



关于我国会计监管控制权制度安排的新思考

西安交通大学管理学院 杨宗昌(博士生导师) 冯均科(教授)

随着世界范围内重大财务舞弊案的频繁发生,会计监管已成为会计界广为关注的话题,但人们却找不出一一种最优的会计监管模式。下面,本文从学术中立(即不考虑或者不存在因会计监管制度安排的变化对自身利益的影响等问题)的角度出发,尝试性地对会计监管控制权问题进行一些讨论。

一、会计监管最终控制权的归属划定

会计监管的研究与相关的政策设计,被定格在政府作为监管主体以及社会中介机构(如会计师事务所)作为监管主体的传统框架下,这本身就是一种误区。其结果是:企业的内部问题外部化,信息的不对称使来自于外部的监管丧失了其应有的效率。会计监管的最终控制权本应属于股东或财产所有者,因此应当使会计监管从以外部治理为主转变为以内部治理为主,通过调整公司治理结构来实现会计监管制度配置的最优化。

1. 确立财产所有者作为会计监管最终控制权的拥有者的地位。

在不存在私有制的原始社会,基本上可以不必考虑会计监管问题,因为会计只是“生产机能的附带部分”(马克思语),人们没有贪婪与自私的社会基础,所以会计监管没有实际意义。而在进入奴隶社会后,只要会计没有被职业化,就同样不需要会计监管;在会计职业化后,会计职能从财产所有者职能中分离,但会计监管仍然是财产所有者职能的一部分,即从历史的角度看,会计监管权天然地属于财产所有者。

(1)财产所有者是会计行为的发起者,没有财产所有者对经济利益的追求,就不可能创建企业,这时也就不需要会计。企业作为一个经济组织是会计的重要载体,而对企业具有绝对控制权的财产所有者必然成为会计监管的最终控制者。

(2)财产所有者是会计委托代理关系的起点。从现代企业的角度看,财产所有者对会计信息的需求引发了会计委托代理关系。企业所有权与经营权的分离进一步延长了以财产所有者为起点所形成的委托代理链。这时委托代理关系趋于复杂化,但政府并不需要在这个关系中扮演什么角色。企业内部的关系也纯粹是企业自己的事情,即不需要同时也排斥政府的干预。从这种意义上讲,企业制度的形成机制决定了会计监管的首要责任人应出自企业外部。之所以现实中存在着政府对企业的会计监管的问题,其根源是公开信息披露条件下政府以市场监管者的身份进行了有限度的介入,但这并不能改变财产所有者的会计监管责任。

(3)现代企业应强化“股东主义”的公司治理意识。现代企业以董事会为权力中心,“股东主义”甚至让位给了“经理主义”。

一旦董事长兼任总经理,股东对公司的会计监管制度必然形同虚设。财产所有者有获取公开会计信息的权利,却缺乏对会计实施监管的权利,使会计委托代理关系出现了扭曲。现代企业应当强化股东参与会计监管的意识并制定相应的制度安排,以解决财务舞弊问题。

2. 重新审视政府拥有会计监管权的制度安排。

(1)政府对会计监管的权力在不同的经济体制下存在着较大的差异。实行市场经济体制的国家,政府对会计的监管是基于证券市场实现的。政府充当市场的裁判,对会计信息的披露承担监管责任,但并不考虑行业准入、从业资格、准则制定、机构设置、职称考评等问题。因而,政府发挥作用的空间极为有限。该体制下会计监管目标明确,纳税人承担的公共支出较少,制度运行的效率较高。

在实行计划经济体制的国家,政府对企业会计几乎实施全方位的监管。政府对企业的管制,在企业会计方面也得到了充分体现。计划经济体制下政府会计监管权的配置,远远大于市场经济体制下政府会计监管权的配置。由于政府过多地介入企业会计事务,企业自身的会计监管功能必然弱化,对政府来说也是一个沉重的负担,从而导致会计监管疏漏很多,如在企业有理由将会计监管失灵所导致重大错弊的责任归于政府时,政府却认定企业管理者应承担完全责任。

