

文章编号: 1005-0523(2006)06-0014-04

从供需角度看独立审计质量

杨华领, 王 芸

(华东交通大学 经济管理学院, 江西 南昌 330013)

摘要:随着我国市场经济的持续稳定发展, 资本市场对注册会计师独立审计服务的需求与日俱增. 然而近年来, 大量的审计失败案例表明目前的审计服务存在着严重的质量问题. 文章从经济学供需角度分析了审计服务质量低下的原因, 并提出相应改进措施.

关键词:独立审计质量; 自愿性需求; 强制性需求

中图分类号: F239

文献标识码: A

1 引言

2006 年 1 月 6 日, 中国注册会计师协会公布了 2005 年 7 月—11 月行业执业检查结果, 共对 103 家事务所和 138 名注册会计师分别给予社会公开谴责和行业通报批评; 将 73 家不符合设立条件的事务所移交有关部门, 建议予以撤销. 检查结果显示, 约有 1/8 的会计师事务所存在较为严重的职业质量问题.

从各相关监管部门监管的结果看, 我国独立审计质量整体不容乐观. 独立审计质量高低受多种因素的制约, 国内外学者从规范与实证两个方面对独立审计质量的影响因素进行了多方位的探讨, 如, 审计主体因素, 审计客体因素, 审计环境因素等. 本文拟从经济学供需角度寻找独立审计服务质量低下原因.

2 独立审计的供需分析

在市场经济中, 任何一种产品或劳务的价格和质量要求都取决于该种产品或劳务的市场供需状

况. 经济学原理告诉我们, 生产产品、提供劳务所耗费的社会资源, 是决定该产品或劳务价值的客观基础, 但价值的实现是一个社会过程, 不仅取决于社会资源配置的客观约束, 而且与供给和需求状况密切相关. 独立审计服务的价格与质量的决定, 同样服从于市场经济的客观规律.

2.1 需求分析

根据对独立审计质量的要求不同, 对独立审计的需求可分为两种: 一种是自愿性需求; 另一种是强制性需求. 前者指在没有政府管制下, 企业有主动聘请会计师事务所进行独立审计的需求; 后者指企业为了取得上市资格或其他目的, 按照相关规定, 必须提供独立审计报告的需求. 在其他条件不变的情况下, 自愿性需求与审计质量的关系为: 审计质量越高, 对独立审计的自愿性需求就越大, 而强制性需求与审计质量的关系与之相反. 这是由于: 在自愿性需求的情况下, 质量对需求的弹性大于价格对需求的弹性, 即更高的质量能诱发出更多的需求; 而在强制性需求的情况下, 质量对需求的弹性小于价格对需求的弹性, 审计委托人进行审计只是“迫于无奈”, 给定审计质量越高, 则要求审计程序越充分, 所需审计成本越高, 相应的审计服务

收稿日期: 2006-03-18

基金项目: 江西高校人文社科研究项目(JJ06202): “我国注册会计师行业的产业组织问题研究”

作者简介: 杨华领(1980—), 男, 河南巩义人, 华东交大经管学院会计学研究生, 研究方向: 审计.

中国知网 <http://www.cnki.net>

的收费(价格)越高,而价格与需求呈反方向变动关系,也就是说,在强制性需求下,审计委托人更关注价格而非质量.针对我国的客观情况具体分析如下:

1) 自愿性需求者(其他利益相关者)需求“高独立性”审计

这里的其他利益相关者指除知悉企业真实信息的管理者及少数股东之外的一切会计信息的使用者.这是一个广泛的群体,占有绝对高的比例,由于他们不介入企业日常经营,无法影响企业日常决策,与第一部分人相反,他们对于企业实际经营状况几乎一无所知,他们需要知道真实的会计信息.由于信息的不对称性,对独立审计的需求是一种有一些依赖性质的期望.显然,经过独立审计过滤后的会计信息对于保护社会公众利益,促进资本市场的良性运作,维持健康高效的经济秩序至关重要.独立审计对于提高会计信息质量、保护公众利益责无旁贷,一定程度上可以解决信息不对称问题,通过独立、客观、公正的审计鉴证,可以为公众提供他们需要的会计信息,促使公平、高效资本市场的形成.因此,满足该群体需求要求独立审计发挥社会属性功能,充当“社会人”的角色,保持高独立性,恪守高水准职业道德,提供高质量的审计服务.

