

论会计操纵的三个层次及其治理 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/70/2021_2022__E8_AE_BA_E4_BC_9A_E8_AE_A1_E6_c44_70866.htm

一、低级操纵:会计欺诈公然违反公认会计原则(GAAP)的行为 这一级别的操纵的显著特征是管理当局虚构交易事项,也就是“不做假账”里的“假账”。发生这类会计操纵,是因为会计人员素质差?笔者认为,这与会计人员素质没有多大关系,完全是掌握政策决定权的管理当局的行为。只要翻看近几年典型的造假案,就不难发现,这类操纵都是明目张胆地捏造事实,从而做大业绩,没有一家一件是因为会计人员的素质差造成的。那么,是会计人员的独立性有问题,出现所谓“站得住的顶不住,顶得住的站不住”?这也是没有充分理由的。决定会计信息的最本质因素是看谁有会计政策的选择权,一个大家都不得不承认的事实是,会计政策的选择权是由管理当局全盘掌握的。既然这样,会计人员只是一个执行者,执行管理当局的命令是他们的职责所系。所以,这类操纵行为的发生,与会计人员的独立性关系不大。有人认为,会计人员应该和违法违规行为做斗争,从理论上讲会计人员确有这个义务,但现实却困难重重。不错,作为会计人员应该遵守《会计法》,但让他和管理者的违法行为对着干,谁替他承担由此所造成的后果?所以新《会计法》认识到这个问题,抓住了管理当局是会计信息的主要责任人这一要害,明确规定单位负责人对本单位的会计工作和会计资料的真实性、完整性负责。对于被审计企业的这类造假行为,审计人员只要保持适当的职业谨慎和实施必要的审计程序,就能发现。因为对于各项收入的确认必须有有效的销售凭证,而虚假销售收入的记账凭证后

面没有有效的原始凭证做支持,稍微有些财务常识的人都会识别。所以,这种操纵在财务报告里出现,要么是审计人员根本没有实施最基本的审计程序,要么是和管理当局沆瀣一气。不论那一种,审计人员都要承担法律后果。除非公司能够继续蒙骗下去,否则审计人员肯定也逃脱不了干系。就像彩虹桥等建筑工程坍塌,把后面的贪官污吏拖出来一样,这类操纵,只要到了不能支撑的那一天,肯定就会把后面狼狈为奸的会计师事务所拖出来。所以这类操纵是一种恶意的欺诈,触犯了刑律,性质最恶劣,一旦被查处,企业的责任人和审计责任人均会受到法律的制裁。震动全国的琼民源、红光实业、大庆联谊以及银广夏等就是如此。上述操纵行为的发生,多为管理当局和审计人员蓄谋的行为,与会计制度设计的优劣、会计人员水平的高低以及审计人员的技巧等“技术”性因素没有多大关系。因此根治的办法也在“技术”性之外。只有靠健全的公司治理和内部控制等制度对管理当局形成有效的制约力量,以及强化审计机构的法律责任,才有可能有效遏制这一级别的操纵行为。

二、中级操纵:盈余管理法律和准则无可奈何的行为 这一级别的操纵,其本质是不违背GAAP的形式,却违背GAAP的实质,钻GAAP空子的行为。或者说是披着GAAP的外衣,进行违反GAAP实质的会计选择行为。如我国上市公司的关联方交易过程中的操纵行为就是如此。1997年被称为“报表重组年”,就是因为上市公司通过关联方交易而玩数字游戏。以此手段,许多上市公司甩掉了“ST”、“PT”的帽子,或者达到了配股生命线。这一级别操纵的本质是没有真实的现金流,却能产生大量的账面利润。而监管机构看着上市公司玩数字游戏,却无可奈何。从监管机构所处罚的全部情况下,没有一家由于这类

操纵而受到查处。由于这一级别的操纵收益多多,一个丑小鸭,只要与关联方之间进行资产置换,一夜之间就会变成美天鹅,而操纵的成本几乎为零。因此它曾为我国上市公司包装业绩的首选。对于这一级别的操纵行为,即使发现了也很难对其进行处罚,监管部门和媒体眼看各企业操纵而“哑巴吃黄连,有苦说不出”。最明显的例子,就是蒲少平与世纪星源一案的判决结果。(蒲少平在2002年《财经》上发表了《世纪星源症候:一家上市公司的财务报表操纵》一文,揭露了世纪星源利用关联方交易进行会计操纵的事实,而被判侵权,赔偿对方损失30万元。)当市场对低级别的操纵监管甚严,操纵的成本很高时,管理当局就会青睐这一类操纵。所以我国上市公司的操纵行为,从整体上看,已经处于向中等级别的方向转移之中,而且也是今后上市公司操纵的主要领域。除了关联方交易外,资产减值准备的计提等领域都可能存在这类操纵行为。而这类行为的发生,往往与以下因素有关:(1)由于会计制度不完善留下模糊地带,使管理当局有机可乘。如上市公司关联方交易过程中的操纵行为,就与会计准则不健全有关。(2)由于未来的不确定性,管理当局行使专业判断必不可免,在一定条件下,就会发生这类操纵行为。如上市公司八项资产减值准备的计提。(3)经济业务的复杂性,使得局外人很难准确理解业务的实质。在这种情况下,管理当局就有可能凭自己所处的有利位置,选择对自己有利的会计政策。如融资租赁业务的处理。(4)实质重于形式原则的广泛运用,增加了管理当局机会主义选择的可能。如对或有负债、资本性支出和收益性支出等等业务的判断。(5)经济业务的创新,出现会计准则的空白地带,使得管理当局有机可乘。如衍生金融工具、商誉等无形资产业务的处理。这一级别的

操纵,笔者认为有以下几个特点:(1)直接与会计准则的优劣相关。准则的漏洞越少,或者说准则越完善,就越能遏制这类操纵行为。我国监管机构针对关联方交易的操纵行为,先后修改了债务重组准则和配股条件,使利用关联方之间的债务重组来产生利润的难度加大,对此类行为产生了一定的防范作用。

100Test 下载频道开通,各类考试题目直接下载。详细请访问
www.100test.com