

文章编号: 1005-0523(2007)03-0014-04

审计独立性的新制度经济学视角

闵志强, 黎毅, 肖媛

(华东交通大学 经济管理学院, 江西 南昌, 330013)

摘要: 审计独立性是职业道德的精髓之所在。在新制度经济学的框架下, 深入分析了交易成本、产权理论和契约理论与审计独立性的内在逻辑关系, 最后提出了旨在提高审计独立性的一些制度安排, 包括公司治理、披露管制、事务所组织结构、行业监管法律责任等。

关键词: 审计独立性; 新制度经济学; 交易成本; 产权; 契约理论

中图分类号: F239.43

文献标识码: A

1 问题的提出

在注册会计师的职业道德中, 独立性堪称职业道德的精髓之所在。理论界对于审计独立性的研究由来已久, 随着新制度经济学^①的发展, 运用制度经济学的基本理论和原理分析和研究审计独立性已成为一个有效可行的方法。正所谓没有规矩不成方圆, 制度的重要性, 早就被人们所认识。但“制度经济学”中的“制度”的内涵是什么呢? 虽然各种学说对制度以及制度的构成众说纷纭, 但我们采用道格拉斯·诺思(Douglass North)给出的定义。诺思将制度定义为“一个社会的游戏规则, 更规范地说, 他们是为决定人们的相互关系而人为设定的一些制约。制度构成了人们在政治、社会或经济方面发生交换的激励结构, 制度变迁则决定了社会演进的方式, 因此, 它是理解历史变迁的关键”。关于制度的内涵, 诺思写道: “制度确定了人们选择集合, 制度包括人类用来决定相互关系的任何制约。……制度制约包括人们对所从事的某些活动予以精致的方面, 有时也包括允许人们在怎样的条件可以从事某些活动的方面。”正因为制度如此的重要, 所以我们在分析和研究审计独立性时, 可以在制度经济学的框架和理论指导下, 对审计的相关制度进行设计或安排, 可以提供一

个有效的缓冲机制, 在很大程度上提高审计的独立性。

2 从新制度经济学角度分析审计独立性

新制度经济学的内容十分丰富, 但是其基本逻辑的核心可以用两个词来概括, 一是“交易费用”, 一是“产权”。同时制度经济学家们在利用产权和交易费用探讨企业性质时, 毫无例外地强调了基于委托—代理关系的契约理论, 所以契约的概念亦是新制度经济学的核心。这部分我们分析交易费用、产权的界定和契约与审计独立性的关系。

2.1 交易费用与审计独立

交易费用(transaction costs)是新制度经济学的—个基本概念, 并已被现代经济学的各家各派所接受。西方学者如何给交易费用下一个确切的定义颇有争议, 但并无质的差别, 只是侧重点和范围不同。一个较为流行的定义是: “交易费用包括事前发生的完成(arranging)一项合同而发生的成本。它们区别于生产成本, 即为执行(executing)合同本身而发生的成本”。交易费用往往视为市场经济中的噪音(Noise)。

审计的产生源于受托经济责任。企业财产所有权和经营管理权的分离引发了信息的不对称, 从而

使得精明的代理人不可能完全以委托人利益最大化作为自己的行动目标,甚至还会出现以牺牲委托人利益为代价为自己牟利的现象,这就是我们财务中常提的“道德风险”和“逆向选择”问题。这种磨擦将会产生巨额的交易费用,于是委托人为维护自己利益就不得不对代理人进行激励和监督。但在企业规模巨大和业务复杂的情况下,监督已不是委托人自己的能力、时间和精力制约,委托人不可能亲自监督,因为这会付出高昂的监督成本。出于节约交易费用的考虑,于是委托人便委托具备专业素质的审计师对代理人进行审计,即委托人把这一监督职能交给了审计人员。相反,在两权分离引发的委托—代理关系中代理人报酬一般由其工作成果决定。因此,从代理人角度来看,如果他恪守职业职责并取得不俗的工作业绩,他就有向委托人证明的动因。由于代理人注意向委托人证明其工作细节将发生高昂的成本,同样也是出于节约交易费用的考虑,他也会倾向于聘请专业的审计师代行其证明见证工作。在这一委托代理关系中,假设双方分别聘请自己信赖的审计师代行监督和证明职能,其间发生的交易费用将会很高。因此由人事上、经济上均独立于委托—代理双方的审计师站在第三方的立场代行监督和证明的职能,无疑是一种双方都能接受的制度安排。显然,交易费用在这里起了决定性作用。

