

论财务报告社会公证制度

王 永 海

一、财务报告社会公证制度产生的必然性

企业财务报告社会公证制度最早建立于商品经济比较发达的美国。其基本目的是：保护资产所有者的利益、协调各利害关系集团的利益。其基本内容是在股票市场上市的股份公司必须严格按照公认会计准则编制财务报表，并由独立审计人员按照公认审计准则审查和作出审计结论以后，才能据此筹集资金、计征税金或向其他利害关系集团公开发布，以防止企业片面追求自身的经济目标而冲击整个商品经济秩序或企业经营者片面追求自身经济利益而损害了资产所有者的利益。

南北战争之后，美国经济发生了巨大的变化，各种工业、商业、运输业和金融业企业迅速发展、壮大，股份公司形式逐渐成为美国企业的主要组织形式。至十九世纪末二十世纪初，美国已由一个农业国转变为工业国，美国的工业化是建立在股份经济的基础上，实现工业化的过程也是自由商品经济充分发展的时期。在这个时期，美国自由资本主义商品经济出现了前所未有的繁荣时期，古典经济思想逐渐支配了人们的观念，美国人普遍接受了商业是世界文明的创造者和可以通过让个人最大限度的自由来同时满足社会和企业家利益的思想，在自由竞争市场中，人们都采取了一种自动的机制——“看不见的手”来导致社会稀少资源的最有效配置，政府的作用是消极的，竞争则为公众提供了保护，到第一次世界大战结束，许多美国人把协约国的胜利归功于工商界人士的创造力和智慧。在这个时期内，几乎所有的社会成员都把工商业尊奉到神化的地步。与此同时，金融资本主义也兴起了。马克思认为：金融资本主义是资本主义自由商品经济发展的高级形式。从此，企业也不再着重从企业内部筹集资金了；企业合并也不再通过纵向合并来实现了。

商品经济的发展也给经济生活带来了一系列矛盾，这种经济矛盾表现在企业经营活动中，是资本主义社会所不可避免的。由于人们都把工商界人士看成是勤奋、智慧的化身，而很少把注意力集中到资产所有者的利益上，投资者的利益受到严重侵害，表现在侵蚀财产所有者的资本、追求企业的短期的行为、股票掺水、高估资产、企业财务状况恶化、经济效益连续下降等，工商界向投资或其他利害关系集团提供的财务报表中，欺诈现象也越来越多。企业营管理者虽然不象亚当·斯密所断言的那样“懒惰、狡诈、爱争辩”，但他们在追求自身经济利益的同时，确实存在着自身经济目标与社会经济目标不一致的现象。他们拼命追求安全和稳定的收入，不愿意承担更多的风险。尤其是在金融市场出现以后，这种目标不一致导致的舞弊案件越来越多。1898年，在一次律师质询会上，美国制糖公司董事长哈威梅尔被问道：

“你怎样亏本地连续经营的同时仍然要宣布股利呢？”哈威梅尔回答说：“你可以连续经营并赔钱，你可以及时宣布并支付股利。一个是经理人员的决策，而另一个是经营问题。”律师不解地问道：“你从哪里得到钱呢？”哈威梅尔说：“我可以借到它。”律师仍然迷惑不解，“美国制糖公司的这种做法可以支持多少年呢？”哈威梅尔承认：“这是大家都面临的问题。”同时解释说，“我们要是知道这种现象能持续多久，我们应该要么购买、要么抛售股票。”

1929年，美国经济出现了大萧条，这次大萧条是从纽约证券交易所崩溃开始的，动摇了美国商品经济体系。1930年，美国国会的一项调查表明，导致这场危机的直接原因是财务报告缺乏充分披露，从而欺骗了投资者、信贷者、政府部门等物质利害关系集团，而财务报告中没有恰当地总计资本和收益是财务报告不能令人满意的主要原因，这场危机改变了人们整个经济观念，政治家们不再去辩论美国将会在一个受管制或不受管制的商业体制下繁荣起来。罗斯福总统力求实施“新政”以刺激投资和恢复投资者的信心。

