对我国CPA行业监管者监管模式的构建

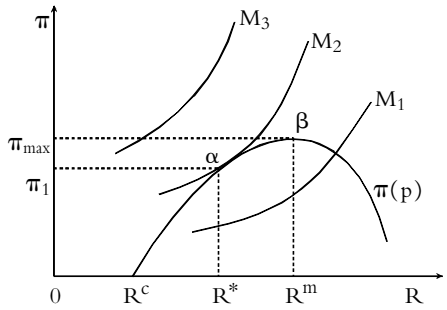
西南财经大学会计学院　吕先锫　曾红毅

我国目前的政府监管中存在着一个很大的制度缺陷就是,缺少对监管者进行监管的制度,使得他们能任意调动手中的行政权力来干涉行业的发展, 造成对CPA行业监管的混乱以及效率的低下。

一、对监管者监管的理论分析

(一)对监管者监管目的的分析:Peltzman模型

Peltzman(1976)指出了监管者对某一产业进行监管的真正目的,其描绘的模型如图所示。



图中M(R,π)为政治支持函数,R为监管价格,π为产业利润。Peltzman指出,监管者的行为受其维持目前职位的欲望的驱动,因此其目的是使其政治支持最大化。M_i表示价格和利润的组合产生的政治支持水平的无差异曲线,R^*为在利润函数约束下监管者的最优监管价格,介于竞争性价格R^c和垄断性价格R^m之间,因此被监管产业或者是竞争性程度较高的产业,或者是垄断程度较高的产业。如果监管发生,则消费者利益集团和生产者利益集团从监管中获得的收益是不同的,消费者利益集团在垄断性较强的产业中获得的收益较高(价格管制从R^m到R^*),而生产者利益集团在竞争性较强的产业中获得的收益较高(价格管制从R^c到R^*)。也就是说,消费者利益集团偏好对垄断性产业进行监管,而生产者利益集团偏好对竞争性产业进行监管。

Peltzman模型的结论说明,在我国CPA行业的竞争性结构中,CPA行业的利益集团更偏好于对竞争性产业进行监管,因为他们可以从监管中得到更多的利益。而由于我国对监管者缺少有效的监管机制,使得监管者往往会为了自己的部门利益任意扭曲市场机制,市场机制的效率被抹杀,从而阻碍了我国CPA行业的发展。

(二)政府利他主义的崩溃

公共选择理论证明,面对社会成员不同的偏好和不同利益集团的压力,政府不可能计算出社会福利函数的最优解。同时,由于政府没有像企业那样的利润激励或者破产约束机制,使得政府人员通常只设法加大自己的权力或者工作安全,而非追求公众利益,这是因为:

1.信息不对称下的机会主义。在市场、行业协会、政府这三个层面上,政府距离市场主体最远,很难全面、真实地掌握CPA行业的特点及运行规律。政府部门的目标或动机往往被假定为实现社会福利最大化,但信息不完全和信息不对称问题的存在,使得政府不可能完全了解确定的市场信息,特别是注册会计师职业具有高度的专业性,业外人士很难对其有深刻的理解,更不用说进行有效的监督和恰当的评价了。

2.利益集团的寻租活动。"寻租"这个概念最早是由美国经济学家安·克鲁格提出的,他在一篇文章中写到:"在多数政府导向的经济中,政府对经济活动的管制比比皆是。这些管制导致各种形式的租金,以及人们经常为这些租金而展开的竞争。"因此,如果能够影响监管者,就有可能获得相当可观的利益,这就使得许多利益集团采取各种手段来影响监管者,以使监管者制定的监管法规符合他们的利益。在我国证券市场上,寻租现象表现最为明显的是对股票实行"额度发行",它导致我国各地企业和地方政府的种种寻租行为,严重扭曲了证券市场资源配置的优化机制。

二、对我国CPA行业进行监管的现状和体系

我国CPA行业的现实情况是,行业协会与市场的力量太小,政府的力量太大,证监会、审计署、财政部等有关机构或多或少地享有监督CPA行业的权利,致使行业监管出现"多头管理"的局面,而且各机构协调不当。

首先,《注册会计师法》在赋予了财政部门广泛权力的同时,却没有规定其相应的责任和义务,当监管者出现"卸责"或监管不当时,则无相应的法律依据对其进行处罚。

其次,我国还缺乏行政相对人的听证程序。从国务院制定的《行政法监管程序暂行条例》可以看出,行政法规从规划、起草、审定到颁布实施的全部过程都是在国务院内部完成的。这一程序的最大特点是,强调国务院各主管部门在法定监管中的协调性,某一项法规要在各有关部门充分协商的基础上取得一致后方能通过,法规的实施细则则可以由主管部门独立完成。但是,该条例没有提及行政相对人即利益相关者在法定监管程序中的地位,也没有为行政相对人设置事先、事中参与程序,即缺乏对行政相对人辩驳行政主体行为的听证程序。

