完善治理会计信息失真法律制度的思考

深圳职业技术学院　黄　瑞(教授)

【摘要】会计信息失真,必然会造成经济秩序混乱,与世界贸易组织对企业的发展要求很不相称,甚至损害了国家和人民的根本利益。因此,必须从法律的角度对现代企业会计信息失真问题进行探究,完善现行法律制度,依法治理会计信息失真,提高会计信息质量,严厉追究相关人员的法律责任。

【关键词】会计信息　失真　法律　完善

会计信息失真的问题由来已久，越来越受到政府和有关方面的高度关注,为此,人们从体制、环境、制度等方面设计了许多治理方案。《中华人民共和国会计法》(以下简称《会计法》)是1985年颁布的,是我国会计工作的根本大法。由于时代的局限,这部法律对会计信息失真的规定过于简单,全国人大常委会分别在1993年和1999年对《会计法》进行了修订,并对会计信息失真的问题,规定了许多防治性措施,为全面提高会计信息质量提供了法律保障。但从实际操作的情况来看,效果不是很明显,主要是因为《会计法》自身还存在一些不足,执法力度欠佳。为此,笔者认为应进一步完善会计法律制度,明确会计行为的责任主体,细化会计违法犯罪行为的法律责任,加大惩治力度,从根本上防范会计信息失真。

一、明确虚假会计信息的法律界定

会计信息是对一个单位财务状况、经营成果和现金流量的综合反映,它集中体现了一个单位的经济运行状况和管理水平。保证会计信息内容真实、数字准确、资料可靠,不仅是会计信息客观性特征的总要求,而且也是会计核算的一个基本目的和重要特征。所以说,真实性是会计信息存在的基础,没有真实性,会计信息就失去了其存在的价值,以至误导各相关信息使用者,损害其利益。近年来会计信息失真的问题时常发生,并已成为我国经济生活中亟待克服的顽症。所谓会计信息失真,就是会计核算的依据不真实或反映的财务状况和经营成果虚假,不符合实际情况。

会计信息差错和会计信息虚假是会计信息失真的主要表现,但却是两个性质根本不同的概念。所谓会计信息差错是指会计人员在遵循会计规范、提供会计信息的过程中,由于主观判断失误,经验不足和事项本身的不确定性,造成会计信息与经济活动事实之间的出入。会计信息虚假是指在会计活动中,当事人出于种种目的或虚构盈利,或隐瞒亏损,或避免股东多分红利的要求,或逃避纳税等等,事前经过周密安排而故意造成的信息虚假。两者之间的根本区别在于当事人主观动机的不同。

对虚假会计信息的确认本身就是一项较为复杂的技术问题和法律问题,对于财务会计专业人士来说,一般是以专业标准来衡量,即只要符合标准,不管会计信息反映出的内容与事实是否一致都不将其认定为虚假会计信息。非专业人士则认为,只要会计信息所反映的内容与事实有出入,则认定该项会计信息属于虚假会计信息。我们之所以要讨论会计信息失真这个问题，归根到底是因为失真的会计信息会对其使用者造成危害。通常，会计信息的使用者大多数是非专业人员,主要是投资者(包括潜在的投资者)、债权人、经理人和税务机关。他们在使用会计信息时,并不关心企业的会计信息是不是分毫无差,因为他们觉得存在很“小”差错的会计信息还是可以使用的。一旦差错大到足以影响信息使用者的决策时,才会对他们造成危害,信息使用者方才认为信息失真了。

我国现行的《会计法》规定了会计核算、会计监督、会计机构、会计人员以及会计工作管理制度。2000年6月21日公布了《企业财务报告条例》,重新确定了我国会计要素的概念,明确了会计要素合理确认和计量的依据，这是对会计信息质量从法律法规上形成的约束。同时,在我国的《证券法》、《公司法》、《注册会计师法》等相关法律和法规中,也规定了出具虚假会计信息的有关人员要承担的行政、刑事责任。

