

# 试论重构企业会计制度

王彩云

(长安大学 计划财务处,陕西 西安 710064)

**摘要:** 市场经济体制和市场经济运行机制,要求必须建立与之相适应的会计运行机制,企业是市场经济的主体。对企业会计制度重构作了初步探讨,提出了建立以出资者为核心的企业会计运行机制。

**关键词:** 重构;企业;会计制度

**中图分类号:** F233 **文献标识码:** A

## A Discussion on Reconstruction of Enterprise Accounting System

WANG Cai-yun

(Administration Department of Planning and Finance, Chang'an University, Xi'an 710064, China)

**Abstract** In the market economic system and market economic operation system, it is necessary to set up a new accounting operation system because the enterprises are the subject in it. The initial steps in the reconstruction of enterprise accounting system are discussed, and some new ideas for enterprise accounting system are put forward so as to set up new accounting operation structure in which the investors is the centre.

**Key words** reconstruction; enterprise; accounting system

建立和完善市场经济体制和市场经济运行机制,要求必须建立与市场经济相适应的会计运行机制,同时,对企业会计运行机制的完善也提出了要求。作为市场经济体制及其运行机制重要组成部分的会计运行机制,要为其提供会计信息和会计管理方面的支持。因此,加速现行会计体制和会计运行机制的改造,实现社会主义市场经济体制下企业会计运行机制的重构,已成为当前会计改革重要的内容和目标之一。

企业是市场经济的主体,是市场经济赖以生存的细胞。在市场经济中企业能否正常运行,企业制度设计是否合理是一个重要方面。处在企业组织结构转型这一特殊历史时期的国有企业和国有股占控股地位的股份公司,内部人控制这一社会问题的存在使得企业会计运行机制发生变异,导致国有资产大量流失,会计信息严重失真。要改革企业会计运行机制,必须按照现代企业制度要求对现行企业制度进行重建。

### 一、企业内部结构的重新构想

现代企业制度是企业组织形式及其责、权、利划分的总称。典型的公司内部结构及其权利分割如图1所示

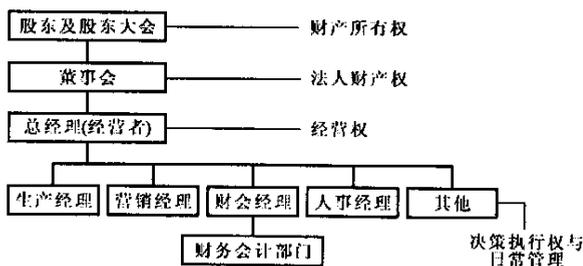


图1 内部结构及其权利分割

上述企业制度正常运行的前提条件有三点:其一必须有一个健全的市场机制,股东能够通过证券市场充分行使表决权,而且能够从人才市场选拔出优秀的经营者;其二是有公开的信息披露制度,能够最大限度地消除由于信息不对称造成的内部人对外

部人利益的损害;其三是合理的股权结构,股权分散化可避免大股东操纵董事会,从而操纵公司整个管理层的现象出现。目前,这三个条件在我国都还不成熟,我国的国有企业是国家拥有完全股权的独资股份公司,一般不设置董事会,在改制后的股份公司中,虽然设有董事会,但由于国家控股,往往董事长和总经理一身兼,处于总经理领导下的会计机构和人员根本无法实施对其经济行为的监督。因而在现阶段,要减少国有资产流失和会计信息失真,必须对企业结构进行重新设计。对转型时期公司内部结构笔者作如下设想(见图 2)。

