

# 会计委派制与内部审计相结合的必要性

陈革文

(哈尔滨地图出版社, 哈尔滨 150086, China)

**摘要** 我国在从计划经济向市场经济转轨过程中,由于内部人控制的弊端,以及外部监督—中介组织的缺陷,导致会计委派制的产生有了现实意义。但会计委派制单独运行也存在一些问题,无法满足现代化管理的需要。应该正确认识内部审计的必要性,将会计委派制与内部审计二者相结合,发挥会计委派制的作用,强化内部审计工作,促进测绘单位在管理分权条件下经营管理整体目标的实现。

**关键词** 会计委派制;内部人控制;内部审计;财务总监

**中图分类号** F812.2 **文献标识码** A **文章编号** 1006-9712(2001)02-0031-03

## The Necessity of A Combination of Accounting Appointment and Inner Auditing

Chen Gewen

(Harbin Map Publishing House, Harbin 150086, China)

**Abstract** In the process of China's transformation from planned economy to market-based economy due to the malpractice of personal control and the defect of the outside supervision - intermediary organizations, the accounting appointment system is of practical significance. But a simple accounting appointment system also has some problems, so it is necessary to implementing a combination of accounting appointment and inner auditing, so as to bring both into play in realizing the entire operating and management goals under the condition of sharing the management rights in S/M units.

**Key words** Accounting appointment system; Inner personal control; Inner auditing; General financial supervisor

会计人员委派制的出台是针对会计人员对国有企业经营监督弱化的缺陷,按照国家(国务院)→会计局(财政部领导)→会计人员(执行监控)→内部人(企业管理当局),逐层委托的设想,主要向各级国有企业委派独立客观的会计人员,以强化对国有企业经营活动和国有企业管理当局(内部人)的监督。根据受派企业组织管理方式、方法上的不同分为三种模式:会计人员委派制,财务总监制和外派监事会制。就测绘单位而言,按照国家测绘局→直属局或地方局(财务处)→会计人员→内部人,逐层委派会计人员的模式较为理想。

### 1 内部人控制的弊端

我国在由计划经济向市场经济转轨过程中,“内部人控制”现象逐渐显现出来,它的直接后果就是内部人以牺牲股东利益为代价来获取个人私利的最大化,即所谓道德风险问题。因为按照现代企业理论,企业可以看作是一种委托—代理契约的结合,在委托代理关系中,所有者与代理人(内部人)存在着效用的差异,效用的差异导致了两者目标的不一致,而作为理性的经济人,所有者和内部人都力图最大化自己的效用。所有者追求剩余索取权的最大化,即股东权益最大化,而内部人追求自身的效用最大化,如尽可能多的薪

金和红利,尽可能的闲暇等。同时,我国国有企业在公司制改造过程中,政府逐渐对企业放权让利,产权结构分散,并未建立起有效的契约来处理各方利益的矛盾,国有资本产权主体作为抽象概念,形同虚设,没有人格化的组织或个人代表国家行使所有者职能,同时由于监督权交由经理层行使,必然导致监督权为实现经理目标的决策权服务。鉴于现状,实施会计委派制,强化松散的监督权,在没有被进一步检验之前,可被视为一种防止腐败的紧急措施。在三种会计委派制中,财务总监制对企业经营结构的各层次面触动较少,运行成本与磨擦系数较低,更加便于操作和接受。

## 2 外部监督—中介组织的缺陷

加强外部监督力度,是政府有效控制国企运行轨迹的另一措施。在产权制度存在功能缺陷时,强化外部监督是弥补缺陷的一剂良药。然而从我国目前的审计市场来看,具有明显的数量多,规模小,集中程度低的特点。同时我国十大会计师事务所的市场占有率还出现逐年下降的趋势。上市公司更换事务所的频率增加,购买审计意见现象的存在都说明审计市场有待进一步完善。由于我国国有企业治理结构不规范,激励与约束机制存在缺陷,致使委托—代理关系中的信息严重不对称。虽然目前国有公司制建立了六套组织结构(职工代表大会、党委会、工会等老三会与股东大会、董事会、监事会等新三会),但运作中缺乏必要的规范,机构成为形式上的摆设,特别在外部监督市场不成熟阶段,容易导致内部合谋牟取个人利益最大化。从考核与激励角度看,我国主要依据财务数据(利润、产值等)作为考核标准,采用意识形态、行政手段与保障机制方式进行激励,由于审计市场不规范,我国出现层层欺骗的怪异现象,“官出数字,数字出官”利益驱动更是为各层(地方政府与企业管理者、企业管理者与职工)合谋提供了动因。会计信息作为观测代

理人行为规范的重要窗口,由于信息的低透明度与信号扭曲,使经营者的行为几乎不可能被真实地观测到,加剧了信息的不对称性与代理人的道德风险。因此,当产权缺陷与审计市场不完善问题都需时间来解决时,会计委派制的产生便有了现实意义。

