

对我国总会计师的地位与作用的重新定位

章卫东(教授) 周伟武

(江西财经大学会计学院 南昌 330013)

【摘要】本文分析了目前我国总会计师在企业中的地位和作用以及形成这种现状的原因,并在现代企业制度下对总会计师的地位和作用进行了重新定位。

【关键词】总会计师 执行董事 监督作用

经济越发展,会计越显得重要。总会计师作为主管财务会计工作的最高负责人,对于完善企业法人治理结构和促进企业发展理应起到重要的作用。特别是国有的和国有资产占控股地位或者主导地位的大中型企业的总会计师,不仅担负着组织和领导企业财务部门工作的职责,而且还要作为企业的领导班子成员积极参与企业的各项经营决策活动,成为现代企业管理体制中不可或缺的一员。然而在现实工作中,总会计师在企业中的地位未能明确,其作用也未能得到充分、有效的发挥。本文拟对这一现状进行分析,并对总会计师在企业中的地位与作用进行了重新定位,以期总会计师能更好地发挥其应有的作用。

一、总会计师在我国企业中的地位与作用

1. 总会计师在企业中的地位。总会计师作为企业领导班子成员的地位一直都没有改变,相关法规也对此作了规定。1984年中国共产党第十二届中央委员会第三次全体会议通过的《中共中央关于经济体制改革的决定》明确提出,“一厂三总师”(厂长和总工程师、总经济师、总会计师)和党委书记都是企业领导班子的成员。而后,1990年12月31日国务院颁布的《总会计师条例》规定,总会计师是单位行政领导人之一,协助单位主要行政领导人工作,直接对单位主要行政领导人负责。2003年5月27日国务院颁布的《企业国有资产监督管理暂行条例》中也明确提出总会计师是企业主要负责人之一。这些法规为确立总会计师在企业中的地位起到了积极的推动作用。但是现实情况却令人担忧,这具体表现为:

一是“没有位”。相当一部分企业未按《会计法》和《总会计师条例》的规定设置总会计师这一职务,或者只设置副总会计师这一职务。

二是“不到位”。相当一部分企业的总会计师仍然以传统的会计核算、财务收支管理为主,在战略规划、经营决策、风险管理等方面涉足很少,从而难以充分发挥其应该具有的监督和制衡作用。

三是“放错位”。一些设置总会计师这一职务的企业,未把总会计师置于企业最高决策层,而是将其置于经理执行层。一些企业的总会计师虽然属于企业领导班子的成员,但未进入

企业决策层,在职责权限上存在着先天不足,从而使得企业内部难以形成相互合作、监督制衡的有效机制。

四是“排末位”。在现实中,总会计师在企业领导班子中排在末位似乎已经约定俗成,即使是已经享有领导班子成员待遇的党员总会计师,往往也不能成为党组成员,而且有的企业还把总会计师置于副总经理的领导之下,造成总会计师地位的尴尬。如果企业设置了副总会计师这一职务,其地位还不如财务部门负责人。在这种情况下,总会计师对总经理负责,因而只能唯总经理的指令是从,没有什么发言权,这样造成的后果是:总会计师要么有责无权,无法制止会计造假行为,要么同流合污,直接参与会计造假,从而助长了企业的“内部人”控制和会计造假,进而导致会计信息的严重失真和国有资产的大量流失。

这些具体表现基本证明了我国总会计师在企业中地位的尴尬。在大多数国有企业中,总会计师在很多人眼里还是“账房先生”,只需要埋头苦干领导分配的任务,至于工作的内涵和发展方向则根本不用考虑,因为全部由“一把手”说了算。这就造成了我国总会计师唯唯诺诺,没有创新意识和素质低下的现状。

