

# 非审计服务对审计独立性的影响

## ——基于寻租理论的解释

陈丽蓉 蔡凯凯

(重庆工学院 重庆 400050)

**【摘要】** 非审计服务在会计师事务所提供的服务中占有越来越重要的地位,非审计服务对审计独立性的影响也日益受到重视。本文基于寻租理论视角,将创租、抽租、护租等活动与非审计服务联系起来看,阐述了非审计服务对审计独立性的影响。

**【关键词】** 寻租 非审计服务 审计独立性

我国《注册会计师法》明确规定注册会计师可以承办税务代理、会计咨询、会计服务等业务,显然,会计师事务所从事非审计服务是有法律依据的。同时,非审计服务是会计师事务所分散经营风险、提高利润的重要方式。然而无论是国外还是国内,自非审计服务产生以来,有关其对审计独立性影响的争论就一直没有停止过,亦没有形成一致的研究结论。因此,就非审计服务对审计独立性的影响进行探讨显得尤为重要。本文试图用寻租经济学理论对此进行解释。

### 一、寻租基本理论

租,最初是指土地使用者向土地所有者支付的超过土地产品正常利润的那部分报酬。后来,经济学家们将这种地租延伸为“经济租”或“准租”(所有者因一种不受供求关系影响的可供使用的资源而获得的超额报酬)。经济租产生的根本原因是对要素所有权的垄断。寻租,即对租的追逐。

研究寻租理论的主要经济学流派有公共选择学派、国际贸易学派、集体选择学派与新制度经济学派。公共选择学派认为,寻租是政府干预的结果,寻租行为基本上是通过政治活动进行的,克服寻租的最好办法是减少或者消除政府对市场的干预;国际贸易学派的寻租理论认为,进口配额特权会给其所有者带来租金,竞相争夺进口权的寻租活动则会给社会带来损失,而以直接非生产性活动取得利润的各种途径不仅涉及寻租,还包括护租(投资于维护现有租金的行为)、创租(投资于鼓励创造租金的政策干预)和逃避政策限制的活动(如走私、放私和偷税漏税活动);集体选择学派的寻租理论将集体利益区分为相容性的利益和排他性的利益,前者指各利益主体在追求利益时是互相相容的正和博弈,后者指各利益主体在追求利益时是互相排斥的零和博弈,寻租过程给社会带来了限制和约束,降低了整个社会的发展速度;新制度经济学派的寻租理论从产权与制度变迁的角度分析了寻租问题:由于存在信息成本,没有界定的权利便留在公共领域形成了租,公共领域越大,租就越多,导致更多的人去寻租,寻租现象也就越发严重,而公共领域的大小是与产权被界定的清晰程度密切相关的,产权界定得越清晰,公共领域就越小,反之则越大,

因此,产权的清晰界定有利于抑制寻租活动。总而言之,寻租就是维护既得利益或对既得利益进行重新分配的非生产活动。

在寻租的过程中,主要有创租、抽租和护租活动。目前,学术界尚未对创租、抽租单独进行定义,主要是在研究政府寻租时对其进行解释,我们可以尝试把这两个概念放在一般寻租理论中解释。资源或者要素拥有者利用其资源做出对某些利益集团有利的决策,以此为诱饵,引诱那些利益集团向他们让渡部分利益,这就是创租;资源或者要素拥有者也可以利用其资源做出对某些利益集团不利甚至有害的决策,对利益集团进行威胁,迫使那些利益集团向他们让渡部分利益,这就是抽租。寻租者为寻租付出成本,获得一定的垄断特权,然后利用垄断特权获得租金,但是为了防止失去垄断特权进而失去租金,寻租者还要投入资源保护他们已取得的租金,防止被其他寻租者夺走,这就是寻租者的护租行为。由此可见,在寻租的整个过程中,一般是通过创租或者抽租活动获得租金,然后才是保护自身利益的护租行为。

### 二、用寻租理论来解释非审计服务对审计独立性的影响

用寻租理论来解释非审计服务对审计独立性的影响,可以从两个角度入手:注册会计师的寻租活动和被审计单位管理层的寻租活动。

#### (一)注册会计师的寻租活动

为了实现自身利益的最大化,注册会计师可能会利用自身的信息优势和出具审计报告的权力来寻租。我们通常所说的审计创租和审计抽租一般就是用来专指注册会计师的寻租活动。审计创租是指注册会计师利用审计手段来增加被审计单位管理层的利益,诱导被审计单位管理层向自己“交租”;而审计抽租是指注册会计师通过提出可能导致被审计单位管理层利益受损的审计安排,迫使被审计单位管理层拿出部分既得利益与自己分享。

单独来看,审计创租并不是审计的主要寻租方式。首先,增加被审计单位管理层的利益并不能保证注册会计师得到租金;其次,就目前的情况而言,注册会计师通过审计和出具审计报告还不能给被审计单位管理层带来多大的利益,他们一

般只是被动地运用有限的权力和手段来进行审计;再次,被审计单位尤其是其管理层可能会认为,为聘请注册会计师进行审计已经花费了大量的资金,没有必要付出额外的“租金”。但是,因为非审计服务的存在,审计创租这种非主要的审计寻租方式变得常见而且重要起来。注册会计师为了保证被审计单位管理层继续向自己购买非审计服务,以及在非审计服务中可以得到超过非审计服务一般利润的超额利润,会对增加被审计单位管理层的利益变得积极主动起来,甚至想方设法来迎合被审计单位管理层的偏好,这就在无形中影响了审计的独立性。

