

我国上市公司独立审计的现状及其高独立性的构建

□ 刘 军

近年来,国内审计界丑闻迭起,我国独立审计市场面临严重的信誉危机。这迫使我们必须正视我国的高独立性审计市场的构建。

一、我国上市公司审计市场的现状

独立审计作为鉴定中介成为一种市场需求起源于资财的所有权与经营权相分离所导致的委托代理问题。随着股份有限公司的组建和发展,特别是资本市场的出现和发展,出现在信息上居于弱势的公众投资者(主要是小股东和债券执有者群体)使这种委托代理问题显得更突出。而独立审计市场的鉴证中介作用是降低信息风险,保证财务报表真实公允。财务信息作为独立审计市场的中间产品有供需双方利益冲突的各自的期望目标。

1 财务信息的供方——企业的管理当局希望 CPA 提供对他有利的信息,需求“低独立性”的审计。从数量上看这是较小的群体,但他们是企业事实上的控制者,也是中国境内审计产品的主要购买者。他们处于绝对的强势地位,因为他们对企业实际运作和财务信息一清二楚,不需要通过审计获取企业真实状况而是要借助独立审计的工作结果向公众传达一种信息,让公众确信其公布的会计信息以实现其经济与非经济的利益追求。在国外,一流的客户需要一流的会计师,一流的会计师需要一流的客户;而国内现在就缺乏这种自愿性需求,使得注册会计师行业内部没有坚持品牌质量的动力。会计师事务所的服务作为一种产品,究竟谁是用户,与市场需求有很大的关系,若市场需求高档质优产品,生产者就会向优秀的方向发展;若用户需要处理品,生产者就会向假冒伪劣方向发展。因而上市公司的经营管理者作为对会计师事务所的服务需求者为了自己的私利就会与会计师事务所“共谋”作弊,这正是我国目前 CPA 行业的悲哀。

2 财务信息的需方——社会公众期望财务报表所提供的财务信息有高度的可信性,需求的是高独立性的审计。这里社会公众是指除了企业管理层及少数大股东之外的一切利益相关者。这是一个非常广泛的群体,由于不介入企业日常的经营管理活动,无法影响日常的经营管理决策,处于信息的弱势地位。他们期望

知道市场公司真实的会计信息,这一期望就成为高独立性审计产生与发展的源泉与动力。独立审计活动的最高目标是满足社会公众的期望。社会公众理应成为审计服务的主要购买方,然而事实却并不如此。同时社会公众的期望过高,导致公众的期望与执业现实之间的差异。众所周知:独立审计的本质决定了独立审计只能为财务报表提供一个合理而非绝对的保证,这是因为财务报表中隐含了大量的假设、前提和估计;财务报表至多只能提供一个大致合理的对于企业财务状况、经营成果和现金流量的描述。而社会公众则认为经审计后的会计报表没有任何差错,已经将所有的欺诈、隐瞒和舞弊行为排除,这是不会合理的。

3 审计服务的供方——CPA 处于两难境地。这是因为我国注册会计师审计关系严重失衡:我们知道,上市公司审计中存在着委托人、被审计人与审计机构三者之间的特殊代理关系。被审计人为上市公司,其主要表现为公司经营管理层,它是替委托人即股东管理资产的“代理人”,而审计机构是替委托人即股东鉴证公司经营管理业绩的“代理人”,即两者都是受托人,他们二者之间理应不存在任何契约利益关系。如按照这种传统的委托代理理论,对上市公司的审计是“代理人”监督“代理人”的过程,这是可以保证其公正性的。但是由于我国上市公司的治理结构不完善,比如股东大会、董事会不能真正起到对公司经营管理层的应有控制。很多经理本身就是董事长,这样,经营者由被审计人变成了审计委托人,并决定了审计人员的聘用、续聘、收费等事项,这完全是本末倒置。导致会计师事务所在审计“交易”中完全处于被动地位,这样注册会计师以有偿方式提供服务必然偏向预期收益高的需求方。如果选择“高独立性”审计市场份额小,收益少;如果选择“低独立性”审计则违背了独立诚信的职业道德。从经济上看,在现实审计关系格局和现行注册会计师执业监管与制裁机制下,在激烈的市场竞争中迁就上市公司甚至与上市公司共谋几乎成了一种理性的选择。因为共谋受到的查处和责令赔偿的概率很小,而得到的收益是确定的。

2005 / 04 / 总第 286 期 37

综上所述, 在当前我国审计市场上存在诸多不健全的因素, 仅仅依靠市场机制自发调节审计市场只能造成需求与供给的不正常状况, 不能产生高独立性审计的需要和供给。会计师事务所作为按照等价交换原则提供特殊专业服务的独立经济组织要从基础上解决独立审计质量问题必须首先明确与改善独立审计质量的市场机制, 在环境上构建我国上市公司独立审计市场的高独立性的供给需求机制。