许多调查研究也表明了我国总会计师在企业中的地位。清华大学经济管理学院于1998年12月对195位国有大中型企业的总会计师进行的问卷调查显示,有一半多的总会计师不是财务最高负责人,这说明总经理直接抓财务的现象还非常普遍。在被问到总会计师向谁汇报工作时,有63%的总会计师直接向总经理汇报,只有11%的总会计师向董事会汇报,有10%的总会计师向副总经理汇报,其余16%的汇报对象为其他各种人员。在对待“总会计师应该对谁负责”的问题上,65%的人认为应该对总经理负责,22%的人认为应该对董事会负责,13%的人认为应该对上级主管部门负责。这些情况说明,人们已经将总会计师在我国企业中的地位等同于首席财务执行官(CFO)在国外企业中的地位,不过其中也带有一定的传统认识。值得注意的是,关于《总会计师条例》规定的职责权限的到位问题,有43%的人认为差距一般,有27%的人认为差距较大,有19%的人认为差距较小,有11%的人认为没有差距。

另外,中国注册会计师协会于2003年组织了对我国大陆地区各单位现任注册会计师或财务总监或财务主管或财务机构负责人现状的调查,收回有效问卷1450份。结果显示,设置注册会计师(泛指,包括财务总监、财务主管、财务机构负责人)职务的企业有1015家,在1015名现任注册会计师中,804人是企业(单位)领导班子成员(高管人员),约占79%;既是领导班子成员又是党组(党委)成员的有216人,约占21%;是企业董事会成员的有194人,约占19%;是非领导班子成员的非领导班子成员有94人,约占9%。

实践调查得出的结论与前面的分析结果基本一致,表明注册会计师在企业中的地位大多体现在领导班子成员层次上,但并未提高到公司治理的更高层次上。

2. 注册会计师在企业中的作用。根据《注册会计师条例》的规定,注册会计师组织和领导本单位的财务管理、成本管理、预算管理、会计核算和会计监督等方面的工作,参与本单位重要经济问题的分析和决策,具体组织本单位执行国家有关的财经法规和相关方针、政策,保护国家财产。

可见,《注册会计师条例》赋予了注册会计师很大的职责权限。然而,由于目前的财务管理采用的是一种事后报告模式,注册会计师只能向厂长、总经理汇报过去一年发生了什么,现在是什么状况,而不能对企业未来发展做出较为准确的预测。另外,注册会计师目前的工作主要侧重于会计核算,包括进行财务机构设置、起草基本制度、监督日常财务活动、执行由董事会或股东大会批准的重大财务方案等,在企业的重大领域、重大问题的决策方面没有发挥其应有的作用。

二、注册会计师地位不高及其作用未能充分发挥的原因

在西方发达国家,不仅所有企业均设置了CFO这一职务,而且CFO手握重权,身份显赫。特别是2001年安然事件之后,美国于2002年颁布的《萨班斯—奥克斯利法案》把CFO提高到与CEO同等重要的法律地位,并明确CFO与CEO是工作上的战略伙伴,在健全企业内部控制制度等方面具有不可推卸的法律责任。我们从上面的分析可以看出,我国的注册会计师在企业中并没有如此高的地位且其作用未能得到充分、有效的发挥。究其原因主要有:

1. 对注册会计师的重要性认识不足。这主要是由于一些政府部门和企业的“一把手”对注册会计师的认识还停留在计划经济阶段,把现代企业中的注册会计师与原来计划经济体制下照搬苏联模式的企业“三师”(注册会计师、总工程师和总经济师)混为一谈,认为注册会计师是计划经济的产物,只是一个摆设,所从事的无非是会计主管的工作,市场经济体制下不必设置注册会计师这一职务。

2. 注册会计师的自身素质不高。注册会计师是一种特殊的专业职务,注册会计师既要懂经营管理,又要有较为丰富的实际工作经验。目前在国有企业中真正达到这一标准的注册会计师还比较少,这也造成了其地位不高。

3. 法规贯彻不到位。《注册会计师条例》明确规定:全民所有制大中型企业设置注册会计师;事业单位和业务主管部门根据需要,经批准可以设置注册会计师。其又规定:凡设置总会计

