

借鉴英国经验完善我国会计准则执行机制

涂娟

(三峡大学经济与管理学院 宜昌 443002)

【摘要】 会计准则体系的建立和完善是提高会计信息质量的基础。本文试以英国会计准则执行机制为借鉴,探寻完善我国会计准则执行机制的途径。

【关键词】 会计准则 执行机制 审计委员会

高质量的会计标准并不一定能产生高质量的财务报告,会计信息的有用性需要有效的会计准则执行机制作为保障。本文拟以英国会计准则执行机制为背景,探讨以提升我国会计准则执行力为目标的会计准则执行机制完善途径。由于我国新会计准则体系的暂定适用范围为上市公司,所以本文主要针对上市公司展开研究。

一、会计准则执行机制的界定

Paul A. Volcker(2001)指出,高质量的财务报告依赖于会计标准、会计与审计实践以及立法和管制这三大支柱,而后两部分可以归纳为会计标准的执行问题。欧洲会计师联合会(FEE)将会计准则执行机制定义为“为保证对会计标准的恰当运用而采取的程序与步骤”。有效的实施应当由允当程序和经济效率组成,并辅以必要的绩效计量。我国会计理论界和实务界尚未对会计准则执行机制进行明确界定。笔者认为,会计准则执行机制至少应包括两个方面的内容:为保障准则有效执行而建立的机构体系;各准则执行机构的职责权限划分及相互关系。按照准则执行机构与上市公司关系划分,会计准则执行机制包括内部执行机制和外部执行机制。

二、英国会计准则执行机制的特点

相对于美国会计准则的执行主要依赖于企业和注册会计师的自律保证,英国会计准则的执行则更多地依赖于有关法律和组织上的保证,并通过媒体公布监管部门的调查结果,社会公众可以对财务报表提出质疑。英国会计准则执行机制简单描述如右表所示。

1. 全过程监控。全过程监控即从财务报表的编制、审计、批准到监管、司法介入、媒体监督等环节,通过层层设防和监控,来保证会计信息的质量。

2. 公司内部保障体系完善。按照英国公司法的规定,公司董事会应当按照“真实”、“公允”的原则编制财务报告,遵循公司法和英国会计准则,因而明确董事会是会计准则执行的责任人,其对公司发布的财务报表的真实性、公允性和合法性负责。

另外,为了保证会计准则的有效执行,《公司治理综合条例》要求所有上市公司必须设立审计委员会,对内部审计和外

	机构	地位	职责	依据
报表编制	审计委员会	隶属于公司董事会,至少由三人组成,并且全部必须是独立非执行董事	对外部审计的成本效益、独立性和客观性进行审计;审核公司财务信息,审核公司内部审计报告与内部审计功能,审核董事会的内控申明	公司综合治理条例
报表审计	审计师	社会中介,独立于公司	对公司编制和批准的财务报表的真实性、公允性及执行《公司法》的情况发表意见	审计准则说明、审计实务指南
报表批准	董事会		对公司对外提供报表的真实性、公允性和合法性负责	公司法
报表监管	上市部	隶属于金融服务局	监管上市公司的中期报表和招股说明书	
	财务报告审核委员会	隶属于财务报告委员会与会计准则理事会	监管英国大型私人公司和公开发行证券公司的年度财务报表	
	企事业单位改革部		监管所有公司的年度财务报表和董事会报告,对所有企业的年度财务报表只作有限的合法性和一贯性测试	
司法	司法部		当个体因为企业在不恰当基础上编制财务报表而造成损失,公诉人将编制该报表的董事送上法庭,要求其承担民事责任,赔偿损失,重编报表;对触犯刑法的董事,追究其刑事责任	

部审计进行监管。同时,建立并不断完善审计委员会制度。2003年Smith报告就审计委员会的职责权限做了明确划分,同时对审计委员会委员的教育培训和资源、审计委员会与董事会的关系、股东大会的沟通等问题提出了诸多改进建议,对于进一步完善审计委员会制度至关重要。英国在财务报告委员会(FRC)下设会计准则理事会(ASB)的同时,又设置独立的由专业人士组成的财务报告审核委员会(FRRP),来对会计准则执行情况实施监管,这一经验值得我们借鉴。

3. 建立了企业准则执行的外部救助机制。财务报告审核委员会主要对上市公司的年报进行监管,对发现的问题采取谈话和讨论的方式敦促企业自愿更正,在自愿更正不成的情

况下再移交法院。由于FRRP成员均要求具备较高的专业水平,其对于企业在准则执行过程中的指导也具有很强的专业性,其意见容易为相关企业所接受。同时,不直接将违规企业送交法院,有利于减少会计执法的“刚性”,最大限度地保护投资人的利益。

4. 突出社会舆论与公众的作用。在英国会计准则执行过程中,社会舆论和公众的作用不可忽视,一方面司法部门往往通过媒体报道了解违规企业的相关信息,从而确定其重点监管对象,另一方面司法部门对于违规企业的调查处理情况也会通过媒体向社会公众公布。这些做法既是司法公开的表现,体现了英国法律对于私权的保护,同时社会舆论和公众的参与也能够在更大范围内引起社会对会计准则经济后果的关注,从而为会计准则的有效实施打下良好的社会基础,以达到对违规企业的震慑作用,另外还有助于发现会计准则在执行过程中暴露的问题,从而有利于准则的进一步完善。

