

半独立会计理论探微

湖南吉首大学商学院 刘 娉

【摘要】 本文从会计人员屈从领导的压力被动作假而产生的信息失真等系列问题入手,从正反两方面对此问题的根源——会计委派制的缺陷进行了深入的分析论证,并从会计人员的权益保障等角度提出了会计人员管理的半独立会计理论,该理论更适应我国市场经济的发展要求。

【关键词】 委派制 半独立会计理论

一、会计人员作假现状

会计人员作假从行为动机上可分为主动作假和被动作假。在我国目前的经济环境下,会计人员与单位负责人在地位的从属性上是上下级关系,单位负责人对会计人员的工作拥有完全的领导权和管理权,使得会计人员职业道德的发挥也具有从属性,而这种从属性又与所在单位的文化氛围及单位负责人的道德水准有关。一旦单位负责人为追求所谓的“政绩工程”或特殊利益向会计人员施压时,由于会计人员的切身利益受制于单位负责人,大部分会计人员不得不屈从于单位负责人而被迫作假。因此,如果不能很好地改变会计人员的从属地位,就不能从根源上杜绝会计信息造假行为,会计的内部监督作用将名存实亡,国家的利益就得不到很好的维护。国家采用会计委派制来解决会计人员被动作假的问题,但是笔者认为会计委派制并不具有广泛实用性。

二、会计委派制的弊端

会计委派制是政府约束企业会计行为,实施会计监督的一种制度安排。政府部门通过对会计人员的资格确认、业绩考核、职业规范、人员任免和报酬统筹等行政手段,对会计行为进行监督管理。目前我国试行的会计委派制主要有五种模式:①对行政事业单位实行委派制,一般由政府主要领导亲自执行,财政部门负责具体实施;②对行政事业单位实行会计集中核算制度;③向国有企业委派财务总监;④向中小型国有企业

中包括企业的资本成本,那么企业管理层就会全面考虑,提供高质量财务信息,也许准备成本会提高,但能在更大程度上减少不确定性的同时降低信息使用者的处理成本,这样做可以使财务人员在得到部门和个人奖金的同时也实现整个企业和股东的目标。

4. 正确认识独立审计的价值。企业通过第三方(注册会计师)的证明来创造价值,因此倾向于聘请声誉好的注册会计师,支付他们费用,赋予他们减少不确定性和资本成本的工作职能。投资者对企业的 uncertainty 很大一部分是由于财务报表是公司管理层对自身复杂经营活动和情况的表述,独立审计就是通过减少投资者的 uncertainty 来创造价值的。如果没

委派财务总监,实行集中统一管理;⑤单位内部实行委派制度。委派制虽然从理论上讲能够有效抑制会计信息失真,但是在很多方面存在弊端。

1. 会计委派制明显与当前法律法规相冲突。《公司法》规定,会计人员由企业自主任免,其他部门无权干涉,财务负责人由董事会根据经理提名聘任或解聘;《企业法》规定,经营者有用人自主权。而我国当前实行的会计委派制显然与以上法律有冲突,因此实施起来就有很大难度。另外,《会计法》规定,各单位应当根据会计业务的需要,设置会计机构,或者在有关机构中设置会计人员并指定会计主管人员;不具备设置条件的,应当委托经批准设立从事代理记账业务的中介机构代理记账。还规定,单位负责人领导会计机构、会计人员和其他人员执行本法。但是如果应用会计委派制,政府成为委派会计人员的主体,单位就不能决定是否设立会计机构,单位负责人也就不能对其进行管理。

2. 会计委派制不符合现代企业制度的要求。建立现代企业制度的核心内容之一是“政企分开”,“政企分开”要求政府不直接干涉企业的经营活动,为企业提供一个宽松的经济环境。企业作为市场主体,应该拥有经营自主权,自主经营、自负盈亏,当然也应该有会计人员的任免奖惩权。而会计委派制将会计人员的任免集中到政府部门,不利于政企分开,也不利于现代企业制度的建立。

有独立审计,市场对财务报表的信任度就会很低,不确定性会很高,其后果就是公司资本成本上升。通过有效审计,尽管仍然存在不确定性,但总体水平会下降很多,从而引起资本成本的下降。

主要参考文献

1. 保罗·B·W·米勒, 保罗·R·班森著, 阎达五, 李勇译. 高质量财务报告. 北京: 机械工业出版社, 2004
2. 林钟高, 张铁生. 会计信息价值论——作为市场决策基础的研究. 沈阳: 东北财经大学出版社, 2001
3. 葛家澍. 美国关于高质量会计准则的讨论及其对我们的启示. 会计研究, 1999; 5

3. 会计委派制可能会对经济的发展不利。会计委派制设想太理想化,它剔除了所有人为因素干扰的可能性,虚拟扩大了会计的职权,没有涉及权力下放对会计工作者带来的风险,而是过分强调国家利益,没有很好地兼顾投资者、债权人、经营者等相关各方的利益。并且委派人员具有管理和监督的双重身份,既是“运动员”又是“裁判员”,从而使会计工作陷入一种两难境地。

