

# 会计信息失真综合治理措施的建议

陈 芃

对会计信息失真的治理是一项系统工程,应对整个市场经济环境和企业管理体系进行考察,并纳入到政治体制和经济体制改革的进程中,各有关部门相互配合,通过理论建设与管理制度建设,内部建设与外部建设,硬件建设与软件建设,宏观与微观等协调发展,综合运用多种治理措施,为我国的经济创造良好的信息环境。

## 1. 理顺管理体制

为了树立会计规范的权威性和提高监督的有效性,有必要解决我国会计市场监管政出多头、职能重叠问题,确定上市公司会计规范的最高权威机构,明确界定各相关部门权利和责任。如可以借鉴美国的做法,即确立证监会在会计信息规范和监管方面的主导和核心地位。首先,因为资本市场的统一性,要求只有一个主要的监管机构才能发挥其权威性的作用,提供最实用的解决问题的办法,实施有效的监管职能;其次,市场经济环境下,要兼顾政府管理与市场调节功能,证监会是最佳选择。因此,证监会应该在会计准则的制定和解释中起主导作用,拥有最终的权力,引导会计准则的发展。通过完善法规不断改善会计信息披露,约束资本市场参与者的行为,加强监管,保证资本市场的公平、效率和有序。其他部门如财政部,作为国家财政收支预算和预算实施的监管机构,其主要职能应是对财政拨付收入进行监督控制;作为国有企业或国有资产所有权的总代表,通过国有资产管理部门行使股东权利;为保证会计信息的公平性,参与会计准则的制定发展,等等。中注协作为民间行业自律

组织,能弥补政府监管在效率及专业性上的欠缺,在政府监管机构之外履行间接监管的职能,主要可以根据行业的特点和内在要求,进行会计行业管理、会计规律研究和会计技术发展,树立良好的职业道德和高水平的专业技术培训,并在证监会的引导和监督下,参与或具体落实研究制定符合资本市场发展的会计准则,满足资本市场规范发展的需要。审计署主要执行审查政府机构和财政拨款单位的财务预算执行情况,还可以利用国有资产代表权对企业财务报表进行审查或抽检,同时依法对民间审计进行监督。

## 2. 加强理论研究、完善会计审计法规建设

首先,学术界应加强理论研究,总结和借鉴国内外会计理论和实务的经验成果,在会计标准国际化的基础上,注重特殊问题的处理,逐步建立和完善有中国特色的社会主义市场经济会计理论,为具体法规建设提供有指导性的建议和方法。同时,在管理体制顺畅的情况下,应明确职责,结合我国经济发展水平和会计工作的实际情况,加快相关会计法规制度的制定,如注重对会计工作人员和工作安排的理性分析,最大可能地细化、明确会计工作全过程每个环节的参照依据和考核标准,并严格控制;尽量减少实际会计工作中标准的模糊性或可选择性以及主观人为的不确定性给财务报告结果可能带来的不同影响,增强会计工作的客观性和会计信息的可比性;针对大、中、小型企业不同情况实施不同的会计准则等等。应特别提到,鉴于财务会计概念框架在会计准

则制定和检验中的作用,对它的研究应提上议事日程。此外,还应积极完善独立审计准则体系建设,确保注册会计师审计的程序规范、科学合理。

### 3. 改进公司治理和内部控制

#### (1) 公司治理结构

对于我国目前的现状而言,不仅是要建立健全现代企业公司治理结构,更重要的是要真正发挥其职能和作用。可以借鉴美国近来出台的一些治理措施,如对上市公司独立董事提出更高要求,目的是增强其权力和独立性。在加强内部监督的同时,诉讼机制的约束、社会舆论的监督也是必要的,使独立董事自身有义务承担法律责任,建立职业人声誉,形成一支队伍,通过他们有效发挥作用来对抗权力过大的高层管理人员,在一定程度上有助于恢复董事会的平衡,形成有效的监督机制。还应针对我国国情,采取措施加强监事会的监督作用,等等。

#### (2) 内部控制体系

要保障会计信息质量,除了事后监督外,更重要的是事前预防和事中控制。因此,对于会计信息直接生成的环节,应加强管理,必须在企业内部规章制度建立健全的基础上,对各项经济活动实施控制,规范企业的财务行为,完善会计人员管理体制。如目前尝试的会计委派制,不失为一种增强会计人员的独立性、提高其公正客观处理会计事务能力的有效措施,在一定程度上减少了会计信息失真。但在推行过程中应进一步完善,注意克服其局限性,根据企业具体情况采取切实可行的方式,尊重企业理财自主权是基本要求,因此,应分别会计核算和管理职能,划清各类财会人员的职责,通过会计委派、会计代理、资金结算中心等多种形式,运用高新技术手段产出高质量、及时的会计信息,促成企业经营和财会工作相互间的良性循环。