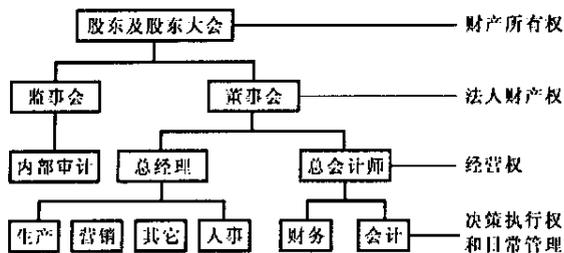


图 2 转型时期公司内部结构

上述企业权利结构划分,主要是针对企业内部控制而设计的,其正常运转还有赖于董事会成为真正的股东所有权的代理机构,董事会职能的有效发挥是以股权相对分散和股东产权人格化为前提。由图 2 可看出,该结构的一个显著特点,是打破了以往厂长(经理)负责制下权利高度集中的集权式管理体制,实行了以总经理、总会计师和内部审计负责人为代表,以经营权、财权和监督权相互分离为特征的“三权分立”的制衡机制。总经理负责除财权和监督权之外公司内部一切事务,总会计师负责财务会计工作,内部审计机构拥有对总经理和总会计师及其下属部门的监督权,其中,总经理和总会计师由董事会任命或选聘,内部审计负责人由监事会任命或选聘,其下设机构无论在岗位设置调整,还是在人员选聘上都由这三者负责,并接受公司人事部门人员编制限制。

这时必须强调一点,目前出现的企业国有资产流失和会计信息失真,都与公司内部监督机制不健全有很大关系。我国《公司法》明确规定了股份公司必须设立董事会,但同时又规定“监事会由股东代表和适当比例的公司职工代表组成”(第 124 条)。在转型时期,由于股东代表(董事会)和职工代表都是“企业内部人”,所以这种由内部人组成的监督机构,解决企业行为控制及其所产生的问题,是不可能达到预期效果的。

## 二、企业会计运行机制的分层安排制度

企业内部治理结构是关于股东、董事会与经营者等利益集团间监督与激励制度安排,构成了现代企业制度的核心内容,作为企业制度不可缺少的组成部分——企业会计运行机制设置得合理与否,是其能否正常运转的一个重要因素。现代企业会计运行机制是一个广义的概念,其具体含义包括企业会计制度分层安排中的会计目标、会计组织、会计职责各系统内部及其相互之间的制衡关系。

### (一)企业会计目标

企业会计目标包括两个层次的内容:一是总目标,会计总目标回答会计为谁服务这一问题,在会计目标体系中居于核心地位,并对其他目标起着统驭作用;二是具体目标,会计具体目标回答会计怎样服务这一问题,它通过对会计总目标逐层分解,将各项指标落实到每个会计岗位和会计人员上。在现代公司制度中,会计总目标是向企业外部与企业有利益关系集团提供决策有用的信息,并表明受托责任的完成情况;会计具体目标是通过严格的内部控制实现利润最大化。

会计信息必须具备两个质量特征,即相关性和可靠性<sup>[1]</sup>。“会计信息的可靠性源自两个须予分开的特征,即反映真实性和可核性。信息的中立性和这两个特征一起发生作用,影响其有用性<sup>[1]</sup>。”

在市场经济中企业经营的唯一目标是最大程度实现利润,围绕这一目标,会计通过预测、参与决策以及事前、事中、事后的层层控制和核算,把会计具体目标逐层分解,并落实到每个具体部门和岗位,于是便产生了具体总目标和若干具体分目标,每一具体分目标都只对上一级具体分目标负责,通过检查、考核、奖励和惩罚等多种手段确保所有分目标的实现。这种金字塔式结构体系,是会计各分目标得以实现的组织保证。

### (二)企业会计组织

会计组织是企业会计运行机制的承担者,企业会计组织健全与否直接关系到会计运行机制成果的优劣。现阶段,我国《公司法》、《会计法》和《总会计师条例》都把企业会计人员任命权和会计机构设置赋予总经理(厂长),这显然是不合理的,必须按现代企业制度要求对会计组织进行重新设计。

1. 建立董事会领导下的总会计师制度。《总会计师条例》规定:“总会计师是单位行政领导成员,领导本单位的财务会计工作,直接对本单位主要行政领

领导人负责”。在股份制公司中,单位主要行政领导人是董事长而不是总经理。这一规定与原来的财务会计工作由单位副职或经理领导相比较,有三个方面优越性:

第一,有利于形成经营权与财权之间的制衡关系。企业的生产经营过程实际上是资金循环周转过程,成本、费用和投资表现为资金付出,经营收入和筹资表现为资金回笼。现代企业资金一般来自两个方面:所有者投入和债权借入,使得经营者有可能利用信息占有上的优势损害所有者和债权人的利益。在这种情况下,如何实现每一个雇主最大限度的获得财富的同时,也能使每一个雇员获得最大限度的利益,建立有效的激励和约束机制是最主要的手段之一。当前,年薪制被认为是防止领导偏离目标行为的一种主要途径<sup>[2]</sup>,但在所有者缺乏有效地约束领导行为条件下,年薪制约是有限的。笔者认为,过渡时期之所以会出现大量的公款消费、帐外资金、贪污行为,都与经理既掌握生产经营权又掌握财权有很大关系。

