

国外法务会计产生和发展的动因剖析

黑龙江科技学院 陈英

【摘要】 本文从市场经济原理角度阐述了法务会计产生和发展的根源,并提出应通过建立我国的法务会计准则来积极推进我国法务会计工作的开展。

【关键词】 市场经济 法务会计 法务会计准则

1946年,纽约会计师 Maurice E. Peloubet 发表了名为《法务会计:在当前经济中的地位》的论文,文中第一次提出了法务会计。1992年,美国法务会计师理事会成立。2000年,美国法务会计专业性期刊《法务会计:审计、欺诈行为、税务》开始出版发行。在此前后,加拿大、澳大利亚、英国等国的注册会计师协会也纷纷成立特别小组加强了对法务会计的研究并为法务会计业务提供了指导。法务会计在这些国家的产生和发展不是偶然现象,它是市场经济发展的必然结果。按照市场经济理论,市场经济是以市场为中心进行资源配置的;市场交换是互利的等价交换;资源主体具备自主性并以利益驱动为核心;

风险的识别、评估和控制,这也正说明了以风险为导向的审计模式是审计方法发展的必然趋势。

五、企业风险管理综合框架

国外一些大公司的财务丑闻频频曝光,揭示出公司内部控制在设计和运用中存在着一定的缺陷,正是在这样的背景下,COSO于2004年9月颁布了《企业风险管理综合框架》,并提出将以此代替内部控制整体框架。企业风险管理是一个由企业的董事会、管理层和其他员工共同参与的,应用于企业战略制定和企业内部各个层次和部门的,用于识别可能对企业造成潜在影响的事项并在其风险偏好范围内管理风险的,为企业目标的实现提供合理保证的过程。企业风险管理由内部环境、目标制定、事项识别、风险评估、风险反应、控制活动、信息和沟通、监控八个相互关联的要素构成。财务丑闻同时也让审计职业界受到巨大冲击,人们开始怀疑其能力以及风险导向审计的作用。在备感公众压力的情况下,审计职业界开始重新审视风险导向审计模式,对其进行了改进并将改进后的模式称为现代风险导向审计模式。

现代风险导向审计模式强调从宏观上把握审计面临的风险,强调企业是整个社会经济生活中的一个部分,其所处的经济环境、行业状况、经营目标、战略和风险都将会对会计报表产生重大影响。审计风险主要来源于企业会计报表的误报风险,而误报风险又主要来源于整个企业的战略管理风险和经营活动风险。所以要充分理解审计风险,审计人员必须从企业的战略分析入手,充分识别企业内外部风险,理解内外部风险对于会计报表认定的影响,再实施相应的审计程序。传统的风

市场经济以机会均等和公平竞争为原则;市场经济是以契约为基础的信用经济;市场经济依赖于有序的法制,是法制经济;市场经济强调分工和比较优势;市场经济以委托代理经济模式为特征。法务会计就是在市场经济的这些内在特征和要求下产生和发展起来的。

一、法务会计适应了利益驱动原则和法制经济的要求

法务会计产生和发展的动力来自于市场经济条件下的各个主体在法律框架内保护自身利益的强烈愿望。法务会计要解决的问题是专门处理相应的财务纠纷或不法活动,目的在于弥补不法活动给权利主体造成的损害,追究当事人的责任。

风险导向审计仅从会计视角分析客户的风险(固有风险和控制风险),进而分析来自会计报表的风险。而现代风险导向审计认为,重大错报风险不仅包括来自会计报表项目本身的风险,而且更多地考虑了企业的战略风险和经营风险,在对企业的内部控制进行了解和分析时,将内部控制的分析对象也扩大到整个企业的风险管理范围内。

最后,还需要说明的是,审计职业界的研究对内部控制涵义的发展起到了重要的推动作用。从前述的内部控制发展阶段来看,每次对内部控制涵义的新的解释都是审计职业界研究的成果,并且得到了广泛的认可,这为管理当局和审计人员进行内部控制评价提供了基础。从这点来分析,内部控制的发展与审计职业界的努力是不可分的。同时,审计职业界在不断提出内部控制的最新解释时,也对审计中应如何了解、测试、利用内部控制,如何对内部控制进行评价,对发现的缺陷如何处理等制定了相关的准则,以此指导审计人员的工作。由于审计人员是在对每个审计项目进行内部控制的了解或在必要的情况下进行内部控制的测试的基础上对会计报表发表审计意见的,因此能促使被审计单位遵循相关的内部控制规范,并且能及时发现问题并促使单位改进,这些都进一步促进了内部控制在企业中的应用及发展。

主要参考文献

- ①张龙平等. 国际审计风险准则的最新发展及其启示. 会计研究, 2004; 12
- ②徐政旦等. 审计理论前沿. 上海: 上海财经大学出版社, 2002

法务会计师集会计与法律知识于一身,他们为追偿权利人的合法权利提供了保障。作为通用商业语言的会计知识已渗透到了社会经济生活的各个层面,大部分涉及经济侵害和经济赔偿的纠纷需要会计知识来确定侵害事实和赔偿数额,而且这种认定要在一定的法律规范下进行。将会计与各种法律规范进行融会贯通成为了市场经济发展的必然。上述国家的市场经济经过近百年的发展,法制建设逐渐完善,会计研究也随之更加深化,这便成为促成法务会计产生和发展的重要现实条件。

