

委员会独立性的定义并度量。

(二) 审计独立性

1998年8月,由“Public Oversight Board”刊登了关于审计效率的讨论。2000年8月31日发表的报告和建议包含:对美国公共企业审计的重新审视与评价;评价大样本的已完成的审计;对审计方法、组织结构和范围的评价。

SEC针对审计独立性建议如下原则:放松某些当前针对雇佣关系和投资的限制;限定非审计(咨询业务)的范围和实质;限定审计单位和其他实体间的联盟。

这方面当前的主要研究课题是,究竟什么因素损害了审计独立性?所采用的方法一:使用存档数据,确认并分析审计独立性遭受破坏的境况(例如与一个审计顾客的咨询业务关系的存在诱使审计人员在审计中损害独立原则,再如想留住顾客的愿望诱使审计人员在审计中损害独立原则);很多例子表明,审计的失败可直接追溯于对独立性的践踏。方法二:在实验环境中,对损害审计独立性效果的检验:审计人员的实际判断—实际上的独立;其他人对审计人员的感觉—表面上的独立。

(三) 盈余管理

SEC主席Arthur Lwvitt 1998年9月28日《数字游戏》一文提出5种对盈余管理是否存在的估计或判断。包括:重组费用;在商业组合中购买价格的分摊;储备(例如为了销售退回,债务损失,担保成本);收入确认;重要性。他演讲的目的是批判(在某些财务报告环境下)这些判断和估计的基础和成果。

盈余管理和公司治理的关系,体现在对管理的真实的或感受到的回报受报告决定的影响:如建立在会计上的红利计划的直接影响,来自于影响性的股票价值的间接的(可能是更大的)影响,如果一家企业以收入的倍数作为价值的评估,管理层就会有特别强烈的动机去操纵收益确认和收入度量。

人们希望搞清楚的问题有:究竟什么是盈余管理?它和欺诈有什么区别?为什么盈余管理被看作是不受欢迎的?什么方法对发现盈余管理最有效并且最少偏见?盈余管理能否达到预期的目标?如果投资者是理性的并是信息充分的话,盈余管理就能被研究者发现,那么管理层期望获得什么?这些都是关于盈余管理和公司治理关系的研究课题。

(作者单位:北京大学光华管理学院)

责任编辑 袁蓉丽

对企业会计委派制的几点思考

白华 吴春

会计委派制是当前会计理论和实务界讨论的一个热点问题。很多文章对会计委派制试点的背景、管理体制、委派对象及其发展前景等问题进行了探讨。笔者在研读这些文章后,受益良多,也对一些问题进行了思考。本文将从企业层面并结合国有经济的战略性调整,来对这些问题作些探讨。

一、会计委派制绝非权宜之计

有人认为,会计委派制是在产权制度存在缺损,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。我们认为这一观点不全面。会计委派制的前景如何,要由其存在的依据和理由来决定,不能凭主观臆断。会计委派制试点的直接原因是转轨经济中会计秩序混乱,造假现象严重,会计信息严重失真和国有资产流失日益严重。根本原因是国有企业的产权主体虚置,对企业经理人员的行为缺乏实质性的约束,企业委托代理关系恶化,出现“内部人控制”问题。因此,从本质上讲会计委派制是为解决会计信息严重失真和国有资产大量流失等问题,以国有资产所有者身份向国有企业派出国有资产人格化代表并据此从内部约束和规范企业会计和经营行为的一种制度体系。只要国有企业在社会主义市场经济中依然存在,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。那么,国有企业在成熟的市场经济条件下的地位如何呢?我们结合国有经济的战略性调整来认识这一问题。十五届四中全会做出的《中共中央关于国有企业改革与发展的若干问题的决定》(以下简称《决定》),强调了从战略上调整国有经济布局的指导思想,并进一步具体指出了国有经济需要保持控制力的

