

会计是现代企业代理关系中的第三者

李心合

(一)

关于会计的立场观及其作用,从会计所维护和服务的权益主体的角度进行划分,主要有如下几种观点:

(1)投资者主体权益论,又称委托人主体权益论,主张会计人员应当从投资者(包括权益资本投资者和债务资本投资者)或委托人的利益出发,服务于投资者的需要,向投资者报告经营者的“财产经管责任”。

(2)企业主体权益论,或经营者(受托人)主体权益论。认为会计应当完全站在企业及其经营者的立场上,从法人财产权主体——企业的角度来处理会计事务,实行彻底的企业化。近年来流行的“会计回归企业论”即属此类。

(3)投资者(委托人)和经营者(受托人)双重主体权益论。此论通常把会计分为财务会计和管理会计两大分支,并对各自的立场和服务对象予以明确区分。认为财务会计是对外报告会计,亦即委托人权益会计;管理会计是内部决策和控制会计,实际上是受托人权益会计。

(4)国家和企业双重主体权益论。认为会计人员既是企业内部从事经营管理工作的管理人员,又是代表国家监督企业经济活动的工作人员;既要维护国家利益,又要维护企业利益。

(5)国家主体权益论。主张企业会计应当从企业中完全独立出来,变成国家派驻企业的专业管理干部,代表国家利益对企业经济活动实施直接监督。这是改革中诞生的“国家委派制”的观点。

(6)国家、企业和投资者三重主体权益论。这是我国企业会计准则的观点。企业会计准则规定会计人员在提供信息时,必须同时满足这三个方面的需要。

(二)

企业制度改革将造就普遍的现代企业组织形式。基于财产的所有与控制分离以及企业内部的政策制定与行政管理相分离,现代企业的一个很重要的特征就是多元代理关系并存。而从现代企业代理关系这一新视角来重新审视会计,便会得出与上述各种观点全然不同的新结论:会计是代理关系中的第三者,会计人员是作为第三者加入到委托人与受托代理人的经管关系中去的。此点看法的主要依据,是现代企业代理关系的基本特性。具体包括:

(1)利益非均衡性。出资者(委托人)的主要目的是自身收益最大化,但在代理关系中,受制于多种因素,经营者有时并不以出资者收益最大化作为决策出发点。代理关系潜在着代理双方的利益矛盾。

(2)信息非对称性。即代理关系的一方在某些方面掌握着“私有信息”,这些信息只有他自己了解,另一方则不知晓。在现代企业中,经营者控制着企业的经营活动和经营决策,因此通常情况是出资者对企业的目前状况和未来发展前景知道得要比经营者少。这为经营者的“逆向选择”即选择有利于自身利益而有害于委托人的行动,提供了便利和可能性。

(3)风险不对等性。即代理双方各自对代理风险的态度不同。经济学上一般把风险态度划分为“风险中性”和“风险厌恶”两种类型。实务中通常情况是,出资者是风险中性的,而经营者多半是厌恶风险的。

(4)环境不确定性。许多外界不可控因素的存在,使得企业利润水平不能确切指明经营者实际选择的努力水平,不确定的市场环境增加了计量和考评代理绩效的难度,这也为代理人“规避责任”创造了条件。

(5)主体平等性。代理关系是一种契约关系,而契约关系的基本特征就是主体平等性,具体包括地位平等、意志平等和权利平等三个方面。由于代理双方地位平等,代理契约就必须在双方协商一致的基础上签订。并且,代理契约是否履行,也不能由哪一方单方面主观地加以认定和考评,而应由第三者站在客观公正的立场上进行检验。

会计的最基本职能是反映。用西方流行的观点说,

会计是一个以提供财务信息为主的经济信息系统。在代理双方信息不对称的情况下,会计是一个重要的信息沟通渠道,而利益非均衡性和环境不确定性,又决定了会计计量和沟通信息必须客观公正,无任何利益偏向性;真正做到无利益偏向,唯有把会计作为第三者看待才有可能;代理绩效需要计量和考评,而代理双方的平等地位也决定了会计必须以第三者身份,客观地记录和报告代理结果,计量和考评代理风险和效益。在代理关系中,起第三者作用的人或许会有许多。在签订代理契约时,公证人是第三者;代理双方发生纠纷时,调解员或审判员是第三者;契约履行结果的记录和报告,也应当有一个第三者,显然,这个第三者非会计莫属。

