

论不同公司治理模式下总会计师岗位职责

玄立平 潘琪 张璟霖

(中国人民银行海口中心支行 海口 570105)

【摘要】 本文结合我国公司治理的三种模式,即政府主导型治理模式、家族主导型治理模式和法人主导型治理模式,从委托代理关系和控制机理角度分析不同公司治理模式下总会计师的岗位职责。

【关键词】 总会计师 岗位职责 公司治理

随着我国市场经济的发展,企业得到了很大的发展。总会计师作为政府部门、事业单位和企业中主管财务会计工作的最高负责人,在我国国民经济运行中发挥着越来越重要的作用。企业在确定总会计师岗位职责的时候,应综合考虑行业特性、公司发展规模、公司发展程度等,使总会计师岗位职责更适合公司治理结构,以更好地实现公司的目标。

一、当前我国公司治理的三种模式

为了全面描述我国不同类型公司的治理模式,陈佳贵、黄群慧进行了分类比较研究。他们基于对公司治理结构的基本认识和对我国不同类型公司状况的基本判断,认为我国存在三种公司治理模式,即政府主导型治理模式、家族主导型治理

通过宣传,营造会计诚信氛围,强化“守信光荣、失信可耻”的观念,让全社会都认识到会计诚信的重要性。既要正面要求会计从业者树立正确的人生观、事业观,在社会上形成“求真务实”的诚信环境,又要从反面宣传和报道会计诚信缺失的单位和个人,以起到警示和教育作用。③打造信用政府。以政府诚信建设带动全社会的诚信建设,以政府机关、事业单位控制会计信息失真为突破口,严格行政执法责任制和行政过错追究制,提高会计诚信水平,促进和谐社会的构建。④建立会计诚信档案制度,为深化会计诚信建设、提高会计行业管理水平提供有力的信息支撑。

4. 健全相关法律法规,加大执法力度。通过制定完善的法律制度,使会计诚信信息的采集、整理、评价及后续的激励约束有法可依,从而使会计诚信建设有制度保障。目前我国缺乏会计诚信管理制度,会计诚信环境比较差,信用中介机构极不成熟,信用管理教育力度明显不足。而且现有法律法规缺乏系统性,实际操作难度大。因此,应尽快构建较为完善的法律体系,制定《信用数据采集法》、《信用数据管理法》、《诚信评估机构规范法》、《企业和会计人员诚信法》,完善失信刑事立法等,以促进会计行业规范、健康发展。

我国会计人员存在“囚徒困境”,解决此问题的可行方法是让单位负责人成为法律责任的唯一承担者,这样才有望真正确立我国会计的诚信原则(杨雄胜,2002)。因此,只有对直

模式和法人主导型治理模式,并从股权结构、内部治理机制、外部治理机制三个角度对每种公司治理模式进行了分析(详见下页表)。

从下页表中可以看出,我国现存的三种公司治理模式尽管在公司类型与股权结构、内部治理、外部治理方面有一定的差异,但仍存在一些共同的特征,如股权集中、内外部治理机制不健全、公司治理的有效性不强、市场机制作用有限等。

二、不同公司治理模式下总会计师的岗位职责

完善我国公司治理结构的一个重要方面是健全公司财务治理结构,而这其中的关键是重新确定总会计师的岗位职责。不同的公司治理模式下,总会计师的岗位职责应有所不同。

接责任人进行相应的监管,才能有效遏制会计造假行为。应进一步完善会计信息质量检查公告制度,对提供虚假会计信息的直接责任人要依法惩治。完善的信用法律体系建立起来后,还必须严格执法,真正做到“有法必依、执法必严、违法必究”。只要有有关行为违反了法律法规,就要公正地加以查处。

5. 加强会计监督机制。企业内部要建立强有力的内部审计制度,企业外部建立以财政监督、审计监督、税务监督、行政监督为主的外部监督体系,形成内外部监管的防范体系,但应避免职责交叉和重复检查。执法人员应更新观念,在帮助企业解决问题的过程中强化监督。