#### (3) 业绩评价和激励机制

评价企业经营业绩应对经营者各方面的工作情况进行综合衡量,并且其计量和配套的激励制度或报酬契约设计,应预计到经营者可能采取的行为和做出的反应,根据不同企业具体情况不同,除了以财务指标为依据外,还应综合考察企业其他组织目标的完成情况(如企业生存、双赢、可持续发展、下级员工的成长和发展、有效团队的建立、组织环境改善等理性化目标的追求)等。应该牢记“利润不是经营层正确的目标和目的,仅是使所有正确目标和目的得以完成的手段。”(大卫·普克)同时,我们还要明确树立企业业绩评价实现的目标是引导人们去更多地关注“程序理性”,而不仅仅是“结果理性”的观点,在评价企业时应注重过程的合法性、合理性以及科学性,并在相关的考核方案设计和业绩评价指标选择中注重加强对会计信息产生全过程的考核。积极探索、构建一个以“程序理性”目标为起点,适当考虑“结果理性”特征的、科学合理的企业业绩评价体系,以引导会计工作的运行,防止盲目追求“结果理性”的现象,以保证提供真实可靠的会计信息。另外,激励机制应考虑企业目标、经营者长短期行为、不同层次人员特点等多方面因素,采取相应的措施,如相对稳定、保险、与企业业绩关系不十分密切的工资制度;与公司短期业绩表现密切相关、但与企业长期业绩的关系并不明显的年度奖金;与企业的长期绩效相关的长期股权激励等方式。每种方式中根据基本权利义务关系等不同又可以有多种操作类型,如长期股权激励方式可分为现股激励、期股激励和期权激励等。由于所隐含风险的特点不同,不同股权激励的适用场合也不同。企业规模大小、业务成长性高低、行业特点、环境不确定性大小、经营者作用大小、经营者自身特点不同和公司对经营者要求不同,都对是否适用股权激励和适用何种股权激励产生影响。应从法律角度明确允许和鼓励公司采用多种方式的激励机制,尽可能与个人利益

目标挂钩,最大限度地激发管理层的积极性,以缓解道德风险问题,从而使会计信息生成和披露形成良性循环。根据我国的实际国情和改革的现实状态,应该在监事会下设立由独立董事组成的报酬委员会,负责对经营人员的业绩评价和激励设计,从而强化监事会实施公司内部会计控制的能力和权威性。而监事会成员的激励,应该由股东大会决定,或在公司章程中明确规定。

#### 4. 增强外部审计的独立性

要增强外部审计的独立性,首先必须从形式上切断企业与注册会计师之间雇主与雇工的关系,可以考虑终止由企业自行聘任注册会计师的做法,改由监管部门或证券交易所委托会计师事务所审计。鉴于中介机构业务兼营的利弊讨论,甚至可以借鉴政府审计模式,将民间审计业务统一由监管部门或委托相关机构规范管理起来,直接选派注册会计师进行。其次,针对上述基本方案,应采取审计轮换制、建立注册会计师民事赔偿机制等配套措施。

#### 5. 培育专才市场

如上所述,要增强独立董事、注册会计师审计等的独立性,我们不仅要逐渐形成职业经理人市场,还可以将其扩展,即配合有关公司治理、外部审计等措施要求,建立广泛的专才市场,培育具有良好素质的人才队伍,建立信息库,由有关机构对其业绩、行为进行考核,并评定其声誉、记录在案,为选派或推荐提供依据,这将是职业人士自身通过履行职责创建声誉,长期获利的一项重要无形资产,从而迫使他们放弃短期行为转而追求长期利益。这不仅是较好的防范会计信息失真的内在激励机制,也是治理会计信息失真的配套措施之

一。

#### 6. 加大法律制裁的威慑力

要发挥法律手段事前防患与事后惩戒的作用,有赖于制度的权威性和严肃性,规定明确并能严格执行。现阶段不仅要惩治已违法者,更重要的是要保证依法行事,必须解决目前违法的“机会收益”远大于“败露成本”的问题,明确民事赔偿责任,建立健全民事赔偿制度,同时加大稽查力度和稽查面,配合司法制度改革,让应承担法律责任者确实受到应有的处罚,形成法律制度强大的威慑力,才能警示后来的违规者们,使得任何已经提供或拟将提供虚假会计信息的尝试,会因相关机构及法律的严惩而事实上不经济,从而大大减少会计造假行为。

#### 7. 加强专业培训

建立健全各种培训制度,针对不同层次的人员开展不同的培训,探索多级管理、多方合作的教育管理运行模式,规范和引导人们的专业学习行为,提高专业素质,努力使各类人员的知识水平与结构适应经济发展和会计工作的要求,从而保证会计信息质量。

#### 8. 强化思想观念

通过法制教育和职业道德教育,加强法律法规的宣传和普及,使人们强化风险意识,牢固树立起诚信为本、依法经营的理念。只有靠长期坚持富有成效的工作,才能改变社会风气、改造人们的思想观念,使其能自觉抵制会计造假行为的发生,从根本上治理虚假会计信息。

作者单位:厦门大学

邮政编码:厦门 361005