

后安然时代的会计改革及其借鉴意义

东北林业大学经济管理学院 田国双(教授) 李伟雄



一、从制度建设来看,会计改革应与法制建设同步进行

安然事件后,美国的会计审计制度受到了普遍质疑,只有重塑会计审计制度才能使会计改革起到应有的作用。2002年3月,布什总统的“十点计划”中就提出要对现行的会计体制进行改革,随后众议院和参议院相继通过了改革的草案,并于同年7月底正式成为法律——《公众公司会计改革与投资者保护法》,即《SOX法案》。

面对不断变化、不断创新、复杂程度愈来愈高的资本市场,法律的规定总是显得滞后。为适应市场出现的新情况,必须不断出台新的规范,提高监管的水平。在《SOX法案》之前,美国对公司犯罪的规定已经十分详细,但为了加强会计舞弊监管,该法案对诸如销毁公司文件等具体犯罪行为作出了更为严厉的处罚规定。

与美国相比,我国的法制存在较多的漏洞。对会计造假的公司及相关人员,我国主要采取行政处罚手段,而美国建立了较为完善的民事赔偿机制。较行政处罚而言,民事赔偿进一步增加了会计造假成本,能在更大程度上遏制假账的产生。然而在立法方面,我国从《民法》到2001年的《会计法》,在会计相关利益者民事责任规定方面都有所欠缺。会计相关利益者理所当然包括会计师事务所,因此在我国,加强会计相关利益者的民事责任一个重要的方面就是应该加大会计师事务所的责任。当前,会计师事务所主要采取有限责任形式,较少采用合伙制。然而,从世界各国的实践情况来看,合伙制更有利于加强会计师事务所的责任及其风险意识,因为一旦

省级税务机关批准。企事业单位购置的软件达到固定资产或无形资产标准的,经批准,其折旧或摊销年限最短可为2年。如果企业计提折旧的方法和税法的规定不一致,则应当建立固定资产折旧扣除台账进行管理。

三、固定资产的后续支出

固定资产的后续支出是指固定资产形成并使用以后所发生的固定资产修理、改良等方面的支出。依会计制度规定,固定资产的后续支出如果使可能流入企业的经济利益超过了原先的估计,如延长了固定资产的使用寿命,或者使产品质量实质性提高,或者使产品成本实质性降低,则应将后续支出计入固定资产的账面价值,但增计后的金额不应超过该

审计失败,用于民事赔偿的除会计师事务所的财产以外,还包括各合伙人的私有财产。除民事赔偿以外,对会计违法行为追究刑事责任也是必不可少的。《SOX法案》规定:对于公司首席执行官(CEO)、首席财务官(CFO)事先知道违规事项但仍提交承诺函的,最多可以判处10年监禁以及100万美元的罚款;对于故意做出虚假承诺的,最多可以判处20年监禁以及500万美元的罚款。

《SOX法案》还有一个重要突破——加强了公司高级管理人员的法律责任,最为突出的是要求CEO和CFO个人在公司财务报表上签字以对报表准确性负责。对于弄虚作假或失职的CEO和CFO可以判刑,并给予经济处罚。虽然我国的《会计法》规定企业法定代表人应对会计报表负责,但是实际工作中缺乏可操作性,它与《SOX法案》相比至少存在两个方面的差距:第一是责任主体中缺少财务主管,一般来说财务主管与会计报表直接相关;第二是没有规定会计报表出现问题后,对企业负责人应采用什么样的处罚方式。美国的做法值得我们借鉴。

我国在《会计法》、《公司法》、《证券法》、《刑法》等法律中对会计舞弊作出了处罚规定,其中《刑法》在修订时作出了专门的规定。目前,我国已基本建立起了针对会计舞弊犯罪的法律体系。然而,由于我国的法律体系与英美法系存在较大的差异,在新情况面前,法律制定或修订的时间过长,反应机制不灵活,因此灵活而有效的监管在相当长时间里是非常重要的。虽然证监会逐步将监管交给市场,但至少在目前国内不成熟的资本市场状况下,需要一个强有力的监管力量来约束上市公司的造假行为。当前,我们需要加强监管力量,加大对造假主体的惩罚力度,使造假成本远远大于造假收益。会计师事务所应当完全采取合伙形式,增强审计师的风险意识。为此,最

固定资产的可收回金额。其他的后续支出应当确认为费用。

依税法规定,企业发生的固定资产修理支出可以在发生当期直接扣除。企业发生的固定资产改良支出,如果有关固定资产尚未提足折旧,可增加固定资产价值;如果有关固定资产已提足折旧,可作为递延费用,在不短于五年的期间内平均摊销。另外,对于经营租赁租入的固定资产,由于其所有权归出租方,所以承租方发生并承担的改良支出只能作为递延资产处理。符合下列条件之一的修理支出,应作为固定资产改良支出:发生的修理支出达到固定资产原值的20%以上;经过修理后有关资产的经济使用寿命延长两年以上;经过修理后的固定资产被用于新的或不同的用途。□

紧要的任务是修订相关法律法规,如《注册会计师法》、《会计法》、《公司法》、《证券法》、《刑法》等。

二、从改革的内容来看,会计改革必须完善会计准则

完善会计准则的首要条件就是确定会计准则所采取的模式,即采用原则导向型还是规则导向型。美国是采用规则导向型的典型代表国家,而国际会计准则以原则为基础。安然事件使以详尽著称的美国会计准则处于尴尬的境地,会计准则模式的选择在后安然时代显得尤其重要。