但我们知道,企业所有者与管理者之间是非合作博弈,正是这种非合作的博弈产生了所有者要委托审计师来监督考核管理者的需要。审计师在这里的角色有两种可能,即勤勉忠实地代理人或是“代理头衔”下的共谋者。在审计师与管理当局的博弈中,当博弈双方力量不均衡而造成了管理者与审计人员合谋伪造业绩,或管理层运用自己的优势地位对审计人员施压,以期获得自己想要的报告结果时,将会对委托人造成损失;从长远来看,这种非合作博弈的结果会对博弈双方即企业经理人和注册会计师双方造成损失。所以审计独立性不高会增加交易费用。

2.2 产权与审计独立

“产权不是指人与物之间的关系,而是指由物的存在及关于它们的使用所引起的人们之间相互认可的行为关系”。由于“产权安排确定了每个人相应于物时的行为规范,每个人都必须遵守与其他人之间的相互关系,或承担不遵守这种关系的成本”,这样,产权就是“意指使自己或他人受益或受损的权利”。产权还可以作为“一种社会工具,其重要性就在于事

实上它们能帮助一个人形成它与其他人进行交易时的合理预期。”

受托责任产生于一定的产权结构,审计受托的对象是各产权主体,审计是受产权主体之托而存在和发展的,否则就不存在审计鉴证、评价职能意义上的受托责任;同时审计要对产权主体进行监督、鉴证和评价,若没有对产权主体的监督和审查,就不存在审计的生存基础。作为监督、评价经济运行的审计,其所鉴定、揭示的经济信息同样反映该时期的产权关系现状,亦即单一的产权关系往往只需要简单的审计监督,而多元的产权结构则需要较为严谨、完善的审计制度来支持。审计以超然独立的第三者身份介入,实施经济监督,虽然受委托方即财产所有者之托,但它具有独立性,这是其职业存在之基础。审计利益与委托方中任何一方的利益都不应该矛盾,因此审计可以从更加客观、公正的角度实现界定和保护产权的功能。依据现代公司理论的观点,企业是所有者、债权人、职业经理等产权主体的投入通过一系列契约组合而成的契约联合体。它们各自有着不同的利益,只有平等对待并处理好这些利益关系,企业才能得到长远发展,各产权主体的利益才能得到根本保障。而为契约签订和执行服务的审计职业,只有做到经济上和人事上均独立于各利益集团,不受任何一方左右,才能做到这一点。关于这一点,利特尔顿早在分析公司利益多元化时就指出:“职业会计师在这一联结关系中,可以发挥重要的协调职能。他们的任务是把复杂的原始数据改造成不同利益集团都有用的形式。他们的任务是把复杂的原始数据改造成不同利益集团都有用的形式。它具有异常重要的社会使命,即尽可能保持自己的独立性,以确保他的报告获得所有利益集团的接受。”

2.3 契约与审计独立

现代企业理论认为,企业是“若干契约的结合”,由于人的有限理性和信息不对称等原因,除非契约的条款得到有效的监督和实施,否则契约就无法起到降低交易费用的作用。审计就是有用的监督方法之一,审计师验证契约条款所使用的数据是否符合公认会计程序以及契约条款是否被违反。由于信息的不对称性,独立审计最初是作为对受托经济责任契约进行监督的工具而进入企业这个“契约之网”以降低交易费用。然而由于同样的原因,审计本身也带来了代理问题,审计师能否保持独立将决定审计契约的有效性。现代审计合约框架为:企业的利益相关