师的单位,在单位行政领导成员中不设置与注册会计师职权重叠的副职。《会计法》也明确规定:国有独资和国有资产占控股地位或主导地位的大中型企业必须设置注册会计师。虽然上述法规都要求符合条件的企业设置注册会计师,但国家没有明确《注册会计师条例》等法规的贯彻实施应由政府的哪一个部门负责,没有设置注册会计师的企业或设置了与注册会计师职权重叠的副职的企业大多数也没有受到什么处罚,得不到法律上的保障。“执法不严,违法不究”也是造成注册会计师在企业中地位不高的原因之一。

4. 我国企业管理的外部环境不成熟。尽管目前国内不乏介绍国外先进财务管理理念和方法的优秀著作,但在我国资本市场不完善、银行结算体系不配套、风险投资不发达的情况下,很难有适合这些先进的理论和方法生存的“土壤”。由于客观环境的制约,注册会计师难以充分、有效地发挥其作用也就有其合理原因了。

5. 我国企业传统职能部门的划分影响了注册会计师作用的有效发挥。在我国传统的企业中,一般包括企划部、财务部、经营部三个职能部门。注册会计师只负责财务部的工作,向总经理提供财务数据,但无法参与企业发展计划的制定和企业经营问题的解决。在这三个部门各自为政、缺乏沟通的情况下,往往会造成计划与可行性之间的差距,财务数据发挥不了实质性的作用。其直接后果是财务和计划不配套,财务部无法提供计划所需的财务上的支持,或者是计划无法体现财务数据所显示的发展趋势。这种职能部门的划分缩小了注册会计师的职权范围,同样也减弱了其在企业中的作用,进而影响到注册会计师在企业中的地位。

三、对注册会计师的地位与作用重新定位

除了外部人的积极参与,公司内部人的职位设置和制度改进也是优化公司治理结构不可缺少的一个重要环节。其中注册会计师在企业中的地位与作用更加引人注目,因为注册会计师是处于外部人与内部人连接点上的一个重要职位,公司治理的重要前提——信息对称以及治理机制的运行都离不开注册会计师的监控。

1. 对注册会计师的地位的重新定位。

(1) 注册会计师是执行董事。在现代公司制下,注册会计师在公司治理中的职能是监督管理和参与经营决策,这就在客观上要求注册会计师必须进入董事会成为执行董事。注册会计师作为执行董事在公司治理中的作用主要表现为:一是代表公司董事会对公司的资产实行内部财务监督;二是作为执行董事参与公司的经营决策。注册会计师对董事会负责,由董事会直接任免,主要承担外部受托责任,代表出资者实施企业外部资本控制,而内部受托责任则由注册会计师领导的财务经理承担,即由财务经理直接负责企业内部管理控制。在经营管理上,注册会计师与CEO紧密配合,在CEO的统一领导下参与公司日常经营管理决策和重大经营决策。

(2) 注册会计师是首席财务执行官。尽管在执行董事会的战略和经营决策方面,注册会计师要在CEO的统一领导下开展工作,但这并不意味着注册会计师是CEO的副职。CEO与总会计

师不存在正职与副职之分,不存在领导与被领导的关系,两者之间是一种相互协作的合作伙伴关系。CEO是首席行政执行官,总会计师是首席财务执行官,他们都是分管各自业务的“头儿”。我国香港地区的企业把CEO称为行政总裁,而把总会计师称为财务总监,这种称谓比较准确地表达了总会计师在企业中的地位。

(3)总会计师承担由股东和董事会赋予的受托责任,在经营方面对CEO负责。总会计师作为执行董事,既是董事会成员,又是经理层成员,因而总会计师既要向股东负责又要对董事会负责。总会计师代表股东进入董事会,作为CFO发挥执行董事的财务决策和财务监督职能,而CEO则负责发挥战略和经营决策职能。但在执行董事会的经营决策时,总会计师要在CEO的统一领导下,即总会计师对CEO负责,为CEO的经营决策提供帮助。

