

提高和效果的改善以及会计分支的协调发展,从而将我国会计推进到一个新的阶段。

结 语

关于中国特色的词义的争论和是否存在中国特色的会计理论与方法体系的争论无补于中国会计在经济转型时期的调整和创新。重要的问题应当是对逐渐发展、变化的会计环境的准确无误的把握和对其发展趋势的合乎逻辑的预期,对会计与其赖以存在和发展的环境的适应程度和存在问题的恰如其分的辨析,对我国会计理论和会计实务发展规律进行实事求是的推演,以便从理论和实践上寻求解决问题的途径。

主要参考文献:

- 1 葛家澍.关于市场经济条件下会计理论与方法的若干基本观点(Ⅳ).财会月刊,1995;5
- 2 李若山.我国会计问题的若干法律思考.会计研究,1999;6
- 3 刘峰.财务会计的目标与职能.葛家澍主笔:市场经济下会

计基本理论与方法研究.北京:中国财政经济出版社,1996

- 4 曲晓辉.论我国会计理论研究的实践基础.财务与会计,1999;4
- 5 曲晓辉主编.中国商务环境.三联书店(香港)有限公司,1996
- 6 曲晓辉主编.现代中国财务会计.北京:中国财政经济出版社,1999
- 7 曲晓辉等著.会计准则研究——借鉴与反思.厦门:厦门大学出版社,1999
- 8 王治安、向显湖.面向21世纪的我国会计改革与发展.经济学家,1999;2
- 9 吴水澎.财务会计基本理论研究.沈阳:辽宁人民出版社,1996
- 10 张卓元等.国有经济战略调整与证券市场发展.经济研究,1999;10

(《会计研究》2000年第4期)

双元控制主体构架下现代企业会计控制的新思考

阎 达 五 宋 建 波

现代企业是以所有权和经营权相分离为主要特征的,而拥有所有权的所有者和拥有经营权的经营者都是企业的控制主体,因而可以将两者统称为双元控制主体。现代企业双元控制主体的存在,体现了企业中“控制与被控制”关系的特征:一方面是所有者对经营者的控制,因为所有者拥有对经营者的评价和任免权,同时也决定着其报酬的高低,因此可以说经营者的经营是在所有者的监督控制之下进行的;另一方面虽然所有者拥有企业的最终控制权,但在经营过程中企业的控制权实际上为经营者所拥有,所有者必须依靠经营者“尽心尽力”地工作才能实现其资本的扩张和企业价值的增加,从这个意义上说,所有者又受到经营者的牵制和控制。这种相互依存、对立统一两个控制主体,也许就是现代企业制度的魅力之所在。在此我们并不想论述现代企业制度的优劣,仅想探讨现代企业制度下会计控制的作用及其如何强化的问题。可以肯定地说,现代企业制度为实施会计控制提出了更新、更高的要求,加强会计控制是实施现代企业制度的根本保证。

一、会计控制是现代企业制度顺利实施的保障机制

广义的会计控制既包括“会计控制”,也包括“对会计的控制”。“会计控制”是指通过会计工作和利用会计信息对企业生产经营活动所进行的指挥、调节、约束和促进等活动,以使企业实现效益最大化的目标;所谓“对会计的控制”则是指对会计工作及其质量所进行的控制,这是对控制者所进行的一种再控制。实践中这两方面的会计控制都需要,他们都是为了保障所有者的经济利益,是经营者履行受托经济责任必不可少的管理环节。应当看到,会计控制是在

