

多 论 政 府 会 计 监 管

西南财经大学 陈富永 张瑛瑜

【摘要】 本文以政府会计监管的背景及含义为基点,系统论述了有关政府会计监管的主体、对象、范围等几个基本问题,并从经济学角度对政府会计监管所具有的优点和缺陷进行了理论分析。

【关键词】 政府 会计监管 会计信息

一、政府会计监管的背景及含义

当前人们对会计监管的含义有几种观点:第一种观点认为,会计监管是政府或会计职业团体对会计工作的干预,以确保会计工作合理、有序地进行。这种观点强调会计监管是对会计工作的干预。第二种观点认为,会计监管不仅是对会计工作的干预,更是对会计工作质量的保证。若只把会计监管片面地理解为干预,那必然是间接的,而会计监管本质上要求其必须具备经常性、全面性和连续性的特点。第三种观点认为,会计监管主要是为了弥补市场竞争的先天性缺陷,即个体利益膨胀导致整体利益无法实现最优而建立的一种让利益各方进行有效博弈的制度,因此会计监管可以看做是一个讨价还价的博弈过程。

一般意义的会计监管是对会计主体生产和披露会计信息所进行的内部控制和外部监管。这里的外部监管包括行业自律(如会计师事务所)、民间监管(如公共媒体等)以及政府监管。可见,政府对会计的监管也是从外部的角度进行的。由于政府地位独立、与被监管者没有依附关系和利益联系,同时它具有法定的权威和强制力,可以对违法的被监管者依法实施制裁,所以政府在会计监管方面与其他监管者相比有很大的优势。

结合上述内容我们认为,政府会计监管就是政府为了保护市场各参与者的利益,促进资本市场和经济的有序发展和运转,通过法律、经济、行政等手段以直接或间接的方式来指导或强制会计主体进行会计信息的生产和披露的行为。

二、政府会计监管的主体、对象和范围

1. 监管主体。根据《会计法》的规定,县级以上人民政府财政部门为各单位会计工作的监督检查部门,对各单位会计工作行使监督权,对违法会计行为实施行政处罚。笔者认为,政府会计监管主体的设定,应当在转变监管职能的基础上充分体现效率原则,避免职责重叠和交叉监管。具体建议是:对市场主体的会计监管主要通过法律委托会计中介机构承担,政府部门的主要职责是对会计中介机构的再监督;财政部门作为会计工作的归口管理部门,主要任务是负责统一制定会计标准和监管规则,以规范会计行为和监管秩序,并侧重于对国有单位的会计监管(包括对会计中介机构的再监督);其他有关部门依法承担对有关单位的会计监管。

2. 监管对象。财政部门代表政府实施会计监管的对象是各企事业单位的会计行为。政府会计监管的内容既包括会计行为,也包括会计信息和从事会计工作的相关人员。政府部门会计监管的对象是会计凭证、会计账簿、处理会计资料的方法以及负责会计信息生成和提供的会计人员。这些都是影响会计信息质量的重要因素,对上述会计信息生成过程的规范和控制有利于提高会计信息质量。政府会计监管对象的落脚点应当是以财务报告为载体的会计信息质量,这是强调“过程控制”的传统监管思路。“过程控制”思路指导下的会计监管模式的监管成本太高,由于经济和会计业务日趋复杂,通过“过程控制”并不能起到有效控制会计信息质量的作用。当然,监管会计信息质量不可能不涉及会计信息生成过程,但两者的着力点不同。前者是通过检查有关会计资料、了解有关情况来进一步验证会计信息质量,而“过程控制”的监管模式往往使监管过多关注“过程”而忽略“结果”,造成本末倒置,削弱了监管效率和实际效果。

3. 监管范围。根据《会计法》的规定,财政部门可以依法监管各单位的会计账簿设置情况,会计凭证、会计账簿、财务报告和其他会计资料的真实和完整,会计核算制度的合法性;会计从业人员的资质,依法对注册会计师、会计师事务所和注册会计师协会的指导。政府会计监管的范围主要包括两类:一是对社会公众利益有重要影响的单位(如公众公司、金融机构等)。因为这些单位的会计信息用户广泛,或者这些单位的会计信息对宏观经济运行和社会公众利益都有重大影响,而每个用户不可能依靠自己的力量去验证会计信息的真实性,监管工作应由政府来承担。二是国有单位。在我国,政府有关部门既是社会管理者,也是国有资产的投资者,更应当关注国有资产保值增值和会计信息质量情况。

三、政府会计监管的优点

从历史上看,企业会计信息的生产与披露经历的是自由放任——行业自律——政府会计监管介入的过程。市场经济发展初期,会计信息无需对外披露,信息的生产基本处于自由放任状态。19世纪英国的工业革命以及股份公司这一组织形式的出现导致了民间审计的产生,企业会计信息生成开始走向行业自律的阶段。20世纪20年代以后,美国大工业生产对资本的大量需求使资本的社会化程度越来越高,引导社会资

本培植的会计信息经济后果性明显显现。1929年的经济大危机之后,人们认为危机至少可以部分地归咎于缺乏强制的、统一的会计规范,由此政府开始介入会计信息的规范与监管。