者之间的产权交易是一个不完全合约,利益相关者需要对这一合约的缔约和履约的过程和结果进行监督,通常这一任务主要是由审计来完成的,即产权交易合约应该包括一个审计合约。但由于“搭便车”、专业知识等原因企业的利益相关者亲自进行监督往往不具效率,作为第三方的独立审计受利益相关各方的委托,利用其专业化和规模经济的优势对合约的缔约和履行进行监督,独立审计实际上是审计合约的第三方实施形式,且实践中的这种第三方实施不是由政府提供,而是通过市场机制交由一个以盈利为目的的作为社会中介的会计师事务所提供。当然,由于第三方具有的“经济人”特征,他会依据利益最大化行事,不会审计所有的细节,即不会对合约各方的权利界定完全,有时候还会受某一方的利诱或牵制在合约的实施过程中不能保持中性。

3 对策:审计独立的制度安排

审计独立性的复杂性产生于审计过程中各方面力量博弈的对比。科恩委员会(The Cohen Commission)报告中指出:“独立审计人员的任务就是说服当局做他们不想做的事情。然而,在许多情况下,处于力量优势的一方是管理当局,而不是审计人员。如何提高审计人员抑制管理当局压力的能力,这一问题受到越来越多的关注。”是否能保持独立性,关键问题就是在于压力与抑制之间的力量对比。当委托代理关系双方的力量不均衡时,就需要通过制度的安排才能使之趋于平衡。这些制度安排包括公司治理、披露管制、事务所组织结构、行业监管等,它可以平衡审计人员与客户管理当局的力量博弈。

3.1 在公司治理方面改善审计委托关系

现代企业理论认为,一个有效的公司治理结构,是确保委托人的权益不被侵害和滥用的一组规范与法人财产相关的责权利的制度安排。根据契约理论,审计是降低代理成本,节约交易费用的一种有效途径,因此有效的公司治理结构以促成高独立性的审计服务则显得极为关键。根据我国现行法律法规,会计师事务所的聘用由董事会提出,经股东大会批准。但我国股东大会对管理当局选聘会计师事务所方面的监督薄弱,造成实际上是由管理当局委托会计师事务所来审查自己,并支付审计费用。在这种委托模式下,管理当局的权力很大,能对审计人员进行种种威胁。审计委员会制度在缓解管理当局对注册会计

师的压力,提高审计独立性方面发挥重大的作用。公司董事(主要是外部董事)组成的审计委员会来承担聘请会计师事务所,支付审计费用等职责,并作为审计人员与管理当局之间的纽带,与会计师事务所讨论审计范围,直接交换审计意见及探讨重大审计问题,以减少客户管理当局对事务所施加压力的“权力来源”。

3.2 加强上市公司披露管制,抑制管理当局施压

在审计人员和管理当局的力量博弈中,管理当局对审计人员的最大威胁就是提出变更审计人员,从而实现其特定的报告目的。客户对审计收费的实际给付的控制权在经济上削弱了审计人员的抵制能力的倾向。从证券发展的历程来看,信息披露常常是证券监管机构面临各种难题是最终做出的选择。因为证券市场本身就存在这样一种理念:在充分的市场机制下,只要市场信息及时公开,并且是完整和真实的,市场自身会做出优胜劣汰的选择。对于审计人员的变更亦是如此。证券监管机构和投资者都不能指责或阻止上市公司变更审计人员,但是可以做到的是,要求上市公司将变更事项披露出来。通过严格的披露管制可以由投资者自己对上市公司变更审计人员是否造成独立性的损害做出评价。从上市公司管理当局方面来看,变更审计人员的披露管制可以引起监管机构的监管注意,加大管理当局变更注册会计师的交易费用,从而抑制向审计人员施压的倾向。从而减轻会计师事务所承受的被“炒鱿鱼”的压力,增强其保持独立性的可能性。

