

关于会计委派制的 经济学思考

□ 王 满 刘媛媛

会计委派制作为加强会计监督和管理,预防和治理腐败的重要措施,已经在实践中取得了良好的效果。笔者认为有必要从经济学角度来透视这一在我国特定政治经济背景下,国家或政府作为所有者或社会经济管理者所进行的会计监管制度选择。

一、从会计的渊源谈起——产权关系与会计委派制

会计与产权有着密切的联系。在两权分离的条件下,经济主体的所有者向经营者让渡财产使用权而产生了受托责任,会计是与对受托责任的计量和报告相伴而生的。受托责任学说是会计理论产生和发展的重要理论基石。可以说,产权是联结会计与受托责任之间的桥梁和纽带。正是由于企业财产所有权与经营权的分离,现代企业必然产生严守制衡机制、以委托代理关系为主、体现特定经济利益关系的产权关系,即“公司治理结构”(Corporate Governance)或法人治理结构:股东会授权董事会经营管理公司,董事会委托总经理代理公司的日常事务,总经理委托财务经理、会计人员为反映其经营业绩、解脱其受托责任而进行会计活动。这一结构所体现的所有者和经营者的关系,共同构成完整意义上的“产权结构”。会计所要明确和解释的就是能体现产权结构的委托代理关系所表现的受托责任。

因此,从产权的角度来挖掘会计委派制产生的原因,可以概括为两个方面:一方面,财产所有者为了维护自身的利益,需要借助于构造有效的法人治理结构(或者说“建立企业契约关系”)来监督委托权,并充分发挥会计监督权利以满足自己获取经营者是否按照“契约”的规定履行受托经济责任情况的需要;另一方面,国家或政府作为社会经济管理者,有责任有义务加强对预算内、预算外资金的管理,减少社会矛盾冲突,消除腐败现象,从而有利于社会政治经济的稳定和发展。

二、我国会计环境透析:过渡经济、会计市场失灵与政府监管

1、过渡经济是孕育会计委派制的直接土壤

我国正处在由计划经济体制向市场经济体制转轨的过渡时期,转变政府职能和转换经营机制是这一时代的主旋律。制度经济学认为,制度变迁的方向总是为改善资源配置而设置,制度变迁不仅会强制性地改变产权界定或利益格局,有时甚至会导致少数服从多数的公共选择规则,从而在本质上具有利益冲突的内涵。因此,新旧制度在资源配置方面孰优孰劣已经被确认的前提下,需要对制度变迁的成本——收益关系进行权衡分析,以便寻求最优改革路径或方案。

制度变迁完成的是从一种制度安排变换到另一种制度安排的过渡,过程感和犹豫感是其最显著的特性。我们将会计委派制的研究建立在过渡经济或制度变迁这一大环境下,主要是基于以下几点:第一,从会计理论研究的起点看,会计是以环境为起点的。推行会计委派制触及到政府对会计的管制制度(包括会计人员管理体制),因而会计委派制是以制度变迁为背景的。第二,中国经济体制改革的切入点是企业经营机制的变革,其核心是通过国有资产的产权界定和股份制改造,建立现代企业制度,而会计是产权各方藉以有效沟通的商业语言。第三,分析我国从80年代开始的会计改革可以发现,会计改革同其他制度变迁一样,涉及到众多会计当事人的利益分配,是由政府与社会组织之间的“反复博弈”,通过公共选择的过程来形成并达到“纳什均衡”的一种社会经济关系契约。虽然我国推行的会计改革不是完全意义上的公共选择的结果,但从我国会计改革的路径来看,由于我国改革方案的贯彻实施总是要存在一段犹豫时间,从制度安排的推出到制度安排的实施是一种渐进式的协调过程,会计的制度变迁无疑呈现了过渡经济或制度变迁这一大背景下的共同特征:过程性。

2、会计市场失灵是产生会计委派制的环境动因

在完全竞争的市场经济环境下,理性人遵循着互利或不损人利己原则,互相提供相关、可靠的对称信息。但如果市场秩序不好,就会出现为了个人的目的,不惜损害他人利

益的现象,利用虚假的会计信息欺骗相关利益者,最终导致会计市场失灵。在现代企业制度下,财产所有者将财产委托给管理层经营,为保护其财产,需要了解能反映产权及其变动的信息。会计数据是信息的主要载体之一,由管理层提供的财务报告,需要由注册会计师做出鉴证,才能满足利益相关者的需要。虽然注册会计师的超然独立性在一定程度上有助于减少会计市场失灵,但是会计信息的使用者仍面临着注册会计师的职业道德风险,及其在同行业业务竞争中为了争得客户而与客户共谋的所谓理性选择。可以说,会计市场失灵是产生会计委派制的环境动因。