1.政府会计监管弥补了会计市场的缺陷。会计市场交易的是一种特殊的商品——会计信息。对于会计信息的供给者来说,提供会计信息除与其他商品一样要花费明显成本(如会计人员工资等)以外,还要承担一些隐性成本,如为保证会计信息真实、完整,可能泄露企业的商业机密;因真实反映企业的经营成果和财务状况,可能会引起股价的波动或影响企业的筹资能力。对于会计信息的需求者而言,由于与某一特定主体有业务往来或要签订新的合约,因此必须得到这一主体的会计信息。由于双方的信息不对称,供给方就有可能产生舞弊行为。作为中介者的注册会计师,可以依据会计准则和审计准则对企业的会计报表提供审计报告,出具审计意见,从而降低会计信息供求双方的信息不对称程度,保证会计信息质量。会计信息的特殊性和会计市场本身的特点,决定了会计市场不能完全按照市场机制运行,表现为会计市场失灵。由于会计市场的不完善,政府就有必要介入会计市场,以保证会计信息的质量。

2.政府会计监管能够控制会计信息经济后果。政府监管部门的一项基本职能是确保上市公司对外披露会计信息的质量。目前,就我国大多数上市公司而言,占绝对控股地位的国有大股东缺位,分散的社会公众股所产生的牵制力量又很弱小,使得公司内部人控制现象非常严重。因此,上市公司会计信息质量的控制不仅有赖于注册会计师审计规范,还有赖于强有力的政府监督和管理。事实表明,加强政府监管对保证上市公司会计信息质量确实能产生很好的效果。进一步加强和完善政府监管,充分发挥监管在会计信息质量控制中的积极作用,对于改变目前我国上市公司会计信息质量的现状有着重要的意义。

四、政府会计监管的缺陷

1.政府垄断会计规范制定权导致政府行为的低效率。政府对市场的垄断性同时又形成新的垄断。由于政府的特殊地位,立法给予了政府会计规范的制定权,却没有明确政府会计规范制定低效或无效时应承担的责任。政府的权利与责任不对等,缺少有效的激励,缺乏监管效率高低的衡量标准,量化上的困难又增大了考核的难度,难以评估政府监管产出的质量和运行效率。

2.政府监管目标的多元取向导致政府角色的冲突。政府的监管目标是多元的、难以测度的。特别是在经济转轨时期,政府往往既是资产所有者又是管理者,政企难以做到真正分离。以上市公司的会计信息披露而言,政府集会计信息提供者、使用者和监督者于一身,要同时兼顾各方不免会疲于应对。政府的多元利益目标取向使其存在深刻的角色冲突,使政府有可能利用其社会管理者的垄断权力来谋取其所有者的利益,维护政府部门的自身利益而不是社会公众利益,以致违背公平的市场交易原则。

3.政府会计监管部门之间的不协调导致会计监管效率的下降。政府会计监管的政策应是集体协调的结果。群体力量

在有效机制的约束下能取得“1+1>2”的效应,否则是负面的抵消效应。如对上市公司会计的规范,美国证券交易委员会(SEC)经过慎重的投票表决,将会计准则的制定权转给完全具有民间性质的会计职业界,自己则保留对会计准则的裁定权。该方式既能充分发挥会计职业界的才智,又能节约大笔财政经费,更增强了会计准则的公允性,从而提高了会计准则被遵循的程度。从1951年以来,财政部一直是我国会计事务的最高权威管理部门。随着资本市场的逐步发展,我国于1992年成立了证券业的权威管理机构——证券监督管理委员会。而财政部与证监会之间的关系在立法上并未理顺,存在着权力上的重叠与交叉,如财政部负责制定所有企业的会计准则(包括披露准则),而证监会则负责规范上市公司的信息披露。权力上的界定不清导致了部门之间的利益之争,其直接后果必然是会计监管效率的下降。

五、我国政府会计监管的适度性

政府实行适度的会计监管是消除或减轻会计市场失灵的关键。不适当的政府会计监管不仅无助于改善会计市场,还可能加剧会计市场失灵,甚至导致整个会计市场的失败。西方国家20世纪30年代的经济大危机在一定程度上源于政府对会计信息松懈的监管;我国计划经济时代政府对市场作用的取代所产生的对经济发展进而对会计信息的破坏是过分强调政府作用恶果的最好写照。因此,政府应实施适度的监管,以最大限度地发挥优势,同时最大限度地规避可能性缺陷。

在我国政府会计监管上,监管过度与监管不足并存。一方面,我国政府中存在众多的会计监管机构,耗费于会计监管的财政支出数额巨大;另一方面,政府会计监管的成效很不理想。财政部2001年年底的有关调查显示,88%的被调查对象对上市公司会计信息持不信任态度。财政部2000年的统计资料显示,我国企业会计信息披露不规范,存在问题的比例高达70%,会计监管一方面表现为执法力度不足,另一方面却存在着监管规模膨胀的问题。

政府监管过度或者监管不足都会导致会计监管的低效,因此不应盲目地将出现的会计信息虚假问题简单地归为监管不足而不断地强化监管,应具体问题具体分析,针对监管不足和监管过度的领域,分别采取措施辩证施治,这样才有利于适度监管目标的实现。在当前市场经济条件下,我国的政府会计监管摆脱了计划经济时期对企业全面、彻底的监管制度,但监管过度的问题依然存在,政府主导下的渐进式会计改革使行政性监管和市场性监管之间的磨合不是短期内能完成的。在监管过度与监管不足并存的情况下,进行双重取向的政府会计监管改革的难度更大。

主要参考文献

- ①丁栋虹.制度变迁中企业家成长模式研究.南京:南京大学出版社,1999
- ②胡学定.会计监督体系中政府部门监督的现状与建议.经济师,2005;10
- ③韩冬芳.我国会计监管问题分析及应对措施.商业研究,2005;11
- ④刘永泽,张玉娇.如何构建我国会计监管体系.辽宁经济,2003;1