

# 论 会 计 控 制 权

陈人康

(湖北民族学院 湖北恩施 445000)

**【摘要】** 会计控制权是指控制权主体通过一定的手段和措施获得的能够对会计活动施加影响的一种权力。会计控制权可分为会计规则制定权和会计监督权。而会计规则制定权又可划分为一般通用会计规则制定权和剩余会计规则制定权;会计监督权可划分为政府的会计监督权和企业的会计监督权。

**【关键词】** 会计控制权 会计规则制定权 会计监督权

## 一、会计控制权的界定

权力以权利为基础,权力来源于权利的让渡与转让。控制权总是与权利或利益相关联的,因为拥有控制权也就意味着拥有了利益分配的权力,是受益权的前提与基础。而拥有一定的权利,则要求获得相应的控制权,以权利来制衡权力。而受益权又是所有权的核心权利,所以人们大多数情况下是从所有权的角度对控制权进行界定的。可以认为,控制权就是权力主体可以将其意志自由地施加于某对象,同时又排斥他人对该对象实施影响的权利。控制权行使成本为零的条件下,当有多个权利主体对某对象共同拥有权利或利益时,则这多个权利主体都享有对该对象一定的控制权。然而,控制权的行使必然会产生一定的成本,追求个人利益最大化的控制权主体行使权力的积极性是有差别的。因此,控制权安排就成为—种重要的制度安排,需要将控制权通过一定的方式在各个权利主体之间进行再分配,以协调各利益主体间的利益。而这种方式既可以是正式制度方式如法律法规、正式契约等,也可以是非正式制度方式如伦理道德、隐含契约等。

会计控制权是指控制权主体通过一定的手段和措施获得的能够对会计活动施加影响的一种权力。这里的会计控制权主体是通过权利博弈而取得控制地位的—利益相关者;其手段和措施主要包括影响会计规则的制定、影响会计规则的执行、影响会计规则的遵循、直接操纵会计活动等。会计控制权行使的目的主要是影响利益相关者之间的利益分配。从狭义角度理解,会计控制是指控制权主体对会计活动进行直接控制的活动,主要表现为通过博弈获得会计控制权的各个利益相关者将其意志施加于会计主体,进而控制会计活动。从广义角度理解,会计控制不仅包含对会计活动的直接控制,还表现为对会计规则的制定、执行以及遵循等方面的控制和影响。

## 二、会计控制权的内容

**1. 会计规则制定权。**会计规则本身也是一种合约,是利益相关者在博弈过程中建立起来的、相互认可的行为规则。会计规则合约交易行为具有外部性,会不可避免地引起会计规则制定过程中激励与约束的扭曲,带来各利益相关者之间的

冲突,并产生经济净福利损失,甚至造成整个经济组织合作的分裂。要改变这种状况,就必须有相应的合约安排。会计规则制定权的安排,就是要建立一个明确划分会计规则制定权边界及其履行职责的机制。会计规则制定权的意义在于能够以较低的交易成本内部化“外部性”。—方面,由于交易成本的存在,众多的利益相关者要就“外部性”的问题进行谈判以制定出合理的重新分配或“赔偿”的方案几乎是不可能的;而另—方面,将会计规则制定权安排给某—利益集团,其他利益主体对其责任的履行情况进行监督,无疑是一种很好的节约交易成本的替代选择。从这个角度看,会计规则制定权低成本而又高效地内部化了会计规则合约交易行为中的外部性。

会计规则包括通用会计规则和剩余会计规则。通用会计规则是指所有部门、行业 and 各类组织都应遵循的—般规则;剩余会计规则是指由通用会计规则的一般性、原则性和不完备性以及会计活动的具体性决定的,它是由特定会计主体自由选择或制定的会计规则。所以,会计规则制定权可以划分为—般通用会计规则制定权和剩余会计规则制定权。其中通用会计规则制定权是对参与会计规则制定的各方给予关注并能够作出适当规定的会计事项规则的制定权,剩余会计规则制定权是对—般通用的会计规则未作出规定的会计事项做出处理规则的制定权以及对—般通用的会计规则中具有较大选择空间的会计事项做出处理规则的选择权。

**2. 会计监督权。**会计监督是指对会计规则的制定、执行以及对会计规则的遵循程度进行控制的活动。会计监督权是对—般通用会计规则的遵循和剩余会计规则制定与执行情况进行监督控制的权力。会计监督权包括两个层面,即政府的会计监督权和企业的会计监督权。

在古典企业、工业化初期企业,尚未形成规范的会计监督管理制度,那时利益相关者在企业所有权分享既定状态下的私人博弈达成的会计规则制定权合约的履行,是会计规则制定权的拥有者对制定会计规则的权力的适当行使以及其他主体对制定出的会计规则的认可或遵循。

现代股份制企业制度的发展,私人契约形式界定的会计

规则制定权不能满足企业治理效率的需要了,管制出现后,会计规则的制定权分化为通用会计规则制定权和剩余会计规则制定权两个子合约,会计规则制定权履行的含义与私人契约状态下会计规则制定权合约履行的含义有所不同。其履行也就包括通用会计规则制定权的适当行使以及对通用会计规则制定权的遵循和剩余会计规则制定权的适当行使,前者针对会计规则制定机构,后者包括企业组织范围内管理者等对剩余会计规则制定权的恰当行使。

