# 影响企业会计监督有效性的约束条件分析

夏子莫

（华中科技大学文华学院　武汉　430074）

【摘要】本文根据会计基本职能之一的监督职能，从社会环境、产权关系和个人修养三个方面阐述了实行会计有效监督的约束条件。

【关键词】会计监督　社会环境　产权关系

会计监督是会计的基本职能之一，其特点是利用货币计量对企业经济活动的全过程进行全面的监督，包括事前监督、事中（日常）监督和事后监督。规范会计行为、提高会计信息质量、提高会计监督的有效性，已成为现代公共管理活动和企业管理活动共有的一项重要内容。

**一、社会环境约束：决定性条件**

**1.** *社会法律制裁约束*。会计信息失真直接来自会计人员自觉或不自觉做假账，做假账必然要受到社会法律的制裁，这是维护会计秩序和经济秩序的基本要求。企业出现假账后，企业负责人、相关会计人员都应该承担法律责任。根据《税收征收管理法》规定，企业因做假账而少缴税款的按偷税论处，一般由税务机关追缴企业所偷税款、滞纳金，并处偷税数额50%以上5倍以下的罚款。我国《刑法》规定，公司、企业、事业单位、机关、团体的领导人，对依法履行职责、抵制违反《会计法》、《统计法》行为的会计、统计人员实行打击报复，情节严重的，处五年以下有期徒刑或者拘役。

**2.** *政府会计管理约束*。政府会计管理的实质是政府财政部门对企业会计工作的规范和监督，是对会计工作的行政管理，包括对会计人员的从业资格考试，以及对全社会会计工作的检查、管理和监督。政府会计管理更主要的是对企业会计监

---

且为制约和制裁非伦理行为提供法律依据。由于道德规范本身具有“刚柔并济”的特点，所以会计职业道德规范建设不仅要突出其强制性、严肃性，而且要保障其完整性和有效性。职业道德规范的重点应放在如何发挥伦理的规范作用，引导和强化人们的伦理意识，促使人们进行伦理行为的选择，逐步形成良好的伦理习惯，使外在的制度约束转化为个人的自我约束，实现会计职业道德的独立性、正直性和客观性。

**3.** *构建二元化的伦理激励和自律机制*。企业伦理对企业而言具有价值效用，会计伦理机制的构建对外可以为企业塑造一种良好的形象，弘扬企业优秀文化，提升企业市场竞争力，对内可以提高员工凝聚力和向心力，节约组织成本，提高企业效率。企业伦理价值效用是通过人的社会实践活动得以实现的，所以吸引人才、合理使用人才和有效开发人力资源就成为企业伦理的核心内容。基于企业伦理需要，企业人才战略的实施，不仅需要一定的物质条件支持，而且需要对人尊重、理解、信任、关心、培育，并为员工创造一种提高自我、发展自我的伦理氛围和激励机制。具体来说，需要企业为会计人员提供提高自律水平的条件和机遇、创造提高自律能力的环境、营造一种合理经营的氛围；同时加大对会计人员教育和培训的力度，除了进行专业技能培训，还需要进行职业道德基本知识教育、道德品质教育、道德规范教育、执业操守教育等，培养会计人员正确的人生观、价值观和职业观，提高他们的道德素养。会计人员也应积极采取各种手段不断学习，努力改造自己，使自己由道德他律走向道德自律，做到洁身自好。

**4.** *构建伦理监督机制*。首先，完善注册会计师的鉴证机制。因为注册会计师审计对会计信息质量、会计工作质量和会计人员执业操守起着直接鉴定的作用，所以注册会计师行为规范直接影响鉴定的合理性和有效性，这一点在我国已经引起高度重视。如何将这种外在的制度化约束转化为注册会计师个人内在化的约束，真正发挥注册会计师对被审计单位的监督功效，是监督机制需要研究的一大课题。其次，建立政府的监督管理机制，发挥财政、税务、工商、审计等政府主管部门的作用，提高政府监管的科学性和有效性。再次，培育和发展一批鉴定企业伦理水平和会计职业道德水准的中介机构，依据相应的规则对企业和会计人员进行信用等级评价，并将其信用等级公开化，以此来约束和震慑企业和会计人员，使那些违背伦理道德的企业没有生存的空间，使那些企图从事反伦理行为和非道德行为的个人无立足之地。最后，建立社会公众的监督机制，有效利用新闻媒体，传播先进的伦理理念，弘扬科学的伦理文化，披露反伦理行为，揭发不道德案例，净化会计执业环境，营造良好的伦理氛围。

**主要参考文献**

**1.** 张娟，麻舜斌.会计与伦理的关系——兼论会计伦理和伦理会计.兰州商学院学报，2004；5

**2.** 顾文涛，韩玉启，汤正华.企业伦理的结构分析.商业研究，2006；3

督实施再监督。为此,财政部制定了实施政府会计监督的具体办法,规定了对违规会计行为的处罚措施,使政府会计管理走上了法制化轨道。

**3.** 社会代理控制约束。在市场经济中,企业的会计活动还可以突破企业的范围,由会计中介机构专门进行咨询、代理或审计等。会计师事务所的审计实际上是对企业会计工作及会计监督有效性的社会确认,并负有审计责任,因而是一种扩展的会计监督。会计中介机构的服务进入市场后成了一种商品劳务,并由市场决定其劳务价格,因而会计中介机构对企业会计监督构成一种具有市场关系性质的约束。政府监管部门发现企业做假账,这不仅仅是会计人员与企业之间的事情,而且必定会涉及会计师事务所。依法进行中介服务应该是会计中介机构存在和发展的前提条件。中介服务的高价格可能影响到会计师事务所处理问题的真实性程度,不过,其代价一般是很高的,从损害信誉到个人被政府吊销会计或注册会计师从业资格,甚至吊销会计师事务所的营业执照。当然,现实中会计中介机构也有替企业进行虚假核算和出具失真会计报告的事例存在,这就超出了社会代理控制约束,已上升到了政府会计管理约束和社会法律制裁约束范围。

