

政府会计监管模式新探

西南财经大学会计学院 罗朝晖 樊丽红

【摘要】 本文阐述了政府会计监管的含义,通过对我国目前政府会计监管中存在的问题进行探讨,提出了一种新型的会计监管模式。

【关键词】 政府会计 监管 模式 上下一体

当前,诚信危机日益严重、会计造假愈演愈烈,会计信息失真越来越多地被人们所关注。会计信息失真不仅与会计信息的提供者凭借信息不对称的有利地位实施违法行为有关,而且与会计监管工作缺乏力度有关。

一、政府会计监管的含义

政府会计监管是相对于会计行业自律或民间监管而言的,一般将其定义为政府直接或间接地通过立法和制定一系列法规性文件,强制或指导会计主体的会计信息生产和会计信息披露的行为。笔者认为,这样定义有一定的局限性,政府会计监管不仅包括对会计信息生成过程的监督,而且包括政府对会计信息披露结果的控制以及对会计违法者的处罚,应从如下几方面进行理解:

第一,从政府作为社会管理者的角度来讲,政府会计监

后的剩余利润。资本总成本包括债务资本成本和股权资本成本。在我国,企业债务资本主要是银行贷款,这和国外不同,而且我国银行利率尚未放开,不同企业的贷款利率又基本相同,因此在计算 EVA 时,没有必要重新计算债务资本成本,可以企业实际发生的利息费用为准。也就是说,在按照我国现行企业会计准则和会计制度规定计算会计利润的情况下,资本成本只需要计算股权资本成本即可,而股权资本成本的计算,关键是股权资本成本率的确定。鉴于我国目前资本市场不健全的实际状况,笔者认为,股权资本成本率应由国家定期测算和公布。国家在测算股权资本成本率时,一是要考虑行业特征,不同行业盈利水平不同,不同行业资本成本率也应不同;二是参照同期债券利率水平,考虑投资的风险,国家可在同期债券利率水平基础上上浮一定的百分比。

为了保证 EVA 评价企业经营业绩的准确性,根据有关会计数据计算 EVA 时需要对于若干会计项目进行调整。调整的目的就是要剔除一些与本期收益不匹配的支出。否则,企业经营就有可能只考虑那些能增加企业 EVA 的经营决策活动,这样不利于企业的长远发展。在具体调整时,笔者认为,应该遵循成本效益原则,调整项目不宜过多。重要的是通过 EVA 指标的应用,使经营者所得利益和企业价值增值挂钩,使经营者在追求自身利益的同时实现所有者的利益。所以,在计算 EVA 时,可以仅对一些与本期收益不匹配的支出作适当

管是指政府作为各利益集团(国家、人民)的代表对企业是否认真履行其社会责任而进行的监督、检查及具有建立会计市场诚信的责任,以及对会计师事务所、会计从业人员的工作情况的监督和检查。

第二,从政府作为投资者的角度来讲,在国有企业中,国家作为出资者拥有企业的绝大部分股份,国家作为委托人要考核受托人的业绩,考查其是否存在逆向选择、道德风险等问题,要保证国有资产的保值增值,防止国有资产流失。从这一角度来讲,政府会计监管是对企业财务会计信息的生成过程及生成结果进行的事中控制和事后控制。

第三,从政府作为社会服务者的角度来讲,由于其性质的特殊性和自身所具有的极高的信用度,政府的职能部门在一定程度上也承担了会计监管责任,其对会计信息质量的评估

调整,即将企业用于无报酬性资产、非营业性资产的支出从总资本成本中扣除。例如,在建工程在转为固定资产之前不产生收益,如果计算在建工程资本成本则会导致此项成本没有与之相匹配的资本收益,从而影响 EVA 指标评价企业经营业绩的准确性。同理,固定资产支出属于资本性支出,其收益与几个会计期间或几个营业周期相关,如果计算固定资产资本成本也会导致此项成本没有与之相匹配的资本收益。非营业性资产本身不参加企业价值的创造,故也需要将其从资本成本总额中扣除。对于无报酬性资产支出、非营业性资产支出的扣除,可根据企业有关账簿、会计报表的数据计算。比如计算固定资产支出的扣除数,可根据资产负债表中的“固定资产净值”项目的期末数减期初数即净增加额扣除。对于具体的扣除项目,笔者认为由国家规定较为合适。

在运用 EVA 指标评价企业经营业绩时还应注意:一是采用 EVA 不是看 EVA 的绝对值,而是看其改变量。二是企业可以设定一定的分配比例,将 EVA 的一部分分配给经营者作为奖励。不仅如此,企业还可以将 EVA 的一部分奖励给员工,将投资者、管理者和员工三者利益在同一目标下结合起来。这样,企业的委托代理成本问题自然也得到了解决。

主要参考文献

詹姆斯·L.格兰特·杨延红等译.经济增加值基础.大连:东北财经大学出版社,2005

为一般投资者的投资决策起到了指导作用。

第四,从政府作为国家行政机构来讲,作为一个非营利组织,其也有自己内部的会计预算、决算和核算制度。为了保证政府预算资金的有效运用,防止资金被滥用和公共物品外部效应的出现,政府有必要对其职能部门本身的会计工作进行监督和管理。

二、我国政府会计监管中存在的问题

从政府作为立法者的角度来讲,虽然政府已经建立了以《会计法》为主体,包括《公司法》、《证券法》、《注册会计师法》等一系列法律法规在内的多方面会计监管法律体系,但仍然存在不足。要从根本上解决此问题,还得依靠政府加大对股份公司会计监管力度,以及从根本上治理会计违法违规行为。