四个行业和领域,即涉及国家安全的行业,自然垄断的行业,提供重要公共产品和服务的行业,以及支柱产业和高新技术产业中的骨干企业。《决定》还指出,国有经济今后在整个国民经济中的比重还会有所减少,但国有经济仍然有着广阔的发展空间,如民间资本难以进入的投资大、风险大、回收慢、建设周期长、社会迫切需要的重要基础设施建设和高新技术产业开发等,其总量将不会减少而会继续增加,整体素质进一步提高,分布将更加合理。这些领域的国有企业具有国有企业特有的、难以非国有企业替代的功能。概括地说,国有企业具有满足居民的一些基本需要和社会的一些公共需要的公益性功能,具有保证经济协调发展和提高国民经济整体效益的功能等等。这些功能对社会主义市场经济的建立和发展都是不可缺少的。由此看来,非竞争性领域的国有企业仍会存在,且有一定数量。基于此,我们认为,就一般竞争性领域的国有企业而言,会计委派制确实会随着国有产权的逐步退出,公司法人治理结构的规范而完成自己的使命。但国有经济战略性调整完成后,在非竞争性领域,会计委派制仍有用武之地,因为非竞争性领域的国有企业仍然存在所有者缺位的问题。那么,为防止企业管理当局通过操纵会计信息,侵蚀国有资产,会计委派制仍有其存在的必要和依据。并且随着试点工作的逐步深入,在总结各地经验的基础上,会计委派制会更加完善和更好地发挥作用。

二、试行会计委派制的面不宜过宽

截止2000年6月,全国已有29个省(自治区、直辖市)、125个地(市)、494个县(区、市)进行了会计委派制度的试点工作,直接或间接委派的会计人员已达6万余人。从企业层面看,试点范围包括了国有大型企业、国有中小型企业和乡镇集体企业等各类国有和集体企业。会计委派制试点工作稳步展开,并在保证会计信息的真实、完整、提高会计信息质量,加强国有资产管理,从源头上预防和治理腐败等方面取得了较大的成效。但我们认为,目前会计委派制在企业中试行的面不宜过宽,应限于非竞争性领域的国有企业和竞争性领域的国有大型企业(包括一小部分发展前景良好的中型企业)。理由如下:根据十五届四中全会《决定》的精神,一般竞争性领域的国有企业要有计划、有步骤、分类地退出。同时,坚持“抓大放小”,放开搞活国有中小企业。据此,我们得出:①一般竞争性领域的国有小企业以及大部分中型企业不宜试行会计委派制。我们将这类企业分为两类来讨论。第一类,竞争性领域有一定实力的中小企业。由于这类企业所有权和控制权可以合一,对公司治理结构和制度的要求比较低,私有产权具有明显的优越性。因此,国家可以通过产权转让的通道退出。第二类,产品有市场但负担过重、经营困难的企业;产品没有市场,长期亏损、扭亏无望和资源枯竭的企业;以及浪费资源、技术落后、质量低劣、污染

严重的小煤矿、小炼油、小水泥、小玻璃、小造纸等。由于这类企业的净负债大多已等于或大于净资产,已是潜在的金融风险 and 财政风险的重要来源,破产、关闭和债转股应是这类企业的现实选择。通过分析,我们认为竞争性领域的中小企业更多地是要做好清产核资、资产评估、破产清算和产权转让等工作,而不宜试行以加强监督为目的的会计委派制。②一般竞争性领域的国有大型企业(包括一小部分发展前景良好的中型企业),在短期内无法退出的情况下,必须试行会计委派制以加强监督。由于能够使大型企业形成有效治理结构的非国有投资主体,在一个国有企业占很大比重的国家,一定是一种稀缺资源,这使得对竞争性行业的国有大型企业进行产权结构的改造并不容易。至少近期内,我国没有可能对国有大型企业的产权做大规模的变动。这样,国有大型企业将难以按照现代公司制的要求规范运作,难以建立有效的公司法人治理结构,容易保留国有企业的种种通病。因此,会计委派制的试行就有了必要。值得指出的是,随着国有经济战略性调整的最终完成,会计委派制在这类企业中的试行也应停止。

三、企业集团内部委派制应与一些相关措施配套进行

目前,许多大型企业集团参照各地试点会计委派制的做法,在集团内部试行内部委派制,向下属企业或子公司委派会计人员,对被委派会计人员的行政关系、人事档案、工资福利等进行统一管理,并实行工资、奖金与工作成绩和考核结果挂钩的办法。我们认为,这不是解决问题的根本方法,至少应与一些相关措施配套进行。

