

审计利益相关者权力制衡机制研究

吴玉娟

(郑州大学西亚斯国际学院 郑州 451150)

【摘要】本文分析了审计利益相关者之间的合作与对抗的关系,指出建立健全审计利益相关者权力制衡机制需要企业、会计师事务所、行业协会、政府的共同努力,只有通过法规、政策以及自律机制才能实现各利益相关者的均衡发展。

【关键词】 股权制衡 利益协调 审计利益相关者

近些年来,国内外学术界广泛关注企业利益相关者权利平衡问题,并开始探讨如何建立有效的机制以约束部分利益相关者的寻租行为。2002年7月,我国上市公司治理准则出台,其明确指出上市公司应尊重利益相关者的合法权利,保障其信息知情权、司法救济权等。2007年,Stephen G. Mark提出所有权和财务控制权分离造成股东不能完全控制管理层的决策,这导致了财务控制权在利益相关者之间分享的问题。任何一个企业都离不开各利益相关者的投入或参与,企业的利益相关者是在冲突与合作中争取自身的财务要求权。而审计是为广大的利益相关者提供服务的。作为企业的外部利益相关者只能通过审计来确保自身利益不受损害。然而,确保利益相

性使用者的决策时,则错报就被认为是不重要的,发表无保留意见就是恰当的。例如,假设以前年度管理当局将预付的保险费作为一项资产,而当期将其作为费用以减少记账的成本。管理当局违反了公认会计原则,但如果金额很小,错报不重要,注册会计师就可以出具标准无保留意见审计报告。

2. 金额重要但不至于影响整个财务报表。第二个层次的重要性水平就是指财务报表中的错报会影响报表使用者的决策,但财务报表的总体还是公允的,因而也是有用的。例如,作为抵押物的固定资产中存在一个重大错报,就可能影响报表使用者向该公司发放贷款的决策。但存货的错报并不意味着现金、应收账款、财务报表的其他项目或是财务报表总体都存在重大错报。

当偏离无保留意见审计报告的情况出现,在决定重要性的时候,注册会计师必须估计错报对财务报表总体的影响。假如注册会计师在确定审计意见的类型时,不能够确定存货项目是否公允表述,由于存货的错报对其他账户和报表总体都有影响,注册会计师就需要考虑错报对存货、流动资产总额、营运资本总额、所得税、应交所得税、流动负债总额、销售成本、税前净利润、税后净利润的合并影响的重要性。

当注册会计师认为错报是重要的,但还不至于影响财务报表总体时,就可以发表保留意见。

3. 金额如此重要或是涉及范围很大,以至于影响了报表

关者权利的重要保障机制——独立审计及其鉴证功能,却在一系列重大审计失败与审计合谋的案件中处于尴尬的地位。所以,建立利益相关者审计权力的制衡机制,使利益相关者在相互制衡的契约框架下做出最优选择尤为重要。

一、审计利益相关者的内涵分析

利益相关者与企业是一种影响互动的关系。可以是合作的也可以是竞争的,这主要取决于利益相关者的类型与性质,以及审计权分配对他的利益影响方式。李心合(2003)把利益相关者分为四种类型:支持型利益相关者、边缘型利益相关者、不支持型利益相关者和混合型利益相关者。对企业有审计要求权的利益相关者的特征主要表现为合作和低威胁,所以

总体的公允性。重要性的最高层次就是指当报表使用者如果依赖总体财务报表就可能做出错误的决策。再回到前面的例子,如果存货是财务报表中余额最大的项目,一个重大的错报就可能足以使注册会计师在审计报告中声明财务报表总体是不公允的。当出现重要性的最高层次时,注册会计师就必须根据情况发表否定意见或是无法表示意见。

在确定某项例外事项是否非常重要时,必须考虑该项例外对财务报表各个部分的影响程度以及所涉及的范围。现金和应收账款之间的分类错报仅仅影响这两个账户,也就是不涉及其他项目错报。但漏记一笔重要的销售就是涉及范围很广的错报,因为它影响了销售收入、应收账款、所得税费用、应交所得税以及留存收益,转而又影响了流动资产、资产总额、流动负债、负债总额、所有者权益、毛利和营业收入。