控制地位、控制利益和控制目标不对等、不一致甚至相互对立和矛盾的两个控制主体之间架起的一座使之彼此信任的桥梁,它是现代企业制度建立和发展的保障。

首先,对企业所有者来说,他最关心的是其投入资本的安全性和收益性,即实现资本保值、增值目标,而这一目标的实现必须有有效的会计控制作保证。会计控制的重要目标之一是保证会计信息的质量,即使会计信息达到真实性、相关性、及时性等质量特征要求。真实的会计信息是所有者控制经营者的基本依据,所有者通过会计信息可以及时了解企业的财务状况和经营情况,通过对会计信息的分析能够掌握资本的安全性和收益性及其对企业长远发展的影响因素,从而对经营者进行必要的干预。此外,会计控制能够促使企业经营效益最大化目标的实现,而这正是所有者控制企业、控制经营者的目的,并与其企业价值最大化的根本目标相一致。由此可见,会计控制是保障所有者利益的关键,如果没有有效的会计控制作为现代企业制度的支撑,那么维护现代企业所有者的利益就会成为一句空话,现代企业制度的建立和实施就会成为泡影。

其次,对经营者而言,会计控制是其履行受托经营责任、实现企业经营效益最大化目标的重要保证。现代企业的特征之一是经营者和所有者在经济上的联系表现为一种契约关系,“财产所有者对经营管理者在契约中规定的责任,称之为受托经济责任”,“受托经济责任是一种报告说明责任,是责任承担人向有关方面报告说明其行为过程与结果的责任”。^[1]可见,受托经营者有义务按照所有者控制企业的要求提供有关会计信息,这是经营者履行受托经营责任之必需。当然,向所有者提供会计信息仅仅是履行受托经济责任的一种形式,其内涵必须以真实的经营获利作保证,只有经营者

切实实现了经营效益最大化的目标,才算履行了受托经济责任,而经营者利用会计信息对资金流、物流甚至作业链进行的会计控制过程也就是企业效益最大化经营目标的实现过程。因此,没有会计控制,经营者既无法实现经营目标,当然也就谈不上履行受托经济责任了。

再者,会计控制能够协调所有者和经营者之间的利益冲突,使控制双方建立起相互信任的关系,从而保证现代企业制度的顺利实施。企业的所有者和经营者处于不对等的控制地位,有不同的控制目标,尤其在信息需求和利用方面存在“不对称性”和“外部性”,借助于会计控制能够起到约束双方行为,并对未来进行合理运筹的作用。这样不但能规范经营者行为,而且能促使所有者采取一种“约束+激励”的科学控制方式,以调动经营者管好企业、赚取利润的积极性,从而使现代企业平衡、稳定地发展。

二、会计信息失真是二元控制主体矛盾的产物

目前,我国很多企业都不同程度地存在着会计信息失真的情况,并已引起相关方面的高度重视,正在积极想办法加以解决。作者认为,这种情况的产生,恐怕与二元控制主体的形成及其矛盾的发展有很大关系。大家知道,会计控制实质上是控制主体意志的体现,即控制主体通过各种控制措施将自己的目标、要求、企望传达给被控制者,使之用以规范和指导其行为。比如对会计工作和会计质量的控制,人们除了用会计法律法规和会计准则进行约束外,实践中我们也不能忽视企业作为控制主体的重大作用。特别是我国会计改革以后,企业自主权的扩大以及运用会计政策可选择性的增强,实践中出现了所谓“所有者会计”和“经营者会计”等情况。即对于企业所有者来说,他们期望获得真实的会计信息,并据此客观评价企业的经营成果、正确估计其财务状况以进行未来投资决策;另外,他们还希望能够控制会计政策使其向维护所有者利益方面倾斜,比如贯彻谨慎性原则,足额并加速补偿固定资产成本等。而对于经营者来说,则可能因其不会过多地关心企业长远发展而采取与所有者相反的会计政策,因为在多数情况下他们会更看重短期经营效益给自己带来的利益,这种短期利益驱动体现在会计上则为张扬或夸大受托经营成果,掩盖决策失误和经营损失,侵占或者损害所有者利益,如提前确认收入,不足额提取费用,在职时的过度消费等。

可见,会计控制是控制主体意志的体现,控制者都希望成为控制主体以实现其控制目标。伴随着现代企业经营权和所有权的分离,也促成了财务会计与管理会计的分离,这种情况体现了企业两个控制主体对会计信息需求和利用的差异,对提高会计信息的利用效率有一定作用。在此情况下,企业经营者成了现实的会计控制主体,直接控制着会计信息的生成和利用;而所有者对经营者的控制则主要是通过由经营者所提供的财务会计信息来实现的。这样一种所有者和经营者客观存在的关系,再加上双方利益上的矛盾甚至对立,从而形成了会计信息失真的土壤,并弱化了会计控制的作用。