会计委派制试点的根本原因是国有企业的产权主体虚置所导致的会计信息严重失真和国有资产大量流失。它是一种从所有者的利益出发,为缓解国有企业存在的严重代理问题而试行的一种监督和管理措施。因此,由国家对企业集团和企业集团委派财务总监,约束经营者的会计和经营行为,保证企业资产的安全与增值是适宜的和必要的。而集团内部委派制只在形式上与会计委派制有相似之处,它实质上只是为加强企业内部会计控制而采取的一种会计人员管理制度。虽然集团内部委派制的效果如何还有待观察,但试图仅靠改变子公司和分公司会计人员的管理方式来加强企业内部会计控制的做法,是欠妥的。因为违反财经法纪,会计秩序混乱,会计信息失真等问题,只是事物的现象,其本质是企业内部控制制度失效。而导致企业内部控制制度失效的更深层次的原因是国有企业产权不清所导致的严重的代理问题。可见,“造假账”、“编假数”、“报假表”看似是会计人员失职,实际上是企业管理者失察或明知故犯。要加强企业会计控制,前提是使建立健全内部控制成为企业管理者的内在要求,而这要依赖于企业产权制度的改革,通过改

对国有独资、控股企业 不宜实行会计委派制

□ 干胜道 刘启亮

笔者不同意把以国家所有者身份向国有独资、控股企业派驻财务总监这种形式纳入会计委派制的范畴之内。财务总监代表所有者的产权监督,属于现代企业制度下所有权对经营权的监督约束范畴,派生于资本的权力而非行政权力。国外早已有之,我国也早在《公司法》中有具体阐述。它是两权分离的产物,我国不宜将其“特殊化”。入关在即,这样做也符合国际趋势。

一、不宜对国有独资、控股企业实行会计委派制

现在,会计委派制的模式主要有:主管会计委派制、内部委派制以及针对乡镇企业的“会计楼形式”等。笔者认为,不宜对国有独资、控股企业实行会计委派制。这是因为:

第一、会计委派制混淆了企业内外监督的关系。上述几种会计委派制形式,都不可避免地把企业外部的产权监督和内部的财会监督二者全部或部分合一,把资本的权力和行政权力混为一谈,不免带有干扰企业法人财产权的色彩,与建立“产权明晰、政企分开、自主经营、自负盈亏”的现代企业制度不相适宜。

第二、企业本金收入和支出的特点决定了不宜对国有

独资、控股企业实行会计委派制。企业本金的收入来源有风险性,支出用途多元化,一般是先发生有意识的投资支出,后产生收入。但由于企业面临着瞬息万变、竞争激烈的外部环境,资本支出发生后,能否按预定目标获得收入,存在着很多不确定因素,其中有政策风险、经营风险、市场风险、财务风险等,需要经营者抓住稍纵即逝的机会,迅速作出反应和决策。而一旦会计人员不受经营者调度,资金使用经常受到常规审核,将大大影响企业决策的及时性,这与建立现代企业制度的思想相悖。

第三、会计委派制不利于会计人员素质的提高。以上几种形式的会计委派,必然减少会计人员间的竞争,不利于我国会计人员素质的提高。

二、应对国有独资、控股企业委派财务总监

目前,由于国有资产的“所有者缺位”,对资产经营者的监督力度不够。经营者为增加个人效用等,弄虚作假,侵犯国有资产而导致国有资产流失严重,会计信息失真,会计秩序混乱。鉴于此,国家应以所有者身份,向国有独资、国有控股企业委派财务总监,对资产经营者进行监督,以使国有资

革使企业真正成为符合市场经济要求的微观主体,只有这样,企业管理者才会有内在的动力去建立和实施包括会计控制制度在内的内部控制体系,会计工作才能真正得以规范。在目前国有大型企业和企业集团的产权制度无法进行大规模变动的情况下,应以新《会计法》的实施为契机,积极配合国家在这类企业进行的财务总监制的试点和监事会制度的试行工作,做好会计基础工作,加强内部审计,为搞好会计工作创造条件。另外,对企业集团内部委派制我们还要作两点说明,第一,我们并不反对企业集团进行会计人员管理体制的改革尝试,但这一措施应与一些相关措施配套进

行,如健全和有效执行原始记录管理制度、会计账务处理程序制度、内部牵制制度、财务收支审批制度、成本核算制度和内部审计制度等。单独改革会计人员的管理体制,会流于形式,是不足取的。第二,企业集团的内部委派制在一些文章中,往往被列为会计委派制的一种形式,而笔者认为,它与会计委派制是有本质区别的。

(作者单位:武汉大学商学院会计系
武汉钢铁(集团)公司审计处)
责任编辑 周文荣