

关于会计委派制的一些思考

一、会计委派制——政府推动、时代要求

毋庸置疑,会计委派制是我国政府极力推动的结果,其目的在于规范会计行为、强化会计监督、根治会计信息失真。

随着社会主义市场经济的不断发展,国有企业资产所有权与经营权日渐分离,经理人员拥有越来越大的经营自主权,并且完全控制了企业的财务会计系统。在“内部人”控制下,有的企业随意篡改财务会计报告,粉饰企业财务状况、经营成果和资金变动的情况,导致了国有资产大量流失,削弱了国家财经法规的严肃性,误导了国家的宏观调控和微观决策,带来了市场经济秩序的混乱。会计职能弱化,会计监督乏力,会计秩序混乱已经成为滋生腐败的重要源头。

另一方面,我国的经济体制改革尚未触及诸如产权制度等深层次的根本性问题,社会调控和监督体系还不完善,特别是注册会计师尚未发挥真正意义上的经济警察的作用,法律制度建设相对滞后,约束与惩戒力度不够,在一定程度上影响了会计工作的有序性和会计信息的真实性。会计信息失真已经成为我国经济生活中不容忽视的社会问题之一。提高会计信息的可靠性和真实性,已迫在眉睫。为此,政府决定从改革会计人员管理体制入手,试行会计委派制,这是相当必要的。可以这样讲:会计委派制的根本目的就是要保证会计信息的真实性;会计信息失真现象为会计委派制的提出与推行提供了直接的驱动力。

二、会计委派制——悖论研究、理性探讨

会计委派制的根本目的是为了保证会计信息的真实性,提高会计信息的可靠度,根治日趋严重的社会腐败。但是,理性地看,会计信息失真的原因是多方面的、多层次的,既有企业内部管理的问题,也有企业外部控制的问题;既有观念变化的因素,也有体制变革的原因。如公司治理结构不完善,会计群体行为失控,会计定位存有偏差,会计法规体系不健全等都会导致信息失真,而绝对不是一个单纯的会计人员管理体制改革的问題,抓其一而漏其三,往往会掩盖事实,推卸责任,贻误深化改革的有利时机。因此,笔者认为:会计委派制理论上的合理性和实践中的可行性是应该探讨也是必须探讨的。

众所周知,我国经济体制改革的目标模式是建立社会主义市场经济体制,其核心问题是建立和完善现代企业制度,而我国政府所认同的企业组织形式是公司制。这一基本思路,应该坚定不移地坚持下去。当然,现代企业制度的表现形式并不仅仅是公司制这样一种方式,并不排斥其多样性的问题。但是,现代企业制度表现形式的多样性不应该影响我们按照既定的改革目标走下去。那么,什么是现代企业制度呢?通俗一点讲就是“产权清晰、政企分开、权责分明、管理科学”。这主要是针对过去计划经济体制下企业组织的特点来说的,很有针对性,但不严密、不科学。但即使是这一要求,现在也没有得到根本落实。我们遇到的问题是什么呢?我认为是产权问题。当然,政企早就应该分开,权责早就应该明确,这已无须多谈。有人讲,“管理科学”是现代企业制度的核心和关键,笔者不愿苟同,但也不敢否定。管理科学很重要,管理不科学,不讲究科学的思路和方法,不进行可行性分析和研究,不进行科学的决策和控制,不计成本,不讲效益,开源不足,节流不力,什么类型、什么成分的企业也搞不好。但是,科学管理

□ 王爱国 董凌虹 朱启立

的动力来自于哪里?来自于产权的明确,来自于机制的健全。现代企业制度的核心问题是产权问题,只有产权明确了管理科学的问题才能从根本上解决。因此,我们一定要淡化国有企业国有产权的成分,实行真正意义上的投资主体多元化。

公司制是一种集体出资、共同治理、对公司债务承担有限责任的法人企业制度。其核心问题是法人特征,即投资者将其财产的所有权有条件地让渡给企业,从而形成企业财产权——公司的资产归企业所有,而不是投资者或债权人,公司的债务由企业承担,而不是投资者或股东;只不过公司应当对资产的出让者承担资本保全、增值或到期还本付息的责任和义务,即会计上所讲的权益。怎样才能使得投资者或债权人的权益得到有效的保障?从宏观上讲,要立法,通过强有力的法律、法规和制度来保障其合法权益;从微观上讲,要强调共同治理,即由投资者、经营者、劳动者共同管理形成一个相互制约的体系,这就是我们经常讲的法人治理结构,抑或公司治理结构。