当错报涉及的范围较大时,发表否定意见而不是保留意见的可能性就会增加。例如,如果注册会计师决定因为金额比较重要,而对现金和应收账款之间的分类错误发表保留意见,那么漏记一笔金额较小的销售就可能因为错报的涉及范围较大而得到否定意见。

不论所涉及金额的大小,如果根据职业道德规范认定注册会计师缺乏独立性,就必须出具无法表示意见的审计报告。这项苛刻的要求反映了独立性对注册会计师的重要程度。任何违反独立性原则的情况都是重要的。○

我们仅考虑支持型利益相关者,分析他们在审计权方面的合作与对抗。笔者认为审计利益相关者是与审计行为活动存在相互关系的个人或组织,他们是在一定的合作与对抗中,为了获得真实可靠的审计信息而缔结显性或隐性审计契约进行合作的群体,主要包括股东、经营者、审计师、债权人、员工、供应商、客户以及政府等。

企业是多边契约的综合体。股东和债权人向企业提供财务资本,经营者和员工提供人力资本,供应商和客户提供市场资本,政府作为一般社会管理者,为企业的生存和发展提供社会公共资本。审计人员通过对被审计单位的审计,以提供审计报告的形式向社会公众提供企业财务信息,形成联系各利益相关者的委托代理关系。其中每一个利益相关者都是理性的,他们存在一致性的利益关系。但是由于不同的利益相关者在审计事件中所处的地位不同。根据卡罗对利益相关者的分类方法,我们可以把审计利益相关者分为直接的利益相关者和间接的利益相关者。前者是由于契约和其他法律承认的利益而能直接提出的索取权的人或团体,后者是基于非正式关系的利益团体,即股东、经营者和审计师是直接的审计利益相关者,而债权人、员工、供应商、客户以及政府等是间接的审计利益相关者。

二、审计利益相关者行为的互动关系与模型分析

股东与经营者是外部审计的委托人,审计者与他们形成直接的审计委托关系,并对他们承担契约责任,他们缔结的是一种显性的契约关系。而债权人、员工、供应商、客户以及政府等是审计报告信息的使用者,不会直接进行审计业务的委托,他们是通过市场规则来间接约束审计者的,是一种隐性的契约关系。

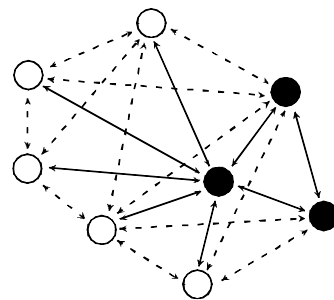
1. 审计利益相关者的合作关系。股东、经营者、债权人、员工、供应商、客户以及政府都向企业投入了一定的专用性资产,必然要求审计师对企业的经营状况及经营成果进行监督检查,他们之间相互合作是为了获取被审计企业真实的会计信息,并根据审计师的专业胜任能力对其进行集体选择。之所以他们能够形成合作的联盟是因为只有进行合作才能获取个人单独无法获得的收益,才能使自身投入的资产增值。可以说审计利益相关者建立合作伙伴关系可以发挥审计作用,提高审计效率。审计利益相关者之间签订的审计契约具有合作性是因为他们相信通过审计安排组成的整体能够产生“合作剩余”,并相信自己能够从“合作剩余”中分得比独立行动更多的收益。由物质利益作为牵引,审计利益相关者在合作收益和个人利益之间不断博弈。通过信息交流与讨价还价可以消除分歧协调行动,最终使得集体理性得以实现。审计的产生和发展依赖于社会的信任机制,然而由于诚信缺失,审计利益相关者缔结的合作契约约束力也较弱。从而导致部分利益相关者为侵占更多的收益而违背契约,却并没有受到相应的惩罚,这使得部分利益相关者在合作中得不到理想的支付,所以审计利益相关者之间的合作博弈的方式无法单独存在。