理想化的现代企业二元控制主体的控制目标应该是一致的,其前提必须假设受托经营者是一个“忠诚”的人,他以企业(实际上是所有者)价值最大化为经营目标,并满足于

由此而实现的“个人价值”。但是必须承认,现实和理想总是存在着差异和矛盾,我们所期望的控制环境尽管在不断试图消除这种差异,也有可能使现实接近于理想,但却永远不能等于理想。在这种理智的思考下,我们必须承认企业二元控制主体控制目标的差异,并高度重视由此而引起的会计信息失真和会计控制弱化的问题。这种情况在实践中通常表现为,一方面所有者为了保证其投入资本的保值、增值,必须对经营者履行受托责任的情况进行控制,他们希望随时了解每个经营者行为(经营)的细节,取得尽可能详尽、准确和及时的会计信息;而矛盾的另一方是经营者,他们实际上占有和掌握着会计信息资源,也完全有可能按照自己的意图去决定会计信息的生成和利用。另外经营者实现其“个人价值”的方式和手段当然不会象理想中那么纯正,他们极有可能会利用手中“暂时的控制权”谋求“个人价值最大化”,这时的会计信息就会成为他们手中的得力工具加以利用:粉饰会计报告去迎合所有者的要求,掩盖某些会计信息使其因私欲膨胀而占有资产收益权和在职消费等侵害所有者利益的行为不致败露,制造虚假信息而欺骗所有者,等等,由此常常造成会计信息的失真。会计信息为利益对立的双方利用而造成的“信息不对称性”是会计控制弱化的根本原因,如果找不到加强企业会计控制的合理方式,会计信息失真和会计控制弱化的问题就可能成为我国现代企业制度健康发展的羁绊。

三、加强现代企业会计控制的基本思路

对于现代企业中所有者和经营者存在的微妙而复杂的委托受托关系以及由此造成的会计信息失真和会计控制弱化的问题,如果不采取有效措施加以解决,就有可能阻碍我国现代企业制度的建立和发展。由于现代企业二元控制主体的客观存在,在加强会计控制、约束双方的行为、防止和避免会计信息失真以保障双方利益时,必须针对两个主体之间的矛盾,以“协调”作为会计控制的基本目标,设计和实施激励与约束并重的会计控制方法和体制。

1. 以“协调”作为二元控制主体下企业会计控制的基本目标

前面已论述过企业会计控制的目的,一是确保生成真实、正确的会计信息,使其符合公认会计准则和会计信息质量特征的要求;二是通过会计工作与会计信息影响和控制企业的经营过程和获利情况。但是在存在二元控制主体的现代企业中,最为突出的矛盾是双方“利益不一致”和“信息不对称”:企业所有者希望通过经营获利使资产增值,实现企业价值最大化,但是他却不能直接进行管理和经营,只能通过会计信息“间接”控制;经营者“直接”控制企业经营的过程和会计信息的生成和报告方式,他希望由此解脱受托经济责任并获得期望报酬。因此决定了在二元控制主体构架下的企业会计控制首要的也是基本的目标应该是协调双方的利益和矛盾,只有通过切实有效的协调,找到所有者和经营者共处的均衡点和平衡点,才能实现现代企业会计控制的以上两个基本目的。所有者和经营者的协调问题可以说一直是困扰现代企业制度的难题,会计控制在这方面可以大有作为。