解决这一问题的关键是经营权和财权适当分离。实行董事会领导下的经营权、理财权和监督权三权分立,总经理、会计师和内部审计负责人三者在地位上平等,在业务上互相制约。总经理有使用资金的权利,但手中无钱;总会计师手中有钱,但无处用钱;审计负责人有权随时检查资金使用和保管状况,但手中既无钱,也无权直接干涉生产经营,三者之间的这种制衡关系能有效遏制资金滥用行为。

第二,有利于提高资金的使用效率。总会计师是单位行政领导成员,具有直接的参与决策权,又精通财会业务,能充分利用所掌握专业知识和经验技术科学预测投资风险和现金流量,从而决定对某项业务是否需要投资,需要多大投资以及用什么方式投资。在日常的会计工作中,通过对固定资产计提折旧、应收帐款的催收和提取坏帐准备金等会计政策深入研究,既能为企业合法避税,又能提高资金使用效果。更为重要的是总会计师有权根据本企业生产经营业务的需要科学合理地组织筹资,避免由于资金的短缺过多而造成不必要的浪费,目前这种情况在我国企业中显得尤为重要。

第三,有利于国有资产保值增值和完整。董事会是资产所有者代表,总会计师在董事会直接领导下,对资产保值增值肩负着不可推卸的责任。总会计师参与经济合同或协议的审查,能有效堵塞漏洞,防止上当受骗;对重大财务收支的审批,能防止某些领导

利用职权进行经济犯罪并对一般财务收支也负有一定的责任。

总之,实行董事会领导下的总会计师制度是对经理(厂长)财务“一支笔”的一种否定,是符合现阶段转型经济客观需要的。

2. 分层次会计职责。会计职责,是企业内部会计组织各个层次上具有的权利、责任和义务的总称。具体讲,就是从上至董事长,下到记帐人员整个会计运行机制上各个层次上的权责问题。关于这一部分内容,我国传统的企业会计制度已经对此研究得很透彻,也很具体,对于相同部分本文不再叙述。

(1)董事会的财务会计职责。董事会在公司结构中无疑是财务会计责任的最后承担者,按照责、权、利对应的原则,必须赋予董事会重大财务会计事项决策权。这些重大财务会计决策事项主要包括:公司财务战略审批权,影响公司长期经营与发展的固定资产投资项目的决策权,公司增减资本决策权,公司资本结构的调整权与决策权(包括与债权人签订的大批贷款项目的审批权),公司对外投资与购并其他企业的财务决策权,公司改变经营方向从而出售其主要资产的决策权,公司成本费用开支制度审批权,公司分红方案的建议权,公司发生重大改组涉及财务方面的其他权限,公司经理人员一揽子报酬计划的决策权,公司董事会对高层财务主管的人事认证权,公司重大的会计政策选择与变更审批权,国有资产的保值增值检查权等等。董事会享有这些权利的同时,也必须承担相应的责任,并且享有一定的利益激励。

(2)财务制度分层次安排。从财务管理对象上看,这一体系可分为筹资管理制度、投资管理制度、分配管理制度、财务信息内部总传递与外部公开制度等,财务制度分层安排主要解决财务管理对象的执行程序问题,也即决策权、执行权、监督权的分立与统一问题。具体说,就是指在不同层次上由谁来负责管理与决策,由谁来负责决策方案的实施,由谁来负责对实施结果的考核,并由何种机制来保证出资者、董事会、经营者及财务管理之间的相互牵制,从而达到管理成本最低、管理有序且管理效率最高之目的。

### 三、新型企业会计运行机制下会计监督权的界定

在会计监督问题上,曾经出现了两种极端看法:

(下转第 56 页)

