



“会计是现代企业代理关系中的第三者”

王爱国

拜读《财务与会计》(1995年第10期)刊登的李心合先生《会计是现代企业代理关系中的第三者》一文(以下简称李文),颇受启发。在构建现代企业制度的今天,明确会计在现代企业管理中的地位委实必要。但对李文阐述的“会计是代理关系中的第三者”的观点,则不敢苟同。现略陈管见,求正于大方。

会计是一项服务性很强的社会活动。会计作为一种技术性职业,始终是以服务于特定的单位或对象而存在的。会计要服务于企业,从法律意义上讲,首先要受雇或受聘于企业,这种关系往往是以合同、契约或法律规定的其他方式来确定的。《全民所有制工业企业转换经营机制条例》第十七、十八条分别规定了企业享有劳动用工权和人事管理权,这从另一个侧面反映了会计是受雇或受聘于企业的,会计是企业的会计。这是企业会计的原本面目。

“李文”研究的主要理论起点是企业投资者(出资人或股东)与企业管理当局(总经理或主要行政领导人)之间存在着“委托——受托责任关系”。如何看待这个问题呢?现代企业制度的基本前提或特征是企业法人财产的所有权与经营权的分离,只有财产所有者将其财产的使用、收益和处分的权利暂时让渡给企业经营者,才产生了受托责任关系,即企业经营管理者承担着投资者或股东所赋予的资本保全和增值的经管责任,以及定期向投资者或股东将其所承担的经管责任解释或交卸明白的责任。尽管如今与企业存有利害关系的集团或个人日益多元化和复杂化,但是投资者与企业经营者之间的这种基本责任关系并没有改变或淡化。在现代企业组织结构中,定期向投资者或其他利害关系人解释和交卸受托经管责任的工作是由受雇或受聘于企业的会计来承担的。企业之所以要设置会计机构,配备会计人员,其原本目的是将受托人(企业管理当局)所承担的受托责任向委托人(投资者)明白无误地交待清楚。当然,随着经济发展和社会进步,会计的

职能已扩展到了预测、规划、分析、控制、参与决策等若干方面。但这并不排斥会计的原本目的。正是从这个意义上,我们说企业会计最直接的服务对象是企业或企业经营者即受托责任关系中的“受托人”,并非是企业财产的投资者或股东即“委托人”。企业会计对投资者或股东的服务是间接的。企业会计只有通过对外提供揭示经营责任的会计信息或其他经济信息,才能将企业管理当局所承担的责任交待明白,即使会计参与企业管理,目的也是为了更好地实现受托者所承担的经管责任。这是企业雇用或聘任会计的必要之所在。只有明白了这一点,才能真正的还会计于企业。

在现代社会,代理关系是普遍存在的。任何一个组织只要“雇用”或“聘任”另外一些组织开展某项业务,并赋予代理者一定的职权,希望代理者为委托者或“主人”的利益开展工作时,就存在代理关系。代理关系中“代理者”和“主人”是泛指的概念。就企业组织而言,企业投资者或股东与企业经营者之间的关系是一种代理关系;企业经营者与企业会计之间的关系也是一种代理关系。只不过,前者是投资者与总经理最高层次管理者之间的代理关系,后者则是总经理与会计负责人或会计人员较低层次管理者之间的代理关系。在整个企业组织代理关系体系中,两者不属于同一层次,投资者、总经理和会计工作者之间不存在直接的代理关系。三者的地位、意志、权利并非是平等一致的,它们之间的利益关系也并非是等距离的。在投资者与总经理之间存有利益矛盾时,会计更大程度的利益偏向是总经理、是企业,而不是投资者或债权人。混淆了这个问题,对会计理论研究和会计实践工作,乃至现代企业制度的建立与完善都是有害的。我们总有一种偏好,试图把本不属于会计职责权限内而是属于社会或企业外部需要强化的工作强加在会计人员身上,借此提高企业会计的地位,往往适得其反,扰乱了企业正常的管理秩序,弱化了来自企业外部的会计控制或监督。

浅议商业零售企业增值税的核算方法

徐海彬

实行新税制后,财政部对采用“售价核算,实物负责制”核算办法的商业零售企业如何进行会计核算作了以下规定:

1. “库存商品”按含税零售价记帐; 2. 进货商品进价与含税售价的差额,作为商品进销差价处理; 3. 商品销售时按含税售价记帐。销售成本按含税售价成本结转; 4. 计算出销项税后,将商品销售收入调整为不含税的收入; 5. 月末,按含税的商品进销差价率计算已销商品应分摊的进销差价,根据计算出来的已销商品应分摊的进销差价调整商品销售成本。

例:某零售商店,1994年5月5日购进B商品一

批,进价(不含税)20 000元,支付进项税3 400元,全部款项已通过银行转帐付讫;该商品含税售价为35 100元(税为5 100元),5月26日该商品售出一半,并收到货款,增值税率17%,设本月无期初存货。根据上述情况,企业应做如下帐务处理:

1. 购进商品结算款项

借:商品采购 20 000

应交税金—应交增值税—进项税额 3 400

贷:银行存款 23 400

2. 商品入库

借:库存商品 35 100

笔者不赞成“会计是现代企业代理关系中第三者”的观点,并不意味着否认了企业会计对外披露的旨在交卸其受托责任的会计信息的客观性、真实性和公正性等质量特征。会计信息的客观真实性是绝对不应也不能通过“会计是代理关系中第三者”的特殊地位或身份来保证的,而是主要来自于独立的外部控制,即一是强有力的财经法规的控制或制约;二是具有超然地位的注册会计师的查帐、验证。在社会主义市场经济条件下,后者更为有效。要保证注册会计师执业的超然性,就应强调其组织上、经济上和地位上的独立性。李文称“一旦注册会计师受托介于企业的代理关系进行查帐验证业务,其活动立场就不可避免地带有偏见性,即他是受委托人之托、为委托人服务的”。“是出资者的代表,是服务于出资者的”。注册会计师执业的这种偏向性与其是社会公正职业的本质是背道而驰的,是法律所不允许的。这种解释本身是对注册会计师执业的性质和特点的误解。注册会计师执业时应该是公正的,不偏不倚的,不能也不允许偏袒于任何一方,绝不是拿了

谁的钱,就倾向于谁!而是要以事实为依据,反映真实的情况。与企业会计相比较,注册会计师和企业代理关系中的委托人与受托人没有任何的利害冲突,是平等的,这是由注册会计师执业的独立性所决定的。注册会计师执业的结果不应受任何一方的影响,任何一方或社会都不能以任何借口胁迫注册会计师不公正执业。这种“第三者”的地位是不能动摇的。而企业会计在对外提供会计信息时往往带有偏向性,这是由其所处的地位和自身利益驱动所造成的。企业会计的行为无时无刻不受企业行为的制约或影响。我们强调会计在提供信息时要客观公正,无任何利益偏向,是出于会计职业道德的规范要求,要达到这一要求还要靠强有力的外在力量的控制。

会计定位于企业的会计,使会计回归企业,并非为会计的非真实性大开绿灯,而是还会计的本来面目,实现会计管理的企业化,发挥会计的利益维护功能和固有的管理职能,维护所有者的合法权益。

责任编辑 温彦君