二、构建我国上市公司高独立性审计市场的几点建议

在审计市场上有五种市场势力或市场行为影响并左右整个独立审计市场: 政府监管行为、客户行为、行业行为、竞争者行为及自身的预期理性行为。下面笔者就这五种市场行为讨论应怎样规范、约束和激励他们的行为以利于我国上市公司高独立性审计市场的构建。

1 建立有效的政府监管机制是保证上市公司高独立性审计市场合理均衡的外在保障。

从上市公司的资格审计和报表审计来看, 由于我国大部分上市公司都是国有企业改制形成的, 国家是这类上市公司的最大股东, 是审计业务的真正委托人, 所以我国会计师事务所最大的服务对象是政府部门。政府的这种双重身份是导致其不能建立对上市公司审计市场有效的监管机制的主要原因。我国注册会计师行业的政府监管模式还表现在政府部门的多头监督上, 财政部门、审计署、证监会、工商税务部门等政府机构都参与了对注册会计师行业的监管。这是我国注册会计师行业发展不可逾越的阶段。针对我国当前审计市场存在政府过度干预的情况, 可以在目前的监管体系中增设独立的监管机构。政府有关部门放弃对审计市场的干预, 而由具有非官方色彩的真正独立的监管机构来行使其监管责任。这种独立监管机构为保持其独立性, 其资金来源必须独立于政府, 可以通过建立某种共同基金, 由上市公司在税前或税后按照其资产总额或规模的一定比例来提取。同时为解决我国上市公司审计关系严重失衡的现象, 可以把审计委托权赋予这种非官方色彩的真正独立的监督机构, 而且会计师事务所审计费用也由它来支付。这样会计师事务所就与被审计单位脱离了直接的经济利益关系。这将是实现高独立性审计市场的关键步骤之一。政府部门的主要责任就应放在规范审计市场上涉及各种利益关系的法律体系构建: 比如统一我国关于独立审计行为的规定, 确定《独立审计准则》的法律地位, 加大对独立审计违规的处罚力度, 建立科学有效的质量

监控体系, 对众多的会计师事务所执业质量实施动态监控; 由内部审计、政府审计与独立审计共同构成整个社会监督体系, 通过互相监督、彼此制约以平衡各种监督力量。在加大监督控制和处罚的同时, 合理的激励措施也必不可少, 根据市场经济理论, 必须使 CPA 保持“高独立性”的边际收益大于边际成本, 才能起到应有的激励作用。

2 培育诚信的客户行为是构建上市公司高独立性审计市场的基石之一。

笔者认为诚信危机的源头在于上市公司的管理层(主要是大股东的意志), 前文已述及上市公司管理层的绝对强势地位就能很好地说明这点。要构建上市公司高独立性审计市场、彻底解除诚信危机必须从源头上消除不诚信的土壤。上市公司造假都是为了达到某种目的如配股、筹资等经济利益。这就要求证监会采取适当的激励约束机制及相应的管理办法来培育上市公司的诚信行为, 要使造假的边际成本大于边际收益。比如可以变动证管条例对上市公司的配股、摘牌情况, 确保上市公司信息的充分披露以弱化上市公司的低独立性审计需求。同时注册会计师行业和 CPA 要一致行动抵制和拒绝与不诚信的客户打交道, 树立整个 CPA 行业的独立诚信形象, 诱导客户的诚信行为。

3 理性的竞争者行为和合理的行业竞争状况是构建高独立性审计市场的又一基石。

要构建我国上市公司高独立性审计市场必须深入研究分析上市公司审计市场实际竞争情况、竞争对手行为和分析行业行为特征。我国国内的一些学者从审计市场的集中度、审计收费水平、劳动生产率和利润率等因素的实证分析发现我国审计市场存在过度的竞争, 也正是这种过度的竞争导致审计质量不高, 高独立性审计市场的需求和供给机制也不能建立。参照国外的审计市场现状, 笔者认为我国必须建立垄断型的市场结构, 以增强事务所的碰硬实力和核心业务能力, 扭转 CPA 行业的弱势地位。前面已经提及的审计委派权的转变在过度竞争的审计市场中的一个重要课题就是客户和事务所的利益分配机制, 如果在垄断审计市场中, 相对较少的实力强的事务所就可以对上市公司开展有效的高独立性审计, 从而可以为实现委托权的实施提供市场机制条件。审计行业监管行为可以放在诸如行业自律机制、职业道德建设、行业仲裁、互检及审计技术研究、质量监控体系这些基础性支持工作和后续教育培训工作, 以促进整个行业素质

