

文章编号:1002-980X(2006)09-0115-04

建立会计核算权力的制衡结构与制衡机制

——提高会计信息质量的重要措施

黄晓榕

(福建商业高等专科学校 会计系, 福州 350012)

摘要:会计信息质量问题是一个亟待解决的重要问题,会计信息产生的基础是会计核算,建立有关会计核算权力的制衡结构,实施有效的会计核算的制衡机制,包括制度制衡、证据制衡、审计制衡、责任追究制衡激励机制,是提高会计信息质量的重要措施。

关键词:会计核算;制衡结构;制衡机制

中图分类号:F231.6 **文献标志码:**A

一、问题的提出

现代企业所有权和经营权相分离,两权分离产生委托代理,企业经营者接受委托,拥有企业的经营管理权、控制会计核算权,在企业各利益主体的经济利益博弈中,经营者拥有一定的信息优势,外部投资者处于信息劣势,他们对企业的经营情况和财务状况不了解或者了解程度较小,使得企业经营者和外部利益相关者之间存在严重的信息不对称。管理当局为了自身利益可能不公允地进行会计核算,甚至有意歪曲计量的真实数值。会计信息是决策者进行决策的重要依据之一,会计信息失真所带来的经济后果是十分严重的,会计信息失真使企业外部相关者的利益受损,已是一项亟待解决的世界性问题。会计信息是经过会计确认、计量、记录和报告等会计程序产生的,即会计信息产生的基础是会计核算,因此,研究如何提高会计信息的质量,会计核算关注的重点,如何在会计核算方面防止会计信息失真,具有重要的现实意义。

为保证会计核算的公允性、真实性,现行主要是采用监督的办法,但企业内部的弊端和缺陷,仍然层出不穷,到底是什么原因所致?这显然是与监督的缺陷密切相关。监督是高一层次的权力对下一层次的权力而言,问题的关键是最后权力者谁来监督,这就是监督的缺陷所在^[1]。监督是必要的,但单一监督不能根本解决问题,要使会计核算真实、可靠,必

须采用制衡的办法,将权力分立,互相制衡,通过有效的制衡机制,促使提高会计信息的质量。

二、建立有关会计核算权力的制衡结构

制衡即相互制约,达到平衡,是指彼此分立的权力应形成制约关系,其中任何一部分权力都不可独占优势,各部分权力行使职能的过程中发挥互相约束的作用,使各部分权力在运行中保持总体平衡。制衡的作用在于强化对权力的监督制约,其关键是权力不能太集中,不能把具有相互制约的职责和权力集中于一个部门或一个人,权力应进行适度分解和有效的制约。会计核算有关权力的制衡是指会计核算有关权力分立,形成相互制约的关系,达到平衡,其目的是通过有效率的权力制衡作用,使企业出现会计核算信息失真的机率降到最低点,一旦出现会计信息失真也能较快得以纠正,从源头上保证会计信息的质量。为此,必须将会计核算有关权力分立,建立会计核算有关权力的制衡结构:

(一)不同权力分立的制衡结构

会计核算有关的权力人(本文针对股份公司)主要有:股东、经营者(含财务经理)和注册会计师,应建立股东、经营者和注册会计师三种不同权力之间的制衡结构。(1)股东的权力:股东作为公司的所有权人,对经营者的监督制约主要从三个方面进行:公司的最高权力机构股东大会作出的重大决策依靠董事会执行,董事会聘任公司经理,决定公司具体的投