2) 公司治理结构的不完善是独立审计自愿性需求不足的主要原因

公司治理结构是有关所有者、董事会和经理人员三者之间权利分配和制衡关系的一种制度安排,表现为明确界定股东大会、董事会、监事会和经理人员职责和功能的一种企业组织结构.在发达的市场经济体制下,上市公司的公司治理结构由两个部分构成.其一是通过外部的市场及管理机制所实施的间接控制,或称外部治理结构,其中包括产品市场、资本市场、经理市场、兼并市场、有关政府部门监控及法律法规制度的约束与惩罚等.其二是为实行事前监督而设计的直接控制,或称内部治理结构,主要通过股东大会、董事会和监事会等组织制度安排及其运作来进行.由于种种原因,我国很多上市公司的内外部治理结构都难以发挥作用,上市公司及其内部人对虚假审计意见有强烈的需求,其主要表现如下:

(1) 内部治理结构尚不够完善.由于我国上市公司主要是由原先的国有企业改制而来,股本结构中非流通股份占绝大部分比例,股权相当集中,这些非流通股股东的法定权利和义务往往由政府官

员来行使和承担.而政府目标函数与真正所有者的目标函数是不同的.真正所有者关心的是其投入资本的价值增值,相比之下,政府官员则不受产权约束,并不为其决策的后果承担直接的风险和获取直接的收益,他们更多地关注于自身的政绩与仕途,对报表数字的关注也主要基于其目标函数,在此情况下,他们不愿将主要精力放在研究企业发展战略、改善经营管理、提高经济效益上,而是放在如何博得上级部门的好感上,为此不惜采取操纵会计利润、粉饰会计报表的违法手段,于是便有了“官出数字,数字出官”的现象.所以,作为国有资产投资主体的代理人——政府官员缺乏对公司管理当局的监督动力,缺乏对公司管理当局会计报表信息质量和审计师审计质量的高度关注.另一方面,由于公司产权多元化特征不明显,缺乏形成权力制衡的产权基础,众多中小股东无法通过行使表决权参与对公司的控制,“用手投票权”形同虚设,即使有“用脚投票权”也无济于事,社会公众股的利益几乎没有真正的制度保障.在这种情况下,社会公众股股东不可能成为长期投资者,而只能是赚取短期收益为主的投机者,上市公司的管理当局也就很难有自愿向其提供经审计的高质量财务信息的动机.处于垄断地位的非流通股由于存在上述持股主体缺位产生的代理问题,致使国有股股权对公司管理层的控制处于一种“失效”的状态,加上中小股东又没有合适的方式参与企业经营决策、监控管理当局的行为,上市公司存在相当严重的“内部人控制”问题.尽管从理论上讲,董事会应该在监督经理人方面起到主要作用,但是,由于我国上市公司的董事会大都由内部董事组成,董事长与总理由一人兼任情况普遍,公司董事会事实上掌握在内部人手中.董事会不但不能监督约束经理层的行为,往往还会与经理层共谋,共同操纵上市公司;监事会也不过是一个花瓶摆设而已,发挥不了什么作用.由此造成了上市公司中“一股独大”和内部人控制现象十分普遍.这些内部人在自利动机的趋使下,往往会编制虚假的财务报表,损害股东的利益.这样,管理当局当然没有自愿聘请高质量审计服务的动机.