1933年和1934年颁布的《联邦证券法》标志着美国对企业财务报告的“全社会意识”开始了^①，这个立法承认了财务报告对于社会经济和控制企业的重要作用，并规定：“独立审计人员应申述所附财务报表是否公允地表达了企业的财务状况和经营成果；是否始终遵循企业所采用的会计制度，该项制度是否符合公认的会计原则”，“对于一个独立审计人员来说，其调查财务报表的合理基础是公认审计准则。”这些规定表明财务报告社会公证制度已经取得了法律的认可。为了建立和完善财务报告公证制度，该项法案委托联邦贸易委员会和后来的证券交易委员会组织制定公认会计准则和公认审计准则，作为公证财务报告的依据，以保证企业财务公开化。纽约证券交易所也决定所有参与股市活动的公司必须提交由独立审计人员公证的财务报表，并附有审计结论以证明财务报表是否与公认准则一致，是否真实地反映了企业的财务状况，防止企业的欺诈行为。为了保证企业财务公开化的原则，证券交易委员会并没有采用行政或立法的手段强制地制定审计准则和会计准则，而是试图与工商界、投资者等合作。并委托职业界——美国注册会计师协会(AICPA)采取公认的原则制定技术性准则。美国注册会计师协会设立了两个委员会分别制定公认会计准则和公认审计准则，并要全国统一执行，否则将受到职业界的惩罚。证券交易委员会作为官方机构只起到组织和监督的作用。至此，财务报告社会公证制度逐渐完善起来了。

财务报告社会公证制度对以后的美国经济确实起到了一定的促进作用。它象稳压器一样及时调整各利害关系集团的物质利益，调节社会稀有资源最有效地配置，并保护了投资者的利益；它稳定了美国的商品经济秩序，在一定程度上大大减少企业的舞弊行为。二次世界大战以后，美国经济虽历经险阻，但1929年的悲剧却再也没有重演，这在很大的程度上应该归功于财务报告社会公证制度。

综上所述，自由商品经济的发展引起了财产所有权和经营权的分离，在企业周围形成了一个受企业财务状况影响的物质利害关系集团群体。各物质利害关系集团的物质利益均衡结果形成了财务报告社会公证制度。为了稳定商品经济秩序，美国政府要求企业财务公开化。财务报告社会公证制度又反过来维护投资者的利益、杜绝企业的弊端，促进社会稀有资源最佳配置，使社会经济达到公平和效率。因此，财务报告社会公证制度是商品经济发展到一定阶段的必然产物，在商品经济社会中，只要企业的行为会影响到社会上各利害关系集团的物质利益，就必须让社会公证企业财务报告的可信性，以保护各利害关系集团的合法权益。只有这样，才能保证社会经济达到公平与效率。

二、财务报告社会公证制度产生的理论基础

财产所有权和经营权是财产的两重基本属性。财产所有权是生产所有制在法律上的表现形式；经营权是财产所有权的延伸，包括管理、使用、处置、收益分配等几项基本权限。财产所有权和经营权的分离是商品经济形式下一个共有的基本特征。在资本主义社会中。财产所有权和经营权的分离构成了资本主义商品经济运行的基础。马克思主义认为，在向共产主义经济过渡阶段，可能会出现局部利益和整体利益之间的矛盾，因而，也可能出现财产所有权和经营权相分离的现象——合作社生产方式。我国《工业企业法》的颁布标志着建立在生产资料公有制基础上的财产所有权与经营权在我国经济生活中确实已经分离。企业财产所有权掌握在财产所有者——政府（人民利益的代表）的手中，财产经营权由财产所有者认可的自然人行使。

企业拥有财产所有者授与的一定经营权，在政府法律、法规的规定范围内自主经营、自负盈亏、自我发展、独立核算。为此，企业一方面享有法律规定的权益；另一方面要向财产所有者（主要指政府）承担一定的经济责任。企业应尽的经济责任概括起来包括两个方面：