(2)我国政府适当退出会计监管的问题。从理论上讲,如果不存在证券市场对公开信息的需要,那么政府对企业的会计监管将毫无意义。在界定政府的会计监管权时,应充分考虑市场的要求,即市场自身能够解决的,政府不必参与;市场存在缺陷或者“市场失灵”时,政府才有必要使用公共资源参与会计监管。

(3)我国会计监管权配置需要调整。这种调整的指导思想是,将会计监管权“回归”企业,由以外部治理为主改为以内部治理为主。内部治理的关键是依据我国国情并结合企业自身文化重新建立起适当的公司治理结构。调整的目标是弱化政府的会计监管权,保证公共资金的合理使用,并增强企业的自我约束能力。

二、内部会计监管权力的制度安排

1. 树立监事会的权威地位。

我国建立现代企业制度以来,监事会几乎被虚置。虽然实



行“二元治理结构”的国家普遍存在着监事会功能弱化的问题,但问题是,应当看它们采用了什么样的适合国情的解决方案。如果方案正确,监事会可能会更有效率。

(1)重新考虑监事会的构成与来源问题。可以考虑的方案是:①实行独立监事制度:即由官方认定独立监事准入标准,由公司股东行使监事的聘任权。独立监事没有经营决策权,由其行使监督权比独立董事更具独立性和牵制力。②实行独立监事资格审查制度:可由证券交易机构组织专家进行独立监事资格评审,对拥有资格者,才允许公司股东去挑选。在这种监事资格审查制度中,政府应全面退出。③实行独立监事的随机选任制度:可考虑将拥有独立监事资格的专家按个人专长及自愿选择的行业分为若干组,由公司股东依据号码随机选择出特定的专家来担任独立监事。④实行独立监事职业化制度:可考虑将独立监事作为一种职业,由一部分人专门从事;职业化的意义在于为独立监事提供更多的时间资源,保证其履行职务的胜任能力,加大其职业风险,使其能尽职尽责。

(2)调整审计委员会的隶属关系。我国上市公司现在实行的审计委员会制度是从美国移植过来的。它的出现产生了难以克服的体制磨擦,即监事会的会计监督职能与董事会所属审计委员会的会计监督职能重叠。可以这样说,我们将美国公司“一元治理结构”下的审计委员会制度移植到我国公司“二元治理结构”之中必然会造成体制冲突。这种职能交叉重叠矛盾的解决,需要通过调整审计委员会的隶属关系来实现。一个可行的办法是取消审计委员会,强化独立监事制度。

(3)扩大独立监事的工作职责。可以参考日本公司法规的有关规定,例如,日本的监事会具有提出诉讼权、解任申诉权、审计委托权等,重新设计独立监事的工作职责,增强监事会对董事会和经理人的监督力度。

2.切断所有者介入管理的渠道。

“两权分离”之下的经营者缺乏工作积极性已是一个世界性问题,而激励机制的政策方案给管理者以期权或实施管理层收购,则又可能造成所有者与经营者的某种“兼容”,这时会计信息就可能被经营者所操纵。同时,拥有公司控制权的个别所有者已无法代表广大所有者的整体利益而实施会计监管,这样就可能会损害“会计中立”的精神,导致会计监管制度失效。

3.增强所有者会计监管的效能。

(1)促使所有股东都能关注会计工作状况。法律不完善,则政令必然填补;而政府颁布政策缺乏听证程序以及民主基础,朝令夕改将不可避免。因此,法制化是证券市场健康发展的重要基础。

(2)赋予所有股东必要的知情权。我国公司年报披露的信息内容比较简单,在一定程度上限制了所有者对公司的知情权,进一步降低了所有者关注公司的兴趣与热情。同时,不同的股东关注的重点不同,这也意味着要披露较多的信息才能满足更多股东的决策需求。

(3)“外包审计”的独立性应当有充分保证。众多分散的所有者对会计监管的专业行为几乎无法实施。这种情况下,若所有者授权经营者聘请注册会计师,则会使审计的独立性大打折扣。若由改组后的监事会实施“外包审计”,或许效果更好。

