企业采用不同程度的谨慎标准。因此，通过适当缩小会计判断空间，阻断会计操纵才是当务之急。

针对我国会计人员业务素质普遍不高、公司治理结构和会计监管效果尚不理想的现实，应有意识地减少会计的职业判断空间并有针对性地制定易于操作、科学、适度的谨慎标准，以指导会计人员正确理解和应用会计政策，使企业既保持适度谨慎，又避免有意识地计提秘密准备。财政部发布的《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(二)》，明显地缩小了会计选择的空间。这正是规范会计选择行为的具体体现，也是目前我国市场经济体制发育不完善、会计人员业务素质不高和执法守法观念不强情况下的理性做法。

此外，为有效地抑制会计操纵行为，必须加大监管和惩罚的力度，这可谓抑制会计操纵行为的一剂苦口良药。市场制度不光彩的一面就是滋生商业欺诈，会计操纵正是商业欺诈的一种表现形式。治理会计操纵必须有效地识别和发现会计操纵，并加大对会计操纵者的惩罚力度，提高操纵者的违规成本，使会计操纵者不能从操纵中得到好处。由于会计操纵是一种管理舞弊行为，进行惩罚的重点应是企业最高负责人和财务负责人。在这方面，美国2002年《萨班斯——奥克斯莱法案》加大对CEO和CFO会计造假惩处力度的做法值得我们借鉴。

三、公司治理结构：对会计信息质量至关重要

为了防止管理当局可能根据自己的利益最大化进行逆向选择，只能采用激励与监督并用的所谓“胡萝卜加大棒”的办法。而会计信息就成为激励和监督所依赖的基本信息。对会计信息有控制权的管理当局为了实现自身利益最大化就可能利用会计选择空间随意变更会计政策，操纵不同会计期间的收益指标。济南轻骑2002年在会计上作了一次大“洗礼”，正是对以前年度所累积的不良资产的集中处理。济南轻骑虽为上市公司，但其原材料采购以及产品的销售都依靠母公司轻骑集团进行，济南轻骑只负责生产，更像是轻骑集团的一个生产车间，因而多年来济南轻骑与其集团基本是两块牌子一套人马，双方高管人员交叉任职，干部全部由集团领导任免，大小决策也由集团来定夺。济南轻骑2002年的一笔笔糊涂账充分暴露出其公司治理方面存在的问题。例如：2002年4月23日济南轻骑公告，1998年以前集团公司在本公司不知情的情况下，以本公司的名义贷款8 000万元，直到担保方国泰君安证券股份有限公司向本公司追偿时才知晓；而2002年5月13日公司公告，在本公司不知情的情况下，集团公司以本公司名义于1999年6月27日在华夏银行济南分行贷款6 000万元，1998年5月13日在国泰君安证券有限公司借款2 000万元（集团公司已还款770万元，截至2002年5月10日借款余额为1 230万元）。由于各种原因，使集团公司累计拖欠济南轻骑的款项逐年增加：2000年底为25.8亿元，2001年底为28.12亿元，2002年底达30多亿元。就这样，本该用于济南轻骑的大量资金被集团公司长期占用，使济南轻骑经营性资金严重短缺，经营业绩迅速下滑，操纵业绩便在所难免。

四、退市制度：将企业“逼上梁山”

退市制度的建立是一个国家证券市场是否健全和成熟的主要标志之一。2001年2月，中国证监会发布了《亏损上市公司暂停上市和终止上市实施办法》，对上市公司暂停上市和终止上市的条件、程序和信息披露等做出了规定。这标志着我国证券市场将逐步走向成熟，也使上市公司退市机制具备了可操作性。该办法规定“证券交易所依法决定上市公司股票的暂停、恢复或者终止上市”、“公司出现最近三年连续亏损的情形，证券交易所应自公司公布年度报告之日起十个工作日内做出暂停其股票上市的决定。”暂停上市后第一个半年度仍未扭亏，证交所将直接做出终止其上市的决定。反之，如果公司盈利，则可申请恢复上市。这一退市制度尽管在与国际惯例接轨、优胜劣汰、优化资源配置等方面起到了推动作用，但根据其规定，如果公司在暂停上市后第一个半年度盈利，则可申请恢复上市。这样在上市公司经营业绩欠佳的情况下，为了免遭退市的厄运，势必产生操纵会计信息的动机，而操纵会计信息最为含蓄也相对安全的办法即“灵活”运用会计政策。从这个意义上讲，济南轻骑正是灵活运用会计政策的“典范”。在2002年度前之所以计提的坏账准备较低，主要是想不能亏得太惨，以保住上市资格。当经营失败难以继续掩盖时，就索性大量计提坏账准备，干脆一次亏个够，以甩掉包袱，来年就可轻而易举地实现报表盈利。否则的话，如果在暂停上市后的第一个半年度继续亏损，毫无疑问就会退出股票市场。正所谓“留得青山在，不怕没柴烧”。2003年8月30日济南轻骑披露其2003年上半年盈利的信息，也正好验证了这一动机。因此，如何进一步完善上市公司的退市制度，也是中国证监会必须考虑的问题。

