

美国的会计信息管制与启示

□洪青

安然事件过后，美国制定颁发了一系列法律法规，其中最为著名的是《萨班斯—奥克斯利法案》，该法案旨在通过加强对投资者信心至关重要的相互制衡机制来改进财务报告体系。根据这一宗旨，法案对财务报告参与主体提出了一系列新的严格要求：

(1) 要求公司的CEO和CFO对其财务报告的公允性提供保证。(2) 提高与管理层和主要股东有关的经济业务的披露要求。(3) 采用更为严格的独立审计标准。(4) 强制实行注册会计师定期轮换制，加强对会计师事务所更换的监管。(5) 完善上市公司内部控制和报告制度。(6) 设立上市公司会计监管委员会，加强对注册会计师的监督。(7) 改革会计准则的制定程序。(8) 提高对证券犯罪的惩罚力度，等等。这些会计信息管制的新举措，对我国治理长期困扰证券市场的会计信息失真问题，无疑有着重要的借鉴意义。

启示一：明确公司管理当局的会计责任

美国《萨班斯—奥克斯利法案》第302条要求上市公司公开披露的信息中附有首席执行官和首席财务主管的承诺函，若因不当行为而被要求重编会计报表，公司CEO与CFO应偿还12个月内从公司收到的所有奖金性或权益性酬金。有更严重违规情节者，还将受严厉的刑事处罚。在此之前，美国的许多上市公司都给其CEO和CFO提供了极高的报酬或福利，而这一切，有的仅依据一份“漂亮”的财务报告。当财务造假经媒体曝光后，给投资者的信心带来了巨大冲击，投资者意识到：激励机制是一把“双刃剑”，高薪未必就能养廉，必须以责任追究制衡激励机制。

尽管我国《公司法》和《证券法》一向强调公司全体董事必须对所披露信息的准确性、可靠性和完整性做出承诺，《会计法》、《企业财务会计报告条例》也要求单位负责人、会计机构负责人应在财务报告上签名盖章并承担责任，但有关条文只是一些原则性的规定，缺乏可操作性，更没要求公司管理当局事先公开做出承诺。为增强以上人员的责任意识，建议在修改有关披露规则时，增加以上人员公开承诺的内容和应负的具体法律责任。

启示二：强化对注册会计师的行业管理

安然事件表明，行业自律存在着根本性缺陷。实际上，美国注册会计师协会是依靠会员的资助来维持运作的，所以少数大型会计师事务所对协会的影响很大，使协会不可避免地会自发维护注册会计师的利益。因此，仅依靠协会的行业自律，很难杜绝丑闻再度发生。

从美国这次颁布的《萨班斯—奥克斯利法案》来看，美国长期以来对注册会计师实行行业自律为主的管理体制正在被政府管制所取代。这突出表现在《萨班斯—奥克斯利法案》要求成立上市公司会计监察委员会，负责监管上市公司审计；委员会被赋予审计准则制定权、会计师事务所注册权、日常监督权、调查和处罚权等，并接受美国证监会的直接监管。当然，这并不表明美国已经彻底放弃行业自律，上市公司会计监察委员会性质上仍属于民间机构，制度的创新主要在于强化对注册会计师审计技术层面和职业道德方面的规范，包括：强制实行注册会计师定期轮换制，采用更有效的审计复核制度，限制注册会计师为审计客户提供非审计服务，限制注册会计师去被审公司任职，实行会计师事务所报备制度以及明确审计工作底稿保管责任等。可以说，行业自律和政府管制的相互补充和有机结合是未来的发展方向。

就我国而言，注册会计师行业的监管一直存在多头领导和监管无效的现象。财政主管部门、证券监管部门、税收主管部门、金融主管部门、国家审计部门等都声称对注册会计师行业有法律赋予的监管权。而我国注册会计师行业的无序现象一直存在。因