但是,何谓会计信息失真?如何确定虚假会计信息?上述法律、法规缺乏具体认定的规定。一旦因会计信息问题引起法律冲突,在认定某项会计信息是否虚假而在法律上又没有明确规定的情况下,司法机关往往只能以最简单、最直接的方法来判定会计信息是否虚假,即以事实作为标准。因而,也就无法正确区分是会计信息差错还是会计信息虚假。所以,要治理会计信息失真,首先要从法律上对虚假会计信息进行准确界定。

二、从法律的角度加强会计诚信教育

会计诚信问题已成为世人关注的焦点。我国的“琼民源”、“银广夏”等案件都反映出会计诚信的问题。所谓会计诚信包含两个方面的含义,一是行为人在进行会计处理时态度诚实;二是行为人在提供会计信息时信守承诺,遵守《会计法》、相关会计准则和《企业会计制度》。

我国现行的《会计法》以及有关会计制度都明确规定,会计核算必须提供真实、合法、准确和完整的会计信息,会计准则也将客观性原则作为会计原则之首。但由于这些法律、法规都没有明确、直接地提出“会计诚信”的概念,所以大部分人都

将这些规定作为一种技术标准,而没有将其与企业和会计人员的职业诚信和道德标准联系起来,这样就将一个重大的社会行为规范和信用品德问题,简化为一种技术方法的运用问题。这不但对强化会计诚信机制十分不利,而且对提升我们全社会的诚信水平都是十分不利的。所以,我国应建立会计诚信机制,将会计诚信作为会计工作规范和会计核算及会计信息披露等最基本的准则纳入《会计法》的规范范围之中,从立法的角度有效抑制虚假会计信息,弘扬会计诚信。将会计诚信直接写入《会计法》,这并不是一种简单的、形式上的改变,而是体现了整个社会的一种基本意愿和期望,体现了法律的权威性和至高无上性,也体现了政府及社会大众对杜绝会计造假的坚定决心。

值得注意的是, 会计诚信并非只是针对会计人员而言的,在《会计法》中应清楚指明,会计诚信涉及所有与会计信息相关的人员,除了一般会计人员、财务经理、总会计师之外,公司的领导、注册会计师、社会中介机构、机构投资者、证券分析师和国家监管部门等,都会涉及会计诚信问题,不能认为会计诚信只是会计人员的事,而与其他人员无关。

会计诚信需要通过法律的权威性和威慑力来进行约束,只有依法治理才能规范会计人员的行为,加强会计人员的责任感,以杜绝会计信息违规性失真。所以,要解决会计信息失真除了对会计人员进行的道德教育之外,更要加强会计人员的法律责任教育。从学生刚接触会计专业知识之时,就将法律责任学习作为必修课安排,以法律为准绳来约束会计人员的行为。从法律角度加强诚信教育,应加强会计专业的学生对现有相关法律与法规的学习,选择一些典型的案例进行分析、解剖,从中吸取经验教训,使学生在学习法律法规知识的同时对造假所应承担的法律责任有更深的感性认识,做到有法必依。

三、进一步细化和落实会计法律责任

任何违背会计诚信的行为, 其最终目的都是为了获得非法的利益,如果《会计法》不能明确相应的法律责任,或虽有笼统的责任规定,但不具备可操作性和有效性,那么就会大大降低会计造假者的风险和成本, 造假之人也就会源源不断地涌现。综观现行《会计法》关于会计信息失真责任的规定,我们不难发现其中存在的一些不足,主要表现为:责任主体不明确,责任内容也不一致、不具体,法律责任规定的可操作性差,尤其是执行惩罚主体的规定形同虚设。提供虚假会计信息者怎样承担会计法律责任,如何处分、处罚,在法律与法规的规定上都很模糊。

现行《会计法》明确规定了单位负责人、主管会计工作的负责人、总会计师、会计机构负责人(会计主管人员)、一般会计人员以及单位的外部关系人(如政府部门的工作人员、注册会计师等)都是会计责任人,长期形成层层制约的会计责任体系。虽然在原《会计法》的基础上明确规定了单位负责人的会计法律责任,但也给人们带来了困惑。因为,“直接负责的主管人员和其他直接责任人员”的含义是什么,其范围应如何确定? 具体会计法律责任如何确定与免除却规定不清,在法律法规中没有明确。有人甚至认为一般会计人员不再负会计法律责任了。