2. 审计利益相关者之间的对抗关系。审计利益相关者相互对抗的根本原因是差异的存在。不同的审计利益相关者在

要素的禀赋、信息的占有以及社会角色等方面存在着巨大差异,同时他们的利己心理机会主义动机以及他们在合作过程中讨价还价的谈判能力的差异,造成了各审计利益相关者间利益的不一致,并由此形成了利益冲突,从而导致他们之间的相互对抗。这种对抗行为导致审计合谋、审计权寻租等异化行为产生,降低了社会效率,导致审计的公信力下降。

这种对抗不仅在直接的审计利益相关者与间接的利益相关者之间发生,在直接的审计利益相关者内部也同样存在。这是由利益相关者在契约关系成立之前就已经存在的客观状态引起的。公司管理当局的管理风格、管理方针、诚信程度及会计师事务所的诚信程度、执业水平、行为特点,股东的目标等的不透明都会对有关方面的判断产生影响。经营者和会计师事务所的行为失去有效的控制,股东的过分欲望不能得以抑制,这些外生的信息不对称就可能导致当事人的“逆向选择”,即企业经营者和会计师事务所之间联合欺骗(审计合谋)其他利益相关者,侵占其他利益相关者的应得利益(审计权寻租)。

3. 审计利益相关者合作与对抗的蛛网模型分析。我们把审计权利分成若干条小的审计权利束,每条审计权利束两端都连接着不同的利益相关者,表示一个利益相关者对另一个利益相关者的权利影响。我们应用物理中的力—力臂—力矩的原理来构建审计利益相关者对抗与合作的权利束模型。如果所有的审计利益相关者能够达成完美的合作,那么审计师能够独立的发布审计意见,他必然位于审计活动的中心,并且与其他利益相关者之间保持均衡的力矩。由于不同利益相关者的审计权利不同,所以在蛛网模型中的“力”就不同。为保持利益相关者之间均衡的力矩,那么“力臂”就不同。“力臂”代表制度的约束力。该模型中体现了各利益相关者的力量对比以及他们的审计能力,如下图所示:



审计利益相关者合作与对抗的蛛网模型

在该模型中,黑色小球是审计的直接利益相关者,白色小球是间接的利益相关者。中心位置的黑色小球是审计师,他受到其他利益相关者的影响,而他的独立性程度决定着其他利益相关者的决策依据的有效程度。其他两个黑色小球是经营者与股东,他们的审计权利最大,也就是“力”最大,为了保持蛛网的平衡,他们的“力臂”就小,也就是制度约束越严格。其他白球分别表示债权人、员工、供应商、客户以及政府等间接的审计利益相关者。他们的审计权力各有不同,但是共同点都是都比直接利益相关者的权利小,所以他们的“力臂”就长。由于“力矩”是均衡的,所以他们在模型上表现出与审计师的距离

较远,并且距离的远近各不相同。只要各利益相关者能够合作共赢,这张蛛网就是张开的不规则图形,形状也就相对固定,审计效率就比较高。如果各利益相关者在不断对抗,直接利益相关者不断侵蚀间接利益相关者的利益,并且其内部也在不断斗争,由于审计权利的分配不平衡,必然导致蛛网变成三角形。如果经营者与审计师合谋,蛛网可能变成一条直线。

我们研究审计利益相关者合作与对抗的蛛网模型,关键是分析在“力”不同时,如何通过确定“力臂”的大小,即制度约束的构建,来使利益相关者在博弈的过程中选择合作。

三、审计利益相关者权力制衡机制的构建

1. 完善会计师事务所的内部治理机制。会计师事务所为我国各类企业提供审计与鉴证服务。他们发表的审计意见是对财务报表所提供信息可信赖程度的一种保证。然而,近几年来国内外财务造假丑闻不断,一些知名的会计师事务所因其审计失败亦深受牵连,会计师事务所和注册会计师也面临着诚信危机。这主要源于审计师的独立性受到外界因素的强力干扰、会计师事务所在利益驱使下对风险的忽视,以及众多中小会计师事务所的资质不足等。会计师事务所也是自负盈亏的企业,它在审计过程中起着至关重要的作用,所以建立审计权力制衡机制首先要从约束审计师及其事务所做起,建立完善的会计师事务所的内部治理机制、形成审计师内部牵制的格局尤为重要。

