

对“社会公众是注册会计师 的惟一委托人”的质疑

复旦大学管理学院 王珂珂

“社会公众是注册会计师的惟一委托人”是西方注册会计师职业界的一句名言,著名审计学家莫茨·夏拉夫在1961年出版的《审计理论结构》中也讲到,注册会计师不仅对其委托人和信赖于他的意见的人负有责任,而且作为职业专家,他们对经济社会也有着义不容辞的责任。

一、注册会计师代表社会公众在委托代理关系中角色冲突

按照詹森和麦克林的定义,企业是一组契约的联结。实际上,社会经济活动同样是一张由诸多利益相关者构成的契约网,注册会计师因其专业能力和独立性而在该契约网中起到建立信任、减少资源供求双方交易成本和分担社会风险的作用。但应该注意的是,注册会计师同样有自己的经济利益,其自身也是委托代理关系的一部分,也必须根据成本收益原则来决定自身的行为。如果社会公众是注册会计师的惟一委托人,就意味着注册会计师不仅要对自己有委托代理关系的确定方负责,还要对自己没有直接关联的不确定方负责,这意味着其收益虽然是由确定的受托方支付的,而其成本却来自诸多不确定方。同时,由于这种成本具有或有性,因而在

源会计信息可使企业外部投资者更好地了解企业人力资源的投资、开发和管理现状。因此,有的学者赞成采用对内报告和对外报告相结合的形式。

对于人力资产在会计报表中列示的问题,目前有两种流行观点:其一认为应将人力资产列示于递延资产之后;其二认为应将人力资产列示于长期投资和固定资产之间。人力资产的列示应使管理者注意到人力资源的价值问题,并为提高人力资源价值而设计并执行最佳的管理决策;人力资产由对人力资源进行投资而形成,且持续期限往往大于一年且一般会短于某些固定资产的经济寿命,考虑到其流动性,应列示于长期投资和固定资产之间。

三、对研究现状的评价与未来展望

我们可以借用阎达五教授在1999年中国会计学会“人力资源会计理论与方法”专题研讨会中的发言来描述我国人力资源会计研究的现状:主要归纳为“三多三少”,即一般论述、必要性、可能性分析和名词解释较多,深入分析和具体论述较少;介绍西方理论的较多,结合我国实际情况的分析研究较少;对现有理论方法的研究较多,创新较少。

笔者根据对上述研究成果的回顾和对所选论文样本的分析认为,近十年来我国人力资源会计研究有以下几个主要的特点:

面对竞争压力时,注册会计师无法通过对收益与全部成本的权衡来决定是否接受委托,而只能通过对收益与确定性成本的权衡来做出决定,这样必然会导致其执业风险的增加。如果一种职业长期处于风险与收益的不对称状态,同时又面临着外部严厉的惩戒机制,最终的结果就是该职业逐渐萎缩直至消亡。而当外部惩戒机制不健全时,又会给机会主义留下生存空间,注册会计师可能会以降低审计质量的方式来降低成本,以期实现成本与收益的平衡,但这样会破坏经济交往中的契约链条,增加交易的摩擦,并且给资本市场的发展带来很大隐患。

虽然我们不能狭义地将注册会计师应负的责任限定在直接委托人这一层面(因为特定的其他信息使用者可能会通过委托方与注册会计师形成一种事实上的委托代理关系),但是20世纪中期以来在美国资本市场上掀起的对注册会计师的诉讼风潮一定程度上确实与注册会计师和社会公众关系上的混淆有很大关系。

注册会计师对第三方的审计责任,是指注册会计师应该对因使用经其审计的财务报告而遭受损失的除审计合约缔约

1.目前我国对人力资源会计的重视程度日益提高,相关研究涉及的范围更为全面。我国自20世纪80年代引入人力资源会计至今,从理论到实务都作了大量有益的探索。同时,在研究内容中,不仅涉及到对研究核心问题的确认、计量问题,而且涉及到理论体系、模式框架、会计制度等问题,并提出了许多大胆的设想和新颖的构思。