根据《会计法》的规定,对“未按照规定填制、取得原始凭证或者填制、取得的原始凭证不符合规定的”行为,应对有关人员及有关单位依法给予行政处罚。在实际工作中,有关原始凭证填制、取得的内容相当多,范围非常广泛。如果不讲违法的内容与形式,不管凭证要素内容的哪个方面,不分错误金额大小,不论造成后果如何,就以一个“规定”论“责任”,不仅有失偏颇,而且也难以把握尺度进行操作。因此,我国还应继续加强会计法制建设,不断完善以《会计法》为核心的法规体系,制定更加详细、操作性强的法律法规。

一方面,对提供虚假会计信息的行为,应分清渎职、欺诈、共谋等违法行为之间的界限,从法律、法规上将会计人员的责任与公司经理的责任分开,将会计责任与审计责任分开,使法律法规对提供虚假会计信息的行为形成威胁, 使有关人员不敢以身试法,真正从法律法规上对会计信息失真形成约束。特别是对一些行业性、地域性较强的会计业务应在法律中明确规定,使各项会计工作有法可依。

另一方面,应将民事赔偿责任写入法律。追究法律责任不外乎行政责任、民事责任、刑事责任三种形式。我国法律规范过于依赖行政处分与刑事处罚。行政责任和刑事责任主要体现了惩罚,而民事责任主要体现了补偿,更重要的是,民事责任可形成一种利益机制以鼓励广大投资者参与监控,既减少了政府的监管成本又提高了投资者参与监督的积极性。不同的法律责任体现了不同的法律意图,对会计信息失真也会产生不同的威胁效果,民事责任的空缺使会计信息失真责任主体的违法成本大大降低,不利于会计信息失真的治理。

在复杂的市场经济环境下,对会计信息的不同认识所产生的民事纠纷的法律问题日益增多,而专门处理会计法律问题的《会计法》却没有规定会计的民事责任。加上《合同法》、《公司法》、《证券法》 等相关法律法规对这方面规定的缺失,使得在司法实践中,法官在判决中的做法大多是参照其他国家的做法或者上级法院的指示来做出,法官判案时有时还会受到地方保护主义等因素的干扰,使得《会计法》在面对相关问题时无能为力。这就给法院司法自由裁量权留下太大的空间。而同一案件,不同的法院做出的判决、赔偿的标准常常相去甚远。

法律责任太轻,违法成本很低,这样从客观上对遏制会计信息失真起不到应有的威胁作用。为了保证《会计法》的严肃性和稳定性,促进《会计法》的有效实施,建议尽快由财政部制定《会计法》实施细则或由各省、自治区、直辖市在《会计法》的框架内制定地方性会计规章,进一步细化和落实会计法律责任。

四、加大执法力度,严肃处罚提供虚假会计信息者

根据《会计法》中明确规定财政、审计、税务、人民银行、证券监管、保险监管等部门应当依照有关法律、行政法规规定的职责,对有关单位的会计资料实施监督、检查。对于单位负责人和会计人员提供虚假会计信息的,由县级以上人民政府财政部门给予行政处罚和行政处分, 构成犯罪的依法追究刑事责任。尽管《会计法》都有对违法行为的具体处罚条款,但在具体的实施过程中,还缺乏执法力度,执行起来不够严肃。除严重触犯《刑法》的以外,对违法责任人的处理总是轻之又轻,不仅

论审计的反腐败功能

湖南大学会计学院　朱湘萍　胡　珏

【摘要】本文在对腐败问题进行初步剖析的基础上,阐述审计反腐败功能的特点,审视当前审计反腐败的现实状况,探讨强化审计反腐败功能的措施。

【关键词】腐败　审计　反腐败　功能

腐败作为社会一大顽疾，存在于人类五千年文明史的各个发展阶段。当前,在我国传统体制向市场经济体制转型的过程中,制度冲突会造成某些制度真空,由此而产生大量腐败行为。因此,腐败与反腐败的斗争将伴随整个改革进程。党的十六大报告指出:加强对权利的制约与监督,要发挥司法机关和行政监察、审计等职能部门的作用。这是党在深化政治体制改革、完善权利运行和监督机制方面对审计提出的新要求。它为我们重新审视审计的反腐败功能提供了一个契机。本文在对腐败问题进行初步剖析的基础上,阐述审计反腐败功能的特点,审视审计反腐败功能的状况,探讨强化审计反腐败功能的措施。