收稿日期:2006-05-30

作者简介:黄晓榕(1947-),女,浙江黄岩人,福建商业高等专科学校会计系主任,副教授,理学学士及经济学学士,主要研究方向:财务会计与财务管理。

资及发展规划,参与经营决策和财务决策;股东通过监事会对公司董事会与经营者执行公司股东大会有关财务决议情况从内部进行监督、制约,发现董事、经理损害股东利益的行为,监事会要求立即纠正,有权向股东大会提出罢免建议,股东大会会有罢免董事、辞退经理的权力;股东通过会计师事务所对经营者控制会计核算的权力从外部进行审计监督,股东大会对公司审计业务的会计师事务所所有聘任、解聘权,对其进行制约;股东有权要求查阅公司会计账簿和财务报告,以发现经营者执行股东大会财务决议的情况。(2)董事会、经营者的权力:董事会、经营者有必要的财权,有控制会计核算的权力,提供的会计信息影响和制约股东及其他利益相关者的决策;经营者享有约定的报酬,有接受聘用和辞职的权力;同时经营者接受股东和代表股东的监事会的财务监督及会计师事务所的审计。(3)会计师事务所、注册会计师的权力:会计师事务所接受公司股东大会的委托,具有对公司进行如实、公正的审计权力,代表股东对公司经营者控制的会计核算权力进行监督和制约,会计师事务所直接向股东大会负责,以保证股东对公司财务状况的知情权与监督权,防止经营者任意处置公司资产或与审计单位合谋损害股东权益。作为独立的第三者,注册会计师必须独立、客观地对会计核算的合法性、公允性发表意见,并对审计报告的真实负责。此外,还有政府监督和制约,从而形成所有权、控制权、审计监督权的分立和制衡。

(二)同权分立的制衡结构

(1)股东权力的分立与制衡:为了防止大股东可能与经营者合谋侵害中小股东利益,2005年10月17日,新修订的《公司法》增加了股份有限公司可实行累积投票制的规定,累积投票制是指股东大会选举董事或监事时,每一股份拥有与应选董事或监事人数相同的表决权,股东拥有的表决权可以集中使用。累积投票制的功能就在于保障中小股东有可能选出自己信任的董事或监事。这样,在董事会和监事会中就有中小股东的代言人,在董事会和监事会内部形成制衡关系。笔者认为,还可以通过设立中小股东联合会,依据小股东股份总数与各个大股东的股份数的比例选举董事和监事,对公司重大问题进行决策和表决,按股份比例,中小股东代表享有与大股东同等权力,在股东内部形成权力分立与制衡关系。(2)董事会、经营者权力的分立与制衡:经营者具有财权及控制会计核算的权力,其动机是更多地获得这一职位所带来的各种利益;董事则具有监

督、解聘经营者的权力,建立董事会内部按一人一票的票决方式的决策制衡关系,董事会内董事互相监督、制约,避免董事长一人说了算;引入占董事会成员数的一定比例的独立董事,不受制于股东和经营者,有利于董事会对公司事务的独立判断,因此,董事会与经营者的财权及控制会计核算的权力得到分立和制衡。(3)会计师事务所、注册会计师权力的分立与制衡:由各会计师事务所形成审计权力分立与制衡的关系,成立注册会计师协会,由注册会计师协会根据会计师事务所和注册会计师如实、公正审计和督查的累积表现和成果,对会计师事务所和注册会计师分别进行评级,形成品牌事务所和特级注册会计师;弄虚作假,与被审计单位合谋损害股东权益的,由不同部门分别予以处分、经济处罚,构成刑事犯罪的要依法追究刑事责任。事务所之间、注册会计师之间互相制约,竞争应聘,使会计师事务所、注册会计师审计权力得到分立和制衡。股东的权力、董事会与经营者的权力、注册会计师的权力都必须在其内部分别得到互相制衡。

三、建立对会计核算权力的制衡机制

为了各权力制衡关系的“制衡”有理、有节,能够达到提高会计信息的质量的平衡,必须制定相应有效的会计核算权力的制衡机制。

(一)会计核算的制度制衡

会计核算的制度制衡是核算前制定制度作为会计核算的原则,对会计核算予以制约。制度经济学家所谓的制度,按照R.康芒斯的解释是指:“集体行动控制个人行动”^[2]。会计制度或规则,即会计核算的制度,具体讲,就是会计确认、计量、记录和报告的规范和约束。信息不对称的存在,事前制定有效的会计核算制度尤为重要,会计核算的制度制衡即制定有效的会计制度,对控制会计核算的权力进行制约,它是制衡所依据的原则。最好的制度是制衡的制度,它是公司经营者、投资者和债权人等利益相关者博弈均衡的规则,它规定会计博弈各方所要遵守的会计核算规则,协调投资者和经营者等利益各方的利益冲突,维护信息供求双方的利益,减少不确定性因素,使会计核算形成较稳定的秩序,增强确定性来保证可靠性和相关性,以提高会计信息的质量。会计核算的制度制衡,要求会计核算的每一个环节都需要严密的具体制度制衡措施,使得利益相关者所认可并接受的会计确认和计量的公共选择充分反映在会计制度的内容之中,“即是指执行者对会计规则的恰当执行是主