【注】 本文系广西教育厅课题“科学发展观视角下的商业伦理建设——以会计职业道德评价机制构建为例”(项目编号:200601LX061)阶段性研究成果。

主要参考文献

1. 王娟. 会计视角下和谐社会的构建. 财会月刊(综合), 2006;10
2. 杨雄胜. 会计诚信问题的理性思考. 会计研究, 2002;3
3. 张连起. 和谐会计论. 中国注册会计师, 2005;8
4. 托马斯·唐纳森, 托马斯·邓菲著. 赵月瑟译. 有约束力的关系. 上海: 上海社会科学院出版社, 2001
5. 岳上值. 会计诚信评价体系构建的思考. 会计研究, 2005;4

不同公司治理模式的比较表

| 模式 | 政府主导型治理模式 | 家族主导型治理模式 | 法人主导型治理模式 |
|------|--|---|---|
| 项目 | 主要是国有及国有控股企业,也包括少数集体企业;股权结构的特点是高度集中 | 主要是私营企业或部分集体企业;股权主要集中在家族成员手中 | 主要是法人控股的公司制企业;股权相对集中 |
| 内部治理 | 以内部人控制为特征。董事会的决策职能与经理的执行职能不能分离;中小股东参与程度低;有效的经营管理者的激励约束机制欠缺。企业各权力组织之间关系复杂 | 以企业主人决策或家族成员内部决策为主;经营管理人员的来源具有封闭性和家族化的特征;重视对管理人员的报酬激励 | 法人股东积极参与董事会决策;内部治理机制比较有效;比较重视对管理人员的报酬激励;法人股东通过其董事会的相应席位而拥有撤换经营管理人员的权利 |
| 外部治理 | 经营管理人员的任命权;对企业重大决策的审批权;对经营管理者的外部监督约束权。兼并、收购和接管等市场机制很少发挥作用 | 很少依靠外部市场机制的作用;产品市场、资本市场和劳动力市场的竞争对整个家族企业有巨大压力 | 较少依靠外部市场机制的作用,但比政府主导型治理模式对外部市场机制的依赖程度要大 |

1. 政府主导型治理模式下总会计师的岗位职责。政府主导型治理模式主要存在于未进行公司化改造的国有企业、国有独资公司以及国有控股的股份有限公司和有限责任公司中,其股权结构的特点是国有股“一股独大”。以上市公司为例,国有股股权在公司总股本中占绝对优势,股权高度集中,国有股股东是大多数上市公司的唯一大股东。国有股股东多为国有资产管理局、国有资产经营公司或集团总公司、国有控股公司等,这些国有股股东的行政色彩很浓。在现实国有资产管理体制下,国有资产“所有者缺位”的问题并没有真正解决。

企业经营的目标是实现价值最大化,具体到政府主导型治理模式下的企业,即为实现国家利益最大化。总会计师作为一个企业经济活动的核算者和监督者,应该具有什么样的职责才能保证企业实现价值最大化呢?要讨论总会计师的职责,首先应该探讨一下总会计师在企业中的地位。

根据委托代理理论,总会计师在企业中的地位可以有以下几种选择模式:

(1)总会计师由单位负责人任命,对经营者负责。由于政府主导型治理模式下的企业所有者主要是国家即全体人民,而全体人民中的任何一个人都不可能享有企业的经营独占权,不可能由全体人民对企业经营者进行监督和激励,于是全体人民委托国有资产监督管理委员会来行使本应由其行使的权利,而国有资产监督管理委员会再通过下设的各级主管部门成立相应的股东(大)会来对经营者进行监督和激励。由此,从所有者到经营者(总经理)的委托代理链很长,很容易存在逆向选择和道德风险,若对企业经营活动进行监督和核算的总会计师对总经理负责但不能列席董事会,即使发现总经

理有不道德行为也无从反映,这就会使总经理为所欲为,不顾所有者的利益而努力追求自身利益的最大化;同时总经理拥有总会计师的人事任免权,总会计师在总经理的压力下也可能提供虚假信息而为总经理的利益服务,否则就会面临被解雇的危险。

这种模式下,总会计师的地位决定了总会计师不可能为所有者的利益服务,也不可能对企业的全局进行统筹规划。在改革开放之初,我国经济体制刚刚开始转轨,我国总会计师在企业中的地位就是选择的这种模式,结果导致国有资产流失严重。但我们现在已经认清这个问题,进行了国有企业改革,而总会计师的地位也有所提高、职责范围有所扩大。

