

反商业贿赂会计问题初探

天津财经大学商学院 邢维全

【摘要】 治理商业贿赂是一项长期的、经常性的工作,国家重拳出击治理商业贿赂已经引起了全社会的关注。商业贿赂作为一种不正当的商业行为,不可避免地涉及一系列的会计问题。本文试图对反商业贿赂相关会计问题进行探讨,以期更好地发挥会计在治理商业贿赂工作中的作用。

【关键词】 商业贿赂 会计 治理

一、商业贿赂及其对会计学研究的挑战

1. 商业贿赂的定义及基本特征。我国在立法上第一次提出商业贿赂问题是在1993年12月1日起施行的《反不正当竞争法》中,该法第八条规定:经营者不得采用财物或者其他手段进行贿赂以销售或者购买商品。在账外暗中给予对方单位或者个人回扣的,以行贿论处;对方单位或者个人在账外暗中收受回扣的,以受贿论处;经营者给对方折扣、给中间人佣金的,必须如实入账。接受折扣、佣金的经营者必须如实入账。1996年11月,国家工商行政管理局制定发布了《关于禁止商业贿赂行为的暂行规定》,第一次明确了商业贿赂的含义,即商业贿赂是指经营者为销售或者购买商品而采用财物或者其他手段贿赂对方单位或者个人的行为。

商业贿赂有以下基本特征:①商业贿赂行为发生在商业活动中,其产生与商业活动密不可分。②商业贿赂是一种不正当交易行为,属于不正当竞争的范畴。③商业贿赂是一种有目的的自愿性行为,其最终目的在于争夺商业机会,掠夺商业资

源,抢占市场份额从而获得高额利润。④商业贿赂的形式具有多样性,同时由于其行为违反国家有关财务、会计及廉政方面的法律法规,因而多在暗中操作。

2. 商业贿赂行为对会计学研究的挑战。“会计的发展是反映性的,也就是说,会计主要是为适应一个时期的商业需要而发展的,并与经济的发展密切相关。”(查特菲尔德,1977)商业环境的任何变化,都会对会计学的发展产生一定的影响。就商业贿赂行为而言,其对会计学研究的挑战主要体现在如下方面:

(1)对会计职能的挑战。首先,商业贿赂作为一种不正当的商业活动,往往游离于会计核算系统之外,以期逃避相关法律法规的制裁。这就无形中将一些扭曲了的经济业务呈现在会计核算系统面前,使得会计核算不能反映企业的真实经济状况,会计信息的质量也因此大打折扣。其次,商业贿赂行为削弱了会计的监督职能。商业贿赂行为多以其他商业活动为掩护,因此一般的会计控制活动很难发现它,可以说治理商业

质、能量交换不需要以其他事物为前提。

这样,我们不仅明确了生态会计是一个信息系统,提供信息是生态会计的根本任务,而且知道了生态会计这个信息系统与其他信息系统相比具有特定的反映对象——会计主体和自然环境之间的物质、能量交换。因而,“反映会计主体和自然环境之间物质、能量交换的信息系统”这一表述能够将生态会计惟一、排他地定义出来。

综上所述,我们给出了生态会计的定义:生态会计是主要以物理量单位反映会计主体和自然环境之间物质、能量交换情况的信息系统。它能够为会计系统提供不同层次的物质、能量信息,以使会计系统具备反映与控制企业环境的新功能。

明确信息系统的反映对象是区分信息系统类别的好办法之一。我们认为,生态会计反映的对象应当是“会计主体和自然环境之间物质、能量交换”。首先,通过“物质、能量交换”能够完全反映会计主体与环境之间的相互影响。这是因为按照唯物论的观点,会计主体只有与环境发生物质、能量交换才能够形成相互之间的影响关系,并且会计主体与环境之间的关系都蕴含于物质、能量的交换中。当然,受人类对自然规律认识的局限,通过物质、能量交换数据并不一定能够推知相关事项全部的环境影响。比如,电磁污染被认识相对于电磁波的运用就有很长时间的延后。但是按照马克思主义哲学中有关人类可以无限认知世界的原理,这种环境影响迟早会被人们发现。其次,以会计主体和自然环境之间的物质、能量交换为核算对象具备基础性。这种基础性可以理解为:核算其他与环境影响相关的事物要以物质、能量交换为前提,但是核算物

主要参考文献

1. 耿建新,房巧玲.环境会计研究视角的国际比较.会计研究,2004;1
2. 孟凡利.环境会计研究.大连:东北财经大学出版社,1999

贿赂对会计监督活动以及整个企业(单位)的内部控制提出了挑战。

(2)对会计计量理论的挑战。著名会计学家井尻雄士认为,会计计量是会计系统的核心职能。然而,商业贿赂行为的出现,无疑大大增加了会计计量的难度。商业贿赂行为与商品购销活动紧密联系,商业贿赂使得商品交易价格不能反映真实的市场状况,即商品的实际成交价格偏离了由市场供求决定的均衡价格,买方的成本计量与卖方的收入计量存在一定的“水分”,或者说其真实性得不到保证。

商业贿赂行为人虽然事前将一部分额外收益进行了转移,但是商业贿赂行为的多样性和隐蔽性使得其游离于会计信息系统之外,因此运用现有的会计计量理论是难以解决商业贿赂会计问题的。