(下转第 43 页)

此基础上开展新的知识活动；哪些知识最能帮助达到降低成本的目标；哪个团队已准备好共享并接受知识；组织中有什么政策和实践有利或限制了知识共享；利益相关者是谁，他们的兴趣何在；与其他组织的知识相比，组织的知识能力如何。建立一个由外部和内部成员组成的团队，进行知识评估非常有用。外部成员能识别内部成员可能忽略的，与知识相关的前提和机会；内部成员能提供非常必要的背景，并把从评估中学到的知识保留在公司内。完整的评估为指导委员会建立商业案例提供了必须的信息，包括失去了的机会成本，通过知识转移所能节省的金钱，创立和维护一个知识转移系统所需要的成本等。

4 确定转移的知识内容。知识评估能提供关于哪里有开展知识转移机会的信息，建立组织的目标和特定知识内容之间的联系，对于一个组织而言，是量身定制知识转移流程的一种方式。简单复制其他组织所做的不会有效。理解在其他地方哪些是起作用的，它为什么起作用，所做选择的原因是什么，以及使用该知识来帮助设计一个组织独特的转移系统，都是有可能的。同样，如果组织的知识转移活动是在部门或分支机构层次上开始的，对其他部门来说，学习这个部门的指导委员会如何工作是非常重要的。也就是说，指导委员会和其实践将成为战略转移的主题。那

就需要一个知识专家，观察、访谈，并以对其他部门有用的方式来整理这个过程。

5 确定转移方法。一旦确定了哪些知识要给予充分的重视，就需要选择适合该种类型的知识转移流程。要确定需要哪些类型的知识，其中每类知识都需要哪些不同的转移流程。确定最有效的转移系统需要包括下列问题：依据任务和背景的相似性，谁是潜在的知识接受者？任务是否常规性，发生频率如何？知识是隐含的还是明晰的？

6 确定资源。通过评估潜在收益并确定成本，包括确定采集知识及监控系统所需要的人工、设备成本、为转移隐含知识所发生的旅行费用、基准比较和实地访问的成本及咨询成本。确定资源包括确定谁将承担什么知识角色、确定那些角色是否为当前责任的一部分、为满足这些角色要求是否应增加人手。

7 开发知识转移系统。知识转移系统的类型、当前非正式的活动，以及组织的目标，需要每个要素都必须支持并补充其他要素，所有的要素都必须建立在委员会的框架内。在一个组织中，最开始的知识活动不需要从大的部门开始，但需要一个综合的系统开始。

（作者单位：华南农业大学经管学院）

（责任编辑：王平）

（上接第 38 页）

和专业核心能力的不断提高及完善上市公司高独立性审计市场的市场需求供给机制。

4 CPA 的独立诚信和健全的会计师事务所内部经营管理机制是构建我国上市公司高独立性审计市场的内存保障。

安达信、中天勤等事件，给会计界和审计界造成了无可挽回的负面影响。人们在分析总结安达信、中天勤审计失败原因的同时，对注册会计师在实施审计过程中所承担的审计责任以及承担这个责任的程度给予了极大的关注。这要求 CPA 在提供审计业务的过程中提高风险意识、本着诚信执业和应有的职业谨慎同时执行全面的审计质量控制。会计师事务所在执业的过程中要注意有关影响其独立性的其他行为：第一，不能提供与审计业务相冲突的业务，比如有关上市公司的经营战略、企业管理、税务申报、评估验证、税务计划及纳税方面的咨询工作；第二，要定期更换注册会计师或者事务所，建立相应的监督机制，以避免 CPA 对一个公司的长时间审计产生关联关系

从而影响其独立性；第三，要限制事务所和客户之间的人员流动问题，因为事务所的职员流动到客户高层管理部门或者相反会使客户与事务所产生关联关系，影响 CPA 的独立性，妨碍上市公司高独立性审计市场的构建；第四，从整个行业来看，对事务所的多元化经营战略要慎重处理，因为这有可能影响 CPA 的独立性。注册会计师的职业意义就在于它的独立性，从长远的角度来看，如果以丧失独立性为代价来拓展业务，盲目走多元化的道路，这个成本将是非常巨大的。另外，建立高独立性审计市场与我国会计师事务所的内部经营管理机制和组织形式是分不开的，所以要加快会计师事务所的改组改制，尽快采用合伙制。因为有限责任制根本无法对注册会计师进行严格的约束，只会使事务所在经营管理上弱化风险意识、放松审计质量控制，很难理顺事务所内部的权责结构。采取合伙制的同时引入公司化的经营管理机制和先进的管理经验有待在实践中进一步探索。

（作者单位：厦门大学会计系）

（责任编辑：孙春升）