1. 根据国家计划和市场需要、发展商品生产、提高经济效益、创造财富、增加积累、满足社会日益增长的物质和文化需要；
2. 向政府有关机关和财政、税务、银行等部门以及其他企业、个人、团体等利害关系集团提供及时、可靠的财务报告，以便使政府或企业的其他利害关系集团能够及时地了解企业的经营活动和财务状况，明确企业所负的经济责任的范围和程度，判定企业行为的合法性和有效性。

企业的行为会影响到企业外部利害关系集团的利益，会影响到整个商品经济秩序，这是商品经济条件下的一般规律。经济学界已经认识到企业作为相对独立的经济实体，在其周围确实存在着一个物质利害关系集团群体，如政府（财产所有者）、财政、税务、银行、顾客、供货单位、债权人、债务人、企业职工、中央与地方、局部与全局等等。现在的问题不在于我们是否承认这些利害关系集团的存在，而在于如何寻找一个有效的机制，使企业与这些利害关系集团之间能够合作，从而达到权、责、利均衡，以减少由于他们之间的利益冲突而导致的资源浪费。

长期以来，我们一直在寻求这种有效的机制。但在思路上具有下列两个特点：1. 致力于政府与企业之间的物质利益协调，2. 用法律或行政手段致力于企业行为的规范化，如价格改革、工资改革，针对我国企业的长期状况，中央政府对企业的这两个方面的改革诚属必要，但在经济体制改革的指导思想上，单纯从这两个方面着手却带有很大的风险。国家与企业之间的关系这一概念本身不全面，它完全忽视了企业周围的物质利害关系集团群体的存在。国家是一个抽象的概念，一般而言，政府代表着国家，但政府内部却存在着中央与地方、地区与地区、条条与块块、局部与全局之间的物质利益冲突。毋庸讳言，由于指导思想上的失误，局部利益与政府的整体利益之间的矛盾已经上升为经济改革与建设主要矛盾。我国在经济改革与建设出现的通货膨胀、潜在失业率上升等问题，在很大程度上是由于上述矛盾冲突所引起的。由于上述矛盾没有很好地解决，使中央政府的经济压力越来越大，改革的回旋余地越来越小，从而无法做到真正地理顺商品经济关系；企业也无法真正成为商品生产者，企业之间也无法实行合资、合作等横向经济联系。中央政府对市场的调节、市场对企业的引导也缺乏弹性，从而形成“一统就死，一放就乱”局面，国家调节市场、市场引导企业的调控模式在实践中无法运转。

另一方面，各地方、各部门对企业的约束仍然过多，且很不规范，不严谨。由于各地方、各部门对企业的控制仍然习惯于采用行政手段，该管的没有管好，不该管的却强加干预，这在一定程度上给企业提供了制造弊端的机会，如片面追求短期行为，侵蚀国家资产、隐瞒真实的财务状况、扩大非生产性投资、集团消费猛涨、基建规模失控、损失浪费严重等。同时，中央政府下放给企业的经济自主权很多被中间截留，企业在实质上仍然只是一个生产单位，从而使企业应尽的经济责任的范围和程度模糊，这就使一些很好的改革方案在实践中变形。

治理经济环境、整顿经济秩序是针对上述弊端采取的求实政策，治理、整顿将是我国经济工作的长期任务。只有针对商品经济发展过程中出现的问题，分析其产生的原因，并借鉴西方国家的经验，建立一系列科学的制度，才能达到治理、整顿的目的。综上所述，我国经济领域中出现的各种弊端，是由整个社会营运资本失控所引起的。这种失控一方面引起了表面上的经济“过热”，使市场的承受压力很大，导致了物价上涨；另一方面使生产性投资萎缩，生产投资项目效益下降，生产经营效益水平很低，从而使有效供给不足，进一步激化了物价上涨，引起通货膨胀现象。我们认为：发达商品经济国家对社会营运资本的管理办法值得借鉴。我国必须按照公开性原则和国家调节市场、市场引导企业的管理模式，使企业财务公开化，建立财务报告社会公证制度。