2002年3月,当时的美国证券交易委员会(SEC)主席皮特曾批评美国以规则为导向的会计准则“不够灵活”、“缺乏透明度和一致性”。处在改革风暴中心的美国财务准则委员会(FASB)也开始考虑采用以原则为基础的方式来制定会计准则。2002年10月,该委员会主席赫兹公开表明自己倾向于采取以原则为基础的会计准则制定方式。《SOX法案》中明确要求SEC对“美国财务报告制度采取以原则为基础的会计制度”进行研究,预示着美国会计准则将由规则导向型变为原则导向型,标志着美国会计准则向国际会计准则靠拢。

我国现行的会计规范采取准则与制度相结合的形式,这种形式适应我国特定的经济环境。但是笔者认为,为顺应世界经济一体化的发展潮流,加入WTO以后,我国的会计规范应该采用会计准则形式,至于采用何种模式则要考虑诸多因素。首先,考虑两种会计准则模式的特点。原则导向型会计准则在内容和形式上更为简洁,可以大量减少例外事项,减少形式重于实质的交易设计和套利行为,但对会计人员的职业判断能力要求很高,不恰当的判断可能会导致严重的后果。规则导向型会计准则的特点正好与之相反。其次,考虑我国的现实情况。当前,我国企业诚信缺失严重,会计人员素质普遍不高,不适于采用原则导向型会计准则。但如果采用规定较详尽、具体的规则导向型会计准则,容易使一些别有用心的人伺机进行交易策划,轻而易举地规避准则。再次,考虑我国特有的文化环境。会计模式的形成以及会计实务的发展在很大程度上由会计所处的文化环境决定。中国的传统文化强调“尊上”、“唯上”,倡导集体主义精神,会计人员更容易接受规则导向型的会计准则。

从后安然时代会计改革来看,以原则为基础的会计准则将是发展趋势。两种会计准则模式各有利弊,从我国现实情况来看,采取原则导向型会计准则的条件还不具备,而若采用规则导向型会计准则,则需要修订、完善现有会计准则。因此,较为现实的选择是:仍然坚持准则与制度相结合,规则与原则两者皆不偏废。

完善会计准则的另外一层含义就是需要制定高质量的会计准则。后安然时代,美国开始修订公认会计原则,向更高质量的会计准则迈进。FASB曾发表了题为《国际会计准则的制定:着眼于未来》的研究报告,对高质量会计准则提出了较全面的看法。该报告认为,为了提供相关的、可靠的、对外部投资人、债权人决策有用的信息,就必须制定一系列高质量的会计准则。每一项高质量的会计准则必须做到:①与基本的财务报告概念框架相一致;②只允许保留最低限度的备选会计程序;③必须清晰和全面,使准则容易被报表编报者、审计师、监管机构等使用者所理解。

三、从企业层面来看,会计改革必须与企业改革同步进行
在安然事件中,由于公司管理层和董事会并没有对财务报告给予恰当的关注,同时公司表外业务以及关联方交易也没有被充分披露,最终投资者损失惨重。针对这一情况,随后出台的《SOX法案》要求上市公司的季度财务报告上,除了公司的外部审计师外,CEO也要签字。特别值得关注的是,美国式的公司治理结构(包括独立董事制度)早已成为许多国家借鉴、仿效的对象。但安然事件表明,独立董事并非万能。安然2000年度的17名董事中有15名独立董事,这些德高望重的独立董事既没有把好公司高层管理人员的监管关,也没有在公司违规交易和并购失败时发挥“纠错”作用。安然事件后,独立董事制度受到了普遍质疑,但我们不能因此否认它对改善公司治理结构的积极作用。

如何完善我国上市公司治理结构?

1.应该更大程度地发挥独立董事制度的功效,改进内部治理机制。我国不少上市公司股权过于集中,“一股独大”往往使中小股东实际丧失了对公司决策的影响力;公司董事会内部缺乏制约机制,代表大股东利益的董事左右公司决策。独立董事在决策时以公司利益为出发点,将有效遏制大股东的机会主义行为,提高决策的透明度和科学性。

然而,由于理论的不成熟和实践中存在诸多的问题,独立董事制度自引入我国上市公司以来,一直备受争议。从我国的实际情况来看,完善独立董事制度,当前首要的任务是建立并加强董事会领导下的审计委员会制度。审计委员会由独立董事构成,它独立于公司管理当局,负责对公司进行财务监督。此外,由审计委员会聘任会计师事务所,可以保持会计师事务所的独立性。审计委员会全面负责与公司有关的审计事宜,监督、检查公司的财务信息披露和内部财务控制,保证公司财务报告的完整性和准确性,从而促进信息披露质量的提高。

2.要建立完整、合理、有效的上市公司内部控制标准体系,充分有效地发挥董事会、监事会及内部审计机构的功能与作用。监事会监督功能弱化是不争的事实,引入独立董事制度以后,不少人对是否还应保留监事会心存怀疑。笔者认为,监事与独立董事两者不可相互替代,关键是让监事制度和独立董事制度不断完善、相互补充。当前,需要加强监事会的监督功能,在监事的选聘机制上重视资格考核,同时从制度上保障监事们能够独立、有效地行使监督权。

3.完善公司的期权激励制度。在美国,公司采用期权计划激励管理人员是普遍的现象,在安然等系列丑闻中,期权激励制度受到怀疑,人们认为它是诱导公司管理层舞弊的一个重要原因。虽然由于期权激励制度对于美国经济的巨大推动作用,最终在会计改革中没有对期权会计处理方法作出根本性的修改,但是期权计划的授予权被提高到股东会的层面。目前我国正在积极推行上市公司的期权激励制度,受法律限制,期权激励只能采取变通方式进行。笔者认为,对于管理层激励应当做出合理的制度安排,如建立由独立董事构成的薪酬委员会,负责管理层的期权计划,而实施期权计划的最终决定权应当在股东大会,以此防范公司管理层因自身利益的驱动进行会计舞弊。☒