## 3 会计委派制的问题

会计委派制是通过委托方对会计的直接监管,能够在一定程度上减少信息不对称性的程度,提高财务信息的可信度与透明度,为委托方进行经营业绩评价提供较为可靠的尺度。然而会计委派制也面临监督成本问题,因为有效的契约安排在解决相关利益主体间矛盾的同时,应符合成本效益原则,会计委派制的设计成本、管理成本、磨擦成本、运行损失成本等与运行成效配比是否符合上述原则,还有待进一步考证;新契约关系失效问题,会计委派制使产权所有者(委托人)与派驻会计之间形成新一层的委托代理关系,其间必然存在新的信息不对称性,造成逆向选择与道德风险问题。在缺乏有效的业绩评价指标体系及相对弱化的外部监督环境下,委托人、经理人与财务总监三方围绕各自利益展开博弈,无法确保派出会计的忠诚,加上派驻人员“身处企业,心为政府”的尴尬地位很难使派驻人员发挥其功效。另外,会计理论界虽提倡采用会计委派制来强化监督,但会计部门作为企业内部的一个职能部门,应是经营管理系统中的子系统,会计监督也应是自上而下对业务流程进行的顺向财务监督,若由派驻的会计人员对其上级实施监督是不合逻辑的,同时也违背机构设置原则,干扰了经营者正常的经营自主权,权力制衡关系较为紊乱。因此,目前针对会计委派制的可行性论证,会计理论界并存的相反意见认为会计委派制不符合现代企业制度。

## 4 内部审计的必要性

内部审计是企业治理发展的必然结果。

伴随着企业规模扩大及内部管理跨度的增加,为了保证在管理分权条件下的企业整体目标的顺利实现,最高管理层需要在企业内部由专职机构或人员对组织中各类业务和控制制度的执行情况进行独立的评价,并监督分权管理者对经济责任的履行情况,以减少信息不对称和内部人控制所引发的企业经营风险。企业的经营目标可细分为若干个体的目标,内部控制系统的的作用在于通过对企业日常营运活动的组织、经营、人事、检查及设施设备控制的执行来确保经营目标的实现。管理层对组织的内部控制系统承担责任,故作为内部控制系统基础要素的内部审计从本质上是通过评价与监督内控系统的运作来为管理者提供服务的。根据内部审计师协会制定的《内部审计实务标准》,内部审计的目标是“帮助组织的成员有效地履行他们的职责”。在此目标导向下,内部审计人员应以合理的成本,监控内控系统的适当性与有效性,并及时向管理当局提供相关的分析、评价、建议等信息,协助管理者及时地发现经营中存在的薄弱环节并加以改进,促进企业经营目标的实现。因而,会计委派制的产生与内部审计有其现实意义,特别是对于由董事会委派财务总监的模式,通过参与企业重点经营决策,监管财务预算及计划执行,监控日常财务活动,直接向母公司汇报资产营运情况,这本身就是加强内部治理结构的重要一环。

## 5 会计委派制与内部审计相结合

矛盾是事物发展的根本动力,会计委派制与内部审计有机地结合为一体,对我国国有企业走出改革的困境不失为一种选择。与环境相耦合的体制构建是一个不断趋于完善的过程,完美只是追求中的理想态,我们应该用发展的眼光看待问题。内部审计工作与内部控制密切相关,因此其活动范围相当广泛,

从整个企业组织延伸至经营活动的每个方面,并且包括所有层次的权力结构。因此要求委派的会计人员(财务总监制)被赋与必要的权力,以体现其权威性和重要性,从而保证从被委派部门获得必需的信息资料及人力上的配合与协助;其次,要求内部审计人员(财务总监或其下面配备人员)既具有多学科的知识背景又要有良好的人际交往能力,能通过协调与沟通来减少隔阂、磨擦;再次,在行使职能的过程中,物质上的保障使内审部门(财务总监制)保持相对的独立性及主动性,审计结论能保持客观、公正。这就克服了内部审计在组织结构中与其它内部职能部门处于同一层次上,并能形成专门的能体现内审独特地位的制度;才能使会计委派制有其可行性,才能站得住,立得牢,被社会所接受。故内部审计与会计委派制相结合,才能使企业中那些值得注意的问题得到解决,才能使内部人的道德风险不能够在财务报表上得到粉饰。

因此,测绘单位经国家测绘局财务主管部门向各直属局或地方局委派财务总监(财务总监负责人),方式上可以采取各个地方局财务总监负责人轮换等。再由其向各基层单位委派财务负责人,实行定期轮岗制,才能较有效地对内部人控制实行监督,加强内部审计对测绘单位在管理分权条件下经营管理整体目标的顺利实现。

### 参考文献:

- [1]马丽华,孟宇.论如何使内部审计成为企业发展的内部需要.北方经贸,2001,(1).
- [2]马兰.会计委派制可行性研究.财经论丛,2001,(3).
- [3]杜兰强.会计人员委派制与控制“内部人控制”.财资研究,1999,(2).

(责任编辑:张静毅)