



产权制度变迁与独立审计需求变化



安徽工业大学管理学院 刘素珍 张杰

【摘要】 本文从产权制度与独立审计需求的关系出发,着重论述了二者的联系以及产权制度变迁导致的独立审计需求结构的变化,并从产权制度和公司治理的角度提出了完善独立审计需求结构、规范审计市场的建议。

【关键词】 产权制度 审计需求 自愿性需求

审计需求是审计服务产品市场中需求主体对审计服务产品的需求层次、质量以及其他方面的相关要求。它决定着审计服务的边界和相关的权利、义务,受多种因素的制约。产权制度是其中最具决定性的内容,产权各组成部分的改革即产权制度的变迁决定着审计需求的演进路径。

一、产权制度对独立审计需求的影响

1. 独立审计需求的动力——产权制度变迁。传统产权关系下并没有真正意义上的独立审计需求,企业没有独立的产权,在这种产权关系下,根本不存在产生独立审计的产权基础,所以根本没有独立审计需求。在转型经济中,产权制度变迁导致了独立审计需求。我国产权制度进行了重大变革,产权制度变迁路径多元化,强制性变迁和诱致性变迁交相辉映,由此引致企业经济形式、组织框架和公司治理理念都发生了深刻的变革。在转型经济中,产权公域(权利的交叉点)和邻域(权利的相邻点)层次、范围都发生了巨变,社会资源所有者的有限理性和管理的日趋复杂使财产的所有权和经营权逐渐分离,同时由产权制度变迁引致的产权分权模式和公司治理结构的优化释放了人们的权利诉求,唤醒了人们的产权意识,而产权的裂变导致了委托代理关系的产生,从而产生了独立审计需求。

从产权角度来说,实行股份制可以通过产权的双重化将终极所有权与法人财产权相分离,确立企业的法人地位和法人财产权,使企业成为独立的市场主体,从而可以对一切经营活动进行决策,实现资产独立运行,同时在企业内部形成权力制衡机制。法人财产权与经营权的适度分离,实现了企业内部的两权分离,即董事会拥有法人财产所有权,实现企业中长期目标;经理层负责企业的日常经营活动,形成企业法人经营者权责利相统一的制约机制,保证企业行为的合理化。这些产权改革,使得独立审计需求产生的市场及产权基础都已具备,使企业出现了委托代理关系,从而产生了信息不对称,而且形成了所有者与经营者两大群体的利益冲突。出于节约交易费用的考虑,所有者需要有专业人员代行监督职能,经营者需要有专业人员代行鉴证职能,社会对这两种需求的均衡促使了独立审计执业者的产生,使得独立审计的产生成为必然,并最终成为独立审计需求形成与发展的根本动力。

2. 产权改革与独立审计需求的耦合关系。产权改革后,产权制度变迁与独立审计需求演进路径的耦合关系开始显现,而且随着市场经济的发展,企业存在的真正意义逐渐明晰。科斯认为企业的出现就是为了节约交易费用,我们可以认为企业这种制度安排的价值等于没有企业时人们多付出的交易费用。企业的出现将潜在的节约变为实际的节约,如果存在一个第三方,它对互相交易的两方或多方之间合作均衡能够起到媒介或催化剂的作用,从而就可以在内部化的利益中获得应得的一份。政府可以实现这一功能,但在产权改革的大环境下,政府把信息监督与鉴证职能转嫁给了独立审计主体,而且政府通过一系列的政策法规来满足自己的需求。为需求的满足奠定了法律基础,形成了第一层次的审计需求,这种需求是通过制度的强制变迁来实现的,主要依靠政府的力量去推进市场化、创造市场需求,从而以最快的速度推进制度变迁并降低制度变迁的成本。

阿尔其安认为,产权首先是一组竞争约束规则,同时也是一种契约,产权契约是经济中各个交易主体在市场交易、企业交易和政府交易条件下形成的复杂结构,由于个人的有限理性和机会主义行为、外在环境的复杂性、信息的不完全和不对称性以及交易成本的存在等原因,造成现实中的产权契约是不完全的。从客观上来看,需要中介机构进行鉴证,以满足利益相关者的要求、减少信息不对称,以确保契约的完全执行。从企业内部来说,主要解决的是委托代理关系带来的逆向选择和道德风险问题;从企业外部来说,主要从确保交易的顺利实施及利益相关各方信息的畅通等方面考虑。

因此,无论是政府还是企业,无论是从强制性的外部性需求还是内生性的需要来看,随着市场竞争机制的逐渐完善和企业价值的回归,独立审计需求必然出现。不仅如此,产权改革的完善与否还在很大程度上决定了独立审计需求的类型和特点,从而间接地决定了审计的供给。

二、不完备的产权制度导致独立审计需求结构失衡

我国目前的产权制度还存在很多缺陷,这些缺陷投射到独立审计需求上,导致了独立审计需求结构失衡。我国目前的审计需求从外部来说属于非自愿性审计需求,而审计主体实行的是需求导向审计。作为强制性制度变迁产生的独立审计需求,由于统治者的有限理性、意识形态的刚性、官僚政

治、利益集体的冲突和社会学识的局限,注册会计师按政府的“产品标准”进行生产,提供给政府的一种公共产品,由企业购买。据调查显示,67.9%的单位的审计需求来源于法律法规的规定,而17.9%的单位的审计需求才是来源于股东(大)会或董事会的需求。这种带有政府操作痕迹的独立审计需求损害了独立审计自身的发展,会计师事务所之间不是在审计品质而是在低廉的收费方面进行竞争,从而诱发恶性竞争和机会主义的产生,这不利于独立审计的长期发展。