(2)总会计师由董事会任命。总会计师和总经理在公司中处于平行地位,这种模式下的公司治理结构如图1所示:

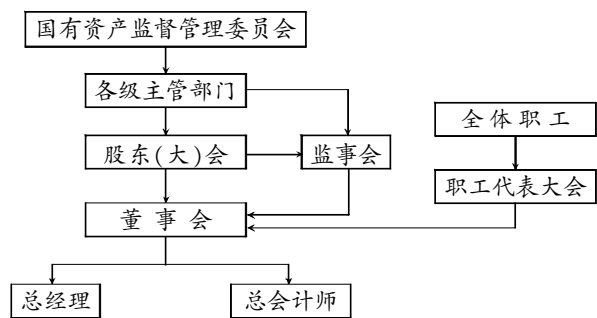


图1

这种模式下,总会计师对董事会负责,总会计师与总经理之间是一种合作关系而不是领导与被领导的上下属关系,他们共同对董事会负责,总会计师同总经理一样也由董事会来任命。总会计师对企业的经营业务活动的财务收支状况进行监督与控制,组织实施企业财务收支定期稽核检查工作,定期向董事会报告企业的财务状况和经营绩效,并有权对企业的重大财务事项进行监管。

这种模式下,总会计师的岗位职责主要是运用现代管理方法,组织和规范企业的会计工作;组织实施企业财务收支核算与管理,开展财务分析、预测、计划、控制和监督等工作;组织制定企业财务管理规章制度,并监督各项财务管理制度的执行情况;组织制定和实施财务战略,拟订和下达财务预算,评估分析预算执行情况;研究制定企业的会计内部控制制度,评估、测试会计内部控制制度的有效性;组织建立多层次的监督体制,落实会计内部控制责任;组织制定会计人员管理制度,提出会计机构人员配备和考核方案;依法组织编制和及时提供财务报告。

当然,这种模式缩短了从所有者到总会计师的委托代理链条,总会计师的地位提高了、职责范围扩大了,可以从全局对企业进行投资与融资的规划,也有利于总会计师对总经理的监督,在一定程度上可以减少总经理的不道德行为。但是由于董事会本身是受股东(大)会的委托来管理企业的,而股东(大)会的股东主要是由国有资产监督管理委员会的下属各级主管部门来选拔的,他们本身也不是企业的真正所有者,可能

并不会十分关心企业的经济利益,若股东(大)会对董事会的监督不力,他们可能会相互勾结,欺上瞒下,共同欺骗所有者,追求自身利益最大化。因此,仍然不能满足企业所有者的要求。

(3)总会计师仍由股东(大)会或者国有资产监督管理委员会任命。与第二种模式不同的是,总会计师不仅要对董事会负责,接受董事会的监督,还要接受国有资产监督管理委员会、股东(大)会、监事会和职工代表大会的监督,对于董事会所做出的不利于企业的决策和行为,总会计师可以通过向股东(大)会或者监事会和职工代表大会报告进行制止。这种模式下的公司治理结构如图2所示:

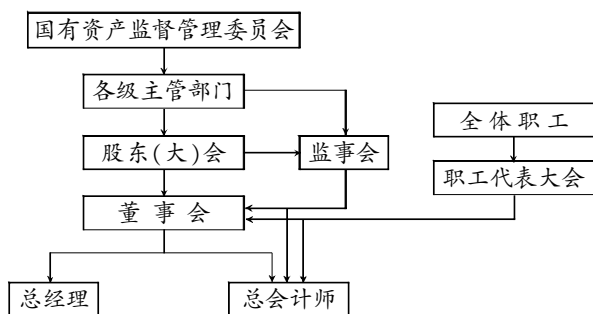


图2

在这种模式下,总会计师在企业中的地位较前两种模式下的高,总会计师与总经理完全是合作伙伴关系,并且在董事会中占据重要的地位。他们不仅要在设计和实施公司战略方面发挥重要的作用,为公司寻求进一步的发展良机并且为其解决财务问题,设计公司的薪酬结构并且与新的绩效考核结合起来,同时还要关心利益相关者的利益和社会公共利益(因为企业所有者包括全体国民)。总会计师的岗位职责主要包括为公司建立健全财务体系、积极主动地参与企业的决策过程和战略管理、设计安排公司的薪酬结构并且对其进行考核、设计合理的企业绩效考核指标、对员工进行激励以及控制成本等。可见,总会计师的工作重点已经不是企业财务会计的基础管理工作。