由于财务报告社会公证制度具有定期、规范和科学化的特点，以及能够结合经济领域中出现的普遍问题，随时调整公证内容体系等特点，我们认为：企业财务报告社会公证制度在我国实践中至少会起到如下几个方面的作用：

1. 杜绝企业片面追求短期行为、侵蚀国有资产等舞弊行为；
2. 促进社会营运资本合理流动。促使企业进一步压缩非生产性投资，提高生产性投资比例和生产性投资项目的效益；
3. 保护财产所有者，使财产所有者有一种安全感、便于增加社会营运资本总量，充分地利用社会闲散资金，减少市场上的压力；
4. 可以协调中央与地方、企业与企业、部门与部门以及局部与全局的物质利益关系。缓和上述利害关系集团的物质利益冲突；
5. 能够经常地检查政府的法律、法规在实践中的执行情况，在一定程度上遏制有令不行、有禁不止的现象；
6. 可以为以后的经济改革创造一定的条件。如在经济领域中推行股份制，必须要以企业财务报告社会公证制度为前提。

总之，企业财务报告社会公证制度是政府整顿的一种积极的控制方式，它不同于通过行政手段和法律手段压缩、控制经济活动。它能够使企业财务收支和财务状况受到社会的公开监督，从而既可避免企业的舞弊行为、保护财产所有者的利益；又可避免行政手段和法律手段所带的经济萎缩现象。

三、财务报告社会公证制度的基本原则

企业财务报告社会公证制度是指凡接受政府投资或拥有国有资产的企业必须定期(一年)地向政府和社会提供由国家审计机关或注册会计师事务所(或审计事务所)作出公证结论的财务报告；凡向其他单位、个人吸收资金的企业必须定期(一年)向财产所有者和社会提供由独立公正的审计人员或注册会计师作出公证结论的财务报告。作出公证结论的主要目的是检查

财务报告是否真实、是否符合会计基本原则和有关法律、法规。因此,企业财务报告社会公证制度的主要目的在于提高企业财务报告可信性而不是揭露企业的经营秘密。企业财务报告社会公证制度应遵循下列基本原则:

1. 公开性原则。提供财务报告必须遵守公开性的原则,向社会发表,由财产所有者或现实的、潜在的利害关系集团使用,财务报告不再按行业,按部门层层上报,上级汇总。为了体现公开性原则,财务报告社会公证制度的公证结论、公证依据必须全国统一、公认,财务报告公证人必须具有独立性。因为尽管各地区、各部门有不同特点,但在营运资本的合法性及一般规律上是相同的,所以,这种统一、公证是可行的。

2. 资产保护的原则。财务报告社会公证制度是建立在保护资产所有者的利益、杜绝企业各种弊端的基本立场上,因此,它必须首先保证财产所有者原来投入的资本总额不受侵蚀,其次保护财产所有者的合法分配权益。第三,保证财产所有者的资产合法、有效地使用。公证活动必须针对上述三个问题作出结论,并对政府在企业中的资产总额的变动状况作详细审查。

3. 依法公证原则。这一原则的具体内容是:第一,企业财务报告社会公证制度必须受到法律保护,任何企业向外部提供的财务报告必须依法由审计机关或注册会计师作出公证结论,以明确财产所有者的资产(主要是指国有资产)是否受到侵蚀,否则,企业将承担一定的经济和法律后果;第二,审计机关或注册会计师必须依照国家法律、法规和会计的基本原则公证企业财务报告;审计人员和注册会计师对其作出的公证结论应负法律责任;第三,企业财务报告社会公证制度应由政府行政机关依法组织、监督实施,不得以行政手段或法规的形式对公证的准则和职业道德规范强行限制,否则,就无法体现其公开性原则,也无法使该制度在商品经济社会中起到应有的作用,不利于协调各利害关系集团之间的物质利益。

上述三项基本原则互相依存、互相依赖、缺一不可。正是由于有了这三项原则,才使企业财务报告社会公证制度在社会主义商品经济条件下有必要存在;才使企业财务报告社会公证制度区别于其他政府监督形式。这种区别表现在以下几个方面:

