



注册会计师行业管理模式管见

厦门大学 黄静如

注册会计师行业究竟应以行业自律管理为主还是以政府监管为主,这一问题已经引起众多专家学者的讨论。笔者试结合我国当前注册会计师行业管理现状,对行业自律管理和政府监管产生的不同效果进行分析,提出行业自律管理与政府监管相制衡的注册会计师行业管理模式。

一、我国注册会计师行业的管理现状

1. 注册会计师行业监管体制不顺,监管职能混乱。目前,我国注册会计师行业已逐步形成了以政府监管为主、行业自律管理为辅的监管模式。政府监管与行业自律管理以及政府各监管部门之间的关系都还没有理顺,存在着相互之间不协调、不配合等诸多弊端,导致注册会计师行业不仅监管成本高昂而且效率低下。

2. 政府监管职责不明确,监管效率低。我国当前对注册会计师行业承担监管职责的政府部门有财政、审计、证券监管以及税务、工商等多个部门。由于各个部门考核角度与目的不同,其评价结果往往也不尽相同,甚至大相径庭。有的部门

某一特定需求的多技能工人,因而其成本的计量应综合考虑人力资本的内涵价值;制造费用中由于含有大量的科技因素,加之制造过程的瞬时性,人工小时或机器小时已丧失了作为分配标准的意义,现行的作业成本无疑构筑了一架连接时间、资源和成本的桥梁。

(3) 下游的使用成本。维持成本及废弃成本的核算,企业可建立顾客使用网,通过网络实时获取有关的成本信息,并将“更新成本”的思想引入产品使用全过程,通过快速更新来实现快速创新。

2. 以“制造成本引领全部成本”理念为出发点,建立成本信息采集系统。在“速度经济”下,科技决定速度,小型制造单元的迅速组建以及个性化产品的快速生产必须以一定的专业生产技术(技术资本)和一定的专业生产人员(人力资本)为依托。技术因素地位的上升对成本信息系统的一个直接影响就是使包含大量研发、设计成本的制造费用比重也同时上升,而此类耗费在很大程度上决定了其他作业的成本支出。可以说,制造成本对全部生产成本起到了一个战略性的引导作用。因此,在实际成本发生之前,可根据顾客需求快速地预测上游成本,并将其输入成本采集系统,然后结合设计、制造的比例参数粗略得出全部成本预期,以此为指南适时控制并不断修正实际作业中的各项支出,从而全面、真实地反映直接材料、直接人工、制造费用,同时使三部分支出的比例更趋合理化。

甚至强行指定企业由一个或几个会计师事务所审计,人为造成行业不正当竞争。

3. 行业自律机制薄弱,监管效果差。我国注册会计师协会的常设办事机构——秘书处是财政部下属的一个事业单位。作为财政部的一个事业单位,秘书处这一行业团体组织也缺乏与有关政府部门进行协调、沟通的平台和主体资格。

对于我国注册会计师行业管理中所存在的种种问题,专家学者提出了不同的观点。第一种观点认为,从经济学的角度考虑,与民间自律相比,政府主导的独立管理模式更有利于解决市场失灵、提高信息质量(黄世忠等,2002)。第二种观点认为,在转轨经济时期,我国应发展和完善以会员为中心的完整的行业自律管理和服务体系(陈毓圭,2003)。第三种观点认为,独立管理模式在逻辑上是最佳选择,但各国在实务中应选择与本国国情相适合的管理模式(谢德仁,2002)。以下分别对行业自律管理和政府监管模式进行分析,以寻求一种适合我国注册会计师行业发展的管理模式。

3. 面向小型制造单元,建立“开放与闭合”双轨并行的成本控制系统。在“速度经济”下,企业成本控制的对象不再是传统制造环境下所谓会计主体的成本项目,而是其中的一个子系统——小型制造单元中的成本项目。鉴于此,我们可尝试建立“开放与闭合”双轨并行的成本控制系统。

所谓“开放”是指小型制造单元与市场之间存在着一种相互依存、相互制约的互动关系。管理层对于小型制造单元的组建决策,必须以特定的市场需求以及这一需求与企业核心竞争力的匹配程度为依据,即成本控制必须以市场需求、核心竞争力及小型制造单元三者之间的互动分析为逻辑起点,并从组建决策这一外环控制走向以产品全生命周期为中心的内环控制,否则盲目组建小型制造单元将带来企业资源配置的错位,进而导致大量无效成本的发生。

所谓“闭合”是指应特定市场需求而快速建立的小型制造单元与企业其他单元(或组织)之间相互独立的关系,在特定的时空范围内可将小型制造单元视为一个闭环系统。在该闭环系统内,管理人员进行成本控制的着眼点不再单纯拘泥于制造成本,而是将为满足顾客需求所发生的研发、设计成本纳入控制中,从管理的源流来挖掘成本降低的潜力。这里的“控制”突破了传统的会计控制职能,更多地体现了“会计控制”与“工程控制”相结合的思想,即双方均以持续改善为目的,从不同的视角进行互动控制,其初衷正是通过协同效应达到快速反应的目的。□

二、行业自律管理

注册会计师行业是个特殊的行业,因为其产品即审计报告和相关会计信息具有公共物品的性质。公共物品的特征是非排他性与非竞争性。注册会计师的审计报告和被审会计报表公布之后,任意投资者、债权人、潜在投资者甚至竞争对手都可以从网站、报纸等渠道获得,获取信息的成本几乎为零,这就具有非排他性。而任何信息使用者使用这些会计信息并不会影响其他人的使用效果,因此会计信息也具有非竞争性。