3、会计委派制是具有中国特色的政府监管

如前所述,我们承认市场具有配置资源优势的同时,又发现市场失灵是不可避免的,市场的“常态”是信息不完善和市场不完全,这时就需要政府扮演一定的角色。从某种意义上讲,政府与市场是互补的而非替代的。政府在市场经济中的角色,不仅包括宏观经济调控,还包括微观方面对市场的规制。规制是指政府利用法规对市场进行制约,它一般分为间接规制和直接规制。前者是通过司法程序实施,后者是通过行政部门实施。政府在会计市场的规范方面也分为两种方式:直接管制和间接管制。所谓直接管制,就是政府干预企业会计行为。间接管制则是政府借助于一些必要的手段,间接地介入企业会计行为。由于会计信息和普通商品不同,它具有共用品的特征,会计信息的提供者无法向个别的使用者收费,使得企业不能从会计信息的提供中补偿所消耗的信息生产成本。所以,转轨经济时期会计信息不可能完全依靠市场的机制决定出最优化的供给和需求,这时候政府的介入就成为一种现实选择。

在现阶段,我国政府仍扮演着双重角色,既是国有企业的所有者,又是维持资源配置秩序的制度制定者。政府对会计进行规制具有其客观必要性:一方面,政府作为产权主体必须对国有资产进行有效监督;另一方面,在我国处于经济体制变迁时期,政府必须保留基本的管理权利。

三、对推行会计委派制有关问题的探讨

会计委派制犹如一把“双刃剑”,在市场经济无法自我调节会计信息的供需矛盾中,发挥政府监管的职能。它通过对会计人员的统一管理,建立起以会计监督为核心、政府与市场相互作用的监督约束机制。但从实践来看,会计委派制并不完善,与其他相关制度之间还存在着不协调、不配套等摩擦,对应由谁来委派、委派的形式、委派的范围、委派人员的责任及如何对委派人员进行管理等问题的探讨和争论仍在继续。建立会计委派制是一项复杂的系统工程,我们不应急于建立一套一蹴而就的模式,而应在实践中探索如何建立与该项制度的适配机制,使会计委派制度成为具有中国特色的政府监管制度。笔者认为,建立会计委派制的适配机

制,应从以下几方面入手:

(1)建立与其他法律法规的协调机制

会计委派制的推行具有政府经济职能和行政权力兼容的特征。政府在对市场行使经济调控职能的同时,必然会融入行政监管的手段,从而产生政府经济行为的非市场依托性、政府法规模糊性以及相互之间缺乏稳定性、配套性和层次性等复杂的现象,因而导致一定程度的市场运行秩序紊乱,影响社会资金资源的合理有效配置。会计委派制与其他法律法规之间也存在一定的非协调现象,比如,《企业法》、《公司法》都明确规定了企业对会计人员的任免权,《会计法》第36条也有此类规定,其中只是强调了国有大、中型企业和国有控股公司的总会计师的任免权在国务院。另外,相关法律对委派会计人员和单位负责人的职责权限的规定也不甚明朗。因此,亟待制定与之配套的制度,把委派会计人员对委派单位和受派单位应尽的职责、权限、义务以及与受派单位的关系用法律法规的形式规定下来,并要注意相关规定的一致性和配套性。另外,应考虑制度的成本和收益问题,尽量充分利用市场机制以减少人为强行规定的制度成本。

(2)建立健全公司内部治理结构

据有关研究表明,在公司治理结构完善、市场能敏感地对公司的会计信息做出反应的情况下,企业代理人会自愿接受监督,披露信息。因此,根治公司制企业会计信息失真的有效途径是从产权的角度考虑规范化的公司治理结构。通过公司治理结构的经济性、契约性和权力制衡机制,以保证会计信息的真实可靠,降低政府花大力气进行监管的非市场化成本。目前主要应解决以下几个问题:一是构架中国式的公司制企业内部监督约束机制和领导体制;二是解决现存公司治理结构中董事会空壳问题;三是建立完善对经理人员的外部约束机制。

(3)建立和完善对委派会计人员的管理机制

从目前推行会计委派制的情况来看,会计人员由原来的单位负责人完全领导转变为由所有者或政府领导,这样有利于保护财产所有者利益或者社会公众利益,但为了保证有效执行服务和监督的职能,同时应建立相应的委派会计人员管理制度,因为会计人员作为经济人为了谋求自身利益的最大化,难免产生道德危机和逆向选择行为。要解决这个问题需要建立一系列机制:一是建立对会计人员的考核制度,并使报酬与会计人员正确履行其职能的风险对称;二是建立一套切实可行的规定会计人员的职责和权利的管理制度,以保证正确完成受托责任;三是建立会计人才市场,形成会计人员的自我约束机制和会计人才的良性流动机制。

(作者单位:东北财经大学会计学院)

责任编辑 周文荣