（《财务与会计》2003年第12期
王乐锦/文　略有删节）

假转让技术 真转让国有资产

2003年1月27日，群众的一份举报信，引起了厦门市审计局领导的高度重视，举报内容：请看，国有资产是怎样流失的？国有A公司用2 000万元现金购买B公司（同下文的拟合资方或合资方）软件增股，进行所谓改制，B公司借此就占有了国有A公司（同下文的该公司）20%的股份……局领导感到问题的严重性，立即作出了批示：请投资处予以核查！

摸清合资双方家底

2003年2月9日，厦门市审计局投资处选派3名业务骨干组成审计组进点A公司。A公司是由厦门某管委会与合资方合资经营的高新技术综合性开发建设经营企业，注册资本为1亿元人民币，其中某管委会出资8 000万元，占80%股份，合资方出资2 000万元，占20%股份。某管委会

以软件园部分地上物加上现金方式出资，地上物计价以财政审核所审核的投入资金为准，其余部分以现金注资。财政部门从1999年起至2003年每年投入3 000万元，五年共15 000万元，专项用于软件园区的基础设施建设、入园企业软件项目的贷款贴息和资金扶持。截至2002年底，财政部门已从科技三项费用拨入软件园建设资金12 158万元（不包括缓缴的地价款）。该公司已将其中的7 000万元转入“实收资本”科目，作为厦门某管委会投入的股本；100万元作为软件企业项目扶持资金转入“资本公积”科目；5 058万元挂在“其他应付款－往来单位－科技三项费用拨款”科目。截至2002年底，该公司股本9 000万元，其中某管委会投资到位7 000万元，拟合资方投资2 000万元（其中1 000万元未经验资）。

技术转让款的“转让”流程

审计人员在账面上发现一个很值得关注的疑点：2002年5月8日，该公司以“技术转让款”名义汇给拟合资方（后为合资方）1 000万元，挂“预付账款－拟合资方”科目；2002年10月14日、15日又分别以“许可使用费”名义汇给拟合资方530万元、470万元，合计1 000万元，其中挂“预付账款－拟合资方”科目460万元，挂“其他应收款－拟合资方”科目540万元。而拟合资方在收到转让软件的“技术许可使用费”2 000万元以后，分别于2002年5月13日、2002年10月16日再以投资人的身份两次汇入该公司“投资款”1 000万元，共计2 000万元作为注册资本，借记“银行存款”，贷记“股本－×××（新股东）”。该公司款项的汇给和收到注册资金的对象、时间、金额与拟合资方收到的款项和汇出注册资金、汇给的对象、时间、金额，有很多内在必然的联系。第一，汇、收的对象是相互的；第二，汇、收的金额是相等的；第三，所发生的时间是延续的。

怎么会这么巧合？会不会“明修栈道，暗度陈仓”，上演“空手套白狼”丑剧？审计发现的问题与举报内容非常吻合，所有的疑问萦绕在审计人员的脑海中。2月11日，审计组就审计调查发现的重要线索向局领导作了汇报。

骗取国有资产恶剧“三步曲”

随着审计的深入，审计人员揭开了面纱掩盖下的恶剧“三步曲”。

第一步：签定协议合同，为无形资产价值转换披上“合法”外衣。该公司早在2001年9月8日，就与拟合资方签定了“投资合作协议”，约定拟合资方出资2 000万元现金入股该公司，此投资方式已经其主管部门批准。之后，拟合资方想用软件进行投资入股。根据《中华人民共和国公司法》规定，对作为出资的非专利技术必须进行评估作价。为了规避以无形资产投资需经资产评估确认价值这个法定程序，又达到以现金投资为名，实以软件投资的目的，拟合资方与该公司双方于2001年12月16日又签定了“××基地项目合作协议”，约定改制后的公司将以技术转让的形式受让拟合资方的部分产品，从而为拟合资方进行软件的价值转换埋下了伏笔。紧接着，2002年4月8日双方签定了“××软件支撑环境技术许可使用技术转让合同”，约定该公司受让拟合资方“××系列工具”和“××应用软件开发平台”（统称××软件支撑环境）及技术文档、源程序代码的技术许可使用，共8个光盘。拟合资方授予该公司“××软件支撑环境”不可转让的使用许可，享有独占在其所在行政区域内使用的许可使用权5年，有权复制并在规定的最低价格内销售“××软件支撑环境”，拥有对“××软件支撑环境”进行后续开发后的成果等条款。由此，为软件的价值转换披上了“合法”外衣。