(2) 公司外部治理结构失效.公司治理的外部市场约束主要通过资本市场、经理市场、接管市场和产品市场等进行.首先,我国目前的资本市场不完善,一方面流通股所占的比例较小,中小股东还没有合适方式能对内部人实行有效的监控和约束,不少上市公司股东大会受到大股东的过度操纵,甚

至于受个别执行董事大股东操纵;另一方面成熟的机构投资者少,投资者的投机倾向比较严重,资本市场对上市公司管理当局的压力不够.其次,我国的上市公司大部分由原来的国有企业改制而来,董事会成员和企业管理当局大部分还是通过行政任命的方式产生的,远未形成一个有效的充分竞争的经理人市场,难以对企业管理当局产生足够的压力.再者,由于非流通股在我国上市公司股权结构中占较大比例,股权转让往往通过协议转让或行政划拨的方式进行,而非通过二级市场完成.因此,兼并、收购和接管等市场机制也难发挥监督约束作用.产品市场虽然能对管理当局产生一定的压力,但在其他市场机制失效的情况下,其对管理当局的约束作用也是有限的.此外,由于我国有关部门监控失效、法律法规体系的不完备以及执法不严、处罚不力等原因,对上市公司及其内部人的约束收效甚微,会计造假被发现的概率很低,公司管理当局提供虚假会计信息的法律责任几近于零,这就使得上市公司造假收益远远大于造假成本,给“后来者”、特别是经营业绩不佳、需要通过上市募集资金的企业管理当局以极坏的负面示范效用.在上述背景下,上市公司产生制造虚假会计信息的冲动,虚假审计报告的需求由此而生.

总之,目前在我国公司治理中,内部治理结构失衡,外部治理结构失效,严重缺乏对公司管理当局的产权约束.造假带来的巨大收益与微不足道的成本,使得上市公司具有强烈的造假冲动,进而缺乏对高质量审计服务的自愿性需求.

2.2 供给分析

独立审计是注册会计师向社会提供的一种知识高度密集型劳务,属商品范畴.市场经济条件下,只有迎合市场需要的产品才有存在价值.因此,独立审计服务的供给受注册会计师供给意愿和自身供给能力的影响.

1) 注册会计师缺乏提供高质量审计服务的动机

可以说,目前的市场环境扼杀了供给方提供高质量审计服务的动机.如上所述,审计市场对高质量的审计服务缺乏自愿性需求,如果供给方提供高质量的审计服务,不但不能借此拓展业务、提高市场占有率,还会“吓走”部分客户.注册会计师也是作为经济人存在,首先考虑的是利益最大化.在中国的上市公司中,几乎全是管理当局掌握了聘请会计师事务所的权力.管理当局有权选择会计师事务

所、决定事务所的聘用和审计收费水平,在不满意时还能以解聘事务所相威胁.选择经济利益导向是企业市场经济中的正常规律,当市场的主动权掌握在买方手中时,卖方开发、占领市场的惟一途径就是最大限度地满足买方的需求.联系前面需求的分析,两部分审计服务需求人群均为审计服务的消费者,都有期望效用最大化、实现消费者均衡的心理,但是,决定费用支付,即最直接的利益关系人是第一部分人群,所以,供给必定偏向满足第一部分人群的需求.

注册会计师提供审计服务取得收益的同时是需要付出一定的成本的.对于每一项审计业务而言,都会发生一部分固定支出,包括物质成本如交通费用、纸张、通讯费用、打字机和电脑的折旧及执业人员人力成本等.另外一项可能发生的成本是违规操作成本,主要包括诉讼带来的损失和被查处带来的损失两个部分.诉讼损失包括诉讼费用,巨额赔偿费用.被查处的损失包括被警告、通报批评、暂停从业资格、吊销营业许可证、禁入证券市场等.我们分别分析独立审计执业人员做出不同选择时的收益及成本.

如果选择保持“高独立性”,独立审计市场份额很小,收益额度少,仅发生固定支出,虽然几乎无违规操作成本,利润率也较低,甚至最终核算结果表现为损失,事务所生存比较艰难;如果选择保持“低独立性”,由于存在巨大的市场,收益是非常可观的.理论上保持“低独立性”的成本也是大的,除固定支出外,还有难以预计的违规操作成本,比如诉讼、巨额赔偿费用、被警告、通报批评、暂停从业资格、吊销营业许可证、禁入证券市场等等,这样最终的利润率也会很低,重要的是如果受到严重处罚,连存在的资格也不会具备,这样的成本也不可谓不大,这时候该部分独立审计的砝码有可能偏向选择“高独立性”,最终抑制管理层及少数大股东的需求.但是,现实的情况是由于监督不力,检查不力的原因,从事“低独立性”的审计业务收益几乎是肯定的,即发生的概率是1,而成本产生的概率却是很小的.遭诉讼可能性很小,被查处的概率也非常小.