(1)建立适度的股权制衡机制。会计师事务所是智力密集型企业,2007年我国注册会计师协会制定了《会计师事务所内部治理指南》,要求事务所权力分配体系具有“人合”的特性,但我国注册会计师事务所目前大多数仍表现为合伙人一股独大,权力的分配完全与资本投入挂钩,这就无法形成对大股东的有效监督,不可避免地造成了除大股东以外的合伙人利益的损失。所以事务所必须建立合理的股权制衡机制,以约束大股东。

只有加强监督才能增强事务所成员之间的信任,而监督的履行还需要权力的保证。股权制衡主要表现为表决权的分配以及专门委员会的制约。我国会计师事务所大多采取合伙制和有限责任制,不同组织形式的会计师事务所应选择不同的制衡方式。目前大多数合伙制会计师事务所按出资比例分配表决权,但该方法不能制约大股东的权力,所以在进行决策时建议根据执业经验和专业技能分配表决权,赋予执业经验丰富和专业技能强的注册会计师较大比例的表决权,经验与技能一般的成员根据其能力表决权比例进行一定幅度下调。最终表决权表现为有层级有梯度的依次下降,以符合智力投资与“人合”特征。对于有限责任制的事务所,通过设立各种专门委员会来发挥制衡作用可以有效弥补当前我国会计师事务所制衡机制严重不足的缺陷。

表决权赋予方式的改变和专业委员会设置可以达到会计师事务所投资人互相制衡的效果,但是很多学者研究发现,股权制衡在实务中并没有达到人们预期的良好结果。邓建平在检验第二大股东和第三大股东对第一大股东的资金占用有明显抑制作用时发现,股权制衡对于将更多资金用于共享并不

产生显著影响。赵景文在《股权制衡与公司经营业绩》中也发现,中国上市公司中股权制衡的公司的经营业绩显著低于一股独大的公司。刘慧龙针对此问题提出了“竞争性合谋假说”,并实证验证了该假说,即在中国独特的制度背景下,当其他大股东对第一大股东制衡能力较强时,第一大股东倾向于寻求与其他大股东“竞争性合谋”,其他大股东也有意愿与第一大股东合谋掏空公司,但随着其他大股东对第一大股东制衡能力减弱,他们之间的关系从“竞争性合谋”趋向于“相互制衡”。所以会计师事务所要合理把握制衡程度以避免合伙人竞争性合谋。其关键是对决策权的权重以及专业委员会的权限进行科学研究。不同的事务所建立股权制衡机制时要充分认识其制衡能力、制衡动机和合谋动机,使其权力或权限赋予根据自身状况的不同显示出特有的差异。

(2)完善内部利益分配机制和激励机制。会计师事务所要实现“人合”,就要尊重注册会计师的智力劳动和专业价值。要把员工作为并肩作战的同志,而不是雇佣工,更不是作为发财的工具。要留住人才充分发挥人才的主观能动性,关键在于如何处理利益分配问题。我国的会计师事务所主要是以各合伙人所持股份为基础进行分配。这种分配机制纵容了其逃避责任和搭便车的心理,使得一些贡献少但持股比例高的合伙人获得较高的收入,挫伤了那些能力强但持股比例低的合伙人的积极性,从而导致业务骨干流失。所以在利益分配和激励方面要体现公开、透明的原则,严格按照素质、能力、贡献的大小进行考评,尽量使每个人付出的劳动和承担的风险与收入相匹配,并促进和激励员工去多劳多得。我们可以借鉴国外会计师事务所的成功经验,对合伙人的分配采用以绩效为基础的利润分配制度。