**4.** 社会文化氛围约束。社会文化氛围涉及的内容很广,而对会计监督能起到促进作用的内容主要有两点:社会荣誉的获得和社会媒体的宣传(包括广告效应)。企业依法实施会计制度和会计准则,建立健全的财务管理制度是企业"守法和诚信"的基础,企业获得何种社会荣誉,包括社会诚信单位、能力上榜单位(如百强排名等)、社会活动先进单位等等,"不做假账"应该是一票否决。还有就是社会媒体的宣传也影响着会计监督的有效程度:一方面,不客观的报导宣传会掩盖企业会计信息失真的事实,搅乱社会成员特别是与之有利害关系成员的视听,以假乱真;另一方面,为会计信息失真企业做广告,无异于欺骗社会成员,变相支持企业做假,为虎作伥。社会文化氛围约束是一个软性约束,它所起到的是社会法律制裁约束、政府会计管理约束和社会代理控制约束的补充约束作用,从而形成人人"打假"的社会文化氛围。

**二、产权关系约束:双向性条件**

**1.** 资本经营方式约束。资本经营方式有资本私营制、资本公营制和股份制,它们对会计活动的要求有差异。资本私营制企业的资本所有者往往又是企业的经营者,资本在运营中表现出的私利性比较重,会计人员与企业经营者的关系比较亲近,因而做假账的可能性比较高。资本公营制主要是国有制,政府代表国家行使所有权,通过委托代理关系任用企业经理,再由企业自己任用会计人员,或直接委派会计人员。企业任用会计人员时,会计监督的作用相对弱化;国资委委派会计人员时,会计监督的作用相对突出。但是,不论哪一种情况,国有资本的利益仍然有别于直接意义上的社会公共利益如税收,因此国有资本运营中表现出的局部性比较重,也存在不同程度的假账问题。股份制是现代企业制度,企业的一切活动都要直接受法人所有权支配,它有比较完整的管理制度和工作规范,并能够约束经理权力的行使,企业任用会计人员或购买会计中介机构的服务也要受到现代企业制度的约束,一般来说,股份制企业会计监督的效果比较好。

**2.** 企业文化约束。企业文化是企业在较长时期的生产经营实践中逐步形成的共同价值观、信念、行为准则及相应特色的行为方式等的总称。它是在资本活动中生长的文化,时刻影响着企业员工的偏好与行为。守法、诚信、创新、团队精神构成现代企业文化的重要内容。企业文化从意识形态方面约束企业经理和会计人员的行为,因而也会在一定程度上影响会计监督的有效性。

**3.** 企业经理责任约束。在企业经营活动中,经理的作用至关重要。企业经理的行为应该完全服从于资本的利益要求,其前提是必须遵纪守法。因此,企业经理的责任是双重的:保值增值和遵纪守法。为了资本利益,经理可能会要求会计人员做假账,会计监督职能会受到削弱。另外,企业经理还有个人的利益,原则上讲利益与责任应该一致,丧失原则,经理就会放弃责任而谋求私利,这也是法规所不允许的。

**三、个人养成约束:基本性条件**

**1.** 专业素质约束。专业素质反映了会计人员的会计教育程度、会计技术资格、会计技能和工作能力等。专业素质直接影响会计人员的会计技能和工作质量,影响能否充分发挥会计的反映和监督的职能作用。一个素质高的会计人员,他能掌握会计活动的内在规律、熟悉会计工作的基本要求,并能尽量减少工作差错,在工作中也能从技术层面拒绝一些违反财务管理规定的不正当、不合理、不合法的要求。当然,专业素质高的会计人员如果走向反面,则意味着他做假账的能力同样很强,因而,专业素质约束也具有双向性。

**2.** 职业道德约束。会计职业道德既是会计人员在职业活动中所遵循的行为规范,又是会计人员对社会所负的道德责任和义务。它主要包括:爱岗敬业、诚实守信、廉洁自律、客观公正、坚持准则、提高技能、强化服务等内容。因此,职业道德约束构成个人养成约束的重要组成部分。良好的会计职业道德有利于会计人员履行会计监督职能。为此应做到:①提高有效贯彻会计法规的自觉性,积极维护会计秩序;②提高自觉抵制各种利益诱惑的能力,严格遵守财经制度;③努力消除会计职业界的诚信危机,提升会计的公信力,塑造符合现代市场经济要求的会计职业形象。

**3.** 责任意识约束。责任意识是指会计人员工作责任的自我意识。会计责任是由会计的工作性质和工作岗位决定的一种客观要求,它对会计人员形成的一种主观压力就是责任意识约束。责任意识强,会计人员就会积极履行会计的反映和监督职能;责任意识弱,会计人员就会漠视法律、法规和职业道德规范,突出个人利益,或者自以为是,提供虚假会计信息,或者"唯经理是从",不顾原则做假账。当然,增强会计责任意识必须强化社会环境约束和改善产权关系约束,以及保证有与会计责任相一致的个人经济利益和激励制度。

**主要参考文献**

**1.** 伍中信.产权与会计.上海:立信会计出版社,1990

**2.** 潘开灵,邓旭东.管理学.北京:科学出版社,2005