三、外部会计监管权力的制度安排

事实上,外部会计监管只是整个会计监管体系的一个辅助性保障系统,主要解决企业会计信息由私人产品向半公共产品转换后的公共管理问题。从这种意义上讲,外部会计监管是必要的。在解决外部会计监管权的制度配置方面,应重点解决以下两个问题:

1.政府会计监管权的缩小问题。

(1)会计准则制定权的移交。由政府制定会计准则是计划经济体制的必然结果。如果市场经济体制比较健全,政府无法为自己提供的制度产品承担责任(尤其是会计准则设计的缺陷所造成的不良社会后果),此时会计准则的制定权应转交给行业协会等民间机构。问题是,我国的证券市场仍处于弱式有效的状况,会计信息的利用程度不高,即便是会计准则存在一些人人为的漏洞,也不为一般的会计信息使用者所关心。基于这种现实,政府在会计准则制定方面的失误就可能被掩盖下来。然而,随着我国证券市场的不断完善以及投资者法律意识的增强、会计知识的增多,政府制定会计准则的风险将凸显出来,会计准则制定权将逐渐民间化。

(2)资格管理的社会化。由于有过多的行政管制措施与政策,我国在会计人员资格管理上存在诸多问题,如学历造假、学术腐败、滥评职称、滥发证书等,这些现象导致了资格管理的效果大幅下降。一旦资格证书不能代表会计人员的专业水平和工作技能,则该管理便失去了应有的意义。如果我们依法授权民间的非政府组织在受到严格监管的条件下进行资格认定,或许效果会更好。在市场化逐渐深入的情况下,企业的人才选择更加趋于理性化,仅拥有某种资格但不拥有实际能力的专业人员同样不被认可。如果这种资格证书不直接与薪酬挂钩,则不需要政府去认定,只需要民间的认证机构从事专业资格认定就可以了。

(3)建立行业自律工作平台。在政府将自身的会计监管权削减的情况下,可以建立“中国会计人员协会”实行行业自律。但遗憾的是,我国的会计人员仍然没有一个真正属于自己的行业组织(此处不考虑中国注册会计师协会)。通过建立行业自律工作平台,可以解决专业培训、业内惩戒、法律援助、技术咨询和资格认定等问题,也可以弥补政府退出一般会计监管领域后的不足,有助于充分利用社会资源以解决会计监管“私权”领域的问题。

2.社会监管制度的调整问题。

(1)改革审计委托人制度。在现行企业制度框架下,由具有较强独立性的审计委员会充当审计委托人,可以减少经营者对审计工作的干预,但必须要求审计委员会在组织以及人员身份上高度独立。在一些上市公司中,作为独立董事身份进入审计委员会的人员中甚至包括了公司总经理,而在审计委员会人数较少时,总经理的作用可能将很大,最终可能出现经营者充当事实上的审计委托人的现象,从而使审计委员会形同虚设。

(2)建立审计效果定期评价制度。由企业的内部审计部门或审计委员会对注册会计师的执业状况进行定期评价,是目前一个可以推荐的办法。企业的内部人员有更多的知情权,更容易对注册会计师实施的会计监管进行较适当的评价。但在



内部控制假设初探

沈阳 黄晓波 马正凯

目前关于内部控制基本假设的研究比较少,原因之一是我国理论界尚没有一个普遍认同的完整的内部控制理论体系。对内部控制系统的性质等基础理论的研究不够,导致企业在制定内部控制制度时,缺乏基础理论的支持。本文从完善内部控制理论体系的角度出发,针对内部控制理论与实际的发展状况,依据科学方法论的原则,初步提出了内部控制的四项假设,以供探讨。