二、商业贿赂行为引发的会计问题

1. 回扣。回扣是商业贿赂比较常见的一种表现形式。《关于禁止商业贿赂行为的暂行规定》第五条规定,回扣是指经营者销售商品时在账外暗中以现金、实物或者其他方式退给对方单位或者个人的一定比例的商品款。所称“账外暗中”,是指未在依法设立的反映企业生产经营活动或者行政事业经费收支的财务账上按照财务会计制度规定明确如实记载,包括不记入财务账、转入其他财务账或者做假账等。回扣具有“账外暗中”的性质,说明其试图逃避企业会计系统的监督,或者改头换面以合法的形式出现在会计信息系统之中,这就给企业的会计和审计工作增大了难度。

2. 贿赂支出。商业贿赂行为多表现为秘密的方式,包括给予财物或其他利益、优惠(如提供出国考察机会、免费旅游、房屋装修、解决子女入学或就业问题),或者附赠现金或物品。企业在行贿过程中造成的企业经济利益流出的会计表现形式是多种多样的。一些企业特别是上市公司的商业贿赂行为很难被广大中小投资者知晓,这显然加剧了投资者与企业管理当局之间的信息不对称,从而产生了证券欺诈等一系列不道德行为。

贿赂支出是企业会计信息系统中的一项隐性支出,它潜藏于不同的支出项目之中,既给商业贿赂案件的调查取证增加了难度,又降低了会计信息质量。其中最明显的表现是,贿赂支出与贿赂收入不能在会计信息系统中实现配比,从而降低了会计信息质量,特别是影响了会计信息的相关性。具体来说,当企业通过商业贿赂行为在竞争中占据优势地位后,便会产生相应的经济资源的流入,这里我们称之为“贿赂收入”。这种与贿赂相关的收入一般情况下都能通过正当的会计手段予以确认,但同时与之相关的商业贿赂支出却通过非正常的途径进入会计信息系统,或者干脆绕过企业会计系统。

三、治理商业贿赂的会计途径

1. 完善企业内部治理结构,发挥内部会计控制系统的监督职能。商业贿赂的泛滥会造成社会经济资源的极大浪费,并最终影响到企业的发展。企业(单位)应该意识到商业贿赂行为对于自身的危害性,进而自觉地建立起有效的内部治理

机制。但现实情况是,许多企业误认为商业贿赂行为会使自身取得商业竞争优势,有利于企业的发展。殊不知企业管理当局对商业贿赂行为的默许乃至支持会造成严重的后果——企业员工会把用于贿赂的资金装入私人腰包,以商业贿赂中间人的身份从中渔利,而企业则要为员工“埋单”。因此,制定严格的内部会计控制制度,规范企业商业行为,才是确保企业长期健康发展的有效途径。以治理回扣为例,企业应该严格控制货款支付,实行周密的购销审批制度,最为关键的是对回扣行为做出有效的事前约束。

2. 扩大会计报告的披露范围,对商业贿赂行为进行强制披露。由于商业贿赂行为对企业财务状况的影响难以量化,其表内确认是相当困难的,只能进行表外披露。但表外披露的一个明显缺陷是,即使相关法规或监管机构要求强制披露,企业管理当局仍然有相当大的选择空间,这就要求法律法规明确规定企业商业贿赂行为的披露标准。

在商业贿赂行为的披露方面,我国立法存在空白,在此援引国际商会《国际商务活动中欺诈贿赂的防范与处理》一书中关于公司商业贿赂财务报告的规定,希望对相关法规的制定有所启示。国际商会要求在下列情况下对商业贿赂行为进行适当的通报:①非法贿赂支出本身对财务报告的数额的确定或分类有重大或直接影响。②对非法贿赂行为进行的罚款和处罚很严重。③受到非法贿赂指控或确实出现了贿赂的事实,为支付罚款或其他诉讼费用而产生巨额的负债。④非法贿赂行为使公司面临其他重大经济损失,比如:失去政府订购合同及与此相关的收入,在另一个国家的经营连续性遭到破坏而产生损失和负债,公司在另外一国的资产有被侵吞的危险等。

3. 充分发挥注册会计师的作用。①如果注册会计师被告知或者在审计过程中发现公司从事了非法的商业贿赂活动,那么其就有责任查清贿赂行为可能导致的负债或损失,对这种可能的负债或损失最终变成实际负债或损失的可能性进行评估,同时要合理预期商业贿赂对企业财务报表和未来经营的影响。②当被审计单位的商业贿赂行为已经被相关部门发现,并且已经支付了相关的罚款时,注册会计师就应特别关注非法贿赂支出及罚款是否在财务报表中进行了恰当的披露。如果企业管理当局的商业贿赂行为对企业的财务报表产生了重大直接影响,注册会计师就应在审计报告中进行相关通报。③如果被审计单位阻止注册会计师获得足够的证据以发现企业的非法贿赂行为及相关内部控制缺陷,注册会计师就应该拒绝表示意见,同时向企业的审计委员会、董事会及其他监管机构报告。

主要参考文献

1. 国际商会译. 国际商务活动中欺诈贿赂的防范与处理. 北京:中国方正出版社,2002
2. K.弗莱德·斯考森等著.方红星译.公司治理与证券交易委员会.大连:东北财经大学出版社,2006
3. 于玉林.现代会计理论实务与教育研究.北京:中国财政经济出版社,2000