该分配制度的实施要有配套的制度保障和科学的绩效考核方法。首先,事务所要建立与内部质量控制相结合的岗位责任制度和晋级制度,并对薪酬有相应的明确规定,每年通过绩效考核决定每个员工的级别、薪酬的提高,并且奖金分配的数额应具有较高的透明度,从而实现对员工的激励作用。其次,建立科学的绩效考核方法和绩效考核指标。绩效考核指标要包括客观指标(如客户收入)和主观评价指标(如工作态度、技术能力),全方位反映员工对事务所的综合贡献。第三,开展充分的信息沟通举措。充分的信息沟通与披露是事务所赢得公众信任和协调内部矛盾的有效治理方法。在不涉及商业秘密、不损害同行利益及客户利益的情况下,事务所向公众通告事务所内部治理状况,股东及注册会计师的基本情况、执业资格、执业范围、收费标准、事务所风险管理与质量控制体系建立情况、重大违规与接受处罚情况等方面信息,有助于增进公众对事务所的了解与信任,也有利于接受公众的监督,提高事务所的公信力、知名度和美誉度;同时,会计师事务所向内部股东公布财务状况和经营管理情况、重要会议决定的重要制度、董事会成员的薪酬政策、重大事项的决策程序、可预见的重大风险、接受外部监督检查的情况以及其他有可能对股东产生实质性影响的信息等;向员工公布会计师事务所行为规范、业绩评价制度、薪酬制度、晋升制度、培训制度、质量控制

政策等在内的内部管理制度信息。会计师事务所财务内容的公开实质上就是对大股东掌管财权的监督。有助于股东和员工共同参与管理,消除信息传递不畅引发的内部矛盾。

2. 建立诚信机制。经济日益发展的同时诚信缺失越发突出,它演变成一种难以解决的社会问题。上市公司粉饰财务报表,非法侵占股东和债权人的财富。会计师事务所也是企业,为了自身的生存它们乐于出示虚假的审计信息,与上市公司合谋侵占他人收益。社会的诚信机制不建立,审计权制衡措施再完善也杜绝不了舞弊的发生。从思想、从源头上消除舞弊动机,才能使制衡机制变成一种防范措施而不是围追堵截的弥补程序。

建立社会的诚信机制需要一些机制的建立作为基础。首先,建立一套健全完善的符合国际规范的信用评价体系。信用评价管理方式主要有两种,一种是由央行或政府出资,信用评价管理机构实际上是政府的附属;一种是由市场化的公司进行管理。对于我国来说,由于信用评价信息的公共性和非排他性,信用评价管理机构可先由政府负责组建。其次,建立违背诚信的惩罚机制。市场经济下由于人的经济性,市场行为主体会违背诚信原则。如果没有惩罚,或者能够轻易逃过惩罚,人们便会抛开诚信原则,一味追求自身利益的最大化。只有当人们履行契约比不履行契约更有利可图时才会为实现交易带来的长远利益而抵挡住短期机会主义行为的诱惑。所以政府可以根据信用评价体系提供的信息,制定相应的赏罚尺度和标准,对其给予相应的奖赏或惩罚,从而形成有效的博弈规则。运用奖惩激励手段,加大奖惩力度,使诚实不欺、信守承诺者得到实际的利益和好处,而使违约失信、弄虚作假者得不偿失。第三,大企业带动小企业共同加强道德修养、营造诚信社会。诚信机制的建立需要有一个良好的社会环境,这需要利用大众传媒的力量,强化人民道德意识,并且开展群众性的公民道德实践活动,规范行业道德培训,特别是在大企业率先开展诚信教育,使企业拉近与公众的距离,使它们感受到诚信带来的好处,然后大企业带动小企业共同打造诚信市场。