一、关于腐败的涵义及认识

国际货币基金组织(IMF)对腐败的定义为:腐败是政府官员为了谋求个人利益而滥用公共权利。海登海默给出了三类腐败行为的描述性定义:官员核心、市场核心和公共利益核心。所谓官员核心是指官员违反公众赋予的受托责任,谋取私利；市场核心是指官员把权利作为谋取个人利益最大化而非社会福利的行为;公共利益核心是指以破坏公共利益、保护特定利益集团利益为目的导向的行政行为。从有关腐败与反腐败的文献中,可以得到如下启示:

1.腐败与公共权利相伴而生。腐败的本质是公共权利的滥用，即公共权利不是被用于实现合法的社会公共利益而是用于谋取个人或小团体(集团)的私利。而谋求个人或相关利益者的利益,降低或损害了所有公民的共同利益。

2.腐败一般被认为与政府官员或国家公职人员存在一定的关系。存在公共权利的地方就有可能存在腐败,权利滥用导致腐败。

3.腐败总是与相对稀缺资源的垄断权相伴而生,研究腐败必须从权利垄断开始。一切利用某种垄断权(包括行政权和资源配置权)所进行的不按交易规则办事,为自身谋取私利的

起不到惩戒的作用,相反还间接对违法、违规人员起到了纵容的作用。对于企业的会计人员,行政处分的警戒作用也非常有限。因为,会计人员为企业做假账而要求企业对其进行行政处分时,由于人事权在企业,只要企业负责人“欣赏”他,这种行政处分一般都是象征性的,而当事人仍可以在原岗位上继续工作。经济惩罚警戒效果也有限,对个人罚款最高是5 000元,更何况如果会计人员是为企业造假的话,罚款最终一般也是由企业承担了。按照现行《会计法》的规定,对企业而言,最高罚款也不超过10万元,对国有企业而言,即使做假账被发现了,这种罚款也是国家罚国家的,而对经营者个人几乎没有实际利益损失,即使有,数额也很少。在刑事处罚方面,《会计法》在法律责任中规定了各种违法行为构成犯罪的,应追究刑事责任。但是,各种违法行为达到怎样的程度才构成犯罪,应依据哪些条款给予何种处罚,均无具体的标准,因而可操作性还不是很强。

从这一点来看,应加快会计准则的制定,建立《会计法》的实施机制,严肃财经法纪,加大执法力度,对那些会计信息失真的典型案例,应依照《会计法》的规定从快从严处理,以形成社会震动效应，并且对那些造假分子形成震慑作用,真正实现用法律的权威确保会计信息的真实准确。鉴于目前与会计信息失真相关联的法律相当混乱,对同一事项的认定,不同的法律有不同的规定,如对责任主体罚款的规定:《刑法》为2~20万元、《公司法》为1～10万元、《证券法》为3～30万元,而《会计法》为0.3～5万元,相关法律之间的不一致势必造成多头执法,这不利于对会计信息失真的监管,因此需要整合现有法律资源,理顺相关法律间的关系。在进一步完善法律法规体系的同时,必须强化刚性法律法规的“硬约束”,定期进行检查,并将检查结果向社会公布,接受社会舆论的监督。对提供虚假会计信息者,要严肃惩处,决不姑息。

总之,我们要大力宣传《会计法》和《企业会计制度》,增强会计主体和会计人员的法制观念，增强社会各界不做假账的意识。同时,为会计人员依法履行职权提供保障,建立执法检查制度,加强对会计法律、法规贯彻执行的力度,切实保证会计信息的质量。

主要参考文献

①李升朝.《会计法》在治理会计信息失真中的功能分析.经济师,2004;9

②张鸣.应将会计诚信写入《会计法》.会计之友,2003;8

③苏芳.会计信息失真的综合防范措施.安徽水利水电职业技术学院学报,2004;1