动的,不依赖会计规则的执行机制^[3]。

(二) 会计核算的证据制衡

会计核算的证据制衡是核算中须具备证据,以会计核算进行制约,它是会计核算内部控制的重要部分。对资产负债、收入费用等会计要素金额的不确定性,如何以确定的数据如实反映,使得会计信息具有相关性和可靠性呢?如资产初始计量时采用取得资产当时的市场价值,具有高度的可靠性,主要原因是该项资产的当时市场认可的交换价格的证据(发票等有关证据),由于发票等有关证据上体现的市场交换价格是交易各方对资产估计值博弈结果,即市场对未来不确定事项的判断结果,以此作为初始计量的依据,这种凭据实际上是对会计核算的制约,起制衡作用。因此,采用市场交换价格作为计量基础,是以市场对不确定性的判断取代企业自身对资产价值不确定性的判断,可以消除会计上对资产计价的不确定性,使资产价值信息具有较高的相关性和可靠性。但是,随着时间的推移,资产的价值在不断变化,尽管现时价格已远离初始价格,采用历史成本仍反映初始计量的价值,其优点在于可以检验记录的诚实性,限制造假,但资产账面价值的相关性程度就大大降低。采用现行市价或其他接近公允价值对资产进行后续计量,从理论上说可以提高会计信息的相关性,但后续计量如何保证可靠性呢?单靠会计人员估计、判断,显然可靠性没有保证,其原因之一是缺少可靠的证据制衡。后续计量也必须要有类似初始计量时的证据,没有市场证据,可以采用企业相关责任人估价的证据,责任人须对估价承担一定的责任;金额大的,采用资产评估机构的评估证据,实际上是对资产的后续确认和计量的制衡,以保证可靠性,即在会计核算的每一个环节,会计证据起着重要的制衡作用。

(三) 会计核算的审计监督制衡

会计核算的审计监督制衡是通过审计监督手段对会计核算予以制约。投资者及其他利益相关者对经营者会计行为的审计监督,除通过公司监事会对公司的会计核算及财务状况实施内部监督、制约外,很重要的是必须通过会计师事务所对经营者执行会计制度进行审计监督,会计师事务所的审计是为维护公司所有者利益,由注册会计师,依法对被审计单位的财务收支及其有关经济活动的真实性、合法性和效益性进行审查、监督的行为。注册会计师对企业财务报告的审计和财政部门对注册会计师事务所出具的审计报告的程序和内容进行再审,是对会计

核算制衡的重要措施。通过审计,加强事后监管力度,提高会计信息的可靠性。政府以法律形式规定上市公司对外提供的财务报告必须经注册会计师审计,其目的是保护投资者利益,维护市场经济秩序。

审计是对内部会计监督的再监督,“会计信息”是行使会计核算的权力人(经营者)运用权力的结果,通过审计达到对“权力人”的一种长效监督和制约,通过审计检查权,威慑权力人的权力运用,影响权力人的行为,能使被审计公司会计权力滥用的概率下降,是保证会计核算及会计信息真实性的重要制衡措施。

(四) 会计核算的市场制衡

外部审计监督和制约是必不可少的,但还是不够,还需要会计核算的相关披露,发挥市场对会计核算的监督作用。会计核算相关披露是指将公司会计核算的相关信息完整及时地予以公开,供市场理性判断公司投资价值,以维护股东或债权人的合法权益和社会公众利益。附注中披露表内信息的形成要素或者表外如实披露未经过会计加工的重要原始信息,将信息加工和信息输出的权利交给信息使用者,由信息使用者按照自己的需求生成或“组装”相关的信息报告,使用者对这些信息进行加工转换、分析、判断可能形成相关性和可靠性更强的信息。公司对外披露会计核算的相关信息,让市场监督审查企业会计核算的可靠性,使公司畏惧市场对其会计核算报告数据的公允性验证,使表内会计核算信息得到市场中广大投资者、潜在投资者、债权人及社会公众等利益相关者的制衡。