### 三、会计控制权的划分

1. 通用会计规则制定权。在我国,会计准则是最典型的通用会计规则。我国会计准则的制定权基本上代表了通用会计规则制定权。在实施操作安排上,我国目前会计准则主要由财政部下设的会计准则委员会制定。财政部会计准则委员会是中国会计准则制定的咨询机构,旨在为制定和完善中国的会计准则提供咨询意见和建议。我国的通用会计规则制定权是由政府部门直接掌握的。会计准则委员会虽然具有咨询性质,但其本质上仍属政府部门,是财政部的下设机构而非民间组织。当然其制定程序体现了民主性,为各利益相关者提供了较宽的渠道和较多的方式参与会计规则的制定,使之成为利益相关者参与利益博弈的有效机制。

然而,不同利益相关者参与会计规则的制定是从各自利益集团的利益出发的,利益的差别决定了他们参与程度的差别。可以说,利益相关者对会计规则经济后果的认识水平决定了他们对会计规则制定的关心程度、参与程度以及他们对制定会计规则听证会的赞成程度,这些又进而共同影响利益相关者最后对会计规则制定的参与。另外,在我国会计规则制定过程中,征求意见的时间较短,而且也不是多次征求意见,没有体现利益相关者的多次博弈。

2. 剩余会计规则制定权。剩余会计规则制定权是一般通用会计规则中未做出规定的会计事项处理规则的制定权和会计政策选择权以及会计判断权。未做出规定的会计事项处理规则从其形成因素看,包括客观剩余会计规则和主观剩余会计规则。客观剩余会计规则是指实务的某些交易或事项在会计确认、计量、记录和报告时无通用会计规则可依,而必须由经营者根据企业的实际情况制定适宜的会计实施细则。其理由是:①人们对某些交易或事项认识不充分,无法把握其经济实质;②受会计规则制定效率约束,会计规则滞后于交易或事项;③受现有会计理论和方法的限制,制定相关规则缺乏理论依据和成熟的会计方法;④因成本效益原则、重要性的原因,有关机构认为没有规范的必要。

主观剩余会计规则,指出于某种利己目的,在通用会计规则所涵盖的交易或事项之外创造新的交易或事项所制定的会计运作规范,具体包括两种情形:一是创新没有通用会计规则的新交易或事项;二是通过精心的设计和安排来规避现有会计规则的某些标准或界线。主观剩余是蓄意的、人为的,其危害性远远大于客观剩余,对会计信息质量具有很大的负面影响。大股东或经营者享有剩余会计规则制定权,就很可能利用主观剩余侵害包括小股东在内的其他利益相关者的利益。

3. 政府会计监督权。我国政府会计监督权的制度安排集中体现在《会计法》中。《会计法》经1993年、1999年两次修订,实现了我国会计监督权制度变革:第一,确立了经营者的会计监督权;第二,确立了证监会的会计监督权;第三,确立了社会对会计的监督权,即自由检举权;第四,确立会计机构和会计人员的会计监督寓于会计核算过程之中,解除了会计机构、会计人员对企业经营者的会计监督权;第五,恢复了注册会计师受委托对企业财务报告的鉴证权。

从上述会计监督权的划分来看,政府始终处于主导地位,政府的会计监督权不断得到强化和扩张,监督权由财政、审计、税务、主管部门扩充到人民银行、证券监管、保险监管、国资委等部门。会计机构和会计人员的监督权依从计划经济体制财政决定会计,会计人员不仅要依法进行会计核算,还受财政委托监督企业的经营者。随着计划经济向市场经济的转轨,会计机构和会计人员的监督权回归到会计核算过程之中,不再拥有对企业经营者的监督权。根据公司制企业所有权与控制权的分离,《会计法》确立了经营者内部会计监督权。《会计法》根据经济体制的变革,不断调整会计监督权,对保证会计信息的“真实与公允”起到了积极的作用。

4. 企业会计监督权。企业会计监督权实质上包含两个方面的内涵:一是企业内部会计信息生产的自主监督权,主要表现为企业的内部会计制度的制定与执行;二是关于会计信息质量的认证权,主要是指各利益相关者提请对涉及会计信息质量的各个方面情况进行的审计工作。

按照2005年修订的《公司法》第一百七十条的规定,“公司聘用、解聘承办公司审计业务的会计师事务所,依照公司章程的规定,由股东会、股东大会或者董事会决定。公司股东会、股东大会或者董事会就解聘会计师事务所进行表决时,应当允许会计师事务所陈述意见。”这意味着,当按照公司章程规定由董事会决定承办公司审计业务的会计师事务所的聘用和解聘时,企业外部会计师事务所的聘用权力就为董事会所享有。2002年1月7日,证监会与当时的国家经贸委联合发布了《上市公司治理准则》和系列董事会专门委员会实施细则指引,按照这些规范文件,上市公司董事会可以按照股东大会的有关决议设立审计委员会,审计委员会中独立董事应占多数并担任召集人,至少应有一名独立董事是会计专业人士。由此,审计委员会开始正式纳入我国上市公司的治理结构。审计委员会对董事会负责,审计委员会的提案提交董事会审议决定,审计委员会的主要职责包括提议聘请或更换外部审计机构、监督公司的内部审计制度及其实施,并负责内部审计与外部审计之间的沟通、审核公司的财务信息及其披露以及审查公司的内部控制制度。

#### 主要参考文献

1. 高建兵. 委托—代理关系与会计控制权浅论. 财会月刊, 2000;4
2. 程新生. 论公司治理与会计控制. 会计研究, 2003;2
3. 白静等. 试论不同利益集团在会计规则制定中的利益要求. 广西会计, 1999;1