

责任的规定,超过了已有审计准则对注册会计师的规定。最突出的一点是,在相关条件具备时,注册会计师必须直接向SEC汇报其客户的非法行为,而不再受保密性条款的限制。显然,这有助于提高注册会计师的独立性。当然,这种独立性的提高是以注册会计师承担更大的责任为前提的。

二、《改革法案》评介

美国《私人证券诉讼改革法案》无疑是界定相关信息提供者提供虚假信息等非违法行为的法律责任,特别是民事责任的一个新界标。

在注册会计师的民事责任方面,该法案在以下几个方面有重大突破:(1)将原有法律框架下的无限连带责任改变为有条件的“公允份额”比例责任,这显然有助于打破现实经济生活中司法实践普遍存在的“深口袋”逻辑。可以说,这种有条件的比例责任更加符合法律经济学中的产权依赖性这一基本法理,因而对注册会计师提供更为优质的鉴证服务提供了足够的动力,也为会计职业减少不必要的法律诉讼提供了新的法律依据。(2)对损失赔偿上限的规定更加科学,平衡了原告与被告之间的利益分歧。(3)打破了原有法律对注册会计师发现和披露舞弊责任的忽视,打破了公允审计准则在注册会计师发现和披露舞弊态度上的摇摆不定的情形,从法律上规定注册会计师在不同情况下的具体责任,也为注册会计师执业提供了具有较好操作性的法律指南。不仅如此,该法案还就注册会计师打破审计职业道德中的保密性条款及履行相应的报告责任作了简明扼要的规

定,大大提高了注册会计师的职业独立性,有助于会计执业中实质重于形式原则在审计过程中的运用。不仅如此,以上三个重要条款相辅相成,平衡了注册会计师的民事赔偿责任和行为责任,避免了立法中的片面思考。

显然,美国《私人证券诉讼改革法案》关于舞弊法律责任的新规定,为我们修改相关法律法规,加强注册会计师发现和披露企业特别是上市公司舞弊的作用,净化我国证券市场,提高会计信息质量提供了以下几点重要启示:(1)民事赔偿行为及其判决是舞弊法律责任中的根本责任,具有很强的法律威慑力;(2)对财务报告舞弊案中的相关各方应该根据其行为的性质、行为与损失之间联系的性质和程度进行判决,一味地将注册会计师判处为“深口袋”的牺牲者不利于审计服务的充分提供,但如果属于故意行为或合谋,则强调无限连带责任是合理且必须的;(3)关于舞弊的法律责任的立法应该考虑到法庭的应用方便性,因此,相关立法也应该讲求操作性;(4)在舞弊的民事责任问题上,我国法律可以考虑吸收有条件比例责任的思想,但必须强调会计师事务所的合伙制这一前提,否则可能是“邯郸学步”,放松了对舞弊法律责任的追究,得到适得其反的效果;(5)应强调法律与审计准则的衔接与协调,《改革法案》对舞弊报告责任的规定及其对保密性条款的有条件否决的立法技术思路值得我们借鉴。

(作者单位:复旦大学管理学院会计系)

责任编辑 袁蓉丽

·建议·

治理财务报表粉饰现象的几点意见

□ 郭源源

粉饰财务报表是目前较为普遍的现象,由于其动机和手段不一,很难用一种有效的方法加以制止。笔者认为,应从源头治理,在此,提出如下建议:

1、认真学习并贯彻执行《会计法》。粉饰财务报表尽管动机、手段不一,但都是违法行为。《会计法》对这些现象明确规定了应承担的法律责任。在会计核查中,对于违法行为应当依法严肃处理。只有当《会计法》具有强大的威慑力时,人们才会在行动中自觉遵守,会计信息失真才有望根治。

2、改进财务报表的披露方法。作假者粉饰报表的目的就是要调节净利润。我们知道,利润总额是由营业利润、投资收益、营业外收支净额三大部分构成的,在这三部分中,营业利润相对较为真实,除了一些跨期摊提账户外,其余项目均有原始凭证做依据,因而利润调节多发生在后两部分。

针对这种情况,笔者认为利润表的表体内容应披露到营业利润为止,对有实质内容的投资收益可放在表中单列一项反映。对无实质内容的投资收益和营业外收支净额及净利润可以利润表的附注形式予以说明。

3、对可能发生盈余管理现象的会计政策进行充分修订。我国的会计准则和制度给予了企业一定的会计方法选择权,客观上为企业提供了盈余管理的机会和条件。如提取坏账准备,对于相同账龄的应收款项,不同的公司,可以采用不同的计提比例,不少企业便根据自己的需要来计提,从而达到操纵利润的目的。在此,笔者建议对此类会计政策予以充分修订,并制订实施细则,尽可能要求同类公司采取同一标准。

责任编辑 温彦君