(五) 责任追究制衡激励机制

一个合适的激励机制可以增强公司经营者对股东的责任感,降低代理成本,使他们理性地选择会计核算政策,减少会计的道德风险和人为因素造成的会计信息失真,增强会计信息的可靠性。如果制度安排鼓励提供高质量的会计信息,并对提供高质量的会计信息的主体给予奖励,对发布失真或造假会计信息的给予惩罚,将有利于市场上提供高质量的会计信息;反之,如果市场对会计信息质量优劣置之不理,那些提供虚假会计信息的主体还能获得不菲的收益,则会计信息失真必定严重。因此,应建立责任追究制衡激励机制,针对会计核算质量的相关责任人的不同,着重建立公司经营者责任追究制衡激励机制和会计师事务所和注册会计师责任追究制衡激励机制,追究虚假会计信息生产者和作假审计者的责任。

1. 公司经营者责任追究制衡激励机制。建立总经理(法人代表)和财务经理诚信守职档案。明确公司总经理和财务经理对会计核算真实性的责任,上市公司公开的财务报告必须附有总经理和财务经理对所提交的财务报告真实性的承诺。公司管理当局提供虚假会计信息,虽然最高人民法院司法解释中已经规定了民事赔偿制度,但配套法规的力度不够。因此,必须通过制定相关法律、法规加大惩罚力度,对发布虚假信息给投资者造成的损失应由上市公司予以经济赔偿,要求总经理和财务经理本人承担造假行为的法律责任,使公司负责人切实履行法律赋予的职责,严格执行会计制度,保证会计核算的真实性。

2. 会计师事务所和注册会计师责任追究制衡激励机制。建立注册会计师和会计师事务所诚信守职档案。明确注册会计师和会计师事务所如实审计的责任,实行注册会计师轮换制,公司上市及上市后每年应由不同的会计师事务所审计财务报告,因为财务舞弊造成的损失不是一夜之间发生的,是一个不断恶化的过程,连续几年每个会计师事务所审计都不公允或舞弊的概率很小,不同年度由不同的事务所审计同一公司,能够制约会计核算的舞弊,同时防止审计

造假。对“一夜暴发”的财务舞弊应追究前面历年审计的问题,会计师事务所及注册会计师违反职业道德必须受到行政处罚,如果注册会计师与公司经营者合谋或者由于重大疏忽出具不实审计报告,要对外部第三者由此导致的损失承担民事赔偿责任,以至刑事处罚,使其注重审计质量和审计风险。

加大对上市公司管理层违规操纵以及注册会计师联合造假的惩罚力度,将有助于会计核算制衡结果向有利于提高会计信息质量的方面发展。对历年守法的公司及总经理、财务经理,对严格执法的会计师事务所及注册会计师,予以奖励、记功。逐步建立经理人市场,功、过均记入档案并在网上公布。为了责任追究制衡激励机制的实施,应加强风险赔偿保障机制,逐步建立公司和会计师事务所的诚信保险制度。

参考文献

- [1] 谢志华. 企业财务与会计面临的十大挑战[J]. 财务与会计:理财版,2006(1).
- [2] 葛家澍. 制度·市场·企业·会计[J]. 财会通讯:综合版,2006(3).
- [3] 夏冬林. 财务会计信息的可靠性及其特征[J]. 会计研究,2004(1).

Establish the Balance Structure and Balance Mechanism of Business Accounting Powers

——Important Measures to Improve the Quality of Accounting Information

HUANG Xiao-rong

(Department of Accounting, Fujian Commercial College, Fuzhou 350012, China)

Abstract: The quality of accounting information is currently an important issue to be solved. Accounting information is generated from business accounting. The important measures to improve the quality of accounting information include establishing relevant balance structure of accounting powers, implementing efficient balance mechanism of business accounting such as balance of institutions, balance of evidence, balance of auditing, and responsibility balance incentive mechanism.

Key words: business accounting; balance structure; balance mechanism

(上接第57页)

Discuss on the Criterion of Economic Rents of Ability on the Basis of Stimulation

LI Hua

(Accounting Department, Tongling University, Tongling Anhui 244000, China)

Abstract: Because of information asymmetric in the realities of the day, it is of a great significance to establish a criterion of a scientific reasonable effective economic rents of ability for building modern enterprise institution, improving the corporate governance structure, exploiting and disposing human resource, maximizing a business's value, rationally deploying social resources. A proper criterion of economic rents of ability, a kind of means of simulation, can play a role in objective effective stimulation. It can not only in certain sense dissolve interest conflicts of stimulating goals between the long and the short but also made a sound choose about stimulating levels.

Key words: stimulation; a criterion of economic rents of ability; goals