一、组织制度。企业财务报告社会公证制度应由专门的机构组织实施(按惯例应由注册会计师协会组织实施),该机构是社会各利害关系集团利益协调的结果,它不属于政府行政机构,应由政府行政人员(包括各地区政府行政人员)、企业界、学术界和会计审计职业界的人员共同组成。它属于职业机构,按受政府的委托和监督。为了杜绝该机构向行政机构转化,防止各地区、各部门片面追求自身的经济利益,该机构不得按行政区域或行政部门设下属职能机构。该机构的基本职能是制订公认的会计准则和公认审计准则,推行财务报告全社会公证制度、制订会计审计职业道德规范、维护公证结论的质量,并对违反公认准则和职业道德规范的审计人员和注册会计师予以制裁。

二、公认会计、审计准则。公认会计(审计)准则不同于财经法规和审计法规,它具有两个最大的特点:公认性和统一性。国家行政机关不得以法律、法规代替公认准则。这就要求公认会计(审计)准则在制定过程中必须通过严格的法定程序,由社会各利害关系集团公认;也要求这些准则在内容上是会计审计职业中最基本的规律、惯例,以便全国统一执行;还要求这些准则在全国范围内具有统一的权威,任何违反公认准则的行为,都应受到制裁。公认准则的公认性和统一性是企业财务报告社会公证制度的脊骨,任何时候都不能丧失。

三、职业道德规范。职业道德规范是审计人员和注册会计师在公证活动中在处理有关人与人与人之间关系时的行为规范。它明确规定了审计人员和注册会计师的职业责任、法律责任和

(下转第9页)

行。同时，还要拿起批评和自我批评的武器，在原则问题上进行正确的思想斗争，实行在党的纪律面前人人平等的原则，以增强党性，纯洁党的组织。

总之，只要我们党的建设搞好了，“只要我们党的作风完全正派了，全国人民就会跟我们学。党外有这种不良风气的人，只要他们是善良的，就会跟我们学，改正他们的错误，这样就会影响全民族。只要我们共产党的队伍是整齐的，步调是一致的，兵是精兵，武器是好武器，那末，任何强大的敌人都是能被我们打倒的。”^⑭在民主革命时期是这样，在社会主义革命和建设时期也是这样。

注释：

① 《邓小平文选》第172页。

②⑦ 《马克思恩格斯全集》第19卷第9页、第13卷第528页。

③⑧ 《中国共产党章程》人民出版社1982年版第1、3页。

④⑤⑥ 参见《光明日报》1988年10月13日、11月21日、1989年1月6日。

⑨⑫ 《列宁全集》第31卷第225页、第18卷第397页。

⑩ 参见1980年11月19日《人民日报》：《美国大选和新总统当选以后》。

⑪ 《马克思恩格斯选集》第2卷第335页。

⑬ 参见邓小平：《建设有中国特色的社会主义》（增订本）1987年版，第144～145页。

⑭ 《毛泽东选集》合订本，第770页。

~~~~~  
(上接55页)

经济关系(主要指公证报酬)。用职业道德规范约束社会公证制度的质量是企业财务报告公证制度的又一特色。职业道德规范约束了审计人员或注册会计师自身的素质，以及与有关集团或个人之间的关系。具有下列几个方面的内容：

1. 与企业法人及其代表人之间的关系；
2. 与企业主管部门之间的关系；
3. 与各地区、各部门政府机构之间的关系；
4. 与审计机关或注册会计师事务所之间的关系；
5. 审计人员或注册会计师之间的关系；
6. 审计人员与注册会计师之间的关系；
7. 与中央政府及其行政人员之间的关系；
8. 审计人员或注册会计师自身的素质、资历和学识的要求；
9. 对违反公认准则和职业道德规范的有关审计人员或注册会计师的制裁。

\* ① 《The coporations' stockholder—Accountants' Forgotten men》 Green Hi