一、内部控制COSO框架、缺陷及假设的提出

1. 内部控制的COSO框架。1992年,美国反对虚假财务报告委员会下属的发起组织委员会(简称COSO)发布的《内部控制——整体框架》(即COSO报告)标志着国际上对内部控制的研究进入了一个新阶段。COSO报告是当前国际公认的内部控制“经典”,其所表述的内容及相关标准对任何企业均可适用,因此得到了各国会计界、企业界及学术界的普遍认同。

COSO对“内部控制”的定义是:内部控制是一个过程,由企业的董事会、管理层和其他人员完成,其目的是给以下类型的目标的完成提供合理保证:经营的效果和效率;财务报告的可靠性,遵守法律和规章。它首次把内部控制从原来的平面结构发展为立体的框架模式,并将内部控制分成以下几个组成部分:

- (1)控制环境:个体的品质,包括组织中人员的道德标准和能力。
- (2)风险评估:为识别、分析和管理与组织的各种活动相关的风险而建立的机制,这些活动包括生产、营销和财务。
- (3)控制活动:管理层制定的有助于保证组织目标得以实现的政策以及程序的执行。
- (4)信息沟通:能够使组织中的人员获取和交流为执行、管理和控制组织的各项事务所需信息的系统。
- (5)监督:这意味着监督能够使组织对不断变化的条件做

我国上市公司中,很少设置审计效果定期评价制度。如果说存在对审计效果的评价,也仅仅是在公司管理层与注册会计师的意见发生分歧时,而此时更多的是考虑审计执业的适当性以及满足委托方需求的情况。如果说公司的审计委托人能够通过对其审计效果的评价挑选出最好的会计师事务所,那么会计监管将更为有效。

(3)强化对注册会计师行业的监管。一旦政府借助注册会计师履行某些会计监管职能,政府的责任将减轻,会计监管的效率将提高,但其对注册会计师行业的监管应当加强。这种监管主要包括对注册会计师协会的日常指导与监督、行业政策

出反应的整个过程。

2. COSO关于内部控制规定的缺陷。实践表明,COSO报告主要代表了会计界和审计界的观点,并且它是多个利益集团反复博弈的结果。对于内部控制,其实还有许多需要澄清的地方,对它的研究也应不断地发展。对企业管理当局而言,道德因素固然重要,但它不是企业获得好的业绩的决定因素,而且管理当局对于内部控制效果的认定也不一定靠得住。企业经营的一些重要职能被排除在内部控制之外,如目标设定、战略规划、核心竞争力、风险评估管理等,基本目标与分类子目标也存在着差异。另外,评价内部控制的标准过于主观,会计审计的色彩过于浓重,风险防范也缺乏能动性。

3. 内部控制假设的提出。任何假设都是从一定的事实和科学知识出发,并在总结经验后形成观念。当现有的科学理论系统不够完善,还有许多需要填补的空白时,研究者需要通过假设的形式来尝试解决。在这种情况下创立假设,其特点是内容与原有的理论系统相一致,并被暂时地纳入原有的理论系统中。因此,本文根据内部控制系统整体运行存在的问题及其缺陷,提出内部控制的假设。

二、内部控制假设的内容及解说依据

1. 控制界限模糊假设。内部控制是一个比较抽象的概念,对它有多种理解,并且这些理解正在不断地发展。谈到内部控制,人们往往会把它同组织联系在一起,这当然无可非议,因为内部控制伴随组织的形成而产生,组织因努力追求其目标而催生了内部控制。内部控制是组织内生的,而不是外力催生的,这已经得到了理论界的广泛认同,因而内部控制是“组织的制定以及相关行业之间的协调等,显然这些工作仍需要政府去完成。当前,注册会计师行业的监管体制尚不成熟,在强化对注册会计师行业的监管时,要严格界定职责,让政府与司法部门协调发挥作用。

总之,会计监管是一个复杂的过程,它的运行效率直接影响着会计信息的质量和资本市场的秩序。会计监管权的制度安排是多个利益集团博弈的结果,一旦形成了某种均衡,也可能因一定经济环境的变化以及政府决策的改变而被打破,从而形成一种新的制度不均衡,这意味着对会计监管问题的研究将可能永无止境。☒

