

# 德国公司利益相关者 会计监督体制及其启示

□ 任凯 王竹泉 罗世耀

利益相关者会计监督体制与公司治理结构密切相关。目前,公司治理模式主要有两大派别:一是美、英等国为代表的股东利益导向模式;另一种是德、日等国为代表的利益相关者共同利益导向模式。在不同的公司治理模式下,利益相关者会计监督体制也各有特色。本文对德国公司利益相关者会计监督体制的特点及其影响因素进行了相应的分析,并概括了其对建立和完善我国企业利益相关者会计监督体制的启示和借鉴作用。

## 一、德国公司的公司治理环境与公司治理结构

### 1、德国公司的公司治理环境

第二次世界大战以后,德国实行社会主义市场经济制度,其最高指导思想是“竞争秩序”观念,即由国家的秩序政策的力量维护自由的市场经济。会计作为管理企业经济活动的一种有效手段,充分体现了这种秩序观念。如在会计工作规范上,德国没有单行的会计准则,而是试图通过法律规定企业所有经济业务的会计处理,其会计规范是由政府通过分散于《公司法》、《税法》、《商法》中的规定来体现,即“会计规范法典化”。

在德国,独资公司占企业总数的87.3%。中小企业大都是无限责任公司,有限责任公司只占公司总数的5%左右。大型私有企业、大型国有企业以及少数大型“公私合有”公司,都基本上实行股份有限公司的现代企业制度。但大股份公司在企业总数中的比重并不大,只占公司总数的2%左右。

德国股份公司的所有权结构也具有与美、英等国完全不同的特点。企业和家族在股份公司所有权中占主导地位,大约85%的大型股份公司至少有一位持股量在25%以上的股东。由于股权分布较为集中,股票的投机成分较少,大部分股东可以通过向监事会委派自己的代表以直接获取会计信息。因此,资本市场对会计信息披露的要求不是很高,股票交易所对公司的财务报表和审计也没有额外的要求,影响很小,其他主要利益相关者也都可以直接从企业中获取会计信息。这种高度集中的所有权结构决定了德国公司的公司治理和利益相关者会计监督必然采取以内部监督控制

为主的模式。

另一个值得注意的问题是银行在德国公司治理中的作用。德国的银行可以持有工商企业的股票,虽然银行持股的比例仅为10%左右,并不是很高,但由于德国的银行可以充当小股东的股票托管人,并被赋予可撤消的代理投票权,所以银行凭借这种代理投票权可获得比实际持股比例多得多的投票权,从而能够在股东大会上通过投票有效地选举自己的代表进入公司监事会。另外,银行对企业的贷款性质也使得银行成为德国公司一个非常重要的利益相关者。

### 2、德国公司的公司治理结构

德国公司治理结构的典型特征是其“共同决定”的治理模式。共同决定(Co-determination)就是由雇员选举自己的代表,与股东代表一起共同组成公司决策机关,实行联合决策式的“两会制”。在这种模式下,公司治理结构主要由管理委员会(相当于美、英的高级管理部门或执行委员会)和监事会(相当于美、英的董事会)组成。管理委员会的委员被称为执行董事,负责公司的具体运营。监事会成员不能充当管理委员会的成员,不得参与公司的实际管理。

德国《股份公司法》规定,监事会是公司股东、职工利益的代表,是公司的监督机构,具有任免执行管理委员会成员和主席的权力;监督执行管理委员会成员是否按公司章程行使经营权;对资本增减、筹资与投资等重要财务事项进行决策;审核账簿、核对资产,并在必要时召开股东大会。由于公司监事会拥有聘用和罢免管理委员会成员,因此,监事会在公司治理中发挥着特别重要的作用。

## 二、德国公司的利益相关者会计监督体制

由于德国公司的公司治理环境和公司治理结构均与美、英等国有所不同,因此德国公司的利益相关者会计监督体制与美、英等国也有很大区别。

### 1、监事会审计

在德国公司中,由于管理委员会全部都是执行董事,而监事会成员不得在管理委员会兼职,监事会的成员都是非执行董事,再加上监事会有任免管理委员会委员的权力,使得监事会的监督在整个监督体系中发挥着重要的作用,无

须像美、英等国那样设立独立董事及审计委员会。

德国《股份公司法》规定:监事会可以检查公司账簿、文件和财产物品;也可以为此目的而委托某个监事会成员,或者为了某些特定任务而委托个别专家。在检查公司账簿时,有权委托财务专家和会计师,这些权利是保证监事审计职能得以发挥的重要前提。监事会的信息主要来自执行董事会,因而重点对信息披露的真实性、完整性和合法性审查。由于德国公司的监事会实质上是由股东、职工和银行三方面共同控制的,因此,监事会对管理委员会的监督就能够较好地体现股东、职工、经营者、债权人等利益相关者之间的相互制衡关系。