从政府作为国有企业出资者的角度来讲,为了保证国有资产的保值增值,防止国有资产流失,我国于1998年起实行了具有中国特色的政府监管制度——会计委派制。这种制度虽然在一定程度上发挥了积极作用,但是我们也要看到,会计委派制的实行主要是为了解决国有企业所有者与经营者之间的委托代理问题,维护委托者的经济利益,避免逆向选择和道德风险。然而,会计委派制的实行实际上只是在原有的委托代理链条上又增加了一条链条,其还是不可避免地会存在会计委派人员与经营者合谋损害所有者利益的行为。

就政府自身来讲,其也存在着对预算内、外资金的管理问题。在政府机关,由于其资金主要来自上级的财政拨款,下级政府部门因增添设备而需要的资金可以直接向上级领导部门申请,而上级部门又由于委托代理链条太长,不可能对每一个下属单位申报的资金项目进行严格的审核,且绝大多数审核都流于形式。

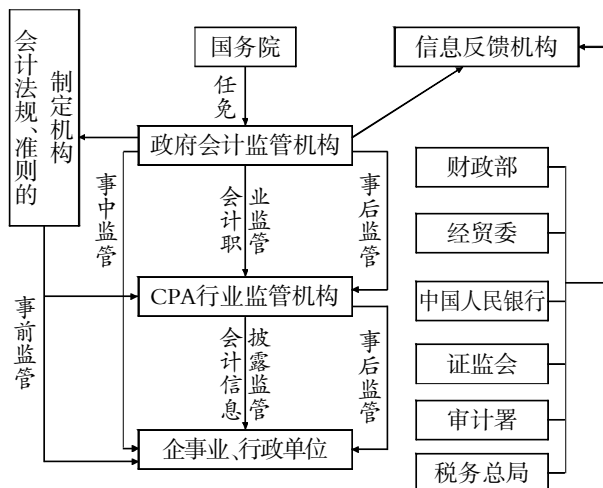
三、构建上下一体的政府会计监管模式

黄世忠等人于2002年提出建立以政府为主导的独立监管模式。该模式分为三层:第一层是政府主导。成立全国人大或国务院会计检察小组,由该小组来任免会计监管基金会成员,该基金会由政府部门代表、信息使用者代表、信息提供者代表和信息鉴定者代表组成。第二层是准政府机构。即会计监管委员会,并设两个平级的咨询机构——全国会计技术鉴定委员会和全国法律技术鉴定委员会。会计监管委员会下设三个分会,分别是会计准则监管分委员会、信息披露监管分委员会和会计职业监管分委员会。第三层是民间机构。包括会计准则委员会、会计信息披露委员会和注册会计师协会。会计准则委员会接受会计准则监管分委员会的监督,会计信息披露委员会接受信息披露监管分委员会的监督,注册会计师协会接受会计职业监管分委员会的监督。由会计准则委员会和信息披露委员会共同规范会计信息编报活动,注册会计师协会负责规范会计信息鉴证活动,同时会计信息鉴证活动对会计信息编报活动进行鉴证。

笔者认为,这一监管模式保证了整个会计信息系统的集中、统一,又可以在各级行政机构领导下统一管理,发挥各分支机构的作用。但是,也容易产生一些不良的后果:从横向来看,各职能部门的协调性差、配合性差;从纵向来看,从上到下的委托代理链条太长,容易产生办事效率低下、信息传递失真、决策时效性差的后果;从整体上看,该模式只有一个至

上而下的督导、监督规范,而没有一个自下而上的反馈流程,即整个监管模式只有事前控制、事中控制而没有事后控制,因此是不完善的。

鉴于此,笔者提出一个上下一体的、政府与行业监管并重的会计监管模式,如下图所示:



在这种监管模式中,政府会计监管机构直接受国务院的领导,是整个监管系统的中心,它分设两个机构:一个专门负责会计法规、准则的起草和制定工作,通过制定《企业会计准则》、《会计法》、《注册会计师法》等对企事业、行政单位及注册会计师行业进行事前监管;另一个为会计信息的动态反馈机构,主要是汇集财政部、经贸委、中国人民银行、证监会、审计署、税务总局搜集的企事业单位的会计信息。政府会计监管机构则可以随时从这两个分设机构抽调人员对企事业、行政单位进行不定期的突击检查;而注册会计师行业监管机构则主要负责对各企事业、行政单位进行会计信息披露方面的监管,同时它还要接受政府会计监管机构对其会计职业道德履行情况的监管。

该模式具有五大特点:①在组织设计上属于垂直领导,避免了政出多头及部门间的权力之争;②大大缩短了委托代理链条,减少了出现寻租、监管效率低下等现象的可能性;③事前监管与事后监管相结合,有利于及时发现监管过程中存在的问题并及时加以纠正;④会计信息反馈机构将财政部、经贸委、中国人民银行、证监会、审计署、税务总局搜集的企事业单位的会计信息进行加工、分析、处理,再将其传递给会计法规、准则的制定机构,然后该机构依据反馈的信息制定、修改会计法律法规,以此来指导企事业、行政单位会计信息的生成,这样有利于会计信息形成一个循环有序的信息闭合回路;⑤会计法规、准则的制定机构通过制定法律法规对各企事业、行政单位实行事前监管。整个政府会计监管系统形成了一个自上而下、上下一体的事前、事中、事后监管的有机结合体,从而形成了上下一体的政府会计监管模式。

主要参考文献

- ①刘永泽,陈艳.政府监管与行业自律导向的现实选择.会计研究,2002;11
- ②黄世忠,杜兴强,张胜芳.市场、政府与会计监管.会计研究,2002;12