现在有一种误解,认为一提现代企业制度似乎就是要把所有的企业都改造成公司制企业,实际上多种企业组织形式并存是世界上极为普遍的现象。不同的组织形式对各方利益的保障程度和侧重点是有所不同的,比如业主制或合伙制企业,由于规模较小、生产经营结构单一、持续经营能力较弱,出于对债权人利益的考虑而规定为无限责任,同时并不以企业名义交纳所得税;相反,公司制企业,由于规模较大、生产经营结构复杂、持续经营能力强、具有“永续的生命力”,出于对投资者利益的考虑而规定为有限责任,同时要以企业的名义交纳所得税。只不过,有限责任公司和股份有限公司相对于过去来讲是更先进、更主流、更具代表性的一种企业制度,正因为如此,我们往往选择公司制企业的经济业务流程来分析和研究会计问题,会计委派制的研究也不例外。

公司治理是现代企业制度下的产物,实质上是一种契约或制度的安排,即是一种联结并规范股东、董事会、经营者或管理者和职工权利、利益关系的制度安排。其核心是对经营者责权利的制衡与安排。如何计量与披露经营者受托责任的完成与履行情况,会计的作用便凸现出来。它通过对公司财务状况、经营成果和现金流量的揭示来对经营者的工作业绩进行评价;同时通过会计的控制与监督职能维护公司资产的安全、提高资产的使用效率。通俗地讲,经营者所承担的责任能否完成以及完成情况怎样,应该通过会计来报告与揭示。那么,会计应以怎样的立场、观念来报告和揭示这种责任呢?会计界有多种看法与理解:有会计是服务于股东的委托人会计观;有会计是介于委托人与代理人之间的中间人会计观;有会计是为代理人服务并解除受托责任的代理人会计观;有会计既为委托人服务,又为代理人服

务的双重身份观;有会计应当从国家利益出发,服务于宏观经济管理的国家利益观。笔者赞成第三种观点,认为会计应当回归企业,应该成为经营者的代理人。因为会计作为一种职业,与律师、医生、教师等并没有根本的区别,他受雇于谁就应该为谁服务,当然他必须遵循行业规范和职业道德;另外,无论从形式还是实质上会计都不能独立于企业而单独存在,这也符合现代企业制度的特征和法人治理结构的要求。从这个意义上讲,笔者并不赞成会计委派制。但从现实来看,会计委派制确实发挥了不小的作用。

三、会计委派制——现实选择、审慎推行

理论研究是为实践服务的。现实的问题是:我们提出了现代企业制度,但现代企业制度并没有真正建立,国有投资主体缺陷极为突出;我们提出了法人治理结构,但是在现实生活中,股东大会、董事会、监事会及经理层虽然一应俱全,但并没有形成一种有效的制衡机制,始终解决不了国有资产流失、会计监督弱化的问题。究其原因,问题就出在我们并没有建立过真正意义上的符合现代企业制度要求的公司制企业,多是在设定的前提下大谈国有企业改革或改制。我们讲会计要回归企业,也是以假定我国的现代企业制度已经建立和完善为前提的。如果离开了这个前提,会计回归企业也就成了无源之水、无本之木。这种分析应该看作是会计委派制现行合理性的一面。

为此,笔者认为政府应该有条件地审慎推行会计委派制,加强会计监管的力度,防止国有资产流失。有的学者往往用西方国家的个案来注释我国的会计管理体制问题,这是不严谨的。我们提倡“洋为中用”,承认会计的技术性,但是也不应该忘记“会计是一项服务性很强的社会活动”,不应忘记会计社会性的一面。在我国,会计的存在和发展环境与西方发达国家有着明显的差别。而且,经济的全球化,也并未否认这种差异的客观存在。有的同志否认会计委派制是在产权制度缺损、公司治理结构不规范和外部经济监督不力情况下的一种权宜之计的观点,认为只要国有企业在社会主义市场经济条件下依然存在,国家作为公法人所导致的国有企业产权主体虚置的问题依然存在,会计委派制就会继续存在。

笔者认为,目前进行会计委派制的试点是必要的。要遏制会计信息失真,根治社会腐败,阻止国有资产流失,实行会计委派制是一种见效快、费用省的好办法。但这不是长久之计。随着我国经济体制改革目标的实现,法律法规体系的完善,全球经济一体化进程的推进,随着人们认识水平的提高,会计委派制会完成它的历史使命而退出历史舞台。

(作者单位:山东经济学院会计系等)

责任编辑 周文荣