二、法务会计适应了消除委托代理关系弊端的要求

委托代理关系是指委托人授权代理人在一定范围内以自己的名义从事相应的活动、处理有关事务而形成的委托人和代理人之间的权力与收益分享关系。在股份公司中,委托人为股东或董事会,代理人为经理人员,股东和经理人员在利益驱动和市场比较优势的选择下走到一起,形成了以委托代理关系为特点的现代经济运行模式,但委托代理经济模式自身也存在着一些弊端:一是信息不对称。委托人既不能准确获知代理人的素质、禀赋等,也不能对代理人的工作进行全面考察。二是责任不对称。代理人掌握着企业的生产经营管理权,却不承担企业的盈亏结果,而委托人失去了生产经营管理权,却最终承担企业的盈亏结果。三是目标不同。资本所有者作为委托人拥有剩余索取权,所追求的目标就是资本增值和资本收益的最大化,最终表现为企业财富最大化,而拥有公司控制权的经理人员作为代理人,一方面追求更高的薪金、奖金、津贴等货币效用,另一方面还力图获得更高的非货币效用如舒适的办公条件、气派的商业应酬,并为了晋升和获得更高的未来收入而盲目(或拒绝)扩大经营规模。

经理人员欺诈舞弊的现象不断涌现,这一方面是委托人与经理人员目标不同和利益驱动的结果,另一方面是在委托代理经济模式下的信息不对称、责任不对称给他们制造了各种可乘之机。近年来,贪污、渎职、收取回扣、洗钱、财务舞弊等职务非法活动日趋增多,虽然注册会计师审计具有一定的查错防弊功能,但当今注册会计师的审计重点已经不是差错防弊而是对会计报表发表审计意见。市场经济呼唤以查错防弊和处理职务非法活动为目标的职业,这一职业便是集会计和法律知识及侦察技术于一身的法务会计。

三、法务会计适应了以契约为基础的信用经济的要求

市场经济是以契约为基础的信用经济。形成信用经济的内在机制包括:促进信息的对称性;建立严明的法制;崇尚信用理念的道德。例如,在以股份制为主要形式的经济运作模式中,为保障财务报告和信息披露的客观、公正,我们建立了一系列的法律规范和行为规则,形成了由内部的公司治理和外部的注册会计师审计、证券监管及司法介入等一系列环节构成的保障链条。然而这一严密的保障链条并不是万无一失的,在各个环节中都需要将会计与法律结合运用,尤其是在司法介入环节。

近年来美国安然事件等一系列财务丑闻的发生,使世界各国更加重视经济舞弊现象。据美国有关媒体报道,法务会计是美国八个最保险的职业之一。江泽民同志也强调指出:没有信用,就没有秩序,市场经济就不能健康发展。法务会计已成

为各国惩治欺诈及舞弊、保证市场秩序的重要环节,其产生和发展是信用经济的内在要求。

四、法务会计适应了强调比较优势的市场分工的要求

市场经济是以分工和利益互换为基础的。分工条件下的利益互换使得各交换主体强调自己的比较优势,因为有比较优势才能使各经济主体在交易中占据有利地位,才能产生比较利益。近几十年来,世界经济发生了翻天覆地的变化,新技术不断出现,各行业发展不断深化和交融,具体的专业规则和法律规范不断涌现。在会计业务方面,涉及法律问题的业务越来越多、越来越复杂,这些就为法务会计提供了发展空间。可以说法务会计正是市场分工细化的结果。

法务会计师必须具有较完备的知识结构,就像一个四周笼罩着光环的三层金字塔:最底层,也是最大的一层,是坚固的会计学知识背景;中间较小的一层是对审计、风险评估和控制及侦察知识的把握;顶尖最小的一层是对法律环境的正确认识;外层的光环则是较强的写作与沟通技巧。这使得法务会计师在会计和法律的交叉业务中具有明显的比较优势。这些正是法务会计适应强调比较优势的市场经济原则,能够得以发展的根源所在。

五、对我国的启示

通过对国外法务会计产生和发展的市场经济根源进行分析,我们可以获得以下启示:

法务会计的产生和发展是适应市场经济内在要求的结果,同时,会计的成熟和法制的健全是法务会计产生和发展的现实条件。

我国经历了二十多年的改革开放和市场经济的发展,市场经济体制已初步形成。社会法制建设日趋完善,会计理论和实务逐渐成熟。这为我国法务会计的产生和发展创造了良好的条件。

法务会计的发展将为我国会计职业判断领域的司法介入提供技术保障。从世界上一些主要发达国家来看,目前加拿大和澳大利亚已经开始尝试建立法务会计准则,以准则和业务指南的形式帮助法务会计师提高执业能力和社会信誉。美国注册会计师协会虽然没有建立专门的法务会计准则,但公布了一系列与法务会计业务相关的实务帮助,以充分解释各项业务及相应法律法规。事实证明,各国相关组织机构都对法务会计进行了各方面的指导、培训,制定了各种规则及指南,甚至通过进行专门的资格认证来提高法务会计师的声誉和能力,从而对这些国家的法务会计的发展起到了巨大的推动作用。这也为我们提供了一个思路,即我国应建立一系列的法务会计准则,结合我国的法律法规对各项法务会计业务进行充分的解释说明,对法务会计师的行为和操作过程进行合理的规范和指导,加强对法务会计师的培训,乃至进行资格认证,这都必将加速我国法务会计的发展,拓宽注册会计师的业务领域。

主要参考文献

- ①盖地.适应 21 世纪的会计人才——法务会计.财会通讯,1999;5
- ②李若山.法务会计——21 世纪会计的新领域.会计之友,2000;1