2.研究内容缺乏系统性,研究成果缺乏实践指导性。从已有的论文来看,大多数论文只是注重于某一方面的研究,而能将人力资源会计作为一个系统和一个整体来研究并已形成成果的非常少。另外,许多人写了一两篇论文之后就不再继续探讨,未能进行深入分析和系统研究。同时,大多数学者都较为注重研究理论性较强的问题,比如人力资源的假设、对象、框架等,但对将其运用于会计实践的可行性、操作性等问题则缺少具体的研究。例如,在人力资源会计的计量问题上,虽然很多人也提出了许多方法和构想,但大多都只是简单罗列,并没有对这些方法和构想的实际应用作细致的分析,因而仍然没能从根本上解决问题。

3.人力资源会计目前的确有许多难题存在。这些难题主要是指:人力资源会计的学科属性;如何与现行会计融为一体而不是另搞一套;劳动力产权的收益权如何确定等。这些都是我们亟待研究的问题。□

□·借鉴与参考

方以外的其他人负责。如果是因为会计方面产生的问题,注册会计师是无需负责的,但如果确实存在审计方面的问题,那么注册会计师就必须负责。问题的关键是,注册会计师所负的责任应该延伸到何种范围。在美国习惯法下,根据注册会计师对第三方了解程度的不同,社会公众被分为合约方、应预见到的第三方和可预见的第三方三类。1931年的厄特马斯案是第一个关于注册会计师对第三方审计责任的案例,该案例认为,注册会计师一般不对无合约关系的第三方承担普遍通过失责任,这便是著名的厄特马斯主义。针对安达信案,1985年Credit Alliance基于厄特马斯主义指出,当第三方与注册会计师的关系密切到近似契约关系的程度时,第三方可以要求注册会计师对普遍通过失承担责任。这种紧密关系的判断标准为:①注册会计师一定知道财务报告将被用做特定目的;②注册会计师已预见到依赖财务报告的第三方;③必须有行为促使注册会计师与第三方发生联系,并有迹象表明注册会计师能感知第三方对财务报告的依赖。

二、注册会计师的角色冲突根源于公司治理结构的变化而非“原罪”

注册会计师常常扮演矛盾冲突的角色,因为虽然被审计单位是其检查和评价的对象,但审计费用往往也是由它们支付的。在这种情况下,注册会计师是很难保证其审计独立性和审计质量的。那么注册会计师身处这种尴尬境地是该职业的一种无法避免的内在制度缺陷呢,还是由外部环境所决定的?只要我们看看注册会计师审计职业的产生和发展历史就不难回答这个问题了。

1720年,英国的南海公司以欺诈手段虚构经营业绩和发展前景,吸引了大量投资,最后经营失败导致破产,会计师查尔斯·斯内尔受英国议会聘请对南海公司欺诈案进行审计,并提交了一份查账报告。英国议会在这里实际上是广大投资者利益的代表,而查尔斯·斯内尔的审计正是所有权与经营权分离后注册会计师接受所有者的委托对经营者实施的审计,查尔斯·斯内尔本人也成为第一个现代意义上的注册会计师。从该案例中我们可以看出,查尔斯·斯内尔并不存在角色的冲突,他有明确的委托方、被审计方以及审计费用支付方。这就告诉我们,审计职业的角色冲突并非是一种先天性的内在缺陷,出现现在这种尴尬状况是同公司治理结构的变化有很大关系的。