## 2、税务审计

税法对德国财务报告和审计的影响非常大,企业编制财务报告所采用的原则应与税法要求相一致,所有纳税扣减项目都要在财务报表中反映。为保证公司的财务报告遵循税法及其细则的规定,德国还开展税务审计,成了保证德国公司财务报告真实性、客观性的又一道屏障。

## 3、独立审计

虽然德国的独立审计总体上讲还不很发达,但对于股份公司来说,独立审计也发挥着重要的作用。以1931年为标界,在此之前,审计业务主要是由非专家的监事负责进行,而在此之后,审计业务则委托给了专业审计人员实施,但监事会具有选择和更换审计人的权力。1965年的股份公司法规定,对全部公开公司和达到一定规模的公司都要进行审计。1969年的公司法又将审计对象扩展到公开公司以外的公司,在该年制定的《关于一定企业和康采恩计算的法律》中,规定无论企业的法律形态如何,一定规模以上的企业必须披露年度决算书并接受决算审计师的强制审计。

## 4、内部审计

在德国公司,企业内部审计出现较早。德国最大企业之一的克虏伯公司。从1875年开始就已经开展内部审计工作。德国公司的内部审计机构的隶属主要有三种情况:(1)隶属于管理委员会,这种方式在少数特大型企业中采用;(2)隶属于总经理,大多数德国企业都采取这种方式;(3)隶属于财务副总经理,目前有一部分企业采用这种方式,但将会越来越少。显然,与美国公司内部审计更多的是隶属于财务副总经理或主计长的状况相比,德国公司内部审计在公司中的地位和层次相对更高,这与德国公司更重视内部监督有直接的关系。

## 三、结论和启示

通过上述分析,笔者认为可以得出以下几点结论和启示:

1、德国公司利益相关者会计监督体制不仅注重股东利益的保护,而且特别注重对债权人和职工利益的保护,其监

事会成员中既有股东代表,又有职工代表和银行代表,这与德国在公司治理中倡导“利益相关者共同利益最大化”的理念有很大关系

在我国,虽然《公司法》对监事会的设置做了原则规定,并要求监事会由股东代表和适当比例的公司职工代表组成。但由于没有明确规定职工代表比例的下限,因此,上市公司监事会中由职工出任的监事并不多,仅占全部监事的20%左右,并且当出现意见分歧时,上市公司监事会的议事方式和表决程序通常是采用一人一票的投票制度,职工代表的意见很难左右监事会的决议。至于债权人及其他利益相关者的监督在监事会监督中就更难体现。因此,监事会的监督实质上代表的仅仅是大股东的利益。我国企业公司治理环境的状况与德国公司较为接近,德国公司所倡导的“利益相关者共同利益最大化”的理念及其利益相关者会计监督体制的基本构造很值得我们借鉴。

2、德国公司监事会的独立性和权威性使其监事会的监督在整个会计监督体系中发挥着核心作用

监督主体与决策主体分离从而使监督主体保持实质上的独立是构建有效的利益相关者会计监督体制应遵循的一项基本原则。我国企业监事会的监督与德国公司的监事会监督形成了鲜明的对照,实际运作情况很不理想,大多数企业的监事会没有发挥应有的监督作用。问题主要有两方面:一是监事的遴选机制使得监事会无法保持其独立性;二是监事的专业素养不足,缺乏权威性,无法完成监督董事及公司高级管理人员的重任。因此,切实保障监事会的独立性、提高监事的素质是完善我国利益相关者会计监督体制的一个重要问题。

3、各种监督关系清晰、分工明确是构建有效的利益相关者会计监督体制的关键

虽然德国公司同时存在着监事会审计、内部审计、独立审计、税务审计等利益相关者会计监督形式,但它们之间的职责关系却界定得十分清楚,从而使整个监督体系有条不紊、协调有序。特别值得注意的是,独立审计并非作为一种可以取代监事会监督的独立监督形式,而只是把它作为加强利益相关者会计监督的手段来使用,而且选择或聘请独立审计人的权力在监事会,这使得监事会的监督更为有效。我国《会计法》构建了“三位一体”的会计监督体系,将社会审计监督与单位内部会计监督和政府部门监督相提并论,对此,笔者认为值得商榷。应当正确认识独立审计在整个会计监督体系中的地位和作用,完善、有效的会计监督体系需要依靠加强单位内部会计监督和政府部门的监督来形成,独立审计则应作为单位内部会计监督和政府部门监督的一种借用手段来使用,而不应当把它作为第三种监督力量来看待。(作者单位:中国建设银行聊城分行、宁波分行等)

责任编辑 李建辉