三、我国会计准则执行机制的构建

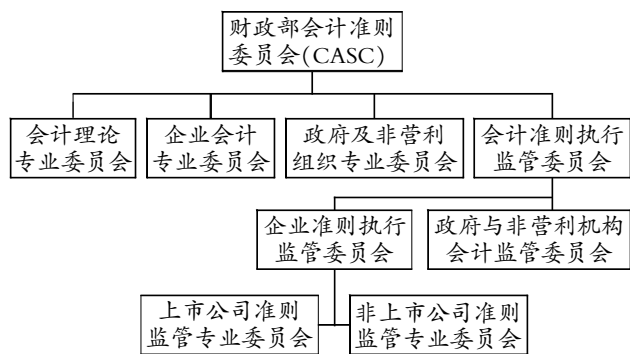
我国已经建立起了以财政部门为主体的国家监督、以会计师事务所为主体的社会监督的会计准则外部执行机制,同时《会计法》规定,审计、税务、人民银行、证券监管、保险监管等部门应当依据法律法规规定,对有关单位的会计资料实施监督检查。但是实际工作中,国家监督往往成为财政部门的附属职能,履行国家监督职能的人员素质参差不齐,专业能力受到怀疑,而注册会计师的监督也可能因为上市公司的意见收买而大打折扣,同时各监督部门的监管存在职责重叠、职责缺位情况,监管常常流于形式。从上市公司内部执行机制看,早在2002年《上市公司治理准则》就要求上市公司建立审计委员会制度,但是据北京连城国际理财顾问有限公司董事会数据库的资料,到2004年沪市上市公司设置审计委员会的比例仅为48.3%,能够严格履行职责的则更少,审计委员会成员中具备财务专家条件的更为有限。笔者认为,我国会计准则执行机制的构建应从会计准则外部执行机制和内部执行机制两方面着手:

1. 完善会计准则外部执行机制的途径。一般认为,会计准则外部执行机制应该包括注册会计师的报表审计、会计监管机构的外部监管、司法机关的涉入以及社会公众的舆论监督等。

(1)改革我国外部会计准则执行监管部门。会计监管机构及其职责关系应予厘清。目前,我国外部会计准则执行监管部门多而复杂,如中国人民银行对商业银行的会计核算进行监管,证券监管部门和保险监管部门主要对金融证券机构和保险机构的会计核算实施监督,注册会计师主要对上市公司的会计准则执行情况进行监督,工作难以顺利展开,因而外部会计准则执行监管部门需进一步明确。

笔者认为,证券监管部门、保险监管部门等应侧重于对监管对象业务层面的管理,而非对会计准则执行的监管,财政部门作为会计准则的制定部门,应当而且有能力成为会计准则执行的监管部门。同时,应该在财政部门设立专业的会计准则执行监管机构。借鉴英国会计准则制定及执行机构设置的特

点,我国可以在财政部会计准则委员会(CASC)下增设会计准则执行监管委员会,专门对会计准则执行情况进行管理,如下图所示:



各级政府财政部门可以比照财政部会计准则执行监管委员会设置相应的会计准则监管机构进行会计核算管理。

(2)会计准则外部执行机制的建设应重视社会公众与舆论监督的作用。研究表明,在投资者进行投资决策时,高达98.57%的机构投资者和76.19%的个人投资者均注重基本面的分析,在上市公司发布的各项信息中,公司年度报告是公认的与投资决策最为相关的信息。可见,我国上市公司投资者的投资行为日趋理性,其对于公司财务报告信息质量的要求与评价能力也在不断提高,这些无疑会促使上市公司审慎地对待会计造假,严格执行会计准则,从而保证会计信息质量。但是,由于我国有效的企业信誉评价机制尚未建立,企业的造假成本低廉,导致会计造假者有恃无恐。重视社会公众及舆论监督,就是要通过对会计造假行为的曝光披露,提高社会公众对会计造假危害的认识,形成全社会声讨会计造假行为的声势,从而增加企业会计造假的信誉损失,达到强制企业遵循会计准则的目的。

2. 审计委员会制度的建设是强化会计准则内部执行机制的关键。《上市公司治理准则》中要求董事会设立审计委员会,其职责是:①提议聘请或更换外部审计机构;②监督公司的内部审计制度的实施;③负责内部审计与外部审计之间的沟通;④审核公司的财务信息及其披露;⑤审查公司的内部控制。审计委员会制度产生的直接收益是能提高审计的独立性,并且使企业所有者能够有效地审查经营者履行受托经济责任的情况。