当前美国大多数公司的股权是高度分散的,股权在资本市场上可能经常发生买卖,虽然有董事会作为广大股东的利益代表,但是其毕竟同股东之间有一层委托代理关系,在日常营运过程中董事会反而同经理层走得更近,可以说经理层在企业中具有更加实质性的地位。这样一来,本该由股东委托进行的审计,现在就由董事会委托甚至直接就由经理层委托了。而从我国实际来看,大多数上市公司由国有企业改制而来,所有者与经营者之间关系模糊,董事长、总经理“一肩挑”的现象非常普遍,这类公司对于注册会计师审计的需求更多是出于满足监管部门强制规定的需要,而非出于对审计本身对经营的外部监督制衡功能的需求。由此看出,注册会计师不能保持其应有的独立性,很大程度上是由公司治理结构的变化所造成的。实际上,前述矛盾也反映出在“社会公众

是注册会计师的惟一委托人”思想的影响下,社会对注册会计师的一种过高期望,即认为尽管注册会计师的收益来自被审计方,也依然可以凭着自己极高的职业道德水平来平衡这种利益格局上的失衡。注册会计师良好的职业道德水平可以为会计师事务所建立较高的声誉。当市场上的经济资源供求双方经过多次博弈达到一种相对的稳定状态时,就不再企图采用欺诈或其他的机会主义行为来寻求利益最大化,而是偏好于选择具有较高声誉的中介机构来减少交易风险。在这种情况下,拥有较高声誉的会计师事务所会拥有更多的优质客户,并获得高于审计市场平均水平的风险溢酬。但问题是,声誉的建立可能是一个长期的过程,并且规模较小的会计师事务所可能难以承受市场竞争的压力。

三、注册会计师不具备代表社会公众的能力

社会公众是一个非常模糊的概念,它可以包括债权人、投资者、雇员、证券分析师、政府部门等,这些群体都可能直接或间接地使用财务报告,也都有因财务报告而受益或受损的可能性。但很显然,不同的利益相关者对信息有着不同的偏好:债权人更加关心企业的偿债能力、资产的流动性以及企业对各种保障性条款的遵循情况;投资者更加关心财务报告的真实公允与否、企业盈利能力的大小及发展前景;政府财税部门则更加关注企业的利润完成及税金缴纳情况。阿罗不可能性定理已经证明不同的偏好是无法达成一致的,面对复杂甚至在某些特定情形下产生矛盾冲突的偏好,如果注册会计师仍然试图站在所有社会公众的立场上,最终要么是形成具有偏向性的代理结果,要么就根本难以完成委托。

四、小结

从以上分析我们可以看到,“社会公众是注册会计师的惟一委托人”的提法是不合理的,无论从注册会计师职业的历史发展还是从理论的角度来看,社会公众都不应该是注册会计师的惟一委托人。这种提法只会造成注册会计师的角色冲突,加重注册会计师的社会责任,使社会公众与注册会计师之间的期望差距扩大。公司治理结构的变化是注册会计师角色冲突产生的一个重要原因,所有者与经营者角色的重合,或者所有者缺位、经营者实质上控制企业的情况都会影响注册会计师的独立性,从而减少注册会计师原本在委托代理关系中所起的降低所有者与经营者之间委托代理成本的作用。这种独立性受损的情况是在注册会计师控制能力之外的,要解决这一问题还有赖于企业组织内部治理结构的完善。

另外,虽然从注册会计师的角度来说,其所承担的责任应该是有限的,只能按照独立审计准则及职业道德规范的相关要求来开展业务,但是也应该认识到注册会计师的社会功能很难只局限在自身设定的范围内,社会的需求也是其必须要考虑的一个方面。问题在于,这种社会需求都是社会主体从自身利益出发的,它们在要求注册会计师承担更多责任的同时,并不会顾及注册会计师成本、收益、风险是否匹配。由于与社会公众以及法律界之间缺乏沟通,注册会计师的工作难以被社会公众理解,在涉及诉讼时以会计、审计自身的规范体系作为抗辩也难以得到法律界的认可。因此,注册会计师行业必须加强同外界的沟通,特别是要努力将会计、审计职业规范更好地纳入法律框架,并使之成为法律界人士所接受。□