2. “约束+激励”引导经营者行为是现代企业会计控制

的主要方法

实现现代企业二元控制主体“协调”的会计控制目标,必须采取“约束+激励”的会计控制方法。控制是一种约束人们行为按既定目标运作的系统化机制,但是控制的过程和方式并不仅仅是约束或限制,同时也包括了协调、激励和促进。人们承认代理人有“隐藏行动道德风险”和“隐藏信息道德风险”,“委托人的问题是设计一个激励合同以诱使代理人从自身利益出发选择对委托人最有利的行动”^[2]。对这一问题的研究需要将代理理论与会计理论结合起来,走跨学科研究的道路。应该说这是现代会计控制问题值得深入研究的新领域,目的在于解决现代企业代理人“各自追求自己的期望效用最大化的非协调模型”^[3]问题。在实践中,企业也存在许多具体的作法,较为典型的是将经营者的报酬与经营业绩挂钩。

关于这个问题的理性探讨或寻找理论的支撑,笔者认为需要研究博弈论和现代产权理论,从理论上去解释“代理人发生机会主义,获取额外收入”的客观性和合理性,以便以合理的方式积极地引导经营者的行为,切实保障所有者的权益。而不应从感情上、从道义上“强行禁止”抑或“严厉声讨”,因为这样无助于改善所有者的处境,还很可能给所有者带来更大伤害。按照 Dow (1987) 和 Williamson (1993) 等人对代理行为的研究,结论是“只要经理的行为是策略性的,在均衡条件下,总是存在着经理的机会主义行为”。理性告诉我们:尽管代理人的机会主义行为对企业是有害的,但并不意味着企业的最佳控制方式就是禁止经营者的机会主义行为。在很多实际情况中,企业是无法完全控制住经营者的行为的,“只要经理有信息优势,那么尽管企业可以在一个地方发现经理的机会主义行为并把它压制下去,但机会主义行为就象受压的气球一样会在另外一个地方而且是更加难检测与消除的地方出现 (Dow, 1987)”^[4]。

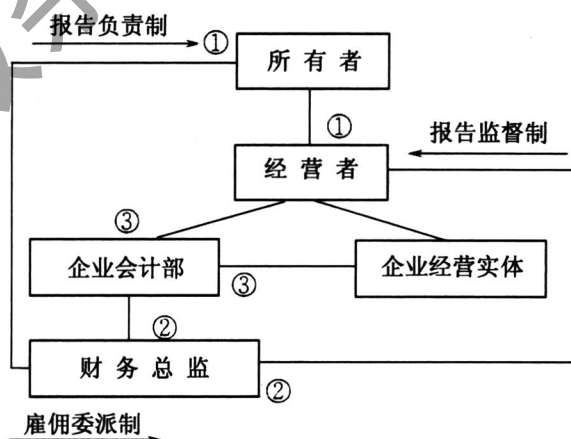
既然经营者发生机会主义行为存在“客观的合理性”(根据“存在的即是合理的”),那么作为博弈的另一方所有者能够做到的就是合理地设计“约束+激励”的控制方式,去引导经营者的行为,使经营者发生机会主义行为的可能性减少或可以预期。这种控制方式发挥作用的机理是:首先应该让经营者为企业付出的努力和贡献获得“满意”的报酬,但是仅有这一条还不能阻止经营者会想方设法去获取报酬之外的收入。这是因为,人的欲望是会不断膨胀的,“满意度”也会因此而“无限制的升级”。因此还必须有另外的设计才能达到控制的目的,这就是从制度和程序等方面去禁止经营者的机会主义行为以及一旦发现“经营越轨行为”的惩罚性措施,使得经营者能够在得失之间进行理智的权衡,引导他们放弃“非分之想”,稳定地获得“满意”的报酬。至于如何让经营者获得满意报酬的方式也值得研究和探讨。现代产权理论告诉我们:“所有权≠产权”,二者既有联系又有差别,按照《现代企业制度通鉴》(国际文化出版公司)对这个问题的归纳,二者“存在着发展上、具体运用上的差别”:①所有权强调的是对客体的归属关系,而产权则强调在归属意义上产生的多方面权利;②所有权强调的是稳定的、本质的主客关系,而产权则强调的是变化的、动态的或有时效的主客关系;③以现代市场经济为界,过去的“所有权”带有