作为代理关系的第三者,会计的基本职责是把代理活动的结果客观地记录下来,并如实地报告给委托人和受托人,以供代理双方进行合理地代理决策和其他经济决策。在会计记录和报告的过程中,立场必须客观公正。会计既不是委托人的代表,只服务于委托人的需要;也不是受托人的仆从,任由受托人摆布。同时,会计在为代理双方服务时,还必须考虑到代理契约的规定,时时注意协调委托人与受托人的利益关系,所提供的有关受托人全部行为及其后果的信息,既尊重和维持受托人的合法权益,又不会有损于委托人。会计人员必须在代理双方的权益之间加以权衡,这会迫使他们把注意力集中在客观的信息上。

(三)

然而,似乎已成定论的观点,认为在企业代理关系中起客观验证作用的第三者是审计。实际上,审计特别是民间审计作为“第三者”的真正含义,是指其组织形式、人员组成和财务收支的独立性。最高审计机关国际组织于1977年发布的《审计规则指南——利马宣言》中,也是从这三个方面论述审计的独立性的。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向性,即他是受委托人之托、为委托人服务的。而注册会计师查帐业务的委托人,实际上也是代理关系中的委托人(出资者)。民间审计的产生及其功能充分说明了这一点。

一般认为,民间审计产生的经济条件是两权分离。由于两权分离,便形成了一种受托经济责任关系,从而客观上存在授权委托人对受托经管人实行经济监督的必要,以保护委托人的权益不因利益非均衡和信息不对称而受到损害。随着股权分散和企业出资者多元化,委托人对受托人的监督活动客观上就由独立于出资者

但又为其利益服务的专门机构和人员承担,于是便产生了审计。在股权高度分散的情况下,出资者对经营者的监督权不可能也不必要完全由出资者本人行使,这是民间审计得以产生的重要社会原因之一。也正是这一点,说明了民间审计的职能实际上只是专门化和独立化的出资者的监督职能。尽管民间审计在机构、人员和财务上是独立的,但它仍是出资者的代表,是服务于出资者的。政府审计和内部审计在立场上的偏向性更加明显。

审计立场的偏向性与审计业务的公正性并不矛盾。以民间审计为例,它不是服务于某一特定的出资者,而是服务于多元化的出资者群体,并且受出资者与经营者的利益关系和代理契约的制约。因此,它的业务活动和报告内容必须客观公正、实事求是,不受某一特定出资者的干涉,更不受企业经营者的摆布。审计机构、人员和财务上的独立性,又为审计活动的公正性提供了保证。

(四)

从理论上确立会计的第三者地位,有利于建立符合现代企业制度要求的企业会计运行机制,提高会计信息的真实性,充分发挥会计的作用。

会计信息失真问题,公认已成为危及国民经济的一大公害问题。社会各界呼吁了多年,各级政府也采取了多种措施,非但没有根治,反倒愈演愈烈。原因何在?殊不知,现行会计运行机制的内在逻辑本身就包含着与会计信息真实性相矛盾的机制。从实践看,世界各国的普遍做法是把会计作为企业内部管理的一个职能部门,人事关系在企业,报酬从企业拿,职务晋升权在企业经营者手中。这种做法所暗含的理论前提,是会计服务于企业及经营者。在这种机制下,一旦企业经营者与出资者成为两个利益相独立的集团,并且目标和利益不相一致时,会计人员的利益偏向性就会表现出来,纵有注册会计师的社会监督,会计信息失真问题也无法避免。当经营者与出资者或国家利益相矛盾时,即使会计人员的道德观是意欲公正客观的,也无机构、人员和财务方面的保证,结果只会使会计人员陷入两难境地。因此,确保会计信息真实的会计工作机制应当是:在财务与会计二者分家的基础上,把会计在机构、人员和财务上从企业独立出来,使其能够站在第三者的独立立场上,客观公正地记录和报告会计信息。

责任编辑 温彦君