三、半独立会计理论的提出

所谓半独立会计理论是指为防止会计人员的被动作假行为,改变会计人员的完全从属地位,在确保会计人员正当合法利益的前提下,允许各单位根据自身的具体特征和情况自主招聘会计人员,但是会计人员的解聘由专门的相对独立的会计管理机构核查并维护会计人员权益。实施半独立会计理论能有效地阻止单位负责人随意撤换会计人员,为会计人员恪守会计准则提供经济保障。

相对于会计委派制,半独立会计理论具有以下两个基本特点:①招聘采用各单位自主的形式,以便各单位根据自己的实际情况招聘会计人员。②解聘采取与现行的会计委派制基本相同的方法,不同的是由专门的相对独立的会计管理机构办理,而不是政府。半独立会计理论的提出在当前是十分必要的,它既能有效地改变会计人员的完全从属地位,又能克服会计委派制的缺点。

1. 半独立会计理论克服了会计委派制与相关法律抵触的缺点。由于各单位能够根据自身的实际情况自主招聘会计人员,这与《公司法》、《企业法》、《会计法》中关于招聘会计人员的法律条文均不抵触,并且政府设立专门的相对独立的会计管理机构负责会计人员的撤职,没有干涉企业的经营活动,体现了“政企分开”。

2. 应用半独立会计理论是会计人员对国家及单位投资者负责的客观需要。由于会计人员的撤职由专门的相对独立的会计管理机构负责,可以使会计人员不再从属于单位负责人,从而有利于保证会计工作的独立性,为会计人员恪守会计准则不作假账提供了保障,解除了会计人员的后顾之忧。半独立会计理论使会计人员在遵守国家法律、法规和不损害国家利益的前提下,按社会公认的会计标准独立地向投资者报告工作,提供真实、可靠的会计信息资料,既对国家负责,又对投资者负责。

3. 建立半独立会计体系能够更好地适应我国经济发展的要求。我国现行的经济体制是以市场经济为主、计划经济为辅的特色经济体制。市场经济是以市场为导向、实现资源的最优配置的经济模式。半独立会计理论既能充分适应市场的导向作用,又能合理应用计划经济辅助的优势,是符合我国国情的一种新型财会理论。它能更好地解决会计人员从属地位的问题,协调各方的利益,能够促进我国良好会计风气的形成和加速经济的发展。

四、半独立会计理论的实施

半独立会计理论成功实施的关键在于改变会计人员的完全从属地位,这对解开当前会计信息失真的症结也十分重要。

不仅要让会计人员真正具有恪守会计准则的自由权,还要在恰当时间给会计人员提供经济保障。只有顺利地將这两者结合起来,才能保证会计信息的真实性。

1. 要真正保障会计人员的合法权益,就必须以法律的形式为会计人员提供经济保障。借鉴美国大学的教授终身职位制度:第一项提议是新成立的联合会应承担起系统地阐述教授获取终身职位的一般原则和免职合法理由的任务。并强调这些原则应以教授的自身利益而不是外行管理者的利益为出发点,同时这些原则应实际应用于全国高等院校而不是某一所大学。在此得到的启示是:会计人员任用资格的确认也应该坚守同一标准,并且在广泛的会计领域内予以应用而并非只针对某一会计人员或财会机构。第二项提议是它主张教授们把自己视为行政管理的法官,并成立一个象征性的审判委员会,当有人宣称其学术自由受到学校管理当局的干涉或其学术地位和机会受到严重地不当地伤害时,负责调查、报告这一类事件。美国大学的教授终身职位制度是为了保证学术自由,提供经济保障以吸引优秀人才。该制度指出,高校的教员经过一段实习期考核合格以后,就应该被长期雇用,除非有正当的理由或由于年龄的缘故退休,否则不得解雇。

以上的终身职位制度对半独立会计理论的实施具有很大的启示作用,半独立会计理论的实施也可以试行终身职位制度。这里的终身职位制度只是保障会计人员一旦从业就能一直从业,但是仍然可以更换单位,由专门部门协调。除非会计人员自己的作风和技术水平出现了问题,否则不得解雇,这样能给会计人员以经济保障,促使他们公正廉洁。

2. 由政府牵头或授权成立一个类似于中国注册会计师协会的组织,独立于各单位所在地区的政府,专门对会计人员的工作进行公开、公正的业绩考核并予以管理,以此来决定会计人员的撤职问题。

会计人员的撤职分为两种情况。第一,会计人员自愿离职。此种情况只需经单位和相关部门认定该会计人员在任职期间无作假行为损害单位和国家的利益即可批准。第二,单位负责人申请解聘会计人员。此种情况需单位负责人写出书面申请,由专设机构到单位调查(分为直接调查和间接调查)。如果因为会计人员专业素质和职业道德不过关,应于一定期限内批准撤职申请;如果因为会计人员不屈从单位负责人的强力压制、坚决不作假账而被申请解聘,则不应批准撤职申请,并要给单位负责人严厉处分,同时给予恪守会计准则的会计人员一定的奖励。

3. 由专门的相对独立的会计管理机构在网上建立会计人员内部投诉信箱,由会计行业德高望重的专家管理。所有的会计人员在从业时可以领取通过码,至少每半年向会计管理机构汇报一次单位和个人的情况。除重大投诉案件需要立刻处理外,其余的都留作档案,以便作为撤职处理的依据和单位触犯法律的根据。

主要参考文献

周文霞.美国教授终身制及其对中国高校教师任用制度改革启示.中国人民大学学报,2003;5