封闭的、凝固化的特点,而“产权”则反映了开放性的财产权利的分解与组合,反映已发展了的财产关系。这样就产生了“企业法人产权独立化”的现代企业制度的核心问题,以及由此衍生出的企业财产占有权、分配权、收益权、处分权等一系列产权概念的具体存在形式。那么与“法人产权”密不可分的企业经营者努力工作的报酬,除固定的现金收入外,上升到产权意义上的经营者权利必须引起高度重视,这也许会成为现代企业进行激励的潮流化、趋势化选择,也正如此,才使得“四通模式”、“联想模式”等孕育而生,成为国企产权制度改革的“亮点”。但所有这些都必须以健全的、公平的、合理的企业产权制度化来规范和制约。

3. 建立多层次的现代企业会计控制体制

体现“协调”、“约束”的现代企业会计控制,还必须相应地建立多层次的会计控制体制,才能使各项控制措施有制度上、程序化的保证。层次化的现代企业会计控制体制是通过明确各方关系人的权利和责任实现的,使得每个群体或个人的行为都处在他人的监督和控制之下,避免出现会计控制的“真空地带”或“控制盲点”,而使控制流于形式、难收成效。可以说,层次化体制是现代企业会计控制的一种有效形式。

一般地,现代企业会计控制的层次化体制可以设计为如下图所示的一种结构。



第一个层次是所有者对经营者的控制,具体控制措施是通过由所有者委派的“财务总监制”实现的。在这一层次上体现出两个控制主体相互制衡的关系:所有者通过激励和约束来控制经营者,保障自身获取最大化的经营获利;经营者通过正确决策和有效经营履行受托经济责任同时获得制度化约定的期望利益。

第二个层次是财务总监具体行使会计控制的权利。财务总监是由所有者委派的,是所有者利益的维护者,并具体监督和指导企业会计控制过程。财务总监控制作用的发挥首先通过对企业会计部门和会计人员的领导和控制,掌握会计系统的运行,对于企业重大的交易、资产变动等拥有审批权;其次通过主持定期及非定期的企业内外审计,及时发现企业经营和会计方面已经发生的或潜在的问题并采取相应措施。

第三个层次是企业会计部门及会计人员的会计控制责任,即直接面向经营者及经营实体贯彻企业的财务和会计方面的控制制度。在这一控制层次上应该注意不能将会计控制

体制同企业行政管理体制混为一谈。我们常听到满腹苦水、充满无奈的各界人士发出的“由企业经理发给会计人员工资,会计人员就不可能不听经理的”以及类似的话。作者认为这种说法站不住脚,会计人员受雇于企业经理并不能成为会计人员不去履行会计控制责任的合理借口,不能负责的真正原因是没有完善而且有效的会计控制体制和制度。我们不妨对上述结构进一步分析,在该层次上行使会计控制权利和责任的是企业会计人员,作用方向是会计人员作用于企业的

经理和各业务部门,而监督和评价会计人员履行控制责任的却是上一层次代表所有者利益的财务总监。由此可见,会计人员对经理的会计控制与经理对会计人员的行政领导是不同的管理过程。尽管实际中因个体经理人的差异和会计人员素质不一,会计人员中不乏受经理个人意志指使者,但只要明确控制责任,再有相制衡的代表不同利益集团的控制主体存在,是会收到很好的成效的。

(《会计研究》2000年第3期)

现代企业制度与会计监督

吴水澎

在党的十五届四中全会通过了《中共中央关于国有企业改革和发展若干重大问题的决定》(以下简称《决定》)以后,讨论会计的监督问题更具有现实的针对性。具体地说,必须回答:《决定》中所提出的建立现代企业制度与会计职能的关系如何?面对着现代企业制度,会计应当反映和监督些什么?在社会主义市场经济条件下,如何充分发挥会计职能,有什么实际问题需要我们解决?对上述问题的回答,既可以把会计的改革引向全面深入,又可以使会计工作促进企业的改革与发展。因此,本文就这些问题提出粗浅看法。