但是,审计委员会制度在实际运行过程中也存在一些突出问题,主要包括:审计委员会与相关机构、人员的关系协调,实际工作程序等操纵层面上的问题还未得到切实解决,审计委员会与监事会的关系没有厘清,权责重叠,交叉监管;审计委员会和内部会计监督、内部审计的关系混乱;审计委员会委员的任职资格没有具体规定;审计委员会缺乏必要的独立性;缺乏对审计委员会的监管职责履行情况的评估制度等。因而,我国上市公司缺乏执行会计准则的外部压力和内部动力。

首先,审计委员会的独立性需要制度保障。1998年9月28日,时任证券交易委员会(SEC)主席的阿瑟·利维特在纽约大学法律与商务中心作了题为“数字游戏”的演讲。他指出,称

如何实施内部控制的自我评估

陈吉东

(军事经济学院 武汉 430035)

【摘要】 本文对内部控制自我评估的方法进行了介绍,并结合我国企业的实际情况指出了实施内部控制自我评估的要点以及应注意的问题,以使企业更好地实施内部控制。

【关键词】 内部控制 CSA 控制环境

内部控制自我评估(CSA)是指企业内部为实现目标、控制风险而定期或不定期地对内部控制系统的有效性和恰当性实施自我评估的方法。CSA的基本特征是:关注业务的过程和控制的成效;由管理部门和职员共同进行;用结构化的方法开展评估活动。设计CSA的目的是使企业管理者了解内部控制存在的缺陷以及可能引致的后果,然后让他们自己采取行动改进这种状况。研究表明,实施CSA对于一个企业加强管理、提高劳动生产率、改进内部稽核程序和业务经营程序以及控制风险等都有着积极的作用。

一、CSA的三种基本方法

1. 引导会议法。引导会议法是指,把管理当局和员工召集起来就特定的问题或过程进行讨论的一种方法。通过这种方法,可以从代表一个组织多种层次的工作组中收集有关内部控制的信息。引导会议法又包括四种主要形式,即以控制为基础的、以程序为基础的、以风险为基础的和以目标为基础的。

职、专注、独立和严厉的审计委员会是公众利益最可靠的守护者。笔者认为,独立性是审计委员会充分履行其职责的关键。审计委员会不仅应该保持形式上的独立,而且要保持实质上的独立。

从我国的实际情况看,虽然目前很多上市公司都出台了本公司的审计委员会工作细则,但是尚未有公司就审计委员会的独立性做出规定,国家也没有出台相应法规对此予以规范。因此,我国应尽快出台关于审计委员会独立性的相关法律法规,如进一步明确审计委员会委员在上市公司中的地位,对审计委员会委员的持股计划、薪酬等做出明确限制或规定,同时在公司财务报告中增加与审计委员会相关的事项披露,以利于股东更好地评估审计委员会的独立性。

其次,审计委员会委员的专业能力需明确要求。Smith报告规定,所有成员均应是独立的非执行董事,且至少一名成员近期具有显著和相关的财务经验。例如,担任一家上市公司的审计师或财务方面的董事,最好是拥有职业组织认可的职业资格。对于其他成员的财务经验要求依公司的性质而定。公司应当为审计委员会成员提供持续和及时的培训项目,以增进

础的。

2. 问卷调查法。问卷调查法利用问卷工具使得受访者只需做出简单的“是/否”或“有/无”的反应,控制程序的执行者则利用调查结果来评价内部控制系统。

3. 管理结果分析法。管理结果分析法是指除上述两种方法之外的任何CSA方法。管理当局能够通过这种方法要求工作人员学习经营过程。CSA组织者把员工的学习结果与他们从其他方面如其他经理和关键人员处收集到的信息加以综合。通过综合分析这些资料,CSA组织者提出一种分析方法,使得控制程序的执行者能够利用这种分析方法。

以上三种方法各有其适用情况,目前西方国家较多使用引导会议法。在引导会议法下,组织人员应该受到一般的引导技巧和内部控制系统设计方面的培训,要具有较强的软性能力,以便引导参与人员对企业外部的机遇与风险进行分析,以决定采取最为恰当的引导会议法或结合使用多种方法。然而,

他们对财务报告原则和相关公司法律的理解。我国上市公司审计委员会的主要职责包括进行财务报表审计、协调外部审计与内部审计、检查企业内部控制执行情况等,这些职责的实现无一例外地要求委员具备相当的财务会计知识和技能。随着经济环境的不断变化,新的会计技术和方法不断出现,对委员素质提出了更高的要求。笔者认为,我国应具体细化对委员任职资格的规定,要求委员必须具备较高的会计理论水平和实践经验,同时应建立委员的继续教育制度及定期对委员的胜任能力进行专业评估的机制。

主要参考文献

1. 葛家澍等.会计基本假设与会计目标.大连:大连出版社,2005
2. 陈冬华,陈信元.中国会计准则制定中的利益协调:来自世纪星源案例的证据.会计研究,2003;6
3. 周勤业,卢宗辉,金瑛.上市公司信息披露与投资者信息获取成本效益问卷调查分析.会计研究,2003;5
4. 葛家澍,黄世忠.安然事件的反思——对安然公司会计审计问题的剖析.会计研究,2002;2