3. 发挥注册会计师行业协会的积极作用。行业协会是一种主要由会员自发成立的会员制的、以行业为标志的、非营利的、非政府的、互益性的社会组织。但我国的行业协会或多或少地与政府职能存在一定程度的关联性,从而导致它们的自主性缺失。我国注册会计师行业协会是维护社会公平,为会计师事务所提供服务并约束其行为的组织。但工作中由于面对强势的利益群体的压力,其很难做到公平和公正。为了维系社会稳定,很多情况下行业协会只能“妥协”处理,最终导致弱势群体利益得不到保证。这使得会计师事务所的行为监督缺失。并且审计者在经济上依赖于企业委托人,这使得“审计悖论”无法解决,所以要建立审计权力的制衡机制,必须发挥注册会计师行业协会监管事务所的积极作用。注册会计师行业协会应专门从事会计事务所审计费用的调查、监管,使其信息透明化,并对其违规行为进行惩戒。行业协会协会监管的资金支出主要来源于公开发行证券的公司。需要被审计的上市公司向注册会计师协会付费,注册会计师协会选择会计师事务所,并

向会计师事务所付费。这样注册会计师与被审计单位的直接联系就被切断了,从而解决了“审计悖论”的危害。

4. 实施政府监督协调治理。我国一直以来对注册会计师行业的管理是以政府管制为主、行业自律为辅的管制方式。但这种方式使得注册会计师行业了缺乏行业发展自我约束的机制。直到现在该自律机制仍然无法形成,市场也对注册会计师审计缺乏信心,这使得政府管制也无法放开。要遵循市场发展的规律,提高审计师的独立性,改善其职业质量,必须以市场调控机制为主,政府监督协调为辅,这样才是保证审计市场有序发展的根本途径。

针对政府监督学者们有不同的态度。政府是不同利益相关者公认的一个最能有效代表自身利益的代表,那么由政府来行使外部监督也应当是最理想的。但刘国常指出,政府并不能代表所有的利益相关者,因为政府本身就是一个更强势的利益相关者。它只能在外部的制定与执行上发挥其监督协调的职能。并且外部制度体现了他们所代表的主体利益冲突与协调的意志。因此更多的情况下,政府是通过市场机制来发挥作用的。

为完善政府监督协调治理,首先,政府要完善“游戏规则”的公开性与合法性。尽可能地把各审计利益相关者纳入决策过程,兼顾所有人的利益。其次,制定违规行为的惩罚措施。政府对会计师事务所以及注册会计师进行管理和监督,对于违规者处以罚款、行业禁入、赔偿他人损失等处罚,情节严重者给予刑事处罚,同时使审计利益相关者在利益受到损害时能够得到司法救济。从而抑制破坏性的利益相关者对抗行为。第三,政府应监督注册会计师行业协会。政府应规范行业协会的行为,协调行业协会与会计师事务所的关系,保护弱势审计利益相关者的利益,以杜绝寻租行为的发生;第四,政府担负建立社会信用体系的责任。政府开展信用评价活动,建立社会信用体系,为各审计利益相关者提供信用档案信息,提高整个社会的诚信度,以加强审计利益相关者的合作。

主要参考文献

1. 李心合.利益相关者财务论.北京:中国财政经济出版社,2003
2. 刘国常,赵兴楣,杨小锋.审计的契约安排与独立性的互动机制.会计研究,2007;9
3. 赵华,贾丽娜.审计利益相关者:互动关系与治理机制.审计与经济研究,2007;9
4. 刘慧龙,陆勇,宋乐.大股东“隧道挖掘”:相互制衡还是竞争性合谋.中国会计评论,2009;3
5. 李志文.光明的道路正确的指引——学习《会计师事务所内部治理指南》有感.中国注册会计师,2008;1
6. 张薇.规划诱导性审计合谋动机:一个准则变迁的视角.财会月刊,2009;21
7. 房巧玲.审计市场行为主体及其博弈关系分析.财会月刊,2009;24
8. 陈莲英.从最终控制人视角分析审计师选择问题.财会月刊,2009;6