第二步：实施买卖行为，实现无形资产的价值变现。2002年5月8日，该公司在未对上述技术许可使用权进行评估的情况下，以“技术转让款”名义汇给拟合资方1 000万元；2002年10月14日、15日又分别以“许可使用费”名义汇给拟合资方共合计1 000万元，其中挂“预付账款－拟合资方”科目460万元，挂“其他应收款－拟合资方”科目540万元（后于2002年12月1日转入“预付账款－拟合资方”科目）。购入软件后，2002年12月31日，该公司凭拟合资方以“许可使用费”名义开具的11张服务业发票共1 000万元，从“预付账款－拟合资方”科目转入“固定资产”科目，作为软件入库的账务处理。另外1 000万元仍挂在“预付账款－拟合资方”科目。支付2 000万元以后，拟合资方实现了软件的价值变现。

第三步：汇入资金注册，完成以现金入股的法定程序。拟合资方在收到转让软件的“技术许可使用费”2 000万元以后，于2002年5月13日、2002年10月16日再以投资人的身份两次汇入该公司“投资款”1 000万元，共计2 000万元作为注册资本，该公司收回2 000万元后借记“银行存款”，贷记“股本－×××（新股东）”。并且，在未对公司的资产进行评估、制定改制方案、报经主管财政机关审核、确认的情况下，对公司的注册资金进行了验资，并向工商行政管理部门办理了公司登记，取得公司注册资本1亿元分期到资的“企业法人营业执照”。拟合资方由此成为公司的新股东，拥有对这个国家已投资1.2亿多元，且具有行使产业扶持政策行政职能的国有独资公司20%的股权，从而使这个注册资本1亿元的公司，变成国有资本占80%股权的国有控股有限责任公司。更有甚者，占公司20%股权的新股东，却占有公司董事会（由5名董事组成）2名董事，占董事会成员的40%，其中一名董事在新一届董事会任董事长，拥有对这个国有资本占控股地位公司的控制权，并修订了公司章程，办理企业法人代表变更手续。

这种在“巧妙”的买卖方式掩饰下，合资方实际上是以未经法定程序评估确认价值的无形资产（有关专家认为该使用权存在高估冒算）入股，形式上却堂而皇之地变成了以货币资金出资，并取得国有独资公司部分股权的行为，稀释了国有股权，导致了国有资产的潜在流失。

国有资产流失漏洞多

局领导决定将对该公司的审计调查，改为对该公司2001～2002年度的资产、负债、损益审计。

审计发现该公司经营中一些做法已经完全违背了主管部门投资成立公司主要承担软件园开发建设，为厦门的软件行业发展构筑服务平台的初衷，未经主管部门批准，擅自决策

对外进行大量投资。该公司2000～2001年长期股权投资88.12万元，2002年新增投资1 440万元，累计长期股权投资1 528.12万元，占净资产的17%，共投资成立了7家公司。投资完成后没有向主管部门报告投资的有关情况，投资没有产生任何经济效益，处于严重亏损或潜亏状态。

审计发现该公司资产不实，虚盈实亏。截至2002年底，该公司审计前资产总额17 612.83万元，利润总额12.05万元。经审计调整后，资产调减340.09万元，利润由盈利12.05万元，调为亏损111.51万元。一是固定资产未入账，未计提折旧。截至2002年底，该公司综合楼和技术服务大楼已支付工程款8 600多万元，并分别于2001年6月和2002年12月竣工交付使用。但该公司未按规定对已交付使用的固定资产暂估入账计提折旧，共少提固定资产折旧171万元；二是超标准列支建设单位管理费用159.54万元；三是少摊销开办费9.55万元。

该公司2002年经济效益比2001年负增长505%，工资总额却比增216%；2002年职工平均工资比2001年增长119%，劳动生产率比增104%。该公司工资总额和职工平均工资增长幅度都高于经济效益和劳动生产率的增长幅度（经济效益是负增长），在公司初创时期还未盈利的情况下，大幅度提高员工工资，违反了《厦门市劳动管理规定》的精神。