应该说,这种模式是比较好的,总会计师不仅能对企业的战略发展做出应有的贡献,而且可帮助所有者对经营者进行有效的监督。目前我国中央企业正努力向这一方向发展,对于比较重要的一些大型中央企业,国有资产监督管理委员会亲自招聘并任命总会计师,并颁布了《中央企业总会计师工作职责管理暂行办法》,已于2006年5月14日正式执行。该办法重新规定了中央企业总会计师的岗位职责,包括企业会计基础管理、财务管理与监督、会计内部控制制度建设和重大财务事项监管等,但是其范围还是比较小的。

2. 家族主导型治理模式下总会计师的岗位职责。与家族主导型治理模式相适应的是私营企业和相当数量的集体企业。家族主导型治理模式的股权结构特点是股权主要集中在家族成员手中。虽然很多大型私营企业都建立了股东(大)会、董事会、监事会等组织和相应的制度,逐渐向规范的现代公司制靠拢,但家族控制特征仍很明显,私营企业主独揽大权,董

事会决策功能并没有得到很好的发挥。家族主导型治理模式下的企业基本不依靠外部市场机制来激励和约束其经理人员,但对于整个家族企业而言,产品市场、资本市场等的激烈竞争时刻威胁着企业的生存,破产、兼并、收购和重组等市场机制给家族企业的领导者和管理层带来了生存压力,这同时也将对企业主和管理人员的行为产生一定的激励和约束作用。

在家族主导型治理模式下的公司任职的总会计师面临的压力并不小于在政府主导型治理模式下的公司任职的总会计师。由于企业主追求收入的增长,因此这类企业的总会计师更注重利润,他们的工作重点主要放在提高审查和运营效率上,忙于财务会计的基础工作,主要进行成本费用预算、计划、控制、核算、分析和考核,督促本单位有关部门降低消耗、节约费用、提高经济效益,建立健全企业会计核算制度,编制财务报告等。

3. 法人主导型治理模式下总会计师的岗位职责。在我国,企业法人作为股东的公司大量存在,如联营企业、中外合资企业、法人控股的各类股份有限公司和有限责任公司。我国国有股不能上市流通,只能通过协议受让的方式转让给法人股股东,在上市公司资源相对稀缺的情况下,许多公司通过购买国有股权“借壳上市”,导致法人股数量呈现出逐步上升并超过国有股的趋势。

实际上,对于很多上市公司而言,在国有股股东缺位、流通股股东难以参与公司决策的情况下,法人股股东成为最有积极性参与公司治理的一方。即使法人股的根本产权属性是国有,与国有股相比,法人股更具有“经济人”的人格化特征,法人股股东代表也将比国有股股东代表(即政府官员)更能够承担参与决策的风险。因此,在法人主导型治理模式下,内部治理机制一般是有效的。相关实证研究也表明,在竞争性领域中,法人控股型上市公司的绩效要优于国有控股型上市公司。在法人主导型治理模式下,法人股股东的内部直接控制机制还表现为法人股大股东通过拥有董事会的相应席位而拥有撤换经营管理者的权力。

在这种模式下,总会计师的地位要比民营企业中总会计师的地位高,他们在关注企业利润的同时,更加关注企业的生存和发展,为股东创造更大的价值。总会计师一般可以位列董事会并可以参与重大决策,对企业的信用风险和运作风险有一定的发言权。因此,其岗位职责与政府主导型治理模式下的总会计师的地位相似。

主要参考文献

1. 陈佳贵,黄群慧.我国不同所有制企业治理结构的比较与改善.中国工业经济,2001;7
2. 杜胜利.CFO管理前沿——价值管理系统框架模型.北京:中信出版社,2003
3. 企业领导角色分析研究组.企业财务主管角色分析与管理的道.北京:中国经济出版社,2003
4. 鞠新华,何国琳.2010年首席财务官的作用与职责.中国总会计师,2005;8