3.3 组织结构上明确责任合约安排

我们知道,高独立性审计服务也有赖于审计供给方的行为自律,而行为自律的一个必要前提就是有一个明确的审计责任和约安排,亦即会计师事务所组织结构问题,而组织结构对审计独立性有着直接的影响。有限责任合伙制的制度创新是美国近十几年来不断加重注册会计师责任的结果。在意识形态上,由于有限责任合伙制保留了合伙制突出专业人士信誉、技能和独立性的特征,作为普通合伙制的一种变形能够被全社会迅速接纳。有限责任合伙的创立时相关利益集团在新的历史条件下,利益的天平重新趋向均衡的结果。会计师事务所的有限责任合伙制对提高人们对审计独立性的作用在于合伙人之间的相互监督。因为每个合伙人都要对其他合伙人之间的相互监督。因为每个合伙人都要对其他合

伙人的业务活动负责,由于合伙人数量有限,每个合伙人当然有足够的相互监督的内在动机和动力,这种相互监督降低了某一个审计人员屈从于企业管理当局的压力和诱惑的可能性.

3.4 加强行业监管,提升独立性之压力

会计师事务所组织结构是在微观层面上明确审计责任合约安排,而行业监管则是从宏观地会计服务市场层面提升注册会计师的独立性.为了维护社会公众利益和投资者的信心,行业监管机构必须对不能保持独立性的审计师和负有相应责任的管理当局进行惩处.所以政府需要制定一系列的法律法规来约束审计人员和管理当局的行为,明确其法律责任.当然,虽然严格要求审计人员的法律责任是必要的,但是这也是远不够的.对注册会计师及其提供的服务须有一套严密的监控体系,如证监会和注册会计师协会等监管机构对会计师事务所执业质量的检查力度、制定独立性的考核指标等.

注释:我们这里所指的新制度经济学是指以罗纳德·科斯及其追随者道格拉斯·诺思、奥列弗·威廉姆森、阿曼·阿尔奇安、张五常等为代表人物创立的理论体系.科斯在他的两篇文章《企业的性质》(1937)和《社会成本问题》(1960)中提出

了产权和交易费用理论之后,使制度经济学达到一个新的深度和高度,被经济学界称为新制度经济学,也正是这两篇文章使他获得了 1991 年的诺贝尔经济学奖.

参考文献:

[1] 林钟高,尤雪英,徐正刚. 独立审计理论研究[M]. 上海:立信会计出版社,2002.

[2] 陈汉文,黄宗兰. 审计独立性:一项理论研究[J]. 审计研究,2001,(4):35—42

[3] 林钟高,汪国银,徐德信. 独立审计:第三方实施及其失败[J]. 当代财经,2005,(2):119—122.

[4] 诺思著,刘守英译. 制度、制度变迁与经济绩效[M]. 上海:读书、新知、生活三联书店,1994.

[5] 胡代光. 西方经济学说的演变及其影响[M]. 北京:北京大学出版社,1998.

[6] 道格拉斯·C·诺斯. 制度、制度变迁与经济绩效[M]. 上海:上海三联书店,上海人民出版社,1994.

[7] 冯均科. 审计契约制度的研究—基于审计委托人与审计人的一种分析[J]. 审计研究,2004,(1):46—51.

[8] 郝振平,钱草. 公司治理结构中的审计独立性. [J]. 审计研究,2001,(3):27—32.

[9] 刘守英. 财产权利与制度变迁[M]. 上海:上海三联书店,上海人民出版社,1994.

[10] 陈汉文,王华,郑鑫成. 安达信:事件与反思[M]. 广州:暨南大学出版社,2003.

Auditor Independence under the Views of New Institutional Economics

MIN Zhi-qiang, LI Yi, XIAO Yuan

(School of Economics and Management, East China Jiaotong University, Nanchang 330013, China)

Abstract : Auditor independence is the essence of occupational ethics . ,Thoroughly analyzing the logic relationships among transaction cost ,property right theory ,the contract theory and the auditor independence ,this paper puts forward some institutional arrangements ,including the company governing ,the disclosures control ,the organizational structure of accounting firm ,the profession supervising and legal liability and so on .

Key words : auditor independence ; new Institutional economics ;transaction cost ;property right ;contract