2. 对总会计师的作用的重新定位。通过对当前我国总会计师的作用的分析可以看到,总会计师并没有起到应有的作用,只起到传统“账房先生”的作用。显然,在现代企业制度下,这点作用是远远不够的。为此,对总会计师的作用进行重新定位有其必要性。

(1)总会计师的监督作用。总会计师作为执行董事,既是董事会成员又是经营者,总会计师作为股东代表进入董事会,负有外部受托责任,代表出资者实施企业外部资本控制,为公司外部信息使用者提供其所需要的信息,合理筹集和使用资金,满足外部投资者资本增值的要求,总会计师对企业的会计信息披露负有重要责任。从这个意义上讲,总会计师对企业的财务状况负有监督职能。总会计师如果发现企业有欺诈、舞弊行为,应当提出优化方案,并向CEO反映,若CEO不愿意采取行动制止,总会计师应向董事会报告,确保公司利益不受任何侵害。因此,总会计师负有对经营者实施适当监管的职责,使经营者在进行重大决策和财务收支活动时最大限度地体现所有者的利益。总会计师还可以通过实施内部审计来发挥监督职能。

(2)总会计师的管理作用。总会计师作为执行董事,既是董事会成员又是经营者。总会计师作为经营者承担着内部受托责任,在CEO的统一领导下执行和贯彻董事会决议,负责内部管理控制,对资金筹集和使用进行管理,对企业的经营业绩进行评价。总会计师还可以为经营者在经营决策方面提供财务支持,为经营者施展经营才能提供有力的保证,因而其又承担着管理者的管理责任。

(3)总会计师的协调作用。按照现代契约理论,企业是一组契约关系的联结体。契约方主要包括所有者、经营者、债权人、职工、政府等利益相关者。只有各方面的财务契约关系得到协调,企业才能持续健康发展。为了达到这样的目标,客观上需要总会计师协调所有者和经营者之间的关系,协助经营者处理好与债权人、职工、政府等利益相关者之间的关系,为此需要总会计师向企业利益相关者提供所需要的财务信息,保持与他们的沟通联系,获得他们的理解、支持和帮助。

总会计师的上述三项作用中,监督作用是最基本的。参与决策可以对决策过程进行监督,协调关系的同时可以监督经营者与利益相关者之间的财务活动。随着知识经济、信息时代的到来,总会计师参与决策的作用将更为重要。

新制度经济学家认为,制度决定着经济效益,即在交易费用为正的情况下,不同的权利界定会带来不同效率的资源配置。而法律制度作为界定不同权利的方式之一,若不能适应当前的生产力发展水平,那么将会影响经济运行的效率。然而,当前有关总会计师的法律法规未能适时地根据时代的步伐进行相应修订,造成法规不能满足现实的需要,从而影响了总会计师在企业中的地位,其作用也未能充分、有效发挥。所以,笔者建议对有关总会计师的法律法规中不合时宜的条款进行修订,以更好地适应市场经济发展的需要,为社会创造更大的经济效益。

【注】本文系国家社科基金课题“我国总会计师管理体制研究”(项目编号:03BJY017)阶段性成果。

主要参考文献

1. 王萍.CFO在公司治理结构中的角色定位. 发展研究, 2005;9
2. 邓春华.CFO在公司治理中的作用分析. 中国工业经济, 2003;5
3. 方耀民.从国外CFO制度谈我国总会计师的定位. 经济师, 2007;7
4. 常明,李志远.对中国总会计师制度改革的几点思考. 中国总会计师, 2005;10
5. 张华伦,王磊,刘慧.美国CFO制度及启示. 经济纵横, 2006;10
6. 华中电力会计学会课题组. 中外总会计师制度比较. 财会月刊, 2004;5B
7. 张瑜.关于总会计师设置等若干问题的探讨. 会计研究, 1998;2