综上所述,我们可知:保持“高独立性”的会计师事务所会有收益,但收益不会高,且有随时被解聘的可能;而保持“低独立性”的会计师事务所将有可观的利润.所以,作为一个普通的理性经济人,从业注册会计师不愿提供高质量审计服务、不选择做“经济警察”,也就不难理解了.

2) 注册会计师缺乏提供高质量审计服务的能力

根据简单生产理论,厂商提供产品或服务的能力与其投入的资本和劳动密切相关.会计师事务所是人力资本为主要载体的组织,其生产能力很大程度上取决于人力资本投入.国际“四大”事务所之所以有目前的影响力,就是因为其拥有一大批高质量的注册会计师.与“四大”相比,我国的会计师事务所拥有的人力资本,无论数量还是质量都明显存在差距.据中国注册会计师协会报道,截至2006年4月30日,会计师事务所已达到5639家,注册会计师6.98万人.从具有证券资格事务所的情况看,全国78家事务所拥有证券许可证注册会计师1000多名,超过20名的只有5家,合并后的事务所的规模虽有提高,但这些事务所中的执业注册会计师人数平均也只有90余人,且70%的事务所的执业注册会计师人数在100人以下.这与国际“四大”平均数万人的规模相比,显然差距很大.再者就是我国会计师事务所人才缺乏,知识结构老化.全国通过考试取得注册会计师执业资格的人员有5万多人,进入会计师事务所的只有2万多人,因此,事务所大多数注册会计师还是早期考核通过的年龄较大的一批人,具有较全面的知识结构、熟悉国际会计准则和国际惯例、能熟练应用计算机、能为顾客提供各种管理咨询业务的专业人才更是奇缺.所以,在一定程度上,注册会计师供给能力不足也是导致高质量审计服务缺乏的原因.

3 结语及建议

我国上市公司治理结构不健全是导致有效需

求不足、审计质量低下的重要制度根源,建立合理的公司治理结构是解决审计质量问题的治本之策.所以,我们要从完善制度着手,培养好的经济环境,充分发挥审计在经济发展中的作用.

加快公司治理步伐,全面落实股权分置改革,改善上市公司股权结构,培养独立审计自愿性需求环境.正是因为由上市公司管理者聘任事务所将极大损害注册会计师的独立性,最终影响审计质量,所以应当终止由上市公司管理层聘请注册会计师的做法.借鉴国际惯例在董事会下设立审计委员会是目前制度安排下的一个理性选择.审计委员会的主要职责之一,是提议聘请或更换事务所.目前,我国已经引入审计委员会制度,但执行效果不容乐观.因此建议通过法律的形式,在《公司法》中具体规定必须建立审计委员会,并由审计委员会负责聘请和更换会计师事务所.只有保证审计报告使用者真正掌握了注册会计师的任命与报酬,变强制性需求为自愿性需求,才能真正提高我国证券审计市场质量.

参考文献:

- [1]于志红.浅谈独立审计市场的需求和供给关系[J].会计之友,2006,(4):40-41.
- [2]陈娜.从独立审计的供需看审计质量[J].价值工程,2005,(3):55-57.
- [3]顾奋玲.我国审计市场供求现状分析[J].中国注册会计师,2005,(6):56-58.
- [4]www.cicpa.org.cn 中国注册会计师协会网.

Independent Audit from the Viewpoint of Supply and Demand

YANG Hua-ling, WANG Yun

(School of Economics And Management East China Jiaotong University, Nan Chang Jiangxi 330013)

Abstract: With the fast development of the market economy of our country, the capital market grows with each passing day to the demand audited independently. But in recent years, a large number of audit fails shows; The serious quality problem exists in the present audit service. The article has analyzed the reason why the service quality is low in terms of supply and demand of economics, propose improving the measure correspondingly

Key words: audit quality; voluntary demand; mandatory demand