以上市公司为例,我们可以发现产权改革不彻底和传统制度弊端造成的影响,如非流通股比重过大、股权向国有股高度集中等,在这样的股权结构制约下,公司治理结构呈现出如下特征:内部治理结构失衡,内部人控制现象严重,外部治理机制的结构性失效。在这样的治理结构下,资本市场对独立审计的需求也将发生变化,上市公司对独立审计的需求主要是政府管制的结果,审计服务产品的好坏对上市公司的利益并没有实际的影响。同时,由于国有股、法人股的绝对控股地位以及其不流通,使社会公众股股东缺乏对高质量审计服务的需求,加上我国退市机制不完善,一级市场的“低风险、高收益”使审计市场需求动机不纯,有可能成为风险转移的承担者。整个审计服务市场以非自发性独立审计需求为主,不可能形成真正意义上的审计服务市场,这大大降低了市场的有效性,同时也损害了社会审计的独立性,畸形的审计需求导致了独立审计市场的异化。

而从审计主体来看,由于整个审计服务市场需求是非自愿的,因而审计服务市场完全成为了买方市场。审计主体在与企业博弈的过程中拥有较少的话语权,出于生存的需要,其只能实行需求导向审计模式,即主要立足点是满足社会需求,从而忽视了审计主体追求自身利益的动机,并且由于在审计过程中完全以客户为导向,往往忽视公众的利益。而根据实证研究,审计人员比预料中更容易屈服于被审计单位管理层的压力而允许财务报表中错弊的出现,独立审计契约并不具有自我履行的特征,独立审计市场的失灵在所难免。因此,无论从经济市场的特点还是从审计主体、公众利益的角度来考察,这种审计需求都有待改进,而改进的动力只能是继续进行产权改革。

从上面的分析可以看出,虽然产权制度的变迁促进了社会审计需求的产生,但这一共生互动机制还很不完善,独立审计需求还存在重大的结构性缺陷。因此,从深化产权改革的视角来审视独立审计需求具有重大的现实意义。

三、完善产权制度,建立合理的独立审计需求结构

产权制度的变迁决定了独立审计需求的演进路径,因此只有进一步深化产权改革及完善法人治理结构,独立审计需求才能发生质变,从而使独立审计市场趋于完善。

1. 搞好产权制度的运行机制和配套制度建设。如建立合理的证券发行制度,由核准制改为注册制,用市场化运作替代行政操作。独立审计需求将会大大增加,需求结构将趋于合理,作为拟发行证券的公司要通过注册会计师具有权威性的审计报告来证明该证券应有的投资价值,从而产生对审计的主动需求;而作为投资者,要降低投资风险,其披露的信息必须具有较高的真实性和可靠性,从而也存在对审计的主动需

求;对证券承销商来说,为防止因发行证券的公司虚报财务报告而招致的巨额赔偿,他们也会要求发行公司接受高质量的审计。因而在实行注册制的证券发行市场,各个利益相关主体必然对高质量的审计存在自发性的主动需求。由此看来,随着产权制度的深层变革的实现,整个社会对独立审计的需求将发生变化,由原来的被动接受变为主动要求,独立审计需求结构也会发生相应变化,由政府主导的审计需求转变为自愿、自发性的审计需求。

2. 明晰产权,完善信息披露机制。完善的信息披露机制不仅有助于改变信息不对称的状况,而且还能对审计信息的披露进行监督和核对。而目前我国的审计困境也说明了我国信息披露机制的不完善,虽然股权分置改革使股权分散化和多样化的问题得到了初步解决,但还必须深入进行才能取得更好的效果。创造良好的产权环境,同时引进国际股东、机构基金和民营资本,以逐渐恢复股份公司的活力,有效地释放整个社会巨大的信息需求和审计需求。随着股权分置改革的深入和股票的全流通,股东监管需求不断出现,这些都会使审计市场正常发展,从而使独立审计需求结构、范围趋于正常,整个信息披露机制也会不断得到完善。

3. 完善公司治理结构。建立以利益相关者为中心的公司治理模式,使企业成为产权清晰、权责明确、独立自主、自负盈亏的经济实体。建立明晰的法人产权结构,把企业产权明晰到法人和自然人,完善公司的组织架构,加强董事会的相对独立性,使董事会更多地参与决策,加强事前控制和事中控制,有效地解决所有者缺位的问题,搭建一个按照现代企业制度运作的平台。要加强监督控制机制的独立性,形成权力机构、决策机构和经营者之间的制衡机制,由强制性变迁过渡到诱致性变迁,这样才能从根本上解决独立审计需求的动机问题。只有在完善的公司治理结构下,股东才具有强烈的动机去追求审计服务的品质,改变审计委托关系错位导致的审计报告导向问题,建立以利益相关者为中心的审计理念,有效地维护社会公众利益。

根据上面的分析可以看出,产权改革的深入使得独立审计需求将发生根本性的变革,企业将会产生自愿性审计需求,社会公众对审计服务的需求也会增加,整个审计服务市场将会成为卖方市场,审计主体将会拥有更多的话语权。而对审计主体来说,将会实行供给导向的审计模式。值得注意的是,会计师事务所自身的产权组织形态也会影响审计质量,从而影响审计供给。合伙制是较为理想的会计师事务所组织模式,合伙制更符合独立审计的内在特征,有利于注册会计师保持较高的独立性;同时合伙制也有利于相互促进、互相监督,从而增强注册会计师的执业能力和抵制管理层压力的能力。

主要参考文献

- ①黄少安.产权经济学导论.济南:山东人民出版社,1995
- ②陈关亭.独立审计关系异化的分析.审计研究,2004;5
- ③龙小海等.我国注册会计师管理的经济学分析:制度和机制设计.会计研究,2005;6
- ④伍中信,田昆儒.产权理论与中国会计学:问题与争论.北京:中国人民大学出版社,2003