此，从长远来看，应借鉴美国的经验，建立一个统管注册会计师行业的专职机构，以强化对注册会计师管理。而近期应加强政府部门间的协调，避免上述重叠和无效并存的现象。

启示三：提高对会计信息披露质量的要求

安然事件暴露了美国现行的会计准则不能正确指导会计主体揭示其经济业务，以及会计准则的制定落后于证券市场金融创新的步伐等问题。在会计准则自身的科学性方面，美国证券交易委员会的最新研究报告认为“准则内部的不一致，太多的例外事项以及界线检验鼓励了那些希望规避准则意图行事的人，这就导致财务报告并没有真实地描述交易和事项的潜在的经济实质”。为此，《萨班斯—奥克斯利法案》第108节第4条要求对美国财务报告体系采用以原则为基础的会计制度进行研究，以解决因会计准则内部的冲突和缺陷造成的会计信息失真问题。在会计准则的制定方面，美国会计准则的制定权虽然属于美国证监会，但自成立起，美国证监会一直将会计准则的制定权代理给民间自律机构，自己则保留着最终否定权。由此带来的问题是，会计准则的制定不能及时地对新出现的经济业务做出反应。安然公司就是利用会计准则制定中的漏洞，通过金融创新来操纵公司利润的。针对美国会计准则存在的问题，《萨班斯—奥克斯利法案》重申了美国证监会在制定会计准则方面的权利，并明确规定制定会计准则的经费由公众公司分担，以削弱大公司等利益集团的影响。

我国的会计准则一直是在财政部主导下制定的，其权威性似乎不容置疑；并且会计准则的设计也参照国际惯例，实行以原则为基础的准则制定方针。但迄今为止，我国具体会计准则制定的步伐缓慢，不能适应证券市场快速发展和经济全球化趋势的需要。目前，我国现存的会计核算制度，可以说是双轨并行，一是以13个行业会计制度为主体的会计核算制度。二是以《企业会计制度》为主体的会计核算制度。前者适用于股份有限公司以外的其他企业形式，后者则适用于股份有限公司。前者的发布实施已有10年，仍残留着传统计划经济体制的色彩，其中的会计处理方法与国际惯例有着相当的差距。后者系在《股份制试点企业会计制度》的基础上，历经两次大的修改而形成的，其中的会计处理方法与国际会计准则相差无几，基本上实现了与国际会计惯例的对接。双轨并存的局面导致企业会计信息缺乏可比性，为会计信息失真提供了土壤。为此，在加快具体会计准则制定步伐的同时，有必要对现有的双轨并存的会计核算制度体系进行梳理，尽快实现会计核算制度的统一。

启示四：加大对证券犯罪的惩处力度

《萨班斯—奥克斯利法案》对证券犯罪做出了一系列严厉的惩罚规定，包括：（1）上市公司的CEO和CFO违法编制财务报告，最高可处500万美元的罚款或20年的监禁。（2）在政府调查期间有意销毁、篡改或者伪造记录以及破坏审计记录的，将被处以罚款或20年以下监禁。（3）欺骗公司有关人士，或通过虚假的陈述、承诺等方式，获取与买卖公司证券有关的任何现金或者不动产，将被处罚款或25年以下监禁。（4）对举报者进行打击报复的，最高可处10年监禁。我国《公司法》、《证券法》、《刑法》和《会计法》等相关法规规定的处罚力度相对较小。因此，短期内首先要依法行事，做到“有法必依，违法必究，执法必严”；从长远考虑，则要提高处罚力度，才能够对证券犯罪产生足够的威慑力。

《萨班斯—奥克斯利法案》内容长达1000多条，我们无法一一涉足，也不能全盘照搬，毕竟国情是根本。但法案还是给了我们一个重要启示：通过制度制衡是治理会计信息失真的根本途径。为了合理借鉴国外的经验，我们应提高对有关问题及其对策的重视程度，推动立法、司法和行政部门间的良性互动，提高我国会计信息管制水平。

作者单位：福建福日电子股份有限公司

（责任编辑：李海）