审计抽租行为是比较常见的寻租方式,也是审计寻租的主要方式。注册会计师通过审计活动能够挖掘出被审计单位管理层的非法经济利益或者管理层不愿意披露的内部信息,而且有选择对外报告或自行处理的权力。在注册会计师拥有绝对的信息优势和处理权的情况下,被审计单位管理层一般会非常情愿甚至迫不及待地让出部分既得利益与注册会计师分享。当然,在现实的独立审计中,这种情况一般是在注册会计师有所表示或者暗示的时候发生,这种表示或者暗示就是一种威胁,迫使被审计单位管理层拿出部分既得利益与注册会计师分享。但是,当注册会计师想要确保自己能够继续为被审计单位提供非审计服务,而且希望在非审计服务中可以得到超额利润时,注册会计师可能会在频频利用自己掌握的信息进行威胁的同时,积极主动地为被审计单位管理层隐瞒不利信息和选择自行处理的方法,这对其审计独立性又是一次不小的打击。

在注册会计师的寻租活动中,非审计服务本身也可以看做是其想要获得的一种特殊的“租金”。在我国竞争日益激烈的非审计服务市场,需要非审计服务的潜在客户就是一种稀缺资源。注册会计师可以运用其掌握的被审计单位管理层的“私人信息”和出具审计报告的权力向被审计单位管理层寻租。此时,其所寻的租金,在很大程度上就是提供非审计服务的机会,也只有在获得这种机会的前提下,注册会计师才有在非审计服务中获得超额利润的可能。当然,注册会计师获得非审计服务这种特殊的“租金”是以牺牲其一定程度的审计独立性为代价的。

在注册会计师的寻租活动中,同样存在着护租行为。注册会计师如果披露被审计单位管理层不愿意被披露的私人信息,就很有可能得不到被审计单位的非审计业务,更不用说在非审计服务中得到超额利润了,这便会使其利益受损,所以,注册会计师会继续投入资源来维护其利益、保护其租金,以防被其他注册会计师夺走,这就体现为注册会计师的护租行为。

## (二)被审计单位管理层的寻租活动

被审计单位在接受审计时,注册会计师的聘任权实际上由被审计单位的管理层掌握,被审计单位的管理层可以运用该权力来向注册会计师寻租。被审计单位管理层的寻租活动同样存在创租、抽租和护租行为;被审计单位管理层可以表示会继续向注册会计师购买非审计服务,以此来诱导注册会计师与其分享从股东或委托人那里得到的租金或者按其要求办

事,这就是被审计单位管理层的创租活动;被审计单位管理层也可以暗示,如果注册会计师不向其交租或者按照他们的要求出具审计报告,他们就不再向注册会计师购买非审计服务,甚至更换注册会计师,这又体现为被审计单位管理层的抽租活动。在被审计单位管理层的寻租活动和注册会计师的寻租活动的相互作用下,注册会计师将应该揭示的管理层的内部信息有所保留地传递给股东。这样,注册会计师的审计独立性便受到了损害。被审计单位管理层如果不将非审计业务交给现有的注册会计师或者更换注册会计师,就会有被注册会计师披露内部信息的风险和新的注册会计师不向其“交租”、不与其“共谋”的风险,这样其利益就会受损,因此被审计单位管理层也会继续投入资源来维护其利益,这就是被审计单位管理层的护租行为。这样,通过寻租和非审计服务的持续提供,注册会计师和被审计单位之间就有了千丝万缕的联系,最终会导致审计独立性丧失。

## 三、寻租活动的危害及治理建议

被审计单位管理层和注册会计师的寻租活动是非审计服务对审计独立性的影响中扮演着重要的角色,其危害是显而易见的:首先,审计独立性和注册会计师行业的客观公正性受到损害,造成我国审计市场的混乱;其次,严重影响了审计的质量和审计作用的发挥,而审计质量的下降反过来又会导致资源配置扭曲,增加社会的生产成本;再次,这种寻租活动和其他寻租行为一样,造成了社会资源的浪费和社会福利的损失;最后,扭曲了收入分配格局,影响了社会公平,对审计行业的发展产生消极的影响。

针对其危害,笔者从被审计单位管理层和注册会计师的寻租活动产生的原因入手提出了一些解决此寻租问题的建议。由于被审计单位的管理层实际上掌握着注册会计师的聘任权,即其垄断了一种资源,使寻租变得可能和理所当然。打破被审计单位管理层对注册会计师聘任权的垄断,就可以在在一定程度上解决审计寻租问题。所以,由股东(委托人)亲自指定或者由独立于股东与管理层的机构来指定注册会计师是解决审计寻租问题的途径之一;从注册会计师的角度考虑,加强注册会计师的职业道德建设,可以从思想上治理寻租行为;此外,加大对注册会计师行业的监管及处罚力度,加大其寻租成本也可以在一定程度上抑制寻租行为。

【注】本文系重庆市社科联规划课题(编号:2007-JJ30)的部分研究成果。

## 主要参考文献

1. 戈登·塔洛克著.李政军译.对寻租活动的经济学分析.成都:西南财经大学出版社,1999
2. 巴泽尔著.费方域,段毅才译.产权的经济分析.上海:上海人民出版社,1997
3. 赵从水.独立审计寻租活动研究.广西财经学院学报,2006;1
4. 左少君.寻租的经济学分析.商场现代化,2006;32
5. 王后根,王后根.护租的经济学分析.广州市财贸管理干部学院学报,2000;2