一、现代企业制度必须强化会计监督

《决定》中指出:“建立现代企业制度是发展社会化大生产和市场经济的必然要求”。“公司制是现代企业制度的一种有效组织形式。公司法人治理结构是公司制的核心。要明确股东会、董事会、监事会、经理层的职责,形成各负其责、协调运转、有效制衡的公司法人治理结构。”所有这些为我们今后企业制度的改革指明了方向。

怎样才能使公司治理结构的具体安排做到合理与科学?在市场经济的环境之下,公司尤其是上市公司的治理结构按照一般的说法是由两部分构成的。第一部分,是通过竞争市场所形成的间接控制,也称之为外部治理结构。其中包括产品市场、资本市场、经理市场、兼并市场,等等。毫无疑问,这些外部市场存在着激烈竞争,会给经理人员以很大压力。第二部分,是为实行事前监督而设计的直接控制,或称之为内部的治理结构。内部结构是由股东大会、董事会、监事会和经理组成的,它们各负其责、协调运转、相互制衡,从而形成对企业进行内部控制的机制。这种内部治理结构的内部控制机制在《决定》中也明确地指出:“所有者对企业拥有最终控制权。董事会要维护出资人权益,对股东会负责。董事会对公司的发展目标和重大经营活动作出决策,聘任经营者,并对经营者的业绩进行考核和评价。发挥监事会对企业财务和董事、经营者行为的监督作用。”这实际上是一种责权利的安排:权力是经营者履行受托责任的前提;利益分配是动力和激励的一个基本手段;责任是经营者必须承担的任务,是联结权力和利益的纽带。责权利三者有机结合,才能使公司治理结构的安排充分发挥效率,协调运行、

相互制衡。公司治理结构中各有关方面责权利的安排,除了进行定性的研究和描述外,还必须有数量的规定性,从质与量的统一中进行把握。否则,就难于操作,更难于进行考核与评价。这样,会计在现代企业制度中的作用也就凸现出来。也就是会计通过预测、计划审核、核算、检查、分析、执行等手段,对公司治理结构中各有关方面的责权利进行反映与监督。其内容大体上可以从以下三个方面阐述。

1. 对公司生产经营活动过程在反映基础上进行监督。公司最终的目标是实现利润最大化,而利润的多寡是由公司经营管理工作各方面情况所决定的。针对国有企业的现实状况,《决定》要求每个企业必须重点抓好成本管理、资金管理、质量管理,这是切中时弊的。这里的道理比较容易理解,就不进行详述。

2. 对经营者的业绩进行考核与评价。公司的经营管理层是否尽到责任,这是公司治理结构中所要解决的核心问题。如果不对经营者的经营业绩进行考核与评价,我们所说的对经营者的监督就只表现在形式上。这方面会计可以起到其他工具所起不到的作用。也就是通过会计可对一个企业的财务状况、经营成果、现金流动信息等方面进行揭示,对经营者的业绩进行分析与评价。比如说,可以利用会计的信息考核与评估股东的净资产是否保值与增值,是否有浪费性的投资;资产是否丢失、失窃、损坏或被不合理占用;管理人员是否谋取私利,从事虚假或违规交易,使公司的正当利益受损;公司的财产是否得以适当维护等等。

3. 对物质利益分配的执行与监督。公司制企业所产生的代理问题、机会主义行为问题、信息的不对称问题、合约的不完善问题等等,最终都会直接或间接地反映到物质利益分配的问题上来。因此,正确地处理所有者与经营者的物质利益关系显得十分复杂、十分必要。以往我们所试行的承包经营责任制,由于只注重激励而不重视考核与评价,因而没有取得成功。按照国外的经验,公司制企业的管理者的报酬一般是依据同管理者订立管理报酬的契约给付的。其核心是通过赋予经理一定的剩余索取权(谢德仁),以控制代理等方面的问题。管理报酬契约在实际中由许多具体形式所构成(吴东辉、胡冰冰),一般是:(1)固定工资,事先在契约中规定,一般同企业实际业绩不挂钩;(2)年底分红、股票认