的取得又可以为经济效益的更好实现提供有力的保障。因此,房地产企业在项目投资开发建设过程中,要加大对环境和基础设施的投资,项目的环境改善了,取得了一定的环境效益和社会效益,产品就会顺利地销售出去,经济效益才会取得,创立名牌才能最终实现。但相当多的房地产开发商不愿将资金投向这种没有直接经济回报的地方。从短期来看,将部分资金投向环境建设,对企业的总利润有所影响,但从长期的观点来看,对企业的发展和利润的实现却是非常有利的,也对于企业创立名牌,起着举足轻重的作用。因此,房地产企业要创立名牌,就必须做到经济效益、环境效益、社会效益统筹兼顾。

除此之外,开发商在建材的选择上、在建筑商的选择上、在与客户销售合同的签订上都存在着不同程度的误区,其中任何一个误区,都可以让开发商在创立名牌的道路上南辕北辙了。

房地产企业要想真正创立名牌,就必须对名牌的内涵有足够的认识和理解,懂得物业名牌和企业

名牌的因果关系,懂得高档物业和名牌物业并不是同一关系,舍得牺牲一定的经济利益并花费一定的时间来创立名牌,时刻牢记产品质量是创立名牌的关键所在。因此,要从建筑材料的选择上、从施工队伍的选择上、从工程监理机构的选择上严把质量关,在产品的设计上尊重以人为本的理念,在注重经济效益的同时,兼顾环境效益和社会效益,只有这样,才能从名牌战略下的误区中走出来,也只有这样,才能选准方向,打好基础,抓住机遇,不懈努力,最终步入名牌的行列。

#### 参考文献:

- [1] 天 闻.住宅市场需要品牌[J].中国房地信息,2000,(1).
- [2] 罗龙昌.房地产经营管理[M].广州:暨南大学出版社,1997.
- [3] 李 勇,郝远征.浅谈房地产销售中的品牌意识[J].中国房地信息,2000,(5).

(上接第 50页)

一种是无会计监督论;一种是泛会计监督论。无会计监督论不承认会计有监督职能,泛会计监督论无限夸大会计监督职能,把会计监督同审计监督、政策监督和注册会计师监督混为一谈,结果出现了会计监督弱化的论调。其实要强化会计监督,必须明确界定会计监督范围。会计监督是一种贯穿会计工作始终的过程监督,它是由会计部门自身完成的一种监督,属内部监督范畴。它既不同于内部审计的事后监督,也不同于注册会计师的外部监督,更不同于行政监督。近年来,随着财务与会计分离的呼声越来越高,有相当一部分人又提出了财务监督概念,并机械地把与“钱”有关的业务统称作财务,而把会计只当作一个以“帐”为根本的会计信息系统,其实,这些都是对财务会计职责的一种误解,试想在实际工作中,钱与帐能截然分开吗?目前所谈论的企业财务一般局限在与筹资和投资有关的重大理财活动方面(如发行股票、债券、投资并购等),对这些业务及其结果的监督归结为财务监督,日常的会计核算与监督均应归结为会计监督。

依据理论划分,会计监督也可分为若干层次。不同层次上的会计监督也应具有不同的责、权、利划分。董事会是最高层次的会计监督者,它应该对国有

资产的安全完整和保值增值、会计信息披露、重大经济犯罪、重大筹资和投资失误等承担完全的法律法律责任;总会计师是第二层次的会计监督者,按《总会计师条例》规定,如果总会计师指使企业财会人员在会计核算上隐瞒收入、欠债偷漏国家税收、截留财政收入,向国家提供虚假会计报表,使国家利益蒙受损失,应按《条例》规定受到处分。总会计师还应对由于本人工作疏忽或会计制度不健全而造成的盗窃、贪污以及重大的帐务问题负直接责任;会计经理和财务经理应对本部门工作负全部责任;会计人员和财务人员应对本岗位工作负完全责任。在这种等级制的会计监督体系中,上级监督主体必须对下级监督主体范围内的重大事件承担相应责任,下级也有义务监督上级是否有越权或滥用职权现象。与监督制度并存还应有一套科学的奖罚制度,实行重奖重罚,从根本上减少会计违规和违法现象发生。

#### 参考文献:

- [1] 娄尔行.论财务会计概念[M].大连:东北财经大学出版社,1992,64.
- [2] 王 君.论转轨时期国有企业经理行为与治理途径[J].经济研究,1998,(9).