最后,根据《全国人民代表大会组织法》的规定,具体承担法律议案审议及法律草案起草工作的是全国人大各专门委

以经济人理论重构审计理论基础

西安交通大学 逯 颖 李清丽

审计理论是人们从审计实践中概括出来的,并按一定的逻辑关系组合而成的,用于指导审计实践的知识体系。审计理论并不是空中楼阁,而是建立在一定基础之上的。审计理论基础作为审计理论产生和发展的起点,对审计理论的拓展有着重要意义。基于此,笔者试作以下探讨。

一、审计理论基础的科学界定

1.审计理论基础不是审计基础理论。按照理性化的程度,可以把审计理论分为审计基础理论与审计应用理论。审计基础理论是指可以运用于任何独立审计活动、具有普遍指导性的审计理论,它具有高度的抽象性、普遍的适用性和严密的逻辑性。审计基础理论是审计理论的一部分,研究的是审计学中的问题。审计理论基础则是审计理论体系的根基和起点,是许多学科的集合体,这些学科都有各自不同的研究领域,如哲学、法学、逻辑学、统计学、会计学以及其他学科。二者是支撑与被支撑的关系,审计理论基础对审计基础理论起支撑作用。

2.审计理论基础不是审计理论结构的逻辑起点。审计理论结构,即审计理论系统内各组成要素之间相互联系、相互作用的方式或程序,是一个按一定逻辑关系组成的有机整体。逻辑起点是其所在体系中的直接存在物,作为其所在系统中的一个基本要素,同整个体系发生着多方面的联系。审计理论基础则更侧重于指审计理论产生之前已经存在的一些导引性学科理论中的相关部分。在导引性的学科理论中,与审计存在本质相关性的部分构成审计理论基础,它往往并非审计理论结构体系中的一部分。

目前,关于审计理论结构的逻辑起点,中外审计学者有四种比较有代表性的观点:①以审计假设为逻辑起点构建审计理论结构的“假设导向型审计理论结构”;②以审计本质为逻辑起点构建审计理论结构的“本质导向型审计理论结构”;③以审计目标为逻辑起点构建审计理论结构的“目标导向型审计理论结构”;④以审计环境为逻辑起点构建审计理论结构的“环境导向型审计理论结构”。

员会。而在实际运作中,通常的做法是由各专门委员会将法律草案起草权委托给政府各有关主管部门,于是行政立法的实际控制权就部分转移到了各相关行政主管机关手中,从而使得监管者往往既是监管制度的制定者, 又是制度的执行者,最后还是制度的监管者。

缺乏对监管者有效的监管就意味着监管的滥用,CPA行业的各方参与者就难以对监管者施加足够的影响。而且对于证券审计市场中的一些弱势群体来说,更加难以对监管者施加足够的影响,使得他们在自身利益受到侵害时不能通过正常的渠道进行解决。

三、对我国CPA行业监管者监管模式构建的思考

(一)近期目标

1.建立对审计监管机构的公开听证制度。笔者认为,CPA行业是涉及公众利益的重要行业,根据《行政许可法》的规定,在制定对CPA行业的各项监管措施时,应举行听证制度。这样,听证或潜在的听证压力会让监管者明确,其所有的行动都会受到公众监督。同时,立法机关在听证会中行使否决权是防止监管者监管滥用的一种广泛而又有效的监管方式。

2.允许相关利益主体参与,增加透明度。立法机关应该在《注册会计师法》或《会计法》的制定过程中允许相关的利益主体参与,以增加这一程序的透明度和实现社会监督。同时,建议取消委托政府各有关主管部门起草相关监管制度和法律法规的做法。

3.加强新闻舆论监督。通过新闻舆论的监督,可以强化监管者监管的透明度,改进工作作风,纠正一些不当做法,防止权力滥用。同时,通过新闻舆论对监管信息进行公开和全面的披露,增强监管结果的公开性、透明性,防止监督腐败,并形成有效的外部监管。

4.强化监管者进行自律性监管。财政部门应对其监管CPA行业的内部人员实行严格监督,并制定严格的自律性条例。例如,美国证券交易委员会(SEC)对其内部人员规定:职员不准直接或间接参与股票交易; 不准向外私自做出评论或撰写稿件;电话记录要全部存档;不准收取薪水之外的任何报酬;离开SEC后3年内不能从事和监管有关的行业;不能参与和监管有关的游说案等。从SEC的内部监管措施来看,其自律能力已经达到比较高的水平,这也是我国监管者在制定自律监管措施时应参照的宝贵经验。

(二)中长期目标

笔者认为,从中长期来看,对我国CPA行业监管者进行监管的最好措施是,成立一个公共监督组织来代替目前的监管者履行监管职能。具体而言,可以通过立法设立一个由国务院牵头,由投资者、债权人及其他利益相关者代表所组成的公共监督组织,直接参与对会计准则制定或审计准则审定及其实施的监督。这一公共监督组织把公众利益放在第一位,其长期运作资金应直接来自国务院或立法机构的拨款,以使其无论从形式上还是实质上均能真正地独立于监管者。