审计发现货币资金管理不严，截至2002年12月31日，该公司员工和部门借备用金挂在“其他应收款”科目的余额636 371元，其中挂“中行信用卡”99 164元；个人挂账共37人537 207元。其中有位领导挂账时间较长、金额较大达73 000元。2002年招待费超标准支出达524 641元。另外还发现财会工作基础薄弱等问题。

狡辩抵不过事实与法律

对查出的问题，2月20日该公司想尽办法，强作解释，还要求审计部门支持理解。先是写了一份《关于受让购置××软件CASE工具以及××公司投资入股我公司的说明》，说明强调，受让购置软件CASE工具对公司的必要性。指出如果没有这些工具，软件园就不能成为真正意义上的软件园，受让购置软件工具其花费物有所值、价格低廉，对厦门及厦门软件产业来说是项极为合算的交易；指出不存在任何国有资产流失或将要流失的情况。还请某高校院长博士写了一份对软件CASE工具的认证，说明它的价值和重要性，产品对国内、国外的比较有它诸多优点。但这些所谓的解释和旁证，无法逃过审计人的仔细判断、认真分析和客观证据验证，他们的行为是明显违反规定的。该公司购买2 000万元软件之后，至今未作任何推广、应用，未产生任何效益。

对于这个典型的“空手套白狼”恶剧，审计人员分析认为存在两个值得注意的问题：第一，该公司采用以2 000万元购买拟合资方的软件，拟合资方再以2 000万元投入，实质上拟合资方并没有现金投入，而是以无形资产作价2 000万元入股，这部分无形资产未进行可行性研究和价值评估，未报主管部门和国有资产管理部门确认。同时违背了拟合资方与厦门某管委会签定以现金入股该公司的约定。软投公司在账务处理上也自相矛盾，将“无形资产”作为“固定资产”入账；第二，该公司结转厦门某管委会的投资7 000万元，未按照厦门某管委会2002年委务会会议纪要关于“厦门某管委会以软件园部分地上物加上现金方式出资，地上物计价以财政审核所审核的投入资金为准，其余部分以现金注资”的规定，没有对投入的资产价值进行评估、确定，只是以账面的资金转入，哪些资产作价入股不明确，界限不清，容易造成国有资产流失。

敲警钟　提意见　促整改

为了能尽快遏制国有资产的进一步流失，从而起到以点带面的警示作用，规范更多国有企业的改制行为，3月29日，对该公司存在的问题，局领导及时向市政府作了专题汇报，认真地提出了审计处理意见和建议：

第一，要严格财经法纪。该公司购买技术许可使用行为，违反了《企业国有资本与财务管理暂行办法》有关大宗原辅材料或商品物资采购的规定。建议主管财政机关根据有关法规，对该公司上述违规行为进行相应的处理、处罚。

第二，要补办相关手续。根据《企业国有资本与财务管理暂行办法》有关国有资本变动以及资产处置的程序和权限等规定，责成该公司按规定委托相关中介机构对公司的资产（包括2 000万元购入的软件技术使用权）进行评估，并按规定和企业主管部门的要求，报经主管财政机关审核、确认，办理相关手续。

第三，要健全公司法人治理结构。建议该公司按《中华人民共和国公司法》的要求，明确股东会、董事会、监事会、经理层的职责，形成责权明确、协调运作、有效制衡的法人治理结构。该公司董事会成员的构成，不符合《中华人民共和国公司法》第四条“公司股东作为出资者按投入公司的资本额享有所有者的资产受益、重大决策和选择管理者等权利”的规定。该公司出资各方委派董事的数量应与其出资比例相配比；同时公司董事长和总经理的委派，应符合企业主管部门的要求，该公司应切实履行大股东的职责，选配优秀人员充实加强董事会，进一步修订公司章程。

厦门市政府对审计部门所作的专题汇报非常重视，2003年4月2日，召集了审计、财政、监察、工商、法制、体改委等有关部门，专题讨论、研究了此案，认为审计部门查出的问题严重、及时，提出的审计处理意见和建议针对性强，真实有效，同意审计部门提出的处理意见和建议，果断采取挽救措施；由国有资产监管部门责令该公司对未按法定程序所做的改制进行全面整改；由财政部门依法对该公司违规进行资产重组的行为，进行处理处罚；由工商行政管理部门依法撤销该公司的法人变更资格；由纪检监察机关依法追究有关责任人员的责任。

（《中国审计》2003年第22期
吕云河　陈文海/文　略有删节）

中国财政杂志社