赤字,影响了正常的年度财政财务决算工作,极易引发各种违法违规现象的发生。

乡镇政府的各项建设和财务支出必须坚持量力而行,量入为出的原则,不得“寅吃卯粮”。笔者建议有关部门对这种不严格执行预算管理规定的行为予以有效的监督和检查,促使其严格控制支出,规范预算和财务管理,使财政财务收支步入良性循环的轨道。

(作者单位:浙江省青田县审计局)

责任编辑 张玉伟