在公共物品领域,存在大量的“搭便车”现象。有学者认为,“搭便车”现象的存在使公共物品供给的边际收益下降,如果公共物品的供给量完全由市场决定,那么由边际收益和边际成本共同决定的供给量就会小于不存在“搭便车”现象时的供给量。这说明市场机制不能保证公共物品的供给,这也正是市场失灵的表现之一。信息使用者可以免费从网站、报纸等各种渠道获得会计信息,并且任意信息使用者的消费都不影响其他人的消费,这明显具有“搭便车”的特征。在这种情况下,单纯由市场供需力量来决定会计信息供给量显然是不够的。

公共物品领域的另一个市场失灵来源是外部性。生产公共物品的私人效益低于社会效益,存在正外部性,就会出现生产不足;反之,私人效益高于社会效益,存在负外部性,就会出现生产过剩(黄世忠等,2002)。会计信息就对企业的影响而言可分为两大类:一是对企业有利的会计信息,如高盈利率、适当的负债率等;二是对企业不利的会计信息。企业直接负担生产会计信息的全部成本(如披露成本、鉴证成本、投放市场的成本等),其意义在于降低了与利益相关者的交易成本,如签约成本、监督成本等,尤其当会计信息显示企业正处于良好的财务状况和盈利状况时,会计信息对企业进一步筹资、经营具有积极作用。但从市场或社会的角度看,企业生产会计信息的社会效益还包括真实公允地反映企业的财务状况和盈利能力,以便投资者、潜在投资者、实际竞争者、潜在竞争者等社会各界对企业信息的掌握符合企业的本来面貌,从而向市场传递正确的信息。因此,可能出现以下情况:当企业披露的会计信息显示企业经营效率高时,提供该信息的企业私人效益高于社会效益,存在负外部性,出现生产过剩;反之,则提供该信息的企业私人效益低于社会效益,存在正外部性,出现生产不足。

三、政府监管

福利经济学认为,在市场失灵的地方需要政府介入,以提高资源配置效率。但是公共选择理论认为,政府的干预未必能矫正市场失灵,且政府行为本身也可能失灵,甚至有可能把事情弄得更糟。会计信息市场政府失灵的原因可以归结为三个方面:

1.信息不完全。会计信息市场的利益相关者众多,包括企业、注册会计师、会计师事务所、个人投资者、潜在投资者、机构投资者等。各方之间的博弈纷繁复杂,难以把握,并且政府监管部门由于人力、物力有限,对会计信息市场状况的了解也是有限的,因而可能在监管时做出不符合社会福利的决策。

2.政府官员的动机。会计信息市场上的利益相关者形成各种利益集团。这些以经济导向为主的利益集团为了集团成

员的利益,会在准则制定、市场准入等公共决策领域向政府施加影响力,影响公共决策以取得对自己有利的公共决策结果,即寻租行为。这将导致政府官员的监管决策会优先考虑利益集团的福利而忽略社会的整体福利。

3.难以预期私部门对政府计划的反应,从而使政府行为的后果具有不确定性。政府行为效果的好坏不仅取决于政府官员的动机,而且取决于私部门的反应。私部门对政府行为的意外反应有时会使政府计划南辕北辙。

由于上述原因所致,政府在进行监管时往往会出现低效率、浪费甚至腐败的现象,在会计信息监管中突出表现为“政出多头”、多种利益集团博弈等,这无疑加剧了市场竞争的混乱。而且,这种市场竞争的无序比自我管制下的无序要难解决得多,对市场的危害更大。因为自我管制下的无序是市场发展走向有序过程中的无序,通过市场自身或者政府的适度介入就可以解决,成本较低。而政府管制下的无序常与政府部门的行政腐败联系在一起,解决这种无序实际上是要调整无序状态下的利益格局,难以产生“帕累托改善”效应,且阻力大、成本高。而且,政府管制下的注册会计师职业服务市场的无序往往又成为政府部门进一步加强管制的借口,从而可能进一步加剧无序,这样就形成了恶性循环(谢德仁,2002)。

四、建立行业自律管理与政府监管相制衡的机制

既然完全的行业自律管理导致市场失灵,完全的政府监管又导致政府失灵,那么为什么不建立起行业自律管理与政府监管相制衡的机制呢?从博弈论的角度来看,在行业自律管理与政府监管之间存在着正和博弈。当制度安排适当时,行业与政府形成既合作又竞争的关系,它们之间的相互制约能有效地克服由单方面进行监管而产生的缺陷,能有力促进行业发展,使得行业与政府的收益之和大于两者在不适当的制度安排下的收益之和。

在这种行业与政府合作且竞争的模型中,行业协会作为行业自律管理的重要工具,以其独立性和自治性在政府与会计师事务所之间充当沟通渠道和减少碰撞的缓冲器的角色,因为政府一定不愿失去整个行业的支持。

同样,政府在这个模型中可以起到制约行业自律管理的作用,弥补行业自律管理不可避免的市场失灵缺陷。例如,政府可以强制力迫使企业充分披露会计信息,解决“搭便车”产生的会计信息供给量不足的问题。在对外部性导致的“生产过剩”或“生产不足”时,政府可以采取惩罚等措施,使外部性内部化。那么,政府在这样一个制衡的模型中能获得什么收益呢?或者说,政府为什么允许作为自身制衡力量的行业协会存在呢?从经济学角度分析,信任是人们理性选择的结果。政府放松对行业协会的限制,促进现有行业协会转型,能树立“保护行业”的可信形象,也将极大地鼓舞行业的经济活动,并使之成为经济发展的强大推动力。

总之,尽管这样一个行业与政府合作且竞争的博弈模型并不能排除注册会计师行业发展的所有障碍,但是在行业自律管理与政府监管的制度选择中,存在正和博弈而非零和博弈。行业与政府之间相互制衡的关系,能够克服由单方面进行监管而产生的一些缺陷,从而促进行业的发展,使行业与政府都能从中获得收益。□